

# 对价值链会计理论的几点思考

河北经贸大学会计学院 魏光



价值链概念是1985年由迈克尔·波特首次提出的。他认为,企业的生产经营活动本质上是一种价值创造活动,是由企业从事的物质上和技术上界限分明的各种价值活动连接而成,从而形成企业的价值链。我国阎达五教授将价值链概念和会计学相结合,进而提出价值链会计的概念。他认为,价值链会计就是对

企业价值信息及其背后深层次关系的研究,亦即收集、存储、提供并利用价值信息,实施对企业价值链的控制和管理,以保证企业的价值链能够合规、高效、有序运转,从而为企业创造最大的价值增值和价值分配的一种管理活动。

价值链会计作为一个新兴的会计领域,其基本理论体系的构建尚在逐步完善之中。笔者认为,对价值链会计进行科学定位是明晰思路、进一步深化研究价值链会计理论的前提,对其进行深入思考具有较强的基础性意义。

## 一、对价值链会计学科归属的思考

价值链会计虽然整合了财务会计、财务管理、成本管理等学科的相关内容,并吸收了统计学、管理学、价值工程等学科的相关理论,但其本质是会计参与企业价值链管理并以信息理论、计算机技术和网络技术为支撑的一种会计管理活动,其核心是对企业价值链的实时控制和管理。

从管理内容上看,价值链会计包括两个层面:其一,价值链会计参与价值链中价值信息的管理。具体包括价值信息目标的制定以及对价值链实际业务流程中价值信息的实时跟踪、收集、整理、分析、控制与评价。这里的价值信息是指价值链中价值的流入、创造、流出等价值活动的信息,是财务信息与非财务信息的统一。其二,价值链会计参与价值链增值活动管理。在价值链管理过程中,价值链会计充分运用其独特的数据处理系统及所掌握的价值链上的价值信息,分析价值链各环节业务活动的增值量,参与企业价值链业务流程的改造。从工作重点上看,价值链会计主要是通过对价值链上价值信息的收集、分析和评价,为企业价值链管理中的各级决策者提供优化的决策信息。从服务对象上看,价值链会计是为企业价值链管理决策服务,更多地满足价值链管理决策的要求,而不是为企业外部的利益相关者服务,不必为了单纯应付对外披露会计信息的要求而编制财务报表。从核算主体上看,价值链会计以企业价值链或价值链联盟作为核算主体,而不是以单一

企业作为核算主体。从核算方法上看,价值链会计主要是通过

对价值链的事前分析预测、事中实时控制、事后考核评价来参与价值链管理,其核心是实时控制。

## 二、对价值链会计目标的思考

会计目标是会计工作所希望达到的境地或想要实现的要求,它既反映了人们对会计工作的主观愿望,又依存于客观会计环境,是会计工作的基本导向和会计职能的具体化。价值链会计的目标就是价值链会计工作所期望达到的目的,是价值链会计系统运行的指南。

波特认为,企业的各项活动都可以被看作是价值活动。各种价值活动之间并不是孤立的,而是有序联系着的。这种有序联系的价值活动就形成了企业的价值链,也可以说价值链是企业价值活动的载体。随着市场竞争的加剧,企业逐渐将管理的视线由利润最大化转到价值增值最大化,以期取得企业的竞争优势。相应地,企业管理的重点也随之转到价值活动及其载体——价值链上,管理目标也锁定在价值链每个环节的增值额上。价值管理已成为现代企业管理的核心内容,价值链会计是会计参与价值链管理的一种会计管理活动,同其他各项价值链管理活动一起对价值链进行管理。所以,价值链会计作为企业价值链管理的重要组成部分,其终极目标自然应与整个价值链管理的目标一致,即企业价值增值最大化。但笔者认为,这个目标只能作为价值链会计的基本目标或价值链会计系统运行的归宿,也就是说,它只能作为价值链会计的导向性目标,而不宜作为整个价值链会计的实质性目标。由于这个目标在实际中不易把握,因此对价值链会计缺乏直接的现实指导意义。

价值链管理本质上是对企业价值链不断优化和协调的过程,以期最大限度地发挥其价值增值的效能。在这个过程中,要运用到多种管理方法,涉及到生产、营销等多项管理活动。价值链会计实质上是会计运用其独特的信息处理系统和核算体系来参与价值链管理的一种会计活动,它既是企业价值链管理体系的重要组成部分,又是企业价值链管理当局对价值链进行有效管理的一种工具。价值链管理当局使用价值链会计这种工具的目的是获取对优化价值链管理决策有用的价值信息,而价值链会计由于自身的会计特性,能够对价值链运行中的价值信息进行收集、加工和报告。价值链会计所提供的价值信息直接服务于企业价值链管理当局优化价

价值链业务流程、对价值链进行有效管理的决策。所以,价值链会计提供的价值信息是否对决策有用就成为评价价值链会计工作优劣的重要标准,提供对企业价值链管理决策有用的价值信息就成为价值链会计具体的、直接的、现实导向性目标。需要说明的是,这里的价值信息与企业的财务会计信息是不同的。从服务对象看,价值链会计提供的信息只服务于企业价值链管理当局,而不对外提供;从信息的范围看,价值链会计提供的信息以价值链为主体,而不以企业实体为主体;从信息的内容看,价值链会计提供的信息不仅包括企业内部信息,而且包括沿着企业的价值链延伸到企业外部——上游供应商和下游客户的价值信息,甚至还包括同行竞争者的价值信息。

通过以上分析,价值链会计目标应定位于:①基本目标,即企业价值增值最大化;②具体目标,即为企业价值链管理提供决策有用的价值信息。

### 三、对价值链会计职能的思考

会计职能是会计在客观上能起的作用,是会计本质的体现。价值链会计的职能就是价值链会计在企业价值链管理中应具有的功能,是价值链会计在整个价值链管理体系中应发挥的作用。价值链会计本质上属于管理会计的学科范畴,所以其具有管理会计所具有的一般功能,主要包括预测、规划、核算、控制和评价。但价值链会计又与管理会计有区别,它主要通过分析做出对本项价值链价值信息的预测,从而制定整个价值链的预算和各链条、各环节、各部门的局部价值预算,作为企业价值链管理活动的行动指南。价值链会计的核算和控制表现在充分利用计算机技术和网络技术,运用会计处理方法对其中的价值信息进行及时收集、整理、分析和控制,通过实现价值信息管理的在线操作来监督价值链价值预算的执行情况。

价值链会计作为企业价值链管理的一种管理工具,具有自身的职能特点和核心职能,体现了价值链会计的本质以及与其他会计的区别。

现行会计系统已不能满足价值链管理的需要。因为现行会计系统是一个相对独立的信息系统,会计信息流与价值链上的物流、资金流自成体系,同时由于凭证编制时间总是滞后于经济业务发生的时间,会计信息不能在第一时间提供给决策者,这必将大大降低价值链管理决策的有效性,所以需要引入价值链会计。价值链管理之所以运用价值链会计这一管理工具,目的就是要把会计的数据核算分析技术与信息技术、计算机技术、网络技术相结合,对价值链中的价值信息进行即时收集、分析、加工和处理,生成对价值链管理决策有用的信息,实时反映给价值链管理决策者,以便其对价值链进行有效管理。它不再受会计制度所规定的会计期间的限制,而是以近似同步的速度将企业价值链流入、创造和流出价值信息实时反映给价值链管理决策者。所以,价值链会计的具体目标应定位于为企业价值链管理提供决策有用的价值信息。要实现这一目标,最根本的要求就是要保证所提供的价值信息的及时性。可以说,时间是价值链上所有环节的关键因素,也是影响信息有效性的首要因素,这就决定了价值链会计的核心职能必须是即时分析和实时反映。

通过以上分析,价值链会计职能应定位于:①基本职能是

预测、核算、规划、评价和控制;②核心职能是即时分析、实时反映。

### 四、对价值链会计对象的思考

会计对象是指会计核算和管理的客体,也就是会计核算与管理的内容。由此,价值链会计对象就是价值链会计核算与管理的内容。

波特认为,企业的价值活动主要包括内部后勤系统、生产系统、外部后勤系统、市场和销售、产品和服务等,这些相互联系的价值活动构成了企业的价值链,如图1所示。

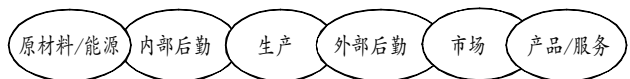
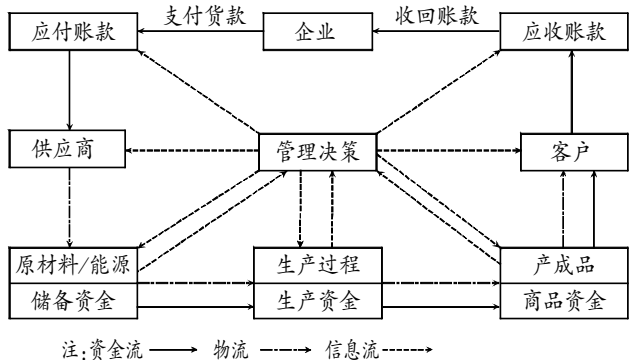


图1 价值链示意图

随着信息技术和网络技术的发展,企业规模的扩大,为获取更大的价值增值,企业的管理者在不断完善企业内部价值链的同时,逐步将企业的价值链沿着纵向和横向两个方向拓展和延伸,形成纵向价值链和横向价值链,进而形成企业的价值链体系。纵向价值链主要指对企业所处的产业链的整合,横向价值链主要指对企业所处行业的水平整合。无论是价值链还是价值链体系,都包含三种基本运动,即物流、资金流和信息流。以制造企业为例,如图2所示。



注:资金流——→ 物流——→ 信息流——→

图2 企业价值链物流、资金流和信息流示意图

物流是指企业从原材料、能源等的购进到生产出产品出售,即实体物质发生物理状态变化的过程。它是资金流和信息流运动的基础。资金流是伴随着物流形成的资金流动过程。在这一过程中,资金的存在形式虽然发生了一些变化,但其本质并没有改变。信息流是与物流相伴生的各种信息的运动,如生产计划、材料供应计划、材料消耗情况、技术图纸、质量管理计划、各种数据统计报表等。它是企业价值链顺利运行的中枢神经,它使价值链各环节的业务活动得以协调配合,从而形成一个有机的整体。

抽象地讲,在企业价值链中,物流的运动过程,也是价值的投入、创造、消费和分配的过程,亦即实现价值增值的过程。价值运动表现为资金的运动,价值链中资金的流向和流量则具体表明了价值的运动和转移过程,价值链中的物流和资金流共同表现为价值流,集中反映了价值链背后深层次的经济关系。价值流的管理就是使价值流达到最大,在流速上顺畅无阻,并在各环节间合理分配,因而价值流就成为价值链会计核算和管理的内容,即价值链会计的对象。☐