

Jiazhilian Kuaiji

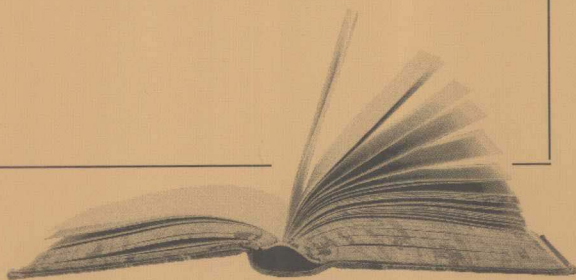
郑秀芳 © 编著

随着经济环境的变化，
价值链对企业的影响越来越明显，
作为价值管理活动的会计管理也就自然而然地关注企业价值链的活动，
企业的会计活动从关注企业内部到同时注重外部合作关系，
会计管理从内部价值管理向外部价值管理延伸，
价值链会计能够利用会计的特有功能和为企业价值增值服务。

第二版

价值链会计

西南财经大学出版社





Jiazhilian Kuaiji

本书由莆田学院出版基金资助出版

价值链会计

第二版



随着经济环境的变化，
价值链对企业的影响越来越明显，
作为价值管理活动的会计管理也就自然而然地关注企业价值链的活动，
企业的会计活动从关注企业内部到同时注重外部合作关系，
会计管理从内部价值管理向外部价值管理延伸，
价值链会计能够利用会计的特有功能和方法为企业价值增值服务。

郑秀芳 © 编著



西南财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

价值链会计/郑秀芳编著. —2版. —成都:西南财经大学出版社,2015.3
ISBN 978-7-5504-1704-5

I. ①价… II. ①郑… III. ①企业管理—管理会计—研究 IV. ①F275.2
中国版本图书馆CIP数据核字(2014)第288159号

价值链会计(第二版)

郑秀芳 编著

责任编辑:汪涌波

封面设计:杨红鹰 张姗姗

责任印制:封俊川

出版发行	西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街55号)
网 址	http://www.bookej.com
电子邮件	bookej@foxmail.com
邮政编码	610074
电 话	028-87353785 87352368
照 排	四川胜翔数码印务设计有限公司
印 刷	北京业和印务有限公司
成品尺寸	170mm×240mm
印 张	11.5
字 数	210千字
版 次	2015年4月第2版
印 次	2015年4月第1次印刷
印 数	1—3000册
书 号	ISBN 978-7-5504-1704-5
定 价	34.50元

1. 版权所有,翻印必究。
2. 如有印刷、装订等差错,可向本社营销部调换。

前 言

价值链分析在 20 世纪 90 年代就在管理会计等领域中得到应用，但价值链会计的概念则是由我国已故著名会计学家阎达五教授首先提出的。他认为：“价值链会计是对企业价值信息及其背后深层次关系的研究，即收集、加工、存储、提供并利用价值信息，适时对企业价值链的控制和管理，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化的价值增值和价值分配的一种管理活动。”他提出了价值链会计的全新概念，并给出了价值链会计理论框架的基本构建思路，从而开创了会计理论研究的新领域。

随着经济环境的变化，作为价值管理活动的会计管理也就自然而然地关注企业价值链的活动，企业的会计活动从关注企业内部到同时注重外部合作关系，会计管理从内部价值管理向外部价值管理延伸，使价值链会计能够利用会计的特有功能和方法为企业价值增值服务。

我国的理论界已经达成共识，即认为现行的会计模式已经越来越不适应社会经济环境的变化，已经远远落后于实践的要求，所以有必要对现行财务会计模式进行改进。同法务会计、社会责任会计等新兴的会计学科一样，价值链会计的产生、发展和应用，同样是对现行会计的有益补充。随着 IT 技术的飞速发展、计算机的普及、价值链理论的提出、作业成本法的应用、商誉、衍生金融工具、人力资本等的确认和计量以及多层次彩色财务报告模式等的出现，使得我国的价值链会计的研究和应用，不仅是必要的，而且是可能的。

本书共分为四个部分，第一部分包括第一、二、三章，介绍研究背景、研究目的和研究动态，提出构建会计模式的新视角——价值管理，指出价值链会计是在传统会计基础上发展的，并与传统会计进行比较；第二部分包括第四、五、六三章，主要从理论上分析价值链会计的内涵和理论结构，并提出三维分析；第三部分包括第七、八、九、十、十一章，主要就价值链会计的会计实务和应用进行研究；第四部分就 IT 环境下的价值链会计进行分析。

本书在撰写过程中查阅、借鉴了不少资料，也经过了反复修改，但由于水平有限，仍然存在许多不成熟、不完整的地方，恳请大家批评指正，谢谢！

郑秀芳

目录

导论.....1

第一章 概述.....9

- 第一节 价值管理——一个构建会计模式的新视角.....9
- 第二节 价值链理论的发展.....11
- 第三节 价值链分析的基本原理及分析方法.....16
- 第四节 价值链管理.....22

第二章 价值链会计的提出.....29

- 第一节 价值链理论对传统会计的冲击.....29
- 第二节 建立价值链会计的必要性.....32
- 第三节 建立价值链会计的可行性.....38

第三章 价值链会计与传统会计的比较.....40

- 第一节 价值链会计对传统会计的影响.....40
- 第二节 价值链会计与传统会计的区别.....44
- 第三节 价值链会计与传统会计的结合.....46

第四章 价值链会计的内涵.....49

- 第一节 价值链会计的本质.....49
- 第二节 价值链会计的特征.....50
- 第三节 价值链会计的目标.....53
- 第四节 价值链会计的对象.....55
- 第五节 价值链会计的职能.....56
- 第六节 价值链会计的要素.....58
- 第七节 价值链会计的逻辑起点.....59

第五章 价值链会计的理论结构·····61

- 第一节 价值链会计的假设·····61
- 第二节 价值链会计的原则·····67
- 第三节 价值链会计的理论基础·····72

第六章 价值链会计的三维分析·····80

- 第一节 价值链会计的空间维度·····80
- 第二节 价值链会计的时间维度·····82
- 第三节 价值链会计的层次维度·····84

第七章 价值链会计的生成系统·····87

- 第一节 价值链会计的确认·····87
- 第二节 价值链会计的计量·····90
- 第三节 价值链会计的记录·····94
- 第四节 价值链会计报告·····102

第八章 价值链会计的方法·····108

- 第一节 事前预测与决策方法·····108
- 第二节 事中实时控制方法·····112
- 第三节 事后考评方法·····116

第九章 价值链会计的应用·····121

- 第一节 价值链会计应用的环境基础·····121
- 第二节 价值链会计的实现技术·····129
- 第三节 基于价值链的会计流程重组·····131
- 第四节 价值链会计的应用问题·····137

第十章 价值链会计的成本管理·····140

- 第一节 价值链会计的切入点：成本管理·····140
- 第二节 构建基于价值链的成本管理·····144
- 第三节 价值链会计成本管理·····148
- 第四节 价值链会计成本管理的实际运用·····151

第十一章 价值链会计的业绩评价……………154

第一节 概述……………154

第二节 我国传统业绩评价指标体系……………156

第三节 价值链会计的业绩评价指标体系……………158

第十二章 IT 环境下的价值链会计……………163

第一节 IT 环境与价值链会计……………163

第二节 IT 环境下价值链会计流程重组……………163

第三节 IT 环境下价值链会计实时控制……………166

参考文献……………173

后记……………175

导 论

一、研究背景

会计是人们从事的一种管理活动,会计工作是一种管理工作。纵观会计的发展历程,每一次重大变革都是在社会经济环境发生深刻变化、管理方法有了改进的基础上进行的,而变革后的会计理论与方法又会对社会经济产生巨大的推动作用。

从社会经济环境的变化来看,人类社会进入 20 世纪 90 年代以来,全球经济的发展呈现出两个基本特征:一是各国经济发展的国际化态势明显加快,二是知识化经济和信息化经济逐步处于经济发展的主导地位。在这两大背景下,人们观察经济动态的理念、指导经济活动的思路、组织经济运作的方式,乃至追求经济发展的目的都发生了很大变化。就经营企业而言,人们对企业性质的认识、对经营目标的定位、对经营方式的选择以及对日常经营管理方法的实施都有了许多新的发展。比如:对企业经营目标的定位已经从企业利润最大化发展成为企业价值增值最大化,价值管理成为企业的核心;企业的经营方式正在向外向型、多元化、集团化的方向发展;企业经营理念也发生了很大的变化。企业面临空前激烈的竞争环境,经营企业犹如逆水行舟,不进则退。人们逐渐认识到,企业不管其规模多大,技术多先进,孤军奋战往往难以保持永久的竞争优势,而实施价值链管理,与上游供应商和下游顾客建立价值链战略联盟,共同参与竞争则易于取胜。因此,从 20 世纪 80 年代后期开始,企业管理模式由纵向一体化发展成为横向一体化,这种基于价值链的横向管理模式,可以使企业在最短的时间里找到最好的合作伙伴,用最低的成本、最快的速度、最好的质量赢得市场。企业的概念也从单一企业扩展到企业外部整个供应链上的供应商和客户,即一个价值链联盟。竞争也由企业和企业之间转化为价值链联盟与价值链联盟之间。在这种价值管理方式下,会计信息使用者对会计信息的质和量的要求更高了,要求会计信息具有实时性,并且能提供更多与决策相关的信息。

从现行会计模式本身来看,传统的财务会计与管理会计都遭致越来越多的批评。对财务会计批评的焦点在于财务会计无法反映企业价值的信息。如,现行财务报告对前瞻性信息、无形资产信息以及非财务信息等披露不足。以记账、算账、报账为重心的传统会计模式也受到越来越多的批评。英国管理实务

会计事务所(MTP)执行经理玛格丽特·梅(2002)指出:“进入新的世纪,我们已无法忍受这样一个事实:用超过财务部门80%的资源和陈旧的计算机财务系统仅仅从事交易记录和活动控制工作,而没有使公司的价值显著增加。”她指出,财务部门的传统职能已不再使用,有必要将其转化为增加企业价值的新职能。至于管理会计更是众矢之的。哈佛大学商学院卡普兰教授在20世纪80年代就强调会计信息应当满足管理者的决策需求。他指出管理会计的相关性已经消失,传统的管理会计忽视了新的制造环境和新的管理理念。如,在信息时代的竞争环境下,产品寿命周期逐步缩短,许多先进企业已经实行适时制造方式,实现了零存货。在这种情况下,管理会计传统知识中的“经济订货量”、“最优生产批量”等方法已经没有意义。管理会计领域所涌现的各种新的理念和方法,如价值链、供应链管理、EVA(经济增加值)业绩评价体系、作业成本计算和作业管理、平衡计分卡、精益制造思想等,又无法较好地融入现行管理会计理论体系之内。管理会计变成了“来者不拒”的大杂烩。由此可见,变革现行的会计模式已是大势所趋。

从信息技术的发展来看,如果我们把21世纪称作信息时代,恐怕一点也不过分。随着计算机网络技术的发展,企业的各个方面都受到了前所未有的冲击。企业内部网的建立与运用使企业内信息得以共享,打破了企业内各职能部门间的界限,使企业组织渐趋扁平化、网络化;企业通过因特网以及基于因特网的EDI(电子数据交换)、电子商务等,可以方便、实时、低成本地与顾客交易,更直接地把握顾客的需求,使企业与顾客的交流 and 交易方式呈现出新的特点;企业与企业之间可以利用网络技术建立动态联盟,形成虚拟企业,增强竞争能力;IT(Information Technology 信息技术)的应用使企业更易于整合、重组其业务流程,企业可以围绕企业目标和具体项目,跨越时空、人员的限制,进行优化组合。其后,随着第三代因特网——网格技术的成熟和在商业领域的运用,价值链上各个节点的企业可以通过网格实现资源的全面连通,消除信息孤岛和资源孤岛,并完全实现对链条上各企业资源简易、无缝的访问。价值链上各企业借助于信息技术,对价值进行全程的预算、管理和实时控制已成为可能。

综上所述,广大会计理论和实务工作者认为,现行会计模式已经越来越不适应社会经济环境的变化要求。因而有必要重新审视我国现行会计模式,改革其中旧的不符合实际的部分,系统总结已被实践所证明的各种行之有效的做法,并抽象为理论,为会计理论增加新鲜的内容。而价值链会计正是适应当今经济发展趋势的一种选择。

我国已故著名会计学家阎达五教授在其创建的“会计管理活动论”的基础上,结合经济学、管理学前沿理论及信息技术的发展状况,率先提出了“价值链会计”概念。价值链会计理论与方法的研究,目的在于紧密结合信息技术,将价

值链管理思想落实到企业的管理活动中,以实现价值增值的最大化,创造企业各方利益相关者的共赢。

二、研究目的

20世纪40~60年代,企业的管理模式主要是大而全、小而全的经营方式,这种管理模式随着市场竞争的加剧,暴露出各种缺陷,如增加企业的投资负担,承担丧失市场时机的风险,迫使企业从事不擅长的业务活动,增大企业的行业风险。因此,鉴于纵向一体化管理模式的各种弊端,从20世纪80年代后期开始,国际上越来越多的企业放弃了这种经营模式,随之兴起了横向一体化思想,即利用企业外部资源快速响应市场需求,抓住最核心的东西——产品方向和市场。这种管理模式可以使企业在最短的时间里找到最好的合作伙伴,它可以更多地依靠伙伴间彼此的信任以及由于成功组建价值链而带来共同利益的维系。这种价值链可以使企业用最低的成本、最快的速度、最好的质量赢得市场,实现价值链上各节点企业的共赢。

在价值链管理过程中,价值链会计可以作为其中的管理工具处理相应的信息,实现企业对资金流、信息流与实物流的跟踪与反馈。价值链管理作为价值链会计支持层面的一项内容,为价值链会计搭建了一个组织、文化及业务平台,二者在理论和实践操作中都是相互嵌入的关系,在局部问题上甚至是相互交融,不分彼此的。从已有的价值链管理理论上,许多环节已经采用了会计技术,如库存管理、成本控制等,甚至在一些文献中,对价值链管理的辅助领域的描述中也包括了会计核算,但这些会计技术要么是一种局部的应用,没有形成一个反映并监督价值链运作的会计体系;要么这种会计核算只是对企业局部价值链的一种核算,并没有将联盟伙伴的要素考虑进去,无法突破传统会计核算的框框。而本文的研究,正是在信息技术完善的条件下,以价值链管理为依托,生成完备的会计数据体系,对价值链管理的结果进行反映,并参与价值链管理。

三、国内外研究动态

(一)关于价值研究

第一个把价值明确区分为实用价值和交换价值的是经济学鼻祖、英国古典经济学家亚当·斯密,他指出:“价值一词有两个不同的意义。它有时表示特定物品的效用,有时又表示由于占有某物而取得对他种货物的购买力。前者叫做使用价值,后者叫做交换价值。”

大卫·李嘉图进一步完善了斯密的理论,认为使用价值是交换价值的前提,并认为商品价值量取决于“最不利的条件下进行生产的人所必须投入的较大的劳动”,成为古典劳动价值论的完成者。

马克思在吸收古典劳动价值论一切有益内容的基础上,完成了对价值质和量的统一意义上的分析,提出了科学的马克思主义劳动价值论。他认为交换价值只是从量上讨论价值问题,价值的背后是劳动;剩余价值理论是分析资本主义价值和利润形成的基本方式;价值是凝结于商品中的人类抽象劳动,只有人的劳动才能创造价值;改进劳动工具、改变劳动方式、发展科学技术、提高劳动效率、减少劳动成本等,是增加和创造价值的根本途径。

此外,以马歇尔为代表的新古典价值论、以凯恩斯为代表的效用价值论和以斯拉法为代表的新剑桥学派价值理论等,分别从各自不同的角度阐述了价值和价值创造的含义。

(二)关于价值链研究

价值链的概念是迈克尔·波特于1985年在其所著的《竞争优势》一书中提出的,该理论在过去近20年中获得了很大的发展,并被当今先进管理思想者所采用,已经成为研究竞争优势的有效工具。Porter的价值链通常被认为是传统意义上的价值链,较偏重于以单个企业的观点来分析企业的价值活动、企业与供应商和顾客可能的连接以及企业从中获得的竞争优势。

在最初基于制造业的观点中,价值链被看成是一系列连续完成的活动,是原材料转换成一系列最终产品的过程。新的价值链观点把价值链看成是一些群体共同工作的一系列工艺过程,以某一方式不断地创新,为顾客创造价值。价值链思想认为企业的发展不只是增加价值,而是要重新创造价值。在价值链系统中,不同的经济活动单元(供应商、企业合作者和顾客)通过协作共同创造价值,而价值已不再受限于产品本身的物质转换。

后来 Peter Hines 把 Michael E. Porter 的价值链重新定义为“集成物料价值的运输线”。

Shank 指出:价值链没有始于供应者,同样也没有传递到顾客就停止了,他认为企业的价值链不局限于企业内部,可以延伸到企业外部;价值链不仅是一种内部分析工具,而且还可以用于外部价值链分析。这种广义的价值链拆除了企业的围墙,强调企业通过联合上下游企业,建立一条经济利益相连、业务关系紧密的产业价值链,实现优势互补。

Michael Hammer 教授1990年提出了企业业务流程再造(BPR)概念,强调通过对企业业务流程的重新设计,以求企业在速度、质量、成本、服务等业绩考核指标上取得显著提高,从而保证整个价值链的有效性。

信息技术的发展展示了获得竞争优势的新领域,价值链被看成是包括信息的创造和利用。“虚拟价值链”和“数字资产”对企业的能力提供了较宽的经济规模,把顾客的知识转换到了新的产品和服务中。

Jeffery F. Rayport 和 John J. Sviokla 于1995年提出了开发虚拟价值链的观

点,认为当今每个企业都在两个世界中竞争,即管理者可感知的物质世界及信息构成的虚拟世界,后者指电子商务这一新的价值增长点。虚拟价值链的任一阶段创造的价值包含五项活动:收集、组织、选择、合成和分配信息,通过这些活动收集的原始信息可以增加价值。企业在三个阶段利用信息增加价值:第一阶段是可视化管理;第二阶段是反映能力;第三阶段是企业利用信息技术建立新型顾客关系。

数字性资产不同于实物资产,不会在消费过程中用尽。企业用数字性资产生产和创造价值,通过潜在有限数量的转换,可以重新回收,这就改变了企业竞争的动力学。

随着因特网的出现,价值链理论被再次时代化。1995年12月,《哈佛商业评论》和《管理沙龙》两大阵营的理论家们,由于最新的价值链管理理论而走到一起。他们指出,与实物价值链并行的是虚拟价值链,后者可用于实物价值链的各个阶段使价值增值,只是虚拟价值链需要在互联网上操作,即供应商等利用因特网创造新的企业。这样,运用互联网管理就可以为企业创造价值或开辟新的市场。人们可以沿着价值链的每一个阶段,重复同样的步骤。供应商通过互联网络销售产品可以取得新的市场。例如,顾客通过互联网提出对产品的具体要求(根据 Peter Hines 的观点,顾客是价值链的一部分)。企业应努力把实物价值链上的每个环节结合到它的虚拟价值链上,看其能否通过这种方式提高效率。

价值链一开始只是涉及物质产品的制造方面,价值增值被认为只有通过大量的产品装配和制造技术才能实现。但到20世纪70年代中期,价值增值已经可以通过提供服务得以实现。服务环节在很大程度上依赖于信息技术的先进性。信息时代,价值越来越多地建立在信息和知识上。当服务经济转变到信息经济时,使用电子商务的优势变得更为清晰。通过因特网,电子商务以一种前所未有的方式,集成传统商业活动中的物流、资金流和信息流,同时帮助企业将客户、经销商、供应商以及员工结合在一起。哈塞莫认为,价值链也是价值创造链。价值的创造是在企业内部进行的,原材料或经过初步加工的产品被进一步加工,生产出具有更高市场价值的产品,而这些产品又被其他的企业再进一步加工,或者被最终用户购买。这样的一条价值创造链是以各个生产企业为环节的,并且由此把各个生产企业联系在了一起。他还认为,价值链管理所追求的目标是打破企业界限,将交易流动、信息、资金流动和权益进行一体化管理和协调。

进行价值链管理的前提是从价值创造的角度总体地考虑问题以及参与价值创造各方必须牢固树立顾客决定生产的意识。各方思想意识的一致表现在进行同步规划、利用共同的参数(比如客户服务程度)、共同的商业汇率和质量

标准、信息互递和统一测量与操作参数。

(三) 价值链会计研究

价值链会计是由我国学者率先提出的,国外会计理论及实务界并没有明确地提出这一概念,但是这并不意味着国外会计理论和实务界没有涉及这一领域。国外对价值链会计的研究主要体现在作业管理上。有些学者认为,企业是为最终满足顾客需要而设计的“一系列的作业”(A series of Activities)的集合体,形成一个由此及彼、由内到外的作业链(Activity Chain)。每完成一项作业要消耗一定的资源,而作业的产出(Output)又形成一定的价值,并转移到下一个作业,按此逐步推移,直到最终把产品提供给企业外部的顾客,以满足他们的需要。最终产品,作为企业内部一系列作业的集合体,它凝聚了在各个作业上形成而最终转移给顾客的价值。因此,作业链同时也表现为“价值链”(Value Chain)。作业的推移,同时也表现为价值在企业内部的逐步积累与转移,最终形成转移给企业外部顾客的总价值。从顾客那里收回转移给他们的价值,形成企业的收入。收入补偿完各有关作业所消耗的资源的价值之和后的余额,成为从转移给顾客的价值中取得的利润。企业生产经营的直接目的是最大限度地增加利润,在收入一定的情况下,降低消耗可以达到增加利润的目的。因此,管理者必须考虑如何降低各作业链的作业成本,形成“以作业为基础的管理”(Activity - Based Management, ABM)或简称“作业管理”(Activity Management, AM)。通过对价值链上各节点作业成本的管理和控制,实现整个链条上成本的最低,从而实现价值链链条上价值的最大化。

作业管理的理念在会计上主要体现为作业基础成本法。20世纪70年代初期,美国斯坦伯斯(George J. Staubus)教授首先提出作业基础成本法,经过十几年来的理论研究,20世纪80年代末期开始在企业里推广应用。对作业基础成本法给予系统解释的是哈佛大学的学者罗宾·库珀(Robin Cooper)和罗伯特·卡普兰(Robert Kaplan)。1987—1989年,库珀先后发表了四篇文章,并与卡普兰合作在《哈佛商业评论》上发表了《正确计算成本才能做出正确的决策》一文,详细阐述了有关作业成本法的计算原理。

(四) 国内研究动态

20世纪80年代后期,企业管理模式由纵向一体化发展成为横向一体化,这种基于价值链的横向管理模式可以使企业在最短的时间里找到最好的合作伙伴,用最低的成本、最快的速度、最好的质量赢得市场,因此受益的不仅仅是企业个体,而是一个企业群体。企业的概念已经从一个单一企业扩展到企业外部整个供应链上的供应商和客户,即:一个价值链联盟。企业经营目标也从利润最大化发展成为价值增值最大化,价值管理已成为现代企业管理的核心内容。

1. 国内价值链理论研究

北京禧时利公司总经理张继焦在其所著《价值链管理》一书中指出,价值链管理将企业的业务过程描绘成一个价值链。也就是说,怎样将企业的生产、营销、财务、人力资源等各方面有机地整合起来,做好计划、协调、监督和控制等各个环节的工作,使他们形成相互关联的整体,真正按照“链”的特征实施企业业务流程,使得各个环节既相互关联,又具有处理资金流、物流和信息流的自组织和自适应能力,使企业的供产销形成一条珍珠般的项链——价值链。

北京航空航天大学教授王田苗从企业流程再造和信息集成的角度出发,指出价值链是企业为客户、股东、企业职工等利益集团创造价值所进行的一系列经济活动的总称。他还专门定义了价值链中的“价值”概念,认为对其可以从内外两个角度来理解:对外针对企业客户,指产品的使用价值;对内针对企业自身及其内部流程等,指产品能够为企业带来销售收入的特性,其数量表现就是在特定的时间、特定的地点顾客支付的产品价款。

上海交通大学博士迟晓英提出:虽然价值链和供应链设计的活动范围相同,但价值链集中在价值的创造,供应链注重产品的供应。

华中科技大学教授郑霖指出:供应链是价值链的一种表现形式,两者是内容和形式的哲学关系。

2. 国内价值链会计应用研究

中国人民大学副教授孙茂竹在《管理会计的理论思考与架构》中把价值链概念划分为企业内部价值链、纵向价值链和横向价值链三类,并以价值链分析作为重新架构管理会计学科的主线。

南京大学会计系的陈志斌从价值创造的角度进行了现金流管理的研究,探讨如何从战略管理和战术管理两个层面对现金流的流向、数量、流速、结构进行安全、效率和效益等方面的管理。

河南大学的冯海龙从战略管理角度探讨了价值链管理的应用,指出价值链管理在培养企业核心能力、加强企业战略联盟、提升流程能力等方面都大有用武之地。

东南大学会计系副教授陈良华在其博士论文《基于泛会计概念下的成本计量研究》中围绕基于价值管理的成本计量模式进行了研究。

胜利油田的闫洪彬通过松下公司亏损的案例,探讨了企业价值链与战略成本管理的关系,并以价值链分析的方法说明了在企业中如何实施战略成本管理。

北京工业大学教授杨松华从分析市场营销在企业价值链中的地位出发,指出企业保持战略优势的关键是控制好企业价值链中的市场营销环节,并以价值链理论为指导,运用量化分析的方法,对企业如何制定主导产品和目标市场的策略进行了实证分析。

胜利油田的杜宾在分析了企业专业化经营和多元化经营特点的基础上,运

用价值链分析方法分别分析了企业专业化、纵向一体化、横向一体化以及不相关多元化的利弊与得失。

价值链分析虽然 20 世纪 90 年代就在我国管理会计等领域得到应用,但价值链会计的研究是我国著名会计学家阎达五教授首先提出的,他认为:“价值链会计是对企业价值信息及其背后深层次关系的研究,亦即收集、加工、存储、提供并利用价值信息,适时对企业价值链的控制和管理,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化的价值增值和价值分配的一种管理活动。”他提出了价值链会计的全新概念,并给出了价值链会计理论框架的基本构建思路,从而开创了会计理论研究的新局面。阎教授等认为价值链会计是传统会计管理在价值链理论下的延伸,是对企业价值信息及其背后深层次关系的研究。价值链会计的对象是价值链信息及其所体现的经济关系,其表现形式是价值链,涉及的范围包括资金流、信息流和实物流。构建价值链会计理论框架的基本思路是,以强化价值链管理为主线,分别沿空间和时间两个维度重构会计管理框架。

3. 评述

迈克尔·波特的价值链概念为人们打开了管理的新思路。至此,以客户为出发点,以价值增值为目的,以“横向一体化”为战略的一整套管理方式正在改变着资源配置模式,从而也在改变着会计的结构。与此同时,经济和社会环境的变化对会计理论和运行系统的影响也越来越大。2003 年,我国著名会计学家阎达五教授首先明确了价值链会计的概念和理论框架,其后,国内对该理论的研究人员逐渐增多,研究范围逐渐扩大,但是其研究大多停留在理论上,少有实际的应用案例。

目前,我国的理论界已经达成共识,即认为现行的会计模式已经越来越不适应社会经济环境的变化,已经远远落后于实践的要求,所以有必要对现行财务会计模式进行改进。同法务会计、社会责任会计等新兴的会计学科一样,价值链会计的产生、发展和应用,同样是对现行会计的有益补充。在我国,阎达五、王化成、戴德明、张瑞君、谢志华、陈亚民等教授的研究证明:随着 IT 技术的飞速发展、计算机普及、价值链理论的提出、作业成本法的应用、商誉、衍生金融工具、人力资本等的确认和计量以及多层次彩色财务报告模式等问题的出现,使得我国的价值链会计的研究和应用,不仅是必要的,而且是可能的。

总之,价值链会计可以丰富财务会计和管理会计的内容,为企业内部提供对决策有用的信息;价值链会计可以为外部提供相关有价值的信息。价值链会计的目标是实现价值链联盟的价值最大化,同时也就实现了核心企业的价值最大化。价值链会计的发展重点是价值链会计与财务会计、管理会计的不同领域的结合。

第一章 概述

第一节 价值管理——一个构建会计模式的新视角

我国目前正处在一场变革的初始阶段,这场变革已从根本上改变了企业及其运作模式。企业再造、过程创新等名词变得十分普通,企业的概念不再局限于企业内部组织,已扩展到企业外部整个供应链上,包括供应商和客户。影响企业经营的因素将是多方面的,成本(C)、质量(Q)、时间(T)、服务(F)、环境(E)都是促使企业赢得客户的关键竞争因素,衡量企业优势的标准不再是利润,而应该是一个综合的竞争能力指标,这个能力指标就是“企业的价值”。

一、企业价值

企业价值有两个层次。

(1)企业整体价值,它使企业未来收益资本化,即现值化。企业价值是衡量企业绩效的最全面的标准。卡普兰等认为,未来现金流量折现可以精确、可靠地描述公司价值。他们通过实证研究表明,现金流量折现与企业的市场价值密切相关。这一层次的企业价值是一个长期、动态的概念。卡普兰指出:价值之所以最佳,全在于它是要求完整信息的唯一标准。为判断价值创造,必须具备长远观点,能够在损益表和资产负债表上处理所有现金流量,并了解如何在风险调整基础上比较不同时期的现金流量。没有完整的信息,几乎无法做出妥善决定,而其他绩效标准都不需要完整信息。

(2)企业的价值活动,企业的每一项作业都产生一定的价值,扣除各种成本后,各项作业最终累计为企业价值的增值。迈克尔·波特提出价值链概念,而詹姆斯·迈天则用价值流概念来说明。在这个层次,企业的价值增值是指企业的各项价值增值活动最终累计的结果。这一层次的价值增值是一个静态的概念。企业整体的价值增值是通过企业的价值增值活动实现的,企业整体的价值增值是由长期的企业价值增值活动所决定的,或者说,是企业的价值增值活动结果的长期表现。

价值有两种表现形式。一种是企业外在价值,即企业外部投资者认定企业

的投资价值,对于上市公司而言就是股票市值;另一种是企业内在价值,即客户的价值。迈克尔·波特说过:“企业的价值最终应体现为客户的价值。”所谓客户的价值是指能为客户提供利益和尽可能新的东西,包括使用功能、专有权、方便等。客户的价值可以表现为客户效用与所付价格的比。即:价值 = 效用/价格。引入客户价值观念是倡导一种经营理念。

二、价值管理

价值管理已受到现代企业的重视,并成为现代企业管理理论的核心理念。价值管理的提出,如同20世纪60年代末的“营销管理”取代“销售管理”以及20世纪70年代末的“全面质量管理”取代“产品质量控制”一样,不是简单地替代传统会计和公司理财等内容,而是一种内涵和外延升华。价值管理不再是企业的某种职能管理,而是企业经营管理的全部,是一种以价值视角看待企业的管理,是一种战略意义的管理理念。它强调的是一种整体视角和观念。“会计管理”理论发展的最大障碍是没有找出其内在核心的本质特征,因此很难划清会计管理与其他管理的界限。当时“管理活动论”的批评者针对其弱点指出:会计管理概念过于宽泛,几乎包含了管理所有内容,无法区分会计管理与其他管理的界限。其后,“管理活动论”拥护者为了反驳,也试图寻找会计事前、会计事中、会计事后管理的具体内容和界限,但结果并不理想。事实上,在企业管理的平面上,要分清企业的哪些管理属于会计管理,哪些管理不属于会计管理是不可能的,因为广义会计管理的内容几乎包含了管理的所有内容。

价值管理的实质是杨纪琬和阎达五教授所指出“会计管理”概念的内在核心,只是它更加明确地指出会计管理的本质特征。用价值管理作为“会计管理”的内在核心,可以用“价值”视角有效地区分其他管理行为,可以将传统的财务会计、管理会计、公司理财、内部控制设计等内容有效地“捏合”在“价值管理”的概念下,也可以明确地分清“会计管理”的界限。20世纪60年代菲利普·科特勒等人提出的“营销管理”是一种“截面”管理概念,不完全同于以前的“销售管理”概念。“营销管理”是一种战略意义的理念。它是从整体角度看待企业管理。销售、财务、生产管理均是围绕实现营销战略支撑的职能活动,营销管理渗透到企业各个层面和各个部门。用营销的视角看待各个职能活动(例如财务、生产、供应、销售等)都属于营销管理范围。同样,价值管理代替会计也将是质的升华,它是用“价值”视角来看待整个企业,整个企业管理就是价值管理(即会计管理),销售、市场、财务、生产管理均是围绕实现价值战略支撑的职能活动。价值管理除了财务管理外还需要企业所有部门管理活动来支撑。这种价值管理已经完全不同传统意义的会计概念,其特点表现为:①以顾客为中心。没有顾客,公司就没有真正价值。②价值管理的功能在于,为客户创造超过其成