

开簿成本会计对采购管理的影响及路径选择

邓金娥

(广东水利电力职业技术学院 广州 510635)

【摘要】本文在探讨开簿成本会计内涵的基础上,分析了开簿成本会计在采购管理中两个方面的应用:价格管理和成本管理。总结了开簿成本会计对采购管理影响的描述性研究成果,并分析了其主要影响因素,最后提出了在非完全开簿成本会计状态下优化采购管理的开簿策略。

【关键词】开簿成本会计 采购管理 路径选择

一、开簿成本会计与采购管理

1. 开簿成本会计。开簿成本会计(OBA)是指在法律意义上相互独立的商业伙伴之间,跨越组织边界,以某种正式的机制来系统披露成本信息的一种方法。根据信息交换的方向,开簿成本会计可以是供应商向购买方的单边开簿,也可以是双边开簿;根据信息披露的程度开簿成本会计既可以是完全开簿,也可以是部分开簿;根据边界的开放性,成本信息可以是买卖双方的二元开簿,也可以是参与各方呈现网状方式开簿以及供应商单方面的开簿。成本信息的充分披露、透明与共享是开簿成本会计的本质。

2. 开簿成本会计在采购管理中的应用。目前,开簿成本会计在采购管理中的应用主要体现在价格管理与成本管理两个方面。价格管理体现在两个方面:一是判断采购价格和价格变化的合理性。Hoffjan 和 Kruse(2006)指出,开簿成本会计可以用来检查报价的真实性,可以用来识别资源竞争提供的低价。如果购买方与供应商形成委托契约关系,供应商致力于价格上涨,购买方将不得不接受。外包决策之前提供给购买方成本计算的信息,如果价格的增长根据合作伙伴的共享成本信息判断是合理的,那么购买方将更有可能接受较高的外包价格。二是增加对供应商的价格压力和促进价格(变动)谈判。Seal(1999)认为,基于透明的会计数据从客观上判断价格有利于价格谈判。由于采购成本等于供应商收入,OBA 的使用也可能增加对供应商的利润压力。通过了解供应商的成本结构,购买方可以在价格谈判期间利用这方面的信息,在不同的供应商之间进行成本基准分析,以最佳的成本结构立足价格谈判。反之,企业使用 OBA 也会增加供应商的价格压力。Lamming(2005)提到如果数据流向潜在的竞争对手,可能会诱使竞争对手提出较低的报价,增加供应商价格的谈判压力。

成本管理也体现在两个方面:一是跨组织成本管理(IOCМ)。大量文献认为开簿成本会计的主要功能是支持

IOCМ的一种技术。IOCМ要求供应商和购买方以协作的方式降低成本。公司之间相互依赖、信任和广泛的信息共享已被确定为 IOCМ的先决条件(Cooper、Slagmulder,2004)。信息共享不仅包括发布跨供应链的成员供求信息,也包括共享敏感的成本信息(Kajüter、Kulmala,2005)。因此有人认为,IOCМ是供应商要求开簿成本信息的主要动机。二是“阴影计算”。一般情况下,采购专家会尝试建立一个“阴影计算”,他们基于自己的商业知识和从可靠的公共来源或公司文件提供的数据计算产品的估计成本。

对于实施开簿成本会计的价格管理和成本管理的动机谁占主导地位,目前还没有达成共识。Andreas Hoffjan 等(2011)调查研究表明,整体而言,开簿成本会计的价格管理的动机大于成本管理的动机。

二、开簿成本会计对采购管理的影响

(一)积极影响

1. 开簿成本会计有助于降低采购交易成本。开簿成本会计使成本信息更加透明,增强了组织间的信任,从而减轻了企业间交换内在信息的不对称程度,允许对信息更公开和更诚实的分享。信任最重要的作用在于促进交易达成并显著降低交易成本。基于开簿成本会计的运用当供应商提供成本信息时,购买方会分析供应商的成本水平和降低成本的潜力,在产品阶段估计制造成本,因此购买方和供应商之间的成本透明会导致成本降低。另外,成本信息披露也能使供应商从成本效率中得到部分利益。

2. 开簿成本会计有助于采购成本的联合价值链分析。Thompson(1967)认为,价值链中作业之间的依赖程度越高,就越需要协调和管理价值链中节点企业之间的关系。公司的采购战略的根本目的是尽量减少采购成本总额。从管理角度来看,活动和成本信息对于分析和发展一个公司的业务是非常重要的。实施开簿成本会计时,购买方可以用共享的成本信

息进行整个供应链价值的联合价值链分析,并挖掘供应商的运营成本削减潜力(Cooper、Slagmu Lder, 1999)。

3. 开簿成本会计有助于增强供应商合作关系。供应商合作关系的发展的要求之一是企业之间的信息共享。数据共享是开簿成本会计的重要内容。Carr、Ng(1995)描述了完全开簿的供应商特征:彻头彻尾的尴尬的开簿,数据共享被形容为更多或更少对抗性、不信任或合作/信任。许多学者认为一个互相信任的关系是引进开簿成本会计的先决条件。Seal(1999)认为开簿成本会计协议有助于建立信任。可见,开簿成本会计有助于改善供应商关系。

4. 开簿成本会计有助于供应商选择。开簿成本会计是跨组织成本管理的一种管理会计技术。跨组织成本管理主要体现在供应商的选择和产品开发阶段。

供应商选择阶段一般会面临两个方面的决策:一是选择在现有供应商处购买全新的产品或者与新的供应商建立新的关系,还是从现有供应商处购买经过部分修改的产品。通常情况下,后者是首选方案,因为交易双方从过去的成本管理中已经获取了合作上和生产上的效益,但具体比较还需要以开簿成本会计系统所提供的信息为依据。二是选择新的产品/组件的供应商。在购买新的更复杂的部件时,即使购买方能够提供所需产品的规格,为了使个别供应商理解产品的要求,购买方仍需了解有关成本的信息。在更广泛的层次,供应商的选择也需要开簿成本会计支持,购买方希望获得供应商的成本状况,以评估供应商的一般能力,并行工程和跨组织成本调查部分集成到该过程发挥了重要作用。

5. 开簿成本会计披露的成本数据可用于支持供应链中的特殊决策和降低成本的活动。在采购管理中,基于开簿的信息共享旨在支持供应链中的特殊决策和降低成本的活动,如联合开发产品。可见,公开分享数据可能是一个跨组织的管理控制系统,如价值工程和连续改进/精益的基础。Tomkins(2001)认为,除了直接支持这样的活动,信息共享的一个重要目的是建立信任。但是开簿成本会计管理控制系统本身不会建立供应商的信任。因此开簿成本会计被认为是关系采购策略发展的一部分。但是,数据披露也支持交易型采购策略(Seal, 2004)。购买方可以更多的了解供应商提供的产品,利用不同供应商之间的市场竞争购买自己真正需要的商品进而受益。

6. 开簿成本会计降低采购行为的不确定性。在交易过程中的不同阶段会出现不同的不确定性,购买方会应用不同OBA 控制机制来管理这些不确定性。

在投标阶段,一般选定的供应商会特别邀请投标,因为过去的合作有显著的效益。也就是说,“能力信任”(Sako, 1992)能减少行为的不确定性。为了避免在招标阶段的失误,公司需要每一个产品详细的成本数据以及广泛的供应商数据。这些信息服务于重要的控制功能,因为它有助于提高可比性和可理解性,并可以评估供应商的竞争力,更全面地评价其是否适合作为合作伙伴。

在后续的产品开发阶段,因为涉及多个供应链的成员且产品复杂,遵循一个严格的时间表也会带来不确定性。利用以市场为基础的控制分拆和商品化供应商的产品,每个项目组成组件(商品)以竞争性招标进一步加强市场的控制,使这个过程披露的数据具有重要的作用。成本披露可以服务于以确定的价格压力之间的最佳权衡和被视为供应商确定一个有利可图的购买方。其他控制机制也可以降低行为的不确定性,如表达不要滥用数据的意愿,提供有关数据使用的合约保证,签订保密协议,以确保数据关系外不滥用,并就内部关系数据的使用签订文件等。

7. 开簿成本会计有助于判断采购价格的合理性或价格谈判。导致越调控价格越上涨现象的主要原因是定价机制没公开、成本不透明。成本透明是指购买方和供应商之间共享成本信息,通常还包括双方保守秘密的数据。购买方可以利用披露的成本信息来进行价格控制,或者作为最终产品价格计算的依据,也可以在不同的供应商之间执行成本基准分析,以最佳的成本结构立足价格谈判。

Van Triest和Blom(2007)从交易成本理论和代理理论视角研究了开簿成本会计是判断价格是否合理的工具。这种“合法的变化”还可能包括增加销售量减少造成的固定成本分配、关系的改善、客户和供应商之间信任的建立等。如果价格的增長根据合作伙伴的共享成本信息判断是合理的,那么购买方将更有可能接受较高的外包价格。

8. 开簿成本会计有助于增强供应商关系满意度。跨组织成本管理是通过协调供应链网络中的公司活动来降低网络中的总成本的一种结构化方法。开簿成本会计事实上是跨组织成本管理中不可或缺的一个要素。如果不披露成本数据,那么跨组织成本管理工具的应用将十分有限。跨组织成本管理的目标是通过协调买卖双方活动的方式来寻找降低成本的手段。它提供了三个降低成本的阶段:产品开发阶段、产品制造阶段和产品销售阶段。其中,在产品开发阶段寻求成本降低的机会十分重要,因为制造商不断把主要产品成分的研究和开发程序外包,这就对供应商的产品开发效率提出了严格的要求,进而合作双方可以开展更深层次的合作以寻求降低成本的方式。制造商会帮助购买方提升工作线的生产能力,并尽早让供应商参与设计过程以确保目标成本谈判对供应商更具有实效性。因此,供应商能够从购买方的支持中获得经济利益,购买方的支持对增加供应商合作关系的满意度也有贡献。另外,披露信息的重要程度和双方所建立的信任对供应商满意度也会产生影响。

9. 开簿成本会计有助于促进供应商合作关系的深度发展。跨组织成本管理和开簿成本会计已经发展到支持和有效地利用供应链(成本)信息,并共享和控制相关的成本会计信息的阶段。跨组织成本管理是指企业联合起来努力降低成本,开簿成本会计涉及合作伙伴公司的相关成本的数据交换或披露。对于管理会计,这些技术对更全面优化供应链成本是非常

重要的。

跨组织成本管理提供了四种技术来更好地优化供应链成本:①供应链目标成本;②功能—价格—质量(FPQ)的权衡;③跨组织成本调查;④并行成本管理。这些方法需要供应商和购买方协作完成,以确定进一步降低成本的机会,披露的成本数据往往是至关重要的。虽然目标成本和FPQ权衡不一定需要成本数据披露,但开簿成本会计在跨组织成本调查和并行成本管理中识别节约成本的潜力起着关键的作用。因此,开簿成本会计作为跨组织成本管理的一种管理会计技术,使跨组织成本管理的管理效率大大提升,通过供应商早期参与供应链目标成本的改善,联合开发新产品,有助于促进供应商合作关系的深度发展。

(二)负面影响

1. 信息单向交换情况下所披露信息的滥用会增加交易双方冲突和机会主义风险。成本数据可以进行双向交换,也可以进行单向交换。单向交换通常只是供应商披露成本数据。在这种情况下,单向的成本数据披露存在潜在所披露信息的滥用会增加交易双方冲突(Lamming, 2005)。然而,在现实中购买方居于主导地位,供应商单方披露成本数据广泛存在。接受信息的购买方可能将供应商的成本信息作为价格谈判的砝码,使供应商面临降低价格或提高产品质量的压力。此外,成本数据还可能被转移到竞争对手的企业。购买方可能为了追求自身利益,将所有供应商的成本信息进行比较,选择成本较低、竞争力强的供应商作为合作伙伴,而抛弃产品成本较高、竞争力弱的供应商。这种滥用信息的机会主义行为会严重破坏交易双方之间的信任,使得敏感信息的后续交流更难以继。同时,供应商也可能有投机取巧的行为,即在较低的程度披露了其成本信息后,供应商可以不再积极参与产品的改善。此外,单方面的开簿成本会计的使用会导致企业夸大优化项目发生的费用,不做这样的揭示是可能的。因此,信息的单向交换存在的所披露信息的滥用会增加交易双方冲突和机会主义风险。

2. 开簿成本会计对供应商关系满意度也会产生负面影响。开簿成本会计是有效管理购买方和供应商之间的关系,并改善两者间关系品质的重要手段。然而,披露的成本数据也意味着对供应商的风险,调查结果表明开簿成本会计对供应商关系满意度也会产生负面影响。供应商对购买方机会主义行为的恐惧是影响供应商关系满意度的因素之一。而信息的披露对供应商的重要程度以及信息披露的质量也是影响其满意度的一个重要因素。此外,购买方对供应商的价格压力也会影响供应商关系满意度。还有一些文献的研究结果表明,关系社会规范比如信任、承诺能显著减弱开簿成本会计对供应商关系满意度的负面影响。

3. 实施和使用开簿成本会计系统会增加采购投资关联的专门投资。两个或更多公司跨越组织边界共同开发复杂的产品往往需要协调活动,成本数据披露在产品开发阶段有专

门用途。Cooper和Slagmulder(2004)指出作为“家庭成员”供应,一个精心制作的跨越许多供应商的关系系统可以治理复杂的交易。但实施和使用开簿成本会计系统也会产生大量的专门投资,增加退出成本。但Piontowski和Hoffjan(2008)的研究表明,一个关系专用投资的提供也可以作为承诺方式,增加合作伙伴从事开簿成本会计的意愿。

三、影响开簿成本会计在采购管理中有效使用的因素

1. 共享成本信息的质和量。成本信息的“质”和“量”主要指披露的会计数据准确性、重要性、及时性以及披露的数据的多少。成本信息的质和量影响成本信息共享的价值。有学者指出,管理会计所提供的成本信息是战略伙伴之间建立信任关系的基础,没有高质量的成本信息,即使进行共享也不能带来效率和效益的改善。成本信息共享的主要障碍是供应商在制造网络不能满足购买方期望的数量和质量标准(Kulmala, 2002)。另外,披露的成本信息在跨组织成本管理中起着关键作用,否则供应商早期参与联合产品开发就是一句空话。披露成本信息的重要性也影响供应商关系的建立与发展以及供应商关系的满意度。

2. 减少机会主义行为。机会主义行为是指在信息不对称情况下人们不完全如实地披露所有的信息及从事其他损人利己的行为。企业通过开簿成本会计可以获得供应链中其他企业的成本数据,进行增强自身的优势,但是开簿方也面临机会主义行为损害的风险。信息不对称是机会主义行为产生的主要原因。在现实中,由于购买方是占据主导地位的,存在大量的供应商单方面信息披露的现象,因此购买方具有信息优势,进而产生信息不对称现象。信息不对称增加了供应商的监督成本从而增加了交易成本。供应商单方面的公开成本信息也增加了供应商的风险。对此,供应商要么承担购买方的机会主义行为增加的风险,要么采取额外的保护措施规避此类风险。因此,购买方的机会主义行为对成本信息披露和供应商满意度之间的关系存在负面影响。

3. 信任程度。许多学者认为一个互相信任的关系是引进开簿成本会计的先决条件。双方建立高度的信任关系,可以提高双方交易效率,从而促进信任关系的发展,这样有助于供需关系的良性发展。交易双方所建立的信任也会对供应商满意度产生影响。

4. 会计信息交换的方向。成本数据可以进行双向和单向的交换。单向交换通常只是供应商披露成本数据。单向的成本数据披露存在潜在所披露信息的滥用会增加冲突(Lamming, 2005)。双向交换有助于促进供应商关系发展。

5. 权力结构。权力结构是指供应商与购买方的权力关系。近年国内外研究已经开始关注到了权力结构的非均衡性对成本信息共享的影响。Kulmala(2004)发现,开簿成本会计最适合均衡的权力结构的连接。不对称的权力关系仅仅可能会导致重要的成本信息单向共享,也就是信息从权力弱势企业流向权力强势企业。也有人认为,一个完整的、相互成本信

息交流更有可能发生在不对称权力分布的情况下。

四、非完全开簿成本会计状态下,实施不同的开簿策略优化采购管理

(一)非完全开簿成本会计的理论分析

按照信息披露程度不同,开簿成本会计可以分为完全开簿成本会计和非完全开簿成本会计。在完全开簿成本会计情况下,所有相关的成本数据与合作伙伴共享,只要企业自己的会计系统能够获得或者使用的成本数据都被全部披露。开簿成本会计分类的关键要素是披露程度。随着供应链跨组织成本管理的发展,联合降低成本的意识也在增强,企业之间对成本信息的质量、透明度及可视化的要求越来越高,组织间相互披露成本数据给供应链上的伙伴也越来越详细、具体。但是企业开簿的倾向受多种因素的影响,比如共享信息的质量、信任程度、开簿界限、开簿收益与成本的权衡、机会主义恐惧等等。改善供应链内的成本情况本身不是成本信息交换的一个充分的理由。这是因为潜在的降低成本对所有参与企业一般不会平等享有。建立一个最佳的跨组织价值链,成本的增加可能出现在个别企业。因此,企业参与降低成本的原因是效率改善的适当参与(Dekker, 2003)。

在理想的情况下,在实施措施和任何可能的赔偿金后,每个参与企业将比以前有一个更好的财务状况。开簿成本会计披露的生产成本信息中均包含企业未公开的生产成本信息(称为私有信息)和企业对外共享的生产成本信息(称为公共信息)。企业根据观测到的利用私有信息与公共信息的效用,各自对其资源进行配置,参与竞争。利用信息产生的效用大小是企业决定私有信息和公共信息分配的关键。企业决定是否开簿成本信息主要取决于实施开簿成本会计所投入的成本与收益、成本信息共享的价值与效用。为了达到企业利用信息的效用最大化,供应商愿意披露低效率、非核心竞争的价值单元成本信息,并与其他供应商和服务企业共享,实现合理配置公共信息和私有信息,若企业信息共享的范围达到企业全部的成本信息时(包含了企业的核心竞争信息),这种成本信息共享可能是一种不可置信的承诺,成本信息选择性共享具有更大的可行性和实践意义(龙跃、易树平, 2009)。因此,信息选择性共享的开簿,即非完全开簿成本会计是开簿成本会计的现实选择。

(二)非完全开簿成本会计下优化采购管理的开簿策略

1. 针对不同的采购战略实施不同的开簿动机。采购战略指的是与供应商的商务关系。从交易成本角度来讲,经济交换可以采取三种不同的治理结构:①交换需要形成了市场采购,它会出现在买家和供应商之间有限的依赖关系的市场。②交换可以采取基于所有权层级安排的形式,也称为内部采购或垂直一体化。③交换可在一种关系下进行,具有市场采购和层级结构的元素形式的混合治理。在这种形式下,各方仍然正式的自治,但进入更密切的合作并适应其业务流程。

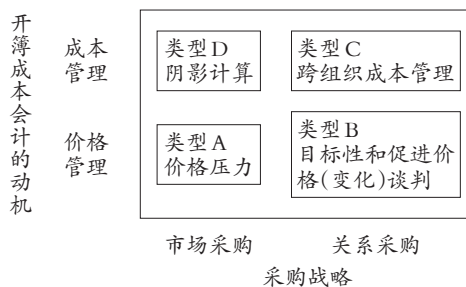
交易成本理论表明,治理结构的选择取决于交换的交易

成本最小化。从治理结构来分类,采购战略分为交易型采购战略和关系型采购战略(Henrik Agndala, Ulf Nilsson 2010)。关系型采购战略针对的是关系采购和关系型客户。供应商可以从关系型采购战略中获取显著的适应、协调和控制所产生的效率,而市场采购不可能实现。交易型采购策略与市场采购紧密联系,针对的客户是交易型客户。两种采购战略有着显著不同的特征。表1从资产专用性、不确定性、交易对象和治理模式四个方面总结了两种采购战略的特征:

表1 两种采购战略的特征

	关系型采购战略	交易型采购战略
资产专用性	显著的关系专用性投资(即高度的适应/协调和定制的产品/流程)	非常有限的关系专用性投资(即低程度的适应/协调和标准化的产品/流程)
	高程度的承诺	低程度的承诺
	专注于共同利益	专注于自己的利益
不确定性	少量的替代供应商	大量的替代供应商
	高的转换成本	低的转换成本
	买方的关键产品	买方产品的重要性有限
	依赖	独立
	通过信任的自我调节行为	买方检查机会主义
	算计性	无算计性
交易对象	关系型客户	交易型客户
治理模式	关系治理	市场治理

Andreas Hoffman 等(2011)根据开簿成本会计的动机将开簿成本会计分为A、B、C三种不同的类型,并提出不同的采购采取不同的开簿策略,构建了基于不同采购战略的开簿模型。开簿成本会计在市场采购和关系采购中都可以发现,但是Andreas Hoffman 等在市场采购中只强调价格管理动机,而没有成本管理动机。在关系采购中既有价格管理也有成本管理的动机。整体来说,价格管理的动机大于成本管理的动机。价格管理包括价格压力和判断价格的合理性,促进价格谈判。成本管理包括阴影计算和跨组织成本管理。但是,对于价格管理和成本管理的动机谁占主导地位还需要进一步论证。因此笔者根据开簿成本会计的动机和Andreas Hoffman 等基于不同采购战略的开簿模型,在A、B、C三种不同的类型的基础上增加了一种类型D型。开簿成本会计的主要动机和采购战略对应框架见图1。



A型OBA: A型OBA的动机是使用开簿成本对供应商施加价格压力。根据成本基准的理论价格作为谈判基线,其中,实现这样一个最优的成本基础的潜力是与客户无关的。供应商一般都给予最大的开销率和利润率。所有有利于客户成本的变化都要求降价。由于成本增加,涨价的请求客户一般不接受。然而,供应商可能会受益于他所提供给客户的成本基准和实际上可能提高他的成本地位。A型OBA表明采购经理通过对供应商的利润增加的压力进行讨价还价。

B型OBA: B型OBA的动机是目标性和促进价格变化,降低有关的交易成本。降低产品成本或价格不是OBA的重点。相反,价格谈判是促进定义一个共同的成本基准和定义交换关系的后期阶段基于成本变动的价格变动的规则。OBA实施的主要目标是增加目标性或为价格谈判提供便利。公司早期会签订目标价格谈判协议以消除后期阶段的所有的讨价还价。

C型OBA: C型OBA的动机是经常讨论的跨组织成本管理,目标是大幅节约成本,不仅突出理论上的机会(如A型的OBA),而且还侧重于事实的实施。此外,它还分析供应商目标成本能否实现,更普遍的是,它的目标是成本效益的总的解决方案。两个公司从该项目实现可衡量的财务优势。

D型OBA: D型OBA的动机是阴影计算,基于自己的商业知识和从可靠的公共来源或公司文件提供的数据计算产品的估计成本。

可见,OBA在交易型市场采购和关系采购中都可以采用,开簿成本在采购管理中不只是用来支持IOCM,也是市场采购战略背景下加大对供应商的价格压力一种手段。

2. 针对不同物料采购实施不同的开簿策略。基于二维Kraljic矩阵的物料供应模型,可将采购的物料按照采购对象的成本价值比重和供应市场风险的高低划分为一般物料、杠杆物料、瓶颈物料和战略物料四个类别。Munday(1992)指出成本管理和成本核算对支持关系发展的供应商关系有强烈的影响。在采购管理中,不同的物料采购会使用不同的成本信息,不同物料采购成本信息使用的焦点见表2。

表2 不同物料采购成本信息使用的焦点

采购物料	成本信息使用的焦点
战略物料	表现欠佳业绩活动的成本最小化(Olsen and Ellram, 1997) 采购中供应商早期参与(Dyer, 1996, Olsen and Ellram, 1997) 与供应商联合开发产品(Dyer, 1996, Olsen and Ellram, 1997) 双方同意降低成本的目标(Handfield, 2000) 目标价找出节省成本的机会(Handfield, 2000) 与供应商紧密合作,并努力降低成本(Kapoor and Gupta, 1997) 开簿会计(Ellram, 1996)
一般物料	管理费用的减少(Olsen and Ellram, 1997) 识别采购协调的成本(Olsen and Ellram, 1997) 频繁的竞争招标(Kapoor and Gupta, 1997, Ellram, 1996) 签定交易成本低的主要年度合同(Matikainen, 1998)
瓶颈物料	低成本的采购业务(Olsen and Ellram, 1997) 与供应商的并行工程和价值分析(Olsen and Ellram, 1997)
杠杆物料	杠杆物料单位成本的减少(Olsen and Ellram, 1997) 价值分析以降低产品成本(Ellram, 1996)

由于不同物料使用采购成本信息的焦点不同,因此企业可以根据物料的特性披露不同的成本信息实施不同的开簿策略(组合框架见图2)。由于物料的特性不同,信息披露的程度也不同。一般来说,瓶颈物料、战略物料由于是物料的成本/价值或供应市场风险较高的物料,信息披露非常关键,可以采取双边开簿或开簿联盟策略;一般物料由于供应市场风险和物料的成本/价值低,信息披露不是很重要,因此可以采取单向的开簿策略;杠杆物料的成本/价值较高,但供应市场风险较低,可以采取单向或双向开簿策略。



3. 根据供应商关系特性实施不同的开簿政策。供应商关系的特性对跨组织成本管理发展和开簿成本会计的实施有一定影响。跨组织成本管理目标设定的成本信息可能要通过参与企业生产仔细分析得出。Kajüter和Kulmala(2005)指出成本信息的传递和利用取决于公司之间的权力均衡性、信任程度及公司间相互业务的交易量,并从这三个维度构建基于供应链关系的跨组织成本管理的发展潜力框架,进而解释跨组织成本管理发展的差异。该框架(见图3)分析了最有潜力实施开簿成本会计的供应商关系的三个特性:足够的信任、显著的相互业务量、客户占主导地位的供应商关系。

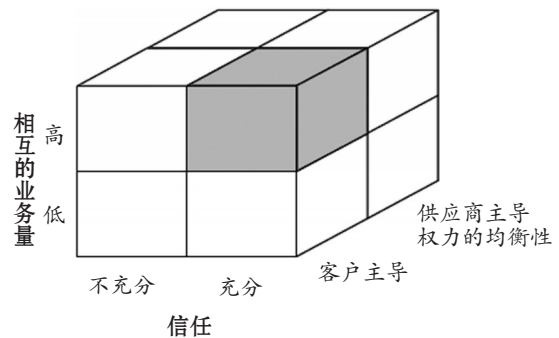


图3中的阴影区表示最有潜力的开簿会计。从图3不难看出看出信任、显著的相互业务量、权力的均衡性是影响开簿成本会计实施的重要因素。经验证明不对称的权力确实可以促进供应商成本数据披露。但是权力不能保证成功的开簿成本会计的实践,而需要额外的有利机制的保证。另外,强制的开簿成本会计仅仅可能在一家公司依赖于另一家公司的直接的成对关系中成立。相反,在一个包括间接业务关系的网络企业,权力通常会不利于实现开簿成本会计。不对称的权力关系

仅仅可能会导致重要的成本信息单向共享,也就是信息从权力弱势企业流向权力强势的合作伙伴。因此,开簿成本会计适宜对称权力结构的企业,这样有利于双边开簿,但是权力不对称的企业也可以实施单边开簿,但是必须有直接的依赖关系。

4. 根据企业间关系使用不同的开簿策略。开簿成本会计作为一种管理会计技术其使用也应符合特定的企业间关系。企业间关系不同其会计信息的流动方向也不同。公司间关系的一个重要的变量的研究是企业间相互依赖的强度。企业间相互依赖的强度是指公司之间资源流动的方向和管理公司间关系的协调机制相应的需求。相互依赖的程度越高,协调和共同决策的需要就越高,会计信息的需求就越高。企业愿意提供账簿信息给合作伙伴且合作也与经济依赖程度正相关,在双边依赖的情况下,开簿成本会计被使用的频率较高;在单方面依赖的情况下,开簿成本会计主要单纯地用作控制的手段。根据企业间相互依赖的程度,Thompson 提出了四种不同的企业间关系:

(1)序贯依赖。在这种依赖类型中,资源转移从一家公司到另一个公司,就像是一个买卖公司的关系。序贯依赖表现为前一作业是后一作业的输入,但反过来则不成立。为了协调确保一个适当的供给之间的接触点,公司之间信息流动仅限于特定的事务对象。

(2)互惠依赖。互惠依赖是指公司之间有一个互惠资源流动,一个公司的活动提供其他公司输入的活动,反之亦然。互惠依赖表现为两个作业互为输入和输出,互惠依赖的作业间需要更多的协调和配合。用来管理这种关系的协调机制是价格和一些规则和程序。在这种类型中,公司之间信息流动仅限于特定的事务的对象。实施价值链分析的各企业也应该开放一些敏感的成本和作业信息。

(3)聚合依赖。聚合依赖的作业间没有先后关系,但两者都对后一作业具有影响。聚合依赖中的每个部分呈现一个截然不同的贡献给整体和每个支持整体。例如,两个或两个以上的竞争对手暂时加入他们的努力和资源组织竞选宣传他们的产品。所以,聚合依赖的特点是一个短期目标。聚合需要有限的协调沟通机制,但这仅仅是每一个公司实现共同的短期目标必要的联合计划的行动。因此,公司之间会计信息流动是适度的,仅限于实现所必需的短期目标。事实上,公司和他们的竞争对手不愿分享所有他们的私人会计信息。

(4)密集依赖。在聚合依赖中,当目标的关系变得长期和公司决定加入他们的资源和他们的活动,例如开发一个新产品,这种依赖关系被定义为密集依赖。在这种情况下,因为需要理解个人公司的价值创造过程,协调更复杂的机制,公司之间必须合作以实现共同的长期目标,所以,会计信息流动是非常高的。公司之间需要高度频繁的会计信息流动。所有参与公司将联合管理成本和协作识别联合降低成本的机会。因此,会计企业间的信息流动是连续和互动,以识别机会改

进和价值创造。在这种情况下,引入OBA的潜在好处是伙伴成员之间互动和学习改进以求公司更好,因为这个管理会计技术可能允许公司双方理解个人公司的价值创造贡献的过程和创建一个坚实的改进基础。此外,其有效实施OBA可能会支持存在的高度的信任,公司之间有一个积极的相关的高水平的会计信息流动。建立基于伙伴关系的跨组织信息系统来协调供应链的信息交流是必不可缺的。

从上分析可以看出,企业间关系不同,其会计信息的需求和流动也存在差异,信息流的方向与经济依赖性密切相关。依赖程度一般可分为对称性依赖和非对称性依赖。研究表明在对称性依赖中,合作双方对彼此的依赖性越强,越容易促进双方对合作关系的发展和双向的信息交流。而在非对称性依赖中,虽然也可以促进信息的交流,但是不会很深入。因此,开簿成本会计的实施易选高度对称依赖的合作企业,因此,我们可以根据企业间关系来实施不同的开簿策略。针对序贯依赖、聚合依赖,公司间属于非对称性依赖,相互依赖不是很强,会计信息适度流动就可以,因此可以实施单边开簿。针对互惠依赖、密集依赖,公司间属于对称性依赖,相互依赖的强度比较高,会计信息需要在公司间连续和互动,因此可以实施双边开簿或开簿联盟。

主要参考文献

1. Hoffjan, Andreas, Holger Kruse. Open book accounting als Instrument im Rahmen von Supply Chains –Begriff und praktische Relevanz. Zeitschrift für Controlling & Management, 2006; 50
2. Seal Willie, John Cullen, Alec Dunlop, Tony Berry, Mirghani Ahmed. Enacting a European supply chain: a case study on the role of management accounting. Management Accounting Research, 1999; 10
3. Henrik Agndala, Ulf Nilsson. Different open book accounting practices for different purchasing strategies. Management Accounting Research, 2010; 21
4. Cooper Robin, Regine Slagmulder. Interorganizational cost management and relational context. Accounting, Organizations and Society, 2004; 29
5. Peter Kajüter, Harri I. Kulmala. Open-book accounting in networks – Potential achievements and reasons for failures. Management Accounting Research, 2005; 16
6. Andreas Hoffjan, Sebastian Lührs, Anja Kolburg. Cost Transparency in Supply-Chains: Demystification of the Cooperation Tenet. Schmalenbach Business Review, 2011; 3
7. Lamming Richard, Nigel D. Caldwell, Wendy E. Phillips, Deborah A. Harrison. Sharing Sensitive Information in Supply Relationships: The Flaws in One-way Open-book Negotiation and the Need for Transparency. European Management Journal, 2005; 23