

# 论跨组织成本管理约束机制的理论意义与路径设计

邓金娥(副教授)

**【摘要】** 跨组织成本管理将供应链上企业的成本管理活动结合起来,进而实现整个价值链总成本降低的目标。本文分析了跨组织成本管理的主要约束机制及其功能,探讨了跨组织成本管理约束机制有效实施的路径。认为应基于产品与关系两个维度设计与实施约束机制,针对公司治理结构选择约束机制,加强对控制对象的约束机制建设,同时健全对跨组织成本管理四要素约束机制的设计与实施。

**【关键词】** 跨组织成本管理; 供应链; 产品维度; 关系维度; 约束机制

**【中图分类号】** F274

**【文献标识码】** A

**【文章编号】** 1004-0994(2016)19-0012-5

## 一、跨组织成本管理约束机制的内涵与本质

### (一)跨组织成本管理的内涵与本质

跨组织成本管理(Inter-organizational Cost Management, IOCM)是指通过协调企业的活动,包括企业内部的成本管理活动、企业间的成本管理活动,减少整个供应链成本的一系列结构化方法的总称。IOCM的功能主要是通过企业间的合作过程沿着生产链或价值链管理成本,包括超出公司本身的成本管理活动。因此,IOCM的实质就是通过跨界的协同成本管理降低价值链总成本、优化价值链的总回报。

### (二)跨组织成本管理约束机制的内涵与本质

跨组织成本管理约束机制(Discipling Mechanism)是指组织间为实现跨组织的成本管理活动并提升跨组织成本管理的效率而协商制定的成本管理标准、制度、核算办法及其制约机制。跨组织成本管理的约束机制不仅包括旨在预防、避免或抑制非法、滥用、偏差和违法行为的规则(Camacho, 2010),还包括一些处罚机制。在跨组织成本管理实施过程中,一些成本管理活动必须采用的工具(如开簿会计),也可以视为跨组织成本管理的约束机制。

约束机制创建了控制行为的规则、组织之间的奖励和基于利益相关者之间的责任与义务。约束机制的目的是通过设立成本降低的目标在整个供应链网络传递成本降低的压力(Cooper 和 Slagmulder, 1999)。Souza(2009)指出这些机制是关系的规则,不仅对降低成本施加压力,而且对整个供应链投资的总回报施加压力。跨组织成本管理约束机制是将企业所面临的市场竞争压力传递给供应商,同时实现成本降低目标的过程。约束机制通过正式或非正式的规则和标准使成本控制更加有效,其功能是帮助公司实现目标集的目标,从而

达到建立价值链的目的。因此,跨组织成本管理约束机制本质上是将购货商和供应商的管理活动结合起来,协同降低整个供应链成本,提升整个供应链投资的总回报。

## 二、跨组织成本管理的主要约束机制及其功能

跨组织成本管理的约束机制主要有目标成本法、链式目标成本、网络协议、组织间的预算、开簿会计、供应商和客户之间正式的保密协议、成本管理制度、改善成本法等。下面对主要的约束机制及其功能做简单介绍。

### (一)目标成本法与链式目标成本法

研究学者普遍认为,目标成本法与链式目标成本法是跨组织成本管理不可或缺的约束机制。目标成本法旨在为产品的研发与设计阶段设定产品成本和部件成本。目标成本法有利于优化供应商和客户之间产品和零部件成本,而且是一种前瞻性的成本管理制度,使企业更加注重产品设计与开发阶段的成本管理,甚至在产品开发之前,允许识别产品的成本和产品组件的成本。此外,目标成本可以用来对供应商施加压力,以降低整个价值链成本(Cooper 和 Slagmulder, 1997)。链式目标成本法是目标成本法的扩展,旨在将目标成本的约束功能延伸到整个供应链网络,将目标成本对单一公司的成本控制延伸到对整个供应链网络的成本控制。

### (二)开簿会计

开簿会计是指组织间将原来保密的成本信息自愿披露、共享。Souza(2008)发现组织链中存在两种截然不同的约束机制——开簿会计和服务水平的合同,都旨在约束代理关系。相反,Camacho(2010)认为开簿会计是IOCM的保障机制,而不是一种约束机制。跨组织成本管理有效实施的一个前提条件是供应链上的所有企业共享真实、可靠的成本信

息,不实施跨组织成本管理的公司没有理由交换成本信息。在非信息共享环境下,整个供应链作业成本信息的集合并不是完全公开透明的,制造商和价值链上其他参与企业只对最终产品总成本的一部分有所了解。在这种信息不透明的环境下,价值链上各参与企业很难准确理解价值链上其他企业的价值创造活动和相关作业对最终产品成本的影响,也难以从整个价值链系统层面理解最终产品的总成本情况,无法基于价值链视角审视最终产品成本结构的合理性,从而无法找到使整个价值链系统总成本最优化的方法。而开簿会计扫除了这方面的障碍,它通过单边或双边开簿实现成本信息共享,不仅可以实现成本信息的透明与开放,还可以增加价值链上组织之间的信任度。

### (三)网络协议、信息保密协议、正式的合同

Slagmulder(1999)提出,网络协议是约束跨组织成本管理中精益网络关系的一个约束机制。网络协议旨在保证精益网络关系的形成。卡马乔(2010)证实了供应商和客户之间的信息保密或机密性的正式协议可以促进信任,当这些约束机制缺乏时,实施 IOCM 变得几乎不可能。Kulmala(2003)指出,采用约束机制,如正式的合同、信息保密协议,有以下好处:①降低搜索合作伙伴成本的信息成本的可能性;②降低成本优化目标没有实现时合作伙伴放弃合作的可能性;③降低合作伙伴泄密成本信息给竞争对手的可能性;④降低不分配合作收益的可能性。从这四个方面来说,信息可靠性协议可以加强组织间的关系。Mouritsen(2001)证实了正式的协议或合同可以增加成功实施 IOCM 的概率,如果没有正式的合同和保密协议,合作过程将面临风险,甚至无法实施超越跨组织成本管理。

### (四)组织间预算

Slagmulder(1999)、Kulmala(2005)将组织间预算列入跨组织成本管理的约束机制。组织间预算是组织间采用各种预算编制方法编制、实施的各种预算。组织间预算编制时将目标成本、作业成本等成本管理工具融入预算编制过程。将成本管理工具嵌入组织间预算,使预算编制和成本计算紧密结合,可以连接装配工厂,有利于优化组织间的成本控制。

### (五)改善成本法

改善成本法是产品生产阶段跨组织成本管理的主要约束机制(Cooper和Slagmulder,1999)。改善成本法有助于企业就成本降低的压力与生产工程师和供应商进行沟通,通过价值链分析降低成本。

### (六)绩效评价制度、成本管理制度和财务激励制度等会计核算与管理制

Vosselman(2009)将绩效评价制度、成本管理制度和财务激励制度列入跨组织成本管理的约束机制。这些机制旨在双方之间协商签订协议促使形成一个治理结构,从而形成有效的核算办法和问责制度。

## 三、跨组织成本管理约束机制的意义

### (一)实现成本压力的传递

跨组织成本管理是超过组织边界的企业间的成本管理。为了提高 IOCM 实施成功的概率,需要分析五个重要元素:产品、产品组件、关系水平、价值链的种类和治理机制,现有的治理机制包括约束机制。Cooper 和 Slagmulder(1999)指出,有效的 IOCM 需要约束机制和保障机制相互作用,可降低整个供应链的成本。跨组织目标成本管理是 IOCM 的一个重要约束机制。目标成本法首先根据市场需求确定产品成本目标和部件成本目标,然后通过链式目标成本法在整个供应链网络传递成本压力。因此,跨组织成本管理约束机制的重要意义之一就是设立降低成本的目标在整个供应链网络传递成本降低的压力。

### (二)降低适当的担忧

适当的担忧来自交易属性之间的交互作用和人类本性的存在。交易属性包括不确定性(环境和人)、资产专用性和交易频率(Williamson,1985)。首先,跨组织成本管理减弱了市场分工的不确定性,导致组织内分工的高代理成本。IOCM 通常是通过分享伙伴关系的资产与核心资源能力来降低成本,这些资产和投资支持一个特定的组织间关系,并共同组成特定的关系投资。根据交易成本理论,资产的专用性水平越高,这些专用资产替代使用的价值就会越低。如果组织关系提前终止或失败,则意味着这些关系专用性投资的价值将明显减少。因此,企业需要使联合产出的价值清晰并公平地分配给双方当事人,以确保特定关系投资价值的实现。在这种情况下,公司关心的是特定价值投资的牺牲。其次,由于人性的缺陷,交易成本固化在价值链上的交易中,代理人的机会主义和有限理性会增加风险和交易成本。约束机制可以降低风险,也可以减少交易成本。适当的担忧和协作降低成本的需求,迫使公司设计恰当的机制控制跨组织的成本管理。因此,跨组织成本管理约束机制的重要意义之一是设计约束规则,降低不确定性和机会主义风险,降低适当的担忧。

### (三)促进高效协调的需求

IOCM 不同于单一企业的成本控制,内部组织资源和内部配置能力(作业和流程的组合方式)将成本控制的视野扩展到组织依赖的网络关系。跨组织成本管理需要综合考虑一些外源性(环境变量)或内源性方面的有关价值链的特定变量或特定组织因素,这些被称为“调节因素”。一个组织最有效的治理框架是由交易与最经济的治理形式匹配的特点决定的。约束机制一方面可防止、避免包含非法行为的偏差以及规定的违法行为,以避免惩罚;另一方面,从交易成本经济学(TCE)角度而言,约束机制是适应经济组织参与合同关系、降低交易成本的治理机制。适应是指公司需要采取正确的行动来应对不断变化的环境,有效地调整自己的目标和行为。威廉姆森(1985)指出,交易成本产生于交易属性的相互

## □ 学术交流

作用(资产专用性、不确定性和交易频率)和人类本性的存在(有限理性和机会主义),不确定性和资产专用性会引致交易成本的增加,需要更广泛的治理机制;较高的交易频率,即更多的后续交易可以减少治理机制的成本。IOCM由于涉及大量的投资资产和能力,组织之间相互依赖和不确定性增加,协调变得更加严苛。因此,在实施IOCM过程中协调各组织的需求变得非常重要,低效的协调将会由于分歧和自私自利的讨价还价增加协调成本(威廉姆森,1991)。可见,跨组织成本管理约束机制的重要意义之一是促进高效协调的需求。

### (四)防止关系租金被侵占

从成本动因的角度分析,实施IOCM的企业及其业务嵌入的伙伴关系是一项重要的战略性成本动因,即驱动成本发生和价值创造的不仅是组织内的资源及作业,还包括组织间的网络关系。价值增值需要组织间的相互合作和关系专用性投资。供应链成员间资源和核心能力的互补性是伙伴关系形成的条件,也是超额价值的重要来源。互补性意味着双方组织之间高度的专用性和依赖性,一方面为关系性租金创造条件;另一方面,为对方侵占这种关系性租金提供了机会。因此,有必要建立跨组织成本管理治理机制以防止租金单边侵占,这种治理机制不同于组织内部层级治理,也不同于外部市场治理,而是以伙伴关系为基础的社群治理(Cooper和Slagmulder,2004)。

### (五)减少信息约束

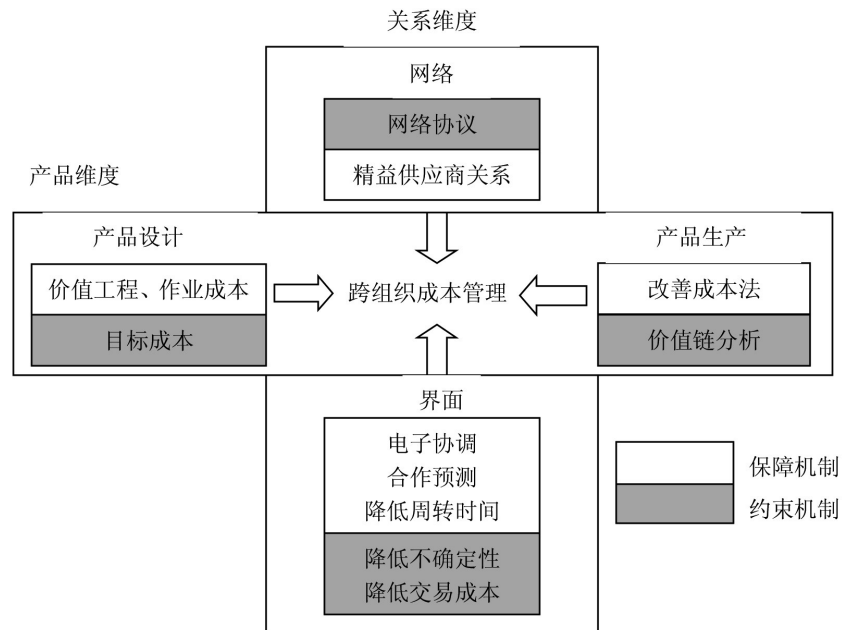
成本信息属于保密信息,一般不对外公开。组织间成本信息的交换直接影响跨组织成本管理的效率与质量。成本信息的有效交换、共享是成功实施IOCM的必要条件,实现IOCM需要供应链成员提供支持整个价值链交换信息的一些机制,如开簿会计。开簿会计主要用于分享成本信息,它不仅使供应链成本的准确计算成为可能,而且使成本结构透明化,有利于产品成本的功能价值分析,进而找出降低成本的动因。跨组织成本管理的效率是开簿会计收益的一个重要函数,它可以提高供应链成本管理的效率、促进信任、改善合作关系。因此,跨组织成本管理约束机制的意义之一是减少成本信息约束。

## 四、跨组织成本管理约束机制有效实施的路径

### (一)基于产品与关系两个维度设计与实施约束机制

Cooper和Slagmulder(1999)指出,一个有效的成本管理约束机制需要有关系和产品两个维度的约束机制和保障机制。约束机制的主要目的是传递成本降低的压力,保障机制旨在帮

助公司找到降低成本的方式方法,如:改进技术、协调设计、努力生产。跨组织成本管理的框架模型如下图所示。



跨组织成本管理的框架模型

1. 产品维度的约束机制。产品维度的经营主要发生在产品设计与生产阶段。

(1)产品设计阶段的跨组织目标成本法。产品设计阶段主要有两个约束机制:目标成本法、链式目标成本法。

目标成本法通过设立产品及其组件的成本降低的目标,约束跨组织成本管理的流程。目标成本法旨在合理确定产品的生产成本和部件成本,使其在产品生命周期内以预期的市场价格销售时能够产生令企业满意的利润水平。目标成本包括三个层次:市场驱动目标成本、产品层次目标成本和部件层次目标成本。在基于供应链的跨组织成本管理过程中,目标成本法拓展了成本管理的边界,通过部件层次的目标成本将成本压力传递给供应商。当目标成本不能实现时,购货商会通过启动功能价值权衡、并行成本管理、成本调查、让供应商早期参与开发等方式,来确定产品和组件的目标成本。而传统意义的目标成本法只是一种用于企业内部成本管理活动的方法。

当企业引入精益供应链管理思想时,目标成本法的实施需要购货商与供应商之间形成精益的供应链关系,从而实现共享成本信息以及降低供应链总成本的目的。当购货商目标成本体系的输出项成为供应商目标成本体系的输入项时,企业间的目标成本管理被连接起来,形成链式目标成本法。链式目标成本法将目标成本法对单一公司的约束扩展到整个供应链网络,通过层层传递成本压力实现供应链总成本的降低,提升供应链价值的总回报。

(2)产品生产阶段的跨组织改善成本法。产品生产阶段

跨组织成本管理的主要约束机制是改善成本法,它帮助公司与工程师和供应商协调竞争压力,达成降低成本的目标。改善成本法主要通过价值链分析实现。与目标成本法一样,改善成本法也是一种前馈型的成本管理方法,它是通过预期的成本降低标准来制定产品成本的降低目标。改善成本法的实施使成本降低压力持续于整个产品生命周期。在基于供应链的跨组织成本管理过程中,改善成本法拓展了成本管理的边界,要求供应链上所有网络关系成员共同实施改善成本法,通过价值链分析挖掘成本降低的潜能,这就涉及改善成本法的跨组织应用。改善成本法的跨组织应用需要通过成本信息共享和合作机制挖掘所有降低成本的机会,使整个供应链全员参与成本管理。

**2. 关系维度跨组织成本管理的约束机制。**关系维度的经营主要包括网络和界面两个方面,所以关系维度跨组织成本管理的约束机制主要从网络和界面两个方面进行约束。

(1) 界面约束机制。界面约束机制主要处理供应商转移产品和服务的方式,其主要的约束机制是降低不确定性和交易成本。开簿会计通过成本信息共享,及时满足组织对成本信息的需求,有利于增加供应链上各组织之间的信任。所以,开簿会计可以作为界面约束的一个主要约束机制,组织可以根据供应商关系特征实施不同的开簿策略。

(2) 网络约束机制。跨组织成本管理意味着供应链网络中的每个公司都负责产品总价值增值的一部分,精益供应商网络作为一个整体,生产满足顾客需求的高质量、低成本的产品。为了充分利用跨组织成本管理,供应链网络中的所有公司不得不形成精益供应商关系,也就是说,跨组织成本管理成功实施的前提条件之一是供应商和制造商具有相互依赖性。只有在相互依赖的跨组织联盟情况下,供应商和制造商才会将成本管理的范围拓展到双方嵌入式的依赖关系上。相互依赖的供应商关系可以通过彼此对核心资源的依赖来建立。即使供应链各个成员基于降低整体成本的目标形成了精益供应商关系,但也都是独立的主体。为了保障供应链网络成员的权利、义务,成员之间需要签订网络协议,对权利、义务进行合同约定,以保障各个成员履行义务、享受权利。因此,网络的类型和网络协议是形成精益供应商网络的两个重要内容。网络的类型确定了供应商之间的权利平衡;网络协议约束网络中所有公司的行为,保证供应商关系保持精益供应商的特征。因此,网络协议是网络关系形成的重要约束机制,网络协议包括信息保密协议、正式的合同等。

## (二) 约束机制与公司治理机制有效结合

交易成本经济学根据资产专用性和治理成本将公司治理机制分为市场、混合、层级结构三种。Rosimeire Pimentel Gonzaga等(2015)基于交易成本经济学分析了跨组织成本管理的约束机制与交易成本治理结构之间的关系,认为两者存在一致性。因此,跨组织成本管理的约束机制可以与公司治

理机制有效结合,可针对公司治理结构选择约束机制,如下表所示。

公司治理机制和 IOCM 的约束机制

公司治理机制		IOCM 约束机制	
市场结构	较小控制代理行为和使用激励最小化交易成本	激励机制	治理结构的一部分,考虑有关控制的信任
		绩效评价机制	
		成本管理系统	
混合结构	通过建立激励和合同协调代理商因有限理性和机会主义出现的问题	开簿会计	协调和约束关系,授予或促进信任
		服务水平合同	
		供应商和客户之间正式的保密协议	
		正式采用的合同	
		信息保密协议	
层级结构	市场缺陷,遵守合同不可行,构筑了承诺的术语	目标成本法	关注成本减少
		组织间预算	

**1. 市场结构。**市场结构下,对代理人的行为控制是很少的,强烈的激励机制(价格)可以减少交易成本,但有较少的机会主义行为的风险。从这个意义上说,在 IOCM 的概念结构中,财务激励、绩效评价机制和成本管理制度可作为治理结构的一部分。相关控制的保障和谈判的目标是代理协议,以最小化的成本约束代理关系。此外,这些跨组织成本管理约束机制形成了正式的问责机制。

**2. 混合结构。**混合结构包含代理的有限理性和机会主义,可以通过激励与合同协调代理商的行为。这种结构既具有市场操作的优点(如效率激励),又具有层次结构的好处(如知识共享和较小的合同控制)。在这种结构下,激励是媒介,鉴于市场缺陷的存在和信息不对称的环境,更加需要合同协调代理行为、抑制机会主义行为。开簿会计和服务水平合同可以协调或约束代理人关系(Souza, 2008)。开簿会计的功能是促进相互信任、允许信息交换,有利于摧毁供应链网络中任何类型的联合行动,从而抑制机会主义行为。因此,它可以作为一种在维持外包活动的条件下提高供应链效率的手段。此外,供应商和客户之间正式的保密协议、正式采用的合同、信息保密协议和组织间预算都旨在促成代理双方之间的信任,进而降低代理风险、促进代理商的协调行为和减少不正常行为发生的可能性。这些机制也可以作为混合结构下 IOCM 的约束机制。

**3. 层级结构。**层级结构有市场缺陷,不可能遵守合同,不同于市场结构,其要求长期承诺制度化。该结构下存在更多机会主义行为,交易双方效率较低,因此供应链网络中的供应商关系需要协调和实施成功的权威范例。从这个意义上说,目标成本作为一个 IOCM 的约束机制,旨在减少成本和建立成本降低的目标,它也是一个对供应链成员施加压力的工具,可以实现承诺制度化。此外,基于目前的目标,组织间

## □ 学术交流

预算旨在建立供应链成员的承诺,从长远来看允许承诺的制度化。因此,在层级结构下,目标成本和组织间预算是IOCM的主要约束机制。

### (三) 加强对控制对象的约束机制建设

从约束机制的约束对象来看,IOCM的约束机制应包括对结果、行为、社会、信息等约束的机制。

1. 结果约束。结果约束主要是对网络成员是否有效参与跨组织成本管理以实现预期效果而制定的规范、机制。在跨组织成本管理约束机制中,目标成本法、改善成本法旨在促进供应链整体成本的降低,可以作为对结果约束的机制。

2. 行为约束。行为约束主要是针对网络成员参与跨组织成本管理的决策行为而制定的机制,目的在于降低不确定性。在跨组织成本管理约束机制中,网络协议旨在约束代理行为,可作为对行为约束的机制。

3. 社会约束。社会约束主要利用社会舆论强化约束,其主要的约束机制为声誉。声誉是一种隐性约束机制,能起到对参与跨组织成本管理的网络成员硬性制度约束之外的补充约束作用。

4. 信息约束。跨组织成本管理中成本信息的准确性、可靠性、及时性对供应链产品成本动因与成本结构的分析非常重要,因此跨组织成本管理应加强对信息交换的约束。开簿会计旨在约束网络成员之间的成本信息交换,可以作为对信息约束的机制。

### (四) 健全对跨组织成本管理四要素约束机制的设计与实施

从约束机制的构成要素来看,跨组织成本管理约束机制主要由利益约束、规范约束、责任约束和权力约束四个要素组成。

1. 利益约束。利益约束是以激励或补偿成本节约、罚款或利益分配等形式,通过调整利益大小,对脱离计划或规范的行为发挥约束作用。利益约束建立在参与者对物质利益关心的基础之上,在跨组织成本管理中,根据绩效评价确认利益分配比重,实际上就是利益约束机制的应用。

2. 规范约束。规范约束是以国家有关政策、法规、成本管理制度、成本管理辦法、成本开支标准以及组织间协商制订的成本管理制度与标准等作为规范,对跨成本管理活动进行控制。在跨组织成本管理约束机制中,成本管理制度、绩效评价机制、财务激励制度都可以成为规范约束机制。

3. 责任约束。责任约束是保证价值链上成员履行其成本管理责任而设立的机制。责任约束具有全员约束和全过程约束的特点,是跨组织成本管理约束机制的关键部分。组织间预算、目标成本都具有责任约束的作用,要求所有网络成员实现设定的目标成本,以实现整个供应链成本降低的目标。

4. 权力约束。权力约束是通过供应链参与企业以授权的形式建立起来的约束机制。权力约束的基本要求应为:参

与者不能越权,各企业不能侵权。权力约束的核心是防止滥用权力,如根据供应商网络关系的不同对共享的成本信息范围进行授权,防止信息的滥用。

### (五) 硬约束和软约束相结合

跨组织成本管理包含产品维度和关系维度两个方面的约束,要注意硬约束和软约束相结合。在跨组织成本管理约束机制中,目标成本法、改善成本法、网络协议这些约束机制都属于硬约束机制。目标成本法旨在将成本压力层层传递;改善成本法旨在全员参与改善成本;网络协议旨在硬性保证精益网络关系,规范代理行为。这些约束机制有助于实现供应链总成本降低的目标。但是,在跨组织成本管理中信任是非常重要的,而信任的形成、升华还需要配合软约束机制来实现。

## 五、结论

跨组织成本管理的约束机制是提高跨组织成本管理质量和效率的重要控制机制。跨组织成本管理约束机制可以保障成本压力的传递、降低适当的担忧、实现高效调节的需求、防止关系租金被侵占、减少成本信息约束,对有效实施跨组织成本管理、提升跨组织成本管理的效率具有重要意义。

为了保证跨组织成本管理约束机制的有效实施应注意以下几个方面:第一,基于产品与关系两个维度设计与实施约束机制;第二,将约束机制与公司治理机制有效结合,针对公司治理结构选择约束机制;第三,加强结果约束、行为约束、社会约束、信息约束等控制对象的约束机制建设;第四,完善利益约束、规范约束、责任约束和权力约束四个要素的约束机制的设计与实施;第五,注意硬约束机制与软约束机制相结合。总之,加强对约束机制的有效应用才能实现跨组织成本管理的目标。

### 主要参考文献:

Rosimeire Pimentel Gonzaga, Humberto Silva Aillón. Disciplining Mechanisms of Interorganizational Costs and Transaction Cost Economics: A Theoretical Essay[J]. Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, 2015(6).

Robin Cooper, Regine Slagmulder. Supply Chain Development for the Lean Enterprise: Interorganizational Cost Management[M]. New York: Productivity Press, 1999.

Kajüter P., Kulmala H. I.. Open-book accounting in networks: Potential achievements and reasons for failures[J]. Management Accounting Research, 2005(6).

Ed Vosselman, Meer-Kooistra Jeltje van der. Accounting for control and trust building in interfirm transactional relationships[J]. Accounting, Organizations and Society, 2009(2).

作者单位:广东水利电力职业技术学院经济管理系,广州510635