

# 组织间成本管理方法述评

狄为

(江苏科技大学经济管理学院 江苏镇江 212003)

**【摘要】** 本文整理了国内外组织间成本管理的文献,阐述了组织间成本管理的四种方法,并进行了解析。这些方法的出发点不一样,但都强调组织间的能力互补、资源共享和协调,从而产生更多的合作利益。

**【关键词】** 组织间成本管理 并行工程 开放式会计

传统的成本只注重企业边界以内的成本管理,甚至只注重企业生产转换阶段的成本降低,而忽略对那些与企业经营过程联系日益密切的外部企业群落成本的管理。组织间成本管理(IOCM)是在以上的组织之间进行的成本管理,它是一种结构化的协调供应链企业的活动,使得链上的总成本降低。组织间的成本管理因此可被定义为“为降低共同成本,买方与供应商之间的协调行为”(Cooper, Slagmulder, 1999)。

在市场环境的压力下,垂直一体化不再是企业获取必要生产技术及资源的唯一手段。在缺乏所有权控制的条件下,新的组织间关系模式可以使企业借助于组织内成员来取得必要的低成本生产资源、更高的产业时速和关键外协专业知识。我们还没有看到理论和实践上恰如其分地计量组织间关系中各成员由于采用 IOCM 技术带来的成本节约和维持 IOCM 所需成本的计量模型。我们查阅到的文献关于对 IOCM 各种方法的研究往往采用案例研究形式。

## 一、组织间成本管理方法述评

组织间成本管理常常被描述成有多种不同的方法。这些方法的出发点不一样,强调的阶段、内容、环境、手段不一样,但都强调组织间成本管理是能力互补、资源共享和协调。这些方法不仅有助于产品成本管理,还有利于组织间关系趋于合作或竞合。

1. 目标成本法。目标成本法是指在产品的策划、开发过程中,根据用户需求设定相应的目标,并同时达成这些目标的综合性利润管理活动(日本会计学会,1994)。目标成本法实施流程粗略地可归纳为下面几个主要阶段:①产品策划;②目标成本设定;③目标成本的功能分解;④目标成本的分解;⑤在设计图纸上实施成本降低;⑥生产实施的准备。目标成本计算用列式可表示为:可允许的目标成本=目标售价-目标利润。企业要达到可允许的目标成本,必须进行目标成本规划。

当目标成本被分解时,就必须考虑供应商(Ibusuki, Kaminski, 2007)。目标成本法之所以成为组织间成本管理中最重要的部分之一,最突出的一个原因就是它有将成本压力进一步推向供应链上游企业的趋势(Seuring, 2002)。为了达到目标成本,买方可以用不同的方法考察他的供应商并改变合

作程度。Ellram(2006)指出,如果采购的零部件有很重要的经济影响,那么企业就应该花费更多精力在供应商的选择以及产品设计和原材料的改变上。相对不太重要的零部件可以用不同的方法,比如竞价。由于是买方设立外包项目的性能规格,而供应商只能被动接受,因此,IOCM有助于减少买方和供应商之间的信息不对称。这种信息不对称如果导致供应商不能满足买方设立的性能规格,IOCM干预就会发生。确定IOCM介入的必要性的主要机理是目标成本法的运用。目标成本法处于IOCM关键位置,因为它从产品设计延伸到零部件采购过程反映了企业需求(Cooper, Slagmulder, 1997)。目标成本法原先是一个企业内部的成本管理技术,它并不将供应商参与到自己的成本管理计划中。但经过IOCM思想的拓展,买方的目标成本系统在确定外包项目购买价格的同时,指出了供应商的成本系统中哪里应该降低成本。

2. 功能—价格—质量(FPQ)权衡。功能—价格—质量再现了一个卖方如何与买方在质量、目标价格以及功能方面进行协商的模型(Cooper, Yoshikawa, 1994)。它往往作为一种谈判工具,同样还可减少目标价格的影响,因为这三个变量是可以协商的(Cooper, 1995)。这就增加了买卖双方达成一个合适结果的机会。

当买方确定的外包项目,供应商提供的价格可能超过买方的目标成本,此时买方一般会要求供应商降低价格,这时FPQ权衡就可发挥作用。为达到买方可以接受的目标水平,供应商一般采用减少外包项目的功能,降低规格的方法。一旦考虑了这种降低,供应商往往会要求和买方会面,双方的设计团队将讨论供应商提出的变更,以期使买方批准外包项目的新规格。当然,如果这样做成功了,就可帮助供应商取得足够的回报。一个成功的FPQ,关键是要有有效的价值工程计划。FPQ权衡方法一般只适用于外包项目的性能规格只有微小的改动,而最终产品的性能规格本质上固定的情况。

价值工程(VE)和价值分析(VA)是相关文献中提到的实现IOCM的另外两种方法。价值工程的基本原理与买方愿意为产品的某种性能所支付的成本有关。Monden(1992)指出,在FPQ权衡的过程中采购部门和供应商都发挥着重要的作

用。价值工程和价值分析的区别在于它们处于产品生命周期的不同阶段(Ansari, Bell, 1997; Monden, 1992)。但是我们在相关文献中没有看到一致的意见,大部分学者认为价值工程应该在产品开发之前实施,而价值分析应该在产品生产阶段发挥作用。

3. 并行工程。并行工程的定义是企业同时设计产品和流程(Smith, 1997),以加快产品开发进程,增加企业竞争优势,提高市场占有率,并提高投资回报率。并行成本管理的并行思想运用在企业间时,需要买方和供应商的设计工程师进行互动,往往此时买方的产品和外包的组成部分须发生根本的改变。并行成本管理通过扩大供应商可以承担的设计变更范围降低成本。

并行成本管理方法一般采用两种途径针对设计的更改,实现更大的成本节约。首先,它增加大量的弹性时间,使供应商的工程师可以通过开发创新来解决买方的要求;第二,它将外购项目主要功能集中并从单一供应商处采购。由于企业间采用并行成本管理往往成本较高,因此并行成本管理一般仅用于高价值的项目,如主要性能。在设计过程中让供应商尽早涉及其中是为了提供给企业更多的时间进行主要功能的根本性的重新设计。另外,增加供应商的集中度也很重要,它可使供应商采取更多的手段,包括增加专用性资产。因此,针对项目主要功能进行根本性的改变需要供应商合作时,买方还从多个供应商处采购就很难达到合作的目的。根据并行成本管理办法,买方和供应商之间的成本协商在开发之初就应开始,甚至是在该产品的概念阶段。供应商工程师先估计生产成本,如果成本出现过高,就试图改变买方产品的规格性能,然后再进行制造。当然,供应商对部件规格的变化有一定约束,即最终买方产品的功能必须在允许的范围。这样做是使围绕目标成本的谈判更具实质性并能兼顾到买卖双方的利益。一旦双方确定了这些目标成本,双方的工程师们就必须设法实现这些目标。并行成本管理有两个基本途径:平行和同步。在平行时,买方和供应商工程师团队独立运作,而在同步时,他们一起工作以共同设计最终产品和外包项目的主要功能。平行工程的主要优势是供应商能从买方的产品开发项目中分离出自己拥有的产品开发项目能力。

4. 开放式会计。开放式会计(又称为成本透明化),其目的是使买方能够更好地帮助供应商通过确定关键领域尤其是改善研发方面内容降低成本(Seal等, 1999)。开放式会计因而成为一种两个(或两个以上)组织共同工作的途径(Mouritsen等, 2001),而不仅仅是一种成本反映的方法。也就是说账目的开放可以被看成是两个组织通过提高透明度而使得关系更为密切的表现形式(Christopher, 1998)。Ellram(1996)指出开放式会计适用于高度合作的长期的或至关重要的关系,或者用于两种关系并存的情况。

开放式会计通常是合理的,其在增加供应链不同部分成本计算的透明性有着积极的作用。Christopher(1998)认为:开放式会计是走向透明的另一种表现,其通过分享上游和下游的成本数据,使得每个合作伙伴彼此的利润都是可见的。通过信息交换实现公开性和透明性被看作是创造一个有竞争力的组织间生产体系的重要元素(Lambert等, 1998)。开放式会计是一项战略,其使得处于同一供应链的企业开始合作,并且其信息影响企业间产品和服务的流动。信息共享为成本管理建立了一个全新的空间,使得更多的元素能够嵌入到一个规划好的机制中,比如能体现供应商使用最合适的生产设备能提高多少效率(Yoshikawa等, 1990),可以为买方对于不同供应商的产能利用率提供一个总体看法,进而改进生产计划。如果谈判是公平的并且披露的成本信息不被滥用,开放账簿的做法可能有助于在组织内建立更好的信任关系(Dekker, 2003)。

开放式会计要求供应商向买方提供会计信息,这对供应商来说也许是不利的(Kajuter, Kulmala, 2005)。供应商可能不愿意披露成本数据,因为他们知道他们产品成本的弱点。另一方面,间接费用分配的差异使成本结构的解释变得复杂,增加了买方比较分析各供应商成本的困难。Piontkowski(2008)总结开放式会计六个失败的原因:①供应商没有得到额外收益;②没有创造出一个双赢局面;③供应商认为会计信息应该保存在企业内部;④网络成员不能拿出准确的成本信息;⑤供应商担心被剥削;⑥供应商没有合适的资源去研发会计系统,并且供应商的其他合伙企业在开放式会计如何进行实施方面不能达成一致意见。

## 二、结论

组织间的相互合作、共享彼此独特的能力要素及资源,可以创造竞争优势,并且产生更多的合作利得。企业与企业间关系是相互依赖、相互影响的。现代企业最重要的经营逻辑之一就是如何取得维持竞争优势的低产品成本。为达到低成本,企业除了内部创造知识之外,企业内外部战略信息知识的转移共享,企业间关系的稳定和信任也是重要的手段。本文综述和研究了国外组织间成本管理的一些理念,旨在为国内企业采用有效的合作方式管理成本提供帮助,使企业产品整个生命周期保持低成本。

【注】本文受江苏省教育厅高校哲学社会科学基金项目(编号:09SJD630026)资助。

### 主要参考资料

1. 张鸣等.成本战略管理——基于可持续发展研究.北京:清华大学出版社,2003
2. 罗珉.组织间关系理论最新研究视角探析.外国经济与管理,2007;1
3. 余绪缨,王怡心.成本管理会计.上海:立信会计出版社,2004