

# 刍议如何完善跨组织成本管理

邓金娥

(广东水利电力职业技术学院 广州 510635)

**【摘要】**跨组织成本管理是现代企业财务管理的一个重要方面。本文在介绍跨组织成本管理内涵、特征的基础上,指出我国跨组织成本管理存在理论研究不够深入、实务操作不够重视等问题,并从管理方法、知识管理、价值链管理、管理机制、激励机制、组织系统、信息系统和绩效评价八个方面提出了完善跨组织成本管理的建议。

**【关键词】**跨组织成本管理 管理方法 管理机制 绩效评价

现代市场经济的深入发展使经济组织的规模越来越大,组织间的联系越来越紧密,组织间的影响越来越大,从而出现了协调组织间关系的问题,即跨组织成本管理(IOCМ)问题。目前,我国理论界对跨组织成本管理问题的研究较少,本文拟从跨组织成本管理的内涵、特征入手,对我国企业如何运用跨组织成本管理理论作一探讨。

## 一、跨组织成本管理的内涵与特征

**1. 跨组织成本管理的内涵。**跨组织成本管理是基于供应链理论、中间组织理论、资源依赖理论和契约理论等发展而来的一种成本管理方法,是调整供应链各企业之间的经营活动以降低整个供应链成本的一种结构性方法。它的目标是通过供应商和购货商之间的合作达到成本最节省。库珀(Cooper)和斯拉莫特(Slagmulder)认为,如果某一组织在同一时间同时发生下列情况,表明该组织正在进行跨组织成本管理:①组织为供应商设置了特定的成本降低目标;②组织帮助它的客户或供应商寻找实现成本降低目标的方法;③组织在与供应商对组件的价格进行谈判时考虑了供应商的盈利;④组织不断地使其供应商和客户关系更有效率。

跨组织成本管理是一种用于协调供应链企业活动的高度组织化方式,其目标是发现比各个企业独立实施成本缩减项目更低的成本,从而缩减整个供应链的总成本。跨组织成本管理是一种基于不同组织协调与合作的成本管理活动,突破了组织边界的局限,将成本管理拓展到各类中间组织,通过对组织间各项成本的规划和控制,实现总成本最低的目标。实际上跨组织成本管理是使企业的管理目标由利润提升向价值增值转变、由职能管理向流程管理转变、由交易管理向关系管理转变、由单一企业战略向集合战略转变的结果,也是企业成本结构内部运动规律的发展使然。

跨组织成本管理以缩减整个供应网络的总成本为目标,主要包括关系和产品两个层面的管理。其中,跨组织成本管理的关系层面起始于供应链上建立的精益供应链关系,即合作、稳定和互利的关系,同时包括企业间连接处层面,这个层面管理上的主要目标是通过降低交易成本和不确定性来提高供应

商和购货商连接处的效率。跨组织成本管理的产品层面意味着企业可以在整个产品的生命周期内寻求成本降低的机会,通过各种跨组织成本管理方法的应用来达到降低成本的目的。产品设计阶段80%以上的制造成本可以运用目标成本法、功能-价格-质量平衡、跨组织成本调查和并行成本管理等来联合降低企业间成本;产品生产阶段,运用改进成本法使产品和组件以更为改进的成本进行制造。

**2. 跨组织成本管理的特征。**跨组织成本管理具有以下四个特征:①目的性。跨组织成本管理通过协同顾客、供应商等一起降低成本,获取成本优势。②互动性。跨组织成本管理通过组织间密切合作与相互协调来获取互动效应。但这种互动既不同于市场机制下的“随机型”互动,又不同于科层体制下的“支配型”互动,这种互动具有鲜明的协调特征,具体表现在合作的互补性、管理的适应性以及协调的密集性等方面。③实时性。跨组织成本管理利用信息化管理,及时获取所需要的信息,以使决策符合客观实际,从而最大限度地降低信息成本和交易成本,达到经营上协调一致的目的。④共赢性。跨组织成本管理强调企业之间的互动与协同,以此来提高企业竞争力,形成相关企业多赢的格局。

## 二、我国跨组织成本管理存在的问题

**1. 跨组织成本管理尚未形成系统理论。**国外对跨组织成本管理的理论研究始于20世纪60年代,尤以日本的研究较为系统。Cooper, Robin, Yoshikawa, Takeo以日本企业为例,分析了日本企业跨组织成本管理的实践,归纳了企业跨组织成本管理的方法,包括目标成本、功能-价格-质量平衡、最低成本调查。自此,跨组织成本管理的理论研究有了快速发展。Cooper和Slagmulder(1999)提出的二维供应链管理框架,从生产和关系两个维度将供应链划分为产品设计、生产、界面优化和网络设计四个方面,进而上升到供应链成本控制框架,使跨组织成本管理的理论研究达到了新的高度。我国对跨组织成本管理的研究较晚,研究的学者也不多,研究的深度有限,目前只有少数学者发表了跨组织成本管理方面的文章,在跨组织成本管理的理论研究上与发达国家还有较大的差距。

2. 企业管理层对跨组织成本管理不够重视。根据有关访谈调查结果:绝大多数生产企业的供应商关系限于市场交易型和批量订制品,企业组织零配件外协加工很常见,但真正建立起长期合作伙伴关系并进行跨组织成本管理的较少。基于买方市场的长期存在,企业比较重视客户关系管理,与顾客的沟通比与供应商的沟通更多些,如供应商就新产品研发问题向顾客征求意见较为常见,而在新产品开发方面向供应商咨询的就很少。大多数企业由采购部负责供应商管理,受自身职责、权力的限制,难以从战略发展的角度与供应商建立起长期合作伙伴关系,更谈不上进行跨组织的协调管理。

3. 对跨组织成本管理面临的困难认识不足。合作程度越高,跨组织管理成本便越高,降低跨组织管理成本的难度就越大。而企业管理层由于对跨组织管理的重要性和存在的问题认识不足,以致在困难面前顾虑重重。随着与供应商关系的密切,制造商与供应商进行信息共享、业务流程重组与组织间协调管理的成本增加,共同投资和开发新产品、新技术的支出加大,使得供应链转换成本高昂。而我国企业对基于委托代理的供应链管理普遍缺乏经验,因此很多企业在发展供应商合作伙伴关系时缺乏信心和有效举措。

4. 会计信息系统不能满足跨组织成本管理的要求。跨组织的组织特征决定了跨组织关系的治理不能完全依靠市场价格机制,也不能依赖传统的科层体系,必须寻求新的治理机制。跨组织关系的治理基于信任关系,这种治理结构与市场和科层治理都不相同。因此,跨组织关系的管理和控制对管理会计信息的需求也与传统的市场和科层治理不尽相同,会计信息需要用以满足组织间建立信任、相互学习、进行沟通和协调的需要。而传统会计信息系统没有给管理者提供足够的是否与其他企业形成跨组织合作关系以及如何管理、控制和评价这种合作关系的决策信息。而且以往在进行成本管理时往往只关注可量化的成本因素,但随着产品设计复杂程度的上升和跨组织合作的深入,跨组织成本管理所需掌握的信息不应只是传统会计项目,而应该是更加广泛的经济信息。

5. 信息共享风险抑制了跨组织成本管理的发展。信息共享可以降低组织间的成本、提高供应链的整体绩效。然而在实践中要实现信息共享并不是一件容易的事情。Kulmala(2002)对芬兰设备制造行业的案例研究表明,供应商的成本信息与客户期望间存在巨大差异,企业很难知道每个产品的全部成本、准确的盈利信息和利润流向信息。而且当网络内的成员非常多的时候,难以确定信息公开的程度、范围和频率,因为过度的信息公开显然存在风险。Seal等(2004)讨论了信息共享的风险,认为在供应链中彼此分享成本和其他商业信息可能威胁到产品制造商的生存。因此,要推进跨组织成本管理,必须注意防范跨组织间信息共享可能出现的风险。

6. 对跨组织系统的研究侧重于技术等方面,缺乏对其进行有效管理的研究。当今企业之间建立起来的跨组织关系越来越复杂,范围也越来越广泛,从简单的商品供需关系、合作研发关系,到业务流程外包关系。跨组织信息系统是建立在组织之间的协作关系基础之上的共享平台,它的发展和所能发

挥的作用受制于组织之间的协作关系,仅仅依靠拥有和控制跨组织系统的技术,企业很难发挥跨组织系统的作用。要从跨组织系统的支持中获得竞争优势,企业必须学会从组织关系角度管理跨组织系统。近年来,学术界越来越重视对跨组织系统基础问题的研究。国外在这方面的研究比较广泛,研究也较深入。而国内在这方面的研究还较少,研究比较侧重信息共享的技术、激励、策略等问题及其建模方法。

### 三、完善跨组织成本管理的建议

1. 创新跨组织成本管理的方法。目前很多学者对跨组织成本管理方法的研究主要集中在产品设计阶段和产品制造阶段的跨组织成本管理。创新跨组织成本管理方法,就是除了对产品设计、制造阶段进行研究,还应加强对其他阶段成本管理方法的研究。首先,从供应链的角度看,跨组织成本管理应包括三方面管理层次:①产品层次,通过改进设计缩减成本;②流程层次,改善企业流程,剔除不增值作业,优化链接企业互界面,核算、管理企业的客户成本与供应商成本;③交易层次,从交易的发生频率、交易的不确定性、资产的专用性等方面进行缩减成本管理。其次,从生命周期的角度看,实质上跨组织成本管理应该贯穿到产品整个生命周期,除了对产品设计、制造阶段进行研究,还应加强跨组织的资金成本、环境成本、售后服务成本等成本管理方法的研究。

2. 加强跨组织的知识管理。知识管理指的是识别与控制组织中的集体知识以便帮助组织竞争,旨在增强组织的创新性和反应性。从流程的角度看,知识管理可以分为知识创造、知识存取、知识转移和知识应用。随着组织间竞争和协作程度的提高,跨组织的合作越来越重要。通常这种合作更多地伴随着或融入了组织间的技术创新活动,因而加强跨组织的知识管理非常重要。它要求:一是建立知识共享网络,包括成立供应商协会,建立各种形式的学习团队;二是建立一套实体和程序制度,提高知识传递效率,鼓励供应商参与知识共享;三是将知识管理工作延伸到组织的技术创新活动中,将组织与组织之间联合起来进行知识创造,使组织之间形成一个紧密的创新网络。因此,把知识管理与跨组织技术创新结合起来进行研究,将会是一个很有价值的方向。

3. 加强跨组织的价值链管理。价值链管理是成本管理的重要方面。Shank(1989)将价值定义为一系列有联系的创造价值的活动,包括从基础原材料供应到将产品提供给最终消费者的一系列活动。价值链管理包括处理各种不同的关系:各种价值活动之间的关系、企业各部门之间的关系、企业与供应商及客户的关系等。处理各种相关关系需要通过一种协调机制来实现,创造价值活动间的相互关联性越高,就越需要发挥协调机制的作用。因此,价值链管理在企业间的应用实际上是建立价值链上具有相互关联性活动之间的协调机制,这种协调机制超越了单个组织的界限,形成跨组织价值链管理的协调机制。Dekker(2003)的研究认为,跨组织的价值链管理可以由购买者和供应商共同实施的联合价值链管理,这需要双方共享成本和绩效信息,通过对供应链上相互关联活动进行分析和跨组织的协调,可以明显改进供应链的绩效。同时,为改

善供应链绩效所进行的专用性投资,也需要企业间通过价值链协调机制来完成。这种跨组织的价值链协调机制对于成本和利益的分配以及解决专用性投资问题非常重要。

4. 完善跨组织成本管理控制机制。①完善双控机制。基于合同关系的正式控制机制和基于信任的辅助控制机制是两种互补的控制机制,在某些情况下,诚信比合约更起作用,信任可以替代正式的控制机制,以控制组织间的管理风险。②完善财务会计控制体系,提供高质量的、全面的财务会计信息。③完善跨组织的成本约束机制,通过沟通和协作,将购货商和供应商的管理活动结合起来,实现产品开发阶段的跨组织目标成本法、产品生产阶段的跨组织改善成本法和作业成本法。④完善跨组织的合作保障机制,通过成本信息的高度共享,提高实现成本目标的协调、整合技术和控制能力,包括产品设计阶段、生产阶段和服务阶段的合作机制。

5. 加强组织间信息共享激励机制的研究。共享成本信息既是跨组织成本管理的前提条件也是其重要组成内容,因为跨组织间实现成本信息共享可以提高供应链的整体绩效和降低成本。但是在实施跨组织成本信息共享的同时,必须建立成本信息共享的激励机制,否则,部分成员企业会因新增利润分配无差别而不愿参与信息共享。Graves(1999)通过建立一个单项目多阶段、共享需求信息、顾客需求为自回归的联合移动平均过程系统,发现系统成员采用的预测模式才是影响牛鞭效应的主要原因,共享信息对供应链费用不会产生有利的影响,反而会增加系统的复杂性和费用。因此,供应链成员间需要一种激励机制来激励彼此进行信息共享。

6. 加强跨组织系统建设与定位分析。跨组织系统(IOS)指被两个或者两个以上组织共享的信息系统。IOS概念在20世纪60年代被提了出来,在20世纪80年代引起了广泛的关注。IOS不仅为供应链上的企业提供信息共享的平台,使信息能够跨越组织的边界流动,降低组织间的沟通成本,实现跨组织的协调,而且它给企业的组织结构、业务流程、组织文化、协作关系带来更加深刻的影响。IOS通过提高所有参与企业间沟通的效率而创造了竞争优势。Bakos(1991)指出了IOS的三个特征:①它降低了通过伙伴企业获取和交换信息的成本;②随着加入网络的企业数量的增加,IOS创始企业的利益会得到扩大;③一个企业从一个IOS转换到另一个IOS要花费巨大的转换成本。对于多数企业来说,问题并不在于是否应该构建IOS,而是在于如何去定位和选择适合的系统。这就涉及对IOS的分类及特性研究。国外很多学者分别对IOS进行了不同角度的分析和研究,试图对其进行有现实指导意义的分类和分析,其中比较有代表性的成果是:从企业参与程度、商业目的、参与者关系、信息功能、跨组织依赖性、跨组织工作流、职能联系和系统支持度等不同角度来进行层次划分和分类。这些研究方法和研究成果值得我们借鉴。

7. 完善会计信息系统,使其提供的会计信息能够满足跨组织成本管理的要求。目前许多企业为了提高对用户需求的有效响应,先后在企业中应用企业资源计划(ERP)系统。但目前ERP系统中的成本管理子系统更多的是满足财务报告的

需求,未能联系价值管理、作业管理、绩效管理和企业战略,很少结合非财务指标来衡量企业绩效,更糟糕的是不以市场为导向,不具备动态复杂系统特征,从而不能为企业战略决策和生产作业流程改进等提供高度相关、精确和及时的成本信息。跨组织成本管理必须将非财务信息纳入会计信息系统及信息披露系统。这种系统能够满足不同组织对同一事项的需求以及对组织提供的多维会计信息。20世纪80年代以后,由于企业经营环境的巨变,新管理方法和计算机技术在企业管理中被广泛应用,国内外众多学者对成本管理理论与方法进行了创新研究,成本计量模式也突破账户体系的约束而向多维成本计量模式方向发展。Vallman(1996)提出的一种基于提供多维信息的彩色报告模式以及目前正在全球推广的可扩展商业报告语言都在向实现上述功能迈进。

8. 加强跨组织关系的绩效评价与动态管理研究。跨组织关系的动态管理主要是指关系主体基于对过去和现在交易绩效的评价,对未来关系进行管理的全过程管理。企业与其供应商的合作关系中最重要要素是合作双方采取一些正式和非正式的程序和规则,对合作绩效进行评价和监督。但Anderson和Sedatole(2003)认为,在跨组织关系的管理中,对绩效的评价和管理是最困难的部分。他们在对若干战略性联盟的高层管理者的调查中发现,不足一半的联盟采用正式的绩效评价程序和方法对联盟参与者进行绩效评价,而这其中只有10%的管理者认为所采取的绩效评价手段对管理联盟是起作用的。由于跨组织管理的治理主要是基于信任机制的中间治理模式,因此在这种治理模式下的绩效评价手段应该与纯粹市场机制下的合同评价机制有所区别,如关系一方主体对另一方主体长期合作意图和合作能力的评价,很难在基于合同的正式评价中得以实现。但从目前的研究来看,在讨论供应链管理的文献中,如何对跨组织关系的产出进行度量的研究并不多,尚没有这方面的实证研究来考察这种非正式评价机制的影响因素及其对跨组织关系绩效的影响。

#### 主要参考文献

1. 陈华娣. 试论跨组织成本管理. 南宁职业技术学院学报, 2007; 4
2. Seuring S, Goldbach M 著, 郭晓飞译. 供应链成本管理. 北京: 中国人民大学出版社, 2004
3. 张子刚, 钱刚毅, 陈金菊. 跨组织的合作、互动与协调: 基于成本管理的视角. 商场现代化, 2006; 1
4. 韩萌. 基于供应链的跨组织战略成本管理方法体系构建. 财会研究, 2007; 9
5. 汤建影, 黄瑞华. 合作研发企业间知识共享的微观机制. 科学管理研究, 2004; 6
6. 汤建影, 黄瑞华. 研发联盟企业间知识共享影响因素的实证研究. 预测, 2005; 5
7. 童亮, 陈劲. 复杂产品系统创新过程中跨组织知识管理的障碍因素. 管理学报, 2007; 2
8. 周敏, 李宏, 聂规划. 跨组织知识管理战略规划研究. 科技进步与对策, 2007; 9