

# 开簿成本会计：关键性 影响因素与决策权变模型

邓金娥

(广东水利电力职业技术学院 广州 510635)

**【摘要】**通过对影响开簿成本会计成功与失败的关键性因素归纳探讨,本文提出了一个综合性的参与和使用开簿成本会计决策的权变模型,并针对每一因素分析了参与和使用开簿成本会计的权变策略。

**【关键词】**开簿成本会计 关键性因素 权变模型

## 一、开簿成本会计的内涵与特征

1. 开簿成本会计的内涵。开簿成本会计(Open-Book Cost Accounting)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。成本信息披露既可以是供应商向购买方的单方面披露,也可以是双方的同时披露;信息披露的程度既可以是完全开簿,也可以是部分开簿。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. 开簿成本会计的特征。①网络层面的特性。企业与网络中多个合作伙伴进行成本信息披露与共享,这是开簿成本会计所具有的网络特性所决定的。网络特性表现在两个方面:网络的嵌入性,是指内在于开簿成本会计中各个主体之间的关系以及这种关系的密切程度。嵌入性体现在两个方面:一是关系性嵌入;二是结构性嵌入。关系嵌入性特征要求企业必须有意识得获取和保持企业网络中的关系优势。结构嵌入性主要体现在网络中的位置和网络关系的紧密程度上。企业通过结构性和关系性的嵌入来组织外部知识网络的机制。网络的共生性,是指参与开簿成本会计的企业组成了一个利益共同体,共同寻找供应链成本降低的方法,彼此相互提供成本信息,促进供应链成本的优化。②成本信息披露方面的特性。参与开簿成本会计的企业是为了优化供应链成本,基于契约与信任的自愿性成本信息披露。成本信息披露既可以是供应商向购买方的单方面披露,也可以是双方的同时披露。

## 二、影响开簿成本会计的关键性因素分析

迄今为止,开簿成本会计已被学者进行了大量研究分析。开簿成本会计的实施或有成功,或有失败。本文从一些案例研究中归纳出了开簿成本会计成功与失败的关键性因素:

1. 生产模式。实践表明,开簿成本会计在日本以及西方公司都可以看到。然而前者比后者似乎需要更高水平的详细的成本数据披露。在英国,大部分供应商的调查证实,他们并非在所有情况下提供信息。在1993年时仅有25%的英国供应商开放了它们的会计账簿(Carr和Ng,1995)。日本的一项研究同样显示开簿成本会计应用存在显著差异(Cooper和

Slagmulder,1999)。在21世纪,开簿成本会计已经传播到世界其他地区(Carr和Ng,1995;Kajüter和Kulmala,2005;Mouritsen,2001)。Munday(1992)在一个调查中发现,账簿公开会计在20世纪90年代早期英国的热塑业中已经得到了普遍应用,但值得注意的是,企业对其供应商进行账簿公开在日本才是最普遍的。在日本企业中披露成本资料比较常见,因为精益供应的原则起源于日本,在这些企业中开簿成本会计工作更盛行。披露成本数据给供应链上的伙伴,最早也出现在20世纪90年代初日本精益生产和供应的开展(Carr和Ng,1995)。McIvor(2001)对电子行业买家和供应商联合降低成本实施精益供应的关键要素进行了研究。结果发现,买家和供应商在新产品开发过程中展现了联合互动,供应商也越来越地在最新产品的设计过程中被涉及。可见,精益生产模式对开簿成本会计的产生和盛行存在明显的影响。

2. 竞争程度。开簿成本会计是企业之间由单个企业之间的竞争变成供应链之间的竞争的产物。供应链之间的竞争越激烈,优化供应链成本的压力就越大,而降低成本的压力越大,企业之间越渴望成本数据披露。实证研究结果表明,激烈的竞争造成不断降低成本的压力是产业的共同特征,在这些产业中成本管理协作方式和开簿成本会计可以被观察到(Carr和Ng,1995;McIvor,2001;Cooper和Slagmulder,2004)。供应链企业需要用关于成本方面的基础信息以调整各自价值链,增强整个供应链的竞争力,因此,成本结构的透明度在供应链企业间传递被认为是必不可少的。开簿成本会计的实施还与网络整体的竞争力相关。企业参与组织间开簿成本会计实务基于以下两个基本假设:①组织网络能够提供竞争优势。当供应商由于知识和资源的限制,不能够单独实现成本降低的目标时,他们通常会有实施开簿成本会计的动力,尤其是当购买方和供应商之间紧密合作来建立一个更具竞争力的供应链时。②组织网络成员会忠于该网络,不会有与网络成员整体利益相悖的行为。

3. 经济发展趋势。实证研究结果表明,经济发展趋势也影响成本数据披露的程度。例如,在经济衰退时期,如果有一

个企业迫切需要实现短期成本节约, 供应商可能会不太愿意采取开簿成本的做法, 因为生产商可能会对供应商的成本结构很敏感, 终止与那些没有竞争力的业务关系。相反, 在经济增长时期, 开簿成本会计更容易实施, 因为所有的合作伙伴可能通过更密切的合作产生的额外商业机会而受益。

**4. 公司规模。**规模较大的公司倾向于采用新的会计方法, 这比规模小的公司更广泛, 因为他们能够向他们的会计和控制系统投入更多的资源, 同样, 他们的成本会计系统一般比小公司更先进。这有利于开簿成本会计的做法, 因为披露的成本数据需要可靠的成本会计系统, 以便向网络成员提供的信息是合理准确的, 不会造成误用的可能。由于开簿成本会计系统的实施需要大量的专用性资产投资, 一些规模较小的供应商可能难以负担, 因此, 他们往往会寄希望于发起组织提供一些支持性的资源, 但处于强势地位的发起组织可能会对这种需求置之不理。

**5. 成本会计系统。**Seal等(1999)发现, 不完善的成本会计系统和疲弱的成本数据是开簿成本会计的一个障碍因素。McIvor(2001)指出, 供应链成员公司各自的成本会计系统的缺陷以及多样性是实施开簿成本会计的主要障碍之一。首先, 当供应商公司的成本会计系统存在缺陷时, 其产品成本信息存在着明显的误差, 基于这样的产品成本的销售价格必然经不起下游购买商的推敲, 因此供应商公司不愿意将其透露给下游购买商; 其次, 众多供应商公司在间接制造费用的分配方法上可能各不相同, 这不利于在供应商之间进行成本结构的比较分析。另外, 会计系统和会计信息的异质性使得开簿成本会计的实施变得复杂。供应商的会计信息系统质量还将影响着成本信息的质量, 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。传统会计信息系统基于传统的劳动分工思想的信息处理流程, 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, 如成本、利润率、预算等, 而应该是更加广泛的信息, 如客户要求、产品技术特点、反应敏捷度等。

**6. 竞争策略。**开簿成本会计的实施还可能因为一个公司的竞争策略而失败。披露成本数据需要供应链伙伴合作基于对一个公司的成本相互理解的合作方式, 买方不能因为独自的利益而单独实施开簿成本会计。开簿成本会计必须发生在企业双方都认为彼此都会受益的协作的环境里。

**7. 承诺。**一个企业对网络的长期承诺对开簿成本会计工作是至关重要的。一个长期的观点, 使人们有可能发展互信和从开簿成本会计长期受益。例如在Eurocar公司, 成本降低措施被纳入一个为期四年的行动计划, 以加强网络合作伙伴的承诺。

**8. 网络类型。**开簿成本会计的实施需要在一个网络环境中运行。网络类型的不同影响到对成本数据的披露要求。从网络环境角度, 网络类型有异构网络 and 同构网络之分。Kajititer和Kulmala(2005)分析了在德国一个汽车制造商Eurocar的层级网络和芬兰由三个中小型公司组成的网络。成功的开簿会计可以在Eurocar以及在芬兰两个组织间关系中观察到, 但是,

与Eurocar的网络相反, 两个芬兰开簿成本会计供应商并未涉及主要外包商或自己的供应商的成本结构分析。因此, 开放的成本信息的利用率仍然远远落后于Eurocar的相当复杂和正式的实践。产生这一结果的原因可能是因为网络的不同性质。网络由几个异构的客户与供应商的关系组成, 使得参与者之间实施一个共同的开簿成本会计实践相当复杂, 从而导致先进的网络变得更少, 也无法达到任何在其网络的开放性。

**9. 网络成员的数量。**开簿成本会计必须在一个网络环境中进行。网络成员的参与数量也是影响开簿成本会计的重要因素, 网络成员的参与数量界定了开簿成本会计的网络界限。制造网络的参与者更多, 关系将更为复杂, 相对于“简单”的双边关系来说, 更难施用开簿成本会计。

**10. 产品类型。**按照产品的需求性质, 产品类型可以分为两类: 功能性和革新性产品。所有实施开簿成本会计的网络企业都生产功能型产品(Fisher, 1997), 所有降低成本的情况将被优先考虑。

**11. 网络基础设施。**Tomkins(2001)提到, 没有新的成本核算工具, 但在网络环境需要新的使用成本数据做法。这项研究的结果支持目标成本和成本会计系统在其应用这一观点。在实践中, 支持资源的缺乏是一个生产商与一些供应商共享成本信息的主要障碍。开簿成本会计结构方法也可能是成功的关键因素。在某些情况下, 走向开放的态度是积极的, 但对如何进行开簿成本会计缺乏相互理解是实施开簿成本会计的一个主要障碍。另外开发专用工具以方便网内成本数据披露也是必需的。Kajititer和Kulmala(2005)描述了德国一个汽车制造网络的账簿公开会计实践。汽车公司引入了公开账簿会计并且设计了特殊的工作表来规范网络关系的不同部分对成本要素的披露, 还建立了价值链流程图来实现整个汽车制造网络的透明。价值链流程图显示了上游供应商的名称和所在地、物资流, 以及与特定组件或系统相关的每个供应商的增值成本。首层供应商负责收集上游供应商的信息并且为汽车制造商提供与其系统有关的成本明细表。因此, 发展开簿成本会计技术如专用的成本核算工具成为网络所必需的。

**12. 网络关系的社会性要求。**开簿成本会计的发起一般由领头公司(Focal Firm)来完成, 其他规模较小的供应公司起支持作用。为了确保开簿成本会计的顺利实施, 参与的公司必须达到很多要求才能确保实现开簿成本会计的期望目标, 这些要求从性质上可以分为两类: 技术性要求与社会性要求。技术性要求与供应链成员公司成本会计系统存在不足的设计与改进以及成本数据收集有关, 这是开簿成本会计的硬件基础和信基础。领头公司应该确保参与开簿成本会计项目的每个公司都了解其产品的准确成本信息。除了满足这些技术性要求, 开簿成本会计的实施还需要参与公司满足社会性要求, 其中包括双方对供应链关系的承诺与开簿成本会计项目投资、对利益分配的协商、互相信任以及团队思维方式。只有这样, 供应链公司才愿意与上下游合作伙伴分享成本信息, 双赢情况才得以实现。

**13. 绩效。**降低成本是开簿成本会计实践的首要 and 最终

目标。供应链中的购买商和供应商通过开簿成本会计共同实现了成本降低,但供应链整体成本的节省并不意味着这部分收益就会得到合理分配。从整体角度来看,购买商似乎比供应商从开簿成本会计中得到的收益更多(McIvor,2001)。这也解释了开簿成本会计大多由下游购买商发起这一现象的原因。Tomkins(2001)指出,只有当供应链项目投资产生足够的回报率,而且项目的参与者都可以公平地分享其收益时,供应链中的公司才会参与合作项目。如果没有“双赢”的解决方案,成本会计信息的披露就是无意义的。如果发起组织提供的解决方案不能实现双赢的目标,那么供应商就不会有加入的动力。Rese(2005)指出整体成本的降低和有效的成本管理是不能够促使网络成员加入开簿成本会计可持续的安排。开簿成本会计的成功实施需要明确的利润分享规则,并不意味着利益总是要均摊。利润分享有两种办法:根据合作伙伴的成本费用或为客户创造价值所作出的贡献进行利润分享。公平合理的利润分享有利于网络的稳定。因此,绩效也是影响开簿成本会计的关键要素之一,缺乏可衡量的收益是开簿成本会计失败的主要原因之一。尽管开簿成本会计对绩效的影响很难精确评估,但利益共享说明了开簿成本会计和网络及其成员的表现及其影响的结果。

**14. 经济依赖度。**企业愿意提供账簿信息给合作伙伴及合作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,开簿成本会计通常用来完善最优化;在单方面依赖的情况下,它主要单纯地用作控制的手段;在多边依赖的情况下,其通常用来完善最优化。由于商业伙伴更经常地倾向于追求相同的目标,时间维度影响着开簿成本会计的应用模式,长期商业关系中开簿成本会计比在短期商业关系中应用更为广泛。开簿成本会计大部分时候经常被用于供应商和最初设备制造商之间高程度依赖的状况下,并且有持续长时间的合同。信息流的方向与经济依赖性密切相关,单边公开账簿会计情况下,顾客只是从供应商处获得信息,顾客公开信息在实践中比较困难。在多边的公开账簿会计中,信息在所有的方向流动。依赖程度一般可分为对称性依赖和非对称性依赖。所谓对称性依赖,是指合作双方实力相当,合作对彼此意义重大,失去对方意味着重大损失;而对对称性依赖,是指合作中有一方实力强大,另一方非常弱小,他们之间的依赖呈现出不对称性。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。

**15. 会计方法和制度的标准化。**开簿成本会计作为一个会计环境似乎并不直接需要新的会计方法。但在供应链中会计方法和制度的标准化是一个很重要的话题。这里所指的有关会计方法是指信息沟通中质量标准化的问题。标准化的意思是减少使用者的误解。供应链成员间的定价是采用基于成本的定价,计算成本对象的成本在确定价格的过程中就显得更加重要。成本对象取决于会计方法的使用。在一个开放会计的环境中,可能会出现供应链网络中各企业使用不同的会计

方法而导致成本计算的偏差。

**16. 控制机制。**控制机制包括正式和非正式的控制机制,开簿成本会计是建立在相互信任的基础之上,因此,开簿成本会计的实施需要建立一些非正式的控制机制与之配合。Mahama和Chua(2005)描述了跨组织会计实践中激励计划以及公开账簿会计安排,在管理供应链关系时,是怎样陷入紊乱的。中心公司试图建立一个跨组织实践,并说服供应商在一个契约规范下行事。Vanden Abbeele(2006)检验了信息和控制机制是否对信任的形成和企业间联合利润存在影响。控制机制控制了信息参与者,审计师负责监督谈判,虚假或错误信息共享的情况下参与者将受到惩罚。为了分析控制系统的作用,审计师会观察谈判的可能性。强有力的控制系统下,审计师将确保监测谈判,而在弱控制系统的状况下,只有10%的几率。也有人认为,在企业间关系形成初期,信任和正式的控制机制之间存在正相关关系,关系成熟期,信任和控制机制形式替代品。这意味着在企业间的关系一旦形成,信任已经建立,以保持企业间的合作关系较少的信息和正式的控制是必要的。

**17. 网络权力。**网络权力特指企业网络内的权力关系。在以往的企业网络研究中,将企业间关系的平等看作是网络的重要前提。但是,近年国内外研究已经开始关注到了网络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。

### 三、开簿成本会计决策的权变模型

总而言之,开簿成本会计的研究,特别是在网络环境,仍然处于一个探索阶段。实证研究主要集中在日本、英国和丹麦公司中的成对关系的实践。虽然这些研究清晰描述开簿成本会计实施和利用的外部环境或内源性企业因素,但它们不是基于一个正式的权变模型。因此,网络内部成本数据披露成功或失败的决定因素绝大多数还没有探索。此外,促进组织间关系中成本管理流程和开簿成本会计改进的技术都没有得到详细分析。权变理论起源于特殊环境下的组织结构(Lawrence和Lorsch,1967)。管理会计的研究人员采用此理论进一步开发它来解释管理会计系统在组织中的形成(A. Waterhouse和Tiessen,1978; Otley,1980; Fisher,1998; Chenhall,2003)。一个基本的权变模型如图1所示。它体现了传统的战略结构性能的形式和外部环境和内源性企业因素之间的区别。这两种类型因素影响一个公司的管理会计实践,如规划和控制、业绩衡量和评价、成本管理会计实务。区分外部环境和内源性因素的常规的权变模型侧重于单个企业的角度。但是,如果把有几家公司组成的网络作为特定实体,则出现一个新的视角。从网络的角度来看,有一些因素既不是企业特有的因素,也不是环境因素,而是网络特有的因素,比如网络的协调、网络成员之间的信任或他们的级别大小不同影响网络内管理会计的做法。企业为什么要在网络范围内,与网络中多个合作伙伴进行成本信息披露与共享呢?这是开簿成本会计所具有的网络特性所决定的。因此网络环境条件下包括网络特有因素在内的开簿成本会计权变

分析是必要的,有助于发展传统的权变模型。其中网络的竞争战略在很大程度上取决于网络的产品的特性(功能与创新)。因此,从网络的角度来看,不仅要考虑外部环境和内源性企业因素,还要考虑网络特定因素。

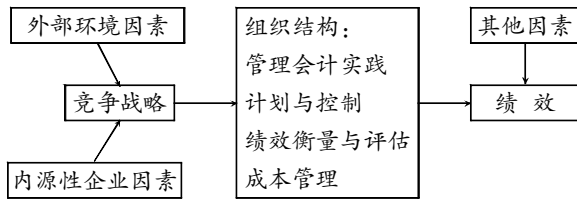


图1 基本的权变模型(Anderson和Lanen, 1999)

在上面17项关键性因素当中,竞争激烈程度、经济发展趋势可归结为外部环境因素。网络的类型、产品类型、网络基础设施设置、网络关系的社会特性、控制机制、网络权力、网络成员的数量可以归结为网络特有的因素。公司规模、成本会计系统、竞争策略、承诺、生产方式可以归结为内源性企业因素。绩效是其他因素。外部环境因素、内源性企业因素、网络特有因素、绩效四大因素共同构成了开簿成本会计的成功与失败的关键因素,其权变模型如图2。此权变模型是用来分析在网络环境下开簿成本会计成功和失败的原因。这样有利于用网络理论和权变理论共同解释管理会计实务的变化。

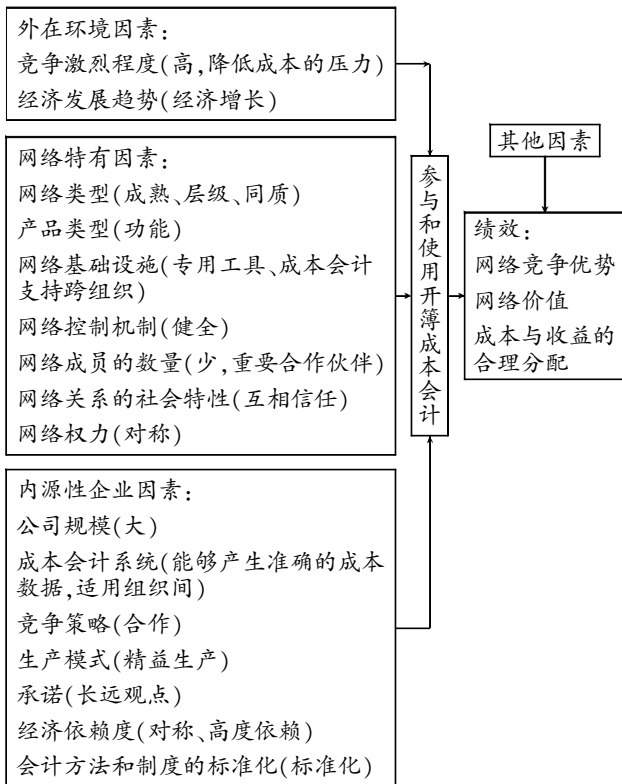


图2 开簿成本会计决策的权变模型

#### 四、参与和利用开簿成本会计的权变策略

下面将针对每一个因素讨论我们该如何做出权变决策。

1. 外部环境因素的权变策略:①竞争激烈程度。前面提到,竞争越激烈,企业降低成本压力越大,企业越渴望成本数据披露。因此,开簿成本会计的实施易选择竞争激烈,降低成

本压力大的行业或企业。②经济发展趋势。前面已经提到,在经济衰退时,供应商可能会不太愿意采取开簿成本的做法,相反,在经济增长的时代,开簿成本会计更容易实施,因此开簿成本会计易选择经济增长长期实施。

#### 2. 内源性企业因素的权变策略。

(1)公司规模。前面已经提到规模较大的公司倾向于采用新的会计方法,能够向它们的会计和控制系统投入更多的资源,它们的成本会计系统一般比小公司更先进。这有利于开簿成本会计的做法。因此,在开簿成本实施中最好选择规模较大公司作为合作伙伴。

(2)成本会计系统。前面提到不完善的成本会计系统、疲弱的成本数据、供应链成员公司各自的成本会计系统的缺陷以及多样性是实施开簿成本会计的主要障碍之一。有效的信息交流是以准确一致的成本信息为基础的。特别是如果供应链成员间的定价是采用基于成本的方式,计算成本对象的成本在确定价格的过程中就显得更加重要。领头公司应该确保参与开簿成本会计项目的每个公司都了解其产品的准确成本信息。参与实施开簿成本会计企业的成本会计系统能够产生准确的数据。成本系统要扩展到组织间,能支持组织间的成本管理。会计信息能够满足组织间信任建立、组织间学习、组织间的信息沟通和信息共享等需求。

(3)竞争策略。开簿成本会计的实施受到一个公司的竞争策略的影响。披露内部成本数据需要供应链伙伴合作基于对一个公司的成本相互理解的合作方式。开簿成本会计必须发生在企业双方都认为彼此都会受益的协作的环境里。而且,供应商害怕由于成本结构的公开,会让其在与发起组织的后续合作中处于弱势地位,如发起组织可能会在购买价格上相要挟,从而破坏长期战略合作。因此,开簿成本会计最好选择合作的竞争策略。

(4)生产模式。在日本企业中披露成本资料可能是比较常见的,因为精益供应的原则,它起源于日本,在这些企业中开簿成本会计工作更盛行。披露成本数据给供应链上的伙伴的行为最早出现在20世纪90年代初日本精益生产和供应的开展(Carr和Ng, 1995)。开簿成本会计的实施最好选择精益性生产企业。

(5)承诺。供应商不愿意公开成本会计信息,其传统会计观念根深蒂固,认为成本会计信息是企业应该严守的机密。一个企业对网络的长期承诺对开簿成本会计工作是至关重要的。一个长期的观点,使人们有可能发展互信和从开簿成本会计长期受益。承诺要具有长远观点。

(6)经济依赖度。前面已经提到企业愿意提供账簿信息给合作伙伴及合作与经济依赖程度正相关。开簿成本会计大部分时候经常被用于供应商和最初设备制造商之间高度依赖的状况下,并且有持续的长时间的合同。信息流的方向与经济依赖性密切相关。因此,开簿成本会计的实施易选高度对称依赖的合作企业,促进单边依赖向双边依赖发展,可以促进开簿成本会计的利用。

(7)会计方法和制度的标准化。在一个开放会计的环境

中,可能会出现供应链网络中各企业使用不同的会计方法问题导致成本计算的偏差。此外,如果对于供应商在组织网络中的地位和作用,相关会计规则的使用等问题不能达成一致,开簿成本会计系统也将无法实施。解决这一问题主要从两方面考虑:一是充分利用披露方现有的成本计算系统,但必须提供更详尽的资料,例如包括利率的选用、折旧方法、费用分配方法的选择;二是建立细致的标准化会计制度,披露方须以此为准,提供成本信息。

**3. 网络特有因素的权变策略。**除了外部环境因素和内生性企业特定因素对开簿成本会计造成影响以外,还包括网络特有的因素。网络特有因素与开簿成本会计的关系在一些实践中也得到了证实。

(1)网络类型。前面已经提到开簿成本会计实施的网络环境由异构网络 and 同构网络环境。在异构网络由几个异构的客户与供应商的关系组成实施一个共同的开簿成本会计实践相当复杂。Dahlgren(2001)等研究三个瑞典网络典型案例,他把网络分为市场导向的业务网络、合作伙伴关系导向的战略网络和功能导向的层级网。市场导向的业务网络中成员间开放成本数据的较少。在功能导向的层级网,许多供应商向一个客户提供了他们所有的成本信息。在合作伙伴关系导向的战略网络中,4个供应商建立了共同拥有的公司进行协调供应商的一些活动,这4家供应商通过协调,相互利用对方的成本数据。在长期层级网络中,披露的成本数据实践具有显著的成效,主要是因为成员都能够从联合降低的成本中受益。但是,在短期非层级网络中,很少机会可以实现节约成本,从而很少有实施开簿成本会计的潜能。另外网络的成熟性和其成员长远观点对开簿成本会计可以导致积极的作用。因此,网络类型最好选择同质、长期层级、成熟的网络。

(2)产品类型。如前所述,产品分为两种类型,功能性产品与革新性产品。所有的实施开簿成本会计的网络企业都生产功能型产品(Fisher,1997)。开簿成本会计从功能上可以划分为两种:单边开簿和多边开簿。网络产品的类型要与开簿成本会计的功能相匹配。

(3)网络基础设施。前面已经提到,网络基础设施包括专用工具和成本会计组织间的支持是实施开簿成本会计的相关因素。企业要设置专门的核算工具,比如设计特殊的工作表来规范网络关系的不同部分对成本要素的披露,建立价值链流程图来实现整个制造网络的成本透明和实施联合价值链分析。另外成本会计的支持要跨组织,比如网络接口,成本系统的接口要支持跨组织的成本会计。

(4)控制机制。开簿成本会计是建立在相互信任的基础之上,因此,开簿成本会计的实施除了签订正式协议,以法律效力保证和界定双方利益外,需要建立一些非正式的控制机制与之配合,比如建立跨职能、跨企业团队,提供免费的技术支持,制定价值分享计划和成本削减的一般规则,转移价格,付费给网络中心,智力资本报告,能力账户以及对潜在进入者的同行评议等等。这些控制机制可以增强形式化网络的稳定性和可预测性。

(5)网络成员的数量。开簿成本会计必须在一个网络环境中进行。网络成员的参与数量也是影响开簿成本会计的重要因素,制造网络的参与者众多,关系更为复杂,相对于简单的双边关系来说,更难施用开簿成本会计。因此,开簿成本会计实施的参与企业最好不要太多,可选择具有重要业务往来的企业。

(6)网络关系的社会特性。网络社会特性是指网络成员的承诺,相互信任,以及团队思想等社会因素。由于企业信任是开簿成本会计的前提,没有相互间的信任,无法提供涉及商业机密的成本信息。因此,开簿成本会计中网络成员的参与门槛就是要具有相互信任的伙伴成员。成本信息开簿之前必须至少有一个初步的“门槛”的信任,主要公司应当保证所提供的资料不被滥用。网络中的成员不可收回的专用性投资形成的可置信承诺使得每一个成员都形成一个自我实施的单边协议。另外,声誉资本可以使企业的履约过程具有可置信性,从而具有激励利益相关者进行专用性投资的功能。

(7)网络权力。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。Kulmala(2004)建议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,但是不对称权力的企业也可以实施单边开簿,如此必须有直接的依赖关系。

**4. 绩效因素的权衡。**另外绩效也是影响开簿成本会计的关键因素之一。Rese(2005)指出整体成本的降低和有效的成本管理是不能够促使网络成员加入开簿成本会计可持续的安排。开簿成本会计的成功实施需要明确的利润分享规则,利润分享作为网络合作伙伴的奖励,能鼓励合作伙伴不断创新和降低成本的潜能。利润分享有两种办法:根据合作伙伴的成本费用,或为客户创造价值所作出的贡献进行利润分享。但是这两种利润分享规则有其缺陷,如果单独根据合作伙伴的成本费用,合作伙伴会想方设法提高自己的投入成本;如果单独根据作出的贡献进行利润分享也欠妥。而且利益不能均摊。因此,开簿成本会计的利润分享规则最好是组合规则,既奖励创新者,也奖励实现降低成本目标的企业。组合规则更适合开簿成本会计在持续降低成本和网络创新激励。除了网络绩效合理分享以外,还要看网络整体竞争优势有没有提高与网络价值是否明显显现。

#### 主要参考文献

1. Carr, C., J. Ng. Tatol Cost Control; Nissan and Its U.K. Supplier Partnership. Management Accounting Research, 1995; 6
2. Peter Kajuter, Harri I. Kulmala. Open-book Accounting in Networks Potential Achievements and Reasons for Failures. Management Accounting Research, 2005; 16