

成本粘性对管理会计成本性态假设的挑战

江苏大学财经学院 朱乃平

【摘要】 传统的管理会计假设成本与业务量之间是一种线性关系,但近年研究发现了成本与业务量之间的非对称性,即成本粘性。本文对成本性态的非对称性作一探讨。

【关键词】 成本性态 假设 粘性 非对称性

一、管理会计中的成本性态假设——成本与业务量之间的对称性

在管理会计中,成本性态是指成本与业务量之间的关系。传统的管理会计假设成本与业务量是一种线性关系,即在业务量的增加额与减少额相等时,其对应的成本增加额也与减少额相等。通常依据成本性态将成本划分为三种类型:变动成本、固定成本和半变动成本。

变动成本是指在某一期间内随着业务量的变动而发生严格正比例变动的成本,其数学表达式为 $y_1=bx$ 。其中, y_1 是变动成本总额, x 是业务量, b 是单位业务量的变动成本。固定成本是指在某一期间内不随业务量的变动而变动的成本,其数学表达式为 $y_2=a$ 。其中, a 是固定的数额。半变动成本是指某一期间内随着业务量的变动而变动,但是并非严格正比例变动的成本,也被称为混合成本,理论上可以把它分解为固定成本和变动成本两部分,其数学表达式为 $y_3=a+bx$ 。

根据以上几个公式就有了传统管理会计的成本性态一般模型 $y=a+bx$ 。它是根据成本变动与业务量水平的关系,将成本分为变动成本和固定成本。其中,固定成本(a)被假设为固定不变,即在一定业务量范围内不随业务量的变化而变化,而变动成本(b)与业务量呈线性比例关系。根据一般模型 $y=a+bx$,为寻找成本对于业务量的边际变化,方程两边同时对 x 求导: $dy/dx=b$ 。显然,成本与业务量之间是线性函数关系。由此可得出成本性态理论的一个非常重要的结论:如果企业的成本完全满足线性函数关系的话,成本的边际变动与业务量变动的方向无关,即 b 作为常数与业务量增加或是业务量减少无关。换句话说,如果业务量增加 1%时成本增加 0.9%,那么当业务量减少 1%时成本也应该减少 0.9%。

二、成本粘性(成本与业务量之间的非对称性)对传统成本性态假设的挑战

传统管理会计中的成本模型虽然简单,但它的假设过于简单化,偏离了实际情况。理论的无效性在很多时候是由于它的高度概括性所造成的。抽象的理论固然可以被表述为简练的公式,但是在追求精简的过程中却大大降低了它对现实因素的可包容性。其实在现实中存在着不同行业、不同企业、不同条例、不同地域、不同组织结构、不同技术优势、不同企业家

精神以及各种随机因素,它们都是导致不同成本的因素。管理会计产生这样的结论主要是基于对生产的理想化描述,没有考虑到企业的管理层以及其他客观因素对于企业成本的影响。例如,经理层有时会出于各种考虑而有意识地对成本加以管理,使成本的变化朝他们期望的方向发展,不能随业务量的增减调整成本。对于已经发生的成本,有些成本具有不可调整性,即使有些成本可以调整,其调整本身也要发生大量的成本。这些主观因素和客观因素确实企业在经营过程中影响着成本。

现代研究发现,成本与业务量之间不是一种线性关系。国外已有文献提出业务量的增加引起的成本的增加额比业务量等额减少时引起的成本减少额大,也就是说,业务量等额增减变化时成本减少的幅度小于成本增加的幅度,即存在着成本粘性。这与传统的成本模型中假设成本随业务量的增减同幅度的增减变动有着明显的差异。成本性态的非对称性研究,也就是我们所称的成本粘性研究,是在近十多年来才提出和兴起的。它一开始就对传统管理会计关于成本性态的假设提出了挑战。

关于成本粘性的研究国内鲜有相关的文献,目前只有一些关于企业费用(营业费用和管理费用)粘性研究的文献。孙铮和刘浩同志(2004)指出,费用粘性是指当费用随着业务量的变化而变化时,其边际变化率在不同的业务量变化方向上的不对称性。他们通过对 1995 年 12 月 31 日前上市的 292 家公司 1994~2001 年的数据进行分析发现:①我国上市公司确实存在费用粘性。同美国上市公司相比,我国上市公司向下调整费用的速度要慢许多,这很可能是由于我国企业管理水平的低下和经理层代理成本的高昂引起的。②费用粘性确实在今后的会计期间出现反转,在时间跨度拉长的情况下,费用的粘性明显降低,这说明我国上市公司的经营管理有一定效率,但是效率尚不够高。③效率观所隐含的“宏观经济增长”和契约观所隐含的“资本密集型”两个变量对费用粘性的增强效果并不显著,这也许说明目前我国上市公司的经理层行为包含了机会主义观的因素。边喜春同志(2005)认为,企业成本中费用是一个特殊成本,存在着成本费用粘性问题。所谓成本费用粘性,是指当企业业务量增加时,成本边际变化量也随着增

加,而当企业业务量减少时,成本边际变化量在业务变化方向上存在着不对称性。

粘性产生的原因既有普遍原因,又有特殊原因。具体产生的原因有三个:①契约的制约。企业作为一种组织,就是各种要素所有者在市场交易中形成的一组契约关系的总和。对于一个持续经营的企业来说,为了和提供服务的人或单位签订长期契约,往往会提供优惠条件,以此来保证企业日常经营的顺利进行。在契约中,契约的调整成本直接决定着契约的稳定性。由于长期契约的调整成本更高,因此一旦签订,在短期内不会修改。②效率机制的影响。虽然现在的资源配置以市场为基本手段,但是在过渡和转型时期,这种市场配置资源的机制还很不完善,这在国有企业中表现尤其突出。因为市场机制的不完善和经济结构的转换,决定了以较为完善的市场制度为实施前提的约束工具缺乏实施的基础和传导机制。近几年,随着企业改革的深入开展,企业的激励结构得到了明显的改善。但是也出现了另外一种值得注意的现象,就是企业的控制权(也包含剩余控制权)逐渐被转移到企业的经营者手中。由于企业的剩余控制权由内部经营者控制,使得企业的外部所有者或股东的利益容易受到侵害。经营者在升迁、离职之前一反常态,为自己谋私利,侵吞企业的财产。结果导致企业的效率尤其是国有企业的效率很低,成本费用的控制水平较低。③机会主义的影响。所有权和经营权的分离是造成机会主义观的原因之一。由于经理人和投资人的目标函数不一致,使得经理人不可能完全按照投资者的利益行事。在我国,国有企业的高级经营管理者往往是由上级主管部门任命的,由此经营者获得了对企业的控制权。加上市场机制的不完善,也使企业的控制权很少受到约束,在一定程度上使得企业所有者的利益受到损害,加大了代理成本,导致企业效率下降。

国外对成本粘性的研究明显早于国内,研究的范围比较广泛,研究也更深入。Noreen 和 Soderstrom(1997)在医院建立作业成本制度时,发现管理费用对成本动因进行回归时出现粘性,提出成本与业务量可能不是一种线性和对称变化关系,但没有找到证据来证明这种粘性。Cooper 和 Kaplan(1998)认为,许多关于管理者考虑事项的假设被发展用来解释成本粘性,成本粘性产生的基本前提是无论管理者是解除还是重新签订原来的资源供应合同,都会发生成本。在产品需求下降时,管理者通常维持原有的资源供应状况而不愿意马上采取行动,花费费用去改变现有成本状况。这样,在公司的财务报告中就可能出现这种情况:当公司收入下降时,成本并不成比例下降。

Anderson 等(2003)发现,销售费用和管理费用存在着粘性。他们使用芝加哥大学证券价格研究中心开发的 Compustat 数据库,通过对 1979~1998 年在美国上市的 7 629 家公司中的 64 663 家公司年度数据的实证研究发现,销售费用和管理费用具有粘性:收入增加 1%,这些费用增加 0.55%;而收入减少 1%,这些费用却仅减少 0.35%。Subramaniam 和 Weidenmier (2003)进一步证实了整个成本存在着粘性。Anderson(2003)和 Subramaniam、Weidenmier(2003)发现,经

济环境和公司的特征对成本粘性都有不同程度的影响。Balakrishnan 等(2004)发现,成本粘性受生产能力的制约。如果一个企业生产能力已经达到了最大,那么这个企业相对的成本粘性就大。因为这类企业当业务量增加时成本增加的幅度更大,当业务量减少时,成本减少的幅度相对就更小,因而粘性就更大。Kenneth Calleja、Michael Stelarios 和 Dylan C. Thomas (2006)对成本粘性进行了实证研究,并比较了美国、英国、法国和德国公司的成本粘性的差异。研究发现,成本确实存在着粘性。通过对美国、英国、法国和德国的 3 500 家公司的 1988~2004 年的样本数据分析发现,营业成本相对于收入有粘性:收入增加 1%,营业成本平均增加 0.97%;收入下降 1%,营业成本平均只下降 0.91%。国家之间的成本粘性水平也存在着差异。由于管理监督体制和公司控制体制不同,美、英公司的成本粘性明显比法、德公司的小。

三、总结

成本粘性是指当成本随着业务量的变化而变化时,其边际变化率在不同的业务量变化方向上的不对称性。简单地说,就是当业务量增加时成本的增加量大于业务量等额减少时成本的减少量。这与传统的管理会计假设成本的边际变化率在业务量变化方向上的对称性是矛盾的。目前,解释成本粘性的理论主要有契约理论、效率理论和机会主义理论。企业的运行是一个非常复杂的系统,仅仅用契约理论、效率理论和机会主义理论不能完全解释成本粘性。这些理论都是从管理者的主观方面来解释,过多地强调了管理者的主观作用,很少涉及客观因素的影响。

企业的经营环境是一个复杂的系统,影响企业成本管理的因素有很多,而且各因素对成本的影响存在着较大的区别。对成本粘性影响因素的研究有待深入和完善。另外,成本粘性对于企业绩效的影响,特别是对企业长期绩效的影响,则是企业管理需要关注的问题。笔者认为,成本粘性过低将会造成企业长期绩效偏低。因为在企业有好的发展前景时,临时的销售收入下降导致管理者对经营资源的大规模调整,虽然在短期内成本粘性下降了,企业的短期绩效可能有所提高,但不利于企业的长期发展。如果企业的成本粘性过大,将导致企业对经济业务的变化反应缓慢,将会大大影响企业的短期效益,进而降低企业的长期绩效。适度的成本粘性则可能促进企业绩效的提高,这将是粘性研究的一个方向。

建立在传统成本性态模型上的决策会高估或低估成本与业务量的变动关系,对成本粘性的理解有利于建立更好的计划与控制系统,帮助企业的经营管理者获取更加准确的决策信息。在计划与控制阶段就考虑成本粘性及其影响因素,有利于降低企业的成本,降低整个社会的成本,实现经济资源的有效利用。

主要参考文献

1. 孙铮,刘浩.中国上市公司费用“粘性”行为研究.经济研究,2004;12
2. 边喜春.费用“粘性”的成因及控制对策.价格月刊,2005;12