

管理会计学视角下的交易成本测量

邓倩

(西南财经大学会计学院 成都 610074)

【摘要】 本文概述了近年来有关交易成本的概念界定及实证研究方面的研究成果,并站在企业这个微观层面对交易成本进行划分,指出交易成本测量在管理会计学分析方面的可行性和价值,强调了从总体测量与效率分析(主要是利用比较的方法)两个角度对交易成本进行分析。

【关键词】 交易成本 测量 管理会计

一、交易成本的含义

(一)经济学对交易成本的界定

科斯在1937年发表的《企业的性质》一文中首次提出“交易成本”概念,将交易成本解释为“利用价格机制的成本”。他认为企业和市场是两种可以相互替代的制度安排。由于通过市场来实现资源配置是有成本的,这些成本包括发现价格、谈判、签约和监督履约等费用,而企业如果内化市场交易,通过企业内部层级结构来进行资源配置,则可以减少市场交易次数,降低交易成本。阿罗(1969)将交易成本定义为“经济制度运行的费用”。

诺思认为,交易成本是指规定和实施构成交易基础的契约的成本,因而包含了那些允许从经济贸易中获取收益的政治和经济组织的所有成本。埃格特森认为,交易成本是个人交换经济资产的所有权和确立排他性权利的费用。张五常(1999)则认为交易成本是所有那些在鲁宾逊·克鲁索经济中不可能存在的成本,交易费用实际上就是所谓的“制度成本”。

显然,对于交易成本的内涵,各位学者的观点不尽相同。在笔者看来,新制度经济学家关于交易成本的界定主要是源于康芒斯对交易的定义。康芒斯把交易看做是经济制度和机构的基本单位,无数次的交易构成经济制度的实际运转。在康芒斯看来,交易是人与人之间由于对自然物的权利的出让和取得而形成的关系,是排他性所有权的转移。显然,埃格特森对交易成本的定义直接套用了康芒斯对交易的定义和古典经济学中的“费用”概念。此外,康芒斯认为“管理的交易”即组织内部交易。组织内部的交易自然也存在费用,张五常和诺思对交易成本的界定就包含了组织内部交易成本。同时,科斯也指出企业内部组织交易也会产生组织内部的交易成本。从新制度经济学家对交易成本的界定可以看出,只要对康芒斯的交易概念有一个比较清楚的了解,我们对交易成本概念的理解就不会存在太大困难。

(二)管理会计学对交易成本的界定

1. 交易成本在管理会计学中的价值。我国余绪缨教授(1999)认为:管理会计是为企业内部使用者提供管理信息的

会计,它为企业内部使用者提供有助于正确进行经营决策和改善经营管理的有关资料,发挥会计信息的内部管理职能。美国管理会计师协会(IMA)认为:管理会计是提供价值增值,为企业规划设计、计量和管理财务与非财务信息系统的持续改进过程,通过此过程指导管理行动、激励行为、支持和创造达到组织战略、战术和经营目标所必需的文化价值。首先,交易成本既是管理信息,也是非财务信息,因此交易成本属于管理会计分析的对象。其次,简单地说,交易成本是指为完成交易活动所发生的资财耗费,包括信息成本、谈判成本、契约的监督和维持成本。从相关成本与非相关成本的划分来看,这些交易成本应属于企业决策相关成本。比如,信息搜集过程中的人力、物力、财力耗费,以及相应的时间耗费。所以,有必要将交易成本纳入管理会计研究领域,它是一种与决策相关的成本。

2. 交易成本的分类。尽管不同的经济学家都对交易成本概念做出了自己的解释,但运用管理会计对交易成本进行分析,仍需要对交易成本包含的具体费用项目进行界定。

根据“交易成本是制度运转的成本”这一最抽象的定义,笔者将交易成本分为两大类:①交易制度形成过程中产生的费用;②在制度框架下人们从事具体交易活动产生的费用。而管理会计则主要通过研究在制度框架下人们从事具体交易活动产生的费用来分析交易成本。

就制度本身而言,其成本包括:制度制定成本,制度运转或实施成本,制度监督或维持成本,制度变革成本(劝说、宣传、对旧制度既得利益者的保护或者对受损者的补偿,对避免社会震荡所支付的费用等)。比如,《宪法》、《公司法》、《劳动法》、企业会计准则等制度的制定是从宏观层面进行的。

根据康芒斯对于交易类型的划分及菲吕博顿对交易成本的划分,本文从单个企业的角度,将制度框架下人们从事具体交易活动的成本划分为:①市场交易成本,如合约的准备费用、决定签约的费用(谈判和决策费用)、监督费用和合约义务履行费用。具体包括:为商品购销而发生的各种费用,企业与供应商、客户之间的业务往来过程中发生的全部费用,如搜集商品信息的费用、签订购销协议的费用、采购费用、货款结算

费用、促销费用等;为筹集资金而发生的各种费用;为获得和使用劳动力而发生的费用,如劳动力的招募费用、选拔和培训费用等。②管理性交易成本,即组织运行的费用,与制定决策、监管命令的执行、员工绩效考核有关的费用等。③政治性交易成本。尼韦(1988)将政治性交易成本描述为“对服从活动进行度量、监督、建立和执行的费用”,包括缴纳给政府的税金和支付给政府部门的其他费用。

二、交易成本的测量

(一)测量难度

1. 交易成本界定。对交易成本的界定不一致导致交易费用测量的测量范围和方法不一样。虽然多样的定义对从不同视角理解或解释有关交易费用的问题是有益的,但无法转变为被广泛接受并具有可操作性的标准。

2. 测量精确度。在经济学上,不同的概念或测量结果的精确度是不一样的,交易费用的测量也面临着同样的问题。有些经济活动产生的交易费用(如运输费用、广告支出等显性费用)是容易测量的,有些交易费用(如信息搜集费用、时间耗费、代理费用等隐性费用)的测量则比较困难。

3. 交易费用的单独估计。由于生产和交易费用是紧密相连的,这导致对交易费用的单独估计变得相当困难。

4. 机会成本测量的难度。在所有潜在的交易中,只有很小一部分交易将真正发生。为了弄清为什么某种特殊交易会被人采用,就要获得关于其他选择的机会成本的知识。为了解这些选择的形成过程,我们有必要对那些并没有真实发生的交易的相关费用进行估算。汪丁丁(1995)在《从交易费用到博弈均衡》一文中也指出用机会成本进行测量的困难。同样,在其他情况都相同的条件下,交易者的政治关系、种族、习惯、偏好等其他特点也将影响交易成本。

(二)交易成本测量的方法

1. 宏观层面。在宏观层面的交易成本的测量上,Wallis和North通过将整体经济活动划分为交易活动和生产转换活动,并加总与交易活动相关的资源耗费形成了对交易成本的大致估计。交易部门是由那些引发市场上的商品交易和服务交易的行业组成,如邮电、批发、金融、保险、房地产、广播电视、国家机关等部门。生产转换部门则主要与生产商品有关,如采掘、制造、电力、交通、教育、餐饮、建筑等部门。但是像业主、经理、经营者、监督者、工头、检查员、律师、会计师等人员忙于购买投入或分配产出、处理信息和进行交易,被归入交易部门之中。在度量美国经济的交易成本的一份报告中,Wallis和North(1988)对1970年经济体制下的交易成本所作的估算是,交易成本占GNP的比重为46.17%~54.17%。我国学者缪仁炳和陈志昂(2002)基于Wallis和North对经济活动的划分,采取以劳动分工为基础的核算方法,按职业划分交易人员与非交易人员,对我国1978~2000年的交易成本进行测度,结果表明,交易成本比重从1978年的28.4%上升到2000年的43.2%。张五常(1999)也指出,在当今世界上,没有一个富有的国家的交易成本总额会少于国民收入的一半。

目前关于交易成本宏观测度的研究基本上都是借鉴

Wallis和North的研究方法。但是,由于交易成本通常包含了主观成本(如搜寻或等待成本),所以他们所计量的交易成本总额实质上并不包括各种非市场化的资源损失,这样必然严重低估真实的交易成本。

2. 微观层面。威廉姆森对微观层面上的交易成本即企业交易成本的研究提供了方法论基础。在威廉姆森看来,事前成本和事后成本是相互依存的,尽管直接计量事前和事后的交易成本很困难,但可以通过对不同制度的比较来对交易成本做出测量。他认为只有通过制度的比较,也就是把一种合同与另一种合同进行比较,才能估计出它们各自的交易成本。

受威廉姆森的影响,用比较的方法测量交易成本得到广泛应用。例如,20世纪90年代初,贝纳姆的电话安装费用调查、对进口大型掘土机所需的曲轴的交换费用的比较、公寓转让的交易成本比较等都是通过经验研究的方式对交易成本进行测度。结果表明,同一事项在不同国家所耗费的交易成本差异巨大。然而,这些非市场化的交易成本不仅对于理解经济绩效极其重要,而且影响到市场中商品和服务的数量和类型。

(三)管理会计中交易成本的测量

1. 管理会计中交易成本测量的可能性。我们是否能够通过会计核算来计量交易成本呢?交易成本是在人们进行交易活动的过程中发生的费用。其实质也可以理解为契约费用,如签订契约的费用、执行契约的费用和违反契约的损失费用等。在这些费用中,有的是已经发生或正在发生的,还有的是否发生则依赖于交易进程中环境条件的变化,需要根据交易环境进行预期。因而有人认为“交易费用与经济理论中的其他费用一样是一种机会成本”。这样就难以用财务会的核算方法来对交易费用进行核算。所以,虽然交易成本在经济学中被广泛地应用,但是其很难进入财务会计核算的范畴。

然而,管理会计的作用在于向经理人员提供内部报告,以帮助经理人员制定长期规划,以及部署和控制当前营业活动,并做出特殊的、非事务性的决策。在企业进行非事务性特殊交易决策时,对于那些隐性成本,则应用量差分析法比较不同方案在交易成本上的节约,以低的交易成本实现交易的制度环境的方案为优选方案。由此,将交易成本纳入管理会计的核算范畴是恰当的,而且在技术上也是可行的。

2. 管理会计中交易成本的测量。根据以上对交易成本的分类,笔者站在管理会计的角度对交易成本进行测量,在此,笔者侧重于分析企业在既定的制度框架(《公司法》等宏观层面的制度)下从事具体交易活动的费用。虽然我们在上文也分析到有些交易成本可直接用货币测量,而有些交易成本则存在测量困难,但只要我们站在企业整体这个角度来看,其实绝大部分费用可以用货币直接度量。比如,产品信息搜集费用、谈判签约费用、监督费用等隐性费用可通过相关人工工资或其他相关费用科目核算。但是,如果仅通过分析企业员工工资和其他相关费用科目来核算交易费用,那么对管理会计分析无法起到实质性作用,而只是把会计报表中的相关科目进行重新分类后整合到新的科目——交易成本中去,这不利于企业进行比较分析。所以,笔者认为管理会计中对交易成本进行

核算的目的主要在于,通过对交易成本尤其是隐性费用的测量来分析企业组织运行的效率,这就需要利用交易成本的比较分析方法。下面从总体测量与效率分析两个角度对交易成本测量进行分析。

(1)市场性交易成本。①总体测量。包括商品购销中采购人员的工资及福利、销售人员工资及福利、广告宣传费用、业务招待费用、差旅费、电话费、购销部门的固定资产折旧费、违约所发生的诉讼费用或赔偿金等,这部分费用一般在“销售费用”、“管理费用”和“营业外支出”科目中列示;因筹集资金而发生的宣传费、承销费、律师费、咨询费、审计费,这部分费用一般在“管理费用”科目中列示;为获得、使用劳动力而发生的招募费用(招工广告费、招聘人员工资及福利、差旅费、接待费、资料费、委托招聘的手续费和代理费等)、雇用费用(因正式雇用发生的差旅费、接待费、搬迁费、安置费等)、培训费用(学杂费)、遣散费用(解聘金、安置费等)一般也计入管理费用。②具体测量与效率分析。例如,市场性交易成本中的市场信息调查费用已计入市场人员的工资及相关费用,这部分交易费用是如何影响企业运行效率的呢?笔者认为,可将调查耗费的时间与公司当前制定的计划、以前相似调查耗费的时间或竞争行业的调查时间(如果可以了解到)进行对比,从而分析该部分交易成本的有效性。同样,企业违约所产生的交易成本除了包括支付的赔偿金外,还可能包括企业被提起诉讼后处理该事项所花费的精力、客户资源的损失等。这样的费用测量难度可想而知,企业除了根据时间的耗费来进行分析外,还应根据客源流失造成的损失金额进行估计,从多方面分析该事项的交易成本。

(2)管理性交易成本。①总体测量,主要指管理费用的测量,如管理人员的工资及福利、办公费用等。②具体测量与效率分析。这里同样涉及决策、监督或代理等产生的隐性费用。以股东限制经理人员自利行为产生的代理成本为例,代理成本包括经理人员在消费、偷懒动机下的不努力、风险投资带来的损失或收益减少、减少研发支出带来的企业持久发展问题、企业资产的不正确使用等。我们在进行管理会计分析时是否一定要寻找替代变量对此进行货币的测度呢?实际上,测量费用是为了进行分析、预测、控制。对于代理问题产生的成本则可利用相关制度的设计进行控制(比如有学者提出了股权激励计划、完善内外部公司治理等),这也是对非必要交易成本的处理方式,从另一方面也说明了我们可以通过比较不同制度选择所花费的代价(执行费用等,这可以在一定程度上用时间耗费进行衡量)和经理人员效率高低分析来选择适合的制度方案。

(3)政治性交易成本。①总体测量,主要是指测量企业缴纳给政府的税金和支付给政府部门的其他费用。②具体测量与效率分析。企业缴纳税金会涉及到财务人员到税务局缴纳税金花费的时间支出(包括距离的远近、等候时间等),这方面的费用是企业难以控制的。另外,企业在其他很多情况下也会与政府部门打交道,比如新建公司需要得到政府部门的审批,产品需接受质检部门的检查等。这就需要考察企业与政府部

门之间交往事项的难易程度,当然交易成本的大小也因此受到影响。

通过对交易成本的总体测量,企业不仅可以对市场性交易成本、管理性交易成本、政治性交易成本进行横向和纵向的趋势分析,而且可以设置市场性交易成本利润率(利润/交易成本)、管理性交易成本利润率、政治性交易成本利润率等指标来揭示企业财务成果实现与交易成本的关系。当然,这只是从总体进行的初步分析,针对异常变动的内容还应进行具体分析。

三、结论与启示

1. 交易成本可分为必要交易成本和非必要交易成本。必要交易成本是不能避免的,比如政治性交易成本中的税金、借款手续费、劳动力培训费用等。对于非必要交易成本,企业应尽量控制,比如采购中的浪费等。

2. 高额的交易成本可能会阻碍本来有利于企业的交易的进行。比如,在技术交易中,由于交易双方可能存在的逆向选择和道德风险会导致高昂的交易成本,也使许多本来有利于交易双方的交易活动受阻,从而也抑制了技术创新活动的开展。

3. 虽然交易成本无法彻底消除,但是可以降低。在新制度经济学家看来,制度和技术是降低交易成本的两种主要手段。正如诺思所说:制度所提供的交换的结构加上所用的技术决定了交易费用与转化费用。前文述及的科斯关于企业对市场的替代的论述表明,当用市场方式组织生产导致高昂的交易成本时,可以用企业这种制度方式代替市场制度方式,从而节省交易成本。同时,技术对交易成本降低所起的作用则主要体现在它可以节省交易的信息搜集费用上。例如,相对于人类最初的交易(物物交换)而言,定期集市制度的出现、货币的产生就极大地节省了交易费用;在技术方面,计算机、互联网等手段的发明和进步,则极大地节省了交易的信息搜集费用。所以,对于企业而言,设计完善的公司治理机制和充分、有效地利用先进信息技术有利于减少交易成本。

综上所述,交易成本并非一定要用货币进行精确的测量。交易成本的测量对管理会计的发展具有重要意义,总体上的测量可以为我们了解企业的运行提供基础数据,而具体测量与效率分析更是我们进行管理会计分析的重点,具体的数据有时不能很准确地反映事项的实质,因此可以通过比较分析来评价企业的运行效率。

主要参考文献

1. 埃里克·弗鲁博顿,鲁道夫·芮切特著.姜建强,罗长远译.新制度经济学——一个交易费用分析范式.上海:三联书店,2006
2. 刘志铭,申建博.交易费用的测度:理论的发展及应用.财贸研究,2006;10
3. 罗必良.交易费用的测量:难点、进展与方向.学术研究,2006;9
4. 缪仁炳,陈志昂.中国交易费用与经济增长关系的实证分析.统计研究,2002;8