

# 生态链视角下农业企业成本粘性驱动要素分析

姚强强, 仪秀琴(教授)

**【摘要】** 管理会计领域中新兴的成本粘性研究有助于揭示成本管理这一“黑箱”。通过农业企业自然与社会的双重“生态链”视角,分析我国视域下农业类企业成本粘性的驱动因素。通过对研究现状的整合,在资源基础理论与利益相关者理论的基础上,结合数据统计分析,搭建起企业履行生态责任、供应商和客户集中度与成本粘性的耦合性逻辑关系,旨在辅助企业主体在进行资源配置决策时重视自然生态链上企业责任与社会生态链上的供需联系,以期为新时代下农业企业的成本管理和价值创造提供边际贡献,促使农业企业发生嬗变,也为后续相关方与成本粘性的系列实证研究奠定理论基础。

**【关键词】** 生态链; 成本粘性; 农业企业; 驱动因素

**【中图分类号】** F275.3

**【文献标识码】** A

**【文章编号】** 1004-0994(2018)15-0026-5

## 一、引言

经过近40年改革开放的迭代发展,我国企业在规模上实现了跨越式的增长,出现在世界500强榜单上的数量日渐增多。然而,与规模发展不相匹配的是,运行效率低下、铺张浪费、治理机制落后、重规模轻质量等问题在我国企业中长期并存。随着内外竞争的日益加剧,上述问题日渐严峻。

Anderson、Banker 和 Janakiraman<sup>[1]</sup>提出的成本粘性概念为企业成本性态的描述和治理提供了一个崭新思路。厘清企业成本粘性情况并制定相应对策,对于提升管理效率、促进价值增长、减小经济波动具有重要作用<sup>[2]</sup>。但这一领域的学术研究起步较晚,孙铮、刘浩<sup>[3]</sup>最早验证了国内上市公司存在成本粘性,但理论界和实务界对成本粘性动因和后果的认识在诸多方面仍不甚清晰。企业成本信息一直是影响资源配置不可或缺的因素,因而在选取研究对象时要结合农业在我国制度背景下的战略地位及重要性。农业企业的禀赋特征使然,其更加关注绿色环境与

价值链合作伙伴的“生态”系统性要求,甚至未来会走向“多向—交叉—互联”的企业生态命运共同体。在此导向下,界定农业企业的角色、功能、定位,分析企业成本粘性的驱动因素显得十分必要且关键,成本控制不仅是企业日常管理的主要内容,更是经济决策考量的重要因素<sup>[4]</sup>。

十九大报告指出,人与自然是生命共同体,构建“以政府为主导、以企业为主体、社会组织和公众共同参与的环境治理体系”与生态文明建设是功在当代、利在千秋的大事。关注生态环境真的能够切实提升企业综合效益吗?这是当前亟需厘清的问题之一。承担生态责任对企业是利好还是负担,需要实践出真知,担当了责任才能对得起企业获取的各类资源,拥有资源并合情合理地配置资源才会有更大的使命担当。客户需求在向消费者诉求转向,供应商规模效应在向生态供应商转变,要维持赢家地位,企业必须用“变态”思维分析和使用商业模式。

以往学者往往单独研究企业社会责任、供应商集中度、客户集中度对成本粘性的影响,研究成果单

**【基金项目】** 黑龙江省社会科学基金项目“黑龙江省乳品产业链主体利益共享机制及政府导向研究”(项目编号:15JYB17); 黑龙江八一农垦大学研究生科研创新资助项目“价值链视角农业上市公司成本粘性研究”(项目编号:YJSCX2017-Y80)

一旦不够系统。本文在生态文明的指引下,以生态链为视角,以农业上市公司为桥梁,将体现其社会性的供应商、客户集中度要素,以及体现自然禀赋特性的生态责任要素,从单一到系统地分析其对成本粘性的影响,进而使得企业资源配置决策和成本管理更具结构性和包容性,为企业成本粘性的因素研究提供一定的边际贡献。

## 二、研究现状

### (一)现有企业成本粘性驱动因素整合

2003年,Anderson、Banker和Janakiraman<sup>[1]</sup>(以下简称为ABJ)借鉴经济学中的价格粘性,将成本在企业业务量上升时增加的幅度大于业务量下降时减少的幅度这一现象最早定义为成本粘性。此后,学界与实务界围绕成本粘性进行了许多研究。

1. 生态责任相关研究。企业承担生态责任是构建和谐社会的第二步<sup>[5]</sup>和建设社会主义生态文明的内在要求<sup>[6]</sup>。基于利益相关者探讨社会责任是近年来企业社会责任研究的热点问题,而民营企业是承担生态责任的重要着落点<sup>[7]</sup>。苏蕊蕊等<sup>[8]</sup>基于性质本源这一理论视角并结合我国的产权制度背景,分别从经济硬约束、生态目标软约束出发讨论生态责任,促使企业更有效地担当责任。刘素杰、李海燕<sup>[9]</sup>从自身责任引导和社会责任实现机制层面,分析企业生态责任履行的伦理困境,并从道德应当、可持续原则和激励机制方面提供思路。基于企业的资源基础理论,企业履行生态责任会降低企业成本,具体而言,环保及社会参与程度较高的公司能够获得较高的信用评级,从而能降低自身的债务成本以及潜在的权益资本成本。除了社会和文化的因素,企业承担生态责任还源于其降低外部成本的动因,即这种行为可以提高企业效率,降低运营成本,减少能源、原材料和废物处理的成本。邹武平<sup>[10]</sup>基于财务视角,指出构建绿色会计理论体系及建立生态责任信息披露机制等可有效培育资源型企业的生态责任。

2. 社会生态链上供需关系研究。客户集中度越高,供应商越偏向于持有现金,以便有足够底气履行对客户的承诺,降低未来客户流失风险。从影响审计视角出发,张敏等<sup>[11]</sup>在研究供应商—客户关系与审计师选择时发现,我国产权异质性下,国有企业供应商或客户集中度上升时,公司聘用知名会计师事务所进行审计的概率先降后升,呈现出U型关系,而非国有企业供应商或客户集中度越高,公司聘用知

名会计师事务所进行审计的概率会越低。

3. 社会责任与供需关系对成本粘性影响的研究。在我国制度背景下,以企业职工福利和社会捐赠支出等作为社会成本的研究变量,研究表明,非经济动因的确可引致企业粘性成本行为,且承担社会成本更多的企业,成本粘性程度显著更高<sup>[12]</sup>。考虑员工效益,以《劳动法》和《最低工资规定》为契机,实证分析表明:前者加剧人工粘性,后者弱化人工粘性;薪酬激励有助于缓解高管自利动机与行为;但随着研究的逐渐深入发现承担社会责任的企业成本粘性偏高,这一结果并非坏事,反而有利于企业可持续性发展。

企业社会责任履行程度与成本息息相关,社会责任的履行意味着成本的支出。公司治理不能局限于传统责权利的配置,应从更广阔的社会视角考虑承担更多环境保护、社会可持续发展、社区和员工等方面的责任,而企业履行社会责任作为公司治理内生嵌入的重要内容,通过社会责任报告来向市场传递积极的信号,信息不对称程度低,从而降低代理成本,增强投资者对企业的了解<sup>[13]</sup>。基于代理理论和公司治理理论,在我国制度背景下,非国有企业社会责任的履行程度对成本粘性的作用更大<sup>[14]</sup>。

在资源依赖理论和不完全契约理论的基础上,结合交易成本经济学,通过实证方法研究客户和供应商的关系。上市公司在供应链上游采购环节保持的供应商联系对成本粘性有重要影响,供应商集中度和波动程度因信息机制和治理机制分别影响调整成本和代理成本,从而作用于成本粘性。于浩洋、王满等<sup>[15]</sup>的研究表明,较高的供应商集中度可以降低成本粘性,较大的供应商波动程度却会提高成本粘性;高质量的内部控制可以显著地缓解供应商波动程度对成本粘性的提高作用,其在供应商集中度与成本粘性之间却并未发挥显著作用。从客户关系视角,王雄元、高开娟<sup>[16]</sup>验证了供应链上企业间的“合作”和“敲竹杠”效应,为成本习性研究提供了经验证据,并得出客户通过“合作效应”降低成本粘性的结论。他们进一步分析发现,客户“合作效应”仅在需求不确定性较高或竞争激烈的样本中存在,“敲竹杠”效应在关系专用性投资高的样本客户中存在。

### (二)企业成本粘性研究述评

通过国内外文献梳理,关于生态责任,学界从企业自身责任与经济、生态、社会责任推动双侧驱动,明确了企业生态责任的重要性;借鉴资源基础理论,

企业履行生态责任可通过提升环保信用来影响其债务和权益成本,通过提高效率来降解运营成本,还源于其降低外部成本的动因。ABJ开创了关于企业成本粘性的研究,也为财务会计和管理会计之间的耦合性研究建立起一座桥梁,后续学者在此基础上,从成本粘性到反粘性渐趋升华;关于企业成本粘性的影响因素研究主要分为调整成本、管理者预期和代理问题三方面,学者们从不同角度给予了论据支撑,充实了被认为是最具代表性的三方面理论。由于我国企业尤其是上市公司的发展较晚,在论据处理与分析上可能不够完善,再加上国家制度环境的差别,为研究带来了挑战,同时特有的背景与场景提供了研究契机。国内学者基于契约观、代理理论等,主要从公司治理层特征与行为、劳动关系与薪酬激励视角进行了较为成熟的研究。

虽然有个别学者单独研究企业社会责任与成本粘性的关系以及供应商集中度、客户关系与成本粘性的关系,但基于“自然”与“社会”双重属性开展系统研究的文献较少。因此,本文结合以上禀赋属性特征的基础分析,以我国农业上市公司为研究对象,开展生态责任、供应商集中度、客户集中度对成本粘性的驱动机理分析。

### 三、理论逻辑关系搭建

#### (一)基于“自然”生态视角驱动的生态责任基础分析

新时代下,农业企业(尤其是农业类上市公司)作为宏观国家生态文明建设的微观基础力量,作用至关重要,通过成本粘性这一新领域,使得资源配置与成本核算充满更多不确定性,赋予农业企业更多元的挑战与机遇。

要紧紧围绕农业企业的成本粘性问题的,界定和厘清该行业的特色之处:像气候变化等一些自然界的“灰犀牛”正加剧渗透并影响着农业企业的发展,在“生态文明”被重视的背景下,鉴于利益相关者理论,生态环境作为农业企业的核心相关影响因素,在企业行为中并没有直接显现,特别是在大量具有短视动机的企业中,但生态环境对于农业企业来说是其永续发展的必要关注点。企业生产资料来源与生态环境密不可分,生产过程中要注重经济与环保投入平衡匹配,实现绿色生产,在产品营销选择客户时,关心其履行生态责任的情况,有意识地搭建“生态责任网”,以期驱动成本性态绿色变化,确保成本

粘性的规模和质量适度。

企业的生存与持续发展建立在人类社会和环境可持续发展的基础之上,因此,农业企业履行生态责任是必然之义,这就涉及对环保的关注与投入,进而作用于企业成本粘性。在现代企业制度中,对社会责任的关注度逐渐上升到战略层面,如大型的上市公司均设有“企业社会责任”模块,通过专门模块的定期披露来为企业整体战略服务。经过抽丝剥茧,社会责任中与农业企业禀性相关性大的生态(环境)责任尤其值得重视。以此为突破点,分析企业履行生态责任对成本粘性的作用机制,具体通过“生态责任—企业投入—成本粘性”之间的传导路径,来揭示农业企业“自然”属性的成本性态。

考虑生态责任要素下农业企业的自然禀赋有:生产资料来源与大自然的亲密关系(原料源于自然,履行责任也是回报自然,勇于担当,更是对自身的绿色未来负责);生产运营过程的生态责任观/理念(在日常运营中,在生态理念指引下,不忘使命,关注细节)。从影响成本粘性结构中的收入角度切入,选择客户同样要考察其本身的生态素质,做到意识和物理上双向担当生态责任。同时,农业企业要学会在自身可承载能力与企业愿景范围内履行生态责任,即做“本分公益”。通过图1,可以直观揭示履行生态责任对企业成本粘性的传导路径。

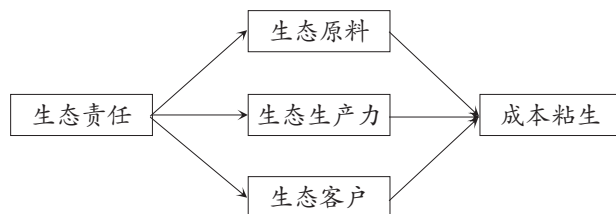


图1 企业履行生态责任对成本粘性的传导关系

#### (二)基于“社会”生态视角驱动的成本粘性的外部链式主体理论分析

在当今信息爆炸时代,万物互联着实便捷与重要,农业企业作为社会发展的一个特殊单位,关注其外部性特征是时事造就与内生驱动的必然趋势。外部性系统中,要鉴于辅助决策与价值创造的宗旨,择优选取“社会生态链”上极具代表性的供应商与客户,无论是从横向还是从纵向考虑,无论是为了短期发展还是持续发展,建立良性合作伙伴与命运共同体关系均有共赢、普惠价值。

1. 供应商与客户集中度基础分析。由于农业企业个性的存在,上下游伙伴更具不确定性,考虑到代

表性和数据的可操作性,选择上市公司年报中的客户集中度和供应商集中度,关注外部(上下游、相关度高的行业)数据。

分析手工整理的年报数据,发现总体上客户集中度和供应商集中度较高。由于不同企业内外部环境和时代背景的差异,对2012~2016年数据统计发现,华资实业(600191)的供应商和客户集中度均有所提高,其前五位供应商和客户占比达到95%以上,存在着潜在的过度依赖风险;而正邦科技(002157)两者集中度均超低,其前五位供应商和客户占比均在5%以下,直观性显示出两极化与不平衡现象。

通过细分农业模块平滑线曲线(限于篇幅,平滑曲线图略)分析发现,渔业类和农副食品加工业类农业企业的供应商集中度波动较大,而畜牧业和大农业类农业企业的供应商集中度波动次之,也在一定程度上解释了现实背景中海洋环境的善变性和剧烈不确定性,而农副食品加工业类企业与上下游关联方关系更为紧密,为了在多变的环境中寻求生存与发展,往往易出现集中度较高的供应商和客户。

2. 供应商与客户集中度对成本粘性影响的进一步分析。在上述理论分析的基础上,从数理角度出发,以2012~2016年我国沪深两市的农业类上市公司为研究样本,总样本为295个,在进行实证分析前,对连续变量在上下1%的水平上进行了Winsorize处理,本研究的样本整理和实证分析结果均通过Excel 2003和Stata 13.0软件实现。数理研究变量选择借鉴ABJ<sup>[1]</sup>、江伟等<sup>[17]</sup>的相关研究成果。右表中列示了经过初步数理分析的结果,可以看到,  $\ln(\text{cost}_{i,t}/\text{cost}_{i,t-1})$  和  $\ln(\text{rev}_{i,t}/\text{rev}_{i,t-1})$  的各项数量特征较为相似,直观显示了二者大体一致的分布情况,也契合了会计准则中相关收入与成本之间的配比原则;  $\ln(\text{cost}_{i,t}/\text{cost}_{i,t-1})$  的均值稍大于  $\ln(\text{rev}_{i,t}/\text{rev}_{i,t-1})$ ,总体来看,可能是因为农业企业营业成本随营业收入下降而变动的幅度小于其随营业收入上升而变动的幅度,因此,初步预测农业企业存在成本粘性。 $D_{i,t}$  的均值是0.329,说明总样本中营业收入下降的样本占比为32.9%。 $\text{Supply}_{i,t}$  与  $\text{Customer}_{i,t}$  的均值分别为0.268和0.219,表明农业企业前五大供应商采购量占总采购量的比例不到1/3,这一结果与江伟等<sup>[17]</sup>的研究相似,在此规模下公司对供应商的依赖度有限。

本文主要是从供应商集中和客户集中能够发挥的信息以及治理机制角度探索其对成本粘性的调节

描述性统计结果表

变量名称	变量符号	均值	标准差	最小值	最大值	样本
营业成本变化	$\ln \frac{\text{cost}_{i,t}}{\text{cost}_{i,t-1}}$	0.056	0.300	-1.060	1.160	295
营业收入变化	$\ln \frac{\text{rev}_{i,t}}{\text{rev}_{i,t-1}}$	0.055	0.348	-2.420	1.890	295
营业收入变化方向	$D_{i,t}$	0.329	0.471	0.000	1.000	295
供应商集中度	$\text{Supply}_{i,t}$	0.268	0.191	0.030	0.750	295
客户集中度	$\text{Customer}_{i,t}$	0.219	0.174	0.010	0.790	295
收入连续变化	SD	0.159	0.367	0.000	1.000	295
资本密集度	AI	0.611	0.627	0.050	3.450	295
劳动力密集度	EI	0.018	0.018	0.000	0.100	295
财务杠杆	FI	0.399	0.186	0.050	0.930	295
独董比例	RI	0.378	0.054	0.300	0.500	295
资产密集度	ROA	0.028	0.077	-0.370	0.290	295

作用。此外,供应商集中度较高时,会存在对供应商的过度依赖,此情况下公司对资源的配置较为被动,可能提高成本粘性。但供应商因占比较大,控制公司采购主动权的情形更多出现在一家独大的供应商中。本文研究供应商集中度是将公司前五大供应商视作一个整体考虑,供应商彼此之间可能会因承担连带责任而互相约束,这样公司对供应商的依赖度就会下降。图2可以直观揭示后续研究供应商与客户集中度对企业成本粘性作用机理的传导路径。

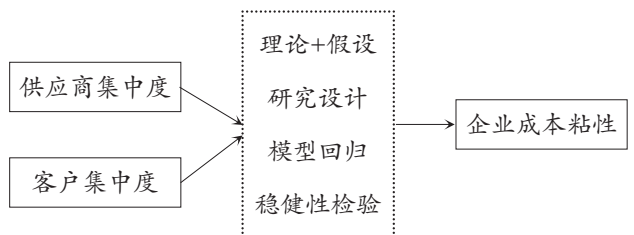


图2 供应商与客户集中度对农业企业成本粘性作用机理研究路径

#### 四、建议与展望

既要传承余绪纓教授的“技道融合”管理会计学思想,也要在企业成本粘性的研究中继往开来,跟随“大智移云”(大数据、人工智能、移动互联网和云计算)新时代,还要使得立足于我国经典文化情境下的企业成本管控更具精准力度与温度。

##### (一)大数据驱动的成本粘性影响要素能动性管理

数字经济伴随着新时代而来,移动互联网和物联网加速发展,大数据和云计算相伴相长,区块链、

人工智能等具备数据挖掘和机器学习新动能的信息技术突飞猛进,促进了思维变革、管理变革和商业变革,给人们带来了全新升级的工作方式、管理方式和商业模式,其中数字技能成为促使变革的关键科学要素,必将为解决社会经济领域的关键科学问题注入新灵感。因此,要以农业企业为基本核心单位,从360度综合不同的数据集,广泛整合影响成本粘性的相关信息,从上下游、横纵向角度延展至包容性更强的“价值网络”视角,实现共生互联的集聚型数据库。同时,利用Python等数据挖掘和分析技术发现并推断满意度辐射较大的有效关联方,依据数据分析出要素对成本粘性的作用方向、敏感度和相关程度,结合数理结果和实际情境探索出企业的资源配置动机,尝试形成非正式的制度安排,将其应用或服务于CEO或CFO决策。

## (二)中国文化底蕴导向的成本管控

我国经典文化讲究“天人合一”,新时代下“可持续发展”理念、“创新、协调、绿色、开放、共享”的新发展理念与传统思想一脉相承,具有资源特殊禀赋的农业企业更要顺应历史潮流,注重全要素共生互联,建立生态命运共同体。因此,在资源配置与成本管控上,可以借鉴国内著名企业华为的生态理念:①在整体战略层面,将可持续发展的生态理念嵌入采购和营销战略,并将其作为选择供应商的基本条件。②与客户深度合作,邀请行业专家与客户、供应商共同沟通成本性态的生态模式,提升供应链、价值链透明度;将生态理念融入采购和供应商生命周期,建立良性循环合作模式。③与本行业共同关注可持续发展机遇和挑战,通过行业组织开展跨界对话,保持一致认识,采取一致行动,共建、共享资源,发挥杠杆效应,实现成本结构最优化。推动行业合作和上下游企业合作转型,将自然生态责任乃至社会生态责任转化为企业持续竞争力,拓展企业成本粘性的驱动要素研究领域。

### 主要参考文献:

[1] Anderson M. C., Banker R. D., Janakiraman S. N.. Are Selling, General, and Administrative Costs "Sticky"?[J]. Journal of Accounting Research, 2003 (1):47~63.  
[2] 梁上坤. 股权激励强度是否会影响公司费用黏性[J]. 世界经济, 2016(6):168~192.

[3] 孙铮,刘浩. 中国上市公司费用“粘性”行为研究[J]. 经济研究, 2004(12):26~34.  
[4] 仪秀琴,姚强强. 企业成本粘性演化进程与研究展望[J]. 财会月刊, 2018(1):119~124.  
[5] 宋宝莉,揭筱纹,窦玉凯. 企业承担生态责任:构建和谐社会的第一步[J]. 生态经济(中文版), 2006(10):82~85.  
[6] 许冬香. 企业生态道德责任浅析[J]. 伦理学研究, 2009(1):64~67.  
[7] 邢伟,张晓明. 基于首要利益相关者视角的民营企业生态责任[J]. 财经论丛(浙江财经大学学报), 2010(3):92~97.  
[8] 苏蕊蕊,仲伟周. 企业生态责任:性质本源、目标约束与政策导向[J]. 生态经济(中文版), 2015 (6):181~184.  
[9] 刘素杰,李海燕. 当代企业生态责任履行:伦理困境与实现思路[J]. 河北学刊, 2013(4):230~234.  
[10] 邹武平. 资源型企业生态责任培育研究——基于财务的视角[J]. 资源开发与市场, 2009(11):997~999.  
[11] 张敏,马黎璐,张胜. 供应商—客户关系与审计师选择[J]. 会计研究, 2012(12):81~86.  
[12] 毛洪涛,李子扬,程军. 非经济动因可引致企业粘性成本行为吗——基于社会成本理论及中国市场背景的实证分析[J]. 南开管理评论, 2015(6):136~145.  
[13] 李姝,赵颖,童婧. 社会责任报告降低了企业权益资本成本吗?——来自中国资本市场的经验证据[J]. 会计研究, 2013(9):64~70.  
[14] 吕素莉,金宇,陈洁. 产权性质、高管持股与企业社会责任承担[J]. 财会通讯, 2016(24):66~69.  
[15] 于浩洋,王满,黄波. 内部控制质量、供应商关系与成本粘性[J]. 管理科学, 2017(3):122~135.  
[16] 王雄元,高开娟. 客户关系与企业成本粘性:敲竹杠还是合作[J]. 南开管理评论, 2017(1):132~142.  
[17] 江伟,底璐璐,姚文韬. 客户集中度与企业成本粘性——来自中国制造业上市公司的经验证据[J]. 金融研究, 2017(9):192~206.  
作者单位:黑龙江八一农垦大学会计学院,黑龙江大庆163319.仪秀琴为通讯作者