

作业控制权忽视条件下 会计政策选择主体的部分缺失

温琳(博士)

(青岛农业大学经济与管理学院 青岛 266046)

【摘要】控制权在企业的形成和发展中可以分解为最终控制权、经营控制权和作业控制权,会计人员享有源于作业控制权的会计政策选择权。但由于会计人员和非会计类普通员工构成的利益集团人数较多且集团内成员“规模”差别不大,使得会计人员不会选择激进的会计政策去提升所有普通员工的利益,其在收入既定的情况下更偏好于能够降低人力资源投入的会计政策。

【关键词】会计政策 选择 作业控制权 会计人员 行为偏好

一、引言

会计政策选择是行为主体采用一定的行为方式对会计政策选择客体所开展的活动过程,它依存于会计政策选择的目标,并受制于会计政策选择的内部动因和外部环境。明确会计政策选择的主体非常重要,它影响着会计政策选择动机、目标、行为偏好等问题的研究。

力,对联营企业只具有重大影响能力。而投资企业按照权益法在符合条件时却确认长期股权投资的增加,投资企业对于该部分资产(即增加的长期股权投资)显然无控制能力,因此该部分资产并不符合资产的定义,从而也不符合资产的确认条件。^③投资企业对其子公司尽管在财务和经营政策方面有控制能力,但这并不意味着对其具体的资产也具备控制能力,因此对于子公司的长期股权投资采用权益法,其理论依据也不很充分。^④在权益法下,与长期股权投资增加一同确认的投资收益增加,同样存在着不符合收入确认标准的问题。

三、权益法的存废问题

国际财务报告准则已经在单独财务报表中停止使用权益法,但其中并未完全废除权益法,它在单独财务报表之外,规定对投资于联营企业和合营企业的投资者,按照权益法核算长期股权投资,并编制相应的财务报表。但是,国际财务报告准则对于以权益法编制的财务报表没有明确的定义,也没有清楚地说明该表的性质,以及与单独财务报表、合并财务报表之间的关系,因此,很容易使人产生歧义和费解。在企业自身财务报表中以权益法对长期股权投资进行核算,缺乏概念基础和理论依据。但是,以权益法核算长期股权投资,可以反映投资企业在合

但从已有文献来看,大部分学者默认会计政策选择的主体是管理者。这种结论的产生有两方面原因:一是Watts和Zimmerman(1978)提出三大假设开创了实证会计研究后,很多学者都采用他们的范式开展研究,这些研究多以股权较分散的上市公司为样本。但是这种源于股权高度分散、企业的实际控制权掌握在管理者手中的背

营企业及联营企业中享有的权益,起到类似母、子公司合并财务报表的作用,因此该方法还是具有应用价值的。

笔者认为,对于拥有合营企业、联营企业的投资企业而言,在其自身财务报表中,应以成本法核算长期股权投资;除此之外,为了反映投资企业在合营企业及联营企业中享有的权益,可以再以权益法核算长期股权投资,并编制权益法财务报表。应对以权益法核算长期股权投资并编制的财务报表进行命名、定义和规范。将以权益法核算长期股权投资并编制的财务报表称为“权益法财务报表”,这比称为“权益法财务报表”更合适。因为,严格地说,权益法财务报告不属于财务报表,而是属于财务报告中的“其他财务报告”。

【注】本文受中国人民大学明德青年学者计划项目(项目批准号:13XNJ032)资助。

主要参考文献

1. FASB 著. 娄尔行译. 论财务会计概念. 北京: 中国财政经济出版社, 1992
2. 曹伟. 论财务会计概念结构. 北京: 中国财政经济出版社, 2004
3. FASB 著. 娄尔行译. 论财务会计概念. 北京: 中国财政经济出版社, 1992

景下产生的“管理者主体论”只能代表一类企业,而且这一类企业只占企业总数很小的一部分。二是在占据主流企业理论的契约观的大部分文献中,企业内部的科层结构被忽视了,或者说被简化为“所有者——管理者”或“管理者——工人”、“所有者——工人”这样主要用于理论抽象的组织结构,垂直意义上的“科层”被同质化处理掉了。所以研究会计政策选择时,自然而然地将选择主体确认为管理者,但理论抽象的组织结构和真实的组织结构显然存在一定差距。会计政策选择主体的定位模糊更深层次的原因则在于控制权的部分忽视。

二、作业控制权的忽视

企业的本质是利益相关者的一种集体选择,其形成可视为两个层次的利益相关者集体选择的过程。企业所有者通过向企业让渡自身的资源并期望通过彼此的合作实现更大的价值增值分享,通过其所拥有的控制权保障这种剩余收益的获得。他们在第二个层次的集体选择中所达成的组织契约包含两个重要的子契约:剩余分享权契约和控制权契约。剩余分享权归属于所有者,这是他们设立企业的初衷之一;而控制权在企业的形成和发展过程中会发生一定的分解。

所有者拥有企业的最终控制权,这种权利来源于其投入企业的资源。他们为了追求自身价值增值的最大化向企业投入资源,这些财物资源、人力资源、关系资源等通过所有者资本交易契约的完成变为企业的资本,企业以此为基础和起点开展经营活动,因此企业的控制权首先应该分解出一部分由这些资本投入者享有的控制权,即最终控制权。这种权利强调的是一种权利的能力,其行使会影响其他控制权的配置与转移。随着企业规模的扩大,有限的所有者可能不具备适应企业进一步发展的管理才能,导致他们开始寻找能为其经营企业并为他们创造更大价值的专职管理者,并通过契约(既包括显性契约,也包括隐性契约)的形式将所有者拥有的控制权中的一部分让渡给管理者,这部分控制权就是管理者手中的经营控制权。

此外,现代企业是一个多层级、多部门的科层组织,专业化分工是促进团队生产效率提高的合作形式,控制权还必须能够在不同部门、不同层级、不同员工中间进行分割和分享。Lazonick等(1997)通过对企业内部控制关系的演进和对各国企业制度的比较,发现这种控制权在不同国家、不同时期有不同的表现和地位,他们把这种控制权称为“craft control”,以区别于“managerial control”。这一部分控制权便是作业控制权。但经济学对这种控制权的忽视由来已久。

会计政策选择权也属于企业控制权的范畴,在将控制权分解为最终控制权、经营控制权和作业控制权后,企

业会计政策选择的主体也分为三个层次:所有者享有源于剩余分享权和最终控制权的企业会计政策选择权;管理者(既包括非会计类管理者也包括会计类管理者)享有源于经营控制权的企业会计政策选择权;会计人员(仅指普通会计人员)享有源于作业控制权的企业会计政策选择权。以往的研究中主要聚焦于前两个层次,对作业控制权的忽视导致了第三个层次会计政策选择主体的缺失。

三、会计人员享有源于作业控制权的会计政策选择权

企业的本质特征不在于内外利益相关者达成的组织契约和交易契约本身,而在于契约达成后企业的经济活动以及活动中所形成的经济利益关系。这些经济活动通常由多项不同的任务或流程构成,需要多个个体共同协作完成,为了提高企业的经营效率,企业内部必须形成有效的专业化分工。会计机构和会计人员正是随着会计知识体系的形成而由社会分工给予专业分离的结果。会计人员掌握一定的会计专业知识,并取得会计职业资格,他们能够针对企业的经济活动进行会计所特有的恰当处理,这种处理需要会计人员对会计基本理论的理解、会计准则的运用、职业经验、职业道德、职业责任等,最终用会计特有的语言描绘出企业经济活动的价值投入、价值创造和价值分享的信息,而非会计专业人员无法或很难做到这些。在多层级、多部门的现代企业中,通常设立会计部门并聘请会计人员承担与会计相关的工作。正是由于社会分工以及会计人员所具有的专业知识优势和信息优势,使得企业一部分控制权转移到会计人员手中,这部分控制权属于作业控制权的一种。

虽然会计人员掌握的这部分作业控制权要受所有者和管理者所掌握的最终控制权和经营控制权的制约和限制,但是由于两方面的原因使得所有者和管理者不可能干涉所有的会计政策选择,其结果是会计人员凭借作业控制权拥有一定的会计政策选择权。

一方面原因是经济活动的复杂性。复杂性主要表现为经济业务的结构性和不确定性。会计人员在实务操作过程中需要按照会计准则等的要求,结合企业生产经营特点和经营环境,利用自身的专业知识和实务经验,对各种会计事项进行处理并形成会计信息。对于在经济业务领域已形成惯例且能充分定义的结构化业务,会计人员也存在一定的选择空间,如销售收入的确认时点。对于经济业务领域经常发生且能合理定义的半结构化业务,需要会计人员在会计准则提供的多种方法中进行合理选择。这部分会计政策选择比较常见,虽然这类会计政策一经选择后一般短期内不会发生改变,但是随着外界环境的变化等原因,不排除会计人员重新选择适合本企业所处经济环境的会计政策。对于非结构化业务,即在经济业务领域从未发生或很少发生从而无法定义的业务,则需

要会计人员向正式规则之外的非正式规则寻求答案,这对专业知识和职业判断提出了更高的要求。不具备会计知识的所有者和管理者由于知识的制约显然不能给予过多的干涉,往往需要会计人员和会计类管理人员共同解决。除此之外,经济业务的不确定性也需要会计人员进行恰当的会计估计,这些都是会计人员拥有一定会计政策选择权的表现。

另一方面原因是,会计人员作为一线员工对于自己职责范围内的业务更为熟悉。随着企业分工的进一步细化,每个会计人员可能只负责很小的一部分会计业务。在一些大型企业的财务部门,岗位设置非常详细,如设置往来账管理岗位、成本核算岗位、费用核算岗位等。显然,从事往来账管理的会计人员在对企业的应收账款管理上具有绝对的信息优势,期末应收账款坏账准备的计提方法和比例的选择由他完成,更有利于提高会计信息的客观性、真实性。因为员工在进入企业后,在一定的内部分工体系中从事特定的岗位职务,在完成特定岗位职责的基础上不断积累与此岗位相关的“特定地点、特定环境”相关的经验型知识,这些默会知识一般很难传递,所以将决策权赋予相应的拥有特定经验型知识的拥有者,可以提高决策的效率和效果。

四、会计人员的会计政策选择行为偏好

会计人员属于企业员工中的一类,他们向企业投入人力资源,相应地从企业获得工资、奖金等报酬。会计人员和其他非会计类普通员工获得的工资、奖金等报酬数额在一定程度上依赖于企业的盈利状况。如果企业获利较高,则员工获得更多的工资奖金等报酬的可能性越大;如果企业获利情况不理想,则员工会竭力保持目前的工资水平。

会计信息可以有效地反映企业的获利状况,因此,会计人员作为普通员工的一部分,他们也期望企业的盈余数字越高越好。一般理论认为,由具有相同利益的个人所形成的集团,均有进一步追求扩大这种集团利益的倾向。如果这个结论成立,那么会计人员和其他非会计类普通员工组成的这一利益集团也有进一步追求扩大这种集团利益的倾向。由于会计人员也拥有一定程度的会计政策选择权,因此会计人员会倾向于选择能够增加资产或收益的激进的会计政策,以提高企业盈余进而增加普通员工这一利益集团的价值分享额度。但是问题的关键在于,会计人员选择能够增加资产或收益的激进的会计政策这一行动本身是有成本的,会计人员在负担全部成本的同时,收益却要在所有的普通员工中共享。在此情况下,会计人员还会继续偏好于激进的会计政策吗?

会计人员和非会计类普通员工可以看作一个利益集团。集团总收益取决于获得集团物品的比率或水平(T)以

及集团的“规模”(S_g)。集团中个人成员获得的收益取决于他占集团收益的份额(F_i),其份额取决于集团的人数以及与集团中其他人相比他能够从那一物品获益多少。集团收益(S_gT)作为对集团的“价值”可被称作V_g,个人收益作为对个人的价值可被称作V_i。“份额”就等于V_i/V_g,个人收益就等于F_iS_gT。任一个人成员i得到任一数量的集团物品而获得的好处(A_i)等于个人收益(V_i)减去成本(C)。

成本(C)是获得集体物品的比率或水平(T)的一个函数:C=f(T)。个人购买不同数量的集体物品的收益或损失取决于个人的好处(A_i=V_i-C)随T变化而变化的方式,即取决于dA_i/dT=dV_i/dT-dC/dT。当dA_i/dT=0时,即F_i(dV_g/dT)=dC/dT可以得到最大值。这说明当集团收益率乘以个人得到的集团收益的份额等于集体物品总成本的增加率时,个人得到的集体物品数量最优。

但最重要的不是提供多少集体物品,而是是否会提供集体物品。在单独行动的个人达到最优点时,如果F_i>C/V_g,则V_i/V_g>C/V_g,那么V_i>C。由于F_i=V_i/V_g,则F_i>C/V_g可以变化为V_g/C>V_g/V_i。这说明提供集体物品的条件为:集团从集体物品获得的收益以提供那一物品的总成本的增加比率的1/F_i倍增加dV_g/dT=1/F_i(dC/dT),集团总收益与物品的成本之比大于集团总收益与个人收益之比(V_g/C>V_g/V_i)。

会计人员选择激进的会计政策进而增加所有普通员工的报酬可以看作是会计人员提供了一项集体物品。会计人员是否提供集体物品进而增加集体总利益取决于V_g/C>V_g/V_i,即所有普通员工的总收益与会计选择的成本之比需要大于所有普通员工的总收益相对于会计人员所获收益的比值。会计人员选择激进的会计政策的成本需要全部由会计人员自己负担,这些成本包括其需要在各种可能的会计政策中进行比较而额外投入更多的人力资源,以及一旦被企业发现还可能遭受解雇从而丧失工资等报酬。如果会计人员发现他从集体物品获得的个人收益超过了提供一定量集体物品的总成本,则会计人员会选择激进的会计政策进而最大化个人收益。但是显然,通常情况下,会计人员和非会计类普通员工构成的这一利益集团的人数非常多,而且集团中成员的“规模”差别不大,这使得会计人员获得的V_i非常小,在C全部由自己承担的情况下,通常的结果是V_g/C<V_g/V_i,并不满足提供集体物品的条件V_g/C>V_g/V_i,即会计人员不会选择激进的会计政策去提升所有普通员工的利益。

虽然由会计人员和非会计类普通员工构成的利益集团对更高的工资有共同的利益追求,但是利益集团中每一个员工对他的私人收入有一个独特的利益,这不仅取决于他的工资水平,也取决于他的工作时间。换句话说,会计人员在获得的工资水平一定的情况下,显然减少工

作时间或减少投入精力会提高会计人员的私利,即会计人员在从企业获得收入既定的情况下,降低当期人力资源的投入会提高其收益。因此,会计人员为了追求自身当期收益的最大化,其更偏好于能够降低人力资源投入的会计政策,即偏好于易于理解的会计政策或是在处理会计信息时能够降低自身工作量的会计政策。其所选择的会计政策可能是带来更高资产或收益的激进的会计政策,也可能是带来更低资产或收益的保守的会计政策。例如在计量发出存货成本时,月末一次加权平均法和移动加权平均法相比,会计人员更倾向于选择月末一次加权平均法。会计人员也厌恶会计政策的变更,因为这需要调整前期数据,会加大其工作量。

五、来自调研的证据

为了调研会计人员从事会计政策选择的实际情况,笔者发放了问卷500份,实际回收问卷318份,在剔除了数据缺失、问卷中前后类似问题的回答存在差异等110份无效问卷后,最终进行分析处理的问卷数量为208份。208份有效问卷中的企业情况如下:从企业类型看,有限责任公司和股份有限公司所占比重较大,二者合计占样本总数91.35%;从企业性质看,民营企业占50%,国有企业占30%;从营业收入看,4亿元以上企业数量最多,占比达40.87%;从行业分布看,来自制造业和批发零售贸易业的企业居多,其次是金融业、房地产和建筑业。

208份有效问卷中的填写人基本情况如下:181份问卷是由会计专业或是财务管理专业的人士填写,其余27份问卷是由其他专业人士填写;工作年限位于1~5年、5~10年、10年以上的被调查者所占比重都接近30%,工作经验比较丰富的被调查者所占比重较高;按照被调查者在企业所担任的职务,会计人员所占比重为56.73%,会计类管理人员所占比重为29.81%,他们对于企业的会计政策选择情况比较熟悉。这些都增强了问卷的有效性。

在118名会计人员样本中,43.22%的会计人员做过有关会计政策选择的决策,而56.78%的会计人员没有做过相关决策。在没有做过任何有关会计政策选择决策的会计人员中,工作年限在5年以下的会计人员占70%,工作10年以上的会计人员只占4%。而在做过有关会计政策选择决策的会计人员中,工作年限在5年以上的会计人员占45%。这说明会计人员的工作年限越长,其拥有的诸如会计经验等默会知识越多,其越可能拥有企业的会计政策选择权。而且当企业规模较大时,没有做过有关会计政策选择决策的会计人员要更多一些。这可能主要源于大规模企业通常层级较多,会计分工比较细,普通会计人员只负责很小的一部分会计业务,会计政策选择权更多地属于不同层级的会计类管理人员。而规模较小的企业通常层级很少,企业的会计人员分工不如大企业精细,使得

部分会计人员拥有自己职权范围内的一些会计政策选择权。此外,民营企业中66.12%的会计人员没有做过有关会计政策选择的决策,而外资企业中只有31.58%的会计人员没有做过有关会计政策选择的决策。

从会计人员所作的具体的会计政策决策来看,时机选择决策所占比重最大,达到33.05%,其次是会计估计决策和会计判断决策,占比分别为26.27%和11.86%。这两类决策同会计人员日常的工作紧密相连,作为一线员工的普通会计人员,他们对于会计事项确认的时点以及减值的计提这类会计决策最具有发言权。而在会计方法决策中,会计人员所占比重较低,占比为10.17%,这一类会计政策选择权更多地归属于会计类管理人员。其余的相关数据为:关于反映方式及程度的会计政策选择10.17%,关于分类的会计政策选择3.39%,关于计量属性的会计政策选择6.78%。

40.68%的会计人员不会选择能够提高企业利润的会计政策从而提高企业给员工加薪的可能性。进一步分析这些会计人员所任职的企业规模后发现,选择能够提高企业利润的会计政策的普通会计人员中,来自于营业收入4亿元以上的大规模企业占比为40.00%;而不会选择能够提高企业利润的会计政策的普通会计人员,来自于营业收入4亿元以上的大规模企业占比为45.83%。这在一定程度上说明随着企业规模的扩大,会计人员和非会计类普通员工构成的这一利益集团的人数越多,会计人员越不会去选择能够提高企业利润的会计政策。

此外,对有关会计人员在获得工资水平一定的情况下是否更偏好于能够降低其人力资源投入的会计政策的调查中发现,当让会计人员选择发出存货计价方法时,72.88%的会计人员选择了月末一次加权平均法等相对简单的方法,而只有27.12%的会计人员选择了移动加权平均等相对复杂的方法。当出台新的会计准则或是上级要求采用新的会计政策,并需要会计人员按照新的会计政策核算所负责的工作甚至需要调整前期数据时,71.19%的会计人员表示不喜欢,而只有28.81%的会计人员表示喜欢。这表明大部分的会计人员偏好能够降低其人力资源投入的会计政策,进而最大化其个人利益。

【注】 本文研究受青岛农业大学高层次人才启动基金项目(编号:632011)资助。

主要参考文献

1. 王竹泉,杜媛.利益相关者视角下的企业形成逻辑与企业边界分析.中国工业经济,2012;3
2. 胡晓阳.企业控制权的理论解释与实证分析.北京:经济科学出版社,2005
3. 曼瑟尔·奥尔森著.陈郁等译.集体行动的逻辑.上海:上海人民出版社,2012