

农民专业合作社的会计核算与收益分配： 国内外研究述评

王乐锦 程晓月

(山东财经大学会计学院,山东 济南 250014)

[摘要] 会计核算和收益分配制度是农民专业合作社治理的基础性制度安排,关乎农民专业合作社的可持续发展和社员利益关系的协调,因而是重要的理论和实践问题。通过文献梳理发现:(1)已有文献已经根据农民专业合作社的实务发展分别从会计核算基础和制度、财务报表编制、如何利用审计方法提高农民专业合作社的信息披露水平等角度进行了研究;(2)已有文献对农民专业合作社收益分配原则进行了有益的讨论,学者们大多赞成按惠顾额返还盈余为主和有限的资本报酬分配收益的原则;(3)有关农民专业合作社会计核算与收益分配的研究内容、研究方法和研究视角等方面仍有拓展和深化的必要。

[关键词] 农民专业合作社;会计核算;收益分配

[DOI 编码] 10.13962/j.cnki.37-1486/f.2016.06.007

[中图分类号]F302.6 **[文献标识码]**A **[文章编号]**2095-3410(2016)06-0051-09

在西方发达国家中,农民专业合作社(简称“合作社”)在农业领域有着重要的地位,其发展已经十分成熟。以美国为例,2014 年其农民专业合作社的业务量高达 2467 亿美元,税后净收益达到 65 亿美元^①。相比之下,中国新型农民专业合作社虽然起步较晚,但发展势头强劲。据统计,截止到 2015 年底,全国依法在工商行政管理部门登记注册的农民专业合作社高达 153.1 万家;实际入社的农户为 10090 万户,约占农户总数的 42%^②。随着农民专业合作社的迅猛发展,关于合作社的会计核算及其收益分配中存在的问题引起了学界的关注,并取得了许多研究成果。为了更好地借鉴和利用这些成果,促进农民专业合作社的健康发展,本文拟对国内外相关研究进展进行归纳和评述。

一、农民专业合作社会计核算研究

(一)主要国家农民专业合作社会计核算研究

国外对于农民专业合作社会计核算的研究始于 20 世纪。Sneed et al.(1983)提出,为使合作社正常运作,实现其经济目标,合作社财务管理中最重要的工作之一就是利用会计核算体系,以最准确、合理的方式记录主体交易,尤其是成员往来记录应如实反映每位社员的惠顾额^[1]。有效的会计核算体系可以作为合作社的决策工具,提高该主体的财务管理效率(Ángel, Antón, Rodríguez, 2011)^[2]。因此,合作社应在不断变化的经济运作环境中提高自身的会计核算水平(Shynkarenko, 2014)^[3]。

由于国外农民专业合作社发展时间较长,会计核算方面的研究已不仅仅局限于传统的会计确认、记录、计量等问题,会计信息披露也成为学者研究的重点。Brautigam(1992)将合作社的财务管理划分为会计责任、预测性、透明度和参与度这四个维度,并且认为随着合作社发展规模不断扩大,其组织模

[基金项目] 本文是国家自然科学基金项目“农工一体化企业的价值增值机理与价值链会计研究”(项目编号:71172045)的阶段性成果。

[作者简介] 王乐锦(1962-),女,山东海阳人,山东财经大学会计学院教授,管理学博士。主要研究方向:会计理论与农业财务会计。

式和管理模式相应也发生改变^[4]。例如,随着合作社由社员民主控制向专家管理控制方向转变,出现了“委托-代理”问题(Sykuta & Cook,2001)^[5],这使得学术界越来越重视“透明度”(即会计信息披露)。Benson(2014)认为,应对合作社的财务报告和所提供会计信息的一致性进行审计,这更有利于提高财务透明度^[6]。Siqueira 和 Bialoskorski(2013)提出为了保证独立性,审计工作应由外部独立审计机构来担当,同时合作社至少应在五年内更换一次会计师事务所^[7]。Timothy(2003)认为,审计活动能够显著改善合作社的治理,考查和培训合作社的管理人员,促进合作社稳定发展^[8]。

(二)国内农民专业合作社会计核算研究

与国外相比,中国农民专业合作社不仅组织形式各异,而且会计制度、核算程序也有很大的不同,因此,中国学者在农民专业合作社会计核算方面的研究与国外学者的研究相比存在着一定的差异。自2008年《农民专业合作社财务会计制度(试行)》实施以来,合作社会计核算中存在的问题日渐突出,中国学术界针对合作社会计核算中存在的问题从不同的方面进行了探讨。

1.农民专业合作社会计核算基础

农民专业合作社会计核算的基础性问题是学者们关注的重要问题。有学者认为,合作社的会计核算基础薄弱,尤其是在原始凭证的取得、记账凭证的填制和会计账簿的设置这三个方面(苟德明等,2011^[9];刘宏波、刘任,2011^[10])。因此,合作社应加强对各类票据和货币资金的管理,完善财务审批制度,并且严格依照编写建账表、填写账簿启用表、编排账户目录及开设账户的建账流程来设置账簿(白兆秀,2009^[11];宋冬梅,2015^[12])。

2.农民专业合作社会计核算制度

农民专业合作社会计核算制度存在的问题也是学者们关注的重点。有学者认为,合作社会计科目设置不科学,如股金二级明细科目的设置未能体现出合作社成员与非成员之间在投资和权益这两方面的不同;“产品物资”科目的设置无法完整的体现合作社材料与商品的买卖活动(张征华,2009^[13];邹玮,2011^[14])。还有学者认为,合作社会计核算制度一方面对财产清查的盘盈盘亏处理、资产期末计价

及长期股权投资计量的规定过于复杂,在执行中有难度;另一方面,对于除长期股权投资以外的其他投资业务的核算要求、财政直接补助的核算管理及出资额参与盈余分配问题等没有进行详细的规范,而且对于有资金互助业务的合作社,没有充分考虑其会计核算的需要(白兆秀,2009^[11];孙晓宁,2010^[15];王瑞卿,2010^[16])。因此,为使会计制度更加符合农民专业合作社的实际情况,减少会计核算的工作量,需对农民专业合作社的会计制度进行简化和统一,如允许规模较大的农民专业合作社按照实际情况将“产品物资”科目拆分为“材料物资”和“商品产品”两个科目,对材料和商品分别记账核算;在清查中所产生的盘盈、盘亏财产不需计入资产类过渡账户中,依批准结果直接计入“管理费用”、“营业外支出/收入”或“其他应收款/应付款”等账户;存在资金互助业务的合作社可增加三个一级科目,分别为“互助资金”、“利息收入”和“利息支出”,以便对资金往来状况进行核算。同时,注意会计核算体系应具有刚性化,弹性成分过大是对会计体系的损害。

3.农民专业合作社会计核算内容

学者们对农民专业合作社会计核算内容存在的问题也进行了研究。有学者认为,在合作社接受捐赠所形成的专项基金、成员往来、盈余返还等方面存在核算方法不明确,依据标准不恰当等问题(黄敏,2013^[17];白兆秀,2013^[18];冯丽华,2013^[19])。还有学者认为,在对成员往来的核算方面存在的问题尤为突出,许多合作社不设置成员账户或是形同虚设。如周春芳和包宗顺(2010)通过对江苏省48家合作社进行调研,发现设置成员账户的仅有18家,国家投入量化至社员账户的仅有14家^[20]。有的学者则针对不同问题,提出了相关建议,即:(1)有关合作社的“专项基金”核算问题,可采用双重标准量化专项基金,且将“他人捐赠货币资金”的账务处理与“财政补助资金”做同等处理;(2)对于合作社的“成员往来”明细核算问题,当需在资产负债表进行列报时,在报表的“应收款”和“应付款”两大项目下设“成员往来”这一小项,同时创建“成员往来”备查簿;(3)针对合作社“应付盈余返还”核算所存在的问题,合作社首先应按照社员与农民专业合作社的

交易量(额)的比例返还盈余,其次要依据成员账户中所记录的个人出资额、公积金份额及接受国家财政的补助与他人捐赠所形成的财产之和平均量化到合作社成员个人的份额,对盈余进行二次分配(邹玮,2011^[14];耿黎,2016^[21])。

4.农民专业合作社财务报表及其披露

农民专业合作社会计报表及其披露方面存在的问题近年来也得到了国内学者的关注。张征华(2009)^[13]和白兆秀(2013)^[22]认为,当前会计报表体系中缺少规范的现金流量表,资产负债表太过简化,盈余及盈余分配表没有依照《农民专业合作社法》的规定反映盈余分配的过程。他们建议,应规范现金流量表和资产负债表,同时按照弥补亏损、发放股息、提取公积金、提取公益金、向成员返还盈余的分配顺序反映盈余分配情况,并提出了修正的“盈余及盈余分配表”(见表1)。张尧洪(2009)^[23]和房凤文(2012)^[24]在实地调研后提出,合作社财务信息披露存在不足,很多合作社对上级部门仅报送资产负债表和盈余及盈余分配表,却不对外公开成员权益变动表;对社内成员的财务公开情况也不甚乐观(见表2),财务管理欠规范,社员知情权难以保障。财务公开与每个参与成员的切身利益息息相关,为了合作社的长远发展与社员的根本利益,他们

表 2 农民专业合作社的财务公开范围 ^④								
财务状况公开范围	不公开	只对理事会公开	对交股金的会员公布	对交会费的会员公布	在会员大会公布	张榜公布	随时可以查账	没有财务
比例	3.88%	17.47%	17.48%	0.97%	45.63%	7.77%	3.88%	2.91%

二、农民专业合作社收益分配研究

(一)主要国家农民专业合作社收益分配研究

国外学者对于农民专业合作社收益分配的研究始自20世纪中期。Emelianoff(1942)最早将合作社视为一个垂直的经济组织进行研究^[27],但将合作社作为一门独立的社会科学来研究是自Enke(1945)^[28]开始的。随后陆续有学者运用厂商理论、博弈论、交易费用论等经济学理论对合作社问题进行研究。

1.农民专业合作社的产生

为了研究合作社收益分配问题,许多学者讨论了农民合作的动机,即合作社产生的原因。例如,Enke(1945)运用经典厂商理论研究了农户合作的原因,他把合作社当作一种类型的厂商,提出农户为

提议,合作社应健全财务公开制度,大力提倡“阳光”财务。

表 1 盈余及盈余分配表 ^③					
编制单位:			单位:元		
项目	行次	金额	项目	行次	金额
本年盈余:	1		盈余分配:	16	
一、经营收入	2		四、本年盈余	17	
加:投资收益	5		加:年初未分配盈余	18	
减:经营支出	6		其他转入	19	
管理费用			减:弥补以前年度亏损	20	
	10		五、盈余总额	21	
二、经营收益	11		减:提取盈余公积	22	
加:其他收入	12		六、可分配盈余	23	
减:其他支出			减:盈余返还	24	
	15		剩余盈余分配	28	
三、本年盈余			七、年末未分配盈余		

此外,在会计核算实务操作中,存在诸如财会人员服务水平等其他因素的影响。目前,中国合作社专业人才尤其是财会人员不足。现有的会计人员的理论知识水平不高,工作范围仅仅局限于“记账”,无法为合作社及其成员提供有效的财务分析,影响了财务管理活动的有效性。同时,在实际工作中,财会工作人员的权利与责任不相符(黄敏,2013^[17];苑鹏,2014^[25])。因此,合作社不仅要加强内部控制,完善不相容职务相分离和近亲属回避制度,而且应定期对农民专业合作社的财务会计人员进行专业培训,提高其业务水平(殷文红,2012)^[26]。

获取规模经济而达成一体化^[28]。之后,Phillips(1953)^[29]、Helmberger和Hoos(1962)^[30]以及Bateman et al.(1979)^[31]等在Enke研究的基础上,进一步提出单一农户通过合作形成一种组织联盟,组织规模愈大,内部成员可实现的经济效益愈大的观点。而Albaek和Schultz(1998)则利用产业组织理论范式,通过塑造Cournot双寡头垄断市场下的合作社与IOFs(investor-owned firms)之间的竞争模型,从博弈论的角度出发解释了农民产生合作行为的动机,他们发现当农民专业合作社同IOFs进行竞争时,合作社依然具有优势,合作社内部成员的个人收入高于IOFs中农民的个人收入。显然,为使个人收益实现最大化,农民会选择去合作^[32]。另外,基于理性“经济人”假设,农户会对比分析成本与收

益,其参与合作社的前提是能够从中获取收益,并且合作社只有至少能够提供与其他替代性组织相当的收益时,这种组织才能保持稳定,即成立合作社的预期收益(包括惠顾返还)直接影响了农户的合作意愿(Rhodes,1983^[33];Alho,2015^[34])。

2. 农民专业合作社收益来源

合作社收益分配的逻辑起点是收益的创造或收益来源。关于合作社收益的来源,Porter和Scully(1987)将合作组织的收益分为降低交易费用收益、外部规模经济效益和风险规避收益等^[35]。关于降低交易费用的收益,Hobbs(1997)^[36]、Karantininis和Zago(2001)^[37]将交易成本(交易费用)进一步划分为信息成本、协商成本和监督成本,而合作社的收益在很大程度上来源于交易成本的降低(Levay,1983)^[38]。这是由于农民在机械设备、手工技艺等方面投入了大量的专用性资产,而且在农业经济活动中存在信息不对称和市场垄断问题,在市场处于弱势地位的农户若单独同交易伙伴发生交易,则会承担很高的交易成本。相反,若农户选择合作,交易成本将大幅度削减,农户便可从中获益(Bonus,1986)^[39]。而外部规模经济效益则主要产生于服务环节中,Sexton(1986)^[40]和Nilsson(1998)^[41]的研究表明,在一些存在市场失灵的产业中,由于存在经营规模的差异,在小规模耕作和规模经济合作过程中,农户可以获得大量的经营规模收益。而对于风险规避收益而言,主要是因为农民之间进行合作,有助于分散风险,增强风险抵御能力。

3. 农民专业合作社收益分配

关于收益的分配问题,Hanson(2010)认为,社内成员同股份公司的股东一样,应按市场利率获取合理收益^[42]。目前,国际上普遍采用的收益分配机制是按惠顾额返还盈余。以美国的农民专业合作社收益分配机制为例,美国学者多采用建立博弈模型的方式来研究成员异质性条件下合作社有效资源的分配情况。研究表明美国农民专业合作社实行按惠顾返还、有限制比例按股分红或两者相结合的方式对进行盈余分配,其中以惠顾返还方式为主。合作社收益分配的基本原则可以概括为盈利共沾和风险共担。所谓“惠顾返还”即合作社成员有惠顾其所在合作社的义务,当然,这同样是其获取“惠顾返还”

的先决条件。具体来说,社内成员通过合作社购买所需的农资货物或经合作社卖出农产品,或是接受合作社所提供的服务,均可看作“惠顾者”。当合作社进行收益分配时,在支付股息税金和提取公积金、公益金之后,便按照惠顾者的交易额比例进行盈余分配。不过,Frederick(2010)^[43]和Pitman(2010)^[44]指出,无论是传统的农民专业合作社还是新一代合作社,应始终遵循资本报酬有限原则,创办资本的回报要受到法律的约束。同样,若合作社在经营过程中产生亏损,合作社成员也应当按照相应的比例进行分担。

(二) 国内农民专业合作社收益分配研究

在20世纪80年代之前,中国对于农民专业合作社收益分配的研究几乎处于停滞状态,改革开放后,关于合作社收益分配的研究日益增多。自林毅夫于1988年提出农户是理性“经济人”假设后^[45],学者们以此为基础,运用西方经济学理论,探讨了中国农民专业合作社的收益问题(何坪华、杨名远,1999^[46];苑鹏等,2004^[47];姜明伦等,2005^[48];米新丽,2008^[49])。由于中国农民专业合作社正处于不断发展完善的过程中,中国学者对其收益分配的研究多为对分配过程中存在的问题进行分析并试图提出解决之策。

1. 农民专业合作社收益分配中存在的问题

利益分配机制是规范各利益主体之间利益与信息交换的关键性契约,是经济组织价值实现的最重要约束条件(李灿,2010)^[50],对于合作社来说,分配制度便是合作社制度的关键所在(冯开文,2006)^[51]。然而,随着中国农民专业合作社的发展,合作社收益分配过程中的矛盾日益凸显,许多学者用不同的方法从不同角度提出了自己的见解。

(1)从合作社盈余分配格局角度进行的研究。黄晓波等(2011)^[52]、孙浩杰等(2011)^[53]和姜明伦等(2012)^[54]认为,目前合作社盈余分配机制混乱,主要集中在两个方面:一是盈余分配以按股分红为主(见图1);二是二次返利比例不高,且主要集中于对核心会员的返利。具体来说,由于资金短缺、农产品产量过剩及农户对收益分配制度缺乏了解,对于大部分合作社来说,股金的取得与银行存款利息相当,按照交易额进行盈余分配很难施行(潘劲,

1997)^[55]。因此,很多合作社在盈余分配中,按股分红与按交易额返还并存,且按股分红比例日趋增大,逐渐打破了“按交易额返还”和“资本报酬有限”这两大原则,存在亲资本倾向(马志雄等,2012)^[56]。而蔡荣(2012)实地调研了山东 135 家合作社的分配现状后,认为“按交易额返利”分配制度的实施程度与合作社的经营规模呈负相关;普通社员的二次返利份额与组织的经营规模呈现正相关关系,但是普通社员的二次返利额普遍偏低^[57]。

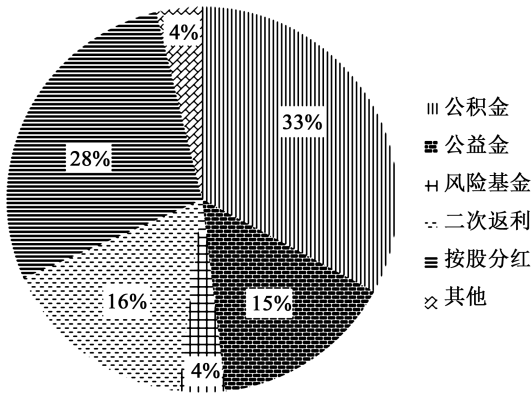


图 1 34 家农民专业合作社盈余分配方式选择^⑤

(2)从合作社盈余分配决策机制角度进行的研究。张尧洪(2009)利用“智猪博弈”分析了利益相关者利益博弈对收益分配产生的影响,认为不同利益个体均有各自的利益诉求和估算,因此利益分配是一个博弈的过程^[23]。那么,盈余的分配该如何决策,决策权该掌握在谁手中,这显得尤为重要。而当前中国一些合作社尤其是规模较小的合作社收入分配决策程序尚不完善,普通社员参与决策的渠道不畅通,分配的决策权掌握在大户或是大股东手中,普通中小农户的合法权益难以保障(宋茂华,2012^[58];宋效中等,2015^[59])。

2. 农民专业合作社收益分配制度完善的研究

鉴于农民专业合作社收益分配中存在诸多问题,学者们围绕如何完善合作社收益分配制度进行了相关研究。

(1)从盈余分配计量角度进行的研究。社员对合作社的贡献是业务惠顾,而交易额便是对社员贡献的正确计量,按照交易额返还盈余等同于将“回报”与“生产率”结合了起来。然而,对成员贡献进行考查和计量只能通过合作组织来完成,但不同的产品或服务对于合作社的收益贡献各有不同,合

作组织为了正确合理计量交易额,就会专业化于某一种产品(国鲁来,2001)^[60],即合作社按照交易额来进行盈余分配的制度决定了合作社的专业化经营(周兆生,1999)^[61]。因此,应积极促进合作社实现专业化、产业化和商品化经营(黄祖辉,2013)^[62]。

(2)从利益分配格局角度进行的研究。潘劲(2011)认为,在农民高度分化、工商业资本大量渗入农业领域的背景下,应当坚守合作社的基本原则,坚持实行按照交易额进行盈余返还和资本报酬有限原则,对合作社实行监管与激励并重^[63]。夏冬泓、杨杰(2010)将合作社的收益进行了分类并针对不同的收益类型提出了改进意见。一是单纯对内营利的合作社,应在对其管理层及普通职工支付报酬且提取必要的公共积累后,按照合作社成员与合作社交易额的比例进行盈余返还;二是单纯对外营利的合作社,应将其大部分的盈利用于补充公共积累、完善基础设施,其中一少部分用于社员返利或分红;三是混合营利的合作社,若能够明确区分两种利润来源,则可依照前述对外与对内营利的分配方式合理划分盈余的归属,但是对内与对外营利部分加在一起的分红比例要相应的进行控制;四是对于国家财政补助和社会捐赠的资产,合作社社内成员享有附有条件的所有权,合作社享有附有条件财产权;五是对于税收优惠,优惠额应作为合作社的一部分收益,社内成员享有所有权,而合作社享有财产权;六是对于合作社所享有的豁免待遇,社内成员拥有所有权,合作社拥有财产权^[64]。国鲁来(2001)认为,按交易额返还盈余是把惠顾收益的产权授予个人,这是唯一因成员而异的组织激励手段。虽然组织进行股金分红同样可以起到激励作用,但由于对资本的权利进行限制导致分红率不高,而且在社员的入股金额相等的情况下,分红额相同,其激励效果亦不显著。因此,在具体的分配过程中,应区分来源不同的收入,对于来自社员的惠顾收入应按照交易额进行盈余返还,对于来自外部市场的经营所得,则可用于支付股金红利^[60]。

(3)从盈余分配决策方式角度进行的研究。孔祥智(2003)认为,合作社成员应保证权利与义务相等,但不应完全照搬国外合作经济组织在其发展的初级阶段所施行的“一人一票”的决策制度,即使国

外某些大型专业合作社也无法做到。由此,他建议将“一人一票”的决策制度与能够体现资本价值的方式相结合,以此作为合作社对盈余分配进行决策的基本原则,但应对资本在合作社决策上所占的比例加以限定,不可超过规定的界限^[65]。而孙浩杰等(2011)^[53]、宋茂华等(2012)^[58]则提出应改革合作社的产权结构,决策权应当为农户所控制,吸纳一定数量的普通农户进入合作社的决策机构,使其真正实行“利益共享、风险共担”,让每位合作社成员都能分享到实惠,而不是大农得惠,小农受剥削。

三、国内外农民专业合作社会计核算与收益分

表 3 国内外农民专业合作社会计核算与收益分配研究情况比较			
	研究方向	主要研究内容	研究程度
国外研究	会计核算	会计信息披露	会计核算体系发展完善,对于信息披露的研究比较深入
	收益分配	①农户合作动机 ②合作社收益的来源 ③收益分配现状	起步较早,研究理论可靠性强,研究方法多样化,内容全面
国内研究	会计核算	①会计核算基础 ②会计核算制度 ③会计核算方法 ④财务报表列报与信息公开 ⑤影响会计核算的其他方面,如财会人员的专业水平	主要集中在对制度和实务操作等基础性问题的分析,对信息披露问题在最近几年获得较高的学术关注度
	收益分配	①收益分配的计量 ②收益分配的格局 ③收益分配的决策机制	起步较晚,借鉴了国外学者的研究成果,结合中国国情,在研究合作社收益分配问题上取得了很多的进步

(二)国内外农民专业合作社会计核算研究:结论与展望

1.关于研究内容。会计核算包括确认、计量、记录和报告。目前,国内学者们对会计核算的研究重点主要集中在会计的确认、计量和记录上,近年来虽有部分学者开始关注合作社的会计报告问题,但研究文献比较少。事实上,会计的目标是以财务报告为载体向信息使用者提供可靠和相关的会计信息,而随着合作社组织规模的扩大和经营水准的提高,加之成员异质性趋势愈演愈烈,利益相关者对于合作社信息披露的要求会逐步增多。因此,学术界须加强对于合作社会计信息披露方面的关注,对其理论抑或实务操作的研究均有拓展和提升之必要。

2.关于研究方法。目前,国内外关于会计核算的研究方法比较单一,学者们对此进行的研究多为规范型研究,缺少采用问卷调查或计量模型开展实证研究的文献,进而也就无法对论证结果的信度和效度进行检验,这无疑影响了研究结论的可信度。

配研究评述

(一)国内外农民专业合作社会计核算与收益分配研究的主要成果

综上所述,国外学者着重探讨了如何利用审计方法提高合作社的信息披露水平和合作社的收益来源及其分配现状等问题,而国内学者根据合作社的实际发展情况分别对会计核算基础、制度、方法及财务报表等进行了研究,并对合作社的收益分配计量及决策机制等问题进行了探讨(见表3)。这些都为合作社会计核算理论和实务操作以及收益的合理分配做出了有益的探索。

因而,在今后的会计核算研究中,有必要将规范与实证研究方法相结合,使研究结论更具科学性。

3.关于核算的理论基础。现有文献多从实务操作方面进行研究,而对会计核算理论基础的探讨明显不足。虽有学者研究了合作社会计核算制度方面的问题,但对会计核算的基本前提、计量属性和信息质量要求等理论问题的研究仍然不够。另一个值得关注的问题是,农户以土地入股合作社之后的会计核算问题。诸多学者提倡合作社的农地承包经营权应作为特殊的无形资产进行会计核算,同时采用公允价值模式计量。但由于中国尚不存在活跃的农地产权交易市场,究竟如何对农地入股进行会计核算还需理论研究的深化,尤其在其涉及的核算理论基础方面值得探究。

(三)国内外农民专业合作社收益分配研究的结论与展望

本文通过对国外研究文献资料梳理中可以看出,国外学者多结合经济学的相关理论来讨论合作

社的收益问题,美国合作社的收益分配便是很好的例证。而综合分析国内学者的研究成果发现,学术界多从收益分配计量格局、决策机制等角度分析合作社收益分配情况。总的来看,无论国外还是国内,学者们大多赞成应按惠顾额返还盈余为主和有限的资本报酬分配原则。已有的农民专业合作社收益分配研究虽然取得了累累硕果,但也仍有许多问题需要未来进行深入研究。

1.关于研究内容。国内学者们对合作社收益分配的研究内容具有一定的深度。但是,少有学者对中国农民专业合作社呈现成员异质性的条件下影响合作社收益分配制度选择的因素进行量化分析。另外,有关不同地区农民专业合作社的收益及其分配的相关问题值得进一步研究。为何不同地区农民专业合作社的收益及其分配状况存在较大差异?影响合作社间收益及其分配差异产生的因素有哪些?这种差异与区域经济发展水平存在强相关关系吗?对于这些问题,需要具有量化意义的理论研究。

2.关于研究视角。理论界对于目前农民专业合作社在收益分配方面存在的问题大多从宏观政策或者是合作社自身层面进行探讨。农户虽是合作社的构成主体,但却鲜有学者以农户个体为观察视角来讨论收益分配制度安排。因此,基于农户这一微观层面,运用实地调研等方法收集数据,建模分析农户对合作社收益分配制度的认同度及期望值、合作社收益分配制度绩效等应是未来的重要研究方向。

3.关于研究方法。国内学者大多采用理论探讨或者实地调研的研究方法来分析农民专业合作社的收益分配问题,而国外学者多通过建立经济学模型、收集数据来分析问题。关于合作社收益分配的未来研究,更应重视计量经济学方法与案例研究结合,以使研究结论更具有可验证性。

【注】

- ①数据来源于美国农业部的统计数据,Annual Farmer, Rancher and Fishery Cooperative Statistical Data.
- ②数据来源于中国农业部于2016年召开的全国农民合作社发展部际联席会议第四次全体会议。
- ③表1来源于白兆秀.农民专业合作社会计制度规范问题探讨[J].中国农业会计,2013,(04):16-18.

④表2来源于房凤文.农民专业合作社的运行机制和内部管理[C]//孔祥智,史冰清,钟真.中国农民专业合作社运行机制与社会效应研究——百社千户调查[M].北京:中国农业出版社,2012:112-135.

⑤图1来源于姜明伦,郭铖.当前我国农民专业合作社的现状与特点——百社调研数据分析[C]//孔祥智,史冰清,钟真.中国农民专业合作社运行机制与社会效应研究——百社千户调查[M].北京:中国农业出版社,2012:62-111.

参考文献:

- [1] Sneed, Florence R, Nixon, Clair J, Grossman, Steven D. Auditing agricultural producers and cooperatives: certified public accountant[J]. The CPA Journal, 1983, 53(12): 47-53.
- [2] Ángel Rodríguez López, Antón J M, Rodríguez G S. Accounting reform of agricultural cooperatives: A boost to improve efficiency of accounting system of financial information [J]. African Journal of Agricultural Research, 2011, 6(25): 5600-5605.
- [3] Shynkarenko M. Accounting in the agricultural service cooperatives[J]. Accounting & Finance, 2014, (4): 87-94.
- [4] Brautigam D. Governance economy and foreign aid[J]. Studies in Comparative International Development, 1992, 27(3): 3-25.
- [5] Sykuta M E, Cook M L. A new institutional economics approach to contracts and cooperatives [J]. Social Science Electronic Publishing, 2001, 83(5): 1273-1279.
- [6] Benson T. Building good management practices in Ethiopian agricultural cooperatives through regular financial audits [J]. Journal of Co-operative Organization and Management, 2014, 2(2): 72 - 82.
- [7] Siqueira Ambrozini L C, Bialoskorski Neto S. An analysis of external audit practices in agricultural cooperatives in Brazil[J]. Journal of International Finance & Economics, 2013, 13(3): 59-76.
- [8] Timothy W. Guinnane. A “friend and advisor”: management, auditors, and confidence in Germany’s credit cooperatives, 1889 - 1914 [J]. Social Science Electronic Publishing, 2003, 77(2): 235-264.
- [9] 苟德明, 翟昌福, 罗冬梅, 马坤明. 关于广元市农民专业合作社财务会计制度贯彻执行情况的调查[J]. 财务与会计, 2011, (01): 17-18.
- [10] 刘宏波, 刘任. 关于我国农民专业合作社财务管理问题的思考[J]. 农业经济, 2011, (11): 51-53.

- [11]白兆秀.提升农民专业合作社财务管理水平之思考[J].中国农业会计,2009,(06):22-24.
- [12]宋冬梅.浅析农民专业合作社如何建账[J].农村财务会计,2015,(11):40-51.
- [13]张征华.完善农民专业合作社财务会计制度的若干建议[J].财会月刊(综合版),2009,(11):12-13.
- [14]邹玮.农民专业合作社会计核算中存在的问题及建议[J].广西农学报,2011,(06):95-97.
- [15]孙晓宁.农民专业合作社会计核算问题探析——以北京市为例[J].商业会计,2010,(13):88-90.
- [16]王瑞卿.农民专业合作社财务会计制度存在的问题及规范思路[J].商业会计,2010,(04):51-52.
- [17]黄敏.浅谈农民专业合作社会计核算中的问题[J].中国乡镇企业会计,2013,(11):123-124.
- [18]白兆秀.农民专业合作社会计核算的几点建议[J].财会月刊,2013,(17):36-38.
- [19]冯丽华.合作社会计核算问题探析[J].农村财务会计,2013,(12):41-44.
- [20]周春芳,包宗顺.农民专业合作社产权结构实证研究——以江苏省为例[J].西北农林科技大学学报(社会科学版),2010,(06):14-18.
- [21]耿黎.农民专业合作社会计核算相关问题探讨[J].会计之友(旬刊),2016,(02):73-76.
- [22]白兆秀.农民专业合作社会计制度规范问题探讨[J].中国农业会计,2013,(04):16-18.
- [23]张尧洪.专业合作社财务分配研究[J].金华职业技术学院学报,2009,(01):55-58.
- [24]房凤文.农民专业合作社的运行机制和内部管理[C]//孔祥智,史冰清,钟真主编.中国农民专业合作社运行机制与社会效应研究——百社千户调查[M].北京:中国农业出版社,2012:112-135.
- [25]苑鹏.中国特色的农民专业合作社发展探析[J].东岳论丛,2014,(07):106-112.
- [26]殷文红.浅析当前农民专业合作社财务管理问题[J].中国农业会计,2012,(04):28-30.
- [27]Emelianoff I V.Economic theory of cooperation[M].Ann Arbor: Edwards Brothers, 1942.
- [28]Enke S. Consumer cooperatives and economic efficiency[J].American Economic Review,1945,35(1):148-155.
- [29]Phillips R. Economic nature of the cooperative association[J].Bmc Proceedings,1953,8(1):1-5.
- [30]Helmberger P G, Hoos S.Cooperative enterprise and organization theory[J].Journal of Farm Economics,1962,10(2):115-125.
- [31]D.I.Batenan, J.R.Edwards, Clare Levay.Agricultural cooperatives and tie theory of the firm[J].Oxford Agrarian Studies,1979,8(8):63-81.
- [32]Albaek S, Schultz C.On the relative advantage of cooperatives[J].Economics Letters,1998,59(3):397-401.
- [33]Rhodes V J.The large agricultural cooperative as a competitor[J].American Journal of Agricultural Economics,1983,65(5):1090-1095.
- [34]Alho E.Farmers' self-reported value of cooperative membership: evidence from heterogeneous business and organization structures[J].Agricultural & Food Economics,2015,3(1):1-22.
- [35]Porter P K, Scully G W. Economic efficiency in cooperatives[J].Journal of Law & Economics,1987,30(2):489-512.
- [36]Hobbs J E.Measuring the importance of transaction costs in cattle marketing[J].American Journal of Agricultural Economics,1997,79(4):1083-1095.
- [37]Karantininis K, Zago A.Endogenous membership in mixed duopsonies[J].American Journal of Agricultural Economics,2001,83(5):1266-72.
- [38]Levay C. Agricultural cooperative theory: A review[J].Journal of Agricultural Economics,1983,34(1):1-44.
- [39]Bonus H.The cooperative association as a business enterprise: A study in the economics of transactions[J].Journal of Theoretical & Institutional Economics,1986,142(2):310-339.
- [40]Sexton R. J.The Formation of Cooperatives: A Game-Theoretic Approach with Implications for Cooperative Finance, Decision Making, and Stability[J].American Journal of Agricultural Economics,1986,68(2):214-225.
- [41]Nilsson J.The emergence of new organizational models for agricultural cooperatives[J].Swedish Journal of Agricultural Research,1998,28(1):39-47.
- [42]M.J.Hanson. Legal framework of cooperative development[EB/OL].[http://www.stoel.com/webfiles/law of cooperatives.pdf](http://www.stoel.com/webfiles/law%20of%20cooperatives.pdf),2010-09-27.
- [43]D. A. Frederick. An introduction to cooperatives[EB/OL].<http://www.rurdev.usda.gov/rbs/pub/cir55/c55text.pdf>,2010-09-27.
- [44]L. Pitman. Limited cooperative association statutes: An update[EB/OL].<http://www.uwcc.wisc.edu/info/uwccpubs/staff/staff08.pdf>,2010-09-27.

[45]林毅夫.小农与经济理性[J].农村经济与社会, 1988,(03):31-33.

[46]何坪华,杨名远.中介组织降低农业家庭经营市场交易成本分析[J].农业技术经济, 1999,(04):9-12.

[47]苑鹏等.我国农产品行业协会发展的历史沿革[J].中国农村经济, 2004,(11):17-23.

[48]姜明伦,于敏,郭红东.农民合作的经济学分析[J].经济问题探索, 2005,(03):21-25.

[49]米新丽.论农民专业合作社的盈余分配制度——兼评我国《农民专业合作社法》相关规定[J].法律科学(西北政法大学学报), 2008,(06):89-96.

[50]李灿.利益相关者、社会责任与企业财务目标函数——基于共生理论的解释[J].当代财经, 2010,(06):117-122.

[51]冯开文.合作社的分配制度分析[J].学海, 2006,(05):22-27.

[52]黄晓波,李慧,申江丽.农民专业合作社盈余分配问题与对策[J].商业会计, 2011,(06):65-66.

[53]孙浩杰,王征兵,汪蕴慧.农民专业合作经济组织利益分配机制[J].安徽农业科学, 2011,(20):12505-12507.

[54]姜明伦,郭铖.当前我国农民专业合作社的现状与特点——百社调研数据分析[C]//孔祥智,史冰清,钟真.中国农民专业合作社运行机制与社会效应研究——百社千户调查[M].北京:中国农业出版社,2012:62-111.

[55]潘劲.中国农村民间自助组织的发展特点与经济运

行[J].中国农村经济, 1997,(03):31-35.

[56]马志雄,张银银,丁士军.农业合作社的何瓦斯分配制起源及其在中国的演化[J].农村经济, 2012,(04):112-116.

[57]蔡荣.剩余创造、分配安排与农民专业合作社前景[J].改革, 2012,(05):88-93.

[58]宋茂华.农民专业合作社收益分配机制及影响因素分析[J].经济与管理, 2012,(09):21-25.

[59]宋效中,李月娇,王利宾.农民专业合作社收益分配适度评价[J].中国集体经济, 2015,(09):10-11.

[60]国鲁来.合作社制度及专业协会实践的制度经济学分析[J].中国农村观察, 2001,(04):36-48.

[61]周兆生.流通型农业合作社的交易效率分析[J].中国农村观察, 1999,(03):31-36.

[62]黄祖辉.现代农业经营体系建构与制度创新——兼论以农民合作组织为核心的现代农业经营体系与制度建构[J].经济与管理评论, 2013,(06):5-16.

[63]潘劲.中国农民专业合作社:数据背后的解读[J].中国农村观察, 2011,(06):2-11.

[64]夏冬泓,杨杰.合作社收益及其归属新探[J].农业经济问题, 2010,(04):33-40.

[65]孔祥智.农民专业合作经济组织:认识、问题及对策[J].山西财经大学学报, 2003,(05):1-5.

(责任编辑:宋 敏)

Accounting and Income Distribution of Agricultural Cooperatives: A Domestic and Foreign Review

WANG Lejin CHENG Xiaoyue

(School of Accounting, Shandong University of Finance and Economics, Jinan 250014, China)

Abstract: Accounting and income distribution system are the basic systems of governance for agricultural cooperatives, which involves the sustainable development of cooperatives and interest coordination among members and so is an important theoretical and practical problem. By literature review we found:(1) Based on the practical operation of accounting in cooperatives, the existed literature has done some research from the aspects of accounting basis and system, preparing financial statements, as well as how to use auditing methods to improve the level of information disclosure.(2) The existed literature has discussed income distribution problem and most scholars are in favor that cooperatives should give priority to return of surplus by patronage and limit capital returns.(3) There is still big potential to expand and deepen the content, methods and perspectives in research on accounting and income distribution of agricultural cooperatives .

Key Words: Agricultural cooperatives; Accounting; Income distribution