

《农民专业合作社会计制度》 核算要点与新旧衔接

赵英会 ■

摘要：本文以财政部2021年12月30日印发的《农民专业合作社会计制度》为研究对象，对其核算要点和新旧制度衔接问题进行了研究。通过比较新旧会计制度的会计核算理论基础，结合资产、负债和损益项目，从会计科目调整、会计科目核算内容、会计处理方法几个角度剖析农民专业合作社会计制度核算要点，指出新旧衔接步骤；通过对比新旧会计制度财务报表格式及项目，阐述农民专业合作社财务报表新旧衔接的方法。

关键词：农民专业合作社；会计核算；财务报表；新旧衔接

中图分类号：F235.4 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2022)09-0050-05

农民专业合作社(以下简称合作社)相关法律法规和会计制度的修订是与农村分工分业逐步深化、农业技术快速发展、乡村振兴战略实施、合作社自身规模和业务发展等背景相适应的。合作社的“专业”体现在其提供产品或服务的同质性和生产、服务技术的专业性上，与企业不同，其性质是介于合伙企业和公司制企业之间但又不属于企业的以农民(成员)为主体的经济组织。

《农民专业合作社会计制度》(以下简称新制度)是财政部在现行《农民专业合作社财务会计制度(试行)》(以下简称旧制度)基础上修订而成，于2021年12月30日印发，2023年1月1日起施行。本文主要对新制度新增或调整项目较多的资产类、负债类和损益类项目会计核算要点以及新旧制度衔接问题进行分析研究。

一、新旧制度会计核算理论基础对比

相较旧制度，新制度会计核算理论基础的表述更加清晰、明确。如“总则”第四条相比旧制度对应条目增加了“填制会计凭证”环节，形成了证——账——表的会计循环主

线，使会计循环的构成更为完善，同时将旧制度中的“会计报表”改为“财务报表”，包含的内容更加广泛，更能准确体现财务报表既有会计报表、又应有必要附注信息的属性。对于会计假设，虽然旧制度中也有关于会计主体、货币计量、会计分期的表述，但新制度更加严谨和清晰，增加了“持续经营”假设前提，将合作社正常经营与解散、破产清算等情况区分开来，同时在会计分期假设部分补充了对会计中期的解释，从而更加明确了结账账目和提供会计信息的频率。对于会计信息质量要求，旧制度只有关于及时性的描述，而新制度在第十条至第十三条则明确提出或蕴含了真实性、实质重于形式、一致性、及时性、谨慎性、明晰性等六项要求，使得合作社会计信息披露原则更加完善。对于会计要素，旧制度在会计核算基本要求部分主要按会计科目表大类顺序展开，并未提及合作社会计要素的概念及其构成，而新制度在第九条指出“合作社的会计要素包括资产、负债、所有者权益、收入、费用和盈余”，使合作社会计对象的经济特征分类更为明确。在会计计量属性、会计确认基础、记账方法方面，新制度与旧制度的内容一致。合

基金项目：陕西省教育厅重点科研项目(21JY008)

作者简介：赵英会，陕西理工大学经济管理与法学院副教授。

作社会计计量属性一般包括历史成本和重置成本两种(重置成本一般用于盘盈资产的计价,其他情况一般为历史成本计量);合作社会计确认基础为权责发生制;记账方法为借贷记账法。

二、合作社资产会计核算要点与新旧衔接

旧制度对合作社资产分类没有统一的划分依据和口径,不便于财务分析和决策,而新制度以流动性为分类依据,将合作社资产分为流动资产和非流动资产,在会计科目设置上也更能够体现资产的属性。新制度的会计科目设置变化主要为生物资产部分,去除了旧制度中的“牲畜(禽)资产”和“林木资产”科目,增加了“消耗性生物资产”“生产性生物资产”“生产性生物资产累计折旧”和“公益性生物资产”科目。另外新制度增设了“无形资产”的备抵调整科目“累计摊销”、基于权责发生制的“长期待摊费用”科目和财产清查过程使用的“待处理财产损益”科目。新制度对资产分类口径一致,分类依据更清晰,具体组成项目更符合资产的形态、价值以及经济利益产生的方式等,科目设置也体现了权责发生制和谨慎性原则的要求。

(一) 资产会计核算要点

1. 流动资产。根据上述新制度增加或调整的会计科目可以看出,新制度中合作社流动资产会计核算要点涉及消耗性生物资产和存货清查两方面的会计处理。消耗性生物资产的取得一般按历史成本入账,包括为使其达到预定状态或目的而发生的所有必要的相关支出。除国家财政直接补助或他人捐赠以及接受投资外,其他情况的入账成本构成与现行《企业会计准则第5号——生物资产》(以下简称CAS5)基本一致。国家财政直接补助或他人捐赠取得的消耗性生物资产,若有相关凭据或没有相关凭据但可以获取该资产的评估价值、相同或类似资产的市场价格时,应按凭据金额、评估价值或市场价格与相关税费、运输费之和入账。会计分录为:

借:消耗性生物资产
贷:专项基金

如果上述金额无法可靠获取,基于货币计量的会计假设,消耗性生物资产的入账处理与CAS5中天然起源的生物资产入账原理相似,应按名义金额(人民币1元,下同)入账,相关税费及运输费等记入“其他支出”,同时在备查簿登记说明。假设相关税费及运输费为300元,则会计分录为:

借:消耗性生物资产 1

贷:专项基金 1
借:其他支出 300
贷:库存现金/银行存款等 300

接受成员出资投入的消耗性生物资产,应按有关凭据注明的金额与相关税费、运输费之和作为入账成本;没有相关凭据的,经全体成员评估作价或由第三方评估作价并由成员(代表)大会表决通过后,按照全体成员确认的价值入账。会计分录为:

借:消耗性生物资产(入账成本)
贷:股金(成员应享有合作社成员出资总额的份额对应金额)
资本公积(以上两者差额,借或贷)

消耗性生物资产取得后的后续支出、收获、处置等会计处理原理也与CAS5相似,但在会计科目使用上有所区别。具体而言,合作社的林木类消耗性生物资产达到郁闭后(包括水平郁闭和垂直郁闭两种情况)发生的管护费用等后续支出,记入“其他支出”科目;消耗性生物资产收获为农产品时,按其账面价值转入“产品物资”科目;销售时,将实现的收入记入“经营收入”的同时,应将其账面价值转入“经营支出”科目。

在财产清查环节,与旧制度不同的是,新制度增加了“待处理财产损益”科目用于核算该环节中盘盈、盘亏或毁损的财产价值。在库存现金和存货清查中,若发现盘盈,应按照盘盈库存现金的金额、同类或类似存货的市场价值或评估价值(即存货的重置成本),作以下会计处理:

借:库存现金
产品物资/消耗性生物资产等(重置成本)
贷:待处理财产损益

按规定程序转销时,应将盘盈实现的收益记入“其他收入”。会计分录为:

借:待处理财产损益
贷:其他收入

若发现盘亏,应按照盘亏库存现金的金额或盘亏、毁损、报废存货的实际成本作以下会计处理:

借:待处理财产损益
贷:库存现金
产品物资/消耗性生物资产等
(盘亏、毁损、报废存货的实际成本)

按规定程序转销时,应将盘亏发生的损失扣除应收责任人赔偿、应收保险公司赔偿、回收的残料价值等可以弥

补的部分后的金额，记入“其他支出”科目。会计分录为：

借：其他支出
 成员往来 / 应收款等（应收责任人或保险公司赔偿）
 产品物资（回收的残料价值）
 库存现金 / 银行存款（实收责任人赔偿或残料变价收入）
 贷：待处理财产损溢

2. 非流动资产。根据新制度增加或调整的非流动资产会计科目，由于“长期待摊费用”核算内容与会计处理原理与《企业会计准则》（以下简称CAS）一致，因此新制度中合作社非流动资产会计核算要点为生产性生物资产、公益性生物资产、无形资产、非流动资产清查等几个方面的会计处理。

在初始入账、后续支出两个方面，生产性生物资产和公益性生物资产的会计核算与消耗性生物资产的会计核算原理基本相同，区别之处在于，合作社林木类生产性生物资产在达到预定生产经营目的后发生的后续支出应记入“经营支出”科目；在后续计量中，生产性生物资产需按期计提折旧，但公益性生物资产和按名义金额入账的生产性生物资产不需计提折旧。同时，与CAS 5不同的是，新旧制度中合作社的生物资产均不需进行减值测试、计提减值准备；在生产性生物资产出售、生物资产间转换的会计处理等方面，新制度的会计处理原理与CAS 5基本一致。在计提折旧相关核算中，考虑到合作社生物资产占比较高，新制度单独设置了“生产性生物资产累计折旧”科目，在分期按期计提折旧时根据受益对象不同记入“生产成本”或损益类科目。会计分录为：

借：生产成本 / 经营支出
 贷：生产性生物资产累计折旧

生产性生物资产出售时，应按实收价款与其账面价值的差额，记入“其他收入”或“其他支出”科目。会计分录为（不考虑相关税费，下同）：

借：库存现金 / 银行存款等（实收价款）
 生产性生物资产累计折旧
 其他支出（实收价款小于其账面价值时）
 贷：生产性生物资产（原值）
 其他收入（实收价款大于其账面价值时）

生产性生物资产对外投资时，应按评估价值或合同、协议约定的价值与其账面价值的差额，记入“资本公积”科目。会计分录为：

借：对外投资（评估价值或合同、协议约定的价值）

生产性生物资产累计折旧
 贷：生产性生物资产（原值）
 资本公积（借或贷）

新制度增加了无形资产摊销的相关核算要求，规定合作社应自使用之日起对除名义金额入账外的无形资产进行摊销。会计分录为：

借：生产成本（土地使用权、林权等生产经营类
 无形资产摊销额）
 管理费用（非生产经营类无形资产摊销额）
 其他支出（出租无形资产的摊销额）
 贷：累计摊销

合作社非流动资产的清查主要涉及生产性生物资产和固定资产。发现生产性生物资产和固定资产盘盈时，应按照国家或类似资产的市场价格或评估价值并考虑其新旧程度和折旧等因素后的金额（即生产性生物资产和固定资产的重置成本），确认相关资产的增加。会计分录为：

借：生产性生物资产 / 固定资产
 贷：待处理财产损溢

按照规定程序批准后，应将盘盈金额转入“其他收入”。会计分录为：

借：待处理财产损溢
 贷：其他收入

发现生产性生物资产盘亏、死亡、毁损和固定资产盘亏时，应按照国家或类似资产的市场价格或评估价值并考虑其新旧程度和折旧等因素后的金额，确认相关资产的减少。会计分录为：

借：待处理财产损溢
 生产性生物资产累计折旧 / 累计折旧
 贷：生产性生物资产 / 固定资产

按照规定程序批准后，应将盘亏金额扣除应收责任人赔偿、应收保险公司赔偿、回收的残料价值等可以弥补的部分后的金额，转入“其他支出”。会计分录与前述存货盘亏处理原理一致。

（二）资产核算新旧制度衔接

根据新制度的实施时间，新旧衔接的时间点为2023年1月1日。在衔接过程应按以下步骤进行：第一步，根据旧账中合作社各资产类科目余额，编制2022年12月31日的资产类科目余额表。第二步，按照新制度开设合作社2023年1月1日的资产新账。对新旧制度中一致的资产科目，将旧账中科目余额转入新账的相应科目，并在新账中开设“消耗性生物资产”“生产性生物资产”“生产性生物资产累计折旧”“公益性生物资产”“累计摊销”“长期待摊费用”“待处

理财产损益”等新制度新增的资产类会计科目。同时编制转账工作底稿，将科目余额变化、调整的依据作为原始凭证。第三步，分析旧账中的“牲畜(禽)资产”和“林木资产”总账科目和明细科目及相关原始凭证，按照新制度的分类标准，将旧账中为出售而持有的、或在将来收获为农产品的牲畜(禽)资产和林木资产相应余额转入新账中的“消耗性生物资产”科目；为产出农产品、提供劳务或出租等目的而持有的牲畜(禽)资产和林木资产相应余额转入新账中的“生产性生物资产”科目；以防护、环境保护为主要目的的林木资产相应余额转入新账中的“公益性生物资产”科目。生物资产应按种类、群别、所属部门、是否属于扶贫项目资产等设置明细科目，进行明细核算。第四步，补提生产性生物资产累计折旧和无形资产累计摊销，通过分析上述分离出的“生产性生物资产”科目和旧账中的“无形资产”科目，补提截至2022年12月31日的累计折旧和累计摊销金额，分别借记“生产性生物资产”和“无形资产”科目，贷记“生产性生物资产累计折旧”和“累计摊销”科目。第五步，根据调整后的各科目余额，编制2023年1月1日的资产科目余额表，作为新账中各会计科目的期初余额，同时作为编制2023年1月1日资产负债表的依据。另需注意，登记新账时若存在2022年12月31日前未入账的资产，应按照新制度规定记入新账，按照确定的资产及其成本借记资产相关科目，贷记所有者权益相关科目。

三、合作社负债和损益会计核算要点与新旧衔接

旧制度对合作社负债的分类也没有统一的划分依据和口径，而新制度明确以流动性为分类依据，将合作社的负债分为流动负债和非流动负债，在具体项目划分上也更能体现负债的特征。从负债类和损益类会计科目设置来看：负债类科目中，新制度以“应付款”“应付劳务费”“应交税费”和“应付利息”科目替换了旧制度中的“应付款”科目；损益类科目中，新制度以增加了“税金及附加”“财务费用”和“所得税费用”科目，以“财务费用”和“其他支出”替换了旧制度中的“其他支出”科目。新制度对负债和损益的分类更具体，更能准确反映应付款项的性质和付款对象，同时也考虑了合作社涉税业务日益增多的现状。

(一) 负债和损益会计核算要点

根据上述新制度增加和调整的会计科目可以看出，新制度中合作社负债和损益会计核算要点为应付款项、税金及附加、财务费用、其他支出和所得税费用的会计处理。合

作社的负债按实际发生额计价，“应付劳务费”的会计核算与“应付工资”类似，“应交税费”“应付利息”的会计核算原理与CAS对应科目一致，新制度中“应付款”与旧制度中“应付款”除核算内容有变化外，其他会计核算原理一致。合作社的损益类新增科目“税金及附加”“财务费用”“所得税费用”的核算内容及会计处理原理也与CAS对应科目基本一致。“其他收入”和“其他支出”的会计核算除上述已提及的资产入账、非流动资产出售、折旧计提、财产清查等情况外，还包括无法支付的应付款项等经营活动外收支对应的交易或事项。若合作社存在无法支付或债权人豁免的应付款项，或存在无法收回的应收款项，应将其终止确认并记入“其他收入”或“其他支出”科目。会计分录为：

借：应付款等
贷：其他收入

借：其他支出
贷：应收款等

若合作社发生捐赠支出、环境保护支出、防灾抢险支出等，应确认为其他支出。会计分录为：

借：其他支出
贷：银行存款/产品物资等

(二) 负债和损益核算新旧制度衔接

对于负债类科目，在衔接过程应按以下步骤进行。第一步，根据旧账中合作社各负债类科目余额，编制2022年12月31日的负债类科目余额表。第二步，按照新制度设立2023年1月1日的负债新账。对新旧制度中一致的负债科目，将旧账中科目余额转入新账的相应科目，并在新账中设置“应付款”“应付劳务费”“应交税费”和“应付利息”等新制度新增的负债类会计科目，同时编制转账工作底稿，将科目调整、余额变化的依据作为原始凭证。第三步，分析旧账中的“应付款”科目，按照新制度的有关规定，根据交易或事项的经济实质，将旧账中合作社应支付给季节性用工等临时工作人员的劳务费转入新账中的“应付劳务费”科目；合作社按照税法等规定应缴纳的各项税费转入新账中的“应交税费”科目；合作社按照合同约定应支付的利息费用转入新账中的“应付利息”科目；剩余金额转入新账中的“应付款”科目。除“应交税费”按应缴纳的税费项目进行明细核算外，其他应付款项科目应按照付款对象(个人或单位)设置明细账。第四步，根据调整后的各负债类科目余额，编制2023年1月1日的负债类科目余额表，作为新账中各负债类会计科目的期初余额和2023年1月1日资产负债

表的编制依据。

对于损益类科目,由于在年末结转后无余额,因此无需对旧账中的损益类科目进行转账处理,只需按新制度要求设置损益类科目,自2023年1月1日起按照新制度进行账务处理即可。

另需注意,登记新账时若存在2022年12月31日前未入账的负债,应按照新制度规定记入新账,按照确定的负债金额借记“盈余分配——未分配盈余”科目,贷记负债类相关科目。

四、合作社财务报表编制新旧衔接

(一) 财务报表格式及项目的变化

新旧制度中资产负债表的格式一致,均为账户式结构。同时,由于新制度增加了“待处理财产损益”科目,其核算内容可以涵盖原在旧制度下资产负债表补充资料表格中反映的内容,如财产清查中发现无法收回、盘亏、毁损、报废、死亡等情况但尚未批准核销的资产项目,所以新制度资产负债表去除了“补充资料”表格,将相应内容改为在报表附注中反映。与会计科目设置变化对应,新制度资产负债表的相关项目也作了调整:资产项目删去了旧制度中的农业资产相关项目,增加了“生物资产”“长期待摊费用”等相关项目,并分别按流动资产和非流动资产进行合计;负债项目增加了“应付劳务费”“应交税费”和“应付利息”项目,将旧制度中的“长期负债”和“长期负债合计”项目分调整为“非流动负债”和“非流动负债合计”项目;所有者权益项目没有变化。

新制度中盈余及盈余分配表同样为多步式计算盈余的方法,但旧制度下该报表为左边“本年盈余”、右边“盈余分配”的结构,而新制度为上下结构,且新制度在本年金额的基础上增加了“上年金额”列,便于数据比较。新制度盈余及盈余分配表增加了“税金及附加”“财务费用”“盈余总额”“所得税费用”“转为成员出资”等项目,调整了“提取盈余公积”的位置(由“可分配盈余”之后提至“可分配盈余”之前),更符合可分配盈余的实质。

新制度中成员权益变动表和成员账户格式与旧制度基本一致。成员权益变动表相对旧制度在“股金”列增加了“成员减少出资”项目,其他各列均增加了“转为成员出资”项目,同时,“资本公积”列增加了“弥补亏损”项目,“未分配盈余”列增加了和其来源相关的具体项目。成员账户相对旧制度增加了“年初余额”和“年末余额/总额”两行,以便

前后比较;对“成员出资”作了具体分类,考虑了精准扶贫的政策要求;将旧制度中的“公积金总额”和“盈余返还总额”由行变为列,更能体现数据之间的联系。

新制度将旧投资中的“财务状况说明书”部分改为报表附注部分,增加了遵循合作社会计制度的声明、会计报表重要项目的进一步说明、已发生损失但尚未批准核销的相关资产信息、以名义金额计量的资产信息、纳税调整过程等项目的披露要求。

(二) 财务报表编制新旧衔接

新制度规定,合作社应自2023年1月1日起严格按照新制度编制财务报表。在合作社财务报表新旧衔接过程中应注意以下事项:在编制财务报表之前,除编制上述资产、负债2022年12月31日科目余额表外,还应编制所有者权益项目2022年12月31日科目余额表,再设置资产、负债、所有者权益、成本、损益科目2023年1月1日的新账。在新账中登记各类科目的余额,编制2023年1月1日的资产、负债、所有者权益科目余额表。在财务报表具体编制过程中:首先应根据2023年1月1日新账的资产、负债、所有者权益类会计科目余额,按照新制度编制2023年1月1日资产负债表(只需填列各项目“年初余额”);其次根据2022年12月31日成员账户的年末余额或总额,按照新制度填报2023年1月1日成员账户(仅填列各项目“年初余额”即可);最后按照新制度编制2023年财务报表。此外,应考虑新旧制度损益类科目的差异可能引起合作社2022年度和2023年度盈余及盈余分配数据不可比问题,在编制2023年度盈余及盈余分配表时只需填列“本年金额”,不需填列“上年金额”,自2024年起再填列上年比较数。□

责任编辑 武献杰

主要参考文献

- [1] 财政部. 农民专业合作社会计制度[S]. 2021-12-30.
- [2] 财政部. 农民专业合作社财务会计制度(试行)[S]. 2007-12-20.
- [3] 财政部. 企业会计准则第5号——生物资产[S]. 2006-02-15.
- [4] 耿黎. 农民专业合作社会计核算相关问题探讨[J]. 会计之友, 2016, (2): 73-76.
- [5] 财政部. 农民专业合作社新旧会计制度有关衔接问题的处理规定[S]. 2021-12-30.