

农村集体经济组织会计制度 执行效果与实务分析

——基于天津市的调查研究

霍婧 李彩霞

摘要：为适应农村集体经济组织内外部环境的变化，规范农村集体经济组织会计核算，财政部印发了《农村集体经济组织会计制度》和《农村集体经济组织新旧会计制度有关衔接问题的处理规定》，自2024年1月1日起施行。为深入考察农村集体经济组织会计制度执行效果，笔者采取问卷调查和实地访谈等方式对天津市农村集体经济组织进行调研，调研发现，会计制度执行情况整体良好，但在固定资产折旧、生物资产确认和计量、涉税经济业务处理等方面存在一些难点问题，进而提出进一步完善配套补充规定或解释、提高村级会计人员能力水平等建议。

关键词：农村集体经济组织；会计制度；执行效果；会计实务；调查研究；生物资产

中图分类号：F233 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2025)13-0015-04

随着乡村振兴战略的深入实施和农村集体产权制度改革的不断深化，新型农村集体经济得以快速发展。为规范农村集体经济组织会计工作，加强农村集体经济组织会计核算，财政部修订印发了《农村集体经济组织会计制度》(财会[2023]14号，以下简称新会计制度)和《农村集体经济组织新旧会计制度有关衔接问题的处理规定》(财会[2023]20号，以下简称新旧会计制度衔接规定)，自2024年1月1日起施行。为全面考察农村集体经济组织会计制度的执行情况，本文收集了天津市10个涉农区542家农村集体经济组织的调研数据和典型案例，聚焦村级会计制度执行效果、执行难点

等，并据此提出相关对策建议。

一、调研基本情况

本次调研采取实地访谈和问卷调查相结合的方式。一是通过设计调查问卷，收集天津市10个涉农区的542家农村集体经济组织在会计制度执行过程中的具体情况；二是选取静海区、西青区等典型涉农区进行实地走访，深入了解新会计制度实施情况及难点问题。调研样本覆盖天津市全部涉农区的农村集体经济组织，包括不同经济发展水平、不同地域特征的地区，确保调研结果的广泛性和代表性。所调研的农村集体经济组织辖区分布情况如表1所示，环城辖区和远郊辖

区(本文中天津市环城辖区为西青区、北辰区、东丽区和津南区，远郊辖区包括滨海新区、武清区、静海区、宝坻区、宁河区和蓟州区)的农村集体经济组织数量基本相当。

二、新会计制度执行的基本概况

(一) 新旧会计制度衔接情况

1. 依规设立新账情况基本落实。经调研发现，92.07%的农村集体经济组织已按照新旧会计制度衔接规定设立新账。从辖区分布看，环城辖区已设立新账的比例超过全市平均数，达到93.31%；而远郊辖区已设立新账的占比略低，为90.97%。整体而言，天津

作者简介：霍婧，中共天津市财政局党组党校；

李彩霞，天津农学院，通讯作者。

表1 调研的农村集体经济组织辖区分布情况

辖区	镇数		村数	
	数量(个)	占比	数量(个)	占比
环城辖区	26	31.33%	254	46.86%
远郊辖区	57	68.67%	288	53.14%
全部涉农辖区	83	100%	542	100%

市农村集体经济组织基本上已按照新旧会计制度衔接规定设立新账,并根据新会计制度开展日常会计核算和财务管理,制度执行情况总体良好。

2. 资产清查盘点工作比较扎实。经调研发现,在新旧会计制度衔接时,95.76%的农村集体经济组织开展了有效的资产清查盘点工作;清查盘点的集体资产涵盖存货、固定资产、生物资产、无形资产,以及银行存款、应收款、经营性资产、资源性资产等。从辖区分布看,环城辖区已开展资产清查盘点的比例超过全市平均水平,达到97.24%。此外,根据调研样本的村镇情况看,宝坻区和静海区的抽样农村集体经济组织已全部开展资产清查工作。总体来看,天津市农村集体资产清查盘点工作比较扎实。

3. 原账的“应付福利费”科目处理基本符合规范。调研样本中,353家农村集体经济组织在原账套中设有“应付福利费”科目。在新旧会计制度衔接转账时,基本上所有农村集体经济组织已将原账的“应付福利费”科目余额转入新账中的“收益分配——未分配收益”科目。

4. 未入账资产和负债的处理工作有序推进。经调研发现,19.4%的农村集体经济组织存在“之前未入账的资产”,具体涉及帮扶捐助的资产、盘盈的资产、政府置换的资产、农业基础设施等。17.3%的农村集体经济组织存在“之前未入账的负债”,主要涉及应付用工费用、应付工程款、应付购

货款、民事债务等。调查资料反馈显示,农村集体经济组织已按照新旧会计制度衔接规定,有序推进未入账资产或负债的入账工作。

(二) 新会计制度实施情况

1. 固定资产折旧的会计处理。

(1) 计提固定资产折旧的范围。经调研发现,除无固定资产的20个农村集体经济组织外,其余的413家均对固定资产计提了折旧,占比76.2%。从辖区分布看,环城辖区样本中,计提固定资产折旧的农村集体经济组织占比90.55%,远高于远郊辖区的63.54%。由此可知,环城辖区和远郊辖区的农村集体经济组织就固定资产计提折旧的情况存在较大差异。

(2) 固定资产折旧计提方式。在已计提固定资产折旧的农村集体经济组织中,48.4%按月计提固定资产折旧;4.1%按季度计提固定资产折旧;1.7%按半年计提固定资产折旧;40%全年计提一次固定资产折旧。另外,5.8%的农村集体经济组织按其他年限计提折旧,如多年计提一次折旧。

(3) 固定资产折旧年限和残值。固定资产折旧年限和残值基本上是按照实际情况自行选择确定或者按照税法规定确定,占比达到96%以上;仅有极少部分农村集体经济组织采用其他方法确定,比如行政事业单位管理办法、镇“三资”部门规定要求或工作指南等。

2. 无形资产会计处理。“无形资产”为新增会计科目,问卷调查中绝

大部分农村集体经济组织未涉及无形资产,占比达88.9%。在60家拥有无形资产的农村集体经济组织中,约20%对无形资产予以摊销,具体采取按实际情况自行选择确定或者按税法规定确定摊销年限;摊销年限不等,最长20年以上,最短为1年。

3. 生物资产会计处理。“生物资产”也为新增会计科目。问卷调查中仅15家农村集体经济组织持有生物资产。其中,消耗性生物资产主要涉及用材林、蔬菜、牲畜等;生产性生物资产主要是经济林或薪炭林等;公益性生物资产主要是水土保持林、水源涵养林等。目前,农村集体经济组织尚未对生产性生物资产计提折旧。

4. 涉税业务会计处理。调研发现,156家农村集体经济组织存在涉税业务,占比达到28.8%。具体涉及的税种包括增值税、企业所得税、城市维护建设税、印花税、资源税、车船税、土地增值税、城镇土地使用税、房产税、个人所得税、环境保护税等。在有涉税业务的农村集体经济组织中,96.8%已作税务登记;基本实现按照新会计制度核算涉税业务。

三、新会计制度实施中有待完善的典型事例

(一) 新会计制度规定方面

1. 财政拨款入账的核算规定。随着乡村振兴战略的全面推进,为扶持集体经济发展,中央和地方各级财政对农村集体经济组织的投入资金不断增加。相关的财政拨款资金主要包括:专项建设资金、村级运转财政补助资金、村干部基本报酬保障和奖励资金、历届村干部补贴、保洁人员工资、积分制取得的奖金、文化经费等。调研发现,各农村集体经济组织对财

财政拨款的会计核算处理并不统一，大部分记入“专项应付款”或者“补贴收入”科目，也有少部分记入“应付款”科目。虽然新会计制度规定了“专项应付款”“补贴收入”及“应付款”科目的核算内容和会计处理，但在农村实际会计工作中，对于门类繁多、叫法不一的各项财政拨款资金，确认记入哪个科目仍易混淆。比如财政拨付的村干部工资，一些村在收到款项时，借记“银行存款”科目，贷记“补贴收入”科目；但也有些村认为在收到这部分款项时，借记“银行存款”科目，贷记“专项应付款”或者“应付款”科目。

2. 生物资产成本核算的规定。调研反映，新会计制度中生物资产成本核算的规定不详尽。例如，消耗性生物资产的成本核算中，无论是幼畜还是育肥畜，一般视同一种农产品，属于农产品范畴；但这种农产品能自我成长，在成长过程中需要有投入，因而从成本核算角度看，将消耗性生物资产视为一种成本计算类会计科目更易理解。但是，会计制度中将消耗性生物资产归为资产类，因此在运用上有一定的难度。

3. 部分明细科目设置和核算范围的规定。新会计制度围绕一级会计科目进行了核算规定，虽提及明细科目的设置原则，但并未对二、三级等明细科目的具体设置情况及核算范围予以说明。村级会计人员开展精细化核算时，对明细科目的设置和核算范围把握存在差异，尤其是部分资产类、收入类、成本费用类会计科目。目前缺少新会计制度的指南或解释，在一级会计科目基础上如何设置明细科目、确定明细科目的核算范围成为难题。

（二）新会计制度实施方面

1. 生物资产确认与计量。新会计



图 / 视觉中国

制度增加了“生物资产”会计科目，并分设“消耗性生物资产”“生产性生物资产”和“公益性生物资产”三个科目，替代原制度中的“牲畜（禽）资产”和“林木资产”科目，这与企业、农民专业合作社等其他经济主体的有关会计核算更为一致。调研发现，“生物资产”作为新增科目，在实务核算中存在以下难点：一是村级会计人员进行生物资产确认时，容易混淆消耗性生物资产、生产性生物资产和公益性生物资产的核算范围，错记生物资产类别。二是根据新会计制度规定，农村集体经济组织应当按月计提生产性生物资产折旧，但调研发现，农村集体经济组织普遍未按月计提生产性生物资产折旧。三是新会计制度对生物资产成本核算未作详细规定，如“消耗性生物资产”科目和“生产（劳务）成本”科目的核算内容很难区分。综上，农村集体经济组织在进行生物资产成本核算中存在一定难度和一些不规范情况。

2. 固定资产折旧的计提。

一是确认折旧年限和残值存在难

度。按照新会计制度规定，农村集体经济组织应根据固定资产的性质、使用情况和与该固定资产有关的经济利益的预期消耗方式，合理确定固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法。但调研中不少村镇反映，在实际操作中如何确定固定资产折旧年限和残值缺乏标准指引。

二是存在未按月计提固定资产折旧的情形。新会计制度规定，农村集体经济组织应当按月计提固定资产折旧。调研发现，接近四成的农村集体经济组织采取全年计提一次固定资产折旧的方式，还有少部分采取半年或者多年计提一次折旧。

三是未明确固定资产折旧是否需要补提。因历史原因，一些农村集体经济组织的固定资产未计提折旧，且大部分资产已超过折旧年限，新会计制度未规定是否需要补提以前年度折旧以及如何确定补提金额。调研发现，各农村集体经济组织对此做法不一。

3. 无形资产的摊销。新会计制度增设了“无形资产”和“累计摊销”会

计科目,并规定农村集体经济组织按月对无形资产进行摊销,摊销期为其预计使用寿命;不能可靠估计无形资产使用寿命的,摊销期不得低于10年。调研发现,绝大部分持有无形资产的农村集体经济组织并未对无形资产进行摊销或未按月摊销。

4. 资产采用名义金额计价。资产采用名义金额计价只用于记录资产存在的象征性金额,其目的并不是反映资产价值,而是通过发挥会计监督职能防止存在账外资产,以加强农村集体经济组织资产管理,保障集体资产的安全完整。因此,新会计制度规定,以名义金额计价的资产应设置备查簿进行登记管理。但调研发现,一些农村集体经济组织并未设置名义金额计价资产的备查簿。

5. 涉税核算和纳税申报。农村集体经济组织作为市场经济运行主体,已被纳入国家正常税收征管范围,但在经营管理中存在诸多税务问题有待解决。新会计制度为满足涉税经济业务核算需要,增设了“应交税费”“税金及附加”“所得税费用”等科目,一定程度上满足了增值税、企业所得税、消费税、城市维护建设税、车船税、印花税、教育费附加及地方教育附加等税费的会计处理需要。但由于税收法律条文众多,且惠及农业农村的税收优惠散见于各类税收政策中,农村集体经济组织会计人员又因专业局限,或对税收政策掌握不全面,或对纳税事项认识不足,致使税款核算和纳税申报存在较大难度。此外,农村集体经济组织进行纳税申报时,需要向主管税务机关报送财务会计报表,但目前并没有专用于农村集体经济组织的会计报表格式,需要按照企业会计报表格式进行调整,增加了纳税申报工

作负担。

四、对策建议

(一) 注重会计制度落实,完善配套补充规定或解释

新会计制度聚焦新型农村集体经济组织的内在财务需求和外部经营管理需要,可进一步实现农村集体经济组织财务规范化。整体上,该会计制度契合农村集体经济组织经营管理需求,但在实施中面临诸多实际情况,需要结合村级会计工作实务,对基层集中反映的问题,依法依规对新制度进一步补充完善或加以解释。

(二) 开展调查研究,促进农村会计工作提质增效

借助科研院所力量,开展持续性、跟踪式的农村会计工作调查研究,深入了解新会计制度执行情况以及会计实务中反馈的难点问题,如生物资产成本核算、村社分账核算等,研究其解决方案。同时,充分总结、转化运用调研成果,出台实务操作指导资料,为农村会计实务工作提供参考依据,促进村级财务工作提质增效,助力农村集体经济组织高质量发展。

(三) 加强培训力度,提高村级会计人员能力水平

加强对农村基层会计人员的业务培训,围绕最新会计制度、财税理论知识等内容,重点强化相关税收政策宣传引导,提升村级会计人员的执业水平及纳税意识。同时,积极组织财政、税务、村级财务等多部门联动,强化制度执行,抓好政策落实,提高村镇自主会计核算和办税能力。

(四) 健全农村财务管理制度体系,规范财务管理行为

以推进农村集体经济组织会计制度实施为契机,围绕事前、事中和事

后的关键控制点,指导农村集体经济组织建立健全全流程财务管理制度体系,夯实村级财务管理基础:事前重点完善财务预决算制度、民主决策制度和资产管理制度,优化决策程序;事中重点完善收入收缴、开支审批、资产管理、会计岗位责任等制度,确保会计工作规范;事后重点建立财务检查和审计监督机制,提升村级财务合规化水平。

责任编辑 任宇欣

主要参考文献

[1] 塔娜.农村集体经济组织衔接资金的会计核算研究[J].财会通讯,2024,(17):99-104.

[2] 肖鹏.农村集体经济组织财产的归属、经营与管理[J].江西社会科学,2024,44(5):98-108.

[3] 刘源,王斌,董怡宁.《农村集体经济组织会计制度》十问十答[J].财务与会计,2024,(2):81-83.

[4] 戴琼,张莹.《农村集体经济组织会计制度》的主要变化及其对注册会计师行业高质量发展的影响[J].中国注册会计师,2023,(9):83-85.

[5] 张国清,张瑞.乡村振兴背景下农村集体经济组织会计制度变迁与改进[J].会计与经济研究,2023,37(2):48-63.

[6] 李君.加强乡村会计治理助力乡村振兴[J].天津经济,2022,(6):44-47+56.

[7] 李彩霞.农村集体经济组织会计制度改革方向设想[N].中国会计报,2021-06-11(015).