

全国会计人员继续教育系列教材(之七)



UNJITIJINGJIZUZHI
Kuaijizhidu
JIANGJIE

村集体经济组织 会计制度 讲解

财政部会计司编写组

人民出版社



UNJITIJINGJIZUZH
KUAIJIZHIDU
JIANGJIE

村集体经济组织 会计制度 讲解

财政部会计司编写组

人民出版社

策划编辑:李春生

责任编辑:陈登 万琪 郑海燕 吴焰东 汤丽琨 高晓璐

图书在版编目(CIP)数据

村集体经济组织会计制度讲解/财政部会计司编写组;

-北京:人民出版社,2005.2

ISBN 7-01-004808-8

I. 村… II. 财… III. 农业合作组织-会计制度-中国-学习-参考资料 IV. F302.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2005)第 011669 号

村集体经济组织会计制度讲解

CUN JITI JINGJI ZUZHI KUAIJI ZHIDU JIANGJIE

财政部会计司编写组

人民出版社 出版发行

(100706 北京朝阳门内大街 166 号)

河北省○五印刷厂印刷 新华书店经销

2005 年 2 月第 1 版 2005 年 2 月北京第 1 次印刷

开本:880 毫米×1230 毫米 1/32 印张:13.125

字数:315 千字 印数:1-5,000 册

ISBN 7-01-004808-8 定价:20.00 元

邮购地址 100706 北京朝阳门内大街 166 号

人民东方图书销售中心 电话 (010)65250042 65289539

前 言

2004年9月30日，财政部根据《中华人民共和国会计法》及有关法律法规，制定并发布了《村集体经济组织会计制度》，自2005年1月1日起在村集体经济组织执行，财政部1996年发布的《村合作经济组织会计制度（试行）》同时废止。

新发布的《村集体经济组织会计制度》立足于农村税费改革和农村经济发展的新情况，兼顾了农村双层经营模式的需要，适用于按村或村民小组设置的社区性集体经济组织以及代行村集体经济组织职能的村民委员会。该制度是村集体经济组织设置和使用会计科目、登记会计账簿和编制会计报表的惟一依据，有利于规范农村集体经济组织的会计行为，提高会计信息质量，促进农村集体经济组织的健康发展。

为了帮助财政干部和农村经济管理干部、广大农村会计人员以及村民理财小组成员更好地学习、理解和掌握新发布的《村集体经济组织会计制度》，财政部会计司组织编写了《村集体经济组织会计制度讲解》一书，对新发布的《村集体经济组织会计制度》进行了全面系统的讲解。该书既是从事农村财政和经济管理工作的干部和广大农村会计人员学习和掌握《村集体经济组织会计制度》的辅导材料和工作手册，也可作为全国会计人员进行继续教育的系列教材之一，由各地自愿选用。

本书由财政部会计司司长刘玉廷同志担任主编并撰写总说明，各章节编写人员均为财政部会计司参与起草《村集体经济组织会计制度》的同志。其中，第一章、第二章、第三章、第十章由张象至同志编写；第六章、第七章由李红霞同志编写；第四章、第五章由

陈瑜同志编写；第八章、第九章由冷冰同志编写。财政部会计司司长刘玉廷同志对全书进行了总纂并审阅定稿。

在本书的编写过程中，农业部经管司及部分省市的财政和经管干部给予了大力帮助和支持，提出了很好的修改建议，同时，还得到人民出版社的大力支持和精心配合，使本书顺利出版。在此一并致谢！

财政部会计司编写组

二〇〇五年一月

目 录

《村集体经济组织会计制度》总说明

.....	财政部会计司司长 刘玉廷	1
第一章 流动资产		13
第一节 货币资金		13
第二节 应收款项		28
第三节 存货		32
第二章 农业资产		41
第一节 农业资产概述		41
第二节 牲畜（禽）资产		43
第三节 林木资产		57
第三章 长期资产		65
第一节 对外投资		65
第二节 固定资产		75
第四章 负债		95
第一节 负债概述		95
第二节 流动负债		96
第三节 长期负债		109
第五章 所有者权益		130
第一节 所有者权益概述		130
第二节 资本		131
第三节 公积公益金		136
第四节 未分配收益		147
第六章 收入、成本、费用和收益		153

第一节 收入·····	153
第二节 成本和费用·····	180
第三节 收益·····	199
第七章 会计报表 ·····	211
第一节 会计报表概述·····	211
第二节 会计报表的内容、格式及编制方法·····	213
第三节 会计报表分析·····	244
第八章 村集体经济组织新旧会计制度的衔接 ·····	247
第一节 新旧会计制度衔接的基本原则和准备工作·····	247
第二节 新旧会计科目结转·····	250
第三节 新旧会计制度衔接报表编制举例·····	262
第九章 会计凭证、会计账簿和会计档案 ·····	270
第一节 会计凭证·····	270
第二节 会计账簿·····	282
第三节 会计档案·····	291
第四节 会计电算化·····	294
第十章 内部控制 ·····	300
第一节 内部控制概述·····	300
第二节 货币资金的内部控制·····	306
第三节 采购与付款的内部控制·····	310
第四节 销售与收款的内部控制·····	315
第五节 对外投资的内部控制·····	320
第六节 融资业务的内部控制·····	326
附录：相关法规 ·····	328
村集体经济组织会计制度 (2004年9月30日 财会[2004]12号) ·····	328
村集体经济组织新旧会计制度有关衔接问题的处理规定 (2004年12月13日 财会[2004]21号) ·····	366
会计基础工作规范 (1996年6月17日 财会字[1996]19号) ·····	374

会计档案管理办法

(1998 年 8 月 21 日 财会字 [1998] 32 号) 395

中华人民共和国会计法

(1999 年 10 月 31 日 中华人民共和国主席令第 24 号) ... 402

《村集体经济组织会计制度》总说明

财政部会计司司长 刘玉廷

长期以来,农村集体经济组织在促进农业生产发展,减轻农民负担,维护社会稳定,推动农村经济与农村社会的全面协调发展中发挥着不可替代的作用。党中央和国务院多次发布重要文件,要求在农村基层组织实施村务公开、民主理财,搞好会计制度建设,促进农村经济和社会发展。

为了贯彻中央精神,适应和推进农村经济改革,财政部于2004年9月30日发布了《村集体经济组织会计制度》(财会[2004]12号,以下简称“新制度”),自2005年1月1日起在全国村集体经济组织实施。新制度实施后,财政部1996年3月14日发布的《村合作经济组织会计制度(试行)》同时废止。

一、发布和实施《村集体经济组织会计制度》的重要意义

农村集体财会管理工作历来是广大农民群众关注的重点,关系到农民权益的维护和农村社会的稳定,因此,一直受到党中央、国务院和各级党委、政府的高度重视,成为农村的基础工作之一。

近年来,中央对强化农村集体经济组织财务管理、搞好财会制度建设提出了一系列要求。温家宝总理明确指示,“推动村级财务管理和监督向经常化、规范化、制度化发展”;2003年,回良玉副总理在全国村务公开工作电视电话会议上强调,“要根据农村税费改革后出现的新情况,抓紧修订完善现行村集体经济组织财务管理制度,提高财务公开的质量”。1998年4月发布的《中共中央办公

厅、国务院办公厅关于在农村普遍实行村务公开和民主管理制度的通知》明确要求，村务公开的重点是财务公开，要建立健全财务管理、会计、审计等各项制度。2003年12月，农业部、民政部、财政部、审计署联合发布《关于推动农村集体财务管理和监督经常化规范化制度化的意见》，要求尽快修订、完善村集体经济组织适用的会计制度。2004年6月发布的《中共中央办公厅、国务院办公厅关于健全和完善村务公开和民主管理制度的意见》对建立健全农村集体财会制度又提出了更高的要求。由此可见，《村集体经济组织会计制度》的及时发布和实施，是贯彻落实党中央、国务院要求的重要举措，必将对推动农村集体经济组织财务管理工作发挥重要的作用。

具体来说，新制度的发布和实施主要适应了以下新时期农村工作的任务和特点：

（一）推进农村税费改革

党中央和国务院决定推进和深化农村税费改革以及相关配套改革，遏制面向农民的乱收费、乱集资、乱罚款和各种摊派，减轻农民负担，促进农民增收，改善农村基层党群、干群关系，维护农村社会稳定，同时推动农村基层政府转变职能、精简机构，建立与社会主义市场经济要求相适应的农业管理体制和运行机制，进一步解放和发展农村生产力。农村税费改革的主要内容是：取消乡统筹费、农村教育集资等专门面向农民征收的行政事业性收费和政府性基金、集资；取消屠宰税；取消统一规定的劳动积累工和义务工；调整农业税和农业特产税政策；改革村提留征收使用办法。实践证明，农村税费改革是现阶段减轻农民负担的治本之策，不仅有力地促进了农民收入的增长，得到了广大农民群众的衷心拥护，而且带动了农村各项改革，推进了农村经济的持续发展和农村社会的全面进步。农村税费改革后，开展农村公益事业以及从事集体生产经营活动所需资金要通过国家财政转移支付或在农民群众同意的基础上以“一事一议”筹资筹劳等方式解决，相应的会计制度建设也必须跟上。对于“一事一议”筹资筹劳制度，要由村民或村集体经济组

织成员对议事的全过程进行监督,实行民主管理、财务公开、上级审计;对于财政补助,要制定规范的会计核算办法,采取有效的管理和监督措施,坚决杜绝截留挪用现象发生。因此,原会计制度已无法满足实际工作需要,必须尽快出台新的村集体经济组织会计制度,根据税费改革中已取消统筹提留等情况,修改村集体经济组织会计制度中的相关规定,同时增加核算“一事一议”筹资筹劳、补助收入等经济事项的相应内容,以配合党中央和国务院农村税费改革的要求和部署。

(二) 推动村务公开和民主理财

党中央和国务院高度重视在农村全面实施村务公开和民主理财,理顺农村集体资产产权关系,强调发挥农村集体经济组织在全面建设小康社会中的作用,推进村集体经济组织财会工作的制度化、规范化,保障农民群众的知情权、决策权、参与权和监督权,维护社会稳定,促进农村社会主义物质文明、政治文明和精神文明协调发展。凡涉及农民群众利益的事项都必须对群众公开,要充分发挥广大农民群众的监督作用。村务公开的重点是财务公开,民主理财的重点是建立健全的财会制度和监督制度,因此,必须及时发布和实施新制度,为全面推行村务公开和民主理财提供制度保证。

(三) 强化社区管理职能

随着农村经济的不断壮大,农村基层教育、卫生和文化建设等公益事业得到进一步发展,村集体经济组织的社区管理和服务职能不断得到强化。在一些地区,村集体经济组织甚至承担了大部分村级社区行政管理和公益事业支出,为健全农村社区保障和服务、减轻农民负担、维护农村社会稳定做出了重要贡献。目前,村集体经济组织对社区行政管理和公益事业的投入,已经成为相当多地方农村基层政权运转和公益事业开展的重要支柱。村集体经济组织的会计制度必须能够正确地核算村集体经济组织对社区管理和公益事业的投入,以调动村集体经济组织及其管理人员的积极性。例如,用于公益事业的固定资产的折旧应与用于生产经营的固定资产的折旧分别反映,使村集体经济组织由于增加公益事业固定资产投资所导

致的固定资产折旧的增加不影响其经营业绩的表现，即不能因为增加了公益性固定资产折旧而使村集体经济组织的经营业绩下降。类似地，税费改革后，国家对农村的各项资金投入大大增加，村集体经济组织的会计核算也应对此进行恰当反映，国家财政补助或返还应与经营收入分开反映，不能因为收到补助或返还增加了，就表现为经营业绩好。

（四）加强支农资金的管理

近年来，农村税费改革和国家财政对“三农”扶持力度增大，各种支农资金和支农项目不断增加。国家支农资金需要按照有关要求严格核算和管理，这对村集体经济组织的会计核算工作提出了较高的要求。村集体经济组织应配合政府加强对有关支农项目和资金的管理，核算好、管理好来自国家财政的补助。新制度要求对这部分资金进行统一、严格的核算，保证国家财政资金得到合规、有效的使用，维护国家财政管理工作的严肃性。

此外，目前一些地方的村集体经济组织直接生产经营活动规模日益扩大，业务日益复杂，原会计制度已难以满足其核算需要，必须尽快制定新的村集体经济组织会计制度以正确反映这些活动。

二、农村集体经济组织的发展及其会计制度的沿革

“农村集体经济组织”这个名词，原本是1984年撤社建乡前后，人们对原人民公社、生产大队、生产队的笼统称谓。“集体”是相对于合作化前的个体农户而言的，最初指初级合作社，因为每一个初级合作社都是一个独立的生产经营单位，有确定的土地、农具、家畜等生产资料，进行统一生产经营，是一个独立的会计主体。后来，在人民公社时期，集体的概念涵盖了当时作为基本核算单位的各个生产队、生产大队和人民公社。实行家庭承包经营责任制后，原基本核算单位的核算范围没有变化，但核算内容逐渐从直接经营转向了发包集体土地、收取提留统筹款等。这些集体经济组织在1997年以前多称做“农村合作经济组织”，现在按照《宪法》、《农业法》、《农村土地承包法》和《村民委员会组织法》等法律和

《中共中央关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》等中央文件的提法，统一称做“农村集体经济组织”。

截至目前，农村集体经济组织主要有三级设置，设在乡镇一级的，称做乡集体经济组织，相当于原人民公社，具体组织形式一般为乡镇农工商公司；设在村一级的，称做村集体经济组织；设在组一级的，称做组集体经济组织。新制度适用于按村或村民小组设置的社区性集体经济组织（简称“村集体经济组织”）的管理和核算。乡镇农工商公司，根据其规模大小，应分别适用财政部发布的《企业会计制度》或《小企业会计制度》。

农村集体经济组织的发展按照时间顺序大致可分为三个阶段，其相应的会计制度也经历了一个逐步完善的过程。

（一）农业生产合作社阶段

1953年2月和12月，中共中央先后发布了《关于农业生产互助合作的决议》和《关于发展农业生产合作社的决议》，指引农民走农业互助合作的道路。从临时互助组、常年互助组到初级农业生产合作社的各个阶段，各地遇到的主要困难之一就集中在会计工作上。当时，土地、农具入股，生产成本核算，按劳动日分配等活动都需要有符合条件的会计人员和适用的会计制度。对此，中共中央在《关于发展农业生产合作社的决议》中明确提出，要逐步建立各种必要的、简单易行的，但严格有效的财务管理和会计制度。1955年10月，中共中央七届六中全会通过的《关于农业合作化问题的决议》强调，“健全财务管理和会计工作，……应该注意训练大量的会计人才，并逐步配备足够的会计辅导员，巡回指导各社改进会计工作，健全会计制度”。当时根据中央文件精神，从中央到省（自治区、直辖市）、地、县各级农业主管部门都建立了会计辅导机构，乡配备了会计辅导员，在乡、社建立了会计辅导组，帮助合作社搞好建账建制工作和收益分配工作。各级政府开展了系统的培训工作，通过层层培训、巡回检查、互帮互学，提高了会计人员的核算意识和记账水平。

合作社时期的会计记账方法主要沿用旧式以现金收付为主的单

式记账法，或者采用改良的单式记账法，并设日记账和分类账。总体来看，此时的农村集体经济组织会计制度尚处于起步和探索阶段，为日后农村集体财务管理和会计工作的发展和提高奠定了基础。

（二）人民公社阶段

1958年8月，中共中央通过了《关于在农村建立人民公社问题的决议》，随后出台了若干规定，把人民公社从管理体制上划分为公社管理委员会、生产大队管理委员会（或管理区）、生产队管理委员会三级。根据中央郑州工作会议后的一系列调整，人民公社最终实行政社合一体制，在经济上公社管理委员会负责管理生产，在行政上是乡人民委员会。在实际运作中，人民公社管理了本辖区的生产建设、财政、民政、文教、卫生、治安、武装等一切事宜，既是农村基层政权机关，又是农村经济单位。

最初，人民公社统一领导和管理农村基层生产活动，盈亏由公社统一负责。1961年3月，中央广州工作会议讨论了《农村人民公社工作条例（草案）》，改为以生产大队（相当于原高级农业生产合作社）为基本核算单位，盈亏由大队负责。在1961年6月的中央北京工作会议上，中央讨论修改了《农村人民公社工作条例（修正草案）》（即“《六十条》”），又将基本核算单位下放到生产队（生产小队）。1962年9月，中共中央八届十中全会正式通过了《六十条》，明确规定在以生产队为基本核算单位的体制下，生产队范围内的土地，都归生产队所有；生产队范围内的劳动力，都由生产队调度支配；生产队集体所有的大牲畜、农具，公社和大队都不能抽调；原公社、大队所有的小型农业机械、大牲畜和工具，凡适合生产队所有和使用的，都应归生产队所有；生产队对生产的经营管理和收益分配有自主权；在保证农副产品交售任务的前提下，生产经营所得的现金，在全队范围内分配。生产队成为人民公社中“实行独立核算、自负盈亏，直接组织生产，组织收益分配”的基本核算单位。至此，在人民公社体制下，形成了三级所有、以生产队为基本主体的农村集体经济组织制度。

1961年11月，按照中央要求，财政部在吸收各地经验的基础

上，研究制定了《农村人民公社示范会计制度（试行草案）》（以下简称“《示范制度》”），在全国范围内实施。《示范制度》提出了明确的核算要求，生产大队、生产队一律采用收付单式记账法，公社的会计核算可采用借贷复式记账法或收付复式记账法，也可采用单式记账法。《示范制度》是合作化以来的第一个全国统一的农村集体经济组织会计制度，对加强农村人民公社财务会计制度建设、规范人民公社财务活动发挥了非常重要的作用。

（三）改革开放后的新时期

1978年，十一届三中全会召开后，以家庭承包责任制为开端，农村进入了改革的新时期。“三级所有，队为基础”的农村集体经济组织体制被“统分结合”的双层经营体制所取代，大多数地方的农户成为基本经营单位。而且，农村经济的经营范围也发生了巨大变化，从粮、棉、油的生产到多种经营，从单一种植业到农、林、牧、副、渔全面发展，从单一的第一产业到第二、三产业蓬勃兴起。同时，农村的生产经营方式也从自给自足为主的产品经济逐步过渡到市场经济。

上述变化对农村集体经济组织的财务管理和会计工作提出了新的要求，首先，基本生产经营单位从生产队下沉到农户。其次，原来对生产经营进行核算的职能已经不复存在，会计核算的重点转移到对提留统筹款的提取使用和承包合同的管理上来。尽管在这一过程中出现了管理上的简化，例如村代组记账等，但集体土地与集体经济组织成员之间的关系却没有发生实质性变化；尽管农民自治组织与集体经济组织在某些地方不同程度地混同在一起，或者集体经济组织的名称发生了变化，但是土地承包合同的管理等业务，也基本是由村集体经济组织承担的。

随着农村改革的进一步深入，村一级的集体经济组织除了直接从事生产经营活动外，还更多地承担了对农户的服务和公共基础设施、集体公益事务的管理，其会计核算的内容也随之发生了变化。

在会计制度方面，1982年8月，财政部、农牧渔业部和中国人民银行发布了《农村社队会计制度》，规定当时的村和组集体经

济组织采用钱物收付记账法。1988年12月,财政部和农业部发布了《村合作经济组织会计制度(试行)》,规定以借贷记账法记账。1996年3月,根据“两则两制”改革的精神,财政部发布了修订后的《村合作经济组织会计制度(试行)》和《村合作经济组织财务制度(试行)》,把会计平衡公式由“资金来源=资金占用”改为“资产=负债+所有者权益”,把会计报表中的“资金平衡表”改为“资产负债表”,继续采用借贷记账法。

三、现阶段村集体经济组织会计工作的特点

(一) 直接生产经营和社区管理活动成为会计核算的重要内容

在实行家庭承包经营责任制初期,农户成为直接从事生产经营的主体,集体经济组织直接从事生产经营的职能相对弱化。在一些地方、一段时期内,村集体经济组织主要负责提留统筹款的提取和使用以及承包合同的管理,并为村集体经济组织成员的生产经营提供支持和帮助,本身基本不再直接从事生产经营活动。随着农村改革的逐步深化和市场经济的发展,以及政府对农业和农村投入的不断加大,相当一部分集体经济组织开始直接从事生产经营,特别在一些沿海经济发达地区、城市郊区,农村集体经济组织从事生产经营的规模、形式、质量和经济实力都有了实质性的提高。一些村集体经济组织从建厂生产、代购代销、旅游开发、房屋土地出租等业务中取得大量收益。这些经营活动的开展,对会计核算提出了新的要求。其中,独立核算的村办企业,应按照《企业会计制度》或《小企业会计制度》进行核算。对于村集体经济组织直接从事的生产经营业务,迫切需要在新的会计制度中加以规范,因此,新发布的《村集体经济组织会计制度》,较好地适应了以直接生产经营活动为重要核算内容的农村实际情况。

农村改革的日渐深入和农村经济社会的协调发展,村集体经济组织的社区管理职能越来越突出,村集体经济组织承担了大量社区管理和服务职能。这其中既有传统的照顾五保户、军烈属,兴办教育,抗灾,修建农田水利、道路等基础设施等工作,也有协助维护

社区治安,贯彻计划生育方针,开展新型农村合作医疗,种粮直补,退耕还林还草款物兑现和购买养老保险等新兴项目。同时,国家对农村投入资金项目和金额不断增加,为了更好地考核村集体经济组织管理人员的业绩,监督国家补助资金的合法、合理运用,村集体经济组织从事社区管理职能的收支有必要与从事生产经营的收益划分开来。新制度也适应了社区管理收支与生产经营收益分别核算的要求。

(二) 村集体经济组织内部实行两级核算制度

村集体经济组织本级发生的收支、结算和分配业务,均计入村集体经济组织账内,按照新制度的规定进行核算;村集体经济组织所属各承包单位,包括农户、承包经营的村集体企业等单位,实行各自单独核算。各承包单位发生的经济业务不记入村集体经济组织账内,而只将其上交的承包费、利润等计入村集体经济组织的收入。新制度适用于村集体经济组织内部的核算。承包经营单位应按照国家有关规定分别适用不同的会计制度,例如符合条件的村集体企业可采用《企业会计制度》或《小企业会计制度》。因此,在进行村集体经济组织的会计核算时,务必准确把握新制度的适用范围。

(三) 会计核算主要向村集体经济组织成员反映其经营管理状况

村集体经济组织的会计工作既肩负着向投资者提供决策有用的会计信息的责任,也必须能够向其成员说明集体劳动积累形成的资产的保管和使用情况,以便接受来自村集体经济组织成员和村民理财小组等方面的监督。对于多数集体经济组织来说,会计核算工作的首要任务不是为外来投资者提供决策信息,而是向其成员说明集体资产的保管和使用情况,以及各种收入的来源和费用支出情况。村集体经济组织管理人员对于村集体经济组织的财产,负有保值增值的责任。对于村集体经济组织的财产,无人负责或者由少数人做主的情况都是不正常的,村集体经济组织成员有权决定或监督其重大的财务收支活动。因此,村集体经济组织会计核算工作不仅应提供对投资者决策有用的信息,更主要的是应当有助于村集体经济组织成员实行民主理财,了解村集体经济组织的经营管理状况。