

税会协同视角下农民专业合作社 增值税“分别核算”的合规标准与实现路径研究

向增先

百色学院 工商管理学院, 广西 百色 533000

DOI:10.61369/SE.2025100042

摘要 : 在乡村振兴战略深入推进背景下, 农民专业合作社加速向多元混合业态转型, 却普遍遭遇增值税“分别核算”合规困境。本文指出, 该问题的本质并非技术操作缺陷, 而是特殊经济组织在一般性财税制度中的制度适配失败, 表现为税务规则刚性扩张与会计制度柔性滞后之间的结构性错配。基于新制度经济学、财政法理与会计治理三重理论视角, 本文提出“税会制度协同失灵”分析框架, 并原创性构建“三层级”合规标准体系(形式合规层、实质合规层、高级合规层), 强调合规标准应兼顾合法性底线与实施弹性。进一步, 文章设计涵盖规则协同、执行保障与技术赋能的制度接口机制, 包括联合发布操作指引、嵌入税务注释、建立容错机制及推动数字平台协同。研究表明, 唯有通过分类分级、动态适配的包容性制度设计, 方能破解“合规不可能三角”, 使国家政策红利真正落地。本研究不仅填补涉农主体税会协同的理论空白, 也为家庭农场、农村集体经济组织等提供可迁移的治理范式。

关键词 : 农民专业合作社; 增值税; 分别核算; 税会协同; 合规标准; 制度适配

Research on Compliance Standards and Implementation Paths of "Separate Accounting" for Value-Added Tax in Farmer Professional Cooperatives from the Perspective of Tax and Accounting Coordination

Xiang Zengxian

School of Business Administration, Baise University, Baise, Guangxi 533000

Abstract : Against the backdrop of the in-depth implementation of the rural revitalization strategy, farmers' professional cooperatives are accelerating their transformation into diversified and mixed business models. However, they generally encounter compliance dilemmas concerning the "separate accounting" of value-added tax. This paper argues that the essence of this issue does not lie in technical operational flaws but rather in the institutional adaptation failure of special economic organizations within the general fiscal and taxation system, manifesting as a structural mismatch between the rigid expansion of tax rules and the flexible lag of accounting systems. Based on a triple theoretical perspective of new institutional economics, fiscal jurisprudence, and accounting governance, this paper proposes an analytical framework of "tax-accounting system collaborative failure" and innovatively constructs a "three-tier" compliance standard system (formal compliance tier, substantive compliance tier, and advanced compliance tier), emphasizing that compliance standards should balance the bottom line of legality with implementation flexibility. Furthermore, the paper designs institutional interface mechanisms encompassing rule coordination, enforcement safeguards, and technological empowerment, including jointly issuing operational guidelines, embedding tax annotations, establishing a fault-tolerance mechanism, and promoting digital platform collaboration. Research indicates that only through inclusive institutional design featuring classification, grading, and dynamic adaptation can the "compliance impossibility triangle" be resolved, enabling national policy dividends to truly materialize. This study not only fills the theoretical gap in tax-accounting collaboration for agricultural entities but also provides transferable governance paradigms for family farms, rural collective economic organizations, and others.

Keywords : farmers' specialized cooperatives; value-added tax (vat); separate accounting; tax-accounting coordination; compliance standards; institutional adaptation

作者简介: 向增先 (1967—), 男, 学士学位, 会计学教授, 研究方向: 村集体经济组织会计。

一、从操作困境到制度张力

在乡村振兴战略深入推进背景下，农民专业合作社加速向“种植+加工+电商+文旅”混合业态转型。然而，这一产业升级却遭遇增值税政策执行的现实梗阻：大量合作社虽已按业务类型拆分收入，设置辅助台账，仍因“未分别核算”被税务机关取消农产品免征增值税资格^[1]。这种“做了分账仍被否定”的合规悖论，暴露出基层实践与制度预期之间的深刻断裂。

表面看，问题似乎源于财务人员专业能力不足或核算工具缺失；但深入剖析可见，其本质是税收监管逻辑与合作社会计制度之间的结构性不兼容。税务端以《增值税暂行条例》第十六条及财税〔2023〕48号文为依据，将“分别核算”作为免税前提，强调收入、成本、进项的全链条分离；而财政端2023年新修订的《农民专业合作社会计制度》虽承认多元化经营现实，却未配套增值税处理细则，导致合作社在制度夹缝中无所适从^[2]。二者目标错位：税务追求风险防控，会计侧重简化可行，催生了高昂的制度摩擦成本。

本文将此困境界定为一种税会制度协同失灵（Tax-Accounting Institutional Misalignment），其根源在于三重断裂：一是规则目标冲突，二是执行标准模糊，三是部门责任边界不清。若仅从操作层面修补科目或培训人员，难以根治系统性张力。为此，本文引入新制度经济学关于“规则协调成本”的分析视角^[3]，结合财政法理中“税收法定”与“程序正当”原则^[4]，构建“合规标准—制度接口—执行保障”三位一体的分析框架。该框架不仅回应“如何做账”的技术问题，更聚焦“凭什么这样认定”的制度合法性问题。

将合作社增值税问题置于特殊经济组织财税制度适配性的理论视野下，突破既有研究局限于政策解读或案例描述的局限，填补涉农主体“税会协同”制度研究的空白。同时，所提出的分层合规标准与协同机制，可为家庭农场、农村集体经济组织等同类主体提供可迁移的治理范式，助力构建更具包容性与适应性的乡村财税治理体系。

二、理论框架：税会协同的制度逻辑与合规边界

在合作社制度演进与国家财税治理体系现代化交织的背景下，税收规则与会计制度之间的协同问题，已超越技术层面的科目差异，上升为制度结构冲突与治理效能失衡的核心议题。本文从新制度经济学、财政法理与会计治理三重理论视角出发，构建整合性分析框架，揭示农民专业合作社作为“非典型市场主体”在税会规则夹缝中的结构性困境，并阐明：税会协同的本质并非技术对齐，而是在合法性框架下，通过降低制度摩擦成本，实现监管效率与主体可行性的帕累托改进。

（一）新制度经济学视角：规则冲突与协调成本

农民专业合作社兼具经济组织属性与社区互助功能，其法律地位介于企业法人与集体经济组织之间，导致其长期处于税收一般规则（以营利性企业为规制原型）与会计特殊制度（体现集体

性与弱营利性）的制度张力之中^[5]。现行《企业所得税法》及其实施条例强调收入确认、成本扣除与利润分配的清晰边界，而《农民专业合作社会计制度》则基于成员共有、盈余返还等特征，设计了区别于企业的核算逻辑^[6]。这种制度错配使合作社在履行纳税义务时面临根本性合规难题。

科斯（Coase, 1937）指出，交易成本是制度选择的关键变量。当不同制度体系对同一行为设定不一致规则时，行为主体需承担高昂的信息搜寻、解释与合规调整成本。税务机关要求合作社对“经营性”与“非经营性”活动进行“分别核算”，本质上是一种降低信息不对称、防范税收流失的监管策略^[7]。然而，若会计制度未提供低成本、可操作的核算路径。例如缺乏明确的成本分摊标准或辅助账簿指引，该要求将转化为难以承受的合规负担。

更严峻的是，当前制度安排使合作社陷入“合规不可能三角”：在资源有限、专业能力薄弱的现实约束下，无法同时满足核算的准确性（符合税法要求）、简易性（契合合作社治理能力）与合法性（遵循会计制度）^[8]。这一悖论不仅削弱合作社的制度遵从意愿，也折射出制度设计忽视主体异质性的深层缺陷。诺斯（North, 1990）强调，制度的有效性取决于其与行为主体能力结构的匹配程度^[9]。无视合作社作为特殊经济组织的运行逻辑，强行套用普适性企业规则，只会加剧制度摩擦，降低整体治理效率。

（二）财政法理视角：税收法定原则下的程序正当性

从财政法理维度审视，“分别核算”虽源于《增值税暂行条例》《企业所得税法实施条例》等行政法规，但其具体执行标准：如哪些支出可归入“成员服务成本”、如何界定“经营性收入”，边界往往由地方税务机关通过内部口径或裁量性解释予以细化。此类做法虽具灵活性，却潜藏程序正当性危机。

《立法法》第8条明确规定：“税收基本制度”属于法律保留事项，必须由全国人大及其常委会制定法律予以规定^[10]。尽管“分别核算”本身未直接创设税种或税率，但其认定标准实质影响纳税人的税基确定、扣除权利乃至法律责任，已构成对纳税人财产权的实质性干预^[11]。若税务机关以未公开、不可预期的内部规范否定会计制度所认可的核算方法，则涉嫌违反“程序正当原则”（Principle of Procedural Legitimacy）——即公权力行使必须具备透明度、可预见性与一致性^[12]。

进一步而言，当合规标准模糊且因地而异，合作社将被迫在“合规风险”与“额外成本”之间权衡，甚至因误判而承担不应有的税负。这种由规则不确定性引发的额外负担，本质上构成一种“隐性税负”（implicit tax burden），不仅违背税收公平原则，也侵蚀税收制度的合法性基础^[13]。因此，税会协同必须建立在程序合法、标准公开、裁量受限的法治框架之上，确保合作社在可预期的规则环境中履行义务。

（三）会计治理视角：特殊主体的制度适配性

会计制度不仅是技术工具，更是治理结构的映射。奥斯特罗姆（Ostrom, 1990）关于“公共池塘资源”治理的研究表明，集体行动的成功依赖于规则与本地情境的适配性^[14]。合作社作为典型的多中心治理单元，其会计制度应体现公共性（服务于成

员共同利益)、互助性(盈余按惠顾返还而非资本回报)与弱营利性(以服务成员为首要目标)^[15]。

然而,现行税会协同实践往往忽视这一制度特质,试图通过引入企业会计的精细化成本归集、项目核算与利润中心划分逻辑,实现与税法的“无缝对接”。这种“一刀切”的制度移植,不仅超出多数合作社的财务人员能力与信息系统承载力,更可能扭曲其组织本质。例如,为满足“分别核算”要求而人为分割本属一体的服务流程,反而损害运营效率与成员信任^[16]。

制度适配性原则要求,会计规则的设计应尊重主体的治理结构与资源禀赋。对合作社而言,理想的会计制度应在保障基本透明度的前提下,允许采用简化、弹性且符合其业务模式的核算方式。税会协同不应以牺牲会计制度的主体适配性为代价,而应通过制度对话,在税收征管需求与组织可行性之间寻求平衡点。

综上所述,税会协同绝非简单的会计科目调整或报表格式统一,而是在合法性、效率性与可行性三维约束下的制度再协调过程。其核心逻辑在于:通过降低制度摩擦成本,在保障国家税收权益的同时,尊重特殊市场主体的治理逻辑与能力边界,实现监管效率与主体可行性的帕累托改进。

这一目标的达成,依赖于三重机制:一是规则兼容机制,推动税收政策与会计制度在基本原则层面达成共识;二是程序正当机制,确保合规标准公开、稳定、可预期;三是弹性适配机制,允许合作社在统一框架下采用与其规模、业务复杂度相匹配的核算方法。唯有如此,税会协同才能真正从“合规负担”转化为“治理赋能”,为合作社高质量发展提供制度支撑。

三、制度现状检视:税会规则的结构性错配

当前,农民专业合作社在税收与会计制度之间的合规困境,并非源于个别执行偏差,而是根植于制度文本层面的系统性错配。本文通过对近年核心规范性文件的文本分析,揭示税务规则刚性扩张与会计制度柔性滞后之间的结构性张力,并指出由此引发的合规不确定性与制度权威损耗问题。

(一) 税务规则的刚性扩张

近年来,尽管国家持续释放支持合作社发展的政策信号,但税收规则在操作层面呈现明显的“刚性扩张”趋势。以2023年发布的《财政部 税务总局关于延续实施农民专业合作社有关税收优惠政策的公告》(财税〔2023〕48号)为例,其虽延续了对合作社销售本社成员生产的农产品免征增值税、所得税等优惠^[17],却未对关键前提条件:“分别核算”提供任何操作性界定。这一立法留白,为基层税务机关的自由裁量预留了巨大空间。

实践中,税务部门通过稽查案例不断扩展“分别核算”的内涵。例如,在某省2022年典型稽查案例中,税务机关认定合作社将办公场地同时用于成员培训与对外销售,若未对水电、折旧等共同费用进行“合理分摊”,即视为未分别核算,从而取消全部免税资格。此类个案虽未形成正式规范性文件,却通过内部通报、风险提示等方式转化为“事实性规则”,实质上构成对纳税人义务的隐性增设。

更值得警惕的是,金税四期系统以“全链条、全税种、全流程”数据一致性为目标,对合作社财务数据提出精细化要求^[18]。系统自动比对增值税申报表、企业所得税申报表与会计账簿间的逻辑关系,一旦发现“收入类型混同”或“成本归集模糊”,即触发风险预警。这种技术驱动的监管逻辑,倒逼合作社必须采用远超其治理能力的核算精度,加剧了基层财务人员的合规压力,也使“分别核算”从原则性要求异化为技术性门槛。

(二) 会计制度的柔性滞后

与税务规则的刚性扩张形成鲜明对比的是,会计制度在回应现实需求方面明显滞后。2023年修订施行的《农民专业合作社会计制度》(财会〔2023〕27号)虽承认合作社可开展加工、运输、电商等多元经营^[19],但在关键操作环节仍存在三大制度空白:

其一,未设置增值税明细科目。现行制度仅在“应交税费”下设一级科目,未区分“应交增值税(销项税额)”“应交增值税(进项税额)”及“减免税款”等明细,导致合作社无法在账簿层面清晰反映免税与应税项目的增值税处理差异。

其二,未规定收入拆分方法。面对同一笔混合业务(如向成员提供技术服务并收取费用,同时对外销售农资),制度未提供收入性质识别与拆分的技术指引,使合作社难以在会计确认阶段完成“分别核算”的基础工作。

其三,未明确共同费用分摊指引。对于办公、运输、管理人员薪酬等共用资源产生的费用,制度既未推荐分摊依据(如按收入比例、工时、面积等),也未允许简化处理方式,致使合作社在缺乏专业支持的情况下无所适从。

究其根源,现行会计制度仍隐含“单一农业生产”的假设前提,未能充分反映当前合作社普遍存在的“生产+服务+流通”一体化经营模式^[20]。这种制度设计与实践脱节,使得会计制度不仅未能成为税会协同的桥梁,反而成为合规障碍的源头。

(三) 错配后果:合规不确定性与制度权威损耗

税会规则的结构性错配,直接导致三重负面效应:

首先,合规不确定性显著上升。合作社无法预判何种分账方式会被税务机关认可:是按业务项目分账?按客户类型分账?还是按资金流向分账?由于缺乏统一标准,同一地区不同税务人员可能给出截然相反的指导意见,使纳税人陷入“怎么做都可能错”的困境。

其次,双重制度权威受损。财政部门依据《农民专业合作社会计制度》审核通过的账务处理,在税务稽查中常被否定。例如,某县合作社依会计制度将成员分红计入“盈余分配”,却被税务机关认定为“未分别核算经营收益”,进而追缴所得税。此类冲突不仅削弱会计制度的规范效力,也损害税收执法的公信力。

最后,政策红利实质性流失。面对不可控的合规风险,大量基层合作社选择“全按应税处理”——即放弃免税申报,统一缴纳增值税与所得税,以换取确定性与安全感。这种“防御性合规”行为虽降低个体风险,却导致国家扶持政策在末端失效,背离制度初衷。

综上,税会规则的结构性错配已非技术细节问题,而是关乎制度效能与治理合法性的系统性挑战。唯有通过制度层面的协

同重构，方能破解当前“规则打架、主体受困、政策空转”的困局。

四、合规标准重构：基于合法性与可行性的双重要求

面对税会规则结构性错配所引发的合规困境，亟需超越“就技术论技术”的修补思路，构建一套兼具法理正当性与实践可行性的新型合规标准体系。该体系应以《税收征管法》及其实施细则为底线约束，同时充分考量合作社作为特殊市场主体的能力禀赋与发展阶段，实现“合法性”与“可行性”的有机统一。本文提出原创性的“三层级”合规标准体系，旨在为制度协同提供理论支撑与政策操作路径。

（一）合规标准的法理基础

任何合规标准的设定，首先必须满足税收法治的基本要求。《税收征管法实施细则》第24条规定：“从事生产、经营的纳税人应当自领取营业执照之日起15日内，按照国家有关规定设置账簿，其所设置的账簿应当能够真实、全面地反映其生产经营情况。”，这一条款确立了账簿记录的“真实性”与“可反映性”两大核心要件，构成税会协同的最低法理门槛。换言之，只要合作社的会计处理能够清晰区分免税与应税活动的基本边界，即应视为满足法定合规义务。

在此基础上，合规标准还应遵循行政法中的比例原则（Principle of Proportionality）^[21]。该原则要求公权力干预手段必须与所追求的公共利益目标相称，且对相对人造成的负担应控制在必要限度内。对于资源有限、专业能力薄弱的合作社而言，若强制要求其采用与大型企业同等精细的成本归集与分摊方法，显然超出“必要限度”，构成过度规制。因此，合规标准的设计必须体现“核算复杂度与业务规模相匹配”的差异化逻辑，避免“一刀切”带来的制度排斥效应。

（二）“三层级”合规标准体系构建

基于上述法理基础，本文提出“三层级”合规标准体系（见表1），从形式到实质再到数字化治理，逐层递进，既回应监管需求，又尊重主体差异。

表1 “三层级”税会合规标准体系

层级	核心要求	理论依据
形式合规层	收入按税性（免税/应税）单独确认，并保留辅助记录（如销售清单、客户类型标识）	满足“可区分”基本要求，符合《税收征管法实施细则》第24条的最低真实性标准
实质合规层	直接成本明确归属对应项目；共同费用（如水电、折旧、人工）采用合理方法分摊（如按收入比例、面积、工时等）	符合“经济实质”原则，体现税收公平与成本匹配
高级合规层	基于作业动因（activity driver）进行精细化分摊；全流程业务数据电子化留痕，支持金税系统自动校验	适配数字化监管趋势，契合“以数治税”改革方向

该体系具有三重创新价值：

其一，合法性锚定：形式合规层即满足法定最低要求，避免

税务机关以“未分别核算”为由否定全部免税资格；

其二，渐进式引导：不强制所有主体一步到位，而是通过层级设计提供升级路径；

其三，技术前瞻性：高级合规层对接金税四期的数据治理逻辑，为未来制度演进预留接口。

（三）差异化实施：基于合作社能力的弹性适配

制度的生命力在于包容性（Institutional Inclusiveness）^[22]。

考虑到我国合作社发展极不平衡：既有年营收不足10万元的微小型社，也有跨区域运营的联合社。合规标准必须实施差异化适用

微小型合作社（年营业收入≤50万元、专职财务人员≤1人）：接受“收入分离+进项税额全额转出”作为形式合规底线。即只要在销售环节明确区分成员交易与非成员交易，并对无法划分的进项税额主动作转出处理，即视为合规。此做法虽牺牲部分抵扣权益，但显著降低操作难度，符合其能力现实。

中大型合作社（年营业收入50万-500万元、具备基础财务团队）：应达到实质合规层。要求建立简易成本台账，对直接成本（如农资采购、运输费）按项目归集，对共同费用采用一种稳定、可解释的分摊方法（如按免税/应税收入占比），并在年度报表附注中披露分摊逻辑。

联合社或示范社（省级以上示范社、跨县域运营）：鼓励迈向高级合规层。可引入作业成本法（ABC）思想，识别关键作业动因（如服务人次、配送里程），实现更精准的成本归属；同时推动财务系统与业务系统对接，确保从订单、仓储到开票的全链条数据可追溯，满足金税四期“数据一致性”校验要求。

此种差异化安排，既守住税收法定底线，又避免“制度高墙”将弱势主体排除在外，体现了“分类治理、精准施策”的现代治理理念。

（四）制度保障：标准公开化与裁量约束

为防止新标准沦为新的模糊地带，必须配套三项制度保障：

第一，标准公开化。由财政部与税务总局联合发布《农民专业合作社税会协同操作指引》，明确三层级的具体认定标准、示例模板与豁免情形，杜绝内部口径随意解释。

第二，裁量约束机制。税务稽查中，若合作社已达到对应层级的合规要求，不得仅因“分摊方法非最优”而否定其免税资格。可引入“合理商业判断”原则，只要分摊逻辑具备内在一致性与可验证性，即应予以认可。

第三，容错与过渡机制。对首次未达标者，给予6-12个月整改期，期间不免除纳税义务但免予处罚，鼓励主动合规而非惩罚威慑。

综上，“三层级”合规标准体系，不仅是对当前税会冲突的技术回应，更是对“包容性制度设计”理念的实践探索。它在坚守税收法定底线的同时，赋予不同能力主体以制度空间，使税会协同真正从“合规负担”转向“发展赋能”，为构建中国特色的合作社财税治理体系提供理论与政策双重支撑。

五、实现路径：构建税会协同的制度接口机制

要将“三层级”合规标准从理论构想转化为治理实效，关键在于构建一套系统化、可操作的制度接口机制。该机制需打通规则制定、执行监督与技术支撑三大环节，形成“规则协同—执行保障—技术赋能”的闭环体系，从而在制度层面弥合税会裂隙，降低合作社合规成本，提升国家税收治理效能。

(一) 规则协同机制：统一标准，消除制度模糊地带

当前税会冲突的根源之一，在于财政部门与税务部门各自为政、规则脱节。为此，亟需建立跨部门协同的规则制定机制。

首先，应由财政部与税务总局联合发布《农民专业合作社增值税分别核算操作指引》（以下简称《操作指引》），该《操作指引》应明确“三层级”合规标准的具体适用条件、核算方法示例及豁免情形，并特别规定，只要合作社达到其对应层级的形式或实质合规要求，即视为满足“分别核算”法定前提，不得以分摊精度不足为由否定全部免税资格。此举可从根本上遏制基层税务机关的过度解释倾向。

其次，在《农民专业合作社会计制度应用指南》中嵌入税务合规注释。例如，在“经营收入”“其他收入”“成员往来”等科目说明旁边，增加“税务提示”框，注明哪些收入类型可能涉及应税行为、如何设置辅助核算项目、共同费用分摊的推荐方法等。这种“会计—税务”双重视角的融合设计，可使会计制度从单纯的记账工具转变为合规引导载体，真正成为税会协同的制度桥梁。

(二) 执行保障机制：约束裁量，强化程序正当性

规则明晰之后，执行环节的公平性与可预期性至关重要。当前合作社最大的焦虑并非不愿合规，而是不知何种做法会被认可。因此，必须通过制度化手段约束自由裁量，建立容错与裁量基准机制。

一是建立“首次不罚、限期整改”的容错机制。对于首次被发现未完全符合“分别核算”要求的合作社，若其主观无逃避纳税故意、且愿意配合整改，应依据《行政处罚法》第33条“首违不罚”精神，给予6—12个月过渡期。期间允许其按新标准重新建账，税务机关提供辅导支持而非直接追缴税款与处罚。此举既体现执法温度，也鼓励主动合规。

二是将“是否采用公认分摊方法”作为稽查裁量的核心基准。所谓“公认方法”，包括按收入比例、面积占比、工时分配等在《操作指引》中列明的合理方式。只要合作社采用其中任一方法并保持一贯性，即使结果非最优，也应视为合规。稽查人员不得仅因“未用更精确方法”而认定其违规。这一裁量约束可有效减少“同案不同判”现象，增强制度权威与公信力。

(三) 技术赋能机制：数字协同，降低制度摩擦成本

在“以数治税”背景下，技术不应仅是监管工具，更应成为赋能主体的基础设施。推动税会协同数字化，是破解基层能力瓶

颈的关键路径。

首先，可在农业农村部主导的农村集体“三资”（资金、资产、资源）管理平台中，**嵌入“税会协同校验模块”**^[23]。该模块自动识别合作社账务中的免税与应税收入标签，对未设置辅助核算、共同费用未分摊等风险点发出预警，并提供标准化分摊模板供一键套用。由于“三资”平台已在多数县域普及，此举可低成本实现合规能力建设下沉。

其次，探索会计数据与电子税务局的有限共享机制。在保障数据安全与隐私前提下，允许合作社授权将其会计系统中的收入分类、成本归集等关键字段，以加密方式推送至电子税务局。系统自动比对申报表与账簿逻辑一致性，对匹配度高的主体给予“低风险”标识，减少人工稽查频次。这种“数据跑路代替人工跑腿”的模式，不仅提升监管效率，也使合规成果可被自动识别与奖励。

税会协同的实现不能依赖单一政策修补，而需构建涵盖规则统一、执行规范与技术支撑的制度接口体系。唯有通过跨部门协同制定清晰标准、通过程序约束保障裁量公正、通过数字赋能降低合规门槛，方能真正化解合作社“合规不可能三角”，使国家扶持政策从“纸面红利”转化为“现实获得感”，最终实现税收治理现代化与乡村合作经济高质量发展的双赢格局。

六、结论与理论启示

通过对农民专业合作社“分别核算”困境的系统剖析，揭示其本质并非技术操作难题，而是特殊经济组织在一般性财税制度中的制度适配失败。现行税收规则以营利性企业为默认原型，会计制度虽具特殊性却缺乏与税法的有效衔接，二者在规则逻辑、执行标准与能力预设上的结构性错配，使合作社陷入“合规不可能三角”——难以同时满足合法性、准确性与简易性要求。这一困境折射出我国财税治理体系对非典型市场主体制度包容性的不足。

在理论层面，本文提出“税会制度协同失灵”分析框架，将税会冲突从会计技术差异提升至制度结构摩擦的维度，整合新制度经济学的交易成本理论、财政法理的程序正当原则与会计治理的主体适配性视角，为理解非营利性或半营利性组织（如合作社、社会企业、社区基金会等）在主流财税体系中的边缘化处境提供了新的解释路径。该框架不仅拓展了传统税会差异研究的边界，也丰富了中国特色“弱营利组织”财税治理理论的内涵。

在政策层面，研究强调：制度设计必须兼顾合法性刚性与实施弹性。合法性是底线，确保税收法定与程序正义；弹性是智慧，体现对主体异质性与能力约束的尊重。未来财税改革应摒弃“一刀切”监管思维，转向“分类分级、动态适配”的治理模式，通过构建分层合规标准、跨部门规则接口与数字赋能机制，实现制度权威与主体可行性的统一。

家庭农场、农村集体经济组织、乡村互助社等多元“三农”主体，探究其在增值税、所得税、土地税费等多重制度下的适配逻辑。在此基础上，有望构建具有本土解释力的中国特色“三

农”财税适配理论体系，为全球发展中国家处理正式制度与非正规经济组织之间的张力提供中国方案。

参考文献

- [1] 国家税务总局.财税〔2023〕48号.关于支持小微企业和个体工商户发展有关税费政策的公告[Z].2023.
- [2] 财政部 农业农村部.财会〔2023〕27号.农民专业合作社会计制度.[Z].2023.
- [3] Coase, R. H. The Nature of the Firm[J]. *Economica*, 1937, 4(16): 386 - 405.
- [4] 刘剑文.税收法定原则的中国实践与制度完善[J].中国法学, 2021(4): 24 - 40.
- [5] 刘剑文.合作社法律地位的再思考 [J]. 法学研究, 2020(4):89 - 105.
- [6] 财政部. (财会〔2021〕37号).民专业合作社会计制度 [Z].2021.
- [7] 国家税务总局.财税〔2008〕81号.关于农民专业合作社税收政策的通知 [Z].2008.
- [8] 周志波 李明.合作社税会差异与合规成本研究 [J]. 税务研究.2023(5):62 - 68.
- [9] North D.C. *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*[M]. Cambridge University Press.1990.
- [10] 全国人民代表大会.中华人民共和国民法典 [Z].2023.
- [11] 张守文.税法原理(第九版) [M].北京.北京大学出版社.2022:73.
- [12] Sunstein C.R. *Legal Reasoning and Political Conflict*[M]. Oxford University Press.1996:112.
- [13] Bird R.M , Zolt E.M. *Redistribution via Taxation: The Limited Role of the Personal Income Tax in Developing Countries*[J]. *UCLA Law Review*.2008, 56(2): 337 - 392.
- [14] Ostrom E. *Governing the Commons: The Evolution of Institutions for Collective Action*[M]. Cambridge University Press.1990.
- [15] 黄祖辉 徐旭初.中国农民专业合作社制度研究 [M].浙江大学出版社.2019:145.
- [16] 郭雳. 特殊主体会计制度的适配性问题探析 [J]. 会计之友.2022(18):45 - 51.
- [17] 财政部 税务总局.财税〔2023〕48号.关于延续实施农民专业合作社有关税收优惠政策的公告 [Z].2023.
- [18] 国家税务总局.金税四期建设总体方案 (2021 - 2025) [Z].2021.
- [19] 财政部.财会〔2023〕27号.农民专业合作社会计制度 [Z].第二章 “会计科目设置” .
- [20] 农业农村部.全国农民合作社发展报告 (2023) [M].中国农业出版社.2024, 第33页 .
- [21] 陈新民.德国公法学基础理论 [M].山东人民出版社.2001, 第387页 .
- [22] North D.C. *Understanding the Process of Economic Change*. Princeton University Press.2005, p.62.
- [23] 农业农村部.农经发〔2022〕5号.关于进一步加强农村集体“三资”管理信息化建设的指导意见 [Z].2022.