

# 农民专业合作社承接租赁 农村耕地经营权会计处理探析

靳更喜 臧文平 沈廷金

**摘要：**本文基于耕地经营权作为一种法定财产权利的政策性特点，总结农民专业合作社承接租赁耕地经营权会计业务，归纳租赁费用、租赁关联费用和后续投入事项的特点及核算重点，通过列举解析具体的业务实例，探析相关业务的会计处理方法。

**关键词：**农民合作社；耕地经营权；承接租赁；关联费用；后续投入

**中图分类号：**F235.4 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2025)16-0045-04

农民专业合作社（以下简称合作社）作为目前最主要的新型农业经营主体（社会工商资本主体），以现代企业制度机制为基础，大力承接租赁农村土地经营权，组织实行耕地规模经营的情况正在形成普遍趋势。合作社在为农村土地规模流转和助力实施乡村振兴战略提供综合多元流转服务的同时，还要规范组织处理好相应的土地经营权租赁会计业务。现行《农民专业合作社会计制度》对农村耕地经营权租赁流转方式下的会计处理进行了规范，但如租金价格商定、租赁费项目构成及标准、明细会计科目设置使用和收取结算等具体会计处理内容未具体明确。本文主要结合会计业务处理基本规则和农村耕地经营权流转相关法规制度规定，通过实例，探讨合作社承接租赁耕地经营权的各项业务具体的会计处理方法。

## 一、合作社承接租赁耕地经营权业务的特点及核算重点

合作社承接租赁农村耕地经营权，主要包括租赁费用业务、租赁关联费用业务和租赁耕地后续投入业务三部分，

所承接租赁的耕地经营权是一项用益物权，标的物是农村自然资源中的农业用地，也是合作社开展农业生产与服务的重要生产资料。农村土地承包法、《农村土地经营权流转管理办法》等相关法律法规对分类确定租入耕地的流转期限、审核登记土地用途、备案等有明确的规定，对协商支付耕地经营权租赁关联费用和主张后续投入补偿有原则性政策约束。合作社在处理所承接租赁的农村耕地经营权业务时，为保证所有会计事项合法合规，对承接租赁的每一块耕地经营权必须首先审核是否符合国家关于土地经营与管理的法规政策要求，然后再依据国家统一的会计制度进行具体处理。

### （一）租赁费用业务

合作社承租入的耕地经营权只有经营使用权，没有法定所有权，承接租赁的耕地经营权流转期限届满，要将原流转租赁的耕地标的地块直接退还出租人。为取得承接当年和租赁期内各年份的收益，租入耕地经营权要按租赁协议支付约定的租金。与村级集体签订农村土地经营权承接租赁协议，须遵照当地政府指导的最低收益标准约定租

**作者简介：**靳更喜，山东省费县农业农村局；

臧文平，山东省临沂市财政局；

沈廷金，山东省临沂市农业农村局。



金价格,原则上按租赁经营年度支付;与家庭承包户及其他农业经营主体签订农村土地经营权承接租赁协议的,可参考乡镇以上政府指导的最低标准执行;与其他土地经营权权利人主体签订再流转协议的,参照当地同类耕地市场租金价格自行协商。租赁费用业务的重点是如何归集、分摊实际支付的租赁费用。合作社租入耕地经营权的会计业务具有经营性租赁性质、不引起账内资产价值的变动,不作为自有的无形资产或新增资本权益入账等特点,按实际支付方式以资本性支出业务处理,在会计制度规范下通过长期待摊费用归集摊销。

### (二) 租赁关联费用业务

合作社租入农户家庭承包耕地和其他权利人再流转耕地,要经协商一致向集体支付适量管理费用,又称流转服务费,该费用本质上是对租入地块有所有权的农村集体经济组织,改善治理耕作条件、培肥地力、组织协调流转等所做服务投入的补偿,这项支出只在承接农户家庭承包耕地经营权流转、其他权利人持有耕地经营权流转或再流转时,才可能发生并承担支付,支付的对象只能是农村集体经济组织(或代行职能的村民委员会)一个法人主体;合作社租入经营风险较高的耕地项目,可与出租人协商设立风险保证金;合作社参加保险机构履约保证保险的,自愿支付服务保险费用。此三项费用因土地经营权租赁流转发生,形成租赁业务关联费用,关联费用业务的重点是确认形成、支付及分摊结转。合作社所应支付的关联费用,在法律关系上已不是出租人法定的土地经营权流转收益,在确定支付的费用金额上与所约定执行的租金价格之间,也不存在必然的比例关系,在财务确认上不构成耕地租金价值的影响因素。

### (三) 租赁耕地后续投入业务

合作社对租入耕地依法进行的后续投入业务,包括耕地经营基本建设投入业务和终止经营时的投入成本补偿业务两部分。耕地经营基本建设投入业务是合作社承接租赁耕地经营权后,因普遍形成集中连片的耕种经营规模,对原来分散于各农户、集体或其他主体的耕地,就其耕作条件及各项经营开发条件等,需要统一进行的改善改良建设,所普遍发生的相应后续投入业务。后续投入属于合作社资本性支出,主要是为了继续改善租入地块耕作经营条件和培肥地力,是为保障和提高整个

租期的经营收益而支付的建设成本费用。终止经营时的投入成本补偿业务是在终止租赁地块经营时,对后续投入成本摊余额进行协商约定补偿标准和补偿方式的业务,包括后续投入的费用、形成的资产净值等确认,以及实际补偿价值的获得,合作社要按照与原出租方商定的标准或以委托评估的结果确认入账。要根据协商获得的合理补偿,对原后续投入成本形成的账面差额,按其余额性质分别进行结转处理。合作社后续投入业务的重点是准确核算所投入土地治理成本的费用归集、摊销和主张赔偿。合作社实际发生的材料、人工及相关建设费用,均作为基本建设在建工程项目予以归集,工程完工并验收后要分类结转建设成本。其中,生产设施等建设工程形成资产的转为固定资产,土地整理和改良土壤等建设工程不形成资产的,转为长期待摊费用。合作社将实际支出的建设投入成本费用在完工投入使用当年及以后各经营收益年度分期摊销。合作社按费用性质结转后续投入摊余成本。同时终止(包括提前终止)计提或摊销原已形成固定资产成本折余额和长期待摊费用余额,补偿金额超过或低于账面价值的差额转入当年其他经营收支,由原来的资本性支出转为损益性支出。

## 二、合作社承接租赁耕地经营权业务实例

合作社承接租赁耕地经营权业务主要根据单项租赁协议组织进行,在履行租赁协议中发生的重点会计业务包括四个部分:一是租金费用形成事项。依据租赁协议签订时约定的租赁费用价格确定租金形成,没有实际支付款项前实行按年度分期承担,不对未来年度分担部分进行预提。二是租金费用支付事项。包括按协议约定价格及其付款方式支付租金、按协议约定支付超期未付租金的加付利息、

协商抵顶核销等业务处理。三是租赁关联费用支出事项。包括按协议确定的数额标准协商支付租赁流转管理费用,按与对方协商设立的风险保障金要求,暂付较高经营风险项目风险保障金,按保险机构要求支付履约保证保险服务投保费。四是后续投入及成本补偿结转事项。包括合作社进行的有关基础设施建设成本结转处理、耕地土壤改良投入成本结转处理、租赁投入补偿费处理以及成本补偿差额转移业务处理。以下结合当前实践需要,对各部分中的重点业务进行举例分析。

### (一) 租金费用形成业务实例

合作社在租赁耕地经营权业务中,对确定每年度分期入账的租金费用,根据租入耕地经营权地块的性质状态、使用用途或项目等情况,列入相关收益性资产的成本,同时,作为与非合作社成员之间发生的应付款项汇集入账。如果协议约定一次性提前支付或分期支付(间隔超过一年的),则在实际支付款项后列入资本性支出(按长期待摊费用处理)。

例1:2019年6月,合作社承接租入所在村集体机动地10亩,用于蘑菇栽培试验种植。承接租赁协议约定租期2年,每亩年租金1200元,总租金24000元,价款在签订租赁协议时已一次性以银行存款支付。

本例中,租入的村集体机动地是家庭承包耕地的预留部分,可以直接用于蘑菇栽培种植,属于耕地经营使用,实际支付的2年租金分别构成各年蘑菇试验种植项目的生产成本价值。蘑菇在收获前属于生长中的大田蔬菜,根据会计制度规定,在第一年收获前,应直接列入消耗性生物资产成本,记入当年“消耗性生物资产”科目,由第二年分担的租金列入资本性支出,记入“长期待摊费用”科目,实际摊销时再转入“消耗性生物资产”科目。相关会计处理如下(单位:元,下同):

#### (1) 第一年支付时:

借:消耗性生物资产——蘑菇	12 000
长期待摊费用——其他长期待摊	12 000
贷:银行存款	24 000

#### (2) 第二年摊销时:

借:消耗性生物资产——蘑菇	12 000
贷:长期待摊费用——其他长期待摊	12 000

### (二) 租金费用支付业务实例

合作社支付耕地经营权流转租赁费用有多种付款方式,如签订协议时提前一次性支付、按年度平均支付、租赁

期内分期分次超年度提前支付和超过约定期限加息支付等情形,主要包括四项业务:一是实际支付款项后,结转前期租金形成时已记入的应付款。二是结转提前一次性付款时,按资本性支出记入的长期待摊费用。三是归集超期未付租金加息费用入账与转销。四是应付租金转销,即因交易结算抵销、债权人豁免债务、债务无法偿付和债务转入合作社股金等情形发生,应予进行的账面租金支付核销。

例2:2024年8月,合作社应付下年村集体耕地经营租金9万元,因故未付。经与出租方协商一致,同意延期至3年后以银行存款一次性偿付,按每年3%的年利率标准支付延期费用,平均每年增加利息2700元,共计8100元,3年到期后以银行存款一次性支付。

本例中,合作社原应付的9万元租金因故没有按时付款,按照权责发生制会计核算要求,合作社应将其记入应付款。每年延期支付的2700元利息属于新增利息费用,没有支付前形成新的应付款项,实际业务处理通过“财务费用”和“应付款”科目核算,到期一次性支付时再将应付款余额转销。相关会计处理如下:

#### (1) 未付租金处理:

借:长期待摊费用——其他长期待摊	90 000
贷:应付款——村集体经济组织	90 000

#### (2) 当月应付租金费用处理:

借:生产成本(或消耗性生物资产)	7 500
贷:长期待摊费用——其他长期待摊	7 500

#### (3) 每年新增利息处理:

借:财务费用——租金延期利息	2 700
贷:应付款——村集体经济组织	2 700

#### (4) 实际到期一次性支付租金及利息处理:

借:应付款——村集体经济组织	98 100
贷:银行存款	98 100

### (三) 支付耕地租赁关联费用业务实例

合作社支付耕地经营权流转租赁关联费用包括三项业务:一是按协议确定的数额标准协商支付租赁流转管理费用。二是按与对方协商设立的风险保障金要求,暂付较高经营风险项目风险保障金。三是按保险机构要求支付履约保证保险服务投保费。

例3:合作社承接租入村集体家庭承包耕地2000亩,约定流转期限10年,经协商向该村集体以银行存款一次性支付租赁流转服务费2万元,每年平均分摊2000元。另外,自愿以银行存款向村集体交付风险保障金5万元,向保险

公司缴纳履约保证保险服务费1万元。

本例中，合作社向村集体支付的流转服务费2万元，是未来经营该宗耕地地块的长期管理费用支出。由当年分摊的流转费部分主要取决于合作社原来协商争取的程度，一般属于管理费用支出。向村集体交付的高风险项目经营风险保障金5万元属于往来性质预付款项。向保险公司缴纳的履约保证保险费1万元属于费用支出范围中的其他支出项目。根据会计业务基本处理规则规定，可分别通过“长期待摊费用”科目、“管理费用”科目、“应收款”科目和“其他支出”科目核算。相关会计处理如下：

(1) 支付各项费用处理：

借：长期待摊费用——其他长期待摊	20 000
应收款——村集体经济组织	50 000
其他支出——保险费	10 000
贷：银行存款	80 000

(2) 由当年分摊的费用处理：

借：管理费用——流转服务费	2 000
贷：长期待摊费用——其他长期待摊	2 000

(四) 后续投入业务实例

合作社后续投入主要通过相关工程建设进行，主要包括形成资产的在建工程成本结转业务、不形成资产的土壤治理改良费用形成与待摊业务、后续投入成本摊销补偿业务和成本补偿差额转移业务。

例4：合作社对承租租入的耕地进行统一治理经营，自行架设节水滴灌设备一套，完工建设成本累计20万元，现经验收合格并投入使用。同时，对所租地块耕作地势平整累计支付费用3万元，现已完工并验收合格。

本例中，节水滴灌设备架设建设属于资产建设项目新形成的固定资产，在验收合格后，应将前期在建工程归集的成本转入“固定资产”科目；地势平整不形成实际资产，应将其产生的费用从“在建工程”科目转入“长期待摊费用”科目。另外，根据会计制度计提固定资产折旧一般规定要求，该项固定资产属于建设新增，入账当月不计提折旧。相关会计处理如下：

借：固定资产——节水滴灌设备	200 000
长期待摊费用——其他长期待摊	30 000
贷：在建工程——自营工程——滴灌建设	200 000
——耕地平整	30 000

责任编辑 刘霖

主要参考文献

- [1]肖良.农村经营权流转过程中的会计处理[J].财会学习,2017,(12):18-19.
- [2]刘敏.村集体与党支部领办合作社业务解析[J].农村村务会计,2024,(6):7-12.

图片新闻

中国会计学会管理会计专业委员会赴东方电气集团学习调研



近日，为深入贯彻新发展理念，推动管理会计在数智化时代的创新应用，助力企业高质量发展，中国会计学会管理会计专业委员会（以下简称专委会）调研团赴东方电气集团学习调研，实地参观了东方汽轮机展览馆、东方汽轮机数字化工厂，深入了解东方电气集团智能制造、产业布局等方面的具体情况，并围绕“全面深化管理会计应用、人工智能与业财融合创新”主题进行座谈交流。座谈会上，东方电气集团介绍了在经营发展、管理创新、数字化转型等方面的成果与实践，以及管理会计在集团公司发展进程中发挥的战略支撑作用。集团下属单位详细汇报了财务数智化转型助力

财务管理水平提升应用实践、业财融合数智化项目建设情况、产业数字化与数字产业化发展情况，集中展示了集团公司在经营管理与智能制造领域的创新成果。专委会高度评价东方电气集团在数智化转型及管理会计应用中的探索与实践，并对东方电气集团管理会计建设与应用水平提升及财务数智化建设提升提出了意见。

(本刊记者)