

学校编码: 10384

分类号_____密级_____

学 号: X2009157043

UDC_____

厦 门 大 学

硕 士 学 位 论 文

企业政策性搬迁会计研究

Study on Accounting Standards of the Policy-Based Relocation of Enterprises

李 崇 敏

指导教师姓名: 李 成 副 教 授

专 业 名 称: 会 计 硕 士 (MPAcc)

论文提交日期: 2 0 1 6 年 月

论文答辩时间: 2 0 1 6 年 月

学位授予日期: 2 0 1 6 年 月

答辩委员会主席: _____

评 阅 人: _____

2016 年 月

厦门大学学位论文原创性声明

本人呈交的学位论文是本人在导师指导下,独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考其他个人或集体已经发表的研究成果,均在文中以适当方式明确标明,并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范(试行)》。

另外,该学位论文为()课题(组)的研究成果,获得()课题(组)经费或实验室的资助,在()实验室完成。(请在以上括号内填写课题或课题组负责人或实验室名称,未有此项声明内容的,可以不作特别声明。)

声明人(签名):

年 月 日

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

1. 经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，
于 年 月 日解密，解密后适用上述授权。

2. 不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

年 月 日

摘要

随着我国新型城镇化进程的不断加快，企业政策性搬迁成为经常性的问题。企业政策性搬迁涉及金额大、跨期长、会计及税务处理复杂，会计处理如有不当，对企业财务状况、经营成果等影响重大。财政部于 2009 年制定了《企业会计准则解释第 3 号》，对企业收到政府给予的搬迁补偿款应当如何进行会计处理进行了规范，初步统一了相关会计处理，但实务中仍继续面临不少问题。本文重点研究了政策性搬迁的具体会计处理规范，在收集分析大量上市公司政策性搬迁会计处理案例的基础上获取会计处理实践情况，研究过程中关注了实务执行偏差，提出会计处理规范可商榷之处，总结了企业利用政策性搬迁事项进行盈余管理的几种表现，并辅以若干上市公司具体的会计处理案例加以证明，最终得出本文结论：现行会计处理规定存在适用范围界定不清、将搬迁补偿款作为政府补助及政府投资补助处理存在很大争议、未明确货币补偿以外补偿方式的会计处理等多项不完善或者有争议之处，并可能导致企业借此进行盈余管理，从而影响投资者决策。本文提出了完善会计处理及监管的相关方案。

本文的研究具有一定的理论意义和现实意义，本文的创新之处在于突破了已有文献的研究范围，以往文献多停留在理论研究层面或者只结合少数的案例进行研究，而本文应用规范研究和案例研究相结合的方法，研究分析了大量的上市公司案例，对理论研究结论形成了有利的支撑，也使得本文提出的完善方案具有较好的可行性和现实性，同时本文大量的研究资料可供相关企业进行政策性搬迁事项会计处理时参考，也可作为相关部门的调研参考资料。

关键词：政策性搬迁；会计准则；政府补助

Abstract

With the ever-accelerating process of China's new urbanization, the policy-based relocation of enterprises has become a recurring issue. The policy-based relocation of enterprises involves large amount, long period, complex accounting and tax treatment, accounting treatment, if not properly, will have great impact on the enterprise's financial situations and operating achievements.

Ministry of Finance formulated the “Interpretation No. 3 of the Accounting Standards for Business Enterprises” in 2009, this standard illustrates how to carry on the accounting treatment when enterprise receives the government to give the relocation compensation, initially unifies the related accounting treatment, but still continues to face many problems in practice.

This paper focuses on the specific accounting treatment of the policy-based relocation, collects a large number of listed company policy-based relocation cases for the accounting treatment based on access to the accounting practice, focus on the practical implementation deviation in the practice process, proposes some improvements on the accounting standards, supplements many accounting case study of listed companies to prove the accounting treatment, and finally draws the conclusion of the thesis.

The existing accounting treatment provisions are not clear, and controversy is presented within the scope of the definition of the relocation compensation as a government subsidy and the government investment subsidy treatment, unidentified the accounting treatment of compensation methods other than monetary compensation, and may cause the enterprise to take the earnings management to affect investors' decision-making.

This paper puts forward the relevant solutions to improve the accounting treatment and supervision.

The research of this paper has certain theoretical and practical significance. The innovation of this paper is to break through the scope of the existing literature, most of the previous literature stays at the theoretical research level or only combines a small number of case studies, but this paper applies both the normative research and case study method to analysis a large number of listed companies' case to lend support

for the theoretical research conclusions, meanwhile, a large number of research data can be used for the relevant enterprises to carry out the accounting treatment of the policy-based relocation, but also can be used as a reference for the relevant departments.

Key words: Policy-Based Relocation; Accounting Standards; Government Subsidies.

厦门大学博硕士论文摘要库

目 录

第一章 导论	1
1.1 选题的背景和意义	1
1.2 文献综述	2
1.3 研究方法和论文框架	7
1.4 论文创新点	7
第二章 政策性搬迁概论	8
2.1 政策性搬迁概念与界定	8
2.2 政策性搬迁的补偿规定	9
2.3 政策性搬迁的实践情况	9
第三章 政策性搬迁的相关会计问题	14
3.1 政策性搬迁会计处理规范	14
3.2 政府补助会计问题	18
3.3 政策性搬迁会计处理的实践情况	19
第四章 政策性搬迁会计处理实践选择的原因分析	30
4.1 政策性搬迁会计处理规范存在可商榷之处	30
4.2 政策性搬迁事项与企业盈余管理行为	33
4.3 监管层态度对政策性搬迁会计处理的影响	36
第五章 基于上市公司的案例研究	37
5.1 基于相似性质搬迁事项的案例分析	37
5.2 基于盈余管理的案例分析	40
5.3 本章总结	45
第六章 政策性搬迁会计处理改进方案设计和结论	47
6.1 方案设计	47
6.2 结论	49
6.3 本文的不足	49

参考文献.....	51
致谢.....	54

厦门大学博硕士论文摘要库

Contents

Chapter 1 Introduction	1
1.1 Background and significance	1
1.2 Journals reviewed	2
1.3 Research methods and thesis framework	7
1.4 Innovation point of the paper	7
Chapter 2 Introduction to policy-based relocation	8
2.1 The concept and definition of the policy-based relocation	8
2.2 Compensation provisions for the policy-based relocation	9
2.3 The practice of policy-based relocation	9
Chapter 3 The related accounting issues of the policy-based relocation	14
3.1 Accounting treatment of policy-based relocation	14
3.2 Accounting problem of government subsidy	18
3.3 The practical situation of the accounting treatment of the policy-based relocation	19
Chapter 4 Analysis of the reasons for the choice of the accounting treatment of the policy-based relocation	30
4.1 Some open questions about the accounting treatment provisions of the policy-based relocation	30
4.2 Policy-based relocation and earnings management behavior	33
4.3 The influence of the attitude of regulators on the accounting treatment of the policy-based relocation	36
Chapter 5 A case study of listed companies	37
5.1 Case analysis of relocation items based on similarity	37
5.2 Case analysis based on Earnings Management	40
5.3 Summary of this chapter	45
Chapter 6 Scheme design and conclusion	47
6.1 Scheme design	47
6.2 Conclusion	49

6.3 Deficiency of this paper	49
References	51
Acknowledgements	54

厦门大学博硕士论文摘要库

第一章 导论

1.1 选题的背景和意义

1.1.1 选题的背景

随着我国新型城镇化进程不断推进，基于城镇整体规划、环境保护、基建、产业结构调整、棚户区改造等公共利益原因，企业厂区被政府规划收储而进行搬迁的案例不断出现。搬迁涉及到各方的利益，在某种程度上可以说是经济利益的再次分配。对于搬迁企业而言，搬迁事项涉及金额大、跨期长、会计处理复杂，会计处理如有不当，将对企业财务状况、经营成果、现金流量以及税款计缴影响重大，且可能影响多个会计年度。财政部于2009年制定了《企业会计准则解释第3号》（以下简称第3号解释），其中包含企业收到的由政府支付的搬迁补偿款的会计处理规定，明确该类搬迁补偿款应作为专项应付款并按照政府补助准则进行会计处理，且结余应当作为资本公积，遵循“搬迁补偿不能确认利润”的观念。^[1]但是在此后的上市公司关于搬迁事项公告中，对于其如何对搬迁事项进行会计处理的内容，经常让投资者感到迷惑。如钱江摩托（证券代码：000913）在2009临-032公告中陈述，全资子公司部分厂区土地收储及搬迁补偿按照第3号解释和政府补助准则的规定处理，结余作为资本公积，而美欣达（证券代码：002034）在2011-002公告中陈述，因子公司奥达纺织之搬迁事项将实现资产增值14715.32万元，按持有51%的股权比例计算本次交易将会使公司2011年度的非经常性损益增加约7500万元。为何同样的搬迁事项，有些企业直接计入当期损益，而有些企业却未计入？因类似的情形很多，该问题引起了中国证监会的关注，并在《2012年上市公司执行会计准则监管报告》中指出，在实务中如何判断搬迁补偿问题的经济实质并对其进行会计处理，存在不一致的做法，需要进一步研究。^[2]在非上市公司，企业政策性搬迁会计处理情况更是五花八门。

第3号解释生效至今已有七年多时间，为何其关于企业政策性搬迁会计处理规定的遵循度还是不高，是因为企业、会计人员对相关规定的理解存在偏差，还是因为相关规定本身存在不合理性，抑或是因为存在盈余管理的动机而罔顾相关

规定？如果是相关规定本身存在不合理性，如何修改完善更妥当一些呢？做一些修改以后是不是可以减少企业借此进行盈余管理的机会？这些问题，有些学者或实务工作者提出了自己的一些意见和建议，本文也始终围绕这些问题进行思考。

1.1.2 选题的理论意义

对于企业政策性搬迁会计处理规范有两个，目前主要为第3号解释的相关规定，该会计处理规范规定复杂，在理解方面还不统一，并且会计处理规范本身在合理性方面还存在一些问题，由此带来的争议给相关部门对该会计处理监管造成较大困难，本文从理论出发进行分析，并提出自己的观点。这对会计处理规范的修改完善以及会计处理规范的执行大有裨益。

1.1.3 选题的现实意义

目前我国正在大力推进新型城镇化，城镇化是继工业化后推动经济发展的新引擎，城镇化的一个典型特征是企业的搬迁、拆迁成为经常性的问题。企业搬迁事项涉及金额大、跨期长、会计及税务处理复杂，对企业财务状况、经营成果、现金流量以及税款计缴影响重大，资本市场也屡屡出现搬迁概念股的炒作。从会计处理规范实际执行情况看，研究政策性搬迁会计处理有利于统一不同企业对会计处理规范的理解和应用，规范相关企业的会计处理，减少企业盈余管理的空间，确保会计信息客观以及不同企业会计信息的可比性，为财务报告使用者提供规范、相关、可比的会计信息，保护投资者利益。

1.2 文献综述

1.2.1 国内研究成果

目前研究第3号解释生效以来涉及搬迁事项的上市公司对会计处理规范如何应用、为什么会产生执行偏差以及相关建议的学术文献并不多见，这和搬迁事项跨期长、研究工作量大有一定的关系。目前主要的研究方向集中在会计处理规范的适用范围、搬迁补偿款的性质、会计科目的运用、损失认定等方面。第3号解释生效已经七年多，相关的完整的涉及搬迁补偿事项的上市公司案例已经比较多，可以提供比较丰富的研究素材，为本文的研究提供了较大的便利。

一、搬迁事项会计确认研究

会计确认的应用过程包括从辨识交易事项开始直至编制财务报表,包含初始确认、后续确认、终止确认。^[3]对于搬迁事项的会计确认,会计界争论的主要焦点是:哪些搬迁事项适用第3号解释的会计处理规定;搬迁补偿款的性质是政府补助或者政府投资补助还是一般性的资产处置对价;使用什么会计账户予以记录。

适用第3号解释相关会计处理规定的前提是企业因公共利益原因搬迁而收到政府从财政预算直接拨付的搬迁补偿款(以下对财政预算直接拨付简称为财政拨款)。对于何为从财政拨款存在不同的观点,有观点认为按照直接来源判断,但也有观点认为可以举证证明其最终来源为财政预算拨款。陈奕蔚(2006)认为,除了付款人为政府财政专户的搬迁事项可以适用文件规定外,从专业拆迁公司、政府设立的开发公司等等动拆迁的具体实施者获取的补偿金,并且同时满足以下两项条件,可将该搬迁补偿款视为政府拨款:(1)补偿款金额由政府最终确定、有批文;(2)政府财政专户是搬迁补偿款最终来源,动拆迁的具体实施者的作用只是代收代付不谋取利益。^[4]丁剑(2013)认为,目前政府直接实施搬迁情况不多,主要通过土地收储、政府设立的拆迁公司或其他专业拆迁公司实施,搬迁补偿款层层下放,丁剑认为因为土地收储中心代表政府收购储备,收到的补偿款应当属于政府财政拨款而不能仅看汇款方是否为财政专户来界定,同时认为如果拆迁公司仅负责实施拆迁行为或签订补偿合同,政府以批文形式确定补偿款,但补偿款通过拆迁公司账户拨付,这种情况也应属于政府财政拨款,但是如果政府按照预算确定的搬迁补偿款拨付给拆迁公司,拆迁公司负责与搬迁户谈判补偿金额并支付补偿款,这种情况下拆迁公司一般从盈利角度出发刻意压低补偿款以获取自身的利益,搬迁企业收取的此类搬迁补偿款则不能界定为政府财政拨款。^[5]汪洋(2012)则认为,只有严格符合以下两个条件的搬迁才是政策性搬迁:一是企业搬迁必须是为了公共利益而进行的;二是收到的搬迁补偿款必须是从财政拨款的。^[6]储昭宪(2015)也认为,收到的政府搬迁补偿款必须满足如下条件才能适用第3号解释的会计处理规定:(1)搬迁是因公共利益需要而进行的;(2)收到的补偿款是政府本身支付的,或者说是纳入财政预算的。^[7]杨荣军(2014)认为拆迁补偿款必须由财政预算资金直接拨付搬迁企业的规定过于严格,建议只要

是为了公共利益而进行的企业搬迁就可以按照第3号解释处理。^[8]

第3号解释将因公共利益搬迁而收到的财政拨付补偿款项界定为政府补助或者政府投资补助。李允清，高洪义（2009）认为，政府补助强调的是无偿性、激励性，一旦给予无需偿还，政策性搬迁补偿款项的支付本身带有很大的无奈性，搬迁企业和政府都无奈，政府为促使搬迁企业能得以及时搬迁而事先给予企业的搬迁款具有补偿性，因为企业失去了现有土地使用权并且还要迁置固定资产等，政府得到了一定资产的使用权，或是政府能够收回企业所占用的土地及取得相应地段的通行权，该款项是对企业因政府规划所造成企业资产处置、异地搬迁或转型等的补偿，是政府所担责的一种体现，不是无偿性获得的而是交换性所得，政策性搬迁补偿款与政府补助收入两者的经济性质不同，一个是无偿给予，另一则是因自己的资产被征用而获得的交换性现金流入，或者是通过盘活存量资产所获得的款项，只不过该现金流入是通过财政拨款的形式或财政渠道获得的，不能因其有了“财政”这个外衣，就据此把它也列入政府补助收入的范畴，应按照实质重于形式原则的要求，将其区别对待，因此政策性搬迁补偿款结余应该作为收益，不应当计入资本公积中，因为其实质上相当于搬迁企业的资产处置收入超过成本的所得。^[9]刘雪峰（2010）认为根据现行法律规定，搬迁补偿款实质是政府对企业按照政府要求做出搬迁行为而支付的对价，本质是两个主体的民事行为，不是无偿的，不符合政府补助的定义，其性质不是政府补助。^[10]储昭宪（2015）也认为，企业政策性搬迁为被迫搬迁，其收到的搬迁补偿款应理解为政府为获取企业经营场所上的建筑物而付出的代价，不管它获取以后是拆除，还是做其他用途，因而不是无偿的，不能作为政府补助进行会计处理，换句话说，此时应该将政府作为交易对手，而不是行政管理机关。^[7]中国证监会（2013）提到，上市公司收到的搬迁补偿款，是作为正常的资产处置事项，还是认定为政府补助，实务中判断和理解不一致，支持作为正常资产处置的理由是搬迁补偿款的确定基础是搬迁过程中被处置资产（通常为不动产）的市场价，实质与公司其他方式处置资产并收款的事项不存在区别，只不过交易对象是政府罢了，因此，会计处理应当按照资产处置原则一次性确认损益，除非确凿证据表明该补偿款明显偏高，而支持作为政府补助处理的理由是这样会计处理比较稳健，不会因搬迁事项一次性确认很大的损益，中国证监会认为，鉴于城镇搬迁项目的多样性，不宜采取一刀切

的方式处理上述问题。^[2]

根据第3号解释规定，应使用专项应付款科目核算因公共利益搬迁而收到的财政拨付补偿款项，并视情况转入递延收益或资本公积。对通过“专项应付款”以及“资本公积”会计科目进行核算，有认同的观点也有反对的观点，反对的理由是通过上述会计科目核算不能反映搬迁补偿款的政府补助性质。刘雪峰(2010)认为，根据“专项应付款”会计科目的主要账务处理说明，“专项应付款”核算的是政府作为企业所有者投入的具有专项或特定用途的款项，实务中使用“专项应付款”核算搬迁补偿款的做法容易引起误解，因此，使用“其他应付款”或“长期应付款”科目核算收到的搬迁补偿款更为合适。^[10] 杨荣军(2014)也认为使用“专项应付款”科目核算搬迁补偿款并不妥当，政府向企业拨付搬迁补偿款，是对企业为公共利益进行搬迁而遭受损失所做的补偿，而非政府作为所有者对企业进行的投入，认为根据搬迁时间的长短，更适合使用“其他应付款”或者“长期应付款”。^[8]

二、搬迁事项会计计量研究

会计计量属性可分为当前计量和非当前计量，最主要的当前计量是公允价值，最主要的非当前计量是历史成本。^[3] 对于搬迁事项的会计计量，会计界争论的主要焦点是：发生的固定资产和无形资产损失是否以公允价值为基础确定。

第3号解释要求企业收取的政策性搬迁补偿款中，对企业在搬建过程中发生的资产损失进行补偿的，应自专项应付款转入递延收益，并依据政府补助准则进行会计处理。杨荣军(2014)认为对如何认定损失存在如下两种意见：按照搬迁资产账面价值确认损失和按照搬迁资产公允价值确认损失，第一种方法的优点在于符合历史成本原则，损失的确认依据客观真实，避免了一次性确认很高的收益而造成很大的利润波动，更符合第3号解释原意但与《国有土地上房屋征收与补偿条例》(以下简称征收补偿条例)对被征收房屋应按其公允价值进行补偿的规定有所不符，如果搬迁资产的公允价值能够可靠获得，采取第二种方法更符合搬迁补偿的交易实质。^[8] 李青云(2012)认为政府搬迁补偿款中对土地和地上建筑物成本的补偿(包括拆迁费用及损失补偿)的部分，按处置收益额转入“营业外收入”，实质上该观点认同按照搬迁资产公允价值确认损失。^[11]

三、搬迁事项会计披露研究

会计披露标准包括恰当性、公正性、充分性、重要性、实质重于形式、效益大于成本等，充分性要求不论是定量还是定性信息，只要它们对使用者决策具有重要影响都应当通过一定的形式予以披露。^[3] 对于搬迁事项的会计披露，会计实务的难点和争论焦点是：搬迁补偿款列示为现金流量表的什么项目；报表附注应如何披露。

对于现金流量表的列示项目，陈奕蔚（2006）认为，搬迁补偿款可分为搬迁资产清理和报废损失、搬迁费用的补偿以及新建资产成本补偿，理论上应当分别列示为“处置固定资产、无形资产和其他长期资产所收到的现金”和“收到的其他与筹资活动有关的现金”，但由于难以按照可靠的标准在投资和筹资活动之间进行分解，因此可全部作为“收到的其他与筹资活动有关的现金”项目列示。^[4] 裴志军（2012）认为，搬迁补偿款中属于搬迁过程中固定资产和无形资产损失对应的款项应计入“处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额”项目，属于结余转入资本公积的部分计入“收到其他与筹资活动有关的现金”项目，其余部分计入“收到其他与经营活动有关的现金”项目。^[12]

关于报表附注的披露，中国证监会（2013）认为，应在财务报表附注中就交易（拆迁事项和补偿条款）的关键条款进行充分披露，^[2] 财政部（2005）要求企业应当单独披露收到的搬迁补偿款总额、搬迁结束后转入资本公积或当期损益的金额。

1.2.2 国外研究成果

企业政策性搬迁的提法是中国所特有的，国际会计准则并无此概念，国外当前研究这一课题的文献尚没有发现。本文在研究过程中特地关注了境内外同时上市公司年度报告披露的境内外会计准则下会计数据差异，未发现因政策性搬迁事项形成的差异。但IAS20指出，政府补助是政府向企业转移资源的一种援助，援助的目的是为了换取企业在过去或未来进行有关经营活动，该项经营活动应按照某项经济条件，并且特别指出与政府之间发生的不能与正常交易分清的那些交易以及那些无法合理作价的政府援助不属于政府补助。^[13] 显然，按照上述表述，政策性搬迁事项不符合IAS20对政府补助的定义，因为该事项既不能与正常交易分清，同时又不是企业的经营活动。

Degree papers are in the “[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)”.

Fulltexts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.