企业搬迁会计处理探讨

杨荣军

（枣庄学院经济与管理学院　山东枣庄　277160）

【摘要】企业由于搬迁获得的拆迁补偿款数额巨大，往往会对企业财务状况产生较大影响，但由于在实务操作中对有关政策的理解不同，导致不同企业的会计处理差异很大，影响了会计信息的可比性。本文对此问题进行了深入分析。

【关键词】企业搬迁　政府补助　解释3

近年来，为了配合旧城改造、棚户区建设等公益事业，许多位于城市中心的企业进行了整体搬迁。为弥补企业由于搬迁遭受的损失，地方政府往往会对其予以一定的补偿，对企业的经营状况产生了较大的影响。2010年颁布的《企业会计准则解释第3号》（以下简称“解释3”）对此业务进行了专门规定，但在实际工作中，由于对有关政策的理解不同，不同企业的处理差异很大。本文在对相关准则、解释进行分析的基础上，提出了自己的看法。

一、对企业搬迁处理规定的解析

解释3规定：企业因公共利益进行搬迁，收到政府从财政预算直接拨付的搬迁补偿款，应作为专项应付款处理。对企业在搬迁和重建过程中发生的固定资产和无形资产损失、有关费用性支出、停工损失及搬迁后拟新建资产进行补偿的，应自专项应付款转入递延收益，并按照《企业会计准则第16号——政府补助》进行会计处理。企业取得的搬迁补偿款扣除转入递延收益的金额后如有结余的，应当作为资本公积处理。企业收到除上述之外的搬迁补偿款，应当按照《企业会计准则第4号——固定资产》、《企业会计准则第16号——政府补助》等进行处理。

分析上述规定，可以发现：①对于那些为了公共利益而进行的、所获补偿款由财政预算直接拨付的搬迁（以下简称“政策性搬迁”），解释3进行了类似预算会计的双分录处理：一方面要反映企业因拆迁发生的财产损失、重建等业务，另一方面要反映搬迁补偿款的使用与结余情况；对于那些不能同时满足这两个条件的搬迁（以下简称“非政策性搬迁”），就要按照转让资产与获得政府补助处理并一次性确认资产转让损益。②解释3突破了政府补助准则只允许采用收益法的规定，而是同时采取了收益法和资本法：专项应付款余额转入“资本公积”，这属于资本法（这一处理延续了财企[2005]123号文的规定，主要是为了防止企业操纵利润或作为结余用对股东分配）；对企业因政策性搬迁发生的损失与新建资产支出，自专项应付款转入递延收益，这属于收益法。③解释3强调以企业经营业务为主线，将政策性搬迁补偿作为非经常性损益事项处理，不在搬迁当期一次性确认损益，反映的会计信息更加清晰真实。

二、解释3存在的问题

1. 如何认定损失存在争议。虽然解释3对政策性拆迁补偿款的会计处理做出了明确的规定，但对如何认定损失存在如下两种意见：

（1）按照搬迁资产账面价值确认损失。这种方法的要点包括：①按照搬迁资产的账面价值确认搬迁损失，同时冲减专项应付款并计入递延收益，同时将递延收益转入营业外收入。②搬迁后新建资产的，按支出金额冲减专项应付款并计入递延收益，随着固定资产折旧的提取将递延收益逐期转入营业外收入。③上述业务办理完毕后，搬迁补偿款如果还有剩余的，转入资本公积。④在搬迁环节不确认搬迁补偿损益。

例1：某企业进行政策性搬迁，被征用土地的账面余额为300万元，已摊销60万元，公允价值为500元。拆除的房屋原值1 000万元，已提折旧600万元，公允价值为800万元。收到政府拨付的搬迁补偿款3 000万元，公司在其他地区购买了新厂房，价值1 500万元，预计使用年限为30年，假定无残值。

会计处理为：①企业获得搬迁补偿款，借：银行存款3 000；贷：专项应付款3 000。②按照账面价值转销土地使用权损失，借：营业外支出240，累计摊销60；贷：无形资产300。借：专项应付款240；贷：递延收益240。借：递延收益240；贷：营业外收入240。③按照账面价值转销建筑物损

失，借：固定资产清理400，累计折旧600；贷：固定资产1 000。借：营业外支出400；贷：固定资产清理400。借：专项应付款400；贷：递延收益400。借：递延收益400；贷：营业外收入400。④购买新资产，借：固定资产1 500；贷：银行存款1 500。借：专项应付款1 500；贷：递延收益1 500。当年提取折旧，借：制造费用50；贷：累计折旧50。借：递延收益50；贷：营业外收入50。⑤固定资产使用期限届满，将结余的搬迁补偿款转入资本公积，借：专项应付款860；贷：资本公积860。

这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，搬迁补偿款分别转入递延收益和资本公积的做法也避免了企业一次性确认很高的收益，不会造成很大的利润波动。缺点在于不符合《国有土地上房屋征收与补偿条例》对被征收房屋应按其公允价值进行补偿的规定。

（2）按照搬迁资产公允价值确认损失。这种观点认为：依据政府补助准则，政府补助是指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产。但企业获得拆迁补偿款并不是真正无偿的，而是以丧失土地使用权、支付搬迁费用、重新购买资产为代价的。根据实质重于形式的原则，不能仅仅因为是政策性搬迁就将拆迁补偿款全部作为政府补助处理，而应在考虑搬迁企业是否得到合理补偿的基础上，确定交易事项的实质及处理方法。

《国有土地上房屋征收与补偿条例》规定，对被征收房屋价值的补偿，不得低于房屋征收决定公告之日被征收房屋类似房地产的市场价格。这意味着，政府对企业的搬迁补偿至少要等于被征收房产的市场价格（也就是公允价值），甚至有可能出现前者高于后者的情况。如果出现第一种情况，实际上是政府按照公允价值购买了企业资产，企业并没有获得政府补助；如果出现第二种情况，拆迁补偿款高于征收房产公允价值的部分，可以视为政府对搬迁企业的奖励，这才是真正的政府补助。因此，对于搬迁补偿款应区别对待：①相当于搬迁资产公允价值的搬迁补偿款收入按处置资产处理，将这部分补偿款收入与资产账面价值的差额确认资产处置损益。②超过部分按政府补助处理，转入资本公积。

仍以上题为例，会计处理为：①企业获得搬迁补偿款，借：银行存款3 000；贷：专项应付款3 000。②按土地使用权的公允价值冲减专项应付款，确认土地使用权转让收益，借：专项应付款500，累计摊销60；贷：无形资产300，营业外收入260。③按建筑物的公允价值冲减专项应付款，确认建筑物转让收益，借：固定资产清理400，累计折旧600；贷：固定资产1 000。借：专项应付款800；贷：固定资产清理400，营业外收入400。④购买新资产，借：固定资产1 500；贷：银行存款1 500。当年提取折旧，借：制造费用50；贷：累计折旧50。⑤搬迁完毕，将结余的搬迁补偿款转入资本公积，借：专项应付款200；贷：资本公积200。

（3）笔者认为，这两种方法相比，第一种方法更符合解释3的原意，但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，希望有关部门尽快对如何确认搬迁损失做出明确规定。

2. *“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。*解释3对政策性搬迁适用条件进行了严格的限定：拆迁补偿款必须由财政预算资金直接拨付搬迁企业。在实际工作中，政策性拆迁往往是地方政府委托拆迁服务中心甚至开发商进行的，拆迁补偿款也是由上述单位拨付给搬迁企业。但审计、税务等部门对政策的执行非常严格，很多为了公共利益而发生的搬迁也只能按照商业搬迁处理，搬迁企业无法享受相关的优惠政策。笔者建议，有关部门应对政策性搬迁的适用范围加以扩大，只要是为了公共利益或者公共事业而进行的企业搬迁就可以按照解释3处理。

3. *搬迁补偿款计入专项应付款并不合适。*《企业会计准则应用指南—会计科目和主要账务处理》对“专项应付款”的定义为：核算企业取得政府作为企业所有者投入的具有专项或特定用途的款项。据此分析，“专项应付款”是国家以投资者身份向企业投入的、有指定用途的资金。而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，解释3将搬迁补偿款计入专项应付款并不合适。笔者认为，根据拆迁时间的长短，将补偿款计入其他应付款或者长期应付款更为恰当。

三、资产置换型的政策性搬迁会计处理解析

在实际工作中，还存在着另外一种政策性搬迁：政府不拨付搬迁补偿款，而是为企业无偿提供新资产。笔者认为，这种情况实际上是搬迁企业与政府进行了资产置换，应根据不同情况进行处理：①如果新资产的公允价值与搬迁资产的公允价值一致，就按照搬迁资产的公允价值确认新资产的入账价值，将搬迁资产的公允价值与其账面价值的差额确认为资产处置损益；②如果新资产的公允价值高于搬迁资产的公允价值，超过部分视为政府对于搬迁企业的补助，按照政府补助准则中的与资产相关的政府补助处理，首先计入递延收益，然后在资产使用期限内分期转入营业外收入。

例2：某企业进行政策性搬迁，搬迁厂房的成本为5 000万元，计提折旧为2 000万元，公允价值为3 500万元。政府在其他地区新建厂房后交付企业使用，新建厂房公允价值为3 500万元（假定无其他税费），预计新厂房使用年限为20年。

会计处理如下：

新长期股权投资与合并财务报表准则解读

管永权（副教授）

（南京铁道职业技术学院经贸学院　南京　210015）

【摘要】本文通过举例，详细分析了长期股权投资和合并财务报表两准则的修订变化对有关业务处理的影响，以帮助读者加深对两准则的理解。

【关键词】长期股权投资　合并财务报表　内部交易抵销　持股比例　控制权

财政部于今年年初发布了修订后的《企业会计准则第33号——合并财务报表》（CAS 33）、《企业会计准则第2号——长期股权投资》（CAS 2）。修订后的准则自2014年7月1日起施行，原相关准则同时废止。本文就这两个准则的变化对有关业务处理的影响做一解析。

一、投资性主体权益性投资核算及合并财务报表编制范围

与CAS 33（2014）和CAS 2（2014）都有联系的一个重要变化是投资性主体处理的引入。投资性主体与其他企业的主要区别，在于其主要活动是向投资者募集资金，并为这些投资者提供投资管理服务。投资性主体的经营目的并不是对被投资单位实施控制、重大影响等，其唯一的经营目的是通过资本增值、投资收益或两者兼有而让投资方获得回报。投资性主体的这些特点决定了其应以公允价值为基础对有关投资进行计量和评价。基于此，CAS 2（2014）明确，风险投资机构、共同基金以及类似主体持有的、在初始确认时按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》（CAS 22）的规定以公允价值计量

（1）将搬迁厂房转入清理，借：固定资产清理3 000，累计折旧2 000；贷：固定资产5 000。

（2）按新厂房的公允价值确定其入账价值为3 500万元，确认非货币性资产交换净收益为500万元。借：固定资产3 500；贷：固定资产清理3 000，营业外收入500。

如果其他情况不变，新厂房公允价值为4 000万元，新厂房的入账价值就确认为4 000万元，新厂房公允价值高于搬迁厂房公允价值的部分计入递延收益，在20年内分期转入营业外收入。借：固定资产4 000；贷：固定资产清理3 000，营业外收入500，递延收益500。借：递延收益25；贷：营业外收入25。

四、非政策性搬迁会计处理解析

解释3对非政策性搬迁如何进行会计处理未做明确说明，只是规定应当按照资产转让与获得政府补助处理。笔者认为，应按照下面的顺序进行处理：①将搬迁资产的公允价值与其账面价值之间的差额确认为资产处置损益；②将搬迁费用、停工损失作为与收益相关的政府补助，在当期转入营业外收入；③对企业重新购建无形资产、固定资产的资本性支出作为与资产相关的政府补助处理，确认为递延收益，并在资产使用寿命内平均计入营业外收入；④搬迁补偿款扣除上述三项金额后如果还有余额，在搬迁完成后一次性转入营业外收入。

例3：某企业进行非政策性搬迁，取得搬迁补偿款7 000万元，搬迁厂房的账面余额为3 000万元，累计折旧为1 000万元，该厂房的公允价值为3 000万元。企业支付搬迁费用100万元，另支付3 500万元建造新厂房，预计使用年限为25年。

会计处理为：①收到搬迁补偿款，借：银行存款7 000；贷：专项应付款7 000。②按公允价值确认资产处置损益，借：固定资产清理2 000，累计折旧1 000；贷：固定资产3 000。借：专项应付款3 000；贷：固定资产清理2 000，营业外收入1 000。③支付搬迁费用，借：营业外支出100；贷：银行存款100。借：专项应付款100；贷：营业外收入100。④购买新资产，借：固定资产3 500；贷：银行存款3 500。借：专项应付款3 500；贷：递延收益3 500。借：递延收益140；贷：营业外收入140。⑤将专项应付款余额转入当期损益，借：专项应付款400；贷：营业外收入400。

主要参考文献

高金平.搬迁补偿与拆迁安置的税务会计处理.涉外税务，2010；11