

---

# 政府特色背景的重庆工业园区会计核算现状问题及改革浅析

## ——基于重庆西部物流园的个案分析

黄孝群

(大信会计师事务所有限公司重庆分所)

### 一、重庆工业园区的发展概况

改革开放以来,我国园区经济得到了迅猛发展,出现了诸如高新技术产业开发区、出口加工区、自由贸易区、工业园区等多种园区形态,成为地方经济发展的重要载体和有效平台。所谓工业园区,是指根据地方工业发展水平,为发展区域(国家)经济,按照经济发展规律,尤其是产业集聚发展的客观要求,在一定的地域空间范围内,通过集中配套基础设施并制定一系列相关优惠政策,吸引或引导工业企业及相关配套产业向该地域集聚的一种产业空间组织形式。重庆的园区经济效果显著。据统计,重庆市70%的GDP增加值由各种经济开发园区贡献,经济开发园区被形象地称为重庆的“经济引擎”。目前,重庆已基本形成了以重庆经济技术开发区、重庆高新技术产业开发区、北部新区和市级长寿化工园区为龙头,30个特色工业园区为重点,14个一般工业园区为辅的“点—轴”式产业空间发展格局。

### 二、重庆园区的运作模式、政府特色及与会计核算关系分析

#### (一) 工业园区的运作模式

根据园区开发的法人主体不同,我国工业园区可分为由政府为损益主体和由企业为损益主体两类。前者由政府作为园区开发建设主体,负责土地开发整治、相关服务配套设施建设及招商引资,并最终承担损益。该模式实质上就是政府在履行基础设施建设、招商引资职能,显然政府特色明显,其优点是政府出面、利于招商,缺点是政府财政压力太大,且不符合市场经济要求;后者由政府委托(授权)一个开发公司作为园区开发建设主体,由该开发公司负责土地整治、相关服务配套设施建设和招商引资,最终承担损益。政府则主要通过税收、财政等优惠政策,为开发公司营造良好的招商引资环境。该模式可以大大减轻政府财政压力、提高开发效益和招商能力,前提是要求政企分开、真正确立公司市场主体地位。

#### (二) 重庆园区的政府特色

目前,重庆大多数工业园区采用上述第二种模式,即公司化运作模式。然而由于种种原因,目前重庆大多数园区的公司化运作模式并未真正实施到位,还带有较浓厚的政府特色,具体表现在:

1. 重庆园区大多存在着一个代表政府利益的管理委员会(以下简称“管委会”)。园区管委会一般由政府派出,是政府的职能部门,往往与园区开发公司实行一套班子、两块牌子,主要负责园区总体规划、招商引资、基础设施建设、对外宣传、综合协调、联络和服务等各项工作。但实际工作中,系管委会与用地企业签订土地转让协议、代为收取土地整治收入,然后由财政以补贴、税收返还等方式弥补开发公司土地整治成本,导致政企不分。

2. 政府经常出面为园区借款融资等提供多方面的支持和帮助。除了按规定享受政府税、费返还等优惠政策以外，当园区在开发建设过程中遇到融资借款等方面的困难时，往往会提请政府出面帮助，此时政府俨然成为了园区建设和发展的强大后盾与依靠平台，政府与园区关系日益密切。

### （三）重庆园区运作模式与会计核算之间的关系

不同的园区运作模式，会计核算模式亦有不同。政府主导型的园区运作模式，其实质是履行政府职能，目前一般未严格执行企业会计准则，有的甚至还采用收付实现制核算所发生的土地整治成本和收入等；而市场（公司）化的园区运作模式，其实质是政企职能分开，开发公司成为自主经营、自负盈亏的独立法人实体，政府则主要提供税收、财政等方面的优惠政策，为土地整治和招商引资营造良好的政策环境。

然而，目前采用市场化模式运作的工业园区尚缺乏明确可依的会计准则和会计制度，导致实务中很难寻求统一的会计核算模式，一般是参照借鉴其他比较成功的工业园区会计核算经验。

从长远发展来看，工业园区的公司化运作模式必将成为主要的、占主导地位的运作模式，因为此种模式更能有效克服“政府办园”的固有弊端，充分发挥开发公司的积极性，有效提高园区开发效益和招商引资能力，更符合市场经济的要求和政企分开的改革大趋势。

## 三、重庆工业园区的会计核算现状及问题

### （一）重庆工业园区的会计核算现状

前已述及，由于缺乏明确统一的会计核算依据，重庆园区的会计核算存在着广为借鉴的情形。因此，通过对重庆西部物流园这一典型案例的分析，可以管窥其他园区会计核算的普遍现状及共性问题，因而有着较普遍的现实意义。1. 案例概况。重庆西部物流园（以下简称“西部物流园”）成立于2007年，位于重庆市主城区，总投资1000亿元人民币，占地面积33平方公里，是目前国内规模最大、投资数额最大、战略意义重大的物流园区，计划10年建成容纳20万人的现代物流新城。该园区成立了开发公司，采用公司化运作模式。

#### 2. 会计核算现状。西部物流园目前未执行企业会计准则，并采用收付实现制核算以下会计事项：

（1）园区土地出让。土地出让由政府挂牌拍卖完成，公司取得的土地直接成本（包括征地税、费和补偿费等）转冲园区土地开发成本，在“开发成本”科目下设备抵科目“土地出让成本”专项反映；同时，收到的财政返还园区土地出让款扣除土地直接成本后，暂作“资本公积”反映，待完成园区拆迁整治后再按实际成本进行调整。

（2）拆迁安置费。由代表政府的园区管理委员会负责土地拆迁、安置和补偿等工作，公司根据管委会列报的拆迁安置费用报表列入土地开发整治成本。

（3）园区建设管理费用、财务费用。在“开发成本”科目下设“园区建设管理费用”、“园区建设财务费用”子科目中核算。而应付职工薪酬则未单独核算，而是列为管理费用一部分。

（4）招商引资费。在“开发成本”科目下设的“招商专项费用”子科目中作专项反映。（5）兑现的入园企业优惠政策支出。在“开发成本”科目下设“园区企业优惠政策兑现及扶持专项支出”子科目作专项反映，待招商工作完成后，以“资本公积”中政府返还的入园企业新增税费返还额进行抵扣。

(6) 政府税、费返还。西部物流园的地方税收、土地出让金和城市建设配套费等，均返还给园区开发公司用于园区建设。

(7) 收入。该公司一直未确认土地出让收入，故一直未结转损益。

## (二) 问题分析

### 1. 会计核算反映出“政府办园”的本质

首先，“开发成本”科目的核算范围过于宽泛，不仅包括了土地直接成本、拆迁安置费等土地整治直接相关项目，还包括了管理费用、财务费用、应付职工薪酬、招商引资费用、优惠政策兑现支出、上交税金等并不直接相关的费用开支，即几乎园区发生的一切费用都记入了土地整治成本，导致土地整成本虚增；其次，不确认土地出让收入，从而不结转损益的做法，导致长期以来园区开发的真实损益状况不明。此时园区开发公司并非真正意义上的市场主体，反而更像是政府职能部门的一个缩影，在替代政府行使职能，“政府办园”的情况下，市场化运作模式形同虚设。

### 2. 采用收付实现制进行会计核算，不利于园区开发公司市场主体地位的真正确立

理论上讲，园区开发公司是自主经营、自负盈亏的市场主体，但目前采用收付实现制进行会计核算，未能正确反映土地整治收入和土地整治成本的配比，因而无法真实反映园区开发公司的真实损益情况，易导致明盈实亏或盈亏不明，从而不利于园区开发公司市场主体地位的真正确立。

### 3. 在土地转让协议的签订、土地整治收入的收取、借款融资等方面存在政企不分的痕迹

西部物流园虽然名义上采用公司化模式运作，然而在实际运转过程中，却存在着政企不分现象，比如：管委会经常通过与用地企业签订土地转让协议、代为收取土地整治收入等，然后财政以补贴、税金返还等方式弥补园区开发公司发生的土地整治成本等。

### 4. 部分会计事项的账务处理不正确

如单位土地整治成本计算不正确；发生的土地整治成本部分挂在预付账款，部分未挂账；自用的土地整治过程中修建的还建房，未转为固定资产，也未从土地整治成本中结转；资本化利息未在基础设施（在“在建工程”核算）及出售的地块（在“存货”中核算）中划分等。

## 四、政府特色背景的重庆工业园区会计核算改革思路

### 1. 实行政企分开，使园区开发公司真正回归市场主体地位

采用市场化模式有效运作工业园区的一个前提条件是政企分开，使园区开发公司成为真正意义上的市场主体。

### 2. 建议执行《企业会计准则》，以与开发公司的市场主体地位相匹配

园区开发公司的市场主体地位真正确立以后，应根据实际情况，执行《企业会计准则》，采用权责发生制进行会计核算。应通过设置科学合理的会计科目及子科目，真实完整地反映土地整治成本，还应采用更加贴近市场需求状况的土地出售价格，确认土地整治收入，并将土地整治成本与土地整治收入相比，以便真实反映公司土地整治损益。改变以往乱挤土地整治成本、

---

土地整治收入不确认、土地整治损益不明确的“糊涂账”做法，建立健全规范的会计核算体系。

3. 采用科学方法正确核算土地整治成本和收入，规范相关会计事项的账务处理

首先应正确计算单位土地整治成本和当期出售土地面积，并以此为依据正确结转已售土地成本和收入，从而正确计算土地整治损益；对于园区留有自用的、在土地整治过程中修建的还建房，在交付使用时应转作固定资产，并从土地整治成本中结转等。