

# 加强土地使用权信息披露的思考

崔也光

(首都经济贸易大学会计学院 北京 100026)

**【摘要】** 本文首先分析了加强土地使用权信息披露的紧迫性,然后阐述了上市公司的土地使用权信息披露状况和不足,最后结合我国企业会计准则,提出了加强土地使用权信息披露的建议。

**【关键词】** 土地使用权 信息披露 建议

## 一、加强土地使用权信息披露的紧迫性

土地使用权作为一项稀缺的经济资源,在企业的生产经营以及投融资活动中占据重要的地位。由于我国相关法律法规不完善,企业对土地使用权的经营一直没有多大的权利。2004年,国务院下发了《关于深化改革严格土地管理的决定》,反映了国家实行更严格的土地管理政策的指导思想,同时明确了土地使用制度的改革走向,即建立和完善土地资源配置的市场机制,充分发挥市场配置土地资源的基础性作用。政府宏观层面的土地使用权改革必然伴随着企业微观层面对土地使用权这项特殊资产的重新处置。

我国会计准则将企业购入或以出让方式取得的、有使用期限限制的土地使用权纳入无形资产的范畴。目前,企业土地使用权有多种取得方式,但现行会计核算方法过于简单和概括,且在实际运用时有很大的局限性。笔者认为,虽然土地使用权已作为企业的无形资产在财务报表中予以确认,但由于土地使用权的资源性、特殊政策性、影响因素的复杂性以及价值量所占比重较大,有必要将其相关经济性、政策性、经营风险性等信息作为表外信息进行披露。对于划拨土地使用权,其带有更强的历史性和政策性,在国有企业改制中显露出的问题也更多,因此更有必要强化其信息披露。笔者认为,应加强以下几方面信息的披露:

1. 土地使用权的相关法律文件,包括土地使用权的占用期限、实际取得方式、具体范围和处分权详细规定等。从新制度经济学的一般观点来看,企业是多种契约的有机组合,而不同要素的契约组合实际反映的是不同的产权关系。因此,有必要披露获得使用权的相关法律文件依据,使信息使用者准确了解该项资产的产权范围。

2. 土地使用权的投资性增值和优惠政策。从宏观层面看,城市经济增长速度加快,将引起这个城市的土地价格普遍上涨;从微观层面看,企业的资金投入、劳动投入和地方政府的政策倾向等因素都会对土地使用权的价值波动产生重要影响。而不论是宗地的直接投资性增值还是外部投资辐射性增值,均将使企业的土地使用权产生期权增值价值。因此,应将此类政策性、外部经济性信息予以披露。

3. 土地使用权取得方式。目前,大部分企业是有偿取得土地使用权的,其财产权是完整的,收益权与处分权是统一的。但对于国有企业以划拨方式取得的、没有使用期限限制的土地使用权以及以租赁方式取得的、有使用期限限制的土地使用权,现行相关法规没有规范其会计处理,导致这些企业土地资产的会计核算不规范。并且对于同一宗土地,取得方式不同会产生不同的会计核算方法,这会造成企业间的不公平竞争,同时导致土地使用权的权力寻租和土地交易隐性市场的产生。

4. 划拨土地使用权的用途发生变化。当企业意识到土地使用权资产的资本化运营效益后,会利用投资、融资或抵押贷款等手段获得企业价值的巨额增值,这些都基于企业对所持有的土地使用权有完整的财产权,也即对处分权有完全的控制。然而,划拨土地使用权是不完全财产权,其主要体现在受限制的处分权上,在其有偿化进入土地市场进行交易时或企业变原用途为高获利性的建设用地后,如果不及时披露划拨土地使用权的规定处分范围,将对信息使用者造成误导。相反,如果企业在规定范围内改变用途,在同一宗土地由低收益用途转为高收益用途时不对其进行披露,又会损害信息使用者的利益。

5. 土地使用权的资本化运营。在国有企业改制过程中,除法规特别规定的继续保留划拨土地使用权的情况,大部分企业都会通过补缴土地出让金等方式获得划拨土地使用权的有偿化使用。当土地资产资本化后,企业就具有了转让、出租、抵押等权利,加之土地自身的增值特性,土地将成为企业投融资活动中的重要资产。

## 二、我国资本市场土地使用权信息披露状况

本文以2004~2005年沪市上市公司为样本,对其财务报表中的土地使用权披露情况进行了统计分析。

在统计的804家上市公司的年报中,披露了土地使用权信息的公司所占比例较低,2004年、2005年未披露的家数分别为217家和218家。这种状况说明上市公司对于土地使用权的信息披露不重视,也影响了报表使用者全面地了解公司的总体价值。

2004年和2005年均未对土地使用权进行信息披露的企业为176家,超过总数的五分之一,另有105家(约占总数的13%)对该内容作了进一步披露,包括披露土地使用权的取得方式、评估方法以及经营用途和处置等,但往往只涉及其中的某一方面,而且披露较为简单。

上市公司土地使用权信息披露状况反映出的问题主要有:①对土地使用权进行披露的企业也仅在会计报表附注中进行简单披露,更为详细的披露明显不足;②披露项目混乱,有“土地”、“土地使用权”、“场地使用权”、“土地权”等多种称谓,没有统一的标准和固定的格式;③对于土地使用权的经营方式披露较少,相关法律权利等重要信息也未作说明。

### 三、加强土地使用权信息披露的建议

企业会计准则对土地使用权的披露规定是在会计报表附注中列示。笔者认为,根据土地使用权的无形资产属性以及我国土地使用权的特殊性,土地使用权应该在无形资产中单独列示,即在资产负债表“无形资产”项目下单独列示“土地使用权”项目,此处反映的数额是土地使用权的原始价值,并在表和文字说明中统一以“土地使用权”为披露名称。

表外信息披露制度是会计信息披露制度的重要组成部分。笔者建议,在会计报表附注中强化土地使用权的取得、摊销、运营、处置等情况的披露。

1. 增加对“无形资产——土地使用权”基本情况的信息披露。借鉴《企业会计准则第30号——财务报表列报》对无形资产的披露格式,笔者建议对土地使用权的基本情况作如下列示:

表1 土地使用权的披露格式

| 项 目          | 年初<br>账面余额 | 本期<br>增加额 | 本期<br>减少额 | 期末<br>账面余额 |
|--------------|------------|-----------|-----------|------------|
| 一、原价合计       |            |           |           |            |
| 二、累计摊销额合计    |            |           |           |            |
| 三、减值准备累计金额合计 |            |           |           |            |
| 四、账面价值合计     |            |           |           |            |

同时,说明主要会计政策和会计估计等事项,例如土地使用权的计量基础、摊销年限及摊销方法的选择,计提减值准备的原则。另外,披露土地使用权的评估机构、评估基准日、评估方法等。

2. 对“划拨土地使用权”作重点披露。鉴于我国大多数国有企业中划拨土地使用权的历史性和特殊性,随着我国资本市场和国有企业改制的快速发展,在现阶段有必要对“划拨土地使用权”的信息进行重点披露。设想通过几个附表(表2、表3、表4)来披露:

除了对“划拨土地使用权”信息的披露格式加以规范外,在信息披露时还要注意以下几点:

(1)作为企业特殊的无形资产,土地使用权也应遵循无形

表2 经营划拨土地使用权的披露格式

| 土地使用权 | 经营范围 | 原经营方式 | 新经营方式 | 经营收入金额 |
|-------|------|-------|-------|--------|
| 宗地××号 |      |       |       |        |
| ……    |      |       |       |        |
| 合计    |      |       |       |        |

表3 增加划拨土地使用权的披露格式

| 项 目             | 取得方式 | 宗地编号 | 入账价值 | 剩余摊销期限 |
|-----------------|------|------|------|--------|
| 本期增加划拨<br>土地使用权 |      |      |      |        |

表4 转出划拨土地使用权的披露格式

| 项 目             | 处置方式 | 宗地编号 | 年末价值 | 评估价值 |
|-----------------|------|------|------|------|
| 本期转出划拨<br>土地使用权 |      |      |      |      |

资产的披露格式,同时应将其处置方式和计量基础补充披露出来。企业采用公允价值模式进行后续计量的,应当依据对投资性房地产的披露要求,披露公允价值的确定依据及公允价值金额的增减变动情况。

(2)对于国有企业的划拨土地使用权,应将相关的重要法律文件和批准文件同时披露出来,同时将划拨土地使用权依法授权的合法经营范围、处分权利和权属变更文件予以披露,以确保企业在划拨土地使用权本身不完全的财产权特性下合法经营土地,做到对信息使用者的非财务信息披露,以保证其利益。

(3)对于土地使用权资产评估的具体情况进行详细披露,披露内容应包括评估机构、评估基准日、评估方法等。尤其对于国有企业改制后将原划拨用地有偿化为出让形式计入无形资产的情况,企业是根据当时的评估价格将资产入账的。在拥有完全土地使用权后的资产经营过程中,企业根据土地使用权的评估价格对外融资、抵押等,故详细的披露有利于信息使用者评价会计计量的真实性。

(4)划拨土地使用权依法有偿化处置时,应披露有偿化使用方式及相关权利范围。如果是改变土地用途为投资性房地产用地,则应以《企业会计准则第30号——财务报表列报》中对投资性房地产的相关披露要求为依据。

### 主要参考文献

1. 周诚. 土地经济学原理. 北京: 商务印书馆, 2003
2. 徐严, 宫风杰. 对土地使用权会计核算的一点建议. 财会月刊(会计), 2006; 7
3. 韩立英. 土地使用权评估. 北京: 中国人民大学出版社, 2003
4. 颜廷. 土地所有权制度对会计准则的影响. 会计研究, 2005; 1
5. 王旗红. 关于土地使用权的混合核算. 中国农业会计, 2006; 3