

不确定性产权流转会计论

产权流转包括全部产权交易和部分产权流转。部分产权流转是指使用权和收益权的流转。根据部分产权流转不确定性程度的高低，可以将产权流转分为高度不确定性产权流转、中度不确定性产权流转和低度不确定性产权流转，本书构建了不确定性下产权流转的会计理论框架。

陈
洁
著



BUQUEDINGXING
CHANQUAN LIUZHUAN KUAIJILUN



西南财经大学出版社
Southwestern University of Finance & Economics Press

不确定性产权流转会计论



洁

著



西南财经大学出版社
Southwestern University of Finance & Economics Press

中国·成都

图书在版编目(CIP)数据

不确定性产权流转会计论/陈洁著. —成都:西南财经大学出版社, 2015. 11

ISBN 978 - 7 - 5504 - 2183 - 7

I. ①不… II. ①陈… III. ①产权—会计—研究 IV. ①F23

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2015)第 235014 号

不确定性产权流转会计论

陈洁 著

责任编辑:李特军

助理编辑:李晓嵩

封面设计:何东琳设计工作室

责任印制:封俊川

出版发行	西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街 55 号)
网 址	http://www.bookcj.com
电子邮件	bookcj@foxmail.com
邮政编码	610074
电 话	028 - 87353785 87352368
照 排	四川胜翔数码印务设计有限公司
印 刷	四川五洲彩印有限责任公司
成品尺寸	148mm × 210mm
印 张	6.5
字 数	165 千字
版 次	2015 年 11 月第 1 版
印 次	2015 年 11 月第 1 次印刷
书 号	ISBN 978 - 7 - 5504 - 2183 - 7
定 价	39.00 元

1. 版权所有,翻印必究。
2. 如有印刷、装订等差错,可向本社营销部调换。

前言

产权是市场经济的基础，明晰产权关系可促进社会经济的发展。产权流转包括全部产权交易和部分产权流转。部分产权流转是指使用权和收益权的流转，如土地使用权流转、矿业权流转以及租赁业务等。我国法律明确规定，土地和矿产资源归国家所有，人们只能拥有土地和矿产资源的使用权和部分收益权。本书在这种特殊的公有产权制度下，以价值理论、产权理论、契约理论、不确定性理论以及财务会计概念框架理论为基础，运用规范分析和实证分析相结合的研究方法，分析不确定性的部分产权流转价值的构成、计量与信息披露。

本书根据部分产权流转不确定性程度的高低，将产权流转分为高度不确定性产权流转、中度不确定性产权流转和低度不确定性产权流转，并构建了不确定性下产权流转的会计理论框架。由于不确定性程度的不同，在进行产权流转的价值计量与信息披露时，选择的计量属性也有所不同。对高度不确定性的产权流转，主要以公允价值计量；对中度不确定性的产权流转，采用公允价值与历史成本计量属性混合计量；对低度不确定性的产权流转，以历史成本计量为主，辅以公允价值计量。

高度不确定性产权流转计量主要以矿业权为例。矿业权在勘探开采之前的流转具有极大的不确定性。矿业权流转包括矿

产资源权益的交换、转让、租赁、合作经营等方式，会计作为提供信息的工具，必然反映这些问题。矿业权流转的不确定性程度极大，为了反映矿业权流转过程的风险，建议采用公允价值计量矿业权流转价值，从受让方和转让方两个角度探讨矿业权流转过程中的价值计量。

中度不确定性的产权流转计量主要以土地使用权为例。在我国特殊的产权体制下，土地产权只能部分流转。现行会计准则没有为土地流转发布单独的会计规范，导致会计信息缺乏可比性。在市场经济迅猛发展，尤其是房地产市场蓬勃发展的今天，土地流转越来越频繁，运用公允价值计量土地流转价值成为现实。本书从土地二级市场的转让方和受让方角度探讨我国土地流转价值计量，以期对我国土地流转相关政策的制定提供理论参考。

对低度不确定性的产权流转计量主要以租赁业务为例。本书阐述租赁业务的产权内涵、分析现行世界各国租赁会计的发展情况。本书以4家上市航空公司为例，阐述我国承租人和出租人的会计处理现状，并根据国际会计准则理事会提出的租赁业务新模式，分析将经营租赁承诺资本化后，将会对公司的资产、负债、流动比率、资产负债率等财务比例产生怎样的影响。结果表明，经营租赁承诺资本化后，公司的流动比率、资产负债率都较资本化前有所提高。

信息披露是不确定性产权流转会计的重要部分。本书阐述矿业权流转、土地使用权流转以及租赁资产使用权流转的信息披露问题。不确定性产权流转中最大的问题就是风险，本书采取实证研究的方法分析高度不确定性产权流转、中度不确定性产权流转和低度不确定性产权流转在风险披露方面的异同，认为在高度不确定性程度下应披露更多的信息。

本书的创新点如下：

第一，在我国特殊的公有产权制度下，以使用权流转为主的产权流转会计研究具有中国特色，在国内属首创。

第二，现行会计规范对矿产资源、土地使用权及租赁资产使用权的会计处理多以历史成本为基础，没有考虑资源的价值。本书以公允价值为计量基础，研究产权流转价值的计量与信息披露。

第三，将契约理论和不确定性理论运用到产权流转会计中，突破了会计学就会计谈会计的局限，将会计理论与产权理论、契约理论、不确定性理论密切联系在一起，弥补了产权经济理论研究的缺陷。根据不确定性程度的高低进行会计计量和信息披露是本书的重要创新点。

陈洁

2015年10月

目录

1 绪论 / 1

1.1 选题背景与意义 / 1

1.1.1 选题背景 / 1

1.1.2 研究意义 / 2

1.2 文献综述 / 4

1.2.1 国外研究综述 / 4

1.2.2 国内研究综述 / 14

1.2.3 研究述评 / 20

1.3 研究思路与研究内容 / 21

1.3.1 研究思路与技术路线 / 21

1.3.2 研究内容 / 23

1.3.3 主要创新点 / 26

1.3.4 重点与难点 / 27

1.3.5 研究范围 / 27

2 产权流转会计的基本问题 / 28

2.1 产权流转会计相关的理论基础 / 28

2.1.1	价值理论 /	29
2.1.2	产权理论 /	30
2.1.3	契约经济学理论 /	30
2.1.4	产权会计理论 /	31
2.1.5	财务会计概念框架理论 /	32
2.1.6	不确定性会计理论 /	34
2.2	产权流转会计的基本问题 /	36
2.2.1	产权流转的不确定性分析 /	36
2.2.2	不确定性产权流转会计的理论框架 /	40
2.3	本章小结 /	57
3	高度不确定性产权流转计量：以矿业权为例 /	58
3.1	矿业权的界定及矿业权流转制度的演进 /	58
3.1.1	矿业权的界定 /	58
3.1.2	矿业权流转制度的演进 /	59
3.2	矿业权的价值构成及评估 /	61
3.2.1	探矿权的价值构成 /	62
3.2.2	采矿权的价值构成 /	63
3.2.3	矿业权的价值评估 /	64
3.3	矿业权流转计量属性的选择 /	68
3.3.1	各国矿产资源会计准则及计量方法比较 /	68
3.3.2	我国矿业权确认与计量的现状 /	70
3.3.3	公允价值在矿业权流转中的运用条件分析 /	71

3.4	矿业权流转——受让方会计 /	78
3.4.1	矿业权取得方式 /	79
3.4.2	矿业权资产的确认 /	79
3.4.3	矿业权资产的计量 /	85
3.5	矿业权流转——转让方会计 /	86
3.5.1	矿业权出售的处理 /	87
3.5.2	矿业权作价出资的处理 /	88
3.5.3	矿业权租赁的处理 /	89
3.5.4	矿业权抵押的处理 /	89
3.5.5	未探明储量矿业权资产转让收益的确认 /	90
3.6	本章小结 /	91
4	中度不确定性产权流转计量:以土地使用权为例 /	93
4.1	土地产权流转的内涵 /	94
4.1.1	土地产权及土地产权制度 /	94
4.1.2	土地资产及其特性 /	97
4.1.3	土地产权流转 /	98
4.1.4	中国土地产权制度的演进过程 /	102
4.2	土地使用权的价值构成及评估 /	104
4.2.1	土地价值的构成 /	105
4.2.2	土地价值评估 /	107
4.3	土地流转价值的确认与计量 /	109
4.3.1	现行会计政策对土地的核算 /	109

4.3.2	运用公允价值计量土地流转价值 /	112
4.4	本章小结 /	115
5	低度不确定性产权流转计量：以租赁业务为例 /	117
5.1	租赁发展概况 /	117
5.2	租赁业务的产权流转分析 /	119
5.3	租赁资产价值的评估——期权模型的运用 /	120
5.4	租赁会计处理现状 /	121
5.4.1	现行租赁会计基本规范 /	121
5.4.2	我国航空公司租赁会计处理现状 /	123
5.5	租赁会计新模式——“使用权”模式 /	130
5.5.1	“使用权”模式下承租人的会计处理 /	130
5.5.2	“使用权”模式下出租人的会计处理 /	141
5.6	本章小结 /	144
6	不确定性产权流转的信息披露 /	145
6.1	会计信息披露的基本规范 /	145
6.1.1	国际会计准则委员会对会计信息披露的规范 /	145
6.1.2	美国财务会计准则委员会对会计信息披露的规范 /	146
6.1.3	中国财政部对会计信息披露的规范 /	146
6.2	不确定性产权流转的信息披露 /	147
6.2.1	矿业权流转的信息披露 /	147
6.2.2	土地流转的信息披露 /	157

6.2.3	租赁业务的信息披露 /	157
6.3	产权流转的风险披露 /	171
6.3.1	风险信息披露的规范 /	171
6.3.2	我国上市公司产权流转风险信息的披露现状 /	172
6.3.3	产权流转风险信息披露对策 /	177
6.4	本章小结 /	179
第7章 研究结论与展望 / 180		
7.1	研究结论 /	180
7.2	研究展望 /	182
参考文献 / 184		
致谢 / 197		

1 绪论

1.1 选题背景与意义

1.1.1 选题背景

产权是市场经济的基础,明晰产权关系可促进社会经济的发展。产权流转包括完全产权交易和部分产权流转。完全产权交易是所有权的交易,如商品的买卖。部分产权流转主要是使用权和收益权的流转,其所有权不发生转移,如土地使用权流转、矿业权流转以及租赁业务。在市场经济条件下,产权风险越来越大,产权人为了享有收益,但又不想承担全部风险,于是签订部分产权合约以规避风险,这就是部分产权流转。

土地和矿产资源是国民经济发展的支柱。我国法律明确规定,土地和矿产资源归国家所有,人们只能拥有使用权,因此土地使用权和矿业权是有限支配的他物权。在这种特殊的公有产权制度下,我国允许土地使用权、矿业权在公开的交易平台依法、合理、有序流转,流转方式包括出让、转让、抵押、出租、继承等。产权只有通过市场流转才能实现保值和增值,引导资源合理有效配置。

法律明确的是产权的权利属性,但产权的价值属性则要运

用会计工具计量。社会经济发展史充分证明,会计在产权界定、价值实现和监督产权价值流转方面起着重大的作用。会计的重要性就在于它可以运用计量的方式反映产权的归属、产权价值的转移、产权流转的风险,这是其他工具无法代替的。产权转让方可运用会计工具计量流转的收益;产权受让方可运用会计工具计量产权的取得成本,反映产权持有期间公允价值变动对资产和损益的影响,同时通过财务报表披露产权流转过程的风险并进行控制。在市场经济中,产权流转是通过契约来实现的,契约的签订、执行与考核都离不开对相关产权权利的界定、价值的计量以及对产权变动情况的记录,这些工作是由会计来完成的。因此,会计是反映产权流转的基本工具。

产权流转过程充满着未来的不确定性,会面临法律风险、经济风险和社会风险等。目前的会计基本是确定性会计,即收益和风险伴随着所有权的转移完全转移。随着社会的发展,不确定性越来越大,风险也越来越难以控制,如何计量产权流转过程中的部分收益和部分风险,这是部分产权流转过程中的特殊问题。因此,加强产权流转的风险管理和监督,是产权流转健康发展的重要前提和保证。在产权流转过程中,发挥会计监督的职能,利用适当的会计控制手段进行风险管理无疑是一个有效的途径。但目前我国还没有与产权流转相关的会计准则,本书将对产权流转会计问题进行系统的分析,构建产权流转会计规范的理论框架,以有利于我国产权流转的健康发展和产权市场的安全稳定。

1.1.2 研究意义

土地资源和矿产资源对国民经济发展起到了支撑作用。20世纪80年代,我国城市土地开始实施有偿使用制度,以土地资源配置市场化为目标的城市土地使用制度改革蓬勃发展,城市

土地市场应运而生。矿业权的有偿使用制度出台稍晚,1996年修订后的《中华人民共和国矿产资源法》才确立了探矿权、采矿权有偿取得和依法转让的基本法律制度。1998年,国务院颁布了三个矿业权行政法规^①,启动了矿业权市场建设试点工作,标志着矿权市场正式启动。尤其是在我国的航空业和建筑运输业中,租赁业务因为可以缓解公司的资金压力,而倍受瞩目。

部分产权流转价值的计量问题一直困扰着会计界。国际会计准则理事会(IASB,下同)和美国财务会计准则委员会(FASB,下同)近年来也在积极研究讨论,拟制定相应的较完善的会计准则。对产权流转价值的确认、计量和信息披露进行全面的论述,构建相对完整的产权流转会计理论体系,既具有较高的理论价值,又具有重要的社会实践价值,不仅对于发展会计理论、资源经济学理论具有重要的理论意义,而且有利于我国产权市场化改革和资源的合理配置。尤其是在全球倡导低碳经济、保护大气环境的理念下,开展产权价值计量与信息披露研究,可促进资源的有效开发和利用,提高经济效益和生态效益,促进环境条件的改善。只有产权流转价值构成弄清楚了,会计上的计量和披露问题解决了,产权市场化进程才能有效进行,我国产权权益分配的弊端才能有效解决。该项研究对构筑现代产权制度,落实产权流转运作机制具有重要的意义,可推动我国产权流转市场尽快步入健康发展的轨道,指导我国产权流转会计制度的建设,拓展会计的研究视野,对会计规则的改进、对我国会计信息质量的提高、对我国产权市场及资本市场的发展均具有较大的价值。

^① 1998年2月12日国务院颁布了《矿产资源勘查区块登记管理办法》《矿产资源开采登记管理办法》与《探矿权采矿权转让管理办法》三个矿业权法规。

1.2 文献综述

1.2.1 国外研究综述

1.2.1.1 关于产权基本理论的研究

第一,关于产权定义的研究。掌握产权理论,必须首先理解产权的概念。产权是与财产相关的一束权利,反映人们在经济活动中围绕财产所形成的一系列社会关系,没有财产就不会有权利。不同的财产可以派生出不同的权利,如股权、债权、知识产权、物权、抵押权、质押权等。财产的权利不仅归所有者所有,非所有者也可以对财产拥有部分权利。经济学和法学都对产权进行了定义。因此,产权概念在文献中是五花八门的,并没有一个统一的规范。阿尔钦(Alchian, 1965)参考了法律文献,认为狭义的大陆法和广义的英美法律一样,有绝对权利和相对权利之分。马瑞曼(Merryman, 1985)认为绝对权利是针对所有人,相对权利是针对使用者。丹尼尔和格罗斯曼(Daniel & Grossman, 2000)认为法律界采用关系来定义产权,如果某人对某物拥有所有权,则其他人有相应的义务不去干扰他的占有和使用。除此之外,弗鲁博顿和里克特(Furubotn & Richter, 2000)延伸了产权的概念,不仅包括法律权利,也包括公约权利,如礼仪、社会风俗和排斥。

在经济理论上,德姆塞茨(Demsetz, 1967)主要从产权的功能和作用来定义产权,他认为产权是一种社会工具,可帮助权利人合理地拥有财产。诺斯(North, 1990)将产权界定为个

体对他们所拥有的自己劳动、商品和服务的适当的权利。^① 这个定义与德姆塞茨 (Demsetz) 对产权的定义基本一致。阿尔钦 (Alchian, 1965) 认为产权是权利人对经济商品的一束强制使用权利。伊特韦尔 (Eatwell, 1987) 认同阿尔钦对产权的定义。巴泽尔 (Barzel, 1989) 声称个体对资产的权利包括消耗该资产或转让该资产从中获得收入, 并进一步指出, 法律权利作为规则是用来加强经济权利的。美国经济学家尼科尔森 (Nicholson, 1992) 将产权定义为所有权和所有者的各项权利的法律安排。弗鲁博顿和派卓维奇 (Furubotn & Pejovich, 1972) 认为产权是人们在利用稀缺资源时产生的人与人之间的关系。

国外学者从经济学和法学的不同角度阐述了产权的定义, 其要点可归纳为: 其一, 产权是围绕财产的一系列社会关系; 第二, 产权是一种法律权利, 包括相对权利和绝对权利; 其三, 产权是一种社会工具, 反映人与人之间的关系。西方学者的产权概念基本上以私有产权为出发点。

第二, 关于产权内容的研究。财产的权利由权能部分和利益部分构成, 二者相互依存、内在统一。德姆塞茨 (Demsetz, 1964) 认为产权是依附于物品或劳务的“一组”权利, 只要存在两组产权就可发生交换。弗鲁博顿和派卓维奇 (Furubotn & Pejovich, 1972) 将产权分为使用权和处置权两大类, 使用权是使用财产的权利, 处置权又分为出售和出租权利两类, 出售是转移财产的全部权利, 出租是转移财产的部分权利。20 世纪末英国学者 P. 阿贝尔 (1994) 认为产权不仅包括所有权, 还包括使用权、管理权、转让权、禁止损害权等其他权利。西班牙学者施瓦兹 (P. Schwartz, 1974) 则认为产权还包括投票方式的权

^① 诺斯. 经济史中的结构与变迁 [M]. 陈郁, 等, 译. 上海: 上海三联书店, 1991: 21.

利、行政特许权、履行契约权等。

第三，关于产权结构的研究。罗马法典指定了产权的几种类别，所有权包括使用资产的权利、从使用资产中获得收益的权利、改变资产形式和内容的权利，在双方商定的价格基础上有权转让全部或部分上面规定的权利给其他人。阿尔钦和德姆塞茨（Alchian & Demsetz, 1972）从“经济权利”角度考虑，如果土地使用者能够充分行使法律上的权利并承担行动的后果，则在特定的所有权对象中可能同时存在多重利益。根据布兰道和菲德尔（Brandao & Feder, 1995）的观点，产权可分为开放进入、公共财产、私有财产和国家财产四种类型。诺斯等（North, 1990; T. Yang, 1987）声称，公共产权招致低生产效率，因为没有人有动机去努力工作以增加他们的私人收益。有学者（Cheung, 1970）认为公共产权是一种促进租金消散的产权形式。阿尔钦和德姆塞茨（Alchian & Demsetz, 1972）进一步论证，公共权利的困难在于它不利于精确计量成本，拥有公共权利份额的人们往往忽略他们的行动后果来行使权利，因此这种产权制度产生了交易成本。在私人产权制度下，土地分配给具体的个人或法人实体，国家或社区可对这些权利施加某种正式或非正式的限制。有学者（Cheung, 1974; Alessi, 1980）指出，私有产权是使用资源的专有权，从中产生收益，并自由转让全部或部分所有权。国家所有权是国家拥有资源的所有权，但可通过出租或其他方式转让一些权利给私人用户或社区，如允许在国有土地上放牧。当国家不能主张权利时，国家财产有可能变为事实上的私有财产。克维尔（Kivell, 1993）指出，在混合经济占主导地位的西方世界，土地所有权主要在公共部门和私营部门之间分配。马西和卡特雷诺（Massey & Catalano, 1978）根据土地在生产过程中发挥的功能，将英国的私有土地所有权划分为三种形式，包括工业用地所有权、资本土地所有