

论国有林木资产保值增值的 考核指标与评价方法

郑四渭 陈永富

(浙江林学院经济管理系, 临安 311300)

摘要 国有林木资产保值增值是指国有林木净资产(或称为国有林木权益)的保值增值,其考核指标不仅应包括以财务核算资料为基础计算的价值核算指标,而且还应包括以林木资源调查与统计资料为基础计算的实物核算指标。国有林木资产保值增值评价方法可采用综合指数法,其综合指数值不外乎3种取值: $> 100\%$ 、 $= 100\%$ 、 $< 100\%$,分别表示国有林木资产增值、保值和减值。

关键词 国有森林资源; 管理; 林木资产; 考核指标; 评价

中图分类号 S7-9; F307.2

1 国有林木资产保值增值的内涵

根据会计理论与《国有林场与苗圃财务会计制度(暂行)》^[1],林木资产与林木净资产是2个截然不同的概念。前者属于资产类范畴,后者则属于所有者权益类范畴。林木资产是林业企业或事业单位拥有或者控制的能以货币计量的活立木资源。现行会计核算上将林木生产过程的累计成本作为林木资产的帐面价值。林木资产具有2个基本特点:①林木资产价值量与营林投入量呈正相关关系。在一定时期内,单位面积的营林投入越多,单位面积上林木资产价值越大。②林木资产价值多少并不说明林木资产经营效益大小或营林投入产出效益高低。林木净资产是林业企业或事业单位的林木总资产扣除相应林木总负债的余额部分。这部分余额又可称为林木所有者权益。根据林木净资产的性质,林木净资产也具有2个特点:①衡量林木投资者对投入的资本及投入资本的运用所生产的盈余或亏损的权益大小。②林木净资产与林木资产经营效益呈正相关关系。在一定时期内林木资产经营效益越高,形成的林木净资产存量越大。

鉴于上述分析,考核林木资产保值增值状况,宜用林木净资产而不宜用林木资产。国有

收稿日期: 1996-09-24; 修回日期: 1997-01-22

第1作者简介: 郑四渭,男,1960年生,副教授

©1994-2017 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. <http://www.cnki.net>

林木资产的保值增值是指林木净资产的保值增值。国有林木资产保值增值研究的内容十分丰富,涉及国有林木资产保值增值的界定、分类、评价及考核期等多种问题,需要专门研究。本文仅就林木资产保值增值的考核指标与评价方法进行探讨,试图选择与确定具有一定科学性的可操作性的国有林木资产保值增值的考核指标与评价方法。

2 林木资产保值增值考核指标的设计

2.1 设计思路

2.1.1 林木资产保值增值考核指标应是多指标构成的考核指标体系。目前,国家对一般国有经营性资产保值增值考核也建立了考核指标体系。该指标体系由4个指标组成,总资产报酬率,净资产报酬率(或称为净资产收益率),成本费用利润率和资本保值增值率。这4项指标共同特点均是以经营者的会计核算资料为基础计算的价值核算指标,在对林木资产保值增值进行考核时,这些指标及其主要精神应予以保留。但这4项指标在具体使用时,把总资产报酬率、净资产报酬率和成本费用利润率3项指标列入参考考核指标,把资本保值增值率作为主要考核指标,其中将资本保值增值率计算值(计算该指标的子项指标是考核期末国家所有者权益,母项指标是期初国家所有者权益,计算值 $> 100\%$ 为资产增值, $= 100\%$ 为资产保值, $< 100\%$ 为资产减值)直接评价国有资产保值增值状况的方法,则不适用于国有林木资产的考核。原因有2个:①作为国有林木资产主要经营单位的国有林场从1995年年初起才实施新的财务会计制度,与国家新的财务制度刚刚接轨。由于既要遵循一般会计核算准则,又要反映国有林场林业生产经营特点,在所有者权益的核算方法、内容及其准确性和合理性上还有待于进一步完善与调整。在这种情形下,如果要在所有者权益中再单独核算出并保持高可靠性与准确性的国有林木权益,恐怕难以做到,尚待国有林场会计核算制度和方法的深化与相关工作人员素质的提高。②考核林木资产保值增值的目的,除防止国有林木资产流失,提高林木资产经营效益,保障国有所有权在经济利益上的实现外,还有要保证林业产业持续稳定发展,因而就需要大量分林种、林龄的实物型林木资产的存在:一方面反映林木资产保值增值的物质内容,另一方面满足林业产业再生产循环的需要。因此,必须补充以林木资源调查与统计为基础计算的实物核算指标。所以根据这一实际情况考虑,林木资产保值增值考核指标体系应由价值核算指标与实物核算指标2类组成。

2.1.2 考核指标体系应能说明林木净资产保值增值的形成过程。从林木资产经营管理角度,林木净资产保值增值的具体形成过程基本可分为3个方面:①在保持原有林木资产经营规模效益条件下,提高林木资产集约经营程度,则随着林木资产经营投入的增加,林木资产经营效益也增加,从而使林木净资产增加。在这种情形中,会计核算的3个要素值:林木总资产、林木总负债及林木净资产会按一定的比例增大。②降低林木资产经营成本,相应提高林木资产经营规模效益,则在林木资产经营投入水平保持不变时,因林木资产经营效益提高使林木净资产增加。也就是在林木总资产保持原有水平时,因林木总负债降低而使林木净资产增加。③提高林木资产经营收益,相应提高林木资产经营规模效益,则在有限的林木资产经营投入条件下,因林木资产经营收益的增加,使林木净资产增加。也就是在林木总负债限定时,因林木资产经营收益增加使林木总资产增大,从而使林木净资产增加。设计的考核指标应具有描述上述林木净资产保值增值形成过程的功能。

2.1.3 考核指标体系应科学性与实用性相统一 所谓科学性是指设计的考核指标体系在整体上各方面能比较准确、客观、敏感地反映林木资产保值增值状况。所谓实用性是指在林木资产核算(包括会计、统计、业务核算)或资产评估基础上,就能计算出各种考核指标值。科学性与实用性二者并不一定表现为一致。根据目前林木资产会计核算有待深化完善,而林木资产评估还没有全面开展的实际,过分强调指标的科学性,就会影响考核指标的实用性,降低其可操作性一面,使考核指标难以付诸实施。因此,在设计考核指标体系过程中,充分考虑科学性一面的同时要兼顾到实用性的另一面。

2.1.4 林木资产保值增值考核指标体系应按林木资产分类有重点地设计 林木资产可按经营方向和目的分为:商品林资产、多效林资产和公益林资产 3类。根据林业产业化^[2]取向,商品林资产是林木资产经营的重点,同时在林业实践上人们往往比较重视对商品林经营的投入产出及效益的核算,并积累了丰富的经验,再加上我国新的《国有林场与苗圃会计制度(暂行)》实施,为建立商品林资产保值增值考核指标体系提供了基础。另外,林业部决定从1996年起逐步将森林分为商品林和公益林,实行分类经营,并首先在国有森工企业和国有林场进行试点。林业改革的这种发展态势,既给商品林资产保值增值考核指标体系设计研究提出了紧迫要求,又给考核指标体系的实施运作创造了有利条件。

2.2 用材林资产和经济林资产保值增值考核指标体系内容

根据上述设计思想,笔者对用材林资产和经济林资产保值增值考核指标体系进行了设计。其考核指标体系内容见表1。用材林资产保值增值考核指标体系有8项指标构成。前4项指标分别从林木产品销售获利程度、林木资产回报程度、营林投入效益及林木资本收益程度上说明第5项指标——林木净资产的形成原因及所达到的水平;后3项指标分别从用材林资产实物形态的数量与质量上和实物量的利用程度上表现用材林资产保值增值的实物形态。经济林资产保值增值考核指标体系也有8项指标构成。前5项指标的内容和功能与用材林资产保值增值考核指标体系的相应指标相同,表现经济林资产保值增值的价值形态;后3项指标分别从经济林资产的实物存在方式、单位面积收益方面侧重表现经济林资产保值增值的实物形态。

表1 林木资产保值增值考核指标体系

Table 1 The system of examination indicators of value-keeping and value-adding for forest assets

指标 序号	用材林资产		经济林资产	
	指标名称	计量单位	指标名称	计量单位
1	用材林产品销售利润率	%	经济林产品销售利润率	%
2	用材林资产报酬率	%	经济林资产报酬率	%
3	用材林营林成本利润率	%	经济林营林成本利润率	%
4	用材林林木资本收益率	%	经济林林木资本收益率	%
5	用材林林木净资产	元	经济林林木净资产	元
6	用材林总蓄积	m ³	经济林总面积	hm ²
7	用材林单位面积蓄积	m ³ · ⁻²	成林投产经济林总面积	hm ²
8	用材林采伐出材率	%	经济林单位面积收益	元·hm ⁻²

2.3 考核指标的计算说明

用材林资产和经济林资产考核指标体系中对比指标的计算方法见表2,需要进一步说明

以下几点:

第一,产品销售利润率、林木资产报酬率、营林成本利润率以及林木资本收益率等4项指标均依赖会计核算资料分析计算,列为价值核算指标。其中:①林木产品销售净收入是指考核期林木产品销售总收入扣除相应销售折扣与销售折让(该指标类似商品流通企业的销售折扣与折让,详见现行《商品流通企业会计制度》有关说明)的余额。②林木产品销售利润及利息支出是指考核期林木产品销售利润与考核期林木资产形成过程中因负债而支付给债权人的各项利息费用的合计数。③林木净利润是指考核期林木经营的所得税后利润,因现阶段林木经营利润暂不缴纳所得税以及会计上没有这一单独核算,所以为方便操作可用林木产品销售利润替代计算。④林木资本为国有林场所有者权益的组成部分,具体核算内容与方法详见《国有林场与苗圃财务会计制度(暂行)》第100页有关说明。

表2 林木资产保值增值考核指标的计算

Table 2 The calculation of examination indicators of value-keeping and value-adding for forest assets

考核指标		计算方法	
指标名称	计量单位	子项指标	母项指标
产品销售利润率	%	林木产品销售利润	林木产品销售净收入
林木资产报酬率	%	林木产品销售利润及利息支出	平均林木资产总额
营林成本利润率	%	林木产品销售利润	营林成本
林木资本收益率	%	林木净利润	平均林木资本
用材林单位面积蓄积	m ³ ·hm ⁻²	用材林总蓄积	用材林总面积
用材林采伐出材率	%	用材林采伐出材量	用材林采伐蓄积量
经济林单位面积收益	元·hm ⁻²	经济林产品收益额	经济林总平均面积

第二,林木净资产(或称为林木所有者权益)在通过分离林业企业或事业单位所有者权益核算结果进行间接计算时,应遵循权益来源原则进行分离,即来源于林木资产经营的所有者权益额划归于林木净资产,来源于非林木资产经营的的所有者权益额不划归于林木净资产。该项指标列入价值核算指标。

第三,用材林总蓄积、单位面积蓄积、采伐出材率、经济林总面积及成林投产面积均由林木资源调查与统计资料计算,列入实物核算指标。

第四,经济林单位面积收益额由林木资源调查与统计资料及相关会计核算资料结合计算,列入实物核算指标。其中经济林产品收益额是指考核期内经营经济林资产获得的全部收入扣除全部成本费用后的余额,可用经济林产品销售利润替代该项指标。

第五,上述价值核算指标值与实物核算指标值要经国有资产管理部门或林业主管部门确认,才能用于考核。

3 林木资产保值增值评价方法

3.1 林木资产保值增值评价方法与考核指标体系的联系与区别

上述林木资产保值增值考核指标体系能以不同侧面反映林木资产保值增值状况,但不能从总体上说明林木资产是否保值或增值,而林木资产保值增值评价方法试图解决这一问题。显然,林木资产保值增值评价方法与考核指标体系是既互相联系又互相区别的2个问题。2者的

基本联系是: 考核指标体系的设计要便于评价方法的应用。如每个考核指标均设计为正指标正是基于这一考虑。评价方法的建立以各考核指标为基础, 不能脱离任何一个考核指标。2者的主要区别是: 综合反映林木资产保值增值信息的程度不同。林木资产保值增值评价方法采用综合指数评价方法, 用一个概括了每个考核指标信息的综合指数说明林木资产保值增值的状况。而各个考核指标只能从单一侧面说明林木资产保值状况, 每个考核指标所载的信息是分散的, 并且不一定都能集中或一致说明林木资产保值增值问题, 因而不能直接用于林木资产保值增值的客观判断。由于林木资产保值增值评价方法建立在考核指标体系基础上, 同时又注意到与考核指标体系互相衔接关系, 并能用信息综合程度高的一个数值帮助人们对林木资产保值增值进行客观判断, 从而评价方法也容易被人们所接受因此林木资产保值增值评价方法具有科学性、直观性和可操作性等特点。

3.2 综合指标评价方法的应用步骤及评价标准

综合指标评价方法是利用综合指数的原理对林木资产保值增值各个考核指标进行综合, 并将综合而成的数值用于林木资产保值增值状况判断的一种多指标综合评价方法。其应用步骤分为:

第 1 步, 计算每一考核指标值。每一考核指标需计算考核期或期末考核指标值和前一考核期或期初考核指标值。这里考核指标选择是时期数或时点数, 可根据考核要求予以确定。

第 2 步, 计算每一考核指标对比值, 即将每一考核指标不同时间的 2 个对应指标值进行对比。这种对比处理既是同度量的无量纲化处理, 又是指数化处理。

第 3 步, 确定每个考核指标的权数。所谓考核指标的权数是指每个考核指标的在整体评价中重要性或作用大小的定量值, 一般用百分数表示, 且要求全部考核指标权数之和等于 100%。由于权数在评价准确性中起很大的影响, 所以权数的确定是综合指数评价方法的重要内容。为使权数确定科学全理, 可采用德尔菲 (Delphi) 法。

第 4 步, 计算综合数值。计算公式是:

$$S = \frac{\sum \frac{X_{i1}}{X_{i0}} w_i}{\sum w_i} \times 100\%。$$

其中: S 为综合指数值; X_{i1} 为考核期或期末第 i 个考核指标值; X_{i0} 为前一期考核或期初第 i 个考核指标值; w_i 为第 i 考核指标权数。

评价标准由综合指数值 (S) 3 种可能取值确定: ① $S > 100\%$, 林木资产增值; ② $S = 100\%$, 林木资产保值; ③ $S < 100\%$, 林木资产减值。

致谢 本文承蒙南京林业大学马天乐教授和浙江林学院吴静和教授审阅, 谨此致谢。

参 考 文 献

- 1 中华人民共和国财政部. 国有林场与苗圃财务会计缺席 (暂行). 哈尔滨: 东北林业大学出版社, 1994, 13~ 14
- 2 郑四渭. 林业产业市场化问题探讨. 浙江林学院学报, 1994, 11 (2): 189~ 195

Zheng Siwei (Zhejiang Forestry College, Lin'an 311300, PRC) and Chen Yongfu. Examination Indicators and **Evaluation Methods of Value-keeping and Value-adding of State-owned Forest Assets**. *J Zhejiang For Coll*, 1997, **14** (3): 281~ 286

Abstract The value-keeping and value-adding of state-owned forest assets is that of state-owned net forest assets (to be called state-owned interests). The examination indicators should include not only the value accounting indicators based on financial accounting data, but also the accounting indicators in kind based on the data of forest reserves investigation and statistics. The evaluation methods of value-keeping and value-adding for state-owned forest assets could adopt the way of composite index. There are nothing more than three ways of obtaining the value of composite index: $> 100\%$, $= 100\%$, and $< 100\%$, standing for the value-keeping, value-adding and devaluing of state-owned forest assets respectively.

Key words state-owned forest reserves; management; forest assets; examination indicators; evaluation