

文章编号: 1000-5692(2003)02-0194-05

# 林业会计改革的探讨

石道金, 冯迎春, 杨丽霞, 邬慧君

(浙江林学院 经济管理学院, 浙江 临安 311300)

**摘要:** 我国林业会计存在着制度上的缺陷和核算上的缺陷。制度上的缺陷主要是没有一个统一的会计制度。核算上的缺陷主要表现在: ①会计目标与企业经营目标不一致; ②核算范围过窄; ③资本不能保全; ④信息披露不充分。在分析我国林业会计制度、育林基金制度、会计核算程序和方法、会计信息披露以及会计计量方式等方面的基础上, 提出了林业会计改革的思路。参 6

**关键词:** 林业会计; 育林基金; 资本保全; 货币计量

**中图分类号:** S7-90; F302.6      **文献标识码:** A

为了规范会计行为, 不断提高会计信息质量, 1993年7月1日财政部颁布实施了《企业会计准则》和分行业会计制度, 之后各行业会计制度改革的工作在不断地深入进行。2001年1月1日财政部又颁布了《企业会计制度》, 暂在股份有限公司范围内执行, 标志着全国统一会计制度的产生。林业是国民经济的一个特殊行业, 林业的会计制度执行特殊行业会计制度。随着我国加入WTO和林业经济的改革和发展, 林业会计面临着严重的困难和挑战, 亟须进行改革, 以改变目前滞后于林业经济发展的局面。

## 1 现行林业会计的制度性缺陷

现行林业会计制度不完整, 不统一, 不是从林业行业的整体来设计会计制度, 集体林场、股份林场和私有林场等林业经营单位在现有的林业会计核算办法中没有明确的规定。目前, 我国与林业经营单位有关的会计核算规定主要有以下4个方面。

### 1.1 森工企业会计制度

1993年7月1日, 财政部以行业会计制度为主体, 分工业、运输、商品流通和农业等10个行业分别制定了财务会计制度并加以实施, 林业经营单位作为农业的一个组成部分执行农业企业会计制度。由于在森工企业具体实施过程中问题较多, 财政部又颁发了《关于森工企业贯彻执行新的财务会计制度有关问题的通知》(以下简称《通知》)<sup>[1]</sup>。《通知》规定森工企业原则上执行农业企业会计制度, 也可根据业务需要, 参照工业企业会计制度增设有关科目和报表。《通知》还结合森工企业的特点, 对维简费和育林费的征收、使用及会计核算做了具体规定, 规定了增设的会计科目及使用说明。

### 1.2 国有场圃会计制度

1994年财政部根据国有林场与苗圃的生产特点, 在1991年实施的《国有林场与苗圃会计制度》

收稿日期: 2003-02-10; 修回日期: 2003-03-06

基金项目: 浙江省教育厅资助项目(981179)

作者简介: 石道金(1963-), 男, 浙江宁海人, 副教授, 从事林业会计研究。

基础上加以修订并颁发了《国有林场与苗圃财务会计制度》(以下简称《场圃制度》),从1995年1月1日起实行。《场圃制度》完善了林木资产会计核算办法,建立了林木资本金制度。

### 1.3 天然林保护经费核算办法

1998年我国在重点林区全面启动天然林保护工程,为了加强天然林保护工程财政专项资金的管理,规范会计核算,国家林业局根据财政部《天然林保护工程财政专项资金管理暂行办法》的规定,与财政部协商后,结合林业行业的具体情况,制定了《天然林保护经费会计核算暂行办法》(以下简称《天保经费核算办法》),从1999年1月1日起在全国天然林保护工程使用单位及其所属单位实施。财政部于2000年12月16日进一步颁布了《天然林保护工程财政资金会计处理规定》加以补充。

### 1.4 天然林资源保护工程公益林项目会计核算办法

为加强天然林资源保护工程公益林项目建设资金的管理,统一规范天然林保护工程建设项目的会计核算工作,确保建设资金专款专用,充分发挥资金使用效益,国家林业局印发了《天然林资源保护工程公益林项目会计核算办法》(试行)(以下简称《公益林核算办法》),从1999年1月1日起实施。该办法是根据财政部《基本建设财务管理若干规定》、国家林业局《重点地区天然林资源保护工程实施方案》和《重点地区天然林资源保护工程建设资金管理规定》的精神,以《国有建设单位会计制度》为主体制定的。该办法仅适用于天然林资源保护工程公益林建设项目。

## 2 现行林业会计核算上存在的缺陷

### 2.1 林业会计制度核算范围过窄,仅局限于小林,未着眼于大林

目前林业经营单位4套会计核算制度仅适用于特定林业经营单位和特定的经济业务。其中:森工企业执行《通知》,国有场圃贯彻《场圃制度》,而林业企业中的天然林保护工程专项资金使用单位又实施《天保经费核算办法》,公益林建设项目的会计核算又采用《公益林核算办法》。对于其他林业经营单位如集体林场、股份制林场、个体林场和外商投资林场等,由于缺乏相应的会计核算制度,导致这些单位会计核算较混乱的局面。同时,林业经营单位现行的4套会计核算制度,是分别按照企业会计制度、事业会计制度和基建会计制度分别设计的,分别适用于不同经济业务,强调专款专用,分别设置帐户,分别归集费用和计算成本,分别编制会计报表,从而使林业经营单位需分为基本业务、天保经费和公益林项目等3个方面独立核算,分别形成不同的会计要素、会计科目和报表体系,造成一个会计主体,多种会计核算方法并存的局面;同时财政资金虽然强调“三专两单”,要求专项管理,专项储存,专款专用,单独建帐,单独核算,实际上财政专项资金在具体使用时是与育林基金和其他资金配套使用的。而林业经营单位是综合下达资金计划和生产作业成本计划,在实际核算时,很难分清哪笔经济业务是属于专项资金,哪项作业是育林基金或其他资金支付,同时一些外部因素如专项资金到位情况和单位负债偿还情况也会影响到专款专用原则的落实,给具体会计核算带来很大的困难。

### 2.2 林业会计核算对象不能满足林业发展的需要,主要反映了经济效益,未能综合反映生态效益和社会效益

林业生产单位的生产任务是为社会提供优质苗木,培育扩大森林资源,改善生态环境,其首要目的是实现生态效益和社会效益,其次才是追求自身的经济效益。但现行林业会计的收益部分只计算在市场上可以进行交换的货币收益,而林业生产经营活动所引起的生态社会效益部分均未得到很好反映。林业生产成本部分仅包含经济成本,未包含林业经济活动对环境资源和环境质量的消耗,造成各林业经营单位和个别收益、个别成本与社会收益和社会成本不一致,从而导致各林业经营单位之间由于资源差异和地域差异而分配不公。

### 2.3 未充分考虑林业经营单位的资本保全

林业经营单位按照企业化进行管理,企业生产经营的首要目的应该是资本保全,但在林业会计制度中未能体现资本保全原则,主要表现在2个方面。

#### 2.3.1 林木资产在计价中仅考虑历史成本,未考虑时间因素影响

目前林木资产采用历史成本计价,把林木资产的成本分为造抚成本和管护费用2部分,待到十几年或数十年后林木采伐时,按一定办法

将抚育成本和管护费用分别分配计入林木生产成本加以回收,这一做法只考虑了初始投资成本的收回,而没有考虑长达十几年或数十年的时间中货币价值和变化情况,从而导致林业经营单位无法做到资本保全<sup>[2]</sup>。

2.3.2 在育林基金提取与使用的循环过程中,也未能体现资本保全原则。目前森林资源再生产的资金循环一方面采取以森林对培育成本从销售收入中收回,另一方面对因时间因素导致不足的部分以简化的办法按一定比例从销售收入中提取育林基金(或林价),借以维持林业的简单再生产,而目前对于育林基金的提取来自于各林业单位的销售收入,但在使用时却采用统筹安排的方式,集中由地方财政安排使用。育林基金来自林业简单再生产资金,却在提取后由财政统一安排使用的办法无形中导致林业经营单位无法维持简单再生产,也就无法实现资本保全。

#### 2.4 会计信息披露不完整,不充分

现行林业会计仅核算林业经济效益,未能将资源与环境带来的经济问题很好地纳入会计核算体系,在会计计量方面缺乏对资源与环境会计对象的有效计量。林业会计信息的披露主要侧重于以货币计量的财务性信息,侧重于个体或局部的经济目的,更强调微观效益、直接经济效益和眼前利益,主要反映林木资产的情况和财政资金的使用情况等等。因此,现行林业会计核算体系无法满足社会各界日益增长的对资源与环境问题提出的信息充分披露的客观要求。

### 3 林业会计改革的几点思路

#### 3.1 明确林业会计性质,建立统一的林业会计制度

为规范林业企业的会计核算,迫切需要制定全国统一的林业会计制度。但林业会计制度应如何制定,是作为企业会计制度,还是作为事业单位会计制度,这是首先应该研究的问题。

林业生产单位的经济运行具有财政资金所占比重重大和林业生产以公益性为主等事业单位的特点,因此,历来对林业生产单位都是定位为生产性事业单位,其会计制度除森工企业会计制度外都是按照事业单位会计制度加以设计的。

但是从抽象的角度看,林业企业的资金运动过程还是与一般生产型工业企业一样,都经过了筹集资金、生产供应、产品生产、产品销售和经营成果的实现与分配过程,林业生产经营单位必须进行林木资产成本核算和净损益计算,其净资产具有相应的所有权等都意味着林业生产单位的会计核算对象与一般事业单位有本质的区别<sup>[3]</sup>。因此,林业生产单位应根据企业会计制度的模式来制定会计制度,同时考虑其生产性事业单位的性质,在具体制订过程中,应打破林业经营单位的所有制和经营性质的界限,将国家拨入的财政资金视作国家投资或环境效益收入,以财政部于2001年1月1日正式实施的《企业会计制度》为基础,结合林业会计的特点以特种业务会计的形式加以实施。

#### 3.2 改革育林基金的提取方法和周转方式

森林资源再生产资金的渠道有2种:一种是体内循环,即通过生产经营资金循环解决,将森林培育成本从产品销售收入中得以补偿;一种是体外循环,即在生产经营资金之外解决森林培育的资金来源,或者由国家财政预算解决。

由于时间及通货膨胀的影响,将林木资产的历史成本累计而成的森林培育成本显然难以满足森林资源再生产的需要。这是由森林培育周期长的特点决定的,林木资产历史成本与现实成本之间必然存在大的差异,以致无法实现对林木资产的实物补偿。

对于森林资源再生产不足部分的资金,目前实际上采取的是体内资金体外循环的办法。用来自简单再生产的育林基金来弥补营林资金不足的问题,在一定程度上导致林业经营单位在经济上陷入恶性循环。

林业资源的不平衡,用来自林业维持简单再生产的资金去解决是不正确的,也是解决不了的,应用大财政来加以弥补,对于企业首先应当资本保全,保全应由效益的受益者来补偿。因此,有必要对我国育林基金的提取方式和周转方式加以改革。①育林基金提取方式的改革。林业经营单位的生产效益除来自林产品所带来的经济效益外,更多的则是生态效益和社会效益<sup>[4]</sup>。因此,对于林业再生产不

足资金部分应该由生态效益和社会效益的受益者承担。育林基金作为生产经营资金之外的森林培育资金来源，其来源也应该由社会和政府来承担。因此，育林基金在提取时，一方面应来自享受生态效益的各类社会企业如生态旅游公司、水厂和污染严重的企业，按一定比例从该企业的主营业务收入中加以提取，另一方面由财政资金加以补助。<sup>②</sup>育林基金周转方式的改革。目前在育林基金周转过程中采取所有育林基金全部上缴，然后由财政根据资源的优劣等情况加以统一使用的办法，其计划经济的痕迹比较明显，也没有体现出育林基金用于育林这一目的。因此，对于育林基金的周转方式应密切与育林这一用途相结合，育林基金按一定的途径集中到财政后，财政部门应将育林基金作为育林资金或者是育林补助资金加以使用。各林业经营单位获得育林基金的金额应根据其育林情况及破坏生态情况加以确定，社会育林也同样可以获得育林补助收入，对于林业生产单位来说，培育林木也可以取得相应的收入，其收入多少与林木的培育直接挂钩，将林木的采伐视作为培育的扣减，当培育林木边际收入超过采伐林木边际收入时，将会彻底改变林业需要财政扶持这一不利局面，从而真正实现全社会造林的局面。同时，对于林业会计核算来说，可以将来自财政的育林补助作为效益收入加以核算。

### 3.3 健全林业会计核算内容

目前，林业经营的指导思想已逐步从“木材利用”向“生态利用”原则转变<sup>[3]</sup>。在“生态利用”原则指导下，客观上要求林业企业对生态环境和社会承担责任，在提高经济效益的同时兼顾生态效益和社会效益的提高。林业会计作为林业经济管理的重要组成部分也必须与这一客观要求相适应，不仅要反映能以货币计量的经济效益，同时把林业生产经营活动对生态环境、社会的贡献和损害纳入林业会计核算体系，有效地协调林业经济目标与社会目标之间的关系。因此，林业会计除了要按照工业企业会计制度的一般核算内容对经济效益进行核算以外，还应包括对资源和环境的核算，在具体设计时，应参照国外有关绿色会计的核算内容进行。

绿色会计是在环境资源恶化和修正传统会计的基础上产生的。联合国会计和报告标准政府间专家组第13届会议讨论的绿色会计内容有：<sup>①</sup>环境保护资料。<sup>②</sup>可持续发展会计或全部成本会计资料：包括反映自然资本、人造资本和环境赔偿责任、生态效率和生态平衡等资料。<sup>③</sup>环境绩效指标。<sup>④</sup>环境准备和负债。<sup>⑤</sup>年度环境资料的披露。联合国统计署统计方案也要求以下5项内容纳入会计费用核算范围：<sup>①</sup>环境保护费用。<sup>②</sup>环境对于健康和人力资本的影响。<sup>③</sup>居民消费活动引起的环境费用支出。<sup>④</sup>废弃的商品造成环境的破坏。<sup>⑤</sup>由于其他国家的生产活动造成环境的破坏。应当指出，绿色会计核算的内容还要有利于我国政府和企事业单位的管理和决策，包括环境资源和环境保护方面的管理和决策。

林业会计应增加的核算内容包括：<sup>①</sup>森林资源资产核算。主要是对林地资产、林木资产、林区野生动植物资产、森林旅游资产和森林景观资产进行核算。<sup>②</sup>环境成本。环境成本包括3部分：一是环境支出成本。核算环境预防费用、治理费用、补偿费用和发展费用等。二是自然资源消耗成本。指林业企业在生产经营活动中对自然资源的耗用和使用的成本。三是环境破坏成本。核算由于“三废”排放、重大事故和资源消耗失控等造成的环境污染和破坏的损失。<sup>③</sup>环境收益。环境收益是反映林业经营单位保护环境资源所得到的收益，包括育林收入、环保奖励、环境损害补偿收入和环境污染罚款收入等。<sup>④</sup>环境利润。环境利润指环境收益扣除环境成本和环境税金后的净额，它反映会计主体的环境绩效。

### 3.4 完善林业会计信息披露内容

由于现行林业会计仅核算林业经济效益，未能将资源与环境带来的经济问题很好地纳入会计核算体系，在会计计量方面缺乏对资源与环境会计对象的有效计量。林业会计信息的披露主要侧重于以货币计量的财务性信息，侧重于个体或局部的经济目的，更强调微观效益、直接经济效益和眼前利益，主要涉及林木资产的情况和财政资金的使用情况等等。因此，现行林业会计核算体系无法满足社会各界日益增长的对资源与环境问题提出的信息充分披露的客观要求。

林业会计根本目的就是充分披露林业经营单位的经营情况，向有关的会计信息使用者提供关于自然资源、生态环境及经济效益方面的会计信息。信息使用者所需要的会计信息内容不仅包括财务

信息,而且包括非财务性信息,不仅为了满足个体或局部的经济目的,而更侧重于强调宏观效益、长远利益和社会整体效益。因此,林业会计在披露会计信息时,不仅要提供反映经济效益的有关财务报告,而且还应当提供反映生态环境和自然资源等方面的其他信息。

### 3.5 在林业会计计量上采用多重计量方式

计量方式的确定是会计核算的一项基本假设。林业会计不能机械地套用传统会计的货币计量假设,而应该采用多重计量假设,即应该同时采取货币和非货币两类计量形式<sup>[6]</sup>。在非货币计量形式中,可以采用包括实物计量、劳动计量和混合计量等在内的多种计量形式。

在货币计量形式内部也应该采用多重计量。不仅可以采用历史成本,也可以采用重置成本、市价、可变现净值、净现值、重估价值、机会成本和替代成本等作为计价基础进行计价。

### 参考文献:

- [1] 孟全省. 构建完整统一的林业会计制度 [J]. 林业财务与会计, 2002, (7): 3-5.
- [2] 倪晓法, 林丰. 关于完善林业会计核算体系的思考 [J]. 林业财务与会计, 1999, (6): 11-12.
- [3] 柏连玉. 关于制定具有中国特色的林业会计制度的探讨 [J]. 林业经济, 2001, (2): 24-28.
- [4] 牛秀敏, 石道金, 钟建国, 等. 试论人力资源会计在林业中的应用 [J]. 浙江林学院学报, 2002, 19 (3): 317-320.
- [5] 邱俊齐. 林业经济学 [M]. 北京: 中国林业出版社, 1998. 13-14.
- [6] 金德凌. 关于林业会计“绿色化”基本理论与内容的探索 [J]. 林业财务与会计, 2000, (10): 3-5.

## Discussion on forestry accounting reform

SHI Dao-jin, FENG Ying-chun, YANG Li-xia, WU Hui-jun

(School of Economics and Management, Zhejiang Forestry College, Lin'an 311300, Zhejiang, China)

**Abstract:** There are system and business accounting limitations in China's forestry accounting. There is no united accounting system. The accounting limitations are as follows: ①The objective of accounting and that of enterprise management are not consistent. ②The scope of accounting is too limited. ③The capital of forestry units can't be maintained. ④Accounting information is not fully released. Based on the analysis of China's forestry accounting system, afforestation fund system, accounting audit procedures and methods, accounting information release and measurement manners, this paper proposes some thoughts on forestry accounting reform. [Ch, 6 ref.]

**Key words:** forestry accounting; afforestation fund; capital maintenance; monetary principle