

试论森林资源资产会计

孟 全 省

(西北农林科技大学 经济管理学院, 陕西 杨凌 712100)

摘 要: 在森林资源资产化管理背景下, 会计作为管理的重要活动之一, 应当建立比较完善的森林资源资产会计体系。森林资源资产会计的内容包括森林资源资产会计核算的前提及原则, 森林资源资产的分类, 森林资源资产的确认和计量, 森林资源资产形成、经营、消耗的核算以及森林资源资产会计信息的披露等问题。

关键词: 森林资源; 森林资产; 森林资源资产会计

中图分类号: F307.26; F234.3 **文献标识码:** A **文章编号:** 1009-9107(2002)05-0020-05

环境问题的日益严峻, 迫使人们重新认识森林, 重视森林生态环境建设, 保护森林资源逐渐成为共识。会计是管理社会经济活动的有效手段之一, 在市场经济条件下, 实行森林资源的资产化管理, 建立较为完善的森林资源资产会计体系, 对于有效的保护森林资源, 充分利用森林资源, 发挥森林资源的经济效益、社会效益和生态效益有着积极的意义。

一、森林资源的资产化管理

(一) 森林资源资产化管理思想的形成

森林资源是陆地生态系统的主体, 林业是国民经济和社会发展的公益性事业和重要的基础产业, 肩负着生态环境建设和为国民经济发展提供木材及各类林产品的双重使命。

传统的森林资源管理体制和理念以木材生产为中心, 重采轻育, 采育严重脱节, 森林资源大幅度减少, 生态环境遭受严重破坏。传统的森林资源管理体制存在的问题可归纳为:

1 森林资源管理仅仅停留在实物管理阶段。认为森林是天然资源, 森林无价值, 可以无偿占有和使

用, 导致了森林资源消耗得不到应有的补偿。

2 营林生产是非商品生产。不重视营林生产的投入产出关系, 导致营林生产效益低下。

3 对森林资源的开发利用和保护缺乏有效的管理机制和办法。森林资源的损失、浪费严重, 利用效率很差。

4 国家对森林资源的所有权虚置, 严重削弱了森林资源的基础性作用, 难以做到森林资源的优化配置。

5 忽视森林资源的资产属性, 森林资源的经营效益低下。

随着我国社会主义市场经济体制的不断发展和完善, 林业的发展也进入新的历史阶段, 以现代林业思想为指导, 以建立比较完备的林业生态体系和比较发达的林业产业体系为目标, 以保护和改善生态环境为重点, 深化分类经营改革, 实施分区突破战略, 促进我国林业持续、快速、健康发展已成为我国林业发展的新战略。实施新的林业发展战略, 必须研究符合生态环境建设和社会主义市场经济要求的森林资源资产管理和运行模式, 实行森林资源资产化管理^[1]。

收稿日期: 2002-02-18

作者简介: 孟全省(1963-), 男, 陕西武功人, 西北农林科技大学经济管理学院副院长, 副教授, 从事林业财务会计教学及科研工作。

© 1994-2009 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. <http://www.cnki.net>

(二) 森林资源资产的一般属性

森林资源包括林木、林地以及依托林木、林地生存的野生动物、植物和微生物。森林资源具有一般资产的属性:

1 森林资源生产过程是一个商品生产过程。是在自然力的作用下的人类劳动过程, 同样也需要生产、投入、回收、再投入周而复始地进行。所以, 森林资源的再生产是根据人类进步和社会发展对森林资源的要求, 通过社会劳动投入, 使森林资源不断更新、积累的生产过程。

2 森林资源的价值可以用货币计量, 能为某一利益主体所拥有, 并能为其带来经济效益。因此森林资源资产包括森林物质资产、环境资产、森林景观资产和其他无形资产等。森林物质资产主要有林木、林地、林内动植物和微生物等, 森林环境资产主要指森林净化空气, 改善生态环境的价值, 森林景观资产指森林提供观赏游憩的价值, 森林无形资产主要指森林的采伐权和经营权等。

(三) 森林资源资产的特殊性

森林资源资产作为一种特殊的资产, 具有其他资产所不具备的特性:

1 资产形成的特殊性。森林资源资产是人力和自然力相互作用形成的。

2 有条件的再生性。森林资源资产是可以再生的资产, 但是在经营过程中严重违背自然规律, 破坏森林自然生态环境, 则会影响森林资源资产的再生。

3 经营上的长周期性。由于森林资源自然生长周期长, 导致了其经营周期长, 在经营周期内, 占用了大量的资金, 影响了经营资金的周转, 短期内很难取得经济效益。

4 资产计价的困难性。森林资源资产由林木、林地、林内动植物及微生物、森林环境资产、森林景观资产、森林无形资产构成, 涉及到不动产、存货、无形资产等不同形态的资产, 又由于其价值形成的特殊性和发挥资产作用的不确定性, 导致其计价的困难, 这也是森林资源资产会计要着力解决的问题之一。

二、森林资源资产会计的属性和地位

适应森林资源资产化管理的需要, 必须建立以森林资源资产管理为核心, 以向林业组织内外部提供森林资源资产形成、经营过程及结果信息为目标

的森林资源资产会计体系。

森林资源资产会计是研究从事森林资源生产经营管理的组织运用货币计量手段, 对森林资源资产进行确认和计量, 对森林资源资产经营过程进行全面、系统、及时、完整的计算和记录, 为加强森林资源资产管理, 充分发挥森林资源的生态效益、社会效益和经济效益提供有用信息的一种管理活动。森林资源资产会计是林业财务会计的重要组成部分, 属于财务会计的范畴^[2]。

森林资源资产会计属于财务会计的范畴, 主要是由于: (1) 从森林资源资产培育、形成、经营的过程看, 它属于林业组织内部全部经营活动的一个组成部分, 对森林资源资产的确认、计量、计算、记录、报告的会计行为应当属于林业财务会计的内容; (2) 对森林资源资产的计价、价值转移以及经营成果的确定虽然有一些特别的方法, 森林资源资产会计也有自己特别的方法体系。但是这些方法都是从传统的财务会计的各种确认、记录、计算、核算、摊销、报告等方法转化、延伸形成的, 从根本上没有脱离传统的财务会计的方法体系; (3) 从森林资源资产会计构建的目的看, 为了适应森林资源资产化管理的需要, 将传统林业财务会计中长期忽视的、没有被确认的森林资源资产信息, 通过会计核算工作单独揭示出来, 以满足社会对森林资源资产管理, 提高其使用效益的需要。

森林资源资产会计属于财务会计的范畴, 也适应财务会计的基本假设和一般原则。但是, 由于森林资源资产本身的特殊性和经营管理的特别要求, 使得森林资源资产会计的基本假设和核算原则也有其特点。会计的基本假设是对会计活动的制约或会计活动的前提, 由于森林资源是构成生态环境的重要因素, 生态环境的可持续发展要求森林资源的可持续发展, 所以“可持续发展假设”就是森林资源资产会计建立的基本前提, 也是构成森林资源资产会计理论和方法的前提条件。会计核算的一般原则是会计核算工作的基本规范和要求, 森林资源资产会计在会计要素确认与计量、会计信息质量等方面应当符合财务会计的一般原则, 但在一些具体原则的执行和理解上又有所修订和创新。例如“客观性原则”要求会计核算应当以实际发生的交易或事项为依据, 如实反映企业财务状况和经营成果。有史以来森林资源资产就是无帐资产, 没有对森林资源进行价

值计量、登记入帐,同时森林资源又分布在广袤的土地之上,这就对森林资源的实物及价值计量带来很大的困难,森林资源资产的计量很难做到客观、真实,只能达到尽可能的、相对的真实。因此,森林资源资产会计对森林资源资产的计量应当实行“宜粗不宜细的原则”。又如,资产计量遵循的“历史成本原则”;要求对财产物资按取得时的实际成本计价,实际成本确定后不能随意改变其帐面价值。但是,森林资源资产有些是自然形成的天然林资源,其历史成本与其效能价值根本不符。同时由于森林资源资产是活的生物资产,生物资产有其自然增值的生物转化过程,又承受着更大的自然风险,因此,其价值的变化幅度很大,“历史成本原则”显然很不适用,取而代之的应当是“市场价值原则”或“效用价值原则”^[3]。

三、森林资源资产的确认和计量

(一) 森林资源资产的确认

资产的确认一般根据以下三条标准:(1)资产必须是由过去的交易或事项形成的现实的资产,而不是预期的资产;(2)资产必须是企业拥有或者控制的,也就是说只有企业拥有所有权的资源才能确认为资产;(3)资产确认最关键的标准是预期会给企业带来经济利益。

森林资源资产的确认也必须依照上述确认标准,即企业或单位所拥有的可以带来经济效益的森林资源都可以确认为森林资源资产。另外由于森林资源资产的特殊性,在确认森林资源资产时,三条确认标准的涵义还有一些补充完善:(1)天然林虽然不是企业过去的交易或事项形成的,但只要为企业所拥有也可以确认;(2)企业对资产的控制权包括企业对资产的自由处置权,对于森林资源,我们国家目前实行的是限额采伐,所以对森林资源资产的处置必须经国家批准;(3)森林资源资产既要能够给企业带来经济效益,但更重要的是要能够给社会带来生态效益和社会效益,即坚持多效益标准。

(二) 森林资源资产的计量

资产的计量,是指入帐的资产应按什么样的金额予以记录和报告。资产计量的方法主要有历史成本、重置成本、公允价值、可变现净值和未来现金流量现值等。为了确保会计信息的真实、完整,必须选

择最为真实、可靠的计量方法,目前一般都以历史成本作为资产计量的主要方法。

森林资源资产主要包括森林物质资产、森林环境资产、森林景观资产和森林无形资产,对森林资源资产的计量根据前述“市场价值原则”或“效用价值原则”,每年或每间隔几年(根据不同林木的生长特点决定)对森林资源资产的价值进行评估,并对日常历史成本资料进行修正,以确定森林资源资产的记帐价值。

国家国有资产管理局、林业部1996年颁布试行《森林资源资产评估技术规范》中对林木资产、林地资产、森林景观资产的评估方法都作了规定,可以在森林资源资产会计中使用。对林木资产的评估可以采用市价法(包括市场价倒算法、现行市价法)、收益现值法(包括收益净现值法、收获现值法、年金资本化法)、成本法(包括序列需工数法、重置成本法和清算价格法)。对林地资产的评估可以采用现行市价法、林地期望价法、年金资本化法、林地费用价法。

对森林环境资产价值的评估可以采用效果评价法,也就是根据森林资源产生的生态效能,如农作物产量的提高、河川水文状况的改善、气候条件的改变、野生动植物资源的保护等来评估其环境价值。

对森林景观资产价值的评估可以采用现行市价法;收益现值法,包括年金资本化法和条件价值法;重置成本法等^[4]。

以上评估方法在《森林资源资产评估技术规范》中有详细介绍,这里不再赘述。

四、森林资源资产会计核算

建立森林资源资产会计的目的就是为了向社会提供森林资源形成、保护、利用、破坏以及森林资源经营成果等方面的会计信息。因此森林资源资产的会计核算其核心内容。

(一) 森林资源资产核算的对象

森林资源资产会计核算的对象就是森林资源资产的构成内容,具体应当包括森林物质资产(林木、林地、野生动物、药材、花草等野生植物)、森林环境资产、森林景观资产、森林无形资产(森林的采伐权和经营权等)。

(二) 森林资源资产核算的内容

森林资源资产核算的内容应当包括森林资源资

产形成、森林资源资产消耗、森林资源资产价值评估、森林资源资产收益的核算。

1 森林资源资产形成的核算。包括天然林资源资产的核算、人工林资源资产的核算、林地资产的核算、森林环境资产和景观资产的核算。

天然林资源资产的核算。天然林是自然形成的,没有包含人类的劳动,对天然林资产的核算,可以根据天然林资产评估确认的价值,记入“森林资产——天然林资产”帐户的借方,记入“资本公积——森林资源资产增值”帐户的贷方。

人工林资源资产的核算。人工林在培育过程中,发生各种费用支出,首先记入“营林支出——人工林培育支出”帐户的借方,记入“银行存款”、“应付工资”、“原材料”等帐户的贷方;期末将人工林培育成本进行结转,记入“森林资产——人工林资产”帐户的借方,记入“营林支出——人工林培育支出”帐户的贷方。

林地资产的核算。林地资产的核算,可以根据林地资产评估确认的价值,记入“森林资产——林地资产”帐户的借方,记入“资本公积——森林资源资产增值”帐户的贷方,如果林地是有偿取得的,则记入“银行存款”帐户的贷方。

森林环境资产的核算。森林环境资产的核算,根据森林环境资产评估确认的价值,记入“森林资产——森林环境资产”帐户的借方,记入“资本公积——森林资源资产增值”帐户的贷方。

森林景观资产的核算。森林景观资产的核算,根据对森林景观资产评估确认的价值,记入“森林资产——森林景观资产”帐户的借方,记入“资本公积——森林资源资产增值”帐户的贷方。

2 森林资源资产消耗的核算。森林资源资产的消耗主要有森林资源资产的出售、生产消耗和毁损等几种情况。

森林资源资产出售的核算。企业出售或转让森林资源资产,可以根据售价记入“银行存款”帐户的借方,记入“其他业务收入”帐户的贷方;同时,结转该项资产的成本,记入“其他业务支出”帐户的借方,记入“森林资产——天然林资产(人工林资产、林地资产、森林环境资产、森林景观资产)”帐户的贷方。

森林资源资产生产消耗的核算。企业消耗森林资源资产生产其他林产品,则森林资源资产成本构成了林业生产成本,记入“生产成本——××林产

品”帐户的借方,记入“森林资产——天然林资产(人工林资产、林地资产、森林环境资产、森林景观资产)”帐户的贷方。

森林资源资产毁损的核算。由于自然灾害或人为原因造成森林资源资产毁损,记入“营业外支出”帐户的借方,记入“森林资产——天然林资产(人工林资产、林地资产、森林环境资产、森林景观资产)”帐户的贷方。

3 森林资源资产评估的核算。森林资源在培育过程中,由于林木的自然生长,其价值会不断增加,但是只有当森林资源出售或生产消耗其价值才能实现,为了及时准确反映森林资源资产价值的增值,每年可以估计确认其增值,每间隔几年可以进行一次资产评估。每年年末估计其价值增值时,记入“森林资产增值”帐户的借方,记入“资本公积——森林资源资产增值”帐户的贷方;森林资源资产价值评估时,根据评估结果进行会计处理,记入“森林资产——××资产”(按评估增加值)帐户的借方,记入“森林资产增值”(按已确认增加值)帐户的贷方,同时记入“资本公积——森林资源资产增值”(按差额)帐户的借或贷方。

4 森林资源资产收益的核算。森林资源资产象其他资产一样,只有当资产出售时,其价值才得以实现,也才能带来收益,具体核算的帐务处理与一般资产相同。森林资源的生长增值,属于资产自身的增值,作为资本公积处理,不形成收益。

五、森林资源资产会计的信息披露

森林资源资产是林业企业和单位一项最重要、最特殊的资产,森林资源资产的形成、消耗以及价值评估都对企业的财务状况和经营成果形成影响。为了全面反映森林资源资产对企业财务状况和经营成果的影响,在财务会计报告中必须全面披露森林资源资产的情况。

首先,在财务状况说明书中要说明森林资源的基本情况,包括林种、林龄、面积、蓄积等基本情况;还要说明森林资源资产变动的重大事项,如森林资源资产出售、生产消耗、毁损情况以及森林资源资产评估情况。

其次,在资产负债表中要设置“森林资产”项目,

设置“森林资产增值”项目,作为“森林资产”项目的调整项目,以披露企业森林资源资产的价值变动及其结果。还要在“资本公积”项目内反映森林资源资产的自然增值情况。

第三,在损益表中反映森林资源资产出售、毁损对企业经营损益的影响,可以在“营业外收支净额”项目下设置二级项目“其中:森林资源资产出售、毁损收支净额”来予以反映。

第四,森林资源资产的出售或森林经营权的转让也影响到企业的现金流量的变化。在现金流量表中“经营活动产生的现金流量”栏中要设置“森林资源资产出售收到的现金”项目。

第五,设计“森林资源资产明细表”作为资产负债表的附表,全面反映天然林资产、人工林资产、林地资产、森林环境资产、森林景观资产的构成及变动情况。

参考文献:

- [1] 丁立新 适应林业发展新战略,推进森林资源资产化管理[J] 林业财务与会计, 2001, (2): 18~ 22
- [2] 许家林 资源会计的探讨[J] 生态经济, 1999, (6): 21~ 24
- [3] 陈裕德 关于实行森林资源资产会计的探讨[J] 林业财务与会计, 2001, (10): 24~ 25
- [4] 林业部财务司 森林资源资产化管理有关规定选编[M] 北京: 中国林业出版社, 1997.

Reflections on Forestry Resource Asset Accounting

M EN G Q uan-sheng

(College of Economics and Management, Northwest Sci-Tech University of Agriculture and Forestry, Yangling, Shaanxi 712100, China)

Abstract: Pondering over the current forestry resource management status, the paper points out a sound and perfect forestry resource accounting system should be set up. The contents of forestry resource accounting system include: prerequisites and principles for asset accounting, categorization of forestry resource, identification and estimate of forestry resource asset, accounting of the development, management and expenses of forestry resource property, exposure of accounting information.

Key words: forestry resource; forestry property; forestry property accounting