

 浙江省高等教育重点教材

林业财务与会计

LINYE CAIWU YU KUAIJI

主 编 石道金

副主编 冯迎春 杨丽霞

徐秀英 汪永红



浙江人民出版社

林业财务与会计

主 编 石道金
副主编 冯迎春 杨丽霞
徐秀英 汪永红

浙江人民出版社

图书在版编目(CIP)数据

林业财务与会计/石道金主编.—杭州:浙江人民出版社,
2004.9

ISBN 7-213-02889-8

I.林... II.石... III.①林业企业-财务管理②林业企
业-会计 IV.F307.226

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2004)第 086381 号

林业财务与会计

主编 石道金

副主编 冯迎春 杨丽霞 徐秀英 汪永红

出版发行	浙江人民出版社
	(杭州体育场路 347 号)
责任编辑	金 纪
封面设计	潘庆忠
激光照排	杭州兴邦电子印务有限公司
印 刷	杭州大众美术印刷厂
	(杭州市拱康路)
开 本	850×1168 毫米 1/32
印 张	14.25
字 数	32.8 万 插 页 2
印 数	1-3000
版 次	2004 年 9 月第 1 版
	2004 年 9 月第 1 次印刷
书 号	ISBN 7-213-02889-8
定 价	25.00 元

如发现印装质量问题,影响阅读,请与印刷厂联系调换

前 言

建国以来,我国国有林业企业一直沿用工业企业会计制度或农业会计制度。南方集体林区集体林业企业(林场)采用的会计制度多种多样,有的采用工业会计制度,有的采用农业会计制度,也有的采用村集体经济组织会计核算办法,对林场的林木资产的核算没有一定的会计核算办法,林场的生产经营活动在会计和统计指标上不能得到很好的反映。改革开放以来,我国的林业得到了快速的发展,林业经济活动的范围、方式、内容都发生了很大的变化,我国的个别省份开始进行国有林场、苗圃会计制度的制订及试点,重点是在营林成本的核算办法上,而森工企业仍沿用工业企业会计制度。1993年7月1日,财政部颁布实施了新的财务会计制度,这一财务会计改革的重大举措,有力地促进了我国经济体制改革的进一步深化,为我国走向真正的市场经济奠定了良好的基础。新颁布的行业会计制度中,林业没有作为一个行业单独制定林业财务会计制度,对森工企业,财政部规定“除了执行《农业企业财务制度》和《农业企业会计制度》外,根据业务需要,还可参照《工业企业会计制度》增设有关科目和报表”。对于国有林场苗圃,由于过去一直按事业单位

2 林业财务与会计

管理,无法与企业财务会计制度接轨,当时未作定论。到1995年1月1日正式实施《国有林场与苗圃财务制度》、《国有林场与苗圃会计制度》。1995年以来,我国的会计制度已经历了几次重大改革,而林业财务会计的改革何去何从,尚在酝酿之中。

2003年9月10日发布的《中共中央、国务院关于加快林业发展的决定》确立了以生态建设为主的林业发展方向。决定指出,要以邓小平理论和“三个代表”重要思想为指导,深入贯彻十六大精神,确立以生态建设为主的林业可持续发展的道路,建立以森林植被为主体、林草结合的国土生态安全体系,建设山川秀美的生态文明社会,大力保护、培育和合理利用森林资源,实现林业跨越式发展,使林业更好地为国民经济和社会发展服务。林业的生态建设、生态安全、生态文明的“三生态”建设,对加快我国林业发展具有十分深远的意义。我国林业的重大变革和转折,对林业财务与会计改革提出了更高的要求。

在这样的背景下,编写一本《林业财务与会计》教材是有难度的。一是到目前为止没有统一的林业会计制度,也没有林业会计准则;二是随着我国林业的发展,林业经济体制改革的进一步深化,林业会计要核算的经济业务不断出现新的内容,如林地流转、青山买卖等。我们在编写过程中,针对林业会计作为特种行业会计的特点,以国有林场与苗圃的会计制度为样本,本着介绍林业会计成熟的会计知识、会计理论和会计方法,探索林业财务与会计的新情况和新问题的指导思想进行谋篇布局。全书共分十二章,为了方便学习和研究,第一章介绍林业的基本知识和林业生产经营特点;第二章到第九章在介绍林业会计的基本理论、林业成本核算、林木资产核算、林业资金核算、育林基金核算、林木资本核算和林业财务报告等林业会计主要内容基础上,每章都有一节相关问题探讨,介绍当前林业财务会计中存在的

问题和出现的新情况,旨在引起大家的关注和讨论,共同为林业会计的改革和发展出谋划策;第十章到第十二章介绍国内外林业财务制度、林业会计与绿色会计以及林业会计改革与发展。可能正因为有这些特点,本书经专家评审,被确定为2001年度浙江省高等教育重点建设教材100种之一,并得到了浙江省教育厅的资助。本书各章编写分工如下:第一、十二章由杨丽霞执笔,第二章由石道金执笔,第三、四章由冯迎春执笔,第五章由孙玉军执笔,第六章由陈劲松执笔,第七章由徐秀英执笔,第八章由陶宝山执笔,第九章由汪永红执笔,第十章由邬慧君执笔,第十一章由刘梅娟执笔。石道金担任主编,冯迎春、杨丽霞、徐秀英、汪永红担任副主编。本书初稿经集体讨论修改后,由主编石道金对全书进行了总纂、修改和定稿。

本书在编写过程中得到了浙江省林业厅计财处、中国会计学会林业会计分会、浙江省会计学会林业会计分会、浙江省教育厅高教处和浙江省临安市林业局的大力支持;浙江省林业厅郑礼法、包振祥、黄志良、韩国康,浙江省教育厅叶宏、厉如孟、项小仙、雷炜、祝鸿平,浙江省临安市林业局梅艳等领导、专家和同仁在本书的资料收集、调研活动和征求意见中提供了无私的帮助和悉心的指导,在此一并表示最诚挚的谢意!由于水平有限,书中难免存在缺点和不足,恳请读者批评指正。

编 者

2004年6月

目 录

第一章 林业基本知识

- 第一节 林业的概念和作用 (1)
- 第二节 林业生产经营的特点 (8)
- 第三节 林业的发展趋势 (18)

第二章 林业会计基本理论

- 第一节 林业会计概念和特点 (25)
- 第二节 会计理论的基本结构 (27)
- 第三节 林业会计目标 (32)
- 第四节 林业会计假设 (38)
- 第五节 林业会计原则 (41)
- 第六节 林业会计概念 (49)
- 第七节 林业会计理论问题探讨 (69)

第三章 林业成本核算

- 第一节 林业成本概述 (77)
- 第二节 营林成本核算 (88)
- 第三节 木材采运成本核算 (102)
- 第四节 森工企业木材产品成本核算 (118)

2 林业财务与会计

第五节 林业成本核算问题探讨	(133)
第四章 林木资产核算	
第一节 林木资产概述	(136)
第二节 林木资产的计价	(139)
第三节 林木资产的会计核算	(149)
第四节 林木资产核算问题探讨	(154)
第五章 林木资本核算	
第一节 林木资本概述	(156)
第二节 林木资本核算	(158)
第三节 林木资本核算问题探讨	(161)
第六章 林木相关权益核算	
第一节 林木相关权益概述	(164)
第二节 林木相关权益核算	(166)
第三节 林木相关权益核算问题探讨	(173)
第七章 育林基金核算	
第一节 育林基金概述	(178)
第二节 育林基金核算	(180)
第三节 育林基金核算问题探讨	(184)
第八章 林业资金核算	
第一节 林业资金概述	(192)
第二节 营林自有资金核算	(194)
第三节 营林专项资金核算	(198)
第四节 事业性资金核算	(206)
第五节 林业资金核算问题探讨	(209)
第九章 林业财务会计报告及分析	
第一节 林业财务会计报告概述	(213)
第二节 资产负债表	(214)

第三节	利润表和利润分配表	(233)
第四节	现金流量表	(238)
第五节	林业企业附表	(264)
第六节	会计报表附注	(290)
第七节	财务情况说明书	(297)
第八节	合并会计报表、分部报告、中期财务报告	(300)
第九节	财务分析	(324)
第十节	会计报表的发展趋势	(335)
第十章	林业财务管理制度	
第一节	我国林业财务管理制度	(350)
第二节	国外林业财务管理制度	(376)
第十一章	林业会计与绿色会计	
第一节	绿色会计简介	(400)
第二节	林业会计与绿色会计	(412)
第十二章	林业会计改革与发展	
第一节	林业会计与我国会计改革	(426)
第二节	林业会计与 WTO	(433)
第三节	林业会计的选择	(440)
主要参考文献		(446)

第一章 林业基本知识

第一节 林业的概念和作用

自古以来,森林与人类的关系是相当密切的,它既是人类生产、生活的基础,又是维系陆地生态环境的主体结构。所以,正确认识林业,对维护人类生存与发展,促进全球人口、经济、社会、环境和资源的协调发展具有极其重要的意义。

一、林业的概念

林业是一项重要的公益事业和基础产业,承担着生态建设和林产品供给的重要任务。

在我国,林业又分为营林和森工两个生产部门。营林是为营造森林和培育管护现有森林资源所进行的各种生产经营活动的总称,包括采种、育苗、造林更新、森林抚育、森林保护,以及森林资源的调查和经营管理等,属于第一产业。森工则包括木材采伐、木材运输、木材机械加工、林产化学加工和综合利用等全部生产过程,属于第二产业。培育森林和利用森

2 林业财务与会计

林是林业生产的两个组成部分,两者是辩证统一的关系。培育森林的目的在于满足整个社会日益增长的物质与文化生活需要,及时恢复森林,扩大森林资源,改善生态环境;利用森林则是把培育森林的结果转化为人们所需要的木材和各种林产品,以及充分发挥森林的多种功能及效益。同时在利用森林过程中又为培育森林提出了新的要求。因此,营林和森工两个部门密切联系、互为条件、互相促进、互相制约,使林业生产部门成为一个统一的整体。

人类对林业的认识,是在长期的社会实践中不断深化和完善的。随着社会生产力的发展,林业的内涵在不断充实和完善。林业的发展,大体经历了以下三个阶段:依靠自然力开发利用森林;依靠工业化开发利用森林;多向利用开发森林。前两个阶段是单效利用的发展阶段,其共同的特点,都是对天然林的采伐、利用,生产经营目标单一,即以木材生产作为获得利润的最终目标。在第二个阶段中,由于产业革命的推动,社会对木材需求量剧增,新的社会分工,促使开发利用原始林产业(森林采伐业)大规模兴起。森林采伐业的出现缓解了木材供需之间的矛盾,但它所换来的是森林的过量采伐,加之人类生存空间的扩大,使森林自身的承载能力急速下降,其后果是森林的大面积锐减,全球性的生态环境恶化。从20世纪50年代末开始,在人类历经了多次大自然的惩罚和第二次世界大战的创伤后,世界出现了相对安定的局面,新学科、新技术不断涌现,人们对事物的认识上升到一个新的台阶,特别是对人类与大自然关系的认识发生了质的变化,即由人类是自然界的主人、统治者的观念转变为人类与自然界的伙伴关系是伙伴关系的观念,人类由征服自然转为与自然界和睦相处、协调发展。正是由于这种观念上的转变,人们对林业的认识也发生

了变化:一方面林业是提供木材及林产品的基础产业,另一方面林业又是维系生态环境的主体,为人类提供生态服务的源泉。正是基于这种认识,产生了多效林业的概念,并进一步建立起了现代林业的概念。

现代林业的概念是:在人和生物圈中,通过先进的科学技术和管理手段,从事培育、保护、利用森林资源,充分发挥森林的多种效益,且能持续经营森林资源,促进人口、经济、社会、环境和资源协调发展的基础性产业和社会公益事业。现代林业具有鲜明的时代和技术特征,它是相对于传统林业而言的,体现了林业发展的历史进程,其本质包含着人类对林业的认识水平和林业发展水平的提高,以及林业本身的领域和范围的不断拓展。从概念中可以看出,林业的根本问题是如何正确、科学、全面地处理生态、经济和社会三大效益之间的关系,它是由林业生产的目的所决定的。我国林业的生产目的是不断提高林业生产力水平,调整、改善和建立稳定的森林生态系统,充分发挥森林的多种功能,满足人们对木材、其他林产品及生态服务的各种需要。

二、林业的作用

森林是先于人类而存在于地球的宝贵的自然资源。在漫长的历史长河中,森林和人类有着密切的关系,人类依靠森林而生存,森林是人类生存发展的摇篮。远在上古时代,地球表面的陆地大都覆盖着茂密的森林,当时的人类栖息于森林,取食于森林。从栖树转变为地面生活后,人类仍主要靠从森林中摘取野果或围猎动物为生。因此,森林与人类息息相关,为人类的生存和繁衍创造了条件。随着历史的发展和人类的进步,森林资源的用途越来越广泛,林业也越来越重要。

(一) 林业在国民经济和社会发展中的基础地位

广阔的森林为人类提供了大量的木材和林副产品,在国家建设和人民生活中起着重大的作用。

1. 提供木材,满足国家经济建设多方面的需要。森林的主产品是木材,与经济建设和人民生活密切相关。任何经济建设部门都需要木材,尤其是建筑、铁路、煤矿和造纸等部门。此外,电杆、车辆、船舶、桥梁、码头、飞机以至农具、家具、文具、乐器、运动器具、玩具、火柴等的制造,无一不需要木材。

同时,刨花板、胶合板、纤维板等人造板的用材量也大幅度上升,成为木材综合利用的重要途径。木材经过化学加工,可制成人造丝、人造羊毛等化纤用品,以及各种电木制品,也可转化成糖再制成酒精等多种化工产品。

竹材在我国经济建设和人民生活中也有重要作用,不仅可加工为竹制品,还可以顶替一部分木材,以缓和木材供需矛盾。此外,烧材在农村能源供应上仍占有一定地位。

2. 提供丰富的副产品,具有重要的经济意义。除木材外,森林还能提供多种多样的副产品,如树皮、树叶、树脂(树脂)、果实和树枝等,不仅是轻化工业和医药制造方面的重要原料,还是重要的出口物资,其经济价值,有的大于木材本身的收益,在国民经济中占有重要的地位。做工业原料用的如生漆、桐油、柏油、橡胶、栲胶、白蜡、栓皮、松香和芳香油等;干果有板栗、核桃、枣、柿、香榧、银杏、桂圆、荔枝等;生产食用油的有油茶、油橄榄、文冠果等;产调味作料的有八角、丁香、玫瑰等;属于美味山珍的有香菇、木耳、猴头、竹笋等;贵重药材有杜仲、美登木、刺五加、金鸡纳、人参、茯苓、当归、三七、天麻等。

此外,森林中的动物资源也很丰富,为人类提供了大量的

药材、毛皮等珍品。珍贵的药材有鹿茸、羚羊角、獾油等。具有珍贵的毛皮的有水獭、灰鼠、紫貂、猢狲、狐、旱獭等。

(二) 林业在国土保安和改善生态环境中的主体地位

保护生态环境,实现可持续发展,直接关系到人类的前途和命运。陆地生态系统的主体——森林,除了给国民经济提供木材和林副产品的直接利益外,还有涵养水源、保持水土、防风固沙、调节气候、美化环境等等巨大的间接效益。森林在维护自然界生态平衡中起着决定性影响。

1. 森林的防护作用。

(1) 森林能涵养水源,保持水土。水土流失的主要原因是土地裸露,缺乏植被覆盖,降落的雨水失去植被的阻拦直接冲刷侵蚀土壤。水土流失是一种严重破坏人类生存环境的灾害。它不仅破坏农业生产的基本条件,而且容易造成洪水泛滥,使人们的生命财产遭受损失。另一方面,由于土壤中涵养水源少,泉源枯竭,也容易造成土壤干旱。茂密的森林可以减轻降水对土壤表面的冲刷,林地上的枯枝落叶层,具有吸水、保水、透水的功能,这样就使大部分降水缓缓流入地下,大大减少了地表径流。发达的林木根系,深入土层,盘根错节,起了固持土壤的作用。因此,森林既涵养了水源,又减免了水土的冲刷和流失。

(2) 森林能防风固沙,护田保土。强风可以吹走肥沃的表土,使土壤移动,造成风蚀。在有防护林的地方,林木的阻挡可以削弱风力,防止或减轻强风的危害。林木的树干、树枝及树叶,与气流摩擦和引起枝叶摇动时消耗了气流的动能,而且,森林能改变气流的涡动性质,使通过森林的许多气流小旋涡彼此摩擦,更多地消耗其动能,从而降低了风速。

(3) 森林能调节气候,增加降水。俗话说“云从林中起,

雨向林缘落”。有森林的地方,常常是云多、雾多、雨雪多。森林以其庞大的根系吸收土壤深层的水分,通过林冠的蒸腾作用,不断把水分散发到空中,使空气湿度增加。水汽多,湿度大,是成云致雨的一个条件。森林强大的蒸腾作用,消耗大量热能,结果降低了林内和森林上空的温度。由于气温降低,相对湿度就增高,空中水汽容易达到饱和状态而凝结,最后成云致雨。

此外,森林还可以改良盐碱地。它主要是通过降低盐碱地的地下水位,加强淋洗,减轻或防止土壤盐碱化和沼泽化。同时,大量的枯枝落叶和腐烂的根系,能增加土壤有机质,改善土壤结构,提高土壤肥力。

2. 森林具有独特的保健功能。森林能保护环境、减轻污染、增进健康,对人类的卫生保健发挥着独特的作用。森林能制氧、吸尘、灭菌、吸毒,净化空气,降低噪音,点缀风景,给人类创造舒适优美的生活环境。

(1) 森林通过光合作用,吸收二氧化碳,制造氧气。如果地球上没有森林和其他绿色植物不断吸收二氧化碳放出氧气来维持其平衡,人类就不能生存。空气中的氧 60% 来源于森林。树木在光合作用过程中,每吸收 44 克二氧化碳,即可产生 32 克氧气。一公顷阔叶树林每天约吸收 1000 公斤二氧化碳,放出氧气 730 公斤。这对于保持空气清新,缓解全球“温室效应”,有十分重要的意义。

(2) 森林是天然的吸尘器。被污染的空气中含有粉尘、飘尘、炭粒、油烟、尘埃以及铅、汞等金属微粒,容易引起人体呼吸道的多种疾病。烟尘还会影响太阳的照明度,间接危害人体健康。而树木对空气中的污染物质有很大的阻挡、过滤和吸附作用。森林具有庞大的吸附面,一公顷高大的森林,其

叶面积的总和为林地面积的 75 倍。树叶的表面不很平滑,或有绒毛,或有皱折,或能分泌黏液。每平方米叶面一昼夜可滞留粉尘 3—4 克,每公顷森林可滞留粉尘 32—68 吨。蒙受烟尘的森林还有自然洗尘的本领,一阵雨淋之后,山更青,林更绿了。

(3) 森林能灭菌滤毒。许多森林植物能分泌出杀菌素,杀死多种病原菌。如桧柏能杀死大量的结核、赤痢、伤寒和白喉等病菌,松树有促进臭氧形成的功能,是结核菌的死对头。法国梧桐、柠檬、复叶槭、柏木、柳杉、雪松等,均有较强的杀菌能力。许多树木能吸收某些有毒气体。如每公顷柳杉每年可吸收 720 公斤二氧化硫。常用的绿化树种银杏、刺槐、核桃、槭树及丁香、月季等也有吸收二氧化硫的作用。铅、汞、苯、醛、酮、醚、醇等只要浓度不高,可被加拿大杨、栓皮栎、桂香柳等树种吸收。此外,森林对净化水源也有重要作用。

(4) 森林可以减少噪音。噪音是现代城市的一种公害,它会使人烦恼和不安,损害人的听力和智力。树木能有效地减弱噪声,起良好的隔音和消声作用。

(5) 森林是野外避暑旅游的胜地。森林远离城市,环境幽静,空气清新,冬暖夏凉,气候宜人,还有优美奇特的名花古木,引人入胜的自然景色,使人心旷神怡,消除疲劳,是人们旅游、疗养、休息、保健的好场所。如今,国内外已普遍开辟了森林公园,森林旅游已成为当今方兴未艾的重要行业,它丰富了人们的文化生活,可陶冶情操,对促进人们的身心健康发挥了很好的社会效益。

综上所述,作为林业生产的物质基础,森林是自然界功能最完善的资源库、基因库、蓄水库、碳储库和能源库,对改善陆地生态环境,维护生态系统相对平衡起着重要作用。同时,它

作为人类发展不可缺少的重要自然资源的供给者,对社会经济的可持续发展,特别是发展中国家摆脱贫困具有极其重要的战略意义。所以,林业是社会经济的重要基础产业,又是关系生态环境的社会公益性事业,在生态环境建设方面发挥着主体作用,在实现可持续发展中居于核心地位。随着人类社会现代文明的发展与进步,保护森林、发展林业已经成为改善全球生态环境的一项世界性的重大行动,世界各国特别是经济发达国家均把发达的林业列为国家繁荣、社会进步、民族兴旺的重要标志之一。

第二节 林业生产经营的特点

一、林业产业

1995年5月我国向世界发布的《中国21世纪议程——林业行动计划》中指出,到21世纪中叶,建立起比较完备的林业生态体系和比较发达的林业产业体系。林业产业构成包括营林业、木材采运业、林产品加工业、多种经营业和森林旅游业。同年8月,《林业经济体制改革总体纲要》中提到,林业是国民经济中的一个特殊行业,是集第一、第二、第三产业为一体的基础产业和社会公益事业。林业可以称得上是人类历史上发展最早、生产规模最大、产出效用最多的一个独立完整的产业系统。林业产业系统由三大门类组成,即通常人们所说的第一、第二、第三产业。

1. 第一产业:森林的培育、保护和管理即森林营造业。它是以大农业中的种植、养殖为基本特征,繁衍以林木为主体的森