



国有林场林木 资产会计核算教程

浙江省林业厅 编
浙江省财政厅



责任编辑：蔡玲平
封面设计：信天翁工作室
责任校对：韦 伟

国有林场林木资产会计核算教程

浙江省林业厅 编
浙江省财政厅

出版发行 浙江人民出版社
(杭州体育场路 347 号)
经 销 浙江省新华书店
印 刷 浙江大学印刷厂
(杭州玉古路)
开 本 850×1168 1/32
印 张 5.5
字 数 12 万
印 数 1—8100
版 次 1999 年 3 月第 1 版
1999 年 3 月第 1 次印刷
书 号 ISBN 7-213-01822-1/F·299
定 价 10.00 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

建立林木资产会计核算体系，是国有林场开展森林资源资产化管理的重要内容，也是实施国有森林资源资产化管理的基础工作。为加强浙江省国有森林资源资产化管理，统一和规范全省国有林场（含有山林林木的苗圃，下同）的林木资产会计核算工作，适应社会主义市场经济发展的要求，浙江省财政厅、浙江省林业厅根据财政部1994年颁发的《国有林场与苗圃财务会计制度（暂行）》和国家有关规定，结合浙江省实际，于1997年5月颁发了《浙江省国有林场林木资产会计核算办法（试行）》，自1997年起实行。

为了更好地贯彻和实施《浙江省国有林场林木资产会计核算办法（试行）》，浙江省林业厅、浙江省财政厅组成了编写组，编著了这本《国有林场林木资产会计核算教程》。该书对林木资产会计核算的对象、内容、方法等进行了较系统、详细的论述，既具理论性，又便于实际操作。同时，还对国有森林资源资产化管理的基本内容，林木资产保值增值考核的评价方法，林木资产会计核算与林木资产评估的互相依赖、互相制约的关系等，也作了探讨性的论述。

全书共分七章，主要内容有：国有森林资源资产化管理的基本内容、实施设想及与林木资产会计核算的关系；营林成本核算；林木资产核算；营林资金核算；林木相关权益核算；林木资产保值增值考核；林木资产评估与会计处理。参加本书编

写的有：第一章，汤肇元；第二、三章，裘家元、韩国康；第四、五章，倪能达；第六、七章，郑四渭。汤肇元、夏为创任主编。黄志良、谭景玉审阅了全书并最后定稿。

在本书的编写过程中，沈江平、李鸣、洪小然、酆少畏等同志参与了研究、讨论，同时，得到了临海、开化、建德、常山、庆元、南山、灵峰寺林场有关人员的大力支持，在此表示衷心的感谢。

鉴于历史习惯，书中对土地面积计量单位的使用，在林场内部核算时仍沿用“亩”，在编制会计报表中采用法定计量单位“公顷”。

当前，我国正处于经济体制改革不断深化的过程中，林业财会制度将不断完善。同时，由于编著者水平有限，书中不当之处在所难免，敬请读者批评指正。

编 者

1998年12月

目 录

第一章 概论	(1)
第一节 国有森林资源资产化管理的基本内容和要求	(1)
一、国有森林资源实施资产化管理的重要意义	(1)
二、国有森林资源资产的概念及特征	(2)
三、国有森林资源资产化管理的基本内容及要求	(4)
第二节 国有森林资源资产化管理的实施设想	(7)
一、实行国有森林资源资产化管理的可行性	(7)
二、对实施浙江省国有森林资源资产化管理的设想	(9)
第三节 国有森林资源资产化管理与林木资产会计核算的关系	(11)
一、国有森林资源资产化管理与林木资产会计核算的关系	(11)
二、国有林场林木资产会计核算体系、内容	(13)
第二章 营林成本核算	(17)
第一节 营林成本核算的地位和内容	(17)
一、营林成本核算的地位	(17)
二、营林成本核算的内容	(17)
第二节 营林成本核算的会计处理	(19)
一、营林成本明细账户的设置	(19)
二、健全营林成本核算的原始记录	(20)
三、营林成本核算的账务处理	(21)

第三节	营林成本的计算和结转	(21)
一、	营林成本计算底表的编制	(21)
二、	营林成本结转林木资产入账单的编制和处理	(24)
三、	营林成本分析	(25)
第四节	营林成本的分级核算	(26)
第三章	林木资产核算	(28)
第一节	林木资产核算的沿革	(28)
第二节	林木资产核算对象和账户设置	(31)
一、	林木资产核算的对象和计价原则	(31)
二、	林木资产明细账户的设置	(32)
第三节	林木资产减少的计算方法	(33)
一、	用材林、薪炭林	(33)
二、	经济林	(39)
三、	竹林	(40)
四、	特种用途林、防护林	(40)
第四节	林木资产增减变动的会计处理	(41)
一、	林木资产增加的会计处理	(41)
二、	林木资产减少的会计处理	(42)
三、	林木资产其他增减变动的会计处理	(43)
第五节	林木资产增减变动表的编制	(44)
附 录	实施《办法》应做好的衔接工作	(47)
第四章	营林资金核算	(55)
第一节	营林资金的内容和性质	(55)
第二节	营林拨款、借款的核算	(56)
一、	营林拨款的核算	(56)
二、	营林借款的核算	(58)
第三节	育林基金、维简费的核算	(59)

一、育林基金、维简费增加的核算	(59)
二、育林基金、维简费减少的核算	(63)
附 录 育林基金制度简介	(67)
第五章 林木相关权益核算	(71)
第一节 林木相关权益的内容	(71)
一、国有林木资产相关的所有权	(71)
二、合资、合作经营林木资产相关的所有权	(72)
第二节 林木相关权益的核算方法	(73)
第三节 育林基金及林木相关权益增减变动表	(86)
第六章 林木资产保值增值考核	(89)
第一节 林木资产保值增值的内涵	(89)
一、林木资产保值增值是森林资源资产保值增值的 根本	(89)
二、林木资产保值增值是指林木净资产的保值增值	(90)
三、林木净资产保值增值的形成是多因素共同作用 的结果	(92)
四、林木净资产保值增值的特征具有多重性	(92)
第二节 林木资产保值增值考核对会计核算的要求	(94)
一、加强林木资产会计核算工作的组织领导	(95)
二、系统核算与分类核算相结合	(96)
三、准确核算与时效性相结合	(98)
第三节 林木资产保值增值考核对象与考核指标	(99)
一、林木资产保值增值的考核对象	(99)
二、林木资产保值增值的考核指标	(101)
第四节 林木资产保值增值评价方法和考核期	(106)
一、林木资产保值增值评价方法与考核指标体系 ...	(106)

二、林木资产保值增值评价方法及原理	(107)
三、考核指标权数(W)的确定	(108)
四、林木资产保值增值考核期	(109)
五、林木资产保值增值考核所需的资料	(110)
第七章 林木资产评估与会计处理	(112)
第一节 林木资产评估概述	(112)
一、林木资产评估的概念与意义	(112)
二、林木资产评估的总体要求	(114)
三、林木资产评估的方法体系	(117)
第二节 林木资产评估与会计核算的关系	(122)
一、林木资产评估与会计核算的区别	(122)
二、林木资产评估与会计核算的联系	(123)
第三节 林木资产评估结果的会计处理	(128)
一、林木资产评估结果的会计处理原则	(128)
二、林木资产评估结果的会计处理方法	(129)
三、林木资产评估结果的会计处理举例	(130)
附 录	(133)
浙江省财政厅、浙江省林业厅关于印发《浙江省国有 林场林木资产会计核算办法(试行)》的通知	(133)
浙江省林业厅、浙江省财政厅关于印发《浙江省国有 林场林价制度实施办法(修订)》的通知	(152)
浙江省林业厅关于贯彻《浙江省国有林场林价制度实 施办法(修订)》有关问题的通知	(157)
浙江省林业厅、浙江省国有资产管理局关于颁发《浙 江省森林资源资产产权变动有关问题的实施意见 (试行)》的通知	(159)

第一章 概 论

建立国有林场林木资产会计核算体系是国有森林资源资产化管理的一项重要内容，且是实施国有森林资源资产化管理的基础工作。本章着重讲解国有森林资源资产化管理的基本内容和要求、国有森林资源资产化管理的实施设想、国有森林资源资产化管理与林木资产会计核算的关系等内容。

第一节 国有森林资源资产化管理的基本内容和要求

一、国有森林资源实施资产化管理的重要意义

在计划经济体制下，“资源无价”、“生产资料不是商品”的观念一直占据着主导地位，使我们对国有森林资源的开发、利用建立在无偿占有和使用的基础上，对林业的可持续发展产生了严重的负面影响，表现为：

第一，在不计森林资源培育成本、缺乏完整有效的森林资源补偿机制的情况下，一方面成过熟林资源大量采伐，另一方面林业本身缺乏“造血功能”，投资渠道单一，使得可采资源急剧减少，林分质量下降，引起生态环境日趋恶化。

第二，产权不清晰，经营主体不明确，使所有者权益难以

得到保障。而一旦森林资源某种效益能转化为直接经济利益时，往往造成森林资源资产流失。

第三，传统的林业只有在林木成熟、采伐利用时，投资才能变现。政府不允许出售国有林场的活立木资源，社会也不承认其是商品，在其一二十年培育过程中只有大量投入，而没有产出（当然间伐可得到一些收益，但仅是少量的），使国有林场无法搞活林业资金。

随着我国经济体制改革的深入发展，浙江省林业经济现实活动中产生了一系列可喜变化。如：林业生产中的合作、合资、联营造林，林地使用权的转让，中、幼林的出让和转让，成过熟林活立木采伐经营权的出让和转让，国有林场股份经营改革等。这一切为搞活林业、增加林业投入闯出了一条新路，也迫切要求我们冲破原有旧的观念的束缚，建立科学的森林资源资产化管理理论，制定科学、合理的森林资源资产管理运行体系，保障森林资源资产的保值增值，防止森林资源资产的流失。

林业经济的理论产生于林业经济的实践活动，又高于实践。对森林资源实行资产化管理，才能使森林资源经营者认识到资源使用的节约与否，直接涉及其切身利益，才能保证森林资源所有者维护其本身权益。同时，只有对森林资源实行资产化管理，才能使森林资源走向市场，形成多渠道筹集林业资金，搞活林业。它适应了社会主义市场经济体制对深化林业改革的要求，并从经济上对我国森林资源的可持续发展作出保证。

二、国有森林资源资产的概念及特征

1. 国有森林资源资产的概念

国有森林资源资产是指国有林场拥有或有效控制的，能带来收益、并能以货币计量的森林资源。它含有两层意思：

(1) 森林资源要成为资产，必须有明确的资产所有权归属关系。对于山林权属界限不清的国有林场，首先要对森林资源资产进行产权界定。我们认为国有林场中下列投资形成的或者通过股份合作等国有林场控制的用材林、经济林、竹林、薪炭林、特种用途林、防护林均属国有森林资源资产：

第一，各级人民政府、财政部门、林业行政主管部门的各种形式拨款、实物投资形成的森林资源。

第二，国有林场依照国家和省规定从木、竹和林产品经营收入中提取的育林基金和从利润中提取所建立的用于营林生产的各种专项资金所形成的森林资源。

第三，国有林场承贷，用国家资金和国家特定的扶持资金归还的国内外贷款营造的林木，所形成的森林资源。

第四，国有林场用国有资产购买（置换）其他部门、集体、个人所取得的森林资源资产产权。

第五，其他依法属国有的森林资源资产（如土改时，依照当时法律规定划归国有林场经营的森林）。

第六，国有林场与其他单位的合资、合作形成的，能有效控制的森林资源资产。

只有在山林权属明确前提下，国有林场才能依法对国家授权其经营的森林资源资产进行有效的管理。

(2) 森林资源要成为资产，必须是能给国有林场带来效益，并可以用货币计量。我们知道，森林资源的实物形态包括林地、林木、林内动植物等。它们能给林场带来各种效益，已得到社会的公认。但构成森林资源的这些物质形态中既有固定的地理位置，且能通过一定的技术方法进行较准确的计量和计价的林木、林地；又有经常流动，林场在当前的技术、管理水平条件下无法有效控制的野生动物及难以准确计量的野生植物。

根据森林资源资产的概念，书中涉及的森林资源资产，其物质内容仅包括林木和林地。在此要强调的是，森林的存在所带来的各种生态效益、社会效益，属于森林资源资产的无形资产，它是森林资源资产化管理中一项重要内容，将另作研究。

2. 森林资源资产的特征

构成森林资源资产的物质内容，形成了与其他一般资产的明显区别和其本身的特征：

(1) 它是逐步投入、逐渐积累形成的，往往需要一二十年或更长的时间，在采伐利用前其价值量一般是逐年增长的。

(2) 它分布地域辽阔，往往处于交通不发达、社会经济相对贫困的山区。

(3) 它是一种经营性资产，国家、林场投资营造的用材林、经济林、竹林的目的主要是为了得到林产品，通过市场交易获得经济效益；它又是一种非经营性资产，投资营造的防护林、生态林的主要目的是为了生态和社会效益。但就其森林本身而言，任何林种在未采伐以前两者兼而有之。

(4) 森林资源资产是一种有生命的资产，它是由生物学特性所决定的。在自然力作用下，它的蓄积、材质可以自然发生变化。

因此，森林资源资产化管理有其特殊性，它必须按照森林资源资产的特征进行管理，才能正确衡量国有森林资源资产的保值增值。

三、国有森林资源资产化管理的基本内容及要求

1. 国有森林资源资产化管理的内容

森林资源资产化管理，就是指将森林资源由单一实物量管理转为价值量和实物量相统一的管理，并使森林资源资产走向

市场，参与市场交易，实现森林资源资产的保值增值。

所以，国有森林资源资产化管理的基本内容，主要有以下几个方面：

(1) 分林种或树种，对林木培育的全过程进行财务核算，并逐步由当前单一的林木资产核算过渡到包括林木、林地、林内动植物、森林景观在内的财务核算，最终达到对全部森林资源资产的财务核算。

(2) 对森林资源的资产经营。如：中、幼林的青山买卖；成熟林采伐经营权的转让和出让；森林资源作为资产参股、联营及作为资产担保取得抵押贷款等。

(3) 对森林资源资产科学、公正的评估。

在此，既有对森林资源资产的宏观管理，又包含着森林资源资产的微观管理。作为国有森林资源资产的经营主体——国有林场，企业享有法人财产权，依法独立支配国家授予其经营管理的财产。它对其管辖的国有森林资源资产按照国家规定实行自主经营、自负盈亏、自主发展、自主决策，在资产保值前提下，不断使森林资源资产增值，达到林业的可持续发展。作为政府的经济职能部门——林业行政主管部门，它是国有森林资源资产的所有者代表，对国有森林资源资产实施监督管理，防止国有森林资源资产的流失，确保森林资源资产的保值增值。

2. 不同林种森林资源资产管理的要求

人类任何一种有意识的投入，目的就是要得到收益，实行森林资源资产化管理同样如此。作为森林资源的价值量反映，要使其资产不断增值；作为其实物量反映，就是能给经济建设和人民生活的需要提供更多的木材及林产品等，不仅要满足当前需要，而且能保证将来社会发展需要。但是森林资源资产的特殊性使得其效益表现为经济效益和社会、生态效益同时并存，又

互相排斥。无论森林培育者最初投入资金的目的是什么，一旦以乔木为主的森林和森林环境形成，它就可以为人类带来防风固沙、水源涵养、水土保持和提供人们休憩等生态、社会效益；而森林一旦被采伐生产木材，人们在获得其经济效益的同时也失去了其生态、社会效益。我国现实经济发展的需要和人们对木材及各种林产品的需求，必须对森林进行采伐；同时，随着人类对生存环境保护意识的加强，对森林产生的生态效益和社会效益越来越重视，严格限制采伐量的要求必将日益强烈。

所以，我们在实施森林资源资产化管理时，应按不同林种的森林资源资产提出不同要求：

（1）对于以获取木材、竹材及各种干鲜果、枝、皮等林副产品为培育目的的速生丰产用材林、竹林、经济林所构成的经营性森林资源资产，必须保证森林资源资产的有效增值，以取得最佳的经济效益为森林资源资产经营管理的核心。

（2）对于以发挥森林的生态、社会效益为主所培育的防护林、生态林、风景林所构成的非经营性森林资源资产，要做到资产的保值。随着社会补偿机制的建立，其价值逐步从受益部门（者）获取补偿。

（3）对于那些既要求取得木材，又要考虑到发挥森林生态功能的一般用材林、薪炭林所构成的森林资源资产，我们必须做到保值，并达到增值。当然这类森林可根据不同的国有林场的具体情况，对森林资源资产经营目标有所侧重。

第二节 国有森林资源资产化管理的实施设想

一、实行国有森林资源资产化管理的可行性

在社会主义市场经济条件下，我们对森林资源实行资产化管理完全是可行的。

第一，森林资源是一种能给人类带来收益与财富的资源，森林所具有的经济、生态和社会效益已得到了社会公认。作为经济效益的体现，林业向社会提供木材、竹材及各种干鲜果、枝、皮等有形产品，产品从生产到消费有着明确的交换过程。它具有商品化生产的一切必要条件，和其他种类商品生产一样，表现出强烈的产业特性。作为生态效益和社会效益的体现，它起到防风固沙、调节气候、涵养水源作用，也起到净化空气和提供人们游憩场所的作用，它提供的是无形产品。尽管目前的技术水平和管理水平还难以准确地计算出森林资源无形产品的价值，但随着管理和科技水平的提高，它总会有科学、合理的计量办法，使森林资源资产的所有者得到应有的经济效益，这从理论上解决了森林资源是资产的问题。

第二，国有企业所有权和经营权可以相对分离理论的提出，以及国家法律明确规定，国有企业依法根据授权经营管理的国有资产，国家赋予其 14 项经营权，使国有林场作为经营主体，对森林资源资产实行经营管理有了法律保证。

第三，国家、政府部门所颁布的一系列有关法律、法规和规章，如：《森林法》、《国有资产产权界定和产权纠纷处理办

法》、《国有资产评估管理办法》、《国有资产保值增值考核试行办法》、《浙江省林地管理办法》等等，为浙江省实施国有森林资源资产化管理，制定相应的森林资源资产化管理体系提供了可靠依据。

第四，国有林场的森林资源通过连续、定期进行的森林资源清查，对国有林场的林地面积、林木蓄积、林种、林龄、林木生长量、林地地力等，提供了较准确的动态实物量数据；每年进行的林场采伐作业设计，对即将采伐的成过熟林进行了进一步详细测定。与此相应，全省建立了森林资源档案管理制度，它们为森林资源资产化管理提供了可靠的实物量依据。

第五，浙江省 1966 年开始建立的林木资产会计核算制度，尽管在“文化大革命”中受到冲击而停顿，但 1982 年浙江省林业厅、财政厅又重新对林木资产会计核算作出规定。在广大国有林场财会人员 30 多年的努力下，不仅较正确地反映了浙江省营林资金投入总量，而且也培养了一支素质较高的财会人员队伍。

第六，改革开放以来，浙江省已培养、锻炼出一支具有较高政治、业务素质的国有林场领导者队伍。他们切身体会到，要把林业经济搞活必须实施森林资源资产化管理。他们也有能力抓好森林资源资产化管理工作。

因此，占浙江省林地总面积 4%、森林总蓄积量 10% 左右，1997 年末拥有林木资产 3 亿 9 千多万元的国有林场有条件在森林资源资产化管理上先行一步。它不仅是林业经济体制改革深入发展的必然，也为全省实施森林资源资产化管理积累经验，以便全面推广。

二、对实施浙江省国有森林资源资产化管理的设想

森林资源资产化管理是一项复杂的系统工程，需要经过科研、教学、行政管理和国有林场等各方面的共同努力和积极配合，反复研究和实践，把握重点、分步实施，通过试点、逐步推开。目前，浙江省国有森林资源资产化管理研究，本着科研必须为发展生产服务的原则，已在建德、开化、安吉县灵峰寺、临海等七个试点林场开展工作，并取得阶段性成果。总结试点经验，我们认为：作为代表国家行使国有森林资源资产监督管理职能的省国有资产管理局、省林业厅，及作为国有森林资源资产直接经营者的国有林场两个主体，按照各自职责紧密配合、相互协调是浙江省国有森林资源资产化管理工作顺利开展的**关键**。

作为全面负责、指导和监督全省国有森林资源资产化管理工作的省国有资产管理局和省林业厅宜逐步建立起一整套科学的、运作有序的管理运行机制和监督机制：

第一，在贯彻落实国家国有资产管理局、林业部一系列有关森林资源资产管理规定的同时，结合浙江省情况相应地制定在浙江省的实施细则或补充规定。

第二，明确或建立国有森林资源资产管理职能部门，由它负责日常工作，其他职能部门予以配合协调，以保证森林资源资产管理落实到位。

第三，创造条件，建立森林资源资产产权交易市场。林业的发展必须力求经济、社会、生态效益的一体化，因此，森林资源资产的产权交易市场是一种不完全的市场。它必须严格置于国家法律、社会发展战略的约束之下。随着浙江省林业改革的深化，浙江省国有森林资源资产产权交易已经开始，故正确