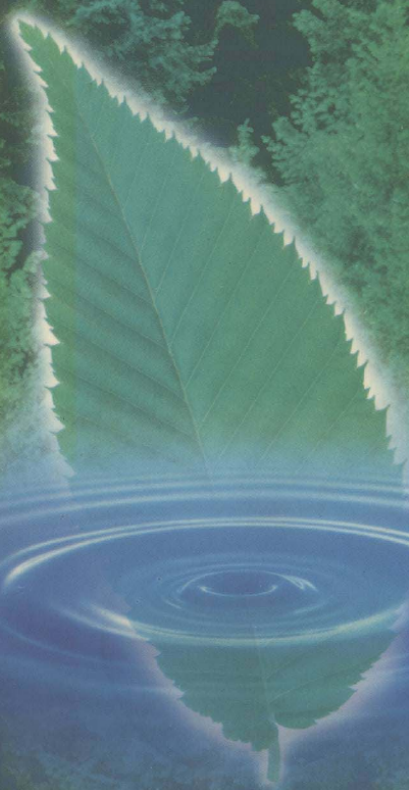


国有林场与苗圃 财务会计学

徐正春 陈云翔 编著



暨南大学出版社

国有林场与苗圃财务会计学

徐正春 陈云翔 编著

暨南大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

国有林场与苗圃财务会计学/徐正春, 陈云翔
编著. —广州: 暨南大学出版社, 1999.6

ISBN 7-81029-834-8

I. 国…

II. ①徐…②陈…

III. 林业经济-中国

IV. F326.2

国有林场与苗圃财务会计学

徐正春 陈云翔 编著

暨南大学出版社出版发行

(510632 广州 石牌)

广东省农垦总局印刷厂印刷

新华书店经销

1999年6月第1版 1999年6月第1次印刷

开本: 850×1168 1/32 印张: 10.625

字数: 250千 印数: 1-3000册

定价: 16.80元

序

国有林场与苗圃是我国林业建设的重要组成部分，承担着培育苗木、造林绿化、发展林业的艰巨任务，肩负起扩大森林资源、满足社会需要、优化生态环境的历史使命。国有场圃为建立发达的林业产业体系和较为完备的生态公益林体系发挥着相当重要的作用。

为了搞活国有林场与苗圃的生产经营活动，加强国有场圃会计核算和财务管理工作，1990年，财政部制定了国营林场与苗圃财务会计制度。党的十四大以后，为适应社会主义市场经济发展的需要，我国财务、会计、税收等制度进行了一系列重大改革。《企业会计准则》与《企业财务通则》（简称“两则”）的颁布与实施，标志着我国财会制度改革已进入了一个新的历史时期。原有的国营场圃财会制度已不能适应社会主义市场经济发展的需要，1994年底，财政部又重新修订了国有场圃财会制度，即颁发了《国有林场与苗圃会计制度（暂行）》和《国有林场与苗圃财务制度（暂行）》（简称“两制”）。

徐正春同志和陈云翔同志在教学与实践的基础上合作编著了《国有林场与苗圃财务会计学》一书，终于填补了场圃财务会计学的空白。我为此深感欣慰和钦佩，可喜可贺！徐正春同志硕士毕业后一直从事林业经济管理方面的教学与科研工作，爱岗敬业、勤奋好学，有着厚实的理论基础。而陈云翔同志长期在林业部门从事会计核算与财务管理工作，精通业务、独当一面，有着丰富的实践经验。理论与实践的有机结合、高等院校与林业基层的横向合作，能取长补短、优势互补，从而为本

书的成功编著奠定了坚实的基础。

《国有林场与苗圃财务会计学》是一部系统、准确而又全面地贯彻执行新的国有场圃财会制度的好教材。本书在布局与谋篇上严格按照财政部颁发的“两制”、“两则”及有关制度要求，紧密联系场圃林业生产经营管理实际，内容详实、结构合理、深入浅出、体系完整。本书既有较强的理论性，又注重实务操作，是一部难得的教材和参考书。

我认为《国有林场与苗圃财务会计学》的出版，填补了场圃财务会计学的空白，更重要的是能抛砖引玉，有助于促进林业经济理论界与学术界对场圃会计学的关注、探讨、丰富和完善。我相信，本书的出版，有利于促进国有场圃健全会计核算工作、提高财务管理水平。国有场圃财务会计制度的全面贯彻实施，将有力地促进国有场圃的商品化经营、资产化管理和可持续经营，将有力地促进国有场圃增资源、增活力和增效益。

王春林

1999. 5. 12

前 言

为适应社会主义市场经济和改革开放的需要，保障社会主义市场经济的健康运行，从1993年开始，我国财务会计制度和税收制度等进行了一系列重大改革。自1993年7月1日起在全国实施《企业财务通则》和《企业会计准则》（以下简称“两则”）；从1994年1月1日起我国实施新税制；1994年11月23日财政部颁发了《国有林场与苗圃会计制度（暂行）》和《国有林场与苗圃财务制度（暂行）》（以下简称“两制”），自1995年1月1日起实行；1998年3月20日财政部制定了《企业会计准则——现金流量表》，自1998年1月1日起执行。

国有林场与苗圃（以下简称“场圃”）是国家培育森林资源和优良苗木的基地，在我国林业建设中具有举足轻重、不可低估、无可替代的重要地位与作用。定性为“生产性事业单位”的国有场圃，实行事业单位企业化管理。为配合财务、会计、税收等制度的系列改革，更好地贯彻执行新的场圃财会制度，满足广大（林业）财会人员和高等院校经济管理类学生学习研究场圃财会新制度新方法的需要，并切实提高场圃综合效益，我们在教学与实践的基础上，编著了《国有林场与苗圃财务会计学》。我们衷心希望本书能满足社会多方的需求，并能填补国内场圃财务会计学的空白，有利于促进场圃集约化可持续经营。

本书在结构与编写上，参照《国有林场与苗圃财务会计制度（暂行）讲解》，严格按照财政部颁发的“两制”、“两则”及有关制度要求，并结合林业生产经营管理实际，力求做到内

容新颖、结构紧凑、深入浅出、富有创意、理论与实务并重。

全书共 13 章 66 节，主要内容有：总论、场圃财务会计学基础、流动资产的核算、对外投资的核算、固定资产的核算、无形资产和递延资产的核算、林木资产的核算、流动负债的核算、长期负债的核算、所有者权益的核算、成本和费用的核算、营业收支、利润及利润分配的核算、会计报表（含现金流量表）的编制。本书由徐正春和陈云翔合作编著。各章编写分工如下：第一、二、三、四、五、七、八、九、十一、十二章由徐正春编写；第六、十、十三章由陈云翔编写。本书在编写过程中，曾得到了北京林业大学经济管理学院博导邱俊齐教授、国家林业局经济发展研究中心孔繁文研究员、华南农业大学森林经理研究室主任罗富和教授和西南林学院张玉光副院长以及广东省林业厅产业处廖晓晨处长、计财处王惠恒处长等的关心与支持，承蒙我的导师王春林教授为本书作序，在此一并致以深深谢意！

本书可作为普通高等教育、成人高等教育和高等教育自学考试农林经济管理专业、林学专业及相关专业的教材使用，也可供财会专业师生及财会实务工作者学习和参考。本书不足之处，敬请批评指正！

徐正春

1999 年 5 月于华南农业大学
森林经理研究室

目 录

序	(1)
前言	(1)
第一章 总论	(1)
第一节 场圃财务会计制度的修订	(1)
第二节 场圃财务会计核算的基本前提	(8)
第三节 场圃财务会计核算的一般原则	(9)
第四节 场圃会计要素与核算方法	(13)
第二章 场圃财务会计学基础	(18)
第一节 会计恒等式	(18)
第二节 会计科目与账户	(20)
第三节 复式记账	(25)
第四节 会计账簿	(30)
第三章 流动资产的核算	(43)
第一节 现金的核算	(43)
第二节 银行存款的核算	(48)
第三节 应收票据的核算	(54)
第四节 应收账款的核算	(57)
第五节 存货的核算	(61)
第四章 对外投资的核算	(76)
第一节 对外投资概述	(76)
第二节 短期投资的核算	(78)
第三节 长期投资的核算	(82)
第四节 股票、债券投资收益分析	(91)

第五章 固定资产的核算	(94)
第一节 固定资产概述	(94)
第二节 固定资产增加的核算	(97)
第三节 固定资产减少的核算	(102)
第四节 固定资产折旧的核算	(105)
第五节 固定资产修理的核算	(112)
第六章 无形资产和递延资产的核算	(113)
第一节 无形资产的核算	(113)
第二节 递延资产的核算	(117)
第三节 其他资产的核算	(120)
第七章 林木资产的核算	(122)
第一节 林木资产概述	(122)
第二节 林木资产增加的核算	(129)
第三节 林木资产减少的核算	(135)
第四节 林木资产的核算体系	(138)
第八章 流动负债的核算	(140)
第一节 短期借款的核算	(140)
第二节 应付账款与应付票据的核算	(142)
第三节 专项应付款的核算	(150)
第四节 拨入事业费的核算	(153)
第五节 育林基金的核算	(154)
第六节 应交税金的核算	(157)
第七节 应付工资与应付福利费的核算	(168)
第八节 其他流动负债的核算	(172)
第九章 长期负债的核算	(177)
第一节 长期负债核算概述	(177)
第二节 长期借款的核算	(178)
第三节 应付债券的核算	(181)

第四节	长期应付款的核算	(187)
第五节	住房周转金的核算	(191)
第十章	所有者权益的核算	(194)
第一节	所有者权益概述	(194)
第二节	实收资本的核算	(195)
第三节	林木资本的核算	(200)
第四节	资本公积的核算	(203)
第五节	盈余公积的核算	(206)
第十一章	成本和费用的核算	(209)
第一节	成本和费用核算的概述	(209)
第二节	产品生产成本的核算	(215)
第三节	营林生产成本的核算	(230)
第四节	期间费用的核算	(235)
第五节	跨期摊提费用的核算	(237)
第六节	林业事业费的核算	(239)
第十二章	营业收支、利润及利润分配的核算	(240)
第一节	营业收支的核算	(240)
第二节	利润的核算	(248)
第三节	利润分配的核算	(256)
第十三章	会计报表的编制	(261)
第一节	会计报表概述	(261)
第二节	资产负债表	(269)
第三节	损益表	(280)
第四节	营林支出及资金来源表	(285)
第五节	育林基金、事业费和其他拨(借)款 增减表	(288)
第六节	场圃基本情况表	(290)
第七节	应交增值税明细表	(292)

第八节	利润分配表	(293)
第九节	主营业务收文明细表	(295)
第十节	现金流量表	(297)
附件一	国有林场与苗圃产品及经营项目目录	(327)
附件二	国有林场与苗圃固定资产分类折旧年限表	(328)

第一章 总 论

第一节 场圃财务会计制度的修订

一、场圃的性质

国有林场与苗圃（以下简称场圃）是国家培育森林资源和优良苗木的基地，是全民所有制为主体的生产性事业单位，按照企业经营管理的要求，实行经济核算。具有全能性、独立性和社会性的场圃是林业生产的基层生产单位，也是林产工业赖以生存的重要基础，在林业经济中体现社会主义公有制的主体地位，起主导、龙头与示范作用。发达的林业，是国家富足、民族繁荣、社会文明的一个重要标志。为建立发达的林业产业体系和较为完备的生态公益林体系，实现林业可持续发展，场圃的作用始终是举足轻重、不可替代的。建国以来，广大场圃造林绿化，改善生态环境，发展区域经济，为我国社会主义建设事业做出了重大贡献。全国现有国有林场4 186个，其中防护林场 945个，生态用材综合型林场3 022个，经济林林场 74个，教学、科研、风景林等林场 145个，经营总面积为5 594万 hm^2 。国有苗圃2 500多个，经营面积 133万 hm^2 。近 50年以来，场圃累计人工造林保存面积 800多万 hm^2 ，培育抚育天然次生林1 330多万 hm^2 ，提供抚育木材 1.3亿多 m^3 。就近举例，广东省现有国有林场（局）192个，其中部属 1个，省属 9个，市属 95个，县管 87个。90年代以来，广东省国有林场紧紧围

绕经济转型、体制转轨进一步深化改革，在“增资源、增活力、增效益”诸方面取得了长足进步。1994年至1996年，全省国有林场销售总收入达22.06亿元，以年均9.1%的速度增长。1996年尽管木材市场疲软，但国有林场木材销售收入仍达7.91亿元。1996年销售收入超过1000万元的国有林场有13个，其中雷州林业局（包括下属10个国有林场）销售总收入达2亿元。1994年至1996年广东省国有林场共向国家缴交税金1.136亿元。由于注重完善经营机制、调整产业结构、依靠科教兴场、落实“三项”改革、重视成本核算、加强财务管理、建设企业文化、优化外部环境等，广东省国有林场正朝着商品化、市场化、产业化、科学化、规模化方向发展，正逐步形成集约化可持续经营的发展态势。

《国有林场与苗圃财务制度（暂行）》将场圃定性为生产性事业单位。归纳起来，有以下四个方面的理由：

第一，场圃生产的社会公益性决定了场圃的事业性质；

第二，场圃“以林为主，多种经营，长短结合，以短养长”的经营方针，决定了场圃不能公平地参与市场竞争，同时也决定了场圃不宜改变其事业单位的性质；

第三，场圃的营林任务仍很繁重，但经济状况欠佳，还需国家进一步扶持，还不具备改成企业的经济基础；

第四，场圃的多种经营项目，目前尚处于初级发展阶段，不足以成为场圃的经济主体，不能以副业决定场圃的性质。

所以，把场圃定性为以全民所有制为主体的生产性事业单位，反映了场圃的特点，符合场圃的实际，有利于场圃的发展。当然，场圃在市场经济条件下，实行事业单位企业化管理。

二、场圃财会制度的修订

1990年，财政部制定了国营林场与苗圃财务会计制度。党的十四大明确提出了我国经济体制改革的目标是建立社会主义市场经济体制，与此相适应，我国财务会计制度进行了重大改革，1992年11月30日财政部发布了《企业财务通则》和《企业会计准则》（以下简称“两则”）。由此可见，原有国营林场与苗圃财务会计制度（以下简称“原制度”）已不能适应社会主义市场经济发展的需要，也不符合“两则”的要求，为此，应重新修订国有林场与苗圃财务会计制度，财政部于1994年11月23日颁发了《国有林场与苗圃财务制度（暂行）》和《国有林场与苗圃会计制度（暂行）》（以下简称“新制度”或“两制”）。

新的国有林场与苗圃财务会计制度（暂行）借鉴了“两则”的精神，结合场圃实际，对场圃的财务管理和会计核算作出了明确具体的原则规定，同时还兼顾到场圃财会制度的连续性、稳定性和一致性，并重申了原制度中现在仍然有效的有关规定。

值得一提的是，场圃作为生产性事业单位，具有亦工亦农的特点，但既有别于工业也有别于农业，其会计核算和财务管理，不能简单采用企业模式，必须根据场圃的经济内容及性质制定独立的财会制度。众所周知，我国财会制度是分行业分别制定财务、会计制度的。中华人民共和国境内所有企业分为十大行业，分行业制定财务制度，这十大行业包括工业企业，运输企业，邮电通信企业，施工、房地产开发企业，商品流通企业，电影、新闻出版企业，金融保险企业，旅游、饮食服务企业，对外经济合作企业和农业企业。中华人民共和国境内所有企业分为十三大行业，分行业制定会计制度，这十三大行业

是：工业企业，运输（交通）企业，运输（铁路）企业，邮电通信企业，施工企业，房地产开发企业，商品流通企业，电影、新闻出版企业，金融企业，保险企业，旅游、饮食服务企业，对外经济合作企业和农业企业。尽管场圃的生产经营活动具有亦工亦农的特点，但场圃既不能执行工业企业财会制度，也不能执行农业企业财会制度，而必须执行独立的财会制度。因为场圃是生产性事业单位，不是自负盈亏的生产企业，其生产目的决定了营林费用应作为事业费核算实行报销制，林业生产的长周期性特点决定了场圃要采取独特的管理方式和核算方法，场圃的资产、资金类别既不同于工业也不同于农业。因此，场圃不可能执行工业企业行业财会制度，也不宜执行农业企业行业财会制度。

三、场圃财会制度的一些重大改革

新的国有林场与苗圃财会制度（暂行）保持了原有场圃财会制度的连续性、稳定性和一致性，同时根据“两则”的精神并结合场圃的特点，进行了一系列的重大改革，主要表现在：

（一）建立了资本金制度

资本金制度是指国家围绕资本金的筹集、管理和核算及其所有者责权利等所作的法律规范。我国现行的法律、法规对资本金制度都作出了明确的规定。所谓资本金就是场圃在工商行政管理部门登记的注册资金。在场圃财会制度中，借鉴了企业财会制度改革的做法，建立了资本金制度。归纳起来，这些资本金制度包括法定资本金制度、资本保全制度、资本金核算制度、验资和登记注册制度和资本金权责制度等。

新制度规定，场圃必须有法定的资本金。资本金按照投资主体不同，分为国家资本金、法人资本金、个人资本金和外商资本金。场圃筹集的资本金必须聘请中国注册会计师验证，并

出具验资报告，由场圃据以发给投资者出资证明。场圃筹集的资本金，场圃依法享有经营权，在场圃经营期内，投资者除依法转让外，不得以任何方式抽回。投资者按照出资比例或者合同、章程的规定，分享场圃利润和分担经营风险及亏损。

(二) 采用了国际通行的会计平衡公式

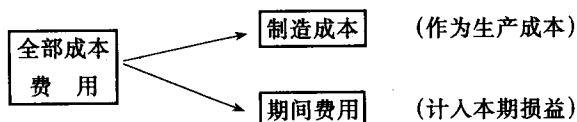
新制度采用了国际通行的会计平衡公式“资产 = 负债 + 所有者权益”，取代了原制度采用的“资金占用 = 资金来源”会计平衡公式。这样使会计信息能满足多方面的需要。

(三) 采用了国际通行的制造成本法

原制度对成本核算采用的是完全成本法。以场圃林产品生产为例，其成本核算的计算公式如下：

$$\text{某产品生产成本} = \text{直接材料} + \text{直接人工} + \text{其他直接支出} + \text{车间经费} + \text{企业管理费}$$

新制度采用了国际通行的制造成本法，其原理如下：



$$\text{制造成本} = \text{直接材料} + \text{直接人工} + \text{其他直接支出} + \text{制造费用}$$

上式中，直接材料、直接人工、其他直接支出属直接费用，即可以直接记入某对象成本的费用；制造费用是与生产有关的间接费用，即须按一定标准分配计入产品成本的费用。采用制造成本法，将管理费用、财务费用和营业费用作为期间费用，期间费用不计入生产成本，而只能从当期损益中扣减。采用制造成本法计算的产品成本比较客观真实，改变了完全成本法“成本失真”的弊端。

(四) 采用了新的会计报表体系

新制度将原来的资金平衡表、利润表、产品成本表、专用

资金增减表以及其他各种统计性质的报表体系改为资产负债表、损益表、现金流量表和其他附表为特征的报表体系。并将原来主要由国家考核场圃财务状况的办法改为场圃财务评价的办法，建立新的场圃财务评价指标体系，包括偿债能力、营运能力和盈利能力三方面的评价指标。主要指标有：流动比率、速动比率、应收账款周转率、存货周转率、资产负债率、资本金利润率、营业收入利税率、成本费用利润率等。从而能满足社会各方面的需要。

(五) 建立了可操作的林木资产核算办法

新制度改革了林木资产管理和核算，建立了一套切实可行便于操作的林木资产核算办法。对林木资产核算的核算对象、核算期间、成本范围以及与林木资本关系等问题都作了明确规定。

四、场圃会计的对象

会计是以货币为主要计量单位，按照一定的原理和方法，以提高经济效益为目的，对经济活动过程进行记录、计算和管理的一项工作。

会计的对象是指会计所反映和监督的内容。场圃会计反映和监督的内容是国有林场和苗圃的资金及其资金运动。这里所称的国有林场和苗圃是指事业单位性质的国有林场和苗圃。所称的“国有”场圃，是指以全民所有制为主体的场圃，允许其他经济成分的参与。由于制度限于国有场圃的范围，所以乡镇集体林场不适用本制度，但可参照执行。

从资金及其资金运动来看，场圃与企业之间既有相似之处又存在一定的差异。一般来讲，企业的资金来源，主要包括两个部分：投资者权益和负债。但场圃的资金来源除了投资者权益和负债以外，还有事业性资金。场圃的事业性资金，包括育