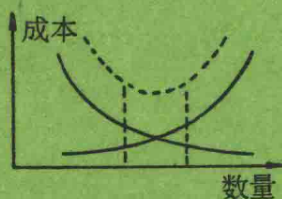
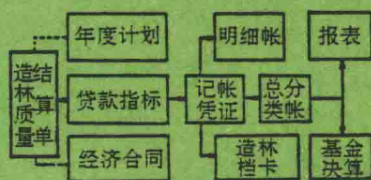


营林会计学

郑德胜 柏连玉 王 蓓等 编著



东北财经大学出版社

营 林 会 计 学

郑德胜 柏连玉 王 蓓等 编著

东北财经大学出版社

一九九三年十月

(辽)新登字 10 号

营 林 会 计 学

郑德胜 柏连玉 王 蓓等 编著

东北财经大学出版社出版 (大连黑石礁)

哈尔滨市工力 印刷厂印刷

开本: 787 × 1092 1/32 印张: 9 字数: 200 000

1993 年 12 月第 1 版

1993 年 12 月第 1 次印刷

责任编辑: 周美艳

责任校对: 路 石

印数: 1-3 000

ISBN 7-81005-811-8/F · 606 定价: 8.50 元

前 言

营林会计是林业会计的重要组成部分。长期以来，在林业会计核算上，木材生产按工业核算，营林按预算管理，会计核算不能全面反映森林再生产过程。营林事业费逐年核销，投放于营林资金没有记录，也无考核；森林资源的耗费不计入木材成本，木材成本缺少一个重要组成部分，致使木材生产成本不实；以成本为定价基础的价格远远背离价值，造成木材价格长期偏低，使会计核算不能发挥其综合反映和监督的职能作用。目前营林会计核算虽然几经改革，但仍只是属于个别核算方法的调整，还没有涉及到营林会计核算体系的根本变革。本书按照新的财会制度，以探讨营林会计核算的对象、特点和方法，建立新的营林会计核算体系为宗旨，突出营林会计的特点，并结合实践对营林会计核算方法和会计实务作了系统的阐述。全书力求内容深入浅出、全面、通俗易懂。

参加本书撰稿的有郑德胜（第一、九章）、柏连玉（第五、十五章）、王蓓（第四、八章）、冯振廷（第二、七章）、李国军（第十三章）、曲仁才（第六章）、于长满（第十二章）、魏坤（第十四章）、赵显波（第三章）、谌勇（第十章）、赵国波（第十一章）。全书由郑德胜、柏连玉、王蓓任主编，冯振廷、曲仁才、赵国波任副主编，郑德胜、柏连玉、王蓓对全书进行了总纂、修改和定稿。

本书在写作过程中参考了现有林业会计著作中有关营林会计核算部分，在此表示衷心感谢！

由于作者学识水平有限，时间仓促，错误之处在所难免，欢迎读者批评指正。

作 者

1993年10月20日

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 营林会计概况	(3)
第二节 建立新的营林会计核算体系	(7)
第三节 营林会计核算的对象和特点	(10)
第四节 营林会计核算的任务	(17)
第五节 营林会计的核算组织	(21)
第二章 营林生产经济业务的分类和帐户设置	(27)
第一节 营林生产经济业务的分类	(27)
第二节 帐户设置	(28)
第三章 营林资金的筹集与有偿使用	(29)
第一节 育林基金的沿革	(29)
第二节 营林资金的筹集	(34)
第三节 营林资金的可有偿使用	(36)
第四章 营林资金核算	(41)
第一节 现行营林资金核算办法	(41)
第二节 建立林业基金制度及其核算	(43)
第三节 营林资金计划的编制	(49)
第五章 营林工资核算	(51)
第一节 营林工资的组成和特点	(52)
第二节 营林工资核算的原始凭证及其传递	(55)

第三节	营林工资核算和分配.....	(57)
第六章	营林材料核算.....	(59)
第一节	营林材料的特点.....	(59)
第二节	营林材料的分类和计价.....	(60)
第三节	营林材料的核算.....	(62)
第七章	营林固定资产核算.....	(67)
第一节	营林实收资本的来源.....	(67)
第二节	营林固定资产的分类和日常核算.....	(69)
第三节	营林固定资产折旧和修理核算.....	(71)
第八章	营林经营承包核算.....	(72)
第一节	育苗生产经营承包核算.....	(73)
第二节	人工更新造林承包核算.....	(77)
第三节	工程造林经营承包核算.....	(79)
第四节	劳动储备林承包核算.....	(81)
第五节	森林抚育承包核算.....	(83)
第六节	护林防火承包核算.....	(84)
第九章	营林生产作业成本核算.....	(86)
第一节	营林生产作业成本核算的内容和特点.....	(86)
第二节	林木种子核算.....	(91)
第三节	苗木核算.....	(102)
第四节	立木生产作业成本核算.....	(125)
第五节	营林抚育间伐木材生产成本核算.....	(136)
第十章	营林管护费用的核算.....	(139)
第一节	营林管护费用项目.....	(139)
第二节	营林管护费用的核算项目及帐户设置.....	(141)
第十一章	林木资产核算.....	(143)

第一节	林木资产的分类及其核算任务.....	(144)
第二节	林木资产核算的对象、成本计算期及特点	(145)
第三节	林木资产的成本核算.....	(148)
第十二章	营林会计核算往来结算的会计处理.....	(152)
第一节	“往来制”企业与场所往来结算的会计处理	(152)
第二节	内部银行核算组织形式往来结算的会计处理	(155)
第十三章	实施林价制度的会计核算.....	(158)
第一节	林价理论的研究和林价制度的初步实施...	(158)
第二节	初步实施林价制度的会计核算.....	(162)
第三节	林价到位时的会计核算.....	(170)
第十四章	林业站会计核算.....	(177)
第一节	记收方法与结帐基础.....	(178)
第二节	会计科目的设置.....	(180)
第三节	主要经济业务的核算.....	(184)
第四节	会计报表.....	(188)
第十五章	营林会计报表.....	(202)
第一节	编制营林会计报表的意义和要求.....	(202)
第二节	营林会计报表的种类和格式.....	(203)
第三节	现行营林会计报表的编制方法.....	(239)

第一章 总 论

所谓营林，是指在采伐迹地和宜林荒山荒地上进行更新造林，培育人工林，以及对现有天然林进行透光抚育等人工经营管护措施。营林生产一般包括采种、育苗、更新造林、幼林抚育、人工成林和天然幼壮林抚育、病虫害防治、护林防火、森林区划、资源清查等林木培育更新与经营管护等方面的内容。

随着国民经济迅速发展对木材的需求急剧增加，单纯依靠林木更新已远远不能满足木材采伐利用生产的需要，必须通过大规模人工更新及人工促进天然更新等生产活动，亦即营林生产，来加速森林后备资源的培育步伐。营林和采伐利用生产日益成为林业再生产活动相互依存不可分割的有机组成部分。采伐即以营林生产为依托，又为营林生产创造条件。营林是采伐的基础，营林生产的质量和更新速度，决定木材采伐利用生产发展的规模和速度。因此，营林成为制约林业生产发展的主导方面。特别是我国当前森林资源迅速锐减，不仅影响木材生产任务的完成，而且导致生态环境日益恶化。发展营林生产，恢复森林资源，调整生态平衡，成为关系国计民生的一项重要任务。但在过去国民经济的门类、行业划分上，林业没有应有的位置，把更新造林等营林生产划入农业类的子项，把木材采伐与加工生产划入工业类的子项，使得完整的林业再生产活动，无论是在经营管理上，还

是在财务核算上，以及在其它各方面，都形成了采育“两张皮”的体制，分别依附于其它行业。以致于在国民经济计划中，林业的投资、经费、资金、物资和技术装备等都得不到应有的合理的安排，迫切需要改变这种局面，把林业从农业和工业户头中划出来，成为国民经济的一个独立门类行业。

建国以来，党和国家对林业企业陆续提出了“青山常在，永续利用”、“全面经营，采育结合”、“以营林为基础”等森林经营方针，对加强营林生产起到了一定作用。但是由于缺少具体政策的保证，特别是近年来，国家资金一直处于紧张状态，在计划和预算安排上缺乏足够的重视，使这些方针政策长期得不到落实。森工企业为了完成木材生产任务和上缴税利，只能将有限的投资用于木材生产，实行大木头挂帅，以利润为中心的经营思想。由于营林生产发展缓慢，森林资源越来越少，后续资源接不上，木材产量被迫日益递减。木材材质越来越差，收入日益减少，而企业的公检法、子弟校、离退休人员工资等营业外支出和各种社会负担却日益增加，使森工企业难以为计，陷入了资源危机、经济危困的双重恶性循环之中。

林业企业当前存在“两危”的严重局面，从根本上说，主要是“森林资源的危机”导致了企业“经济上的危困”，而企业经济的危困，又加剧了森林资源的危机，形成严重的恶性循环。要彻底解决林业企业的“两危”，必须首先加快森林资源的培育，解决森林资源的危机。只有大力发展营林生产才是解决“两危”的治本措施。也就是，只有“兴林”，才能“治危”。营林工作成为治危和林业发展的关键。

· 营林会计，作为营林经济管理领导中枢的组成部分，是对营林经济活动数量方面实行全面控制的管理活动。要根本改变营林的落后状态，必须重视研究和探讨营林会计核算的现状和问题，提出营林会计核算的方法，建立科学的符合营林生产特点的营林会计体系。

第一节 营林会计概况

营林会计是林业会计的重要组成部分。采育是林业再生产活动不可分离的有机整体，是互相依存的。林业会计理应是采育有机结合的核算体系，成为能反映林业再生产资金运动特点的部门会计。从我国林业会计工作和林业会计学科体系发展的历史看，建立一个适合林业生产特点、具有中国特色的林业会计体系具有重要的意义。

建国前，我国还没有形成完整的林业，当然谈不上林业财务会计了。直到 1948 年，我国林业才有了雏形。当时东北行政委员会在哈尔滨首先建立了东北林务管理局，不久改称东北林务总局。当时国内革命战争尚在继续，生产的木材大部分用于支援革命战争，在财经上实行军事共产主义式的供给制度，物资发放和经费开支等都据实核销，实行预算制收支会计。

随着国家经济形势的发展，林业生产由事业化管理向企业化经济管理过渡。1950 年东北林务总局第一次召开了东北林业系统财务会计工作会议，制定了第一个比较完整的、系统的林业会计制度，初步规定了有关经营负债和资产的核算、财产管理以及木材成本计算等内容。由于这个制度是参

照我国工业企业财会工作模式，略为修订出台的，因此脱离了我国林业生产实际，而且也很不完善。1951年东北林务总局根据实际调查研究，制定出比较具体、系统的“会计处理程序”，对木材生产成本采取了分阶段、按计划结转的计算方法。1954年参照苏联日布拉克《工业会计教程》中的平行计算成本法修订了“会计处理程序”，改变按阶段、工序的计划累转计算法，代之以各阶段平行计入完成产品成本法，从而简化了手续，这是林业成本计算的一个进步。

1954年国家林业部成立，森工企业上收为部属企业。同年5月，林业部召开了第一次全国森工财务工作会议，拟定了国有林区和集体林区森工采伐和木材收购的统一会计制度——《采伐（收购）企业会计制度》。在东北制订的《会计处理程序》基础上，又对国有林区森工木材生产，制定了《成本计算规程》。两个制度均经林业部颁发，自1955年1月1日执行，并肯定了木材成本采取阶段平行结转的方法。从此，林业财会工作走上了正规化。由于当时偏重森林工业，核心是木材采运及加工生产成本及销售利润核算，营林核算却采取事业费预算拨款的形式，当年支出当年列决，核算简单。所以仍保留了工业企业财会的特征。

1958年大跃进提出了“只算政治帐，不算经济帐”，“财会工作是繁锁哲学”等，一些行之有效的国家规定的规章制度也被否定，出现了“无帐会计”，“以表代帐”等现象。林业财会也不例外，形成经济管理工作一片混乱。1961年国家调整国民经济，财政部制订颁发了《会计工作人员职权条例》，又重新建立了财会工作秩序。1966年，林业部第二次召集东北南方国有林区财会人员代表，整理修订

第一次制订的《采伐（收购）企业会计制度》及《成本计算规程》，同年5月完成了修订工作。制度刚一颁发，十年动乱开始了。在动乱时期，一切规章制度都遭受了严重的破坏，不仅没有进展，相反恢复工作也无形停滞。党的十一届三中全会后，随着经济制度的改革，我国林业财会工作才又重新萌发了生机和活力。1981年冬，林业部在厦门召开了全国性财务工作会议，讨论通过了《会计核算及成本核算办法》，自1982年1月1日起执行。从而林业财务会计工作结束了各自为政的现象，出现了重趋统一的良好局面。以后林业部还陆续拟定了实行利改税、有关财务管理若干问题的决定以及育林基金管理办法等有关财务管理办法，经过财会部门的努力，使工作从停滞不前走向新的发展，取得了目前这样系统的、完整的统一成果。

纵观我国林业财会工作40年来的发展和变革，从无到有，两起两落，几经曲折，初步形成了比较系统和完整的林业会计学科体系。但由于我国林业起步较晚，森工企业的设计和投产是以木材采伐生产能力为基础，森工企业执行重采轻育，以利润为中心的经营方针，加上其它各种因素的制约，因此林业财务核算内容和方法的改进与完善，只能以木材采伐利用生产为核心进行，形成了现在的重采轻育、采育分离的林业财会核算体系。木材采伐利用生产成本及其销售利润核算是现行林业会计核算的主体，套用了煤炭等采掘企业的会计核算方法，形成了一套比较系统的但又不能完全反映林业资金运动特点的林业会计核算体系和核算办法，将能再生的森林资源混同于不能再生的矿藏资源，不核算原料成本费用。从而促使企业为增加利润采好不采坏，以及过量采

伐，造成森林资源锐减。

在会计核算上，营林执行的是与木材采伐利用生产完全不同的会计核算办法，采取预算制的事业会计核算方法。不把营林生产视为商品生产，作为整个社会扩大再生产活动的有机组成部分，进行生产费用核算。更没有按照林木生产周期长的特点，逐年进行记录和反映，核算完整的活立木生产成本。而是视为事业费支出，当年支出当年核销，育林费节余留用、超支挂帐、来年弥补。而且缺乏必要的科学的营林生产经济和财务考核指标，不仅当年更新造林生产损失浪费严重、甚至挤占挪用。同时花费了大量人力物力保存下来的人工林，也成为无帐之物，经营管理好坏、损失浪费与经营者没有任何经济关系，这样调动不了企业和职工营造管护森林资源的积极性。因此，改革现行的营林会计核算办法是摆在我们面前一项十分紧迫而又艰巨的任务。

近几年来，营林会计核算虽然几经改革，从只算收支大帐，到分生产作业项目核算营林生产作业成本和营林费用支出，将采种和育苗生产成本核算从营林支出核算中分离出来，建立“营林生产”会计帐户，单独核算，计算分树种和施业别的生产成本。同时对种苗生产实行企业化经营，进行经营成果核算。即使种苗在企业内部调拨，以及生产阶段转换，也都视同销售，计算盈亏，形成比较完整的种苗生产成本及销售利润核算办法。但营林生产的主体——更新造林和森林抚育核算，亦即活立木培育成本核算，虽然有所改进，但只是属于个别核算方法的调整，还未涉及到更新造林和森林抚育核算体系和方法的根本变革，也没有形成一个科学的反映森林资源再生产特点的营林会计核算体系。

目前关于林业会计方面的一些教科书和论著，虽然吸收了林业会计核算改革的某些新成果，但也只是现行林业会计工作的总结，依然保留了工业企业会计核算的影响，还没有形成真正反映林业再生产资金运动特点的采育有机结合的林业会计的学科体系。

第二节 建立新的营林会计核算体系

林业企业的劳动对象——林木，是周期性自然生长和再生资源。但现行的林业管理体制和经济政策，基本上是按照一般煤矿等采掘业的生产方式建立和执行的，不符合林业生产的特点。反映在现行林业财务会计核算上，只能把林木培育和木材采运有机的资金循环过程人为地分割开来。营林生产的投入按事业费管理，只投入，不产出，生产消耗不能完全补偿，不能形成资金循环。对营林生产不考核经济效益，不计算利润，而木材生产则按工业管理，进行完全的经济核算，生产耗费由木材销售收入得到补偿，以费用归集，到成本计算，直至利润核算，形成了一套比较系统和符合商品生产特点的会计核算体系和方法。林业这种采育分离，重采轻育的林业会计核算体制必然促进林业经济结构的倾斜。林业的投入只能着眼于木材采运生产，按形成采伐生产能力确定投资和分配，所需资金基本得到保证。而营林生产所需投入，来自按一定比例提取的育林费。余缺自负，不保证物资，不计算产值，经营好坏与森林资源的消耗量不发生关系，这样既造成木材生产的虚假利润，又造成了严重的计划外资源消耗。由于把森林资源的消长变化情况置于营林会计

核算的监督之外，更新造林形成的新增林木在会计帐面上得不到反映，其费用支出自然不列入木材生产成本，营林工人的社会必要劳动得不到社会的承认。重采轻育，后续资源接替不上，使林业企业形成“资源危机”和“经济危困”双重恶性循环愈演愈烈的被动局面。因此，改革传统的林业会计核算方法，把林业会计核算重点从木材采伐利用生产转移到培育森林后备资源上来，实行采育有机结合的林业会计核算体制，尽快解决当前采育失调矛盾具有十分重要的意义。

首先必须改革营林生产当年支出当年核销的事业费管理办法，建立健全林班别的营林生产费用明细帐，按生产作业项目归集直接生产费，按有林地面积分配森林保护等经营费用，计算分林班和树种的生产成本，逐年结转，核算完整的活立木生产成本。不仅要核算人工林的生产成本，还要把天然林估价入帐，全面核算森林资源的投入产出。

既然营林生产是完全商品化生产，那么营林也是整个社会扩大再生产的有机组成部分。营林生产作为林业企业的主生产，就必须纳入企业的统一生产计划和财务预算，营林生产的各项费用支出自然也应列入“生产费用表”、“商品产品成本表”。这些会计报表要相应增加营林生产方面的内容，营林也要同木材产品一样计算工业总产值。在资金核算上取消“营林生产资金”“营森储备资金”和“营林产品资金”之分，分别列入企业的生产资金、储备资金和产品资金统一核算，形成有机完整的核算整体，从而改变林业企业采育分离的核算局面。

其次，活立木培育和采伐利用的各项费用支出统一核算，取消育林基金提取制度，实行林价制度，这样才能使森

林资源有偿使用变为现实，采育核算才能有机结合起来。所谓林价，是立木价值的货币表现。是木材采运部门在采伐立木时要按一定标准向营林部门支付的价值，同时作为木材生产的原料成本。本企业采伐活立木，虽然不通过销售环节，但也视同销营，如本企业加工利用自己采运的原木，也按销售价格结算，做为企业收入一样，只是在计算产品税金时则按最终产品纳税，不重复计税。

林价做为木材采运生产的原料成本，势必要大幅度提高木材生产成本。在目前木材价格与价值严重偏离，木材价格尚未调整到位，定价太低，实行林价制度，势必要造成亏损。借鉴国外的经验，一是国家给予林业企业一定补贴；二是国家适当减免林业的税利；三是合理调整木材价格，从根本上改变木材价格严重背离价值的不正常现象。

将林价引入营林会计核算，需相应增加营林生产的盈亏核算，使营林工人创造的价值得到社会的承认。拨交采伐立木收取的林价作为企业产品收入的一部分，同是结转活立木的生产成本，计算盈亏，以全面反映企业的经营成果。对采伐天然林生产成本的计算，可以按照林木能够再生的特点。比照人工林的培育成本进行成本结转。现行种苗生产实行企业化经营，虽然进行了盈亏核算，但是种苗生产的净收入只能列入营林资金，用于发展营林生产。种苗工人实现的利润再多，也不能列入企业利润，增加企业留利作为种苗工人的奖励和生活福利支出。建立新的营林会计核算体系之后，种苗生产实现的销售利润，也应同活立木销售利润核算一样，做为林业企业销售利润的一部分，并增加企业留利。发生亏损，则应由企业利润弥补，形成有机的营林销售利润核算体