

Forest Asset Accounting System Construction

Jing Wang

Inner Mongolia University, Hohhot Inner Mongolia
Email: libra_wangjing@163.com

Received: May 14th, 2015; accepted: May 30th, 2015; published: Jun. 2nd, 2015

Copyright © 2015 by author and Hans Publishers Inc.
This work is licensed under the Creative Commons Attribution International License (CC BY).

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



Open Access

Abstract

With economic development, resource shortage problem has caused widespread concern around the world. Research on the value of forest resources is the topic of the current theoretical research. Accounting ideas and contents of forest assets are established on the basis of the definition and characteristics of forest assets. Based on the accounting standards for business enterprises and international accounting standards, the recognition, the measurement and the disclosure of forest assets are studied. Forest asset accounting system is constructed.

Keywords

Forest Assets, Recognition, Measurement, Information Disclosure

森林资产会计核算体系构建

王 晶

内蒙古大学, 内蒙古 呼和浩特
Email: libra_wangjing@163.com

收稿日期: 2015年5月14日; 录用日期: 2015年5月30日; 发布日期: 2015年6月2日

摘 要

随着经济的发展, 资源短缺问题引起了世界各国的普遍关注。森林资源价值化研究是当前理论界研究的

话题。本文在森林资产的概念和特点界定的基础上，构建了森林资产会计核算思路、内容，并以企业会计准则以及国际会计准则为基础，对森林资产的确认、计量、披露进行研究，构建出森林资产会计核算体系。

关键词

森林资产，确认，计量，信息披露

1. 引言

在过去的若干世纪的生产活动中，人们很少考虑资源的再生、永续利用等问题，更没有考虑经济发展而引起的资源环境耗费的代价。20 世纪 60 年代以来，随着资源与环境问题的日益尖锐化，自然资源及其利用问题开始受到重视。20 世纪 80 年代各国政府、国际组织与机构以及广大学者一致认为，不能再以牺牲环境为代价来换取经济上的表面繁荣，而必须让资源、环境与社会经济协调发展，因此就有必要对自然资源进行核算，并将其纳入到国民经济账户之中。而森林资源是自然资源的一部分，森林资源既具有现实社会价值，又具有潜在社会价值，有着其他资源不可取代的价值。森林是陆地生态系统的主体，是人类发展不可缺少的重要自然资源，对社会经济的可持续发展具有极其重要的战略意义。资源无价观念是导致资源环境问题的主要原因之一。那么，森林资源资产的计价以及会计核算研究就势在必行了[1]。

我国的森林资源价值化研究，就目前的研究情况看，从统计核算角度进行的宏观层面的研究较多，而从会计核算角度进行的微观层面的研究较少。特别是上升到会计系统核算上的研究还处于起步阶段，还未形成一套公认的、可以实际运行的理论方法体系，所以研究森林会计核算体系构建，对加强森林资源管理，拓展会计领域具有重要的意义。

2. 森林资产会计核算体系构建

2.1. 森林资产的概念与核算内容分析

2.1.1. 森林资产的概念及特点的界定

中华人共和国森林法实施条例(2000 年 1 月 29 日)第二条规定：“森林资源，包括森林、林木、林地以及依托森林、林木、林地生存的野生动物、植物和微生物。森林，包括乔木林和竹林。林木，包括树木和竹子。林地，包括郁闭度 0.2 以上的乔木林地以及竹林地、灌木林地、疏林地、采伐迹地、火烧迹地、未成林造林地、苗圃地和县级以上人民政府规划的宜林地。”

森林资产的概念是在森林资源的基础上发展而来的。森林资产是具有森林生态系统的物质结构，以森林资源为物质财富内涵的财产，即为森林资产(柴恒忠、甄世武 1994)。森林资产作为一种特殊的资产，除具有一般资产的属性外，还具有可再生性、生长周期长、受自然因素影响大，兼具经济、生态和社会效益于一体的特性。因此，森林资产培育过程风险大、管护难度大、投资回收期长。而且从自然层次讲，它具有支持生命生存的意义，能满足其他生命生存和发展的需要，支持人类的持续生存，支持其他生命的持续生存，从而实现森林资源本身的发展和演化。

2.1.2. 森林资源与森林资产

森林资源与森林资产既有联系又有区别。作为资产，首先必须是一种经济资源，因此二者的物质内涵是一致的。但由于资产与资源分属不同的管理范畴，因而也有显著的区别。资产更加注重财富的经济

属性和法律属性，而资源主要强调财富的物质属性。森林资源是构成森林资产的物质基础，是物质存在的反映；森林资产则是一种观念形态，是财产关系的反映。由森林资源变为森林资产，需要具备以下条件：1) 森林资源的物质实体具有使用价值，可作为经营对象，预期会给企业带来经济利益，属于物质财富范畴；2) 数量确定，归属于明确的会计主体，为该主体所拥有或控制，并受法律保护；3) 其价值或成本能够可靠计量，并可作为商品进行交换。

2.2. 森林资产价值会计核算内容分析

对森林资产的会计核算，应包括林地、林木、森林景观、森林环境资产的核算。但其核算的重点，主要应是核算林木资产的每年增减变化的价值。对林木资产的会计核算，可根据用材林(经济林)的林业生产特点，按幼龄林、中龄林、近成林、过熟林的不同特点[2]，在按重置成本、收获现值或市场价法评估的基础上，根据林木每年自然生长的数量和相关的单位价值量，计算出林木资产当年的增值额；或根据林木成熟采伐或因自然灾害、人为因素造成森林资源的减少额，计算林木资产当年的减少额，并分别进行相应的会计核算，以客观反映林木资产的消长变化[3]。

2.3. 森林资产会计核算的确认

根据我国现行的财务会计准则和制度，同时遵循国际会计准则的相关规定，资产是指企业过去的交易或者事项形成的，由企业拥有或者控制的，预期会给企业带来经济利益的资源，只要经济利益很可能流入，成本、价值可以可靠计量就可以确认为资产。由此看来，可以纳入森林资产的森林资源应该是指：在现有的科技水平和社会经济条件下，森林资源是因过去的交易或事项而形成的，并由控制主体拥有或控制的，预期能为其经营者带来未来的经济利益的森林资源。根据森林资产的定义，森林资产具备以下几个方面的特征：

1) 森林资产首先必须是一种森林资源。森林资源资产是以森林资源为基础的，不属于森林资源范畴的物质不可能成为森林资源资产，这是确认森林资源资产的最基本条件。

2) 森林资产必须能为其经营者带来未来的经济利益。那些不能为其经营者带来经济利益的就不能作为资产，例如因自然灾害或人为破坏而毁损的森林资源就不能再作为资产，而应将其作为一项费用或损失，并从经营者的资产总额中扣除。

3) 森林资产必须能够被其经营主体所拥有或控制。具体是指企业拥其最终所有权，或者虽然不拥有所有权，但该资源能够被企业控制，享有资产的实际经营权或使用权。这一条件对我国森林资源资产的确认非常关键，因为我国森林资产的很多重要组成部分，例如林地资产，按照我国现行有关法律、法规的规定，其所有权归政府或集体，经营主体所控制的仅有经营权和使用权。经营主体虽不是所有者，但也应当通过各种方式将其所掌握的林地作为一项资产在其账面上加以反映[4]。

4) 森林资产必须是其经营主体因过去的交易或事项而形成的，也就是说这种资源是当前存在的，而不是对未来的预测、估计。

森林资产的确认不仅要满足森林资产的定义，还应同时满足另一条件：森林资产的成本或价值能够用货币予以可靠地计量，这是实施森林资源价值量管理的前提。也就是说，能够在其经营主体的会计信息载体中加以反映的森林资源资产，必须是那些成本和价值能够用货币进行确切计量的，如商品林资源资产等；或者是那些没有交易市场，无法确切地加以计量，但可以通过各种有效的方式合理估计的资产，如森林景观资产等[5]。

另外还应该说明的是森林资产是一个动态的概念，其内涵和外延的大小是以一定的科技水平和社会经济条件为前提的，随着科技的不断发展和社会经济条件的不断进步，其所涉及的内涵和外延也处于不

断扩张之中，如森林资产所涉及的生态价值，目前人类还难以将其确认和计量，即使是合理估计也有相当大的难度，所以目前人们还无法将森林生态资源纳入会计核算的范畴。然而，随着科技的进步，生态公益林资源的价值在将来能够准确地进行计量或合理地予以估计时，则可以作为一项资产确认入账[6]。

2.4. 森林资产会计核算的计量

在森林资源资产会计核算实务中，计量属性的争议主要集中于采用历史成本还是公允价值，虽然这两种计量属性各有优缺点，但相对而言公允价值更为适合。原因是森林资产具有生物多样性的特点，以历史成本计价会低估森林资产。森林资产大部分在长期的自然条件下自发形成的，少部分是人工种植的。因此，它们的历史成本为零或者非常低。另外，它们又是不断生长的植物，随着时间的推移，它们会不断生长，因此价值也就不断地变化，历史成本计量无法追踪这种成长，按幼苗的成本怎么能衡量大树的价值。因此，如果仅按目前的历史成本会计模式来计量，它们的价值计量会偏低，违背了会计信息相关性的原则，不能达到为决策者提供有用信息的目的，应以“公允价值计量模式”取代“历史成本计量模式”[7]。同时从发展的角度看，公允价值计量模式极有可能成为21世纪的主流(黄世忠, 1997 [8])，那么森林资产将来应主要选择公允价值的计量模式，向包括公允价值在内的多种计量模式并存的方向发展。

森林资产公允价值能够可靠计量的情况下，采用可实现净值法。在初次确认和资产负债表日均应按其公允价值减去预计至销售将发生的费用计量，即采用可实现净值法来反应森林资产的价值。为了确认公允价值：首先应该对森林资产进行分组，存在活跃市场的则以该市场中的报价为基础，不存在活跃市场的，则可采用最近的市场交易价格，按资产差别进行调整过的类似资产的价格或行业基准价等为基础。公允价值不能可靠计量的情况下，初次确认时森林资产应按照其成本减去折旧和增减值或非市场价值计价方法确定。

森林资产公允价值不能可靠计量的情况下，可按“评估价”近似计量。因为评估价具有很强的专业技术性，要以森林经营方案、森林资源档案等为依据，通过修正有效的森林资源数据，分别森林类型、林龄，结合评估的目的选用不同形式的评估方法，以总体森林类型或小班为单位，采取实物核查、市场调查、技术经济分析等手段对森林资源资产进行评定估算。因此，森林自然资本的公允价值的确定，是一项具有较强的专业性和特殊性的技术性工作，需要聘请专业的评估人员进行评估。

资产负债表日，企业应当对森林资产实物量的“公允价值”进行再次确认与计量。从我国目前情况看，更多地应充分利用自然科学研究的成果及森林资源二类调查资料，根据不同树种，各龄段的林木自然生长规律来计量与确认。

2.5. 森林资产的会计核算

2.5.1. 森林资产相关各核算科目的设置

为了准确反映森林资产，需要在传统的会计科目下增设反映森林资产信息的科目，予以明细核算森林资产价值(见表1)。

2.5.2. 森林资产会计核算的主要账务分录

按照上面增设的相关森林资产核算所需会计科目，基本上可以满足森林资产核算的日常需求，具体事项发生的会计处理分录如下(见表2)。

2.6. 森林资产会计核算的报告与披露

森林资产的会计报表及财务报告，主要应根据森林资产一般不会贬值的原理，按森林资产的自然生

Table 1. Accounts setting related to forest assets
表 1. 森林资产相关核算科目设置表

科目名称	科目说明	科目使用
森林资产	反映“森林资产”公允价值的首次确认、核算	依据经有关部门核准后的各类评估价值,分别设置林木资产、林地资产、森林景观资产、森林环境资产等一级明细,又根据小班明细表价值,按有关内容,分别不同工区、林班、小班,在一级明细帐下设立并记入多级明细帐。
林产品	反映“林产品”价值的首次确认、核算,是当森林资产成熟或生长过程结束,而所能得到的收获品,是从“森林资产”收获中分离出来,作为“资产”单独列示	按市场近期交易价减去至销售将发生的费用或基准价确定,收获时的数量乘以确定的单价(或基准价)即可。在总帐科目下,根据各单位收获的不同林产品,自行、灵活设置明细帐。“林产品”实现利得或损失,分别增、减本科目余额。“林产品”在条件成熟时结转,转入“存货”管理阶段以后,按《企业会计制度》规定的常规核算方法办理。
森林资本	反映历年来对森林资产的各种投入所形成的现时“公允价值”总额(即:评估价值)	设置国家资本、法人(集体)资本、个人资本、外商资本等明细科目。“森林资本”总额,基本等同于“历史营林成本”总额,是各种投资的总和。
资本公积	反映“森林资产”按“公允价值”核算,初始确认和实现利得或损失时的对应科目	分设“资本公积——森林资产评估增值”和“资本公积——森林资产自然增值”科目,前者反映“森林资产”总帐金额与“森林资本”总帐金额的差额;后者反映评估后,林木每年自然生长增值及其采伐、毁坏林木等所造成“森林资产”减值等变化情况。年末,根据批准采伐依据和有关部门调查处理毁坏林分、林木意见,及时办理减少或注销有关“森林资产”、“资本公积”相应明细科目。当增值到一定程度,或者投资主体成份变化时,为便于确定对以前或以后增值额按投资主体分配的比例,可报上级林业主管部门批准,转增“森林资本”,并分别按比例记入相关明细科目。
应付育林费	按政策规定留给单位用于发展林业生产的育林费	按比例应上缴的育林费,记入“其他未交款”的有关明细科目,及时解缴。“应付育林费”贷方余额,反应了留给本单位专款专用,且尚未用完的余额。
“更新造林准备金”	反映用于森林采伐衰亡的成片恢复更新、造林专项资金	按规定提取,只能用于森林采伐、衰亡的成片恢复更新、造林的专项资金,不能挪作它用。
林产品收益	反映经营“森林资产”而长期形成的收益。它是“林产品”收到时、以及产生利得或损失时的对应科目	实现收获时,“林产品”、“林产品收益”科目同时增加,金额相等,方向相反。“林产品”出现利得或损失,也是两科目同时增加或同时减少。

长增值规律、有关国有资产管理的要求,逐年考核森林资产保值、增值情况,并在资产负债表或财务报告内对相关内容进行披露。森林经营企业经营的森林资产,如遇特大森林火灾,病虫害、大规模、大面积的自然灾害或人为灾害,造成非正常的严重损毁,企业财务报表应作相应的披露。

森林资源资产报告的形式可以有两种:一种是把森林资源资产会计要素如林地资产、林木资产、森林生态环境环境资产等直接添加到原有的会计报表中去;另一种则是设置独立的绿色会计报表,即另外设置森林资源资产负债表、森林资源损益表。当然也可以采纳第一种方式,增加一些项目来反映森林资源资产有关信息。沈振宇等[9]认为“资源经营者要取得一项资源的使用权,不仅要支付取得成本,而且要支付资源的所有权权益价值。这样,一方面递耗资产价值数额较大,往往占经营企业资产总额的较大比重,另一方面为了加强对递耗资产的开发和利用,促使各经营企业有效地、可持续地利用自然资源,我们有必要将其单独列示在资产负债表上。其列示方法与固定资产基本相同。递耗资产的折耗费用,最终要进入产品销售成本或存货成本中,所以不用单独在报表中另行列示。”

Table 2. Accounting entry of forest assets
表 2. 森林资产会计核算账务分录表

序号	发生事项	会计处理
1	经森林资产专职评估机构提供的评估报告, 按有关资产评估监督管理的要求, 经财政(或业务主管)部门“核准”(或“备案”)后的森林资产总额, 作为清查核资的入帐金额	借: 森林资产——林木资产、林地资产、森林景观资产、森林环境资产 贷: 森林资本——国家资本、法人(集体)资本等 资本公积——森林资产评估增值
2	用材林(含薪炭林)森林资产每年按生长率计算的自然增值额入帐(按当年各小班明细表汇总)	借: 森林资产——林木资产 贷: 资本公积——森林资产自然增值
3	木材采伐或自然灾害、人为破坏等造成的森林资产减值(须提供有关部门批准文件、证明、资料等)	借: 资本公积——森林资产自然增值(超出部分则按评估增值、森林资本的顺序冲销) 贷: 森林资产——林木资产
4	国家为了扶持林业生产, 补助资金用于林业生产活动时(分无条件补助、有条件补助两种情况)	收到时: 借: 银行存款或应收帐款(无条件补助) 贷: 补贴收入 或借: 银行存款或现金(有条件补助) 贷: 其他应付款 结转时: 借: 其他应付款(条件满足或任务完成时) 贷: 补贴收入 冲销时: 借: 补贴收入 贷: 本年利润
5	国家补助资金用于新增造林而积(即: 用于资本性支出)的资金, 按有关项目管理要求, 完工后, 经验收合格再转入	借: 森林资产——林木、林地资产等 贷: 森林资本——国家资本
6	增加投资主体或其他需要时, 将资本公积下的森林资产评估增值、森林资产自然增值科目余额(或一部分), 经上级主管部门批准转入森林资本的相关投资主体, 便于今后新增森林资产, 按新的投资主体所占份额分配	借: 资本公积——森林资产评估增值、森林资产自然增值 贷: 森林资本——国家、法人(集体)、个人、外商资本(按投资比例增加)
7	销售自产木材, 实现收入, 提取有关费、税等分录如下(存货及结转成本环节部分的分录, 同《企业会计制度》的规定)	借: 银行存款或应收帐款 贷: 应付育林费 其他应交款(交省、地、县育林费) 应交税金——农林特产税等 主营业务收入等
8	“更新造林准备金”的提取和使用	提取时: 借: 现金或应收帐款等科目 贷: 更新造林准备金 使用时: 借: 更新造林准备金 贷: 现金或其他应付款等科目 借: 森林资产——林木、林地资产等 贷: 森林资本——国家资本或其他资本
9	从“森林资产”中分离出来, 实现“林产品”的收获	借: 林产品——(按品名列明细) 贷: 林产品收益
10	从“林产品”转入“存货”管理。(按初始确认, 分别按不同品种转入。)	借: 存货——(按品名列明细) 贷: 林产品——(按品名列明细)
11	“林产品收益”科目的结转。(该科目反映的虽然不是直接的变现收入, 但确实额外增加了资财, 应予列入损益, 核算利润。)	借: 林产品收益 贷: 本年利润
12	单位按规定提留的育林基金, 用于弥补护林防火等资金不足。(护林防火等林业生产活动的经营、管理费用开支, 相当于是对企业“长期资产”的维护, 因此育林基金提留使用不能增加所有者权益, 只能费用化。)	使用时: 借: 其他业务支出等(事先尚未确定是什么资金开支) 贷: 现金或银行存款 结转时: 借: 应付育林费 贷: 其他业务支出等
13	林业企(事)业单位日常从事的各项林业活动、管理的费用开支(如: 抚育、施肥、除草、防治病虫害、防止森林火灾等), 应该由当年实现的收益来负担。即: 进入当年损益	发生时: 借: 其他业务支出等 贷: 银行存款或现金 结转时: 借: 本年利润 贷: 其他业务支出等

3. 结论

长期以来,森林资源为人类提供了各种社会、经济和环境产品与服务,是社会经济可持续发展的基本保证。为了合理利用有限的森林资源,提高公众保护森林的意识,促进人类社会对环境改造的投入,有利于国家的宏观调控,合理配置资源,应当采用多种方法和手段,评价森林资源的价值,便于森林功能与市场 and 公众决策过程相结合,使森林资源的经济效益和生态、社会效益受到同样重视。在全社会范围内,逐步确立起森林资源的价值观念,对森林资源的价值理论进行深入研究,确立森林资源资产价值理论。为适应市场经济的需要,在对森林资源实物进行管理的同时,也必须对其价值量进行核算管理,这是森林资产管理发展的必然趋势。本文的研究结论是:森林资源资产可以计量,我国应当加强森林资源资产的价值评估,从而从价值方面加强对森林资产的管理;森林资源资产可以构建完整的会计核算体系进行会计核算,并反映在我国的会计信息当中;建立森林资源资产会计核算制度,或叫森林资源资产具体会计准则具有可行性。

参考文献 (References)

- [1] 刘梅娟,温作民,石道金 (2006) 将森林生态效益纳入林业会计核算体系的探讨. *审计与经济研究*, **1**, 59-61.
- [2] 蒋敏元,李龙成 (1991) 森林资源经济学. 东北林业大学出版社,哈尔滨.
- [3] 岳上植 (2002) 森林资产的特殊性及其确认与计量研究. *会计研究*, **11**, 48-52.
- [4] 乔玉洋,温作民 (2006) 森林生态价值会计主体、会计假设与会计要素. *财会通讯*, **11**, 9-12.
- [5] Lewis, A.E. and Jone, W.D. (1980) Current cost accounting and farming businesses. *Journal of Agricultural Economics*, **31**, 45-52.
- [6] 曾华锋 (2006) 森林生态资产的特殊性及其会计核算研究. *生态经济*, **9**, 42-45.
- [7] 王妹,温作民 (2007) 森林生态效益价值的会计特殊性研究. *世界林业研究*, **2**, 22-26.
- [8] 黄世忠 (1997) 公允价值会计:面向 21 世纪的计量模式. *会计研究*, **12**, 1-4.
- [9] 沈振宇,等 (2000) 自然资源会计. *财经问题研究*, **5**, 78-81.