

# 森林资源资产化管理与育林基金制度改革探析\*

魏远竹 陈 钦 刘伟平

(福建农林大学经济与管理学院 福州 350002)

**摘 要** 阐述了森林资源资产化管理与育林基金制度改革间的关系,指出育林基金、林价和育林费都具有营林成本补偿的属性,是一项再生产专用资金。并着重论述了实施森林资源资产化管理后育林基金制度存在的问题及改革思路。

**关键词** 森林资源 资产化管理 育林基金制度 改革思路

**Forestry resources assetization management and system innovation of forestry resources cultivation fund.** WEI Yuan-Zhu, CHEN Qin, LIU Wei-Ping (Economics and Management College, Fujian Agriculture and Forestry University, Fuzhou 350002, China), *CJEA*, 2006, 14(3):213~216

**Abstract** The relationship between forestry resources assetization management (FRAM) and system innovation of forestry resources' cultivation fund (FRCF) is stated, indicating that FRCF, forest price and the fee of forest cultivation all are characterized as compensation to the cost of forest management, and that FRCF is actually the reproduction fund of forestry resources. In the end of this paper the problems and the train of thought for the system innovation of FRCF are stated when the FARM is actualised.

**Key words** Forest resources, Assetization management, System of forestry resources' cultivation fund, Innovation  
(Received July 14, 2004; revised Oct. 9, 2004)

众所周知,林业生产具有生态、经济和社会3大效益,森林是陆地生态系统的主体,林业生产的生态效益尤为巨大。然而,林业3大效益的发挥是以森林资源的可持续经营为基础的。在我国,为了实现森林资源的可持续经营,人们提出了一系列的对策,其中森林资源资产化管理就是一个十分重要的应对措施。当前,森林资源资产化管理已成为我国林业理论和实务工作者们普遍关注的课题之一,是在长期林业生产建设实践中形成的一个研究新领域。

## 1 森林资源资产化管理的涵义及其与育林基金制度改革的关系

森林资源资产化管理是指在明晰产权的前提下,将森林资源视为一种资产,并对其从实物量和价值量2方面同时进行管理,以达到合理、高效地运营森林资源的目的,是一种有别于传统森林资源管理的体制。为了实现森林资源资产化管理改革的目标,除了做好森林资源资产评估和核算等各项主要工作之外,还应进行相关的配套改革,如育林基金制度改革、林业分类经营改革和林业税费改革等,本研究主要针对其中最为关键的育林基金制度改革加以探讨。

经济学理论认为,资金是经济发展的发动机,是促进一个国家或部门经济增长的第一启动力。由于我国是一个经济较为落后的国家,而林业又是一个弱质产业,因此,在林业经济发展的过程中,要解决的首要问题就是如何增加资金的投入。建国以来,我国政府先后采取了一系列的措施,力求解决林业资金短缺问题,而育林基金制度就是为筹集林业生产所需的资金而提出的一项重要举措。最初的育林基金是为了保证采伐迹地及时更新,并不断地扩大森林资源而建立的一项生产性专用基金,它是根据“以林养林”的原则,由森林资源经营单位按照木竹产品销售收入的一定比例提取的、专门用于森林资源培育的基金。育林基金制度在我国始建于解放初期,至今已有50年的发展历史,这项制度与森林资源资产化管理密切相关,探讨森林资源资产化管理改革问题时,就不可避免地要论及育林基金制度。

\* 福建省青年科技人才创新项目(2004J011)、福建省教育厅人文社会科学研究项目(JA04091S)和中国博士后研究项目(28179)资助

## 2 我国育林基金制度的历史沿革

解放前,连年的战争和掠夺式的采伐使我国的森林资源遭受了极大的破坏。新中国成立后,为筹集营林生产所需的资金,尽快恢复和发展森林资源,国家决定建立育林基金制度,主要分为国有林育林基金和集体林育林基金2种。1954年3月,国家林业部制定并颁布了《育林基金管理办法》,标志着国有林育林基金制度的建立;而由财政部、林业部和中国农业银行于1964年2月联合制定并颁发的《集体林育林基金管理暂行办法》则标志着集体林育林基金制度的建立;1972年,财政部、农林部联合制定并颁布了《育林基金管理暂行办法》,其中涵盖了国有林和集体林育林基金2个部分。至此,我国统一的育林基金制度就基本上建立起来了。随后,根据形势发展的需要,国家有关部门对育林基金的相关内容还进行了多次的调整,使其得到了进一步的发展。毫无疑问这一时期的育林基金制度为我国林业的发展筹措了一定数量的资金,对于森林资源的恢复和发展起到了较大的促进作用。然而,由于这一阶段的育林基金在提取方式、核算方式、使用管理等方面还存在着不少问题,使其原定的目标未能很好地实现。首先,在资金的提取环节和方式上,育林基金是按照经营者所销售木竹产品的数量或实现的销售收入的一定比例提取的,这不仅不利于控制生产过程中的各种非正常损耗,而且有碍于森林资源使用效率的提高;其次,采用当年核算当年核销的核算制度,育林基金并没有计入最终产品的成本中,这不仅阻断了正常的成本补偿回路,而且难以改变人们“森林无价”的观念;再次,在资金的管理方面,本应作为森林资源再生产资金的育林基金,却被当作一种“万能资金”使用,林业、财政及其他相关部门都想从中抽走一部分资金,真正能够返回生产单位的资金份额极小,从而导致森林资源再生产资金极度紧缺。

对于育林基金存在的上述问题,我国的理论与实务工作者提出了建立林价制度的改革设想。经过广泛的研究和探讨,1990年8月,国务院正式批准了林价制度改革方案。随后,以林业部为主的政府相关机构开始着手组织这项制度的具体实施工作,在进行了2年的试点改革后,从1993年起,东北、内蒙古国有林区开始全面推行林价制度,即按照伐区拨交的立木蓄积量计算提取林价,并计入木材生产成本;同时,各项相关的配套工作也陆续开展,林价财务管理暂行办法和会计核算暂行办法先后制定并实施,以代替原先实行的《育林基金管理暂行办法》<sup>[1-3]</sup>。在此后的几年时间里,我国各地相继地建立了林价制度(实际上在南方集体林区林价制度早已存在,只是此前没有进行统一规范)。1993年6月,在我国会计大改革的背景下,财政部根据“两则”的精神,结合林业生产的具体特点,发布了《关于森工企业贯彻执行新的财务会计制度有关问题的通知》,将森工企业的育林基金改为育林费,并相应地制定了育林费的处理办法,从而初步形成了育林费制度。育林费与林价既有相同点,又有不同点,相同点在于二者都要进入最终产品的生产成本,不同点在于育林费是在木竹产品的销售环节按照销售收入的一定比例计算征收,而林价却是在森林资源拨交采伐时提取。毫无疑问,林价和育林费相对于我国最初实施的育林基金而言是一大进步,它们不仅使木材等林产品的生产成本在其最终产品中得到体现,而且还在一定程度上改变了人们的森林资源无价值观念,从而促进了森林资源使用效率的提高。但由于受到种种条件的限制,它们依然无法完全克服以往育林基金制度的不足,还是未能摆脱充当“万能资金”并被肢解的命运,育林基金制度改革的主要目标并没有实现。

## 3 育林基金、林价和育林费的属性分析

育林基金是一种什么性质的资金,我国的理论工作者对此存在着不同的见解,而且至今尚无定论。正如前文所述,育林基金在我国建国初期就已存在,其主要目的是为了保证森林资源培育所需的资金。但由于当时人们普遍认为森林资源是一种无价值的、取之不尽、用之不竭的自然资源,森林资源经营单位没有成本补偿意识和相应的成本补偿措施,加之受当时高度集中计划经济体制的影响,政府有关部门就通过制定一些规章制度,并凭借行政权力收取一部分育林基金作为森林资源的培育资金。可见,育林基金是国家在特殊时期为筹集森林资源培育资金而采取的一种特殊方式,其目的是为了实现在森林资源再生产活动的顺利进行,因此从其本质属性来看,应属于营林成本补偿的范畴。这一属性在随后的林价和育林费上得到了更为直接的体现,如林价制度明确规定:林价应在伐区拨交时按伐区设计的采伐蓄积量和国家规定的林价标准计提并进入木材生产成本;而财政部1993年制定并颁布的《关于森工企业贯彻执行新的财务会计制度有关问题的通知》中也明确指出,采运企业和供销企业按规定计算提取的育林费分别计入木材生产成本和木材进货成本;次年,财政部颁布的《国有林场与苗圃财务制度(暂行)》的第十七条也规定:“实行林木资产核算并核定林木资本后,采伐林木的实际成本应转入木材成本得到补偿,并用回收的资金继续更新造林,以保

存和扩大森林资源,达到资本保值和增值的目的。因此,按照现行的有关规定提取和征收的育林基金数中,应扣除这部分的回收数,以免重复<sup>[4]</sup>。”可见,该制度也认为育林基金具有成本补偿的属性。

综上所述可知,无论是最初的育林基金,还是后来的林价和育林费(实际上目前的国有林场与苗圃依然称之为育林基金),就其本质而言,都具有成本补偿的属性,都是为维持森林资源再生产活动顺利进行而提取的一项专用资金。

## 4 实施森林资源资产化管理后育林基金制度存在的问题及改革思路

### 4.1 森林资源资产化管理改革后育林基金制度存在的主要问题

森林资源资产化管理改革是一项复合性的系统工程,其最主要的内容之一就是要对森林资源进行会计核算。为此,森林资源经营单位需要设置“营林生产成本”、“生产成本-木材生产成本”等一系列相关的成本费用类账户,用以归集和分配森林资源经营过程中所发生的各项成本与费用,从而最终确定森林资源资产的总成本与单位成本,并使这部分经营成本在其最终产品的销售收入中得到补偿,以实现森林资源的简单再生产。可见,通过对森林资源培育成本的核算,并使之包含在最终产品的成本中,这样既可以用这些补偿资金满足森林资源再生产的需要,又可以避免各种林产品因不计培育成本而虚增利润,有利于实现森林资源资产会计核算的目的。

然而,当前的问题在于,在按照森林资源资产化管理的要求对森林资源资产进行成本核算时,对于同样具有成本补偿属性的林价和育林费该如何改革,才能使它们相互之间协调一致,从而实现预期的改革目标。对此,笔者认为,鉴于森林资源资产成本核算与提取林价和育林费的主要目的都是为了实现营林成本的补偿,所以它们就没有必要同时存在。实际上,林价与育林费就是针对育林基金的不足而提出的,其最初的目的是要取代育林基金,但因受种种因素的影响,各地的做法并不一致。如同处于南方集体林区的浙江和福建,前者在实施了林价制度后,就相应地废除了原先的育林基金;而后者除了计提林价之外,还要求资源经营单位在木材销售环节再提取一道育林费(或育林基金),并且这种做法一直延续至今。有不少其他省份采用了类似于福建省的做法,而这种做法是有悖于改革初衷的,必须尽快地加以规范。否则,在进行森林资源资产成本核算之后,就会出现林价、育林费(或育林基金)和森林资源资产成本三者同时并存的局面,这不仅加重了森林资源经营单位的负担,而且会导致虚列成本、管理混乱,难以为财政和税务部门所允许。因此,必须加快育林基金制度改革的步伐。

由于这几者都具有成本补偿的属性,而按照会计核算的要求,成本补偿资金作为一种维持简单再生产的资金,只能在会计主体内部循环使用,其他任何主体都不能以任何名义占用或瓜分。而现行的林价和育林费,虽然本质上具有成本补偿的属性,但其在计提方式、核算过程及使用管理等方面还存在着较大的缺陷,与成本核算的要求相去甚远。就以其中相对较为规范的林价来看,仍然存在着许多不足之处。如按照林价制度的规定,林价是森林资源经营单位在伐区拨交环节按照伐区设计的立木蓄积量计提并计入木材生产成本的,这就涉及到以下几个问题:一是伐区设计的质量问题。由于大多数的森林资源经营主体难以按要求做到每木检尺,而伐区调查设计人员的素质不高,又致使设计的精度偏低,难以保证林价核算的准确性。二是立木林价表的使用问题。要做到立木林价表上的林价与各个森林资源经营主体所经营的各个小班的林价水平一一对应存在极大困难。三是按伐区设计的蓄积量对林木计价并入账核算不符合会计核算的实际成本原则。因为伐区设计的蓄积量仅仅是一个预计数,它与最后的实际采伐蓄积量之间总是存在着一定的误差。此外,林价的大小要在伐区调查设计完成并进行了一系列复杂的计算之后,才能在森林资源经营主体的账面上体现出来,而在此之前则一直缺位,从而难以随时地了解森林资源经营成本的大小,这不仅不利于产品成本的控制,而且影响了森林资源产权交易活动的正常开展。

然而,最为致命的问题在于育林基金的不合理使用。按照现行制度的规定,林价和育林费由上级林业主管部门管理和调配使用,这导致不少资金被用作非生产性开支;同时,各级财政部门又把它们列入预算外资金管理的范畴,并从中抽走一部分用于平衡财政预算,一些地方甚至将育林基金作为财政收入的主要来源。这致使真正被用于森林资源培育的资金数目极为有限,阻碍了森林资源再生产活动的顺利进行。其实,这种做法是过去计划经济体制的产物,当时森林资源经营单位的供、产、销活动都由国家统一安排,国家可以凭借行政权力集中一定比例的育林基金。但随着我国社会主义市场经济的发展及林业经济体制改革的不断深入,森林资源经营主体的资金来源日趋多元化,国家已不再是森林资源培育资金的惟一提供者,特别是随着我国非公有制林业的迅速发展,林业再生产所需的各种要素已主要通过市场进行配置。在这种情

形下,任何部门都没有理由对具有营林成本补偿性质的林价或育林费进行集中,更不用说是占用或挪用了,否则必然要影响森林资源再生产活动的顺利进行。

#### 4.2 实施森林资源资产化管理后育林基金制度改革的思路

由以上的分析可知,进一步改革现行的育林基金制度已势在必行。对此,党和政府也十分重视,中共中央国务院2003年发布的《关于加快林业发展的决定》中已明确指出,要改革育林基金的征收、管理和使用办法,育林基金要逐步全额返还给森林资源经营者<sup>[5]</sup>。笔者认为今后应该采取分类管理的做法。首先,对于那些可以纳入资产化管理范畴的商品林资源作为主要经营对象的森林资源经营主体来说,应在不断完善核算方法的基础上,严格按照森林资源资产会计核算的要求,将森林资源经营过程中所发生的各项成本费用计入最终产品的成本中,并从这些产品的销售收入中得到补偿,从而使森林资源产品包含完整的成本内容。同时,取消同样具有成本补偿性质的林价和育林费,以免出现重复。我国的《国有林场与苗圃财务会计制度》中所提出的将木竹产品生产成本所负担的林木培育成本从应计提的育林基金数中扣除的方法也是不可取的,因为这种方法虽然在一定程度上解决了重复计算问题,但同一经营单位为了同一目的,既要计算结转所耗用森林资源的培育成本,又要考虑育林基金的提取,这种处理方法不仅复杂,而且缺乏科学性,应该尽快地予以摒弃。其次,对于那些难以实行资产化管理的生态公益林,国家应尽快地建立健全森林生态效益补偿制度,并给予生态公益林经营者以经济补偿,其资金来源应由各级财政负责解决。

总之,笔者认为,那些已实行了森林资源资产会计核算的资源经营主体在将资源拨交主伐时,在结转了资源培育成本之后,就不应再提取林价或育林费;林价或育林费只有在采伐那些尚未入账核算的森林资源时才被考虑,而且只能提取林价或育林费中的其中一种;同时,这种具有成本补偿性质的资金应全部留给资源经营主体作为森林资源的再生产资金,其他任何部门或单位都不能对其加以集中或占用,但各级林业行政主管部门可以依法督促资源经营主体将这些资金真正地用于森林资源的培育和管理活动。这样既解决了重复计算问题,又大大地简化了资源经营单位的会计核算程序;既有利于那些已实施了资产化管理改革的经营主体进一步加强森林资源资产会计核算,又有利于促进那些尚未实施这项改革的经营主体尽快地采取相应的措施,以便为今后全面地推行森林资源资产化管理改革奠定基础。

#### 参 考 文 献

- 1 徐有芳.在东北、内蒙古国有林区部分林业局实施林价制度工作座谈会上的讲话.林业财务与会计,1991(1):3~7
- 2 林谷明.我国林价制度的由来和实践.林业工作研究,1992(7):21~26
- 3 柏连玉,李玉明,杨肖等.森工企业育林费核算和管理的探讨.林业财务与会计,1995(11):21~24
- 4 中华人民共和国财政部.国有林场与苗圃财务会计制度(暂行).哈尔滨:东北林业大学出版社,1994.4~5
- 5 中共中央国务院.关于加快林业发展的决定.人民日报,2003年9月11日