



森林生物多样性价值核算 会计科目及会计报表的设计

浙江林学院 刘梅娟 浙江绍兴 卢秋楨 浙江金华 尹润富

现行森林生物多样性价值核算主要侧重于从宏观的国民经济核算体系角度进行,并未从微观经济组织角度进行。而关于森林资产、生物资产、环境会计等方面的会计核算又缺乏对森林生物多样性价值的系统分析与研究。为此,从微观层面将森林生物多样性价值纳入会计核算体系,对森林生物多样性价值核算的会计科目及会计报表进行系统的设计与研究,这不仅对森林资源资产会计,乃至对林业会计理论体系的完善及相关实务工作的开展都具有深刻的理论和实践意义,同时也能为财政部门或林业主管部门制定相关会计制度和具体会计准则或进行相关决策提供依据,以适应新时期我国生物多样性保护事业的发展。

一、设计思路

1.森林生物多样性价值核算的内容。森林生物多样性价值核算的内容主要有森林生物多样性资产和森林生态效益。按存在形态的不同,森林生物多样性资产可分为有形的森林生物资产和无形的森林生态资产。森林生物资产是指森林中活的动物、植物和微生物及栖身于动物、植物和微生物的个体基因,包括林木资产、林副产品及以森林为依托而生存的动物、植物和微生物等。森林生物资产在价值层次上主要表现的是物种多样性价值和基因多样性价值。森林生态资产是指由森林生态效益所形成的资产,包括涵养水源、保育土壤、固碳制氧等。森林生态资产在价值层次上表现的是森林生态系统多样性价值。森林生物多样性效益是指一定会计期间内森林生物多样性资产所释放的效用。森林生物多样性效益有直接效益和间接效益两种。通常将森林生物资产所释放出来的实际经济效益(木材、竹材、蘑菇及其他动植物产品)称为直接效益,将森林生态资产所释放出来的效益(涵养水源、保育土壤、固碳制氧等)称为间接效益,也称为森林生态效益。长期以来,我国传统林业会计只是对可以在市场上进行交换的产品所带来的货币收益进行确认,对林业生产经营活动所引起的生态效益则不予确认,从而使得大量的森林生态效益价值游离于会计循环之外,这已严重阻碍了森林生物多样性资源可持续效益的发挥,危及了林业自身的生存和发展。

2.森林生物多样性价值核算会计科目及会计报表的设计思路。森林生物多样性价值会计核算是林业会计的重要组成部分,其会计科目及会计报表的设计可在现行林业会计制度所规定的会计要素及报表体系的基础上进行,同时还要结合当前林业会计制度改革的要求。森林生物多样性价值核算的会计科目与一般会计核算是一致的,也应包括五类:资产类、

负债类、所有者权益类、成本类和损益类。但根据森林生物多样性价值核算的内容与特点,其科目设计的重点主要在于资产类、所有者权益类和损益类三方面。

二、会计科目设计

1.资产类科目。

(1)增设“森林生物资产”总分类科目。该科目专门用于核算林业企业拥有或控制的能以货币计量的林木、林产品及以森林为依托生存的动物、植物和微生物以及栖身于动物、植物和微生物的个体基因的价值,包括林木资产、林副产品及医药产品等。在该科目下可设置以下几个二级科目:①“林木资产”科目。该科目专门用于核算林业企业拥有或控制的能以货币计量的活立木价值,按营林累计成本的账面价值核算,包括造林、抚育和森林管护费用。该二级科目又可按林木资产提供的效益和用途设置“用材林”、“防护林”、“薪炭林”、“经济林”和“特种用途林”五个明细科目,并分别进行相应的明细核算。②“林副产品”科目。该科目专门用于核算除林木蓄积以外的枝丫、树叶、果实、蘑菇及其他动植物产品的价值。③“物种多样性”科目。该科目专门用于核算林业企业拥有或控制的能以货币计量的活的动物、植物和微生物的价值。④“遗传多样性”科目。该科目专门用于核算林业企业拥有或控制的能以货币计量的栖身于动物、植物和微生物的个体基因的价值,包括开发利用的医药产品价值等。

但需要说明的是,从广义上讲,动物、植物和微生物都属于森林物种多样性的范畴,但根据重要性原则,同时也为了与林业会计制度中的林木资产和林副产品相衔接,本文将其中的如林木、林副产品等部分有形资产分别通过“森林生物资产——林木资产”和“森林生物资产——林副产品”科目进行核算。同时,对于医药产品等实物资产专门通过“森林生物资产——遗传多样性”科目进行核算。所以,在核算物种多样性价值时,为避免重复计算,应将该部分的林木、林副产品及医药产品价值从中剔除。

(2)增设“森林生态资产”总分类科目。该科目专门用于核算林业企业拥有或控制的能以货币计量的森林生态系统多样性所带来的森林生态效益价值。其明细科目可按森林生态效益类别进行设置:①“涵养水源”科目。该科目用于核算森林在蓄水、调节径流、削洪抗旱和净化水质等方面所具有的效用。②“保育土壤”科目。该科目用于核算森林在减少土壤侵蚀、减少泥沙滞留与淤积、减少土壤肥力流失等方面的效用。③“固碳制氧”科目。该科目用于核算森林在固定二氧化碳、释放氧气,从而增加土壤肥力,维持大气中的二氧化碳和氧气的

平衡,减缓温室效应等方面所发挥的效用。

(3)增设“应收森林生态效益外在性价值款”科目。该科目专门用于核算林业企业进行森林生物资源保护而对周围环境产生外部经济性又未得到补偿的价值。该价值应为森林生态资产的公允价值减去实际价值补偿的余额所构成的债权。

2.所有者权益类科目。增设“森林资本”总分类科目。该科目专门用于核算国家历年来对林业企业的各种投资、补贴、扶持和提取育林基金的返还部分等政策性优惠的总额及集体和个人投入的部分资金。在该科目下还可设置“林木资本”和“森林生态资本”明细科目,分别用于核算林木资本和森林生态资本。

3.损益类科目。

(1)增设“森林生态效益补偿收入”总分类科目。该科目专门用于核算林业企业获得的森林生态效益补偿收入。根据森林生态效益补偿资金来源的不同,在“森林生态效益补偿收入”科目下按补偿方式的不同设置“政府补偿”、“社会补偿”和“其他补偿”等明细科目。根据需要,也可将“森林生态效益补偿收入”科目设置成“主营业务收入”总分类科目下的明细科目。

(2)增设“森林生态效益外在性价值”总分类科目。该科目专门用于核算林业企业在一定会计期间内向其他会计主体提供森林生态效益服务而未得到相应补偿的那部分价值。从理论上讲,在可持续发展机制健全的社会,森林生态效益外在性价值应为零,因为森林生态效益外在性是市场失灵的具体体现。

(3)扩展“其他业务收入”总分类科目核算的内容。该科目可用于核算皮毛、菌块、蘑菇及其他野生动植物类林副产品的销售收入。

三、会计报表设计

1.财务报告模式。从理论上讲,森林生物多样性价值财务报告模式有以下两种:一是补充报告模式,二是独立报告模式。补充报告模式是指,在现有林业财务报告的基础上,通过增加相关会计科目,在会计报表中增列相关的会计要素项目和报告内容的方式报告林业经营组织的森林生物多样性会计信息,它主要是运用会计报表及其附注进行以价值量为基础的会计信息披露。独立报告模式是指,不调整现行林业财务报告,而另外编制森林生物多样性会计报表或独立的森林生物多样性财务报告。该模式既可编制单独的森林生物多样性资产负债表、森林生态效益利润表及其附表(如森林生态效益经费收支明细表),也可编制一份单独的综合森林生物多样性财务报告,披露全部的包括森林生态效益在内的森林生物多样性会计信息。

现阶段,对森林生物多样性会计信息进行披露,宜采用独立报告模式。这是因为,虽然一个科学的信息体系应该是以定量信息为主,但在实施森林生物多样性价值核算的初期,非货币信息可能会占据较为重要的位置。目前除了林木资产核算理论及方法比较成熟外,其他森林生物多样性价值的会计核算理论、计量技术等尚不成熟,还不具备全面提供货币信息的条件。应该说,独立报告模式是森林生物多样性

会计信息披露的初级阶段应采用的模式,补充报告模式是进入高级阶段后可采用的模式。

2.会计报表及其附注设计。根据我国国有林场的改革和定位来看,林场应划分为两种类型:商品经营型和生态公益型。因受篇幅限制,下面仅对独立报告模式下商品经营型林业企业的会计报表进行设计。

(1)资产负债表。

资产	金额	负债和所有者权益	金额
流动资产		流动负债	
长期资产		长期负债	
应收森林生态效益外在性价值款		负债合计	
森林资产:		所有者权益:	
森林生物资产		实收资本	
其中:林木资产		森林资本	
物种多样性		其中:林木资本	
遗传多样性		森林生态资本	
森林生态资产		所有者权益合计	
其中:涵养水源			
保育土壤			
固碳制氧			
资产总计		负债和所有者权益合计	

上表中,“森林资产”项目及其子项目“林木资本”和“森林生态资本”项目的年初数根据上年期末数填列。对于期末数的填列,其中“森林资产”项目根据“森林生物资产”和“森林生态资产”总分类账户的期末余额的合计数填列;“森林生物资产”、“森林生态资产”项目直接根据各相应总分类账户期末余额填列;“林木资本”、“森林生态资本”及“林木资产”、“物种多样性”、“遗传多样性”项目分别根据“森林资本”及“森林生物资产”总分类账户所属各明细账户余额填列;“涵养水源”、“保育土壤”和“固碳制氧”项目根据“森林生态资产”总分类账户所属各明细账户余额填列。

(2)利润表。

项目	金额
一、主营业务收入	
其中:森林生态效益补偿收入	
二、主营业务利润	
三、营业利润	
四、利润总额	
五、净利润	
加:森林生态效益外在性价值	
六、环境与经济利润	

(3)会计报表附注。会计报表附注分为括号注释和底注两种形式。括号注释内容不宜过多,以便于阅读。用括号注释揭示以下信息:①森林生物多样性价值的特定计价方法;②按替代性计价方法得出的金额,如在按历史成本入账的森林生物资产后面列示其现行市价;③森林生态效益补偿收入所占比重比较大的情况下具体的收入内容。会计报表底注可揭示的信息为:①森林生物多样性资产分类情况说明;②公允价值的具体计量方法;③林木资产的面积、蓄积;④野生动植物的种群数量、珍稀濒危动植物的种群数量等;⑤商品林和公益林的面积、蓄积及所占的比重;⑥政府对企业采取的生物多样保护措施给予的鼓励,如拨款和税收减免等;⑦报告期内对森林生物多样性资产的重大处置活动等。○