

地质勘查单位会计制度 改革研究

DIZHI KANCHU DANWEI KUAJI
ZHIDU GAIGE YANJIU

刘三昌 著



地质出版社

学 重 点 发 展 学 科

专业学位研究生培养实践基地

项目资助

河北省会计学本科专业综合改革试点单位

河北省会计学本科专业综合改革试点单位

地质勘查单位会计制度改革研究

刘三昌 著

地质出版社

· 北 京 ·

内 容 提 要

本书基于规范不同类型地勘单位会计核算、增强会计信息的可比性及满足地勘单位管理要求等目的,考虑地勘单位管理体制、事业单位分类等改革实际,探索适用于不同类型地勘单位的会计规范。本书论证的核心是地质勘查单位会计要素和财务报告的改革,并简要论证了地质勘查企业和地质事业单位会计规范。

本书可以作为地勘会计人员从事会计实务、地质类院校会计学专业开展地勘会计教育与研究、有关部门修订地勘会计制度的参考读物。

图书在版编目 (CIP) 数据

地质勘查单位会计制度改革研究/刘三昌著. —北京:地质出版社, 2017. 11
ISBN 978 - 7 - 116 - 10606 - 2

I. ①地… II. ①刘… III. ①地质勘探 - 单位预算会计 - 会计制度改革 - 研究 - 中国 IV. ①F812. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2017) 第 257120 号

责任编辑:柳 青 龚法忠

责任校对:李 玫

出版发行:地质出版社

社址邮编:北京海淀区学院路 31 号, 100083

电 话:(010) 66554528 (邮购部); (010) 66554632 (编辑部)

网 址: <http://www.gph.com.cn>

传 真:(010) 66554686

印 刷:北京地大彩印有限公司

开 本:787mm × 1092mm 1/16

印 张:12.5

字 数:305 千字

版 次:2017 年 11 月北京第 1 版

印 次:2017 年 11 月北京第 1 次印刷

定 价:58.00 元

书 号:ISBN 978 - 7 - 116 - 10606 - 2

(如对本书有建议或意见,敬请致电本社;如本书有印装问题,本社负责调换)

前 言

现行《地质勘查单位会计制度》(1996)自颁布至今已有二十余年,期间未做任何修订。该制度不仅严重滞后于地勘单位属委化、属地化和企业化改革的实践环境,也与目前正在推进的事业单位分类改革不相适应。实务界对现行地勘单位会计制度改革的呼声日趋迫切,本研究成果正是顺应这种需求而推出的。

本书基于规范不同类型地勘单位会计核算、增强会计信息的可比性及满足地勘单位经济管理需求等目的,考虑事业单位分类、地勘单位属委化属地化企业化、财政预算管理体制、会计规范等会计环境的变迁,研究适用于不同类型地勘单位的会计规范。本书认为,我国地勘单位会计制度改革的总体思路是:地质勘查单位(公益二类)执行改良后的地质勘查单位会计制度;地质勘查企业(生产经营类)执行企业会计规范体系,并针对特殊业务执行会计处理规定或具体会计准则;地质事业单位(公益一类)执行事业单位会计制度及预算资金地质项目核算补充规定。鉴于目前多数地勘单位被划定为地质勘查单位,而且地质勘查单位在我国还将存续一个较长时期,因此本书论述的重点是如何对现行地质勘查单位会计制度进行改革,形成改良版的地质勘查单位会计制度。

本书共分四个部分12章内容。第一部分第1章,通过梳理中华人民共和国成立以来我国颁布的11个版本的地勘单位会计制度,厘清地勘单位会计制度改革的主线,即在坚持事业单位会计规范的基础上,融入企业会计的元素且呈逐步扩大的趋势,这是我国地勘会计制度改革的总体趋势。第二部分第2章至第10章,依据事业单位会计准则、借鉴小企业会计准则的有关规定,全面深入阐述了地质勘查单位会计制度修订的准则依据、会计科目设置及使用说明、财务报告等改革,目的是形成改良版的地质勘查单位会计制度。第三部分第11章,主要论及属地化地质勘查企业应该执行小企业会计准则,并针对预算内地质项目会计和所有者权益会计执行会计处理规定;属委化地勘企

业、地勘企业集团或上市地勘企业，应该执行企业会计准则，并执行矿业权益具体会计准则。第四部分第 12 章，指出地质事业单位应当按照事业单位会计制度的规定设置和使用会计科目，在不影响会计处理和编报财务报表的前提下，可以根据实际情况自行增设、减少或合并某些明细科目。

本书旨在分析现行地勘单位会计制度执行过程中存在的问题，指出存在问题的根本原因，探究解决问题的思路，提出适用于不同类型地勘单位的会计规范。本书不仅仅局限于研究具体的会计规范问题，而是将其融入地质经济管理体制和运行机制、地质项目管理、矿业权交易、现行会计规范等环境中考虑，力求做到理论与实务的有效结合。努力使本书成为地勘会计人员从事会计实务和研究的有益读物，为我国地勘行业会计规范的改革起到抛砖引玉的作用。本书的创新之处在于，以地质项目管理为主线，构建地质项目会计、地质成果与矿业权会计，创造性地提出适用于地质勘查企业的矿业权益具体会计准则。

尽管本人潜心于地勘会计的教学与研究、就地勘会计实务经常请教地勘会计前辈和实务界同仁，然而限于本人的学识水平、对地勘会计实务的洞察程度不够和现行地勘会计制度执行力度存在差异等因素，不妥及谬误之处在所难免，诚恳欢迎读者批评指正。

刘三昌

2017 年 11 月

目 录

前 言

1 地质勘查单位会计制度改革绪论	(1)
1.1 地质勘查单位会计制度改革的背景	(1)
1.2 对不同时期地勘会计制度的评析	(2)
1.3 地质勘查单位会计制度存在的理论依据	(5)
1.4 地质勘查单位会计制度改革的总体思路和具体内容	(8)
2 地质勘查单位会计制度制定依据的改革	(11)
2.1 事业单位会计准则（2012）与事业单位会计准则（1997）比较	(11)
2.2 地质勘查单位会计制度制定的准则依据	(17)
3 地质勘查单位流动资产会计改革	(22)
3.1 流动资产会计改革概述	(22)
3.2 货币资金会计改革	(24)
3.3 短期投资会计改革	(30)
3.4 应收及预付款项会计改革	(30)
3.5 存货会计改革	(37)
4 地质勘查单位长期资产会计改革	(46)
4.1 长期资产会计改革概述	(46)
4.2 长期投资会计改革	(47)
4.3 固定资产会计改革	(51)
4.4 无形资产会计改革	(58)
4.5 其他长期资产会计改革	(62)
5 地质勘查单位负债会计改革	(66)
5.1 负债会计改革概述	(66)
5.2 流动负债会计改革	(68)
5.3 长期负债会计改革	(77)
6 地质勘查单位净资产会计改革	(80)
6.1 净资产会计改革概述	(80)
6.2 净资产会计改革	(81)

7 地质项目会计改革 (90)

7.1 地质项目会计改革概述 (90)

7.2 地勘工作拨款的改革 (93)

7.3 地质项目成本会计改革 (98)

7.4 地质项目成本结转与地质工作支出核销 (102)

7.5 地勘工作拨款的节余与结余 (106)

8 地质成果会计改革与矿业权会计建立 (107)

8.1 地质成果与矿业权 (107)

8.2 地质成果会计改革 (110)

8.3 探矿权会计建立 (112)

8.4 采矿权会计建立 (116)

9 地质勘查单位经营收入、支出会计改革 (121)

9.1 经营收入、支出会计改革概述 (121)

9.2 收入会计改革 (123)

9.3 支出会计改革 (128)

10 地质勘查单位财务报告改革 (136)

10.1 财务报告改革概述 (136)

10.2 资产负债表改革 (139)

10.3 节余与收益及分配表改革 (143)

10.4 现金流量表的设立 (146)

10.5 地勘工作拨款与支出明细表改革 (151)

10.6 地勘单位会计报表附注和财务情况说明书 (153)

11 地质勘查企业会计处理补充规范 (155)

11.1 地质勘查企业会计处理补充规范概述 (155)

11.2 属地化地质勘查企业会计处理规范 (156)

11.3 属委化地勘企业、地勘企业集团或上市地勘企业会计处理规范 (163)

12 地质事业单位会计规范 (173)

12.1 地质事业单位执行的会计规范 (173)

12.2 地质事业单位会计科目及其运用 (174)

12.3 地质事业单位财务报告 (183)

参考文献 (191)

后 记 (192)

1 地质勘查单位会计制度改革绪论

1.1 地质勘查单位会计制度改革的背景

现行《地质勘查单位会计制度》（后文简称“地勘会计制度”）制定于1996年，与当时地勘单位所处的会计环境相适应。但时至今日，地勘单位所处的会计环境发生了很大变化，地勘会计制度在许多方面已经滞后于当前的会计环境，不能满足地勘单位会计管理与核算的需要，迫切需要改革。

1.1.1 《矿产资源法》及其配套法规

为了促进矿产资源的合理勘探开采和实现地质成果的有偿使用，我国于1996年对《中华人民共和国矿产资源法》（1986）进行了修订。修订后的《矿产资源法》，在强调矿产资源国家所有的同时，建立了矿业权（探矿权、采矿权）的有偿取得制度。为了促进矿产资源的有偿使用，1998年国务院颁布了《矿产资源勘查区块登记管理办法》、《矿产资源开采登记管理办法》、《探矿权、采矿权转让管理办法》等行政法规，其后我国矿业权价款评估工作、矿业权交易随之出现。

而地勘会计制度制定时，矿业权法规、矿业权市场、矿业权交易还没有出现，现行地勘会计制度关于地勘单位主要经营成果的核算，只表现为“地质成果”，而且仅限于国家地勘工作拨款形成的且进入市场交易的地质成果、自筹资金和黄金等专项资金贷款形成的地质成果，没有涵盖地勘单位出现的矿业权（探矿权、采矿权）业务，不能满足矿业权会计核算的需要。

1.1.2 税收因素

新增的税种、许多税收条例细则的变化、营业税已经全面改征增值税、地勘单位新出现的经营业务等，使得现行地勘会计制度在一些方面不能满足税收核算的需要。主要表现为：①未能涵盖新出现的税种，如个人所得税、契税、土地增值税、耕地占用税、车辆购置税等。②不能满足营业税改征增值税核算的需要，如工程勘查勘探服务和销售自然资源使用权（含探矿权、采矿权）。③资产、负债、收入、费用成本的确认与计量，所得税会计方法的选择等所得税会计问题等均需要明确。④有的税费的会计处理不符合会计实务中的普遍做法，如教育费附加、矿产资源补偿费应该在应交税费科目核算，而不应该在其他应交款科目核算。⑤有的税种虽然继续存在，但暂行条例和实施细则等发生了多次修改，如购入生产用固定资产的增值税进项税额允许抵扣。

1.1.3 《会计法》及相关会计规章制度

地勘会计制度是适用于地质勘查单位的一种行业会计制度。由于当时没有事业单位会计准则和事业单位财务通则，国家又强调地勘单位实施“事业单位企业化管理”模式，



财政部依据《企业会计准则》(1993),制定了现行地勘会计制度。然而,《企业会计准则——基本准则》(2006)第三条只规定依据本准则制定具体会计准则,并没有规定基本准则是制定会计制度的依据。因此,现行地勘会计制度制定的准则依据已不复存在。而《事业单位会计准则》(2012)第三条规定事业单位会计制度、行业事业单位会计制度由财政部依据本准则制定。同时,鉴于地勘单位多数被划分为公益一类、公益二类事业单位,财政部会同国土资源部依据《事业单位会计准则》对地勘会计制度进行修订已经迫在眉睫。

1.1.4 地勘单位的管理体制

1999 年地勘单位属地化、属委化改革后,地勘单位分别隶属于国务院国土资源系统、国务院国资委系统、省属地质系统和武警黄金部队。地勘单位隶属系统的不同,单位的企业事业属性及开展的地质工作性质也不同,执行的会计制度和报送的报表也应有所不同。如国务院国土资源系统的地勘单位承担的是基础性、公益性、战略性地质工作,属于地质事业单位,应该执行地质事业单位会计制度。

始于 1999 年的地勘单位企业化改革,给国土资源系统之外的地勘单位带来了深刻变化,主要表现是:①地勘单位承担公益性、基础性和战略性的地质工作在不断减少,由矿山企业交付的商业性地质工作的分量和自筹资金开展的地质工作在增加,地勘单位的企业经营性质更加浓厚。②地勘单位的经营活动由单一的地质勘查工作,扩展到矿山采掘、生产加工、勘察设计、建筑施工、商贸运输、旅游、饮食服务、对外合作等多个领域。③地勘单位经营结构规模在不断扩大,地勘单位既可以独资兴办企业,又可以以矿业权、其他资产投资控股、参股其他企业,还可以设置非独立法人的企业。

地勘会计制度必须与地勘单位的属性和地勘单位经营业务相适应,现行地勘会计制度形成于有计划的市场经济时期,与目前适应市场经济时期建立的地勘单位管理体制和地勘单位经营业务严重不符,因此,地勘会计制度亟须修改。

1.1.5 财政预算管理体制

2000 年以来,我国财政预算管理体制进行了一系列重大改革,实行了部门预算、国库集中支付、政府采购、收支两条线等预算管理改革,国家和地方财政对地勘单位的拨款渠道及拨款数额在扩大,所有这些都会对地勘工作拨款的拨款方式、核销方式产生重大影响。因此,地勘会计制度的修订应考虑财政预算管理体制和国库集中支付对货币资金、地勘工作拨款拨付、支用、核销的影响。

1.2 对不同时期地勘会计制度的评析

中华人民共和国成立以来,我国的经济体制经历了计划经济、有计划市场经济和市场经济三个阶段,相应的我国地勘单位管理体制、运行机制和地勘单位会计也受其影响,可以划分为三个阶段。

1.2.1 计划经济体制(1949—1978 年)的地勘会计制度

从中华人民共和国成立初期到十一届三中全会,我国实行计划经济体制。这一时期地



勘单位属于全额拨款事业单位，实行隶属于中央主管部门、地区（或专业）局的高度集中计划管理方式，获取国家地质勘探费，承担单一的国家地质勘查工作，地质成果上交国家，后续产业部门无偿使用地质成果。这一时期，我国的地勘会计制度共有七个版本，虽经多次反复修改，但均是以服务于高度集中的计划经济体制为出发点，没有跳出事业单位会计制度体系。但是这一时期的地勘会计制度融入了许多企业会计元素。主要体现为：采用权责发生制会计核算基础，进行成本核算和跨期摊提费用的会计处理；计提固定资产折旧，真实反映固定资产的价值和地勘成本；设置管材、管材摊销科目，正确计算钻探工程成本，真实反映管材摊余价值；计算探矿工程成本（包括钻探、坑探、井探、槽探），不核算地质项目成本；针对地勘工作周期长、跨期多的特点，设置未完地质工作、已完地质工作会计科目，计算未完探矿工程和已完探矿工程的成本。

这一时期的地勘会计制度与高度集中的计划经济体制相适应，既考虑了地勘单位全额拨款的事业单位属性，又充分考虑了地勘单位生产经营的特点，尤其是探矿工程成本的计算，为实现地质项目管理和地质成果的有偿使用提供了必备的基础。这一时期地勘会计制度的不足表现为：受高度集中的计划经济体制的影响，其适用范围仅限于原地质矿产部所属地勘单位，其他系统的地勘单位使用所在部门的会计制度，不同地勘单位之间的会计信息缺乏可比性；仅核算探矿工程成本，不计算其他工作项目的成本，不计算地质项目成本，这不利于地质成果的有偿使用。

1.2.2 有计划市场经济体制（1978—1992 年）的地勘会计制度

从十一届三中全会到中国共产党第十四次全国代表大会，我国实行有计划市场经济体制。1985 年原地质矿产部提出并实施地质工作“三化”（地质成果商品化、地勘单位企业化、地勘队伍社会化），是有计划市场经济在地矿部门管理体制改革的体现。为了增强地勘单位的活力，地勘单位开始推行地质项目管理、开拓地质市场、实行多种经营，地勘单位开始由事业型单位向企业型单位过渡，由生产型向生产经营型转变。这一时期的地勘会计制度有三个版本（即 1981 年、1986 年和 1991 年版），三个版本的地勘会计制度在贯彻“事业单位企业化”模式的基础上，在以下三个方面扩大了企业会计元素：①计算地质项目成本，以地质项目、工作项目为成本计算对象，最终计算地质项目的成本。这有利于提高地质工作的经济效益和社会效益，因为地质项目是否要开展，要进行充分的技术经济论证，围绕地质项目开展哪些工作项目、工作量多少为宜，既要考虑经济效益和社会效益，又要考虑地质工作规律。同时还解决了成本核算与地质成果长期脱钩的问题，有利于地质成果的有偿使用。②将地质成果纳入会计核算范畴，虽然仅限于发生转让的地质成果，但毕竟是地勘会计制度的一个突破。③突出了财务成果的核算，体现为节余与收益及分配的核算，服务于地勘单位的一切经济活动必须以提高经济效益为中心。④1991 年版的地勘会计制度，打破了行业限制，适用于所有系统的地勘单位，有利于地勘行业不同单位会计信息的比较。三个版本的地勘会计制度受当时会计环境的影响，依然带有较强的改良色彩，与地勘单位走向市场、参与竞争、实行多元化经营的客观管理要求不相适应的矛盾更加突出。

1.2.3 市场经济体制（1992 年至今）的地勘会计制度

1992 年召开的中国共产党第十四次全国代表大会确立了建立社会主义市场经济体制



的目标,标志者我国进入市场经济体制时期。1993年制定的《企业会计准则》和新行业会计制度,则标志着市场经济会计模式的确立。1996年依据《企业会计准则》制定的地勘单位会计制度,与以前地勘会计制度相比,企业会计的特色更加浓厚。

现行地勘会计制度适应当时地勘单位管理体制和经营机制,在满足国家财政预算管理要求方面,广泛地融入企业会计元素:①现行地勘会计制度制定的依据是1993年制定的《企业会计准则》。②通过设置国家基金、地勘发展基金、公益金和未分配节余与收益等科目,建立了国家基金制度,目的是逐步扩大国有资本积累和实现资本保全。③结合地勘单位资金来源渠道,采用预算资金与经营资金“双轨”运行模式,对两种资金的取得、成本计算和成果采用不同的核算与管理。④对预算内地质项目采用完全成本法,对商业性地质项目、多种经营采用制造成本法,对地质项目成本的核算采用以地质项目为基本核算对象,并按地质项目、工作项目和费用项目三个层次核算成本,这种方式有利于地质项目管理和地质成果的有偿使用。⑤增设坏账准备、长期投资科目,以真实反映应收账款的净值和地勘单位对外投资情况。⑥规范了地勘单位与所属单位的财务关系,对独立核算的多种经营企业法人实施监督并享有权益。⑦采取了新的会计要素和会计等式,会计要素包括资产、负债、净资产、收入、支出、节余与收益,会计等式为资产=负债+净资产,收入-支出=节余与收益。⑧改革了财务报告体系,简化了对外报送会计报表的种类,建立了财务指标评价体系。地勘单位对外报送会计报表包括资产负债表、节余与收益及分配表、地质项目拨款与支出明细表、其他经费支出明细表和主要指标表,多种经营企业会计报表:资产负债表、损益表、财务状况变动表、利润分配表和主要指标表。

地勘会计制度毫无疑问是适应当时地勘单位管理体制、运营机制和经营管理要求的。然而,随着会计准则制度的不断修订、地勘单位属地化属委化企业化的改革、地勘单位经营业务的拓展等外部环境的变化,现行地勘会计制度明显暴露出不足,主要表现是:①《企业会计准则——基本准则》(2006)第二条规定“基本准则适用于中华人民共和国境内设立的企业”,第三条规定“具体准则的制定应当遵循基本准则”。由于绝大多数地勘单位的事业属性没有改变,没有规定企业会计准则是制定会计制度的依据,所以地勘会计制度制定的准则依据已经不妥。②地勘会计制度规定“本制度适用于中华人民共和国境内的以地质勘查生产活动为主业的国有地质勘查单位”,然而,随着地勘单位属地化属委化企业化改革以及事业单位分类改革的推进,地勘单位的属性也发生了变化,有的属于公益一类事业单位,有的属于公益二类事业单位,还有的属于生产经营性质的企业,因此,地勘会计制度适用于所有地勘单位显然是不合理的。③地勘单位属地化属委化企业化之后,因为地勘单位预算资金拨款渠道的拓展和财政管理体制的改革,现行地勘会计制度中的地勘工作拨款、货币资金等科目的设置已经不能满足会计核算的要求,限额存款科目的设置已经过时。④地勘会计制度规定设置地质成果科目,核算自筹资金地质项目形成的和预算资金地质项目形成的同时授权地勘单位投资、转让或抵押的成果,没有涵盖矿业权的会计处理,没有规定是否对地质成果、矿业权提取跌价准备。⑤“四三三”节余与收益分配政策沿用的是1982年的政策,随着各种条件和环境的变化,这种职工在税后参与利润分配的政策已制约了地勘单位的发展,不利于地勘单位企业化改革的稳步推进,有悖于资本保全的原则,也与会计权益理论相违背。⑥股票投资后续计量及投资收益的核算根



据是否对被投资单位是否控制而采用权益法和成本法,这一规定与企业会计准则和事业单位会计准则的规定都是矛盾的。⑦地勘会计制度规定仅对应收账款提取坏账准备,是否应该对其他资产计提跌价准备或减值准备,是否应该继续对应收账款提取坏账准备,应该根据地勘单位的企事业属性和会计制度依据的会计准则来确定。⑧地勘会计制度对职工工资及福利的核算通过应付工资、应付福利费科目核算,这一规定与会计实务普遍通过应付职工薪酬科目核算不一致,且应付工资的明细核算与职工薪酬的构成内容相矛盾。⑨现行地勘会计制度对应交税金科目的规定与地勘单位实际缴纳的税种及各税种核算的规定存在不一致的情况。⑩对净资产核算的规定,应视地勘会计制度所依据会计准则的类型进行调整。⑪地勘会计制度中的地勘单位财务报表体系和对外报送多种经营财务报表体系均未包括现金流量表及附注,这不利于管理者的决策管理和其他财务报表使用者对地勘单位财务状况的全面了解。

1.3 地质勘查单位会计制度存在的理论依据

伴随企业会计准则体系的国际趋同、地勘单位属性的多样化、地勘会计实务处理依据的多元化,理论界对地勘单位会计制度的存废和改革的走向看法不一。本书认为,制定适用于地质勘查单位的“地质勘查单位会计制度”有其理论依据和实践意义。

1.3.1 地勘会计制度作为企业会计规范范畴缺乏内在的逻辑联系

现行地勘会计制度是依据 1993 年的企业财务通则和企业会计准则制定的,属于企业会计规范范畴。然而自 1993 年以来,顺应市场经济发展和经济全球化的需要,我国加快了会计准则国际趋同的步伐,至 2006 年形成了不同于 20 世纪 90 年代的企业会计规范体系。我国现行企业会计准则体系包括基本准则、具体准则、应用指南和解释,这一准则体系适用于所有大中型企业和上市公司,小微企业则适用《小企业会计准则》(2011)。

就现行企业会计准则体系的分析可以得出以下几点:①地勘会计制度制订的依据《企业会计准则——基本准则》(1993)已经发生了巨大变化,企业会计准则已经被基本准则、具体准则、应用指南和解释所代替,其中基本准则没有规定会计准则是制订会计制度的依据。②企业会计制度或行业企业会计制度已不复存在,准则体系中的具体准则、应用指南和解释等发挥着类似企业会计制度的作用。③现行的《企业会计准则——基本准则》只有财务会计目标、基本假设、会计要素的定义确认和列报、财务报告等内容,相较于《企业会计准则——基本准则》(1993)在体系与内容方面要简单得多,没有明确规定各会计要素的构成项目、项目的确认和计量、各会计要素的构成项目,确认及计量则体现在具体准则、应用指南和解释中。由此可以推论,将《企业会计准则——基本准则》(2006)作为制定地勘单位会计制度的依据已经不再合适。

1.3.2 地勘会计制度作为事业单位会计规范体系,符合逻辑联系且与会计环境相适应

我国《会计法》第八条规定:“国家实行统一的会计制度。国家统一的会计制度由国务院财政部门根据本法制定并公布。国务院有关部门可以依照本法和国家统一的会计制度



制定对会计核算和会计监督有特殊要求的行业实施国家统一的会计制度的具体办法或者补充规定，报国务院财政部门审核批准。”2012年新修订的《事业单位会计准则》第三条规定：“事业单位会计制度、行业事业单位会计制度（以下统称会计制度）等，由财政部根据本准则制定。”由上述规定可以看出，事业单位会计规范体系包括会计法、事业单位会计准则、事业单位会计制度和行业事业单位会计制度，其中事业单位会计准则是制定事业单位会计制度、行业事业单位会计制度的依据。地勘会计制度属于行业事业单位会计制度，是事业单位会计规范体系的组成部分。地勘会计制度所以能够作为行业事业单位会计制度单独存在，具有以下原因：

（1）地勘单位改革的现状要求制定适用于地质勘查单位的行业会计制度

我国地勘单位管理体制的根本变革始于1999年，根据《地质勘查队伍管理体制改革的方案》（国办发〔1999〕37号），我国地勘单位从1999年开始了“属地化、属委化、企业化”管理的改革。依据《中共中央 国务院关于分类推进事业单位改革的指导意见》（中发〔2011〕5号），作为事业单位组成部分的地勘单位，其分类改革必须跟进；《关于从事生产经营活动事业单位改革的指导意见》的通知（厅字〔2016〕38号），加速了地勘单位分类改革的进程。目前，各省地勘单位分类改革存在进程不一、要求不一、自愿选择的情况。如宁夏地矿局已整体转制为事业单位，内蒙古、陕西地矿局已整体转为企业，贵州地矿局则进行事企分离，事企分离后分别归类为公益一类事业单位和企业。应该说，这种自愿选择的情况可能比较适合各省地勘单位的实际，但与国家对整个地勘队伍的改革要求和目标是不符的。按照中共中央、国务院的系列改革文件的精神，地勘单位分类改革应该是：国土资源系统的地勘单位以承担公益性、战略性、基础性工作为主，应该划分为公益一类事业单位（下文称地质事业单位）；省属地矿系统的地勘单位（下文简称属地化地勘单位）目前承担公益性和商业性地勘工作，应该划分为公益二类事业单位（下文称地质勘查单位），条件成熟时转制为企业；属委化国务院国资委系统的地勘单位（下文简称属委化地勘单位）被称为中央企业所属事业单位，由于其服务于矿山企业和隶属于中央企业，应将其转制为企业。

中国地矿经济学会关于《地勘单位会计制度》执行情况调查问卷显示：①是否进行分类改革和分类结果？64家进行了分类改革，16家未进行分类改革；分类中，公益一类23家、公益二类50家、经营类1家。②地勘单位目前执行何种会计准则或制度？公益一类地勘单位中14家执行事业单位会计制度，19家执行现行地勘单位会计制度；公益二类地勘单位中9家执行事业单位会计制度，38家执行地勘单位会计制度，6家执行企业会计准则；经营类地勘单位中5家执行地勘单位会计制度，9家执行企业会计准则。③现行地勘单位会计制度能否满足公益二类及经营类地勘单位会计核算及财务管理需要？7家认为能满足要求，47家认为基本能满足要求，22家认为不能满足要求。④现行地勘单位会计制度有没有进行修改的必要？66家认为有必要进行修改；8家认为没必要进行修改。⑤地勘单位会计制度改革的依据是什么？10家认为按事业会计准则进行修改，13家认为按企业会计准则进行，52家认为在现行制度基础进行补充、调整和完善。⑥地勘单位是否应该制定和执行统一的行业会计制度？61家认为地勘单位应该制定和执行统一的行业会计制度，5家认为不应该，12家认为视情况而定。对上述调查结果分析可知：①公益二类构



成我国地勘单位的主体和绝大多数地勘单位执行现行地勘会计制度,说明地勘单位会计制度有存在的必要。②现行地勘会计制度是比较科学但有修改的必要。③应该制定和执行统一的行业会计制度。

(2) 地质勘查单位自身的特点要求建立体现事业单位企业化管理模式的行业地勘单位会计制度

地勘单位作为国家投资的专业性经济组织,主要承担国家或省级地质普查勘探,同时面向社会提供专业技术服务和其他服务。地勘单位相对于企业和事业单位具有以下特点:①地勘单位的资金来源有两种渠道,一是与从事预算内地质项目相对应的中央或省级财政预算资金,财政预算资金部分由于其成果的高度不确定性,不能像企业那样,实现资金的周转与循环;二是与从事商业性地勘工作和多种经营相对应的商业性资金,该部分资金能够保持周转与循环并实现增值。资金来源构成方面,主要以财政预算资金为主,因此,地勘单位的事属性没有发生根本改变。②地质勘查单位从事的地质项目多数是公益性、基础性、战略性项目,商业性地质项目所占比例不高。而公益性、基础性、战略性地质工作具有高度的探索性和风险性、投入和产出没有必然的联系。因此目前地勘单位还不具备工业企业那样资金循环和资金周转。③地勘单位从事的主要活动是地质普查勘探活动,地质普查勘探有其固定的生产程序,即编制地质项目设计及预算、普查勘探作业、提交地质报告阶段。普查勘探作业需要投入必要的工作手段,如地形测绘、地质测量、物探、化探、钻探、坑探等,普查勘探活动必须考虑地质项目是否符合社会发展需求,是否具备社会效益和经济效益,是否符合地质规律。上述特点,决定了地质勘查单位仍旧属于事业单位,但是必须实行企业化管理,如对地质项目进行技术经济论证、加强地质项目成本核算与控制,大力开拓地质市场,推进地质成果的有偿使用。

1.3.3 现阶段行业地勘单位会计制度能够发挥承上启下的历史作用

通过对中华人民共和国成立以来先后颁布的 11 个地勘单位会计制度评析可以看出,地勘单位会计制度始终保持了“事业单位企业化管理”的模式且呈现逐步强化的态势。这一特色既符合地勘单位的实际情况,又能在地勘单位转换为企业后,实现向企业会计规范体系的顺利过渡。那么,依据事业单位会计准则修订地勘单位会计制度是否意味着“事业单位企业化管理”模式的消失或倒退?将来能否实现向企业会计规范的顺利过渡?本书的回答是,制定行业地勘单位会计制度与已颁布的 11 个地勘单位会计制度发展的脉络是相同的,且能够顺利实现向企业会计规范的过渡。原因是:①行业地勘会计制度依据的现行事业单位会计准则相对于原来的《事业单位会计准则》(1993),吸纳了很多的企业会计元素,如会计核算目标的提出、权责发生制的适度引入、会计信息质量的提出、资产与负债按流动性划分、固定资产折旧的计提、无形资产价值的摊销、财务报告的改进等。②现行事业单位会计准则、事业单位会计制度在资产、负债、收入、支出、费用成本的确认与计量等方面,与小企业会计准则的规定相一致。③依据现行事业单位会计准则制订行业地勘单位会计制度时,需要充分考虑地勘行业的现状和特点,在预算内地质项目资金的取得、成本的核算和结转方面,按照事业单位会计规范的要求进行处理;对事业单位会计规范未能涵盖的业务,充分借鉴小企业会计准则的规定,对地勘单位会计制度进行修订。



1.3.4 地质勘查单位未来将改制为企业，执行企业会计规范体系

地质勘查单位发展的终极趋势是由事业单位转制为企业，地勘单位最终将执行企业会计准则。这可以从《地质勘查队伍管理体制改革方案》（国办发〔1999〕37号）、《国务院关于加强地质工作的决定》（国发〔2006〕4号）、《关于从事生产经营活动事业单位改革的指导意见》（厅字〔2016〕38号）、《关于做好事业单位政府购买服务改革工作的意见》（〔2016〕53号）等有关规定中得到证实。

《地质勘查队伍管理体制改革方案》规定：将原地质矿产部所属的地质勘查单位实现属地化管理，逐步实现企业化经营；冶金、有色、轻工、化工、建材等部门所属的地质勘查单位，可以改组为企业或进入企业集团。中国核工业总公司保留一支从事放射性矿产勘查的精干队伍，其余进行属地化、企业化改革。组建中国地质调查局，实施国家基础性、公益性、战略性地质和矿产勘查工作的事业单位。《国务院关于加强地质工作的决定》规定：完善商业性矿产资源勘查机制，促进公益二类地勘单位向企业转制；进一步落实国务院关于加强地质勘查队伍管理体制改革的方案，按照企事分开的原则，推进国有地质勘查单位改革。《关于从事生产经营活动事业单位改革的指导意见》规定：凡从事生产经营活动的事业单位，到2020年将全部转为企业。《关于做好事业单位政府购买服务改革工作的意见》规定：到2020年，现有公益二类事业单位承担并且适宜由社会力量提供的服务事项，全部转为通过政府购买服务方式提供，将财政拨款改为政府购买服务，实行合同化管理、依法纳税，意味着公益二类事业单位也将是市场主体，与社会力量平等竞争。

综上所述，我国地勘单位的改革最终趋势是：国土资源系统的地勘单位和各省的地质调查院保留事业单位建制，从事基础性、公益性和战略性地质工作外，其余地勘单位将改制为企业，改制为企业的地勘单位应该执行企业会计规范体系。

1.4 地质勘查单位会计制度改革的总体思路和具体内容

1.4.1 地质勘查单位会计制度改革的总体思路

对于地质勘查单位会计制度改革的主要观点包括：①将现行地勘单位会计制度纳入企业会计准则体系（荣树新，2009）。②将现行地勘单位会计制度转变为事业单位会计制度（邓少元，2008）。③制定体现“事业单位、企业化管理”的改良版的地质勘查单位会计制度（卜文周，刘锡忠，2001）。④依据地勘单位企事业属性定位确定采用的会计核算体系（朱堂华，2012）。

本书认为，地勘单位会计制度的改革必须考虑会计主体的定位，即地勘单位是事业属性还是企业属性，或者是兼具企业、事业属性，因为会计主体的定位决定会计制度的类型。近几年，我国国有地质勘查单位改革的方向已经明确为公益一类、公益二类和企业类，公益一类以承担公益性、战略性、基础性地质工作为主；公益二类承担公益性和商业性地勘工作，以商业性地勘工作为主，充分利用优先采矿权，加快勘探开发一体化，条件成熟时转轨为企业；企业类包括国务院国资委系统所属地勘单位改制为企业，有的省属地



勘单位已经改制或准备改制为企业或企业集团。因此,地质勘查单位会计制度改革的总体思路是:地质事业单位应适应预算管理要求,执行事业单位会计制度及地质项目核算补充规定。地质勘查单位应依据事业单位会计准则,借鉴小企业会计准则的有关规定,对现行地勘会计制度进行修订,形成地勘行业事业单位会计制度(本书称为地质勘查单位会计制度)。对于地质勘查企业,应根据企业规模的大小或是否具备上市资格,选择执行企业会计基本准则、具体准则、应用指南和解释,或选择执行小企业会计准则和补充会计处理规定。

1.4.2 《地质勘查单位会计制度》改革的具体内容

(1) 地质事业单位

主要从事公益性、战略性和基础性地质工作,该类地质工作是否能够取得成果、成果收益的大小具有高度不确定性,同时又是国家长远发展不可或缺的、与国计民生密切相关的。因此,从事该类地质工作的地勘单位,其经费来源由国家和(或)省级财政支付,承担国家或省级地质任务,不得开展经营活动,取得收入需上缴国库或财政专户。该类地勘单位不仅我国存在,其他国家也存在,且其性质都属于事业单位。对于该类地勘单位,应该执行事业单位会计制度及地质项目核算补充规定。并且考虑其从事的地质工作,应该对事业单位会计制度中的某些总分类会计科目设置明细科目,以满足地质事业单位会计核算的某些特殊要求。

(2) 地质勘查单位

主要从事商业性地质工作,同时承担部分公益性、战略性和基础性地质工作,另外还从事多种经营,依据矿产资源法的优先采矿权可以设立矿山企业,可以将探矿权、采矿权投资控股其他企业或对其他企业实施重大影响。由于其从事的业务类型,该类地勘单位仍属于事业性质,不过其所需部分资源需要通过市场配置。国外不存在此类地勘单位,国外除了地质事业单位外,还存在企业性质的地勘单位,一般隶属于大型矿山企业或单独从事地质勘探的企业。我国所以存在此类地勘单位,是因为计划经济时期所形成的具有中国特色的地质队伍。随着地勘单位管理体制的改革,该部分地勘单位将逐步减少,最终将过渡到企业。因为该类地勘单位在地勘单位总体中占绝对多数,而且作为事业单位的性质仍旧会存续一个较长时期,因此有必要依据事业单位会计准则、借鉴小企业会计准则,修订现行的地勘会计制度,形成适用于地勘行业的地勘会计制度。修订地勘会计制度时,一方面要以事业单位财务规则、事业单位会计准则为依据,另一方面要在财务制度、会计制度中扩大企业财务、企业会计元素,以便于地勘单位改制为企业提供财务、会计制度保障。改革的具体内容是:

第一,地勘会计制度制订依据的改革。地质勘查单位会计制度修订的依据需要由《企业会计准则》(1993)改为《事业单位会计准则》(2012)。首先依据事业单位会计准则总括论述地勘单位财务会计目标、会计确认计量基础、会计信息质量要求、会计要素及其确认计量的原则、财务报告构成等。

第二,流动资产会计改革。地勘单位流动资产会计改革,主要是取消现行地勘会计制度中的限额存款科目,按照拨款渠道增设地勘工作拨款明细科目,增设零余额账户用款额



度、财政应返还额度等会计科目；依据有关法规，修订地质成果的核算范围和内容，增设探矿权、采矿权、累计折耗等会计科目。

第三，长期资产会计改革。地勘单位长期资产会计改革，主要是适应用财政专项拨款或地质项目拨款购置固定资产、在建工程、无形资产核算的需要，增设非流动资产基金科目，以满足折旧或摊销的要求。另外，对长期股权投资后续计量及投资收益的核算，根据是否对被投资单位实施控制采用权益法和成本法，改为无论是否对被投资单位实施控制一律采用成本法核算。

第四，负债会计的改革。地勘单位负债的改革，主要是将应付工资和应付福利费需要合并，通过应付职工薪酬科目核算；增设应付节余与收益科目，核算依据地勘单位对实现的节余与收益进行分配，所形成的对投资者（含国家）的应付节余与收益，对应缴所得税的计算需要明确规定资产、负债、收入、费用的确认计量，采用应付税款法计算应交所得税。

第五，净资产会计改革。将净资产类科目国家基金、地勘发展基金、公益金、节余与收益分配等科目，转换为国家基金、非流动资产基金、盈余公积、结余、结转、节余、收益、未分配节余与收益等科目。

第六，地质项目会计改革。修订地勘财务制度与地勘会计制度时，应围绕地质项目，将地质项目的可行性论证、地质项目设计、地质项目设计预算、地质项目拨款、地质项目成本的核算与控制、地质项目支出的结转、矿业权的评价与转让、矿业权的有偿使用等，视作一项系统工程，以便提高地质项目的经济效益和社会效益。

第七，收益会计改革。经营收入科目需要分设主营业务收入、多种经营收入和其他业务收入三个科目，相应的经营成本科目也需要分设主营业务成本、多种经营成本和其他业务支出三个科目。取消补贴收入科目，将补贴收入科目合并至营业外收入科目。所得税科目改为所得税费用科目，取消以前年度损益调整科目。

第八，地勘单位财务报告改革。对于地勘单位报表体系应依据事业单位会计准则，结合地勘单位的特点进行修订，如现金对于地勘单位的生产经营至关重要，关系到地勘单位能否正常运营，应增设现金流量表。地勘单位的多种经营企业应取消财务状况变动表，增设现金流量表。

（3）地质勘查企业

主要从事商业性地质工作和其他经营活动，公益性、战略性和基础性地质工作所占比例极少。对于属委化地勘企业、地勘企业集团或具备上市资格的地勘企业，应在执行现有企业会计基本准则、具体准则、应用指南和解释的基础上，考虑地勘单位的特殊业务，制定具体会计准则，如矿业权益会计准则。对于属地化的地勘企业应在执行小企业会计准则的基础上，针对地勘单位的特殊业务，如矿业权、预算资金地质项目制定补充会计处理规定。