

注册会计师 会计 教材精讲班

六、资产业务

1. 固定资产

按规定由本级政府机关事务管理等部门统一管理(如仅持有资产的产权证等),但具体由其他部门占有、使用的固定资产,应当由占有、使用该资产的部门作为会计确认主体,对该资产进行会计核算。

同一部门内部所属单位共同占有、使用同一项固定资产,或者所属事业单位占有、使用部门本级拥有产权的固定资产的,按照本部门规定对固定资产进行会计核算。【2022 新增】

【提示】自行建造的固定资产交付使用时,已交付使用但尚未办理竣工决算手续的固定资产,按照估计价值入账,待办理竣工决算后再按照实际成本调整原来的暂估价值。借记或贷记“固定资产”,贷记或借记“以前年度盈余调整”科目。经过上述调整后,应将“以前年度盈余调整”科目转入“累计盈余”科目。【2022 新增】

2. 无形资产

单位自行研究开发项目的支出,应当区分研究阶段支出与开发阶段支出,研究阶段的支出,应当于发生时计入当期费用;开发阶段的支出,先按合理方法进行归集,如果最终形成无形资产的,应当确认为无形资产;如果最终未形成无形资产的,应当计入当期费用。自行研究开发项目尚未进入开发阶段、或者确实无法区分研究阶段支出和开发阶段支出,但按法律程序已申请取得无形资产的,应当将依法取得时发生的注册费、聘请律师费等费用确认为无形资产。【2022 修改】

七、PPP 项目合同【2022 新增】

(一) PPP 项目合同的确认和计量

PPP 项目合同,是指政府方与社会资本方依法依规就 PPP 项目合作所订立的合同。

政府方在取得 PPP 项目资产时一般应当按照成本进行初始计量,按规定需要进行资产评估的,应当按照评估价值进行初始计量。

(二) 主要账务处理

PPP 项目合同设置“PPP 项目资产”科目和“PPP 项目净资产”科目。

1. PPP 项目资产取得时的账务处理

(1) 社会资本方投资建造形成

借: PPP 项目资产(自建造开始至验收合格交付使用前所发生的全部必要支出)

贷: PPP 项目净资产

(2) 社会资本方从第三方购买形成

借: PPP 项目资产(购买价款、相关税费以及验收合格交付使用前发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等)

贷: PPP 项目净资产

(3) 使用社会资本方现有资产形成

借: PPP 项目资产(评估价值)

贷: PPP 项目净资产

(4) 使用政府方现有资产形成

①无须进行资产评估

借: PPP 项目资产(账面价值)

公共基础设施累计折旧(摊销)

贷: 公共基础设施(账面余额)

②需要进行资产评估

借: PPP 项目资产(评估价值)

公共基础设施累计折旧(摊销)

其他费用（差额）

贷：公共基础设施（账面余额）

其他收入（差额）

【提示】评估价值与账面价值的差额计入其他收入或其他费用。

（5）社会资本方对政府方原有资产进行改建、扩建形成

借：PPP项目资产（改建、扩建前的账面价值加上改建、扩建发生的支出，再扣除资产被替换部分账面价值后的金额）

公共基础设施累计折旧（摊销）

贷：公共基础设施（账面余额）

PPP项目净资产（初始入账金额与原有资产账面价值的差额）

2. PPP项目资产在项目运营期间的账务处理

（1）对于为维护PPP项目资产的正常使用而发生的日常维修、养护等后续支出，不计入PPP项目资产的成本。

（2）对于为增加PPP项目资产的使用效能或延长其使用年限而发生的大修、改建、扩建等后续支出

借：PPP项目资产（相关支出扣除资产被替换部分账面价值的差额）

贷：PPP项目净资产

（3）在PPP项目运营期间，政府方应当按月对PPP项目资产计提折旧（摊销），但社会资本方持续进行良好维护使其性能得到永久维护的PPP项目资产除外。对于作为PPP项目资产单独计价入账的土地使用权，政府方应当按照无形资产的相关规定进行摊销。

①政府方初始确认的PPP项目净资产金额等于PPP项目资产初始入账金额的，按月计提PPP项目资产折旧（摊销）时

借：PPP项目净资产

贷：PPP项目资产累计折旧（摊销）

②政府方初始确认的PPP项目净资产金额小于PPP项目资产初始入账金额的，按月计提PPP项目资产折旧（摊销）时，应当按照计提的PPP项目资产折旧（摊销）金额的相应比例（即PPP项目净资产初始入账金额占PPP项目资产初始入账金额的比例）

借：PPP项目净资产

业务活动费用（差额）

贷：PPP项目资产累计折旧（摊销）

3. PPP项目合同终止时的账务处理

（1）PPP项目合同终止时，PPP项目资产按规定移交至政府方的

①无须进行资产评估

借：公共基础设施（资产的账面价值）

PPP项目资产累计折旧（摊销）

贷：PPP项目资产

②需要评估

借：公共基础设施（资产评估价值）

PPP项目资产累计折旧（摊销）

其他费用（资产评估价值与账面价值的差额）

贷：PPP项目资产

其他收入（资产评估价值与账面价值的差额）

（2）PPP项目合同终止时，政府方应当将尚未冲减完的PPP项目净资产账面余额转入累计盈余

借：PPP项目净资产

贷：累计盈余

八、部门（单位）合并财务报表【2022新增】

部门（单位）合并财务报表，是指以政府部门（单位）本级作为合并主体，将部门（单位）本级及其合并范围内全部被合并主体的财务报表进行合并后形成的，反映部门（单位）整体财务状况与运行情况的财务报表。部门（单位）合并财务报表是政府部门财务报告的主要组成部分。

（一）合并范围

部门（单位）合并财务报表的合并范围一般应当以财政预算拨款关系为基础予以确定。有下级预算单位的部门（单位）为合并主体，其下级预算单位为被合并主体。合并主体应当将其全部被合并主体纳入合并财务报表的合并范围。通常情况下，纳入本部门预决算管理的行政事业单位和社会组织（包括社会团体、基金会和社会服务机构，下同）都应当纳入本部门（单位）合并财务报表范围。

除满足一般原则的会计主体外，以下会计主体也应当纳入部门（单位）合并财务报表范围：（1）部门（单位）所属的未纳入部门预决算管理的事业单位。（2）部门（单位）所属的纳入企业财务管理体系执行企业类会计准则制度的事业单位。（3）财政部规定的应当纳入部门（单位）合并财务报表范围的其他会计主体。

以下会计主体不纳入部门（单位）合并财务报表范围：

- （1）部门（单位）所属的企业，以及所属企业下属的事业单位。
- （2）与行政机关脱钩的行业协会商会。
- （3）部门（单位）财务部门按规定单独建账核算的会计主体，如工会经费、党费、团费和土地储备资金、住房公积金等资金（基金）会计主体。
- （4）挂靠部门（单位）的没有财政预算拨款关系的社会组织以及非法人性质的学术团体、研究会等。

（二）合并程序

部门（单位）合并资产负债表应当以部门（单位）本级和其被合并主体符合上述有关编制基础和统一会计政策要求的个别资产负债表或合并资产负债表为基础，在抵销内部业务或事项对合并资产负债表的影响后，由部门（单位）本级合并编制。编制部门（单位）合并资产负债表时，需要抵销的内部业务或事项包括部门（单位）本级和其被合并主体之间、被合并主体相互之间的债权（含应收款项坏账准备，下同）、债务项目，以及其他业务或事项对部门（单位）合并资产负债表的影响。