

## 第三十章 政府及民间非营利组织会计

### 知识点 4: 净资产业务、资产业务及负债业务



#### 一、净资产业务

单位财务会计中净资产的来源主要包括累计实现的盈余和无偿调拨的净资产。

在日常核算中，单位应当在财务会计中设置“累计盈余”、“专用基金”、“无偿调拨净资产”、“权益法调整”、“本期盈余”、“本期盈余分配”、“以前年度盈余调整”等科目。

#### 政府会计净资产与企业会计净资产科目对比

政府会计净资产	企业会计净资产
本期盈余	本年利润
本年盈余分配	利润分配
累计盈余	未分配利润
专用基金	盈余公积
无偿调拨净资产	资本公积——资本溢价
权益法调整	其他综合收益、资本公积——其他资本公积
以前年度盈余调整	以前年度损益调整

#### (一) 本期盈余及本年盈余分配

##### 1. 本期盈余

反映单位本期各项收入、费用相抵后的余额。

借：财政拨款收入

    事业收入

    上级补助收入

    附属单位上缴收入

    经营收入

    非同级财政拨款收入

    投资收益

    捐赠收入

    利息收入

    租金收入

    其他收入

贷：本期盈余

借：本期盈余

    贷：业务活动费用

        单位管理费用

        经营费用

所得税费用  
 资产处置费用  
 上缴上级费用  
 对附属单位补助费用  
 其他费用

年末结转：

借：本期盈余  
 贷：本年盈余分配

2. 本年盈余分配

反映单位本年度盈余分配的情况和结果，年末分配后将其余额转入“累计盈余”。

借：本年盈余分配  
 贷：累计盈余

(二) 专用基金

事业单位按照规定提取或设置的具有专门用途的净资产，主要包括职工福利基金、科技成果转化基金等。

1. 专用基金的提取

(1) 从预算收入中提取时

借：业务活动费用  
 贷：专用基金

实际收到的基金金额（如留本基金，即资产提供者特别限定仅以收益安排支出的基金）

借：银行存款  
 贷：专用基金

(2) 从非财政拨款结余或经营结余中提取时

预算会计	借：非财政拨款结余分配 贷：专用结余
财务会计	借：本年盈余分配 贷：专用基金

(三) 无偿调拨净资产

通常情况下，**无偿调拨非现金资产不涉及资金业务，因此不需要进行预算会计核算（除非以现金支付相关费用等）。**

	调入	调出	年末
预算会计	借：其他支出 贷：资金结存	借：其他支出 贷：资金结存	借：无偿调拨净资产
财务会计	借：库存物品/长期股权投资/固定资产/无形资产/公共基础设施/政府储备物资/文物文化资产/保障性住房（调出方账面价值+费用） 贷：零余额账户用款额度/银行存款等 无偿调拨净资产（差额）	借：无偿调拨净资产/固定资产累计折旧等 贷：库存物品/固定资产/无形资产等 借：资产处置费用 贷：零余额账户用款额度/银行存款等	贷：累计盈余或相反。

(四) 权益法调整

核算事业单位持有的长期股权投资采用权益法核算时，按照被投资单位除净损益和利润分配以外的所有者权

益变动份额调整长期股权投资账面余额而计入净资产的金额。

1. 年末，按照被投资单位除净损益和利润分配以外的所有者权益变动应享有（或应分担）的份额

借：长期股权投资——其他权益变动

    贷：权益法调整

或相反。

2. 处置长期股权投资时，按照原计入净资产的相应部分金额

借：权益法调整

    贷：投资收益

或相反。

#### （五）以前年度盈余调整

核算单位本年度发生的调整以前年度盈余的事项，包括本年度发生的重要前期差错更正涉及调整以前年度盈余的事项。

单位对相关事项调整后，应当及时将“以前年度盈余调整”科目余额转入累计盈余。

借：累计盈余

    贷：以前年度盈余调整

或相反。

#### （六）累计盈余

反映单位历年实现的盈余扣除盈余分配后滚存的金额，以及因无偿调入调出资产产生的净资产变动额。

借：本年盈余分配

    贷：累计盈余

或相反。

借：无偿调拨净资产

    贷：累计盈余

**【提示】**按照规定上缴、缴回、单位间调剂结转结余资金产生的净资产变动额，以及对以前年度盈余的调整金额，也通过“累计盈余”科目核算。

借：零余额账户用款额度

    财政应返还额度

    银行存款

    贷：累计盈余

或相反。

## 二、资产业务

### （一）资产业务的几个共性内容

#### 1. 资产取得

资产取得方式	成本
外购	购买价款、相关税费以及其他费用
自行加工或自行建造	验收入库或交付使用前的全部必要支出

资产取得方式	成本
接受捐赠	①有关凭据注明的金额加上相关税费等确定； ②没有相关凭据可供取得，按照评估价值加上相关税费等确定； ③没有相关凭据可供取得、也未经资产评估的，比照同类或类似资产的市场价格加上相关税费等确定； ④没有相关凭据且未经资产评估、同类或类似资产的市场价格也无法可靠取得的，按照名

	义金额（人民币1元）入账。
无偿调入	调出方账面价值加上相关税费等确定。但是，无偿调入资产在调出方的账面价值为零（即已经按制度规定提足折旧）或者账面余额为名义金额的，单位（调入方）应当将调入过程中其承担的相关税费计入当期费用，不计入调入资产的初始入账成本。
置换取得	换出资产的评估价值，加上支付的补价或减去收到的补价，加上为换入资产发生的其他相关支出

**【提示】**对于投资和公共基础设施、政府储备物资、保障性住房、文物文化资产等经管资产而言，其初始成本只能按照前三个层次进行计量，不能采用名义金额计量。

## 2. 资产处置

通常情况下，单位应当将被处置资产账面价值转销计入“**资产处置费用**”，并按照“收支两条线”将处置净收益上缴财政。如按规定将资产处置净收益纳入单位预算管理的，应将净收益计入当期收入。

对于资产盘盈、盘亏、报废或毁损的，应当在报经批准前将相关资产账面价值转入“**待处理财产损益**”，待报经批准后再进行资产处置。

### （二）应收账款

对于事业单位收回后不需上缴财政的应收账款和其他应收款应当计提坏账准备，**对于其他资产不计提坏账准备。**

### （三）库存物品

单位在开展业务活动及其他活动中为耗用或出售而储存的各种材料、产品、包装物、低值易耗品，以及达不到固定资产标准的用具、装具、动植物等的成本。

**【提示】**单位随买随用的零星办公用品，可以在购进时直接列作费用，不通过本科目核算；**单位控制的政府储备物资，应当通过“政府储备物资”科目核算，不通过本科目核算；**单位受托存储保管的物资和受托转赠的物资，应当通过“受托代理资产”科目核算，不通过本科目核算；单位为在建工程购买和使用的材料物资，应当通过“工程物资”科目核算，不通过本科目核算。

### （四）固定资产

单位为满足自身开展业务活动或其他活动需要而控制的使用年限超过1年（不含1年）、单位价值在规定标准以上，并在使用过程中基本保持原有物质形态的资产。

**【提示】**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。应当将实际成本与暂估价值的差额计入净资产，借记或贷记“固定资产”科目，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。

**【提示】**当月增加的固定资产，当月开始计提折旧；当月减少的固定资产，当月不再提折旧。

### （五）自行研发取得的无形资产

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。

**【提示】**单位应于每年年度终了评估研究开发项目是否能达到预定用途，如预计不能达到预定用途（如无法

最终完成开发项目并形成无形资产的), 应当将已发生的开发支出金额全部转入当期费用。

#### (六) 公共基础设施和政府储备物资

公共基础设施和政府储备物资属于特殊的行政事业类资产。这类资产的典型特征是政府会计主体控制的, 供社会公众使用的经济资源, **主要包括公共基础设施、政府储备物资、文物文化资产、保障性住房等。**

通常情况下, 公共基础设施和政府储备物资应当由按规定对其负有管理维护职责的政府会计主体予以确认。

#### (七) 受托代理资产

单位接受委托方委托管理的各项资产, 包括受托指定转赠的**物资**、受托存储保管的**物资**等。单位管理的罚没物资也应当通过本科目核算。

**【提示 1】**单位收到的受托代理资产为现金和银行存款的, 不通过本科目核算, 应当通过“库存现金”“银行存款”科目进行核算。

**【提示 2】**单位收取的押金、存入保证金, 通过“其他应付款”科目核算。

### 三、PPP 项目合同

#### (一) PPP 项目合同的确认和计量

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

##### 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的 PPP 项目资产, 政府方应当在资产验收合格交付使用时, 按照确定的成本(包括该项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):

借: PPP 项目资产  
    贷: PPP 项目净资产

对于已交付使用但尚未办理竣工财务决算手续的 PPP 项目资产, 政府方应当按暂估价值:

借: PPP 项目资产  
    贷: PPP 项目净资产

待办理竣工财务决算后, 政府方应当按照实际成本与暂估价值的差额, 借记或贷记“PPP 项目资产”科目, 贷记或借记“PPP 项目净资产”科目。

(2) 社会资本方从第三方购买形成的 PPP 项目资产, 政府方应当在资产验收合格交付使用时, **按照确定的成本(包括该项资产的购买价款、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):**

借: PPP 项目资产  
    贷: PPP 项目净资产

(3) 使用社会资本方现有资产形成的 PPP 项目资产, 政府方应当在 PPP 项目开始运营日, **按照该项资产的评估价值:**

借: PPP 项目资产  
    贷: PPP 项目净资产

(4) 使用政府方现有资产形成的 PPP 项目资产

1) 无须进行资产评估的, 政府方应当在 PPP 项目开始运营日, 按照该资产的账面价值:

借: PPP 项目资产  
    公共基础设施累计折旧(摊销)等  
    贷: 公共基础设施等

2) 按照相关规定需要进行资产评估的, 政府方应当按照资产评估价值:

借: PPP 项目资产【评估价值】

公共基础设施累计折旧(摊销)等

其他费用【借方差额】

贷: 公共基础设施等

其他收入【贷方差额】

(5) 社会资本方对政府方原有资产进行改建、扩建形成的 PPP 项目资产, 政府方应当在资产验收合格交付使用时, 按照资产改建、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:

借: PPP 项目资产

公共基础设施累计折旧(摊销)等

贷: 公共基础设施等

PPP 项目净资产【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, 政府方应当在资产验收合格交付使用时, 按照相关支出扣除资产被替换部分账面价值的差额:

借: PPP 项目资产

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得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。

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, 应当按照计提的 PPP 项目资产折旧(摊销)金额:

借: PPP 项目净资产

贷: PPP 项目资产累计折旧(摊销)

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, 应当按照的比例): 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

借: PPP 项目净资产

业务活动费用

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, 政府方应当根据 PPP 项目资产的性质和用途, 将其重分类为公共基础设施等资产。

1) 无须对所移交的 PPP 项目资产进行资产评估的, 政府方应当按移交日 PPP 项目资产的账面价值:

借: 公共基础设施

PPP 项目资产累计折旧(摊销)

贷: PPP 项目资产

2) 按规定需要对所移交的 PPP 项目资产进行资产评估的, 政府方应当按照资产评估价值:

借: 公共基础设施【评估价值】

PPP 项目资产累计折旧(摊销)

其他费用【借方差额】

贷：PPP 项目资产

其他收入【贷方差额】

(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