

第三十章 政府及民间非营利组织会计

历年考情概况

考试年份	2022、2021、2020、2019、2018
考试分值	2 分
考查形式	客观题为主
高频考点	政府会计概述、财政拨款收支业务、资产业务——投资、民间非营利组织概述

【考点一】政府会计概述(★★)

(一) 政府会计核算模式

政府会计由**预算会计**和**财务会计**构成。

(1) 政府预算会计和财务会计的“适度分离”。具体包括：

双功能。政府会计应当具备预算会计和财务会计双功能。

双基础。政府单位预算会计实行**收付实现制**，财务会计实行**权责发生制**。

双报告。政府会计主体应当编制**决算报告**和**财务报告**。

(2) 政府预算会计和财务会计要“相互衔接”。政府预算会计要素和财务会计要素要相互协调，需要建立一套账，同时进行核算。

(二) 政府会计要素

类别		内涵
预算会计要素	预算收入	指政府会计主体在预算年度内依法取得的并纳入预算管理的现金流入。 一般在实际收到时予以确认，以实际收到的金额计量。
	预算支出	指政府会计主体在预算年度内依法发生并纳入预算管理的现金流出。 一般在实际支付时予以确认，以实际支付的金额计量。
	预算结余	指政府会计主体预算年度内预算收入扣除预算支出后的资金余额，以及历年滚存的资金余额。 包括结余资金和结转资金
财务会计	资产	指政府会计主体过去的经济业务或者事项形成的，由政府会计主体控

要素		制的，预期能够产生服务潜力或者带来经济利益流入的经济资源。 分为流动资产和非流动资产。 资产的计量属性主要包括 历史成本 、 重置成本 、 现值 、 公允价值 和 名义金额 （即人民币 1 元）。一般应当采用历史成本计量
	负债	指政府会计主体过去的经济业务或者事项形成的，预期会导致经济资源流出政府会计主体的现时义务。 分为流动负债和非流动负债。 负债的计量属性主要包括 历史成本 、 现值 和 公允价值 。一般应当采用历史成本计量
	净资产	指政府会计主体资产扣除负债后的净额。 净资产包括 累计盈余 、 专用基金 和 权益法调整 等。其金额取决于资产和负债的计量
	收入	指报告期内导致政府会计主体净资产增加的、含有服务潜力或者经济利益的经济资源的流入。 收入包括财政拨款收入、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、租金收入和其他收入等
	费用	指报告期内导致政府会计主体净资产减少的、含有服务潜力或者经济利益的经济资源的流出。 费用包括业务活动费用、单位管理费用、经营费用、资产处置费用、上缴上级费用、对附属单位补助费用、所得税费用和其他费用等

（三）政府决算报告和财务报告

项目	内容
政府决算报告	是综合反映政府会计主体预算收支的年度执行结果的文件。 主要以 收付实现制 作为编制基础
政府财务报告	是反映政府会计主体某一特定日期的财务状况和某一会计期间的运行情况和现金流量等信息的文件，包括财务报表和其他应当在财务报告中披露的相关信息和资料。 政府单位的财务报表包括会计报表和附注，其中会计报表至少应当包括资产负



	债表、收入费用表和现金流量表。
	政府财务报告主要以 权责发生制 作为编制基础

【考点二】财政拨款收支业务(★★)

(一) 财政直接支付方式

1. 对于由财政直接支付的支出，政府单位在收到“财政直接支付入账通知书”时进行会计处理

财务会计	预算会计
借：库存物品、固定资产、应付职工薪酬、业务活动费用、单位管理费用等 贷：财政拨款收入	借：行政支出、事业支出等 贷：财政拨款预算收入

2. 年终预算结余资金的核算

(1) 年终依据本年度财政直接支付预算指标数大于当年财政直接支付实际支出数的差额，做如下会计处理：

财务会计	预算会计
借：财政应返还额度——财政直接支付 贷：财政拨款收入	借：资金结存——财政应返还额度 贷：财政拨款预算收入

(2) 政府单位在下年度使用以前年度财政直接支付额度支付款项时，做如下会计处理：

财务会计	预算会计
借：业务活动费用、单位管理费用等 贷：财政应返还额度——财政直接支付	借：行政支出、事业支出等 贷：资金结存——财政应返还额度

(二) 财政授权支付方式

1. 收到“授权支付到账通知书”

财务会计	预算会计
借：零余额账户用款额度[通知书所列数额] 贷：财政拨款收入	借：资金结存——零余额账户用款额度 贷：财政拨款预算收入

2. 支用额度

财务会计	预算会计
借：业务活动费用、单位管理费用、库存物品、	借：行政支出、事业支出



固定资产等 贷：零余额账户用款额度	贷：资金结存——零余额账户用款额度
----------------------	-------------------

3. 财政授权支付年终结余资金

(1) 年终，政府单位依据代理银行提供的对账单注销额度时：

财务会计	预算会计
借：财政应返还额度——财政授权支付 贷：零余额账户用款额度	借：资金结存——财政应返还额度 贷：资金结存——零余额账户用款额度

下年初恢复额度时：

财务会计	预算会计
借：零余额账户用款额度 贷：财政应返还额度——财政授权支付	借：资金结存——零余额账户用款额度 贷：资金结存——财政应返还额度

(2) 政府单位本年度财政授权支付预算指标数大于零余额账户用款额度下达数，针对两者的差额（即未下达的用款额度）应做的会计处理：

财务会计	预算会计
借：财政应返还额度——财政授权支付 贷：财政拨款收入	借：资金结存——财政应返还额度 贷：财政拨款预算收入

如果下年度收到财政部门批复的上年未下达零余额账户用款额度，单位应做的会计处理：

财务会计	预算会计
借：零余额账户用款额度 贷：财政应返还额度——财政授权支付	借：资金结存——零余额账户用款额度 贷：资金结存——财政应返还额度

【考点三】资产业务——投资

1. 政府单位投资的定义和类别

项目	内容
定义	政府会计主体按规定以货币资金、实物资产、无形资产等方式形成的债权或股权投资
分类	(1) 短期投资：持有时间不超过一年（含一年）的投资。 (2) 长期投资：除短期投资以外的债权和股权性质的投资

2. 政府单位投资的会计核算





(1) 短期投资的核算

项目	内容
取得时	按取得时的实际成本（包括购买价款和相关税费）作为初始投资成本。【提示】取得时实际支付的价款中包含的已到付息期但尚未领取的利息，先计入初始投资成本，等实际收到时，再冲减短期投资成本
持有期间	持有期间的利息，应在实际收到时确认为投资收益
期末	按账面余额计量

(2) 长期股权投资。

a. 长期股权投资的初始计量。

政府会计主体取得的长期股权投资，应于取得时按照**实际成本**作为初始投资成本

取得方式	计量原则
支付现金方式	成本=购买价款+相关税费 【提示】实际支付价款中包含的已宣告但尚未发放的现金股利应当单独确认为应收股利，不计入长期股权投资初始投资成本
以现金以外的其他资产置换	成本=换出资产的评估价值+支付的补价（-收到的补价）+换入长期股权投资发生的其他相关支出
接受捐赠	有凭据的：成本=凭据金额+相关税费。 无凭据，但经过资产评估的：成本=评估价值+相关税费。 无凭据，也未经资产评估的：成本=同类或类似资产的市场价格+相关税费
无偿调入	成本= 调出方账面价值 +相关税费

b. 长期股权投资在持有期间的核算

项目	内容
核算原则	通常应当采用 权益法 进行核算。政府会计主体无权决定被投资单位的财务和经营政策或无权参与被投资单位的财务和经营政策决策的，应当采用成本法进行核算
成本法	账面余额通常保持不变，追加或收回投资时，相应调整其账面余额。被投资单位宣告分派的现金股利或利润时，政府会计主体应按照享有的份额确认 投资收益





权益法	实现净损益	实现净利润（发生净亏损，则编制相反分录）： 借：长期股权投资 贷：投资收益 【提示】 出现超额亏损时，应当以长期股权投资的账面余额 减记至零为限 （负有承担额外损失义务的除外）。以后年度又实现净利润的，应在其收益分享额弥补未确认的亏损分担额等后，恢复确认投资收益
	宣告分派现金股利或利润	借：应收股利 贷：长期股权投资
	除净损益和利润分配以外的所有者权益变动	借：长期股权投资 贷：权益法调整 或相反分录
核算方法的转换	处置部分投资导致权益法转成本法	对处置后的剩余股权投资改按成本法核算，并以该剩余股权投资在权益法下的 账面余额 作为按照成本法核算的初始投资成本。其后，被投资单位宣告分派现金股利或利润时，属于已计入投资账面余额的部分，作为成本法下长期股权投资成本的收回， 冲减长期股权投资的账面余额
	追加投资导致成本法转权益法	初始投资成本=原成本法的账面余额+追加投资的成本

c. 长期股权投资的处置。

处置长期股权投资时，应当冲减长期股权投资的账面余额，并按规定将处置价款扣除相关税费后的余额作**应缴款项处理**，或者按规定将处置价款扣除相关税费后的余额与长期股权投资账面余额的差额计入当期投资损益。

权益法下因被投资单位除净损益和利润分配以外的所有者权益变动而确认的净资产金额（权益法调整），应在处置时转入当期投资损益。



(3) 长期债权投资。

a. 取得时，应按实际成本作为初始投资成本。其中，实际支付价款中包含的已到付息期但尚未领取的债券利息，应当单独确认为**应收利息**，不计入长期债券投资初始投资成本。

b. 持有期间，应按照以票面金额与票面利率计算的金额确认利息收入：

借：应收利息（分期付息、一次还本）

 长期债券投资——应计利息（一次还本付息）

贷：投资收益（**票面金额×票面利率**）

出售或到期收回时，应将实际收到的价款扣除长期债券投资账面余额和相关税费后的差额计入投资损益。

【考点四】民间非营利组织概述(★★)

项目	内容
界定	民间非营利组织是指通过筹集社会民间资金举办的、不以营利为目的，从事教育、科技、文化、卫生、宗教等社会公益事业，提供公共产品的社会服务组织
特征	<ul style="list-style-type: none">① 该组织不以营利为宗旨和目的。② 资源提供者向该组织投入资源不取得经济回报。。③ 资源提供者不享有该组织的所有权
一般会计原则	<ul style="list-style-type: none">① 民间非营利组织的会计基本假设包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。② 民间非营利组织的会计目标是满足会计信息使用者的信息需要。③ 民间非营利组织的会计核算应当以权责发生制为基础。④ 民间非营利组织会计核算的基本原则包括客观性、相关性、实质重于形式、一贯性、可比性、及时性、可理解性、配比性、历史成本、谨慎性、划分费用性和资本性支出及重要性。⑤ 民间非营利组织的会计要素划分为资产、负债、净资产、收入和费用。⑥ 由于民间非营利组织许多资产的取得没有实际成本，因此在强调历史成本计量原则的同时，对于一些特殊的交易事项引入了公允价值等计量基础
会计要素	<ul style="list-style-type: none">① 反映财务状况的会计要素：资产、负债、净资产。

	<p>其关系式为：资产=负债+净资产</p> <p>② 反映业务活动情况的会计要素：收入、费用。</p> <p>其关系式为：收入-费用=净资产变动额</p>
财务会计报告体系	<p>包括：资产负债表、业务活动表和现金流量表等三张基本报表，会计报表附注和财务情况说明书</p>

【考点五】民间非营利组织捐赠业务和受托代理业务（★）

1. 基本会计处理

接受捐赠	借：现金、银行存款、短期投资、存货、长期股权投资、长期债权投资等 贷：捐赠收入——限定性收入 ——非限定性收入	对于接受的附条件捐赠，如果存在需要偿还全部或部分捐赠资产或者相应金额的现时义务时（如因无法满足捐赠所附条件而必须将部分捐赠款退还给捐赠人时），按照需要偿还的金额： 借：管理费用 贷：其他应付款等
发生支出	借：业务活动成本等 贷：银行存款等	
当年解除限定	借：捐赠收入——限定性收入 贷：捐赠收入——非限定性收入	
期末收入结转	借：捐赠收入——限定性收入 贷：限定性净资产 借：捐赠收入——非限定性收入 贷：非限定性净资产	
跨年解除限定	借：限定性净资产 贷：非限定性净资产	

2. 捐赠资产的确认和计量

现金资产	按照实际收到的金额
非现金资产	捐赠方提供了有关凭据（如发票、报关单、有关协议等）的，应当按照凭据上



	标明的金额作为入账价值
	凭据上标明的金额与受赠资产公允价值相差较大，受赠资产应当以其公允价值作为其入账价值
	如果捐赠方没有提供有关凭据的，受赠资产应当以其公允价值作为入账价值
外币计量的捐赠资产	按照取得资产当日的市场汇率将外币金额折算为人民币金额记账。当汇率波动较小时，也可以采用当期期初的汇率进行折算

3. 受托代理业务的会计处理

	现金资产	非现金资产
收到受托代理资产	借：银行存款等 贷：受托代理负债	借：受托代理资产 贷：受托代理负债
转赠或者转出受托代理资产	借：受托代理负债 贷：银行存款等	借：受托代理负债 贷：受托代理资产

