

第二十章 政府会计

本章考情分析

本章为**非重点章节**，主要阐述事业单位会计概述和事业单位特殊业务的核算，一般会以**客观题**形式进行考核。

知识点一、事业单位会计的特点

（一）现行事业单位会计要素

1. 会计核算一般采用**收付实现制**，但部分经济业务或者事项的核算采用**权责发生制**。
2. 事业单位会计核算目标是向会计信息使用者提供与事业单位财务状况、事业成果、预算执行等有关的会计信息。
3. 各项财产物资应当按照取得或购建时的**实际成本**进行计量，除国家另有规定外，事业单位**不得自行调整**其账面价值。

（二）事业单位会计要素

分为五大类，即资产、负债、净资产（★★）、收入和支出。

知识点三、国库集中支付业务的核算

一、国库集中收付

国库集中收付是指以**国库单一账户体系**为基础，将**所有财政性资金都纳入国库单一账户体系管理**，收入直接缴入国库和财政专户，支出通过**国库单一账户体系支付**到商品和劳务供应者或用款单位的一项**国库管理制度**。

二、实行国库集中支付的事业单位，财政资金的支付方式包括**财政直接支付**和**财政授权支付**

三、国库集中支付业务的账务处理

财政直接支付	财政授权支付
①对 财政直接支付 的支出，事业单位收到“ 财政直接支付入账通知书 ”时，按照通知书中的 直接支付入账金额 借：事业支出（ 支出类 ）/存货等 贷：财政补助收入（ 收入类 ）	①事业单位收到代理银行盖章的“ 授权支付到账通知书 ”时，根据通知书所列数额 借：零余额账户用款额度（ 资产类 ） 贷：财政补助收入
②年度终了，根据本年度 财政直接支付预算指标数 与当年 财政直接支付实际支出数	②按规定 支用额度 时 借：事业支出/存货等

<p>的差额（预算 10 万元、实际支出 9 万元）</p> <p>借：财政应返还额度——财政直接支付（资产类）</p> <p>贷：财政补助收入</p>	<p>贷：零余额账户用款额度</p>
<p>③下年度恢复财政直接支付额度后，发生实际支出时</p> <p>借：事业支出等</p> <p>贷：财政应返还额度——财政直接支付</p> <p>【特别提示】</p> <p>财政直接支付时，恢复额度时无需账务处理，只有在实际发生支出时再作账务处理</p>	<p>③年度终了，依据代理银行提供的对账单作注销额度的相关账务处理（额度没用完）</p> <p>借：财政应返还额度——财政授权支付（资产类）</p> <p>贷：零余额账户用款额度</p>
	<p>④下年年初恢复额度时（反向）</p> <p>借：零余额账户用款额度</p> <p>贷：财政应返还额度——财政授权支付</p> <p>【特别提示】</p> <p>财政授权支付时，恢复额度时就应进行账务处理</p>
	<p>⑤事业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的，根据未下达的用款额度（预算数 12 万元、批准的额度 8 万元）</p> <p>借：财政应返还额度——财政授权支付</p> <p>贷：财政补助收入</p>
	<p>⑥下年度收到财政部门批复的上年末未下达零余额账户用款额度时（见⑤）</p> <p>借：零余额账户用款额度</p> <p>贷：财政应返还额度——财政授权支付</p>

知识点四、长期投资的核算（时间：>1 年的债权、股权投资）

一、长期投资的取得

总原则：事业单位依法取得长期投资时，应当按照其**实际成本**作为投资成本。

【特别提示】

事业单位长期投资**增加**和**减少**时，应相应调整**非流动资产基金**，长期投资**账面余额**应与对应的**非流动资产基金（净资产类）**账面余额相等。

(一) 以**货币资金**取得的长期投资

借：长期投资（实际支付的全部价款，包括**价款、税金、手续费**等）

贷：银行存款

同时：按照**投资成本**金额

借：事业基金（**净资产类**）

贷：非流动资产基金——长期投资（**净资产类**）

(二) 以**固定资产**取得的长期投资

1. 按照**评估价值**加上**相关税费**作为**投资成本**

借：长期投资

贷：非流动资产基金——长期投资（**净资产类**）

2. 按发生的相关税费

借：其他支出（**支出类**）

贷：银行存款/应缴税费等

3. 同时，按照**投出固定资产**对应的非流动资产基金

借：非流动资产基金——固定资产

累计折旧（**已提数**）

贷：固定资产（**账面余额**）

(三) 以**已入账无形资产**取得的长期投资

1. 按照**评估价值**加上**相关税费**作为**投资成本**

借：长期投资

贷：非流动资产基金——长期投资（**净资产类**）

2. 按发生的相关税费

借：其他支出

贷：银行存款/应缴税费等

3. 同时，按照**投出无形资产**对应的非流动资产基金

借：非流动资产基金——无形资产

累计摊销（**已提数**）

贷：无形资产（**账面余额**）

(四) 以**未入账无形资产**取得的长期投资

1. 按照**评估价值**加上**相关税费**作为**投资成本**

借：长期投资

贷：非流动资产基金——长期投资（**净资产类**）

2. 按发生的相关税费

借：其他支出

贷：银行存款/应缴税费等

二、长期投资持有期间的收益

【特别提示】

事业单位长期投资在持有期间应采用**成本法**核算，除非追加（或收回）投资，否则其账面价值一直保持不变。（★★）

事业单位收到利润或者利息时

借：银行存款等

贷：其他收入——投资收益

三、长期投资的处置

长期债权投资	长期股权投资
事业单位 对外转让 或 到期收回 长期债券投资时 借：银行存款 贷：长期投资 其他收入——投资收益（ 可借可贷 ） 注意：不论差额在借方或贷方，都不能用“其他支出”科目	事业单位 转让 或 核销 长期股权投资时 ①应将长期投资 转入待处置资产 借：待处置资产损益（ 资产类 ） 贷：长期投资
同时：（ 与投资时反向 ） 借：非流动资产基金——长期投资 贷：事业基金	② 实际转让 或 报经批准 予以核销时 借：非流动资产基金——长期投资 贷：待处置资产损益 ③ 转让 长期股权投资过程中取得的净收入，应当 按照国家有关规定 处理

知识点五、固定资产的核算

一、固定资产的取得（双分录）

固定资产增加时

借：固定资产（**实际成本**）（**价、税、费**）

贷：非流动资产基金——固定资产

同时，按实际支付的金额

借：事业支出/经营支出/专用基金——修购基金

贷：财政补助收入/零余额账户用款额度/银行存款

（一）购入固定资产**扣留质量保证金**的会计处理

借：固定资产（**确定的成本**）

贷：非流动资产基金——固定资产

取得固定资产 全款 发票的	取得的 发票金额 不包括 质量保证金 的
----------------------	------------------------------------

<p>①借：事业支出等</p> <p> 贷：财政补助收入/零余额账户用款额度/银行存款（实际支付金额）</p> <p> 其他应付款（扣留期≤1年）/长期应付款（扣留期>1年）</p>	<p>①借：事业支出等（不包括质量保证金的支出金额）</p> <p> 贷：财政补助收入/零余额账户用款额度/银行存款等</p>
<p>②质保期满支付质量保证金时</p> <p>借：其他应付款/长期应付款</p> <p> 贷：财政补助收入/零余额账户用款额度/银行存款等</p>	<p>②质保期满支付质量保证金时，按照实际支付的金额</p> <p>借：事业支出等</p> <p> 贷：财政补助收入/零余额账户用款额度/银行存款等</p>

（二）融资租入固定资产的会计处理

1. 融资租入固定资产时

借：固定资产（**全部租赁价款、税、费**）（每年 100 万元，3 年，则计 **300 万元**）

 贷：长期应付款（**租赁价款：总租金 300 万元**）

 非流动资产基金——固定资产（**倒挤**）

注：租赁价款未全额支付前，固定资产与非流动资产基金不一致。付清时，则一致。

2. 同时，按照实际支付的相关税费、运输费、途中保险费、安装调试费等

借：事业支出/经营支出等

 贷：财政补助收入/零余额账户用款额度/银行存款等

3. 定期支付租金时，按照支付的租金金额

借：事业支出/经营支出等

 贷：财政补助收入/零余额账户用款额度/银行存款等

同时：

借：长期应付款

 贷：非流动资产基金——固定资产

二、计提固定资产折旧

1. 事业单位应当按照《事业单位财务规则》或相关财务制度的规定**确定是否对固定资产计提折旧**。

2. 对固定资产计提折旧的，**应当按月计提**，按照实际计提金额

借：非流动资产基金——固定资产

 贷：累计折旧

三、固定资产的处置（通过“待处置资产损益”核算）

固定资产的处置具体包括：出售、无偿调出、对外捐赠、盘亏、报废、毁损等。

知识点六、无形资产的核算

【特别提示】

事业单位购入的不构成相关硬件不可缺少组成部分的应用软件，应当作为无形资产核算。

一、无形资产的取得（双分录）

借：无形资产（★★特殊：自行研发）

贷：非流动资产基金——无形资产

同时，按照实际支付金额

借：事业支出等

贷：财政补助收入/零余额账户用款额度/银行存款等

【特别提示】

①委托软件公司开发软件视同外购无形资产进行处理，在支付软件开发费时，按照实际支付的金额作为无形资产的成本入账。

②自行开发并按照法律程序申请取得的无形资产，按照依法取得时发生的注册费、聘请律师费等费用作为无形资产的成本入账，依法取得前所发生的研究开发支出不作为无形资产成本，应当于发生时直接计入当期支出。（★★特殊）

二、计提无形资产摊销

1. 事业单位应当按照《事业单位财务规则》或相关财务制度的规定确定是否对无形资产计提摊销。

2. 对无形资产计提摊销的，应当按月计提，按照实际计提金额

借：非流动资产基金——无形资产

贷：累计摊销

三、无形资产的处置（通过“待处置资产损溢”核算）

无形资产处置具体包括：转让、无偿调出、对外捐赠无形资产。

知识点七、结转结余和结余分配的核算

1. 事业单位应当严格区分财政补助结转结余和非财政补助结转结余。

2. 财政拨款结转结余不参与事业单位的结余分配、不转入事业基金，单独设置“财政补助结转”和“财政补助结余”科目核算。（★★）

3. 非财政补助结转结余通过设置“非财政补助结转”（如：专项）、“事业结余”、“经营结余”、“非财政补助结余分配”等科目核算。

一、财政补助结转结余的核算

①财政补助结转资金	a. 是指当年支出预算已执行但尚未完成或因故未执行，下年需按原用途继续使用的财政补助资金。（项目未完成）
-----------	--

	b. 财政补助结转包括 基本支出结转 和 项目支出结转
②财政补助 结余 资金	a. 是指 支出预算工作目标已完成 ，或由于受政策变化、计划调整等因素影响工作 终止 ，当年 剩余的财政补助资金 。（项目完成或 终止，剩余的 ） b. 财政补助结余是财政补助 项目支出结余资金

(一) 财政补助结转的核算

1. 会计期末

借：财政补助收入——基本支出/项目支出

贷：财政补助**结转**——基本支出结转/项目支出结转（**净资产类**）

根据财政补助支出本期发生额

借：财政补助**结转**——基本支出结转、项目支出结转

贷：事业支出——财政补助支出（基本支出、项目支出）

——基本支出（财政补助支出）、项目支出（财政补助支出）

2. 年末，完成上述财政补助收入结转后，应当对财政补助各明细项目**执行情况**进行分析，**按照有关规定将符合财政补助结余性质的项目余额转入财政补助结余。**

借：财政补助**结转**——项目支出结转

贷：财政补助**结余**（**净资产类**）

或反之。

3. **按规定上缴财政补助结转资金或注销财政补助结转额度的**，按照**实际上缴资金数额或注销的资金额度**数额。

借：财政补助**结转**

贷：财政应返还额度/零余额账户用款额度/银行存款等

【特别提示】

取得主管部门归集调入财政补助结转资金或额度的，作相反会计分录。

(二) 财政补助**结余**的核算

1. 年末，对财政补助**各明细项目执行情况**进行分析，按照有关规定将符合**财政补助结余性质**的项目余额转入财政补助结余。

借：财政补助**结转**——项目支出结转（**净资产类**）

贷：财政补助**结余**（**净资产类**）

或反之

2. **按规定上缴财政补助结余资金或注销财政补助结余额度的**，按照**实际上缴资金数额或注销的资金额度**数额。

借：财政补助**结余**

贷：财政应返还额度/零余额账户用款额度/银行存款等

【特别提示】

取得主管部门归集调入财政补助结余资金或额度的，做相反会计分录。

二、非财政补助结转的核算

非财政补助**结转**资金：是指事业单位除财政补助收支以外的各专项资金（★★★）收入与其相关支出相抵后**剩余滚存的、须按规定用途使用的**结转资金。

（一）期末，事业单位应当将除财政补助收支以外的各专项资金收支结转入“非财政补助**结转**”科目。（收入中专项部分）

借：事业收入

 上级补助收入

 附属单位上缴收入

 其他收入

贷：非财政补助**结转**

借：非财政补助**结转**

 贷：事业支出——非财政专项资金支出

 ——项目支出（非财政专项资金支出）

 其他支出

（二）年末，完成非财政补助专项资金结转后，应当对非财政补助专项结转资金各项目情况进行分析，将**已完成项目的剩余资金**区分以下情况处理

1. 缴回原专项资金拨入单位的

借：非财政补助**结转**

 贷：银行存款等

2. 留归本单位使用的

借：非财政补助**结转**

 贷：事业基金（**净资产类**）（类似企业的**未分配利润**）

【特别提示】项目未完成，“非财政补助**结转**”科目有余额。

三、非财政补助结余的核算（包括：事业结余和经营结余）

事业结余：是事业单位一定期间除财政补助收支、非财政专项资金收支、经营收支以外的各项收支相抵后的余额。

经营结余：是事业单位一定期间各项经营收支相抵后余额**弥补以前年度经营亏损**后的余额。

（一）事业结余的核算（设置“**事业结余**”科目）（**不是**专项资金的部分）

期末：

1. 借：事业收入

上级补助收入
附属单位上缴收入
其他收入

贷：事业**结余**

2. 借：事业**结余**

贷：事业支出——**其他**资金支出

——基本支出（**其他**资金支出）、项目支出（**其他**资金支出）

其他支出

对附属单位补助支出

上缴上级支出

3. 年末（★★借方或贷方余额**都结转**）

借：事业结余

贷：非财政补助结余分配

或**反向**

（二）经营结余的核算

借：经营收入

贷：经营**结余**

借：经营**结余**

贷：经营支出

期末：

1. 经营结余为**贷方余额**

借：经营结余

贷：非财政补助结余分配

2. 如为**借方余额**，为**经营亏损**，**不予结转**。（★★**重点掌握**）

（三）非财政补助**结余**分配的核算

1. 计算应缴纳的企业所得税

借：非财政补助**结余分配**

贷：应缴税费——应缴企业所得税

2. 按有关规定提取职工福利基金

借：非财政补助结余分配

贷：专用基金——职工福利基金

3. 将余额转入事业基金

借：非财政补助结余分配

贷：事业**基金**

或反之

第二十一章 民间非营利组织 会计

本章考情分析

本章内容难度不大，主要以考核客观题形式为主。

知识点一、民间非营利组织的概念和特征

目前，我国的民间非营利组织主要包括在民政部门登记的社会团体、基金会、民办非企业单位。

概念	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	民间非营利组织应当同时具备以下 3 个特征： 1. 该组织不以营利为宗旨和目的；（这一特征与企业的营利性相区别）
特征	【特别提示】 强调民间非营利组织目的的非营利性，并不排除因提供商品或者社会服务而获取相应收入或者收取合理费用，只要这些营利活动的所得最终用于组织的非营利事业 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 【特别提示】 行政事业单位尽管也属于非营利组织，但国家对这些组织及其净资产拥有所有权

知识点二、民间非营利组织会计的特点

1. 以权责发生制为会计核算基础。
2. 在采用历史成本计价的基础上，引入公允价值计量基础。（如通过接受捐赠业务取得的资产，很难取得历史成本）
3. 由于民间非营利组织资源提供者既不享有组织的所有权，也不取得经济回报，因此，其会计要素不应包括所有者权益和利润，而是设置了“净资产”这一要素。

4. 由于民间非营利组织采用权责发生制作为会计核算基础，因此设置了“费用”要素。

知识点三、民间非营利组织的会计要素（划分为2类）

(一) 反映财务状况的会计要素 (资产－负债＝净资产)	①资产：是指过去的交易或者事项形成并由民间非营利组织拥有或者控制的资源，该资源预期会给民间非营利组织带来经济利益或者服务潜力，包括流动资产、长期投资、固定资产、无形资产和受托代理资产等
	②负债：是指过去的交易或者事项形成的现时义务，履行该义务预期会导致含有经济利益或者服务潜力的资源流出民间非营利组织，包括流动负债、长期负债和受托代理负债等
	③净资产：是指民间非营利组织的资产减去负债后的余额，包括限定性净资产和非限定性净资产
(二) 反映业务成果的会计要素 (收入－费用＝净资产变动额)	①收入：是指民间非营利组织开展业务活动取得的、导致本期净资产增加的经济利益或者服务潜力的流入。包括捐赠收入、会费收入、提供服务收入、政府补助收入、投资收益、商品销售收入等主要业务活动收入和其他收入
	②费用：是指民间非营利组织为开展业务活动所发生的、导致本期净资产减少的经济利益或者服务潜力的流出，包括业务活动成本、管理费用、筹资费用和其他费用等

知识点四、受托代理业务的核算

一、受托代理业务的概念

受托代理业务：是指民间非营利组织从委托方收到受托资产，并按照委托人的意愿（★）将资产转赠给指定的其他组织或者个人的受托代理过程。

【特别提示】

民间非营利组织本身在此业务活动过程中只是起“中介作用”，没有权力改变上述资产的用途或者变更受益人。

二、受托代理业务的核算

总原则：对于受托代理业务，民间非营利组织应当比照“接受捐赠资产”的原则确认和计量受托代理资产，同时应当按照其金额确认相应的受托代理负债。

(一) 收到受托代理资产时

借：受托代理资产

贷：受托代理负债

其中，受托代理资产的入账价值应当按照以下方法确定：

1. 如果受托代理资产为**现金、银行存款或其他货币资金**，应当按照**实际收到的金额**作为受托代理资产的入账价值；

2. 如果受托代理资产为**短期投资、存货、长期投资、固定资产和无形资产**等非现金资产，应当视**不同情况**确定其入账价值：

(1) 如果**委托方提供了有关凭据**（如发票、报关单、有关协议等），应当**按照凭据上标明的金额**作为入账价值；

(2) 如果**凭据上标明的金额**与受托代理资产的**公允价值**相差较大，受托代理资产应当以其**公允价值**作为入账价值；

(3) 如果**捐赠方没有提供有关凭据的**，受托代理资产应当按照其**公允价值**作为入账价值。

(二) **转赠或者转出**受托代理资产时（与接收时反向）

借：受托代理负债

贷：受托代理资产

(三) 收到的受托代理资产如果为**现金、银行存款或其他货币资金**，可以不通过“受托代理资产”科目核算。

1. 取得这些受托代理资产

借：现金——受托代理资产

 银行存款——受托代理资产

 其他货币资金——受托代理资产

贷：受托代理负债

2. **转赠或者转出**受托代理资产（反向结转）

借：受托代理负债

 贷：现金——受托代理资产

 银行存款——受托代理资产

 其他货币资金——受托代理资产

知识点五、捐赠收入的核算

一、捐赠收入的概念

(一) 捐赠一般具有以下**3个基本特征**：

1. 捐赠是**无偿地**转让资产或者清偿或取消负债，属于**非交换交易**；

2. 捐赠是**自愿地**转让资产或者清偿或取消负债，从而将捐赠与纳税、征收罚款等**其他非交换交易**区分开来；

3. 捐赠交易中资产或劳务的转让**不属于所有者的投入或向所有者的分配**。

(二) 捐赠收入应当根据相关资产提供者对资产的使用**是否设置了限制**，划分为**限定性收入**和**非限定性收入**分别进行核算。

【特别提示】

①应当区分**捐赠与捐赠承诺**

捐赠承诺：是指捐赠现金或其他资产的**书面协议或口头约定**等。捐赠承诺**不满足非交换交易收入**的确认条件。

民间非营利组织对于**捐赠承诺**，**不应予以确认**，但可以在**会计报表附注**中作**相关披露**。

②民间非营利组织对于其**接受的劳务捐赠**，**不应予以确认**，但应当在**会计报表附注**中作**相关披露**。

二、捐赠收入的核算

(一) 接受捐赠时，按照**应确认的金额**

1. 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

 固定资产/无形资产等

 贷：捐赠收入——限定性收入

 ——非限定性收入

2. 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，按照**需要偿还的金额**（需要返还时，计入“管理费用”）。

借：管理费用

 贷：其他应付款

(二) 如果**限定性捐赠收入**的限制在确认收入的当期**得以解除**

借：捐赠收入——限定性收入

 贷：捐赠收入——非限定性收入

(三) 期末，**分别结转余额**（结转后**捐赠收入无余额**）

1. 借：捐赠收入——限定性收入

 贷：限定性净资产

2. 借：捐赠收入——非限定性收入

 贷：非限定性净资产

知识点六、会费收入的核算

【特别提示】

一般情况下，民间非营利组织的**会费收入**为**非限定性收入**，除非相关资产提供者对资产的使用设置了限制。

民间非营利组织的会费收入通常属于**非交换交易收入**。

知识点七、业务活动成本的核算

业务活动成本：是指民间非营利组织**为了实现**其业务活动目标、**开展**某项目活动或者提供服务所发生的费用。

1. 发生的业务活动成本

借：业务活动成本

贷：现金

银行存款

存货

应付账款等

2. 会计期末

借：非限定性净资产

贷：业务活动成本

知识点八、净资产的核算

一、净资产的分类

按照**是否受到限制**，净资产分为**限定性净资产**和**非限定性净资产**。

二、限定性净资产的核算

1. 期末结转限定性收入

借：捐赠收入——限定性收入等

贷：限定性净资产

2. 限定性净资产的重分类

借：限定性净资产

贷：非限定性净资产

三、非限定性净资产的核算

1. 期末结转非限定性收入和成本费用项目

(1) 期末结转**非限定性收入**

借：捐赠收入——非限定性收入

会费收入——非限定性收入

提供服务收入——非限定性收入

政府补助收入——非限定性收入

商品销售收入——非限定性收入

投资收益——非限定性收入

其他收入——非限定性收入

贷：非限定性净资产

(2) 期末结转成本费用项目

借：非限定性净资产

 贷：业务活动成本

 管理费用

 筹资费用

 其他费用

2. 限定性净资产的重分类；

如果限定性净资产的**限制已经解除**，应当对净资产**进行重新分类**。

【特别提示】

有些情况下，资源提供者或者国家法律、行政法规会对以前期间**未设置限制的资产增加时间或用途限制**。

借：非限定性净资产

 贷：限定性净资产

3. 调整**以前期间**非限定性收入、费用项目

知识点九、民间非营利组织财务会计报告的构成

民间非营利组织的会计报表至少应当包括**资产负债表（财务状况）、业务活动表（营运成果）和现金流量表（现金流量）**三张基本报表，同时民间非营利组织还应当编制**会计报表附注**。