

注册会计师 会计 教材精讲班

第三十章 政府及民间非营利组织会计

【考情分析】

本章收录《政府会计准则》和《民间非营利组织会计制度》相关内容，考试均为客观题，近三年平均分在 2-4 分。

【本章内容】

阐述 2 个知识点：

1. 政府会计
2. 民间非营利组织会计

【本章内容】

2022 年：

(1) 修改“财政拨款收支业务”的表述；(2) 增加“单位需要向同级财政上缴专项债券对应项目专项收入”的会计处理；(3) 增加“单位按规定出资成立非营利法人单位”的会计处理；(4) 增加“专用结余的核算”；(5) 增加“固定资产由哪个部门进行会计核算”的说明及增加“调整固定资产暂估价值”的会计处理；(6) 修改“自行研发取得的无形资产”的表述；(7) 增加“PPP 项目合同”；(8) 增加“部门（单位）合并财务报表”等。

【知识点 1】政府会计

政府会计是会计体系的重要分支，它是运用会计专门方法对政府及其组成主体的财务状况、运行情况（含运行成本）、现金流量、预算执行等情况进行全面核算、监督和报告。

(一) 政府会计标准体系		
由政府会计基本准则、具体准则及应用指南和政府会计制度等组成		
(二) 政府会计核算模式		
预算会计	预算会计应准确完整反映政府预算收入、预算支出和预算结余等预算执行信息	
财务会计	财务会计应全面准确反映政府的资产、负债、净资产、收入、费用等财务信息	
两者关系	适度分离：“双功能”、“双基础”、“双报告”	
	相互衔接：会计要素相互协调，决算报告和财务报告相互补充，共同反映政府会计主体的预算执行信息和财务信息	
(三) 政府会计要素		
预算会计	预算收入	预算收入是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 预算收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	预算支出是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。预算支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	预算结余是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 预算结余包括结余资金和结转资金。结余资金是指年度预算执行终了，预算收入实际完成数扣除预算支出和结转资金后剩余的资金。结转资金是指预算安排项目的支出年终尚未执行完毕或者因故未执行且下年需要按原用途继续使用的资金
(三) 政府会计要素		
财务会计	资产	资产是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

	负债	负债是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
	净资产	净资产是指政府会计主体资产扣除负债后的净额。
	收入	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
	费用	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
(四) 财务会计要素的确认和计量		
	确认	计量
资产	一是与该经济资源相关的服务潜力很可能实现或者经济利益很可能流入政府会计主体；二是该经济资源的成本或者价值能够可靠地计量	政府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。政府会计主体在对资产进行计量时，一般应当采用历史成本。
负债	一是履行该义务很可能导致含有服务潜力或者经济利益的经济资源流出政府会计主体；二是该义务的金额能够可靠地计量	政府负债的计量属性主要包括历史成本、现值和公允价值。政府会计主体在对负债进行计量时，一般应当采用历史成本
(四) 财务会计要素的确认和计量		
财务会计要素的确认和计量		确认
	净资产	资产扣除负债后的净额，其金额取决于资产和负债的计量
	收入	一是与收入相关的含有服务潜力或者经济利益的经济资源很可能流入政府会计主体；二是含有服务潜力或者经济利益的经济资源流入会导致政府会计主体资产增加或者负债减少；三是流入金额能够可靠地计量
	费用	一是与费用相关的含有服务潜力或者经济利益的经济资源很可能流出政府会计主体；二是含有服务潜力或者经济利益的经济资源流出会导致政府会计主体资产减少或者负债增加；三是流出金额能够可靠地计量
(五) 政府财务报告		
目标	向财务报告使用者提供与政府财务状况、运行情况和现金流量等有关的信息，反映政府会计主体公共受托责任履行情况，有助于财务报告使用者作出决策或者进行监督和管理	
构成	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）、附注和其他应当在财务报告中披露的相关信息和资料。政府财务报告主要分为：政府部门财务报告政府综合财务报告	
(六) 政府决算报告		
目标	向决算报告使用者提供与政府预算执行情况有关的信息，综合反映政府会计主体预算收支的年度执行结果，有助于决算报告使用者进行监督和管理，并为编制后续年度预算提供参考和依据	
构成	决算报表和其他应当在决算报告中反映的相关信息和资料 政府单位的预算会计报表是单位通过预算会计核算直接形成的报表，是决算报表的主要信息来源。预算会计报表至少包括预算收入支出表、预算结转结余变动表和财政拨款预算收入支出表	

【例题·单选题】下列各项关于政府会计的表述中，正确的是（ ）。(2021年)

- A. 政府财务报告分为政府部门财务报告和政府综合财务报告
 B. 政府财务报告的编制以收付实现制为基础
 C. 政府财务会计要素包括资产、负债、净资产、收入、成本和费用
 D. 政府财务报告包括政府决算报告

【答案】A

【解析】政府财务报告主要分为政府部门财务报告和政府综合财务报告，不包括政府决算报告，选项 A 正确，选项 D 不正确；政府财务报告的编制主要以权责发生制为基础，选项 B 不正确；政府财务会计要素包括资产、负债、净资产、收入和费用，选项 C 不正确。

【知识点 2】政府单位特定业务的会计核算

一、单位会计核算一般原则

单位预算会计	会计要素：预算收入、预算支出、预算结余	
	会计等式：预算收入－预算支出＝预算结余	
	会计基础：收付实现制	
单位财务会计	会计要素：资产、负债、净资产、收入、费用	
	会计等式	反映财务状况：资产－负债＝净资产 反映运行情况：收入－费用＝本期盈余
	会计基础	权责发生制

【例题 30-1·多选题】下列各项关于政府单位特定业务会计核算的一般原则中，正确的有（ ）。

- A. 除另有规定外，单位预算会计采用收付实现制
- B. 对于单位应上缴财政的现金所涉及的收支业务，进行预算会计处理
- C. 政府单位财务会计实行权责发生制
- D. 对于纳入部门预算管理的现金收支业务，同时进行财务会计和预算会计核算

【答案】ACD

【例题 30-2·多选题】下列各项中，属于民间非营利组织会计要素的有（ ）。

- A. 收入
- B. 费用
- C. 利润
- D. 所有者权益

【答案】AB

【解析】民间非营利组织会计要素包括资产、负债、净资产、收入和费用。

二、财政拨款收支业务

财政拨款收支业务是绝大多数单位的主要业务，“财政拨款（预算）收入”科目核算单位从同级财政部门取得的各类财政拨款。实行国库集中支付的单位，财政资金的支付方式包括财政直接支付和财政授权支付。单位核算国库集中支付业务，应当在进行预算会计核算的同时进行财务会计核算。单位在财务会计中应当设置“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“财政应返还额度”等科目，在预算会计中应设置“财政拨款预算收入”“资金结存——零余额账户用款额度”“资金结存——财政应返还额度”科目。【2022 修改】

三、非财政拨款收支业务

单位需要向同级财政上缴专项债券对应项目专项收入的，取得专项收入时，应当借记“银行存款”等科目，贷记“应缴财政款”科目；实际上缴时，借记“应缴财政款”科目，贷记“银行存款”等科目；预算会计不作处理。【2022 新增】

单位按规定出资成立非营利法人单位，如事业单位、社会团体、基金会等，不应按照投资业务进行会计处理，在出资时应当按照出资金额，在财务会计中借记“其他费用”科目，贷记“银行存款”等科目，同时在预算会计中借记“其他支出”科目，贷记“资金结存”科目。【2022 新增】

四、预算结转结余及分配业务

专用结余的核算：【2022 新增】专用结余是指事业单位按照规定从非财政拨款结余中提取的具有专门用途的资金。

（1）从本年度非财政拨款结余或经营结余中提取基金

预算会计

借：非财政拨款结余分配

贷：专用结余

同时财务会计

借：本年盈余分配

贷：专用基金

(2) 根据规定使用从非财政拨款结余或经营结余中提取的专用基金时，按照使用金额

预算会计

借：专用结余

贷：资金结存——货币资金

同时财务会计

借：专用基金

贷：银行存款

五、净资产业务

包括：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、以前年度损益调整