

专题九
政府会计
民间非营利组织会计
教材架构

政府会计	概述	标准体系	基本准则、具体准则及应用指南和会计制度
		核算模式	①双功能： a. 预算会计：预算收入、预算支出与预算结余 b. 财务会计：资产、负债、净资产、收入和费用 ②双基础、双报告： a. 预算会计→收付实现制→决算报告 b. 财务会计→权责发生制→财务报告 ③平行记账：纳入部门预算管理的现金收支业务
		军队、已纳入企业财务管理体系的单位和执行《民间非营利组织会计制度》的社会团体，不适用政府会计标准体系。	

教材架构

政府会计	特定业务	国库集中支付业务：授权支付、直接支付
		应收账款和坏账准备业务
		长期投资业务：长期债券投资、长期股权投资
		无形资产业务
		公共基础设施和政府储备物资
		资产处置业务
		受托代理资产和受托代理负债
		待摊费用和预提费用
		借款

教材架构

民间非营利组织会计	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； ③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
	会计要素	资产=负债+净资产
		收入-费用=净资产变动额

教材架构

特定业务	受托代理	注意区分
	捐赠收入	
	会费收入	
	业务活动成本	
	净资产	

【例题■ 多选题】关于政府会计，下列表述中正确的有（ ）。

- A. 政府会计应当实现预算会计和财务会计双重功能
- B. 政府会计主体应当编制决算报告和财务报告
- C. 政府会计实行收付实现制
- D. 政府会计主体分别建立预算会计和财务会计两套账

【答案】AB

【解析】选项 C，预算会计实行收付实现制，财务会计实行权责发生制；选项 D，政府预算会计和财务会计“适度分离”，并不是要求政府会计主体分别建立预算会计和财务会计两套账。

【例题■多选题】某事业单位 2019 年度收到财政部门批复的 2018 年年末未下达零余额账户用款额度 300 万元，下列会计处理中，正确的有（ ）。

- A. 贷记“资金结存—财政应返还额度”300 万元
- B. 借记“资金结存—零余额账户用款额度”300 万元
- C. 贷记“财政应返还额度”300 万元
- D. 借记“零余额账户用款额度”300 万元

【答案】ABCD

【解析】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，在财务会计中：

借：零余额账户用款额度 300

贷：财政应返还额度 300

同时在预算会计中：

借：资金结存—零余额账户用款额度 300

贷：资金结存—财政应返还额度 300

【提示】国库集中支付—直接支付

	财务会计	预算会计
年初给额度	不做账	
日常支出	借：库存物品/单位管理费用等 贷：财政拨款收入	借：行政支出/事业支出 贷：财政拨款预算收入
年末	借：财政应返还额度—直接 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
下年初恢复额度并支出	借：库存物品/单位管理费用等 贷：财政应返还额度—直接	借：行政支出/事业支出 贷：资金结存—财政应返还额度

【提示】国库集中支付—授权支付

	财务会计	预算会计
年初给 额度	借：零余额账户用款额度 贷：财政拨款收入	借：资金结存—零余额 贷：财政拨款预算收入
日常 支出	借：库存物品/单位管理费用等 贷：零余额账户用款额度	借：行政支出/事业支出等 贷：资金结存—零余额
年末	借：财政应返还额度—授权 贷：零余额账户用款额度	借：资金结存—应返还 贷：资金结存—零余额
	借：财政应返还额度—授权 贷：财政拨款收入	借：资金结存—应返还 贷：财政拨款预算收入
下年初 恢复额 度	借：零余额账户用款额度 贷：财政应返还额度—授权	借：资金结存—零余额 贷：资金结存—应返还

【例题■ 单选题】关于国库集中直接支付业务，下列事项中正确的是（ ）。

- A. 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进行会计处理
- B. 应设置“零余额账户用款额度”账户
- C. 对财政应返还额度，下年度收到财政部门批复财政直接支付额度时进行会计处理
- D. 应当在进行预算会计核算的同时进行财务会计核算

【答案】D

【例题■ 单选题】2017年12月31日，某事业单位应收账款余额为200万元，该单位经分析应收账款的性质、构成及以往坏账损失发生率等因素后，估计有4%的应收账款可能无法收回，因此确定坏账准备的提取比例为应收账款余额的4%。2018年9月，该单位发现有4万元的应收账款已经确实无法收回，按规定报经批准后核销坏账。2018年12月31日，该单位应收账款余额为400万元，该单位估计的坏账准备的计提比率仍然为年末应收账款余额的4%。假定该单位在2017年之前未计提过坏账准备，该单位其他应收款预计不会发生坏账损失。该单位2018年应提取的坏账准备为（ ）万元。

- A. 16
- B. 12
- C. 14
- D. 18

【答案】B

【解析】该单位2018年末“坏账准备”科目余额=400×4%=16（万元），计提坏账准备前“坏账准备”科目的贷方余额=200×4%-4=4（万元），该单位2018年应提取的坏账准备=16-4=12（万元）。

【提示】应收账款和坏账准备的核算原则

- ① 事业单位收回后不应上缴财政的应收账款应当计提坏账准备；
- ② 当期应补提（或冲减）的坏账准备=按照期末应收账款和其他应收款计算应计提的坏账准备金额-坏账准备科目期末贷方余额（或+坏账准备科目期末借方余额）

【例题■ 单选题】关于事业单位长期债券投资的会计处理，下列表述中错误的是（ ）。

- A. 长期债券投资在取得时，应当按照实际成本作为初始投资成本

- B. 事业单位收到取得债券投资时实际支付价款中包含的已到付息期但尚未领取的利息时,在预算会计中借记“银行存款”科目,贷记“应收利息”科目
- C. 长期债券投资持有期间,应当按期以债券票面金额与票面利率计算确认利息收入
- D. 到期收回或对外出售长期债券投资,应当在财务会计中,按照实际收到的金额,借记“银行存款”科目,按照长期债券投资的账面余额,贷记“长期债券投资”科目,按照相关应收利息金额,贷记“应收利息”科目,按照其差额,贷记或借记“投资收益”科目

【答案】B

【解析】事业单位收到取得债券投资时实际支付价款中包含的已到付息期但尚未领取的利息时,在财务会计中借记“银行存款”科目,贷记“应收利息”科目;同时在预算会计中借记“资金结存—货币资金”科目,贷记“投资支出”等科目。

【提示】长期投资的核算

①长期股权投资持有期间通常应采用权益法核算,事业单位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,应当采用成本法核算。

②以固定资产或无形资产交换取得长期股权投资的,固定资产/无形资产账面价值与长期股权投资账面价值和相关税费的差额如在借方,应计入资产处置费用,在贷方则计入其他收入;
借: 长期股权投资(评估价值+相关税费)

 累计折旧/摊销

 资产处置费用(借差)

贷: 固定资产/无形资产

 银行存款/其他应交税费等(相关税费支出)

 其他收入(贷差)

③如果事业单位到期收回或对外出售的是以前年度以货币资金取得的债券投资,应将投资支出改为其他结余。

借: 资金结存—货币资金

 贷: 投资支出

 其他结余

 投资预算收益

【例题■多选题】关于事业单位长期股权投资权益法核算,下列表述中正确的有()。

- A. 采用权益法核算的,事业单位应当根据其在被投资单位所享有的所有者权益份额的变动对长期股权投资的账面余额进行调整
- B. 被投资单位发生净亏损的,事业单位一定按照应分担的份额,借记“投资收益”科目,贷记“长期股权投资—损益调整”科目
- C. 被投资单位发生除净损益和利润分配以外的所有者权益变动的,事业单位应当按照应享有或应分担的份额,借记或贷记“权益法调整”科目,贷记或借记“长期股权投资—其他权益变动”科目
- D. 事业单位处置长期股权投资时,应当按照原记入“权益法调整”科目的相应部分金额,借记或贷记“权益法调整”科目,贷记或借记“投资收益”科目

【答案】ACD

【解析】选项B,被投资单位发生净亏损的,事业单位按照应分担的份额,借记“投资收益”科目,贷记“长期股权投资—损益调整”科目,但以“长期股权投资”科目的账面余额减记至零为限,事业单位负有承担额外损失义务的除外。

【例题■单选题】2019年6月30日,某行政单位经批准以其1部公务轿车置换另一单位的办公用品(不符合固定资产确认标准)一批,办公用品已验收入库。该轿车账面余额为40万元,已计提折旧20万元,公允价值为25万元。置换过程中该单位收到对方支付的补价2

万元已存入银行，另外以现金支付运输费 1 万元。假定不考虑其他因素，该行政单位换入库存物品的入账价值为（ ）万元。

- A. 26
- B. 19
- C. 28
- D. 24

【答案】D

【解析】该行政单位换入库存物品的入账价值=25-2+1=24（万元）。

【例题■多选题】关于政府单位无形资产的会计处理，下列各项中正确的有（ ）。

- A. 政府单位购入的不构成相关硬件不可缺少组成部分的软件，应当确认为无形资产
- B. 政府单位自创商誉及内部产生的品牌、报刊名等，不应确认为无形资产
- C. 政府单位外购的无形资产，其成本包括购买价款、相关税费（不包括按规定可抵扣的增值税进项税额）以及可归属于该项资产达到预定用途前所发生的其他支出
- D. 政府单位自行研究开发项目研究阶段的支出，应当于发生时计入无形资产

【答案】ABC

【解析】选项 D，政府单位自行研究开发项目研究阶段的支出，应当于发生时计入当期费用。

【提示】无形资产的核算原则

- ①政府单位自创商誉以及内部产生的品牌、报刊名等，不应确认为无形资产。
- ②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，应当将已发生的开发支出金额全部转入当期费用。
- ③对使用年限有限的无形资产应进行摊销，但已摊销完毕仍继续使用的无形资产和以名义金额计量的无形资产除外。
- ④非大批量购入，单价小于 1000 元的无形资产，可以于购买的当期将其成本一次性全部转销，计入当期费用。

【提示】受托代理资产和受托代理负债

单位收到的受托代理资产为现金和银行存款的，应当通过库存现金、银行存款科目进行核算。

【提示】资产处置的核算原则

- ①政府单位应当将被处置资产账面价值转销记入资产处置费用科目，并按照收支两条线将处置收入扣除相关处置费用后的处置净收益上缴财政；
- ②如按规定将资产处置净收益纳入单位预算管理的，应将净收益在财务会计中记入其他收入科目
- ③资产报废、毁损、盘盈、盘亏
在报经批准前将相关资产账面价值转入待处理财产损溢科目，待报经批准后再进行资产处置的相关会计处理

【例题■单选题】关于行政事业单位资产业务的会计处理，下列表述中错误的是（ ）。

- A. 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可以采用名义金额计量
- B. 对于接受捐赠的资产，其成本能够确定的，应当按照确定的成本减去相关税费后的净额计入捐赠收入
- C. 置换取得的资产，其成本按照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确定
- D. 无偿调入的资产，其成本按照调出方账面价值加上相关税费等确定

【答案】A

【解析】选项 A，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，其初始成本不能采用名义金额计量。

【例题■多选题】关于事业单位借款业务的会计处理，下列表述中正确的有（ ）。

- A. 事业单位借入各种短期、长期借款时，应当按照实际借入的本金金额，在财务会计中借记“银行存款”科目，贷记“短期借款”“长期借款—本金”科目；同时在预算会计中借记“资金结存—货币资金”科目，贷记“债务预算收入”科目
- B. 事业单位应当按照借款本金和合同或协议约定的利率按期计提借款利息
- C. 事业单位为购建固定资产等工程项目借入的专门借款的，对于发生的专门借款利息，应当按照借款利息减去尚未动用的借款资金产生的利息收入后的金额，计入工程成本
- D. 事业单位除工程项目专门借款以外的其他借款计提的利息，应当计入当期费用

【答案】ABD

【解析】选项C，事业单位为购建固定资产等工程项目借入的专门借款的，对于发生的专门借款利息，应当按照借款利息减去尚未动用的借款资金产生的利息收入后的金额，属于工程项目建设期间发生的，计入工程成本；不属于工程项目建设期间发生的，计入当期费用。

【例题■计算题】甲单位为事业单位，乙单位为行政单位。2018年度和2019年度，甲单位和乙单位发生的有关经济业务或事项如下：除下列资料外，不考虑其他因素。

要求：根据下列资料编制相关会计分录

资料一：2018年10月10日，甲单位根据经过批准的部门预算和用款计划，向同级财政部门申请支付第三季度水费20万元。10月20日，财政部门经审核后，以财政直接支付方式向自来水公司支付了该单位的水费20万元。10月25日，该事业单位收到了“财政直接支付入账通知书”。

【答案】

10月25日，该事业单位收到了“财政直接支付入账通知书”时：

借：单位管理费用 20

贷：财政拨款收入 20

同时

借：事业支出 20

贷：财政拨款预算收入 20

资料二：2018年12月31日，甲单位应收账款余额为100万元，坏账准备的提取比例为应收账款余额的5%。2019年8月，该单位发现有4万元的应收账款已经确实无法收回，按规定报经批准后核销坏账。2019年12月31日，该单位应收账款余额为200万元，该单位估计的坏账准备的计提比率仍然为年末应收账款余额的5%。假定该单位在2018年之前未计提过坏账准备，该单位其他应收款预计不会发生坏账损失。

【答案】

①2018年12月31日计提坏账准备

甲单位应计提的坏账准备金额=100×5%=5（万元）

借：其他费用 5

贷：坏账准备 5

②2019年8月核销坏账

借：坏账准备 4

贷：应收账款 4

③2019年12月31日计提坏账准备。

甲单位2019年末“坏账准备”科目余额=200×5%=10（万元），年末计提坏账准备前，“坏账准备”科目的贷方余额=5-4=1（万元），2019年末应补提的坏账准备金额=10-1=9（万元）。

借：其他费用 9

贷：坏账准备 9

资料三：2018年1月2日，甲单位与乙软件公司签订合同，委托乙公司开发一套用于专业业务活动的业务管理系统。合同约定，自合同签订后8日内甲单位预付开发费用200万元，开发完交付使用后甲单位支付剩余开发费用300万元。1月8日，甲单位以银行存款支付了200万元预付款。6月20日，软件开发完成交付使用，甲单位以财政授权支付方式支付剩余开发费用300万元。

【答案】

①2018年1月8日支付预付开发费

借：预付账款 200

贷：银行存款 200

同时，

借：事业支出 200

贷：资金结存—货币资金 200

②2018年6月20日支付剩余开发费

借：无形资产 500

贷：预付账款 200

零余额账户用款额度 300

同时，

借：事业支出 300

贷：资金结存—零余额账户用款额度 300

资料四：2018年5月10日，甲单位某项技术研究项目经过前期研究进入开发阶段。11月20日，该项目开发获得成功并依法申请取得了专利权，开发阶段共发生相关支出150万元，另在申请专利权过程中发生专利登记费5万元、律师费2万元，均用银行存款支付。

【答案】

借：无形资产—专利权 157

贷：研发支出—开发支出 150

银行存款 7

同时，

借：事业支出 7

贷：资金结存—货币资金 7

资料五：2018年12月31日，乙单位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之间的差额为20万元。2019年初，财政部门恢复了乙单位的财政直接支付额度。2019年1月15日，乙单位以财政直接支付方式购买一批办公用物资（属于上年预算指标数），支付给供应商15万元价款，假定不考虑相关税费。

【答案】

①2018年12月31日补记指标：

借：财政应返还额度—财政直接支付 20

贷：财政拨款收入 20

同时，

借：资金结存—财政应返还额度 20

贷：财政拨款预算收入 20

②2019年1月15日使用上年预算指标购买办公物资：

借：库存物品 15

贷：财政应返还额度—财政直接支付 15

同时，

借：行政支出 15

贷：资金结存—财政应返还额度 15

【例题■多选题】关于民间非营利组织会计，下列说法中正确的有（）。

- A. 以权责发生制为会计核算基础
- B. 在采用历史成本计价的基础上，引入公允价值计量基础
- C. 反映财务状况的会计要素包括资产、负债和所有者权益
- D. 以收付实现制为会计核算基础

【答案】AB

【解析】反映财务状况的会计要素包括资产、负债和净资产；民间非营利组织以权责发生制为基础进行会计核算。

【例题■多选题】下列各项中，关于民间非营利组织的财务会计报告的表述中正确的有（）。

- A. 民间非营利组织的会计报表至少应当包括资产负债表、业务活动表和现金流量表
- B. 民间非营利组织无须编制会计报表附注
- C. 财务情况说明书是对民间非营利组织一定会计期间业务活动以及财务、收入、成本费用情况进行分析说明的书面文字报告
- D. 民间非营利组织的财务会计报告有助于提高民间非营利组织的透明度，增强其社会公信力

【答案】ACD

【解析】选项B，民间非营利组织应当编制会计报表附注。

【例题■单选题】下列账户余额期末应转入限定性净资产的是（）。

- A. 提供服务收入—非限定性收入
- B. 非限定性净资产
- C. 捐赠收入—限定性收入
- D. 其他收入—非限定性收入

【答案】C

【解析】期末，“捐赠收入—限定性收入”科目余额要转入到“限定性净资产”科目中。

【例题■单选题】2018年10月10日，某民办学校获得一笔200万元的政府补助收入，政府规定该补助用于资助贫困学生，至2018年12月31日该笔支出尚未发生。对于该事项的核算，下列说法中错误的是（）。

- A. 该笔收入在12月31日要转入到非限定性净资产
- B. 该笔收入因为规定了资金的使用用途，属于限定性收入
- C. 该笔收入在12月31日要转入到限定性净资产
- D. 该笔收入属于非交换交易收入

【答案】A

【解析】因该笔政府补助收入收到时规定了其用途，且期末并未解除限制，因此期末要将限定性收入结转到限定性净资产。

【例题■单选题】某社会团体按照会员代表大会通过的会费收缴办法的规定，该社会团体的单位会员应当按照上年度主营业务收入的2%缴纳当年度会费，个人会员应当每年缴纳300元会费，每年度会费应当在当年度1月1日至12月31日缴纳；当年度不能按时缴纳会费的会员，将在下一年度的1月1日自动取消会员资格。

假设2014年1月至12月，该社会团体每月分别收到单位会员会费210000元，个人会员会费6000元。该社会团体2014年确认的会费收入为（）

- A. 210000
- B. 216000
- C. 6000
- D. 204000

【答案】B

【解析】2014 年确认的会费收入为 210000+6000=216000

【例题▪ 单选题】2018 年 12 月 10 日，甲民间非营利组织按照与乙企业签订的一份捐赠协议，向乙企业指定的一所贫困小学捐赠电脑 100 台，甲民间非营利组织收到乙企业捐赠的电脑时进行的下列会计处理中，错误的是（）。

- A. 确认受托代理负债
- B. 确认受托代理资产
- C. 按照乙企业提供的凭据上标明的金额（与公允价值相近）作为入账价值
- D. 确认固定资产

【答案】D

【解析】甲民间非营利组织在该项业务当中，只是起到中介人的作用，应作为受托代理业务核算，收到受托代理资产时，应该确认受托代理资产和受托代理负债。

【提示】受托代理业务与接受捐赠业务

受托代理业务	捐赠业务
民间非营利组织并不是受托代理资产的最终受益人，只是代受益人保管这些资产	民间非营利组织对于资产以及资产带来的收益具有控制权
民间非营利组织只是起到中介人的作用，帮助委托人将资产转赠或转交给指定的受益人，并没有权力改变受益人和受托代理资产的用途	在限定性捐赠中，民间非营利组织在按照资产提供者要求使用这些受赠资产的前提下，具有一定的自主权，可以在资产提供者的限定范围内选择具体的受益人。

【提示】受托代理业务与接受捐赠业务

受托代理业务	捐赠业务
委托人通常需要明确指出具体的受益人的姓名或受益单位的名称，才能称为指定的受益人	
受托代理业务通常应当签订明确的书面协议，而且通常是委托方、受托方和受益人三方共同签订的。	

【例题▪ 多选题】下列各项中，属于民间非营利组织应确认为捐赠收入的有（）

- A. 接受劳务捐赠
- B. 接受有价证券捐赠
- C. 接受办公用房捐赠
- D. 接受货币资金捐赠

【答案】BCD

【解析】对于民间非营利组织接受的劳务捐赠，不予确认，但应当在会计报表附注中作相关披露。

【例题▪ 单选题】下列各项关于民间非营利组织的受托代理业务的说法中，表述不正确的是（）。

- A. 受托代理业务中，民间非营利组织并不是受托代理资产的最终受益人，只是代受益人保管这些资产
- B. 受托代理业务通常应当签订明确的书面协议，而且通常是委托方、受托方和受益人三方共

同签订的

- C. 民间非营利组织应当设置受托代理资产登记簿，加强对受托代理资产的管理
- D. 在受托代理业务中民间非营利组织有权力改变受益人和受托代理资产的用途

【答案】D

【解析】在受托代理业务中，民间非营利组织只是起到中介人的作用，帮助委托人将资产转赠或转交给指定的受益人，并没有权力改变受益人和受托代理资产的用途。

【例题▪ 单选题】2019年4月1日，甲基金会与乙企业签订了一份捐赠合作协议，协议约定：乙企业将通过甲基金会向丙学校捐赠500000元，乙企业应当在协议签订后的10日内将款项汇往甲基金会银行账户，甲基金会应当在收到款项后的10日内将款项汇往丙学校的银行账户。2019年4月8日，乙企业按照协议规定将款项汇至甲基金会账户。2019年4月15日，甲基金会按照协议规定将款项汇至丙学校账户。假设不考虑其他因素和税费，则下列说法中不正确的是（ ）。

- A. 此项业务对于甲基金会属于受托代理业务
- B. 甲基金会应当于2019年4月1日确认受托代理负债500000元
- C. 甲基金会应当于2019年4月8日确认受托代理负债500000元
- D. 甲基金会应当于2019年4月15日转销受托代理负债500000元

【答案】B

【解析】甲基金会于2019年4月8日收到银行存款，应当同时确认受托代理资产和受托代理负债500000元，在4月1日签署协议时无须进行账务处理。