

第十九章 民间非营利组织会计

【本章考情分析】

本章主要阐述民间非营利组织会计特定业务的核算及财务会计报告。近三年考试题型为客观题，分数较低，属于不太重要章节。

【主要内容】

- 第一节 民间非营利组织会计概述
- 第二节 民间非营利组织特定业务的核算
- 第三节 民间非营利组织的财务会计报告

第一节 民间非营利组织会计概述

- ◇民间非营利组织的概念和特征
- ◇民间非营利组织会计的概念和特点
- ◇民间非营利组织会计核算的基本原则
- ◇民间非营利组织的会计要素

一、民间非营利组织的概念和特征

特征：

- (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。

二、民间非营利组织会计的概念和特点

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；(3) 由于民间非营利组织资源提供者既不能享有组织的所有权，也不取得经济回报，因此，其会计要素不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，而没有使用行政、事业单位的支出要素。

三、民间非营利组织会计核算的基本原则

《民间非营利组织会计制度》要求民间非营利组织在进行会计核算时，应当遵循客观性原则、相关性原则、实质重于形式原则、一贯性原则、可比性原则、及时性原则、可理解性原则、配比性原则、历史成本原则、谨慎性原则、划分费用性支出与资本性支出原则以及重要性原则等基本原则。

【真题·判断题】民间非营利组织应当采用收付实现制作为会计核算基础。() (2015年)

【答案】×

【解析】民间非营利组织采用权责发生制为核算基础。

四、民间非营利组织的会计要素

(一) 反映财务状况的会计要素

会计等式为：资产-负债=净资产

1. 资产是指过去的交易或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产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

会计等式为：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流出，包括业务活动成本、管理费用、筹资费用和其他费用等。

第二节 民间非营利组织特定业务的核算

- ◇ 受托代理业务的核算
- ◇ 捐赠收入的核算
- ◇ 会费收入的核算
- ◇ 业务活动成本的核算
- ◇ 净资产的核算

一、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。

(二) 受托代理业务的界定

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。民间非营利组织的受托代理业务与其通常从事的捐赠活动存在本质上的差异。

(三) 受托代理业务的核算

1. 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：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，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；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。

2. 在转赠或者转出受托代理资产时

借：受托代理负债

贷：受托代理资产

【真题·判断题】民间非营利组织对其受托代理的非现金资产，如果资产凭据上标明的金额与其公允价值相差较大，应以该资产的公允价值作为入账价值。（ ）（2013年）

【答案】√

3. 收到的受托代理资产如果为现金、银行存款或者其他货币资金

(1) 收到时：

借：银行存款等

贷：受托代理负债

(2) 转出时：

借：受托代理负债

贷：银行存款等

【教材例 19-1】2×14年12月10日，甲民间非营利组织、乙民间非营利组织与丙企业共同签订一份捐赠协议，协议规定：丙企业将通过甲民间非营利组织向乙民间非营利组织下属的10家儿童福利院（附有具体的受赠福利院名单）捐赠全新的台式电脑60台，每家福利院6台。每台电脑账面价值为12 000元。丙企业应当在协议签订后的10日内将电脑运至甲民间非营利组织。甲民间非营利组织应当在电脑运抵后的20日内安排志愿者将电脑送至各福利院，并负责安装。2×14年12月18日，丙企业按照协议约定将电脑运至甲民间非营利组织。假设截至2×14年12月31日，甲民间非营利组织尚未将电脑运至各福利院。不考虑其他因素和税费。

(1) 甲民间非营利组织的账务处理

首先根据协议约定判断，此项交易对甲民间非营利组织属于受托代理交易。

2×14年12月18日，收到电脑时

借：受托代理资产——电脑

720 000

贷：受托代理负债 720 000

(2) 相关披露

甲民间非营利组织应当在 2×14 年 12 月 31 日资产负债表中单设“受托代理资产”和“受托代理负债”项目，金额均为 720 000 元。同时，应当在会计报表附注中，披露该受托代理业务的情况。

【教材例 19-2】2×14 年 12 月 1 日，甲基金会与乙企业签订了一份捐赠合作协议，协议规定：乙企业将通过甲基金会向丙学校捐款 100 000 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。2×14 年 12 月 8 日，乙企业按照协议规定将款项汇至甲基金会账户。2×14 年 12 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。

甲基金会的账务处理如下：

首先根据协议规定判断，此项交易对于甲基金会属于受托代理交易。

(1) 2×14 年 12 月 8 日，收到银行存款时

借：银行存款——受托代理资产 100 000
贷：受托代理负债 100 000

(2) 2×14 年 12 月 15 日，转出银行存款时

借：受托代理负债 100 000
贷：银行存款——受托代理资产 100 000

【真题·多选题】2015 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 50 台，该组织收到乙企业捐赠的电脑时进行的下列会计处理中，正确的有（ ）。(2016 年)

- A. 确认固定资产
- B. 确认受托代理资产
- C. 确认捐赠收入
- D. 确认受托代理负债

【答案】BD

【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。

二、捐赠收入的核算

(一) 捐赠的概念

概念	捐赠通常是指某个单位或个人（捐赠人）自愿地将现金或其他资产无偿地转让给另一单位或个人（受赠人），或者无偿地清偿或取消该单位或个人（受赠人）的负债
特征	(1) 捐赠是无偿地转让资产或者取消负债，属于非交换交易；(2) 捐赠是自愿地转让资产或者取消负债等；(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
关注	(1) 应当将捐赠与受托代理交易等类似交易区分开来；(2) 可能某项交易的一部分属于捐赠交易，另一部分属于其他性质的交易；(3) 应当将政府补助收入与捐赠收入区分开来；(4) 捐赠收入分为限定性捐赠收入和非限定性捐赠收入；(5) 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

(二) 捐赠收入的核算

1. 接受捐赠时

借：银行存款等

贷：捐赠收入——限定性收入（有限定用途）

捐赠收入——非限定性收入（无限定用途）

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（比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，借记“管理费用”科目，贷记“其他应付款”等科目。

3. 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

4. 期末

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

【教材例 19-3】2×14 年 4 月 2 日，某社会团体收到乙企业捐赠款项。协议规定，乙企业向该社会团体捐赠 54 000 元，应当在协议签订当日转入该社会团体银行账户；该社会团体应当将这笔款项用于某项学术课题。账务处理如下：

借：银行存款 54 000

贷：捐赠收入——限定性收入 54 000

【教材例 19-4】2×14 年 6 月 16 日，甲基金会与乙企业签订了一份捐赠协议。协议规定，自 2×14 年 7 月 1 日至 2×14 年 12 月 31 日，乙企业在此 6 个月的期间内每售出一件产品，即向甲基金会捐赠 1 元钱，以资助贫困人员医疗救治，款项将在每月底按照销售量计算后汇至甲基金会银行账户。同时，乙企业承诺，此次捐赠的款项不会少于 600 000 元，并争取达到 1 000 000 元。根据此协议，甲基金会在 2×14 年 7 月底收到了乙企业捐赠的款项 90 000 元。甲基金会的账务处理如下：

(1) 2×14 年 6 月 16 日，不满足捐赠收入的确认条件，不需进行账务处理。

(2) 2×14 年 7 月 31 日，按照收到的捐赠金额，确认捐赠收入。

借：银行存款 90 000

贷：捐赠收入——限定性收入 90 000

(3) 2×14 年 8 月至 12 月的每个月底，分别按照收到的捐赠金额，确认捐赠收入。会计分录同 7 月 31 日。

【教材例 19-5】2×14 年 8 月 24 日，某基金会与乙企业签订了一份捐赠协议。协议规定，乙企业将向该基金会捐赠 180 000 元，其中 160 000 元用于资助贫困地区的儿童；20 000 元用于此次捐赠活动的管理，款项将在协议签订后的 20 日内汇至该基金会银行账户。根据此协议，2×14 年 9 月 12 日，该基金会收到了乙企业捐赠的款项 180 000 元。

2×14 年 10 月 9 日，该基金会将 160 000 元转赠给数家贫困地区的小学，并发生了 18 000 元的管理费用。2×14 年 10 月 14 日，该基金会与乙企业签订了一份补充协议，协议规定，此次捐赠活动节余的 2 000 元由该基金会自由支配。该基金会的账务处理如下：

(1) 2×14 年 8 月 24 日，不满足捐赠收入的确认条件，不需要进行账务处理。

(2) 2×14 年 9 月 12 日，按照收到的捐款金额，确认捐赠收入。

借：银行存款 180 000

贷：捐赠收入——限定性收入 180 000

(3) 2×14 年 10 月 9 日，按照实际发生的金额，确认业务活动成本。

借：业务活动成本 160 000

管理费用 18 000

贷：银行存款 178 000

(4) 2×14 年 10 月 14 日

借：捐赠收入——限定性收入 2 000

贷：捐赠收入——非限定性收入 2 000

【教材例 19-6】2×14 年 9 月 12 日，某民间非营利组织与乙企业签订了一份捐赠协议。协议规定，乙企业将向该民间非营利组织捐赠 420 000 元，用于成立一项奖学金基金，款项将在协议签订后的 20 日内汇至该民间非营利组织银行账户，自第 2 年开始每年以基金利息奖励乙企业所在城市的前 10 名优秀学生，未经乙企业允许不得动用基金本金，具体奖励金额将由双方根据累积基金利息另行商定。根据此协议，2×14 年 9 月 30 日，该民间非营利组织收到了乙企业捐赠的款项 420 000 元。账务处理如下：

2×14 年 9 月 12 日，不满足捐赠收入的确认条件，不需要进行账务处理。

2×14 年 9 月 30 日，按照收到的捐赠金额，确认捐赠收入。

借：银行存款 420 000

贷：捐赠收入——限定性收入 420 000

【教材例 19-7】2×14 年 12 月 31 日，某民间非营利组织“捐赠收入”科目的账面余额为 480 000 元，其中，“限定性收入”明细科目的账面余额为 320 000 元；“非限定性收入”明细科目的账面余额为 160 000 元。该民间非营利组织的账务处理如下：

2×14 年 12 月 31 日，将“捐赠收入”科目各明细科目的余额分别转入限定性净资产和非限定性净资产。

借：捐赠收入——限定性收入	320 000
贷：限定性净资产	320 000
借：捐赠收入——非限定性收入	160 000
贷：非限定性净资产	160 000

【真题·判断题】民间非营利组织接受捐赠的固定资产，捐赠方没有提供有关凭据的，应以公允价值计量。（ ）（2019 年）

【答案】√

【真题·判断题】民间非营利组织接受劳务捐赠时，按公允价值确认捐赠收入。（ ）（2018 年）

【答案】×

【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。

【真题·判断题】民间非营利组织接受捐赠后，因无法满足捐赠所附条件而将部分捐赠退还给捐赠人时，应冲减捐赠收入。（ ）（2018 年）

【答案】×

【解析】对于接受的附条件的捐赠，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实义务时（如因无法满足捐赠所附条件而必须将部分捐赠退还给捐赠人时），按照需要偿还的金额，借记“管理费用”科目，贷记“其他应付款”科目等。

【真题·多选题】下列各项中，民间非营利组织应确认捐赠收入的有（ ）。（2017 年）

- A. 接受志愿者无偿提供的劳务
- B. 收到捐赠人未限定用途的物资
- C. 收到捐赠人的捐赠承诺函
- D. 收到捐赠人限定了用途的现金

【答案】BD

【解析】选项 A，民间非营利组织对于其接受的劳务捐赠，不予以确认；选项 C，捐赠承诺不满足非交换交易收入的确认条件，不能确认为捐赠收入。

【真题·单选题】对于因无法满足捐赠所附条件而必须退还给捐赠人的部分捐赠款项，民间非营利组织应将该部分需要偿还的款项确认为（ ）。（2014 年）

- A. 管理费用
- B. 其他费用
- C. 筹资费用
- D. 业务活动成本

【答案】A

【解析】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（比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，借记“管理费用”科目，贷记“其他应付款”等科目，选项 A 正确。

【真题·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（ ）。（2011 年）

- 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，选项 A 不正确。

三、会费收入的核算

四、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、开展其项目活动或者提供服务所发生的费用。

如果民间非营利组织接受政府提供的专项资金补助，可以在“政府补助收入——限定性收入”科目下设置“专项补助收入”进行核算；同时，在“业务活动成本”科目下设置“专项补助成本”，归集当期专项资金补助项目发生的所有费用。

（一）发生的业务活动成本

借：业务活动成本

贷：银行存款等

（二）会计期末

借：非限定性净资产

贷：业务活动成本

【教材例 19-11】2×14 年 8 月 5 日，某社会团体对外售出杂志 2 万份，每份售价 5 元，款项已于当日收到（假定均为银行存款），每份杂志的成本为 4 元。假定销售符合收入确认条件，不考虑相关税费。该社会团体的账务处理如下：

借：银行存款	100 000
贷：商品销售收入	100 000
借：业务活动成本——商品销售成本	80 000
贷：存货	80 000

【教材例 19-12】2×14 年 12 月 31 日，某民间非营利组织“业务活动成本”科目的借方余额为 230 000 元。该民间非营利组织的账务处理如下：

借：非限定性净资产	230 000
贷：业务活动成本	230 000

五、净资产的核算

（一）净资产概述

按照是否受到限制，民间非营利组织的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

民间非营利组织应当设置“限定性净资产”科目来核算本单位的限定性净资产，并可根据本单位的具体情况和实际需要，在“限定性净资产”科目下设置相应的二级科目和明细科目。

1. 期末结转限定性收入

借：捐赠收入——限定性收入

贷：限定性净资产

借：政府补助收入——限定性收入

贷：限定性净资产

【教材例 19-13】2×14 年 11 月 5 日，某捐资举办的民办学校获得一笔 23 000 元的捐款，捐款人要求将款项用于奖励该校 2×15 年度科研竞赛的前十名学生。账务处理如下：

（1）2×14 年 11 月 5 日，收到捐款

借：银行存款	23 000
贷：捐赠收入——限定性收入	23 000

（2）2×14 年 12 月 31 日，将捐赠收入结转为限定性净资产

借：捐赠收入——限定性收入	23 000
贷：限定性净资产	23 000

【教材例 19-14】沿用【教材例 19-13】。该民办学校在 2×14 年 12 月 7 日，又得到一笔 1 000 000 元的政府实拨补助款，要求用于资助贫困学生。账务处理如下

（1）2×14 年 12 月 7 日，收到补助款

借：银行存款	1 000 000
贷：政府补助收入——限定性收入	1 000 000

（2）2×14 年 12 月 31 日，将政府补助收入结转限定性净资产

借：政府补助收入——限定性收入	1 000 000
-----------------	-----------

贷：限定性净资产 1 000 000

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，将限定性净资产转为非限定性净资产，借记“限定性净资产”科目，贷记“非限定性净资产”科目。

【教材例 19-15】沿用【教材例 19-13】。假设该民办学校在 2×15 年 10 月将 2×14 年收到的 23 000 元捐款以现金的形式奖励给了科研比赛的前十名学生。该民办学校的账务处理如下：

借：业务活动成本 23 000
 贷：现金 23 000
 借：限定性净资产 23 000
 贷：非限定性净资产 23 000

（三）非限定性净资产的核算

1. 期末结转非限定性收入

借：捐赠收入——非限定性收入
 贷：非限定性净资产

借：非限定性净资产

贷：业务活动成本

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。

【教材例 19-16】2×14 年 2 月 4 日，某基金会取得一项捐款 600 000 元，捐赠人限定将该款项用于购置化疗设备。2×15 年 1 月 12 日，某基金会购入设备，价值 550 000 元。2×15 年 2 月 19 日，经与捐赠人协商，捐赠人同意将剩余的款项 50 000 元留归该基金会自主使用。

（1）2×14 年 2 月 4 日，取得捐赠

借：银行存款 600 000
 贷：捐赠收入——限定性收入 600 000

（2）2×14 年 12 月 31 日，将捐赠收入结转到限定性净资产

借：捐赠收入 600 000
 贷：限定性净资产 600 000

（3）2×15 年 1 月 12 日，购入设备

借：固定资产 550 000
 贷：银行存款 550 000

由于该捐赠的限定条件已经满足，应当记录限定性净资产的重分类。

借：限定性净资产 550 000
 贷：非限定性净资产 550 000

（4）2×15 年 2 月 19 日，将限定性净资产进行重分类

借：限定性净资产 50 000
 贷：非限定性净资产 50 000

3. 调整以前期间非限定性收入、费用项目

如果因调整以前期间非限定性收入、费用项目而涉及调整非限定性净资产的，应当就需要调整的金额，借记或贷记有关科目，贷记或借记“非限定性净资产”科目。

【教材例 19-17】2×14 年 5 月 16 日，某基金会发现上一年度的一项无形资产摊销 6 000 元未记录。该基金会应当追溯调整 2×13 年度业务活动中的管理费用（调增 6 000 元），减少非限定性净资产期初数 6 000 元。账务处理如下：

借：非限定性净资产（期初数） 6 000
 贷：无形资产 6 000

第三节 民间非营利组织的财务会计报告

《民间非营利组织会计制度》规定，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，在会计报表附注中侧重披露编制会计报表所采用的会计政策、已经在会计报表中得到反映的重要项目的具体说明和未在会计报表中得到反映的重要信息的说明等内容。

【本章小结】

1. 掌握民间非营利组织会计核算的特点和会计要素
2. 掌握民间非营利组织特定业务的核算
3. 掌握民间非营利组织财务会计报告的构成