

# 注册会计师 会计 教材精讲班

## （二）合并程序

部门（单位）合并收入费用表应当以部门（单位）本级和其被合并主体符合上述有关编制基础和统一会计政策要求的个别收入费用表或合并收入费用表为基础，在抵销内部业务或事项对合并收入费用表的影响后，由部门（单位）本级合并编制。编制部门（单位）合并收入费用表时，需要抵销的内部业务或事项包括部门（单位）本级和其被合并主体之间、被合并主体相互之间的收入、费用项目。

## 【知识点 3】民间非营利组织会计

### 一、民间非营利组织概念、特征、会计特点和要素

民间非营利组织会计是对民间非营利组织的财务收支活动进行连续、系统、综合的记录、计量和报告，以价值指标客观地反映业务活动过程，从而为业务管理和其他相关的管理工作提供信息的活动。民间非营利组织会计与单位会计的共性体现为“非营利性”，因此，相对于企业会计，会计要素中均没有“利润”要素。

我国的民间非营利组织包括依照国家法律、行政法规登记的社会团体、基金会、社会服务机构和寺庙、宫观、清真寺、教堂等（2021 新增）。

1. 会计特征（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；

### 2. 会计要素

（1）反映财务状况的会计要素；会计等式为：资产-负债=净资产（2）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；增加民间非营利组织设立时取得的注册资金的处理原则：民间非营利组织设立时取得的注册资金，应当直接计入净资产。注册资金的使用受到时间限制或用途限制的，在取得时直接计入限定性净资产；其使用没有受到时间限制和用途限制的，在取得时直接计入非限定性净资产。

【例题 30-3·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. 政府单位财务会计实行权责发生制
- B. 除另有规定外，单位预算会计采用收付实现制
- C. 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
- D. 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

【答案】 ABC

### 二、民间非营利组织会计核算

#### 1. 捐赠收入的核算

捐赠收入	相关内容
核算	<p>1. 捐赠收入是指民间非营利组织接受其他单位或者个人捐赠所取得的收入，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</p> <p>2. 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。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。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</p>
	<p>【例题 30-4·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（ ）</p> <p>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</p> <p>【答案】 BCD</p> <p>【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</p>

核算	<p>3. 核算：</p> <p>(1) 接受捐赠时</p> <p>借：银行存款等</p> <p>    贷：捐赠收入——限定性收入（有限定用途）</p> <p>        捐赠收入——非限定性收入（无限定用途）</p> <p>(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入时），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</p>
	<p>(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</p> <p>借：捐赠收入——限定性收入</p> <p>    贷：捐赠收入——非限定性收入</p> <p>(4) 期末</p> <p>借：捐赠收入——限定性收入</p> <p>    贷：限定性净资产</p> <p>借：捐赠收入——非限定性收入</p> <p>    贷：非限定性净资产</p>

**【例题 30-5】**20×9 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户。根据此协议，20×9 年 9 月 12 日，该基金会收到了乙企业捐赠的款项 180 000 元。20×9 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。20×9 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。该基金会应做如下账务处理：

**【答案】**

(1) 20×9 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) 20×9 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) 20×9 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) 20×9 年 10 月 14 日，部分限定性捐赠收入的限制在确认收入的当期得以解除，将其转为非限定性捐赠收入：

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

2. 受托代理业务的核算

受托代理业务	相关内容
<p>受托代理业务无协议情况下的判断条件：</p> <p>《民间非营利组织会计制度》规定的受托代理业务，是指有明确的转赠或者转交协议，或者虽然无协议但同时满足以下条件的业务：</p> <p>(1) 民间非营利组织在取得资产的同时即产生了向具体受益人转赠或转交资产的现时义务，不会导致自身净资产的增加。</p> <p>(2) 民间非营利组织仅起到中介而非主导发起作用，帮助委托人将资产转赠或转交给指定的受益人，并且没有权利改变受益人，也没有权利改变资产的用途。</p> <p>(3) 委托人已明确指出了具体受益人个人的姓名或受益单位的名称，包括从民间非营利组织提供的名单中指定一个或若干个受益人。</p>	
<p>分录</p> <p>(1) 收到受托代理资产时</p>	

借：受托代理资产

贷：受托代理负债

(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

(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

民间非营利组织从事受托代理业务时发生的应归属于其自身的相关税费、运输费等，应当计入当期费用，借记“其他费用”科目，贷记“银行存款”等科目。

**【例题 30-6·多选题】**2020 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（ ）。

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，只是起到中介的作用，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。

### 3. 会费收入

会费收入	相关内容
1. 核算：	
(1) 收到时	
①当期会费	
借：银行存款等	
贷：会费收入——非限定性收入（无限定用途）	
	——限定性收入（有限定用途）
②以后年度会费	
借：银行存款等	
贷：预收账款	

### 3. 会费收入

会费收入	相关内容
(2) 期末	
借：会费收入——限定性收入	
贷：限定性净资产	
借：会费收入——非限定性收入	
贷：非限定性净资产	

**【例题 30-7】**20×9 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了一份捐赠协议，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。每台电脑的账面价值为 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 日内派志愿者将电脑送至各福利院，并负责安装。20×9 年 12 月 18 日，丙企业按照协议规定将电脑运至甲民间非营利组织。假设截至 20×9 年 12 月 31 日，甲民间非营利组织尚未将电脑送至各福利院。不考虑其他因素和税费，甲民间非营利组织应做如下账务处理：

**【答案】**

根据协议规定判断，此项交易对于甲民间非营利组织属于受托代理交易。20×9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

另外，甲民间非营利组织应当在20×9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。

#### 4. 业务活动成本的核算

业务活动成本	相关内容
民间非营利组织按规定出资设立其他民间非营利组织，应当计入当期费用。设立与实现本组织业务活动目标相关的民间非营利组织的，相关出资金额记入“业务活动成本”科目；设立与实现本组织业务活动目标不相关的民间非营利组织的，相关出资金额记入“其他费用”科目。	
分录：	
（1）发生	
借：业务活动成本	
贷：银行存款等	
（2）期末结转	
借：非限定性净资产	
贷：业务活动成本	
【提示】因为解除了限制，所以业务活动成本结转到非限定性净资产	

#### 5. 净资产的核算

净资产	相关内容
1. 限定性净资产的核算	
期末结转限定性收入——民间非营利组织限定性净资产的主要来源是获得了限定性收入（主要是限定性捐赠收入和政府补助收入）。期末，民间非营利组织应当将当期限定性收入的贷方余额转为限定性净资产：	
借：捐赠收入——限定性收入，政府补助收入——限定性收入	
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	

本章小结：

- （1）政府会计概述
- （2）政府单位特定业务的会计核算
- （3）民间非营利组织特定业务的会计核算

寄语 The man who has made up his mind to win will never say “impossible”.

凡是决心取得胜利的人是从来不说“不可能的”。

---拿破仑