

第二十六章 民间非营利组织会计

1. 民间非营利组织会计概述
2. 民间非营利组织特定业务的会计核算

本章考情

本章的考试题型一般为客观题，主要考查民间非营利组织特定业务的核算。考生在备考时，注意掌握相关基本概念及常见的账务处理，包括捐赠收入的核算、受托代理业务的核算等。

第一节 民间非营利组织会计概述

一、民间非营利组织的特征

目前，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、民办非企业单位（社会服务机构）、宗教活动场所，以及境外非政府组织在中国境内依法登记设立的代表机构等。

民间非营利组织应当同时具备以下三个特征：

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特点

1. 以权责发生制为会计核算基础。

	会计核算基础	
企业会计	权责发生制	
民间非营利组织会计	权责发生制	
政府会计	财务会计	权责发生制
	预算会计	收付实现制

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。

三、民间非营利组织会计核算的基本原则（了解）

四、民间非营利组织的会计要素

民间非营利组织的会计要素	政府会计的会计要素		企业会计要素
	财务会计	预算会计	
资产	资产	预算收入	资产
负债	负债	预算支出	负债
净资产	净资产	预算结余	所有者权益
收入	收入		收入
费用	费用		费用
			利润

民间非营利组织的会计要素划分为反映财务状况的会计要素和反映业务活动情况的会计要素。

1. 反映财务状况的会计要素包括资产、负债和净资产，其会计等式为：

资产－负债＝净资产

2. 反映业务活动情况的会计要素包括收入和费用，其会计等式为：

收入－费用＝净资产变动额

【提示】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。

第二节 民间非营利组织特定业务的会计核算

一、捐赠收入

(一) 捐赠收入的概念

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。

(1) 民间非营利组织的捐赠收入应当按照是否存在限定性区分为**非限定性收入**和**限定性收入**，进行明细核算。如果资产提供者对资产的使用设置了时间限制或者（和）用途限制，则所确认的相关收入为限定性收入；除此之外的其他所有收入，为非限定性收入。

(2) 民间非营利组织接受捐赠，应当在满足规定的收入确认条件时确认捐赠收入。对于**捐赠承诺**和**劳务捐赠**，**不予以确认**，但应在会计报表附注中披露。

(二) 捐赠收入金额的确定

1. 对于民间非营利组织接受捐赠的现金资产，应当按照实际收到的金额入账。

2. 对于民间非营利组织接受捐赠的非现金资产，如接受捐赠的短期投资、存货、长期投资、固定资产和无形资产等，应当按照以下方法确定其入账价值：

(1) 如果捐赠方提供了有关凭据（如发票、报关单、有关协议等）的，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赠资产公允价值相差较大，受赠资产应当以其公允价值作为其入账价值。

(3) 如果捐赠方没有提供有关凭据的，受赠资产应当以其公允价值作为入账价值。

(二) 捐赠收入的主要账务处理

接受捐赠时	借：银行存款/存货/固定资产等 贷：捐赠收入—限定性收入（或非限定性收入）
转赠时	借：业务活动成本（转赠金额） 管理费用（捐赠管理支出） 贷：银行存款/存货/固定资产等 【提示1】 捐赠附条件，无法满足应全部或部分退款时： 借：管理费用 贷：其他应付款 【提示2】 限定性捐赠收入的限制解除时： 借：捐赠收入—限定性收入 贷：捐赠收入—非限定性收入
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 <div style="background-color: #f4a460; padding: 2px; font-size: small;">比照一般企业的“本年利润”进行理解，期末结转后，捐赠收入科目应无余额。</div>

【例 26-3】2021 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，**2021 年 9 月 12 日**，该基金会**收到了乙企业捐赠的款项 180 000 元**。**2021 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。**2021 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) 2021 年 9 月 12 日，按照收到的捐款

借：银行存款 180 000
贷：捐赠收入—限定性收入 180 000

(2) 2021年10月9日, 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

(3) 2021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

(4) 年末结转

借: 捐赠收入—限定性收入 178 000
 一非限定性收入 2 000
 贷: 限定性净资产 178 000
 非限定性净资产 2 000

二、受托代理业务

(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。

【提示】民间非营利组织在业务活动中, 有时会充当**中间人的角色**, 帮助捐赠人将款项或其他资产转赠给其他单位或个人。

(二) 受托代理业务的界定

项目	受托代理业务	捐赠活动
对资产拥有的权利	代受益人 保管 这些资产, 对于资产以及资产带来的收益 不具有控制权	能够 控制 资产以及资产带来的收益
作用权限	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	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
对受益人姓名或名称的要求	委托人明确“ 指定 ”具体受益人的姓名或受益单位的名称	一般 不明确 具体受益人的姓名或受益单位的名称

(三) 受托代理业务的核算

收到受托代理资产时	借: 银行存款/受托代理资产 贷: 受托代理负债 【提示】 收到非现金资产, 其入账价值(有票, 按票上金额; 票上金额与公允价值相差较大, 按公允; 无票, 按公允价值)
转出受托代理资产时	借: 受托代理负债 贷: 银行存款/受托代理资产

【例·多选题】2021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山区小学捐赠电脑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. 确认捐赠收入
- B. 确认固定资产
- C. 确认受托代理资产
- D. 确认受托代理负债

【答案】CD

【解析】该事项属于受托代理业务, 相关会计分录为:

借: 受托代理资产
 贷: 受托代理负债

三、业务活动成本

业务活动成本科目核算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。

内容	会计分录
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
期末	借：非限定性净资产 贷：业务活动成本

四、净资产的核算

结转限定性收入	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
结转非限定性收入	借：捐赠收入—非限定性收入 商品销售收入—非限定性收入 其他收入—非限定性收入 贷：非限定性净资产
结转成本费用	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

【提示 1】执行《民间非营利组织会计制度》的社会团体、基金会、社会服务机构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。

【提示 2】限定性净资产与非限定性净资产之间重新分类

1. 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：限定性净资产

贷：非限定性净资产

2. 有些情况下，以前期间未设置限制的资产增加时间或用途限制，应重分类为限定性净资产。

借：非限定性净资产

贷：限定性净资产

【例 26-11】2020 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 2020 年度科研竞赛的前十名学生。账务处理如下：

(1) 2020 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) 2020 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

【例 26-15】沿用【例 26-11】假设该民办学校在 2021 年 10 月将 2020 年收到的 23 000 元捐赠以现金的形式奖励给了科研比赛的前 10 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

【例 26-12】该民办学校在 2020 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。该民办学校的账务处理如下：

(1) 2020 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) 2020 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

【例 26-19】2020 年 12 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。2021 年 1 月 12 日，某基金会购入设备，价值 550 000 元。2021 年 1 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) 2020 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) 2020 年 12 月 31 日，将捐赠收入结转到限定性净资产

借：捐赠收入——限定性收入 600 000
 贷：限定性净资产 600 000

(3) 2021 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) 2021 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

【例·判断题】民间非营利组织的限定性净资产的限制即使已经解除，也不应当对净资产进行重新分类。()

【答案】×

【解析】如果限定性净资产的限制已经解除，应当对净资产进行重分类，将限定性净资产转为非限定性净资产。