

## 第三十章 政府及民间非营利组织会计

### 知识点 4: 净资产业务、资产业务及负债业务

【2022·单选题】下列关于行政事业单位 PPP 项目合同会计处理的表述中, 正确的是 ( )。

- A. 使用社会资本方现有资产形成的 PPP 项目资产, 政府方无需进行会计处理
- B. 使用政府方现有资产形成的 PPP 项目资产, 政府方无需进行会计处理
- C. PPP 项目资产正常使用中发生的日常维修等后续支出, 政府方应计入 PPP 项目资产成本
- D. 社会资本方投资建造形成 PPP 项目资产, 政府方应在资产验收合格交付使用时确认为 PPP 项目资产

【答案】D

【解析】使用社会资本方现有资产形成的 PPP 项目资产, 政府方应当在 PPP 项目开始运营日确认为 PPP 项目资产, 选项 A 不正确; 使用政府方现有资产形成 PPP 项目资产的, 应当在 PPP 项目开始运营日将其现有资产重分类为 PPP 项目资产, 选项 B 不正确; 对于为维护 PPP 项目资产的正常使用而发生的日常维修、养护等后续支出, 政府方不计入 PPP 项目资产的成本, 选项 C 不正确。

## 四、部门(单位)合并财务报表

### (一) 合并范围

部门(单位)合并财务报表的合并范围一般应当以**财政预算拨款关系为基础予以确定**。

#### 1. 纳入合并范围的主体

除满足一般原则的会计主体外, 以下会计主体也应当纳入部门(单位)合并财务报表范围:

- (1) 部门(单位)所属的**未纳入部门预决算管理**的事业单位。
- (2) 部门(单位)所属的**纳入企业财务管理体系**执行企业类会计准则制度的事业单位。
- (3) 财政部规定的应当纳入部门(单位)合并财务报表范围的其他会计主体。

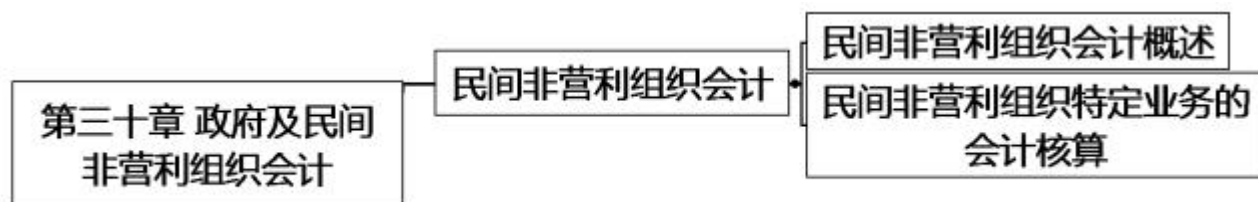
#### 2. 不纳入部门(单位)合并财务报表范围的主体

- (1) 部门(单位)所属的**企业**, 以及**所属企业下属的事业单位**。
- (2) 与行政机关脱钩的行业协会商会。
- (3) 部门(单位)财务部门按规定**单独建账核算的会计主体**, 如**工会经费、党费、团费和土地储备资金、住房公积金等资金(基金)会计主体**。
- (4) **挂靠部门(单位)**的没有财政预算拨款关系的**社会组织以及非法人性质的学术团体、研究会等**。

### (二) 合并程序

合并报表应当以个别报表或合并报表为基础, 在抵销内部业务或事项对合并报表的影响后, 由部门(单位)本级合并编制。

知识点框架



### 知识点 5: 民间非营利组织会计概述 (★★)

#### 一、民间非营利组织会计概述

- (一) 民间非营利组织的概念和特征 (略)
- (二) 民间非营利组织会计的特点

民间非营利组织会计的主要特点如下:

- (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) 民间非营利组织会计要素**不应包括所有者权益和利润**，这是因为其资源提供者既不享有组织的所有权，也不取得经济回报，所以要单独设置净资产这一要素。

(三) 民间非营利组织的会计要素（划分为2类）

1. 反映财务状况的会计要素：

**资产、负债和净资产**会计等式：资产 - 负债 = 净资产

**【提示】**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。

2. 反映业务活动情况的会计要素：

收入和费用会计等式：**收入-费用 = 净资产变动额**

**【提示】**如果资产提供者对资产的使用**设置了时间限制或（和）用途限制**，则所确认的相关收入为限定性收入；除此之外的其他收入，为非限定性收入。

**【2020·多选题】**民间非营利组织按照是否存在限定将收入区分为限定性收入和非限定性收入，在判断收入是否存在限定时，应当考虑的因素有（ ）。

A. 时间                      B. 金额                      C. 来源                      D. 用途

**【答案】** AD

**【解析】**民间非营利组织对于各项收入应当按是否存在限定区分为非限定性收入和限定性收入进行核算。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；除此之外的其他收入，为非限定性收入。

**【2019·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】**民间非营利组织的会计要素包括资产、负债、净资产、收入和费用。

(四) 民间非营利组织财务会计报告

1. 民间非营利组织的会计报表至少应当包括**资产负债表（财务状况）、业务活动表（营运成果）和现金流量表（现金流量）**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。

二、民间非营利组织特定业务的会计核算

(一) 捐赠业务

1. 捐赠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。

(1) 如果捐赠人对捐赠资产的使用**设置了时间限制或者（和）用途限制**，则所确认的相关捐赠收入为限定性捐赠收入；

(2) 如果捐赠方对捐赠的使用**没有设置时间限制或用途限制**，则所确认的相关捐赠收入为非限定性捐赠收入。

2. 捐赠资产的确认和计量

(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：

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。

### 【特别提示】

①应当区分捐赠与捐赠承诺

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。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。

②民间非营利组织对于其接受的劳务捐赠，不应予以确认，但可以在会计报表附注中作相关披露。

## 6. 捐赠收入的核算

(1) 接受捐赠时，按照应确认的金额

①

借：现金/银行存款

    短期投资

    存货

    长期股权投资/长期债权投资

    固定资产/无形资产等

贷：捐赠收入——限定性收入

        ——非限定性收入

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，按照需要偿还的金额（需要返还时，计入“管理费用”）

借：管理费用

    贷：其他应付款

(2) 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

(3) 期末，分别结转余额（结转后捐赠收入无余额）

①

借：捐赠收入——限定性收入

    贷：限定性净资产

②

借：捐赠收入——非限定性收入

    贷：非限定性净资产

## (二) 受托代理业务

### 1. 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。

### 2. 受托代理业务的核算

总原则：对于受托代理业务，民间非营利组织应当比照“接受捐赠资产”的原则确认和计量受托代理资产，同时应当按照其金额确认相应的受托代理负债。

(1) 收到受托代理资产时

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 (与接收时反向)

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、银行存款或其他货币资金, 可以不通过“受托代理资产”科目核算。

①取得这些受托代理资产时

借: 现金——受托代理资产  
    银行存款——受托代理资产  
    其他货币资金——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 (反向结转)

借: 受托代理负债  
    贷: 现金——受托代理资产  
        银行存款——受托代理资产  
        其他货币资金——受托代理资产

【2018·单选题】下列各项关于非营利组织会计处理的表述中, 正确的是 ( )

- A. 捐赠收入于捐赠方做出书面承诺时确认
- B. 接受的劳务捐赠按照公允价值确认捐赠收入
- C. 如果捐赠方没有提供有关凭证, 受赠的非现金资产按照名义价值入账
- D. 收到受托代理资产时确认受托代理资产, 同时确认受托代理负债

【答案】 D

【解析】一般情况下, 对于无条件捐赠, 应当在捐赠收到时确认收入, 对于附条件的捐赠, 应当在取得捐赠资产控制权时确认收入, 选项 A 错误; 接受的劳务捐赠不予确认捐赠收入, 但应在附注中披露, 选项 B 错误; 如果捐赠方没有提供有关凭证, 受赠的非现金资产应以其公允价值作为入账价值, 选项 C 错误。

(三) 会费收入

一般情况下, 民间非营利组织的会费收入为非限定性收入, 除非相关资产提供者对资产的使用设置了限制。民间非营利组织的会费收入通常属于非交换交易收入。

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) 本年收到以后年度会费

借: 银行存款等  
    贷: 预收账款

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

(四) 业务活动成本

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、开展某项目活动或者提供服务所发生的费用。

### 1. 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

应付账款等

### 2. 会计期末

借：非限定性净资产

贷：业务活动成本

【2019·单选题】2017年6月，某民办医院销售药品，价款30万元，药品成本为25万元，价款已经存入银行，不考虑增值税等因素。下列有关会计处理的说法中，不正确的是（ ）

A. 借记“银行存款”科目，贷记“商品销售收入”科目30万元

B. 期末，“业务活动成本”科目余额转入“限定性净资产”科目

C. 借记“业务活动成本”科目，贷记“存货”科目25万元

D. 期末，“业务活动成本”科目余额转入“非限定性净资产”科目

【答案】B

【解析】“业务活动成本”科目借方反映当期业务活动成本的实际发生额。在会计期末，应当将该科目当期借方发生额转入“非限定性净资产”科目，期末结转后该科目应无余额。

## （五）净资产

### 1. 净资产的分类

按照是否受到限制，净资产分为限定性净资产和非限定性净资产。

### 2. 限定性净资产

#### （1）期末结转限定性收入

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

#### （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

【2019·单选题】某民间非营利组织2017年年初“限定性净资产”科目余额为500万元。2017年年末有关科目贷方余额如下：“捐赠收入——限定性收入”1000万元、“政府补助收入——限定性收入”200万元，不考虑其他因素，2017年年末民间非营利组织积存的限定性净资产为（ ）

A. 1200万元      B. 1500万元      C. 1700万元      D. 500万元

【答案】C

【解析】民间非营利组织历年积存的限定性净资产  
=500+(1000+200)=1700(万元)。

### 3. 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

会费收入——非限定性收入

提供服务收入——非限定性收入

政府补助收入——非限定性收入  
 商品销售收入——非限定性收入  
 投资收益——非限定性收入  
 其他收入——非限定性收入  
 贷：非限定性净资产

(2) 期末结转成本费用项目

借：非限定性净资产  
 贷：业务活动成本  
     管理费用  
     其他费用

(3) 非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。

**【特别提示】**

有些情况下，资源提供者或者国家法律、行政法规会对以前期间未设置限制的资产增加时间或用途限制，应将非限定性净资产转入限定性净资产：

借：非限定性净资产  
 贷：限定性净资产

(4) 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。

会计期末，“非限定性净资产”科目的贷方余额，反映民间非营利组织历年积存的非限定性净资产的金额。

本章回顾

