

中级会计职称

中级会计实务

精讲班

二、民间非营利组织特定业务的会计核算

(一) 受托代理业务

受托代理资产，是指民间非营利组织因从事受托代理交易而从委托方取得的资产。在受托代理交易过程中，民间非营利组织通常只是**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，或者按照有关规定将资产转交给指定的其他组织或者个人，不会**导致自身净资产**的增加。

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；如果委托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。

(一) 受托代理业务的核算

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

例题 2

2021 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。2021 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 2021 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。

分析

(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。

2021 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 2021 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。

例题 3

2021 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。2021 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。2021 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：

分析

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) 2021 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) 2021 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

例题 4

【判断题】(2020 年) 甲基金会与乙企业签订一份协议，约定乙企业通过甲基金会向丙希望小学捐款 30 万元，甲基金会在收到乙企业汇来的捐赠款时应确认捐赠收入。()

分析

【答案】×

【解析】甲基金会在该事项中起到中间作用，该事项属于受托代理业务，甲基金会在收到乙企业汇来的捐赠款时应借记“银行存款—受托代理资产”等科目，贷记“受托代理负债”科目，不确认捐赠收入。

(二) 捐赠收入

捐赠收入概念	<p>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。</p> <p>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收入和非限定性收入； ⑤民间非营利组织应当区分捐赠与捐赠承诺，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； ⑥劳务捐赠是捐赠的一种，即捐赠人自愿地向受赠人无偿提供劳务，民间非营利组织对于其接受的劳务捐赠，不予确认，但应当在会计报表附注中作相关披露</p>
--------	---

例题 5

【判断题】(2020 年)民间非营利组织对于捐赠承诺,应作为捐赠收入予以确认。()

分析

【答案】×

【解析】由于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。

(二) 捐赠收入

民间非营利组织对于捐赠收入,应按照捐赠人对捐赠资产是否设置了限制,分别按照限定性收入和非限定性收入进行核算。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,则确认的相关捐赠收入为限定性捐赠收入;如果捐赠方对捐赠的使用没有设置时间限制或用途限制,则确认的相关捐赠收入为非限定性捐赠收入。

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

例题 6

2021 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。该社会团体的账务处理如下:

借: 银行存款 54 000

 贷: 捐赠收入——限定性收入 54 000

例题 7

2021 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 2021 年 7 月 1 日至 2021 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 2021 年 7 月底收到了乙企业捐赠的款项 90 000 元。

分析

甲基金会的账务处理如下:

(1) 2021 年 6 月 16 日,不满足捐赠收入的确认条件,不需要进行账务处理。

(2) 2021 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) 2021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。

例题8

【多选题】(2022年)甲基金会系民间非营利组织。2×21年12月1日,甲基金会与乙公司签订了一份捐赠协议。协议约定,乙公司向甲基金会捐赠100万元,用于购买防疫物资以资助社区的防疫工作。2×21年12月10日,甲基金会收到乙公司捐赠的100万元,并于当日购买80万元防疫物资发放给有关社区。2×21年12月31日,甲基金会与乙公司签订补充协议,节余的20万元捐赠款由甲基金会自由支配。不考虑其他因素,下列各项关于甲基金会捐赠收入会计处理的表述中,正确的有()。

- A.2×21年12月31日,确认限定性净资产100万元
- B.2×21年12月10日,收到捐款时确认捐赠收入100万元
- C.2×21年12月10日,发放物资时确认业务活动成本80万元
- D.2×21年12月1日,无需进行账务处理

分析

【答案】BCD

【解析】2×21年12月1日不满足捐赠收入的确认条件,不需要进行账务处理。甲基金会相应会计分录:

2×21年12月10日收到捐赠款时

借:银行存款等 100
贷:捐赠收入—限定性收入 100

2×21年12月10日购买防疫物资时

借:业务活动成本 80
贷:银行存款 80

借:捐赠收入—限定性收入 80
贷:捐赠收入—非限定性收入 80

2×21年12月31日

借:捐赠收入—限定性收入 20
贷:捐赠收入—非限定性收入 20

借:捐赠收入—非限定性收入 100
贷:非限定性净资产 100

借:非限定性净资产 80
贷:业务活动成本 80

选项A错误,不确认限定性净资产,应该确定非限定性净资产20万元(100-80),选项BCD都正确。

例题9

【判断题】(2019年)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。()

分析

【答案】√

(三) 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。

1.发生的业务活动成本

借：业务活动成本
 贷：银行存款等

2. 会计期末

借：非限定性净资产
 贷：业务活动成本

例题 10

2021 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：按照配比原则，在确认销售收入时，应当结转相应的成本。

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

2021 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

（四）净资产

1. 净资产的分类

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。如果资产或者资产所产生的经济利益（如资产的投资收益和利息等）的使用受到资产提供者或者国家有关法律、行政法规所设置的时间限制或（和）用途限制，由此形成的净资产即为限定性净资产，国家有关法律、行政法规对净资产的使用直接设置限制的，该受限制的净资产也应作为限定性净资产；除此之外的其他净资产应作为非限定性净资产。

例题 11

【单选题】（2021 年）民间非营利组织发生的下列业务中，不影响其资产负债表净资产项目列报金额的是（ ）。
A. 收到个人会员缴纳的当期会费
B. 收到甲公司捐赠的款项
C. 收到现销自办刊物的款项
D. 收到乙公司委托向丙学校捐赠的款项

分析

【答案】 D

【解析】民间非营利组织收到乙公司委托向丙学校捐赠的款项，属于受托代理业务，收到时借记“现金”或“银行存款”科目，贷记“受托代理负债”科目，在资产负债表中，资产和负债同时增加，净资产=资产-负债，所以不影响净资产项目列报的金额，选项 D 正确。

例题 12

【多选题】（2021 年）甲小学系一所捐资举办的公益性学校。2×21 年 6 月，甲小学发生的下列各项业务活动中，将增加其限定性净资产的有（ ）。

- A. 收到政府部门实拨的教学设备采购补助款 50 万元
- B. 收到用于学校科研竞赛奖励的现金捐款 10 万元
- C. 收到捐赠的一批价值为 5 万元的学生用助听器
- D. 收到被指定用于学生午餐补贴的现金捐款 100 万元

分析

【答案】 ABCD

2. 期末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。

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

例题 13

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10名学生。该民办学校的账务处理如下：

(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

例题 14

沿用【例题13】。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

3. 期末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

 筹资费用

 其他费用

4.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。民间非营利组织应当区分限制解除的不同情况，确定将限定性净资产转为非限定性净资产的金额。

(1) 对于因资产提供者或者国家法律、行政法规要求在收到资产后的特定时期之内使用该项资产而形成的限定性净资产，应当在相应期间之内按照实际使用的相关资产金额转为非限定性净资产。

例题 15

【判断题】(2021 年) 民间非营利组织的限定性净资产不得重分类为非限定性净资产。()

分析

【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新分类，将限定性净资产转为非限定性净资产。

例题 16

2020 年 4 月 5 日，某基金会收到一笔 500 000 元的捐款，捐赠人要求该基金会在 2021 年度使用该款项。2021 年 2 月 20 日，该基金会使用了其中的 200 000 元，用于资助贫困家庭。该基金会的账务处理如下：

(1) 2020 年 4 月 5 日，收到捐款。

借：银行存款 500 000
贷：捐赠收入——限定性收入 500 000

分析

(2) 2020 年 4 月 30 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 500 000
贷：限定性净资产 500 000

(3) 2021 年 2 月 20 日，使用捐赠款项。

借：业务活动成本 200 000
贷：银行存款 200 000

借：限定性净资产 200 000
贷：非限定性净资产 200 000

4.净资产的重分类

(2) 对于因资产提供者或者国家有关法律、行政法规要求在收到资产后的特定日期之后使用该项资产而形成的限定性净资产，应当在该特定日期全额转为非限定性净资产。

例题 17

2020 年 6 月 7 日，某基金会收到一笔 300 000 元的捐款，捐赠人要求该基金会在 2021 年 1 月 1 日之后才能使用该款项。2021 年 3 月 5 日，该基金会使用了其中的 100 000 元，用于资助贫困家庭。该基金会的账务处理如下：

(1) 2020 年 6 月 7 日，收到捐款。

借：银行存款 300 000
贷：捐赠收入——限定性收入 300 000

分析

(2) 2020 年 6 月 30 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 300 000
贷：限定性净资产 300 000

(3)2021年1月1日,由于该捐赠的限定条件已经满足,将限定性净资产进行重分类。

借: 限定性净资产 300 000
 贷: 非限定性净资产 300 000

(4) 2021年3月5日,使用捐赠款项。

借: 业务活动成本 100 000
 贷: 银行存款 100 000

4.净资产的重分类

(3) 对于因资产提供者或者国家有关法律、行政法规设置用途限制而形成的限定性净资产,应当在使用时按照实际用于规定用途的相关资产金额转为非限定性净资产其中,对固定资产、无形资产仅设置用途限制的,应当自取得该资产开始,按照计提折旧或计提摊销的金额,分期将相关限定性净资产转为非限定性净资产。在处置固定资产、无形资产时,应当将尚未重分类的相关限定性净资产全额转为非限定性资产。

例题 18

沿用【例题 17】。假设该民办学校在 2021 年 10 月将 2020 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

例题 19

2019 年 6 月 30 日,某非营利性民办学校接受了一项固定资产捐赠,价值 1 200 000 元,捐赠人要求该学校将这项固定资产用作办公楼,不得出售或挪为他用。假设收到时固定资产为全新资产,预期使用年限为 10 年,采用直线法计提折旧,不考虑净残值。该民办学校的账务处理如下:

(1) 2019 年 6 月 30 日,收到捐赠。

借: 固定资产 1 200 000
 贷: 捐赠收入——限定性收入 1 200 000

分析

同日,将捐赠收入结转到限定性净资产。

借: 捐赠收入——限定性收入 1 200 000
 贷: 限定性净资产 1 200 000

(2) 2019 年 6 月份不提取折旧,7 月份起提取折旧,月折旧额为 $1\,200\,000/120=10\,000$ (元)。2019 年 7 月份起,每月编制如下分录:

借: 管理费用 10 000
 贷: 累计折旧 10 000
借: 限定性净资产 10 000
 贷: 非限定性净资产 10 000

月末将管理费用结转到非限定性净资产。

借: 非限定性净资产 10 000
 贷: 管理费用 10 000

(4) 如果资产提供者或者国家有关法律、行政法规要求民间非营利组织在特定时期之内或特定日期之后将限定性净资产用于特定用途,应当在相应期间之内或相应日期之后按照实际用于规定用途的相关资产金额转为非限定性净资产。

其中,要求在收到固定资产、无形资产后的某个特定时期之内将该项资产用于特定用途的,应当在该规定时

期内，对相关限定性净资产金额按期平均分摊，转为非限定性净资产。

要求在收到固定资产、无形资产后的某个特定日期之后将该项资产用于特定用途的，应当在特定日期之后，自资产用于规定用途开始，在资产预计剩余使用年限内，对限定性净资产金额按期平均分摊，转为非限定性净资产。

与限定性净资产相关的固定资产、无形资产，应当按照制度规定计提折旧或计提摊销。

例题 20

2019年6月30日，某非营利性民办学校接受了一项固定资产捐赠，价值1 200 000元，捐赠人要求该学校须在收到资产后的两年内（即至2021年6月30日）将这项固定资产用作办公楼，此后的用途不限。假设收到时固定资产为全新资产，预期使用年限为10年，采用直线法计提折旧，不考虑净残值。该民办学校2019年6月30日的账务处理同【例题19】，7月份起的账务处理如下：

分析

(1) 2019年7月份起，每月计提折旧。

借：管理费用 10 000
 贷：累计折旧 10 000

月末将管理费用结转到非限定性净资产。

借：非限定性净资产 10 000
 贷：管理费用 10 000

(2) 2019年7月至2021年6月，每月编制净资产重分类分录，金额为 $1\,200\,000/2/12=50\,000$ （元）。

借：限定性净资产 50 000
 贷：非限定性净资产 50 000

例题 21

【判断题】(2022年)民间非营利组织取得的被限制用途的固定资产，应按该固定资产各期计提折旧的金额将相关限定性净资产转为非限定性净资产。()

分析

【答案】√

【解析】对固定资产、无形资产仅设置用途限制的，应当自取得该资产开始，按照计提折旧或计提摊销的金额，分期将相关限定性净资产转为非限定性净资产。

(5) 对于资产提供者或者国家有关法律、行政法规撤销对限定性净资产所设置限制的，应当在撤销时全额转为非限定性净资产。

(四) 净资产的重分类

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，借记“非限定性净资产”科目，贷记“限定性净资产”科目。

本章小结

- 1.掌握民间非营利组织会计的概念和特点、会计核算基本原则、会计要素和财务会计报告构成
- 2.掌握民间非营利组织特定业务的核算
- 3.熟悉民间非营利组织的概念和特征