**第二十五章 民间非营利组织会计**

**考情分析**

本章属于非重点章节，历年考试分值不高，在2-4分左右。

今年本章教材有一定的变动，但仍为非重点章节，预计分值2-5分左右，应重点关注客观题。

**第一节 民间非营利组织会计概述**

一、民间非营利组织特征

1.为公益目的或者其他非营利目的成立

2.资源提供者向该组织投入资源不取得经济回报

3.资源提供者对该组织的财产不保留或享有任何财产权利

【例-判断题】民间非营利组织接受捐赠的固定资产，捐赠方没有提供相关凭据的，应以公允价值计量。（ ）

答案：对

解析：民间非营利组织接受非现金资产，如果没有提供有关凭据的，受赠方应当按照其公允价值作为入账价值。

二、民间非营利组织会计要素和报告构成

1.反映财务状况的会计要素：资产－负债＝净资产

2.反映业务活动情况的会计要素：收入－费用＝净资产变动额

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。

**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

1.民间非营利组织既可能作为受赠人，接受其他单位或个人的捐赠；也可能作为捐赠人，对其他单位或个人作出捐赠。

2.捐赠收入应当按照捐赠人对捐赠资产是否设置了限制，划分为限定性收入和非限定性收入分别进行核算。

（1）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；

（2）如果捐赠方对捐赠资产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。

3.捐赠承诺

捐赠承诺：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。

4.捐赠收入金额确定

对于民间非营利组织接受捐赠收到的现金资产，应当按照实际收到的金额入账。

对于民间非营利组织接受捐赠收到的其他非现金资产，应当按照以下方法确定其入账价值：

（1）如果捐赠方据供了有关凭据（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）如果捐赠方没有提供有关凭据的，或者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入账价值。

（3）对于民间非营利组织接受的固定资产、无形资产捐赠，如果捐赠方没有提供有关凭据，且有确凿的证据表明该资产的公允价值确实无法可靠计量，应当按照名义金额（即人民币1元）入账。

对于民间非营利组织接受的文物资源捐赠，如果捐赠方没有提供有关凭据，应当按照名义金额入账。

（4）对于民间非营利组织接受的服务捐赠，如果捐赠方提供了发票等有关凭据，且凭据上标明的金额能够反映受赠服务的公允价值，民间非营利组织应当按照凭据金额入账，其他情况不予确认。

（二）捐赠收入的核算

①接受捐赠

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接受附条件捐赠，存在需要偿还的捐赠资产或金额的现时义务时，按偿还金额

借：管理费用

 贷：其他应付款

③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期末分别结转余额

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-多选题】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，结余的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对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

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。

2×21年12月10日收到捐赠款时：

借：银行存款 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

【例-多选题】下列各项中，会影响民间非营利组织限定性净资产的有（ ）。

A.捐赠者限制使用用途的捐赠资产

B.国家法律限制使用用途的捐赠资产

C.捐赠者规定使用时间的捐赠资产

D.民间非营利组织理事会限定使用用途的捐赠资产

答案：ABC

解析：限定性净资产的限制，是指由民间非营利组织之外的资源提供者或者国家有关法律、行政法规作出的。

民间非营利组织的董事会、理事会或类似权力机构对净资产的使用所作的限定性决策、决议或拨款限额等，属于民间非营利组织内部管理上对资产使用所作的限制，不属于限定性净资产。

【例25-3】2024年8月24日，甲基金会与乙企业签订了一份捐赠协议。协议规定，乙企业将向甲基金会捐赠180 000元其中177 000元用于资助贫困地区的儿童；3 000元用于此次捐赠活动的管理，款项将在协议签订后的20日内汇至甲基金会银行账户。根据此协议，2024年9月12日，甲基金会收到了乙企业捐赠的款项180 000元。2024年9月19日，甲基金会将177 000元转赠给数家贫困地区的小学，并发生了1 000元的管理费用。甲基金会的账务处理如下

（1）2024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）2024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 00

（3）2024年9月19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——限定性费用 177 000

 管理费用——限定性费用 1 000

 贷：银行存款 178 000

【例-多选题】下列各项中，民间非营利组织应确认捐赠收入的有（ ）。

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

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。

**第二节 行政事业单位特定业务的会计核算**

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。

（二）受托代理业务的界定

|  |  |
| --- | --- |
| 受托代理业务 | 接受捐赠业务 |
| ①民间非营利组织并不是受托代理资产的最终受益人，只是代受益人保管这些资产。 | ①民间非营利组织对于资产以及资产带来的收益具有控制权。 |
| ②只是起到中介人的作用，帮助委托人将资产转赠或转交给指定的受益人。并没有权力改变受益人和受托代理资产的用途。 | ②在限定性捐赠中，民间非营利组织在按照资产提供者要求使用这些受赠资产的前提下，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。 |
| ③委托人通常需要明确指出具体受益人的姓名或受益单位的名称，才能称为“指定的”受益人。 |  |
| ④受托代理业务通常应当签订明确的书面协议，而且通常是委托方、受托方和受益人三方共同签订的。 |  |

（三）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

【例25-8】2023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。

2023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2023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。

（1）甲民间非营利组织的会计处理

答案：

首先根据协议规定判断，此项交易对于甲民间非营利组织属于受托代理交易。

2023年12月18日，收到电脑时

借：受托代理资产——电脑 720 000（60台×12 000元/台）

 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2023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-多选题】2024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：乙企业在该项业务当中，只是起到中介人的作用，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。

三、净资产

（一）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。

（二）限定性净资产的核算

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。

【例25-11】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。

答案：

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25-12】沿用【例25-11】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。

答案：

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25-15】沿用【例25-11】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。

答案：

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）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

（四）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：限定性净资产

 贷：非限定性净资产

当同时符合下列两种情况时，可以认为限制已经完全解除：

一是设置的限制时间已经到期或时间限制已经解除；

二是设置的用途限制已经解除。

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

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时期之内使用该项资产而形成的限定性净资产，若在限定时间已经到期时，资产提供者撤销了剩余资产的限制，则应当按照该限定性净资产的余额转为非限定性净资产。

若在限定时间已经到期时，由于民间非营利组织自身原因需要退回剩余资产，则应当按照需要偿还的金额计入管理费用。

【例25-13】2024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2025年1月1日之后才能使用该款项。2025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）2024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

（2）2024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）2025年1月1日，由于该捐赠的限定条件（时间限制）已经完全解除，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）2025年3月5日，使用捐赠款项。

借：业务活动成本——非限定性费用 100 000

 贷：银行存款 100 000

【例25-14】2024年1月1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）2024年1月1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 00

（2）2024年1月起提取折旧，月折旧额为1 200 000
÷10÷12=10 000（元）。2024年1月31日计提折旧：

借：管理费用——限定性费用 10 000

 贷：累计折旧 10 000

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

将管理费用结转到限定性净资产。

借：限定性净资产 10 000

 贷：管理费用——限定性费用 10 000

【例25-15改】2024年1月1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一年内（即至2024年12月31日）将这项固定资产用作办公楼，此后的用途不限。该民办学校2024年1月1日至2024年12月31日的账务处理同【例25-14】，2025年1月起的账务处理如下：

（1）2025年1月，限制时间已到期。限定性净资产的净额=1 200 000-120 000=1 080 000（元）。

借：限定性净资产 1 080 000

 贷：非限定性净资产 1 080 000

（2）2025年1月起，每月计提折旧。

借：管理费用——非限定性费用 10 000

 贷：累计折旧 10 000

期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——非限定性费用 10 000