

民间非营利组织会计制度 讲解与实务

主编 许 群

中国市场出版社

前 言

2004年8月，财政部正式发布了《民间非营利组织会计制度》，并将于2005年1月1日起在全国民间非营利组织范围内全面实施。

民间非营利组织包括社会团体、基金会、民办非企业单位和寺院、宫观、清真寺、教堂等。据民政部民间组织管理局统计，截至2003年底，在民政部门登记注册的县以上社会团体已经发展到14.2万个，在民政部登记的基金会近1200家，民办非企业单位达到12.4万个。《民间非营利组织会计制度》的实施对于提高民间非营利组织的会计规范，促进其健康发展，具有非常重要的现实意义。

为了贯彻执行《民间非营利组织会计制度》，帮助民间非营利组织完善其会计核算体系，顺利实现民间非营利组织会计核算向《民间非营利组织会计制度》转轨的工作，适应广大民间非营利组织会计人员迫切的学习需要，我们组织编写了《民间非

营利组织会计制度讲解与实务》一书。本书按照《民间非营利组织会计制度》的内容，结合民间非营利组织会计核算的特点编写，本着易于操作、突出重点的原则，使会计理论、会计方法与实践紧密结合，具有以下几方面的特点：

1. 适用性。本书将《民间非营利组织会计制度》与民间非营利组织原来所执行的《事业单位会计制度》、《高等学校会计制度》、《医院会计制度》的会计科目进行了比较，并对民间非营利组织新旧会计制度的衔接所涉及的调账原则、主要步骤和调账的方法进行了详尽讲解。

2. 操作性。本书对具体的会计科目逐个讲解，并增加了大量的经济业务实例，详细介绍了民间非营利组织会计核算的内容和具体的核算方法，贴近民间非营利组织会计工作的实际，增强了本书的可操作性。

3. 实用性。为方便民间非营利组织会计人员学习和全面掌握《民间非营利组织会计制度》的需要，本书将《民间非营利组织会计制度》及相关的法规收录进来，增强了本书的实用性。

本书是民间非营利组织会计人员，财政、税务、审计以及会计师事务所等人员全面掌握和运用《民间非营利组织会计制度》的实用教材，也是财经院校广大师生、其他相关人员学习《民间非营利组织会计制度》的理想参考资料。

本书由许群主编，参加编写的人员（按姓氏笔画为序）有：孔慧平、吴永民、陈中叶、张燕茹、罗贤、林春秀、郝建英、柳明、腾丽娟等。

尽管在本书的编写过程中，编写人员以严谨、科学、认真的态度付出了不懈的努力，但问题与不足在所难免。我们恳求广大读者提出批评和改进意见。

作 者

2004年10月

目 录

第一章 总 论	(1)
第一节 概 述	(1)
一、民间非营利组织的界定	(1)
二、颁布实施《民间非营利组织会计制度》的 意义	(3)
三、主要会计制度的会计科目比较	(8)
第二节 民间非营利组织新旧会计制度的衔接 ..	(8)
一、调账原则和步骤	(8)
二、调账的方法	(16)
第三节 民间非营利组织会计核算的规定和一般 原则	(31)
一、民间非营利组织会计核算的基础规范	(31)
二、民间非营利组织会计核算对象和会计要素	(33)
三、民间非营利组织会计核算的前提和原则 ..	(34)
 第二章 资产的核算	(40)
第一节 资产概述	(40)
一、资产的概念	(40)
二、资产的内容	(40)

三、资产核算的要求	(42)
第二节 资产类会计科目的应用	(44)
一、“现金”科目	(44)
二、“银行存款”科目	(48)
三、“其他货币资金”科目	(57)
四、“短期投资”科目	(62)
五、“短期投资跌价准备”科目	(68)
六、“应收票据”科目	(69)
七、“应收账款”科目	(75)
八、“其他应收款”科目	(78)
九、“坏账准备”科目	(81)
十、“预付账款”科目	(84)
十一、“存货”科目	(86)
十二、“存货跌价准备”科目	(93)
十三、“待摊费用”科目	(95)
十四、“长期股权投资”科目	(96)
十五、“长期债权投资”科目	(102)
十六、“长期投资减值准备”科目	(108)
十七、“固定资产”科目	(109)
十八、“累计折旧”科目	(121)
十九、“在建工程”科目	(125)
二十、“文物文化资产”科目	(127)
二十一、“固定资产清理”科目	(129)
二十二、“无形资产”科目	(131)
二十三、“受托代理资产”科目	(135)

第三章 负债的核算	(137)
第一节 负债概述	(137)
一、负债的特点	(137)
二、负债的分类	(138)
三、负债的内容	(138)
第二节 负债类会计科目的应用	(140)
一、“短期借款”科目	(140)
二、“应付票据”科目	(141)
三、“应付账款”科目	(144)
四、“预收账款”科目	(145)
五、“应付工资”科目	(146)
六、“应交税金”科目	(149)
七、“其他应付款”科目	(155)
八、“预提费用”科目	(156)
九、“预计负债”科目	(157)
十、“长期借款”科目	(158)
十一、“长期应付款”科目	(160)
十二、“受托代理负债”科目	(162)
第四章 净资产的核算	(163)
第一节 净资产概述	(163)
一、净资产的概念	(163)
二、净资产的内容	(163)
第二节 净资产类会计科目的应用	(165)
一、“非限定性净资产”科目	(165)
二、“限定性净资产”科目	(167)

第五章 收入的核算	(169)
第一节 收入概述	(169)
一、收入的分类	(169)
二、收入的确认	(171)
第二节 收入类会计科目的应用	(173)
一、“捐赠收入”科目	(173)
二、“会费收入”科目	(175)
三、“提供服务收入”科目	(176)
四、“政府补助收入”科目	(178)
五、“商品销售收入”科目	(179)
六、“投资收益”科目	(184)
七、“其他收入”科目	(189)
第六章 费用的核算	(192)
第一节 费用概述	(192)
一、费用的概念	(192)
二、费用的分类	(192)
三、费用的确认	(194)
四、费用的结转	(194)
第二节 费用类会计科目的应用	(194)
一、“业务活动成本”科目	(194)
二、“管理费用”科目	(195)
三、“筹资费用”科目	(198)
四、“其他费用”科目	(200)

第七章 财务会计报告	(202)
第一节 财务会计报告概述	(202)
一、财务会计报告的定义	(202)
二、财务会计报告的内容	(202)
三、会计报表的格式	(203)
第二节 会计报表的编制	(209)
一、资产负债表编制说明	(210)
二、业务活动表编制说明	(226)
三、现金流量表编制说明	(230)
第八章 民间非营利组织会计制度及相关法规	(240)
民间非营利组织会计制度	(240)
民间非营利组织会计制度	
——会计科目和会计报表	(267)
中华人民共和国会计法	(338)
会计档案管理办法	(349)
会计基础工作规范	(356)
内部会计控制规范——基本规范（试行）	(378)

第一章 总 论

第一节 概 述

民间非营利组织是社会生产力发展到一定阶段的产物，它的产生与发展是与社会的政治、经济、科技、文化、教育等各方面的发展水平相适应的。近年来，随着我国市场经济体制的发展与完善，民间非营利组织出现了迅速发展的态势，并已成为我国市场经济体系的重要组成部分。以“民间性”和“非营利性”为本质特征的民间非营利组织，在向社会提供公共物品和公共服务方面具有独特优势，并在更多情况下可以有效降低政府管理的成本，补充政府公共服务的不足，在扶贫、环保、社会公共设施建设、社区发展、助残、减灾、教育、科研、医疗卫生以及文化娱乐等广大社会领域，发挥重要作用，在国外被称为第三部门或第三种力量。

一、民间非营利组织的界定

民间非营利组织是依照国家法律、行政法规登记的社会

团体、基金会、民办非企业单位和寺院、宫观、清真寺、教堂等。有关民间非营利组织的界定，实际上更多地依据了民间非营利组织的特征。

（一）民间非营利组织的特征

按照民间非营利组织的基本结构和运作方式，美国霍普金斯大学的萨拉蒙教授将民间非营利组织的共同特征归结为组织性、私有性、非营利属性、自治性、自愿性和公益性六个特征。美国财务会计准则委员会（FASB）发布的《财务会计概念公告》第四号“非营利组织财务报告的目标”中规定，非营利组织的主要特征为：

1. 大部分资财来源于资财的供应者，他们不期望收回或据以取得经济上的利益；
2. 业务运营的目的，主要不是为了获取利润或利润等价物而提供产品或劳务；
3. 没有明确界定的所有者权益及其出售、转让或赎回，以及凭借所有权在组织解散时分享一定份额的剩余资财。

（二）我国民间非营利组织的界定

我国《民间非营利组织会计制度》规定，适用本制度的民间非营利组织应当同时具备以下特征：

- （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。

（三）民间非营利组织的法律规定

1. 社会团体

社会团体是指《社会团体登记管理条例》第2条规定中的“中国公民自愿组成，为实现会员共同意愿，按照其

章程开展活动的非营利性社会组织”。

2. 民办非企业单位

民办非企业单位是指《民办非企业单位登记管理暂行条例》第2条规定中的“企业事业单位、社会团体和其他社会力量以及公民个人利用非国有资产举办的，从事非营利性社会服务活动的社会组织”。

3. 基金会

基金会是指《基金会管理条例》第2条规定中的“利用自然人、法人或者其他组织捐赠的财产，以从事公益事业为目的，按照本条例的规定成立的非营利性法人”。

4. 寺院、宫观、清真寺、教堂

寺院、宫观、清真寺、教堂等是根据国务院宗教事务部门制定的《宗教活动场所登记办法》登记的宗教活动场所。

二、颁布实施《民间非营利组织会计制度》的意义

（一）颁布实施《民间非营利组织会计制度》的重要意义

1. 《民间非营利组织会计制度》的制定建立了民间非营利组织适用会计规范，完善了民间非营利组织的法规体系。

《民间非营利组织会计制度》作为国家有关法律、行政法规的配套制度，实现了与《基金会管理条例》、《社会团体登记管理条例》和《民办非企业单位登记管理暂行条例》等法规的协调，解决了民间非营利组织适用会计规范问题。《基金会管理条例》、《民办教育促进法》等要求基金会和民

办学校按照国家统一的会计制度编制财务会计报告，并委托注册会计师进行审计；《社会团体登记管理条例》和《民办非企业单位登记管理暂行条例》也要求社会团体和民办非企业单位必须对外提供包括财务信息在内的年度工作报告。《民间非营利组织会计制度》的制定实现了与这些法律、行政法规的配套。

2. 《民间非营利组织会计制度》的制定是适应民间非营利组织健康发展的需要

在计划经济时期，我国财政运行的是高度集中的统收统支的分配体制，因此，社会各项事业包括社会公益事业基本上都由国家统包统揽。改革开放之后，随着我国市场经济的发展，尤其是近年来财政职能的转换和公共财政的建设，一些过去由财政（包括国有企业）大包大揽的社会福利和公益事业等被剥离出来，推向市场；与此同时，企业作为以营利为目的的组织，又不太可能承接这些社会福利和公益事业，个人收入也相对有限，难以自我消化，从而使得这些社会公益事业成为我国社会管理的焦点和难点。在这种情况下，大力发展民间非营利组织，引导民间资金投入社会公益事业，既可以解决公共财政资金在提供公共产品上的不足，又可以合理优化资源配置，维护社会的安全与稳定。因此，民间非营利组织在发达市场经济国家通常被称为除政府和企业之外的“第三部门”，在国民经济体系中具有十分重要的作用，它可以为财政分忧，帮助国家解决社会救济、扶贫、教育、养老保健、医疗服务等社会问题。但是由于民间非营利组织的资金来源主要来自捐赠人的捐赠、会员缴纳的会费、向服务对象收取的服务费等，对象较广，涉及公众较

多,影响较大,因此,作为民间非营利组织与捐赠人、会员、服务对象等的沟通渠道的会计信息质量就显得尤为重要。

在这种情况下,制定《民间非营利组织会计制度》,统一会计核算标准,可以规范民间非营利组织的会计核算行为,提高其会计信息质量。

3. 《民间非营利组织会计制度》的制定,有助于加强对民间非营利组织的外部监督与管理

《民间非营利组织会计制度》要求民间非营利组织编制统一的财务会计报告,及时反映民间非营利组织控制的资源状况、负债水平、资金使用情况及其效果、现金流量等信息,从而可以大大提高民间非营利组织会计信息的透明度,便于捐赠者、会员以及政府主管部门等加强外部监督和管理,促进民间非营利组织的规范发展。

(二)《民间非营利组织会计制度》的特点

《民间非营利组织会计制度》在形成过程中,既充分考虑了民间非营利组织的组织特性和业务特点,又尽可能借鉴了国际通行的惯例,使得我国《民间非营利组织会计制度》既兼顾我国国情,又与国际接轨。该制度有以下一些主要特点:

1. 民间非营利组织的会计目标,是满足捐赠人、会员、服务对象、债权人、监管部门等会计信息使用者的决策需要

鉴于民间非营利组织的资金来源主要来自社会各界的捐赠、会员缴纳的会费、接受服务对象缴纳的服务费等,该制度将满足捐赠人、会员、服务对象、债权人、监管部门等会计信息使用者的决策需要作为民间非营利组织的会计目标,设计其会计报表体系和财务会计报告应予披露的信息。

2. 以权责发生制原则为会计核算基础

《民间非营利组织会计制度》引入了权责发生制原则，从而要求民间非营利组织计提固定资产折旧，进行成本核算等，有助于民间非营利组织加强资产负债管理和成本管理，提高运营绩效，有效弥补收付实现制会计的不足。

3. 设置了资产、负债、净资产、收入和费用五个会计要素

《民间非营利组织会计制度》设置了资产、负债、净资产、收入和费用五个会计要素。考虑到民间非营利组织资源提供者既不享有组织的所有权，也不从组织中取得回报，所以民间非营利组织不存在核算“所有者权益”和“利润”问题。同样，在权责发生制会计核算基础下，也不存在核算收付实现制下的“支出”问题。所以，该制度既没有设置企业会计中的所有者权益和利润会计要素，也没有设置预算会计中的支出会计要素。

4. 计量基础包括历史成本和公允价值

《民间非营利组织会计制度》在坚持以历史成本为计量基础的同时，对于一些特殊的交易事项，如捐赠、政府补助等，引入了公允价值等其他计量基础。这主要是由民间非营利组织的业务特征所决定的，其许多资产的取得并没有实际成本，比如捐赠资产、政府补助资产等都是无偿取得的，如果严格按照实际成本原则将难以进行确认和计量，从而难以实现真实、完整反映的目的。

5. 净资产分为限定性净资产和非限定性净资产两类进行核算和列报

《民间非营利组织会计制度》将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两类进行核算和列报，其中，限定性净资产是指其使用存在时间或（和）用途限制的净资产，除此之外的其他净资产即为非限定性净资产。限定性资产和非限定性资产的划分可以更加如实地反映民间非营利组织净资产的构成和性质等情况。

6. 按照交换交易形成的收入和非交换交易形成的收入，分别界定其确认标准

考虑到民间非营利组织收入来源的特殊性，《民间非营利组织会计制度》将民间非营利组织的收入区分为交换交易形成的收入和非交换交易形成的收入，分别界定其确认标准。对于按照等价交换原则所进行的交易，按照交换交易收入的确认原则进行确认和计量；对于按照非等价交换原则进行的交易，如政府补助、捐赠等，按照非交换交易收入的确认原则进行确认和计量。

7. 严格区分业务活动成本和期间费用

由于《民间非营利组织会计制度》规定民间非营利组织的会计核算基础为权责发生制，而且“业务活动表”的主要功能是用以评价民间非营利组织的经营绩效。所以，该制度要求，在对费用的会计核算中应当严格区分业务活动成本和期间费用。其中，期间费用包括管理费用、筹资费用和其他费用。

8. 财务会计报告的内容根据民间非营利组织的业务特点及其会计信息使用者的需求设计

《民间非营利组织会计制度》根据民间非营利组织的业务特点及其会计信息使用者的需求，要求民间非营利组织的财务会计报告至少应当包括“资产负债表”、“业务活动表”、

“现金流量表”三张基本报表以及会计报表附注等内容。

三、主要会计制度的会计科目比较

民间非营利组织应当自2005年1月1日起执行《民间非营利组织会计制度》。按照规定在2004年12月31日及之前仍按照《事业单位会计制度》（包括《中小学校会计制度》、《高等学校会计制度》和《医院会计制度》，以下简称旧制度）进行会计核算和编报会计报表。为了更好地做好新旧会计制度的衔接工作，会计人员应首先了解《民间非营利组织会计制度》与旧会计制度中会计科目设置的区别。下面将民间非营利组织执行的三种主要的会计制度与《民间非营利组织会计制度》中的会计科目做一比较。三种主要的会计制度与《民间非营利组织会计制度》会计科目比较表，见表1-1、表1-2、表1-3、表1-4。

第二节 民间非营利组织新旧 会计制度的衔接

为了促进民间非营利组织自2005年1月1日起严格执行《民间非营利组织会计制度》，民间非营利组织应按照财政部对有关衔接问题的相关规定，做好新旧制度的转换和衔接工作。

一、调账原则和步骤

（一）调账原则

在2005年1月份，民间非营利组织应当按照《民间非