

根据财政部2004年12月31日颁布的《民间非营利组织会计制度》编写

民间非营利组织 会计

王国生 编著

经济管理出版社
ECONOMY & MANAGEMENT PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

民间非营利组织会计/王国生编著. —北京:经济管理出版社,2004

ISBN 7-80207-093-7

I. 民... II. 王... III. 社会团体,非营利-会计制度 IV. F810.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2004)第 121517 号

出版发行: **经济管理出版社**

北京市海淀区北蜂窝 8 号中雅大厦 11 层

电话:(010)51915602 邮编:100038

印刷:北京交通印务实业公司

经销:新华书店

责任编辑:易 木

技术编辑:杨 玲

责任校对:剑 兰

880mm × 1230mm/32

12.125 印张

304 千字

2004 年 12 月第 1 版

2004 年 12 月第 1 次印刷

印数:1-5000 册

定价:28.00 元

书号:ISBN 7-80207-093-7/F·86

· 版权所有 翻印必究 ·

凡购本社图书,如有印装错误,由本社读者服务部

负责调换。联系地址:北京阜外月坛北小街 2 号

电话:(010)68022974

邮编:100836

前 言

2004年8月18日，财政部发布了《民间非营利组织会计制度》。该制度要求从2005年1月1日起在全国民间非营利组织范围内进行实施。

本书是为适用民间非营利组织会计制度改革与学习财政部新颁布的《民间非营利组织会计制度》的需要而编写的。

民间非营利组织，是指不以营利为目的，主要从事社会公益活动，具有独立法人地位的社会团体、基金会、民办非企业单位、寺院、宫观、清真寺、教堂等。其中：社会团体是指中国公民自愿组成，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，如民间学术性社会团体、行业性社会团体、专业性社会团体和联合性社会团体；基金会是指利用自然人、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《基金会管理条例》的规定成立的非营利性法人；民办非企业单位是指企业、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如民办教育单位、民办卫生单位、民办文化单位、民办科技单位、民办体育单位、民办非营利福利组织、民办非营利法律服务组织等。

随着我国经济体制改革的不断深化，我国民间非营利组织得到长足发展。比如，在民政部门登记注册的县以上社会团体由

1990年的4560家发展到2003年年底的14.2万家；在民政部登记的基金会数量在2003年年底达到近1200家；民办非企业单位在2003年年底达到12.4万家。这些民间非营利组织在为政府分忧、帮助国家解决社会救济、扶贫、教育、养老保健、医疗服务等问题方面发挥着积极作用，其作用受到社会广泛的关注。

为了促进民间非营利组织的健康发展，我国政府陆续颁布了一系列与民间非营利组织有关的法规制度。《民间非营利组织会计制度》的出台，将进一步完善国家民间非营利组织的法律法规，便于法律部门和行业监管部门对民间非营利组织加强监督管理；同时，也有助于提高我国民间非营利组织的财务管理和会计管理水平，规范非营利组织会计行为，促进我国民间非营利组织的健康发展。

《民间非营利组织会计》一书具有以下特点：

1. 内容新颖，展现了我国民间非营利组织会计改革的框架。《民间非营利组织会计》一书以最新的内容向读者展示了我国刚刚出台的《民间非营利组织会计制度》的全貌及其内容实质，体现了我国民间非营利组织会计发展的最新状况。

2. 指导性强，便于操作。本书不但从总体框架对《民间非营利组织会计制度》做了描述，而且以《民间非营利组织会计制度》为蓝本，结合民间非营利组织业务活动特点，对民间非营利组织会计科目的设置、运用、会计报表的编制及分析和各类经济业务的核算方法做了深入浅出的诠释，具有一定的指导性。

3. 系统性。本书在体例安排上，遵循“资产负债表”、“业务活动表”的逻辑关系，以会计要素的确认、计量、记录为核心，以此为基础形成完整的资产负债表、业务活动表和现金流量表。

4. 可读性。本书在文字叙述上力求做到深入浅出，通俗易懂，举例清晰易懂，既适合教师讲授，也便于学生自学；对难于

理解的内容，均举例或以图示说明。

5. 本书适用范围广。由于本书是根据新颁布的《民间非营利组织会计制度》编写的，它既可以作为各部门、各地区对各类人员进行民间非营利组织会计制度培训的教材，也适合于各类经济院校、政府综合管理部门（民政、财政、税务、法律等）、从事会计代理业务的中介机构等有关方面了解民间非营利组织情况的需要。

由于编者水平有限，对新颁布的《民间非营利组织会计制度》理解不够全面和透彻，疏漏及错误在所难免，请读者批评指正。

本书编写过程中参阅了国内外许多优秀文献和著作，在此不便一一列举，仅对作者表示衷心的感谢。

作 者

2004 年 10 月

目 录

第一章 概 论	(1)
第一节 民间非营利组织范围、特征及作用	(1)
第二节 民间非营利组织会计基本理论	(5)
第三节 民间非营利组织会计机构及会计人员	(19)
第四节 民间非营利组织会计规范	(25)
思考题	(28)
第二章 会计核算程序与方法	(29)
第一节 会计核算程序与方法概述	(29)
第二节 会计科目与账户	(33)
第三节 借贷记账法	(38)
第四节 记账程序	(45)
思考题	(57)
第三章 资产的核算	(58)
第一节 资产概述	(58)
第二节 货币资金的核算	(62)
第三节 应收款项的核算	(92)
第四节 预付款项的核算	(109)
第五节 存货的核算	(112)
第六节 对外投资的核算	(135)

第七节 固定资产的核算	(162)
第八节 无形资产及受托代理资产的核算	(194)
思考题	(204)

第四章 负债的核算 (206)

第一节 负债概述	(206)
第二节 流动负债的核算	(208)
第三节 长期负债的核算	(234)
思考题	(243)

第五章 净资产的核算 (244)

第一节 净资产概述	(244)
第二节 限定性净资产的核算	(247)
第三节 非限定性净资产的核算	(250)
思考题	(253)

第六章 收入的核算 (254)

第一节 收入概述	(254)
第二节 非交换交易收入的核算	(257)
第三节 交换交易收入的核算	(265)
思考题	(278)

第七章 费用的核算 (279)

第一节 费用概述	(279)
第二节 业务活动成本的核算	(281)
第三节 管理费用的核算	(297)
第四节 筹资费用的核算	(302)
第五节 其他费用的核算	(305)

思考题	(307)
第八章 财务会计报告的编制	(308)
第一节 财务会计报告概述	(308)
第二节 资产负债表	(314)
第三节 业务活动表	(326)
第四节 现金流量表	(333)
第五节 会计报表附注和财务情况说明书	(344)
思考题	(348)
第九章 资产负债表日后事项的核算	(349)
第一节 资产负债表日后事项概述	(349)
第二节 调整事项的核算	(351)
第三节 非调整事项的核算	(352)
思考题	(353)
第十章 会计报表的分析	(354)
第一节 会计报表分析概述	(354)
第二节 会计报表的趋势分析法	(364)
第三节 会计报表的比率分析法	(367)
第四节 会计报表的指标勾稽关系	(375)
思考题	(377)
主要参考资料	(378)

第一章 概 论

第一节 民间非营利组织范围、 特征及作用

一、民间非营利组织的范围

人类的社会活动大多是通过某些社会组织完成的。在社会主义市场经济条件下，我国的社会组织一般由政府组织、营利性组织和非营利性组织三部分构成。

（一）政府组织

在我国，政府是指国家各级政府行政单位（包括中央政府和地方政府）。具体包括：国家权力机关，即各级人民代表大会及其所属机构；国家行政机关，即从国务院到省、自治区、直辖市及下属的市、地、县、乡的各级人民政府及其所属机构；人民法院、人民检察院等。政府组织的基本宗旨是为全社会公众提供各种服务，促进全社会持续、稳定和健康地发展。

（二）营利性组织

一般被称为“企业”，是指依法设立的以营利为目的从事生产业务活动的独立核算的经济组织。如公司、企业等。营利性组织是一个既区别于政府、社会组织和团体，也不是政府行政管理机构的附属物的独立经济组织。获得并不断增加盈利是营利性组

织的目的。自负盈亏，承担经营责任，是该组织不断发展的内在动力，也是形成自我约束机制的关键。

（三）非营利性组织

一般而言，非营利性组织是指那些经营目的在于社会公共利益，而非谋取个人或组织的经济利益，即不以营利为目的的经济组织。

需要说明的是，社会公益事业可以由政府举办，也可以由民间来组织。本书所说的“非营利性组织”是指那些独立于政府组织之外的非营利组织，即民间非营利组织。

民间非营利组织主要包括社会团体、基金会、民办非企业单位、寺院、宫观、清真寺、教堂等。

社会团体，是指中国公民自愿组成，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。根据社会团体的性质和任务，社会团体可以分为学术性、行业性、专业性和联合性四类。其中：学术性社会团体，可分为自然科学类、社会科学类及自然科学与社会科学的交叉科学类三种，一般以学会、研究会命名；行业性社会团体，主要是经济性团体，又可分为农业类、工业类和商业类等，一般以协会命名；专业性社会团体，一般是非经济类的，主要由专业人员组成或以专业技术、专门资金，为从事某项事业而成立的团体，多以协会、基金会命名；联合性社会团体，主要是人群的联合体或学术性、行业性、专业性团体的联合体，一般以联合会、联谊会、促进会命名。

社会团体不包括：①参加中国人民政治协商会议的人民团体；②由国务院机构编制管理机关核定，并经国务院批准免于登记的团体；③机关、团体、企业事业单位内部经本单位批准成立、在本单位活动的团体。

基金会，是指利用自然人、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《基金会管理条例》的规定成立

的非营利性法人。基金会开展活动的目的在于促进科研、文教、社会福利等满足公共需求行业的发展。由政府支持或组建、用于支持科研和其他各种特殊基金管理团体的基金会，不属于本书范围。

民办非企业单位，是指企业事业单位、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。包括：①民办教育单位，如民办幼儿园，民办小学、中学、学院、大学，民办专修（进修）学院或学校，民办培训（补习）学校或中心等；②民办卫生单位，如民办门诊部（所）、医院，民办康复、保健、卫生、疗养院（所）等；③民办文化单位，如民办艺术表演团体、文化馆（活动中心）、图书馆（室）、博物馆（室）、美术馆、画院、名人纪念馆、收藏馆、艺术研究院（所）等；④民办科技单位，如民办科学研究院（所、中心），民办科技传播或普及中心，民办科技服务中心，民办技术评估所（中心）等；⑤民办体育单位，如民办体育俱乐部，民办体育场、馆、院、社、学校等；⑥民办非营利劳动组织，如民办职业培训学校或中心，民办职业介绍所等；⑦民办非营利福利组织，如民办福利院、敬老院、托老所、老年公寓，民办婚姻介绍所，民办社区服务中心（站）等；⑧社会中介服务业，如民办评估咨询服务中心（所），民办信息咨询调查中心（所），民办人才交流中心等；⑨民办法律服务业单位等。

二、民间非营利组织的特征

（一）民间非营利组织不以营利为宗旨和目的

民间非营利组织的设立和业务活动的最终目标不以营利为目的，这是民间非营利组织与营利性组织之间本质特征的综合体现。对于营利性组织来说，其设立和业务活动的最终目标都是为

了增加组织的利润，为投资者积累更多的资本。营利性组织决策是否成功、业务活动的最终目标是否能够实现，这在很大程度上取决于利润的多少。而对于民间非营利组织来讲，其设立和开展业务活动并不是为了追逐利润，其目的在于按照资金提供者的期望和要求，为社会带来更多的服务或商品。

（二）资源的提供者向组织投入资源并非为了取得回报

营利组织的资源是投资者出资形成的，其所有权归属于出资者。投资者出资的目的是将其资源投入生产经营过程后，与其他生产要素相结合，生产社会所需要的产品或服务，并使投入的资本增值。同时，营利组织所有者将资产交付组织后，不但保留收回投资的权利，而且对经营利润以及解散、破产的剩余财产也有按一定比例分享的权利。

而非营利组织资金提供者，其出资目的并不是期望得到同等或成比例的出资回报，而是希望组织为整个社会或特定团体提供更多的服务或商品，他们不指望获取对非营利组织净资产予以分享的权利。

（三）资源的提供者不享有组织的所有权

营利性组织的资产归出资者所有，因积累形成的新资产也归属其出资者。而民间非营利组织的净资产既不属于组织所有，也不属于出资者（如捐赠人、会员等）。任何单位或个人不因为出资而拥有民间非营利组织的所有权，也不存在该组织一旦清算可以分享剩余财产的净资产。非营利组织一旦进行清算，清算后的剩余财产只能交给政府或其他非营利组织，继续服务社会的公益事业。

三、民间非营利组织对社会经济发展的贡献

随着改革开放的不断深入以及市场经济的建立与发展，我国

民间非营利公益性组织日益增多。这些不断发展和壮大的民间非营利组织几乎提供了从教育到政治,从保健与福利到扶贫,从寺院、宫观、清真寺、教堂到民间科研机构等可以想像到的各种各样的服务。这些组织动员了民间巨大的财力、物力和人力资源,参与了社会管理和社会服务工作,在帮助国家解决社会救济、扶贫、教育、养老保健、医疗服务等方面开展了卓有成效的工作,促进了社会的稳定与发展,一定程度上弥补了政府失灵和市场失灵。同时,民间非营利组织代表了公民的利益和要求,并通过多种形式,帮助政府的法律、法规 and 政策的制定,已经成为沟通政府与社会的桥梁和纽带。民间非营利组织充分发挥自身民间组织的特点,积极开展国际交往和合作交流,增进与世界各国非营利组织的民间交往。通过牵线搭桥,引进了资金、先进技术和管理经验,也促进了中国的经济发展。

第二节 民间非营利组织会计基本理论

一、会计的分类

会计可以按照不同的标准进行分类。其中,会计按照服务的组织是否以营利为目的,分为企业会计和政府及民间非营利组织会计。以企业经济活动为核算对象的会计,称为“企业会计”;以政府及民间非营利组织经济活动为核算对象的会计,称为“政府及民间非营利组织会计”。

(一) 企业会计

企业是以营利为目的的经济组织,获利是企业业务活动的出发点和归宿。为了从事生产业务活动,获得利润,企业必须通过各种渠道筹集资本,扩大收入,降低成本、合理分配利润。因

此，企业会计涉及从接受投资到赚取、分配利润的全过程，要向投资者、债权人等报告企业的财务状况、经营成果以及现金流量等方面的信息。

（二）政府及民间非营利组织会计

与企业不同，政府及民间非营利组织不是以营利为目的，而是由政府及民间组织管理，以提高全社会公共事业服务水平为宗旨的社会组织。由于政府及民间非营利组织具有与企业不同的目的，其会计核算的内容、原则、方法等方面也不同于企业会计，形成了与之不同的会计门类。

（三）民间非营利组织会计的两个重要领域——财务会计与管理会计

民间非营利组织会计，是指以货币为主要计量单位，利用专门的方法和程序对民间非营利组织的经济活动进行完整、连续、系统地反映和监督，旨在优化管理，提供受托责任履行情况的一种会计管理活动。

民间非营利组织会计包括财务会计和管理会计两个重要领域。

1. 财务会计。财务会计主要以会计制度为依据，通过填制凭证、登记账簿、编制会计报告等方法，确认、计量民间非营利组织资产、负债、净资产的增减变化，反映收入的取得、费用的发生和归属，定期以财务会计报告的形式，揭示民间非营利组织的财务状况、业务成果和现金流量的情况，并通过分析会计报告，客观评价其经营业绩、偿债能力，对民间非营利组织的业务活动情况作出全面的反映。

2. 管理会计。管理会计是在财务会计基础上发展起来的一门相对独立的会计学科。它主要是为了适应民间非营利组织内部

● 预算和控制的需要，以组织内部各级管理人员为主要服务对象，
6 利用财务会计提供的会计信息及其他业务活动中的有关资料，运

用数学、统计等方面的一系列技术和方法,预测前景,参与决策,规划未来,控制和评价经济活动,为管理机构正确进行最优管理决策和有效经营提供有用的会计信息。

二、民间非营利组织会计目标

学习和研究民间非营利组织会计,有必要明确其目标。一般来说,会计界关于会计目标在理论上是有两个基本流派:一是受托责任学派;二是决策有用学派。按照受托责任学派的观点,会计目标应该是反映受托者对受托责任的履行情况。决策有用学派认为,会计的基本目标是向各类信息用户提供相关、可靠的财务信息,以便他们进行合理的经济决策。民间非营利组织会计目标是这两种流派的融合。

民间非营利组织是以非营利为其业务活动宗旨的经济实体,其资金来源主要为社会各界的捐赠、会员缴纳的会费、接受服务对象(如学生、病人等)缴纳的服务费等。这些资源流入民间非营利组织后,会计人员便负有不可推卸的对所管理财产的受托责任(或称代理责任),其一切行为活动都要围绕完成这一受托责任展开,完成受托责任就成了会计带有根本性的目标。而会计的信息提供,则是反映其完成受托责任情况的基本手段。

(一) 会计信息使用者

既然民间非营利组织会计的目标是通过提供信息来完成受托责任,那么明确向谁提供信息、提供什么信息,以及如何提供信息是很有必要的。

现代社会中,需要使用民间非营利组织会计信息的人士很多,他们的要求也各不相同。从目前和发展的角度来看,民间非营利组织会计信息的使用者包括以下几类人:①捐资人,包括个人、法人组织、政府机构;②债权人,包括向民间非营利组织提

供贷款的各类金融机构和购买其债券的单位（组织）或个人；③政府管理部门，包括财政、税收、国家资产管理、审计等部门；④接受服务者；⑤本单位职工；⑥单位的内部管理部门。

（二）会计信息内容

会计信息使用者的范围是非常广泛的，他们对会计信息的要求的侧重点也有所不同。但是，总的来说，作为民间非营利组织会计信息的使用者一般都非常关心该组织提供服务的能力，以及所提供服务的效率和效果。为了能够反映这方面的情况，该组织应提供财务状况、业务活动成果以及现金流量等方面的信息。具体来说包括以下方面内容：

捐赠者关心的是款项是否按照规定的用途使用，以及该组织持续运营的能力，以便决定今后是否继续提供捐赠。

债权人关注的主要信息有：①民间非营利组织是否具有充裕的财力，能否及时偿还债务；②有无支付利息的能力等。根据这些信息，债权人将作出是继续向企业提供或提供更多的贷款和信用，还是停止提供贷款和信用的决策。潜在的债权人，则根据这些信息决定是否贷给企业资金。

政府部门关注的主要信息有：①有纳税义务的民间非营利组织是否足额、及时缴纳了各种税金；②民间非营利组织是否按照各项法律、制度的规定开展经营活动；③民间非营利组织资金的来源、使用、收入与费用的有关情况等。

接受服务者主要关心的是该组织提供服务的质量及持续提供服务的能力，以便决定是否付费享受服务。

上级主管部门一般关注民间非营利组织的全面情况，包括财务状况、收支情况、现金流量等。

本单位职工一般关心的是本单位的持续运营能力和收支情况。

以上各方人士所关心的情况，都在民间非营利组织管理部门

的责任范围之内，因而同样是其管理者所需要的信息，他们要用这些信息表现自己的责任履行情况或业绩。此外，他们还需要运用会计信息进行组织的业务决策和日常控制。现代社会中，会计以特定的方式完成受托责任，即满足上述各方人士的信息要求。

（三）会计信息提供方式

会计对民间非营利组织经济活动进行反映，是以报告形式传输给使用者，供他们了解和管理民间非营利组织，以揭示其受托责任履行情况。应该说，会计信息使用者的种类不同，对信息要求的侧重点也就有所不同，而财务报告的容量毕竟是有限的，它不可能同时满足信息使用者所有的要求，只能提供一般的、通用的财务信息及其他情况。所以，对于民间非营利组织会计，一般只能通过资产负债表、业务活动表、现金流量表以及会计报表附注等来满足信息使用者的一般要求。

三、民间非营利组织会计基本前提

（一）会计基本前提

会计基本前提也称“会计假设”，是指会计人员对所处变化不定的会计环境作出合乎情理的判断。依据这些前提，会计人员才能确定会计核算的时间范围、空间范围、核算内容及核算程序与方法。民间非营利组织会计基本前提包括会计主体、持续经营、会计期间与货币计量。

1. 会计主体。会计主体，是指会计工作为其服务的特定单位或组织。会计处理的数据和提供的信息，不是漫无边际的，而是严格限制在一个独立核算的经济实体之内，即营利性组织（企业）、民间非营利组织、政府机关等。

会计主体基本前提的实质在于它规定了会计活动的空间范围，要求会计核算应当将某一经济组织的业务活动同其他经济组