

总 论

财政部 民政部 关于认真贯彻实施《民间非营 利组织会计制度》的通知

2004年10月28日 财会〔2004〕17号

各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局）、民政厅（局），新疆生产建设兵团财务局、民政局：

2004年8月18日，财政部发布了《民间非营利组织会计制度》（财会〔2004〕7号），自2005年1月1日起在全国适用的民间非营利组织范围内实施。为了做好该制度的贯彻实施工作，现将有关事项通知如下：

一、《民间非营利组织会计制度》有利于规范民间非营利组织的会计行为，促进民间非营利组织的健康发展

为了进一步完善我国民间非营利组织的法律规范体系，适应民间非营利组织快速发展的需要，财政部发布了《民间非营利组织会计制度》。这一制度统一了会计核算标准，要求民间非营利组织按照制度的规定编制和对外提供财务会计报告。

《民间非营利组织会计制度》的发布意义重大，有利于促进民间非营利组织加强内部管理，完善各项规章制度，规范民间非营利组织的会计核算行为，使各项经济业务的处理有章可循、有法可依；有利于提高民间非营利组织的会计信息质量和透明度，从而提升民间非营利组织在社会各界的诚信度，促进民间非营利组织健康、规范发展。

二、切实做好宣传培训工作，掌握《民间非营利组织会计制度》的基本内容和要求

各级财政、民政等部门应当充分重视《民间非营利组织会计制度》的贯彻实施工作，利用各种方式加大宣传和培训力度，促使民间非营利组织单位负责人重视该制度的执行，使广大民间非营利组织会计人员全面掌握《民间非营利组织会计制度》的各项规定和具体办法。政府监管部门也应熟悉了解该制度的基本要求和主要内容，以便于实施有效监管。

在宣传培训过程中，各级财政、民政部门要充分利用各种新闻媒体、组织有关中介机构等社会力量、发挥院校教师的作用，宣传《民间非营利组织会计制度》的重要意义和内容，为全面贯彻实施《民间非营利组织会计制度》奠定基础。

三、民间非营利组织的单位负责人要认真履行法定职责，保证会计信息真实、完整

根据《中华人民共和国会计法》的规定，单位负责人对单位的会计工作和会计资料的真实性、完整性负责。单位的财务会计报告应当由单位负责人和主管会计工作的负责人、会计机构负

责人签名并盖章。因此，民间非营利组织的单位负责人应当保证本单位按照《民间非营利组织会计制度》的规定进行会计核算，编制财务会计报告。如果民间非营利组织违反《中华人民共和国会计法》以及国家统一的会计制度，单位负责人将作为第一责任人承担相应的行政责任或刑事责任。

民间非营利组织的单位负责人应当根据本单位的具体情况和会计业务的需要，设置会计机构，或者在有关机构中设置会计人员并指定会计主管人员；不具备条件的，应当委托经批准设立从事会计代理记账业务的中介机构代理记账。民间非营利组织应当严格按照《会计档案管理办法》、《会计基础工作规范》和《内部会计控制规范》的规定，建立健全本单位的会计核算制度、资产管理制度和内部控制制度，加强本单位的财务会计管理工作。

四、抓紧做好民间非营利组织新旧会计制度的衔接，保证平稳过渡

民间非营利组织应当自 2005 年 1 月 1 日起严格按照《民间非营利组织会计制度》进行会计核算。目前执行《事业单位会计制度》或其他会计制度的民间非营利组织，应当抓紧做好新旧会计制度的衔接工作，以实现平稳过渡。

民间非营利组织要根据财政部发布的《民间非营利组织会计制度》和《民间非营利组织新旧会计制度有关衔接问题的处理规定》，对现有资产和负债进行全面清查和盘点，明晰产权，建立固定资产目录，设置固定资产卡片，做好各项会计基础工作和执行新制度的准备工作；要建立健全各项财产管理制度，加强资产管理。对于清查出的资产报废、毁损、盘盈盘亏和应确认而未确认的资产，以及应确认而未确认的负债等，应当在报经批准

后及时进行账务处理。

五、全面贯彻实施《民间非营利组织会计制度》，加强对制度执行情况的监督、检查和指导

全面贯彻实施《民间非营利组织会计制度》是一项系统工程，各级财政、民政部门应当加强合作，采取有效措施，做好制度执行情况的监督、检查和指导，切实保证《民间非营利组织会计制度》在本地区民间非营利组织的贯彻实施。财政部门应当依法监督民间非营利组织是否依法建账，会计凭证、账簿、财务会计报告和其他会计资料是否真实、完整，会计核算是否符合《民间非营利组织会计制度》的要求，会计人员是否具备从业资格；将民间非营利组织的会计信息质量作为会计监管的重要工作之一。民政部门在民间非营利组织登记、年检和日常监督管理时，应当检查民间非营利组织财务会计报告是否按照《民间非营利组织会计制度》编制，财务会计报告的内容是否真实、完整，有关财务指标是否符合法定要求。

对于不按照《民间非营利组织会计制度》进行会计核算、编制财务会计报告的，各级财政、民政部门应当依法在自己的职责范围内对民间非营利组织进行行政处罚；对民间非营利组织有违法违规行为，情节严重的，可以撤销登记；对直接负责人和相关责任人构成犯罪的，应当移交司法机关，依法追究刑事责任。各级财政、民政部门还应当充分利用中介机构的力量，加强对民间非营利组织的审计监督。对于依法要求审计的民间非营利组织，应当在提交财务会计报告的同时，提交注册会计师审计报告。对于注册会计师发表了非标准审计意见审计报告的民间非营利组织，应当作为重点检查的对象，各级民政部门在年检和日常监督检查时，也应当予以重点关注。

第一部分

《民间非营利组织会计制度》概述

一、《民间非营利组织会计制度》 实施的重要意义

财政部于 2004 年 8 月 18 日正式发布了《民间非营利组织会计制度》并规定自 2005 年 1 月 1 日起施行。该制度的发布对于规范我国民间非营利组织的会计核算行为，真实、完整地反映民间非营利组织的财务状况、运营绩效和现金流量，提高民间非营利组织会计信息质量，促进民间非营利组织的健康发展和规范化管理具有深远的意义。

随着我国社会主义市场经济体制的建立和完善，我国各类民间非营利组织得到了稳定、快速地发展，整体规模和素质都有较大提高。目前我国的民间非营利组织主要分为两类，一类是在民政部门登记的民间非营利组织，其中包括社会团体、基金会、民办非企业单位；另一类是在宗教事务部门登记的寺院、宫观、清真寺和教堂等宗教活动场所。这些民间非营利组织目前已经涉及社会生活的各个领域，形成了适应社会主义市场经济发展需要的层次不同、覆盖广泛的民间非营利组织体系，其影响力及作用愈

显重要。

民间非营利组织作为与政府和企业并列的“第三部门”，是市场经济体系的有机组成部分，从而在一定程度上解决政府和市场失调问题，为完善我国社会主义市场经济体系，促进我国社会各项事业的综合、协调发展作出积极贡献。

近年来的实践证明，我国民间非营利组织在激发社会活力、促进社会公平、倡导互助友爱、疏缓就业压力、推进公益事业、化解社会矛盾、解决贸易纠纷、促进科教兴国、保护公民宗教信仰自由权利等方面发挥了重要的作用。它已经成为社会主义市场经济体系中一支重要力量。

考虑到我国民间非营利组织快速发展和规范管理的客观要求，为了解决我国民间非营利组织执行会计标准较为混乱的状况和法律依据不足的情况，财政部制定和颁布了《民间非营利组织会计制度》。这一制度的颁布，统一了所有民间非营利组织所应遵循的会计标准，要求所有的民间非营利组织必须按照制度的规定进行会计核算，编制财务会计报告。因此，严格执行这一会计制度，既可以大大提高我国民间非营利组织会计信息的可比性和有用性，提高民间非营利组织财务活动和业务活动的透明度，便于政府等部门对该类组织进行监督管理，也可以促使该类组织以高质量的会计信息取信于民，取信于社会，从而有利于其规范、健康发展。

二、什么是民间非营利组织

一般说来，民间非营利组织是指由民间出资举办的、不以营利为目的的，从事教育、科技、文化、卫生、宗教等社会公益性活动的社会服务组织。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。

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：各种学会、协会等。

基金会是指按照民间捐赠人的意愿设立的专门用于捐赠人指定的社会公益性用途的非营利性基金管理组织。如：各种基金会等。

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。主要包括从事科学、教育、文艺、卫生、体育等科学文化类非企业单位。

寺院、宫观、清真寺、教堂是由具有宗教信仰和热心宗教的人在国家支持下兴办的开展宗教活动的场所。包括：佛教的寺院、道教的宫观、伊斯兰教的清真寺、基督教的教堂等。

三、民间非营利组织的特征

在会计上，与其他社会经济组织形式相比，民间非营利组织具有以下特征：

1. 不以营利为宗旨和目的

民间非营利组织的非营利性，与企业及其他经济组织的营利性相区别。民间非营利组织业务运作的主要目的不是获取一定的利润或等同物。当然，也不排除其因提供社会服务或商品所获得的相应收入及获取的合理费用。民间非营利组织只有不断地实现收支结余，才能保证本组织的存在与发展。

2. 资源提供者不取得经济回报

民间非营利组织的资金或者其他资源提供者不能从民间非营

利组织中获取回报，不能按照其所提供的资金或财产比例获得经济利益，收支结余不得向出资者进行分配。

3. 资源提供者不享有该组织的所有权

资金或其他资源提供者在将资源投入到民间非营利组织后不再享有相关所有者权益，也就是说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。即使是在民间非营利组织因故出售、转让、变卖或清算时，也不可以分享一份剩余资金或财产。这一特征将民间非营利组织与企业区分开来。

四、《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》的特点如下：

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。

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. 《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。

4. 《民间非营利组织会计制度》的计量基础包括历史成本和公允价值。

5. 《民间非营利组织会计制度》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。

6. 《民间非营利组织会计制度》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。

7. 《民间非营利组织会计制度》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。

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。

五、《民间非营利组织会计制度》 规范的主要内容

《民间非营利组织会计制度》的基本指导思想和原则规范了以下内容：

1. 对民间非营利组织一般会计原则的规范

(1) 民间非营利组织的会计基本假设包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量四个假设。

(2) 民间非营利组织的资金来源、会计信息使用者的特点及其需要等，将满足会计信息使用者的信息需要作为民间非营利组织的会计目标。

(3) 民间非营利组织的会计核算应当以权责发生制为基础，有利于真实、完整地提供会计信息。

(4) 民间非营利组织会计目标和会计核算基础的要求，制度规范了客观性、相关性、实质重于形式、一贯性、可比性、及时性、可理解性、配比性、历史成本、谨慎性、区分费用性和资本性支出以及重要性 12 项会计核算基本原则。

(5) 民间非营利组织的会计要素划分为资产、负债、净资产、收入和费用五项。

(6) 民间非营利组织许多资产的取得没有实际成本，因此，制度在强调“实际成本计量原则”的同时对于一些特殊的交易事项引入了公允价值等计量基础，以弥补实际成本之不足。

2. 对民间非营利组织特殊交易或者事项的会计规范

(1) 关于捐赠（包括政府补助）的会计处理。民间非营利组织取得的捐赠应当确认为收入，在业务活动表中予以反映，因为它是业务活动取得的，最终会导致净资产的增加，应当作为收入予以确认。以完整地反映其收入来源和业务活动开展情况。

(2) 关于受托代理交易的会计处理。所谓受托代理交易，是指民间非营利组织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的交易行为。民间非营利组织应当对受托代理资产进行确认和计量。在确认一项受托代理资产时，应当同时确认一项受托代理负债，并在资产负债表中单列项目予以反映。

(3) 关于净资产的分类与列报。民间非营利组织没有所有权属于出资者的投入资本，也没有针对出资者的分配，所以，民间非营利组织的净资产来源基本为其所获得的收入扣减相应的费用后的余额。这一特征决定了民间非营利组织对于净资产的分类和列报与企业有着明显不同。

在构成民间非营利组织收入来源的相关资产中，因其使用是否受到限制也在性质上有所不同，所以民间非营利组织的净资产按照其资产的使用是否受到限制进行分类，有助于向会计信息使用者提供较为有用的信息，有利于会计信息使用者据以判断在民间非营利组织的净资产中，哪些是属于其使用受到资产提供者限制的，哪些是属于不受限制的并可以自由支配和使用的。综上所述，制度将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。

(4) 关于收入的确认。民间非营利组织的收入一般分为交换性交易收入和非交换性交易收入两类。所谓交换性交易，是指

按照等交换原则所从事的交易，即当某一主体取得资产获得服务或者解除债务时，需要向交易对方支付等值或者大致等值的现金，或者提供等值或者大致等值的货物、服务等交易。所谓非交换交易，是指除交换交易之外的交易。

制度对于这两种收入规定了不同的确认标准。具体而言，对于因交换交易所形成的收入，应当按照《企业会计准则——收入》规定的原则予以确认；对于因非交换所形成的收入，应当在满足下列条件时予以确认：与交易相关的、含有经济利益或者服务潜力的资源能够流入组织并为组织所控制，或者相关的债务能够得到解除；交易能够引起净资产的增加；收入金额能够可靠地计量。

(5) 关于费用的确认和列报。由于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反映民间非营利组织的经营绩效，所以，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，将两者分别列报。其中，期间费用又分为管理费用、筹资费用和其他费用。

(6) 关于财务会计报告的组织和内容。根据《中华人民共和国会计法》的规定，任何单位必须定期编制财务会计报告，财务会计报告应当包括会计报表、会计报表附注等内容，而且财务会计报告必须真实、完整。根据会计法的要求和民间非营利组织的会计目标，即财务会计报告应当向其使用者提供与其决策有用的信息，真实、完整地反映民间非营利组织的财务状况、经营成果和现金流量，制度规定民间非营利组织的财务会计报告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和会计报表附注等内容。

综上所述，我国《民间非营利组织会计制度》的制定和发布，填补了我国会计规范领域的空白，完善了我国会计标准体

系，顺应了形势发展的需要，对于我国民间非营利组织的规范发展和监督管理将起到十分重要的作用，是我国会计改革的一个重要举措。

第二部分

民间非营利组织的会计核算

一、资产的核算

(一) 资产核算的要求

1. 资产的概念和特征

资产是指过去的交易或者事项形成并由民间非营利组织拥有或者控制的资源，该资源预期会给民间非营利组织带来经济利益或者服务潜力。

第一，资产是由已经发生过的交易或者事项形成。首先资产必须是现实的资产，而不是预期的，不能根据谈判中的交易或计划中的经济业务来确认资产。

第二，资产预期能够导致经济利益流入民间非营利组织，或者带来服务潜力。经济利益，是指直接或间接地流入民间非营利组织的现金或现金等价物。与企业不同的是，民间非营利组织持有许多资产不是为了获取经济利益，而是为了向服务对象提供服务，增加服务潜力。

第三，资产是民间非营利组织所拥有的，或者不为民间非营

利组织所拥有，但是民间非营利组织所控制的。民间非营利组织拥有资产，才可能从资产中获取经济利益或服务潜力。有些资产虽然不为民间非营利组织拥有，但是民间非营利组织对其有支配权的，同样也能从中获取经济利益或服务潜力。

2. 资产的初始确认和计量

民间非营利组织在确认资产时，原则上应当按照取得资产时发生的实际成本予以计量，即以资产历史成本入账。但《民间非营利组织会计制度》同时也规定了一些应用历史成本对资产进行初始计量的特殊情况，应当按照制度规定的计量基础进行初始计量，原则上应按公允价值初始计量这些资产。

(1) 历史成本的确定

对于民间非营利组织接受捐赠的现金资产，应按实际收到的金额入账。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，应当按照以下方法确定其入账价值：如果捐赠方提供了有关凭据（如发票、报关单、有关协议等）的，以凭据上标明金额为入账价值。如果凭据上标明的金额与受赠资产公允价值相差较大，受赠资产以其公允价值为入账价值。如果捐赠方没有提供有关凭据的，受赠资产以其公允价值为入账价值。对于民间非营利组织接受的劳务捐赠，不予确认，但应当在会计报表附注中作相关披露。

(2) 公允价值的确定

公允价值是指在公平交易中，熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或债务清偿的金额。公允价值的确定顺序如下：如果同类或类似资产存在活跃市场的，应当按照同类或类似资产的市

市场价格确定公允价格。如果同类或类似资产不存在活跃市场，或者无法找到同类或类似资产的，应当采用合理的计价方法确定资产的公允价值。

在规定采用公允价值的情况下，如果有确凿的证据表明资产的公允价值确实无法可靠计量，则民间非营利组织应当设置辅助账，单独登记所取得资产的名称、数量、来源、用途等情况，并在会计报表辅助中作相应披露。在以后会计期间，如果该资产的公允价值能够可靠计量，民间非营利组织应当在其能够可靠计量的会计期间予以确认，并以公允价值计量。

3. 资产的后续计量

资产的后续计量主要针对资产在会计期末应以什么计量基础或价值在资产负债表上反映，尤其是在资产价值变动比较大，或者资产的账面价值与其实际价值差异较大的情况下，资产的后续计量就十分重要。

出于会计信息有用性和会计谨慎性原则的考虑，《民间非营利组织会计制度》引入了资产减值会计。民间非营利组织应当定期或至少于每年年度终了，对短期投资、应收款项、存货、长期投资等资产进行减值测试，如果这些资产发生了减值，必须计提减值准备，确认减值损失，并计入当期费用。如果固定资产、无形资产等其他资产发生了重大减值，也应当计提减值准备，确认减值损失，并计入当期费用。如果已计提减值准备的资产价值在以后会计期间得以恢复，则应当在该资产已计提减值准备的范围内部分或全部转回已确认的减值损失，冲减当期费用。

4. 资产的非货币性交易

非货币性交易是指交易双方以非货币性资产进行的交换，这种交换不涉及或只涉及少量的货币性资产（即补价）。其中，货

币性资产是指持有的现金及将以固定或可确定金额的货币收取的资产；非货币性资产是指货币性资产以外的资产。

民间非营利组织资产非货币性交易的计量：

(1) 未发生补价的非货币性交易

换入资产的入账价值 = 换出资产的账面价值 + 相关税费

(2) 发生补价的非货币性交易

支付补价的民间非营利组织：

换入资产的入账价值 = 换出资产的账面价值 + 补价 + 相关税费

收到补价的民间非营利组织：

换入资产入账价值 = 换出资产账面价值 - 补价 ÷ 换出资产公允价值
× 换出资产账面价值 - 补价 ÷ 换出资产公允价值
× 应交税金 + 相关税费

应确认的收入或费用 = 补价 × [1 - (换出资产账面价值 + 应交税金) ÷ 换出资产公允价值]

(3) 多项资产的非货币性交易

在非货币性交易时，如果同时换入多项资产，应按换入各项资产的公允价值占换入资产公允价值总额的比例，对换出资产的账面价值总额和应支付的相关税费进行分配，以确定各资产的入账价值。

换入资产甲入账价值 = 换入资产甲公允价值 ÷ 换入资产公允价值总额
× (换出资产账面价值 + 相关税费)

(二) 流动资产的内容及核算方法

流动资产是指预期可在 1 年内 (含 1 年) 变现或者耗用的资产，主要包括现金、银行存款、短期投资、应收款项、预付账

款、存货、待摊费用等。

1. 货币资金的内容及核算

(1) 现金

现金的管理：

第一，民间非营利组织应当设置“现金日记账”，随时掌握现金的收付和库存余额，加强对现金的管理和核算。现金日记账一般采用“三栏式”格式，由出纳根据审核无误的会计凭证，按照经济业务发生的先后顺序，逐日逐笔登记“现金日记账”。现金的核算必须做到日清月结，其账面余额必须与库存现金、现金的总账余额核对，做到账实、账账相符。

第二，遵守库存现金限额的规定，超过库存限额部分的现金必须在当天或次日上午由民间非营利组织解交银行，以保证现金的安全。

第三，支付现金，应当从本单位库存现金限额中支付或直接从开户银行中提取支付，不得从本单位现金收入中直接支付（即坐支）。因特殊情况需要“坐支”现金的，必须报经有关部门批准并在核定的范围和限额内进行，同时，收支的现金必须入账。

第四，不能用不符合制度规定的票据凭证顶替库存现金（即不得以白条顶库）；不能私借、挪用公款；不能以任何票证代替人民币；不能保留账外现金。

第五，应当健全现金收付票据的复核制度，坚持现金的查库制度，定期或不定期地组织内部审计人员查核库存现金。

现金的核算：

收到现金，从银行提取现金及结算、清查时：

借：现金