

# 中华人民共和国财政部

## 财政部会计司关于征求《民间非营利组织会计制度解释第1号（征求意见稿）》意见的函

财会便〔2019〕39号

国务院有关部委、有关直属机构相关司局，各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局），新疆生产建设兵团财政局，有关单位：

为进一步完善《民间非营利组织会计制度》，提高民间非营利组织会计信息质量和透明度，我们起草了《民间非营利组织会计制度解释第1号（征求意见稿）》及说明，现印发给你们，请组织征求意见，并于2020年2月28日前将书面意见和电子文本反馈我司。同时，欢迎有关方面提出宝贵意见。

联系人：财政部会计司制度一处 赵劼

通讯地址：北京市西城区三里河南三巷3号 100820

电话：010-68552932

传真：010-68552531

电子邮件：zhaojie7@mof.gov.cn

- 附件：1. 民间非营利组织会计制度解释第1号（征求意见稿）  
2. 关于《民间非营利组织会计制度解释第1号（征求意见稿）》的说明



附件 1:

## 民间非营利组织会计制度解释第 1 号

(征求意见稿)

本解释是对《民间非营利组织会计制度》(财会〔2004〕7号,以下简称《民非制度》)的补充和完善。本解释内容与《民非制度》不一致的,以本解释为准。

### 一、关于实施范围

《民非制度》适用于在中华人民共和国境内依法设立的符合本制度规定特征的民间非营利组织。民间非营利组织包括依照国家法律、行政法规设立或登记的社会团体、基金会、社会服务机构、宗教活动场所、宗教院校和境外非政府组织代表机构等。

适用本制度的民间非营利组织应当同时具备以下特征:

- (一) 该组织为公益目的或者其他非营利目的成立;
- (二) 该组织不向出资人、设立人或者会员分配所取得利润;
- (三) 出资人对投入该组织的财产不保留或享有任何财产权利。

### 二、关于长期股权投资和合并会计报表

(一) 对于因接受股权捐赠形成的表决权、分红权与股权比例不一致的长期股权投资,民间非营利组织应当根据经济业务实质判断是否对被投资单位具有控制、共同控制或重

大影响。

(二) 民间非营利组织对外投资，对被投资单位具有控制权的，应当视管理需要编制合并会计报表。

### **三、关于长期待摊费用**

(一) 民间非营利组织应当增设“1801 长期待摊费用”科目，核算已经发生但应由本期和以后各期负担的分摊期限在1年以上（不含1年）的各项费用，如以经营租赁方式租入的固定资产发生的改良支出等。

(二) 民间非营利组织发生长期待摊费用时，借记“长期待摊费用”科目，贷记“银行存款”等科目。摊销长期待摊费用时，借记“业务活动成本”“管理费用”等科目，贷记“长期待摊费用”科目。

(三) “长期待摊费用”科目期末借方余额，反映民间非营利组织尚未摊销完毕的长期待摊费用。

(四) 民间非营利组织应当在资产负债表资产部分“无形资产”项目与“受托代理资产：”项目之间增加“长期待摊费用”项目。本项目应当根据“长期待摊费用”科目的期末余额填列。

### **四、关于注册资金**

(一) 民间非营利组织设立时取得的注册资金，其使用受到时间限制、用途限制的，在取得时直接计入限定性净资产；其使用没有受到时间限制、用途限制的，在取得时直接

计入非限定性净资产。

（二）民间非营利组织变更登记注册资金，不涉及资金变动的，无需进行会计处理；涉及接受资金投入的，应当记入“捐赠收入”等科目。

（三）民间非营利组织设立时取得的注册资金，应当在现金流量表“收到的其他与筹资活动有关的现金”项目中填列。

## 五、关于限定性净资产

（一）民间非营利组织的净资产应当按照其是否受到限制，分为限定性净资产和非限定性净资产。资产提供者或者国家有关法律、行政法规所设置的限制只有在比民间非营利组织的宗旨、目的或章程等更为具体时，该受限制的净资产才属于本制度所界定的限定性净资产。

（二）限定性净资产或相关资产的限制得到解除时，应当区分以下不同情况，将限定性净资产转为非限定性净资产：

1. 对于因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。

2. 对于因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，其时间限制在该特定日期即得以解除，应当在该特定日期转为非限定性净资产。

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，其用途限制随着资产用于规定用途而逐步得以解除，应当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。

4. 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或相关资产所设置限制的，限定性净资产的限制在限制得到实际撤销时得以解除，应当在该时点将相关限定性净资产转为非限定性净资产。

(三) 因收到固定资产、无形资产形成限定性净资产的，应当区分以下不同情况，确定前款(二)所述实际使用的相关资产金额：

1. 对固定资产、无形资产设置用途限制的，应当自该资产用于规定用途开始，在资产预计剩余使用年限内，对相关限定性净资产金额平均地按期分摊，转为非限定性净资产。

2. 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，在收到资产与该特定日期之间，不应将相关限定性净资产转为非限定性净资产；在特定日期之后，如果资产尚未用于规定用途，不应将相关限定性净资产转为非限定性净资产；在特定日期之后，自资产用于规定用途开始，应当在资产预计剩余使用年限内，对相关限

定性净资产金额平均地按期分摊，转为非限定性净资产。

## **六、关于以前年度净资产调整**

（一）民间非营利组织应当增设“3201 以前年度净资产调整”科目，核算本年度发生的调整以前年度净资产的事项，包括本年度发生的重要前期差错更正等涉及调整以前年度净资产的事项。

（二）本科目应当设置“非限定性净资产”“限定性净资产”明细科目，分别核算调整非限定性净资产、限定性净资产的金额。

（三）调整增加以前年度收入时，借记有关科目，贷记本科目；调整减少以前年度收入时，作相反会计分录。

调整增加以前年度费用时，借记本科目，贷记有关科目；调整减少以前年度费用时，作相反会计分录。

经上述调整后，应将本科目的余额转入净资产，分别借记或贷记“非限定性净资产”“限定性净资产”科目，贷记或借记本科目相关明细科目。

（四）民间非营利组织如果发生了因前期差错更正等调整以前年度净资产的事项，应当对资产负债表“年初数”栏中的有关项目金额进行相应调整，并在会计报表附注中说明以前年度净资产调整的情况。

## **七、关于承接政府购买服务取得的收入**

民间非营利组织对于从政府取得的收入，应当区分交换

交易所形成的收入和非交换交易所形成的收入。承接政府购买服务属于交换交易，取得的相关收入应记入“提供服务收入”等科目，不记入“政府补助收入”科目。

## **八、关于收入退回**

（一）一般情况下，退回属于本年度的收入，借记相关收入科目，贷记“现金”“银行存款”等科目；退回属于以前年度的收入，借记“以前年度净资产调整”科目，贷记“现金”“银行存款”等科目。

（二）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），应当区分情况进行处理：因管理不善造成的收入退回应当记入“管理费用”科目，并非因管理不善造成的收入退回（比如具体捐助对象不再满足捐助条件、执行捐助项目节约资金等）应当按照前款（一）进行会计处理。

## **九、关于存款利息**

民间非营利组织取得的存款利息，属于在借款费用应予资本化的期间内发生的与购建固定资产专门借款有关的存款利息，应当冲减在建工程成本；除此以外的存款利息应当计入其他收入，不再冲减筹资费用。

## **十、关于涉税业务**

（一）民间非营利组织应当增设“5501 税金及附加”



一级科目，核算其业务活动发生的消费税、城市维护建设税、资源税、教育费附加、房产税、城镇土地使用税、车船税、印花税等相关税费。发生相关纳税义务时，借记本科目，贷记“应交税金”等科目。期末，将本科目本期发生额转入非限定性净资产，借记“非限定性净资产”科目，贷记本科目。

（二）民间非营利组织应当增设“5601 所得税费用”一级科目，核算有企业所得税缴纳义务的民间非营利组织按规定缴纳企业所得税所形成的费用。发生所得税缴纳义务时，借记本科目，贷记“应交税金”等科目。期末，将本科目本期发生额转入非限定性净资产，借记“非限定性净资产”科目，贷记本科目。

（三）民间非营利组织涉及的增值税业务，应当参照《增值税会计处理规定》（财会〔2016〕22号），在“应交税金”科目下设置相关明细科目，并进行账务处理。

（四）民间非营利组织应当在业务活动表费用部分“业务活动成本”项目与“管理费用”项目之间增加“税金及附加”项目。本项目应当根据“税金及附加”科目的本期发生额分析填列。

（五）民间非营利组织应当在业务活动表费用部分“其他费用”项目与“费用合计”项目之间增加“所得税费用”项目。本项目应当根据“所得税费用”科目的本期发生额分析填列。

## 十一、关于资产减值损失

(一) 民间非营利组织应当增设“5701 资产减值损失”一级科目，核算民间非营利组织各项资产减值准备所形成的损失，不再通过“管理费用”科目核算。

(二) 民间非营利组织对于因提取短期投资、应收款项、存货、长期投资、固定资产、无形资产等资产减值准备而确认的资产减值损失，借记“资产减值损失”科目，贷记相关资产减值准备科目。冲减或转回资产减值准备，借记相关资产减值准备科目，贷记“资产减值损失”科目。

(三) 期末，将“资产减值损失”科目本期发生额转入非限定性净资产，借记“非限定性净资产”科目，贷记“资产减值损失”科目。

(四) 民间非营利组织应当在业务活动表费用部分“筹资费用”项目与“其他费用”项目之间增加“资产减值损失”项目。本项目应当根据“资产减值损失”科目的本期发生额分析填列。

## 十二、关于出资设立其他民间非营利组织

民间非营利组织出资设立其他民间非营利组织，所设立民间非营利组织与实现本组织的业务活动目标相关的，相关出资记入“业务活动成本”科目；所设立民间非营利组织与实现本组织的业务活动目标不相关的，相关出资记入“其他费用”科目。

本解释施行前出资设立其他民间非营利组织并将出资金额记入“长期股权投资”科目的，应当自本解释首次施行日，将原“长期股权投资”科目余额中对其他民间非营利组织的出资金额转入“非限定性净资产”科目，借记“非限定性净资产”科目，贷记“长期股权投资”科目。

### **十三、关于现金流量表**

民间非营利组织应当将现金流量表“金额”栏修改为“本年金额”栏，同时在“本年金额”栏右侧增加“上年金额”栏。

### **十四、关于会计报表附注**

（一）民间非营利组织应当在会计报表附注中增加披露与投资有关的下列信息：

1. 各项短期投资、长期债权投资和长期股权投资的增减变动及期初、期末账面余额。
2. 长期股权投资的投资对象及核算方法。
3. 当期发生的投资净损益，其中重大的投资净损益项目应当单独披露。

（二）民间非营利组织应当在会计报表附注中增加披露关联方关系及其交易的相关信息。

1. 关联方。一方控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响，以及两方或两方以上同受一方控制、共同控制或重大影响的，构成关联方。下列各方构成民间非营利组织的

关联方：

(1) 该民间非营利组织的设立人。

(2) 该民间非营利组织控制、共同控制或施加重大影响的企业。

(3) 该民间非营利组织设立的其他民间非营利组织。

(4) 由该民间非营利组织的设立人控制、共同控制或施加重大影响的企业。

(5) 由该民间非营利组织的设立人设立的其他民间非营利组织。

(6) 该民间非营利组织的关键管理人员及与其关系密切的家庭成员。关键管理人员，是指有权力并负责计划、指挥和控制民间非营利组织活动的人员。与关键管理人员关系密切的家庭成员，是指在处理与该组织的交易时可能影响该个人或受该个人影响的家庭成员。关键管理人员一般包括：民间非营利组织负责人、理事、监事、分支（代表）机构负责人等。

(7) 该民间非营利组织的关键管理人员或与其关系密切的家庭成员控制、共同控制或施加重大影响的企业。

(8) 该民间非营利组织的关键管理人员或与其关系密切的家庭成员设立的其他民间非营利组织。

此外，以面向社会开展慈善活动为宗旨的民间非营利组织（包括社会团体、基金会、社会服务机构等），与其主要捐赠人也构成关联方。

2. 关联方交易。关联方交易，是指关联方之间转移资源、劳务或义务的行为，而不论是否收取价款。关联方交易的类型通常包括下列各项：

- (1) 购买或销售商品及其他资产。
- (2) 提供或接受劳务。
- (3) 担保。
- (4) 提供或接受捐赠。
- (5) 提供资金（贷款或股权投资等）。
- (6) 租赁。
- (7) 代理。
- (8) 许可协议。

(9) 代表民间非营利组织或由民间非营利组织代表另一方进行债务结算。

- (10) 关键管理人员薪酬。

3. 关联方披露。民间非营利组织与关联方发生关联方交易的，应当在附注中披露该关联方关系的性质、交易类型及交易要素。交易要素至少应当包括：

- (1) 交易的金额。
- (2) 未结算项目的金额、条款和条件，以及有关提供或取得担保的信息。
- (3) 未结算应收项目的坏账准备金额。
- (4) 定价政策。

## 十五、生效日期和新旧衔接

本解释自 20XX 年 1 月 1 日起施行。

附件 2:

## 关于《民间非营利组织会计制度解释第 1 号 (征求意见稿)》的说明

《民间非营利组织会计制度》(财会〔2004〕7号,以下简称《民非制度》)自 2005 年 1 月 1 日实施以来,对规范民间非营利组织会计行为、提高民间非营利组织会计信息质量发挥了积极的作用。为进一步完善《民间非营利组织会计制度》,提高民间非营利组织会计信息质量和透明度,我们研究起草了《民间非营利组织会计制度解释第 1 号(征求意见稿)》(以下简称《解释 1 号》),有关情况说明如下:

### 一、起草背景

研究制定《解释 1 号》的必要性主要包括以下几个方面:

一是与我国非营利组织领域相关法律法规相协调的需要。近年来,民间非营利组织相关法律法规不断健全完善,比如 2017 年发布的《民法总则》首次从法律层面对非营利法人进行了统一界定,2016 年发布的《慈善法》规范了慈善组织可以采取的组织形式,2015 年发布的《境外非政府组织境内活动管理法》规定境外非政府组织代表机构应当执行中国统一的会计制度,2018 年财政部、税务总局发布的《关于非营利组织免税资格认定管理有关问题的通知》对非营利组织需满足的条件做了详细规定等。因此,需要对《民非制度》

关于制度实施范围、注册资金等方面的有关规定进行修改完善，以便与相关法律法规相协调。

二是适应我国民间非营利组织业务快速发展的需要。近年来，我国的民间非营利组织得到了长足的发展，2005年《民非制度》实施前我国社会组织数量不足29万家，截至2018年底全国登记的社会组织81.7万个，年均增长率近8%。相应的，非营利组织涉及的业务内容也越来越多，比如开展服务活动等业务模式越来越灵活多样，接受捐赠的形式和种类不断创新、对外投资的类型不断丰富等。民间非营利组织持有长期股权投资、出资设立其他民间非营利组织、承接政府购买服务、涉及纳税义务、发生收入退回等事项不断增多。因此，需要对有关业务的会计核算做进一步明确或补充，以提高《民非制度》的适用性。

三是满足会计信息使用者信息需求不断发展的需要。随着民间非营利组织的发展，其信息使用者不断增加，对于其所提供资金安全和合规有效使用等信息披露的需求也不断丰富和细化。特别是政府有关监管部门对民间非营利组织的信息披露提出了更多具体规定，比如关联方及其交易相关信息，在《慈善法》《基金会管理条例》《慈善组织信息公开办法》《脱钩后行业协会商会资产管理暂行办法》《民办义务教育学校财务管理办法（征求意见稿）》等法律法规中多有涉及，对于限定性净资产、现金流量表、会计报表附注等

信息也有一些具体要求。因此，需要对会计信息的披露作出更多规定，统一披露要求，以满足各方面的信息需求。

## 二、起草过程

《解释 1 号》的起草主要经历了以下过程：

（一）课题研究阶段。为了充分研究《民间非营利组织会计制度》需要进行解释的相关问题，财政部会计司于 2018 年设立了《〈民间非营利组织会计制度〉修订相关问题研究》课题。本课题对我国民间非营利组织的法律规定、现状，《民非制度》的执行情况、面临的问题等进行了深入细致的研究，在此基础上提出了修订《民非制度》的建议，为《解释 1 号》的起草奠定了坚实的基础。同时，我们在课题研究期间，也深度参与了问卷调查、座谈会研讨等环节，掌握了许多第一手的情况。

（二）讨论稿起草阶段。2019 年以来，我们正式启动《民非制度》修订工作，围绕课题报告所列问题和修订建议逐项进行了梳理，分析研究是否以及如何纳入《解释 1 号》。与此同时，我们与部分民间非营利组织及其中介服务机构就一些其他相关问题进行了深入讨论和研究。在此基础上，起草形成了《解释 1 号》讨论稿。

（三）形成征求意见稿阶段。2019 年 9 月，我们组织座谈会，邀请民政部有关司局、社会团体、基金会、社会服务机构、会计师事务所等方面的代表，对《解释 1 号》讨论稿



进行了深入研讨。根据座谈会上相关专家提出的意见和建议，我们对讨论稿进行了修改完善，形成了征求意见稿草案。10月29日，会计司技术小组对草案讨论通过后，形成了《解释1号》征求意见稿。

### 三、起草原则

在起草《解释1号》过程中，主要遵循了以下原则：

一是有限补充和完善的原则。《民非制度》在最初制定时充分考虑前瞻性要求，借鉴参考了国际惯例，引入了权责发生制会计核算基础，确立了净资产区分限定性和非限定性的制度框架。从调研情况和各方面反馈看，《民非制度》的基本原则、总体框架和主要内容仍然具有适用性和合理性，仅是个别内容和方面出现了一些不协调和不适应。因此，我们采用制定解释的方式对《民非制度》进行有限补充和完善，而不是进行全面系统修订。

二是与相关法律法规相协调的原则。《解释1号》贯彻《民法总则》《慈善法》《境外非政府组织境内活动管理法》等法律精神，并充分考虑了与《社会组织登记管理条例（草案征求意见稿）》《慈善组织信息公开办法》《关于非营利组织免税资格认定管理有关问题的通知》等法规制度的充分协调。

三是着力解决实务需要的原则。《解释1号》重点针对《民非制度》规定不明确或不再适用的事项，以及由于实务

发展而产生的尚未规范的业务事项进行了解释。同时，针对限定性净资产等问题作出了进一步详细的规定，以提高实务可操作性。

#### 四、主要内容

《解释 1 号》征求意见稿共包括 14 个问题，主要涉及以下三个方面内容：

（一）《民非制度》未作规定亟待解决的问题，包括长期待摊费用、注册资金、以前年度净资产调整、出资设立其他民间非营利组织等 4 个问题。

（二）对《民非制度》有关规定做进一步说明的问题，包括限定性净资产、承接政府购买服务取得的收入等 2 个问题。

（三）对《民非制度》相关规定进行完善的问题，包括实施范围、长期股权投资和合并会计报表、收入退回、存款利息、涉税业务、资产减值损失、现金流量表、会计报表附注等 8 个问题。