# 略谈民间非营利组织新旧会计制度的衔接

河南焦作　赵　健

民间非营利组织从2005年1月1日起开始执行《民间非营利组织会计制度》(以下简称"新制度")。为做好新旧会计制度的衔接,笔者认为应做好旧账的结账和转账、新旧账的结转以及新账的调整工作。具体分析如下:

**1.**资产类、负债类、净资产类新旧会计科目的结转。

(1)直接结转,即将一个旧科目的余额直接转入一个相应的新科目。该法适用于新旧制度中名称、核算内容均相同的新科目,如资产类"现金"、"应收票据"、"应收账款"、"预付账款"、"其他应收款"、"无形资产"科目,负债类"应付票据"、"应付账款"、"预收账款"、"应交税金"科目。

(2)拆分结转,即将一个旧科目的余额按照新设置的多个科目的核算内容进行分解,然后分别转入不同的新科目。该法适用于原制度中一个旧科目的核算内容被分解为多个新科目的情况,主要有:①民间非营利组织应新设"银行存款"和"其他货币资金"科目;结转时,应将原账"银行存款"科目的余额进行分解,分别转入新账"银行存款"和"其他货币资金"科目。②民间非营利组织应新设"短期投资"、"长期股权投资"和"长期债权投资"科目;结转时,应将原账"对外投资"科目的余额进行分解,分别转入新账"短期投资"、"长期股权投资"和"长期债权投资"科目。③民间非营利组织应新设"存货"、"固定资产"和"文物文化资产"等科目;结转时,应根据新制度的确认标准,对原账"固定资产"及相关资产科目的余额进行分解,将属于存货的部分转入新账"存货"科目,将符合新制度固定资产确认标准的部分转入"固定资产"科目,将符合新制度文物文化资产确认标准的部分转入"文物文化资产"科目。④民间非营利组织应新设"短期借款"和"长期借款"等科目;结转时,应对原账"借入款项"科目的余额进行分解,将属于短期借款的部分转入新账"短期借款"科目,将属于长期借款的部分转入新账"长期借款"科目。⑤民间非营利组织应新设"其他应付款"和"长期应付款"科目;结转时,应将原账"其他应付款"科目的余额进行分解,分别转入新账"其他应付款"和"长期应付款"科目。

(3)合并结转,即将多个旧科目的余额合并转入一个新科目。该法适用于原制度中多个旧科目的核算内容被合并为一个新科目的情况,主要有:①民间非营利组织应新设"存货"科目及"材料"、"库存商品"等明细科目,取消"材料"、"产成品"等旧科目;结转时,原账"材料"、"产成品"科目的余额应合并转入新账"存货"科目及相应的明细科目。另外,新制度规定"成本费用"支出类科目也应合并于"存货"科目下的"生产成本"明细科目;结转时,如果原账"成本费用"科目有借方余额,则应转入新账"存货"科目。②民间非营利组织应新设"其他应付款"科目及"应缴预算款"、"应缴财政专户款"等明细科目,取消"应缴预算款"、"应缴财政专户款"等旧科目;结转时,原账"应缴预算款"、"应缴财政专户款"科目的余额应合并转入新账"其他应付款"科目及相应的明细科目。③在科目的设置上,新旧制度的最大区别是取消了"事业基金"、"固定基金"、"专用基金"等净资产类科目,新设了"非限定性净资产"和"限定性净资产"科目;结转时,应将原账"事业基金"、"固定基金"、"专用基金"科目的余额合并转入新账"非限定性净资产"科目。如果与形成事业基金、固定基金、专用基金有关的资产,其提供者或国家有关法律、行政法规对资产的使用作出了限制,结转时,则应转入新账"限定性净资产"科目。

(4)特殊结转,仅用于"经营结余"科目。新制度取消了"经营结余"科目,但该科目2004年年末可能有借方余额,此时应将该余额转入新账"非限定性净资产"科目。

(5)无需结转,即新旧会计科目结转时不需要进行调账结转处理。该法适用于年末无余额、新制度已取消的旧科目以及按照新制度新设置的资产减值准备科目,前者如"事业结余"、"结余分配"等科目,后者如"短期投资跌价准备"、"存货跌价准备"、"长期投资减值准备"等科目。

**2.**收入支出类新旧会计科目的结转。旧制度中收入支出类科目年末无余额,新制度又没有设置,所以不需要进行新旧会计科目的结转,如"财政补助收入"、"上级补助收入"、"附属单位缴款"、"事业收入"、"经营收入"、"拨出经费"、"对附属单位补助"、"上缴上级支出"、"结转自筹基建"、"事业支出"、"经营支出"、"销售税金"等科目。

但是,自2005年1月1日起,民间非营利组织必须按新设置的收入费用类科目进行核算。其中,收入按其来源可设置"捐赠收入"、"会费收入"、"提供服务收入"、"政府补助收入"、"商品销售收入"、"投资收益"等科目,并按照收入是否存在限定条件设置"限定性收入"和"非限定性收入"明细科目,进行明细核算。费用按其功能可设置"业务活动成本"、"管理费用"、"筹资费用"、"其他费用"等科目,按新的核算内容与确认和计量原则进行核算。期末,本期"限定性收入"和"非限定性收入"科目余额必须分别结转至"限定性净资产"和"非限定性净资产"科目;本期发生的各项费用必须结转至"非限定性净资产"科目。结转后,全部收入费用类科目无余额。对于民间非营利组织为核算专项资金而设置的"拨入专款"、"拨出专款"、"专款支出"科目,由于新制度已取消,所以结转时,如果旧账中上述科目有借方或贷方余额,应先将"拨入专款"科目贷方余额

# 《小企业会计制度》解读(四)

湖北省财政厅 汪兴元

**五、资产的核算**

资产是指过去的交易、事项形成并由企业拥有或者控制的能以货币计量的资源,该资源预期会给企业带来经济利益。按照资产的流动性,资产可分为流动资产、长期投资、固定资产、无形资产及其他资产。

**(一)流动资产的核算**

流动资产包括货币资金、短期投资、应收及预付款项、存货、待摊费用等内容。

**1.**货币资金的核算。《小企业会计制度》对货币资金设置"现金"、"银行存款"和"其他货币资金"科目进行核算,其核算方法与《企业会计制度》基本相同。小企业在现金核算中,发生的现金短缺或溢余,应当计入当期损益:实际短缺的现金金额扣除应由责任人赔偿的部分后的金额,记入"管理费用"科目;实际溢余的现金金额超过应付给有关单位或人员的部分,记入"营业外收入"科目。

**2.**短期投资的核算。短期投资是指能随时变现并且持有时间不准备超过1年(含1年)的投资,包括各种股票、债券、基金等,通过"短期投资"科目核算,并要求按投资种类设置明细账,进行明细核算。小企业持有的不能随时变现或不准备随时变现的投资,在"长期股权投资"、"长期债权投资"科目核算。短期投资取得时,应当按照其实际成本入账。若实际支付的全部价款中,包含已宣告但尚未领取的现金股利或已到付息期但尚未领取的债券利息,应扣除并单独在"应收股息"科目反映,不构成短期投资的实际成本。对投资者投入的短期投资,应按投资各方确认的价值作为短期投资的实际成本。短期投资持有期间,所收到的股利、利息等,不确认投资收益,作冲减投资成本处理;所获得的股票股利,不作账务处理,但应在备查簿中登记所增加的股份。短期投资处置时,若为出售,所获价款减去短期投资的账面价值以及尚未收到的已记入"应收股息"科目的股利、利息等后的余额,作为投资收益或损失,计

---

与旧账中因使用专款而形成的"拨出专款"和"专款支出"科目借方余额相抵销,借记"拨入专款"科目,贷记"拨出专款"和"专款支出"科目。抵销后,"专款支出"科目应无余额。如果"拨入专款"科目仍有贷方余额或者"拨出专款"科目仍有借方余额,应视具体情况,将应当偿还或者收回的部分,转入新账中的"其他应付款"或者"其他应收款"科目;将不需要偿还或者收回的部分,转入新账中的"非限定性净资产"科目。

**3.**按照新制度清理资产和负债,并进行调账处理。民间非营利组织必须在2004年年末对本单位的资产和负债进行全面清查和盘点。对于清查出的盘盈、盘亏、报废、毁损资产以及应当确认而未确认的资产,应当按照新制度规定的原则,报经批准后,借记或贷记"非限定性净资产"科目,贷记或借记相关资产类科目。对于清查出应确认而未确认的负债,应当借记"非限定性净资产"科目,贷记相关负债类科目。

民间非营利组织必须按照新制度规定单独确认和计量文物文化资产。如果应确认的文物文化资产原来已记入"固定资产"科目或其他资产类科目,则应当转入"文物文化资产"新科目;如果原来没有入账,则应当借记"文物文化资产"科目,贷记"非限定性净资产"或"限定性净资产"科目。

按照谨慎性原则,民间非营利组织必须按新制度规定单独确认和计量受托代理资产。如果受托代理资产原来已记入"固定资产"科目或其他资产类科目,则应当转入"受托代理资产"新科目,同时,对于原来已记入结余或净资产类科目中属于受托代理负债的部分,应当转入"受托代理负债"新科目;如果原来没有入账,则借记"受托代理资产"科目,贷记"受托代理负债"科目。如果受托代理资产为现金、银行存款或其他货币资金,则不通过"受托代理资产"科目核算,而在"现金"、"银行存款"或"其他货币资金"科目中设置"受托代理资产"明细科目核算,但在编制资产负债表时,上述科目中的"受托代理资产"明细科目余额合计数,应当在"受托代理资产"项目列示。

**4.**按照新制度对部分资产负债表项目进行追溯调整。

(1)补提固定资产折旧和无形资产摊销。民间非营利组织对应计提折旧的固定资产,必须按照新制度的规定补提固定资产折旧,补提的折旧金额应借记"非限定性净资产"科目,贷记"累计折旧"科目。对于自有的无形资产,必须根据新制度规定补提摊销额,补提的摊销额应借记"非限定性净资产"科目,贷记"无形资产"科目。

(2)补提长期债权投资利息。民间非营利组织若存在长期债权投资,则必须按照新制度的规定补提长期债权投资利息,补提的利息金额应借记"其他应收款——应收利息"科目(分期付息的长期债权投资)或"长期债权投资——应计利息"科目(到期一次还本付息的长期债权投资),贷记"非限定性净资产"科目。如果长期债权投资系其他单位或个人提供,而且对其利息收入的使用作出了限制,则贷记"限定性净资产"科目。

(3)补提资产减值准备。民间非营利组织应当按照新制度的规定,对资产是否发生了减值进行测试和检查,如果相关资产已经发生了减值,应当补提减值准备,借记"非限定性净资产"科目,贷记相关资产减值准备科目。