

《〈民间非营利组织会计制度〉若干问题的解释》印发 非现金捐赠价值确定方式等被明确

■ 本报记者 王勇

实物等现金以外的捐赠如何计算价值、如何开具票据,一直是困扰社会组织的一大难题。

2005年1月1日开始执行的《民间非营利组织会计制度》(以下简称《民非制度》)虽然规定了要按照公允价值确定,但如何确定市场价格、如何计算公允价值又成了问题。

2016年9月1日施行的《慈善法》规定,捐赠财产包括货币、实物、房屋、有价证券、股权、知识产权等有形和无形财产。货币之外的非现金资产捐赠越来越多,如何计算价值的问题迫切需要得到解决。

2020年6月15日,财政部印发的《〈民间非营利组织会计制度〉若干问题的解释》(以下简称《解释》)终于给出了明确的答案。

除此之外,《解释》还对限定性净资产、关联交易等方面的会计制度进行管理进一步的细化和规范。



如何确定公允价值

按照《民非制度》和《解释》的规定,民间非营利组织接受非现金资产捐赠应按照以下方式确认价值并入账:

第一,确认捐赠方是否能提供有关凭据(如发票、报关单、有关协议等)。

1.提供:应当按照凭据上标明的金额作为入账价值。如果凭据上标明的金额与受赠资产公允价值相差较大,受赠资产应当以其公允价值作为其入账价值。

2.未提供:受赠资产应当以其公允价值作为入账价值。

第二,按照规定确定公允价值。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者债务清偿的金额。

1.如果同类或者类似资产存在活跃市场的,应当按照同类或者类似资产的市场价格确定公允价值。

市场价格如何确定呢?按照《解释》的规定,市场价格一般指取得资产当日捐赠方自产物资的出厂价、捐赠方所销售物资的销售价、政府指导价、知名大型电商平台同类或者类似商品价格等。

2.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者类似资产的,应当采用合理的计价方法确定资产的公允价值。

什么是合理的计价方法呢?《解释》规定,包括由第三方机构进行估价等。

3.如果有确凿的证据表明通过以上方法还无法确定公允价值怎么办呢?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,并在会计报表附注中作相关披露。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。

第三,以外币计量的折算成人民币。

如果接受捐赠资产的有关凭据或公允价值以外币计量的该怎么入账呢?《解释》明确表示,应当按照取得资产当日的市场汇率将外币金额折算为人民币金额记账。当汇率波动较小时,也可以采用当期期初的汇率进行折算。

此外,需要强调的是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。

限定性资产与非限定性资产

《民非制度》规定,民间非营利组织的净资产是指资产减去负债后的余额。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等。

《解释》对此作出了进一步的说明。限定性净资产中所称的“限制”,是指由民间非营利组织之外的资产提供者或者国家有关法律、行政法规所设置的。该限制只有在比民间非营利组织的宗旨、目的或章程等关于资产使用的要求更为具体明确时,才能成为《民非制度》所称的“限制”。

《民非制度》规定,如果限定性净资产的限制已经解除,应当对净资产进行重新分类,将限定性净资产转为非限定性净资产。当存在下列情况之一时,可以认为限定性净资产的限制已经解除:所限定净资产的限制时间已经到期;所限定净资产规定的用途已经实现(或者目的已经达到);资产提供者或者国家有关法律、行政法规撤销了所设置的限制。

如果限定性净资产受到两项或两项以上的限制,应当在最后一项限制解除时,才能认为该项限定性净资产的限制已经解除。

《解释》进一步明确,要区分以下限制解除的不同情况,确定将限定性净资产转为非限定性净资产的金额:

1.对于因资产提供者或者国家有关法律、行政法规要求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、行政法规要求在收到资产后的特定日期之后使用该资产而形成的限定性净资产,应当在该特定日期全额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,应当在使用时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。

其中,对固定资产、无形资产仅设置用途限制的,应当自取得该资产开始,按照计提折旧或计提摊销的金额,分期将相关限定性净资产转为非限定性净资产。在处置固定资产、无形资产时,应当将尚未重分类的相关限定性净资产全额转为非限定性净资产。

4.如果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特定时期之内或特定日期之后将限定性净资产用于特定用途,应当在相应期间之内或相应日期之后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。

其中,要求在收到固定资产、无形资产后的某个特定时期之内将该项资产用于特定用途的,应当在该规定时期内,对相关限定性净资产金额按期平均分摊,转为非限定性净资产。

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,应当在特定日期之后,自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按期平均分摊,转为非限定性净资产。

与限定性净资产相关的固定资产、无形资产,应当按照《民非制度》规定计提折旧或计提摊销。

5.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所设置限制的,应当

在撤销时全额转为非限定性净资产。

关联方及其交易要披露

《慈善法》规定,慈善组织的发起人、主要捐赠人以及管理人员,不得利用其关联关系损害慈善组织、受益人的利益和社会公共利益。

慈善组织的发起人、主要捐赠人以及管理人员与慈善组织发生交易行为的,不得参与慈善组织有关该交易行为的决策,有关交易情况应当向社会公开。

那么,关联方究竟是指谁,什么是关联交易呢?《解释》从会计制度的角度给出了明确答案。

《解释》规定,民间非营利组织与关联方发生关联方交易的,应当按照《民非制度》规定,在会计报表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:交易的金额;未结算项目的金额、条款和条件;未结算应收项目的坏账准备金额;定价政策。

关联方,是指一方控制、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相关各方。以下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及其所属企业集团的其他成员单位。

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及其所属企业集团的其他成员单位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及其所属企业集团的其他成员单位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,是指在该组织进行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《中华人民共和国慈善法》所规定的主要捐赠人也构成关联方。

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以下各项:购买或销售商品及其他资产;提供或接受劳务;提供或接受捐赠;提供资金;租赁;代理;许可协议;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;关键管理人员薪酬。

注册资金等的会计处理

除了上述内容之外,《解释》还对注册资金、政府购买服务收入、出资设立其他民间非营利组织等如何处理进行了明确。

执行《民非制度》的社会团体、基金会、社会服务机构设立时取得的注册资金,应当直接计入净资产。注册资金的使用受到时间限制或用途限制的,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和用途限制的,在取得时直接计入非限定性净资产。

社会团体、基金会、社会服务机构变更登记注册资金属于自愿采取的登记事项变更,并不引起资产和净资产的变动,无需进行会计处理。

按照《民非制度》第五十九条的规定,民间非营利组织承接政府购买服务属于交换交易,取得的相关收入应当记入“提供服务收入”等收入类科目,不应当记入“政府补助收入”科目。

民间非营利组织按规定出资设立其他民间非营利组织,不属于《民非制度》规定的长期股权投资,应当计入当期费用。设立与实现本组织业务活动目标相关的民间非营利组织的,相关出资金额记入“业务活动成本”科目;设立与实现本组织业务活动目标不相关的民间非营利组织的,相关出资金额记入“其他费用”科目。