**关于《民间非营利组织会计制度解释第1号（征求意见稿）》的修改意见和建议**

**（初稿）**

尊敬的财政部：

感谢贵部为《民间非营利组织会计制度解释第1号（征求意见稿）》的起草所做的工作！

上海复恩社会组织法律研究与服务中心根据2020年1月10日举办的《民间非营利组织会计制度解释第1号（征求意见稿）》上海社会组织研讨会的讨论结果，并结合自身实践及研究，提出了以下修改意见和建议：

【以下条文序号为《民间非营利组织会计制度解释第1号（征求意见稿）》(下称“**本解释**”)中的条文顺序号】

1. **关于第二条第一项的修改意见**

第二条第一项 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。

**【修改意见】**

建议删除“分红权”，调整后半句的语序，并在“重大影响”后增加“关系”作为“具有”的宾语。修改后版本：

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

**【理由】**

1. 分红权属于收益权的一部分，指请求公司“将其经营产生的利润按照持股比例分配给股东”的权利[[1]](#footnote-1)。也即分红权是一种单纯受益的权利，其行使并不会参与到被投资单位的财务和经营政策的决策，分红权与股权比例一致或不一致均不会导致对被投资单位产生控制、共同控制或重大影响的关系。故建议删除“分红权”的表述，仅保留“表决权与股权比例不一致”的表述。
2. 第二条第一项表述存在语法错误。

民间非营利组织并非“判断”的主语，从语义上看，应将“民间非营利组织应当根据经济业务实质判断是否……”改为“应当根据经济业务实质判断民间非营利组织是否……”；另外，“具有控制、共同控制或重大影响”语义不完整，应修改为“具有控制、共同控制或重大影响关系”。

1. **建议修改第五条**

“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。”

…

上述规定对如何将固定资产和无形资产从限定性净资产转为非限定性资产作出了解释。但是固定资产的获取方式有一种特殊情况，即在具体项目中涉及到固定资产的采购。在这种特殊情况下购入的固定资产应该以固定资产入账还是以该项目的费用成本入账，《征求意见稿》并未作出进一步说明。

目前的实践做法大概有三种：第一种，在项目周期大于固定资产使用年限的情况下，按照固定资产入账，然后将每月的折旧费作为项目成本费用。第二种，在项目周期小于固定资产使用年限的情况下，将固定资产计入项目成本。而且有时项目资助人也会特别要求将采购固定资产的支出列在项目成本科目下。但是这种做法便无法对固定资产进行折旧，不利于对固定资产的妥善管理。因此，便产生了第三种做法，即在第二种做法的基础上对该固定资产建立专门的管理账，对该固定资产进行管理并对资助人进行负责。

建议《征求意见稿》可以对此问题以及现实中的几种处理方法的合法性进行明确。

1. **建议修改第八条第一项**

第八条第一项 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。

**【修改意见】**

除了捐赠款项之外，建议明确退回捐赠物资的财务记账办法。

**【理由】**

结合实践，除了捐赠款项，捐赠物资在当前的公益慈善行业内相当普遍。因此，民间非营利会计制度也应当说明退还捐赠物资的财务记账处理。

根据第八条第一项中关于退回捐赠款项的精神，建议退回本年度收到捐赠物资，借记相关收入科目，贷记“存货”；退回属于以前年度的收入，以“以前年度净资产调整”为中转项目。借记“以前年度净资产调整”，贷记“存货”，再借记“限定性资产”，贷记“以前年度净资产调整”。

1. **建议修改第八条第二项**

第八条第二项 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。

**【修改意见】**

1. 建议取消本项的前置条件，无论是附条件捐赠还是无偿捐赠，均以本项所载方式记账；
2. 除了捐赠款项的退还外，建议明确捐赠物资退还的情形；
3. 建议以例举加托底描述的方式明确界定“管理不善”的范围。

修改后版本：

（二）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（比如无条件捐赠但捐赠人财务状况恶化无法完成捐赠的；附条件捐赠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的；项目资助无法继续执行的），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。

本款所述“管理不善”是指：

1. 未按照法律要求开具捐赠票据；
2. 受赠人未按捐赠人意愿使用捐赠款项、物资的；
3. 受赠人未按时向受益人拨付款项、物资；
4. 因人为疏忽导致捐赠物资或以捐赠款项购买的应当用于公益慈善事业的物资灭失；
5. 受赠人有违反捐赠协议、项目资助协议的其他情形的。

**【理由】**

首先，“附条件捐赠”的表述有歧义。

实践中，捐赠分为“限定性捐赠”和“非限定性捐赠”。所谓“非限定性捐赠”即捐赠人对于捐赠财产的使用不做限定，而“非限定性捐赠”即捐赠人对捐赠财产的使用作出限定，要求用于某一特定方向。实践中另有一种捐赠方式为“项目资助”，是一种特殊的“限定性捐赠”，即捐赠人要求捐赠财产特定用于某一项目，并对项目的开展和周期提出一定要求。从合同法层面考虑，附条件的合同是指“当事人对合同的效力可以约定附条件。附生效条件的合同，自条件成就时生效。附解除条件的合同，自条件成就时失效。”[[2]](#footnote-2)本条中的“附条件捐赠”的指向不明。“附条件捐赠”是指附条件生效的捐赠合同，还是只“限定性捐赠”或“项目资助”没有解释清楚。

其次，“管理不善”的表述不清。

相关法律法规对于何为“管理不善”并没有规定。实践中，对于何为“管理不善”也没有共识。此处引入“管理不善”的概念，应当有所解释，否则财务人员无法判断退还捐赠财产的理由是否为“管理不善”，则此处空有条款却难以付诸实践。从法律层面上说，若受赠人未能根据双方签署的捐赠协议或项目资助协议使用捐赠财产的，可以认为是管理不善。因此，我们建议以是否无瑕疵履行捐赠协议或项目资助协议为切入点，对“管理不善”做出解释，有利于本条款的实践。

最后，无论是何种捐赠，捐赠人都有可能因为“管理不善”要求退还捐赠。因此不应当将因“管理不善”退还捐赠限定在“附条件捐赠”这一前提下。

无论是限定性捐赠、非限定性捐赠抑或是项目资助，受赠人都有可能未按照捐赠协议使用捐赠财产。在受赠人义务最小，捐赠人权利最小的非限定性捐赠中，若受赠人未将捐赠财产用于公益目的，而用于非法保值增值的，捐赠人亦有权利以“管理不善”为由要求退还。因此，我们认为删除前提条件，将因“管理不善”退还捐赠款项的适用范围扩大到所有的捐赠类型，有利于民间非营利组织建立清晰的财务制度。

1. **建议修改第十二条的部分用语**

第十二条 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。

**【修改意见】**

建议将“出资设立”修改为“设立”， 将“出资”修改为“资金”，将“出资金额”修改为“设立资金”。

修改后版本：

民间非营利组织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，相关资金记入“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，相关资金记入“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设立资金记入“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设立资金转入“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。

**【理由】**

“出资设立”、“出资金额”的表述具有明显的营利性色彩，一般用于公司等经营性实体，与民间非营利组织的非营利性相悖。根据《民间非营利组织会计制度》第二条第二款，民间非营利组织具有“资源提供者向该组织投入资源不取得经济回报”“资源提供者不享有该组织的所有权”等特征，故上述第十二条将民间非营利组织设立民间非营利组织的资金以“与实现本组织业务活动目标是否相关”为标准，相关的计入“业务活动‘成本’”科目，不相关的计入“其他‘费用’”科目，正是上述特征的体现。本解释第十二条第二项将原“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，也是强调民间非营利组织设立其他民间非营利组织“不取得经济回报”，与具有明显经济利益的“长期股权投资”相区别的体现。

因此，将“出资设立”修改为“设立”，将“出资”修改为“资金”， 将“出资金额”修改为“设立资金”，与《民间非营利组织会计制度》第二条第二款规定的“资源提供者向该组织投入资源不取得经济回报”所体现出的非营利性更相符。

1. 朱锦清.公司法学·上[M],北京:清华大学出版社:27. [↑](#footnote-ref-1)
2. 《中华人民共和国合同法》第四十五条 [↑](#footnote-ref-2)