

“非营利组织”的概念是从美国的会计理论中借鉴过来的。我国在使用这一概念时,常常将其与“非盈利组织”混淆。事实上,这两个概念是有区别的。

一、语言学上的差别

从汉语的意思上看,“营利”与“盈利”的含义并不相同。“营”,带有“谋求”的意思,“营利”就是“谋求利润”,与“不谋求利润”相对。而“盈”,则是指“多出来,多余”,“盈利”就是“赢得,或获得利润”,与“亏损”相对。可见,“非营利”是就组织的动机而言的;而“非盈利”则是就组织运营的结果而言的。

二、动机与结果的差别

非营利组织与营利组织最根本的区别在于其建立与运营的动机。

非营利组织的非营利动机,既包括形式上的,也包括实质上的;既包括组织活动开始前的阶段,又包括组织活动过程及活动结束后的阶段。具体来说,这种非营利动机主要体现在以下几个方面:

1. 运营目的。如前所述,非营利组织业务运营的目的,主要不是为追求利润或利润等同物而提供产品或服务。虽然有的非营利组织的业务收支也有差额,但总体上不是以微观的经济效益而是以宏观的社会效益为目的。

2. 资财的来源。美国财务会计准则委员会在归纳非营利组织的特征时,指出非营利组织“大部分资财来源于资财的供给者,他们不期望收回或据以取得经济上的利益”。在我国,非营利组织所需要的资财,全部或部分来自政府预算

100万元,派发现金股利50万元。

根据上述实例,甲公司应做以下会计处理:

(1)1995年3月1日投资时:

借:长期股权投资—乙公司(投资成本) 4 000 000
贷:银行存款 4 000 000

(2)1995年计算应享有乙公司所有者权益的份额(计算过程略):

借:长期股权投资—乙公司(损益调整) 300 000
贷:投资收益 300 000

(3)计算1996年上半年应享有乙公司所有者权益的份额=1 000 000×30%=300 000(元)

会计分录为:

借:长期股权投资—乙公司(损益调整) 300 000
贷:投资收益 300 000

(4)1996年上半年收到分派的现金股利时:

借:银行存款 180 000

贷:长期股权投资—乙公司 180 000

至此,甲公司长期股权投资账面余额为:430+30-18=442(万

元)

(5)1996年7月1日出售一半股份时,股份出售净收益=250-442×50%=29(万元)

借:银行存款 2 500 000

贷:长期股权投资—乙公司(投资成本) 2 210 000
投资收益 290 000

(6)1996年底收到现金股利时:

借:银行存款 75 000
贷:投资收益 75 000

从以上账务处理程序可知,权益法改为成本法后,投资不需编制反映对被投资单位分享税后净利的会计分录,从1996年7月1日起,除非发生支付清算性股利或永久性贬值,否则,在甲公司将乙公司的股份出售之前,长期股权投资账面价值将一直保持为221万元(442-221=221万元)。

(作者单位:江西财经大学会计学院)

责任编辑 温彦君

“非营利组织”

不是“非盈利组织”

荆新 曹平璘

拨款、单位收支结余以及接受捐赠等,政府或捐赠人并不期望按期收回所提供的资财,也不约定按所提供资财的一定比例获得经济上的利益。

3. 所有者权益。非营利组织不存在可以明确界定并可以出售、转让、赎回的所有者权益,即使非营利组织解体,资财提供者也没有分享一份剩余资产的明确的所有者权益。

4. 纳税。美国国内税务署规定,如果非营利组织取得了免税身份,除特别指明的情况外,可以免交联邦所得税。在我国,事业单位仅就其经营结余部分计算交纳所得税,政府和行政单位无须交纳所得税。

可见,“非营利组织”的提法,是从组织的动机角度提出的,而“非盈利组织”则是从组织运营的结果角度提出的。在现实生活中,营利组织不一定有利润,非营利组织也不一定没有结余。区分营利组织与非营利组织应该看组织的动机,而不是组织运营的结果。

三、“结余”(Surplus)与“利润”(Profit)的差别

无论是“非营利”还是“非盈利”，这里的“利”都是指“利润”，它是收入与成本费用配比的结果，是权责发生制下的概念。“结余”是非营利组织会计核算中特有的概念，表示非营利组织收支相抵的余额，二者有着本质上的差别。

1. 从财务管理角度看，结余并不是非营利组织财务管理所追求的目标。非营利组织不以追求利润为动机，所追求的是公众利益，即使有结余，也不能改变这一本质，体现在财务管理上，就是要将重点放在如何谋求并合理使用财务资源，如何保证预算得到贯彻执行上，并努力保持足够的流动性和支付能力。而营利组织，或称企业组织，则是以利润或每股盈余为目标，财务管理的重点应放在如何通过合理的筹资、投资和分配，使利润或每股盈余最大化。

2. 从确认基础上看，利润的确定基于权责发生制，体现配比原则。而结余的确定只是部分地遵循权责发生制，在很大程度上以收付实现制为基础。

3. 从分配上看，非营利组织的结余一般不存在向资财提供者分配的问题。美国注册会计师协会发行的《非营利组织审计指南》中明确指出，非营利组织的运营不能为个别人或个别群体谋求任何经济利益。我国规定，事业单位的结余分配包括：交纳所得税；提取专用基金；提取事业基金等。可见，非营利组织运营过程中形成的结余，必须直接用于完成其社会目标，而不能像营利组织那样，用于向投资者分配或增加股东或所有者权益。

4. 从会计信息的披露上看，非营利组织的结余并不表示组织的经营成果，它只体现净资产的变动。在西方国家，非营利组织的财务报表中并无“结余”项目，而只有“净资产”项目。在我国，尽管在是否要将结余设为单独的会计要素这一问题上仍存在争议，但作为净资产的组成部分，结余体现净资产变动的这一性质，与西方国家并无不同。而营利组织的利润则体现在所有者权益的变动上，反映了企业组织的经营成果。

四、对其他相关提法的辨认

1. 公共部门(Public Sector)。这种提法多见于英联邦国家，国际会计师联合会也常常使用这一名词。这是一个与“私人部门”(Private Sector)相对立的概念，其划分来源于国民账户体系(SNA)。在范围上，公共部门仅指政府部门及行政单位。也就是说，公共部门属于非营利组织，但不完全等同于非营利组织。

2. 非企业单位(Nonbusiness Organizations)。这是指除企业以外的所有组织，包括政府在内。广义上讲，非企业单位就是非营利组织。但是，从会计的角度，现在西方流行的提法是将政府会计从非营利组织会计中分离出来，将其与非营利组织会计平行并列。我国的民法将法人分为企业法人和非企业法人，其中，非企业法人又分为机关法人、事业

法人和社会团体法人。这些取得法人资格的行政机关、事业单位和社会团体都是非营利组织，但这种划分并未将政府包括在内。

3. 事业单位。严格来讲，我国的事业单位不同于西方所讲的非营利组织，其根本区别在于我国的事业单位可以部分地实施经营行为，在经营过程中追求利润，并在对这部分业务进行核算时遵循权责发生制的原则。但是，从动机上看，事业单位的目的也是向社会提供生产性或生活性服务，满足公共需求，其经营结余扣除所得税后，与事业结余一起形成事业基金，而不作分配。因此，我国的事业单位也可归于非营利组织。

五、本文的主张

通过以上辨析可以看出，“非营利组织”有广义和狭义之分，广义的非营利组织包括政府组织在内。在我国，一直没有明确提出“非营利组织会计”的概念，而是使用“预算会计”的概念。我国的预算会计主要包括财政总预算会计、事业单位会计和行政单位会计三个部分，其中，财政及行政单位会计可以归于政府会计，而事业单位会计可以归于非营利组织会计。

目前，在我国，“非营利组织”与“非盈利组织”的提法同时存在。但是，在官方的文件和有关法规中，普遍使用的还是“非营利组织”的概念。例如，在证券法中，就将证券交易结算机构明确定义为“不以营利为目的的法人”。“非盈利组织”的概念主要存在于会计理论界，在一些论著甚至教材中使用。

笔者认为，应规范使用“非营利组织”的概念，将其与企业组织明确地划分开来。这样，将有利于规范各种组织的行为，也将有利于建立一个界定清晰、相对独立的会计理论体系和会计准则体系。

(作者单位：中国人民大学会计系)

责任编辑 刘黎静

《会计研究》增刊

(第二届全国会计知识大赛辅导资料)

征订办法

《会计研究》为配合第二届全国会计知识大赛所出的增刊将分两期出版。第一期内容为“第二届全国会计知识大赛”辅导讲座，3月份出版；第二期内容为辅导讲座及第一赛程试题，5月份出版。每期定价为10元(含邮寄费)。另有与大赛相关的《法规汇编》亦于5月份出版，定价30元(含邮资)。订购地址：北京西城区三里河二区一号中国会计学会全国会计知识大赛办公室，邮编100820，联系人：沈光训、甘恒升，电话：68528921。

(本刊通讯员)