

# 新旧《工会会计制度》之比较

中国工会财会杂志社 刘庚业

为了更好地和国家的会计制度改革接轨,使工会会计工作更好地适应社会主义市场经济发展的需要,经过2年多的调研和征求各级工会、各地财政部门的意见,财政部于2009年5月31日向各地财政部门 and 各级工会正式下发了《财政部关于印发工会会计制度 工会新旧会计制度有关衔接问题的处理规定的通知》(财会[2009]7号),并决定从2010年1月1日执行。随后,于2009年7月10日财政部和全国总工会又联合下发了《关于做好贯彻实施新〈工会会计制度〉准备工作的通知》(财会[2009]10号)。

为了做好新《工会会计制度》(以下简称“新制度”)的学习和实施,同时开发了新制度电脑软件并免费发放到基层。围绕新制度,全国总工会还制定了与新制度配套的《工会预算管理办法》、《基层工会经费收支管理办法》和《工会财务管理规范化建设的意见》,这些规定和办法为2010年贯彻实施新制度作了充分的准备。

根据新制度的特点和工会的实际情况,为便于新制度与原来的《工会会计制度》(以下简称“原制度”)的顺利衔接,针对两个制度的不同点,介绍一下本人的学习体会。

## 一、会计制度的等级不同

新制度是由财政部颁发的,这是《工会会计制度》首次被纳入我国会计制度体系,是针对中国工会实际,专为工会量身定做的会计制度。《工会会计制度》的级别提升到国家级专业会计制度,新制度是国家主管部门以部门文件形式发布的规范性文件,是国家会计制度改革的重要组成部分。新制度要求各级工会和各级政府部门都要执行,从而提高了工会会计的法律地位和社会公信力,为工会财会人员考核晋升提供了国家级的范本。根据国家会计制度改革的有关规定,在会计制度

相关费用或损失的期间,计入当期损益。用于补偿企业已发生的相关费用或损失的,直接计入当期损益。按照税法的相关规定,企业取得国家财政性补贴和其他补贴收入,除国务院、财政部和国家税务总局规定不计入损益外,应当按照实际收到的数额一律并入实际收到该补贴收入年度的应纳税所得额。取得的政府补助产生的利得应当计入应纳税所得额,但会计与税法确认的时间存在一定差异。另外,政府补助为非货币性资产的,在该非货币性资产公允价值不能可靠取得的情况下,会计上按照名义金额计量,税法上无名义金额的概念,应当按计税价格进行调整。企业实际收到具有专门用途的税收返还,暂不计入取得当期的应纳税所得额,其他没有国务院财政、税

务主管部门有关文件明确规定免税的税收返还,除企业取得的出口退税外,一般都应作为应税收入征收企业所得税。

## 二、核算基础不同

新制度将会计核算基础由“收付实现制”改为“以收付实现制为基础,以权责发生制为补充”,其特点是预算收支核算总体上以收付实现制为基础,对于涉及不同使用责任和权益归属的经费,原则上采用权责发生制核算。对经费管理、使用责任进行科学划分,把凡不是本级归属的列入应付款项,突出了各级工会的权益和责任。把过去以服务于预算收支为主的会计制度转变为以服务于财务管理为主的会计制度。如对工会经费、建会筹备金、回拨补助的核算,对工会的各项补助、应付个人的各项支出的核算等采用了权责发生制。又如新制度不要求计提、核算折旧,但可以设置专门的辅助账对固定资产的原值、预计使用年限、应计提折旧、固定资产净值等进行登记,规定采用直线法计提折旧,这也体现了新制度是以权责发生制为补充的特色。

## 三、预算管理范围不同

新制度体现了工会的大财务观,即“大收入”和“大支出”的理念,将财政性资金、企业行政资金和工会经费全部纳入预算管理,体现了收支两条线,实现了全面预算管理。财政性资金和工会经费的支出均在支出中反映,由于财政性资金实行国库集中支付制度,在明细核算上进行了严格区分,互不混淆,满足了向财政单独报预、决算的要求。

## 四、突出维权工作的力度不同

新制度体现了“组织起来,切实维权”的工会工作方针,并对职工维权和对工会干部维权两个方面突出了维权方面的开支,使维权工作在会计制度上有了保证,在核算上有了

务主管部门有关文件明确规定免税的税收返还,除企业取得的出口退税外,一般都应作为应税收入征收企业所得税。

税法中转让财产收入、接受捐赠收入和其他收入等都列入收入总额,其他收入包括企业资产溢余收入、因债权人缘故确实无法支付的应付款项、债务重组收入、补贴收入、违约金收入等,因此企业的债务重组产生的利得和因债权人缘故确实无法支付的应付款项产生的利得、接受捐赠产生的利得、处置固定资产、无形资产产生的利得、现金的盘盈以及非建设过程中工程物资的盘盈产生的利得、罚款和违约金收入产生的利得等都应当计入应纳税所得额,不需要进行纳税调整。○

可操作性,便于各级工会掌握维权工作在总支出中所占有的比重。

1. 在维护职工权益方面:增设了“维权支出”科目,它包括了劳动关系协调费、劳动保护费、法律援助费、困难职工帮扶费、送温暖费、其他维权支出;在“上级补助收入”和“补助下级支出”科目下,增设了“帮扶补助”、“送温暖补助”两个明细科目。

2. 在维护工会干部权益方面:在净资产的专用基金中,增设了“权益保障金”科目,并规定在维权支出中提取。

### 五、对财政性资金核算不同

新制度将政府补助纳入了国库集中支付制度和政府采购制度,体现了与国家财政支付改革接轨,改变了财政性资金在工会的流向路径。财政的国库集中支付分为直接支付和授权支付两种类型,直接支付是财政直接将财政性资金支付给收款人;授权支付是财政将用款额度授权给工会,由工会通过代理银行把财政性资金转拨给收款人。实行财政授权支付的,工会在银行开设“零余额账户用款额度”账户,用增设的“零余额账户用款额度”和“财政应返还额度”两个科目进行核算,保证了财政性资金的专款专用,完善了财政性资金的预、决算管理。

1. 零余额账户用款额度。实行财政授权支付时,工会要在银行开设“零余额账户用款额度”账户,该账户的核心是“零余额”,支出的一笔财政性资金就于当日结清一笔。一个单位只能开一个“零余额账户用款额度”账户,用于办理转账、汇兑、委托收款、提取少量现金业务。“零余额账户用款额度”科目反映工会尚未支用的零余额账户用款额度。

2. 财政应返还额度。新制度对财政性资金核算采用了权责发生制,并增设了“财政应返还额度”科目。该科目反映年终财政应于下年度返还给工会的上年未用的资金额度,为适应财政不同的支付方式,下设了“财政直接支付”和“财政授权支付”两个明细科目。

在直接支付时,该科目借方余额表示当年已纳入财政支出预算,但年末工会未用完的直接支付预算额度。

在授权支付时,该科目借方余额表示代理银行下达额度到账通知后,工会当年未用完的额度及财政预算批复后未下达的额度。

### 六、基建工程项目核算方法不同

新制度对工程项目的核算实行了全过程的监督管理,在资产类科目中设置了“在建工程”科目,反映工程项目全过程发生的实际支出;在净资产类科目中设置了“在建工程占用资金”科目,反映在建工程完工前累计占用的资金,“在建工程”科目的借方余额与“在建工程占用资金”科目的贷方余额应保持一致。竣工决算后,在建工程占用资金转入固定基金,在建工程转入固定资产。

新制度规定,按工程进度预付的工程款,列入当年的资本性支出。工程竣工后,通过工程审计决算,再退回多余的工程款或追加工程款,这样既真实地反映了工程款在各年度的预算执行情况,又完整地反映了工程项目的全部支出

过程。

### 七、上下级工会之间的经费关系核算不同

新制度对工会经费拨缴、上缴、补助、转拨进行了归集,更好地体现了上下级工会之间的债权债务关系,突出了各级工会应享有的权利和责任。把补助经费、转拨经费、建会筹备金全部归集到新增加的4个科目中,各级工会的权益一目了然。

1. 与下级往来。在“应收下级经费”科目下设“应收经费”(原:应收上解经费)、“应收建会筹备金”(新增)明细科目,本科目归集了上级工会应享有的权益。

在“应付下级经费”科目下设“应付下级补助”(原:应付补助下级经费)、“应付下级转拨经费”(新增)、“应付建会筹备金”(新增)明细科目,本科目归集了上级工会对下级工会履行的责任。

2. 与上级往来。在“应收上级经费”科目下设“应收上级补助”(原:应收上级补助)、“应收上级转拨经费”(新增)、“应收建会筹备金”(新增)明细科目,本科目归集了下级工会应享有的权益。

在“应付上级经费”科目下设“应上缴经费”(原:应付上解经费)、“应上缴建会筹备金”(新增)明细科目,本科目归集了下级工会对上级工会履行的责任。

由于采用了权责发生制,新制度把“上解经费支出”科目撤销,上解经费不再作为支出处理,在各级工会之间形成了工会经费分配的债权债务关系。债权依法受到保护;债务作为各级工会依法形成的现实义务,必须做到不截留、挪用和调拨。

### 八、会计报表不同

新制度建立了新的报表体系:由《资产负债表》(工会01表)、《往来款项明细表》(工会01表附表)和《收入支出表》(工会02表)、《经费收缴情况表》(工会02表附表)组成。

1. 使用对象扩大了,在原制度规定的各级工会领导、上级工会的基础上增加了“其他会计报表使用者”。作为国家级的会计制度,其会计报表使用范围扩大了,以便满足财政、税务、审计、统计、捐赠者的信息需求并接受使用者的监督和检查。

2. 资产负债表和《企业会计准则》保持了一致,由于在结构上取消了收入和支出栏,在月度资产负债表中,无法体现平衡关系。由于资产负债表反映了期末时点数,收入支出表反映了期间数,因此,该表必须和收入支出表一起报出,并进行综合分析,才能体现平衡关系,即当月出现资产>负债+净资产,在收入支出表中表现为收入>支出;当月出现资产<负债+净资产,在收入支出表中表现为收入<支出,资产负债表的差额和收入支出表累计差额应相等。

两表结余对应关系为:资产负债表结余期末数=资产负债表结余的年初数+收入支出表本期结余的本期数+本期收回投资-本期对外投资。

3. 收入支出表改为月报、年报,并按本期数和累计数分列。

4. 为在工会经费收缴中实现采用权责发生制核算的目的,增加了经费收支的附表《经费收缴情况表》,实行季报和年报,按应收经费、本级拨缴经费收入、应付经费、已付上级经费、应付未付上级经费在该表中分别列示,展示了各级工会之间的债权债务关系。

5. 会计报表不再分基层工会和县以上工会。

6. 新制度取消了“会计凭证与账簿”、“年终清理结算与结账”两章,制度要求执行国家的《会计基础工作规范》和《会计档案管理办法》,工会无须另行制定。

7. 简化了会计报表汇总,对汇总内容、时间不作要求,由工会根据预算管理的需要自行制定办法来规范。工会经费收支决算汇总已在全国总工会颁发的《工会预算管理办法》中作了规定。

### 九、会计科目使用限制不同

1. 为保持其统一性,各级工会共用一套会计科目,会计科目不再分基层工会和县以上工会。

2. 一级科目可自主选择使用,但不得更改名称,根据需要可以设置明细科目。

3. 本级工会和工会机关分账核算的,本级工会可增设“拨出经费”科目,工会机关可增设“拨入经费”科目。

4. 对基层某些特殊的支出由全国总工会制定的《基层工会经费收支管理办法》来规范,新制度不再作具体规定。

### 十、会计科目设置和核算内容不同

1. 有10个一级科目改变了名称,其使用性质和核算内容基本不变。①“现金”科目改为“库存现金”科目;②“应收上解经费”科目改为“应收下级经费”科目;③“暂付款”科目改为“其他应收款”科目;④“库存材料”科目改为“库存物品”科目;⑤“专项资金占用”科目(工程项目部分)改为“在建工程”科目;⑥“应付上解经费”科目改为“应付上级经费”科目;⑦“暂存款”科目改为“其他应付款”科目;⑧“后备基金”科目改为“后备金”科目;⑨“经费结余”科目改为“结余”科目;⑩“拨交经费收入”科目改为“拨缴经费收入”科目。取消原制度的一级科目有9个:“拨出经费”、“拨入专项资金”、“专项资金占用”、“拨入经费”、“暂存款”、“暂付款”、“上解经费支出”科目;“有价证券”科目改为“投资”科目下的明细科目、“经费集中户存款”科目改为“银行存款”科目下的明细科目。

2. 原有科目核算内容变化。①银行存款:将原“经费集中户存款”科目调整为“银行存款”科目下的明细科目,专门负责经费的归集、分配,如果没有开设经费集中户存款账户,也可通过基本户进行经费拨缴的核算,但应确保有足够的存款余额,按期支付应转拨的经费。②投资:为适应市场经济体制,新制度引入了债权投资和股权投资的概念,将“有价证券”归并在“债权投资”明细科目中核算,新增了对投资收回时的损益核算;股权投资分别采用成本法或权益法核算。③代管经费:原制度的核算内容较多,有的模糊了支出与负债的界限,不利于全面预算管理,新制度只核算与工会经费无关的资金,主要指党团组织及单位行政委托工会代管的、有指定用途的、不属于工会收入的经费,如代管的党费、团费、职工互助金等,及其

他不属于工会预算管理的资金。④职工活动支出:归并了原制度的会员活动费和职工活动费的大部分内容,会费收入不再和会员活动费配比。⑤业务支出:在原工会业务核算内容的基础上有所调整,加入了组织建设、大型业务活动、考核表彰、经审专用经费等内容。将维权等方面的支出转出单列。⑥行政支出:新制度将工会行政费变更为行政支出,核算内容涵盖了行政管理方面的各类人员和公务支出,也包括了原制度中未包括的离退休人员经费等,从而较全面地归集了工会行政管理方面的耗费。⑦补助下级支出:增设了“帮扶补助”和“送温暖补助”等明细科目。

3. 新增一级会计科目。①应付工资:专门用于归集工会全部人员工资发放过程中对个人的负债,可按在职、离休、退休等发放对象进行明细核算。②应付地方(部门)津贴补贴:用于专门核算向个人发放的地方性、行业性津贴补贴,可按在职、离休、退休分列。③应付其他个人收入:用于核算工资、津贴、补贴以外的个人收入,如医疗补助、购房补贴、独生子女费等政策性收入。④将原制度的政府和行政补助分为政府补助收入和行政补助收入,对不同渠道、不同来源的补助资金分别进行管理,满足了国库集中支付和专款专用、单独决算的要求。⑤维权支出:略。⑥资本性支出:与原制度专项资金支出中形成固定资产的支出内容相同。值得说明的是,原制度一般在工程项目决算后一次性核销,新制度是在支出发生过程中逐笔据实核销;原制度在专项资金支出中单独核算的大型活动支出,新制度调整到业务支出中核算。新制度引入了资本的概念,将形成固定资产的支出,一律纳入资本性支出核算。⑦补助下级支出:增设了“帮扶补助”和“送温暖补助”等明细科目。

4. 明确了拨缴经费和建会筹备金的核算方法。税务代收工会经费的手续费从源头上扣除后再分成,意味着手续费是由各级工会按留成比例分摊的。向未建工会的基层所收建会筹备金,主管工会和上级工会都应按规定比例计入当年的拨缴经费收入,基层应留成部分,留在主管的市或县工会,基层工会享有债权。市、县工会在“应付下级经费”科目下设“应付建会筹备金”明细科目,用来保证基层工会建会时应有的留成经费。

5. 新制度明确的几个核算问题。①明确借出款还款期限和应收款应收期限不超过3年,逾期3年以上报经批准,确实无法收回的呆账,履行批准程序后可以核销。②部分环节引入了公允价值进行计量,在投资和收回投资为实物、无偿调入和接受捐赠库存物品和固定资产、盘盈固定资产和库存物品等方面用公允价值进行计量。③库存物品核算明确在先进先出法、加权平均法、个别计价法中任选一种,选定后不得改变。④国家不再制定工会的财务管理办法,用会计制度去规范。⑤不良投资要及时核销,新制度明确被投资单位破产、撤销、注销、吊销营业执照、被责令关闭难以收回的未处置不良投资,经批准认定后,要及时核销。⑥库存物品和固定资产至少每年盘点一次。⑦借出款只能借给工会或工会所属单位。⑧不再设置预算周转金。○