

# 工会组织宜执行《民间非营利组织会计制度》

何秀珍

(江苏淮安市总工会 江苏淮安 223002)

**【摘要】** 工会组织会计制度需要变革,但对于工会组织是否应当执行财政部颁发的《民间非营利组织会计制度》,目前学术界和实务界的意见并不一致。本文阐述了工会组织执行《民间非营利组织会计制度》的必要性、两大好处和积极意义,认为工会组织应尽快推行《民间非营利组织会计制度》。

**【关键词】** 工会组织 会计制度 改革

财政部于2004年8月颁布的《民间非营利组织会计制度》(简称《非营利会计制度》)从2005年开始施行。这对于规范民间非营利组织的会计工作及促进其健康发展具有重要意义。工会组织现行会计制度是1998年由全国总工会颁布的,执行中发现一些不足,有些方面与现行的会计准则也不尽相符。变革工会组织会计制度已经成为客观需要。

如何变革工会组织会计制度,目前有两种观点:一是认为修订或重新制定工会组织会计制度,二是认为可参照执行《非营利会计制度》。笔者赞同后一种观点。

信息生成的质量起着至关重要的作用。来自于企业外部的间接监督权对企业财务信息生成的监督也是必不可少的,间接监督权的拥有者属于第一类利益相关者,在利益取向上与直接监督者存在本质的分歧。间接监督权对财务信息生成的治理主要表现在两个方面:一是对财务信息生成过程的监督,二是对财务信息生成程序的规范。对财务信息生成过程的监督,主要由注册会计师的独立审计完成。对财务信息生成程序的规范,主要体现为规范财务信息系统的会计准则、会计制度以及其他法规。因此,独立审计是否客观公正,会计准则等是否系统科学是间接监督权发挥治理作用的前提条件。

与财务相关的执行权是财务信息生成的直接影响力量。执行权对财务信息生成的影响主要体现在两个方面:一方面,战略层面执行权的行使决定了生成的财务信息是否科学、合理地反映了决策目标;另一方面,经营管理层面执行权的行使决定了生成的财务信息是否真实、公允地反映了具体经济业务。反过来,通过对生成的财务信息评价和监督,则可以检验执行权对实现财务治理目标的保证作用。

2. 财务信息呈报中的财务治理机制。财务治理机制的另一个主要方面是对财务信息呈报的规范。关于财务信息呈报,企业可能存在两个方面的舞弊行为:一是定期财务报告信息的舞弊,二是对其他财务信息进行延误呈报、虚假呈报甚至隐瞒等等。前者的著名案例如美国安然公司及我国的银广厦、渤海集团、海洋集团、兴业房产等上市公司的会计造假,这些企

## 一、工会组织执行《非营利会计制度》的必要性

1. 工会组织符合《非营利会计制度》规定的适用范围。《非营利会计制度》第二条规定:本制度适用于在中华人民共和国境内依法设立的符合本制度规定特征的民间非营利组织。民间非营利组织包括依照国家法律、行政法规登记的社会团体、基金会、民办非企业单位和寺院、宫观、教堂等。适用本制度的民间非营利组织应当同时具备以下特征:①该组织不以营利为宗旨和目的;②资源提供者向该组织投入资源不得取得经济回报;③资源提供者不享有该组织的所有权。

业通过舞弊披露不实的年度财务报告和中期财务报告,误导外部利益相关者。后者的著名案例如我国蓝田股份招股说明书的虚假和隐瞒披露,兰州黄河对股权转让事项的隐瞒披露、大股东的虚假出资与挂账配股及大股东掏空上市公司等案例更是不胜枚举。对上述财务信息呈报中的舞弊行为,主要由第二类利益主体(包括社会投资者、机构投资者、监管部门、债权人等等)行使间接监督权进行治理。

财务治理中对财务信息呈报的规范是两类利益相关者的一个博弈过程。两类利益相关者的信息不对称,主要通过财务信息的呈报予以解决。在两类利益相关者都对所呈报的财务信息有着理性评价的条件下,企业管理层要对所呈报的财务信息进行权衡,权衡的标准是是否舞弊以及舞弊的程度;而理性的第二类利益主体也会对财务信息做出评价和判断。对财务信息呈报进行治理,主要从两个方面入手:一是提高外部对财务信息的评价和判断能力,二是提高对财务信息呈报舞弊的处罚和约束。

## 主要参考文献

1. 杨淑娥. 产权制度与财权配置——兼议公司财务治理中的难点与热点问题. 当代经济科学, 2003; 1
2. 杨淑娥, 金帆. 关于公司财务治理问题的思考. 会计研究, 2002; 12
3. 金帆, 杨淑娥. 公司财务治理框架分析. 审计与经济研究, 2005; 4

工会组织具有社会团体法人资格。具有社会团体法人资格的有两类:①《民法通则》规定具备法人条件的事业单位、社会团体,依法不需要办理法人登记的,从成立之日起具有法人资格;②依法需要办理法人登记的,经核准登记取得法人资格。《工会法》规定,全国总工会、地方总工会、产业工会具有社会团体法人资格。基层工会组织具备《民法通则》规定的法人条件的,依法取得社会团体法人资格。这说明我国各级工会组织具有社会团体法人资格,属于直接由法律规定而无须在民政部门登记的社会团体。同时,工会组织具备非营利组织的三个特征:①不以营利为宗旨和目的;②缴纳工会经费的单位和個人不得向工会组织要求经济回报;③缴纳工会经费的单位和個人不享有工会组织的所有权。

2. 制定单独的工会会计制度不符合会计体系改革的发展方向。我国会计体系改革的目标之一就是由原来分行业的会计制度逐步过渡到以会计准则和会计制度为核心的规范体系,比如各类企业原来执行《工业企业会计制度》、《商业企业会计制度》、《金融企业会计制度》等13个行业会计制度,现在已经简化为3个企业会计制度,这是会计体系改革的进步。同时,目前会计准则和会计制度并存,将来在条件成熟的情况下会进一步简化,取消会计制度而只保留会计准则。

3. 制定单独的工会会计制度不符合《会计法》规定。2000年修订的《会计法》规定:国家统一的会计制度由国务院财政部门根据本法制定并公布。国务院有关部门可以依照本法和国家统一的会计制度制定对会计核算和会计监督有特殊要求的行业实施国家统一的会计制度的具体办法或者补充规定,报国务院财政部门审核批准。这说明全国总工会从《会计法》实施以后无权制定全国统一的工会会计制度,只能制定统一的会计制度实施办法或者补充规定,并报财政部门审批。

财政部会计司曾致函全国总工会财务部,指出在全国统一的非营利组织会计制度尚未制定之前,同意全国总工会制定的《工会会计制度》在全国各级工会组织范围内施行。现在《非营利会计制度》已经颁布实施,工会组织已经没有理由继续执行《工会会计制度》,更失去制定新的工会会计制度的理由,理应执行全国统一的《非营利会计制度》。

## 二、工会组织执行《非营利会计制度》的两大好处

### (一)引入权责发生制

1. 权责发生制是会计核算的最佳选择。权责发生制是以应收应付标准来处理经济业务,确定本期收入和费用,以计算本期盈亏的。它包括收入和费用的确认两个方面内容,同时包含了配比原则。收付实现制是以款项的实际收付为标准来核算经济业务的。按此原则确认期间收支,虽然简便易行,但它无法准确反映企业真实的经济情况,因而只能适应单纯计划经济和单一收入来源条件下会计主体核算的需要。在市场经济日益发达、多种信用形式并存的今天,实践证明,核算经济业务更适宜采用权责发生制。

2. 工会组织会计核算实行权责发生制的意义。

(1)能全面、准确地反映工会组织所拥有的经济资源价值及其使用状况和使用效果,有利于对所拥有资产的持续管理。

(2)能全面反映工会组织债务,可避免产生收付实现制下的“隐性负债”,防止出现应承担的当期成本转嫁给继任者的问题,从而提高工会组织防范财务风险的能力。

(3)能完整地反映工会组织的运行成本,有利于工会组织做出合理的预算安排及实施经济绩效考核。

权责发生制的上述优势,使得权责发生制取代收付实现制成为工会组织会计改革的必然趋势。

3. 权责发生制适用的重要前提。执行权责发生制的一个重要前提就是谨慎性原则。谨慎性原则是指会计主体在处理未来不确定经济事项时必须持谨慎态度。凡是沒有绝对把握实现的收入,不能人为虚拟入账;凡是可以预见的,并且应列入本期成本的支出,都应列入本期损益。

在会计准则中规定了非劳务收入确认的四个必备条件,其中就有“相关的经济利益能够流入组织”、“相关的收入和成本能够可靠地计量”。《非营利会计制度》第八条规定:民间非营利组织在进行会计核算时,应当按照交易或者事项的实质进行,而不应当仅仅按照它们的法律形式作为其依据;会计核算应当遵循谨慎性原则等等。

4. 工会组织会计核算采用权责发生制的实务操作。拨缴经费收入是工会组织最主要的收入,对于基层工会来说,首先要确信能够收到,其次是能知道将要收到的具体金额,同时符合这两个条件才能确认收入,而不应当仅仅以《工会法》规定作为收入确认的依据。对于上级工会来说,要根据下级工会的“经费收入及上解报表”来确认收入,在目前税务代收工会经费的条件下,还可以根据税务部门代收明细来确认收入。事实上现行的工会会计制度中,对期末发生的应收未收、应支未支事项,已经部分采用了权责发生制进行核算,如设置“应收上解经费”、“应收上级补助”、“应付上解经费”、“应付补助下级经费”科目,用以反映未了事项的权责。

### (二)计提固定资产折旧

随着工会组织经济规模不断扩大,基建投资逐年增加,固定资产在各级工会组织总资产中所占比重逐渐增大,根据江苏省各级工会组织近两年财务决算的数据显示,其77个市、县工会组织的固定资产占资产总额的65%以上。根据现行工会会计制度规定,固定资产不计提折旧,占如此大比例的固定资产不计提折旧,必然会产生种种弊端:

1. 不能如实反映工会组织固定资产的真实价值。在现行工会会计制度中,对固定资产的核算主要是通过“固定资产”、“固定基金”两个会计科目进行的,主要是反映固定资产原值的增减变动情况。除了固定资产的清理或报废,固定资产的账面价值入账后一直保持不變。有些固定资产的使用部门自行将固定资产报废处理,财务部门却仍然挂账,还有些资产的价值已经发生重大变化,如笔记本电脑等办公设备可能严重贬值,房产等大幅升值,而现有账务处理方法既不能正确反映工会组织固定资产的新旧程度,又不能使固定资产的账面价值与实际价值保持一致。实际上,固定资产的账面价值与实际价值已经发生了严重背离,而会计上却未能反映。

2. 不能准确计量工会组织的运行成本。根据工会会计制

度的规定,购置一般资产在“工会行政费”科目的二级科目“购置费”中一次性列支,基建项目通过“专项资金占用”核算,固定资产在使用年限内已消耗的价值不进行分摊,在此期间不计提折旧,因而不能完整、准确地计量工会组织的运行成本。

3. 不能科学合理地对待固定资产进行更新。一方面,目前工会组织固定资产原值和净值合一,不计提固定资产折旧,无法反映固定资产的新旧程度,固定资产更新与否缺乏可供参考的资料,往往由其使用部门主观提供更新固定资产的资料,极易造成资产的浪费。另一方面,现行工会会计制度不计提购置基金专门用于固定资产的维修和购置,因此仅仅依靠经费结余远远满足不了工会组织发展的需要,为解决工会组织固定资产更新资金紧张问题,应对固定资产计提折旧。

4. 容易造成工会组织资产的流失。在固定资产的管理过程中,很少需要财务部门参与,因而财务人员对固定资产的使用状况、预计使用年限、估计残值、已使用年限、使用部门、报废毁损等后期管理抱有敷衍了事的态度,当固定资产最终进行清理时,有的使用部门甚至自行将其报废处理,这种缺乏监督、制约的处理方式,极易造成工会组织资产的流失。

目前工会组织在购建房屋等金额较大的资产时,往往也只能根据财务状况多年分次结转“专项资金占用”,这和计提折旧有异曲同工之处。笔者认为,工会组织对固定资产计提折旧是遵循谨慎性原则的体现,尽管目前会遇到一些困难,但有利于工会组织的长远发展。

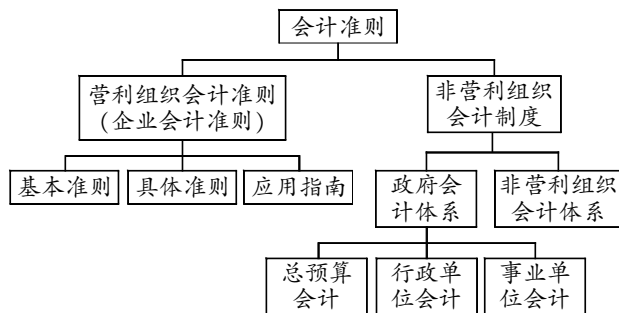
### 三、工会组织执行《非营利会计制度》的积极意义

经过上述分析可以看出,工会组织完全可以实行《非营利会计制度》,考虑到工会组织的经济活动有自身的特殊性,可由全国总工会制定具体实施办法或者补充规定,以适应工会组织发展的需要。工会组织可以采用“整体实施,部分保留”的办法循序渐进地实施《非营利会计制度》。目前工会组织所属的一些学会、协会,如会计学会、职工文化体育协会等,已经开始执行经民政部门年审认可的《非营利会计制度》,且运行效果良好,只是一些明细科目需要进一步明确和统一。退一步讲,全国总工会可以向财政部门申请,在整体执行《非营利会计制度》的前提下,工会组织可暂缓执行权责发生制和计提折旧两项具体规定。

工会组织实施《非营利会计制度》的积极意义体现在:

1. 可突出我国工会组织民间性质的特色,有利于对外交往。《工会法》规定:工会是职工自愿结合的工人阶级的群众组织。这说明工会组织的法律性质属于群众组织,即民间组织,正因为如此,2005年实施的《公务员法》就没有直接规定全国总工会、地方总工会的机关工作人员是国家公务员。工会组织既然是民间的群体组织,理所当然要执行《非营利会计制度》。因此,我国工会组织实施《非营利会计制度》可促进外资企业建立工会组织,增进国际交流与合作,促进工运事业的发展。

2. 有利于国家建立完整的会计准则体系。目前,我国已建立了门类齐全包括国有工业企业、商业企业、金融机构、事业单位和非营利组织的会计准则体系,其架构如右图。



《非营利会计制度》是在我国企业会计制度已基本实现与国际惯例接轨的基础上制定的。该会计制度更注重会计要素的确认和计量,提高了会计信息的质量,既解决了民间非营利组织会计核算的标准问题,又与国际会计体系接轨,同时更是对政府与非营利组织会计改革的重要推动。

3. 有利于提高工会组织会计信息的质量和透明度。《非营利会计制度》统一规范了各类民间非营利组织的会计核算和财务会计报告的内容,有利于真实、完整地反映民间非营利组织的会计信息,可提高会计信息的透明度。民主理财是工会组织经济健康运行的重要保证,实施《非营利会计制度》,实行财务公开,有利于营造民主氛围,凝聚人心,维护各级工会组织清正廉洁的形象。如前所述,工会组织执行《非营利会计制度》,可以进一步提高会计信息的质量和透明度,能在更大范围内建立会计信息交流、使用、判断和评价的平台,从而能更好地满足广大职工、政府和其他利益相关者对会计信息的需求,便于捐赠者、工会组织会员以及政府主管部门从外部加强监督和管理,进一步规范工会组织会计行为和会计秩序,从根本上维护广大职工和会员的利益。

4. 有利于电算化软件的招标采购和升级维护,节约工会组织经费。目前工会组织采用某家公司专门为工会系统开发的会计软件,这个软件基本上是在Windows98平台下开发的,对Windows XP及后续操作系统的支持性较差,软件有一定的滞后性,未能得到及时更新,出现的一些错误也未能得到及时修正,以至于工会组织的年终报表是通过其他软件制作的,在一些地级市和县,售后服务经常不到位,费用偏高。

由于《非营利会计制度》是通用的会计制度,已经从2005年开始执行,许多软件公司都有了比较成熟、通用的电算化系统,全国总工会可以实行招标采购(包括针对工会组织的二次开发,主要是设立统一的二、三级明细科目),不存在软件的开发、测试成本和风险,由于有现成的售后服务网络,软件后期的维护成本也随之降低,可以为工会组织节约大量经费。

### 主要参考文献

1. 黄英. 政府预算会计向权责发生制转变的必要性探讨. 重庆大学学报社会科学版, 2004; 6
2. 陈继初. 论政府会计引入权责发生制的必要性和可能性. 事业财会, 2003; 3
3. 黄鑫, 郝向华, 王红霞. 谈我国政府会计核算的会计基础. 山东经济, 2006; 4