

助资金、财政安排的专项资金以及所属单位集资款、企业赞助款等资金投入基建,在取得资金时无明确的会计核算科目进行核算。②如果基建财务与单位财务相对独立,那么在规定的设置“结转自筹基建”科目就显得多余。③单位用经费拨款或经常性结余资金安排基建时,制度中没有规定相应的预算支出科目进行核算。由于这部分资金支出数额较大,直接记入“经费支出——其他”科目不能正确反映用经费投入基建的支出数额,且造成经费支出与基建支出的相互混淆。④由于上述经济业务在会计处理上科目规定不明确,会出现会计处理口径各异,最终影响财务报告信息质量。

笔者认为,基建财务是单位财务的一部分,虽然管理制度、核算要求各不相同,但单位财务应该涵盖基建财务。为此,笔者建议对现行《行政单位会计制度》作如下修订补充:①增设“专项资金收入”科目,用于核算从不同渠道、途径筹集的具有专项用途的资金,并按筹资渠道设置明细账进行明细核算。②增设“专项资金支出”科目,与“专项资金收入”科目相对应,用于核算专项资金支出业务,并按专项资金支出的不同类别设置明细账进行明细核算。③在一般预算支出目级科目中恢复使用“建筑物购建费”科目,核算单位用经费拨款或经常性结余资金购建固定资产以及在原基础上进行改建、扩建固定资产的支出。

修订补充上述会计科目后,具体会计处理为:①收到上级基建补助资金、财政拨入基建专项资金、自筹基建款项时,借记“银行存款”科目,贷记“专项资金收入”科目;转入基建专户时,借记“专项资金支出”科目,贷记“银行存款”科目。②用预算外收入、其他收入等资金安排基建并转入基建专户时,借记“结转自筹基建”科目,贷记“银行存款”科目。③用经费拨款或经常性结余资金安排基建并转入基建专户时,借记“经费支出——建筑物购建费”科目,贷记“银行存款”科目。④基建专户的利息收入可凭银行存款利息通知单原件或复印件,借记“结转自筹基建”科目,贷记“其他收入”科目。⑤完工决算后按照基建决算实际成本,借记“固定资产”科目,贷记“固定基金”科目。⑥注销基建专户并转回剩余资金时,借记“银行存款”科目,贷记“专项资金支出”或“结转自筹基建”科目。⑦年终结账时,将年度各项收支分别转入“结余”科目的“经常性结余”和“专项结余”明细科目。结转收入时,借记“专项资金收入”等科目,贷记“结余——专项结余”等科目;结转支出时,借记“结余——专项结余”等科目,贷记“专项资金支出”等科目。

上述修订后,优点在于:①体现了单位财务的主导地位。单位财务能够充分反映单位基建筹资的来龙去脉,使财务核算体系更加完善,会计处理更具可操作性。②能够满足行政单位从不同渠道、途径筹集资金用于各类专项设备的购置以及固定资产改建、扩建等专项支出的会计处理需要。③对行政单位有偿调出或变卖固定资产所取得的收入除按规定上缴财政外,经批准留用的资金或毁损、报废固定资产的清理净收入通过“专项资金收入”科目核算和管理,能够体现专款专用的原则。④年终财务报告不会因部分基建资金未通过单位财务核算而出现漏填漏报以及会计处理口径各异的问题,有利于提高财务报告信息质量。□

有关资产负债表 日后事项的两个特殊问题

中国海洋大学 高丽华

一、提取盈余公积是否属于资产负债表日后调整事项

《企业会计准则——资产负债表日后事项》对利润分配单独做出规定:资产负债表日至财务报告批准报出日之间由董事会或类似机构所制定利润分配方案中分配的股利(或分配给投资者的利润,下同),应按如下方式予以处理:①现金股利在资产负债表所有者权益中单独列示;②股票股利在会计报表附注中单独披露。资产负债表日至财务报告批准报出日之间由董事会或类似机构制定并经股东大会或类似机构批准宣告发放的股利,比照上述规定处理。也就是说,利润分配事项作为分配年度当年的会计事项,不再调整上一年度的会计报表。而提取盈余公积事项,一般是与利润分配方案一同披露的,在这种情况下,提取盈余公积是否属于资产负债表日后事项?如果是,是作为调整事项还是非调整事项处理?

从实质上看,提取盈余公积属于法定事项,按照《公司法》的规定,公司在分配当年的税后利润时,应当提取净利润的10%列入法定公积金,并提取5%列入法定公益金,所以即使董事会在下一年度宣布提取盈余公积事宜,也只是形式上作为一个完整的税后利润分配方案的一部分。此外,从权责发生制原则来看,不单纯是收入、费用的确认要符合权责发生制原则,而且资产、负债和权益的确认也要遵循此原则。提取盈余公积的法定时点既然是每年年末,那么它就不应属于资产负债表日后事项。所以,提取盈余公积事项与股利分配事项不同,必须作为当年的会计事项。

二、报告年度以前的非重大会计差错是否属于资产负债表日后调整事项

非重大会计差错是指不足以影响财务报告使用者对企业财务状况、经营成果和现金流量做出正确判断的会计差错。资产负债表日后期间产生的非重大会计差错具有两个特点:一是不会影响财务报告使用者做出正确估计和决策;二是对资产负债表日的存在状况有影响。

根据《企业会计准则——资产负债表日后事项》,调整事项的本质是为资产负债表日已经存在的情况提供新的或进一步的证据,有助于对与资产负债表日存在情况有关的金额做出重新估计。也就是说,只要对资产负债表日的存在情况产生影响,不论金额大小,都应作为调整事项;如果没有影响资产负债表日的存在情况,但会影响财务报告使用者做出正确估计和决策,则应作为非调整事项。因此,笔者认为,报告年度以前的非重大会计差错也应作为调整事项进行处理,它与重大会计差错的区别就是不需在会计报表附注中披露差错的性质等。□