

财政部会计司有关负责人就印发《政府会计准则第7号——会计调整》答记者问

为了积极贯彻落实国务院批转财政部的《权责发生制政府综合财务报告改革方案》(以下简称《改革方案》),建立健全政府会计准则体系,近日,财政部制定发布了《政府会计准则第7号——会计调整》(以下简称会计调整准则)。财政部会计司有关负责人就会计调整准则有关问题回答了记者的提问。

问:为什么要制定会计调整准则?

答:制定会计调整准则,主要有以下三点考虑:

一是建立健全政府会计准则体系的需要。按照《改革方案》要求,2020年之前要建立起具有中国特色的政府会计准则体系。无论从企业会计准则还是国际公共部门会计准则的经验看,关于会计政策、会计估计变更、会计差错更正和报告日后事项(以下统称“会计调整”)的会计处理规定,都是政府会计准则体系的重要组成部分。

二是规范各类会计调整事项处理的需要。现行财政总预算会计制度、行政事业单位会计制度中,对于会计调整的处理没有统一明确的规定,实务中对上述会计调整业务的处理方法很不规范,也很不统一,一定程度上降低了会计信息质量。近年来,审计部门、会计实务界等多次建议我们对此问题予以规范。

三是确保政府会计标准体系内在协调一致的需要。按照《改革方案》，政府会计标准体系采用了“准则+制度”的模式，目前，《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（以下简称《政府会计制度》）对会计差错等调整事项已经从账务处理角度进行了一些规范，《政府会计制度》与行政事业单位会计制度新旧衔接规定对国家法定会计政策、会计估计变更等事项也进行了规范，但这些规定不系统，缺乏统一的会计处理原则和方法，需要制定具体准则进行系统规范。

因此，基于以上三方面原因，我们制定发布了会计调整准则。

问：会计调整准则起草发布的过程是怎样的？

答：起草发布会计调整准则，主要经历了以下四个阶段：

一是研究论证阶段。2017年以来，我们在起草《政府会计制度》以及相关具体会计准则的同时，就开始对会计调整问题进行了研究，并就是否专门制定具体准则进行了反复讨论。相关研究和讨论结果对于会计调整准则制定奠定了理论基础。

二是起草征求意见稿阶段。2018年以来，我们在前期研究基础上，通过咨询专家、政府会计准则制度制定联系点单位等，充分了解当前会计核算中遇到的会计调整事项以及具体做法，并认真分析了现行行政事业单位会计制度、财政总预算会计制度、企业会计准则制度、国际公共部门会计准则中关于会计调整的规定，在此基础上于3月份起草了会计调整准则讨论稿，并在工作层面进行了多次讨论和修改完善后

形成征求意见稿。

三是公开征求意见阶段。2018年4月，我们印发了《关于征求〈政府会计准则第X号——会计调整（征求意见稿）〉意见的函》（财办会〔2018〕9号），就会计调整准则征求意见稿面向中央部门和单位、地方财政部门、社会公众征求意见，同时也向部内相关司局、各地专员办、政府会计准则委员会咨询专家征求意见。截至2018年6月1日，我们共收到106份书面反馈意见，其中53份无不同意见，其余53份共提出了264条具体意见和建议。反馈意见总体上对征求意见稿表示赞同，有关方面也针对其中的具体内容提出了一些意见和建议。

四是送审发布阶段。2018年7月份以来，我们对所有反馈意见一一进行了梳理，并逐条对是否采纳情况进行了分析，并根据有关反馈意见和建议对会计调整准则征求意见稿进行了修改和完善，形成了送审稿。9月下旬，经会计司技术小组审核和司务会审议并据此进一步修订完善后，启动部内会签和报批程序，最终于2018年10月21日由部领导签发。

问：制定会计调整准则主要遵循了哪些原则？

答：制定会计调整准则主要遵循了以下原则：

一是积极借鉴相关企业会计准则制度和国际公共部门会计准则。现行企业会计准则制度和国际公共部门会计准则均对会计调整的处理进行了规定，很多原则与方法值得政府会计借鉴。因此，我们在起草过程中，结合政府会计主体特点，积极借鉴了《企业会计制度》《企业会计准则第28号—

一会计政策、会计估计变更和差错更正》《企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项》以及《国际公共部门会计准则第 3 号——会计政策、会计估计变更和差错》《国际公共部门会计准则第 14 号——报告日后事项》等会计准则制度中相关内容。

二是立足我国政府会计主体实务，着力提高可操作性。从满足政府会计主体核算需要出发，坚持问题导向，对会计调整的处理进行规范；同时，考虑到政府会计主体的核算现状，在借鉴企业会计准则制度和国际相关准则时，力求原则明确、方法简化、语言接地气，尽可能减少专业判断，以提高准则的可操作性。

三是与相关政策做好协调。会计调整不仅涉及会计账务处理和报表的调整，还涉及会计基础工作规范、预决算管理等政策。因此，在会计调整准则制定过程中，不仅着眼于会计调整事项，还充分考虑了决算管理等调整事项；不仅规定会计处理，还力求做好与相关政策的协调。

问：会计调整准则的范围和主要内容是什么？

答：本准则名称为“会计调整”，范围包括会计政策变更、会计估计变更、会计差错更正和报告日后事项的会计处理规定，这种体例安排借鉴了《企业会计制度》（2000 年）第十章“会计调整”的写法，但在具体处理原则和方法上充分考虑了政府会计主体的特点。

具体而言，会计调整准则共七章 23 条，主要内容如下：

第一章为总则，主要规定本准则制定依据，会计调整、

会计政策、会计估计、会计差错、报告日后事项等基本概念，以及具体会计政策和会计估计的确定程序等。

第二章为会计政策及其变更，主要规定会计政策及其变更的确认、追溯调整法和未来适用法在会计政策变更中的应用等。

第三章为会计估计变更，主要规定会计估计变更的确认、未来适用法在会计估计变更中的应用。

第四章为会计差错更正，主要规定本期发现的会计差错以及报告日后期间发现的会计差错的会计处理。

第五章为报告日后事项，主要规定报告日后调整事项的会计处理和非调整事项的披露。

第六章为披露，主要规定财务报表附注中应当披露的与会计调整相关的内容。

第七章为附则，主要规定本准则的例外事项和生效日期。

问：关于会计调整准则，还有哪些需要说明的重要事项？

答：关于会计调整准则，需要说明的重要事项有：

一是关于会计政策变更及追溯调整法。现行企业会计准则和国际公共部门会计准则规定，会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息的，应当采用追溯调整法处理，但确定该项会计政策变更累积影响数不切实可行的，应当从可追溯调整的最早期间期初开始应用变更后的会计政策。在当期期初确定会计政策变更对以前各期累积影响数不切实可行的，应当采用未来适用法处理。考虑到“不切实可行”的规定需要会计人员有相当的专业判断，为了简化实务操作，

会计调整准则适当简化了追溯调整法的会计处理，且没有引入“不切实可行”的规定。对于会计政策变更的影响或者累积影响数不能合理确定的，要求政府会计主体均采用未来适用法进行处理。

二是关于会计差错重要性的判断标准。对于会计差错更正，现行企业会计准则和国际公共部门会计准则均分别重要性和非重要性作出不同规定，但并未在准则中明确重要性的判断标准。为了提高可操作性，会计调整准则对重要性标准进行了规定，即“重大会计差错，一般是指差错的性质比较严重或差错的金额比较大。该差错会影响报表使用者对政府会计主体过去、现在或者未来的情况作出评价或者预测，则认为性质比较严重，如未遵循政府会计准则制度、财务舞弊等原因产生的差错。通常情况下，导致差错的经济业务或事项对报表某一具体项目的影响或累积影响金额占该类经济业务或事项对报表同一项目的影响金额的10%及以上，则认为金额比较大”。此外还规定，政府会计主体滥用会计政策、会计估计及其变更，应当作为重大会计差错予以更正。

三是关于重大前期差错的会计处理方法。现行企业会计准则和国际公共部门会计准则采用“追溯重述法”对重大前期差错进行会计处理，虽然追溯重述法与追溯调整法概念不同，但会计处理方法一致。为了减少新概念的出现，增强政府会计准则的可理解性，会计调整准则对于重大前期差错更正未引入“追溯重述法”，也没有引入“追溯调整法”，而是对相关会计处理方法直接做出规定，即“本期发现的与前期

相关的重大会计差错，如影响收入、费用或者预算收支的，应当将其对收入、费用或者预算收支的影响或累积影响调整发现当期期初的相关净资产项目或者预算结转结余，并调整其他相关项目的期初数；如不影响收入、费用或者预算收支，应当调整发现当期相关项目的期初数。经上述调整后，视同该差错在差错发生的期间已经得到更正”。

四是关于报告日后事项。由于现行政府会计准则制度中没有明确提出“资产负债表日”这一概念，因此，会计调整准则借鉴国际公共部门准则的规定，采用了“报告日后事项”的概念，并将其界定为“报告日（年度报告日通常为12月31日）至报告批准报出日之间发生的需要调整或说明的事项，包括调整事项和非调整事项两类”。

五是关于预算会计调整。考虑到实务中预算会计涉及的会计政策变更和会计估计变更情形很少，即使存在，一般也是法定政策变更，国务院财政部门会在变更同时统一出台相关规定，因此会计调整准则关于会计政策变更、会计估计变更的会计处理原则仅适用政府财务会计。另外，会计调整准则关于预算会计前期重大会计差错的处理未要求调整可比期间的预算结转结余，主要考虑决算报告经人大批准后不应再做调整。此外，鉴于财政总预算会计及部门决算工作的特殊要求，会计调整准则在附则部分规定，财政总预算会计中涉及的会计调整事项，按照《财政总预算会计制度》和财政部其他相关规定处理。行政事业单位预算会计涉及的会计调整事项，按照部门决算报告制度有关要求披露。