附件2:

关于《政府会计准则第X号——会计调整 （征求意见稿）》的起草说明

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，我们在前期研究和调研基础上，根据《政府会计准则——基本准则》起草了《政府会计准则第X号——会计调整（征求意见稿）》（以下简称“本准则”），有关情况说明如下：

一、制定目的和意义

**（一）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而言，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。因此，制定本准则，是建立健全政府会计准则体系的迫切需要。

**（二）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，严重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）确保政府会计准则和政府会计制度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》对会计差错等调整事项已经从账务处理角度进行了规范，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。因此，制定本准则，有利于政府会计准则和政府会计制度内在协调一致。

二、起草原则和过程

**（一）起草原则**

**1、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——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。

**2、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。

**3、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，在本准则制定过程中，不仅要着眼于会计调整事项，还要充分考虑决算管理等调整事项；不仅要规定会计处理，还要做好与相关政策的协调。

**（二）起草过程**

**1、研究论证阶段。**2017年以来，我们在起草《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》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本准则制定奠定了理论基础。

**2、资料收集及整理阶段。**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。

**3、起草讨论稿阶段**。近期，我们根据前期研究和调研情况起草了本准则讨论稿，并在工作层面进行了多次讨论和修改完善，形成了征求意见稿草案。

三、需要说明的几个问题

**（一）关于本准则内容和范围**

本准则名称为“会计调整”，内容包括会计政策变更、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，与《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》和《企业会计准则第29号——资产负债表日后事项》的内容基本对应，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。

另外，本准则规定的会计调整，不仅针对政府财务会计，也包括政府预算会计。

**（二）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，本准则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，无需计算会计政策变更产生的累积影响数，也无需调整财务报表相关项目的期初数和比较财务报表的相关项目。

**（三）关于重要性的判断标准**

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，而是统一在财务报表列报准则中对重要性做了原则性规定，即“重要性，是指财务报表某项目的省略或错报会影响使用者据此作出经济决策的，该项目具有重要性。重要性应当根据企业所处环境，从项目的性质和金额大小两方面予以判断”。

为了提高可操作性，本准则参考《企业会计制度》（2000年）的相关规定，对重要性做了明线规定，即“重大会计差错一般是指金额比较大或性质比较严重，通常某项经济业务或事项对报表的影响金额占该类经济业务或事项对报表影响金额的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。

**（四）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，本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、费用或预算收支，应当将其对收入、费用或预算收支的影响数调整发现当期的期初累计盈余或预算结转结余，会计报表其他相关项目的期初数也应一并调整；如不影响收入、费用或预算收支，应当调整报表相关项目的期初数”。

**（五）关于报告日后事项**

由于现行政府会计准则制度体系中没有明确提出“资产负债表日”这一概念，因此，本准则借鉴国际公共部门准则的规定，采用了“报告日后事项”，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”。

**（六）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，因此本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，本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。

四、征求意见的问题

1.本准则关于会计政策变更的会计处理规定中，追溯调整法的应用是否合适？对“会计政策变更累积影响数不能合理确定的”的情况所做的简化处理是否合适？如不合适，有何改进建议？

2.本准则关于重大会计差错的界定是否合适？如不合适，有何改进建议？

3.本准则关于报告日后事项的会计处理规定是否合适？如不合适，有何改进建议？

4.本准则关于会计政策变更、会计估计变更的会计处理规定未涉及政府预算会计，是否合适？如不合适，有何改进建议？

5.本准则关于会计调整的披露是否充分？如不充分，有何改进建议？

6.除以上问题外，对于本准则还有哪些改进意见和建议？