

《政府会计准则第7号——会计调整》解析

马永义(教授)

【摘要】2018年10月21日《政府会计准则第7号——会计调整》的发布,规范了政府会计调整的确认、计量和相关信息的披露。该准则从内在的技术逻辑上主要借鉴了《企业会计制度(2001)》的写法,因此有必要对该准则借鉴《企业会计制度》的成因进行剖析,对相关基础概念进行简要比较分析,对相关条款的内容进行比对解析,并在此基础上对该准则实施后可能带来的影响进行展望。

【关键词】会计调整; 会计政策; 会计估计; 会计差错; 报告日后事项

【中图分类号】F234 **【文献标识码】**A **【文章编号】**1004-0994(2018)23-0101-4

财政部于2018年10月21日发布了《政府会计准则第7号——会计调整》(财会[2018]28号)^[1](以下简称《7号准则》),从内在的技术逻辑上来研判,《7号准则》主要借鉴了《企业会计制度(2001)》^[2](以下简称《企业会计制度》)的写法,此举与我国现行的《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》(财会[2006]3号)^[3]的外在表述方式存在一定的差异,因此本文拟对《7号准则》的相关内容加以解析。

一、为什么《7号准则》选择了借鉴《企业会计制度》的策略

通过认真研读我国目前已经发布的《政府会计准则第1号——存货》等4项具体准则(财会[2016]12号)^[4]、《政府会计准则第5号——公共基础设施》(财会[2017]11号)^[5]、《政府会计准则第6号——政府储备物资》(财会[2017]23号)^[6]以及《政府会计制度——行政事业单位会计科目和会计报表》(财会[2017]25号)^[7]中财务会计账套的资产类会计科目的使用说明可以判定,总体而言,政府会计准则体系对资产要素所确立的确认与计量规则基本上是借鉴了《企业会计制度》以及2001年度已经发布的相关具体会计准则。该迹象的最突出表现是,长期股权投资权益法的适用范围的界定、置换方式取得的各类非货币性资产入账金额的确定规则,其中,前者与

《企业会计制度》的规定相一致,后者与《企业会计准则——非货币性交易》(财会字[1999]29号)^[8]相一致。需要指出的是,目前政府会计准则体系下的长期股权投资权益法适用范围的界定、置换方式取得各类非货币性资产的入账金额的确定,分别与《企业会计准则第2号——长期股权投资》《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》存在着较大的差异。

既然政府会计准则体系在技术层面上对资产要素所确立的确认和计量规范采取了借鉴《企业会计制度》和2001年度已经发布的相关具体会计准则的策略,《7号准则》在技术层面上瞄准《企业会计制度》第十章“会计调整”也就顺理成章了。

二、《7号准则》与《企业会计制度》相关基础概念的简要比较

《7号准则》第二条所界定的相关概念与《企业会计制度》第一百二十条给出的相关概念基本上是一致的。

(一)关于“会计调整”概念的简要比较

《7号准则》对“会计调整”给出的定义,从实质上与《企业会计制度》第十章给出的“会计调整”的定义几乎是一致的。从具体表述上看,只不过是后者“企业”“会计制度”和“资产负债表日后事项”分别替换为“政府会计主体”“政府会计准则制度”和“报告日后事项”。其中,对于用“报告日后事项”取代“资

产负债表日后事项”的缘故，财政部会计司负责人在就印发《7号准则》的答记者问中，给出了如下答案：“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”。笔者认为，虽然早在2006年我国就发布了《企业会计准则第29号——资产负债表日后事项》，由于政府会计准体系下的财务会计系统的确认与计量标准采取了瞄准《企业会计制度》和2001年度已经发布的具体会计准则，《7号准则》借鉴国际公共部门准则用“报告日后事项”取代“资产负债表日后事项”的做法也就无可厚非了。

（二）关于“会计政策”概念的简要比较

与“会计调整”概念相一致，《7号准则》在具体描述中同样用“政府会计主体”取代了《企业会计制度》中的“企业”（笔者注：本文比较的下述相关概念中同样存在此类现象，行文中不再赘述）。《7号准则》用“特定原则”和“会计处理原则”分别取代了《企业会计制度》中的“具体原则”和“会计原则”，笔者认为这只是在措辞风格上存在差别，并无实质性差异。

（三）关于“会计估计”概念的简要比较

《7号准则》用“经济业务或事项”取代了《企业会计制度》的“交易或事项”，需要指出的是，从目前已经发布的政府会计准则体系可以发现，作为一项整体性安排，政府会计准则体系中用“经济业务或事项”取代了企业会计准则体系中的“交易或事项”。笔者认为，“经济业务”或“交易”发生后涉及通过货币资金来加以结算，通常对应着会计实务中的收款或付款凭证，而“事项”的发生不会涉及货币资金的结算问题，通常对应着会计实务中大量存在的转账凭证。用“经济业务”取代“交易”与政府会计主体所承担的使命更加匹配。

除此之外，《7号准则》在举例中删除了《企业会计制度》举例中的“固定资产预计净残值”，此举与《政府会计准则第3号——固定资产》第十六条中“计提固定资产折旧时不考虑预计净残值”的规定是相互呼应的。

（四）关于“会计差错”概念的简要比较

与《企业会计制度》有所不同，《7号准则》将政府会计主体在报告方面出现的错误也纳入了会计差错的范畴，此外还以列举的方式对会计差错的具体表现进行了表述，所列举的事项与《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》基

本一致，但不包括存货、固定资产的盘盈。笔者认为，《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》将存货、固定资产盘盈纳入会计差错的范畴，可以有效规避企业通过“待处理财产损益”科目来人为操纵损益。

（五）关于“报告日后事项”概念的简要比较

上文已对用“报告日后事项”取代“资产负债表日后事项”的成因进行了剖析，在“报告日后事项”概念的具体表述中，用“报告”取代了《企业会计制度》的“资产负债表日后事项”概念中的“财务会计报告”，此举与《政府会计准则——基本准则》（财政部令[2015]第78号）^[9]中所规定的政府会计主体应提供“双报告”原则是相呼应的。

三、《7号准则》相关条款解析

由于《7号准则》内在的技术逻辑是在借鉴《企业会计制度》的基础上形成的，现采取与《企业会计制度》相对比的方式，对《7号准则》的相关条款加以解析。

（一）关于会计政策和会计估计确定原则与程序的相关条款解析

《7号准则》在对相关概念进行界定的基础上，通过其第三条对政府会计主体会计政策和会计估计的确定原则和程序做出了具体规定，即：政府会计主体应当根据本准则及相关政府会计准则制度的规定，结合自身实际情况，确定本政府会计主体具体的会计政策和会计估计，并履行本政府会计主体内部报批程序；法律、行政法规等规定应当报送有关方面批准或备案的，从其规定。

笔者认为，对政府会计主体会计政策和会计估计的确定原则和程序作出专门规定是必要的，其中强调履行内部报批和外部批准或备案程序更加符合政府会计主体与各级财政总预算联系更加紧密的实际状况。而《企业会计制度》没有该专门条款的做法，也是与企业具有会计政策和会计估计的自我选择权的实际状况相适应的。

（二）关于会计政策及其变更相关条款解析

《7号准则》对政府会计主体确定会计政策时的总体要求做出规定，概括而言，政府会计主体应对相同或相似的经济业务或事项采用相同的会计政策，借此确保不同会计主体之间会计政策的横向可比性。此外，在通常情况下，还要确保前后会计期间会计政策的一致性。

需要注意的是,《7号准则》的第四条在强调不同会计主体之间会计政策横向可比的同时,又增加了“其他政府会计准则制度另有规定的除外”,笔者认为,该准则强调例外情形是与政府会计准则体系下存在多项固定资产类准则(如固定资产、公共基础设施、保障性住房、文化文物资产等)的总体安排相关联的。

《7号准则》对政府会计主体变更会计政策的条件和不属于会计政策变更情形的规定与企业会计准则体系的相关规定是一致的,简言之,会计政策变更应区分为依法变更和自主变更两种情况,对具有本质差别经济业务或事项以及初次发生的经济业务或事项而采用的会计政策不属于会计政策变更的范畴。此外,《7号准则》对依法变更和自主变更会计政策的确认与计量原则和企业会计准则体系的相关规定也是一致的,简言之,依法变更时依法从事,自主变更时必须追溯调整。

《7号准则》对追溯调整法的应用规则、比较报表的编制规则以及会计政策变更的影响,或者累计影响不能合理确定情形下的处理规则的规定,也是与企业会计准则体系下的相关处理规定相一致的。

(三)关于会计估计变更相关条款解析

《7号准则》对政府会计主体可能需要修订会计估计的情形界定,即赖以估计的基础发生了变化、取得了新的信息、积累了更多的经验以及原有情况发生了变化等情形,也是与《企业会计制度》相一致的。

与《企业会计制度》相比较,《7号准则》增加了对会计估计变更时具体操作规则的明确描述,即“会计估计变更应以掌握的新情况、新进展等真实、可靠的信息为依据”,借此更加强调了会计估计变更的严肃性,该条款也与后文中的滥用会计估计及其变更的条款前后呼应。

与企业会计准则体系的相关规定相一致,《7号准则》同样要求对会计估计的变更采用未来适用法,即不需要追溯计算前期产生的影响或者累计影响,只需要依据所变更估计的影响效力对变更当期或(和)未来期间发生的经济业务或者事项采用新的会计估计进行处理。

当出现难以区分某项变更事项是属于会计政策变更还是会计估计变更的情形时,《7号准则》同样规定按照会计估计变更来加以处理。

(四)关于差错更正相关条款解析

《7号准则》对会计差错的分类及会计处理规则

与企业会计准则体系的相关规则是一致的。简言之:“本期差错,调本期”,即调整本报告期报表的相关项目;“前期重大差错,调期初”,即调整发现当期期初的相关净资产项目或预算结转结余项目,并调整其他相关项目的期初数,如果不影响财务会计账套的收入、费用或预算会计账套的预算收支,应调整发现当期相关项目期初数;“前期非重大差错,调本期”,即应当将其影响数调整相关项目的本期数;报告日后发现的前期重大差错视同本期发现的前期重大差错;报告日后发现的本期或前期非重大差错视同报告日后事项的调整事项。

与前期重大差错的账务处理规则相对应,《7号准则》对比较财务报表的处理规则也做出了类似的规定,即应当调整各期间的收入或者费用以及其他相关项目,对于比较财务报表期间以前的重大会计差错,应当调整比较财务报表最早期间所涉及的各项净资产项目的期初余额,财务报表其他相关项目的金额也应一并调整。需要强调的是,该项规定只是针对财务报表而言的,换言之该项规定不适用于编制比较预算会计报表。

与《企业会计制度》相比较,《7号准则》还增加了对比较报表期间和以前非重大会计差错的处理规定,即应当调整相关项目的本期数,这样就使得对比较财务报表的编制规定更加完整,并与本期发现的和前期相关的非重大会计差错的账务处理规则相衔接。

由于《政府会计准则——基本准则》所厘定的政府会计主体会计核算规则呈现出了“双系统”“双基础”和“双报告”的技术特征,《政府会计制度——行政事业单位会计科目和会计报表》分别在财务会计账套和预算会计账套设置相应的会计科目对前期差错予以更正。其中,财务会计账套的“以前年度盈余调整”科目的使用规则,与企业会计准则体系的“以前年度损益调整”科目基本一致,在此不再赘述。

在2012年和2013年度的事业单位和行政单位的财务制度改革过程中,为了满足财政部门精细化管理的需要,要求行政事业单位在资金管理层面必须区分财政资金、非财政专项资金和非财政非专项资金的界限以及各类结转和结余资金的界限,在继而展开的行政事业单位会计制度改革过程中,相对应地分别设置了“财政补助结转”“财政拨款结转”“财政补助结余”“财政拨款结余”“非财政补助结转”“事业基金”和“其他资金结转结余”科目来核算各类资金的结转、结余情况。与此相关联,在发现前期差

错时,自然就需要在厘清各类资金界限的基础上对各类资金的结转或结余加以调整。具体而言,在“财政补助结转”“财政拨款结转”“财政补助结余”“财政拨款结余”“非财政补助结转”“事业基金”和“其他资金结转结余”科目下设置“年初余额调整”明细科目以分别核算。《政府会计制度——行政事业单位会计科目和会计报表》在预算会计账套的相关会计科目设置和使用说明中基本沿袭了上述做法。

综上所述,不难判定,伴随着《7号准则》的实施,政府会计主体在发生前期差错事项时,其会计处理要远比企业会计主体复杂得多。

(五)关于报告日后事项相关条款解析

与《企业会计制度》相一致,《7号准则》将报告日后事项划分为调整事项和非调整事项,并对调整事项和非调整事项分别制定了处理规则。简言之,调整事项视同本报告期发生的事项,纳入本报告期的会计处理并据此对报告日报表的相关项目进行调整;对于非调整事项只需在财务报表附注中加以相应的披露。

四、《7号准则》实施可能带来的影响

无论从财务会计理论层面,还是从会计实务层面而言,会计政策的选择均主要分布在资产要素领域。由于现行的政府会计准则体系中不要求计提各类资产减值准备(坏账准备除外)、不准许对固定资产采用加速折旧法、计提固定资产折旧时忽视净残值,因而与企业会计主体相比较,政府会计主体的会计政策选择空间会大大缩小。

尽管目前我国政府会计改革及政府会计准则体系建设在党中央、全国人大和国务院的合理推动下正大刀阔斧地向前推进,但行政单位和事业单位所面临的预算管理 and 财务制度的大环境并没有发生明显改变,而行政事业单位会计实务所面对的宏观政策环境一直是“财务决定会计”,即便政府会计准则体系已陆续进入实施阶段,但政府会计主体所面临的“财务决定会计”的外在环境基因并不会因此而发生改变。与企业会计主体相比较,政府会计主体在预算的编制与执行、资产的购置与处置、人员经费与公用经费的开支范围和开支标准等方面面临相关财务规则和财务制度的限定更加严格。由此不难预见,受制于财务规则或财务制度的限定与约束,与企业会

计主体相比较,政府会计主体的会计政策和会计估计的自有裁量空间也会大大缩减。

但毋庸置疑的是,与以往行政事业单位的会计实务相比较,固定资产折旧年限的确定、无形资产摊销年限的确定、发出存货计价方法的选择、坏账准备计提方法的确定等事项必将大大增加政府会计主体会计政策、会计估计的运用空间。

总而言之,《7号准则》借鉴了《企业会计制度》的做法,将会计政策和会计估计的变更、会计差错的更正以及报告日后事项的处理一并称之为会计调整,并对各类调整事项的确认与计量规则分别加以规范,此举对于健全政府会计准则体系、规范各类调整事项的会计处理、提高政府会计主体的会计信息质量必将起到积极的推动作用。

主要参考文献:

- [1] 财政部. 关于印发《政府会计准则第7号——会计调整》的通知. 财会[2018]28号, 2018-10-21.
- [2] 财政部. 企业会计制度(2001)[M]. 北京: 经济科学出版社, 2001: 64~69.
- [3] 财政部. 关于印发《企业会计准则第1号——存货》等38项具体准则的通知. 财会[2006]3号, 2006-02-15.
- [4] 财政部. 关于印发《政府会计准则第1号——存货》等4项具体准则的通知. 财会[2016]12号, 2016-07-06.
- [5] 财政部. 关于印发《政府会计准则第5号——公共基础设施》的通知. 财会[2017]11号, 2017-04-17.
- [6] 财政部. 关于印发《政府会计准则第6号——政府储备物资》的通知. 财会[2017]23号, 2017-07-28.
- [7] 财政部. 关于印发《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》的通知. 财会[2017]25号, 2017-10-24.
- [8] 财政部. 关于印发《企业会计准则——非货币性交易》的通知. 财会字[1999]29号, 1999-06-28.
- [9] 财政部. 政府会计准则——基本准则. 财政部令[2015]第78号, 2015-10-23.

作者单位: 北京国家会计学院政府会计研究中心, 北京 101312