

中华人民共和国财政部办公厅

财办会〔2018〕22号

关于征求《政府会计准则第X号——财务报表编制和列报（征求意见稿）》意见的函

党中央有关部门办公厅（室），国务院各部委、各直属机构办公厅（室），全国人大常委会办公厅机关事务管理局，全国政协办公厅机关事务管理局，高法院行装局，高检院计财局，各民主党派中央财务部门，有关人民团体财务部门，各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局），新疆生产建设兵团财政局，有关单位：

为了加快推进政府会计改革，建立健全政府会计准则体系，根据《国务院关于批转财政部权责发生制政府综合财务报告制度改革方案的通知》（国发〔2014〕63号）和《政府会计准则——基本准则》（财政部令第78号），我们起草了《政府会计准则第X号——

财务报表编制和列报（征求意见稿）》及说明，现印发给你们，请组织征求意见，并于2018年8月25日前将书面意见或电子文本反馈我部会计司。同时，欢迎有关方面提出宝贵意见。

联系人：财政部会计司制度一处 杨海峰

通讯地址：北京市西城区三里河南三巷三号 100820

电话：010-68552898

传真：010-68552531

电子邮件：yanghaifeng@mof.gov.cn

- 附件：1. 政府会计准则第X号——财务报表编制和列报（征求意见稿）
2. 关于《政府会计准则第X号——财务报表编制和列报（征求意见稿）》的说明



附件 1：

政府会计准则第×号——财务报表编制和列报

（征求意见稿）

第一章 总 则

第一条 为了规范政府会计主体财务报表的编制和列报，根据《政府会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条 财务报表是对政府会计主体财务状况、运行情况和现金流量等信息的结构性表述。财务报表至少包括下列组成部分：

- （一）资产负债表；
- （二）收入费用表；
- （三）附注。

政府会计主体可以根据实际情况自行选择编制现金流量表。

第三条 本准则适用于政府会计主体个别财务报表和合并财务报表。行政事业单位个别财务报表的编制和列报，还应遵循《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》的规定；其他政府会计主体个别财务报表的编制和列报，还应遵循其他相关会计制度。

第二章 基本要求

第四条 政府会计主体应当以持续运行为基础，根据实际发生的经济业务或事项，按照政府会计准则制度的规定进行确认和计量，在此基础上编制财务报表。政府会计主体不应以附注披露代替确认和计量，不恰当的确认和计量也不能通过充分披露相关会计政策而纠正。

如果按照政府会计准则制度规定披露的信息不足以让报表使用者了解特定经济业务或事项对政府会计主体财务状况和运行情况的影响时，政府会计主体还应当披露其他的必要信息。

第五条 除现金流量表按照收付实现制原则编制外，政府会计主体应当按照权责发生制原则编制财务报表。

第六条 财务报表项目的列报应当在各个会计期间保持一致，不得随意变更，但下列情况除外：

（一）政府会计准则制度要求改变财务报表项目的列报；

（二）政府会计主体业务性质发生重大变化或对政府会计主体影响较大的经济业务或事项发生后，在符合政府会计准则制度规定的前提下，变更财务报表项目的列报能够提供更可靠、更相关的会计信息。

第七条 性质或功能不同的项目，应当在财务报表中单独列报，但不具有重要性的项目除外。

性质或功能类似的项目，其所属类别具有重要性的，应当按其类别在财务报表中单独列报。

某些项目的重要性程度不足以在资产负债表、收入费用表等报表中单独列示，但对附注具有重要性的，则应当在附注中单独披露。

第八条 重要性，是指在合理预期下，财务报表某些项目的省略或错报会影响使用者据此作出决策的，该项目具有重要性。

重要性应当根据政府会计主体所处的具体环境，从项目的性质和金额两方面予以判断，且对各项目重要性的判断标准一经确定，不得随意变更。判断项目性质的重要性，应当考虑该项目在性质上是否显著影响政府会计主体的财务状况和运行情况等因素；判断项目金额大小的重要性，应当考虑该项目金额占资产总额、负债总额、净资产总额、收入总额、费用总额、盈余总额等直接相关项目金额的比重或所属报表示列项目金额的比重。

第九条 财务报表中的资产项目和负债项目的金额、收入项目和费用项目的金额不得相互抵销，但其他政府会计准则另有规定的除外。

资产或负债项目按扣除备抵项目后的净额列示，不属于抵销。

第十条 当期财务报表的列报，至少应当提供所有列报项目上一个可比会计期间的比较数据，以及与理解当期财务报表相关的说明，但其他政府会计准则制度另有规定的除外。

第十一条 政府会计主体应当在财务报表的显著位置至少披露下列各项：

- （一）编报主体的名称。
- （二）资产负债表日或财务报表涵盖的会计期间。
- （三）人民币金额单位。
- （四）财务报表是合并财务报表的，应当予以标明。

第十二条 政府会计主体至少应当按年编制财务报表。

年度财务报表涵盖的期间短于一年的，应当披露年度财务报表的涵盖期间、短于一年的原因以及报表数据不具可比性的事实。

第三章 合并财务报表

第十三条 合并财务报表，是指反映合并主体和其全部被合并主体形成的报告主体整体财务状况与运行情况的财务报表。

合并主体，是指有一个或一个以上被合并主体的政府会计主体。

被合并主体，是指符合本准则规定的纳入合并主体合并

范围的会计主体。

合并财务报表至少应当包括下列组成部分：

- （一）合并资产负债表；
- （二）合并收入费用表；
- （三）附注。

第十四条 合并财务报表按照合并级次分为部门（单位）合并财务报表、本级政府合并财务报表和行政区政府合并财务报表。

部门（单位）合并财务报表，是指以政府部门（单位）本级作为合并主体，将部门（单位）及其合并范围内会计主体的财务报表进行合并后形成的，反映部门（单位）整体财务状况与运行情况的财务报表。

本级政府合并财务报表，是指以本级政府财政总会计作为合并主体，将本级政府财政总会计及其合并范围内会计主体的财务报表进行合并后形成的，反映本级政府整体财务状况与运行情况的财务报表。

行政区政府合并财务报表，是指以行政区本级政府作为合并主体，将本行政区内各级政府的财务报表进行合并后形成的，反映本行政区政府整体财务状况与运行情况的财务报表。

第十五条 部门（单位）合并财务报表由部门（单位）

负责编制；本级政府合并财务报表由本级政府财政部门负责编制。

各级政府财政部门既负责编制本级政府合并财务报表，也负责编制本级政府所辖行政区政府合并财务报表。

第一节 合并程序

第十六条 合并财务报表应当以合并主体和其被合并主体的财务报表为基础，根据其他有关资料加以编制。

合并财务报表的编制采用权责发生制基础。合并范围内被合并主体个别财务报表未采用权责发生制基础的，应当先调整为权责发生制基础的财务报表，然后再进行合并。

编制合并财务报表时，应当将合并主体和其全部被合并主体视为一个会计主体，遵循政府会计准则制度规定的统一的会计政策。合并范围内被合并主体个别财务报表未遵循政府会计准则制度规定的统一会计政策的，应当先调整为遵循统一会计政策的财务报表，然后再进行合并。

有关被合并主体财务报表调整的办法或操作指南由财政部另行规定。

第十七条 编制合并财务报表的程序主要包括：

（一）根据本准则第十六条规定，对需要进行调整的个别财务报表进行调整，以调整后的个别财务报表作为编制合

并财务报表的基础；

（二）将合并主体和被合并主体个别财务报表中的资产、负债、净资产、收入和费用项目进行逐项合并；

（三）抵销合并主体和被合并主体之间、被合并主体相互之间发生的债权债务、收入费用等内部业务或事项对财务报表的影响。

在对内部业务或事项进行抵销时，不考虑合并主体和被合并主体之间、被合并主体相互之间出售物品（或提供劳务）或其他方式形成的存货、固定资产、无形资产等所包含的未实现内部出售损益。

第十八条 对于在报告期内因划转而纳入合并范围的被合并主体，应当视同其从期初就纳入合并范围，将其期初资产、负债和净资产项目金额包括在合并资产负债表的期初数中。

对于在报告期内因划转而不再纳入合并范围的被合并主体，应当视同其从期初就不纳入合并范围，其期初资产、负债和净资产项目金额不包括在合并资产负债表的期初数中。

在报告期内，被合并主体撤销的，其期初资产、负债和净资产项目金额应当包括在合并资产负债表的期初数中。

第十九条 对于在报告期内因划转而纳入合并范围的被

合并主体，应当视同其从期初就纳入合并范围，将其报告期内的收入、费用项目金额包括在合并收入费用表的本期数中。

对于在报告期内因划转而不再纳入合并范围的被合并主体，应当视同其从期初就不纳入合并范围，其报告期内的收入、费用项目金额不包括在合并收入费用表的本期数中。

在报告期内，被合并主体撤销的，其期初至撤销日的收入、费用项目金额应当包括在合并收入费用表的本期数中。

第二十条 在编制合并财务报表时，被合并主体除了应当向合并主体或编制部门提供财务报表外，还应当提供下列有关资料：

（一）采用的与政府会计准则制度规定的统一的会计政策不一致的会计政策及其影响金额；

（二）其与合并主体、其他被合并主体之间发生的所有内部业务或事项的相关资料；

（三）编制合并财务报表所需要的其他资料。

第二节 部门（单位）合并财务报表

第二十一条 部门（单位）合并财务报表的合并范围应当以财政预算领拨关系为基础予以确定。有下级预算单位的部门（单位）为合并主体，其下级预算单位为被合并主体。合并主体应当将其全部被合并主体纳入合并财务报表的合并

范围。

下级单位与上级部门（单位）不存在预算领拨关系但存在行政隶属关系的，也应当纳入上级部门（单位）合并财务报表的合并范围。

第二十二条 部门（单位）合并资产负债表应当以部门（单位）本级和其被合并主体符合本准则第十六条要求的资产负债表为基础，在抵销内部业务或事项对合并资产负债表的影响后，由部门（单位）本级合并编制。

编制部门（单位）合并资产负债表时需要抵销的内部业务或事项包括：

（一）部门（单位）本级和其被合并主体之间、被合并主体相互之间的债权（含应收账款坏账准备，下同）、债务项目；

（二）部门（单位）本级和其被合并主体之间、被合并主体相互之间其他业务或事项对部门（单位）合并资产负债表的影响。

第二十三条 部门（单位）合并资产负债表中的资产和负债，应当分别按流动资产和非流动资产、流动负债和非流动负债列示。

第二十四条 部门（单位）合并资产负债表中的资产类至少应当单独列示反映下列信息的项目：

- (一) 货币资金;
- (二) 短期投资;
- (三) 财政应返还额度;
- (四) 应收及预付款项;
- (五) 存货;
- (六) 一年内到期的非流动资产;
- (七) 长期投资;
- (八) 固定资产净值;
- (九) 在建工程;
- (十) 无形资产净值;
- (十一) 研发支出;
- (十二) 公共基础设施净值;
- (十三) 政府储备物资;
- (十四) 文化文物资产;
- (十五) 保障性住房净值;
- (十六) 待处理财产损溢。

第二十五条 部门（单位）合并资产负债表中的资产类至少应当包括流动资产、非流动资产和资产的合计项目。

第二十六条 部门（单位）合并资产负债表中的负债类至少应当单独列示反映下列信息的项目：

- (一) 短期借款;

- (二) 应交税费;
- (三) 应缴财政款;
- (四) 应付及预收款项;
- (五) 应付职工薪酬
- (六) 应付政府补贴款
- (七) 一年内到期非流动负债;
- (八) 长期借款;
- (九) 长期应付款;
- (十) 预计负债。

第二十七条 部门(单位)合并资产负债表中的负债类至少应当包括流动负债、非流动负债和负债的合计项目。

第二十八条 部门(单位)合并资产负债表中的净资产类至少应当单独列示反映下列信息的项目:

- (一) 累计盈余;
- (二) 专用基金;
- (三) 权益法调整。

第二十九条 部门(单位)合并资产负债表中的净资产类应当包括净资产的合计项目。

第三十条 部门(单位)合并资产负债表应当列示资产总计项目、负债和净资产总计项目。

第三十一条 部门(单位)合并收入费用表应当以部门

(单位)本级和其被合并主体符合本准则第十四条要求的收入费用表为基础,在抵销内部业务或事项对合并收入费用表的影响后,由部门(单位)本级合并编制。

编制部门(单位)合并收入费用表时,需要抵销的事项包括部门(单位)本级和被合并主体之间、被合并主体相互之间的收入、费用项目。

第三十二条 部门(单位)合并收入费用表中对收入应当按照收入来源进行分类列示。

第三十三条 部门(单位)合并收入费用表中的收入类至少应当单独列示反映下列信息的项目:

- (一) 财政拨款收入;
- (二) 事业收入;
- (三) 经营收入;
- (四) 其他收入。

第三十四条 部门(单位)合并收入费用表中的收入类应当包括收入的合计项目。

第三十五条 部门(单位)合并收入费用表中对费用应当按照功能进行分类列示,同时应当按照费用的性质进行分类列示。

第三十六条 部门(单位)合并收入费用表中的费用类按照功能至少应当单独列示反映下列信息的项目:

- (一) 业务活动费用;
- (二) 单位管理费用;
- (三) 经营费用;
- (四) 资产处置费用;
- (五) 其他费用。

第三十七条 部门(单位)合并收入费用表中的费用类按照性质至少应当单独列示反映下列信息的项目:

- (一) 工资和福利费用;
- (二) 商品和服务费用;
- (三) 对个人和家庭补助费用;
- (四) 对企业补助费用;
- (五) 折旧费用;
- (六) 摊销费用;
- (七) 计提专用基金;
- (八) 所得税费用
- (九) 资产处置费用;
- (十) 上缴上级费用;
- (十一) 对附属单位补助费用;
- (十二) 其他费用

第三十八条 部门(单位)合并收入费用表中的费用类应当包括费用的合计项目。

第三十九条 部门（单位）合并收入费用表应当列示本期盈余项目。

本期盈余，是指部门（单位）某一会计期间收入合计金额减去费用合计金额后的差额。

第三节 本级政府合并财务报表

第四十条 本级政府合并财务报表的合并范围应当以财政预算领拨关系为基础予以确定。本级政府财政总会计为合并主体，其所属部门（单位）和资金基金等为被合并主体。

本级政府合并财务报表的具体合并范围由财政部另行规定。

第四十一条 本级政府合并财务报表应当以本级政府财政总会计和其被合并主体符合本准则第十六条要求的财务报表或合并财务报表为基础，在抵销内部业务或事项对合并财务报表的影响后，由本级政府财政部门负责编制。

编制本级政府合并财务报表时，需要按照本准则第十六条规定进行调整的被合并主体个别财务报表包括财政总预算会计报表和资金基金类财务报表（会计报表）。

编制本级政府合并财务报表时，需要抵销的内部业务或事项包括：

（一）财政总会计与部门（单位）之间、财政总会计与资金基金之间的债权债务、收入费用项目。

（二）部门（单位）相互之间的债权债务、收入费用项目。

第四十二条 本级政府合并资产负债表中的资产和负债，应当分别按流动资产和非流动资产、流动负债和非流动负债列示。

第四十三条 本级政府合并资产负债表中的资产类至少应当单独列示反映下列信息的项目：

- （一）货币资金；
- （二）短期投资；
- （三）应收及预付款项；
- （四）存货；
- （五）一年内到期的非流动资产；
- （六）长期投资；
- （七）应收转贷款；
- （八）固定资产净值；
- （九）在建工程；
- （十）无形资产净值；
- （十一）政府储备物资；
- （十二）公共基础设施净值；

(十三) 保障性住房净值;

(十四) 文物文化资产。

第四十四条 本级政府合并资产负债表中的资产类至少应当包括流动资产、非流动资产和资产的合计项目。

第四十五条 本级政府合并资产负债表中的负债类至少应当单独列示反映下列信息的项目:

(一) 应付短期政府债券;

(二) 短期借款;

(三) 应付及预收款项;

(四) 应付职工薪酬;

(五) 应付政府补贴款;

(六) 一年内到期的非流动负债;

(七) 应付长期政府债券;

(八) 应付转贷款;

(九) 长期借款;

(十) 长期应付款。

第四十六条 本级政府合并资产负债表中的负债类至少应当包括流动负债、非流动负债和负债的合计项目。

第四十七条 本级政府合并资产负债表应当列示净资产项目。

第四十八条 本级政府合并资产负债表应当列示资产总

计项目、负债和净资产总计项目。

第四十九条 本级政府合并收入费用表中对收入应当按照收入来源进行分类列示。

第五十条 本级政府合并收入费用表中的收入类至少应当单独列示反映下列信息的项目：

- (一) 税收收入；
- (二) 非税收入；
- (三) 事业收入；
- (四) 经营收入；
- (五) 投资收益；
- (六) 政府间转移性收入。

第五十一条 本级政府合并收入费用表中的收入类应当包括收入的合计项目。

第五十二条 本级政府合并收入费用表中对费用应当按照费用性质进行分类列示。

第五十三条 本级政府合并收入费用表中的费用类至少应当单独列示反映下列信息的项目：

- (一) 工资福利费用；
- (二) 商品和服务费用
- (三) 对个人和家庭补助费用；
- (四) 对企事业单位补贴费用

- (五) 政府间转移性费用;
- (六) 折旧费用;
- (七) 摊销费用;
- (八) 经营费用;
- (九) 资产处置费用;
- (十) 其他费用。

第五十四条 本级政府合并收入费用表中的费用类应当包括费用的合计项目。

第五十五条 本级政府合并收入费用表应当列示本期盈余项目。

第四节 行政区政府合并财务报表

第五十六条 行政区政府合并财务报表的合并范围一般应当以行政隶属关系为基础予以确定。行政区本级政府为合并主体，其所属下级政府为被合并主体。

第五十七条 县级以上政府应当编制本行政区政府合并财务报表。

第五十八条 行政区政府合并财务报表应当以本级政府及所属下级政府合并财务报表为基础，在抵销内部业务或事项对合并财务报表的影响后，由本级政府财政部门负责编制。

编制行政区政府合并财务报表时，需要抵销的内部业务

或事项包括各级政府合并财务报表之间需要抵销的债权债务、收入费用等项目。

第五十九条 行政区政府合并财务报表包括合并资产负债表和合并收入费用表，其项目列示与本级政府合并财务报表一致。

第五节 附注

第六十条 合并财务报表附注一般应当披露下列信息：

- （一）合并财务报表的编制基础。
- （二）遵循政府会计准则制度、相关编报规则的声明。
- （三）合并财务报表的合并主体、被合并主体清单，及其基本情况。
- （四）被合并主体所采用的与政府会计准则制度规定不一致的会计政策，编制合并财务报表的处理方法及其影响。
- （五）本期增加、减少被合并主体的基本情况及影响。
- （六）合并财务报表重要项目明细信息及说明。
- （七）未在合并财务报表中列示但对报告主体财务状况和运行情况有重大影响的事项的说明。
- （八）需要说明的其他事项。

第四章 附则

第六十一条 部门（单位）年度合并资产负债表的格式参见本准则附录。本级政府合并财务报表和行政区合并财务报表的格式由财政部另行规定。

第六十二条 本准则自 2019 年 1 月 1 日起施行。

附录：部门（单位）合并财务报表格式

合并资产负债表

会政财合 01 表

编制单位：_____ 年__月__日

单位：元

资 产	期末 余额	年初 余额	负债和净资产	期末 余额	年初 余额
流动资产：			流动负债：		
货币资金			短期借款		
短期投资			应交税费		
财政应返还额度			应缴财政款		
应收及预付款项			应付及预收款项		
存货			应付职工薪酬		
一年内到期的非流动资产			应付政府补贴款		
其他流动资产			一年内到期的非流 动负债		
流动资产合计			其他流动负债		
非流动资产：			流动负债合计		
长期投资			非流动负债：		
固定资产净值			长期借款		
在建工程			长期应付款		
无形资产净值			预计负债		
研发支出			其他非流动负债		
公共基础设施净值			非流动负债合计		
政府储备物资			负债合计		
文物文化资产			净资产：		
保障性住房净值			累计盈余		
待处理财产损溢			专用基金		
其他非流动资产			权益法调整		
非流动资产合计			净资产合计		
资产总计			负债和净资产总计		

注：1. 本表中“应收及预付款项”项目应当根据个别资产负债表中“应收票据”“应收账款净额”“预付账款”“应收利息”“应收股利”“其他应收款净额”“待摊费用”项目金额的合计数填列。

2. 本表中“长期投资”项目应当根据个别资产负债表中的“长期股权投资”和“长期债券投资”项目金额的合计数填列。

3. 本表中“在建工程”项目应当根据个别资产负债表中的“在建工程”和“工程物资”项目金额的合计数填列。

4. 本表中“应缴税费”项目应当根据个别资产负债表中的“应交增值税”和“其他应交税费”项目金额的合计数填列。

5. 本表中“应付及预收款项”项目应当根据个别资产负债表中的“应付票据”“应付账款”“应付利息”“预收账款”“其他应付款”“预提费用”项目金额的合计数填列。

合并收入费用表（一）

会政财合 02-1 表

编制单位：_____ 年__月

单位：元

项 目	本期金额	上期金额
一、本期收入		
（一）财政拨款收入		
（二）事业收入		
其中：非同级财政拨款收入		
（三）经营收入		
（四）其他收入		
其中：非同级财政拨款收入		
上级补助收入		
附属单位上缴收入		
投资收益		
二、本期费用		
（一）业务活动费用		
（二）单位管理费用		
（三）经营费用		
（四）资产处置费用		
（五）其他费用		
其中：上缴上级费用		
对附属单位补助费用		
三、本期盈余		

注：1. 本表按照费用功能编制。

2. 本表中“（四）其他收入”项目应当根据个别收入费用表中“非同级财政拨款收入”“上级补助收入”“附属单位上缴收入”“投资收益”“捐赠收入”“利息收入”“租金收入”“其他收入”项目金额的合计数填列。

3. 本表中“（四）其他费用”项目应当根据个别收入费用表中“上缴上级费用”“对附属单位补助费用”“所得税费用”“其他费用”项目金额的合计数填列。

合并收入费用表（二）

会政财合 02-2 表

编制单位：_____ 年 月

单位：元

项 目	本期金额	上期金额
一、本期收入		
（一）财政拨款收入		
（二）事业收入		
其中：非同级财政拨款收入		
（三）经营收入		
（四）其他收入		
其中：非同级财政拨款收入		
上级补助收入		
附属单位上缴收入		
投资收益		
二、本期费用		
（一）工资福利费用		
（二）商品和服务费用		
（三）对个人和家庭补助费用		
（四）对企业补助费用		
（五）折旧费用		
（六）摊销费用		
（七）计提专用基金		
（八）所得税费用		
（九）资产处置费用		
（十）上缴上级费用		
（十一）对附属单位补助费用		
（十二）其他费用		
三、本期盈余		

注：1. 本表按照费用性质编制。

2. 本表中“本期收入”各项目的填列方式同合并收入费用表（一）。

3. 本表中“本期费用”各项目应当根据个别财务报表附注中“本期费用按照经济分类的披露格式”所提供的信息合并填列。

附件 2:

关于《政府会计准则第×号——财务报表编制和列报 (征求意见稿)》的说明

为了加快建立政府会计标准体系,规范政府会计主体个别财务报表和合并财务报表的编制与列报,我们根据《政府会计准则——基本准则》起草了《政府会计准则第×号——财务报表编制和列报》(以下简称本准则)征求意见稿。有关情况说明如下:

一、起草背景及意义

财政是国家治理的基础和重要支柱,政府会计是财政管理的基础和重要内容。通过政府财务会计核算,科学、全面、准确反映政府资产负债和成本费用等信息,是建立现代财政制度、促进财政长期可持续发展和推进国家治理现代化的必然要求。国务院批转财政部的《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》(以下简称《改革方案》)规定,各单位应在政府会计准则体系和政府财务报告制度框架体系内,按时编制以资产负债表、收入费用表等财务报表为主要内容的财务报告。各部门应合并本部门所属单位的财务报表,编制部门财务报告。各级政府财政部门应合并各部门和其他纳入合并范围主体的财务报表,编制以资产负债表、收入费用表等财务报表为主要内容的本级政府综合财务报告。县级以上

政府财政部门要合并汇总本级政府综合财务报告和下级政府综合财务报告，编制本行政区政府综合财务报告。按照《改革方案》要求，要力争在 2020 年之前建立起具有中国特色的政府会计准则体系和权责发生制政府综合财务报告制度。

财务报表是财务会计确认和计量的最终结果体现，有关规范财务报表编制和列报的会计规定是会计准则体系的重要组成部分，国际公共部门会计准则和我国企业会计准则体系均对财务报表列报及合并财务报表进行了规范。2015 年我部出台的《政府会计准则——基本准则》对政府财务报表的内容和结构进行了原则性规定，明确要求政府会计应当根据相关规定编制合并财务报表。2017 年我部出台的《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》）对行政事业单位个别财务报表的格式及填制说明进行了规定，但并未对财务报表编制的基本要求以及合并财务报表的编制和列报等进行规定。因此，研究制定本准则不仅是规范个别财务报表和合并财务报表编制的迫切需要，也是加快建立具有中国特色的政府会计准则体系和权责发生制政府综合财务报告制度的内在要求。

二、起草过程

政府财务报表、特别是政府合并财务报表的编制问题，是国内外政府会计理论界和实务界公认的会计难题，也是权责发生制政府综合财务报告制度改革的关键问题。为此，我

们按照立足国情、借鉴国际的原则，积极推进本准则的起草工作。截至目前，本准则起草主要经过以下过程：

（一）开展课题研究。为了深入研究政府合并财务报表相关问题，2015年我们设立两项课题，委托相关单位分别从国际和国内两个角度，对政府财务报表的理论和实务问题等进行梳理与分析，进而对政府财务报表合并原则、合并范围和合并程序等问题提出了政策建议。2017年，我们又设立了一项课题，专门对政府财务报表列报问题进行了研究。相关课题的研究成果为规范财务报表的编制和列报奠定了坚实的理论基础。

（二）起草准则讨论稿。经报部领导同意，本准则起草工作纳入2018年会计司工作计划。年初，我们在前期研究基础上即着手起草本准则讨论稿。在讨论稿起草过程中，我们积极借鉴了《国际公共部门会计准则第6号——合并财务报表和单独财务报表》和《企业会计准则第30号——财务报表列报》《企业会计准则第33号——合并财务报表》等准则的相关规定，并适度吸收了我部近年来推进的权责发生制政府综合财务报告试编和试点工作中的经验和成果。

（三）小范围征求意见及内部讨论。2018年5月形成本准则讨论稿之后，我们通过电子邮件形式小范围征求了部分政府会计准则委员会咨询专家、从事政府会计研究的学者、参与政府综合财务报告试点编制的地方财政国库部门的工

作人员以及个别注册会计师和软件公司人员的意见。根据相关专家的意见和建议，我们进一步完善了讨论稿，并在多次讨论基础上形成了本准则征求意见稿。

三、需要说明的几个问题

（一）关于本准则适用范围

当前，关于政府会计主体合并财务报表的编制和列报，在政府会计准则制度层面尚属空白；关于政府会计主体个别财务报表，《政府会计制度》已经对行政事业单位个别财务报表的格式和编制要求做了规定，《财政总预算会计制度》等对于财政总预算会计报表格式和编制等要求也做了规定，但对于个别财务报表列报的基本要求缺乏统一的规定。现行企业会计准则体系和国际公共部门会计准则体系中，对于财务报表列报和合并财务报表分别两项准则进行规范，但财务报表列报准则的规定既适用于个别财务报表，也适用于合并财务报表。

考虑到目前政府会计相关制度中已经对个别财务报表的格式和编制等要求进行了规定，为更好地协调会计准则制度的关系，本准则将财务报表列报和合并财务报表两部分内容有机结合在一起，主要规定财务报表（包括个别财务报表和合并财务报表）列报的基本要求和合并财务报表的编制与列报。

（二）关于合并财务报表的组成

新《预算法》第九十七条规定，各级政府财政部门应当按年度编制以权责发生制为基础的政府综合财务报告，报告政府整体财务状况、运行情况和财政中长期可持续性，报本级人民代表大会常务委员会备案。《改革方案》明确提出，各级政府财政部门应合并各部门和其他纳入合并范围主体的财务报表，编制以资产负债表、收入费用表等财务报表为主要内容的本级政府综合财务报告。因此，本准则规定的合并财务报表由合并资产负债表、合并收入费用表和附注构成。

（三）关于合并范围的确定

合并范围的确定是合并财务报表的关键。企业合并财务报表的合并范围以控制为基础予以确定，而控制一词主要基于投资方与被投资方的股权控制关系，如何判断控制在实务中存在一定困难。由于政府会计主体之间，如主管部门（单位）与所属单位、本级政府财政与同级政府各部门（单位）、上级政府与下级政府之间，并不存在类似企业的投资控制关系，因此，政府合并财务报表范围的确定不能直接采用企业会计准则的原则。即使国际公共部门合并财务报表准则中引入了控制的概念，但与企业准则中控制的界定及判断标准存在本质差异，因此世界各国在编制政府综合财务报告时都结合实际情况对控制概念进行了本地化处理。

为了提高政府合并财务报表的可操作性，本准则没有引入控制概念及其判断标准，而是在立足我国国情基础上，对

不同级次合并财务报表的范围进行了具体规定，即部门（单位）合并财务报表的合并范围应当以财政预算领拨关系为基础予以确定；不存在预算领拨关系的，按照行政隶属关系予以确定。本级政府合并财务报表的合并范围应当以财政预算领拨关系为基础予以确定。行政区政府合并财务报表的合并范围应当以行政隶属关系为基础予以确定。此外，考虑到本级政府合并财务报表的范围在不同国家做法不一，且目前我国相关方面也有不同看法，因此，本准则规定，本级政府合并财务报表的具体合并范围由财政部另行规定。

四、需要征求意见的问题

1. 本准则关于政府财务报表的基本要求是否合适？如不合适，还需做哪些补充或调整？

2. 本准则关于政府合并财务报表合并程序的规定是否合适？如不合适，还需做哪些补充或调整？

3. 本准则在政府合并财务报表合并程序中是否应当对于抵销事项引入重要性水平？如果是，对于重要性水平的界定有何具体建议？

4. 本准则关于确定政府合并财务报表合并范围的规定是否合适？如不合适，还需做哪些补充或调整？

5. 本准则关于部门（单位）合并财务报表的列报内容及格式是否合适？如不合适，还需做哪些补充或调整？

6. 本准则关于本级政府合并财务报表的列报内容是否

合适？如不合适，还需做哪些补充或调整？

7. 除以上问题外，您对本准则还有哪些意见和建议？

