

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？