**关于《政府会计准则第X号——负债（征求意见稿）》的起草说明**

为贯彻落实《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），加快建立政府会计准则体系，规范政府负债的相关会计处理，提高政府负债会计信息质量，我们研究起草了《政府会计准则第X号——负债（征求意见稿）》（以下简称《征求意见稿》）。现将有关情况说明如下：

**一、起草背景**

一段时期以来，我国政府性债务尤其是地方政府性债务规模持续增长，部分地方政府通过融资平台举债取得的债务资金游离于预算监督之外，其中蕴含的潜在风险成为社会各方关注的焦点。审计署于2011年至2013年对政府性债务实施了三次大规模的审计，以摸清全国政府性债务规模和结构状况。2013年12月，中央经济工作会议将控制和化解地方政府性债务风险作为经济工作的重要任务。2014年8月，新修订的预算法按照堵疏结合的改革思路，在法律层面允许地方政府举借债务，同时对举借债务的主体、用途、规模和方式等进行了严格限制。2014年9月，国务院印发《关于加强地方政府性债务管理的意见》（国发〔2014〕43号）和《国务院关于深化预算管理制度改革的决定》（国发〔2014〕45号），要求加强地方政府性债务管理、建立规范的地方政府举债融资机制、有效防范和化解潜在风险。近年来，按照党中央、国务院部署和要求，财政部开展了大量工作，不断健全相关法规制度体系、建立债务限额管理机制、加强政府债务预算管理、开展风险评估和预警、发行地方政府债券置换存量债务、研究制定应急处置预案和制止违法违规担保融资行为，在防范和化解财政风险方面取得了积极成效。

建立和完善政府债务会计核算和报告制度，是加强政府债务管理的重要基础。2013年11月，党的十八届三中全会《关于全面深化改革若干重大问题的决定》提出，“建立权责发生制的政府综合财务报告制度，建立规范合理的中央和地方政府债务管理及风险预警机制”。国务院《关于加强地方政府性债务管理的意见》要求“加快建立权责发生制的政府综合财务报告制度，全面反映政府的负债情况”。为贯彻落实党中央、国务院决策部署，加快建立权责发生制的政府综合财务报告制度，全面核算反映政府负债，2015年10月，财政部发布《政府会计准则——基本准则》（以下简称《基本准则》），对政府负债的定义、确认标准、计量属性和列示要求进行了原则规定。为进一步规范各类政府负债的确认、计量和披露，建立完整的政府负债会计核算和报告体系，我们根据《基本准则》，在深入研究基础上，起草了《征求意见稿》。

**二、起草原则**

在起草《征求意见稿》过程中，主要遵循了以下原则：

**一是依据和遵循《基本准则》。**《基本准则》将“负债”作为一项会计要素进行了定义，为政府会计具体准则规范负债的会计处理提供了基本原则。《征求意见稿》依据《基本准则》制定，其适用范围、负债确认标准和计量要求等均与《基本准则》保持一致，保持了政府会计标准体系的内在一致性。

**二是与相关法规制度相协调。**《征求意见稿》贯彻会计法、预算法和担保法等法律精神，并充分考虑了与现行政府债务管理规范和《财政总预算会计制度》、《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》）等相关法规制度的协调。

**三是借鉴企业会计经验并充分考虑政府会计特点。**《征求意见稿》立足于建立政府负债的一般性会计处理规范，对于与企业会计共性的业务和事项，适当吸收和借鉴了企业会计准则相关规定。然而，《征求意见稿》充分考虑了政府会计业务特点及其面临的政策环境，在负债确认计量方法、借款费用的资本化等方面，与企业会计准则规定有较大差别。

**四是着力提高准则可操作性。**充分考虑到政府负债会计核算的实际需要和政府会计改革所处阶段，《征求意见稿》坚持问题导向，注重准则语言的可理解性和相关会计处理的可操作性，对某些会计处理规定进行了适当简化，比如政府债券按照债券面值进行初始计量、举借债务利息计提采用票面利率法等，以确保负债准则可理解、可落地、可执行。

**三、起草过程**

我国政府负债的形式多样、涉及面广、政策敏感性强，需要对当前政府负债的现实情况进行深入研究和广泛调研。为了起草《征求意见稿》，我们做了长期的研究和准备，自2013年以来主要开展了以下工作：

**一是开展课题研究。**我们在2013年和2016年分别就政府债务信息披露、政府或有事项等政府负债的难点问题设立专项课题，委托相关高校就政府负债的边界、计量、披露以及国内外实务等进行了深入研究，为起草《征求意见稿》奠定了理论基础。

**二是广泛调查研究。**为了充分了解我国政府负债的现状，2015年至2017年在起草《政府会计准则第5号——公共基础设施》、《政府会计制度》的过程中，我们就政府会计主体的负债问题进行了深入调研。2018年年初，我们还就地方融资平台债务和会计核算问题赴重庆、天津、河北等地进行专题调研。在调研的基础上，详细梳理和分析了各类政府会计主体在相关的经济业务或者事项中可能产生的负债种类，为起草《征求意见稿》奠定了实务基础。

**三是起草并反复修改。**在全面梳理我国政府、各类行政事业单位的负债情况后，我们与部分专家和学者就政府负债问题进行了多轮研讨，明确了起草思路、内容定位和关键问题，在此基础上于2018年年初起草形成负债准则初稿，在处内进行了多次讨论，并初步征求了部内相关司局意见，在此基础上，反复修改完善，形成《征求意见稿》。

**四、主要内容**

《征求意见稿》主要规范了政府会计主体负债的范围、分类及确认、计量和披露，共七章41条，具体内容如下：

第一章为总则，主要规定了本准则的制定依据、负债的定义和确认条件、负债的分类等。

第二章为举借债务，主要规定了举借债务的概念、内容、确认和计量，以及借款费用的概念及其会计处理。

第三章为应付及预收款项，主要规定了应付及预收款项的概念和类别、各类应付及预收款项的确认和计量。

第四章为暂收性负债，主要规定了暂收性负债的概念和类别、各类暂收性负债的确认和计量。

第五章为预计负债，主要规定了预计负债的概念、确认和计量。

第六章为披露，主要规定了各类政府负债的披露内容和方式。

第七章为附则。

**五、需要说明的几个问题**

1. **关于制定负债准则的必要性**

制定关于政府负债的单独具体准则，对政府负债进行统一规范，主要基于以下考虑：

**一是制定负债准则是提高政府负债信息质量，满足会计信息使用者需求的现实需要。**长期以来，各部门对政府负债的范围并未形成统一认识，所提供的政府债务信息缺乏可比性，且现行各类政府债务报表中的政府债务并未全部经过确认、计量、记录等会计处理程序，所提供的政府债务数据不够准确，无法满足会计信息使用者对高质量政府负债信息的需求。因此，制定负债准则，从会计角度全面提供可靠的政府负债信息，有助于政府会计信息使用者全面了解政府的负债情况、债务风险和偿债压力，评价政府偿债能力，有助于政府相关部门加强政府债务风险管理。

**二是制定负债准则是完善政府会计准则体系，规范政府负债会计处理的内在要求。**从政府会计标准体系完整性的角度，现有的标准一方面缺乏与负债相关的具体准则，对负债的确认、计量和相关信息披露缺乏详细规范，另一方面不能完全覆盖不同政府会计主体的负债，对一级政府举借债务的会计处理缺乏准则规范。因此，制定负债准则，对政府负债的范围进行明确界定，对政府负债的类别进行科学划分，在此基础上明确规定各类政府负债的确认、计量和披露，是健全政府会计准则体系的内在需要。

1. **关于负债范围的界定**

《征求意见稿》所规范的政府负债是会计意义上的负债，具体指各类政府会计主体所承担的符合会计上负债定义及确认条件的负债。其范围界定包括以下两个方面：

**一是关于负债主体。**《征求意见稿》所规范的政府负债是指各类政府会计主体所承担的负债，其对政府会计主体的界定与《基本准则》保持一致，即包括各级政府、各部门、各单位。其中，各部门、各单位是指与本级政府财政部门直接或者间接发生预算拨款关系的国家机关、军队、政党组织、社会团体、事业单位和其他单位。这与其他政策文件中的政府债务或政府性债务主体的范围可能不完全一致。

**二是关于负债内容。**《征求意见稿》所规范的负债为满足会计上负债定义及确认条件、纳入会计账簿核算并列入政府会计主体的个别或合并资产负债表中的负债，包括偿还时间与金额基本确定的负债和由或有事项形成的预计负债。这一负债内容的界定与国际通行会计惯例相一致，但可能与其他政策文件中的政府债务或政府性债务的内容不完全一致。

1. **关于“政府债务”与“政府负债”的关系**

《征求意见稿》中的“政府债务”特指一级政府的举借债务，包括政府财政部门以政府名义发行的政府债券，以政府名义向外国政府、国际经济组织等借入的款项，以及向上级政府财政借入转贷资金形成的借入转贷款，其口径与预算法基本一致。

《征求意见稿》中的“政府债务”与“政府负债”是两个不同的概念。《征求意见稿》中，“政府负债”是包括“政府债务”在内的政府会计主体所有负债的总称，既包括举借债务，也包括应付及预收款项、暂收性负债和预计负债；“政府债务”仅为“政府负债”中举借债务的一部分，是一级政府的举借债务，不包括事业单位等政府会计主体的举借债务。因此，“政府负债”范围大于“政府债务”。

1. **关于负债类别的划分**

《基本准则》将政府会计主体的负债按照流动性，分为流动负债和非流动负债。《征求意见稿》在遵循《基本准则》将政府负债按流动性分类的基础上，还对政府负债进行如下划分：首先，将政府负债分为偿还时间和金额基本确定的负债和由或有事项形成的预计负债。其次，将偿还时间与金额基本确定的负债按照主体业务性质及偿债压力和债务风险从高到低进一步划分为融资活动形成的举借债务及应付利息、运营活动形成的应付及预收款项和运营活动形成的暂收性负债，并对不同类别负债的构成、确认、计量和披露做出了更为具体的规定，有利于政府会计主体开展负债核算、提供更加明细的负债信息，准确揭示债务风险，帮助会计信息使用者做出决策或进行监督和管理。

1. **关于举借债务借款费用资本化的问题**

《征求意见稿》规定，除事业单位等政府会计主体为购建固定资产、公共基础设施而借入专门借款的借款费用在满足规定条件的情况可以计入工程成本外，其他举借债务的借款费用均计入当期费用。对于一级政府用于公益性资本支出所发行的政府债券，如收费公路专项债券等，《征求意见稿》未要求将相关借款费用资本化，而是计入当期费用。这种处理主要基于以下考虑：一是政府债券借款费用资本化的会计主体难以确定。政府债券由政府财政部门统一发行，借款取得的资金拨付建设部门使用，举借债务和使用资金的会计主体不同，且使用资金的建设部门可能涉及政府、企业等各类主体。二是政府债券借款费用资本化在实务中难以操作。政府债券的利息由财政部门统一计算和支付，建设部门既不负责支付债券利息，也难以掌握利息的计提、支付时点和金额信息。

1. **关于与或有事项相关的不确认为负债的义务的会计处理问题**

《征求意见稿》规定，政府会计主体不应当将与或有事项相关的潜在义务或与或有事项相关的不满足本准则第三条规定条件的现时义务确认为负债，但应当按照准则规定进行披露。此类潜在义务或现时义务并不同时符合负债的定义和确认条件，因此不属于政府负债的范畴。但此类潜在义务或现时义务在未来有可能会转化为预计负债，增加政府会计主体的债务风险。为帮助会计信息使用者全面地掌握和分析政府会计主体的债务风险状况，《征求意见稿》对此类潜在义务或现时义务的披露提出了要求。

1. **关于受托代理业务问题**

我国政府会计主体存在大量的代管资产业务。为加强对代管资产的监督和管理，《政府会计制度》规定政府会计主体应将收到的代管资产计入“受托代理资产”科目。对于政府会计主体收到代管资产所形成的义务，《政府会计制度》规定应按政府会计主体收到代管资产的成本计入“受托代理负债”科目。考虑到受托代理资产和负债并不严格符合《基本准则》中资产和负债的定义，因此在《征求意见稿》中未将受托代理负债纳入准则规范范围。

**六、征求意见的问题**

1.《征求意见稿》关于现时义务的定义是否合适？如果不合适，您有何意见和建议？

2.《征求意见稿》有关政府负债类别的划分及其依据是否合适？如果不合适，您有何意见和建议？

3.《征求意见稿》关于举借债务的定义、内容、确认和计量是否合适？如果不合适，您有何意见和建议？

4.《征求意见稿》要求对于发行的政府债券一般按照债券面值进行初始计量，并将债券面值与发行价款的差额计入当期费用。您认为这种会计处理是否合适？如果不合适，您有何意见和建议？

5.《征求意见稿》关于举借债务借款费用资本化/费用化的会计处理是否合适？如果不合适，您有何意见和建议？

6.《征求意见稿》关于应付及预收款项的定义、内容、确认和计量是否合适？如果不合适，您有何意见和建议？

7.《征求意见稿》关于暂收性负债的定义、内容、确认和计量是否合适？如果不合适，您有何意见和建议？

8.《征求意见稿》关于或有事项的定义和示例是否合适？如果不合适，您有何意见和建议？

9.《征求意见稿》在确定预计负债的最佳估计数时未明确要求考虑货币时间价值，您认为是否需要考虑货币时间价值？如果考虑货币时间价值的话，通常在哪些情形下、有哪些预计负债需要考虑？

10.《征求意见稿》关于披露的规定是否合适？如果不合适，您有何意见和建议？

11.除上述问题外，您对《征求意见稿》还有何意见和建议？