

关于印发《政府会计准则制度解释第3号》的通知

财会〔2020〕15号

党中央有关部门，国务院各部委、各直属机构，全国人大常委会办公厅，全国政协办公厅，最高人民法院，最高人民检察院，各民主党派中央，有关人民团体，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：

为了进一步健全和完善政府会计准则制度，确保政府会计准则制度有效实施，根据《政府会计准则——基本准则》（财政部令第78号），我们制定了《政府会计准则制度解释第3号》，现予印发，请遵照执行。

执行中有何问题，请及时反馈我部。

附件：政府会计准则制度解释第3号

财 政 部

2020年10月20日

附件：

政府会计准则制度解释第3号

一、关于接受捐赠业务的会计处理

（一）行政事业单位（以下简称单位）按规定接受捐赠，应当区分以下情况进行会计处理：

1. 单位取得捐赠的货币资金按规定应当上缴财政的，应当按照《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》）中“应缴财政款”科目相关规定进行财务会计处理。预算会计不做处理。

2. 单位接受捐赠人委托转赠的资产，应当按照《政府会计制度》中受托代理业务相关规定进行财务会计处理。预算会计不做处理。

3. 除上述两种情况外，单位接受捐赠取得的资产，应当按照《政府会计制度》中“捐赠收入”科目相关规定进行财务会计处理；接受捐赠取得货币资金的，还应当同时按照“其他预算收入”科目相关规定进行预算会计处理。

(二) 单位接受捐赠的非现金资产的初始入账成本, 应当根据《政府会计准则第 1 号——存货》第十一条、《政府会计准则第 3 号——固定资产》第十二条、《政府会计准则第 4 号——无形资产》第十三条、《政府会计准则第 5 号——公共基础设施》第十三条、《政府会计准则第 6 号——政府储备物资》第十条等规定确定。

上述准则条款中所称“凭据”, 包括发票、报关单、有关协议等。有确凿证据表明凭据上注明的金额高于受赠资产同类或类似资产的市场价格 30%或达不到其 70%的, 则应当以同类或类似资产的市场价格确定成本。

上述准则条款中所称“同类或类似资产的市场价格”, 一般指取得资产当日捐赠方自产物资的出厂价、所销售物资的销售价、非自产或销售物资在知名大型电商平台同类或类似商品价格等。如果存在政府指导价或政府定价的, 应符合其规定。

(三) 单位作为主管部门或上级单位向其附属单位分配受赠的货币资金, 应当按照《政府会计制度》中“对附属单位补助费用(支出)”科目相关规定处理; 单位按规定向其附属单位以外的其他单位分配受赠的货币资金, 应当按照《政府会计制度》中“其他费用(支出)”科目相关规定处理。

单位向政府会计主体分配受赠的非现金资产, 应当按照《政府会计制度》中“无偿调拨净资产”科目相关规定处理; 单位向非政府会计主体分配受赠的非现金资产, 应当按照《政府会计制度》中“资产处置费用”科目相关规定处理。

(四) 单位使用、处置受赠资产, 应当按照《政府会计制度》相关规定进行会计处理。处置受赠资产取得的净收入(取得价款扣减支付的相关税费后的金额), 按规定上缴财政的, 应当通过“应缴财政款”科目核算; 按规定纳入本单位预算管理的, 应当通过“其他(预算)收入”科目核算。

二、关于政府对外投资业务的会计处理

(一) 《政府会计准则第 2 号——投资》(以下简称 2 号准则) 所称“股权投资”, 是指政府会计主体持有的各类股权投资资产, 包括国际金融组织股权投资、投资基金股权投资、企业股权投资等。政府财政总预算会计应当按照财政总预算会计制度相关规定对本级政府持有的各类股权投资资产进行核算。

(二) 根据国务院和地方人民政府授权、代表本级人民政府对国家出资企业履行出资人职责的单位, 与其履行出资人职责的国家出资企业之间不存在股权投资关系, 其履行出资人职责的行为不适用 2 号准则规定, 不作为单位的投资进行会计处理。通过单位账户对国家出资企业投入货币资金, 纳入本单位预算管理的, 应当按照《政府会计制度》中“其他费用(支出)”科目相关规定处理; 不纳入

本单位预算管理的，应当按照《政府会计制度》中“其他应付款”科目相关规定处理。

本解释施行前有关单位将国家出资企业计入本单位长期股权投资的，应当自本解释施行之日，将原“长期股权投资”科目余额中的相关账面余额转出，借记“累计盈余”科目（以前年度出资）或“其他费用”科目（本年度出资），贷记“长期股权投资”科目，并将相应的“权益法调整”科目余额（如有）转入“累计盈余”科目。

（三）单位按规定出资成立非营利法人单位，如事业单位、社会团体、基金会等，不适用 2 号准则规定，出资时应当按照出资金额，借记“其他费用”科目，贷记“银行存款”等科目；同时，在预算会计中借记“其他支出”科目，贷记“资金结存”科目。单位应当对出资成立的非营利法人单位设置备查簿进行登记。

本解释施行前单位出资成立非营利法人单位并将出资金额计入长期股权投资的，应当自本解释施行之日，将原“长期股权投资”科目余额中对非营利法人单位的出资金额转出，借记“累计盈余”科目（以前年度出资）或“其他费用”科目（本年度出资），贷记“长期股权投资”科目。

三、关于政府债券的会计处理

根据《政府会计准则第 8 号——负债》（以下简称 8 号准则）第七条规定，政府发行的政府债券属于政府举借的债务。有关政府债券的会计处理规定如下：

（一）财政总预算会计的处理。

政府财政总预算会计应当按照 8 号准则和财政总预算会计制度相关规定对政府债券进行会计处理。

（二）使用政府债券资金的单位的会计处理。

1. 单位实际从同级财政取得政府债券资金的，应当借记“银行存款”、“零余额账户用款额度”等科目，贷记“财政拨款收入”科目；同时在预算会计中借记“资金结存”等科目，贷记“财政拨款预算收入”科目。

按照预算管理要求需对政府债券资金单独反映的，应当在“财政拨款（预算）收入”科目下进行明细核算。例如，取得地方政府债券资金的，应当根据地方政府债券类别按照“地方政府一般债券资金收入”、“地方政府专项债券资金收入”等进行明细核算。

2. 同级财政以地方政府债券置换单位原有负债的，单位应当借记“长期借款”、“应付利息”等科目，贷记“累计盈余”科目。预算会计不做处理。

3. 单位需要向同级财政上缴专项债券对应项目专项收入的，取得专项收入时，应当借记“银行存款”等科目，贷记“应缴财政款”科目；实际上缴时，借记“应缴财政款”科目，贷记“银行存款”等科目。预算会计不做处理。

4. 单位应当对使用地方政府债券资金所形成的资产、上缴的专项债券对应项目专项收入进行辅助核算或备查簿登记。

四、关于报告日后调整事项的会计处理

（一）单位应当按规定的结账日进行结账，不得提前或者延迟。年度结账日为公历年度每年的12月31日，即《政府会计准则第7号——会计调整》（以下简称7号准则）所称的年度报告日。年度终了结账时，所有总账账户都应当结出全年发生额和年末余额，并将各账户的余额结转至下一会计年度。单位不得对已记账凭证进行删除、插入或修改。

7号准则规定的“报告日以后发生的调整事项”（以下简称报告日后调整事项）是指自报告日至报告批准报出日之间发生的、单位获得新的或者进一步的证据有助于对报告日存在状况的有关金额作出重新估计的事项，包括已证实资产发生了减损、已确定获得或者支付的赔偿、财务舞弊或者差错等。报告批准报出日一般为财政部门审核通过后，单位负责人批准报告报出的日期。

对于报告日后调整事项，单位应当按照7号准则第十八条的规定进行会计处理，具体规定如下：

1. 在发生调整事项的期间进行账务处理：

（1）涉及盈余调整的事项，通过“以前年度盈余调整”科目核算。调整增加以前年度收入或调整减少以前年度费用的事项，记入“以前年度盈余调整”科目的贷方；反之，记入“以前年度盈余调整”科目的借方。

（2）涉及预算收支调整的事项，通过“财政拨款结转”、“财政拨款结余”、“非财政拨款结转”、“非财政拨款结余”等科目下“年初余额调整”明细科目核算。调整增加以前年度预算收入或调整减少以前年度预算支出的事项，记入“年初余额调整”明细科目的贷方；反之，记入“年初余额调整”明细科目的借方。

（3）不涉及盈余调整或预算收支调整的事项，调整相关科目。

2. 调整会计报表和附注相关项目的金额：

(1) 报告日编制的会计报表相关项目的期末数或（和）本年发生数。

(2) 调整事项发生当期编制的会计报表相关项目的期初数或（和）上年数。

(3) 经过上述调整后，如果涉及报表附注内容的，还应作出相应调整或说明。

(二) 单位在报告日至报告批准报出日之间发现的报告期以前期间的重大会计差错，应当根据 7 号准则第十五条第一款和第十八条的规定进行会计处理，具体规定如下：

1. 按照本条（一）关于报告日后调整事项账务处理的规定，在发现差错的期间进行账务处理。

2. 调整会计报表和附注相关项目的金额：

(1) 影响收入、费用或者预算收支的，应当将会计差错对收入、费用或者预算收支的影响或者累积影响调整报告期期初、期末会计报表相关净资产项目或者预算结转结余项目，并调整其他相关项目的期初、期末数或（和）本年发生数；不影响收入、费用或者预算收支的，应当调整报告期相关项目的期初、期末数。

(2) 调整发现差错当期编制的会计报表相关项目的期初数或（和）上年数。

(3) 经过上述调整后，如果涉及报表附注内容的，还应作出相应调整或说明。

(三) 单位在报告日至报告批准报出日之间发现的报告期间的会计差错或报告期以前期间的非重大会计差错、影响或者累积影响不能合理确定的重大会计差错，应当根据 7 号准则第十五条第二款规定执行，具体按照本条（一）的规定进行会计处理。

五、关于生效日期

本解释自公布之日起施行。