

中华人民共和国财政部

财政部会计司关于征求《政府会计准则制度解释第3号（征求意见稿）》意见的函

财会便〔2020〕44号

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，最高人民法院行装局，最高人民检察院计财局，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：

为了健全和完善政府会计准则制度，确保政府会计准则制度在行政事业单位有效实施，根据《政府会计准则——基本准则》（财政部令第78号），我们起草了《政府会计准则制度解释第3号（征求意见稿）》，现印发给你们，请组织征求意见，并于2020年8月14日前将书面意见和电子文本反馈我司。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 许鹏 杨海峰

通讯地址：北京市西城区三里河南三巷3号 100820

电话：010-68552531/68552898

传真：010-68552531

电子邮件：zhiduyichu@163.com

附件：政府会计准则制度解释第3号（征求意见稿）



信息公开选项：主动公开

财政部办公厅

2020年7月13日印发



附件：

政府会计准则制度解释第 3 号

（征求意见稿）

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（其他预算收入）”科目相关规定处理。

（二）单位接受捐赠的存货、固定资产、无形资产的初始入账成本，应当分别根据《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》第十三条的规定确定。

上述准则条款中所称“凭据”，包括发票、报关单、有关协议等。如果凭据上注明的金额与受赠资产同类或类似资产的市场价格相差较大，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、捐赠方所销售物资的销售价、政府指导价、知名大型电商平台同类或类似商品价格等。

（三）单位作为主管部门或上级单位向其附属单位分配受赠资产，应当区分以下情况进行会计处理：

1. 分配的捐赠资产为货币资金的，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。

2. 分配的捐赠资产为非现金资产的，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。

（四）单位使用、处置捐赠资产，应当按照《政府会计制度》相关规定进行会计处理。处置捐赠资产取得的净收入，按规定上缴财政的，应当记入“应缴财政款”科目；按规定纳入本单位预算管理的，记入“其他（预算）收入”科目。

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、国有企业股权投资等。政府财政总预算会计应当按照《财政总预算会计制度》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，对国家出资企业不存在股权投资关系，不适用 2 号准则规定，无需进行会计处理。

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，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。

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”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”科目下设置明细科目。如,取得地方政府债券资金的,应当根据地方政府债券类别设置“地方政府一般债券资金收入”、“地方政府专项债券资金收入”等明细科目。

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. 单位应当按照政府会计准则制度规定，对使用政府债券资金所形成的资产进行会计处理。单位应当对从同级财政部门取得的地方政府债券资金，以及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到下一会计年度。单位不得对已记账凭证进行删除、插入或修改。

根据 7 号准则规定，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。对于报告日后调整事项，单位应当按照以下规定进行会计处理：

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”科目的贷方；反之，记入“年初余额调整”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) 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 7 号准则第十七条所指的“财务舞弊或者差错”，属于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的，应当按照上述（一）中的规定进行会计处理。

(三) 单位在报告日至报告批准报出日之间发现 7 号准则第十七条所称“财务舞弊或者差错”，属于报告期以前期间的重大会计差错，应当视同报告期发现的与前期相关的重

大会计差错，比照 7 号准则第十四条（二）的规定进行会计处理，具体要求如下：

1. 按照上述（一）中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。

五、关于生效日期

本解释自公布之日起施行。