

政府会计准则制度解释 第1、2号

杨海峰
财政部会计司
2019.12

主要内容

□概述

□政府会计准则制度解释第1号

□政府会计准则制度解释第2号

一、概述

- 制定《解释》原因
- 《解释》的定位
- 《解释》的体例
- 《解释》的制定过程
- 《解释》的主要内容

二、《政府会计准则制度解释第1号》

□2019.7.16 财政部关于印发《政府会计准则制度解释第1号》的通知(财会〔2019〕13号)

□2019.4.9 印发征求意见稿(财办会〔2019〕10号)
✓ 主要差异

➤ 1. 关于企业集团中的事业单位会计制度执行问题

– 背景

– 考虑：部门预决算范围

– 解释：

- 企业集团中纳入部门预算编报范围的事业单位（不含执行《军工科研事业单位会计制度》的事业单位，下同）应当按照政府会计准则制度进行会计核算；企业集团中未纳入部门预算编报范围的事业单位，可以不执行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（以下称《政府会计制度》）中的预算会计内容，只执行财务会计内容。

➤ 2. 关于单位长期股权投资的财务会计处理

– 背景

- 制度规定
- 存在问题

– 解释：

- (1) 权益法下长期股权投资账面余额调整的基础
 - 以被投资单位合并财务报表中归属于母公司的净利润和其他所有者权益变动为基础
- (2) 科研成果转换取得的长期股权投资的 评估价？
 - ✓ 2019. 3. 29 《财政部关于修改〈事业单位国有资产管理暂行办法〉的决定》（财政部令第100号）
 - 应当按照评估价值加相关税费作为投资成本。
 - 按规定通过协议定价、在技术交易市场挂牌交易、拍卖等方式确定价格的，应当按照以上方式确定的价格加相关税费作为投资成本。

— (3) 处置以科研成果转化方式取得的长期股权投资

- 制度中规定了处置以现金以外的其他资产取得的长期股权投资 是否适用？
- 有关政策规定

财务会计	预算会计
借：银行存款等（收到的价款） 贷：长期股权投资 应收股利 银行存款等（相关税费） 投资收益	借：资金结存——货币资金 贷：投资预算收益 其他预算收入

— (4) 权益法下，处置以现金以外的其他资产取得的长期股权投资，按规定将取得的投资收益留归本单位的

- 此处的投资收益=取得价款-投资成本-相关税费（即资产管理中确认的处置阶段的投资收益）
- 问题：成本法与权益法对投资收益、上缴款的影响 是否应当一致？

• 制度的规定：

财务会计	预算会计
借：资产处置费用 贷：长期股权投资（账面余额） 借：银行存款等（实际取得价款） 贷：应收股利 银行存款等（相关税费） 投资收益（取得价款扣减投资账面余额、 应收股利和相关税费后的差额） 应缴财政款（贷差）	借：资金结存（取得价款扣减投资账面余额和相关税费后的差额） 贷：投资预算收益

解释补充的内容

投资账面余额大于其投资成本的
<p>借：资产处置费用 贷：长期股权投资——投资成本</p> <p>借：银行存款等（实际取得价款） 贷：应收股利 长期股权投资——损益调整/其他权益变动 银行存款等（相关税费） 投资收益（取得价款扣减投资账面余额、应收股利和相关税费后的差额） 应缴财政款</p>
投资账面余额小于或等于投资成本的
<p>借：资产处置费用（投资账面余额） 长期股权投资——损益调整、其他权益变动（部分明细科目余额也可能在贷方）</p> <p>贷：长期股权投资——投资成本</p> <p>借：银行存款等（实际取得价款） 贷：应收股利 银行存款等（相关税费） 投资收益（取得价款扣减投资成本、应收股利和相关税费后的差额） 应缴财政款</p>

- **（5）按规定应将长期股权投资持有期间取得的投资净收益，以及以现金取得的长期股权投资处置时取得的净收入（处置价款扣除投资本金和相关税费后的净额）上缴本级财政并纳入一般公共预算管理的，**
 - 在应收或收到上述有关款项时不确认投资收益，应通过“应缴财政款”科目核算。

➤ 3. 关于单位售房款的会计处理

— 有关概念和政策

• 售房款

- 出售公有住房、职工住宅以及参照经济适用住房价格出售的旧有住房取得的收入
- 《关于加强国有住房出售收入管理的意见》（国办发〔1996〕34号）
- 《财政部 建设部关于抓紧落实机关事业单位住房补贴资金有关问题的通知》（财综〔2001〕18号）
- 按照权属不变、集中管理、专户存储的原则进行管理

— 核算要求

- **事业单位：**“专用基金——住房基金” 《事业单位住房基金和离退休经费会计核算规定》（财会字[1999]32号）
- **行政单位：**没有明确规定/（财综[2005]59号）

— 现状

- **中央：**做法很不统一 纳入部门预算/往来/单独建账等
- **地方：**大多已由财政统筹

— 考虑：纳入部门预算管理 与住房改革支出预算协调

— 解释：

• 中央级单位

– 自2019年1月1日起

- 收到售房款项（售房收入扣除按标准计提的住宅专项维修资金）及其利息收入时，借记“银行存款”科目，贷记“其他收入”科目；同时在预算会计中借记“资金结存”科目，贷记“其他预算收入”科目。
- 按规定使用售房款发放购房补贴的
 - 计提购房补贴费用时，借记“业务活动费用”“单位管理费用”等科目，贷记“应付职工薪酬”科目的相关明细科目；
 - 发放购房补贴时，借记“应付职工薪酬”科目的相关明细科目，贷记“银行存款”等科目，同时在预算会计中借记“行政支出”“事业支出”等科目，贷记“资金结存”科目。

– 新旧衔接：

- 事业单位：“专用基金”转入“累计盈余”/“非财政拨款结转”
- 行政单位：
 - 原记负债的，转入“累计盈余”/“非财政拨款结转”
 - 原单独建账核算的，纳入大账按规定核算

• 财政未统筹的地方行政事业单位，参照执行

➤ 4. 关于单位集中管理的住宅专项维修资金的会计处理

— 背景及现状

- 《住宅专项维修资金管理办法》（建设部 财政部令第165号）
 - 业主交存的住宅专项维修资金属于业主所有。从公有住房售房款中提取的住宅专项维修资金属于公有住房售房单位所有。

— 解释内容：

- 按规定从本单位售房收入中提取的
 - 同售房款
- 本单位职工个人缴存的
 - 受托代理负债
- 专门从事住宅专项维修资金管理的
 - 《住宅专项维修资金会计核算办法（征求意见稿）》

➤ 5. 关于由有关部门统一管理，但单位占有、使用的固定资产的会计处理

– 背景及问题

– 解释：

- 基本原则：谁控制（占有、使用）、谁记账

- 新旧衔接：

- 记账主体变动的，调增调减资产，考虑累计折旧因素

- 尚未记账的，记账主体按照盘盈资产处理

- 相关会计处理协调一致，确保资产不重复、不遗漏

- 特殊情况

- 多个部门共同占用、使用同一项固定资产，且该项固定资产由本级政府机关事务管理等部门统一管理并负责后续维护、改造的，由本级政府机关事务管理等部门作为确认主体，对该项固定资产进行会计核算。

- 同一部门内部所属单位共同占有、使用同一项固定资产，或者所属事业单位占有、使用部门本级拥有产权的固定资产的，按照本部门规定对固定资产进行会计核算。

➤ 6. 关于单位年末暂收暂付的非财政资金

— 背景

— 考虑：

- 是否纳入部门预算？
- 是否属于本年度部门预算？
- 制度已有的规定？

— 解释内容：

• 总的原则

— 单位对于纳入本年度部门预算管理的现金收支业务，在采用财务会计核算的同时应当及时进行预算会计核算。年末结账前，单位应当对暂收暂付款项进行全面清理，并对于纳入本年度部门预算管理的暂收暂付款项进行预算会计处理，确认相关预算收支，确保预算会计信息能够完整反映本年度部门预算收支执行情况。

• 对制度有关内容的补充：

- 对于纳入本年度部门预算的暂付款项
 - 制度的规定：付款时只做财务会计，报销或结算时平行记账
 - 补充：在年末结账前，对于尚未结算或报销的暂付款项，单位应当按照暂付的金额，借记相关预算支出科目，贷记“资金结存”科目。以后年度，实际结算或报销金额与已计入预算支出的金额不一致的，单位应当通过相关预算结转结余科目“年初余额调整”明细科目进行处理。
- 对于应当纳入下一年度部门预算的暂收暂付款项
 - 收付款时仅做财务会计处理，下一年度进行平行记账
- 对于不纳入部门预算管理的暂收暂付款项（如应上缴、应转拨或应退回的资金）
 - 仅作财务会计处理，不做预算会计处理。

➤ 7. 关于单位无偿调入资产的账务处理

– 背景

- 准则和制度的规定：按照资产在调出方的**账面价值**
- 存在的问题
 - 账面价值为零或者以名义金额入账时
- 核心：
 - 调入时费用是否资本化？
 - 是否考虑累计折旧

– 解释内容：

- 账面价值为零的，发生的相关税费不计入资产成本，按照资产账面原值借记相关资产科目，按同金额贷记“累计折旧”科目。
- 按名义金额计量的，发生的相关税费不计入资产成本，按名义金额记资产和无偿调拨净资产

✓ 正常调拨的账务处理？是否考虑折旧因素

➤ 8. 关于“保障性住房”科目的核算范围

— 背景

— 考虑：与资产管理规定一致

- 《公共租赁住房资产管理暂行办法》（财资〔2018〕106号）

— 解释内容：

- 核算单位为满足社会公共需要而控制的保障性住房的原值。
- 此处的保障性住房，主要指地方政府住房保障主管部门持有全部或部分产权份额、纳入城镇住房保障规划和年度计划、向符合条件的保障对象提供的住房。

➤ 9. 关于第三方支付平台账户资金的会计科目适用问题

– 背景

– 考虑：

– 解释内容：

- 单位通过支付宝、微信等方式取得相关收入的，对于尚未转入银行存款的支付宝、微信收付款等第三方支付平台账户的余额，应当通过“其他货币资金”科目核算。

➤ 10 “业务活动费用”与“单位管理费用”的区分

– 当前制度规定

- “业务活动费用”：

- “单位管理费用”：

- ✓ 目的和意义

– 解释内容：

- 原则：按照制度规定划分

- 行政单位不使用“单位管理费用”科目，其为实现其职能目标、依法履职发生的各项费用均计入“业务活动费用”科目；

- 事业单位应当同时使用“业务活动费用”和“单位管理费用”科目，其开展专业业务活动及其辅助活动的各业务部门发生的各项费用计入“业务活动费用”科目，其本级行政及后勤管理部门发生的各项费用以及由单位统一负担的费用计入“单位管理费用”科目。

- 是否允许特殊情况？ 不

- 事业单位应当按照《政府会计制度》的规定，结合本单位实际，确定本单位业务活动费用和单位管理费用划分的具体会计政策。

➤ 11. 关于有关往来科目和收入、费用科目明细信息的披露

– 背景

– 考虑：便于编制合并报表

– 解释：

- 制度重申

- 披露的信息分类

- 本部门内部单位（指纳入单位所属部门财务报告合并范围的单位，下同）、本部门以外同级政府单位、本部门以外非同级政府单位和其他单位。

- 重要性判断

- 依据《政府会计准则第9号——财务报表编制和列报》，并考虑满足编制合并财务报表的信息需要。

三、《政府会计准则制度解释第2号》

□2019.12. 财政部关于印发《政府会计准则制度解释第2号》的通知(财会〔2019〕号)

□2019.9.26 印发征求意见稿(财办会〔2019〕32号)

✓主要差异

• 1、关于归垫资金的账务处理

– 背景和范围 （财库[2007]24号）等

- 单位**按规定报经财政部门审核批准**，在财政授权支付用款额度或财政直接支付用款计划下达之前，用本单位实有资金账户资金垫付相关支出，再通过财政授权支付方式或财政直接支付方式将资金归还原垫付资金账户

– 解释：

	财务会计	预算会计
垫付时	借：其他应收款 贷：银行存款	不做处理
通过直接支付或授权支付方式归垫资金时	借：银行存款 贷：财政拨款收入 借：业务活动费用等 贷：其他应收款	借：XX支出——财政拨款支出 贷：财政拨款预算收入

• 2、关于从本单位零余额账户向本单位实有资金账户划转资金的账务处理

— 背景

- **某些特定情况下** 按规定 财库〔2018〕95号、96号等

— 解释

- 可在“银行存款”或“资金结存——货币资金”下设置“财政拨款资金”明细科目，或采用辅助核算形式，核算从零余额账户转入实拨资金账户的资金金额

	财务会计	预算会计
划转资金时	借：银行存款 贷：零余额账户用款额度	借：资金结存——货币资金 贷：资金结存——零余额账户用款额度
支出时	借：相关科目 贷：银行存款	借：XX支出——财政拨款支出 贷：资金结存——货币资金

- 3、关于从财政科研项目中提取项目间接费用或管理费的账务处理

- 背景

- 制度中关于科研项目间接费用或管理费的规定 是否适用？

- 解释

	财务会计	预算会计
提取时	借：业务活动费用/单位管理费用等 贷：预提费用——项目间接费用或管理费	不做处理
使用时	借：预提费用——项目间接费用或管理费 贷：银行存款/零余额账户用款额度/财政拨款收入	借：事业支出等——财政拨款支出 贷：资金结存/财政拨款预算收入
	(购买固定资产无形资产的) 借：固定资产/无形资产 贷：银行存款/零余额账户用款额度/财政拨款收入 借：预提费用——项目间接费用或管理费 贷：累计折旧	

• 4、关于事业单位持有长期股权投资期间取得的投资收益按规定上缴财政的账务处理

- 背景
- 解释

	成本法	权益法
被投资企业实现净利润时		借：长期股权投资——损益调整 贷：投资收益
被投资企业宣告发放现金股利或利润时	借：应收股利 贷：投资收益	借：应收股利 贷：长期股权投资——损益调整
收到现金股利或利润时	借：银行存款 贷：应缴财政款 同时， 借：投资收益/累计盈余 贷：应收股利	借：银行存款 贷：应缴财政款 同时， 借：投资收益/累计盈余 贷：应收股利
将现金股利或利润上缴财政时	借：应缴财政款 贷：银行存款	借：应缴财政款 贷：银行存款

• 5、关于收取差旅伙食费和市内交通费的账务处理

– 背景：《关于规范差旅伙食费和市内交通费收交管理有关事项的通知》（财办行〔2019〕104号）

• 关键词：接待单位 开票 统一纳入核算

– 解释：

	财务会计	预算会计
(1) 单位不承担支出责任的	借：库存现金等 贷：其他应付款/其他 应收款 借：其他应付款 贷：库存现金等	不做处理
(2) 单位承担支出责任的	借：库存现金等 贷：相关费用科目 增值税等业务按照制度规定处理	借：资金结存——货币资金 贷：相关支出科目

• 6、关于专利权维护费的会计处理

– 背景

– 解释

- 单位应当按照《政府会计准则第4号——无形资产》规定，将依法取得的专利权确认为无形资产，并进行后续摊销。在以后年度，单位按照相关规定发生的专利权维护费，应当在发生时计入当期费用，原确定的无形资产摊销年限不据此调整。

• 7、关于公费医疗经费的会计处理

– 背景

– 解释

- 享受公费医疗待遇的单位从所在地公费医疗管理机构取得的公费医疗经费，应当在实际取得时计入**非同级财政拨款收入（非同级财政拨款预算收入）**，在实际支用时计入相关费用（支出）。

• 8、关于单位基本建设会计有关问题

– 背景

– 解释

• (1) 建设项目会计核算主体

– 建设单位（负责编报基本建设项目预决算的单位）

• (2) 代建制的会计处理

– **建设单位**应当要求**代建单位**通过工程结算或年终对账确认在建工程成本的方式，提供项目明细支出、建设工程进度和项目建设成本等资料，归集“在建工程”成本，及时核算所形成的“在建工程”资产，全面核算项目建设成本等情况。

– **代建单位** 属于事业单位的

» 设置“1615 代建项目”一级科目 本科目年末应无余额

» 除类似“在建工程”明细科目外，还需设置“代建项目转出”明细科目

» 代建费确认收入（预算收入）

建设单位账务处理

业务事项	财务会计	预算会计
(1) 拨付代建单位工程款	借：预付账款——预付工程款 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等	借：行政支出/事业支出等 贷：财政拨款预算收入/资金结存
(2) 工程项目使用资金或发生其他耗费时	借：代建项目——建筑安装工程投资等 贷：预付账款——预付工程款等	——
(3) 确认代建管理费	借：在建工程——待摊投资 贷：预付账款——预付工程款等	——
(4) 项目完工	按照代建单位转来在建工程成本中尚未入账的金额 借：在建工程——建筑安装工程投资等 贷：预付账款——预付工程款 同时，按照在建工程成本成本 借：固定资产/公共基础设施等 贷：在建工程——建筑安装工程投资等	——
涉及补付资金的	借：在建工程——建筑安装工程投资等 贷：财政拨款收入/零余额账户用款额度/银行存款等	借：行政支出/事业支出等 贷：财政拨款预算收入/资金结存

代建单位账务处理

业务事项	财务会计	预算会计
(1) 收到建设单位拨付的建设项目资金时	借：银行存款等 贷：预收账款——预收工程款	
(2) 按照进度结算工程款或年终代建单位对账确认在建工程成本	借：代建项目——建筑安装工程投资等 贷：银行存款/应付职工薪酬/工程物资/累计折旧等	
(3) 按工程进度与建设单位结算工程款或年终与建设单位对账确认在建工程成本并转出时	借：代建项目——代建项目转出 贷：代建项目——建筑安装工程投资等 同时， 借：预收账款——预收工程款等 贷：代建项目——代建项目转出	
(4) 确认代建费收入时	借：预收账款——预收工程款等 贷：预付账款——预付工程款等	借：资金结存 贷：XX预算收入
(5) 项目完工，交付使用资产时	按照代建项目未转出的在建工程成本 借：代建项目——代建项目转出 贷：代建项目——建筑安装工程投资等 同时，借：预收账款——预收工程款等 贷：代建项目——代建项目转出	
涉及补付资金的	借：银行存款等 贷：预收账款——预收工程款	

- 代建单位为**企业的**，按照**企业类会计准则制度**相关规定进行账务处理。
- 关于**新旧衔接**的规定
 - 建设单位在首次执行本解释时尚未登记在建工程的，应当按照本解释规定确定的建设成本，借记“在建工程”科目，贷记“累计盈余”科目。
 - 代建单位在首次执行本解释时登记在建工程的，按照“在建工程”科目余额，借记“累计盈余”科目，贷记“在建工程”科目。

• (3) 关于“在建工程”科目有关账务处理规定

— 待摊投资分摊

借：在建工程——建筑安装工程投资/设备投资/待核销基建支出/基建转出投资

贷：在建工程——待摊投资

— 建设项目竣工验收交付使用时

- 按规定直接转入建设单位以外的会计主体的

借：在建工程——基建转出投资

贷：在建工程——建筑安装工程投资/设备投资

同时，

借：无偿调拨净资产

贷：在建工程——基建转出投资

- 按规定先转入建设单位、再无偿划拨给其他会计主体的

— 应当按照《政府会计制度》规定，先将在建工程转入“固定资产”“公共基础设施”等科目，再按照无偿调拨资产相关规定进行账务处理。

- **(4) 关于基本建设项目的明细科目或辅助核算**
 - 按照《政府会计制度》对基本建设项目进行会计核算的，应当通过在有关会计科目下设置与基本建设项目相关的明细科目或增加标记，或设置基建项目辅助账等方式，满足基建决算报表需要

• 9、关于部门（单位）合并财务报表范围

– 背景

- 《政府会计准则第9号——财务报表编制和列报》
- 财务报告编制办法/部门财务报告编制操作指南

– 解释

（一）部门（单位）合并财务报表合并范围确定的一般原则

- 一般应当以**财政预算拨款关系为基础**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。
- **通常情况下，纳入本部门预决算管理的行政事业单位和社会团体**都应当纳入本部门（单位）合并财务报表范围。

- **（二）除满足一般原则的会计主体外，以下会计主体也应当纳入部门（单位）合并财务报表范围：**
 - 1. 部门（单位）所属的未纳入部门预决算管理的事业单位。
 - 2. 部门（单位）所属的纳入企业财务管理体系执行企业类会计准则制度的事业单位。
 - 3. 财政部规定的应当纳入部门（单位）合并财务报表范围的其他会计主体。
- **（三）以下会计主体不纳入部门（单位）合并财务报表范围：**
 - 1. 部门（单位）所属的企业，以及所属企业下属的事业单位。
 - 2. 与行政机关脱钩的行业协会商会。
 - 3. 部门（单位）财务部门按规定单独建账核算的会计主体，如工会经费、党费、团费和土地储备资金、住房公积金等资金（基金）会计主体。
 - 4. 挂靠部门（单位）的非法人性质的学术团体、研究会等。
- ✓ **单位内部非法人独立核算单位的核算及合并问题，按照《政府会计制度》及有关相关补充规定进行处理。**

• 10、关于工会系统适用的会计制度

- 县级及以上总工会和基层工会组织应当执行《工会会计制度》（财会〔2009〕7号），
- 工会所属事业单位应当执行政府会计准则制度
- 工会所属企业应当执行企业类会计准则制度
- 挂靠工会管理的社会团体应当按规定执行《民间非营利组织会计制度》（财会〔2004〕7号，下同）。

- **11、关于纳入部门预决算管理的社会组织适用的会计制度**

- **纳入部门预决算管理的社会组织（包括社会团体、基金会和社会服务机构）**

- **原执行《事业单位会计制度》（财会〔2012〕22号）的，应当自2019年1月1日起执行政府会计准则制度；**
- **原执行《民间非营利组织会计制度》的，仍然执行《民间非营利组织会计制度》。**

• 12、关于本解释生效日期及新旧衔接规定

- 本解释第一至第八项自2020年1月1日起施行，允许单位提前采用；
- 第九项适用于2019年年度及以后期间的财务报表；
- 第十项、十一项自2019年1月1日起施行。

- 本解释除第八项以外，其余各项首次施行时均采用未来适用法。

请大家批评指正！