附件1：

**政府会计准则制度解释第2号**

（征求意见稿）

**一、关于收取差旅伙食费和市内交通费的账务处理**

行政事业单位（以下简称单位）按规定收取出差人员差旅伙食费和市内交通费的，应当按照以下规定进行账务处理：

（一）单位在收取相关费用时出具税务发票的，应当按照收到的款项金额，借记“现金”等科目，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。

（二）单位在收取相关费用时出具行政事业单位资金往来结算票据或其他收款凭证的，应当按照收到的款项金额，借记“现金”等科目，贷记相关费用科目；同时在预算会计中借记“资金结存”科目，贷记相关支出科目。

**二、关于归垫资金的账务处理**

单位按规定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的，应当按照以下规定进行账务处理：

（一）用本单位实有资金账户资金垫付相关支出时，按照垫付的资金金额，借记“业务活动费用”等科目，贷记“银行存款”科目；同时，在预算会计中借记“行政支出”“事业支出”等支出科目下的“非财政专项资金支出”“其他资金支出”明细科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

（二）通过财政直接支付方式将资金归还原垫付资金账户时，按照归垫的资金金额，借记“银行存款”科目，贷记“财政拨款收入”科目；并在预算会计中借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“财政拨款预算收入”科目，同时，借记“行政支出”“事业支出”等支出科目下的“财政拨款支出”明细科目，贷记相关支出科目下的“非财政专项资金支出”“其他资金支出”明细科目（归还以前年度垫付资金的，应当借记非财政拨款结转结余相关明细科目，贷记财政拨款结转结余相关明细科目）。

通过财政授权支付方式将资金归还原垫付资金账户时，按照归垫的资金金额，借记“银行存款”科目，贷记“零余额账户用款额度”科目；并在预算会计中借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“资金结存——零余额账户用款额度”科目，同时，借记“行政支出”“事业支出”等支出科目下的“财政拨款支出”明细科目，贷记相关支出科目下的“非财政专项资金支出”“其他资金支出”明细科目（归还以前年度垫付资金的，应当借记非财政拨款结转结余相关明细科目，贷记财政拨款结转结余相关明细科目）。

**三、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**

单位按规定从本单位零余额账户向本单位实有资金账户划转资金用于后续相关支出的，应当在“银行存款”科目下设置“财政拨款资金”明细科目，并按照以下规定进行账务处理：

（一）从本单位零余额账户向实有资金账户划转资金时，按照划转的资金金额，借记“银行存款——财政拨款资金”科目，贷记“零余额账户用款额度”科目；同时，在预算会计中借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“资金结存——零余额账户用款额度”科目。

（二）将本单位实有资金账户中从零余额账户划转的资金用于相关支出时，按照实际支付的金额，借记“应付职工薪酬”“其他应交税费”等科目，贷记“银行存款——财政拨款资金”科目；同时，在预算会计中借记“行政支出”“事业支出”等支出科目下的“财政拨款支出”明细科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

**四**、**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**

单位按规定从财政科研项目中提取项目间接费用或管理费的，应当按照以下规定进行账务处理：

（一）从财政科研项目中提取项目间接费用或管理费时，按照计提的金额，借记“业务活动费用”“单位管理费用”等科目，贷记“预提费用——项目间接费用或管理费”科目；预算会计不做处理。

（二）将提取的项目间接费用或管理费从本单位零余额账户划转到实有资金账户时，按照划转的资金金额，借记“银行存款——财政拨款资金”科目，贷记“零余额账户用款额度”科目；同时，在预算会计中借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“资金结存——零余额账户用款额度”科目。

（三）使用提取的项目间接费用或管理费时，按照实际支付的金额，借记“预提费用——项目间接费用或管理费”科目，贷记“银行存款——财政拨款资金”科目；同时，在预算会计中借记“事业支出”等支出科目下的“财政拨款支出”明细科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

**五、关于单位年末暂收暂付财政拨款的账务处理**

（一）单位收到同级财政部门以实拨资金形式预拨的下期预算款，按收到的金额，借记“银行存款——财政拨款资金”科目，贷记“其他应付款”科目；预算会计不做处理。待到下个预算期时，借记“其他应付款”科目，贷记“财政拨款收入”科目；同时，在预算会计中按照预收的款项金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“财政拨款预算收入”科目。

（二）单位实有资金账户中财政拨款资金（包括从零余额账户划转的资金和以国库集中支付以外的其他支付方式取得的同级财政拨款资金）发生暂付业务的，比照《政府会计准则制度解释第1号》（财会〔2019〕13号）中“关于单位年末暂收暂付非财政资金的会计处理”进行账务处理。

（三）单位零余额账户发生暂付业务的，在财务会计处理的同时，应当进行预算会计处理。

**六、关于单位在本年末以财政直接支付方式发放下年度1月份职工薪酬的账务处理**

单位在本年末以财政直接支付方式发放下年度1月份职工薪酬的，应当按照以下规定进行账务处理：

（一）年末，单位应当按照收到的《财政直接支付入账通知单》中直接支付的入账金额，借记“其他应收款”科目，贷记“其他应付款”科目；预算会计不做处理。

（二）下年度1月份，单位在确认本月职工薪酬时，借记“业务活动费用”等科目，贷记“应付职工薪酬”科目,按照上年末直接支付的金额，借记“应付职工薪酬”科目，贷记“财政拨款收入”科目，并按相同金额借记“其他应付款”科目，贷记“其他应收款”科目；同时，在预算会计中借记相关支出科目，贷记“财政拨款预算收入”科目。

单位发生其他不纳入本年度部门预算管理的财政直接支付业务的，比照上述规定进行账务处理。

**七、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**

事业单位按规定将长期股权投资持有期间取得的投资收益上缴本级财政的，应当按照以下规定进行账务处理：

（一）长期股权投资采用成本法核算的，被投资单位宣告发放现金股利或利润时，事业单位按照应收的金额，借记“应收股利”科目，贷记“应缴财政款”科目；收到现金股利或利润时，借记“银行存款”等科目，贷记“应收股利”科目；将取得的现金股利或利润上缴财政时，借记“应缴财政款”科目，贷记“银行存款”等科目。

（二）长期股权投资采用权益法核算的，被投资单位实现净利润的，按照应享有的份额，借记“长期股权投资——损益调整”科目，贷记“投资收益”科目；被投资单位宣告发放现金股利或利润时，单位按照应享有的份额，借记“应收股利”科目，贷记“长期股权投资——损益调整”科目；收到现金股利或利润时，借记“银行存款”等科目，贷记“应缴财政款”科目，同时按照此前确定的应收股利金额，借记“投资收益”科目，贷记“应收股利”科目；将取得的现金股利或利润上缴财政时，借记“应缴财政款”科目，贷记“银行存款”等科目。

**八、关于单位发放职工薪酬时代扣代缴业务的简化账务处理**

单位按规定从计提的职工薪酬中代扣代缴职工社会保险费、住房公积金和个人所得税等款项的，为了简化实务操作，在预算会计处理时，可以在相关支出、相关结转结余科目下设置“代扣代缴”明细科目，核算从职工薪酬中代扣代缴的款项。具体账务处理如下：

（一）单位在实际发放工资等薪酬时，按照应付职工薪酬的金额（即代扣相关款项之前的职工薪酬金额），借记相关支出科目的“基本工资”明细科目，按照代扣的金额，贷记相关支出科目的“代扣代缴”明细科目，按照实际支付的薪酬金额，贷记“资金结存”“财政拨款预算收入”科目。单位后续代缴相关代扣款项时，按照实际支出金额，借记相关支出科目的“代扣代缴”明细科目，贷记“资金结存”“财政拨款预算收入”科目。

（二）单位代扣的款项在年末尚未支付的，年末结账时，应当将相关支出科目的“代扣代缴”明细科目金额结转至相关结转结余科目的“代扣代缴”明细科目。下年初，单位应当恢复上年末转入结转结余的尚未支出的代扣代缴款项，借记相关结转结余科目的“代扣代缴”明细科目，贷记相关支出科目的“代扣代缴”明细科目。下年度单位代缴相关代扣款项时，按照实际支出金额，借记相关支出科目的“代扣代缴”明细科目，贷记“资金结存”“财政拨款预算收入”科目。

**九、关于专利权维护费的会计处理**

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。

**十、关于公费医疗经费的会计处理**

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，应当纳入部门预算管理，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）。

**十一、关于单位基本建设会计有关问题**

（一）关于基本建设项目会计核算主体

基本建设项目应当由负责编报基本建设项目预决算的单位（即建设单位）作为会计核算主体。建设单位应当按照《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（财会〔2017〕25号，以下简称《政府会计制度》）规定在相关会计科目下分项目对基本建设项目进行明细核算。

基本建设项目管理涉及多个主体难以明确识别会计核算主体的，项目主管部门应当按照《基本建设财务规则》相关规定确定建设单位。

建设项目按照规定实行代建制的，代建单位应当配合建设单位做好项目会计核算和财务管理的基础工作。

（二）关于代建制项目的会计处理

建设项目实行代建制的，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。有关账务处理如下：

1.建设单位的账务处理

（1）拨付代建单位工程款时，按照拨付的款项金额，借记“预付账款——预付工程款”科目，贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“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“财政拨款预算收入”“资金结存”科目。

（2）按照工程进度结算工程款或年终代建单位对账确认在建工程成本时，按照确定的金额，借记“在建工程”科目下的“建筑安装工程投资”等明细科目，贷记“预付账款——预付工程款”等科目。

（3）确认代建管理费时，按照确定的金额，借记“在建工程”科目下的“建筑安装工程投资”等明细科目，贷记“预付账款——预付工程款”等科目。

（4）项目完工交付使用资产时，按照代建单位转来在建工程成本中尚未确认入账的金额，借记“在建工程”科目下的“建筑安装工程投资”等明细科目，贷记“预付账款——预付工程款”等科目；同时，按照在建工程成本，借记“固定资产”“公共基础设施”等科目，贷记“在建工程”科目。

工程结算、确认代建费或竣工决算时涉及补付资金的，应当在确认在建工程的同时，按照补付的金额贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目；同时在预算会计中进行相应的账务处理。

2.代建单位的账务处理

代建单位为事业单位的，应当设置“ 1614代建项目”一级科目，并与建设单位相对应，按照工程性质和类型设置“建筑安装工程投资”“设备投资”“待摊投资”“其他投资”“待核销基建支出”“基建转出投资”等明细科目，对所承担的代建项目建设成本进行会计核算，全面反映工程的资金资源消耗情况；同时，在“代建项目”科目下设置“代建项目转出”明细科目，通过工程结算或年终对账确认在建工程成本的方式，将代建项目的成本转出，体现在建设单位相应“在建工程”账上，确保“在建工程”资产在建设单位和代建单位不重复确认。有关账务处理规定如下：

（1）收到建设单位拨付的建设项目资金时，按照收到的款项金额，借记“银行存款”等科目，贷记“预收账款——预收工程款”科目。

（2）工程项目使用资金或发生其他耗费时，按照确定的金额，借记“代建项目”科目下的“建筑安装工程投资”等明细科目，贷记“银行存款”“应付职工薪酬”“工程物资”“累计折旧”等科目。

（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，按照确定的金额，借记“预收账款——预收工程款”等科目，贷记“代建项目——代建项目转出”科目。

（4）确认代建费收入时，按照确定的金额，借记“预收账款——预收工程款”等科目，贷记有关收入科目；同时，在预算会计中借记“资金结存”科目，贷记有关预算收入科目。

（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，借记“预收账款——预收工程款”等科目，贷记“代建项目——代建项目转出”科目。

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。

（三）关于“在建工程”科目有关账务处理规定

1.工程交付使用时，单位应当按照合理的分配方法分配待摊投资，借记“在建工程——建筑安装工程投资、设备投资”科目，贷记“在建工程——待摊投资”科目；待摊投资中有按规定应当分摊计入转出投资价值和待核销基建支出的，还应当借记“在建工程——待核销基建支出、基建转出投资”科目，贷记“在建工程——待摊投资”科目。

2.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，建设单位应当按照转出的建设项目的成本，借记“在建工程——基建转出投资”科目，贷记“在建工程——建筑安装工程投资、设备投资”科目；同时，借记“无偿调拨净资产”科目，贷记“在建工程——基建转出投资”科目。

建设项目竣工验收交付使用时，按规定先转入建设单位、再无偿划拨其他会计主体的，建设单位应当按照《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。

建设单位与资产调入方应当按规定做好资产核算工作的衔接和相关会计资料的交接，确保交付使用资产不重复、不遗漏。

（四）关于基本建设项目的明细科目或辅助核算

单位按照《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，满足基本建设项目竣工决算报表编制的需要。

**十二、关于库存的纸质即开型彩票的会计处理**

对于彩票发行机构委托印制并发往各省（区、市）彩票销售机构用于销售的纸质即开型彩票（以下称库存彩票），彩票发行机构按规定负责对国家库库存彩票的收、发、存核算，并负责实物管理；彩票销售机构按规定负责省级、市级和县级库房库存彩票的收、发、存核算，并负责实物管理。库存彩票应按照游戏名称进行明细核算。有关账务处理规定如下：

（一）国家库与各省级库之间、不同省（区、市）之间调拨库存彩票，彩票发行机构和彩票销售机构应当分别进行账务处理。

1.国家库向省级库调拨库存彩票时，彩票发行机构按照发出彩票的成本（即彩票印制成本），借记“应收账款——库存彩票——xx省”科目，贷记“库存物品——库存彩票”科目。彩票代销者领取彩票时，彩票发行机构确认彩票成本，借记“业务活动费用”科目，贷记“应收账款——库存彩票——xx省”科目。

省级库之间调拨库存彩票的，彩票发行机构应当按照有关单据，借记“应收账款——库存彩票——xx省（调入省）”科目，贷记“应收账款——库存彩票——xx省（调出省）”科目。

2.省级库收到国家库调拨的库存彩票时，彩票销售机构按照发行机构核发的彩票印制成本，借记“库存物品——库存彩票”科目，贷记“应付账款——库存彩票”科目。彩票代销者领取彩票时，彩票销售机构按照彩票成本冲减库存彩票，借记“应付账款——库存彩票”科目，贷记“库存物品——库存彩票”科目。

省级库之间调拨库存彩票的，彩票销售机构的账务处理同上。

（二）彩票停止销售后，未销售的彩票退回库房，彩票销售机构按照退回的彩票成本，借记“库存物品——库存彩票”科目，贷记“应付账款——库存彩票”科目；彩票发行机构借记“应收账款——库存彩票——xx省”科目，贷记“业务活动费用”科目（退回本年领取的彩票）或“以前年度盈余调整”科目（退回以前年度领取的彩票）。

（三）省级库库存彩票发生盘盈、盘亏及毁损、报废的，彩票销售机构应当及时查明原因，并上报彩票发行机构，彩票发行机构按照规定报经批准后，分别进行账务处理。

1.库存彩票盘盈时，彩票销售机构按照同类库存彩票的入账成本，借记“库存物品——库存彩票”科目，贷记“应付账款——库存彩票”科目。彩票发行机构按照盘盈彩票的成本，借记“应收账款——库存彩票——xx省”科目，贷记“待处理财产损溢”科目。

彩票发行机构报经批准予以处理盘盈的库存彩票时，按照待处理的库存彩票价值，借记“待处理财产损溢”科目，贷记“单位管理费用”科目。彩票销售机构不做会计处理。

2.库存彩票盘亏或毁损、报废时，彩票销售机构按照待处理库存彩票的成本，借记“应付账款——库存彩票”科目，贷记“库存物品——库存彩票”科目。彩票发行机构按照待处理库存彩票的成本，借记“待处理财产损溢”科目，贷记“应收账款——库存彩票——xx省”科目。

彩票发行机构报经批准予以处理盘亏或损毁、报废的库存彩票时，按照待处理库存彩票的账面价值，借记“资产处置费用”科目，贷记“待处理财产损溢”科目。彩票销售机构不做会计处理。

**十三、关于部门（单位）合并财务报表范围**

（一）部门（单位）合并财务报表合并范围确定的一般原则

按照《政府会计准则第9号——财务报表编制和列报》规定，部门（单位）合并财务报表的合并范围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（包括部门、单位在异地举办的或与其他主体联合举办的有财政预算拨款关系的单位）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。

5.部门（单位）在异地举办的或与其他主体联合举办的没有财政预算拨款关系的单位。

（四）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。

**十四、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）。

**十五、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》。

**十六、本解释自2019年1月1日起施行。**