

政府会计制度培训辅导用书
会计人员继续教育推荐用书

《政府会计制度》核算指南

事业单位

会计实务案例精讲

刘京平 尉敏 主编
齐军 许娟

课外借



中国财经出版传媒集团
中国财政经济出版社

政府会计制度培训辅导用书

会计人员继续教育推荐用书

《政府会计制度》核算指南 ——事业单位会计实务案例精讲

刘京平 尉敏 主编
许娟 齐军

中国财经出版传媒集团
中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

《政府会计制度》核算指南：事业单位会计实务案例精讲 / 刘京平等主编.
—北京：中国财政经济出版社，2018.10

政府会计制度培训辅导用书 会计人员继续教育推荐用书

ISBN 978 - 7 - 5095 - 8525 - 2

I. ①政… II. ①刘… III. ①单位预算会计 - 会计制度 - 中国 - 指南
IV. ①F810.6 - 62

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2018) 第 214383 号

责任编辑：陈志伟

责任校对：杨瑞琦

封面设计：孙俪铭

版式设计：录文通

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址：北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码：100142

营销中心电话：010 - 88191537

北京中兴印刷有限公司印刷 各地新华书店经销

710 × 1000 毫米 16 开 33.5 印张 578 000 字

2018 年 10 月第 1 版 2018 年 10 月北京第 2 次印刷

定价：98.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 8525 - 2

(图书出现印装问题，本社负责调换)

本社质量投诉电话：010 - 88190744

打击盗版举报热线：010 - 88191661 QQ: 2242791300

序

为了积极贯彻落实党的十八届三中全会提出的“建立权责发生制政府综合财务报告制度”的重大改革举措，构建统一、科学、规范的政府会计核算标准体系，夯实政府财务报告的编制基础，财政部于2017年10月24日印发了《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》），自2019年1月1日起施行。《政府会计制度》的出台，对于提高政府会计信息质量、提升行政事业单位财务和预算管理水平、全面实施绩效管理、建立现代财政制度具有重要的政策支撑作用。

相对于现行制度，《政府会计制度》不啻于一次根本性变革。然而，在多年的实务工作中，广大行政事业单位的会计工作者已经习惯了现行制度的会计核算模式，在新制度施行日期日益迫近的时期，如何促使会计工作者及时转变观念，跟上政府会计改革的步伐，学懂制度原文、弄通制度原理、做实制度落地是《政府会计制度》得以有效实施过程中亟需解决的问题。

“实施会计人才战略”是《会计改革与发展“十三五”规划纲要》的重要内容。“中央国家会计领军人才培养工程”自2012年启动以来，共计培养236名学员，毕业162名学员。“敢于创新、勇挑重担、发挥会计领军作用”是新时代赋予领军人才的使命，作为这项培养工程的主办单位，令我们欣慰的是，学员们没有忘记这份使命和初心。来自首期中央国家机关会计领军班的刘京平、许娟、齐军、尉敏等几位学员，在完成实务工作的同时，紧密跟踪政府会计改革的进展，认真思考政府会计改革的逻辑和内容，结合行政事业单位工作具体业务，编写了《〈政府会计制度〉核算指南——行政单位会计实务案例精讲》、《〈政府会计制度〉核算指南——事业单位会计实务案例精讲》。

总体而言，这套书有以下两个显著特点：

一是不忘初心，注重基础。随着经济的发展，会计发挥的作用越来越大，会计的边界越来越广，财务分析，财务决策，资本运作，战略管理，绩效评价……在大数据、人工智能日益流行的当下，会计人被赋予的使命越来越多，

“不管走多远，不要忘记了我们为什么而出发”，会计最基本的两大职能“反映和监督”不会变，会计核算仍然是会计最基础、最重要的工作之一。因此，这套书以会计核算为出发点，力求为广大一线行政事业单位会计人员提供一本会计核算的实务操作指南，作为学习制度的参考书籍。

二是联系实际，注重实操。这套书的作者全部来自行政事业单位财务工作的一线，书中超过400个案例都是他们将实务中真实的案例引入、加工而成，并且在《政府会计制度》103个一级科目的基础上，进一步细化至四级明细科目，所有案例的会计核算都落实细分到二级科目，具有很强的实操性，是一套理论和实际完美结合的作品。广大读者可以结合书中的案例和本单位的实际情况对本单位的业务事项进行梳理，形成自己单位的常用业务库，真正用于指导会计核算。

最后，衷心希望这套书能够成为广大行政事业单位财务人员的“良师益友”，成为大家学制度、用制度的工具书、必备书；也衷心希望更多的优秀财务人员加入中央国家机关会计领军人才这个大家庭，推进会计事业的改革和发展，服务经济社会，服务于我们的新时代！

是为序！

国家机关事务管理局财务管理司司长



前 言

随着中国特色社会主义市场经济的飞速发展，以及经济体制、财政管理体制改革的不断深化，为了适应权责发生制政府综合财务报告制度改革需要，规范事业单位会计核算，提高会计信息质量，根据《中华人民共和国会计法》、《中华人民共和国预算法》、《政府会计准则——基本准则》（以下简称《基本准则》）等法律、行政法规和规章，2017年10月24日，财政部正式印发了《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》），自2019年1月1日起施行。执行《政府会计制度》的单位，不再执行《事业单位会计准则》、《事业单位会计制度》、《医院会计制度》、《基层医疗卫生机构会计制度》、《高等学校会计制度》、《中小学校会计制度》、《科学事业单位会计制度》、《彩票机构会计制度》、《地质勘查单位会计制度》、《测绘事业单位会计制度》、《国有林场与苗圃会计制度（暂行）》、《国有建设单位会计制度》等制度。

新的政府会计制度体系兼顾了事业单位财务、预算、资产、成本等方面管理的需要，使事业单位的财务状况、事业成果、预算执行情况得到更为全面、真实、合理的反映；有机地统一了现行事业单位各项会计制度，有利于系统、完整地规范各部门、各单位的会计核算，提高政府会计信息的准确性、全面性、相关性、可比性和及时性，体现了事业单位会计方面的重大突破和创新。

为满足广大事业单位财务工作者的学习需要，我们根据《政府会计制度》、《基本准则》、具体准则以及固定资产准则应用指南，并结合近几年国家财政改革中的国库集中支付制度、政府收支科目分类、部门预算、政府采购、非税收入管理制度以及事业单位会计实务工作，编写了《〈政府会计制度〉核算指南——事业单位会计实务案例精讲》一书。

本书特点如下：

1. 体现政府会计改革的最新精神。本书共分为九章，第一章对事业单位执行《政府会计制度》进行总体说明；第二章至第七章主要围绕事业单位各

项经济业务，举例说明事业单位的资产、负债、净资产、收入、费用、预算收入、预算支出、预算结余的会计处理；第八章介绍事业单位年终清理结算与结账处理，以及事业单位财务报告编制方法；第九章对新旧会计制度衔接加以说明。

2. 注重会计理论与实务操作相结合。本书编写注重会计实务操作，尽可能做到深入浅出。在讲解事业单位日常经济业务事项按照《政府会计制度》进行会计处理的基础上，结合国库集中支付改革、部门预算管理和资产管理要求讲解相关会计处理。

3. 通过业务实例说明实务操作，并注意突出重点业务。本书时兼顾《政府会计制度》中业务举例和财务工作实际需求，收集整理了大量实际工作中的业务实例，并突出如何准确运用《政府会计制度》进行相应的会计实务处理，有利于会计人员参考学习和快速掌握最新的会计核算方法，进行实务操作。

本书可作为事业单位会计人员工作参考工具和培训教材，也可作为财经院校会计专业教学使用，有助于事业单位会计人员尽快掌握新制度的主要变化，规范执行《基本准则》、具体准则以及《政府会计制度》。

本书由中国气象局刘京平、中国财政经济出版社尉敏、科技部许娟、国家食品安全风险评估中心齐军共同担任主编；刘京平负责拟订、总纂全书及第三、五、九章撰写工作。其他章节具体分工如下：第一、八章由尉敏撰写，第二、四章由许娟撰写，第六、七章由齐军撰写，邯郸市人力资源与社会保障局许海燕对全书进行了审阅和指导。我们真心希望通过努力，为事业单位规范会计核算尽绵薄之力。书中不妥之处，恳请广大读者批评指正。

编者

2018年7月

目 录

第一章 政府会计制度概述	(1)
第一节 政府会计改革的必要性和重要意义	(1)
第二节 政府会计标准体系	(4)
第三节 政府会计核算的基本理论	(15)
第二章 资产	(63)
第一节 资产概述	(63)
第二节 货币资金的核算	(64)
第三节 应收及预付款项的核算	(84)
第四节 存货的核算	(104)
第五节 投资的核算	(121)
第六节 固定资产的核算	(142)
第七节 在建工程的核算	(161)
第八节 无形资产的核算	(174)
第九节 经管资产的核算	(193)
第十节 其他资产的核算	(225)
第三章 负债	(238)
第一节 负债概述	(238)
第二节 流动负债的核算	(241)
第三节 非流动负债的核算	(288)
第四章 收入与预算收入	(299)
第一节 收入与预算收入概述	(299)
第二节 财政拨款收入与财政拨款预算收入的核算	(300)
第三节 业务收入与业务预算收入的核算	(308)

第四节	调剂性收入的核算	(330)
第五章	费用及预算支出	(335)
第一节	费用与预算支出概述	(335)
第二节	业务费用与业务预算支出	(336)
第三节	调剂性费用与调剂性预算支出的核算	(393)
第六章	净资产	(399)
第一节	净资产概述	(399)
第二节	盈余及分配的核算	(400)
第三节	净资产调整的核算	(414)
第七章	预算结余	(422)
第一节	预算结余概述	(422)
第二节	资金结存的核算	(423)
第三节	财政拨款结转结余的核算	(432)
第三节	非财政拨款结转结余的核算	(442)
第八章	政府决算报告和财务报告	(461)
第一节	年终清理结算与结账	(461)
第二节	政府决算报告	(463)
第三节	政府财务报告	(474)
第四节	附注	(495)
第九章	新旧会计制度衔接	(508)
第一节	新旧制度衔接的总要求	(508)
第二节	财务会计科目的新旧衔接	(509)
第三节	预算会计科目的新旧衔接	(517)
第四节	报表新旧衔接及其他说明	(521)

第一章

政府会计制度概述

政府会计是指政府会计主体运用专门的会计方法对政府及其组成主体（包括政府所属的行政事业单位等）的资产负债、运行情况、现金流量、预算执行等情况进行全面核算、监督和报告的会计信息系统。长期以来我国政府领域实施的主要是以收付实现制为基础的预算会计，并不是真正意义上的政府会计。

第一节 政府会计改革的必要性和重要意义

我国现行的政府预算会计制度体系是适应财政预算管理的要求建立和逐步发展起来的，基本形成于1998年，其在宏观经济决策和财政资金的运行管理过程中发挥了重要的基础性作用。现行的政府预算会计制度体系主要涵盖了财政总预算会计、行政单位会计与事业单位会计，包括《财政总预算会计制度》、《行政单位会计制度》、《事业单位会计制度》等，以及医院、基层医疗卫生机构、高等学校、中小学校、科学事业单位、彩票机构等行业事业单位会计制度和国有建设单位会计制度等有关制度。

2010年以来，财政部适应公共财政管理的需要，先后对上述部分会计标准进行了修订，基本满足了现行部门预算管理的需要。

一、加快推进政府会计改革的必要性

现行政府会计制度具有以下主要特点：一是会计目标方面，偏重于满足

财政预算管理的需要，在一定程度上兼顾了单位财务管理的需要；二是在会计核算内容方面，核算范围较窄，侧重于预算收入、支出和结余情况的反映，资产负债状况无法得到全面、客观反映；三是核算基础方面，主要以收付实现制为基础，各项收入、支出的确认不是以应收应付而是以实际收到或付出为标准；四是在财务报告方面，主要提供的是反映财政总预算资金、单个行政事业单位、单项基金的预算收支执行结果等信息。

随着我国政府职能转变和公共财政体制的建立和完善，采用收付实现制为主、提供反映预算收支执行情况的决算报告的现行政府预算会计制度越来越难以适应新形势的需要，其缺陷逐渐显现，主要表现为以下几个方面。

（一）无法准确、完整地反映政府资产负债“家底”，不利于加强资产负债管理

现行政府预算会计制度体系主要以收付实现制为基础，其主要核算资金的收支节余情况，政府总预算和单位预算的收入支出差额只反映资金使用的余缺，其所核算的经济业务内容较窄，不能够将政府各项业务活动所形成的财政资源和财政责任都纳入会计核算、监督和报告范围之内，如实反映政府资产负债“家底”。比如，传统的总预算会计制度中，将所有对外权益性投资作为预算支出处理，没有进行投资资产的核算；对于政府投资的公共基础设施、保障性住房等项目，并未纳入行政事业单位会计账簿核算，最终未能在政府资产负债表中反映；对于许多已经发生的、需要在以后期间支付的现时义务并没有被确认为政府负债。

（二）无法全面、客观地反映政府运行成本，不利于科学地评价政府会计主体的运营绩效和受托责任的履行情况

在现行预算会计制度体系下，以收付实现制为基础来反映有关预算收入、支出及资金余缺情况，一般不核算成本，不计算盈亏，不能客观反映政府进行公共管理的运行成本以及资产负债情况，政府会计主体的运营绩效和受托责任的履行情况也难以进行科学地评价。在各个会计期间，以收付实现制为基础的决算报告所反映的收入与当期实际实现的收入往往有一定差距；同时而各期所列示的支出与当前实际运营的成本也相距甚远。例如，本期发生的购建机器设备等资本性支出，多个会计期间得以受益，在收付实现制下只能将其全部列为当期支出，而不能像权责发生制原则那样合理地分配到各个期间。因此，在现行预算会计制度体系下，收入与支出的比较既不能客观反映

行政事业单位的成本情况和资产负债情况，也不能全面反映其实际的运营绩效和效率。

（三）多项制度并存、会计核算标准不统一，导致政府财务报告信息质量较低

现行的政府预算会计体系下，既有《财政总预算会计制度》、《行政单位会计制度》、《事业单位会计制度》等制度，同时针对医院、基层医疗卫生机构、高等学校、中小学校、科学事业单位、彩票机构、国有建设单位等行业，又制定颁布了具有行业特色的会计制度，可谓体系庞杂、制度繁多。因上述制度存在内容交叉、核算口径不一等缺陷，导致各部门、各单位所提供会计信息的可比性较差，而通过汇总、调整编制的政府财务报告所提供的信息质量较低，不能全面、客观地反映政府性资金和资源的整体运行状况，一定程度上造成了政府性资金和资源在使用中出现行为不规范、效率不高效等问题，不利于对政府权力进行制约和监督。

综上所述，在新的形势下，立足国情，借鉴国际经验，加快推进我国政府会计改革势在必行。

二、加快推进政府会计改革的重要意义

近年来，来自政府、实务界、理论界等领域的专家、学者纷纷呼吁，我们要加快推进政府会计改革，建立能够如实反映政府资产负债等“家底”、成本费用等绩效及预算执行情况的政府会计体系。2011年，我国“十二五”规划纲要提出，要“进一步推进政府会计改革，逐步建立政府财务报告制度”；2013年，中共中央、国务院印发的《党政机关厉行节约反对浪费条例》中也明确要求，“推进政府会计改革，进一步健全会计制度，准确核算机关运行经费，全面反映行政成本”；2014年新修正的《中华人民共和国预算法》（以下简称《预算法》）“各级政府财政部门应当按年度编制以权责发生制为基础的政府综合财务报告，报告政府整体财务状况、运行情况和财政中长期可持续性，报本级人民代表大会常务委员会备案。”党的十八届三中全会更是从全面深化改革的战略高度，在《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》中明确提出要“建立权责发生制的政府综合财务报告制度”。

政府会计改革，是全面贯彻落实党的十八届三中全会精神和《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号以下简称《改革方案》)的重要成果,是服务全面深化财税体制改革的重要举措,对于提高政府会计信息质量、强化政府的公众受托责任、提高政府公共支出管理水平、增强政府财政透明度、提升行政事业单位财务和预算管理水平、全面实施绩效管理、防范财政风险、增强财政可持续性、建立现代财政制度等方面具有重要的政策支撑作用;同时,政府会计改革也有助于展现国家形象、更好地融入全球化竞争中。

第二节 政府会计标准体系

从世界各国政府会计改革的基本做法以及我国政府会计改革的研究和实践经验来看,政府会计改革的基本路径是,从政府财务报告的基石——政府会计准则的建立以及各政府组成主体实施准则入手,即建立政府会计准则,各级政府及其组成主体依据统一、规范的政府会计准则进行会计核算、编制财务报表,在此基础上,通过专门的会计方法和程序,合并形成真实、完整、准确的权责发生制的政府综合财务报告。

按照党的十八届三中全会精神和《改革方案》的要求,2015年以来,财政部相继出台了《政府会计准则——基本准则》(以下简称《基本准则》)和存货、投资、固定资产、无形资产、公共基础设施、政府储备物资等6项政府会计具体准则,以及固定资产准则应用指南。2017年10月24日,财政部印发了《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》(财会[2017]25号),自2019年1月1日起施行,鼓励行政事业单位提前执行。

我国的政府会计标准体系由政府会计基本准则、政府会计具体准则及其应用指南、政府会计制度等共同组成。

一、政府会计基本准则

为了积极贯彻落实党的十八届三中全会精神,加快推进政府会计改革,构建统一、科学、规范的政府会计标准体系和权责发生制政府综合财务报告制度,2015年10月23日,楼继伟部长签署财政部令第78号公布《基本准则》,自2017年1月1日起施行。

（一）《基本准则》的主要内容

在政府会计核算标准体系中，基本准则主要对政府会计目标、会计主体、会计信息质量要求、会计核算基础，以及会计要素定义、确认和计量原则、列报要求等做出规定。基本准则属于“概念框架”，统驭政府会计具体准则和政府会计制度的制定，并为政府会计实务问题提供处理原则，为编制政府财务报告提供基础标准。从会计规则角度而言，《基本准则》为在政府会计具体准则和政府会计制度层面规范政府发生的经济业务或事项的会计处理提供了基本原则，保证了政府会计准则体系的内在一致性。从会计主体而言，《基本准则》适用于各级政府、各部门、各单位（以下称“政府会计主体”），有利于消除各级政府、部门、行业 and 单位执行不同会计规范所导致的信息差异，打破不同部门、行业的藩篱，各政府会计主体都以统一规范的会计语言体系处理会计事务、参与政府治理，提高了政府会计信息的可比性。

《基本准则》共六章 62 条。

第一章为总则，规定了立法目的和制定依据、适用范围、政府会计体系与核算基础、基本准则定位、报告目标和使用者的、会计基本假设和记账方法等。

第二章为政府会计信息质量要求，明确了政府会计信息应当满足的 7 个方面质量要求，即可靠性、全面性、相关性、及时性、可比性、可理解性和实质重于形式。

第三章为政府预算会计要素，规定了预算收入、预算支出和预算结余 3 个预算会计要素的定义、确认和计量标准，以及列示要求。

第四章为政府财务会计要素，规定了资产、负债、净资产、收入和费用 5 个财务会计要素的定义、确认标准、计量属性和列示要求。

第五章为政府决算报告和财务报告，规定了决算报告、财务报告和财务报表的定义、主要内容和构成。

第六章为附则，规定了相关基本概念的定义，明确了施行日期。

（二）《基本准则》的实施对行政事业单位财务和会计管理的影响

《基本准则》是政府会计领域一次重大的制度变革，实施《基本准则》对于行政事业单位（以下称单位）财务和会计管理将带来以下显著变化。

第一，实施《基本准则》将有助于进一步规范单位会计行为，提高会计信息质量。《基本准则》要求按收付实现制对预算收入、预算支出和预算结余

进行会计核算，按权责发生制对资产、负债、净资产和收入、费用进行会计核算；同时对各个会计要素的确认、计量和列示等提出了原则性要求，对会计信息质量提出了明确的标准，有助于行政事业单位对各项经济业务或事项进行全面、规范的会计处理，不断提升单位会计信息质量。

第二，实施《基本准则》有助于夯实单位财务管理基础，提升财务管理水平。《基本准则》的实施，有助于单位贯彻落实国家各项预算管理要求，规范收支行为，夯实预算管理的基础，建立健全预算管理制度；有助于单位严格落实有关国有资产管理的规定，全面、真实反映增量和存量资产的状况，夯实单位资产管理的基础，完善控制国有资产流失的管理制度，提高单位国有资产管理绩效；有助于单位严格落实有关财务管理规定，增强公共管理意识，实现资金、资产和资源的科学合理配置，防范和化解财务风险，促进单位持续健康发展。

第三，实施《基本准则》将有助于全面、准确反映单位运行成本，科学评价单位绩效。《基本准则》要求单位按照权责发生制原则核算各项耗费，如计提固定资产折旧费用、无形资产摊销费用等，并要求编制收入费用表，合理归集、反映单位的运行费用和履职成本，从而有助于科学评价单位耗费公共资源、成本边际等情况，建立并有效实施预算绩效评价制度，提升单位绩效评价的科学性。

第四，实施《基本准则》将有助于全面反映单位的预算执行信息和财务信息，提高单位的财务透明度。《基本准则》要求单位在编制决算报告的同时，还要编制包括资产负债表、收入费用表和现金流量表在内的财务报告，全面反映单位的预算执行情况和财务状况、运行情况和现金流量等信息。各部门还要按规定合并所属单位的财务报表，编制部门合并财务报告，全面反映部门整体财务状况，并按照规定进行审计和公开。《基本准则》的实施，将显著提升单位财务透明度。

二、政府会计具体准则及其应用指南

在政府会计核算标准体系中，各项具体准则主要规定政府发生的经济业务或事项的会计处理原则，应用指南主要对具体准则的实际应用做出操作性规定。

根据《政府会计准则——基本准则》，财政部于2016年7月制定印发了《政府会计准则第1号——存货》、《政府会计准则第2号——投资》、《政府

会计准则第3号——固定资产》和《政府会计准则第4号——无形资产》四项政府会计具体准则；2017年2月印发了《政府会计准则第3号——固定资产》应用指南；2017年4月印发了《政府会计准则第5号——公共基础设施》；2017年8月印发《政府会计准则第6号——政府储备物资》。

六项具体准则的陆续出台，标志着政府会计准则体系建设工作继《基本准则》出台后又迈出了坚实一步。其重要意义在于：一是进一步了政府会计主体的会计核算，有助于提高会计信息质量；二是夯实了国有资产管理的基础；三是保障权责发生制政府综合财务报告制度改革的顺利推进。

（一）具体准则的制定原则

1. 以《基本准则》为依据

《基本准则》为在政府会计具体准则层面规范政府发生的经济业务或事项的会计处理提供了基本原则，六项具体准则依据《基本准则》制定，其适用范围、资产确认标准和计量要求等均与《基本准则》保持一致，保证了政府会计标准体系的内在一致性。

2. 与相关法律、法规、制度等充分协调

已经颁布的六项具体准则均贯彻了会计法、预算法和《改革方案》等法律法规的精神，并充分考虑了与现行行政事业单位国有资产管理办法、财务规则等相关规章制度的协调，比如，关于资产初始计量、置换、处置等业务的会计处理，均与现行行政事业单位国有资产管理暂行办法的相关要求相协调。

3. 借鉴企业会计经验并考虑政府会计的特点

六项政府会计具体准则立足于完善政府财务会计核算功能，在会计处理上采用权责发生制。因此，对于与企业会计共性的业务和事务，六项具体会计准则吸收和借鉴了企业会计准则的相关规定，但并不是照搬照抄，而是在充分考虑政府会计主体特点及其面临的环境基础上进行规范。比如，对外投资的确认和计量、资产在处置环节的会计处理等都充分考虑了政府会计主体的特点，与企业会计准则的要求有较大差别。

4. 适当地进行简化操作

考虑到政府会计核算现状、政府会计改革的变化力度、政府会计人员对权责发生制核算基础的接受程度，六项具体准则适当简化了某些会计处理规定，力求准则切实可用，便于实务操作。比如，固定资产折旧和无形资产摊销均不考虑有关的残值因素，且在折旧和摊销方法上一般要求采用年限平均

法或工作量法。

（二）具体准则规范的主要内容和范围

1. 存货准则

存货准则所规范的存货，是指政府会计主体在开展业务活动及其他活动中为耗用或出售而储存的资产，如材料、产品、包装物和低值易耗品等，以及未达到固定资产标准的用具、装具、动植物等。考虑到政府储备物资的取得、调拨、管理、处置、权属确定等与本准则规范的存货有较大不同，因此将其排除在存货准则范围以外。另外，考虑到政府收储土地规模较大且具有不同于一般存货的显著特点，也对其进行了范围排除。

2. 投资准则

投资准则所规范的投资，是指政府会计主体按规定以货币资金、实物资产、无形资产等方式形成的股权和债权投资，分为短期投资和长期投资。政府会计主体外币投资的折算，适用其他相关政府会计准则。另外，关于PPP模式中政府的投资，鉴于其涉及的核算内容较为复杂，财政部拟单独制定相关准则。

3. 固定资产准则

固定资产准则所规范的固定资产，是指政府会计主体为满足自身开展业务活动或其他活动需要而控制的，使用年限超过1年（不含1年）、单位价值在规定标准以上，并在使用过程中基本保持原有物质形态的资产，一般包括房屋及构筑物、专用设备、通用设备等。考虑到公共基础设施、政府储备物资、保障性住房为政府会计主体经营的资产，其使用目的和管理方式不同于一般固定资产，且这类资产规模较大，财政部另行规定相关准则。另外，自然资源资产的定义和内涵尚不明确，是否需要制定相关准则，需要做进一步研究。

4. 无形资产准则

无形资产准则所规范的无形资产，是指政府会计主体控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产，一般包括专利权、商标权、著作权、土地使用权、非专利技术以及其他财产权利等。

5. 公共基础设施准则

公共基础设施准则所称的公共基础设施，是指政府会计主体为满足社会公共需求而控制的，同时具有以下特征的有形资产：（1）是一个有形资产系统或网络的组成部分；（2）具有特定用途；（3）一般不可移动。公共基础设