

第5章

美国公共型基金会计

壹

普通基金和特种收入基金会计

第一节 普通基金和特种收入基金的基本概念

一、普通基金和特种收入基金定义及其比较

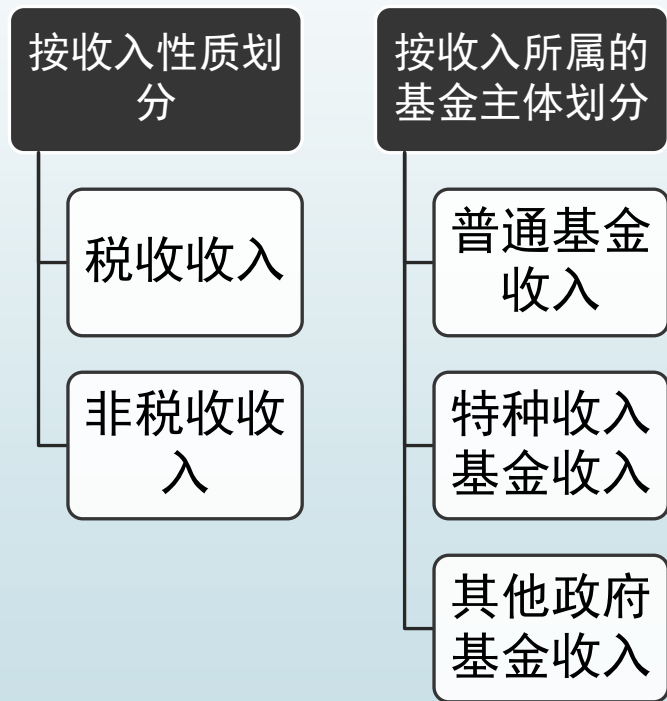
定义

普通基金：是指用于核算各级政府的一般行政管理活动和向公众提供的一般传统服务的财务资源及其融资。

特种收入基金：是指在特定的法律、规章或协议的规定下，用于核算那些具有特定的收入来源并指定用于特殊目的开支项目的普通政府财务资源。

二、政府基金的资金来源和基金支出

政府基金收入按照不同标准分类：



（一）普通基金的资金来源

普通基金收入（按来源）：

税收收入

执照和特许收入

政府间收入

服务费收入

罚没款收入

其他收入

（二）特种收入基金的资金来源

特种收入基金按来源不同：

- 各种税收
- 租金
- 专利使用费
- 政府间项目（财政补贴、共享收入等）



附：基金收入分类表（表4—1）

	分类标志	分类内容				例子	
基金收入	质收入性	税收收入				房产税、销售税、所得税等	
		非税收收入				执照和许可证收入等	
	收入所属的基金主体	普通基金收入	税收收入	按管理角度	自估税收收入	所得税收入、一般纳税收入、对销售烟草和酒类等征收税收收入等	
					额定税收收入	房产税收入	
				按管辖权	联邦税	——	
					地方税	房产税、所得税、拖欠税款的罚款和利息等	
			执照和特许收入				会计人员的从业资格证书、企业的营业执照收入
			政府间收入	补助收入		资本补助、运营补助	
				津贴收入		——	
				共享收入		销售税、烟酒税	
			服务费收入				司法费用、街道清洁费用、公共图书馆使用费等
			罚没款收入				由法院判决而处以的罚没收入、警察和其他执法人员对有关违法进行处罚而形成的罚没收入等
			其他收入				投资收益、无主之物收入、政府公共企业非转移支付收入、民间捐赠收入、固定资产销售收入
		特种基金收入	各种税收、租金、专利使用费以及政府间项目（财政补贴、共享收入等）				房产税及其他特定税费收入

◆ 定义：

基金支出，是指由本期运营、资本支出或偿债(除运营和剩余权益向其他基金转账之外)所引起基金财务资源的减少。

◆ 国外政府基金主要分类：

(1) 按**功能或项目**分类，可分为一般行政、公共安全、公共设施、公共卫生与福利、教育文化、资源保护、城市建设、经济发展与援助、偿债、政府间、其他等支出。

(2) 按**组织单位**分类，可分为法院、警察、监狱、其他政府组织等。

(3) 按**性质**分类，可分为本期营运支出、资本支出、偿债支出、政府间支出等。

（三）基金支出

三、普通基金和特种收入基金的经济业务

(一) 主要业务

1. 预算分录业务
2. 收入业务
3. 支出业务
4. 保留支出业务
5. 年末调整和结账业务
6. 特别业务



（二）普通基金和特种收入基金与其他基金和账户组的关系

1

普通基金和特种基金的
财务资源

2

政府依法向纳税人课征
的税收，并主要用于政
府当期运营活动而不是
用于资本项目支出或偿
还债务。

四、普通基金和特种收入基金的会计确认与计量

普通基金和特种收入基金的基本会计等式为：

“基金资产-基金负债=基金余额”

相当于

“流动资产-流动负债=基金余额”

五、普通基金和特种收入基金会计的预算分录

（一）预算和预算账户

- 预算账户，用来把正式批复的年度预算登记到一般分类账的账户，期末所有的预算账户须结平转出。

（二）预算分录的编制

1.初始预算分录

- **预算分录**，是指在财政年度之初，批准的预算要在账户中予以登记的会计记录，其所记录的货币价值应与对应的各预算项目保持一致。

典型预算分录：

借：预计收入

贷：拨款

预算基金余额

2.结账预算分录

- 在期末（通常是年末）需结平预算账户，使之余额为零。
- 结账预算分录的编制是通过编制其初始预算分录相反的会计分录来完成的。

（三）预算修订的账务处理

1. 预计收入的修订

- 记录批准增加收入预计数的分录，与初始预算分录相似：
- 借：预计收入
- 贷：预算基金余额
- 记录正式批准减少预计收入的分录与上面的相反。

2. 拨款的修订

- 拨款修正会因多种原因而引起，如基础建设成本的增加，不可抗力引起的市政设施毁损等；
- 需要不断地比较预算收入与实际收入、拨款与支出，并随环境变化而在需要时修订预算

第二节 普通基金会计 的账务处理和 报表编制

一、基金收入的账务处理

- 收入是除基金间转账和形成负债之外的基金财务资源的增加。

国外政府会计的普通基金收入主要包括：

- 税收、执照与许可收费、政府间收入、服务收费、罚没款收入、其他收入等。
- 政府普通基金的收入核算，是通过“收入”账户进行的，与其密切相关联的另一账户是“预计收入”账户。

（一）税收收入的核算

- 在税收收入中，**房产税**是地方政府的一项重要收入：只要估定财产价值和财产税率，就可以在征收之前确定预算年度纳税人应缴税额，一般采用**应计制记账基础**。
- 税收收入**入账时间**的确认，通常认为税款的征收应该以纳税人自行缴税款为主。
- 如果款项的收回拖延到正常收款时间之后，则尚未记录的重大收入应计提；
- 对应收税款中产生的备抵坏账和备抵税款折扣应冲抵收入。

（二）执照和特许收入的核算

执照和特许证明：

- 既包括公司、公用事业、专业 and 职业执照等商业类执照，也包括一些汽车、驾驶员、结婚等非商业类执照。

(三) 政府间收入的核算

政府间收入：

- ◇ 补助(中央政府对地方政府的补助)
- ◇ 津贴
- ◇ 共享的收入
- ◇ 收自其他政府部门代替税款的支付款。

(四) 服务费收入

大多数服务项目的收入应在提供商品或劳务时确认并记录为收入。

如果已提供服务，款项尚未收回，则应作为应计项目记录；

如果在提供服务前收到款项，则应记录为递延收入。

► 罚没款收入和其他收入发生频率和数额不固定

不属于——政府经常性收入

► 一般采用**现金制基础**确认，即在收到现金时确认收入。

（五）罚没款收入和其他收入的核算

二、基金支出的账务处理

- 支出，是除基金间转账外的各种基金财务资源的减少。
- 由于政府基金的主要计量核心是财务状况及其变动，通过这些基金筹措资金而从事的活动通常以“支出”的形式计划、批准、控制和评估。
- 支出是政府基金会计中主要的“流出”计量方式。

对政府基金进行具体的核算与管理，主要按政府基金的性质与支出项目分类：

- 资本支出
- 偿债支出
- 政府间支出
- 本期运营支出

（一）支出的会计分类

1.人员支出

- 政府应支付给公务员的薪金和各种形式的报酬，如工资、保险、养老金以及带薪假期等福利。
- 一般采用修正的应计制基础记录。

（二）支出的核算

2. 物料支出

- 对物料支出的会计核算主要有：
 - 物料的采购
 - 物料的领用
- 美国《政府会计准则委员会准则汇编》中，允许使用两种确认支出方法：
 - 消耗法
 - 采购法

3. 其他业务活动支出

(三)保留支出的核算

在政府部门购买物料用品或服务前，首先应递交正式的申请；

在申请批复后，采购意向就传达给供应方；

同时，政府部门应在合理的期限内组织款项以支付该笔或有负债。

保留支出的会计分录

政府部门根据普通基金拨款中包含的授权签署了订购合同时：

借：支出备付金
贷：支出备付金基金余额准备

在合同实现时再以相反分录注销，并以实际发生情况登记入支出账户。

支出备付金之间的类别

- 为了保证必要的可比性，拨款、支出、支出备付金之间的类别划分应该一致。
- 在许多州里，适应科学的财务管理的需要，人们往往采取一种较之法律要求的分类更为详细和具体的分类方式，具体明细账格式如表4-4所示。

(政府部门名称)

普通基金拨款、支出与保留支出明细账

表4-4 年度： 项目：

日期	摘要	支出备付金			支出		拨款	
		借方	贷方	未清	借方	贷方	贷方	可用余额

三、普通基金财务报表的编制

(一) 年末调整和结账

1. 年末调整

在收入方面，应对政府基金的投资收益和利息收入以及各种应收款进行调整。

在支出方面，应对短期借款利息，应计薪酬以及相关的保留支出金额进行调整。

2. 年末结账

进行结账程序时，需要结平预算账户（见第四章第一节）和收入、支出账户。

（二）资产负债表

在每一个财政年度末，政府需根据政府会计准则委员会的要求编制资产负债表，并且还需接受审计。

根据华纳市市政府本财政年度发生的业务，编制普通基金资产负债表，如表4-5所示：

（三）收入、支出和基金余额变动表

收入、支出及基金余额变动表应当包含所有能够影响基金余额变动的业务。

收入、支出
及基金余额
变动表
编制原理：

$\text{收入} - \text{支出} = \text{收入超过或低于支出的数额}$

$\text{收入超过或低于支出的数额} \pm \text{其他财务来源} = \text{基金余额净变动}$

$\text{基金余额净变动} + \text{期初基金余额} = \text{期末基金余额}$

表4-7 收入、支出和基金余额变动表-预算与实际

项目			
收入：			
税收			
执照和许可证			
政府间补助			
服务费			
其他			
收入总计			
支出：			
当期运营			
一般行政			
公共安全			
公共卫生和福利			
文化教育			

其他			
当期运营支出合计			
资本支出			
偿债支出			
支出总计			
收入超过支出			
其他资金来源或运用			
...			
收入和其他资金来源超过支出及其他资金运用			
期初基金余额			
期末基金余额			

第三节 特种收入基金会计的账务处理和报表编制

一、特种收入基金的账务处理

(一) 主要业务

- 道路维护基金
- 图书馆基金
- 上级政府限制性补助收入基金

(二) 会计实务

普通基金和特种基金会计的特别业务：

- 基金间的贷款
- 准外部交易
- 剩余权益转移
- 常规性资金转移
- 购置长期资产

二、特别业务的账务处理

（一）基金间的贷款

- 当基金之间发生借款或预付款业务时，收款方基金记为负债，而付款方基金记为债权。
- 核算期限为一年内的借贷业务时，账户为“应收××基金款”和“应付××基金款”；
- 超过一年的借贷业务，账户为“预收××基金款”和“预付××基金款”。

借出基金：

借：应收××基金款

贷：现金

借入基金：

借：现金

贷：应付××基金款

会计分录

基金余额储备

为反映当期财务资金中不能用于支出的信息，还需建立基金余额储备，即限制基金余额的使用。

借出基金的会计分录

借：非专用基金年余额

贷：对××基金预付款的储备

(二) 准外部交易

- 准外部性交易，是指在基金之间发生的收入和支出（或费用）的交易。

- **剩余权益转移**(Residual Equity transfers)可定义为“基金间非经常性的或者非常规的权益转移。

主要包括：

- 自普通基金向企业基金无偿提供的资金
- 在项目完成后、资本项目基金的剩余基金余额对偿债基金的转移
- 在支付了本金和利息之后，偿债基金的剩余基金余额对普通基金的转移。

（三） 剩余权益转移

- 所有不属于剩余权益转移的其他基金间转移(即常规性资金转移)都被称为业务转移(operating transfers)。
- 主要包括：
 - 普通基金对偿债基金所作的年度债务偿还
 - 普通基金给企业基金提供的业务补贴
 - 由普通基金对其应该承担的那部分建筑成本的支付等

（四）业务转移

- **长期资产**一般是指具有一年以上使用寿命的资产。
 - 政府会计中将长期资产的购置作为支出处理，同时大多数政府部门的固定资产都记录在固定资产账户组中。
 - 取得资产时，通常要借记资产类账户(如设备账户)，同时贷记为取得这些资产的资金来源账户；
 - 但是——这些资产不体现在政府型基金的资产负债表上，而是列示在这些政府的一般固定资产一览表上。

（五）购置长期资产

三、特种收入基金的财务报表

特种收入基金的总额将连同普通基金一起被并入：

合并资产负债表

合并收入、支出与基金余额变动表(含各种政府基金)

合并收入、支出与基金余额变动——预算与实际表。

当政府单位存在多种特种收入基金时，年终对外编报的综合年度财务报告中要求有包含：

特种收入基金的综合资产负债表

综合营运情况报表

综合预算与实际报表

貳

资本项目基金会计

学习目标

通过资本项目基金会计的学习，可以：

- 了解资本项目基金的特征和设置原因；
- 掌握资本项目基金的主要业务和相应的账务处理；
- 熟悉资本项目基金与其他基金和账户组的关系；
- 了解资本项目基金的编制基础；
- 熟悉资本项目基金的会计报表的种类，掌握会计报表的编制方法。

第一节 资本项目基金的基本概念

- 在政府会计中，各种政府基金所使用的长期固定资产可以通过两种途径获得：
- 一是通过普通基金和特种收入基金；
- 二是通过资本项目基金。

一、资本项目基金的定义

- 资本项目基金会计，是指用于核算政府建造或以其他方式取得的固定资产筹集和支用的财务资源，以保证法律限定用于此类资本项目的资金来源得以专款专用，同时为资本项目成本核算和成本控制提供方法。

一、资本项目基金的定义

- 政府可以为不同的工程项目和设施分别设立资本项目基金，并以单个资本项目基金作为会计报告主体。
- 资本项目基金的存续时间是根据项目购建周期相一致的，当资本项目构建完成时，资本项目基金使命终止。

二、资本项目基金的资金来源

- 支持资本项目基金的资金通常来自普通责任债务、法律上有偿还义务的税赋、政府给予的补助或分享收入、其他基金的业务转移、工程项目暂时未用资金的投资收益或私人捐赠等。
- 资本项目基金中的收入应当与其他资金来源的区别，并且资本项目基金日常处理及财务报告中应分别按这些来源渠道予以反映。

资本项目基金的财务资源

(一) 收入

资本项目基金的财务资源一般有：

- 专项税收收入
- 签发票据收入
- 政府间补助收入
- 社会捐助收入
- 投资收益

（二）其他资金来源

- 其他资金来源，是指除了收入以外的其他可以用于资本资产购建的资金来源。
- 来自债券的发行收入
- 基金间的转账收入

（二）其他资金来源

- 从会计的角度看，资本项目基金来自基金间转账收入在资本项目基金中形成可用财务资源的增加，但此类收入不增加政府整体的财务资源，只是政府整体财务资源内部在不同基金间的转移，因此该来源不能作为收入处理。
- 基金间转账和发行债券的收入应该在资本项目基金的“收入、支出及基金余额变动表”中的“其他资金来源”部分报告

三、资本项目基金的经济业务

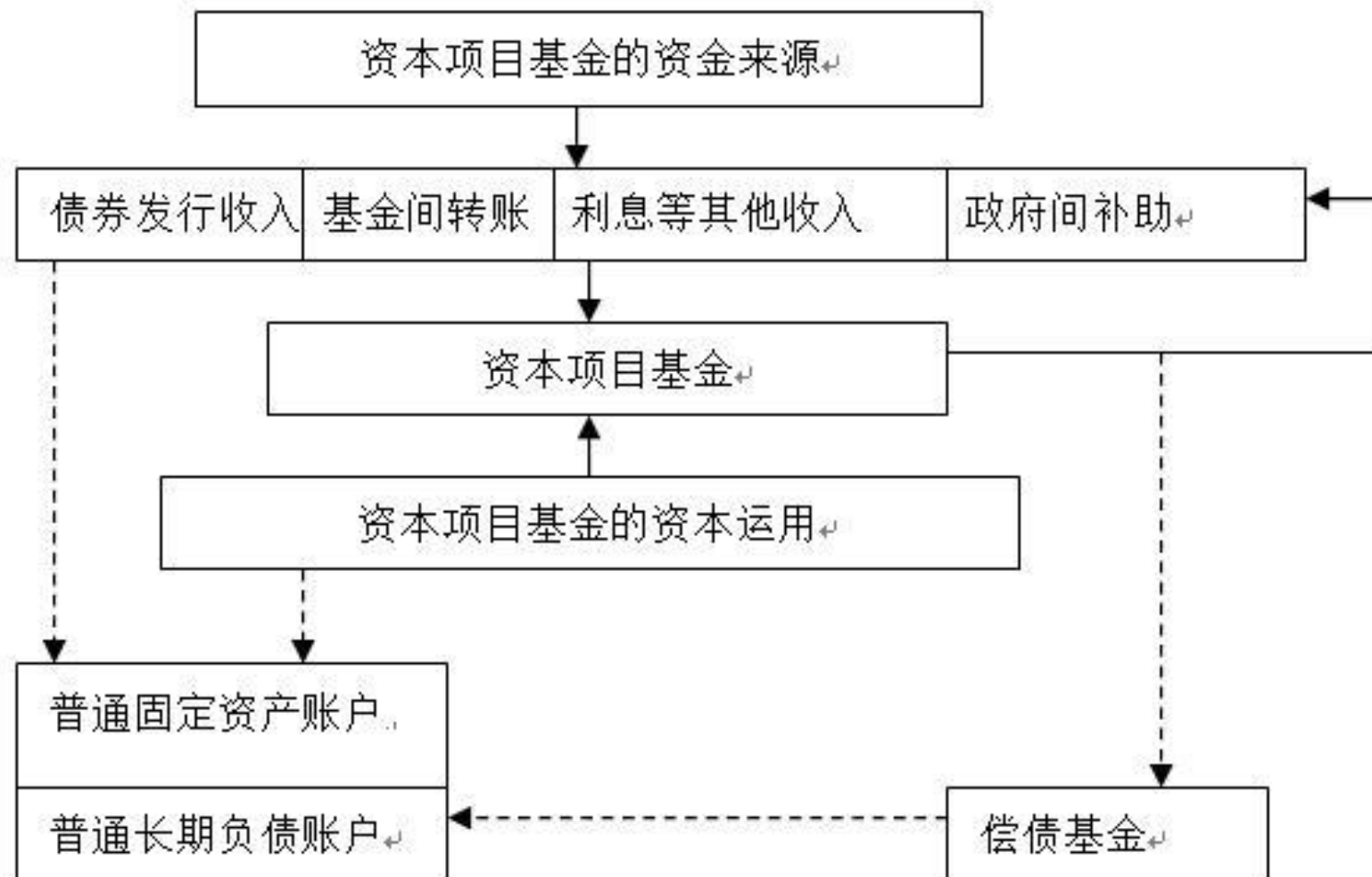
（一）主要业务

1. 资本项目基金的资金来源
2. 资本项目基金的资金运用
3. 资本项目基金的投资收益

（二）与其他基金和账户组的关系

- 资本项目基金核算通过取得（发行）债务、资本支出拨款或其他限定用于固定资产购建的资金来源所购建的普通固定资产。
- 资本项目基金资金来源可通过普通基金和/或特种基金取得；
- 资产的成本记入到普通固定资产账户组中。
- 长期负债在普通长期负债账户组中反映，并最终由财产税或其他特种税偿付。

资本项目基金—— 资金来源、资金运用以及其他基金和账户组的关系



四、资本项目基金的会计确认与计量

采用修正的权责发生制

其计量要点是——可用于开支的资金，即资本项目基金对近期可利用的资产以及对应于这些资产的到期债务的确认和计量只遵循是否“可利用于开支”的标准。

第二节 资本项目基金的账务处理和报表编制

一、预算控制

- 在资本项目基金中筹资的项目，通常会列入政府的长期资本预算计划，并分别按项目拨款，即拨款在每个会计年度末并不失效。

一、预算控制

- 在有些情况下，没有预算过程和拨款，政府也能提供充分的控制。
- 主要原因是：
 - (1) 一项基金只为一个项目提供资金；
 - (2) 约定说明书、投标、检验等已经为项目成本提供了充分的控制；
 - (3) 资本项目基金的业务活动通常是通过债券契约的规定条款和财政补贴拨款协议的条款等进行控制的。

二、主要业务的账务处理

- 对于需要资本项目基金融资的工程，要在政府的长期资本预算中做出计划，以工程项目为基础进行审批。
- 资本项目基金通常是根据资本项目计划总投资额分年编制预算。
- 例题见书

（一）年度结账

由于资本项目往往建设周期超过一个财政年度，所以存在跨年度核算的问题。

在政府实务中，可以结账也可以不结账。

如果年末不结账，可以编制结账分录工作底稿（见表5-1），以检查日常会计处理是否正确。

如果年末结账，则需编制结账会计分录，并且需记录在日记账和分类账中。

三、会计报表

资本项目基金（公路隧道项目）

试算表

+

表 5-1

某年 12 月 31 日

单位：美元

账户	结账前		结账分录		结账后	
	借方	贷方	借方	贷方	借方	贷方
现金						
投资						
应收利息						
应付偿债基金款						
应付利息						
预计收入-补助收入						
预计其他资金来源-发行债券						
预计其他资金来源-普通基金转入						
拨款						
收入-补助收入						
收入-投资收益						
其他资金来源-发行债券						
其他资金来源-普通基金转入						
支出-建筑设计费						
支出-工程支出						
支出备付金						
支出备付金基金余额储备						
非专用基金余额						
.....						

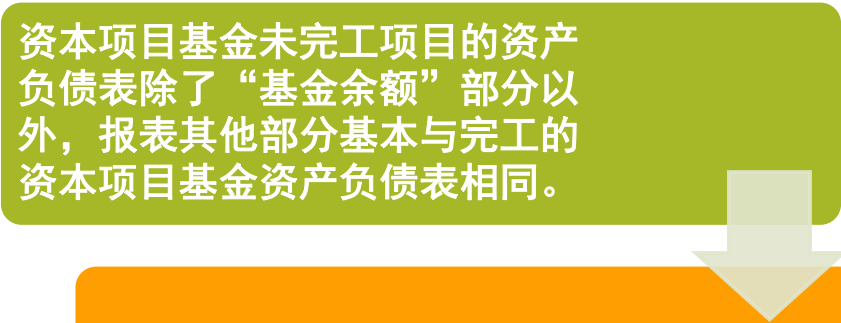
（二）会计报表

资本项目基金的财务报表：

- 收入、支出和基金余额变动表要求按收入和其他来源反映资本项目基金的收支情况；
- 资产负债表反映当期可支用的流动资产和流动负债以及基金余额，基金余额又分为已储备和未储备两部分。
- 资本项目基金报表的编制按照完工与否包括未完工项目报表编制和完工项目报表编制。
- 未完工项目编制的财务报表实质上是一种中期报表，但是根据有关会计准则需要编制相应的年度财务报表，即资产负债表（见表5-2）和收入、支出及基金余额变动表（见表5-3）。

1. 资产负债表

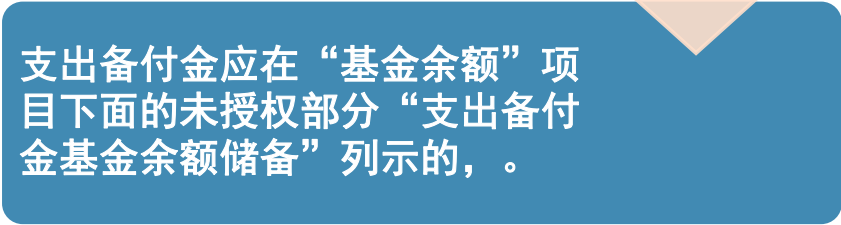
资本项目基金未完工项目的资产负债表除了“基金余额”部分以外，报表其他部分基本与完工的资本项目基金资产负债表相同。



基金余额项目主要分为已授权部分和未授权部分；



支出备付金应在“基金余额”项目下面的未授权部分“支出备付金基金余额储备”列示的，。



资本项目基金（公路隧道项目）

资产负债表

某年12月31日

单位：美元

表 5-2

项目	借方金额	贷方金额
资产：		
现金		
投资		
应收利息		
.....		
资产合计		
负债：		
应付偿债基金款		
应付利息		
.....		
负债合计		
基金余额：		
支出备付金基金余额储备		
非专用基金余额		
负债及基金余额合计		

资本项目基金（公路隧道项目）

收入、支出及基金余额变动表

3

表 5.3

某年

单位：美元

项目	发生额	合计
收入：		
补助收入		
投资收益		
支出：		
建筑设计费		
工程支出		
.....		
收入与支出的差额		
其他资金来源（运用）：		
发行债券		
普通基金转入		
转至偿债基金		
.....		
收入及其他资金来源与支出及其他资金运用的差额		
基金余额 年初		
基金余额 年末		

3.收入、支出和基金余额变动表-预算与实际表

- 政府单位应当在资本项目基金完工并办理决算时——

编制“收入、支出和基金余额变动表-预算与实际”

收入、支出和基金余额变动表-预算与实际

表 5.4	年	单位：美元		
项目	预算	实际	差异	
收入：				
补助收入				
投资收益				
支出：				
建筑设计费				
工程支出				
.....				
收入与支出的差额				
其他资金来源（运用）：				
发行债券				
普通基金转入				
转至偿债基金				
.....				
收入和其他资金来源与支出 和其他资金运用的差额				
基金余额 年初				
基金余额 年末				

在以单个资本项目作为会计报告主体时，政府单位在财政年度使用两个或连个以上的资本项目基金的，应编制合并基金报表以反映其财务状况。

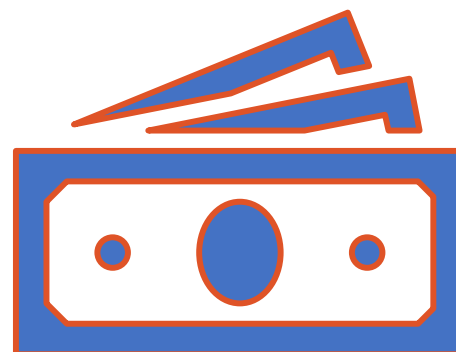
叁

偿债基金会计

学习目标

通过偿债基金会计的学习，可以：

- 了解偿债基金的定义和主要业务
- 掌握偿债基金的主要业务的账务处理
- 掌握偿债基金收支确认、计量和报告的特点
- 熟悉偿债基金报表的编制原理



第一节 偿债基金的基本概念

1

大多数政府都发行普通责任债券(General Obligation Debt)来筹集资金。

2

为了核算那些将用于偿付普通责任长期债务的本金和利息的资金的积累情况,需设立偿债基金。

一、偿债基金的定义

偿债基金，是核算政务活动中长期债务偿还活动的一个政务基金，被用来积累将用于偿付普通责任长期负债的本金和利息的资金。

偿债基金的数量因法律的规定有所区别：

1

任何形式的长期责任，
都可能要求设立一个
偿债基金

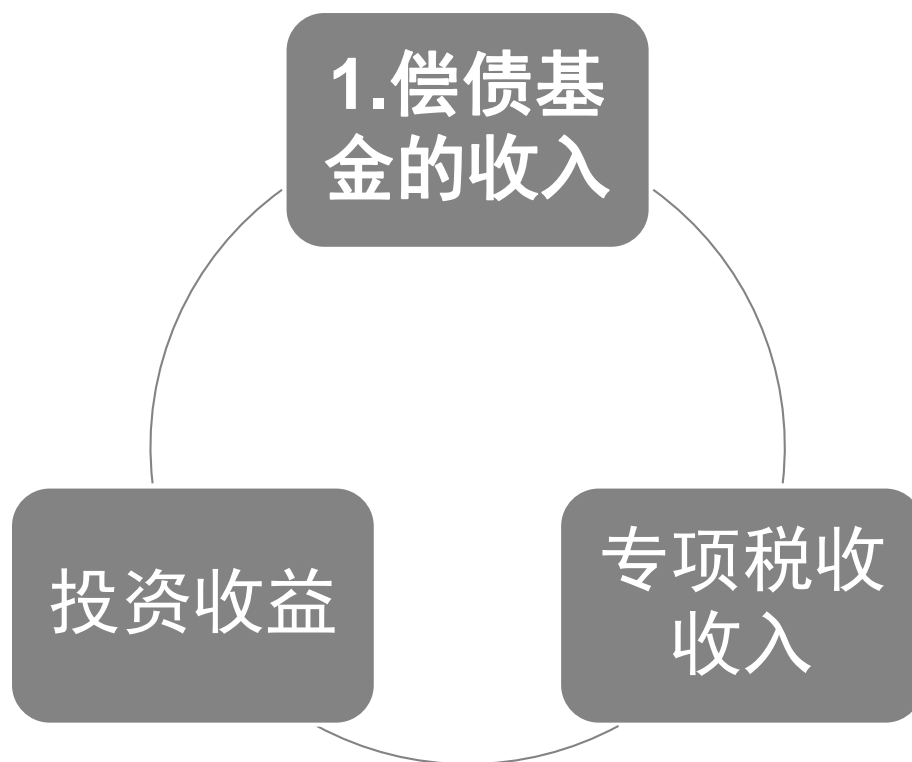
2

记录普通责任债务的
普通债券偿付基金

3

记录为清偿债务和支
付相关费用而留出若
干比例的所得税款的
特别所得税基金；

二、偿债基金的资金来源



二、偿债基金的资金来源

2. 偿债基金的其他资金来源

偿债基金中的其他资金来源，是指除了收入以外的其他可以用于偿还债务本息的资金来源。

包括：

基金间的
转账收入

债券的发
行溢价

(一) 主要业务



偿债基金中的具体时间根据债券契约或授权债券发行的法令的特殊要求有所区别。

1. 偿债基金的资
金募集

2. 偿债基金的投
资收益

3. 偿债基金本息
的清偿

4. 偿债基金业务
的手续费

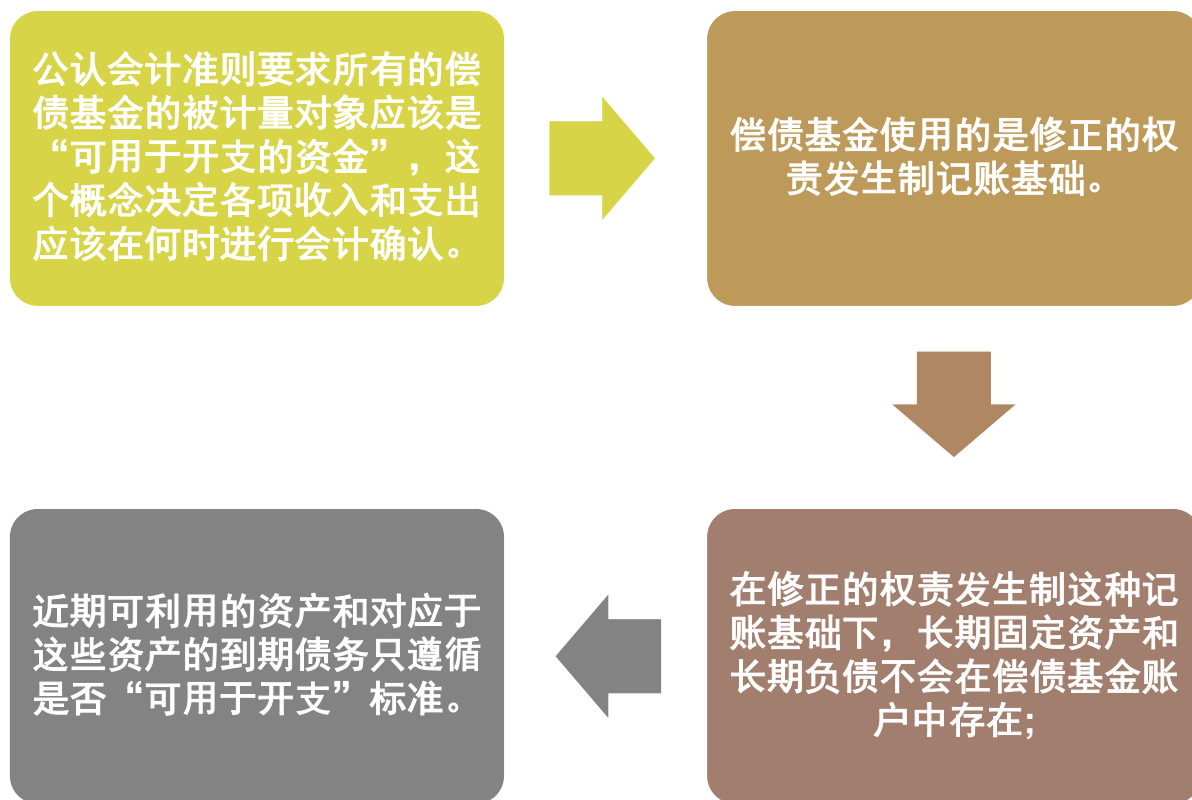
（二）与其他基金和账户组的关系

偿债基金中的其他资金来源可能会来自普通基金的转入。

长期负债在普通长期负债账户组中反映，并最终由财产税或其他特种捐税偿付；

发行债务取得的资产在普通长期固定资产中反映。

四、偿债基金的会计确认与计量



第二节 偿债基金的账务处理和报表编制

一、业务控制

- 由于偿债基金的运作一般是通过债券契约和预算授权的条款进行控制的，许多政府单位实际上并不为偿债基金编制预算记录。

二、账务处理

三、结账和会计报表

(一) 结账分录

- 在20xx年12月31日会计期间结束时：
- 首先，结清偿债基金的预算分录：

借：拨款	406 000	
预算基金余额	994 000	
贷：预计收入		1 200 000
预计其他融资来源		200 000

肆

普通固定资产与普通长期负债账户会计

学习目标

①了解普通固定资产和普通长期负债账户的定义和作用；

②熟悉普通固定资产和普通长期负债账户的确认、计量和报告的原理；

③掌握普通固定资产和普通长期负债账户的主要业务的账务处理；

④了解普通固定资产和普通长期负债账户与其他基金会计的联系和区别。

第一节 普通固定资产账户 和普通长期负债账 户的基本概念

一、普通固定资产账户

（一）普通固定资产账户的定义

- 普通固定资产账户（General Fixed Assets Account Group），是用以记录由普通基金、特种收入基金、资本项目基金和某些信托基金购置的固定资产的账户。

（二）资金来源

普通固定资产的资金来源：

- 各类政府型基金（普通基金、资本项目基金和某些信托基金）
- 不包括由权益型基金或那些使用固定资产创造收入的信托基金所购置的资产。

（三）主要业务

1.普通固定资产账户的主要业务

在普通固定资产账户中要记录所购置的资产及其出售、交换或报废的情况。

（1）固定资产的购置

（2）固定资产的清理

（3）固定资产的捐赠

值得注意的是，通常政府部门对这些普通固定资产都不计提折旧。

2. 普通固定资产账户与其他基金的关系

普通固定资产取得业务中的有关问题会涉及到若干个基金和账户组。

基金或账户组	核算内容与联系
普通基金或特种收入基金	核算通过拨款支用购建的普通固定资产，取得资产的成本记入到普通固定资产账户组中
资本项目基金	核算通过取得（发行）债务、资本支出拨款或其他限定用于固定资产购建的资金来源所购建的普通固定资产。取得资产的成本记入到普通固定资产账户组中。长期负债在普通长期负债账户组中反映，并最终由财产税或其他特种捐税偿付。
偿债基金	核算除由企业基金收入偿还的债务以外的债务的累积、债务本金与利息的清偿，发行长期债券的应计利息和溢价也包括在内。
普通固定资产账户组	核算由普通基金、特种收入基金和资本项目基金的支用所取得的普通固定资产的成本，通过资本租赁或接受捐赠取得的普通固定资产也包括在内。
普通长期负债账户组	核算除由企业基金收入偿还的债务以外的其他所有未到期的长期负债。资本的租赁的租赁费现值也包括在内。

（四）普通固定资产账户的会计确认与计量

普通固定资产
账户不是一个
基金

没有计量要点
和会计基准的
概念

二、普通长期负债账户

（一）普通长期负债账户的定义

“普通长期负债账户（General Long-Term Debt Account Group）”，即“普通长期负债账户”是用以记录所有的由政府普通基金和其他用于清偿债务的资金进行偿付的长期负债(主要是普通责任债务)。

需要注意的是——普通长期负债账户只用来报告债务的本金额，利息并不在这些账户中记录；

尚未支付的到期利息在提供债务清偿的基金中进行记录。

（二）普通长期负债账户偿还的资金来源

任何在将来需要支付的普通责任债务都可能记录在普通长期负债账户

但前提是该债务需用一般政府资金清偿。

（三）普通长期负债账户的经济业务

1. 普通长期负债账户的主要业务

（1）长期负债的发生

（2）长期负债的清偿

2. 普通长期负债账户与其他基金的关系

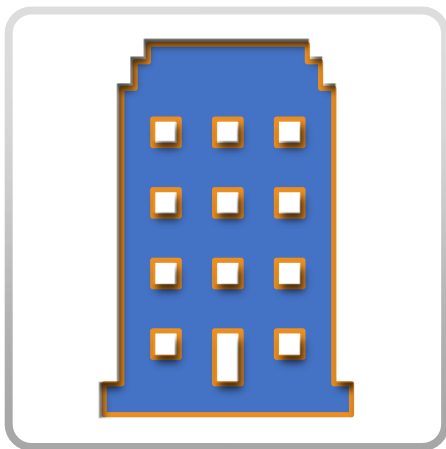
- 在大多数情况下，当发生长期债务时，如发行债券时或以分期付款的形式采购时，要在普通长期负债账户中记录负债；
- 偿债基金被用来记录长期债务本金和利息的支付。
- 当清偿债务时，清偿债务的基金将记录支出，同时应从普通长期负债账户中撤销相应的负债。

（四）普通长期负债账户的会计确认与计量

普通长期负债不是
基金

没有计量要点或会
计基准的概念

第二节 普通固定资产账户的账务处理



一、业务控制

- 建立普通固定资产账户是对实物资产本身提供会计控制；
- 对普通固定资产账户没有业务预算，这些资产的购置和处理要通过基金的营运预算和资本预算来进行控制。

二、主要业务的账务处理

普通固定资产账户主要业务

- 1.当购置固定资产时，需借记一个适当命名的资产账户，同时贷记一般固定资产投资账户，并注明作为该笔投资资金来源的基金名称。
- 2.当对资产进行清理时，需对前面的会计分录编制反转分录。
3. 固定资产要按照购置成本记账。
4. 在资产是被捐赠给政府的情况下，需按照估计的公允市价来进行会计记录。
- 5.如果内一个外部承包商来修建资产，项目的成本将由合同价格加上其他成本决定。
- 6.如果政府部门使用自己的人员、材料等来建造这项资产，记录的成本将是材料、劳务和发生的管理费用的总和。

三、结账和会计报表

- 普通固定资产账户具有连续性，所以在会计处理上没有必要编制年度结账分录。
- 对于普通固定资产账户，需编制普通固定资产一览表

政府单位可以编制以下报表：

- 按购置资产资金来源划分的普通固定资产一览表（表7-2）
- 按功能和业务划分的普通固定资产变动表（表7-3）

第三节 普通长期负债账户的账务处理

一、普通长期负债账户的业务控制

- **长期负债账户**只是被用来记录尚未清偿普通责任债务的本金；
- **新的普通责任债务**的发生和尚未清偿普通责任的本金偿还主要是**通过政府性基金的资本预算账户**进行控制的，对这些负债的记录是由各政府型基金的会计规则所决定的。

（一）会计核算的特点

普通长期负债账户的基本业务记录中，注意：

1. 在普通长期负债账户中只记录债务的本金；
2. 偿还负债时，该负债必须从普通长期债务账户账簿中予以撤销，并转到偿债基金；
3. 通常只有特定类型的债务记录在普通长期负债账户中，如分期还本债务、定期债券等。

二、主要业务的账务处理

对普通责任债务的记录分两步进行：

1.当债务发生时，需在普通长期负债账户中贷记(增加)负债，同时借记“应备偿债的基金用款”账户(或任何其他可提供清偿债务用款的基金账户)。

2.当清偿债务时，需在“应备偿债的基金用款”账户上登记余额减少(贷记)，同时借记“划拨偿债基金用款”账户(或任何为清偿债务划拨款项的基金账户)。

(二) 主要业务的会计核算

三、结账和会计报表

- 普通长期负债账户也具有连续性，会计处理上没有必要编制年度结账分录。

主要的普通长期债务一览表：

- 债券交易汇总表（见表7-4）
- 关于每只尚未清偿债券的列表和说明（见表7-5）
- 以后年度对清偿未付本金的现金流量要求（见表7-6）
- 其他普通长期负债一览表

华纳市
普通长期负债一览表
长期负债-债券交易

表7-4 截止到 12 月 31 日的 20××年度的债券交易汇总 单位：千美元

时间	普通责任
在 20××年 1 月 1 日应付的债券	
20××发行的债券	
已清偿的债券	
在 20××年 12 月 31 日应付的债券	
备注说明：	

资料来源：同前

华纳市
尚未清偿的普通长期负债的汇总表
在 20××年 12 月 31 日应付的组成部分

表7-5

说明	原始发行（千美元）	平均利率范围	尚未清偿款额（千美元）
普通责任债券：			
××年-××年的公共改良债券			
××年发行的普通责任偿债债券			
.....			
普通责任债券合计			

资料：同上

在这个报表上要列出一个包括尚未清偿的长期债务、已积累的将用于清偿发行债务的资金的清单。还需编制一张现金流量要求表（见表 7-6）。

表7-6 华纳市
现金流量要求-本金和利息
对分期偿还××年 12 月 31 日尚未清偿的所有债券的要求

年份	金额
20××年	
.....	
合计	

资料来源：同上

第五节 美国 政府财务报告的 编制与分析

学习目标

了解政府财务报告的
构成

熟悉汇总财务报表
的编制过程

熟悉综合财务报告
统计表数据归集过
程

熟悉政府财务报告的
分析框架

掌握政府财务报告的
财务分析方法

第一节 政府财务报告的基本概念

一、政府财务报告的定义

- 政府财务报告是报告主体对一定会计期间财务活动及至整个主体各项活动进行系统、全面的总结和报告。
- 为了达到控制特定资金的来源与运用以及考核政府整体财务状况的目的，美国实行日常基金为主体进行会计核算、期终以政府为主体进行财务报告。

第一节 政府财务报告的基本概念

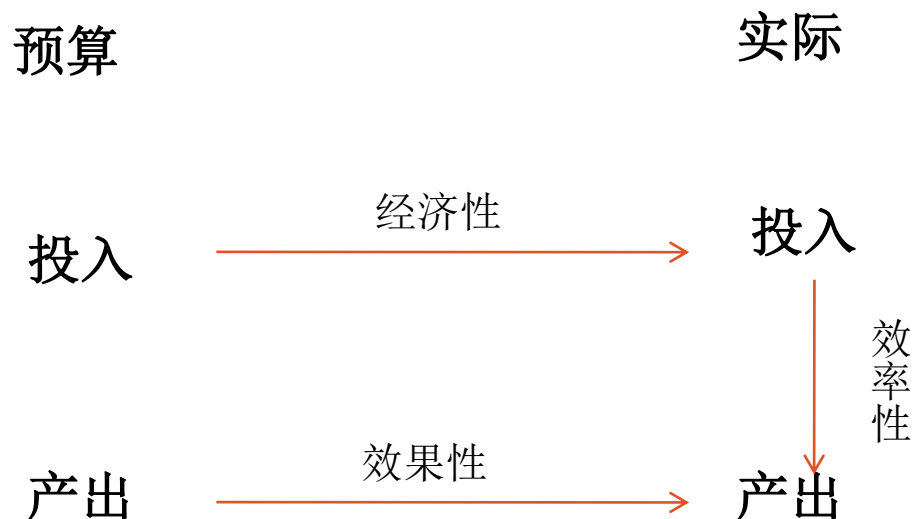
二、政府财务报告目标

- 提供满足报告使用者需求的信息，提供有助于广大使用者对资源分配做出决策以及评价主体财务状况、业绩和现金流量的信息，反映主体对受托资源管理责任，提供有助于预测持续经营所需资源、持续经营所产生资源以及风险和不确定性的信息。
- 政府财务报告应提供全面财务信息以帮助使用者评价政府的受托责任。
- 政府财务报告不仅要满足内部使用者的要求，更应该满足外部使用者的要求。

第一节 政府财务报告的基本概念

二、政府财务报告目标

- 合理评价政府的受托责任（accountability）
- 典型的方法——政府行为的“3E”状况：



评价政府的受托责任—3E评价法

- **经济性(Economy)**——以最低的资源耗费，获得一定数量和质量产出。从政府投资运作的经济性角度评价政府行为，确定政府的服务成本是否最优化。
- **效率性(Efficiency)**——从一个部门或一个项目的资源投入，力争取得最大的产出或确保以最小的资源投入取得一定数量的产出。政府行为的导向应该是在保证社会公平的基础上提高政府的效率，实现效率和公平的平衡发展，有效率的提供公共服务品。
- **效果性(Effectiveness)**——既定的目标实现的程度或一项活动预期的影响与实际影响之间的关系。

三.政府财务报告主体



政府财务报告编制包括两个层面：

一是政府各部门

二是政府整体

——各部门负责编制本部门年度财务报告，各级政府分别由各级财政部门编制本级政府整体财务报告。

——财政部负责汇总地方各级政府综合财务报告。

第一节 政府财务报告的基本概念

四、政府财务报告体系

- 一个全面、完整的政府财务报告体系，不仅仅能够使得广泛的政府财务信息使用者能够获得所需要的有关政府的受托责任、财务管理、偿债能力等各方面的信息，更主要的是能加强对政府的整体财务状况和工作绩效的监督。

第一节 政府财务报告的基本概念

四、政府财务报告体系

政府最终编制的是年度综合财务报告（comprehensive annual financial report）：

- 简介部分
- 财务报告正文部分
- 审计报告
- 通用财务报表
- 图表、单项基金和各类账户报表
- 合并报表

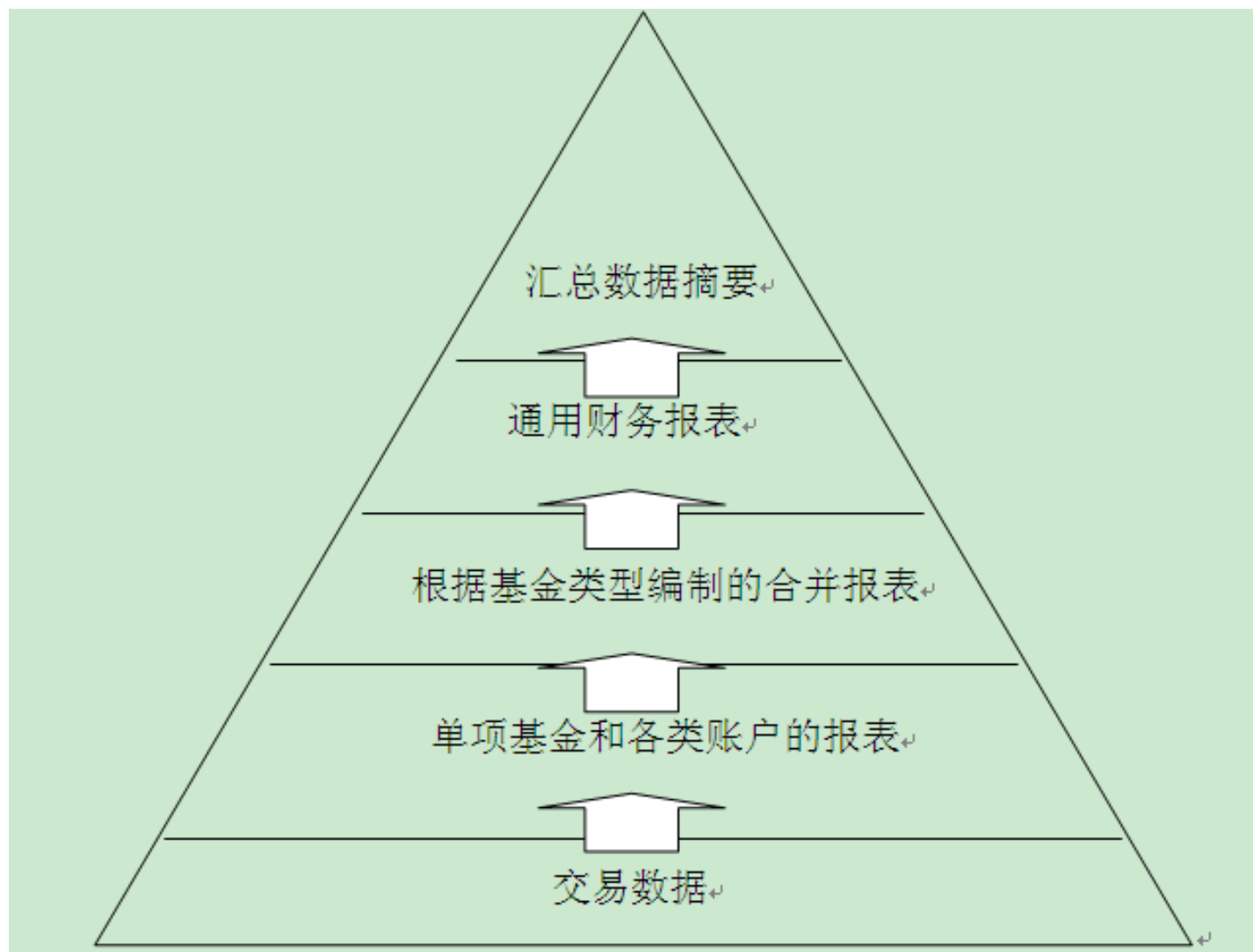


图10-1 综合财务报告统计表数据归集过程

第一节 政府财务报告的基本概念

五、政府财务报告体系

通用财务报表（general-purpose financial statement）：

- “汇总资产负债表”（所有类型基金和账户）
- “收入、支出和基金余额变动汇总表”（所有类型基金）
- “收入、支出和基金余额变动汇总对照表——预算值和实际值”（普通基金和特种收入基金）
- “汇总现金流流量表”（所有权益型基金）

权益型基金报告政府机构中从事类似于企业性质的商务活动，权益型基金收入主要不是依靠收入，而是取决于自身收费。权益型基金关注与资本资产有关的现金流量报告。

- 财务报表附注

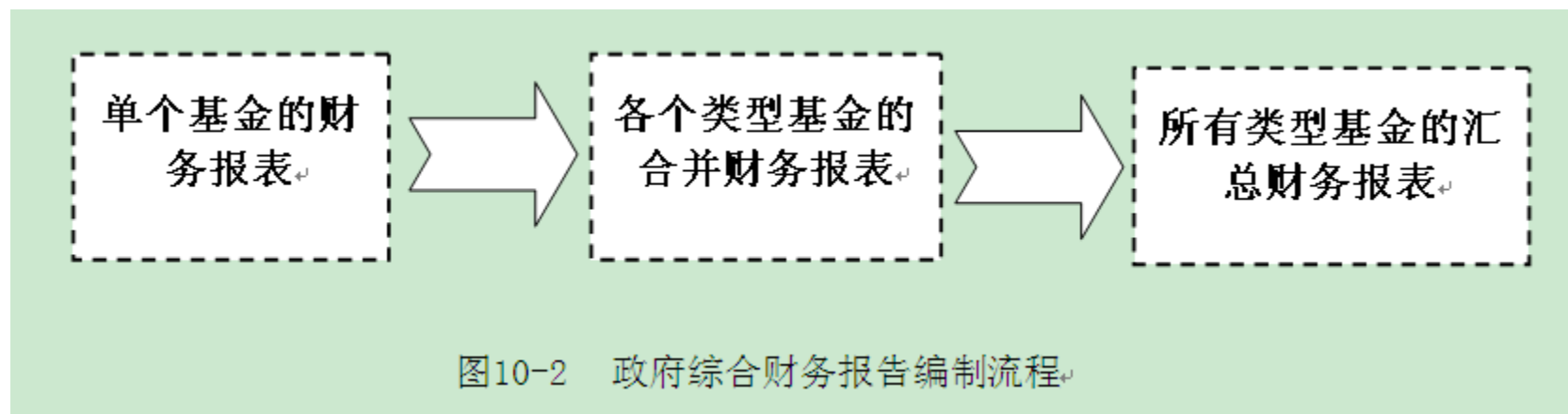
第一节 政府财务报告的基本概念

六、政府财务报告可靠性保障体系

- 政府财务官员协会（government financial officer association）颁发的财务报告可靠性证书（certificate of achievement for excellent in financial reporting）
- 标准普尔（S&P）等评级机构的评级
- 外部独立审计

第二节 美国政府财务报告的编制与分析

- 美国政府财务报告按照不同信息使用者的要求，建立详略程度不同的“金字塔”型财务报告结构。
- 每个层次的财务报表都附有财务报表附注，并可以单独对外报送。



第二节 美国政府财务报告的编制与分析

- 在帮助政府履行公共受托责任的总体目的下，美国政府财务报告体系包括：
 - (1) 审计报告
 - (2) 精简数据摘要
 - (3) 通用财务报表
 - (4) 联合报表，按基金和单独列示的组成单位编制
 - (5) 单个基金、固定资产、长期负债等报表
 - (6) 附表及补充信息

第二节 美国政府财务报告的编制与分析

- 美国政府会计要求编制和公布年度综合财务报告。

该报告由3部分构成：

（1）概况部分，包括目录表、咨询资料以及其他从管理角度看应该列入的资料；

（2）财务部分，包括审计报告、通用财务报表（或合并报表）、要求的补充信息、联合基金、单个基金以及账群报表和附表等；

（3）统计表，包括按职能分类的一般预算支出、按来源分类的一般预算收入等。

第三节 政府财务报表分析

一、政府财务报表分析框架

- 政府财务报表分析——以政府基本活动为对象、以财务报表为主要信息来源、以分析和综合为主要方法的系统认识政府的过程，其目的是了解过去、评价现在和预测未来，以帮助报表使用人改善决策。

财务报表分析：

- 起点——阅读财务报表
- 终点——做出某种判断（包括评价和找出问题）
- 中间——财务报表分析过程，由比较、分类、类比、归纳、演绎、分析和综合等认识事物的步骤和方法组成。

第三节 政府财务报表分析

(一) “3E”评价的基础

- “3E”评价的基础是业务活动表。评价政府活动的“3E”的关键指标，具体可以运用以下指标进行分析：
 - 1.支出/收入比率：以最小的支出获得最大的收入符合效率原则。
 - 2.收入构成分析—稳定的收入、暂时性收入：稳定的收入占总收入的比重越大，表明政府收入越稳定。
 - 3.支出构成分析—持续的支出、暂时性支出：关注持续性的支出有助于了解政府的资金支出的明细，了解资金的来龙去脉，便于更好的做成本效益分析。

第三节 政府财务报表分析

(二) 债务风险分析的基础

- 债务风险分析的基础——资产负债表和现金流量表。

评价债务风险的关键指标：

- 1.短期债务风险：速动比率、流动比率、现金流比率
- 短期偿债能力是偿还流动负债的能力，短期偿债能力的强弱取决于流动资产的流动性，即资产转换成现金的速度。
- 2.长期债务风险：资产负债率、负债结构、资产结构
- 长期偿债能力是指对债务的承担能力和对偿还债务的保障能力。

第三节 政府财务报表分析

（三）政府绩效评价标杆（benchmark）的选择：

国外政府绩效评估发展最具代表性的评估方法：

- 1.“3E”评价法：

“3E”评价法更强调成本的节约,强调经济性,这是“3E”评价法的根本价值准则。

- 2.标杆管理法：

体系比较全面，除了经济层面的指标外,还包括政府提供的公共产品如教育质量的比较评估，政府在公益性活动中所作努力的指标等。

- 3.平衡记分卡法（lance Scorecard, BSC）

把政府对社会发展所承担的眼前责任与长远责任结合起来，政府不仅要实现财政收支的平衡，更重要的是要承担起引导社会良性发展的重任。

第三节 政府财务报表分析

二、政府财务报表分析方法

- 财务报表分析——又称财务分析，以财务报表和其他资料为依据和起点，采用专门方法，系统分析和评价过去和现在的经营成果、财务状况及其变动。
- 财务分析的最基本功能——是将大量的报表数据转换成对特定决策有用的信息，减少决策的不确定性。

第三节 政府财务报表分析

财务报表分析的基本方法

(一) 纵向分析－趋势分析

——是通过观察连续数期的财务报表，比较各期的有关项目金额，分析某些指标的增减变动情况

(二) 横向分析－结构分析

——是指将财务报表中某一关键项目的数字作为基数(即为100%)，再计算该项目各个组成部分占总体的百分比，以分析总体构成的变化

(三) 目标分析－预算数和实际

——将分析期的预算数额作为比较的标准,实际数与预算数的差距就能反映完成预算的程度，可以给进一步分析和寻找潜力提供方向。

THE END
