

第三章 流量、存量和会计准则

本章介绍《政府财政统计》体系的流量和存量以及用于确定其记录时间、定值和记录的其他方面的会计准则。

一、前言

3.1 政府财政统计体系记录的所有数据要么是流量，要么是存量。流量是各单位的经济行为以及在会计期间内发生的、影响各单位经济状况的其他事件的货币表现。存量指一个单位在特定时间持有的资产和负债以及该单位的净值（等于总资产减总负债）。

3.2 政府财政统计体系记录的流量和存量是统一的，这意味着存量的所有变化都可以完全由流量说明。换言之，对于每一个存量来说，下述关系都是成立的：

$$S_1 = S_0 + F$$

其中， S_0 和 S_1 分别代表某一存量在会计期初和期末的价值，而 F 代表在这一期间影响该存量的所有流量的净额。更笼统地说，一个单位在某一时间持有的任何存量的价值是，该单位自第一次获得该存量以来所发生的影响该存量的所有流量的累积价值。

3.3 政府财政统计体系需要记录众多的流量。本章首先介绍流量的几个重要特点，这些特点是其分类和处理的基础。随后，本章对用于记录政府财政统计体系流量和存量的会计准则做了一般性的介绍。随后各章讨论了具体类别的流量和存量以及如何将一般的规则适用于这些流量和存量的记录。

二、流量的类别

3.4 流量反映经济价值的创造、转换、交换、转移或消失。它们涉及一个单位的资产、负债和净值的数量、构成或价值的变化。流量可以是一个单独的事件（例如，为购买商品进行现金支付），也可以是在一个会计期间发生的一系列事件的累积价值（例如，政府债券利息开支的连续累计）。所有流量都划为交易或其他经济流量。以下部分介绍这两类流量。

1. 交易

3.5 交易是两个单位之间依据相互协议进行的相互作用；或者是一个单位内部的行为，将这种行为作为交易处理具有分析价值。相互协议意味着各个单位事先知道并且同意，但是它并不意味着两个单位都自愿进行交易。一些交易（例如，纳税）是由法律强制实行的。虽然各个单位不能自由确定它们所缴纳的税款数额，但是纳税义务得到社会的公认和接受。因此，将纳税视为交易，尽管它是强制性的。同样，为了遵守司法或行政管理决定而有必要采取的行为可能不是自愿的，但是它们是在有关方面事先知道并同意的情况下进行的。

3.6 虽然大多数交易在两个单位之间进行，但是，在一些情况下，一个单位以两种不同的身份行事，将这种行为作为交易处理具有分析价值。这种行为被称为内部交易。将哪些内部行为作为交易处理是主观选择。本《手册》遵循《1993年国民帐户体系》的做法，将固定资本消耗、从库存调入生产过程的原料及供应品以及库存的其他内部变化作为交易处理。对于

一个单位所生产的、供自己使用的资产和广义政府单位生产并无偿或按不具有经济意义的价格分配给个人或整个社会的商品和服务，本《手册》没有遵循《1993年国民帐户体系》的做法。¹

3.7 每一项交易要么是**交换**，要么是**转移**。如果一个单位向另一个单位提供商品、服务、资产或劳动力，并且，作为回报，得到相同价值的商品、服务、资产或劳动力，那么该交易就是交换。²雇员报酬、购买商品和服务、产生利息开支、出售办公楼以及所有内部交易都是交换。

3.8 如果一个单位向另一个单位提供商品、服务、资产或劳动力，而不同时得到任何价值的商品、服务、资产或劳动力作为回报，那么该交易就是转移。通常，广义政府单位从事大量转移，它们可以是强制性的，也可以是自愿的。税收和大多数社会保障缴款都是政府单位强制其他单位进行的强制性转移。补贴、赠与和社会救济福利是广义政府单位向其他单位进行的自愿转移。

3.9 一些交易看来是交换，但实际上却是交换与转移的组合。在这些情况下，应将实际交易分割为两项交易，一项仅是交换，一项仅是转移。例如，广义政府单位可能按显然低于资产的市场价值的价格出售一项资产。应将这笔出售分为按资产的市场价值进行的交换和价值相当于资产的实际交易价值与市场价格之差的转移。³

3.10 税收作为转移处理，即使缴纳这些税款的单位可能受益于得到这些税收的政府单位所提供的服务。例如，任何人都可以分享集体服务（例如，公共安全）所提供的福利。此外，纳税人可能消费政府单位提供的某些单独服

务。但是，往往不可能在纳税与各个单位得到的福利之间确定直接联系。此外，一个单位得到的服务的价值往往与该单位所缴纳的税收数额没有什么关系。

3.11 非寿险的保险费和索赔也作为转移处理。⁴这类保险的保险费只有在保险单规定的事件发生时才使缴纳保险费的单位有权得到福利。也就是说，一个单位向另一个单位付款，以便使第二个单位承担第一个单位可能遭遇规定事件的风险。这些交易被看作是转移，因为第一个单位是否将得到任何福利是不确定的，并且，如果它确实得到福利，这些福利与以前支付的保险费的数额可能没有关系。非寿险包括不提供退休福利的社会保障计划和对政府雇员的雇主社会保险计划。因此，在政府财政统计体系中，政府单位得到的社会保障缴款和支付的社会保障福利作为转移处理。

3.12 还可以将全部交易分为货币交易或非货币交易。**货币交易**是这样一种交易，在这种交易中，一个单位进行支付或产生以货币单位表示的负债，另一单位得到付款或另一种也是以货币单位表示的资产。例如，商品往往是按每单位商品一定数量的货币单位购买的，社会保障福利往往是以固定数额的现金支付的。

3.13 所有其他交易都是**非货币交易**，但是，必须给它们指定一个货币价值，因为政府财政统计体系只处理以货币表示的流量和存量。给非货币交易指定的价值与同一数额的现金支付相比具有不同的经济意义，因为它们不是可自由支配的货币额。然而，为了具有一个全面的、统一的体系，有必要对非货币交易所涉及的项目指定最佳估计市场价值。

3.14 非货币交易可以是双方交易，也可以是内部交易；它们可以是交换，也可以是转移。易货交易、实物报酬和其他实物支付都是非货币交换。实物转移是非货币转移。第3.6段介

¹ 《1993年国民帐户体系》的第3.44至3.49段介绍了内部交易的范围。第3.23和3.24段进一步介绍了在《1993年国民帐户体系》中作为内部交易处理、但在本《手册》中不作为内部交易处理的行为。

² “提供商品、服务、资产...”一词包括一个单位允许另一个单位使用由第一个单位拥有的一项资产以及资产所有权的变化。利息和其他财产收入交易是交换，因为一个单位提供资产（例如，现金或其他支付手段），另一个单位提供一项资产的使用权。

³ 有关分割交易的综述，请参见第3.21段。

⁴ 更准确地说，支付保险费是获得一项金融资产。随着保险企业在保险单所涵盖的期间内赚取保险费，保险费转成转移支付。在《1993年国民帐户体系》中，将每一笔非寿险实际保险费的一部分看作是购买服务，而不是转移。在政府财政统计体系中，全部保险费作为转移处理，因为要估计其中的服务成份需要经济中各个部门的统计数据。

绍了内部交易。

3.15 在**易货交易**中，两个单位交换等价的商品、服务或除现金以外的其他资产。例如，一个政府单位可能同意以在工业区的一块土地向一家私人公司换取该政府将用作国家公园的另一块土地。

3.16 在以商品、服务或除货币外的其他资产向政府雇员支付报酬时，就出现**实物报酬**。雇主通常无偿或按低价向雇员提供的报酬包括膳食和饮料、制服、住房服务、交通服务和幼儿看护服务。

3.17 在以商品、服务或非现金资产而不是货币进行支付以结清一笔负债时，就发生**其他实物支付**。例如，如果纳税人将土地或固定资产的所有权转给政府，该政府单位可能同意了结一笔逾期的税收债权。

3.18 出于效率考虑或为了确保指定商品和服务得到消费，可采用**实物转移**而不是现金。例如，如果在自然灾害后以医药、食品和住房而不是以货币形式提供援助，可能更为有效并更为迅速。而且，广义政府单位可以提供实物形式的医疗和教育服务，以确保满足对这些服务的需要。

3.19 一些交易不是以它们表现出的形式记录的。相反，对它们进行调整，从而更清楚地反映其潜在的经济关系。政府财政统计体系采用三种调整：改变交易的流程、分割交易和重新确定交易的当事方。

3.20 在实际上是交易的一方的一个单位因行政管理安排而没有在实际会计记录中出现的情况下，需要**改变交易的流程**。例如，如果政府雇员参加退休计划，会计记录可能显示该政府单位代表其雇员直接向退休计划进行缴款。在这种情况下，有必要改变支付的流程，从而将其看作是政府向雇员进行支付，随后雇员向退休计划支付同样的数额。

3.21 **分割交易**是指将从有关各方的观点来看是一项交易的交易划分为两项或两项以上的交易，以便在政府财政统计体系中进行记录。例如，当广义政府单位根据财务租赁获得固定资产时，需要将定期支付的租赁付款分割为两项交易：本金偿还和利息支付。第3.9段介绍

的将实际交易划为交换和转移是分割交易的另一个例子。

3.22 当一个单位作为另一个单位的代理时，需要**重新确定交易的当事方**。例如，当一个政府单位征税然后将税收部分或全部转移给另一政府单位时，就可能出现重新确定交易当事方的情况。在这种性质的一些安排中，征收单位保留所征税收的一小部分，作为其征收工作的回报。所保留的数额作为征收单位出售服务处理。有关重新确定交易的当事方或将税收划归征收税收的政府还是受益的政府的指导原则，请参见第五章第5.24至5.28段。

3.23 政府财政统计体系对一些活动的处理不同于《1993年国民帐户体系》对相同活动的处理。例如，广义政府单位是非市场性生产者，这意味着它们通常在生产过程中消费经济资源，生产商品和服务，并随后无偿或按不具有经济意义的价格向整个社会或各个住户分配这些商品和服务。为了对生产进行全面的核算，这些产出的生产和分配都是《1993年国民帐户体系》必须记录的非货币交易。但是，政府财政统计体系侧重于政府的财务活动。由于根据定义，所生产的产出价值与分配价值相等，因此，有关广义政府单位的财务状况不会有任何变化。结果，出于政府财政统计体系的目的，不需要记录这些交易。与生产过程有关的交易（例如，雇员报酬和购买用于生产过程的商品和服务）影响广义政府单位的财务状况，政府财政统计体系对它们进行记录。尽管对一些活动的处理不同，但两个体系都包括改变存量的全部流量，从而资产负债表的全部变化都可以由所记录的流量说明。

3.24 随后的章节详细说明政府财政统计体系所记录的流量的准确范围。但是，一般而言，附录3说明了政府财政统计体系没有记录的《1993年国民帐户体系》的交易，这些交易包括：

- 非市场性商品和服务的产出和同步分配；
- 自己建造的固定资产的产出和生产这些资产的成本；

- 与广义政府单位管理的、提供退休福利的雇主社会保险计划有关的某些交易；⁵
- 反映外商直接投资收益再投资的交易。

2. 其他经济流量

3.25 其他经济流量是并非由交易造成的资产或负债的数量或价值变化。数量变化被称为**资产数量的其他变化**，或者，更简单地称为其他数量变化；价值变化被称为**持有收益和损失**。⁶在所有情况下，资产数量或价值的变化也指适当的负债变化。

3.26 资产数量的其他变化涵盖广泛的事件。为了在这里进行介绍，将这些事件分为3组。第一组包括涉及在资产负债表上添加或去掉一项现有资产或负债而这些资产或负债的数量或质量不变的事件。第二组包括改变资产的数量或质量的事件。最后一组包括资产分类的变化。

3.27 人们可能知道一个实体存在、但它却并不在广义政府单位的资产负债表上，因为其市场价值为零，例如，鉴于现有技术和相对价格，已探明、但在经济上却不可开采的地下资产储备。如果由于技术或相对价格的变化，市场价值变为正数，则记录一项其他数量变化，以便将该项目加到资产负债表上。相反，由于技术或相对价格的变化，一项资产不再是经济上可开采的，那么，可能需要将这项资产从资产负债表上去掉。

3.28 有广泛的事件可以引发这类流量。以下是一些例子：

- 由于技术进步或市场价格的上涨，地下矿藏可能变为在经济上可开采的。
- 道路的改善可能使某一森林的采伐成为可行。
- 一个建设项目在其完工前可能失去其经济合理性，部分完成的资产被放弃。
- 政府可能对一项发明予以专利保护。
- 由于债务人破产，债权人可能断定一项

金融债权不再能够收回。

3.29 第二组其他数量变化包括资产数量或质量的变化。发生这些变化是由于资产被发现、创造、毁坏、注消，或一个单位没收另一个单位的资产。这些事件的例子包括：

- 由大规模事件（例如，大地震或飓风）造成的资产的部分或全部灾难性毁坏。
- 森林和鱼群的数量因自然增长而增加。
- 矿藏和天然森林的数量因资产的实物开采而耗减。
- 专利随着时间的推移而失效。
- 雇主单边改变退休计划的福利结构。
- 通过堤防或其他海水屏障退海造地。
- 发现新的矿藏。
- 因未能缴纳税款、罚金或类似捐费以外的其他原因，在没有全额补偿的情况下，资产被政府单位没收。
- 因环境的破坏、侵蚀、森林砍伐或未预见到的淘汰造成的资产质量下降。
- 一块土地允许或指定用途的变化，例如从农业用地转向商业建筑场地。

3.30 第三组涉及因整个单位从一个部门重新分类到另一个部门或各项资产和负债从一个类别重新分类到另一个类别造成的变化。净值不会因分类变化而变化。

3.31 几个事件可能引起单位分类的变化。如果一个政府单位开始对其产出收取具有经济意义的价格，那么，它就成为公共公司。其全部资产和负债将从广义政府部门重新分类到非金融或金融公司部门。与此同时，广义政府部门的资产负债表上将加上价值等于重新分类的资产减负债后的金融资产净值，使其净值保持不变。相反，一个公共公司可能不再收取具有经济意义的价格并成为政府单位。也可能两个单位合并，或者，一个单位分为两个单位。

3.32 某项资产或某组资产也可能从一个类别重新分类到另一个类别，这往往是由于资产用途的变化。黄金从非货币黄金转变为货币黄金就是这样的一个事件。

3.33 资产和负债的持有收益和损失以及相应的净值变化是由这些资产和负债价格的变化

⁵ 第五章和第六章在有关社会缴款和社会福利的部分对这些交易进行了说明。

⁶ 《1993年国民帐户体系》也将持有收益和损失称为重新定值。

(包括汇率变动造成的变化)造成的。在概念上,持有收益和损失作为价格变化连续记录。

3.34 持有收益或损失的产生完全是由于在一段时间内持有一项资产或负债,而没有对其进行任何转换。它实际上可以适用于任何类别的资产,在会计期间内持有任意一段时间的资产都可能发生持有收益或损失。

三、会计准则

3.35 政府财政统计体系记录流量和存量的会计准则旨在确保该体系产生的数据符合编制经济统计的公认标准。正如本章随后指出的那样,除了合并以外,政府财政统计体系的会计准则与《1993年国民帐户体系》的会计准则相同。政府财政统计体系采用的准则与企业及政府在其财务报表中采用的准则也有许多类似之处。⁷以下部分介绍所采用的会计制度的类型、有关记录时间和流量与存量定值的准则以及其他各项议题。

1. 会计制度的类型

3.36 采用**复式记帐**记录流量。在复式记帐制度中,每一流量产生两笔等值的分录,传统上称作贷方分录和借方分录。借方是资产的增加、负债的减少或净值的减少。贷方是资产的减少、负债的增加或净值的增加。收入分录代表净值增加,作为贷方记录。相反,开支指净值减少,作为借方记录。

3.37 资产负债表汇编了一个单位或部门的资产、负债和净值。资产负债表和会计的基本恒等式是,资产的价值总额总是等于负债的价值总额加净值。采用复式记帐制度能够确保该恒等式正确。可能有几种影响资产、负债和净值的借方和贷方组合。例如,一个广义政府单位购买一项服务,在30天后付款,这将记录为开支(借方)和负债(应付帐款)的增加(贷

方)。因此,通过开支,净值减少,其数额与负债增加的数额相同,资产不受影响。随后的付款会记录为现金减少(贷方)和应付帐款减少(借方)。在这种情况下,资产和负债都减少相同数额,净值不受影响。

2. 记录流量的时间

3.38 流量一经确定,必须决定其发生的时间,以便汇编在某一会计期内全部流量的结果。虽然本节涉及确定流量的时间,但是该体系的统一性意味着资产负债表上记录的存量也受流量记录时间的影响。

3.39 确定交易时间的一个问题是,在一个行为开始发生与其最终完成之间往往存在较长的一段时期。例如,许多商品的购买从卖方与买方签订合同开始,然后开始生产所订商品,完成生产,从卖方所在地运输,抵达买方所在地,准备并邮寄发票,收到发票,核准付款,对逾期付款开始计息或为迅速得到付款而停止折扣,签发付款支票,买方邮寄支票,卖方收到支票,将支票存入卖方的银行,最终支票由卖方银行支付。即使这时,交易可能还没有完成,因为可能有退货权或担保索赔权。上述每一个不同点都具有一定的经济影响,并可能导致在政府财政统计体系中发生多项交易,但是每一笔交易只能有一个时间。

(1) 其他记录基础

3.40 总的来说,可以根据四种制度确定记录时间:权责发生制、到期支付制、承诺制和现金收付制。

3.41 在**权责发生制**下,流量在经济价值被创造、转换、交换、转移或消失时记录。换言之,经济事件的结果在事件发生的时期记录,而无论是否收到或支付了现金,或者是否应收到或支付现金。然而,经济事件发生的时间并不总是明确的。一般而言,事件的时间是商品的所有权发生变化的时间、提供服务的时间、产生纳税义务的时间、认可社会福利支付要求的时间或认可其他无条件债权的时间。

3.42 如果一个经济事件要求随后发生现金

⁷ 附录3更详细地讨论了政府财政统计体系与《1993年国民帐户体系》的统计数据之间的关系。本《手册》没有与财务会计标准进行近似比较,但是,建议在可能的情况下,将根据有关政府的国际会计标准编制的政府实体的财务报表与相应的政府财政统计报表相互协调。

流动（例如，通过信用购买商品和服务），那么，在权责发生制下确定事件的时间与现金流流动的时间之间的那段时期通过记录应收或应付项目过渡。例如，当广义政府单位通过信用购买商品时，在商品的所有权发生变化时，该单位借记存货帐户并贷记应付帐款。当进行现金支付时，广义政府单位借记应付帐款并贷记现金。

3.43 政府财政统计体系以权责发生制记录导致经济价值的创造、转换、交换、转移或消失的所有事件。因此，所有非货币交易都包括在按权责发生制编制的统计数据中。

3.44 在**到期支付制**下，造成现金支付的流量在可进行支付而不致产生额外费用或罚款的最晚时间记录，或者，在进行现金支付时（如果这更早的话）记录。正如权责发生制一样，如果一笔付款在到期之后支付，那么其间的差距通过记录应收项目过度。如果一笔付款在到期前支付，则不必记录应收项目。可以记录非货币流量，也可以不记录非货币流量，这取决于会计制度的目标。

3.45 在**承诺制**下，流量在广义政府单位承诺进行一笔交易时记录。通常，这一制度仅适用于资产、商品和服务的购买，包括雇员报酬。记录时间一般是在广义政府单位发出购货订单时。不适用承诺制的流量必须根据其他三种制度之中的一种进行记录。可以记录实物交易，也可以不记录实物交易。

3.46 在**现金收付制**下，流量在收到或拨付现金时记录。虽然可以记录非货币流量，但是采用现金收付制的大多数会计制度不记录非货币流量，因为重点是现金管理，而不是资源流量。

（2）政府财政统计体系采用权责发生制的原因

3.47 政府财政统计体系采用权责发生制，主要是由于（在权责发生制下）记录时间与资源实际流动的时间相符。结果，权责发生制最好地估计了政府财政政策的宏观经济影响。在现金收付制下，记录时间可能严重偏离有关经济活动和交易的时间。例如，在债券到期前不

会记录对零息债券支付的利息，而债券可能在这项开支产生后许多年才到期。到期支付制往往在资源流动发生之后记录交易，尽管在大多数情况下它缩短了现金收付制所允许的很长的时滞。承诺制的记录时间在资源实际流动之前。

3.48 由于记录全部资源流动（包括内部交易、实物交易和其他经济流量），权责发生制提供最全面的信息。此外，这种全面记录使得统一流量与资产负债表的变化成为可能。一般而言，采用到期支付制、承诺制或现金收付制的帐户限于货币交易。

3.49 在强制性付款没有在支付到期日之前进行支付时，则出现支付拖欠。由于到期日总是与权责发生制下确定流量的日期相同或比权责发生制下确定流量的日期要晚，因此，全部拖欠都包括在按权责发生制编制的统计数据中。但是，如果没有补充信息，可能难以估计相对于正常的支付拖延来说，拖欠在应付帐款总额中所占的比重。根据定义，到期支付制将明确反映通过信用进行购买带来的拖欠，但是，如果没有补充信息，因未能按计划偿还债务（例如，贷款和非股票证券）造成的拖欠不明显。在承诺制下，拖欠信息的提供与权责发生制下相同。在现金收付制下，当广义政府单位不对通过信用进行的购买予以付款或不遵守偿还债务的条件时，对帐户没有影响。因此，除非编制特别的数据，否则没有关于拖欠的信息。

3.50 对于任何单位的经营来说，流动性管理至关重要。但是，并不一定要采用现金收付制来满足这一需要，因为权责发生制并未丢掉有关现金流的信息。通常编制单独的现金流量表。此外，在现金收付制下，由于缺乏有关拖欠的信息，可能难以评估偿付能力和未来的现金流量。

3.51 采用到期支付制、承诺制或现金收付制的帐户通常不在非金融资产的开支和获得之间进行区分。在权责发生制下，单独记录非金融资产的获得，在经营活动中使用这些资产的开支与使用这些资产的时期相匹配，而不是与获得这些资产的时期相匹配。

3.52 此外，其他主要宏观经济统计体系（国民帐户、国际收支和货币与金融统计）都采用权责发生制。因此，政府财政统计体系采用权责发生制便于同时使用来自两个不同体系的统计数据。

3.53 尽管权责发生制有种种好处，但是它可能比其他制度更难以执行，并需要进行更多的估计。例如，一个政府单位可能难以知道它有权享有的税收收入的全部数额，因为这些数额可能取决于一些交易和其他事件，而该政府不是这些交易和事件中的一方。

(3) 权责发生制的执行

3.54 作为一般的规则，在权责发生制下，流量在与一个事件有关的经济利益已流向或流出有关单位时记录，或者当未来利益很可能流向或流出该单位并且可以可靠地衡量该事件的货币价值时记录。以下段落介绍采用权责发生制的更具体的指导准则。

3.55 税收和其他强制性转移应在使政府对税收或其他付款产生权利的活动、交易或其他事件发生时记录。这一时间并不一定是作为征税对象的事件发生的时间。例如，对资本收益缴纳税收的义务通常在出售资产时发生，而不是在资产升值时发生。

3.56 要估计来自税收和强制性社会保险缴款的收入，必须考虑许多不确定性。主要的不确定性是得到收入的政府单位往往并不是交易或造成纳税或强制性社会保障缴款义务的其他事件的一方。结果，其中许多交易和事件永远得不到税务当局的注意。税收和社会保险缴款收入不应包括那些假定政府知道就可能从这些未报告事件中获得的收入数额。换言之，只有那些由税款核定和申报单、海关申报单和类似文件证明的税收和社会保障缴款才被看作是政府单位带来收入。

3.57 此外，一些已经核定的税收和社会保险缴款往往未被征收。将政府单位实际上不会征收的数额计入收入是不恰当的。因此，核定额与预计的征收额之间的差额代表没有实际价值的权利，不应记为收入。作为收入记录的税

收和社会保障缴款的数额应是实际上征收的数额。但是，实际征收可能发生较晚（有可能晚很多）。

3.58 如果对具体交易或事件征税，则在这些交易或事件发生时进行记录，即使这些时间可能与实际向政府缴纳税款的时间不同。例子有销售税、增值税、进口税和遗产与赠与税。

3.59 原则上，所得税和以所得为基础的社会缴款应归入获得所得的时期，即使在会计期末与可以确定实际负债的时间之间可能存在很长的时滞。但是，实际上可以有一些灵活性。特别是，作为与一般原则的一个实际偏离，从源扣减的所得税（例如，所得税从源预扣法和定期预付所得税）可以在纳税的时期记录，所得的任何最终税收负债都可以在确定负债的时期记录。

3.60 所得税通常是对全年获得的所得征收。如果编制月份或季度统计数据，可利用有关季节性活动的指标或其他适当指标对年度总额进行分配。

3.61 对某些财产的所有权征收的税收往往是以该财产在特定时间的价值为基础的，但却被看作是在全年或拥有该财产的那段时期（如果不到一年的话）连续累计的。类似地，对使用商品或获得使用商品或从事活动的许可征收的税收往往与某一时期有关，例如，在某一时期内经营一个企业的许可。

3.62 一些强制性转移（例如，罚金、罚款和财产罚没）是在某一时间确定的。这些转移在政府对这些资金具有合法权利时记录，这可能是在法庭提出判决或公布行政管理裁决时。

3.63 确定赠与和其他自愿转移的记录时间可能十分复杂，因为存在各种合格性条件，它们具有不同的法律效力。在一些情况下，当潜在的赠与接受者满足某些条件时（例如，为某一目的事先产生开支或立法得到通过），它就具有合法权利。这些转移在所有的要求和条件都得到满足时记录。在其他情况下，赠与接受者从未对捐助者具有权利，则应在现金支付时记录转移。

3.64 来自准公司收入的股息和提款在宣布应支付这些款项时记录，或者，如果没有事先

宣布，应在实际发生时记录。

3.65 商品和非金融资产的交易在法律所有权发生变化时记录，法律所有权的变化可能取决于出售合同的条款。如果不能准确确定这个时间，可以在实物所有权或控制权发生变化时记录。例如，在金融租赁中，当承租人控制一项资产时，则认定所有权已经发生变化。

3.66 服务交易通常应在提供服务时记录。如果一项服务（例如运输）是在具体时间提供的，那么就在这一时间记录该项交易。其他服务是连续提供或发生的。例如，经营租赁、保险和住房服务是连续的流量，并且，在概念上，只要这些服务正在提供，就连续记录。更实际地说，归入一段时期的服务的价值是以在这段时期提供的数量为基础的，而不是以需要进行的付款为基础的。

3.67 其他几类交易也与连续发生的流量或在较长时期内发生的流量有关。例如，固定资本消耗在固定资产可用于生产目的的整个时期内连续累计，利息在债权存在的时期连续累计。通常，有息债权要求定期进行利息支付。但是，这些支付减少在以前时期已积累的负债，并且，它们不是开支交易。

3.68 存货的增加在通过购买、生产或以其他方式获得产品时记录。提用库存在产品出售、在生产中消耗或以其他方式放弃时记录。在制品库存的增加作为生产收入连续记录。当生产完成时，累计到那一时点的生产成本转入制成品库存。

3.69 使用商品或服务的交易在商品或服务进入生产过程时记录。对于商品来说，这一时间可能大大不同于获得这些商品的时间。在此期间，它们划为库存。

3.70 许多类别的金融资产（例如，证券、贷款、货币和存款）的交易在法律所有权发生变化时记录。在一些情况下，一项交易的各方可能认为所有权的变化发生在不同日期，因为它们在不同时间获得证明该交易的文件。这种差异往往是由清算过程造成的，或者是由支票邮寄的时间造成的。对于可转让存款和其他应收或应付帐款来说，这种“在途资金”所涉及的数额可能很大。如果两个广义政府单位就一

笔交易存在异议，那么记录日期是债权人记录这笔交易的日期。

3.71 各类应付和应收帐款（例如，普通应付帐款、应付利息和应付工资）由相应的交易（例如，通过信用购买商品、利息开支和雇员报酬）造成。这些债权被看作是在相应的流量发生时出现。

3.72 正如前面说明的那样，存在各种其他经济流量。它们可以在某一时点发生或在一段时期内连续发生，这取决于流量的性质。例如，火灾在某一具体时间毁坏了一项资产，而持有收益和损失随着价格的变化而连续发生。

3. 定值

3.73 所有流量和存量都应按商品、非现金资产、服务、劳动力或资本实际交换或可以交换的现金数额定值。这些价值被称作**当期市场价格**或价值。流量应根据前一节介绍的指导准则按记录日期的现价定值。存量应按资产负债表日的现价定值。

3.74 一般而言，以货币表示的流量在其发生时可按实际价值记录，因为假设该价值是当期市场价值。正如第3.9和3.21段介绍的那样，一些以货币表示的交易需要分割为两笔交易。在这种情况下，两笔交易的价值总额必须等于实际发生的一笔交易的货币价值。如果一个政府单位以低于市场价值的价值出售一项资产或以高于市场价值的价值购买一项资产，这笔出售或购买应按真实的市场价格定值，并将剩余数额估算为转移。通常，这种性质的交易的安排使人们不可能准确估计真实的市场价值。然而，只要可能，应进行估计。

3.75 对于在活跃的市场上进行交易的资产和负债（最常见的某些金融资产及其相应的负债）来说，可以得到其存量的当期市场价值。正如第3.79段介绍的那样，类似于非货币流量，需要估计其他资产和负债的当期市场价值。

3.76 一些金融资产和负债（例如，债券）具有名义价值和当期市场价值；为了某些目的，有关存量名义价值的补充数据可能有所帮

助。⁸但是，这些资产和负债的交易应按实际支付的价格定值，而不是按名义价值定值。类似地，在资产负债表上进行记录时，这些资产和负债的存量应按当期市场价值定值。

3.77 当一个单位出售某物而在很长的时间内没有得到相应的付款时，出现可能需要定值调整的另一类实际交易。如果以这种方式发放的贸易信贷的数额很大，那么，应通过适当的贴现率降低这笔销售的价值，并且，在实际付款之前应计利息。

3.78 以外币表示的流量按发生时的汇率转换成本币，存量按资产负债表日的汇率转换成本币。应采用买入汇率与卖出汇率之间的中间价。通过信用进行的以外币表示的购买或销售的本币定值可能不同于随后现金支付的价值，因为这期间汇率发生变化。两种交易都应在交易实际发生的日期按当期市场价值定值，汇率变化造成的持有收益或损失应记入收益或损失发生的时期。

3.79 必须估计还没有按当期市场价值表示的流量的价值，例如，易货交易。此外，许多存量的当期市场价值不易得到，必须进行估计。下列清单表明几种可能的估计。在某一情况下选择哪种方法取决于所掌握的信息：

- 可根据来自市场的价值估计交易的价值，在这些市场上类似交易在类似条件下进行。还可以使用在会计期末进行的涉及类似资产的市场交易估计某些存量（主要是金融资产）的价值。
- 可采用类似的新商品的市场价格，并针对固定资本消耗和自商品生产以来可能发生的其他事件进行适当调整，从而对涉及现有固定资产的流量和存量进行定值。
- 如果没有目前正在交易某一商品或服务的适当市场，那么，可以采用类似商品和服务的市场价格并针对质量和其他差

异进行调整，从而得到涉及该商品或服务的流量的定值。

- 可以根据有关资产的历史成本或获得成本估计资产的流量和存量的价值，并针对自购买或生产以来发生的所有变化（例如，固定资本消耗、持有收益或损失、耗减、枯竭、老化、未预见到的淘汰和特殊损失）进行调整。
- 可以按目前生产商品和服务的成本对其进行定值。
- 可以按资产预期的未来收益贴现后的现值对资产进行定值。对一些金融资产、自然资产和无形资产来说，这种方法特别重要。

4. 衍生指标

3.80 衍生指标包括总量和平衡项。它们是很重要的分析工具，概括了政府财政统计体系中单独记录的某些流量或存量的价值。

3.81 总量是一类流量或存量的各个组成部分之和。例如，税收收入是划为税收的全部流量之和。总量和分类密切相联，因为分类的目的是产生最有用的总量。

3.82 平衡项是通过从一个总量中减去另一个总量而得到的经济概念。例如，净运行余额是从收入总额中减去开支总额得到的。净值等于总资产减去总负债。

5. 流量和存量的轧差

3.83 许多类别的流量和存量可以按总额表示，也可以按净额表示。按净额表示的一个项目等于一组流量（或存量）之和减去另一组流量（或存量）之和。例如，全部税收收入可以按总额表示为累计的全部税收的总额，也可以按净额表示为总额减去出于种种原因进行的退税。选择哪一种方法取决于流量或存量的类别、为了得到净额而可能减去的那些项目的性质以及总额和净额的分析效用。政府财政统计体系采用下述选择。

3.84 收入类别以总额表示，不剔除同一类别或有关类别的开支；开支类别也是同样。特

⁸ 名义价值是在任何时候债务人欠债权人的数额。它反映该工具产生时的价值和随后的经济流量，例如，交易、定值变化（不包括市场价格的变化）以及其他变化（例如，债务免除）。在概念上，名义价值等于按现有合同利率贴现的未来本金和利息支付。名义价值并不一定是面值，面值是将要偿还的、未贴现的本金数额。

别是，利息收入和利息开支都按总额表示，而不仅仅是净利息开支或净利息收入。类似地，社会福利和社会缴款、赠与收入和开支以及租金收入和开支都以总额表示。此外，商品和服务的销售以总额表示，包括在其生产中产生的开支。

3.85 收入类别还按净额表示，剔除了对有关收入的退款；开支类别还按净额表示，剔除了因错误或未经授权的交易而出现的同一开支的流入。例如，在预扣的税款或以其他方式在最终确定前缴纳的税款超过实际应缴税款时，可支付所得税退税。这种退税作为负税收收入记录。类似地，如果错支的社会福利得到收回，那么它们作为负开支记录。

3.86 除库存以外的其他非金融资产的获得和处置按总额表示。例如，分别表示土地的获得和处置。为了进行分析表述，可能需要具有每一类非金融资产的净获得额，这些净额可以方便地推算出来。

3.87 每一类库存的变化都按净额表示。也就是说，原料和供应品的变化按增加额减去提用额的净额表示。

3.88 每一类金融资产的获得和处置都按净额表示。例如，只反映现金持有额的净变化，而不是现金收入和拨付的总额。类似地，负债的增加按剔除了偿还的净额表示。

3.89 其他经济流量按净额表示。也就是说，反映每一资产和负债的持有收益净额，而不是持有收益和持有损失的总额。

3.90 按总额表示既作为金融资产也作为负债持有的同一类别的金融工具的存量。例如，一个单位作为资产持有的债券与其债券负债分别表示。

6. 合并

3.91 合并是表述一组单位的统计数据的方法，就好像这些单位构成一个单位似的。在政府财政统计体系中，一组单位的数据通常合并。特别是，广义政府部门及其每一个分部门的统计数据合并表述。当数据包括公共部门单位时，公共公司的数据应以两种方式表述：作为单独

的部门表述并与广义政府单位的数据一起表述。在这两种情况下，在每一组内，统计数据都应在合并的基础上表述。

3.92 合并涉及对消被合并的单位之间发生的所有交易和债务人/债权人关系。换言之，一个单位的交易与另一个单位记录的同一交易匹配，两项交易对消。例如，如果一个广义政府单位拥有另一个广义政府单位发行的债券，并且将两个单位的数据合并，则既不在负债也不在资产中反映该债券存量，就好像该债券不存在似的。与此同时，合并后的利息收入和开支不包括由作为债务人的广义政府单位向作为债权人的广义政府单位支付的利息。类似地，被合并的单位之间进行的商品和服务销售也被对消。

3.93 《1993年国民帐户体系》建议，不应合并各机构单位的统计数据，并且，一个机构单位的一个基层单位向同一机构单位的另一基层单位进行的销售也不应合并。《1993年国民帐户体系》与本《手册》之间的差异反映了统计数据的不同用途。政府财政统计体系旨在编制适于分析政府运营（无论是整个广义政府部门还是某一分部门）的影响的统计数据。特别是，在衡量政府运营的指标是一组经合并的统计数据，而不是未合并的统计数据时，评估政府运营对整个经济的总体影响或政府运营的可持续性更为有效。此外，政府财政统计体系的目的并不是编制指标来衡量广义政府部门的生。相反，《1993年国民帐户体系》用于更广泛的用途，包括全面衡量生产和各部门之间的关系。

3.94 一个实体的财务会计报告所提供的统计数据往往是将实体和其控制的所有实体报表合并后的数据。而无论受到控制的实体是本《手册》谈及的广义政府单位，还是公共公司。这种合并试图描述母机构及其附属机构的经营和财务状况，就好像这组企业是一个单位一样。例如，一个州政府的财务报告包括受其控制的所有公共公司，但却不包括任何其他州政府的统计数据。相反，在政府财政统计体系中，合并后的州政府分部门的统计数据会包括所有州政府单位，但却不包括由州政府拥有或控制

的所有公共公司。

7. 或有项目

3.95 或有项目是可能影响广义政府部门财务业绩或状况的条件或情况，这种影响取决于一项或多项未来事件的发生或不发生。例如，如果债务人违约，则广义政府单位对一笔贷款的担保可能导致开支，但是，在违约发生或该笔贷款被全额偿付之前，却不知道这项开支是否会发生，或者，如果发生，开支是多少。另一个例子是，经核定税收的单位可能在法庭上对一个政府单位的税收核定提出争议。在双方达成协议或法庭做出裁决并且不可能或不准备提出进一步申诉之前，这种或有收入不会得到解决。

3.96 本《手册》遵循《1993年国民帐户体

系》的做法，不将任何或有项目作为金融资产或负债处理，因为它们不是没有条件的权利或义务。然而，对于广义政府部门来说，或有项目（特别是那些可能导致开支的或有项目）可能特别重要。应将所有重要的或有项目的总量数据作为备忘项目记录。除了可能的收入或开支总额以外，应提供对预期的收入或开支的估计。这一立场与财务会计标准的立场有所不同，后者在未来事件很可能证实一项资产受损或一项负债已经产生并可合理地估计其数额时确定或有负债。

3.97 当或有项目被确定为广义政府单位的负债时，记录流量：借记开支，贷记负债增加。例如，如果债权人要求履行一项贷款担保，并且，广义政府单位对违约方没有债权，那么，该广义政府单位将记录对违约方的一笔转移和对债权人产生的一笔负债。