**附件2：**

**关于《政府会计准则第XX号——政府储备物资**

**（征求意见稿）》的说明**

1. **本准则的制定背景**

《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《通知》）贯彻党的十八届三中全会《关于全面深化改革若干重大问题的决定》精神，提出逐步建立以权责发生制政府会计核算为基础的政府综合财务报告制度，以全面反映政府资产负债、收入费用、运行成本、现金流量等财务信息。

政府储备物资是政府资产的重要组成部分。我国政府储备物资包括战略原料、生产设备、主要农产品、医药器材等，对于保障国家安全、实施宏观调控、服务国计民生具有重要意义。但是，目前政府储备物资存在价值量核算弱化、核算不全面、未在相关主体财务报表中合理、恰当反映等问题。在建立以编制和报告政府资产负债表、收入费用表等报表为核心的权责发生制政府综合财务报告制度过程中，研究和规范政府储备物资的会计核算，具有深刻的政策背景和迫切的现实需求。

为此，我们按照《通知》的要求，对当前我国政府储备物资管理体系和会计核算情况进行了深入研究，结合编制权责发生制政府综合财务报告的现实需要，依据《政府会计准则——基本准则》，起草了《政府会计准则第XX号——政府储备物资（征求意见稿）》（以下称本准则）。

1. **本准则的制定过程**

政府储备物资品种繁多、管理体制复杂，取得、发出、使用等有特殊的管理要求，同时会计核算涉及各类主体，在界定政府储备物资概念、本准则规范范围和内容等方面都存在困难。为了起草本准则，我们自2016年年初以来开展了以下工作：

**一是开展调查研究。**为了充分了解我国政府储备物资现行管理体系和会计核算现状，我们会同部内相关司局先后赴国家物资储备局、国家粮食局等部门和单位进行了实地调研，了解我国各类政府储备物资的财务管理和会计核算现状，并在调研的基础上，详细梳理和分析了各品种政府储备物资的具体管理要求和核算体系，为制定本准则奠定了实务基础。

**二是组织专家研讨并起草准则草稿。**在全面梳理我国政府储备物资管理和核算现状后，我们与国内有关高校、行政事业单位的专家、学者就政府储备物资会计问题进行了多轮研讨，确定了本准则的起草思路、内容定位和关键问题，在此基础上于5月份起草形成本准则草稿。

**三是修改完善形成准则征求意见稿。**6月份以来，我们在系统梳理、提炼前期研究和调研资料的基础上，对本准则草稿进行了反复修改，在司内各单位充分讨论和征求外部专家意见后做了进一步完善，形成了本准则征求意见稿。

1. **本准则的主要内容**

本准则主要规范了政府储备物资的确认、计量和相关信息的披露，共六章23条，具体内容如下：

第一章为总则，主要规定了本准则的制定依据、政府储备物资的概念、准则适用范围。

第二章为政府储备物资的确认，规定了政府储备物资的确认主体、确认条件和后续特殊维护支出的资本化处理。

第三章为政府储备物资的初始计量，主要规定了政府储备物资初始计量的基本原则，通过购入、委托加工、置换、接受捐赠、无偿调入、盘盈等取得政府储备物资的计量要求。

第四章为政府储备物资的后续计量，主要规定了政府储备物资发出的计价以及不同情形发出储备物资和储备物资报废、盘亏、销售、轮换等情形的会计处理要求。

第五章为政府储备物资的披露，主要规定了政府会计主体应当在财务报表附注中披露的与政府储备物资有关的信息。

第六章为附则，规定了本准则生效日期。

1. **需要说明的几个问题**

**（一）关于单独制定政府储备物资会计准则的必要性**

2016年7月，财政部发布了《政府会计准则第1号——存货》（以下简称存货准则）。虽然从物质形态看，政府会计主体控制的政府储备物资与其占有、使用的存货具有一定相似性，但政府储备物资在功能作用、管理方式、资金来源、业务流程等方面与存货存在着显著差异，需要单独制定相应会计准则加以规范。

从功能作用来看，政府储备物资是政府会计主体为满足实施国家安全与发展战略、进行抗灾救灾、应对公共突发事件、实施宏观调控等特定公共需求而储备的物资。其主要目的是进行“储备”以用于应对可能发生的特定事件或情况，其规模和种类反映政府应对各类突发事件、维护社会经济稳定、维持国家安全和部署发展战略等的能力。由此可见，政府储备物资的功能作用与政府会计主体在开展日常性活动中为耗用或出售而储存的存货具有本质区别，对政府储备物资加以单独核算，并在财务报表中对其予以单独列示和披露，将有利于更为全面和清晰地反映政府会计主体履行公共受托责任的情况。

从管理方式来看，政府会计主体对于存货一般采取由其自身直接储存的方式进行管理。而我国政府储备物资主要采取委托存储的管理模式，基层承储单位按照行政管理部门要求进行实际储存和日常管理，行政管理和存储执行相分离。基层代储单位性质也呈现多样化，涉及政府会计主体和企业主体。此外，有些储备物资品种还涉及政府会计主体的多级管理层级。另一方面，从资金来源看，存货采购资金来源于部门预算资金，而政府储备物资的收储资金来源更为复杂。在实际运行中，政府储备物资的收储资金除来源于部门预算资金外，还存在来源于银行专项贷款等情况。因此，政府储备物资具有较一般存货更为复杂的管理体系和资金来源构成，需要单独制定专门准则对其会计核算主体、核算范围等问题加以界定。

从日常业务流程来看，政府储备物资具有区别于存货的独特业务内容和环节，如政府储备物资需要根据特定文件规定进行采购、存储、保管、轮换、发出，发出物资收回往往具有经常性和不确定性。这些业务环节的会计核算亟需制定专门准则进行规范。

此外，从我国现行预算会计体系来看，政府储备物资会计核算也亟待制定专门准则加以规范和改进。现行事业单位会计制度尚未对政府储备物资会计核算做出规范。2013年修订发布的《行政单位会计制度》单独设置了“政府储备物资”会计科目，核算行政单位直接储存管理的各项政府应急或救灾储备物资，同时规定负责采购并拥有储备物资调拨权力的行政单位（简称“采购单位”）将政府储备物资交由其他行政单位（简称“代储单位”）代为储存的，由采购单位通过该科目核算政府储备物资，代储单位将受托代储的政府储备物资作为受托代理资产核算。在实际调研中我们发现，行政单位通常不会直接存储政府储备物资，更普遍的情形是由事业单位或企业承储。制度指出“采购单位”负责采购并拥有储备物资调拨权力的，通过“政府储备物资”科目核算政府储备物资。在现行管理体系中，某些储备物资品种的行政主管部门直接将收储资金拨付给承储单位，由承储单位根据行政主管部门的指令具体执行采购。对于储备物资调拨，某些储备物资品种的“采购单位”只能提出动用计划，需报上级单位批准后组织实施，并不“拥有储备物资调拨权力”。因此，上述规定导致大部分政府储备物资行政主管部门被排除在储备物资核算主体之外，政府储备物资难以得到全面核算和反映。切实结合我国政府储备物资的管理现状，制定专门会计准则以明确政府储备物资会计核算主体和各业务环节核算方法十分迫切和必要。

**（二）关于政府储备物资的概念界定**

目前，有关规章和规范性文件分别从不同的角度对政府储备物资进行了定义。例如，《国家物资储备管理规定》（国家发展和改革委员会、财政部令﹝2015﹞第24号）第三条规定，国家储备物资是指由中央政府储备和掌握的，国家安全和发展战略所需的关键性矿产品、原材料、成品油以及具有特殊用途的其他物资。又如，《民政部财政部关于印发中央救灾物资储备管理办法的通知》（民发﹝2014﹞221号）规定，中央救灾物资是中央财政安排资金，由民政部购置、储备和管理，专项用于紧急抢救转移安置灾民和安排灾民生活的各类物资。《行政单位会计制度》则规定“政府储备物资”科目的核算内容为“行政单位直接储存管理的各项政府应急或救灾储备物资等”。但是，对政府储备物资尚缺乏能够涵盖各级各类部门所管理物资的统一的概念界定。

在综合考虑我国政府储备物资品种繁多、管理体系复杂等现实情况基础上，本准则从政府会计主体控制的目的以及政府储备物资运作管理、使用情形的特殊性等方面对其进行了定义，突出了其本质特征。控制目的上，政府储备物资是为了满足非日常性公共需求，如突发性灾害救援、宏观经济调控、国家战略部署等，不同于存货在政府会计主体自身的日常性业务中被耗用的持有目的。运作管理上，政府储备物资的整个管理过程需要严格按照国家专门行政规章制度执行，政府储备物资不同品种的主管部门颁布特定的文件对其购入、存储、保管、轮换、使用等进行规范，政府会计主体购入、轮换、使用政府储备物资的具体计划和执行需报经相关部门批准，与存货的保管使用中政府会计主体具有一定自主权不同。使用情形上，政府储备物资只有在应对特定事件或情形时才能报经批准后使用，不符合动用标准时，不能使用，不同于存货在政府会计主体日常活动中被耗用。

**（三）关于本准则规范范围和政府储备物资会计核算主体**

在我国，政府储备物资包括战略储备物资、铁道战备储备物资、储备棉、储备粮油、储备糖、储备猪肉、防汛抗旱物资、救灾物资储备、煤炭应急储备、石油储备、食盐储备、医药储备、边销茶、厂丝等十多个品种，涉及各类、多级政府部门、单位和企业，各品种物资储备资金来源、管理体系和现行会计核算情况不尽相同。

目前，各品种政府储备物资的会计核算包括基金核算和部门、单位、企业层面的核算。《国家物资储备资金会计制度》（财经字〔1998〕46号）适用于国家物资储备局对国家物资储备资金的会计核算。该制度规定国家物资储备资金采用基金核算方式，规范了三级会计主体（国家物资储备局、储备物资管理局和办事处、基层仓库和港口办事处）的三级核算模式。三级核算主体按照各自负责的业务编制分录和报表，期末各主体会计报表层层合并，上下级之间内部业务进行抵销处理，最终编制合并会计报表。除国家物资储备局管理的国家物资储备资金外，政府储备物资的收储资金一般纳入部门预算，政府储备物资相应在相关部门进行会计核算或仅做实物管理。事业单位承储方式下，负责承储的事业单位普遍仅对代储的政府储备物资进行实物登记和管理。企业承储方式下，常见的模式是企业作为举借主体向银行取得专项贷款作为收储资金，根据行政主管部门的收储计划实施采购，负责储备物资的日常保管、维护，并按主管部门指令发出物资。企业将承储的政府储备物资（如储备粮油、储备猪肉、储备石油等）视同企业自有资产进行核算，在其账簿及报表上进行反映。

制定本准则的主要目的是规范政府储备物资的会计核算，使政府储备物资能够得到全面、科学地反映。考虑到企业对收储的储备物资已经视同自有资产按照企业会计准则进行全面会计核算，本准则将企业接受政府委托收储并已视同自有资产进行核算的政府储备物资排除在规范范围之外（见本准则第二条），以避免再由政府会计主体重复核算。

从政府储备物资管理体系来看，政府储备物资往往涉及多个级层的部门、单位，从职责分工角度包括行政管理部门和基层承储单位。行政管理部门负责政府储备物资收储计划、轮换更新、转移、动用等的组织实施工作；基层承储单位根据行政管理部门指令进行具体执行与运作。行政管理部门将储备资金拨付给基层承储单位或将已采购的储备物资交付基层承储单位，下达轮换、发出等指令，并对基层承储单位承储的储备物资进行监督；基层承储单位按照行政管理部门指令执行政府储备物资各项运作，承担代储的责任，并负责其资产安全。可见，根据《政府会计准则——基本准则》中有关资产的定义，能够实质上对政府储备物资实施“控制”的是其行政管理部门而非基层承储单位。因此，本准则规定负责政府储备物资行政管理的政府会计主体为政府储备物资的核算主体，对政府储备物资不负有行政管理责任但接受委托负责其存储、保管等工作的基层承储单位应当将受托代储的政府储备物资作为受托代理资产核算。

**（四）关于政府储备物资发出的后续计量**

政府储备物资发出业务往往具有发出批量大、存在发出物资收回的情形，这构成了其发出业务独有的特征。这些特征使得对于政府储备物资发出业务会计核算处理的规定需要同时考虑其业务特征及实践可行性。政府储备物资发出业务按照发出时预期是否存在物资收回分为三种类型：预期收回的发出业务、预期可能存在收回的发出业务和预期不收回的发出业务。

1.政府储备物资发出时预期收回的业务主要指政府储备物资的借出业务，即政府会计主体将政府储备物资借用给其他政府主体用于应急救灾等，借用物资的政府主体事后需要按借用物资的规格、数量、质量返还。在特殊情况下，借用物资的政府主体不能按质量、数量要求归还物资的，政府会计主体报经相关部门批准后将借出物资予以核销。本准则第十六条规定，预期收回的政府储备物资发出业务，在发出时不终止确认，在特殊情况下存在没有收回的物资时，在报经批准后将没有收回的物资的账面余额予以转销，计入当期费用。

2.政府储备物资发出时预期可能存在收回的情形主要包括发出的未使用物资的收回和使用后具有回收价值的可重复使用物资的收回。第一种情形下，政府会计主体在发出物资时仅能初步估计物资需求数量，在使用结束后，可能存在未使用物资的收回。第二种情形下，可重复使用的物资在使用后可能还有回收价值，按规定经过清洗、消毒、维护、修理等处理后应予以回收。政府储备物资发出时预期可能存在收回的业务主要包括政府会计主体根据预估需求将政府储备物资直接投入使用，事后收回未使用及使用后可回收的物资，以及将政府储备物资调出供其他政府主体使用而需要收回未使用及使用后可回收的物资。在这两种情况下，政府储备物资发出后的物资收回是经常性业务，且其最终收回和耗费的物资在发出时具有不确定性，只有在使用完毕后才能确定。本准则第十六条规定，预期可能存在物资收回的，在发出时不能准确确定最终的物资耗费，在发出时不终止确认，在最终完成物资收回，确定物资耗费后，将未收回的物资的账面余额转销，计入当期费用。

3.政府储备物资发出时预期不收回的业务指政府会计主体在发出时能准确确定储备物资消耗的业务，主要包括（但不限于）两类业务：一类业务是物资销售，政府会计主体在签订物资销售合同并收款后（政府储备物资销售按规定必须先收款后发货），根据销售合同能准确确定发出物资数量和价值。另一类业务是政府会计主体将政府储备物资捐赠或调拨给其他政府主体使用，物资发出后一律不收回。预期不收回的业务在政府储备物资发出时可确定耗费的物资价值，在发出时将发出物资的账面余额予以转销，计入当期费用。

另外需要说明的一个问题是，单价低、易耗费或可重复使用的政府储备物资发出时是否需要进行摊销。政府储备物资品种中存在大量单价低、易耗费或可重复使用的物资。企业会计准则要求对于低值易耗品或周转材料等采用一次转销法或五五转销法进行摊销。一次转销法下，低值易耗品或周转材料等在发出时将账面价值一次性转销，在使用结束后不论实物形态是否消失都不恢复账面价值，只对其进行实物管理。政府储备物资发出批量一般较大，虽然可能物资单价较低，但往往单次发出物资的总体价值较高，且常发生收回业务。若采用一次转销法，在发出时全额转销物资账面余额，在物资收回后，收回物资价值不再在账簿上反映，会形成较高价值的账外资产，不利于加强政府储备物资的管理和核算。五五转销法下，低值易耗品或周转材料等在首次发出时摊销一半价值，在报废时摊销余下一半的价值。政府储备物资存在经常性、大量的物资使用后回收的情形，若采用五五摊销法，则要求政府储备物资的实物管理在每次物资发出时明确区分首次发出的物资和回收后再次发出的物资，对于首次发出的物资需要摊销一半账面余额，对于回收后再次发出的物资，则不需要摊销。这在政府储备物资大批量发出、收回的实务操作中存在困难，也是调研中相关政府储备物资管理部门未采用摊销方法的重要原因之一。在管理实践中，收回的物资无论是未使用物资还是使用过回收的物资，都需要按规定达到统一的质量检验标准方可验收入库，以保证物资功能和质量的标准，通过验收入库的回收物资的价值也得到一定保证。因此，基于政府储备物资大批量发出、收回的业务特点和操作可行性的考虑，本准则不要求对单价低、易耗费或可重复使用的政府储备物资进行摊销。

**五、征求意见的主要问题**

1.本准则有关政府储备物资的定义及规范范围是否合适？如果不合适，您有何意见和建议？

2.本准则中关于政府储备物资核算（确认）主体的规定是否合适？如果不合适，您有何意见和建议？

3.本准则关于政府储备物资初始计量的规定是否合适？如果不合适，您有何意见和建议？

4.本准则关于政府储备物资发出业务的分类及会计处理规定是否合适？本准则关于单价低、易耗费或可重复使用的政府储备物资不进行摊销的规定是否合适？本准则关于政府储备物资其他后续计量的规定是否合适？如果不合适，您有何意见和建议？

5.本准则关于政府储备物资披露的规定是否合适？如果不合适，您有何意见和建议？