

高危行业企业安全生产费会计核算探讨

陈丽蓉(教授) 郭道芝 孔庆林

(重庆理工大学财会研究与开发中心 重庆 400054)

【摘要】 为了建立企业的长效安全机制,财政部对高危行业企业安全生产费的核算办法进行了数次改革,笔者首先从企业安全生产费会计处理变迁的历程出发,进一步指出了在新规定下企业安全生产费会计处理中存在的问题,并提出了自己的改进建议。

【关键词】 安全生产费 专项储备 预计负债

安全生产费是企业按照规定标准提取,在成本中列支,专门用于完善和改进企业安全生产条件的资金。在制定和执行企业会计准则的过程中,财政部对高危行业企业的安全生产费的会计核算办法进行了反复调整,本文主要探讨了《财政部关于印发企业会计准则解释第3号的通知》(财会[2009]8号)对高危行业企业提取的安全生产费会计处理中出现的一些问题,并提出了自己的改进建议。

一、企业安全生产费会计处理的变化

财政部对高危行业企业安全生产费会计处理的规定可以划分为三个阶段:

第一阶段:财政部下发的《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答(四)的通知》(财会[2004]3号)对高危行业企业安全生产费用核算与管理进行了规范。要求企业计提的安全生产费用,一方面计入生产成本,允许税前扣除,另一方面作为负债项目,计入“长期应付款”。对于费用性支出直接核销长期应付款,对于用于购买固定资产等资本性支出,应一次性提足折旧,并相应核减挂账金额。按照税法规定,企业按规定提取的安全生产费用允许在所得税前扣除。

第二阶段:财政部在《企业会计准则讲解2008》中对企业提取安全生产费用规定如下:企业依照国家有关规定提取的安全生产费用以及具有类似性质的各项费用,应当在所有者权益中的“盈余公积”项下以“专项储备”项目单独反映。企业按规定标准提取安全生产费用等时,借记“利润分配——提取专项储备”科目,贷记“盈余公积——专项储备”科目。对于费用性支出,应当计入当期损益,借记“管理费用”等科目,贷记“银行存款”等科目。使用安全生产储备购建安全生产设备时,按应计入相关资产成本的金额,借记“固定资产”等科目,贷记“银行存款”等科目。对于作为固定资产管理和核算的安全防护设备等,企业应当按规定计提折旧,计入有关成本费用。

第三阶段:《企业会计准则解释第3号》规定,高危行业企业按照国家规定提取的安全生产费应当计入相关产品的成本或当期损益,同时记入“专项储备”科目;企业使用提取安

全生产费时,属于费用性支出的,直接冲减专项储备;企业使用提取的安全生产费购置固定资产的,应当通过“在建工程”科目归集所发生的支出,待安全项目完工达到预定可使用状态时确认为固定资产;同时,按照形成固定资产的成本冲减专项储备,并确认相同金额的累计折旧,该固定资产在以后期间不再计提折旧。

从政策的频繁变动可以看出政策制定者的矛盾心态,每一次变化总会产生新的问题,首尾不能兼顾。所以,如何通过完善政策,提高高危行业企业的安全投入,更好地保障安全生产还需要我们作进一步探讨。

二、安全生产费会计处理存在的问题

1. 安全生产设备的后续计量以及处置问题。《财政部关于印发企业会计准则解释第3号的通知》规定:企业把计提的安全生产费用用于购置固定资产时,需要通过“在建工程”科目归集所发生的支出,待安全项目完工达到预定可使用状态时确认为固定资产;同时,按照形成固定资产的成本冲减“专项储备”,并确认相同金额的累计折旧,该固定资产在以后期间不再计提折旧。笔者认为,对于是否一次计提折旧、是否一次核销账面价值还有待进一步考证。虽然企业提取安全生产费时,对于这笔费用已经进行了税前扣除,所以如果再分期计提折旧可能会造成重复扣除。但是,企业会不会利用这种固定资产进行盈余管理呢?比如,甲公司拥有这样一台安全生产设备,如果该设备在达到预定可使用状态时就一次计提了折旧,企业会不会通过处置这种固定资产,来获得非经常性损益呢?如果企业来年再购置新的安全生产设备,这样会不会又影响损益呢?对于该种固定资产的处置究竟该如何进行会计核算,准则并未作详细的规定。

2. 安全生产费的列报问题。从安全生产费会计处理变革的历程可以知道,《财政部关于印发企业会计准则解释第3号的通知》规定:企业提取的安全生产费应当计入相关产品的成本或当期损益,同时记入“专项储备”科目。“专项储备”科目期末余额在资产负债表所有者权益项下“减:库存股”和“盈余公积”之间反映。但笔者认为专项储备并不属于所有者权益的范

畴,不应列入所有者权益中,因为:首先,所有者权益是企业资产扣除负债后由所有者享有的剩余权益,它主要由资本和利润构成,其来源主要由所有者投入的资本、直接计入所有者权益的利得和损失以及留存收益构成,作为用来核算安全生产费用的“专项储备”既不是所有者投入的资本,也不可以归属于直接计入所有者权益的利得和损失。其次,根据安全生产费的定义,它是企业按照规定标准提取,在成本中列支,专门用于完善和改进企业安全生产条件的资金。从法律层次上看,我国《安全生产法》规定,生产经营单位应当具备安全生产条件所必需的资金投入,并对由于安全生产所必需的资金投入不足导致的后果承担责任。因此,专项储备不应列入所有者权益的范畴。既然“专项储备”不属于所有者权益,那么在资产负债表中就不能把该项目列入所有者权益中,该如何对其进行列报呢?

三、改进建议

1. 安全生产设备的后续计量及处置问题。为了防止企业通过安全生产设备的处置进行盈余管理,企业在处置安全生产设备时应该做会计分录:借:资本公积——其他资本公积;贷:营业外收入。之所以这样进行核算,是因为企业处置该项账实不符的固定资产会造成企业的非经常性损益增加,进而当期利润增加,所有者权益也增加。为了防止企业通过这种方式进行盈余管理,所以当收到该笔处置收入时一方面借记“资本公积——其他资本公积”科目减少了所有者权益,另一方面贷记“营业外收入”科目又使得所有者权益增加,这样在一定程度上压缩了企业通过变卖该种设备进行盈余管理的空间。

2. 安全生产费列报的问题。企业按规定提取安全生产费,可以说是企业为了社会的可持续发展而承担的一项法定社会责任,企业对职工在生产过程中的安全负有保障义务,企业的从业人员有依法获得安全保障的权利。

预计负债是指因或有事项产生符合负债确认条件的金额或金额不确定的现时义务。《企业会计准则第13号——或有事项》规定:与或有事项有关的义务同时满足下列条件的,应当确认为预计负债:(一)该义务是企业承担的现时义务;(二)履行该义务很可能导致经济利益流出企业;(三)该义务的金额能够可靠计量。

笔者认为,企业计提的安全生产费应该属于企业的一项预计负债,因为:①企业安全生产费是企业用于完善、改造和维护安全防护设备等与安全生产直接相关的支出,其存在须由未来不确定事项的发生或不发生予以证实。所以,它首先是由于或有事项产生的。②提取的安全生产费用是为了以后用于在生产过程中发生的潜在的安全生产费用,属于企业的一项潜在现时义务,是由企业过去的生产经营所产生的潜在现时义务。③企业承担的安全生产义务,在未来需要完善安全生产设备或采取安全措施时,很可能导致经济利益流出企业。

另外,把企业用于安全生产的“专项储备”重新作为一项负债,与《财政部关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答(四)的通知》(财会[2004]3号)中对高危行业企业安全生产费用核算与管理的规定并不矛盾。财会[2004]3号文中规定企业计提的安全生产费一方面计入生产成本,允

许税前扣除,另一方面作为负债项目,计入“长期应付款”。虽然说同样是计入负债,但笔者认为,长期应付款是一项确定的负债,是企业需要履行的现时义务;预计负债是企业根据或有事项等相关准则确认的,而或有事项是由某些未来事项的发生或不发生才能决定的不确定事项,所以二者存在一定的差异。因此,建议对资产负债表作如下改动:

资产负债表中的负债列示

流动负债
流动负债合计
非流动负债
长期借款
长期债券
长期应付款
专项应付款
预计负债:
未决诉讼或仲裁
债务担保
产品质量保证
亏损合同
债务重组
专项储备
其他预计负债
递延所得税负债
其他非流动负债
非流动负债合计
负债合计

根据上表可以看出,与现行准则规定不同的是,笔者认为,不应将“专项储备”列入所有者权益的范畴,而是将其置于非流动负债下的“预计负债”项目中进行核算。即为“预计负债”设置二级明细项目,具体可以包括“未决诉讼或仲裁”、“债务担保”、“产品质量保证”、“亏损合同”、“债务重组”、“专项储备”以及“其他预计负债”二级项目。

综上所述,《财政部关于印发企业会计准则解释第3号的通知》对安全生产费会计处理的新规定较好地解决了企业因执行会计准则带来一些问题,有利于更好地发挥安全生产费用的长效机制作用,但不得不承认实际工作中还存在一系列缺陷和不足。另外,对于笔者提出的建议还需要进一步考证,这也为我们提供了另一个研究的方向。

主要参考文献

1. 财政部,国家发展改革委,国家煤矿安全监察局.关于印发《煤炭生产安全费用提取和使用管理办法》和《关于规范煤矿维简费管理问题的若干规定》的通知.财建[2004]119号,2004-05-21

2. 财政部.关于印发企业会计准则解释第3号的通知.财会[2009]8号,2009-06-11

3. 史林山.煤炭企业维简费安全费会计处理方式的思考.会计之友,2010;5