

# 高危行业企业专项储备核算之改进

陈丽蓉(教授) 王月磊 孔庆林

(重庆理工大学财会研究与开发中心 重庆 400054)

**【摘要】** 2009年发布的《企业会计准则解释第3号》对高危行业企业安全生产费用的提取、使用做出新的解释,为会计实务提供了新的依据。本文针对其中的“专项储备”科目在报表列示、潜在的盈余管理、固定资产后续管理方面存在的若干问题,提出进一步的建议,以期为会计准则的日后完善提供参考。

**【关键词】** 专项储备 安全生产费 固定资产

为建立高危行业企业安全生产投入长效机制,维护企业职工以及社会公众利益,规范企业安全生产费用的使用,财政部、国家发改委、国家安全生产监管总局先后制定数部规章,对高危行业企业安全生产费用的提取、使用做出明确规定。2009年发布的《企业会计准则解释第3号》(以下简称《解释第3号》)全面考虑了企业会计准则持续趋同和等效情况,较好地解决了安全生产费用账务处理的一些实际问题。

## 一、《解释第3号》中专项储备的会计处理

2009年出台的《解释第3号》对高危行业企业安全生产

费用的计提和使用做了详尽的解释:提取的安全生产费用应当计入相关产品的成本或当期损益,同时记入“4301 专项储备”科目。即:借:生产成本等有关成本费用科目;贷:专项储备。

企业使用提取的安全生产费用时,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用形成固定资产的,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

能再简单地抵销“存货跌价准备”了。

例2:承例1,如果第二年B公司内部购入的这批存货对外卖出了50%,年末剩余存货的可变现净值为8500元。

(1)先对前期内部销售产生的未实现利润进行抵销。

借:年初未分配利润 4000(上年内部销售形成的未实现利润)

贷:存货 2000(未出售存货所含毛利=20000×50%×20%)

营业成本 2000(已出售的50%存货中B公司多计的销售成本)

(2)再确认上期存货跌价的影响。

借:营业成本 1000(已出售的50%存货的跌价准备转至主营业务成本的部分)

存货跌价准备 1000(未出售的50%存货上期应抵销的跌价准备部分=2000/2)

贷:年初未分配利润 2000(上期B公司计入资产减值损失的金额)

(3)确认本期存货可变现净值变化的影响。由于子公司B记录的剩余存货的账面价值为1万元,故其当年个别报表上计提的存货跌价准备的金额=1-0.85-0.2/2=0.05(万元)。而站在整个集团的角度,存货的原始成本为0.8万元(1.6/2),低于其可变现净值0.85万元,即子公司B当年所计提的存货跌价准备应全额抵销。

借:存货跌价准备 500

贷:资产减值损失 500

3. 前期跌价的存货本期全部对外售出的会计处理。由于前期跌价的存货本期已全部售出,因此不存在对“存货”及“存货跌价准备”进行调整的必要,只需调整上期交易对本期年初未分配利润及营业成本的影响即可。

例3:承例1,并假定上年结存的存货第二年全部对外售出。所需编制的合并抵销分录为:

借:年初未分配利润 2000

贷:营业成本 2000

其中,年初未分配利润的金额等于上年未实现的内部销售利润4000元扣除冲销B公司跌价损失2000元的余额。营业成本金额是由本期销售存货中多计的成本4000元扣除由存货跌价准备结转至主营业务成本的2000元计算得出。

**【注】** 本文得到四川省重点学科“企业管理”建设项目(编号:SZD0801-09-1)的资助。

## 主要参考文献

1. 中国注册会计师协会. 会计. 北京: 中国财政经济出版社, 2011

2. 赵新征. 存货跌价准备计提中的问题及建议. 现代商业, 2010; 30

3. 张瑞芳. 存货跌价准备及所得税费用合并抵销处理的探讨. 经济师, 2006; 7

旧。该固定资产在以后期间不再计提折旧。即,属于费用性支出的,借:专项储备;贷:银行存款(或现金)。资本性支出形成固定资产的,发生支出时,借:在建工程;贷:银行存款(或现金等有关科目);工程竣工结转固定资产成本时,借:固定资产;贷:在建工程;同时冲减专项储备、确认相同金额的累计折旧,借:专项储备;贷:累计折旧。

“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”之间增设“专项储备”项目反映。高危企业提取的维简费和其他具有类似性质的费用,比照上述规定处理。本解释发布前相关业务事项未按上述规定处理的,应该进行追溯调整。

## 二、《解释第3号》中专项储备存在的潜在问题

显然,《解释第3号》的出台较好地解决了高危行业企业安全生产费用会计处理的历史遗留问题,但通过分析其会计处理过程不难发现还存在着一些潜在的问题。

1. 专项储备的报表列示问题。从《解释第3号》的会计处理过程不难看出,提取的安全生产费用计入产品成本或相关损益的同时,记入“专项储备”科目,且规定其期末余额在资产负债表所有者权益项下列示。但笔者认为在此列示与所有者权益的定义和功能有矛盾。

首先,所有者权益是指企业资产扣除负债后,由所有者享有的剩余权益,包括所有者投入的资本、直接计入所有者权益的利得和损失(资本公积)、留存收益等。而专项储备只是企业提取的一项未来安全费用,属于准备金性质,与所有者权益性质明显不符;其次,“专项储备”科目只是用于核算高危行业企业按照规定提取的安全生产费用以及维持简单再生产费用等类似性质的费用(如维简费、转产发展资金、环境恢复治理保证金),不具有利润分配、转增股本、弥补亏损等一系列所有者权益的功能。因此,这样列示,只会虚增所有者权益数额,导致账实不符,欺骗潜在的投资者。

2. 潜在的盈余管理问题。《解释第3号》要求,按规定提取的安全生产费用,计入相关产品成本或当期损益中,这样的话,这些费用会在税前扣除,减少应纳税所得额,降低企业税负。笔者结合高危行业企业提取安全生产费用的规定,发现其中煤矿企业可根据实际情况提高其提取标准,且增加的提取标准不得超过原提取标准的50%,并不是像其他的高危行业有确切的标准。这就会导致煤矿企业在效益好的时候按高标准计提安全生产费用,增加成本,降低利润,减少企业所得税负担;在效益不好的时候以最低比例计提安全生产费用,减少产品成本,以此来虚增利润,粉饰报表。

3. 专项储备形成的固定资产的后续计量问题。《解释第3号》对于利用已经提取的专项储备购建固定资产的情况做出了明确的规定:在结转固定资产成本的同时,提取相同金额的累计折旧,冲减专项储备。即在确认一项固定资产的同时,相同金额的累计折旧也被计提,这意味着新增的固定资产净值瞬间变为0,在资产负债表上是无法反映出该资产的。这样处理的实质是把这项支出等同于权益性支出,减少了资产总额,同时导致一些高危行业企业有许多的账外资产,引起账实不

符。以目前掌握的资料来看,这些账外资产会被企业人为地进行处理,在市价高的时候,会被高价卖出,当市价回落的时候,再以低价买进,从中谋取私利,有的企业甚者干脆把这一部分资产卖掉,加之企业管理者缺乏监管,导致资产流失。同时,在企业利润不佳的时候,企业管理者会授意卖掉一部分这样的资产,来增加企业利润,粉饰财务报表。加强对这些专项储备形成的资产的后续管理,才能确保资产的安全、完整。

## 三、完善专项储备核算的几点建议

为了进一步完善安全生产费用的会计处理,真实反映提取安全生产费用后的财务状况、经营成果,针对专项储备存在的这些潜在问题,结合有关规定,笔者提出以下一些建议,希望能为完善安全生产费用的核算和管理提供参考。

1. 针对专项储备的列示问题。为了如实反映所有者权益的真实数据和专项储备的本质,在进行资产负债表列示时,笔者建议采用专项储备和负债、所有者权益平行列示的方法。

2. 针对煤矿企业潜在的盈余管理问题,相关监管部门应进一步修改完善安全生产费用的提取标准和管理办法,针对不同生产能力的煤矿企业制定不同的确定的标准,防止企业借此漏洞逃税。相关企业在进行所得税会计处理时应注意:提取的维简费用不能全部税前扣除,应按实际发生的维简支出、安全生产费用支出税前扣除,属于收益性支出的,直接作为当期费用在税前扣除;属于资本性支出的,计入相关资产成本,并按企业所得税法相关规定计提折旧或摊销并在税前扣除。且按照有关规定预提的维简费和安全生产费用,也不得在税前扣除。通过这样处理能大大减少高危行业企业特别是煤矿企业人为利用提取安全生产费用、维简费用来调节利润,逃避所得税的可能性。

3. 针对形成的固定资产的后续计量问题。笔者认为,这样形成的固定资产应该算作企业的资本公积(直接计入所有者权益的利得和损失——其他资本公积),在结转固定资产成本的同时,确认一笔资本公积的增加,同时冲减专项储备。即:借:专项储备;贷:资本公积——其他资本公积。

通过这样的会计处理,类似固定资产的原值、累计折旧、净值就得以在资产负债表上如实反映,且在以后的核算管理中与正常购入的固定资产有统一的管理口径,有助于资产的管理。

但是这些资产是由已计入生产成本的专项储备来购建的,在计算所得税时,已经税前扣除过一次。因此日后提取的折旧或费用摊销额,不得重复在税前扣除,应调整固定资产使用年度间的应纳税所得额,直至该资产提足折旧额或进行报废处理。

## 主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则解释第3号.财会[2009]8号,2009-06-11
2. 李媛,钱俊菲.高危行业企业安全生产费会计处理探讨.财会月刊,2010;4
3. 王东明.也谈用专项储备购建固定资产的账务处理.财经界,2010;4