

高危行业安全生产费的 财税处理差异及纳税调整方法

苏强

(兰州商学院 兰州 730020)

【摘要】2009年6月,财会[2009]8号文对高危行业企业安全生产费会计处理作出了新的规范,新规定不仅与之前的规定大有不同,而且与税法中安全生产费的处理规定存在较大差异,影响到应交所得税和递延所得税的确认和计量。本文举例分析了安全生产费的财税处理差异,以为实务工作者正确进行会计核算和纳税调整提供参考。

【关键词】高危行业 安全生产费 会计处理 税务处理

一、高危行业企业安全生产费的会计处理变化

2009年6月,财政部下发了《关于印发〈企业会计准则解释第3号〉的通知》(财会[2009]8号),其第三条规定,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。“专项储备”科目期末余额在资产负债表所有者权益项目下“减:库存股”和“盈余公积”之间增设“专项储备”项目反映。企业使用提取的安全生产费时,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旧。该固定资产在以后期间不再计提折旧,并且在形成费用性支出时也不计入损益科目。该规定不同于《企业会计准则第4号——固定资产》中“企业应当按照正常购建的固定资产计提折旧,计入有关成本费用;在形成费用性支出时,计入当期损益”的相关规定。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。在该解释公告发布前未按上述规定处理的,还应当进行追溯调整。

二、高危行业企业安全生产费的税务处理变化

在税务处理上,高危行业企业实际发生的安全生产费属于正常的生产经营支出。根据《企业所得税法》第八条规定,企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出,包括成本、费用、税金、损失和其他支出,准予在计算应纳税所得额时扣除。根据《所得税法实施条例》第二十七条规定,有关的支出是指与取得收入直接相关的支出。合理的支出是指符合生产经营活动常规,应当计入当期损益或者有关资产成本的必要和正常的支出。其第二十八条还规定,企业发生的支出应当区分收益性支出和资本性支出。收益性支出在发生当期直接扣除;资本性支出应当分期扣除或者计入有关资产成本,不得在发生当期直接扣除。另外,第五十九条规定,企业使用提取的安全生产费形成固定资产的,按照直线法计算的折旧,准予扣除。

三、高危行业企业安全生产费的财税处理差异

高危行业企业的安全生产费的财税处理差异主要体现在以下两个方面:

其一,计提安全生产费时,在会计处理上,按照规定提取的安全生产费,计入相关产品成本或当期损益,将影响当期利润;在税务处理上,只有企业实际发生的安全生产费才能在当期税前扣除,提取但尚未实际发生的不能在当期税前扣除,只有在实际发生时才能在发生期税前扣除。由此可见,企业当年提取但没有实际发生的安全生产费需要做纳税调整。

其二,使用提取的安全生产费时,在会计处理上,属于费用性支出的,直接冲减专项储备,不影响当期利润;企业使用提取的安全生产费形成固定资产的,冲减直接专项储备,并确认相同金额的累计折旧,以后期间不再计提折旧,在发生后续支出即形成费用性支出时,也不计入损益科目,仍冲减专项储备,不影响当期利润。在税务处理上,实际发生安全生产费,属于收益性支出的,可在发生期税前扣除;属于资本性支出且形成固定资产的,以后期间可以计提折旧,分期在税前扣除。由此可见,企业已计提但未实际发生的安全生产费会形成暂时性差异,按照《企业会计准则第18号——所得税》的规定,应确认递延所得税资产,即借记“递延所得税资产”,贷记“所得税费用”,待实际发生安全生产费时予以转回,即借记“所得税费用”,贷记“递延所得税资产”。企业实际发生的安全生产费形成固定资产的,以后其折旧的扣除也将形成暂时性差异。

四、高危行业企业安全生产费财税处理例解

例:某矿山开采企业2009年开始依据开采的原矿产量计提安全生产费,计提标准为每吨矿石10元,该原矿年产销量的100 000吨。2009年6月10日,经有关部门批准,该企业购入一批需要安装用于完善和改造矿井作业的安全防护设备,价款为400 000元,增值税进项税额为68 000元,安装过程中支付安装费50 000元,6月20日安装完成。该设备采用年限平均法计提折旧,预计使用年限为5年,预计净残值率为5%(与税法规定相同)。2009年10月10日,该企业实际支付安检费用20 000

元,安全技能培训及进行应急救援支出30 000元。2010年,发生安检及安全技能培训费用40 000元,假设该企业每年利润总额为20 000 000元,制造费用均已结转至销售成本,不考虑其他纳税调整事项。该矿山开采企业会计处理如下:

(1)2009年,企业应提取安全生产费1 000 000元(100 000×10)。

借:制造费用 1 000 000
贷:专项储备 1 000 000

(2)2009年6月10日,动用专项储备购置安全防护设备等固定资产。

借:在建工程 400 000
应交税费——应交增值税(进项税额) 68 000
贷:银行存款 468 000

(3)支付安全防护设备安装费。

借:在建工程 50 000
贷:银行存款 50 000

(4)2009年6月20日,安全防护设备达到预定可使用状态。

借:固定资产 450 000
贷:在建工程 450 000

(5)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。

借:专项储备 450 000
贷:累计折旧 450 000

(6)2009年,支付安检费用、技能培训、应急救援等支出50 000元(20 000+30 000)。

借:专项储备 50 000
贷:银行存款 50 000

(7)2009年12月,计算应纳税所得额时,计提但未实际支出的安全生产费500 000元(1 000 000-50 000-450 000),不能在税前扣除,其中450 000元形成固定资产的支出属于资本性支出,不得在发生当期直接扣除,应当分期扣除。

按照税法的规定,2009年安全防护设备应计提折旧47 500元[500 000×(1-5%)÷60×6],准予税前扣除。应纳税调增902 500元[500 000+(450 000-47 500)]。因此,2009年应交所得税5 225 625元[(20 000 000+902 500)×25%]。该固定资产的账面价值为0(450 000-450 000),计税基础为402 500元(450 000-47 500),计税基础大于账面价值,形成可抵扣暂时性差异。计提但未实际支出的安全生产费500 000元,在以后实际发生时准予税前扣除,也形成可抵扣暂时性差异。因此,确认递延所得税资产225 625元[(402 500+500 000)×

25%]。

借:所得税费用——当期所得税费用 5 225 625
贷:应交税费——应交所得税 5 225 625

借:递延所得税资产 225 625

贷:所得税费用——递延所得税费用 225 625

(8)2010年,发生安检及安全技能培训费用时。

借:专项储备 40 000
贷:银行存款 40 000

(9)应转回递延所得税资产10 000元(40 000×25%)。

借:所得税费用——递延所得税费用 10 000
贷:递延所得税资产 10 000

(10)2010年,按税法规定安全防护设备应计提折旧95 000元[500 000×(1-5%)÷60×12]。因此,应转回递延所得税资产23 750元(95 000×25%)。

借:所得税费用——递延所得税费用 23 750
贷:递延所得税资产 23 750

(11)2010年,企业应提取安全生产费1 000 000元(100 000×10)。

借:制造费用 1 000 000
贷:专项储备 1 000 000

由于2010年使用的安全生产费属于2009年度专项储备的余额,故当年计提但未实际支出的安全生产费,不能税前扣除,在以后实际发生时准予扣除,会形成递延所得税资产。

借:递延所得税资产 250 000

贷:所得税费用——递延所得税费用 250 000

(12)2010年12月,计算应纳税所得额时,当年计提但未实际支出的安全生产费1 000 000元,不能在税前扣除。按税法计提安全防护设备应计提折旧和实际发生安检及安全技能培训费用可以税前扣除,因此,2009年应交所得税5 216 250元[(20 000 000+1 000 000-40 000-95 000)×25%]。

借:所得税费用——当期所得税费用 5 216 250

贷:应交税费——应交所得税 5 216 250

可以看出,通过2009年和2010年的财税处理,不仅解决了上述财税差异,还使得这两年的所得税费用均为5 000 000元(20 000 000×25%),这也符合所得税会计处理的配比原则。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则——应用指南2006.北京:中国财政经济出版社,2006
2. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解2006.北京:人民出版社,2007