

高危行业企业安全生产费会计处理探讨

李媛 钱俊菲

(重庆工商大学会计学院 重庆 400067)

为建立高危行业企业安全生产投入的长效机制,加大企业对安全生产费用的投入,改善企业安全生产环境,维护企业、职工及社会公共利益,财政部在发布的企业会计准则解释第3号(财会[2009]8号)第三条中,对安全生产费用做出了新的解释,能够较好地解决高危行业企业安全生产费用会计处理的实际问题。

一、安全生产费用的定义及相关会计规范

根据财企[2006]478号文件规定,高危行业是指在中华人民共和国境内从事矿山开采、建筑施工、危险品生产以及道路交通运输的企业以及其他经济组织。不包括地热、温泉、矿泉水、卤盐开采矿山和河道采砂、采金船作业、小型砖瓦粘土矿等危险性较小的非煤矿山。国家对煤炭开采企业和烟花爆竹生产企业另有规定的,从其规定。

根据财企[2006]478号文件规定,安全生产费是指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。

根据《企业会计准则解释第3号》,高危行业企业按照国际和“社会和伦理责任协会”的AA1000系列,其中又以G3应用最为广泛。G3指南明确了平衡性、可比性、准确性、及时性、可靠性以及清晰性的原则,以保证社会责任报告的质量。利用这些框架和标准,可以帮助企业在初始阶段更有效地撰写报告。

其次,公司履行社会责任的方式和绩效是社会责任报告中最重要内容,通常占报告一半以上的篇幅。这部分内容的结构可以采用三重底线结构、按产品和部门划分的结构和按题目划分的结构三种。三重底线结构范式本身的逻辑性很强,对于初涉社会责任报告编制的企业来说是一个不错的选择。第二种结构则特别适合业务复杂、涉及产业多、产品之间联系不强的企业。按题目划分的结构目前来说使用很广泛,适合特点鲜明、重点突出的报告,但结构上的自由性也对报告从主题到结构和内容的设计提出了更高的要求。

最后,把握报告的编制技巧,应用多种信息披露手段、设计合适的报告主题、采用恰当的发布形式并处理好及时性的问题,对于报告质量的提高也很有帮助。鉴于我国大部分公司社会责任报告缺乏定量信息和纵向对比。因此,一方面应当加强公司内部社会责任相关方面,特别是员工和社会公益事业之外的其他社会责任数据的收集、统计和分析,结合实际创新

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“4301 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。本解释发布前未按上述规定处理的,应当进行追溯调整。

二、新旧会计规范比较及追溯调整

有关安全生产费的新旧规范会计处理的比较及追溯调整,笔者采用实例进行解析。

例:甲公司为大中型煤矿企业,2007年按规定提取的安全生产费为7000万元,提取后的利润总额为13000万元,2007年用银行存款支付安全生产检查费和安全技能培训费1000万元,2007年8月1日购入一批需要安装的安全防护设备,取得增值税专用发票注明价款4000万元,增值税进项税额680万元,8月31日安装完毕达到预计可使用状态,安

各种计量手段,形成自己的数据库,为编制高质量的社会责任报告打好基础。另一方面可以在披露定量信息时采用多样化手段,增加表格、统计图等其他直观披露手段的使用,而且尽量提供历史数据和其他可比较的数据,增加报告的可比性。

4. 积极开展社会责任审计的研究和实践。社会责任报告审计是企业社会责任报告发展的必然要求。第三方独立鉴证有助于增加社会责任信息的可信度,并帮助企业改进社会责任报告,使之更加符合重要性、均衡性和完整性的要求。反过来说,企业为取信公众,使社会责任信息披露有所回报,对社会责任的审计也有主动需求。可以说社会责任审计鉴证是推进企业社会责任报告发展的关键领域。

【注】本文系福建省社科基金项目“合法性与企业环境信息披露——基于福建省的区域比较研究”(项目批准号:2009B2017)的阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 陆勇. 企业社会责任报告信息含量分析与改进建议. 财会月刊, 2009; 30
3. 杨熠, 沈洪涛, 陈木兰. 企业社会责任报告之中外比较——以中国石油和英国石油为例. 财务与会计(理财版), 2009; 3

装中应付安装人员薪酬 50 万元。固定资产预计可使用年限为 10 年,不考虑净残值。该公司企业所得税税率为 25%。规范不同,处理方法也不同,有关会计处理如下:

单位:万元

财会[2004]3号	财会函[2008]60号	财会[2009]8号
①提取安全生产费用		
借:制造费用 7 000 贷:长期应付款 7 000	借:利润分配 7 000 贷:盈余公积——专项储备 7 000	借:制造费用 7 000 贷:专项储备 7 000
②支付费用性支出		
借:长期应付款 1 000 贷:银行存款 1 000	借:管理费用 1 000 贷:银行存款 1 000	借:专项储备 1 000 贷:银行存款 1 000
③购置安全设备		
借:在建工程 4 680 贷:银行存款 4 680	借:在建工程 4 680 贷:银行存款 4 680	借:在建工程 4 680 贷:银行存款 4 680
借:在建工程 50 贷:应付职工薪酬 50	借:在建工程 50 贷:应付职工薪酬 50	借:在建工程 50 贷:应付职工薪酬 50
借:固定资产 4 730 贷:在建工程 4 730	借:固定资产 4 730 贷:在建工程 4 730	借:固定资产 4 730 贷:在建工程 4 730
④计提折旧		
借:长期应付款 4 730 贷:累计折旧 4 730	借:制造费用(营业成本) 473 贷:累计折旧 473	借:专项储备 4 730 贷:累计折旧 4 730
⑤计提所得税费用		
借:所得税费用 3 250 贷:应交税费 3 250	借:所得税费用 4 631.75 贷:应交税费 4 631.75	借:所得税费用 3 250 贷:应交税费 3 250
⑥所有者权益下内部结转		
无	借:盈余公积——专项储备 2 270 贷:利润分配 2 270	无

总结新政策的趋向,除了安全生产费用计提科目由负债转为所有者权益这一项 2008 年新变化被保留外,其余部分的会计处理都恢复到 2008 年以前的旧做法。财会[2009]8 号虽然仍无法解决每年大量固定资产不在账上反映的问题,但对于高危企业来说确有极大益处,将安全费用计入成本或当期损益,使用安全费用形成的固定资产一次全额计提折旧,而折旧计提的金额会直接计入相应的成本或费用中去,导致成本或费用的增加,就会直接导致利润的减少,减少高危企业所得税负担,同时减少现金的流出量,增加了高危企业计提安全生产费用的积极性。

三、财会[2009]8 号存在的问题

1. 专项储备不完全符合所有者权益的定义。财会[2009]8 号中关于安全生产费用的解释,规避了从利润分配中提取安全生产费用与《公司法》的有关规定相矛盾的问题,但从成本费用中直接提取安全生产费用并入所有者权益项目下的“专项储备”也不完全符合所有者权益的定义。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,它是由资本和利润构成的。专项储备余额如果不作为特定用途的费用(资本)的话,就应该以净利形式列示所有者权益项目。应该首先形成当期利润,否则就造成了当期经营结果的不真实。

2. 缺少固定资产增值税的抵扣核算。自 2009 年 1 月 1 日起,增值税一般纳税人购进(包括接受捐赠、实物投资)或者自制(包括改扩建、安装)固定资产发生的进项税额(以下简称固定资产进项税额),可根据《中华人民共和国增值税暂行条例》和《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》的有关规定,凭增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书和运输费用结算单据从销项税额中抵扣,其进

项税额应当记入“应交税金——应交增值税(进项税额)”科目。而财会[2009]8 号关于安全生产费用的规范没有考虑进项税额抵扣的情况。在上述例子中,由于是用 2009 年的规范来做 2007 年发生的安全生产费用的账务处理,没有对增值税进项税额进行抵扣。若是 2009 年发生的业务,应该考虑对增值税进项税额进行抵扣。

3. 缺少企业退出高危行业时的会计处理。财会[2009]8 号关于安全生产费用的解释,只是对企业处于高危行业时的各种情况进行了会计处理,但当企业退出高危行业时,意味着企业无需再计提安全生产费用,对于原来计提的安全生产费用结余应该如何处理,并没有作出明确的规定。

四、完善安全生产费用核算与管理的建议

1. 采用“预计负债”科目。与或有事项有关的义务应当在同时符合以下三个条件时确认预计负债,作为预计负债进行确认和计量:该义务是企业承担的现时义务,履行该义务很可能导致经济利益流出企业,该义务的金额能可靠地计量。而安全生产费用的提取满足预计负债的确认条件。所以笔者建议高危行业安全生产费用具体会计处理如下:高危行业企业按照国家规定提取安全生产费时,应当计入相关产品的成本或当期损益,同时记入“预计负债”科目。企业使用提取安全生产费时,属于费用性支出的,直接冲减预计负债。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预计负债,并确认相同金额的累计折旧。

2. 考虑税法的规定。在财会[2009]8 号的具体执行过程中,对于进项税额抵扣、所得税费用的处理等没有具体的讲解,指导性不够明确,实务操作性不强。笔者建议在确定科学、合理提取标准的基础上规范安全生产费有关进项税额抵扣的会计处理,明确其列支渠道。同时,应对所得税费用的纳税调整、会计处理等给予明确的指导。这样有利于指导企业在实务中正确地执行新规定,也有利于我国有关安全生产的会计处理与相关经济政策之间的协调。比如上例如果发生在 2009 年之后,购置安全生产设备时,就应该借记“在建工程”科目、“应交税金——应交增值税(进项税额)”科目,贷记“银行存款”科目。

3. 制定关于企业退出高危行业的会计处理办法。笔者认为,安全生产费用的提取,是为了完善和改进企业安全生产条件,但本质是为了维护职工的安全。因此,当企业退出高危行业时,应该从保护职工权益出发,将安全生产费用结余用于职工,如集体福利、辞退福利等。发生时应借记“预计负债”科目,贷记“应付职工薪酬——职工福利/辞退福利”等科目。○