

# 安全生产费会计核算的变化 及其对损益和所得税的影响

浙江钱江摩托股份有限公司 夏君文

**【摘要】**《企业会计准则解释第3号》对安全生产费的会计核算作出了新规定。本文从安全生产费会计核算的变化入手,分析了这种变化对企业损益和所得税处理的影响,并提出了合理性建议。

**【关键词】** 安全生产费 损益 所得税

安全生产费是指我国境内有关企业和经济组织按照规定标准提取,专门用于完善和改进企业安全生产条件的资金。对其会计核算,我国有三个重要规定,分别是《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则问题解答(四)》(财会[2004]3号)、《企业会计准则讲解(2008)》(简称“准则讲解”)和《企业会计准则解释第3号》(简称“准则解释”)。由于财会[2004]3号文件的规定与准则解释的规定基本相同,本文对准则讲解和准则解释中安全生产费会计核算相关规定的变化及其对损益和所得税的影响进行分析,以期能抛砖引玉。

## 一、准则解释和准则讲解规定的比较

1. 会计核算科目和列报不同。准则解释规定,单设一级科目“专项储备”对安全生产费的计提和使用进行核算,贷方余额反映企业计提但尚未使用的余额,并于资产负债表所有者权益项目下“减:库存股”和“盈余公积”之间增设列报。

准则讲解规定,在一级科目“盈余公积”下单设“专项储备”二级科目对安全生产费的计提和使用进行核算,贷方余额反映企业计提但尚未使用的余额,并与资产负债表“盈余公积”项目合并列报,该科目不会出现借方余额。

2. 会计处理不同。按国家规定标准计提时,准则解释规定,借记“制造费用”或“管理费用”等科目,贷记“专项储备”科目;准则讲解规定,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。

按规定使用并形成费用性支出时,按准则解释规定,借记“专项储备”科目,贷记“银行存款”等科目;准则讲解规定,借记“管理费用”等科目,贷记“银行存款”等科目,同时,按实际使用额在所有者权益内部结转(以“盈余公积——专项储备”科目余额冲减至零为限,下同),借记“盈余公积——专项储备”科目,贷记“利润分配——未分配利润”科目。

按规定使用并形成资本性支出时,若固定资产未达到预定使用状态,通过“在建工程”科目归集,即借记“在建工程”科目,贷记“银行存款”等科目。完工达到预定使用状态时,借记“固定资产”科目,贷记“在建工程”科目。若形成的固定资产不通过“在建工程”科目核算或形成其他资产时,借记“固定资产”等科目,贷记“银行存款”等科目。在确认资产时,准则解释

规定,按形成资产的成本,借记“专项储备”科目,贷记“累计折旧”等科目;准则讲解规定,按实际使用额在所有者权益内部结转,借记“盈余公积——专项储备”科目,贷记“利润分配——未分配利润”科目,同时,按资产的相关会计准则进行后续计量,如计提折旧或摊销、进行减值测试及计提减值准备等。

3. 首次执行准则解释和准则讲解时,均需追溯调整,但追溯调整的会计处理不同。首次执行准则解释的,应按如下方法进行追溯调整:原执行准则讲解的,对已发生的资本性支出,按其未计提折旧或摊销,借记“利润分配——未分配利润”科目,贷记“累计折旧”等科目,对尚未支出的余额,借记“盈余公积——专项储备”科目,贷记“专项储备”科目;首次执行准则讲解的,对于已发生的资本性支出,按其未计提折旧或摊销,借记“累计折旧”等科目,贷记“利润分配——未分配利润”等科目,对尚未支出余额,借记“长期应付款——应付安全费”科目,贷记“盈余公积——专项储备”科目。

准则解释结合我国实际情况,为防止成本外部化,规定安全生产费于计提时计入成本费用,但对形成的资产不进行后续计量(计提折旧或摊销等),这与会计准则的规定相矛盾。

## 二、安全生产费会计核算变化对损益的影响

1. 在时间上,准则解释规定,企业计提安全生产费时,计入相关产品的成本或费用而减少损益,具体使用时,冲减专项储备而不影响损益。准则讲解规定,企业计提安全生产费时,只在所有者权益内部结转,不影响损益,具体使用时,计入相关产品的成本或费用而减少损益。

2. 在金额上,准则解释规定,减少损益的金额为企业当期计提的安全生产费金额;准则讲解规定,减少损益的金额为企业当期实际发生的费用性支出和资本性支出所形成的折旧或摊销。当然,不同的折旧或摊销方法也会在一定程度上影响当期损益。因此,按准则解释核算,避免了企业利用安排其费用性支出和变更折旧或摊销年限(方法)调节利润。按准则讲解核算时,企业财务报表业绩与实际业绩更加吻合,有助于改变企业安全投入不足的状况,提高企业的安全生产水平。

## 三、安全生产费会计核算变化对所得税的影响

企业所得税法未具体规定安全生产费的税务处理。在实

# 后续计量方法在后续计量实务中的选择

中国空空导弹研究院 马羽森

**【摘要】**我国会计准则明确提出对会计要素进行后续计量,那么,什么是后续计量,其计量属性是什么?后续计量有哪些方法?如何在后续计量实务中选择后续计量方法?本文拟对此进行探讨。

**【关键词】**后续计量 历史成本 重置成本 公允价值

后续计量可以概括为对资产和负债的价值变动进行反映,而且要对因价值变动而产生的损益进行反映。也就是说,只要是改变了初始计量的结果就应该看做是后续计量。

## 一、计量属性及后续计量属性

计量属性是指计量客体的特性或外在表现形式,有时也称为计量基础。《企业会计准则——基本准则》(简称“基本准则”)规定,会计计量属性包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值,实际应用中还会涉及摊余成本、账面价值、可收回金额等。

1. 历史成本。在采用历史成本计量时,资产按照购置时支付的现金或者现金等价物的金额,或者按照购置资产时所

付出的对价的公允价值计量。负债按照因承担现时义务而实际收到的款项或者资产的金额,或者承担现时义务的合同金额,或者在日常活动中为偿还负债预期需要支付的现金或者现金等价物的金额计量。

2. 重置成本。在采用重置成本计量时,资产按照现在购买相同或者相似资产所需支付的现金或者现金等价物的金额计量。负债按照现在偿付该项债务所需支付的现金或者现金等价物的金额计量。

3. 可变现净值。在采用可变现净值计量时,资产按照其正常对外销售所能收到的现金或者现金等价物的金额扣减该资产至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相

务中存在三种处理方法:第一种是在按国家规定标准计提时予以税前扣除,实际使用时不再税前扣除;第二种是在按国家规定标准计提时不直接在税前扣除,待实际发生时,据实税前扣除,形成资产的,按照税法规定计提折旧或摊销;第三种是企业按规定提取的安全生产费不在税前扣除,但企业为了保证安全生产,相应增加的安全设施相关支出可以直接扣除。

在第一种处理方法下,若按准则解释核算,由于会计利润与应纳税所得额之间不产生差异(不考虑其他纳税影响因素和假设未来期间有足够的应纳税所得额用来抵扣可抵扣暂时性差异,下同),不需进行纳税调整和确认递延所得税资产(负债);若按准则讲解核算,由于会计利润与应纳税所得额之间产生差异,需进行纳税调整,按其当期计提额调减应纳税所得额,按其当期实际发生的费用性支出和资本性支出所形成的折旧或摊销调增应纳税所得额,同时确认应纳税暂时性差异所产生的递延所得税负债。在第二种处理方法下,若按准则解释核算,由于会计利润与应纳税所得额之间产生差异,需进行纳税调整,按其当期计提额调增应纳税所得额,按其当期实际发生的费用性支出和资本性支出所形成的折旧或摊销调减应纳税所得额,同时确认可抵扣暂时性差异所产生的递延所得税资产。若按准则讲解核算,由于会计利润与应纳税所得额之间不产生差异,不需进行纳税调整和确认递延所得税资产(负债)。在第三种处理方法下,若按准则解释核算,由于会计利润与应纳税所得额之间产生差异,需进行纳税调整,按其当期计

提额调增应纳税所得额,按其当期实际发生的费用性支出和资本性支出调减应纳税所得额,同时确认递延所得税资产。若按准则讲解核算,由于会计利润与应纳税所得额之间产生差异,需进行纳税调整,按其当期实际发生的资本性支出调减应纳税所得额,按其当期资本性支出形成的折旧或摊销调增应纳税所得额,同时确认递延所得税负债,其余为资本性支出尚未形成折旧或摊销的金额与适用所得税税率的乘积。

结合企业所得税法的相关规定,针对上述安全生产费的三种处理方法,笔者认为第二种处理方法更符合规定。在第一种处理方法下,企业按规定提取的安全生产费不是企业已实际发生的与取得收入直接相关的成本或费用,即不符合成本或费用的定义。在第三种处理方法下,安全生产费使用时所相应增加的安全设施相关支出可以直接扣除,也与其资产的税务处理相矛盾。但按准则解释核算时,资产的折旧或摊销会给企业带来诸多的税务调整事项,较为繁琐。因此,结合当前国内会计水平,采用较为简化的第三种处理方法也是一种不错的选择。在此,笔者呼吁国家税务部门尽快做出规定,以明确和统一安全生产费的税务处理。

## 主要参考文献

1. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解 2008.北京:人民出版社,2008

2. 李伟毅.高危行业安全生产费的会计处理.中国税务报,2009-07-06