

“专项储备”科目相关核算

汪学军 李书法

“专项储备”科目核算的内容，是一项政策性很强的经济业务。近年来，国家陆续发布政策，明确对其的会计核算和税务处理。2004年5月，财政部、国家发展改革委和国家煤矿安全监察局联合下发《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），要求煤炭生产企业计提煤炭生产安全费，并对煤矿维简费计提、使用等情况进行了规范。2006年，财政部和国家安全生产监督管理总局联合下发《关于印发〈烟花爆竹生产企业安全费用提取与使用管理办法〉的通知》（财建[2006]180号）和《关于印发〈高危行业企业安全生产费用财务管理暂行办法〉的通知》（财企[2006]478号），要求烟花爆竹生产企业和在境内从事矿山开采、建筑施工、危险品生产以及道路交通运输的企业应按一定的标准计提安全费用。2009年6月，财政部制定的《企业会计准则解释第3号》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；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。笔者拟对涉及“专项储备”核算的相关问题进行分析。

一、税收处理

新的《企业所得税法》实施后，有关维简费和安全生产费用税务处理的争论一直很激烈。矛盾的焦点主要集中在类似于维简费、安全生产费用等预提性质的费用是否能在所得税前扣除。财建[2004]119号文第七条明确规定，企业提取的安全费用在缴纳企业所得税前列支；而《企业所得税法》明确提

出，企业申报的税前扣除项目和金额要真实、合法，所谓真实，是指能提供证明有关支出确属已经实际发生。支持税前扣除方的理由是，财政部等部委的文件明确规定可以税前列支；不支持税前扣除方的理由是，《企业所得税法》是上位法，而财政部等部委下发的文件仅是部门规范性文件的性质，属于下位法，根据税法适用原则之一的法律优位原则，下位法与上位法有抵触时，下位法的规定自动失效。在实务中，各地税务机关对此也理解不同、尺度不一。

近日，国家税务总局发布了《关于煤矿企业维简费和高危行业企业安全生产费用企业所得税税前扣除问题的公告》（国家税务总局公告2011年第26号）。该文件明确指出，煤矿企业实际发生的维简费支出和高危行业企业实际发生的安全生产费用支出，属于收益性支出的，可直接作为当期费用在税前扣除；属于资本性支出的，应计入有关资产成本，并按《企业所得税法》规定计提折旧或摊销费用在税前扣除。企业按照有关规定预提的维简费和安全生产费用，不得在税前扣除。

二、所得税的核算

《企业会计准则第18号——所得税》规定，相关资产负债表项目账面价值与计税基础出现差异时，应区别应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异，分别乘以适用的所得税税率，确定资产负债表日递延所得税负债和递延所得税资产。如前所述，企业按有关规定提取的维简费、安全生产费等预提性质的费用不得税前扣除，导致相关项目账面价值不等于计税基础，产生了可抵扣暂时性差异，企业应在会计期末据以确认

接在EXCEL表格中进行编制，然后将相关数据再行填列。

3.也可以利用财务软件，单独建立账套。首先，设置以现金流量表报表项目为基础的会计科目并编码；获取原始资料（可以将会计凭证、账簿、报表数据直接输入，也可以将这些数据导入EXCEL表格中计算）；当然最准确最理想的方法是建立与原账套数据之间的链接，直接获取这些数字。其次，编制以现金流量表报表项目为科目的记账凭证；如果需要合

并现金流量表，则直接编制相应的抵消分录。第三，直接汇总打印出以现金流量表项目为名称的科目余额表（其他项目可以省略）。最后，根据科目余额表编制现金流量表或合并现金流量表。当然如果财务软件系统设置升级或优化后，可以直接打印出现金流量表或合并现金流量表。■

（作者单位：成都理工大学工程技术学院）

责任编辑 刘忻

相应的递延所得税资产。

(一) 专项储备购置固定资产形成递延所得税资产的核算

例1: 新兴煤矿煤炭生产安全费提取标准为吨煤30元, 本年提取3 000万元, 支出2 000万元, 其中, 用于费用性支出500万元, 购置固定资产1 500万元, 税法规定此类固定资产折旧年限为10年。新兴煤矿的会计处理如下。

1. 提取煤炭生产安全费时, 借记“制造费用”3 000万元, 贷记“专项储备”3 000万元。

2. 用于费用性支出时, 借记“专项储备”500万元, 贷记“银行存款”等500万元。

3. 购置固定资产时, 借记“固定资产”1 500万元, 贷记“银行存款”等1 500万元, 同时, 根据《企业会计准则解释第3号》的规定, 对专项储备购置的固定资产一次性提足折旧, 借记“专项储备”1 500万元, 贷记“累计折旧”1 500万元。

从上述会计处理可知, 本期用专项储备购置的固定资产期末账面价值为0, 计税基础为1 500万元(为了便于叙述, 假设该固定资产于本年12月份转资), 产生可抵扣暂时性差异1 500万元, 故期末应确认递延所得税资产375万元(假设该企业适用25%的企业所得税税率)。账务处理为, 借记“递延所得税资产”375万元, 贷记“应交税金”375万元。

次年, 税法允许企业上一年度用专项储备购置的固定资产按税法规定计算的折旧额在税前扣除, 即在税前扣除折旧费150万元, 因此企业应部分转回上一年度确认的递延所得税资产。相关账务处理为, 借记“所得税费用”37.5万元, 贷记“递延所得税资产”37.5万元。

(二) 专项储备余额形成递延所得税资产的核算

由于预提的专项储备不得税前扣除, 当年节余的专项储备应调增应纳税所得额, 待以后年度支出时, 可直接调减当期应纳税所得额, 同时, 属于资本性支出的, 还要按前文所述计算确认用专项储备购置固定资产、无形资产所形成的递延所得税资产。

例2: 接上例, 新兴煤矿本年专项储备余额1 000万元, 即账面价值为1 000万元, 而其计税基础应为0万元(账面价值1 000万元减去未来期间计税时可予税前扣除的金额1 000万元), 产生可抵扣暂时性差异1 000万元, 期末应确认递延所得税资产250万元。账务处理为, 借记“递延所得税资产”250万元, 贷记“应交税金”250万元。

次年, 新兴煤矿动用上年节余800万元, 其中, 收益性支出300万元, 资本性支出500万元(假设资本性支出发生于12月份)。由于上年已对专项储备节余金额调增了应纳税所得额, 故本年度动用上年节余, 应相应地调减本年度的应纳税所得额; 同时, 对于资本性支出, 需按税法规定年限以折旧额或摊销额的形式在税前扣除。相关账务处理为, 借记“所得税费用”200万元, 贷记“递延所得税资产”200万元; 同时, 对于资

本性支出还应按前文所述, 借记“递延所得税资产”75万元, 贷记“应交税金”75万元。

三、合并财务报表

编制合并财务报表时, 专项储备主要涉及权益项目抵销和内部购销业务抵销两个方面的问题。

(一) 权益项目抵销

企业集团在编制合并财务报表前, 应先按权益法调整对子公司的长期股权投资。单就专项储备项目而言, 母公司应按出资比例计算应享有子公司专项储备的份额, 在合并工作底稿中编制调整分录, 借记“长期股权投资”项目, 贷记“专项储备”项目。企业集团合并财务报表中, 专项储备项目应包括母公司提取的专项储备、投资后按出资比例计算的应享有子公司专项储备份额。编制合并财务报表后, 子公司账面的专项储备可能被一分为三, 即母公司投资前的专项储备已计入母公司的投资成本, 母公司投资后应归属于母公司享有的子公司专项储备份额在合并报表专项储备项目中反映, 归属于少数股东享有的子公司专项储备份额在少数股东权益项目中反映。

(二) 专项储备用于内部购销业务的抵销

此问题主要涉及集团内部发生交易的一方使用专项储备购置固定资产业务。该类型业务发生后, 企业集团在编制合并财务报表时, 应按如下思路抵销未实现内部销售损益和专项储备。

例3: 假设华东矿业集团本期内部交易资料仅一项, 即子公司方正公司销售给子公司新兴煤矿大型设备一台, 不含税价为210万元, 方正公司购入该设备的成本为200万元。新兴煤矿将该设备作为固定资产入账, 因该设备是用专项储备购置, 新兴煤矿在入账时一次性提足折旧(为了便于叙述, 假设该设备入账日期为当年12月份)。

从本例来看, 华东集团在编制合并财务报表时, 首先, 对于内部购销业务应予抵销, 编制抵销分录为, 借记“营业收入”210万元, 贷记“营业成本”210万元; 其次, 对于未实现内部销售损益10万元应予抵销, 编制抵销分录为, 借记“营业成本”10万元, 贷记“固定资产——原价”10万元; 最后, 对于一次性提足折旧时包含的未实现内部销售损益10万元也应予以抵销, 编制抵销分录为, 借记“固定资产——累计折旧”10万元, 贷记“专项储备”10万元。

次年, 连续编制合并财务报表时, 应编制抵销分录为, 借记“未分配利润——年初”10万元, 贷记“固定资产——原价”10万元; 同时, 借记“固定资产——累计折旧”10万元, 贷记“专项储备”10万元。■

(作者单位: 山东省临沂矿业集团公司财务处
曲靖市烟草公司师宗分公司)
责任编辑 武献杰