

# 企业安全生产费用管理及财税处理

雷文谨 赵新贵

安全生产不仅关系到企业的正常经营,对经济社会的安全也有重大影响。财政部和国家安全生产监督管理总局曾联合出台《企业安全生产费用提取和使用管理办法》(财企[2012]16号),同时,国家相关部门近年来也相继发布若干文件,不断修订、完善企业安全生产费用的会计和税务处理办法。

## 一、企业安全生产费用的提取和使用管理

财企[2012]16号文整合、修订了此前的若干文件,废止了《关于调整煤炭生产安全费用提取标准加强煤炭生产安全费用使用管理与监督的通知》(财建[2005]168号)、《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)。同时明确,《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)等与本办法不一致的,以本办法为准。总体来看,财企[2012]16号文主要有以下几方面的变化需要注意:

### (一) 扩大了企业安全生产费用政策的适用范围

首先,新增了安全生产费用政策的适用行业。除煤炭生产、非煤矿山开采、建设工程施工、危险品生产与储存、交通运输、烟花爆竹生产等传统高危行业,根据经济社会发展的需要,财企[2012]16号文新增了冶金、机械制造、武器装备研制生产与试验等行业。其次,扩大了一些传统行业适用安全生产费用政策的范围。如财企[2006]478号文中运输企业只包括道路交通运输企业,而财企[2012]16号文将水路运输、铁路运输、管道运输也纳入其中。

(二) 调整了有关行业安全生产费用提取标准,细化了安全生产费用提取的调整机制

部分传统行业安全生产费用的提取标准有适当提高,如依据开采的原矿产量按月提取安全生产费用的金属矿山,其中露天矿山和井下矿山分别由每吨4元和8元调整为5元和10

元,以建筑安装工程造价为计提依据的市政公用工程、冶炼工程、机电安装工程等由1%提高到1.5%。细化安全生产费用提取的调整机制主要表现在两方面:一是对混业经营企业安全生产费用提取的规范。一些行业的安全生产费用是以营业收入为提取依据的,不同行业的提取标准并不一致,而很多企业又存在多种经营情况,对此文件规定,混业经营企业,如能按业务类别分别核算的,则以各业务营业收入为计提依据,按适用标准分别提取安全费用;如不能分别核算的,则以全部业务收入为计提依据,按主营业务计提标准提取安全费用。二是对不同规模企业安全生产费用提取的规范。企业规模不同,其安全基础和投入也必然存在差异,为此文件规定,企业根据安全生产实际需要,可适当提高安全费用提取标准。同时,中小微型企业和大型企业上年末安全费用结余分别达到本企业上年度营业收入的5%和1.5%时,经当地县级以上相关部门同意,本年度可以缓提或者少提安全费用。

### (三) 规范了企业安全生产费用的支出范围

财企[2012]16号文分别不同行业详细规定了安全生产费用的支出范围,不仅包括安全设备设施支出,还包括安全生产适用新技术、新标准、新工艺、新装备的推广应用支出,以及安全设施及特种设备检测检验支出;不仅包括安全生产培训支出,还包括安全生产宣传、教育支出;不仅包括安全生产检查与评价支出,还包括咨询和标准化建设支出等。财企[2012]16号文对安全生产费用支出范围的规定更为合理、丰富,有利于企业安全生产长效保障机制的建设。

## 二、企业安全生产费用财税处理差异及其协调

### (一) 企业安全生产费用会计处理规定

自新《企业会计准则》实施以来,企业安全生产费用的会计处理已历经三次变化,每次变化在修订此前处理办法不合理之处时,都会引起新的争议。

1. 根据2007年2月“企业会计准则实施问题专家工作组

意见第一期”的观点，企业按照国家规定标准计提的安全费应计入生产成本，同时确认为负债，计入“长期应付款”。企业在未来期间使用已计提的安全生产费用时，应冲减“长期应付款”。如能确定有关支出最终将形成固定资产，应通过“在建工程”科目归集，完工后结转为固定资产，并按固定资产的实际成本，借记“长期应付款”，贷记“累计折旧”。

2. 根据《企业会计准则——基本准则》，负债是企业过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务。未来发生的交易或事项形成的义务不属于现时义务。显然，企业提取的安全生产费用并不具有负债的性质。基于此，《关于做好执行会计准则企业2008年年报工作的通知》（财会函[2008]60号）规定，高危行业企业按照规定提取的安全生产费用，应当按照《企业会计准则讲解(2008)》中的具体要求处理，即在所有者权益“盈余公积”项下以“专项储备”项目单独列报，不再作为负债列报，同时计入“利润分配——提取专项储备”。按规定范围使用安全生产储备时，费用性支出应计入当期损益，资本化支出按应计入相关资产成本的金额计入“固定资产”，并按规定计提折旧。

3. 企业提取的安全生产费用不计入成本费用而作为利润分配的一部分，不仅会造成企业成本费用外部化，更重要的是在公司分配当年税后利润前增加了《公司法》并未规定的利润分配项目，侵害了企业投资者的利益。为此，《企业会计准则解释第3号》又明确，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，同时记入新增的一级科目“专项储备”。除将提取的安全生产费计入所有者权益中“专项储备”而非负债中的“长期应付款”外，《企业会计准则解释第3号》的处理与《企业会计准则实施问题专家工作组意见第一期》的处理基本一致。

但是，根据《企业会计准则——基本准则》，费用只有在经济利益很可能流出从而导致企业资产减少或者负债增加，且经济利益的流出额能够可靠计量时才能予以确认。而《企业会计准则解释第3号》对提取的安全生产费用在计入成本费用的同时又增加一项所有者权益，有悖于《企业会计准则——基本准则》。因此，笔者认为目前这种处理办法仍然存在争议。

## （二）企业安全生产费用所得税处理规定

财建[2004]119号文规定，企业提取的安全费用允许在缴纳企业所得税前列支。但是，根据《企业所得税法》第八条，企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出，准予在计算应纳税所得额时扣除。企业按国家规定标准提取的安全生产费用属于尚未实际发生的支出，如果在计提时就允许在税前扣除显然是不合适的。为此，《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）规定，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。此外，根据《企业所得税法》及其实施条例，企业购置并实际使用《安全生产专用设备企业所得税优惠目录》规定的安全生产专用设备，其投资额的10%可从企业当年应纳税额中抵免，当年不足抵免的，可以在以后5个纳税年度结转抵免。

## （三）企业安全生产费用财税处理差异及其协调

企业安全生产费用的会计与税务处理差异主要表现在：会计上，企业安全生产费用在计提时就计入成本费用，但税法上安全生产费用只有在以后实际发生支出时才允许扣除；会计上，企业安全生产费用发生资本化支出增加固定资产的，应同时一次性计提折旧并冲减专项储备，而税法上则按不低于规定的折旧年限计提折旧或摊销在税前扣除。对这些差异，所得税会计是否应考虑递延所得税的影响呢？证监会在2013年6月发布的《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》（2013年第1期〈总第8期〉）作了专门规定。下面以一个案例对此进行分析。

案例：甲公司是一家金属矿山企业，依据开采的原矿产量按月提取安全生产费用，提取标准为地下矿山每吨10元，原矿产量每月100万吨。2012年10月该公司以自有资金购入一批需要安装的安全防护设施，增值税专用发票上不含税价8000万元，进项税额1360万元，安装过程中支付安装费等费用200万元。该设施属于《安全生产专用设备企业所得税优惠目录》规定的安全生产专用设备，于当年12月份交付使用，税法上折旧年限为10年。甲公司2012年度另支付安全生产整改、咨询及安全生产教育、培训等支出200万元。假设不考虑年初专项储备余额，2012年度该公司纳税调整后所得为1200万元，企业所得税税率25%。

### 1. 会计处理。

（1）每月提取安全生产费用：借记“制造费用”1000万元，贷记“专项储备”1000万元。

（2）购入安全防护设施：借记“在建工程”8000万元、“应交税费——应交增值税(进项税额)”1360万元，贷记“银行存款”9360万元。

（3）支付安全防护设施安装费等：借记“在建工程”200万元，贷记“银行存款”200万元。

（4）安全防护设施达到预定可使用状态：借记“固定资产”8200万元，贷记“在建工程”8200万元。同时确认相同金额的累计折旧：借记“专项储备”8200万元，贷记“累计折旧”8200万元。



(5) 支付安全生产整改等费用: 借记“专项储备”200万元, 贷记“银行存款”等200万元。

## 2. 财税差异处理分析。

(1) 专项储备余额是否应确认递延所得税资产。甲公司当年共提取安全生产费用12 000万元, 专项储备年末余额为12 000—8 200—200=3 600(万元)。有观点认为, 甲公司专项储备在2012年12月31日的账面价值为3 600万元。由于其在未来实际发生支出时允许在税前扣除, 因此其计税基础=账面价值—未来期间按照税法规定可予税前扣除金额=3 600—3 600=0, 产生可抵扣暂时性差异3 600万元, 如果未来能够产生足够的应纳税所得额, 则应就该暂时性差异确认递延所得税资产900万元(3 600×25%)。近年来甚至有上市公司在公告中称, 公司因未就专项储备余额确认递延所得税资产而被有关部门要求责令更正。那么专项储备余额果真应确认递延所得税资产吗? 实际上, 根据《企业会计准则第18号——所得税》, 暂时性差异产生于资产或负债的账面价值与其计税基础之间的差额, 而专项储备属于所有者权益, 因此不会产生可抵扣暂时性差异, 此其一; 其二, 上述观点的出发点是基于提取的专项储备余额在会计上已计入成本费用而税法上未得到扣除, 这是从纳税调整的角度考虑, 属于传统上的利润表观, 与现行所得税准则所遵循的资产负债表观是不相符的。鉴于此, 证监会发布的《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》(2013年第1期<总第8期>)明确, 按照企业会计准则及相关规定, 已计提但尚未使用的安全生产费不涉及资产负债的账面价值与计税基础之间的暂时性差异, 不应确认递延所得税。

(2) 购入安全防护设施是否应确认递延所得税资产。甲公司购置的安全防护设备在转入固定资产时已全额计提折旧, 账面价值为0, 但税法上应于2013年1月份才开始计提折旧并在税前扣除, 因此2012年12月31日其计税基础为8 200万元, 产生可抵扣暂时性差异8 200万元。有观点认为, 以专项储备购置的固定资产, 在其初始确认时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额, 按照所得税准则中的“初始确认豁免”原则, 此时虽然产生可抵扣暂时性差异, 也不应确认递延所得税资产。该观点实际上是把固定资产的初始确认和后续计量当成一个事项。笔者认为, 虽然以专项储备购置的固定资产应同时全额计提折旧, 但计提折旧属于固定资产的后续计量, 与固定资产的初始确认属于两个不同的事项。固定资产初始确认时确实既不影响会计利润也不影响应纳税所得额, 但2012年12月31日该固定资产账面价值与计税基础的差异是产生于后续计量中会计与税法的折旧方法不同, 因此如果未来期间能够产生足够的应纳税所得额, 则应就所产生的可抵扣暂时性差异确认递延所得税资产2 050万元(8 200×25%), 借记“递延所得税资产”2 050万元, 贷记“所得税费用——递延所得税费用”2 050万元。证监会会计部在2013年7月份在有关专业技术问题研讨情况通报中也明确, 如果后续安全生产费的使用形成了资产, 则应考虑确认与资产相关的递延所得税。

(3) 安全设施投资额的10%当年未抵免完的余额是否应确认递延所得税资产。甲公司购置的安全防护设施符合《安全生产专用设备企业所得税优惠目录》规定的安全生产专用设备, 因而其投资额的10%可以从甲公司2012年度的应纳税额中抵免。根据《关于环境保护节能节水安全生产等专用设备投资抵免企业所得税有关问题的通知》(国税函[2010]256号)等文件规定, 这里的“专用设备投资额”是指购买专用设备发票价税合计价格, 但不包括允许抵扣的增值税进项税额和设备运输、安装和调试等费用, 因此其可抵免的应纳税额为800万元(8 000×10%)。由于甲公司2012年纳税调整后所得为1 200万元, 当年可以抵免的应纳税额只有300万元(1 200×25%), 未能抵免的500万元(800—300)可以在以后5个纳税年度结转抵免。那么对于结转抵免以后年度应纳税额部分, 是否应确认递延所得税资产呢? 实际上, 专用设备投资额的10%可结转抵免以后年度应纳税额, 与按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损一样, 均能减少企业在未来期间的应纳税额, 可视同可抵扣暂时性差异, 如符合相关条件, 则应确认相关的递延所得税资产。■

(作者单位: 连云港职业技术学院  
江苏省连云港市科学技术协会)

责任编辑 武献杰