

“专项储备”在合并报表层面如何处理

蔺颖

(长江师范学院经济与工商学院 重庆 408100)

【摘要】“专项储备”科目主要用于核算高危行业企业依据国家相关政策计提的安全费用。本文将从形式和实质上对“专项储备”进行解读,并在此基础上探讨合并报表中对子公司提取专项储备的一般处理原则,且通过案例予以解析。

【关键词】专项储备 合并报表 合并抵销分录

一、“专项储备”科目属性讨论

一般而言,“专项储备”科目核算的是高危行业企业按照相关规定自成本中提取的安全生产费用。此外,为解决我国某些行业(矿山、核工业等)所面临的高额的环境治理费用及维持简单再生产等问题,国家规定相关企业可按照一定标准自成本中提取环境治理费和维简费,一并归入“专项储备”科目核算。

在会计报表列报方面,《企业会计准则解释第3号》规定将“专项储备”科目期末余额在所有者权益类项下单列项目反映(“专项储备”科目期末余额在资产负债表所有者权益项下“减:库存股”和“盈余公积”之间增设“专项储

管理成本也会增加。如果把车辆或车队资产和人员整体与企业剥离,分立成一个独立运输法人单位,可能更有利于贯彻现代管理理论的责权利原则,做到人尽其才、物尽其用。从纳税筹划角度讲,也可能有更好的税收利益。

成立运输单位单独法人,可按不含税运费的11%计算抵扣增值税,本企业同样也可以按此数计算抵扣。购进货物环节,税收利益与委托第三方运输方式相同。但销售货物环节,额外收取的运费不再作为价外费用并入销售额按17%交纳增值税。而不含税运费的11%本企业可以计算抵扣,剩余的89%作为销售费用。独立运输单位也会按不含税运费的11%计算增值税销项税额,剩余的89%作为营业收入。从整体企业角度来看,独立运输法人单位运输成本总额中可抵扣支出金额的税收影响和没有分立时影响相同。所以如果企业销售商品送货上门业务较多时,可以采用将车辆或车队分立成一个独立运输法人单位,企业整体税负会有所下降。否则单独成立运输法人单位,会因为额外支付其他附加税费,使得税负有所增加。

当然,有关运费的纳税筹划,是选择自己运输还是委

托第三方运输,主要还是看运货量是否足够大。如果运货量超过临界点 x_0 的量越多,自己运输成本会相对越低,财务利益就会越大。而在两种方式下,纳税筹划的关键还是要看运输成本中可抵扣支出的结构百分比,在运输总额相等的前提下,在临界点之上,自己运输税收利益大,相反则利益小。究竟是分立成运输法人单位还是自己运输,主要还是看销售货物行为中运费金额和业务量的大小。如果金额和业务量都足够大,可以分立,否则没必要分立。实际生产经营中,自己运输和委托第三方运输运输总额真正相等的情况相对较少,有没有筹划节税的利益需要结合本企业的实际情况综合考虑。

但在实务中关于“专项储备”的科目属性存在分歧(一种观点认为“专项储备”属于所有者权益类科目;另一种观点则认为其属于负债类科目,即同“长期应付款”),据此相关会计核算也不尽相同。

对此,笔者认为,由于专项储备在计提时一方面计入成本费用(税法规定,该项成本费用不允许税前扣除,应调增企业应纳税所得额),但一方面又贷记股东权益,导致股东权益总额实际并未减少。这种做法与基本准则对会计要素的定义是相矛盾的。

《企业会计准则——基本准则》对“费用”和“负债”两大会计要素的定义为:“费用是指企业在日常活动中发生”

主要参考文献

1. 梁文涛.浅探运费的纳税筹划.财会月刊(会计),2008;5
2. 全国注册税务师考试教材编写组.税法(Ⅰ).中国税务出版社,2013
3. 全国注册税务师考试教材编写组.税法(Ⅱ).中国税务出版社,2013

的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。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。”“负债是指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”。既然《企业会计准则解释第3号》要求在计提时计入费用,根据上述定义,则专项储备本质上应当按照负债管理,目前仅仅是在报表列报中将其作为股东权益项目看待。以下本文将结合“专项储备”的负债属性,重点探讨合并报表层面对于子公司计提的专项准备如何进行会计处理。

二、合并报表中对子公司提取专项储备的处理原则

前已述及,虽然根据《企业会计准则解释第3号》规定,专项储备在资产负债表上作为股东权益项目列报,但《企业会计准则解释第3号》规定的专项储备会计处理方法本质上还是将专项储备视同负债,其会计处理与《企业会计准则实施问题专家工作组意见(2007)》所规定的作为“长期应付款”科目一样。相应地,在编制合并抵销分录时,需要先把子公司账面的专项储备视同负债,据此进行模拟权益法核算和合并报表。在合并报表编制基本完成之后,作为最后一步,将子公司的专项储备中按股权比例计算归属母公司股东的部分并入合并资产负债表中的“专项储备”项目,构成归属母公司股东的股东权益的一部分;归属少数股东的部分并入“少数股东权益”项目。

例:2011年1月1日,甲集团以3 200万元自外部购买拥有B公司60%有表决权股份,完成非同一控制下企业合并。购买日,B公司可辨认净资产构成如下表A列(其中净资产总额已就购买日可辨认净资产的公允价值和账面价值之间的差额作出调整),2011年12月31日,B公司可辨认净资产以购买日公允价值为基础持续计算后的结果如下表B列。假设B公司年末按实现净利润的10%提取法定盈余公积金,该项非同一控制下的企业合并未发生合并费用,且不考虑相关税费的影响。

B公司购买日、资产负债表日的所有者权益项目构成

项 目	购买日可辨认净资产(A)	资产负债表日净资产(B)
实收资本	1 500	1 500
资本公积	1 000	1 000
专项储备	800	900
盈余公积	600	650
未分配利润	1 100	1 250
合 计	5 000	5 300

导致B公司所有者权益变化的因素为:2011年4月B公司对外宣告发放上年度现金股利300万元(甲集团收到B公司发放的现金股利180万元);另B公司2011年度实

现净利润为500万元,计提专项储备100万元。

解析:通过非同一控制下企业合并取得的子公司,其在购买日原有的专项储备余额,应参照上述原则处理,即:在计算商誉时将其视同负债项目,从被购买方的购买日可辨认净资产中扣除,据以计算商誉。在上述案例中,购买日确认商誉为680万元 $[3\ 200-(5\ 000-800)\times 60\%]$ 。相应地,子公司在购买日原有的专项储备余额在编制合并报表时不抵销,但根据《企业会计准则解释第3号》要求,在报表列报中仍将其视同股东权益类项目处理,其中按股权比例计算归属母公司股东的部分并入合并报表中的专项储备项目,归属少数股东的部分并入“少数股东权益”项目。

2011年底,编制合并报表时按照模拟权益法调整相关长期股权投资的会计分录为(单位:万元):借:长期股权投资——B公司300 $(500\times 60\%)$;贷:投资收益300。借:投资收益180;贷:长期股权投资180。

编制投资业务抵销分录为(单位:万元):借:股本1 500,资本公积1 000,盈余公积——年初600,盈余公积——年末50,未分配利润——年末1 250,专项储备360 $(900\times 40\%)$,商誉680;贷:长期股权投资3 320 $(3\ 200+300-180)$,少数股东权益2 120 $[(1\ 500+1\ 000+600+50+1\ 250+900)\times 40\%]$ 。

通过编制上述抵销分录,集团合并财务报表中“专项储备”项目金额为540万元 $(900-360)$,即为按股权比例计算归属母公司股东的部分,B公司专项储备归属于少数股东的部分(360万元)记入了“少数股东权益”科目。

三、结论及建议

综上,“专项储备”在形式上作为所有者权益要素在报表层面列报,但相关准则规定其会计核算同负债类会计要素,即实质上作为一项具有特定用途的负债(负债性准备)进行核算与管理。对“专项储备”科目属性的理解不同,在实务中便会出现不同的处理方式,影响报表间的可比性。对此,建议将专项储备调整为负债类项目进行列示,使其形式与经济实质统一。此外,两种不同的方式对企业净利润的结果影响有很大差异,正成为上市公司进行盈余管理的工具之一(孔庆林等,2010),准则制定机构须对其计提、使用等会计实务予以密切关注,同时还应进一步规范相关信息披露。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 孔庆林,杨紫,高彦淳.专项储备核算相关问题思考.财会月刊,2012;28
3. 财政部会计司.企业会计准则讲解(2010).北京:人民出版社,2010