

停工损失会计核算探讨

江苏淮海工学院 蔡阳 马海峰

一、停工损失涵义的界定

停工损失的涵义界定主要有三种观点。夏成才、邵天营(2001)认为,停工损失是指企业因生产部门停工而在停工期间所发生的各种资财的耗费,包括停工期间支付生产工人的工资和计提的职工福利费,耗用的燃料、动力,以及应负担的制造费用和管理费用等。欧阳清、万寿义(2006)认为,停工损失是指企业的生产车间在停工期间所发生的各项费用。罗飞(2003)认为,停工损失是指企业基本生产车间因停工而发生的费用。以上三种观点具有一定的代表性,分别从三个层次反映了停工损失所包含的费用。第一种观点认为停工所造成的损失应不仅仅局限于生产部门,而应涵盖全厂,所以停工期间发生的管理费用也应该包含在停工损失之中。第二种观点认为计入产品生产成本的停工损失只与生产部门相关,所以只包括生产车间在停工期间发生的费用。第三种观点划定的范围最小,只包含了基本生产车间停工期间发生的费用,没有考虑辅助生产车间。

笔者认为,首先从范围来看,停工损失不应局限于基本生产车间。对于设置了辅助生产车间的企业来说,还应包括辅助生产车间的停工损失。辅助生产车间的停工损失可单独设置“停工损失——辅助生产车间”科目进行核算,期末转入“生产成本——辅助生产成本”科目。其次从内涵来看,停工损失是

由于生产部门停工而导致的各种资财的耗费,应包括在停工期间发生的管理费用和财务费用。但是管理费用、财务费用是企业经营过程中发生的费用,和生产没有直接的关系,所以因停工而导致的管理费用和财务费用的耗费虽然从内涵上看属于停工损失,但是从外延上看不属于停工损失。

二、停工损失的归集

《企业会计制度》规定:需要单独计算停工损失的企业,可以在“生产成本——基本生产成本”科目下设置“停工损失”明细科目,以汇集和分配基本生产车间因停工而发生的各种费用,也可以单独设置“停工损失”科目;停工损失包括停工期内所支付的生产工人工资和提取的职工福利费,耗用的燃料和动力,以及应负担的制造费用;对于季节性生产企业在停工期内的费用,应当采用待摊、预提的方法,由开工期内的生产成本负担。

现行会计准则规定,发生的季节性停工损失,借记“制造费用”科目,贷记“原材料”、“应付职工薪酬”、“银行存款”等科目,不设置专门的“停工损失”科目对停工期间的资财耗费进行核算。对季节性停工损失之外的停工损失的归集没有做出明确的规定。现行会计准则不设置专门的“停工损失”科目对停工期间的资财耗费进行核算,只将季节性停工损失计入了制造费用。这对于停工期间耗费金额较大的企业来说,不利于

35万元,支付补充医疗保险费15万元。按照财税[2009]27号文件的规定,该公司在计算应纳税所得额时允许税前扣除的补充养老保险费和补充医疗保险费限额均为25万元(500×5%)。补充养老保险超标10万元,补充医疗保险不超标,可以扣除15万元,因此,该公司2009年应调增应纳税所得额10万元。

二、补充医疗保险金、补充养老保险金的个人所得税处理

依据《个人所得税法》及《财政部 国家税务总局关于住房公积金、医疗保险金、养老保险金征收个人所得税问题的通知》(财税字[1997]144号)规定:“企业和个人按照国家或地方政府规定的比例提取并向指定金融机构实际缴付的住房公积金、医疗保险金、基本养老保险金不计入个人当月的工资、薪金收入,免征个人所得税。超过国家或地方政府规定的比例缴付的住房公积金、医疗保险金、基本养老保险金,应将其超过部分计入个人当月的工资、薪金收入,计征个人所得税。”《国家税务总局关于企业发放补充养老保险金征收个人所得税问题的批复》(国税函[1999]615号)中也明确规定:“对职工取得的补充养老保险金应全部计入发放当月个人的工资、薪金收

入,合并计征个人所得税。”即根据现行的《个人所得税法》的规定,单位为职工缴纳的基本养老保险、基本医疗保险可在税前扣除,但是单位为职工缴纳的补充养老保险、补充医疗保险必须在税后扣除。

三、补充养老保险费、补充医疗保险费的会计处理

从薪酬的本质出发,现行会计准则规定,职工薪酬是指企业为获得职工提供的服务而给予的各种形式的报酬以及其他相关支出,也即凡是企业为获得职工提供的服务所给予或付出的所有代价(对价),均构成职工薪酬。因此补充养老保险、补充医疗保险是职工薪酬核算的范畴,在“应付职工薪酬”科目下可设“补充社会保险费”明细科目,补充养老保险、补充医疗保险不是工资总额的组成部分,只是以工资总额作为计算依据,并不是企业的人工费用,不属于生产成本中的直接人工,所以应该作为期间费用,直接记入“管理费用”科目。职工个人负担的补充保险费,由企业代扣代缴,从职工工资中代扣时,借记“应付职工薪酬”科目,贷记“其他应付款——职工个人保险费”科目。○

其对停工损失的分析、考核和控制。

企业的停工可分为计划内停工和计划外停工两种。所谓计划内停工是指按计划规定的停工,如因季节性生产或固定资产大修理而发生的停工。计划外停工是指由于各种事故或不可预测的因素而造成的停工,如因原材料短缺、产品滞销、燃料或动力不足、机器设备故障、自然灾害等而导致的停工。根据停工损失的内涵,无论是计划内停工还是计划外停工,其耗费都是由于停工所导致的,因此,可单设“停工损失”科目,将所有由于停工所导致资财的耗费在该科目进行汇集。为简化核算,停工时间短于一天的,其耗费可以不计入停工损失。另外,可以在产品的成本项目中增设“停工损失”项目,反映停工损失在产品成本中所占的构成比重。停工损失发生时,无论是计划外停工还是计划内停工,均根据停工单等凭证,按照实际发生的费用计入停工损失。会计分录为:借:停工损失;贷:应付职工薪酬,制造费用等。

三、停工损失的分配

《企业会计制度》规定,停工损失可以采取预提和待摊的方式将其计入产品成本。在停工前后分别通过预提费用和待摊费用结转到“生产成本——基本生产成本——某产品——停工损失”科目。同时结转“停工损失”科目,该科目期末无余额。

现行会计准则取消了待摊费用和预提费用,同时没有设置专门的“停工损失”科目对停工期间的资财耗费进行核算。不设置专门的“停工损失”科目对停工期间的资财耗费进行核算,这对于停工期间耗费金额较大的企业来说,明显不利于其对停工损失的控制。现行会计准则虽然取消了待摊费用和预提费用,但是仍然可以设置“停工损失”科目对其进行核算。

1. 计划外停工损失的分配。计划外停工导致的停工损失应根据其发生原因结转“停工损失”科目。由于个人或单位等过失而造成的停工应该由责任人赔偿,可以将过失人或保险公司负担的赔偿从停工损失中扣除,记入“其他应收款”科目。由于自然灾害等企业不可控因素所造成的停工,其耗费可以从“停工损失”科目转入“营业外支出”科目。由于原材料短缺、产品滞销、燃料或动力不足、机器设备故障等企业可控因素所造成的停工,归根结底是企业市场定位不准确、计划制订不符合实际、设备检测维修不到位等经营管理不善等原因所引起的,其耗费可以从“停工损失”科目转入“管理费用”科目。

2. 计划内停工损失的分配。计划内停工主要是指因季节性生产和固定资产大修理而发生的停工。其停工是为了开工期间的产品生产而发生的,所以停工损失应该由开工期间的产品成本来承担。具体做法有两种:第一种方法,计划内停工损失可在期末一次性转入“制造费用”科目。期末“停工损失”科目无余额。制造费用采用计划分配率法进行分配。这样,一方面满足了由开工期间的产品承担停工损失的要求,符合收入与费用配比的原则;另一方面避免了各期间产品成本波动过大。但是,由于将停工损失计入制造费用中,产品的成本项

目不再设置停工损失项目,因此无法从成本项目上反映停工损失及其所占的比重。为解决这个问题,可以直接采用第二种方法,即计划分配率法对停工损失进行分配,同时在成本项目中增设停工损失项目。计划分配率用年度停工损失预算总额除以各成本计算对象年度计划总产量求得。1~12月份均按照停工损失计划分配率将停工损失分配计入生产成本。现行会计准则规定企业超定额的废品损失属于非正常消耗,不计入存货成本。由此类推,超定额的停工损失也应列为非正常消耗的费用,不能计入产品成本。而这种非正常消耗通常都是因为生产管理效率低下、任务落实到位等所造成的。因此12月末将实际发生的季节性停工损失和按计划分配率分配的停工损失之间的差额计入管理费用。期末,根据计划内停工损失发生的实际情况相应调整下年度的停工损失预算总额。

3. 举例。某企业为季节性生产企业,每年2月停工一月。企业有一个基本生产车间,生产甲、乙两种产品,甲产品定额工时为5小时、乙产品定额工时为4小时。预计20×0年生产甲产品1000件,生产乙产品1500件。预算全年停工损失总额为22000元。全年实际发生停工损失总额为39000元,其中季节性停工损失为30000元,5月由于原材料短缺停工三天,停工损失为9000元。20×0年1~11月份生产甲产品发生的实际工时为4800小时,按计划分配率分配到甲产品的停工损失为9600元;生产乙产品发生的实际工时为6000小时,按计划分配率分配到乙产品的停工损失为12000元。20×0年12月份生产甲产品实际工时为450小时,生产乙产品实际工时为550小时。设置“停工损失”科目对企业发生的停工损失进行核算,同时使用计划分配率法分配停工损失。

停工损失计划分配率=22000÷(1000×5+1500×4)=2,
12月份甲产品承担的停工损失=2×450=900(元),12月份乙产品承担的停工损失=2×550=1100(元)。

1~12月份按计划分配率分配到生产成本的停工损失=9600+12000+900+1100=23600(元),差异额=30000-23600=6400(元)。

每月按照当月产品的实际生产工时和计划分配率相乘得到的停工损失计入产品生产成本,以12月为例,会计分录为:借:生产成本——基本生产成本——甲产品——停工损失900,生产成本——基本生产成本——乙产品——停工损失1100;贷:停工损失2000。

发生的计划外停工损失,应在发生当月月底根据其发生原因从“停工损失”科目转入相关科目。该企业5月由于原材料短缺停工,会计分录为:借:管理费用9000;贷:停工损失9000。

12月末,实际发生季节性停工损失超过预算额的差异额为6400元。这属于超定额的停工损失,是由于管理原因所造成的,不能计入产品成本,应列为非正常消耗的费用。会计分录为:借:管理费用6400;贷:停工损失6400。

如果计算的差异额为负,说明实际发生的季节性停工损失少于预算的停工损失,则应冲减管理费用。○