

借鉴西方会计思想改进企业废品损失核算

张宇扬

(中国矿业大学管理学院 江苏徐州 221116)

【摘要】 本文在阐述我国新会计准则及国际会计准则中关于废品损失核算方法的基础上,认为我国现行的废品损失核算方法违背了上述两准则精神,不利于管理层对各责任中心进行考核评价,可能导致废品损失得不到有效控制,并就如何改进我国企业废品损失核算作了举例说明。

【关键词】 废品 废品损失 正常废品损失 非正常废品损失

在我国,废品一般认为是不符合技术标准,不能按照原定的用途使用,或需要加工修理后才能使用的在产品、半成品及产成品。废品损失(以下简称“废损”)是指生产过程中各种废品的修复费用和报废损失。废品的产生会降低企业资源利用效率,因此,对废品进行严格的核算和控制是非常必要的。

一、我国现行废品损失核算方法

1. 废品分类。目前,我国是从修复技术的可能性和修复费用的经济合理性方面,将废品分为可修复废品和不可修复废品。所谓“可修复”是指技术上可以修复,而且修复费用在经济上合算;“不可修复”是指技术层面上不可修复,或者是虽可修复,但所支付的修复费用在经济上不合算。

2. 废品损失的核算方法。

(1)不单独核算废损。这种方法适用于废损较少的情况。在这种方法下,不必设置“废品损失”科目,发生废损时直接记入“生产成本”科目,即由正品承担与废品相关的一切成本费用。废品的残料价值冲减“生产成本”。

(2)设置“生产成本——废品损失”科目进行核算。此法适用于经常发生废损且数额较大的企业。发生废损时,借记“生产成本——废品损失”科目,期末该科目余额转入“生产成本——基本生产成本”账户,即最终同样计入产品成本。

(3)单独设置“废品损失”一级科目进行核算。这种方法同样适用于废损发生频繁且数额较大的企业。具体来讲,企业单设“废品损失”一级科目,下面设置“可修复废品”和“不可修复废品”两个明细科目,核算不同类别的废损。借方归集可修复废品的修复费用以及不可修复废品的生产成本;贷方核算废品的残料回收价值和应收的责任人赔款。期末,这两个明细科目的余额均转入“生产成本——基本生产成本”科目,换句话说,废损也由正品负担。

由此可见,我国目前所采用的各种废损核算方法,最终都是将废损全部计入产品成本,即废损由正品负担。这样的处理虽然便于操作,但存在许多不足。

3. 现行废品损失核算方法存在的不足。

(1)与我国新会计准则和国际会计准则的规定不符。2007

年1月1日起施行的《企业会计准则第1号——存货》第九条规定,非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用,不能归属于使存货达到目前场所和状态的其他支出,应当在发生时确认为当期损益,不计入存货成本。《国际会计准则》中也明确指出,非正常消耗的原料、人工及其他生产费用不应包括在存货成本之中,而应在其发生时确认为费用。这里所说的非正常消耗的料工费指的就是非正常废损。由此可见,我国新会计准则与国际会计准则在废损方面的处理保持一致。目前在实务中所采用的不论废损正常与否,期末均转入“生产成本”的核算方法违背了上述准则的规定。

(2)影响成本计算的准确度。采用现行做法,不论是正常废损还是非正常废损,一概计入正品成本的做法会导致正品成本的增大,影响成本计算的准确性,成本数据的信息价值大大降低。

(3)不利于管理层对责任部门的考核评价。企业应高度重视废损的产生,明确其产生的原因,正确划分责任的归属,并以此为据,对各责任中心进行考核评价,最终达到控制废品、减少废损的目的,这也正是进行废损核算的初衷。

我国现行废损核算方法不仅掩盖了废品产生的原因,增大了责任归属的难度,而且弱化了各责任中心的成本及质量意识。由于缺少必要依据,管理层对各个责任中心的考核不能做到科学合理,“控制废品、降低废损”只是一句口号。

二、西方国家对废品损失的核算方法

1. 废品分类。西方会计按照废品产生的正常与否对其进行分类,分为正常废品和非正常废品。所谓正常废品是指企业为生产一定量的合格产品而产生的不可避免的、在短期内不可控制的废品;非正常废品则是指在现有技术条件下不应产生的、非生产工序所固有的、会给企业带来额外成本的废品,非正常废品在实践中一般是可控的。

2. 废品损失的核算方法。西方国家对废损的核算要视其正常与否而定。

对于正常废损有两种处理方法。一种是“正品承担法”,即不设置专门账户,产生的正常废损由完工正品负担,直接增加

完工正品的单位成本,这种方法核算废损不存在账务处理问题。另一种是“分配核算法”,即在“生产成本”科目下设置“正常废品损失”明细科目,归集正常废品损失,期末再按照一定标准(如正品数量),将其分配到“库存商品”和“主营业务成本”账户。

对于非正常废损要设置一个专门的账户,比如“非正常废品损失”,产生非正常废损时借记该科目,期末将其余额转入相应的期间费用账户或特定责任人赔款账户,并不转入产品成本。

三、建议及举例

笔者认为,我国现行的废品分类及废损核算方法并未反映废损产生的原因,不利于明确经济责任,管理价值较低,有必要对其进行改进,以便对废损进行控制。

西方的做法体现了企业对废品核算的目的,既能分清废品产生原因,准确计算产品成本,又能提高各个责任中心的成本质量意识,明确各个责任中心的经济责任,方便管理层对责任中心的考评,最终达到降低废品率的目的。

与我国现行核算方法相比,西方国家的做法虽然操作略微复杂、记录成本较高,但仍是一种较为科学合理的方法。因此笔者建议,有条件的企业在内部管理中可以借鉴西方思想,对废损进行核算。

1. 正常废品损失的核算。

(1)正品承担法。假设甲厂只生产一种产品,1月份的完工产量为4000件,废品率为10%(本例中假设其均为正常废品),月末结算账目,投入的料工费合计为36000元,本月销售正品2000件。

正品承担法下,产品单位成本=料工费投入合计36000元÷(产量4000件-正常废品400件)=10(元/件),由此可知,3600件正品承担了400件正常废品的损失,

正品完工入库:

借:库存商品 36 000

贷:生产成本——直接材料、直接人工、制造费用 36 000

月末结转销售2000件正品的成本:

借:主营业务成本 20 000(10×2 000)

贷:库存商品 20 000

(2)分配核算法。接上例,在分配核算法下:

产品单位成本=料工费36000元÷产量4000件=9(元/件)

正品成本=正品3600件×产品单位成本9元/件=32400(元)

正常废品损失=正常废品400件×产品单位成本9元/件=3600(元)

正品完工入库:

借:库存商品 32 400

生产成本——正常废品损失 3 600

贷:生产成本——直接材料、直接人工、制造费用 36 000

月末结转销售2000件正品的成本:

借:主营业务成本 18 000

贷:库存商品 18 000

月末按照销售和库存正品的数量分配本月正常废损3600

元。

销售正品承担数额=3600×2000/3600=2000(元)

库存正品承担数额=3600×1600/3600=1600(元)

分配本月正常废损的分录如下:

借:主营业务成本——正常废品损失 2 000

库存商品——正常废品损失 1 600

贷:生产成本——正常废品损失 3 600

2. 非正常废品损失的核算。假设上述400件废品经查实属于非正常废品,此时:

产品单位成本=料工费36000元÷本月产量4000件=9(元/件)

正品成本=正品3600件×产品单位成本9元/件=32400(元)

非正常废品损失=非正常废品400件×产品单位成本9元/件=3600(元)

产品完工入库:

借:库存商品 32 400

非正常废品损失 3 600

贷:生产成本——直接材料、直接人工、制造费用 36 000

月末结转销售2000件正品的成本:

借:主营业务成本 18 000

贷:库存商品 18 000

月末,该工厂技术人员对当月400件非正常废品产生的原因作出鉴定,并报主管领导审核,进行如下处理:导致非正常废品产生的责任人赔偿900元,残料入库价值为600元,剩余部分作为期间费用处理。

会计人员取得相关的原始凭证后,作如下分录,转销非正常废品损失:

应收责任人赔款:

借:其他应收款——责任人 900

贷:非正常废品损失 900

残料入库:

借:原材料 600

贷:非正常废品损失 600

剩余部分作为期间费用:

借:管理费用——非正常废品损失 2 100

贷:非正常废品损失 2 100

主要参考文献

1. 中华人民共和国财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006

2. 中华人民共和国财政部.企业会计准则——应用指南.北京:中国财政经济出版社,2006

3. 张学谦.国际会计准则研究:会计计量理论与规则.北京:人民出版社,2006

4. 张学谦.国际会计准则与惯例.北京:中国商务出版社,2004

5. 张炜.新会计准则和现行税法差异比较及应用.北京:中国财政经济出版社,2007