

废品损失核算方法改进

江苏徐州 程芳 朱学义(教授)

目前,在实际工作中,一般是按废品的废损程度和在经济上是否具有修复价值将废品分为可修复废品和不可修复废品。在单独核算废品损失的企业里,为了核算生产过程中的废品损失,设置“废品损失”科目,该科目借方登记发生的可修复废品的修复费用、不可修复废品的成本,贷方登记应由保险公司、责任人赔偿的损失和结转的废品净损失。废品的净损失转入当月生产的同种产品中,由合格产品负担。经过上述结转,“废品损失”科目期末无余额。

笔者认为,按是否修复分类的思想进行废品损失的核算,没有体现废品损失的产生是否正常,不能明确废品产生的经济责任,从而不利于废品控制。

新颁布的企业会计准则规定,非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用应在发生时确认为当期损益,不计入存货成本。而我国目前废品损失核算并未很好地体现这一要求。笔者认为,我国现行废品损失核算方法应予改进,设计出符合节约型社会要求的废品损失核算方法。

1.西方做法介绍。国际会计准则规定“浪费的材料、人工或其他生产费用不正常金额”不能列入存货成本,并且应在它们发生期间确认为费用。西方废品损失核算中将废品损失分为正常废品损失和非正常废品损失。对于正常废品损失,一般作为产品成本处理;对于非正常废品损失,则作为期间成本处理。这种做法更有利于成本的控制和资源的节约,值得我们借鉴。

2.我国废品损失核算改进设计。①废品的分类。借鉴西方做法,将废品分为正常废品和非正常废品。正常废品是企业生产完成一定合格品所必须的,是特定工序的必然结果,短期内不可控;非正常废品是在有效工作条件下预计不会产生的,它不是生产工序固有的,大部分非正常废品被认为是可控的。②废品损失的核算。对正常废品损失可以有两种处理方法:一种是不设置专门账户进行核算,废品损失由完工正品负担,直接增加完工正品的单位成本,这种方法不存在账务处理问题。另一种是在“在产品”科目下设置“正常废品损失”明细科目,归集生产过程中发生的正常废品损失,期末再按照一定标准(如产品数量)将其分配到产成品和主营业务成本中去。

例:某企业生产部门本期生产1000单位产品,材料和加工成本共98000元,产出正品980单位,正常废品损失20单位。本期售出800单位,期末产成品存货中有180单位正品。

若采用第一种方法处理,废品损失由完工正品负担,则产品单位成本为100元($98000 \div 980$)。若采用第二种方法处

理,将废品损失按数量分配至产成品和主营业务成本,则产品单位成本为98元($98000 \div 1000$),单位产品负担废品损失额为2元($98 \times 20 = 980$),分配至主营业务成本1600元(2×800)、库存产成品360元(2×180)。正常废品损失调整分录如下:借:主营业务成本1600元,产成品360元;贷:在产品——正常废品损失1960元。

非正常废品损失应作为期间费用处理,列入利润表。设置“非正常废品损失”科目,从“在产品”中转出。续上例,假设其废品均为非正常废品,则完工时做会计分录:借:产成品96040元,非正常废品损失1960元;贷:在产品98000元。○

我国应制定财务信息披露准则

西北师范大学 赵爱玲

企业财务信息披露的相关内容主要是围绕着企业财务报告进行的,财务报告主要是指财务信息在财务报表表内的确认和表外的披露或表述。以公开发行证券的上市公司为例,通常情况下,公司对外公布的年度报告主要包括财务报表、报表附注、其他财务报告、其他报告等。其中,财务报表属于财务信息的表内确认,报表附注和其他财务报告属于财务信息的表外披露,而其他报告主要是指公司对外公开的有助于投资者进行决策的非财务信息。从目前国际通行的状况看,企业对外提供的信息已经超越了财务报告的范畴。但是,财务报告仍是企业年度报告的主体,而财务报表是财务报告的核心。

笔者认为,我国应颁布专门的财务信息披露准则,这样有利于为财务信息使用者提供除财务报表以外的,所有有助于投资者或管理者决策的财务信息。财务信息披露准则所涉及的具体内容较“确认及计量具体会计准则”更为宽泛,除满足投资者的需求之外,更为重要的是要满足政府宏观经济管理及对国有资产监管的需求。

我国现行企业信息披露制度是由财政部和中国证监会分别制定的。中国证监会主要制定的是适合公开发行证券公司的财务信息披露规则,比如《公开发行股票公司信息披露实施细则(试行)》、《公开发行股票公司信息披露内容与格式准则第1号~21号》、《公开发行股票公司信息披露编报规则》等;财政部主要制定的是适合所有企业的财务信息披露规则,比如《企业会计制度》、《金融企业会计制度》、《小企业会计制度》、《民间非营利性组织会计制度》等。目前的主要问题是:财政部和中国证监会相互之间并无明确的权限划分,因此对信息披露规定的一致性缺乏协调性,更没有将其作为一种成熟的规范上升到信息披露准则的层次上。

笔者认为,要改变上述现状,必须做到以下三点:一是将

企业划分为一般性企业和公开发行证券的公司两种类型,将需要披露的信息划分为财务信息和非财务信息,企业会计准则体系中仅包含对财务信息披露的规范,而不包含对非财务信息披露的规范;二是公开发行证券的公司财务信息披露准则主要由中国证监会制定,而一般性企业的财务信息披露准则主要由财政部制定;三是财政部和中国证监会应对现行的有关信息披露方面的规定和办法进行必要的整合,以系列的“一般性企业的财务信息披露准则第×号”和“公开发行证券公司的财务信息披露准则第×号”形式,进行统一规范。这样有助于建立责任划分清晰、内容完整规范的公司财务信息披露准则体系。

整合和细化我国现有的企业信息披露方面的规范,尽快制定我国财务信息披露准则,将是对我国会计准则体系结构性缺陷的弥补,这样就可形成一套包括基本会计准则(行使财务会计概念框架职能)、确认及计量具体会计准则、财务信息披露准则(包括非公开发行证券公司财务信息披露准则和公开发行证券公司财务信息披露准则)三部分的适合我国国情并符合国际惯例的、较为完整的会计准则规范体系。

笔者所设想的我国会计准则规范体系应该为:由财政部负责制定基本会计准则和确认及计量具体会计准则;由财政部负责制定非公开发行证券公司财务信息披露准则;由中国证监会负责制定公开发行证券公司财务信息披露准则;公开发行证券公司非财务信息披露准则由中国证监会负责制定并发布,但其不包括在我国会计准则规范体系之内。○

固定资产减值 处理的一点建议

河南商丘 侯迎新

按《企业会计制度》的规定,当固定资产的可收回金额低于其账面价值时,应计提减值准备,当计提减值准备的固定资产价值得以恢复时,应冲减已计提的减值准备并补提折旧。按此规定,补提折旧是建立在固定资产价值恢复基础上的,只要固定资产的价值恢复,就应冲减减值准备并补提折旧。

这种处理方法显然不合理,它会使固定资产的价值构成具有完全不同的含义——由减值准备变为折旧,而减值准备与折旧有着不同的价值内涵,且这一价值信息需要在会计报表中完全披露,可能会影响报表使用者对企业价值的判断。基于此,笔者建议,对减值后的固定资产计提折旧时应分期将计入减值准备的部分补记为折旧,而不以固定资产价值恢复为限,这种处理方法既能客观反映减值准备和折旧的金额,又能防止企业利用减值准备的计提与冲回操纵会计利润。

现举例说明如下:

甲公司2001年年初开始对一项管理用固定资产计提折旧。该固定资产原值100万元,折旧年限5年,无残值,会计上采用直线法计提折旧。2002年年末该固定资产可收回金额为45万元,2004年年末可收回金额为18万元。要求:计算该固定资产2001~2004年的折旧及减值。

按会计制度规定计算,该固定资产2001年和2002年折旧额均为20万元(100÷5),2002年发生减值15万元(100-20×2-45),因此应于2002年年末计提固定资产减值准备15万元,2003年及2004年折旧额应为15万元(45÷3),2004年年末固定资产价值恢复额为3万元。此时,应冲减固定资产减值准备13万元并补提折旧10万元。

这样处理的结果使2003年及2004年的减值与折旧账实不符。2003年年末减值准备余额为15万元,而实际减值是10万元,由此造成应提折旧的5万元反映在了减值准备中;2004年计提折旧25万元(已提折旧15万元加补提折旧10万元),而在会计估计和会计政策没有变更时不应超过原应提折旧20万元。产生这种差异的原因是固定资产价值恢复前将本应反映在折旧的部分反映在了减值准备中,因折旧补提受固定资产价值恢复的限定,使本应分期补记的折旧额一次性在价值恢复当期进行反映,由此造成固定资产价值恢复前各年的减值和折旧失实。

为消除上述不利影响,更好地体现客观性原则,笔者建议对固定资产减值后计提折旧的处理取消固定资产价值恢复时再补提的限定,而应在减值后分期补提,使补提后的折旧为不考虑减值因素时的应提折旧,补提与否与固定资产价值是否恢复无关。

具体方法为:固定资产计提减值准备后,按减值后的价值计算的折旧额计提折旧并计入相关成本或费用,同时按不考虑减值因素应计提的折旧额与已计提折旧的差额补提折旧并冲减固定资产减值准备。或者将两步处理并为一步亦可,即按不考虑减值因素计提的折旧额记入“累计折旧”科目的贷方,按考虑减值因素后计算的折旧计入相关成本或费用,按两者的差额冲减固定资产减值准备。固定资产价值恢复时,对价值恢复部分,以不考虑减值因素时的应有价值与调整前账面价值的差额为限冲减固定资产减值准备和当期营业外支出。

仍以上例说明改变后的处理方法。因2001年发生减值15万元,则在2002年既要按减值后的价值计提折旧(15万元)并计入管理费用,同时又要补提折旧5万元(不考虑减值因素时的应提折旧20万元扣减考虑减值因素时的已提折旧15万元),会计分录为:借:固定资产减值准备5万元,管理费用15万元;贷:累计折旧20万元。这样处理之后,2003年年末的固定资产减值准备余额为10万元,等于其实际减值额,计提折旧20万元为实际应计提折旧额,累计折旧余额为60万元等于实际累计折旧额。2004年除了做与2003年相同的分录外,对恢复的3万元固定资产价值,借:固定资产减值准备3万元;贷:营业外支出3万元。合并编制分录为:借:固定资产减值准备8万元,管理费用15万元;贷:累计折旧20万元,营业外支出3万元。○