

企业废品核算存在的问题及改进建议

史王民

(陕西能源职业技术学院 西安 710068)

【摘要】企业产品生产中产生废品,不仅会减少产量、影响销售目标实现,而且会降低产品质量、加大产品成本。本文分析了现行废品测度和核算中存在的问题,并提出一些改进建议。

【关键词】废品损失 废品核算 废品管理

一、会计制度中有关废品核算的规定

1. 废品范围界定。生产中的废品,是指不符合规定技术标准,不能按原定用途使用,或者需要加工修理才能使用的在产品、半成品、产成品。废品分为可修复废品和不可修复废品两种。前者是指经过修理可以使用,而且修复费用在经济上合算的废品(具备两个条件);后者是指不能修复,或者修复费用在经济上不合算的废品(只具备一个条件)。

废品损失是指在生产过程中发现的和入库后发现的不可修复废品的生产成本,以及可修复废品的修复费用,扣除回收废品的残料价值和应收赔款以后的损失。

2. 废品核算规定。①不单独核算废品损失,有关废品损失在“制造费用”账户中核算。②单独核算废品损失,增设“废

品损失”科目,在成本科目中增设“废品损失”项目。“废品损失”账户核算生产过程中发生的不可修复废品的生产成本、可修复废品的修复费用、回收的废品残料价值和应收赔款。

3. 废品账务处理。

(1)不可修复废品损失的账务处理。根据其计算表做会计分录为:借:废品损失;贷:基本生产成本。

(2)可修复废品修复费用的账务处理。根据各种费用分配表作会计分录为:①借:废品损失;贷:原材料,应付职工薪酬,制造费用,回收废品残料价值和应收赔款。②借:原材料,其他应收款;贷:废品损失。

(3)分配结转本期废品损失的账务处理。其会计分录为:借:基本生产成本;贷:废品损失。

借:包装物——包装物摊销 400
贷:销售费用 400

(2)黄酒、啤酒的包装物押金。对于黄酒和啤酒来说,其包装物押金不管逾不逾期,都不用缴纳消费税。所以会计处理上比较简单,这里不举例分析。

2. 除酒类之外的包装物押金流转税及相关的会计处理。纳税人销售非酒类产品而出租或出借包装物而收取的押金,须单独记账核算。收取押金时:借:银行存款;贷:其他应付款。包装物如果是在期限内按时收回,则做相反的会计处理。

购货方逾期不能退回包装物的,根据税法规定,被没收的包装物押金应该交纳增值税,如果是应税消费品,还应该交纳消费税。下面举例说明。

例 2:某化妆品生产企业销售某高档化妆品,随同产品的销售出租包装物,包装物共计 30 只,每只成本价 30 元,每只的租金是 10 元,收取押金 36.8 元。包装物摊销采用一次性摊销法进行核算,款项已经通过银行收讫。当月因包装物损坏而无法收回,没收押金。消费税税率为 30%。

(1)随同化妆品销售时出租包装物:
借:其他业务成本 900
贷:包装物 900

(2)收取押金和租金时:

借:银行存款 1 404
贷:其他业务收入 256.41[300÷(1+17%)]
其他应付款 1 104
应交税费——应交增值税(销项税额) 43.59
借:营业税金及附加 76.92(256.41×30%)
贷:应交税费——应交消费税 76.92

(3)无法收回包装物,没收押金时,应缴纳的增值税和消费税计算如下:

应缴纳的增值税为:1 104÷(1+17%)×17%=160.41;

应缴纳的消费税为:1 104÷(1+17%)×30%=283.08。

借:其他应付款 1 104
贷:营业外收入 660.51
应交税费——应交增值税(销项税额) 160.41
——应交消费税 283.08

包装物押金的财税处理有三点很关键:①分清出租与出借的异同;②分清是否是酒类;③注意逾期包装物押金的处理。把握了这三点,我们对包装物押金的处理会更加得心应手。

主要参考文献

1. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解 2006.北京:人民出版社,2007

2. 朱学义.中级财务会计.北京:机械工业出版社,2008

4. 废品率的计算。

废品率=[废品数量÷(废品数量+合格品数量)]×100%

二、现行废品测度中存在的问题

1. 废品核算范围狭窄。现行废品核算仅限于生产环节产生的废品,而对于产品储存、运输、销售及销售后出现的废品不作单独核算,不记入“废品损失”账户;再者,只注重料废和工废核算,其他原因废品几乎不涉及。

2. 废品损失核算混乱。目前,对于生产过程中发生的废品损失记入“废品损失”账户;对于入库后因管理不善造成的废品净损失记入“管理费用”账户;无需返修而降价出售的废品,其降价损失直接计入当期损益;而销售流转过程中发生的废品净损失记入“销售费用”账户;销售后发现废品净损失记入“管理费用”或“销售费用”账户;其他原因造成的废品净损失记入“营业外支出”账户。显然废品损失的核算比较混乱,没有系统而完整地反映废品给企业带来的损失。

3. 废品损失隐性化。按现行会计制度规定,若管理上不要求单独反映废品损失,可以不设置“废品损失”账户,而将废品损失记入“制造费用”账户。这样,废品损失没有得到反映。如果管理上要求单独反映废品损失,则专设“废品损失”账户,先在该账户上归集“废品损失”,然后将其结转到“基本生产成本”账户。这样,“废品损失”成了一个过渡账户,它结转后无余额,损益表上无法反映废品损失。

4. 废品率计算公式原则化。上述废品率计算公式看上去简单,理论上也没什么问题,但应用起来难以操作。该公式仅适用单一产成品中合格品与不可修复废品的废品率计算,而对于多品种的综合废品率的计算等问题却未能解决。

(1)公式中的产品含义不清楚。产品有在产品、半成品、产成品。废品有可修复与不可修复之分。公式并未明确产品的具体含义,给实际计算带来困难。

(2)综合废品率计算问题。若企业生产多品种产品时,如何计算整个企业的废品率?某一产品若是多步骤生产,又如何计算该产品的综合废品率?公式对这一问题没有说明。

(3)产品数量统计问题。计算废品率涉及废品数量、合格品数量等,同一产品如何在产品合格品、半成品合格品、产成品合格品进行统计并综合?同一产品如何在产品废品、半成品废品、产成品废品进行统计并综合?对这一问题采用什么方法、什么标准?多品种产品数量如何综合?解决这一问题应采用什么方法、什么标准?公式没有解答这些问题。

三、废品价值测度改进建议

1. 废品价值测度范围的扩展。

(1)废品的界定。废品是指不符合规定的技术标准、不能按照既定目的正常处置的产品。正常处置,包括企业正常流转、正常出售、客户正常使用等情况。

(2)废品的种类。①按废品是否可修复分为可修复废品和不可修复废品两种;②按废品成因分为材料废品、做工废品、工艺废品和其他废品;③按废品性质分为生产性废品和非生产性废品;④按产品流转环节分为生产中废品、库存中废品、运输中废品、销售中废品和出售后废品。

2. 在损益表中反映废品损失。

(1)单设“废品损失”账户,系统而全面地反映废品损失。改变现行可设与可不设该账户的做法。

(2)改变“废品损失”账户的性质。现行会计制度将“废品损失”归为成本类账户,将废品损失计入产品成本,随产品流转而流转,废品损失因此而递延。这样做有不妥之处:①不符合谨慎性原则。废品损失是当期已经发生的实际损失,应与当期损益有关,应作期间费用计入当期损益,不能递延。②不利产品成本管理。将废品损失计入产品成本:一是使产品成本随废品变化而不稳定;二是废品损失随产品流转而不利各期成本水平的考核;三是没有真实地反映产品的正常成本。③不能全面反映废品损失。现行会计制度规定车间与产品生产有关的费用才能计入产品成本,“废品损失”账户只能归集生产过程中的废品损失,其他环节发生的废品损失无法归集,因此现行“废品损失”账户不能全面反映企业发生的废品损失。④提供信息不全面。现行会计制度将“废品损失”归为成本类账户,所以无法在报表中反映废品损失这一信息。

根据以上分析,笔者认为,将“废品损失”账户由成本类改为损益类账户,可以全面反映生产性废品和非生产性废品的废品损失;且在损益表中单独列示废品损失,能够体现当期废品损失对当期损益的影响。

3. 账务处理。

- (1)发生废品损失时,借:废品损失;贷:有关账户。
- (2)收回残料价值时,借:原材料;贷:废品损失。
- (3)应收赔款时,借:其他应收款;贷:废品损失。
- (4)期末结转本年利润,借:本年利润;贷:废品损失。

4. 废品数量测度的改进。根据传统废品数量测度存在的问题,建议废品数量测度分为绝对量测度和相对量测度。

(1)废品绝对量测度。企业各部门先就某一产品的在产品、半成品、产成品区分为可修复废品和不可修复废品两种进行实物数量测度,再按该产品的废品损失计算该产品的综合废品数量,若是多品种则将各产品的综合废品数量相加即可得到该部门的综合废品数量,最后将各部门的综合废品数量相加即可得到该企业的综合废品数量(综合废品数量实际上是废品的修复费用和不可修复废品的生产成本)。

(2)废品相对量测度。笔者建议用废品损失率代替传统的废品率比较合适。一是可操作性强,用废品损失计算废品损失率解决了同一产品在产品、半成品、产成品等废品实物数量统计难题。二是简单适用,废品损失资料易于获得,无论是同一产品的不同生产阶段还是不同种产品,都以计算废品损失率为统一口径。三是用废品损失率可以直接反映废品给企业带来的损失程度,可以将其作为评价业绩的一个量化指标。

废品损失率=[废品损失÷(废品损失+生产成本)]×100%

主要参考文献

- 1. 贺南轩.成本会计学.北京:中国财政经济出版社,2008
- 2. 乐艳芬.成本会计.上海:上海财经大学出版社,2008
- 3. 冯琴.废品损失传统核算方法中存在的问题与对策.中外企业家,2008;10