废品损失核算存在的问题及对策

王玲慧，章淑薇，金献坤

（中国矿业大学管理学院，江苏徐州 221116）

【摘要】现行成本会计对废品损失的界定以及核算方法做出了规定，但都存在一些问题，有待商榷。本文阐述了如何通过废品损失的发生本质来判断是否界定为废品损失，同时，举例分析现行废品损失核算中出现的问题，并提出对应的解决方案。

【关键词】废品损失；预计废品损失；超额损失；定额内损失

一、引言

会计上废品主要是指由生产原因造成的质量不符合规定技术标准、不能按原定用途使用，或者需要加工整理后才能按原定用途使用的在产品、半成品和产成品。在实际的生产过程中，企业往往忽略区分某些废品产生的实质，而导致废品损失界定错误。对于废品损失的核算，当前的计算方法没有考虑对废品数量的控制，核算的准确性有待提高。

二、现行规定下废品损失核算存在的问题及对策

1. 生产损失与非生产损失的区分对废品损失计量的影响与对策。

企业发生的各种损失按照其是否计入产品的制造成本，可分为生产损失和非生产损失。生产损失是指在企业生产过程中，由于生产原因而发生的各种损失。其中，包括由于管理不善造成在产品的盘亏、毁损、变质损失等。生产损失与产品生产直接相关，因此应该由产成品承担。非生产损失与产品生产没有直接关系，应根据损失的性质、原因计入期间费用或营业外支出。非生产损失包括了产成品的盘亏、毁损、变质损失，也就是说，由于管理不善造成的产成品的盘亏、毁损是作为非生产损失不计入产品成本的。因此，笔者认为，由于管理不善造成的在产品的盘亏、毁损、变质也不应该由产成品承担。

从本质上看，由于管理不善造成的在产品损失，不能完全归咎于与生产相关的损失。从整个生产过程来看，产成品是特殊的在产品，它只不过是在产品加工的最后一个阶段，因此，对于管理不善带来的在产品盘亏、毁损，其性质与管理不善带来的产成品的损失并无多大差别，本质上不能将该部分生产损失计入产品的生产成本，否则当在产品盘亏、毁损较多时，会使产品承担过多的成本，进而导致成本核算不准确。

为了解决以上问题，笔者认为，在发生在产品盘亏、毁损时，首先应确定发生的数量，如果发生的数量较少，应该遵循成本计算的效益原则进行简化处理。由于该部分损失是管理不善造成的，可直接将较少的损失计入期间费用。这样处理有利于管理层加强监督职能，尽量减少由于管理等人为原因造成的损失。在发生较多的在产品盘亏、毁损时，应该找出损失发生的原因。如果是在生产过程中车间使用时造成的损失，应计入产品的制造成本；如果是因为管理不善造成的损失，应该计入期间费用。

2. 跨月修复的可修复废品损失对废品损失核算的影响与对策。

在可修复废品发生修复费用时，应该归集当月实际发生的修复费用，而不是当月产生的可修复废品，它与可修复废品发生的时间无关。也就是说，凡是本月发生的修复费用，不论被修复的废品是本月发现的还是以前月份发现的，都作为本月的废品损失进行归集。这就意味着本月发生的废品，如果未在本月进行修复，其修复的费用不能计入本月的废品损失。笔者认为，这一处理方法可以将本月的废品损失转移到以后的会计期间，减少本月的生产成本，从而导致产品的成本被低估，不符合权责发生制的会计核算基础。

例1：某车间在一月份开始生产甲产品，完工1 000件，月末发现其中有20件可修复废品，该20件废品皆在下个月修复。二月份，该车间完工甲产品500件，没有产生废品。根据以上废品损失核算方法，可修复废品带来的损失由修复废品的月份承担，本例中一月份废品带来的损失不由本月承担，而由二月份承担。本月产生的废品损失不在本月修复的，无疑会减少本月的生产成本，导致修复废品月份的成本增加，额外负担了不在本月产生的废品带来的损失。一月份与二月份的相关成本费用见表1、表2。

表1　一月份甲产品成本计算表　金额单位:元

成本项目	数量(件)	直接材料	直接人工	制造费用	合计
产成品	1 000	100 000	2 000	3 000	105 000
废品	20	0	0	0	0

表2　二月份甲产品成本计算表　金额单位:元

成本项目	数量(件)	直接材料	直接人工	制造费用	合计
产成品	500	50 000	1 000	1 500	52 500
废品	20	1 200	32	48	1 280

一月份甲产品成本$=\frac{100\,000+2\,000+3\,000}{1\,000}=105$(元/件)

二月份甲产品成本$=\frac{52\,500+1\,280}{500}=107.56$(元/件)

由表1、表2可以看出,在一、二月份产成品成本耗用水平相等的情况下,由于一月份未对其产生的废品进行修复,废品带来的损失将会被转嫁给二月份。有些存在废品损失且修复所需费用较多的企业,或许会由于特定时间的利润需要,刻意将可修复废品留在后期的其他月份进行修复,从而降低当月的产品成本,达到提高利润的目的。

为解决废品损失跨月修复带来的成本计算偏差问题,笔者认为,在废品损失发生当月月末,可对本月还未进行修复的废品进行定额估价,形成预计废品损失。若本月已经有部分可修复废品修复完成,则剩余需要跨月修复的废品可以根据修复完成的废品进行估计;若本月发生的可修复废品全部留给后期进行修复,可按完工产品成本的一定比例或根据以往修复的材料、人力制造费用耗用水平进行估价。月末进行成本核算时,除了正常结转"生产成本——基本生产成本"的金额,还需加上预估的废品损失的耗用。同时,在"废品损失"科目下设置三级科目,用以区分本期发生与非本期发生的废品损失。非本月发生的废品修复费用依然按照原来的定额水平计价,本月实际发生的修复费用与修复本期废品的预估成本的差额由本月承担。

采取这种方法的好处在于,可修复废品修复月份,由原来全部承担以前月份发生的可修复废品损失的修复成本,变成只需承担由于预估带来很少一部分的差额。相当于产品带来的可修复废品损失大部分都是在本月份就进行承担,有利于提高产品成本计算的准确性。对例1进行分析,结果如表3、表4所示。

一月份甲产品成本$=\frac{15\,000+1050}{1\,000}=106.05$(元/件)

二月份甲产品成本$=\frac{52\,500+(1\,280-1\,050)}{500}=105.46$(元/件)

表3　一月份甲产品成本计算表　金额单位:元

成本项目	数量(件)	直接材料	直接人工	制造费用	合计
产成品	1 000	100 000	2 000	3 000	105 000
废品(预估)	20	1 000	20	30	1 050

表4　二月份甲产品成本计算表　金额单位:元

成本项目	数量(件)		直接材料		直接人工		制造费用		合计	
产成品	500		50 000		1 000		1 500		52 500	
废品	本期	非本期	本期	非本期	本期	非本期	本期	非本期	本期	非本期
	0	20	0	1 200	0	32	0	48	0	1 280

在不存在废品损失的情况下,一、二月份的产品成本应该都为105元/件。在一月份存在可修复产成品,而修复月份在二月份的情况下,按照原来的成本核算方法,废品损失全部由二月份承担,而实际上,二月份并未发生废品损失。按照新的方法,当月发生的废品损失通过预估的方法计入本月的产品成本,而超出预估金额的差异部分计入修复废品月份的产品成本。这样处理提高了产品成本计算的准确性。

3. 废品净损失全部计入产成品对产成品成本的影响及对策。

在现行的废品损失计算方法下,归集的废品净损失全部计入产成品成本,并未对废品损失发生的原因和限度进行规定。根据《企业会计准则会计准则第1号——存货》的规定,非正常消耗的直接材料、直接人工及制造费用应计入当期损益,不得计入存货成本。例如,企业超定额的废品损失以及由自然灾害造成的直接材料、直接人工及制造费用,不应计入存货成本,而应计入当期损益。现行规定下的废品损失处理,未对废品额度加以限定,容易导致在生产过程中的粗放管理。不仅不利于对产品成本的管理,降低企业的生产效率,而且有可能因为对成本管理的松弛,导致产品因成本过高失去市场竞争力。笔者认为,在日常生产过程中,应该对废品发生的限度加以区分,在正常生产的条件下制定废品的定额。发生的废品数量在定额内的归类于正常损失,可以按照正常核算方法将损失转入生产成本,而对于超过定额发生的废品,应将其视为非正常损失计入当期损益。

例2:某车间5月份生产乙产品2 000件,盘点时发现120件的废品,其中有不可修复废品50件,可修复废品70件。修复废品之前共耗费118 000元,其中发生的材料费用为100 000元(材料一次性投入),人工费用为8 000元,制造费用为10 000元。回收不可修复废品取得400元。可修复废品在当月完工,修复废品发生的材料费用为2 450元,人工费用为140元,制造费用为210元。将废品净损失全部计入产品成本,计算过程如下:

$$乙产品的成本=\frac{118\,000-2\,950+5\,350}{2\,000-50}=61.74(元/件)$$

相应会计分录为：

借：废品损失——乙产品　　2 950
　贷：生产成本——基本生产成本——乙产品　2 950
借：原材料　　400
　贷：废品损失——乙产品　　400
借：废品损失——乙产品　　2 800
　贷：原材料　　2 450
　　应付职工薪酬　　140
　　制造费用　　210
借：生产成本——基本生产成本——乙产品　5 350
　贷：废品损失——乙产品　　5 350

表 5　　**废品损失计算表**　　金额单位：元

		摘要	数量	成本项目			合计
				直接材料	直接人工	制造费用	
月	日	可修复废品	70				
5	31	费用		2 450	140	210	2 800
5	31	小计		2 450	140	210	2 800
5	31	不可修复废品	50				
5	31	分配转出		2 500	200	250	2 950
5	31	减：残值		400			400
5	31	废品损失合计	120	4 550	340	460	5 350

该成本核算方法是将所有的废品净损失都转入产品成本，没有将废品的非正常损失计入期间费用，从而导致产品成本增加。

4. 通过废品损失率控制废品数量。

笔者认为，在企业日常生产中，可以依照当前的生产水平制定废品损失率，以达到控制废品数量的目的。可以在“废品损失”科目下增加三级科目“定额内损失”和“超额损失”，分别归集定额内的废品损失和超出定额的废品损失。最终将归集的定额内废品损失计入生产成本，超出定额的废品损失不予计入产品成本，而计入期间费用。仍然对例2进行分析，假设企业根据目前生产能力制定的不可修复废品、可修复废品损失率分别为2%、3%。结果如表6所示：

$$乙产品的成本=\frac{118\,000-2\,950+4\,360}{2\,000-50}=61.24(元/件)$$

相关会计分录：

借：废品损失——乙产品——定额内损失　2 360
　　——超额损失　　590
　贷：生产成本——基本生产成本——乙产品　2 950
借：原材料　　400
　贷：废品损失——乙产品—定额内损失　　400
借：废品损失——乙产品——定额内损失　2 400
　　——超额损失　　400
　贷：原材料　　2 450
　　应付职工薪酬　　140
　　制造费用　　210
借：生产成本——基本生产成本——乙产品　4 360
　贷：废品损失——乙产品——定额内损失　4 360
借：管理费用　　990
　贷：废品损失——乙产品——超额损失　　990

根据计算对比可以看出，在废品较多的情况下，如果全部废品损失都由完工产品承担，将会使企业忽略生产过程中由于管理不善带来的废品超额损失，不利于管理。

三、结论

在界定在产品的盘亏、毁损是否为废品损失时，应该分析其发生的原因，例如由于管理不善造成的损失不应计入废品损失，而应该计入期间费用。跨月修复的废品带来的损失，应该由发生废品损失当月的产成品进行承担，通过预估当月发生的废品损失进行成本核算，使得核算更加准确，责任更加明确，达到“谁发生，谁承担”的效果。同时，为了控制废品损失的额度，应当提前设置废品损失率，以达到控制废品损失的目的，明确生产责任和管理责任，使得生产管理更加有效率。

表 6　　**废品损失计算表**　　单位：元

		摘要	数量		成本项目						合计	
					直接材料		直接人工		制造费用			
			定额内	超额	定额内	超额	定额内	超额	定额内	超额	定额内	超额
月	日	可修复废品	60	10								
5	31	费用			2 100	350	120	20	180	30	2 400	400
5	31	小计			2 100	350	120	20	180	30	2 400	400
5	31	不可修复废品	40	10								
5	31	分配计入			2 000	500	160	40	200	50	2 360	590
5	31	减：残值			400						400	
5	31	废品损失合计	100	20	3 700	850	280	60	380	80	4 360	990

主要参考文献

侯晓红，林爱梅.成本会计学[M].北京：机械工业出版社，2008.

邹金伶，王东.废品损失核算改进思考[J].财会月刊，2014(3).

吕岩荣，《废品损失核算改进思考》观点商榷[J].财会月刊，2014(17).

史王民.企业废品核算存在的问题及改进建议[J].财会月刊，2011(7).

【基金项目】2014年国家大学生创新训练项目（项目编号：201410290048）