

正常废品成本的财税处理解析

吴彩英

(辽宁科技大学工商管理学院 辽宁鞍山 114051)

废品按废损程度和在经济上是否具有修复价值,分为可修复废品和不可修复废品以及生产过程产生的边角余料的残料。不可修复废品是指由于生产原因而造成的不符合规定的技术标准,不能按原定用途使用产品。由于这些产品技术上已不存在修复的可能性,或者技术上虽然可以修复,但所需支付的修复费用在经济上是不合算的,因而只能被废弃,或作为残料出售。可修复废品是指在生产过程中,由于不合格品而返工修理后才能作为合格品出售的产品,往往是技术上可修复的,并且所需修复费用在经济上是合算的,因而,又可称其为返工品。残料是指生产过程产生的边角余料,与主产品或联产品相比,只有很低的经济价值的产品。

为了通过改善产品质量和生产流程,达到控制和降低成本的目的,在进行废品核算时,应区分正常废品和非正常废品。正常废品是指在有效的经营条件下所产生的废品,它是特定的生产流程中不可避免的结果。由于正常废品都被视为不可避免和不可控制的,因而,当废品伴随着合格产品的产出而产生时,正常废品的成本被视为完工合格品成本的一部分。非正常废品,是指在正常有效的生产条件下不应该产生的废品,它不是特定生产流程中固有的结果。本文对正常废品成本的核算进行探讨。

一、正常废品成本的会计核算

1. 不可修复废品成本的核算。在分步法下,正常废品的处理区分为单独计算废品成本和不单独计算废品成本。单独计算废品成本,在计算约当产量时考虑了废品的约当产量,因而可避免出现成本扭曲的情况。同时,单独计算废品成本还有助于向管理当局提供废品成本,从而使得管理当局把降低成本的重点放在减少废品数量上。采用单独计算废品成本方法时,应设置“废品损失——废品”账户单独归集正常废品成本,必要时还可设置“正常废品成本”的成本项目,在产品成本组成中单独列示。

在分批法下,正常废品的核算在单独计算正常废品损失的情况下,将所归集的废品净损失结转至特定批次产品成本;在不单独计算正常废品损失的情况下,只需在残值入库或确认赔款时编制相应的会计分录进行核算。分批法下一般不需要划分完工产品与在产品成本,因而,对与特定批次有关的正常废品可采用不单独计算废品成本的方法。如果正常废品的

发生是与所有批次有关的,由于这时的废品不是专属的,从而也不应该归入某一特定的批次中去,因而,应先将正常废品净损失结转至“制造费用”账户,然后通过制造费用的分配计入所有批次的产品成本中。

2. 可修复废品成本的核算。在分步法下,对正常可修复废品和非正常可修复废品所发生的返修成本都应先通过“废品损失”账户归集。正常返工品所发生的返修成本最终与正常废品成本一起作为正常废品损失转入“基本生产成本”账户,并由当期完工产品负担。非正常废品所发生的返修成本最终与非正常废品成本一起作为非正常废品损失冲减当期损益。

在分批法下,正常可修复废品的核算还要区分是与特定批次有关还是与所有批次有关。对于正常返工品所发生的成本,如果与特定批次有关,可将这些成本直接追溯到该批次中去,而不需要通过“废品损失”账户核算。对于与所有批次有关的正常返工品的返修成本,先通过“废品损失”账户核算,月末结转至“制造费用”账户,通过制造费用的分摊分配到所有批次中。

3. 残料价值的核算。当生产过程产生边角余料时,一般要将边角废料收集保管,或重复使用,或变卖回收,残料可以作为收入确认或作为产品成本的冲减。采用分步法时,残料价值一律冲减制造费用。而采用分批法时,残料价值的处理应区别情况分别进行:如果残料是与特定批次有关,则应冲减该批次产品的成本;如果残料是与所有批次有关,则应冲减制造费用。

二、正常废品成本的税务处理

根据《增值税暂行条例》(国务院令[1993]第134号)第十条的规定,非正常损失的购进货物和非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物,进项税额不得从销项税额中抵扣。即生产过程中产生的下脚料,应先确定属于正常损失还是非正常损失,正常生产过程中发生的废品损失不需作进项税转出。《国家税务总局关于加强废旧物资增值税管理有关问题的通知》(国税[2005]544号)第十条规定:各级税务机关应加强产废企业下脚(废)料销售的监督管理,产废企业(增值税一般纳税人)销售下脚(废)料必须开具增值税专用发票,按规定缴纳增值税。即工业企业生产中的废品、下角废料和废旧包装物等销售时,应该给对方开具专用发票并核算和确认销项税额。○