

浅析平行结转分步法

段光耀

(江西财经职业学院 江西 九江 332000)

【摘要】平行结转分步法是多步骤生产企业里常用的一种产品成本计算方法,但由于平行结转分步法与逐步结转分步法有很大的不同,尤其是对于广义在产品概念的理解和生产费用的分配,这就造成在实际学习过程中很多初学者很难把握平行结转分步法的核算要点。本文从理论和实例两方面全面剖析了平行结转分步法,以期初学者提供有益借鉴。

【关键词】平行结转;分步法;成本

工业企业产品生产的组织方式、生产工艺过程、生产技术特点决定了企业适用的产品成本计算方法。如果工业企业产品生产的组织方式是大批量生产,生产工艺和生产技术的特点决定了产品生产需要经过多个步骤,并且成本核算与管理的要求是分步计算产品成本,此时企业应当采用分步法计算产品成本。分步法下按照产品品种及其经过的生产步骤设置生产成本明细账,归集各步骤发生的生产费用,最后计算出完工产品成本和在产品成本。分步法按照适用范围和成本结转不同分为逐步结转分步法和平行结转分步法。

一. 平行结转分步法的基本含义与特点

工业企业产品生产需要经过多个生产步骤,且通常将上一生产步骤完工的半成品投入下一生产步骤。对于多步骤生产又可以分为连续式多步骤生产与装配式多步骤生产。如果产品生产需要依次经过连续不断的几个生产步骤,则称为连续式生产,如纺织。装配式生产则是指企业自产或外购半成品然后放在一起进行组装,最终形成产成品。如汽车生产。装配式生产通常可以采用平行结转分步法来计算产品成本。平行结转分步法指按照各生产步骤和产品品种设置生产成本明细账户,各步骤成本明细账户里仅登记本步骤发生的生产费用,完工半成品成本不随着实物流转而结转,期末将生产费用合计数在最终产成品与广义在产品之间进行分配,计算出各步骤应当计入最终产成品成本的份额,最后平行结转各步骤成本份额,汇总计算出最终产成品成本。平行结转分步法的难点在于广义在产品的理解。广义在产品是相对于整个生产过程中的所有生产步骤而言的,只要产品没有最终完工,都属于广义在产品。广义在产品具体包括本步骤生产过程中期末未完工的狭义在产品,以及后续各步骤未完工的狭义在产品。

二. 平行结转分步法下产品成本核算主要程序

1. 按照企业生产的产品品种及其经过的生产步骤或者生产车间来设置基本生产成本明细账户,用以归集生产过程中发生的材料费、人工费等直接费用。按照各个生产车间开设制造费用明细账户分别归集各生产车间发生的间接费用。如车间照明费,车间办公费,车间管理人员职工薪酬等。
2. 按照成本计算对象分别归集生产过程中发生的各项直接费用和间接费用。即根据费用发生的原始凭证编制费用分配表,然后根据费用分配表编制记账凭证,最后根据记账凭证登记各基本生产成本明细账户和制造费用账户。
3. 将各步骤或车间期初生产费用和本期归集的生产费用分别加总,将各步骤的生产费用合计数采用一定的方法在最终产成品与广义在产品之间进行分配,计算出各步骤或车间应当计入最终产成品的成本份额。
4. 将各步骤或车间应当计入最终产成品的成本份额从基本生产成本明细账户平行结转,汇总计算出最终产成品成本,转入完工产品成本账户。
5. 从各步骤或车间基本生产成本明细账户中平行结转应当计入最终产成品成本份额后,确定在产品成本。由于平行结转分步法下各步骤生产费用不用逐步结转,此时的各步骤基本生产成本明细账户中剩下的在产品成本指广义在产品在各步骤发生的生产费用。

三. 平行结转分步法与逐步结转分步法的区别

逐步结转分步法下的在产品指狭义在产品,平行结转分步法下的在产品指广义在产品。逐步结转分步法下生产成本明细账户里归集的生产费用包括本步骤发生的生产费用,还包括转入的上一步骤完工半成品成本,通过将各步骤生产费用合计数在完工半成品或产成品与狭义在产品之间分配,计算出完工半成品成本、最终产成品成本、狭义在产品成本。逐步结转分步法下,完工半成品成本随着半成品的实物流转而从逐步结转,可以计算出完工半成品成本。平行结转分步法下生产成本明细账户里归集的生产费用只包括本步骤发生的生产费用,通过将各步骤生产费用合计数在最终产成品与广义在产品之间进行分配,计算出各生产步骤应当计入产成品成本的份额,然后平行结转成本份额,汇总计算出最终产成品成本。平行结转分步法下,不能直接计算出完工半成品成本和狭义在产品成本,且完工半成品成本结转与实物流转脱钩。

四. 平行结转分步法实例

S制造厂生产M产品,需要经过三个生产步骤,根据生产工艺特点、生产流程以及成本核算管理要求,采用平行结转分步法计算M产品成本。在生产过程中,1件M

产成品耗用各步骤的半成品数量均为1件。产品生产所耗用的原材料在生产开始时一次性投入,后续生产期间均不发生材料费用。各步骤发生的人工费用与制造费用较为均衡,各步骤月末在产品在本步骤的完工程度都是50%。采用约当产量法在完工产品与在产品之间分配生产费用合计数。第一步骤本月投产量38件,三个生产步骤在产品数量分别为8件,6件,4件,第一、二步骤完工半成品数量分别为30件、24件,本月最终完工产品20件,月初无在产品。本月第一生产步骤材料费用38000元,人工费用3400元,制造费用1700元;第二生产步骤人工费用5400元,制造费用2700元。第三生产步骤人工费用3600元,制造费用2400元。

此实例中,关键是要确定各步骤广义在产品约当产量,将生产费用在最终产成品与广义在产品之间分配,分别计算出各步骤应当计入最终产成品成本的那一部分份额,最后平行结转各步骤的份额,汇总计算出最终产成品成本。第一步骤广义在产品包括本步骤的8件狭义在产品、第二步骤的狭义在产品6件、第三步骤的狭义在产品4件。第二步骤的广义在产品包括本步骤的6件狭义在产品、第三步骤的狭义在产品4件。第三步骤的广义在产品只包括本步骤的狭义在产品4件。材料在生产开始时一次性投入,因此分配材料费用时一件在产品折算为一件产成品。第一步骤广义在产品约当产量为 $8+6+4=18$ 件。第二、三步骤不存在分配材料费用的问题。分配人工费用、制造费用时,按照约当产量法折算,各步骤在产品在本步骤的完工程度为50%,而第二步骤6件狭义在产品与第三步骤狭义在产品4件均经过了第一步骤的生产加工,完成了第一、二步骤的生产工序,因此第一步骤广义在产品约当产量为 $8*50\%+6+4=14$ 件。同理,第三步骤狭义在产品4件经过了第二步骤的生产加工,完成了第二步骤的生产工序,因此第二步骤广义在产品约当产量为 $6*50\%+4=7$ 件。第三步骤广义在产品约当产量等于狭义在产品产量4件。分配材料费用的约当产量为38件。各步骤分配人工费用、制造费用的约当总产量分别为34件,27件,24件。然后分别计算分配率,分配各步骤生产费用。计算出第一步骤应当计入最终产成品的份额为:材料费用= $38000 \div 38 \times 20=20000$,人工费用= $3400 \div 34 \times 20=2000$,制造费用= $1700 \div 34 \times 20=1000$,合计22100。第二步骤应当计入最终产成品的份额为:人工费用= $5400 \div 27 \times 20=4000$,制造费用= $2700 \div 27 \times 20=2000$,合计6000。第三步骤应当计入最终产成品的份额为:人工费用= $3600 \div 24 \times 20=3000$,制造费用= $2400 \div 24 \times 20=2000$,合计5000。最终汇总得到产成品成本= $22100+6000+5000=33100$ 。

在平行结转分步法下,不需要计算半成品成本,最终产成品与完工半成品、狭义在产品成本的结转与实物流转不一致,这也促使完工半成品、狭义在产品成本的计算在表面上不可行。但是只要结合平行结转分步法下产品实物流转与成本流转的特点,转换思路,稍加分析计算,与逐步结转分步法一样,可以计算出各步骤完工半成品成本和各步骤狭义在产品成本。上例中,最终产成品经过了第一、二步骤的生产,假设各期生产费用均衡,第一步骤完工的30件半成品成本= $22100 \div 20 \times 30=33150$,第二步骤完工的24件半成品成本= $(22100+6000) \div 20 \times 24=33720$ 。按照平行结转分步法及广义在产品的思路,第一步骤8件狭义在产品成本计算过程为: $38000+3400+1700-22100-22100 \div 20 \times (6+4)=9950$ 。第二步骤6件狭义在产品成本计算过程为: $5400+2700-6000-6000 \div 20 \times 4+22100 \div 20 \times 6=7530$,第三步4件狭义在产品成本计算过程为: $3600+2400-5000+(22100+6000) \div 20 \times 4=6620$ 。如果按照逐步综合结转分步法的完工半成品成本逐步结转思路,第一步骤8件狭义在产品成本 $38000+3400+1700-33150=9950$,第二步骤6件狭义在产品成本 $33150+5400+2700-33720=7530$ 第三步4件狭义在产品成本= $33720+3600+2400-33100=6620$ 。由此可见,在平行结转分步法下,根据广义在产品的含义并结合实物在各生产步骤之间的流转,同样可以计算出完工半成品与狭义在产品的成本,只是计算思路与过程稍微复杂一些。

参考文献

[1]夏红雨,刘艳云.逐步结转分步法与平行结转分步法原理分析[J].合作经济与科技,2017(15):152-153.

作者简介:

段光耀,男,1981年12月生,湖北黄梅人,江西财经职业学院,讲师,研究方向,会计理论与实务。