

平行结转分步法下费用分配教学经验谈

恽碧琰

(南京财经大学会计学院 南京 210046)

【摘要】 成本会计教学中平行结转分步法下生产费用在完工产品和月末在产品之间的分配是个难点,教师讲解该部分内容时往往需要花费较多的时间和精力。本文探讨了从广义在产品定义出发讲解平行结转分步法下费用分配的教学方法,以供参考。

【关键词】 平行结转分步法 费用分配 教学方法

平行结转分步法是在计算产品成本时,不计算各步骤半成品成本和各步骤所耗上一步骤的半成品成本,而只计算本步骤发生的各项其他费用以及这些费用中应计入产成品成本的份额,将相同产品的各步骤成本明细账中的这些份额平行结转、汇总,计算出该种产品产成品成本的方法。平行结转分步法的主要特点是各步骤不计算、不结转半成品成本;本月的总生产费用在完工产品和月末在产品之间分配时,分配的对象是最终的产成品和各步骤月末广义在产品,通过计算并汇总各步骤发生的生产费用中应计入产成品成本的份额即可计算出产成品的成本。各步骤生产费用在产成品和月末广义在产品之间的分配可采用约当产量法、定额比例法等方法,下文主要探讨平行结转分步法下各步骤生产费用在产成品和月末广义在产品之间采用约当产量法分配时的教学。

一、传统费用分配教学方法

若平行结转分步法下各步骤生产费用在产成品和月末广义在产品之间的分配采用约当产量法,则需要确定各步骤月末广义在产品的约当产量,从而计算各步骤各项生产费用分配率。计算公式如下:

某步骤某项生产费用分配率=(该步骤月初在产品成本+本月发生的费用)÷(产成品耗用该步骤半成品数量+该步骤月末广义在产品约当产量)

某步骤月末广义在产品约当产量=该步骤月末已完工留存在半成品库的半成品和以后步骤的在产品数量+该步骤月末在产品约当产量

某步骤某项生产费用应计入产成品成本的份额=该步骤该项生产费用分配率×产成品耗用该步骤半成品数量

上述公式较为复杂,不便于学习者理解和记忆,掌握起来有一定的难度。笔者在成本会计平行结转分步法的教学过程中总结出一套较为简单的从广义在产品定义出发确定各步骤广义在产品数量从而将各步骤生产费用在完工产成品和月末广义在产品之间进行分配的方法。

二、从广义在产品定义出发的费用分配教学方法

1. 广义在产品的定义。一般教材中归属为广义在产品的

产品有两个共同特点:①均经过某步骤加工(或正在该步骤加工或已完成该步骤加工);②均未完成全部的生产过程,尚不能对外销售。平行结转分步法中是将各步骤发生的生产费用在最终的产成品和本步骤的广义在产品之间进行分配,因此平行结转分步法下各步骤的广义在产品是指经过本步骤加工但未完成全部的生产过程,尚不能对外销售的产品。

2. 确定广义在产品的数量。

例1:设某企业分三个步骤生产甲产品,原材料在生产开始时一次投入,第Ⅰ步骤生产出半成品A交自制半成品库1,第Ⅱ步骤按所需用量从自制半成品库1领用半成品A,进一步生产出半成品B交自制半成品库2,第Ⅲ步骤按所需用量从自制半成品库2领用半成品B最后加工成甲产品。产品成本计算采用平行结转分步法,各月生产费用在完工产品和月末广义在产品之间的分配采用约当产量法,有关各步骤产品产量及半成品库收发结存情况见表1。

表1 各步骤产品产量及半成品库收发结存情况 单位:件

项目	第Ⅰ步骤	自制半成品库1 (半成品A)	第Ⅱ步骤	自制半成品库2 (半成品B)	第Ⅲ步骤
期初结存	100	90	120	80	50
本月增加	400	300	350	420	470
本月减少	300	350	420	470	500
期末结存	200	40	50	30	20

在确定各步骤月末广义在产品数量时,先确定该企业该产品月末的所有实物及其数量,然后根据各步骤广义在产品的定义,确定各步骤广义在产品数量,结果见表2。

表2 各步骤月末广义在产品数量

月末产品		第Ⅰ步骤月末广义在产品		第Ⅱ步骤月末广义在产品		第Ⅲ步骤月末广义在产品	
产品1:第Ⅰ步骤在产品	200件	第Ⅰ步骤月末广义在产品	第Ⅱ步骤月末广义在产品	第Ⅲ步骤月末广义在产品			
产品2:自制半成品库1半成品A	40件						
产品3:第Ⅱ步骤在产品	50件						
产品4:自制半成品库2半成品B	30件						
产品5:第Ⅲ步骤在产品	20件						

3. 确定广义在产品的约当产量。平行结转分步法下,若各步骤生产费用在完工产品和月末广义在产品之间的分配采用约当产量法,则需要计算各步骤月末广义在产品的约当产量。

沿用例1的资料,假设第Ⅱ步骤加工出一件半成品B需耗用一件半成品A,第Ⅲ步骤加工完成一件产成品需耗用一件半成品B,各步骤月末在产品在本步骤的完工程度为50%,则该企业甲产品各步骤月末广义在产品约当产量确定见表3。

表3 各步骤月末广义在产品约当产量

月末产品	第Ⅰ步骤月末广义在产品约当产量(件)	第Ⅱ步骤月末广义在产品约当产量(件)	第Ⅲ步骤月末广义在产品约当产量(件)
产品1:第Ⅰ步骤在产品200件	$200 \times 50\% = 100$		
产品2:自制半成品库1半成品A40件	$40 \times 100\% = 40$		
产品3:第Ⅱ步骤在产品50件	$50 \times 100\% = 50$	$50 \times 50\% = 25$	
产品4:自制半成品库2半成品B30件	$30 \times 100\% = 30$	$30 \times 100\% = 30$	
产品5:第Ⅲ步骤在产品20件	$20 \times 100\% = 20$	$20 \times 100\% = 20$	$20 \times 50\% = 10$
合计	240	75	10

4. 费用分配。将各步骤各项生产费用在最终产成品和本步骤的月末广义在产品之间进行分配。

沿用例1的资料,该企业甲产品生产费用资料见表4。

表4 各步骤生产费用及应计入产成品成本的份额 单位:元

项目	第Ⅰ步骤直接材料	第Ⅰ步骤加工费用	第Ⅱ步骤加工费用	第Ⅲ步骤加工费用
月初在产品成本	13 000	9 700	7 400	1 800
本月发生费用	18 248	16 718	12 748	28 800
生产费用合计	31 248	26 418	20 148	30 600
约当产量(件)	$500 + 340 = 840$	$500 + 240 = 740$	$500 + 75 = 575$	$500 + 10 = 510$
费用分配率	37.2	35.7	35.04	60
应计入产成品的份额	18 600	17 850	17 520	30 000
月末广义在产品成本	12 648	8 568	2 628	600

最后汇总计算出产成品总成本,见表5。

表5 产成品成本计算表 单位:元

应计入产成品成本的份额	直接材料	加工费用	合计
第Ⅰ步骤	18 600	17 850	36 450
第Ⅱ步骤	-	17 520	17 520
第Ⅲ步骤	-	30 000	30 000
合计	18 600	65 370	83 970

若后步骤产品生产对前步骤半成品的耗比不是1:1,则各步骤月末广义在产品约当产量的确定需改变。

沿用例1的资料,假设第Ⅱ步骤加工出一件半成品B需耗

用2件半成品A,第Ⅲ步骤加工完成一件产成品需耗用2件半成品B,各步骤月末在产品在本步骤的完工程度为50%,则该企业甲产品各步骤月末广义在产品约当产量确定见表6。

表6 各步骤月末广义在产品约当产量

月末产品	第Ⅰ步骤月末广义在产品约当产量(件)	第Ⅱ步骤月末广义在产品约当产量(件)	第Ⅲ步骤月末广义在产品约当产量(件)
产品1:第Ⅰ步骤在产品200件	$200 \times 50\% = 100$		
产品2:自制半成品库1半成品A40件	$40 \times 100\% = 40$		
产品3:第Ⅱ步骤在产品50件	$50 \times 2 \times 100\% = 100$	$50 \times 50\% = 25$	
产品4:自制半成品库2半成品B30件	$30 \times 2 \times 100\% = 60$	$30 \times 100\% = 30$	
产品5:第Ⅲ步骤在产品20件	$20 \times 2 \times 2 \times 100\% = 80$	$20 \times 2 \times 100\% = 40$	$20 \times 50\% = 10$
合计	380	95	10

各步骤生产费用分配见表7。

表7 各步骤生产费用及应计入产成品成本的份额 单位:元

项目	第Ⅰ步骤直接材料	第Ⅰ步骤加工费用	第Ⅱ步骤加工费用	第Ⅲ步骤加工费用
月初在产品成本	13 000	9 700	7 400	1 800
本月发生费用	18 248	16 718	12 748	28 800
生产费用合计	31 248	26 418	20 148	30 600
约当产量(件)	$500 \times 2 \times 2 + 480 = 2 480$	$500 \times 2 \times 2 + 380 = 2 380$	$500 \times 2 + 95 = 1 095$	$500 + 10 = 510$
费用分配率	12.6	11.1	18.4	60
应计入产成品的份额	25 200	22 200	18 400	30 000
月末广义在产品成本	6 048	4 218	1 748	600

汇总产成品成本见表8。

表8 产成品成本计算表 单位:元

应计入产成品成本的份额	直接材料	加工费用	合计
第Ⅰ步骤	25 200	22 200	47 400
第Ⅱ步骤	-	18 400	18 400
第Ⅲ步骤	-	30 000	30 000
合计	25 200	70 600	95 800

平行结转分步法下费用分配的实质在于,将各步骤发生的生产费用对所有在本步骤受益的产品计算费用分配率,但分配时只对产成品耗用本步骤半成品受益的份额进行分配,剩余的费用均作为本步骤的月末在产品(广义在产品)成本。在教学过程中把握平行结转分步法下费用分配的实质,从广义在产品的定义出发进行讲解,学习者较易理解和掌握。

主要参考文献

1. 于富生,王俊生,黎文珠.成本会计学.北京:中国人民大学出版社,2006
2. 欧阳清,杨雄胜.成本会计学.北京:首都经济贸易大学出版社,2003