平行结转分步法下约当产量法运用之我见

曲芳芳

（石家庄经济学院　石家庄　050031）

一、平行结转分步法的含义

平行结转分步法是在计算产品成本时，不计算各步骤所产的半成品成本，也不计算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生产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、汇总计算出产成品成本的方法。

对于平行结转分步法，每一个生产步骤的生产费用正确地在产成品和月末广义在产品之间进行分配，即计算每一个生产步骤应计入产成品成本的份额是采用这一方法的关键所在。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，本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的问题。

二、从企业整体角度理解平行结转分步法

1. *从企业整体角度理解完工产品和广义在产品的概念，从而正确确定完工产品和广义在产品的数量。*在采用逐步结转分步法时，无论是完工产品还是在产品都是对于某一个生产步骤而言的。具体来讲，只要完成了某步骤的产品都是该步骤完工产品（无论是否完成所有工序步骤），只要还停留在某步骤就是该步骤的在产品。而平行结转分步法，对于完工产品和在产品的理解，要重新站在企业整体的角度（而不是站在某一步骤的角度）。也就是说，某步骤完工产品是指完成了企业所有的工序步骤可供出售的产品，某步骤的在产品是指正在进行该步骤工序的产品或已经完成该步骤工序但还未完成企业所有的工序步骤不能出售的产品。

2. *从企业整体角度理解某步骤单位半成品的成本，从而正确确定完工产品的份额。*按照现有教材，计算各步骤半成品成本的公式为：某步骤单位半成品的成本=（本期投入生产费用+期初在产品生产费用）/（完工成品的数量+广义在产品约当产量）。其中，“完工成品的数量”指本期完成所有工序可供出售的产品数量；“广义在产品约当产量”指本步骤本月末在产品的约当产量加以后步骤月末在产品数量，如在组织各步骤生产时，各步骤所生产的半成品是通过半成品库收发，则还应加上半成品库中半成品的数量；“本期投入生产费用”指本期投入到该步骤的生产费用。要理解和掌握这个公式的关键在于对“期初在产品生产费用”的理解，在这里一定要注意这里的在产品是站在企业整体角度而言的，也就是说既包括正在进行该步骤工序的产品也包括已经完成该步骤工序但还未完成企业所有的工序步骤不能出售的产品。只有理解了期初在产品的含义，才能理解公式中分子（产品数量）与分母（发生费用）的对应关系，才能正确计算每一步骤完工产品的份额，从而计算出完工产品的成本。

下面通过一个具体的案例，详细论述如何从企业整体角度理解和掌握平行结转分步法采用约当产量法的计算。

---

1. *甲方的会计处理。*购入甲供材料时计入原材料，领用时从原材料转出，并计入在建工程，工程完工后从在建工程转入产成品或固定资产。承上例：

（1）购入甲供材料，借：原材料 600 万元；贷：银行存款等 600 万元。

（2）发出材料，借：在建工程 600 万元；贷：原材料 600 万元。

（3）预付施工单位工程款 200 万元，借：在建工程 200 万元；贷：银行存款 200 万元。

（4）工程完工，假设工程款全部付清。借：产成品或固定资产 1 000 万元；贷：在建工程 800 万元，银行存款 200 万元。

（5）产成品出售，借：银行存款等；贷：主营业务收入。借：主营业务成本 1 000 万元；贷：库存商品 1 000 万元。

2. *乙方的会计处理。*乙方收到、发出、使用甲供材料时，不做账务处理，但需进行材料登记管理。乙方对甲供材料不计入主营业务收入。承上例：

（1）收到甲供材料时，登记备查簿。计提应交营业税（假设不考虑城建税及教育费附加，下同），并上交。借：营业税金及附加 18 万元（600×3%）；贷：应交税费——应交营业税 18 万元。借：应交税费——应交营业税 18 万元；贷：银行存款 18 万元。

（2）收到预付工程款 200 万元，借：银行存款 200 万元；贷：预收账款 200 万元。收到预收账款计提应交营业税，并上交。借：营业税金及附加 6 万元（200×3%）；贷：应交税费——应交营业税 6 万元。借：应交税费——应交营业税 6 万元；贷：银行存款 6 万元。

（3）工程完工，确认收入，计提和上交营业税。借：预收款 200 万元，银行存款 200 万元；贷：主营业务收入 400 万元。借：营业税金及附加 6 万元（200×3%）；贷：应交税费——应交营业税 6 万元。借：应交税费——应交营业税 6 万元；贷：银行存款 6 万元。○

例:假设某企业采用连续生产方式生产甲产品,甲产品生产经历三个车间(三个生产步骤),下一步骤对前一步骤半成品的耗用比例为1:1,半成品不通过半成品库收发,直接转入后续步骤进行加工,相关资料如表1所示。

表1　　各车间生产情况　　单位:件

一月份	一车间	二车间	三车间
期初在产品	0	0	0
本期投入生产	60	60	40
本期完工	60	40	30
本期在产品	0	20	10
二月份	一车间	二车间	三车间
期初在产品	0	20	10
本期投入生产	60	50	40
本期完工	50	40	20
本期在产品	10	30	30

为简化计算,假设每步骤在产品的完工程度为50%。各车间一、二月份的生产费用情况如表2所示。

表2　　一、二月份各车间的生产费用　　单位:元

一月份	一车间	二车间	三车间
直接材料	6 600	0	0
直接人工	960	840	1 050
制造费用	3 300	1 600	2 100
一月份合计	10 860	2 440	3 150
二月份			
直接材料	3 600	0	0
直接人工	880	1 200	1 120
制造费用	2 600	2 300	1 400
二月份合计	7 080	3 500	2 520

下面分别就一月份和二月份的生产情况，从企业整体的角度,按照平行结转分步法,计算出一月份和二月份的完工产品成本。

首先,计算一月份每个车间(即每个步骤)完工产品的份额,如表3、4所示。

表3　　一月份一车间完工产品份额计算表　　单位:元

	期初在产品成本	本期投入成本	完工产品数量	广义在产品约当产量	单位半成品成本	完工产品份额	期末在产品成本
直接材料	0	6 600	30	20+10=30	110	3 300	3 300
直接人工	0	960	30	30	16	480	480
制造费用	0	3 300	30	30	55	1 650	1 650
份额合计						5 430	

对于一车间一月份的期初在产品成本是0，不仅因为本步骤(本车间)期初无在产品,而且因为二车间、三车间期初也无在产品。对于期初在产品要站在企业整体的角度去理解。

表4　　一月份二车间完工产品份额计算表　　单位:元

	期初在产品成本	本期投入成本	完工产品数量	广义在产品约当产量	单位半成品成本	完工产品份额	期末在产品成本
直接人工	0	840	30	10+20×50%=20	16.8	504	336
制造费用	0	1 600	30	20	32	960	640
份额合计						1 464	

同理,可计算出一月份三车间完工产品的份额合计为2 700元。

然后，将一月份每个车间发生的成本中完工产品所占的份额加总就得到了一月份30件完工产品的成本9 594元(5 430+1 464+2 700)。

为了更清楚地阐述，从企业整体角度对平行结转分步法的理解,可以继续对二月份完工产品的成本进行计算。

首先,计算二月份每个车间(即每个步骤)完工产品的份额,如表5、6所示。

表5　　二月份一车间完工产品份额计算表　　单位:元

	期初在产品成本	本期投入成本	完工产品数量	广义在产品约当产量	单位半成品成本	完工产品份额	期末在产品成本
直接材料	3 300	3 600	20	30+30+10=70	76.67	1 533.4	5 366.6
直接人工	480	880	20	30+30+10×50%=65	16	320	1 040
制造费用	1 650	2 600	20	65	50	1 000	3 250
份额合计						2 853.4	

对于一车间二月份的期初在产品成本，应该理解为站在企业整体角度一车间期初的在产品的成本。如果从一车间本身来讲,其二月份期初的在产品数量为0(如表1所示),期初在产品的成本自然也应该为0，但是若从企业整体角度来理解,一车间期初的产品数量并不是0 ,而应该是30件(二车间的期初存货20件和三车间的期初存货10件)，对应的成本为一月份发生的总成本减去完工产品份额的部分（见表3)。

表6　　二月份二车间完工产品份额计算表　　单位:元

	期初在产品成本	本期投入成本	完工产品数量	广义在产品约当产量	单位半成品成本	完工产品份额	期末在产品成本
直接人工	336	1 200	20	30+30×50%=45	23.63	472.6	1 063.4
制造费用	640	2 300	20	45	45.23	904.6	2 035.4
份额合计						1 377.2	

同理,可计算出二月份三车间完工产品的份额合计为1 697.2元。

然后，将二月份每个车间发生的成本中完工产品所占的份额加总就得到了二月份20件完工产品的成本5 927.8元(2 853.4+1 377.2+1 697.2)。○