

# 例解平行结转分步法的改进

杨盘华<sup>1</sup>(高级会计师), 李惠玲<sup>2</sup>

**【摘要】** 成本计算的分步法分为逐步结转分步法和平行结转分步法,这两种计算方法各有优缺点。本文以平行结转分步法为基础,结合分步结转法的优点,对成本计算分步法进行了改进,并举例说明了成本计算分步法的具体运用。

**【关键词】** 分步法; 在产品; 半成品; 核算

**【中图分类号】** F234

**【文献标识码】** A

**【文章编号】** 1004-0994(2016)04-0046-3

平行结转分步法与逐步结转分步法相比,优点在于各步骤之间可以同时进行成本核算,且能直接提供按原始成本项目反映的产品成本的构成。但其缺点是半成品成本的结转同实物结转脱节,各步骤成本计算单上的月末在产品成本与实际结存在该步骤的半成品成本不一致,不利于加强对生产资金的管理。针对这些不利因素,如果能核算出各步骤狭义在产品的总成本、各半成品库半成品的总成本,则平行结转分步法会更具优势。

## 一、平行结转分步法的改进思路

改进平行结转分步法成本计算的思路是:首先,将广义在产品约当数量分解为该步骤月末在产品约当数量、该步骤已完工留存在半成品库的数量和以后各步骤月末半成品数量,在每步骤的产品成本计算单中增加“月末狭义在产品成本占用”、“X半成品库占用成本”和“以后生产过程占用成本”等项目,这几项数据是指各部分占用该步骤的成本,其数据之和等于广义在产品成本。然后,根据每步骤的单位成本及各部分的约当产量,计算出广义在产品中各部分占有该步骤的成本。最后,根据半成品库和各步骤耗用的以前各步骤成本,就可以计算出每步骤狭义在产品成本及半成品库的各半成品成本。

## 二、改进后的平行结转分步法的举例分析

例:甲公司设置三个基本生产车间,大批多步骤生产A产品,该产品按顺序经过第一、二、三车间生产,第一车间投入原材料生产出A1半成品,交给第二车间生产出A2半成品,再交给第三车间生产A产成品。在生产过程中,单位A2半成品耗用A1半成品2件,单位A产品耗用A2半成品3件。原材料在生产时一次性投入,月末在产品按约当产量法计算,各步骤在产品完工程度均为50%。

甲公司2014年6~8月有关成本计算资料如表1、表2所示。

**表1** 各车间生产产量记录 单位:件

项 目		月初狭义在产品	本月投入	本月完工	月末狭义在产品
6月	第一车间	0	370	270	100
	第二车间	0	270	90	45
	第三车间	0	90	20	10
7月	第一车间	100	400	300	200
	第二车间	45	280	150	35
	第三车间	10	120	30	20
8月	第一车间	200	510	710	0
	第二车间	35	710	390	0
	第三车间	20	390	150	0

**表2** 各车间各月发生的生产费用 单位:元

项 目		直接材料	直接人工	制造费用	合计
6月	第一车间	40700	19200	17280	77180
	第二车间		9450	9000	18450
	第三车间		2750	2625	5375
7月	第一车间	44000	21000	18900	83900
	第二车间		12180	11600	23780
	第三车间		3850	3675	7525
8月	第一车间	56100	36600	32940	125640
	第二车间		31290	29800	61090
	第三车间		15400	14700	30100

采用平行结转分步法核算各月份各车间狭义在产品成本、完工产品成本、各半成品库库存成本的结果如下页表3~表9所示(单位:元)。

在表3中,相关成本归集的计算方法如下:“月末狭义在产品占用成本”的直接材料、直接人工、制造费用以狭义在产品的约当产量乘以对应的单位成本;“以后生产过程占用成本”的直接材料、直接人工、制造费用等于以后生产过程月末

表3 第一生产车间产品(A1)成本计算单

项 目		直接材料	直接人工	制造费用	合计
6月	月初广义在产品成本				
	本月发生费用	40700	19200	17280	77180
	费用合计	40700	19200	17280	77180
	完工产品耗用约当数量	120	120	120	
	广义在产品约当数量	250	200	200	
	约当数量合计	370	320	320	
	单位成本	110	60	54	224
	应计入产成品成本中的份额	13200	7200	6480	26880
	月末广义在产品成本	27500	12000	10800	50300
	月末狭义在产品占用成本	11000	3000	2700	16700
	A1半成品库占用成本				
	A2半成品库占用成本				
	以后生产过程占用成本	16500	9000	8100	33600
7月	月初广义在产品成本	27500	12000	10800	50300
	本月发生费用	44000	21000	18900	83900
	费用合计	71500	33000	29700	134200
	完工产品耗用约当数量	180	180	180	
	广义在产品约当数量	470	370	370	
	约当数量合计	650	550	550	
	单位成本	110	60	54	224
	应计入产成品成本中的份额	19800	10800	9720	40320
	月末广义在产品成本	51700	22200	19980	93880
	月末狭义在产品成本	22000	6000	5400	33400
	A1半成品库占用成本	2200	1200	1080	4480
	A2半成品库占用成本	6600	3600	3240	13440
	以后生产过程占用成本	20900	11400	10260	42560
8月	月初广义在产品成本	51700	22200	19980	93880
	本月发生费用	56100	36600	32940	125640
	费用合计	107800	58800	52920	219520
	完工产品耗用约当数量	900	900	900	
	广义在产品约当数量	80	80	80	
	约当数量合计	980	980	980	
	单位成本	110	60	54	224
	应计入产成品成本中的份额	99000	54000	48600	201600
	月末广义在产品成本	8800	4800	4320	17920
	月末狭义在产品成本				
	A1半成品库占用成本	2200	1200	1080	4480
	A2半成品库占用成本	6600	3600	3240	13440
	以后生产过程占用成本				

狭义在产品应耗用的本阶段半成品数量乘以对应的单位成本,如“以后生产过程占用成本”的直接材料=(45×2+10×2×3)×110=16500(元);“A1半成品库占用成本”的直接材料、直接人工、制造费用以A1半成品库半成品的约当产量乘以对应的单位成本;“A2半成品库占用成本”的直接材料、直接人

工、制造费用以A2半成品库半成品的约当产量乘以对应的单位成本;月末广义在产品成本=月末狭义在产品占用成本+A1半成品库占用成本+A2半成品库占用成本+以后生产过程占用成本。

A1半成品库中的半成品不占用第二生产步骤的费用,所以表4中省略“A1半成品库占用成本”项目。其余计算方法同第一生产车间。同理,表5中可以省略“A1半成品库占用成本”与“A2半成品库占用成本”两个项目。

表4 第二生产车间产品(A2)成本计算单

项 目		直接材料	直接人工	制造费用	合计
6月	月初广义在产品成本				
	本月发生费用		9450	9000	18450
	费用合计		9450	9000	18450
	完工产品耗用约当数量		60	60	
	广义在产品约当数量		52.5	52.5	
	约当数量合计		112.5	112.5	
	单位成本		84	80	164
	应计入产成品成本中的份额		5040	4800	9840
	月末广义在产品成本		4410	4200	8610
	月末狭义在产品成本		1890	1800	3690
	A2半成品库占用成本				
	以后生产过程占用成本		2520	2400	4920
	7月	月初广义在产品成本		4410	4200
本月发生费用			12180	11600	23780
费用合计			16590	15800	32390
完工产品耗用约当数量			90	90	
广义在产品约当数量			107.5	107.5	
约当数量合计			197.5	197.5	
单位成本			84	80	164
应计入产成品成本中的份额			7560	7200	14760
月末广义在产品成本			9030	8600	17630
月末狭义在产品成本			1470	1400	2870
A2半成品库占用成本			2520	2400	4920
以后生产过程占用成本			5040	4800	9840
8月		月初广义在产品成本		9030	8600
	本月发生费用		31290	29800	61090
	费用合计		40320	38400	78720
	完工产品耗用约当数量		450	450	
	广义在产品约当数量		30	30	
	约当数量合计		480	480	
	单位成本		84	80	164
	应计入产成品成本中的份额		37800	36000	73800
	月末广义在产品成本		2520	2400	4920
	月末狭义在产品成本				
	A2半成品库占用成本		2520	2400	4920
	以后生产过程占用成本				

表5 第三生产车间产品(A)成本计算单

项 目		直接材料	直接人工	制造费用	合计
6月	月初广义在产品成本				
	本月发生费用		2750	2625	5375
	费用合计		2750	2625	5375
	完工产品耗用约当数量		20	20	
	广义在产品约当数量		5	5	
	约当数量合计		25	25	
	单位成本		110	105	215
	应计入产成品成本中的份额		2200	2100	4300
	月末广义在产品占用成本		550	525	1075
	月末狭义在产品成本		550	525	1075
7月	月初广义在产品成本		550	525	1075
	本月发生费用		3850	3675	7525
	费用合计		4400	4200	8600
	完工产品耗用约当数量		30	30	
	广义在产品约当数量		10	10	
	约当数量合计		40	40	
	单位成本		110	105	215
	应计入产成品成本中的份额		3300	3150	6450
	月末广义在产品占用成本		1100	1050	2150
	月末狭义在产品成本		1100	1050	2150
8月	月初广义在产品成本		1100	1050	2150
	本月发生费用		15400	14700	30100
	费用合计		16500	15750	32250
	完工产品耗用约当数量		150	150	
	广义在产品约当数量		0	0	
	约当数量合计		150	150	
	单位成本		110	105	215
	应计入产成品成本中的份额		16500	15750	32250
	月末广义在产品占用成本				
	月末狭义在产品成本				

表6 A产成品成本汇总表

项 目		直接材料	直接人工	制造费用	合计
6月	第一步骤	13200	7200	6480	26880
	第二步骤	0	5040	4800	9840
	第三步骤	0	2200	2100	4300
	成本合计	13200	14440	13380	41020
	单位成本	660	722	669	2051
7月	第一步骤	19800	10800	9720	40320
	第二步骤	0	7560	7200	14760
	第三步骤	0	3300	3150	6450
	成本合计	19800	21660	20070	61530
	单位成本	660	722	669	2051

续表6 A产成品成本汇总表

项 目		直接材料	直接人工	制造费用	合计
8月	第一步骤	99000	54000	48600	201600
	第二步骤	0	37800	36000	73800
	第三步骤	0	16500	15750	32250
	成本合计	99000	108300	100350	307650
	单位成本	660	722	669	2051

表7 各车间狭义在产品成本汇总表

项 目		直接材料	直接人工	制造费用	合计
6月	第一生产车间	11000	3000	2700	16700
	第二生产车间	9900	7290	6660	23850
	第三生产车间	6600	6670	6165	19435
	合计	27500	16960	15525	59985
7月	第一生产车间	22000	6000	5400	33400
	第二生产车间	7700	5670	5180	18550
	第三生产车间	13200	13340	12330	38870
	合计	42900	25010	22910	90820
8月	第一生产车间				
	第二生产车间				
	第三生产车间				
	合计				

在表7中,各车间狭义在产品的各种成本包括占用本步骤的成本和占用以前步骤的成本。如:6月份第三生产车间的直接人工=6月份第三生产车间的狭义在产品直接人工+占用以前各步骤的直接人工=550+(10×2×3×60+10×3×84)=6670(元)。

表8 A1半成品库各月份成本汇总表

项目	数量	直接材料	直接人工	制造费用	合计
6月					
7月	20	2200	1200	1080	4480
8月	20	2200	1200	1080	4480

表9 A2半成品库各月份成本汇总表

项目	数量	直接材料	直接人工	制造费用	合计
6月					
7月	30	6600	6120	5640	18360
8月	30	6600	6120	5640	18360

表8、表9中各成本项目的成本等于该半成品占用的各步骤该成本项目数据之和。

## 主要参考文献:

贾成海.成本会计[M].北京:北京邮电大学出版社,2013.

作者单位:1.聊城大学东昌学院,山东聊城252000;2.聊城大学教育科学学院,山东聊城252000