

# B类超市作业成本法计算体系设计研究

党晓峰(教授)

**【摘要】** B类超市对城郊普通社区居民的生活以及就业都有一定的影响,然而B类超市目前普遍面临经营困境。采用作业成本法加强B类超市成本管控能力,是促进B类超市应对市场挑战的重要途径之一。本文分析了B类超市应用作业成本法的条件,探索了B类超市作业成本法计算体系设计的原则,并以案例企业为样本完成作业成本法计算体系设计及试算,为B类超市采用作业成本法进行成本管理提供借鉴。

**【关键词】** B类超市; 作业成本法计算体系; 成本管理

**【中图分类号】** F234.2

**【文献标识码】** A

**【文章编号】** 1004-0994(2016)07-0048-4

## 一、B类超市的贡献和挑战

### (一) B类超市基本概念及现实贡献

根据超市规模和服务定位,国内超市目前基本分为ABC三类(其中A类超市一般称为“KA超市”)。B类超市是国内中等规模的超市,商场经营面积在1000~3000平方米之间。相对于KA超市,B类超市进场费低,门点一般设在没有KA类门店的次商业圈。同时,B类超市为只有中低端文化水平和技能的农民工及社区附近居民提供了就业机会,对稳定社会秩序、帮助居民就业作出了现实贡献。

### (二) B类超市面临的挑战

距离较近的KA超市对B类超市客流量具有虹吸效应,导致其营业收入骤减。目前超市竞争激烈,KA超市凭借其强大的资金实力,不断向B类超市所处的社区进军,或者在距其不远的临近社区开设新店,强力抢走B类超市客户,在KA超市和B类超市之间出现客源向KA一边倒的虹吸现象,使B类超市营业收入骤减。B类超市经营陷入“走不动、退不出”的两难困境。

所以,就B类超市自身而言,必须从多方面寻找对策,不断提高竞争能力,坚持经营并有所发展。通过作业成本法提高成本管控能力,增加成本竞争力是提升B类超市综合竞争力的重要途径之一。而采用作业成本法进行成本管控,主要是通过设计作业成本法计算体系并加以运用实现的。

## 二、作业成本法的条件分析及计算体系设计原则

### (一) B类超市实施作业成本法的条件分析

1. B类超市管理流程较为简单,有利于划分作业中心和

确定作业动因。与制造业及其他大多数行业的生产经营管理相比,超市的管理无疑属于相对比较简单的管理活动,因而更易于划分作业中心和确定作业动因。由此,不仅降低了作业成本法的应用难度,而且降低了作业成本法计算体系的开发成本。

2. B类超市成本核算工作较简单,降低了作业成本法组织体系的复杂程度。成本核算体制分为集中核算体制和分散核算体制两种。超市成本核算基本都是采用集中核算体制,由此降低了作业成本法下成本核算工作的复杂程度,有利于提高作业成本法下成本信息收集效率并降低信息收集成本。

3. 内部命令链扁平,作业成本法执行力强。通过调查发现,与制造业等行业相比,超市管理的内部命令链比较扁平,指令传递速度快、执行效率高,便于超市管理层在企业内部进行成本管理改革动员,从而提高了作业成本法的执行力度与使用绩效。

B类超市虽然具备采用作业成本法的条件,但不可避免地存在一些执行障碍,主要体现在B类超市会计人员对作业成本法不熟悉,超市领导担心产生过高的开发费用等方面。但经过调查,这些障碍都能通过对会计人员进行短期培训、优化作业成本法计算体系使其简明易懂等手段得到解决。

所以,在B类超市应用作业成本法,具备实施条件是主要的,存在障碍是次要的,且这些障碍经过努力都是可以克服的。

### (二) B类超市作业成本法计算体系设计原则

1. 划分作业中心既要确保成本核算准确,又应适当兼顾

**【基金项目】** 岭南师范学院2015年人才引进专项课题“作业成本法应用拓展研究”(项目编号:ZW1504); 广西哲学社会科学规划课题“广西小微工业企业作业成本法应用研究”(项目编号:13FGY017)

及时性原则。作业成本法的主要作用是准确核算成本,确保提供的成本信息对经营决策有用。所以,在进行作业中心划分时应以“准确核算成本”为前提条件。对资源消耗较多的作业活动,都应单独划分作业中心,便于准确核算成本、分析成本、控制成本。同时,将对成本管理影响较小、作业动因相同或类似的作业活动合并起来建立作业中心以降低会计人员的工作量,提高成本信息的及时性。

2. 作业动因选择应听取经营管理部和一线员工的意见。作业动因的选择决定了作业成本法分配依据的科学性,但作业动因隐藏在作业(营业活动)之中,经营管理部和一线员工对此最有发言权,故设计人员应虚心听取经营管理部和一线员工的意见,多交流、多探讨,切忌闭门造车。

3. 设计的作业成本法计算模型体系既要逻辑严密,又要简明易懂。

(1)逻辑严密。作业成本法计算模型的逻辑严密性是保证计算结果正确的关键。首先,作业成本法计算模型体系内不同模型之间的逻辑要严密。每个模型都有具体的计算目的,模型之间的计算目的不能重复;同时,不能遗漏模型,不能出现某些重要计算活动没有对应的模型。其次,要注意每个具体模型的内部数学逻辑关系。在设计具体的计算模型时,应紧扣该模型的计算目的,将影响该计算目的的因素考虑齐全,不可有所遗漏。在将影响因素考虑全面的情况下,要注意各因素在模型内的数学关系,比如,各因素之间是乘法关系还是除法关系,是加法关系还是减法关系?等等。还要采用实际数据对设计的模型进行试算以检验其逻辑严密性,完善后方可作为正式模型投入使用。

(2)简明易懂。作业成本法是提倡企业全员广泛参与成本管理的成本计算方法。在设计作业成本法计算模型时,应考虑B类超市员工的文化水平,尽量使计算模型简明易懂,方便B类超市相关岗位的员工理解,提高成本管理人员与其他人员的沟通效率和沟通效果。

### 三、案例研究

#### (一)XS超市简介

XS超市(为保护企业商业机密,该超市名字用字母代替,所在城市亦用字母代替)位于四线城市乙市城郊某成熟大型小区,该小区业主主要为十多年前土地被征用的当地农民。当时土地征用价格较低,多数业主文化层次较低,属于中低收入阶层。该超市营业面积1600平方米,是集百货销售、食品销售、生鲜销售于一体的综合性社区购物中心,已经经营13年,近几年一直处于濒亏状态。该超市按超市分类标准属于B类超市。

2015年2月XS超市在职员工23人,其中管理人员6人,一线员工12人,后勤保障人员5人。销售区面积分配为:食品销售区占销售区总面积的43%,百货销售区占销售区总面积的48%,生鲜销售区占销售区总面积的9%。

2015年2月,XS超市发生各项公共费用支出86897元,其中:工资费用49723元、福利费6961元、电费2866元、房租费2170元、办公费389元、工程维修费2928元、信息耗材费433元、收银耗材费760元、折旧948元,低值易耗品摊销576元,保险费19143元。

基于优化成本管理模式的需要,XS超市管理层请求邻近高校成本管理教师予以帮助,期望通过引入作业成本法提高成本管理水平。高校成本管理教师本着为地方小微企业服务的目的,与XS超市建立联合设计小组,为其免费进行作业成本法计算体系设计,并以该超市2月的经济业务为蓝本进行试算。作为交换条件,XS超市同意在确保商业机密不外漏的前提下,允许高校成本管理教师将研究成果用于学术交流和教学活动。

#### (二)XS超市作业成本法核算体系设计

1. 划分XS超市作业中心及确定作业动因。在经过深入调研、充分交流的基础上,设计小组将XS超市的作业活动划分为收银中心、信控中心、运管中心、勤保中心等4个作业中心,并确认了各作业中心的作业动因,详见表1。

表1 XS超市作业中心一览

作业中心名称	作业内容	作业动因	计量单位	成本标的 (成本计算对象)
运管中心	负责超市运营管理	区位数	个	百货销售区、食品销售区、生鲜销售区
信控中心	商品信息录入、价格调整、订单汇总	信息处理频次	次	百货销售区、食品销售区、生鲜销售区
收银中心	服务咨询、购物结账、寄存包裹管理	刷单频次	次	百货销售区、食品销售区、生鲜销售区
勤保中心	负责门店日常维修、货物上下架工作	工作时长	小时	百货销售区、食品销售区、生鲜销售区

2. 建立计算模型体系。完成作业中心划分工作和作业动因确定工作后,即可建立XS超市作业成本法计算模型。根据XS超市成本计算的需要,设计小组建立了三个计算模型。作业成本法下的资源成本分配率求解与传统成本法下的要素费用分配率求解方法相同,属于成本管理基本常识,故此省略资源成本分配率求解模型设计的内容。

构建三个作业成本法计算模型如下:

$$C = \sum_{i=1}^n q_i \cdot r_i \quad (1)$$

模型(1)为作业成本归集模型。其中:C为某作业中心的作业成本,下同; $q_i$ 为该作业中心的第*i*种资源的消耗量; $r_i$ 为第*i*种资源的资源成本分配率。

$$v = \frac{C}{W} \quad (2)$$

模型(2)为作业成本分配率计算模型。其中:v为某作业中心作业成本分配率;W为该作业中心当月作业总量。

□ 工作研究

$$M = \sum_{i=1}^4 v_i \cdot w_i \quad (3)$$

模型(3)为某销售区当月作业成本分配模型。其中:M为某销售区当月应分配的作业成本; $v_i$ 为该销售区消耗的第*i*个作业中心的作业量; $w_i$ 为第*i*个作业中心当月作业成本分配率。XS超市共有4个作业中心,所以*i*≤4。

(三)XS超市作业成本法计算体系试算

按照前述作业成本法计算体系设计原则,设计小组需要

表2 XS超市2015年2月各个作业中心作业成本归集一览

作业中心	总作业量	作业成本(元)											
		工资	水电费	低值易耗	办公费	信息耗材	房租	维修费	福利费	折旧费	收银耗材	保险	合计
运管中心	3个	24137	1086	117	389		671		3379	467		9293	39539
信控中心	680次	4008	294			433	259		561	69		1543	7167
收银中心	153939次	16751	1057	459			1240	35	2345	412	760	6449	29508
勤保中心	208小时	4827	429					2893	676			1858	10683
合计		49723	2866	576	389	433	2170	2928	6961	948	760	19143	86897

表3 XS超市2015年2月作业成本分配法下销售区公共费用分配一览

作业中心 ①	作业成本 总额(元) ②	总作业量 ③	分配率 ④=②÷③	百货销售区		食品销售区		生鲜销售区	
				作业量 ⑤	成本(元) ⑥=④×⑤	作业量 ⑦	成本(元) ⑧=④×⑦	作业量 ⑨	成本(元) ⑩=④×⑨
运管中心	39540	3个	13180	1个	13180	1个	13180	1个	13180
信控中心	7166	680次	10.53	394次	4152.06	272次	2866.40	14次	147.54
收银中心	29508	153939次	0.19	45623次	8745.30	97140次	18620.41	11176次	2142.29
勤保中心	10683	208小时	51.36	83.2小时	4273.20	104小时	5341.50	20.8小时	1068.30
合计	86897				30350.56		40008.31		16538.13

注:每一步计算结果只保留小数点后两位。

2. 传统成本法下各销售区公共费用分配结果扭曲情况及原因分析。采用作业成本法计算体系分配各个销售区的作业成本后(也就是对公共费用进行分配之后),和传统计算方法下各个销售区的公共费用分配结果进行比较,分析在不同成本方法下公共费用分配计算结果差异(即成本扭曲率)。

(1)传统成本法下公共费用分配方法。在传统成本法下,XS超市会计人员以各个销售区的面积作为分配标准将公共费用分配给各个销售区,计算过程和结果如表4所示。

表4 XS超市2015年2月传统成本分配方法下各个销售区公共费用分配一览

销售区 ①	待分配公共 费用总额(元) ②	各销售区面积占 销售区总面积 比重(%) ③	各商品区 分配金额(元) ④=②×③
百货 销售区	86897	43%	37365.71
食品 销售区		48%	41710.56
生鲜 销售区		9%	7820.73
合计	86897	100%	86897

对完成的XS超市作业成本法计算体系进行试算,试算过程如下:

1. XS超市作业成本归集和分配。

(1)作业成本归集。采用XS超市2015年2月的经营资料,利用模型(1),完成各个作业中心的作业成本归集,编制表2。

(2)作业成本分配。利用模型(2)、模型(3),结合表2的计算结果,对各个作业中心的作业成本进行分配(计算各个销售区的作业成本),编制表3。

(2)传统成本法下各销售区公共费用分配扭曲率计算。为了检验作业成本法的计算效果,现将传统成本法下各个销售区的公共费用分配结果与作业成本法下的分配结果进行对比,见表5。

表5 XS超市2015年2月作业成本法与传统成本法销售区公共费用(作业成本)分配对比一览

销售区 ①	传统成本 法(元) ②	作业成本 法(元) ③	成本扭曲 额(元) ④=②-③	成本扭曲 率(%) ⑤=④÷③
百货销售区	37365.71	30350.56	7015.15	23.11%
食品销售区	41710.56	40008.31	1702.25	4.25%
生鲜销售区	7820.73	16538.13	-8717.40	-52.71%
合计	86897	86897	0	—

从表5可知,在传统成本法下,百货销售区公共费用被虚增23.11%,食品销售区公共费用被虚增4.25%,生鲜销售区公共费用则被虚降52.71%。公共费用分配扭曲现象严重。

3. 公共费用分配结果扭曲原因分析。XS超市2015年2月公共费用分配结果扭曲的主要原因是传统成本法下,该超市会计人员简单地以各个销售区所占面积为分配标准,将

公共费用分配给各个销售区。生鲜销售区占用的面积最小,所以分配的公共费用最少。而事实上,公共资源的消耗与销售区面积并不存在严格的比例关系。与各销售区面积有关的房屋折旧,以及用于销售区照明、通风等费用属于各个销售区的专属费用而非公共费用,不用经过分配可直接计入各个销售区成本,只有公共费用需要分配计入各个销售区,但公共费用的发生与各个销售区的面积并无绝对因果关系。在作业成本法下,该超市通过建立作业中心,将公共资源的消耗归集到各作业中心,形成各中心的作业成本,各作业中心则通过对各个销售区服务(作业)行为的特质分析,确定了各自的作业动因,再通过各自的作业动因将各个作业中心的作业成本分配给各销售区。实质上就是将公共费用根据费用发生的成因划分为不同板块,每个板块采取科学的费用分配方法进行分配。这样就避免了一刀切的以面积作为分配标准带来的严重偏差。

#### 四、对XS超市成本管理的建议

1. 尽量采用作业成本法进行公共费用分配。一方面,经过试算,采用作业成本法能较好地提高公共费用分配结果及成本分析数据的准确性,从而提高成本信息的有效性、成本考核的公平性,有利于促进XS超市提高成本竞争力。另一方面,试算也表明,本文设计的作业成本法计算体系比较简明易懂,便于操作,实用性强,故建议XS超市采用该作业成本法进行公共费用分配。

2. 强化成本管理基础工作,提高作业成本法使用效果。与传统成本核算方法相比,作业成本法对成本管理基础工作的广度、深度要求更高。建议XS超市根据作业成本法计算需要,健全和完善成本管理制度,对各种资源消耗、作业消耗进行及时、全面的统计,做好原始记录,以利于资源成本、作业成本的准确分配。

3. 加强成本管理意识,培养员工自觉参与成本管控的主人翁意识。“千斤重担大家挑,人人肩上有指标”。成本管理是企业每个员工都应该参与的工作,并非只是会计人员的工作。作业成本法的成本控制体系设计基于整个业务流程,XS超市应倡议让每个员工都积极地支持成本管理工作,只有从具体工作的每个环节节约消耗,才能从根本上控制成本总

额,并由此培养员工对超市的主人翁意识。员工的主人翁意识和积极向上的工作作风,才是企业解决一切问题的利刃,是企业长期发展的核心动力。

4. 调整销售区面积结构,增加生鲜区面积。根据作业成本法计算结果,笔者发现XS超市在销售区面积分配上存在一定的不合理现象。生鲜销售区虽在信控中心、收银中心、勤保中心的作业动因量均小于其他商品销售区,但生鲜销售区的面积占用亦太过狭小,不利于生鲜区营业活动的开展,这也是在传统成本法下按面积分配公共费用时,其销售区成本被虚降的主要原因。基于生鲜区的实际经营情况,生鲜区的销售面积应适当扩大。这也体现了作业成本法的优点,因为采用作业成本法核算成本,需要随时调研一线经营活动,有助于及时发现营业活动中存在的不足之处。

#### 五、结语

通过加强内部管理提高企业经营管理水平及综合竞争力,已经成为企业管理界的共识,而成本管控则是企业最重要的内部管理活动之一。成本管理人员应该善于从本职工作角度出发,结合企业经营特点,积极进行成本管理创新,从而为提升企业内部管理水平作出贡献。这不仅体现了成本管理人员的职业能力,更体现了成本管理人员的职业精神。只有自觉为企业发展出谋划策,才能将会计人员的参谋作用充分发挥,并赢得企业信任,从而促进会计行业科学、良性地发展。财会人员需通过不断提高自身综合能力和职业责任心,达到不做假账亦能被企业管理者倚重的从业境界,从而获得更好的职业发展机会。

#### 主要参考文献:

- 杨丹,杨学春.基于作业成本法的M家具公司物流成本分析与控制[J].森林工程,2013(9).
- 金友良,吴莹.估时作业成本法在酒店CPA中的应用研究——以某酒店为例[J].西安财经学院学报,2013(11).
- 肖琛,陈雯,袁丰,程绍铂.大城市内部连锁超市空间分布格局及其区位选择——以南京市苏果超市为例[J].地理研究,2013(3).

作者单位:岭南师范学院商学院,广东湛江524048