

# 基于作业链的卷烟营销成本管理探讨

何旭 杨长锦

(贵州财经学院工商管理学院 贵阳 550004 南昌市工商行政管理局 南昌 330000)

**【摘要】** 本文以贵阳烟草商业公司营销中心实际数据为例,对卷烟营销各作业成本进行了核算和分析,提出了基于作业成本法的卷烟营销成本预算方法,并通过对不同类型卷烟客户的盈利性进行分析,说明了卷烟营销作业成本管理的决策支持作用。

**【关键词】** 作业成本法 卷烟营销 成本管理

随着营销费用在烟草经营成本中所占比重日益增加,按照传统方法对营销费用的核算已经不能有效地反映实际经营状况,导致对客户、产品的真实盈利水平掌握不足,营销成本控制有效性差,难以形成自发完善的成本管理机制,不能为企业管理层制定相关决策提供有效的会计信息。因此,需要寻找新的方法,对卷烟营销成本进行有效核算与控制,以优化卷烟营销过程。

作业成本管理理论(Activity-Based Cost Management, ABCM)的基本思想是作业消耗间接资源,产品或服务消耗作业。运用作业成本法,可以通过对各项作业成本的核算追踪产品或服务形成和积累的过程,对成本形成的“前因后果”进行追本溯源。同时,作业成本管理思想与现代营销管理理论有相同的关注点,即“客户价值”,从这一角度而言,作业成本管理可以看作是利用作业成本核算的有关信息增加客户价值的一种有效手段。

## 一、卷烟营销作业成本计算

依据作业成本法的基本原理,卷烟营销作业成本计算的主要步骤为:首先,分析卷烟营销中心涉及的各项作业,进行营销作业中心的划分,依据不同成本动因分别设置成本库;然后再分别根据各种工作所耗费的作业量分摊其在该成本库中的作业成本,分别汇总得出各种作业的总成本。计算出的卷烟营销作业成本信息可用于标准成本分析和控制,进一步可将其分摊到相应的客户上进行盈利性分析,以支撑管理当局的相关决策。

以下是卷烟营销作业核算的主要过程:

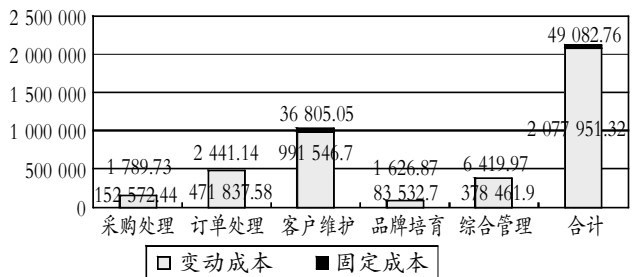
第一步,作业划分与作业动因分析。作业的有效划分和动因分析是卷烟营销作业成本计算的重要基础,如果作业划分或成本动因选择不当,将不能反映作业中心成本发生的原因,也就体现不出作业成本法相对于传统成本法的优势。

通过对卷烟营销中心的主要业务活动的详细分析,同时考虑到作业中心与责任中心的有效“分隔”问题,本文将卷烟营销作业划分为采购处理等五个作业中心,并确定其作业动因,如表1所示。

**表1 作业成本动因的确定**

作业名称	作业动因
采购处理	工业合同签订次数
订单处理	零售户订购次数
客户维护	走访次数×走访距离
品牌培育	卷烟销售量
综合管理	实际发生

划分作业并明确动因之后,即可依据各项作业涉及的资源,对卷烟营销的费用进行作业成本性态分析,将各个作业中的资源费用分为变动成本与固定成本两大类,其中的变动成本将作为计算成本动因分配率的基数。以2010年的实际数据为例,具体计算结果如下图:



**图1 卷烟营销各项作业中心的成本构成**

然后根据各营销作业动因量,进行成本动因费率率的计算。

**表2 作业成本动因率计算**

作业名称	变动成本	作业成本动因总量	作业成本动因率
采购处理	1 789.73	11 093.00	0.161 3
订单处理	2 441.14	44 372.00	0.055 0
客户维护	36 805.05	3 814 904.80	0.009 6
品牌培育	1 626.87	3 450.92	0.471 4
综合管理	6 419.97	6 419.97	1.000 0

## 二、卷烟营销作业预算管理

传统的卷烟营销预算一般是按卷烟销售额的一定百分比

计算,再结合上一期间的费用预算执行结果制定的,这种预算方式简便易行,但准确度和针对性均较低。而作业成本法的“全过程成本报道”不仅提供了一种更高精确度和相关度的成本信息系统,同时还可以提高预算制订的有效性。它把预算和营销成本费用发生的根源直接联系起来,按照未来的作业计划、相应的预计成本动因量和成本动因率来制订预算,与传统的预算法相比具有明显的优势。

以某市烟草营销中心2011年的预算制定为例,其主要制定步骤如下:①在对该市卷烟市场消费需求、卷烟品牌及档次构成、人口变动等各种影响因素进行分析后,结合企业的经营战略和目标,确定年度卷烟营销总体计划。②根据卷烟营销总体计划,管理人员可以对所需销售的卷烟规格、数量做出预测,为了实现销售目标,还需要对品牌培育、零售户访问、卷烟订单采集、货源分配、零售渠道管理、售后服务、投诉处理等营销活动及过程进行设计及调整。③根据设计和预测,营销中心各管理部门进一步确认在各个卷烟营销过程中需实施的作业及其动因数量。④根据历史资料、标准作业成本和营销管理人员经验,明确的各种卷烟营销作业的成本动因费率,进而推算出营销过程将会消耗的各种资源的消耗量。⑤将计算出的各项卷烟营销作业预算加总,即得出该年度的卷烟营销总预算。

以2011年的预算制定为例,对营销中心各作业的动因量进行预测,依据上述方法得到如表3所示的年度预算结果。

**表3 2011卷烟营销作业预算**

作业名称	约定作业能力成本	变动成本			作业年度预算
		作业成本动因率	动因量	变动成本	
采购处理	152 572.44	0.161 3	11 093	1 789.73	154 362.17
订单处理	471 837.58	0.055 0	44 372	2 441.14	474 278.72
客户维护	991 546.7	0.009 6	3 814 904.8	36 805.05	1 028 352
品牌培育	83 532.7	0.471 4	3 450.928 3	1 626.87	85 159.57
综合管理	378 461.9	1.000 0	6 419.97	6 419.97	384 881.87
合计	2 077 951			49 082.76	2 127 033.8

**三、基于作业成本法的卷烟营销成本分析**

通过作业成本方法,可以得到不同于传统会计方法的对卷烟营销成本的分析视角。由于营销中心的所有活动实际上都是直接针对零售户展开,或通过零售户间接向最终消费者展开的,因此对不同零售户的卷烟营销成本分析也就成为成本管理控制的重点。根据市局对经营规模大小划分标准,将顾客划分为大、中、小三类。归集计算出各类型客户的各项作业成本、客户户数、月销售量与花费在各户的每月成本耗费,最终计算出各类型客户的条烟营销成本金额,如表4所示。

显然,不同规模类型客户的每件成本耗费的差异较大。中客户的条烟营销成本为大客户的3倍左右,而小型客户的条烟

营销成本高达2.581 8元,又比中型客户高出约2倍。差异产生的主要原因在于各项营销作业发生的主要动因并不是销售量,而是订货次数、走访次数等与规模无关或关联不大的因素。

**表4 不同类型客户营销成本分析**

作业名称	作业成本	作业总量	大 客 户		中 客 户		小 客 户	
			作业量	费用金额	作业量	费用金额	作业量	费用金额
采购处理	154 362.17	11 093.00	2 217.00	30 850.17	6 658.00	92 647.92	2 218.00	30 864.08
订单处理	474 278.72	44 372.00	8 868.00	94 787.34	26 632.00	284 661.29	8 872.00	94 830.09
客户维护	1 028 352.00	3 814 904.80	769 809.23	207 511.04	2 392 470.09	644 918.16	652 625.48	175 922.80
品牌培育	85 159.57	3 450.93	1 676.95	41 382.49	1 595.98	39 384.52	178.00	4 392.56
综合管理	384 881.87	6 419.97	1 283.07	76 920.86	3 853.26	231 005.45	1 283.65	76 955.56
合计	2 127 033.80			451 451.89		1 292 617.34		382 965.09
户数			2 217.00		6 658.00		2 218.00	
成本耗费/户/月			203.63		194.14		172.66	
销售数量/户/月			630.34		199.76		66.88	
条烟营销成本			0.323 1		0.971 9		2.581 8	

**四、基于作业成本法的卷烟客户盈利能力分析**

各卷烟零售户会因其订购量、订购频次、订购卷烟结构等因素的影响,以及获取发展和维持关系的不同而具有不同的潜在价值。其盈利能力分析是公司管理层制定营销战略、调整零售户结构、营销工作计划、拜访策略、卷烟货源分配等决策的重要依据。然而,传统的按客户的销售额和应收账款的回收情况制作的零售户销售档案,以及以毛利为基础的零售户盈利能力分析是不完整的。在各卷烟营销作业成本计算结果的基础上,可通过采集各零售户的各项作业动因量,得出发生的具体成本(主要包括营销成本和物流成本),从而明确各零售客户的盈利能力,进而可得各类型零售户的盈利水平。

以某市卷烟营销中心2010年的客户销售数据和成本数据为例,进行不同规模客户类型的盈利能力进行计算分析,具体结果见表5:

**表5 不同规模卷烟零售户盈利能力分析**

客户类型	毛 利		营 销 成 本		物 流 成 本		条烟成本合计	利 润	
	每户毛利	条烟毛利	平均值	条烟营销成本	平均值	条烟物流成本		每户初步利润	条烟初步利润
大客户	117 537.38	16.88	2 443.94	0.32	4 206.36	0.56	0.88	110 887.08	15.93
中客户	21 444.98	8.41	2 329.73	0.97	1 552.59	0.65	1.62	17 562.66	6.88
小客户	6 638.95	7.05	2 071.96	2.58	584.16	0.73	3.31	3 982.83	4.23

从上述计算结果可以看出,引入基于作业成本法计算的卷烟营销成本和物流成本后,得到的实际利润水平显示不同规模类型的客户间盈利水平差异加大,大客户的条烟盈利水平分别达到了中客户的2.5倍,小客户的3.5倍。显然,上述分析结果有助于相关营销管理决策的制定,如:重点控制不盈利卷烟零售户的营销及物流成本;加强高盈利水平客户的客户服务水平;与零售户协商减少高成本的服务项目,或者对这种服务重新定价。

# 会计稳健性与上市公司 未来资产减值的相关性研究

徐全华

(广西大学商学院 南宁 530004)

**【摘要】** 本文以我国2001~2009年上市公司的经验数据为样本,提供了稳健性在减少与投资决策有关的代理成本产生预期作用的经验证据,在控制了其他影响资产减值的因素后,本文发现,相对于稳健性较低的公司,稳健性程度高的公司未来发生资产减值的可能性和规模也更低,稳健性与未来资产减值规模的负相关的结论更为可信。同时还提供了新的会计准则实施后会计稳健性增强的证据,说明新会计准则对资产减值政策的调整是符合我国上市公司治理需求的,会计信息是公司治理机制的有机组成部分,稳健的会计信息是高质量的。

**【关键词】** 会计稳健性 资产减值 新会计准则 股权性质

## 一、理论分析与研究假设

理论和经验证据已经充分表明,来自契约激励、法律和政治制度的约束都会促使管理层做出稳健的财务呈报。会计稳健性分有条件和无条件两类,无条件稳健性更加注重说明某些资产和负债计价的困难以及其对未来收益的影响;有条件稳健性则更关注在经理有动机高估会计数字的情况下,能够抵销这种高估倾向,从而增强了契约有效性。两种稳健性最终都减少了利润和所有者权益,但减少的时机很关键(陈国辉,2008)。经验证据也表明,有条件稳健性和无条件稳健性可以满足不同的需求,契约产生了对有条件稳健性的需求,诉讼引致了有条件稳健性和无条件稳健性,管制和税收带来了无条件稳健性(Qiang,2007)。

Ball和Shivakumar(2005)认为,如果管理者事前知道损失会以更快的速度在损益中得到确认,他们会减少投资净现值为负的项目的可能性,也会以更快的速度终止不良项目。就这

种事前作用的影响,Watts(2003)指出稳健性为董事会和股东提供了评估投资项目业绩的及时信息,有利于他们对净现值为负的项目及时地采取纠正措施。因此,如果会计稳健性有利于回避净现值为负的项目或放弃或及时补救了事后不利的项目,那么及时确认损失的稳健性会计选择会减少损失积累,在未来发生资产减值的概率就会下降,减值的规模也会下降。鉴于此,本文提出:

假设1:会计稳健性越强的公司,未来发生资产减值的可能性越低,即会计稳健性与未来资产减值的可能性负相关。

假设2:会计稳健性越强的公司,未来发生资产减值的规模也越小,即会计稳健性与未来资产减值规模负相关。

## 二、研究设计

借鉴Ahmed等(2009)的思路及国内有关研究考虑的制度背景因素,本文将采用多元逻辑回归模型检验稳健性对未来资产减值发生可能性的影响:

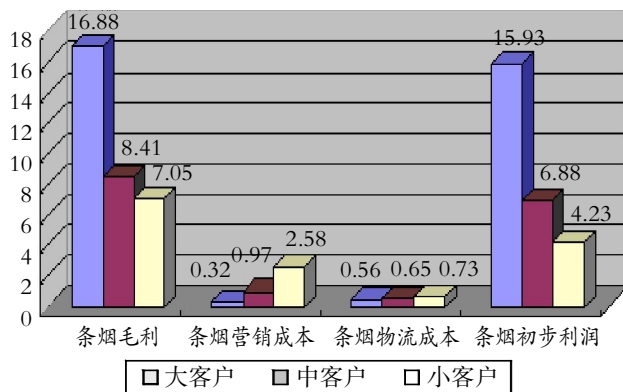


图2 盈利性分析

## 五、结束语

作业成本法在卷烟营销成本管理中的应用具有较好的可

行性。不仅可以为企业提供更比传统成本计算方法更为正确、全面的营销成本信息,而且有助于分析并控制营销成本的发生,提供了加强营销费用预算、进行客户盈利能力分析等手段以改进企业营销管理。但卷烟营销作业成本的计算也存在一定的主观性,在作业确认、成本动因的选择和同质成本库的确认上,不同的分析者可能会有不同的结果,这种主观随意性有时会带来较大的偏差。另外,有时采用作业成本法往往会带来过多的费用支出。

## 主要参考文献

1. 王光远.作业会计的基本概念.会计研究,1995;7
2. 徐琴,成爱武.作业成本法在营销费用管理中的应用.财会月刊,2005;6
3. 刘广生,丁玲.作业成本法中成本动因的最佳选择法.财会月刊,2011;30