

基于作业成本法的企业营销成本预算模式

刘广生(教授) 陈 强

(中国石油大学(华东)经济管理学院 青岛 266580)

【摘要】科学编制预算对于企业控制营销支出、提升市场竞争力具有重要意义。企业现行的营销成本预算存在偏重总量轻结构、缺乏客观性和灵活性等缺陷和不足。本文基于作业成本法的营销成本预算模式,在有效分割营销作业、合理选择成本动因的基础上,运用资源耗用模型对企业营销作业及资源进行筹划和配置,并通过作业管理实现后期的持续改进,从而提高预算的客观性、精确性和灵活性。

【关键词】作业成本法 营销成本 预算管理

一、引言

近年来,随着市场竞争的日益加剧,企业营销投入越来越大。企业正常的市场营销费用一般占到公司总运营成本(不含原材料费用)的50%;很多企业的营销费用已经占到期间费用的70%左右。预算作为企业成本控制的重要工具,在营销成本的控制中发挥着越来越重要的作用。

目前国内外关于营销成本预算的研究尚处在探索和起步阶段。国外方面,Schiff与Benninger(1963)首次将成本动因理论与营销费用预算相结合,勾画出了营销费用预算分配16个项目对应的成本动因,并对营销预算计划的修改频率进行了研究。Lynch与Hooley(1990)提出了企业制定营销预算的两种方法——判断导向法和数据导向法。在国内,杨中军(2003)对营销费用失衡现状进行了分析,并从预算管理和作业管理等角度提出了对营销费用持续改进的理念和对策。董青(2004)将企业资源优化作为营销预算的出发点,对营销预算中资源的优化配置和作业预算法实施步骤进行了细致的研究。邓明然(2007)遵循柔性、动态、资源、竞争和市场相结合的思路,从弹性预算法和滚动预算法两个维度对营销费用预算编制方法进行了改进。

学者们基本上都是从理念和思路上的初步探讨,在预算编制方法的实施以及预算的合理性、精细化和灵活性方面还不够深入,有待进一步研究。

二、企业营销成本特性及其对企业预算管理的要求

企业的营销作业在资源消耗方式和投入产出效果上与生产、财务等作业活动存在着明显的不同,导致营销成本与生产成本和其他期间费用在属性上存在显著差异,这些差异对企业进行营销成本预算管理提出了新要求。

1. 成本投入产出的复杂性。企业的营销成本投入和产出受到企业内部资源、竞争对手和外部市场机会等诸多因素的制约,使得营销成本投入和产出效果具有极大的不确定性。

为了避免由于营销费用的盲目投入而导致的浪费,要求企业在制定营销成本预算时必须寻求一种客观尺度,从而能够合理揭示和解释营销成本发生原因和营销资源耗用方式。

2. 成本构成的多样性。企业的营销活动涉及调研、促销、交易、物流、售后服务等多个环节,每个环节都消耗着不同种类的营销资源,使得营销成本构成上更为复杂。为了有效控制营销成本,要求企业制定的营销成本预算不仅能够反映总量,而且能够清晰地反映成本构成及费用结构。

3. 成本发生方式的灵活性。灵活性是营销费用的核心特征。对于不同的产品生命周期、市场环境和行政区域甚至是不同的时点,企业营销成本投入要素的组合都存在显著的差异。成本发生方式的灵活性要求企业在制定营销成本预算时既要保持应有的“刚性”,体现预算之权威,又要保持足够的“弹性”,以适应环境变化、及时捕捉市场机会。

尽管营销成本特性对相应的预算管理提出了独特的要求,但在实践中并没有引起足够的重视。目前我国企业的营销成本预算模式从导向上看,主要包括企业内部资源导向、外部竞争导向和市场机会导向;从编制方法上看,主要包括滚动预算、零基预算和弹性预算;从预算内容上看,一般仅仅对人力、材料、折旧、广告等主要费用做出总量上的安排;在预算流程方面,大多数企业都以销售目标为起点,采用“任务指标自上而下分配,费用预算自下而上呈报”的预算流程。

现行营销成本预算模式没有实际做到以企业战略为导向,在内容上也没有科学合理地揭示营销成本的动因和构成,加之预算编制过程中上下级之间的利益博弈,使得预算结果存在重总量轻结构、缺乏客观性和忽略灵活性等缺陷和不足。改进现有预算模式,是企业解决既存问题、实现营销成本控制、提高经济效益的必然选择和出路。

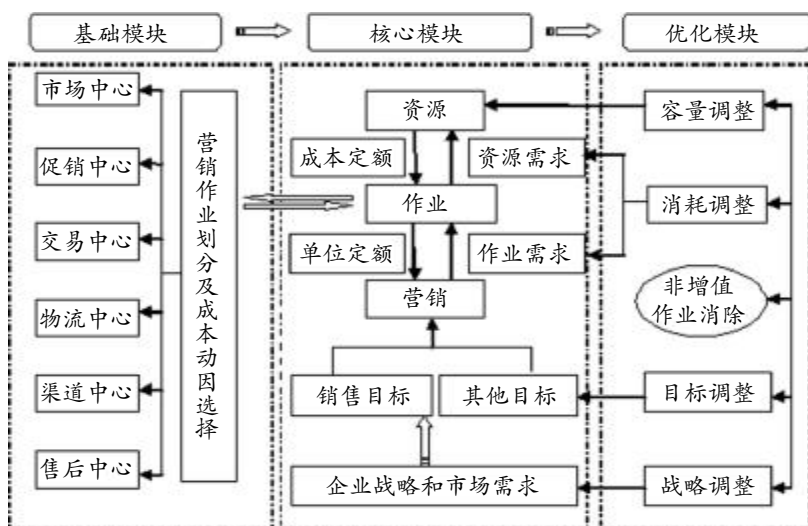
三、基于作业成本法的营销成本预算模式的基本框架

作业成本法(ABC)最先由美国著名会计学家科勒提出,

是通过细化间接费用和共同费用分配标准,以作业作为费用的分配基础,而不再仅仅以传统的直接人工、机器工时或产品等作为分配基础,从而提供了比传统成本核算更加科学的成本信息。经过半个多世纪的发展,作业成本法的应用已由最初的制造业领域扩展到服务业、商业领域,功能上也由最初的成本核算发展到成本预算、成本决策与控制等多个领域,但作业成本法应用于企业营销成本预算还需要进一步研究。

企业进行营销成本预算的中心任务是从企业战略出发,对企业一定时期内各项营销资源的使用做出计划和安排,从而实现了对营销成本的控制。如果我们将企业营销部门视为一个相对独立的部门,企业营销部门所提供的劳务就可以被视为一系列作业链的集合体,实际上这些作业链通过所消耗的资源动因又可以和该部门的价值链(资源链)产生衔接,据此就可以用“作业消耗资源,营销消耗作业”来诠释营销作业成本法的核心理念,并遵循该原理进行相应的预算编制和控制工作。

考虑到作业成本法在营销预算中成功运用的前提条件和关键因素是对营销作业的准确划分以及资源消耗动因和成本消耗动因的准确把握和衔接,本文把营销作业划分和相关动因的选择也纳入营销成本预算模式的内容之中,并将作业成本法下企业营销成本预算模式划分为基础模块、核心模块和优化模块三个部分。基于作业成本法的营销成本预算模式框架可用下图表示。该框架将营销成本预算分为三个有机相连的板块,既揭示了运用作业成本法进行营销费用预算的基本原理,也明确了企业运用作业成本法进行营销成本预算的工作步骤。运用该方法进行营销成本预算,不仅加强了预算的客观性,而且可以根据管理需要通过调整作业划分的深度来充分反映费用结构。更为重要的是,建立在作业管理基础之上的营销作业预算法给企业营销预算指明了持续改进的方向,为了达到预算的平衡,企业在后期可以通过战略调整、目标调整、消耗调整和容量调整来实现预算的动态管理和持续改进。



四、基于作业成本法的企业营销成本预算模式

(一)基础模块——营销作业的划分及成本动因的选择

基于作业成本法的预算是以作业管理为基础、以企业价值增值为目的的预算管理形式,它在作业分析和业务流程改进的基础上,结合企业战略目标和据此预测的作业量,确定企业在每一个部门的作业所发生的成本,并运用该信息在预算中规定每一项作业所允许的资源耗用量,实施有效的控制和绩效评价与考核。

将作业成本法运用到营销预算编制和价值链的分析,首先应当分析和确认营销过程涉及的作业。现代企业营销过程设计是围绕着目标市场展开的营销组合,因此可以按照营销工作的实质环节将营销过程归结为市场调研、促销、交易、物流、渠道和售后服务六个过程。从作业成本法的角度,该六个过程对应着六个作业中心,每个作业中心又包含着不同的作业,正是这些作业直接或间接地消耗着企业的各类营销资源,并输出营销劳务。为了全面地反映营销成本的结构和成本发生的动因,本文对营销活动涉及的作业进行了较为细致的分割(见下页表1)。

该模块揭示了企业营销活动过程中涉及的作业和资源,以及各项作业和资源被营销作业链消耗的基本原因,为基于作业成本法编制营销成本预算奠定了基础。

(二)营销作业预算法的核心模块——企业营销成本预算的形成和编制

企业进行营销预算最终需要形成企业营销资源耗用表,即建立企业营销成本和目标销量之间的投入产出关系。在有效分割营销作业、划分作业中心并选择成本动因的基础上,运用作业成本法进行营销费用预算主要包括以下关键步骤:①以企业战略和市场需求为出发点,制定企业的营销目标;②进行营销作业分析,并根据营销目标预测企业的营销作业需求量;③根据营销作业量和相关历史定额数据,预测出企业的资源动因需求量;④根据资源动因需求量和资源消耗动因最终得出企业的营销费用预算。

由于营销费用涉及环节繁多,为便于分析,本文特以一家经营家电业务的S企业营销物流中心为例,探讨如何进行费用预算的编制。如前文所述,该物流作业中心共涉及单据确认、产品包装、仓储、装卸、运输、财务联络等六项作业,这六项作业消耗的营销资源包括工资、材料、折旧、动力和其他费用。假定在对企业战略和市场需求做出研究后,S企业得出下一年度A产品目标销量QA为100 000台,B产品的目标销量QB为50 000台。按照以上步骤,采用作业成本法编制营销预算,最终形成的作业动因预算表、资源动因预算表和最终的营销费用预算如表2、表3和表4所示。

表1 企业营销作业划分及成本动因选择

	功能描述	具体作业	作业动因	所耗资源	资源动因
市场中心	主要负责市场调查与营销策略的制定	客户访谈	访谈的次数、时长	工资费用 其他费用	职工人数 活动时长
		市场调查	调查次数、时长		
		市场研究	专家的数量、时长		
		内部会议	会议的次数、时长		
促销中心	主要负责营销策略的执行,包括推销、广告、销售促进、营销推广及公共关系活动	报告制作	报告的个数	工资费用 材料费用 其他费用	职工人数 活动次数 活动时长
		外部访谈	访谈的次数、时长		
		外部会议	会议的次数、时长		
		商务谈判	谈判的次数、标的额		
		业务招待	招待的次数、规格		
		广告制作	广告的层次、个数		
交易中心	主要负责订单处理、合同制作、销售折让处理等	人员推销	推销的次数	工资费用 材料费用	职工人数 业务数量
		内部会议	会议的次数、时长		
		订单处理	订单的份数		
		合同制作	合同的份数		
物流中心	主要负责单证审核、产品包装、仓储、配送、装卸、运输等事项	凭证传递	凭证的份数	工资费用 材料费用 动力费用 其他费用	职工人数 对象数量 账面价值 耗电量 通话时长
		财务联络	联络的次数		
		单据确认	单据份数		
		运输合同制作	合同份数		
		包装作业	包装次数		
		仓储作业	存储体积、时间		
		装卸作业	装卸时长		
渠道中心	主要负责营销渠道的开发、维护与监管	运输作业	运输的距离	工资费用 其他费用	职工人数 业务数量
		财务联络	联络次数		
		渠道开发	工作人员数量		
		渠道联络	联络的次数		
售后中心	主要负责售后服务、客户支持以及客户关系维护相关事项	渠道查访	查访的次数、时长	工资费用 材料费用 其他费用	职工工资 业务数量 业务数量
		销售协定	协定的个数		
		服务咨询	电话的次数		
		处理投诉	电话的次数		
		接待来访	来访的次数、时长		
		售后维修	技术人员服务的时间		
售后中心	主要负责售后服务、客户支持以及客户关系维护相关事项	退换处理	退货的次数	工资费用 材料费用 其他费用	职工工资 业务数量 业务数量
		客户关系维护	CRM员工的个数		

表2 S企业营销物流中心作业动因需求预算

作业	作业动因	作业动因需求预测量*		
		A产品需求量	B产品需求量	总需求量
单据确认	单据份数	100 000份	50 000份	150 000份
合同制作	合同份数	200 000份	100 000份	300 000份
包装作业	包装次数	100 000次	50 000次	150 000份
仓储作业	存储体积	50 000 M ³	10 000M ³	60 000M ³
装卸作业	装卸时长	500 000 Min	100 000 Min	600 000Min
运输作业	运输的距离	1 000 000 KM	1 500 000KM	2 500 000KM
财务联络	联络次数	200 000次	100 000次	300 000次

注: *根据企业历史数据和日常交易实情测算。

从上文相关分析不难发现,基于作业成本法形成的预算较传统预算有明显改进之处,在S企业营销物流中心最终形成的营销费用预算(见表4)中,各营销成本的结构和发生的原因清晰可见。

而且由于运用作业成本法将营销劳务需求、作业需求与资源需求有机地结合,使得S企业完全可以根据营销目标对营销人员的招聘、厂房建造或租借及材料的采购提前做出合理的规划和安排,从而能够有效提高企业经营决策的预见性和科学性。

(三)营销作业预算法的优化模块——作业管理和持续改善思想

基于作业的成本预算方法在预算执行过程中的预算控制较传统方法也具有明显的优势。当企业设定的预算目标未能实现时,作业预算法允许企业调整以下五个要素以实现设定的财务目标:①作业动因率和资源动因率;②企业资源容量;③资源价格;④产品/服务的供应量;⑤产品/服务的价格。而传统预算方法并不收集作业动因率和资源动因率数据,实现计划财务目标可供调整的变量相对较少。

营销作业预算法以作业、流程、价值链为预算编制基础,企业完全可以通过作业管理实现营销预算的持续改善,增强预算的灵活性、反应性和动态性。具体来说,当企业面临的市场环境或者预算额度发生变化时,企业可以通过业务流程优化、作业消耗和资源容量的调整以及价格谈判等手段来实现预算的后期平衡及改善。例如当S企业的物流中心预算批准数只有800 000元时,该物业中心可以通过优化业务流程、提高作业效率、降低采购成本、减少资源浪费等途径来完成预期目标。

此外,值得重点关注的是,在企业的诸多营销作业中,有一些作业对增加顾客价值没有贡献,或者说即使消除这样的一些作业也不会降低服务价值,我们将这类作业称为非增值营销作业。由于企业的资源上或者管理上的瓶颈,这部分作业将在相当长的一段时间内长期存在,但这应该成为企业后期进行作业管理的重点。

由于营销资源一般是耗用前预先取得,如果用AQ代表实际取得的作业能力,SQ代表一项作业的增值标准量,SP代表单位作业产出的标准价格,则在营销成本中:

$$\text{增值成本} = \text{SQ} \times \text{SP}$$

$$\text{非增值成本} = (\text{AQ} - \text{SQ}) \times \text{SP}$$

企业后期预算管理的重点便在于设法消除数量为(AQ-SQ)×SP的非增值成本。

如在S企业的物流作业中心中,其进行的仓储作业即为典型的非增值营销作业,其占用71 000元的营销成本则是后期企业需要通过改善经营管理逐步消除的重点(表4S企业营销物流中心营销费用预算显示,这7 100元营销成本包括2 000KW.H的动力资源、10 000元的折旧、40 000元的材料费和20 000元的通信费用)。

表 3 S企业营销物流中心资源动因需求预算

作业	作业动因总需求量	各项资源需求量									
		人力资源		动力资源		资产折旧		材料资源		其他资源	
		单位定额	需求量/人	单位定额	需求量/kw.h	单位定额	需求量	单位定额	需求量/张	单位定额	需求量/h
单据确认	150 000份	75 000	2	75	2 000	800	800	5 000	30	1 500	100
合同制作	300 000份	300 000	1	300	1 000	400	400	10 000	30	600	500
包装作业	150 000份	50 000	3	30	5 000	15 000	15 000	75	2 000	150	1 000
仓储作业	60 000M ³	0	0	30	2 000	10 000	10 000	30	2 000	60	1 000
装卸作业	600 000Min	120 000	5	120	5 000	20 000	20 000	300	2 000	600	1 000
运输作业	2500 000Km	625 000	4	277.8	9 000	60 000	60 000	1 250	2 000	2 500	1 000
财务联络	300 000次	300 000	1	300	1 000	800	800	6 000	50	150	2 000
合计	-	-	16	-	25 000	-	107 000	-	8 110	-	6 600

注:该表中“单位定额”数据为企业长期统计和分析得出的经验值,即每单位资源每年度可以承载的作业量。

表 4 S企业营销物流中心营销费用预算

项目	工资		动力		折旧		材料		其他费用		合计(元)
	资源动因	资源成本/元	资源动因	资源成本/元	资源动因	资源成本/元	资源动因	资源成本/元	资源动因	资源成本/元	
	职工人数/人	资源动因系数 30 000/人	用电量/(KW.H)	资源动因系数0.5元/KW.H	资产账面价值/元	资源动因系数10%的折旧率	对象数量/个	资源动因系数20/单位	通话时长/H	资源动因系数20元/H	
单据确认	2	60 000	2 000	1 000	8 000	800	30	600	100	2 000	64 400
合同制作	1	30 000	1 000	500	4 000	400	30	600	500	10 000	41 500
包装作业	3	90 000	5 000	2 500	150 000	15 000	2 000	40 000	1 000	20 000	167 500
仓储作业	0	0	2 000	1 000	100 000	10 000	2 000	40 000	1 000	20 000	71 000
装卸作业	5	150 000	5 000	2 500	200 000	20 000	2 000	40 000	1 000	20 000	232 500
运输作业	4	120 000	9 000	4 500	600 000	60 000	2 000	40 000	1 000	20 000	244 500
财务联络	1	30 000	1 000	500	8 000	800	50	1 000	2 000	40 000	72 300
合计	16	480 000	25 000	12 500	1 070 000	107 000	8 110	162 200	6 600	132 000	893 700

注:资源动因系数根据市场公允价值或者行业平均水平确定。

五、结论

1. 企业现行营销费用预算体制忽略了营销成本的复杂性、多样性和灵活性等特有属性,在营销费用的预算上存在重总量轻结构、缺乏客观性、忽略灵活性等缺陷,有必要对其加以改进,提高营销成本管理水。

2. 企业的营销活动实际上是一系列营销作业链和价值链的集合体。基于作业成本法的营销成本预算模式包含基础模块、核心模块和优化模块三部分,该模式从企业战略出发,在有效分割营销作业、合理选择成本动因的基础上,运用资源耗用模型对企业营销作业及资源进行筹划和配置。

3. 基于作业成本法的营销成本预算模式在编制预算的同时也给企业提供了一种持续改进的思路。在预算执行过程中,企业可以通过调整作业需求、消耗和资源容量以及消除非增值作业来实现预算的动态控制和营销业绩的持续改善。

作业成本法已被广泛应用于企业的成本预算与管理工作中,但其在企业营销成本管理领域的应用仍处在探索阶段,还有待学者们进一步研究与探讨。

【注】本文系中国石油大学(华东)2010年度自主创新科研计划项目(中央高校基本科研业务费专项资金资助)(项目编号:10CX05001B)的研究成果之一。

主要参考文献

1. 张其顺.中国移动营销成本管理现状及改进建议.现代商业,2009;35
2. 王浩,余蓉.基于品牌战略的企业营销成本研究.中国商贸,2011;5
3. 杨中军.企业营销费用失衡的现状分析与控制对策.江苏商论,2003;10
4. 董青,汤亚莉.企业营销预算中资源优化模型与作业预算法.中国流通经济,2004;5
5. 邓明然,戴胜利.论企业营销费用预算编制的改进.财会月刊(综合),2007;8
6. LYNCH, JE., G.J HOOLEY. Advertising Budgeting Practices of Industrial Advertisers. Industrial Marketing Management16,1990;1