

融合 ABC 法和 TCC 法的企業行銷活動成本 分析及研究

An Analysis on Combine the ABC and TCC Method to Calculate Enterprise Market Budgeting

郝逸華

高雄應用科技大學 會計系 講師

摘要

隨著企業間競爭的加劇，低成本策略逐漸被企業當作制勝的利器。而行銷成本的預算與控制，又是其中最重要的一環。本文針對這一形式的要求，探索性的提出將作業成本法和目標成本法融合，應用在行銷過程中成本的預算上，以克服單一用作業成本法的資訊不全面、目標不明確等缺陷，試圖創建一套比較科學合理的預算體系，以便為決策者提供有價值和依據的參考資訊。

採用理論與實證相結合的方式，本文首先分別分析了作業成本法和目標成本法的特點、異同點，對行銷過程中的成本也進行了分析。然後提出將這兩種方法融合的原因和思想，並對使用的流程進行了詳細的介紹和說明。研究以成本為起點，在尋求行銷中作業的劃分及動因的尋求等方面利用目標成本法，重新設計了企業的行銷成本預算體系。最後透過實例進行詮釋，從而證明了該方案的有效性。本研究既是對作業成本法應用的創新，又將管理會計與行銷管理相結合，開闢了企業行銷成本預算和管理的新領域。

關鍵字：作業成本法 (Activity-based Costing Method)、目標成本法 (Target Costing Calculation Method)、行銷成本預算 (Market Budgeting)

壹、引言

(一)問題的提出

隨著世界經濟一體化的不斷發展，各企業紛紛融入到全球市場這個大舞臺，使得企業之間的競爭日益加劇，由此導致企業經營風險的不斷增大和盈利空間的逐漸減小。而企業的成本控制，不僅是一個財務概念，更是一個策略概念。低成本優勢策略是企業保持競爭力，在國際潮流中站穩腳跟、獲得一席地位的重要保障。而一個企業要達到理想的成本目標，就必須著力降低成本，減少費用，實行科學的成本管理和有效控制，才能取得良好的經濟效益。在這種局勢下，企業管理者追逐成本最優的眼光，不能僅局限在生產過程中的成本控制方面。因為越來越多的事實證明，行銷過程中的成本管理和控制對整個企業的成本也起著至關重要的作用。因此，企業要想以低成本策略立足於日漸狹小的生存空間，必須在這個方面也加強管理和控制。

然而，目前臺灣對企業行銷活動的研究多半集中在對市場細分和行銷策略的制定上，而對行銷活動中成本的控制研究則少之又少。而且大部分企業沒有成型的行銷成本管理體系，或者僅停留在基本層面。提出的一些預算和分析方法也無法提供完全的成本資訊，參考意義不大或是應用到實踐中的可行性還有待商榷。國外的相關理論研究已相對成熟，在實際應用中也取得了巨大的成功。但由於臺灣企業在成本管理方面尚不屬於先進，一些國外引進理論並不一定適用，過於複雜的行銷成本預算體系在推廣上亦有難度。本文試圖探討一種簡單易行又科學合理的方法，來設計行銷成本管理體系，分析、控制行銷成本。

(二)研究的意義

面對全球經濟迅猛發展的浪潮及雨後春筍般湧現出的各種企業而由此產生的競爭加劇，世界的企業都在積極調整策略，把降低成本當作國際競爭和綜合實力較量的制高點。從國外大企業經營的實踐看，企業能否健康發展的關鍵在於管理，而管理的核心在財務。在臺灣，企業成本管理，尤其是行銷過程中成本管理的失控，財務風險控制失當，以成本預算管理為核心的企業全面預算管理體系尚未真正建立起來，由此進行的決策和分析不規範等現象相當普遍。

今天的經濟環境要求成本管理的重新構建，而行銷成本的分析 and 優化，又是這一過程中重要的一環。可以這樣說，誰能夠科學地進行行銷成本管理，誰就能在激烈的市場競爭中獲得廣泛的目標客戶和牢固的市場配額。由於傳統管理會計主要將目光放在企業內部的生產過程，而對企業的行銷環節考慮不多，因此行銷管理中的成本研究無論是從數量上還是從方法上都很有有限。本文根據作業基礎成本法(Activity-based costing)和目標成本法(Target costing calculation)的各自優點，提出將它們相結合，對行銷活動中的成本進行深入、系統的研究，從而得出科學、合理的結果。這種結合兩種方法應用於行銷過程中的成本管理，具有較大的現實意義：它的應用不僅能向企業的行銷管理者提供全面、科學的成本資訊，以便使其進行

周到準確的行銷費用預算，促進行銷成本的改善和優化，從而做出相關的行銷決策。而且能將此資訊回饋、呈遞給高層管理者，有助於他們及時的調整宏觀策略，做出準確的總成本計畫等決策。

(三) 行銷成本分析的一般方法回顧與分析

行銷成本預算通常有三種類型方法，即分析在各個分類帳戶和收入費用報表中的行銷成本、分析各個活動的行銷成本以及分析分配到地區、產品或其他行銷單位的行銷成本。

1、分類帳成本費用分析

最基本最簡單的行銷成本分析就是行銷人員/財務人員以企業會計分類帳中記錄的支出目標成本為基礎進行分析。其過程將分類明細帳中的各個成本專案(行銷人員的報酬、辦公室場地租金、差旅費、宣傳費、雜費等)進行簡單的彙總，然後詳細分析這些數字。比較當期總數與過去同期的相應資料，以發現發展趨勢及問題所在。企業可以比較實際費用與預算費用目標。在某些行業發佈有關資訊時，企業還可以與行業平均水準作比較。

但是由於分類帳成本項目的分析只能提供一般性資訊，因而其價值有限。在競爭越來越激烈、企業活動越來越複雜的今天，此種方法有很大的應用限制，只能適合應用在一些小型的公司，而且也只能做決策的輔助參考資訊。例如，有關研究表明，某公司的銷售薪酬成本占銷售額的 4.7%，而行業平均水準為 6.1%。這一發現有助於指導管理和控制行銷團隊，減少不必要的開支。但是需要更詳盡的分析，準確描述觀察到的公司成本變動的趨勢及偏離行業水準的原因。

2、行銷活動費用分析

在典型的會計記錄中，是根據直接費用目標將費用分類。所以分類費用帳戶就是由行銷人員報酬、差旅費、辦公室場地租金、廣告宣傳費等這樣一些行銷費用構成。但是，為了更有效地分析行銷成本，行銷管理人員通常會根據不同的活動種類對這些分類費用帳戶進行重新分類。與某一行銷職能(如倉儲或宣傳等)相對應的所有費用組成一類。

相關活動費用分析包括兩個步驟：第一步，選擇恰當的活動分類。每個企業都應將與行銷計畫有關的主要活動列表。通常一個行銷活動包括這些成本分類：人員費用，行銷人員薪酬、差旅費、電話費及與行銷有關的費用，行銷中的所有行政費用等；訂單處理費，處理銷售及採購訂單、簽發支票、收付貨款等成本；倉儲及物流費用；廣告、宣傳費。第二步是將每個分類帳戶費用分配到相應的活動項目中。而且可能帳戶涉及到幾個不同的活動類別，因此要將分類帳戶的費用分配到恰當的活動中去。比如，辦公用品在很多環節中都有，因此要將辦公用品帳戶的費用分攤到它發生的組中，如人員行銷、廣告、存儲等。

3、細分市場成本分析

此方法是分析每個細分市場的成本和利潤性。這一方法最常見的做法是將市場按地區、產品、顧客或訂單規模進行劃分。將銷量分析與行銷成本分析結合起來，即可為每種產品或細分市場提供利潤表，然後根據各收入費用表就可以分析各個細分市場行銷計畫的有效性。

按銷售地區或其他行銷單位進行完整的行銷成本分析也包括確定發生的事件、發生的原因以及處理措施。此方法的步驟與活動費用分析法相類似。每種活動成本的總額按一定基礎分配到研究的各產品或細分市場。具體過程為：首先，選擇分配活動成本的基礎；其次，計算各個地區要分攤到的每種活動成本的金額；最後，為每一地區作出利潤表。

另外，行銷活動的成本還有分解分析法、性態分析法、投資分析法等。但是，隨著此領域的不斷發展，對成本內涵的認識也有所改變。傳統成本觀認為，成本是企業生產經營過程中耗費的資金總和，但這僅僅揭示了成本管理在經濟學意義上的內涵。而新的成本觀認為，企業生產經營過程是為滿足客戶需要而設計的一系列作業的中心，即現在提倡的「以客戶為中心」。這個中心表現為由內向外的「作業鏈」(Kaplan,R.S.&Norton,D.P.:2000)。作業的推移同時也表現為價值在企業內部客戶的逐步積累和轉移，最終形成轉移給外部客戶的總價值，即最終產品的成本。因此，隨著企業活動的日益複雜，傳統的行銷成本預算和分析結果已不再準確，行銷成本資訊提供也不全面，這也是本文提出利用作業成本法和目標成本法的原因。

(四) 本文的研究方法及流程

本文在分析了作業成本法和目標成本法的基礎上，透過有效地結合這兩種方法，以作業為基礎，以目標作基準，通過作業劃分及動因尋求來控制行銷成本，重新設計了企業的行銷成本預算體系。在方法之後，透過實例進行詳細的說明和解釋。本文採取的是分析——預算——分析的模式，先用目標成本法進行分析，再用作業成本法計量，最後再分析，使成本的預算有據可尋，大大拓展了成本核算的範圍，優化了業績的評價尺度。由於劃分成行銷各過程消耗的作業類型，作業量及資源消耗等，提供了較準確的成本資訊，可以對企業的行銷活動有全面的認識，對其完成的目標進行合理的考核，實現行銷活動的不斷改善。

貳、行銷活動及其成本的概念

(一) 行銷活動的定義

行銷是企業經營中最富挑戰性的環節。所謂「行銷」，學術界對其有著多種不同的定義。比如菲力浦·科特勒在《行銷管理》一書中給行銷的定義是：「市場行銷就是在適當的時間；適當的地方以適當的價格；適當的資訊溝通和促銷手段，向適當的消費者提供適當的產品和服務的過程。」另外，根據美國市場行銷協會(American Marketing Association)的定義：「行銷是計畫和執行關於商品、服務和創意的構想、定價、促銷和配銷，以創造符合個人和組織目標的交換的一種過程。一般來說，行銷就是透過創造和交換產品及價值，從而使個人或群體滿足欲望和需要的社會和管理過程。」

行銷活動是指圍繞企業的總行銷策略而進行的一系列活動。每一類業務、產品或品牌都有一套詳細的行銷活動。一般來說，行銷活動包括以下幾個部分：市場行銷現狀分析，市場行銷策略確定，行銷行動方案制定，預算和控制，實施行銷，事後回饋與改進等。其中在預算和控制中，最重要的就是行銷成本的預算和分析，因為最終影響行銷策略的成功與否是行

銷成本和行銷效益因素。因此，行銷成本的科學預算和管理對行銷活動實施的保障及企業經營目標的實現有著極其重要的作用。

(二)行銷活動的成本分析

行銷成本的考察是建立在會計成本中對銷售費用分析的基礎上，著眼於未來，以未來的眼光看待現今資產的基本價值。對於行銷成本來說，淨收入更是一種未來的預測，而不是歷史發生的記錄。對於行銷成本的分析，要站在管理的角度上，在考慮行銷成本在實際用途的同時，還要考慮可能出現的潛在收益或損失。會計成本和行銷成本都是以原始投入的成本為依據，而會計成本考慮的是原始成本投入所產生的價值，行銷成本則不僅要考慮原始成本的產出價值，而且要考慮這一價值的潛在的機會收益或機會損失。所以行銷成本有很強的目的性和不確定性。

參、方法的理論基礎

(一)作業成本法(ABC)的原理

1.作業成本法的內涵

美國會計學家埃裏克·科勒(Eric Kohler)教授于 1941 年在《會計論壇》雜誌發表論文首次對作業、作業帳戶設置等問題進行了討論。隨後喬治·斯托布斯(George. J Staubus)教授在具有重大影響的《作業成本計算和投入產出會計》一書中，對「作業」、「成本」、「作業成本計算」等概念作了全面闡述，引發了 20 世紀 80 年代以後西方會計學者對傳統的成本會計系統的全面反思。20 世紀末，為解決新製造環境下傳統成本會計的難題，ABC 作為新的成本預算方法應運而生。傳統成本法是一種通用的解決方案，不考慮企業的目標。新興的作業基礎成本制從一開始就考慮企業的實施目標和範圍，結合企業的實際情況實施，並把成本預算與成本資訊分析和應用結合起來，直至採取改善行動，為企業提供一個整體的解決方案。另外，傳統管理會計的分析是建立在傳統成本預算基礎上的，因而其得出的資訊對實踐的反映和指導意義不大，相關性大大減弱。在這種情況下，哈佛大學的卡普蘭教授(Robert S Kaplan)在其著作《管理會計相關性消失》一書中提出應有一個全新的思路來研究成本，即作業基礎成本法。

作業基礎成本法(Activity-based Costing)，又譯為作業成本計算法，作業成本法，簡稱 ABC。作業是指在一個組織內為了某一目的而進行的耗費資源的工作，是作業成本管理的核心要素。現代企業觀認為，企業中存在由一系列作業組成的作業鏈，每完成一項作業都要消耗一定的資源，產品成本實際上就是生產產品或提供勞務的全部作業所消耗資源費用的總和。根據作業消耗資源、產品消耗作業的成本觀念，作業基礎成本法將成本計算的作業點放在作業上，以作業作為預算和管理的物件，相對於傳統的成本計算方法而言，無疑是引發了一次根本性的變革。

作業基礎成本法是一種透過對所有作業活動進行動態追蹤反映，計量作業和成本物件的成本，評價作業業績和資源利用情況的成本計算和管理方法。它以作業為中心，根據作業對物質耗費的情況將資源成本分配到作業中，然後根據產品和服務所耗費的作業量，最終將成本分配到產品與服務。在這裏「物質」指的是為生產產品而發生的所有間接製造費用，如水、電、動力、折舊、價值低易耗品等；「作業」指的是根據生產流程重新劃分的成本作業庫。在找到作業庫後，分配間接費用前，要為作業尋找分配標準，即成本發生的動因(Cost Drivers)。

ABC 作業成本法並沒有試圖減少企業的總間接費用，其初始目的是為了盡可能使間接費用的分配精確化，因此它更多的強調了間接費用發生的各種動因，即那些作業在消耗資源(間接費用)。由於作業起到了承上啓下的作用，分析作業的構成及合理性就決定了資源的耗費是否存在著不經濟的現象。隨著它的廣泛使用，它所提供的資訊可被用於預算管理、生產管理、產品定價、新產品開發、顧客獲利能力分析等諸多方面，這類頗具成效的方法被視為當代策略管理會計的基礎而受到普遍讚譽和普及，以作業為基礎的管理已經成為現代管理會計的核心。

2. 作業基礎成本法的使用過程及設計原則

作業基礎成本首先追溯成本到作業，然後追溯到產品和其他成本物件。其內在假定是作業消耗資源，產品和其他成本物件消耗作業。在設計 ABC 系統時，有六個步驟：(1)識別、定義作業和作業的關鍵屬性並進行分類；(2)分配資源到作業；(3)分配二級作業的成本到一級作業；(4)識別成本物件和確定特定成本物件消耗各種作業的數量；(5)計算一級作業分配率；(6)分配作業成本到成本對象。其基本原理圖、如圖 1 所示：

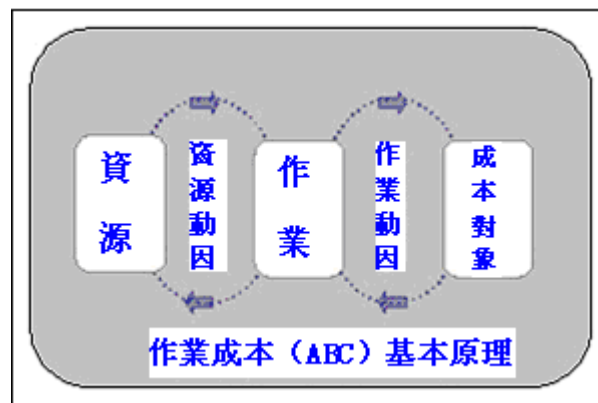


圖 1 作業成本法基本模型

資料來源：Morse, Davis & Hartgraves (2003) : p.p.195

ABC 預算體系設計的原則非常重要。堅持合理有效的設計原則，不但可以提高設計的效率，而且可以增強作業成本計算方法的普及性。在設計時，應遵循以下幾個原則：

(1)成本效益原則 (2)品質和效率原則 (3)易於理解原則 (4)彈性與一致性相統一原則

(二) 目標成本計算法(TCC)的原理

1. 目標成本計算法的內涵

目標成本法(Target Costing Calculation, 簡稱 TCC),又可翻譯為「目標成本計算法」,是近年來管理會計的研究主題之一。它是根據市場導向來制定產品成本目標的一種系統方法。首先根據顧客對產品的需求,確定一個能夠讓顧客接受的行銷價格,作為目標售價,然後,以目標售價為基礎,扣除企業要求達到的目標利潤,確定應達到的目標成本(target cost)。

公式 1: 目標成本=目標銷售價格-目標利益

這是一般的計算方法,未考慮應交稅款。

公式 2: 稅後目標成本=預計的產品銷售收入-應交稅金-目標利潤

目標成本法的核心,是強調應把降低成本的重點放在研究、開發、設計這些產品投產前的前期階段上,依次為研究、開發人員、設計人員和生產人員制定成本目標。如發現某一個環節的成本目標不能實現,進而影響企業的目標利潤不能實現,管理當局就應重新審視這一產品生產的可行性。在採取相應的改進措施後,如果從總體上還不能達到預定的目標成本,原定的生產方案就應被更可行的生產方案所取代。如原有的生產方案透過「標竿(Benchmark)」(同企業內、外最先進業績基準進行評比),認定在某些方面還有潛力可行,則企業的研究、開發、設計和生產部門要聯合重整,實施「價值工程(value engineering-VE)」。VE 透過對產品功能(function)與成本相互關係的系統研究(systematic research),尋求得到一個可行的成本降低方案(cost reduction program),它既能實現提供的產品的功能(function)即可滿足顧客的需求,又用較低的成本把它生產出來,以達到外界的顧客滿意與企業的成本目標相一致。

2.目標成本計算法的使用過程

目標成本企劃是從新產品(廣義的)的基本構想立案至開始生產或實施階段,為降低成本及確保利潤而實行的各種管理活動。可將其基本的實施程式整理如下:

(1)搜集市場訊息,確定模式市場

產品能夠在市場中生存,被顧客所接受,是因為它提供了顧客所需要的產品性能及服務價值。因此,首先要透過確定市場定位和產品要求,瞭解對手情況,把產品放在一個類比的市場環境中,從而確定出有競爭性的市場價格。

(2)新產品的企劃

在掌握現有的行情後,以產品經理(或專案經理)為中心,對產品企劃構想加以推敲,作成新開發提案。開發提案經高級主管核准承認後,即進入決定成本企劃目標的階段。

(3)根據目標利潤,確定成本企劃指標

目標利潤是指產品開發提供用來補償企業經營成本的邊際貢獻。產品處於不同生命週期,其目標利潤是不同的,不同的資本來源也對目標利潤有一定的影響。參考公司長期的利潤率目標來決定目標利潤率,再將目標銷售價格減去目標利益即得目標成本。

(4)成本企劃目標的分解

對目標成本的理解有狹義和廣義兩個概念。廣義的目標成本包括產品設計、產品生產、銷售服務三個階段。狹義的目標成本僅指產品生產過程中所負擔的合理成本。各部門制定的

目標成本有：生產車間目標成本，設計降低成本，外購材料目標成本，超基價銷售、降低成本，制定生產資金限額等。其中屬於行銷過程的是超基價銷售需要降低的成本，即：公司對所有產品按照一定毛利率制定出基準價格，如行銷人員能以超出基準價的價格銷售出去，勢必給公司帶來更大的利潤增長，為產品成本減輕負擔。因此，超基價銷售也作為目標成本的一部分，以專項承包的形式分解給銷售部門。

(5)產品設計與實施 VE 活動，確認目標達成

成本企劃活動的目標細分至各部門後，各設計部即開始從事設計及 VE 活動。對設計部門來說，其目標不僅是要設計出符合顧客需求並具良好品質的產品，且同時必須達成其成本目標。將成本企劃目標予以細分分配給各設計部，能使降低成本的重點處明確。

3.兩種方法的異同點

(1)首先，共同點表現在：兩種方法都是競爭優勢導向的企業策略。作業基礎成本法是低成本策略的一種運用形式，它表現為以市場上競爭對手為標竿，專注於作業成本動因尋求降低成本的對策。而目標成本法更貫穿了低成本策略，因為由市場價格決定的目標成本內含了開發的產品成本不得超過市場同業成本的意義。因此，兩種方法都具有鮮明的市場屬性，都立足於競爭優勢導向的企業戰略。

(2)兩種方法都屬於現代的動態成本管理。它們突破了傳統成本管理的靜態特徵，而發展成為動態業務過程的管理。但是雖然它們的思想是一致的，但展開的方式並不相同：作業成本法的重點是作業鏈間的連接關係和成本動因，是對企業及其相關關係在空間形態上的一種解釋，側重於業務過程的空間形態為其實施物件。而目標成本法著眼於業務過程的時間階段來展開，這種以時間為軸的過程思想有著作業成本法以空間為軸的過程思想不可取代的意義，它可以在產品或模型尚未形成前，就先發制人的剔除大部分成本的不利因素，具有更為鮮明的策略意義。但兩種方法的內在共性都是對動態業務過程的管理。

(3)兩種方法雖然產生的原始國家不一樣，但技術基礎都是工業工程。作業成本法產生於美國、目標成本法出現在日本，而這兩個都是工業工程的先進國家。

(4)它們的區別表現在：兩種方法的實施順序不同。作業成本法是先計算被設計產品的成本，然後看能否以這個價格水準賣出該項產品。而目標成本法將這種程式完全顛倒過來，即將某種新產品的成本或售價按要求定好價，然後去努力實現這一目標。在一定意義上可以說，在一項產品的完整生命週期過程中，作業成本法主要實施於後半段(生產、客戶服務)，目標成本法則主要實施於前半段(設計、研究開發等)。當然這種區分不可能明晰。

(5)兩種方法的成本視野不同。作業成本法是基於對財務成本資訊的利用，借助財務會計的成本資料，運用管理會計的資訊處理方法，對生產經營過程中發生或可能發生的成本的數額與形態實施控制、分析和評價。而目標成本法則對成本有另一種理解，成本絕非單純是帳簿的產物，它在製造過程中發生，從開發、設計階段開始結合工程學的方法對成本進行預測、監控。

(6)兩種方法的運行機制不同。作業成本法的核心作業分析側重於消除不必要的作業，並以此作為計畫與組織未來生產的依據。目標成本法則是透過對生產線的改造、能力的重新調配，積極地去改善這些因素，以期獲得更好的生產性能，其核心價值工程側重於消除不必要的功能。因此，作業成本法的管理模式是封閉的，實施之後只能急劇提高生產力一次；目標成本法以改善為目標，是連環的，一回改善會觸發另一回的改善，對生產力的提高是持續的。

肆、融合 ABC 法和 TCC 法對行銷成本的重新設計

(一)融合設計的思想

利用作業基礎成本法在對行銷成本進行計算時，由於不同產品的市場環境不同，所處生命週期不同，為了完成一定的銷售額或實現一定的毛利所需的行銷費用相差很大，即使是相同的產品，不同地區的用戶結構和消費水準的不同也會導致實現單位銷售額或毛利所需的行銷成本的差別。可見，行銷成本與銷售額及毛利並沒有很強的相關性。因此，如果單用作業基礎成本法計算時，因為過多的主觀判斷作業劃分會帶來一些不合理。

而傳統的目標成本法採用成本加上目標利潤來制定產品價格，其理由是公司必須實現足夠的收入以補償全部成本並創造利潤。顯然，這是極不合理的，因為顧客沒有義務保證製造商獲得利潤。實際運用表明，許多企業採用這種定價方法，使制定的產品價格太高，導致失去了很多市場機會。因此，若僅用目標成本法也不為盡善，需要對其創新，建立一種透過競爭性的市場價格估算而得出的目標成本，使人們從期望的競爭狀態回到能保證目標利潤實現的經營成本和生產效率上來。這就是本文提出結合作業成本法和目標成本法的原因。

作業成本法和目標成本法是成本問題的兩個方面，並不是兩種獨立的方法。成本管理發展的一個新方向是企業結合自己的實際情況把兩者融合起來使用，以適應新的競爭環境，獲得競爭優勢地位。本文的思想是先利用目標成本法設定目標成本，然後以作業基礎成本法為核心，按照其實施步驟進行對行銷成本的核算，再對比目標成本分析差異並提出改進意見。其融合點體現在：

(1)首先在行銷成本的設定和分解上：先應用目標成本法進行目標成本的計算、設定和分解，為企業提供客觀、真實的成本資訊，進行有效的事前控制；然後利用作業基礎成本法細分實際中發生的行銷成本，將行銷成本科學地分攤到各項作業中，並得到各類別產品實際中發生的合理的行銷成本。

(2)在行銷成本的分析與改進上：作業基礎成本法能使行銷管理者將主要精力集中在組成作業的活動中。然後，行銷人員就會在特定的作業活動中嘗試成本的改進，以使產品或服務的預期成本和其目標成本保持一致。目標成本法的有效應用也必須結合價值工程、作業基礎成本法和全面品質管制。在滿足產品必要功能的前提下，剔除不必要功能所引起的不必要作業，降低成本。兩者的結合有效地進行了成本流程的事中控制。

(3)在成本的控制與業績評價上：在利用作業基礎成本法算出行銷成本後，再用目標成本法實現對事後的控制與激勵。控制的目的是在於引導員工採取有利於完成目標成本的行動，要求

企業以責任報告為依據，分析差異產生的原因，控制並調節各作業中心的活動，實行嚴格的獎懲制度，激勵員工為實現目標成本而努力。

(二) 重建行銷成本核算體系

根據上述思想，結合作業基礎成本法和目標管理法對行銷中成本的核算步驟如下：

首先，確定目標行銷成本。根據預測的產品銷售價格和數量，以及目標的行銷費用占銷售額的百分比，得到目標行銷成本。

其次，確認和計量行銷過程中各種資源的耗費，並用作業基礎成本法將它們分配到各作業。行銷過程中資源的耗費可以從會計的期間費用帳戶中得到，一般來說，其主要包括為：營業費用科目中的，有包裝費、運輸裝卸費、廣告費、差旅費、修理費等；管理費用科目中的業務招待費、辦公設備折舊、電話傳真費等；財務費用科目中的現金折扣、利息等。然後，將這些資源分配到作業，具體為：確認作業所消耗的資源種類和計算出作業中該成本要素的數量，彙總各成本要素，得出作業成本庫的總額。由於行銷過程不同於生產過程，結合目標成本法的使用，可以將行銷過程的作業按照所要實現的目標，劃分成以下幾種類型：

- 其一，要實現的物流目標。即將其劃分為線型水準作業，主要包括物流中的包裝、運輸、流通等。這類作業的成本消耗與產品的單位個數、立方數、運輸長度等有關。
- 其二，要實現的客服目標。將其劃分為客戶水準作業，這裏的客戶是廣義的概念，包括上游的客戶，如供應商；下游的客戶，如各分銷部門、終級用戶；同級的如稅捐機關、物流供應商、海關等部門。通常此作業的範圍有客戶訪問與回饋、與經銷部門的聯絡和交流、公關活動、為客戶的上門指導或維修等。這些作業的成本耗費與聯繫的時間長短、聯絡的程度等級、客戶的數量等有關，而與銷售量沒有直接的聯繫。
- 其三，要完成的處理訂單目標。劃分為訂單水準作業，例如訂單的製作和處理、合同的設計和處理、發票、收據的處理等。這類作業的成本消耗往往是與接訂單的多少、發運的次數或投訴、退貨的頻率等有關，與單上的金額無必然聯繫。
- 其四，維持基本運轉的目標。這要求的是維持水準作業。比如日常的一些基本維護、運轉等開支，行銷團隊的管理、日常辦公的開支等。這是行銷活動中各環節、各部門都涉及到的共同成本。
- 其五，為完成促銷的目標，為保障或擴大產品銷售而從事的作業，通常稱為產品水準作業。包括前期的市場調查和行情分析、廣告宣傳、產品發表會與展示會、產品試用會、技術講座等。這種作業與產品的市場需求或佔有率、市場接受率等有關。

以上都是為達到目標而做的作業，實際上在現實中，還有一些隱含作業，這類作業是指想達到目標，卻沒有實現預期效果所做的一些活動，這些活動在競爭日趨激烈的今天，會佔有相當大的一筆成本。

將各個作業中心的費用總額按管理者要求，選擇作業動因，按照客戶、產品、經銷商、行銷過程等成本物件進行分離歸類，依據是每一成本對象所消耗的成本動因量。根據各種類型作業的不同特點，其相應的成本動因也不同。線形水準作業的成本動因為產品的個數、重

量等；客戶水準作業的成本動因按照一般化法有些難度，但根據所要達成的目的，可將其按活動等級劃分成上游客戶服務、同級客戶活動、終級客戶活動，再依次化分；訂單水準作業的成本動因為訂單、發運、賒銷等發生的強度和次數；而產品水準和維持水準作業多是由線形水準作業、客戶水準作業、訂單水準作業組成的複合體，所以它們的動因要進行分解後確定。

最後，對比目標成本，分析實際發生的行銷成本是否在目標成本之下。如果已超過目標成本，則需要對經過作業分解後的各項作業成本考評，具體分析是由於那項作業引起的成本過高，並制定今後將成本控制在目標成本之下的改進方案。

(三) 實例分析與研究

1. 實例背景介紹

A 公司是臺灣某地區一家中小型企業，主要負責日用產品的 B 系列和 C 系列，其他產品為輔助產品，不占主導。B 系列是新推出的新概念產品，經小範圍試銷後，反應普遍良好，具有較大的市場前景。C 系列是該公司的招牌產品，在同類品種中也算是出類拔萃，具有相當穩定的市場。

該公司的客戶大部分集中在該地區的幾個鄰區。該公司有完善的行銷隊伍，設有專門的行銷部門，主要由行銷經理負責，其上級為分管行銷和開發的副總經理。由於同時負責行銷和產品開發，該副總可以將從行銷部門下的客服部門收集的用戶回饋意見和建議，反映給設計部門，從而對產品進行改良，設計出顧客滿意的產品。又由於是日用品，產品的更新速度很快，種類的要求也很高，因此該公司特別注重用戶的新需求及投訴情況，以最快的速度淘汰不暢銷的產品，開發符合用戶新口味的產品。該公司透過設立逐級代理商及在主要地區設辦事處的方式銷售商品，對經銷商採取提成加分紅的形式。A 公司與當地某知名物流公司有著五年的合作，90% 以上的產品都是由該公司配送，只有小部分銷量由其他公司負責。新產品的推廣和宣傳主要採用廣告和免費試用的方式。下面是該公司 05 年 8 月的行銷費用明細表，表 1：

表 1 A 公司 2005 年 8 月行銷費用明細表(新臺幣千元)

項目	行銷人員工資	人員獎金	電話費	廣告費	勞務費	運輸費	差旅費	其他	合計
本月發生額	57,230.41	10,043.29	5,227.10	8,220.11	1,840.08	32,357.60	10,838.37	211.25	125,968.21

該月 B 系列共銷售 1,203 個，C 系列銷售 13,500 個，B 和 C 的銷售額百分比分別為 18.52% 和 81.48%

2. 研究過程

2.1 利用目標成本法設計目標行銷成本

首先，利用目標成本法的市場導向型，設計合理的行銷成本比率，得到目標的行銷成本。

該公司行銷過程中責任中心的劃分為該公司的幾個大銷售集散點，即 D 地區、E 地區、F 地區、G 地區，每個責任中心對所發生的銷售費負責。責任中心發生行銷費用的明細表如下所示，表 2：

表 2 A 公司各責任中心銷售費用明細表(新臺幣千元)

集散點	D 地區	E 地區	F 地區	G 地區	合計
銷售額	105,118.02	290,136.34	84,820.60	10,781.41	490,856.37
工資及分紅 (銷售人員)	8,560.24	19,295.30	6,238.27	4,040.68	38,134.49
工資及分紅 (管理人員)	6,029.82	13,402.92	4,872.18	3,834.29	28,139.21
電話費(可分)	300.00	2,400.00	1,400.00	307.00	4,407.00
電話費 (不可分)	820.10				
廣告費	8,220.11				
勞務費	424.00	632.01	427.35	356.72	1,840.08
運輸費	9,908.40	13,779.21	5,434.38	3,235.61	32,357.60
差旅費	10,838.37				
其他	211.25				
合計	125,968.21				

A 公司四個銷售地區 B, C 兩類產品的銷售額如下表所示。A 公司的目標銷售成本占銷售額的比率為 15%，但由於 B 產品是新產品，還在推廣期，在最初兩年設定一個較高的目標銷售成本占銷售額的比率，設為 35%。這樣，可以得到各地區 B, C 兩類產品的目標銷售成本如下表所示，表 3：

表 3 A 公司各責任中心目標銷售成本(新臺幣千元)

明細類	D 地區		E 地區		F 地區		G 地區		合計	
	B 產品	C 產品	B 產品	C 產品	B 產品	C 產品	B 產品	C 產品	B 產品	C 產品
銷售額	10,511.8	94,606.2	58,027.3	232,109.1	16,964.1	67,856.5	5,390.7	5,390.7	90,893.9	39,9962.5
目標銷售成本 /銷售額	B 產品：35%，C 產品：15%									
目標銷售成本	3,679.1	14,190.9	20,309.5	34,816.4	5,937.4	10,178.5	1,886.7	808.6	31,812.9	59,994.4

2.2. 利用作業成本法分攤各類行銷費用

對於各責任中心實際中發生的各類行銷費用，按作業類型對行銷費用進行劃分：

(1)線型水準作業。運輸費是物流費用，屬於線型水準作業。由於 B 產品和 C 產品的規格類似，所以可以按照它們的銷售個數來分攤各責任目標中心的運輸費，運輸費分攤表如下表所示，表 4：

表 4 A 公司兩產品運輸費分攤表(新臺幣千元)

應攤運輸費	D 地區	E 地區	F 地區	G 地區	合計
B 產品	1,203.44	2,790.33	989.20	1,539.08	6,522.05
C 產品	8,704.96	10,988.88	4,445.18	1,696.53	25,835.55
合計	9,908.40	13,779.21	5,434.38	3,235.61	32,357.60

(2)客戶水準作業。電話費中的可分部分是售後服務發生的費用，和售後人員花費的解答工時成正比，屬於客戶水準作業。將公司 8 月份的售後服務單中的工作時間統計，得到工作人員花費在 B 產品和 C 產品上的解答時間比為：3.25：1，所以分攤如下，表 5：

表 5 A 公司兩產品可分電話費分攤表(新臺幣千元)

應攤電話費	D 地區	E 地區	F 地區	G 地區	合計
B 產品	229.41	1,835.29	1,070.59	234.76	3,370.06
C 產品	70.59	564.71	329.41	72.24	1,036.94
合計	300.00	2,400.00	1,400.00	307.00	4,407.00

(3)訂單水準作業。電話費中的不可分部分是 A 公司專門處理電話訂單的固定電話費，其與訂單數是成正比的，因此可視為訂單水準作業，將其分攤如下，表 6：

表 6 A 公司兩產品訂單次數表(次)

應攤訂單次數	D 地區	E 地區	F 地區	G 地區	合計
B 產品	11	24	8	14	69
C 產品	37	43	16	31	113
合計	48	67	24	45	182

所以每張訂單分攤的不可分電話費為： $820.1/182=4.51$ (元/次)，因此得到具體各地區分攤情況表如下，表 7：

表 7 A 公司兩產品不可分電話費分攤表(新臺幣千元)

不可分電話費	D 地區	E 地區	F 地區	G 地區	合計
B 產品	49.61	108.24	36.08	63.14	311.19
C 產品	166.87	193.93	72.16	139.81	509.63
合計	216.48	302.17	108.24	202.95	820.82

(4)人員的工資、差旅費歸為維持水準作業，這些是根據他們工作的時間來分攤的。由於花費在新產品上的時間要比舊產品的時間多，在諮詢了專家及對行銷人員調查後(包括調查 B, C 兩產品的銷售人員數量，出差費用報銷比率，以及管理人員每週用在 B, C 兩類產品上的時間比率，我們通過訪談，請當事人列明資料以及主觀打分，綜合資料得到結論)，得出在 B 產品與 C 產品上耗費的時間大致為：1.52/1，其分攤結果如下，表 8：

表 8 A 公司維持水準作業分攤表(新臺幣千元)

應攤維持水準費	D 地區	E 地區	F 地區	G 地區	合計
B 產品	10,434.71	21,357.09	8,335.90	6,384.34	46,512.04
C 產品	6,864.94	14,050.72	5,484.14	4,200.22	30,600.03
合計	17,299.65	35,407.81	13,820.04	10,584.56	77,112.07

(5)廣告費及勞務費是為產品宣傳推廣而產生的費用，其為產品水準作業，此類費用的發生和產品的市場佔有率相關，市場佔有率越低，需要的廣告費和勞務費越多。B、C 兩產品的市場佔有率比大約為 1：4，它們的廣告和勞務費與此成反比，即 4：1，這也和行銷人員實際感知到的費用比相一致。據此，我們把廣告和勞務費用分攤如下，表 9：

表 9 A 公司維持水準作業分攤表(新臺幣千元)

應攤廣告及勞務費	D 地區	E 地區	F 地區	G 地區	合計
B 產品	1,983.2	2,149.6	1,985.9	1,929	8,048
C 產品	495.81	537.41	496.48	482.4	2,012
合計	2,479	2,687	2,482.4	2,412	10,060

(6)綜上所述，將上述所有作業層面費用分攤計算的結果彙總，得出以下總表，表 10：

表 10 結果彙總

明細類	D 地區		E 地區		F 地區		G 地區		合計	
	B 產品	C 產品	B 產品	C 產品	B 產品	C 產品	B 產品	C 產品	B 產品	C 產品
工資、分紅、差旅	10,434.7	6,864.9	21,357.1	14,050.7	8,335.9	5,484.1	6,384.3	4,200.2	46,512.0	30,600.0
運輸費	1,203.4	8,705.0	2,790.3	10,988.9	989.2	4,445.2	1,539.1	1,696.5	6,522.1	25,835.6
電話費(可分)	229.4	70.6	1,835.3	564.7	1,070.6	329.4	234.8	72.2	3,370.1	1,036.9
電話費(不可分)	49.6	166.9	108.2	193.9	36.1	72.2	63.1	139.8	311.2	509.6
廣告及勞務費	1,983.2	495.8	2,149.6	537.4	1,985.9	496.5	1,929.4	482.4	8,048.2	2,012.0
合計	13,900.4	16,303.2	28,240.6	26,335.6	12,417.7	10,827.4	10,150.7	6,591.2	64,763.5	59,994.2

2.3 對比目標成本對行銷成本進行事後分析、控制

對比目標成本，B 產品的目標行銷成本為 31,812.9 元，C 產品的目標行銷成本為 59,994.4 元，可以發現，B 產品超過了目標行銷成本一倍，C 產品控制在目標成本以下。因此，有必要對 B 產品的目標成本進行裁減。

而 B 產品的目標成本中，發生較多的是工資、分紅費用，B 產品的銷售額在各個銷售責任中心不到 C 產品的一半，但工資、分紅費用卻均高於 B 產品，今後要嚴格控制 B 產品銷售人員、管理人員的工資和分紅費用，減少不必要的人員費用，將分紅、工資與銷售業績合併，另外要加強廣告的效應來替代人員的行銷。尤其在 B 產品推廣的後期，隨著消費者對 B 產品的日益熟悉，應將 B 產品的此類費用控制在目標成本之下。

在此也可以設定各作業對應的行銷成本的目標費率，來設定各項作業的目標行銷成本，並在今後將各項行銷成本控制在此目標之下。

3. 結果分析

透過結果分析可以得出以下一些結論：

(1)傳統的方法根據銷售量直接分攤新、舊產品的行銷費用，會低估新產品分攤的行銷費用，這樣無法作出合理的決策。而結合作業基礎成本法和目標成本法對行銷過程成本的核算不僅可以準確地計量出新產品在試銷中的各種行銷費用，從而體現出盈利能力，提供直觀、準確的參考資訊，而且可以通過改進將行銷成本控制在目標成本之下，控制企業成本以保證盈利。

(2)利用目標成本法，可以制定各產品的目標成本並進行事前事後控制，使行銷成本不至於受市場競爭影響而偏離原定目標，對於新產品的行銷成本開銷也不會過高。

(3)利用作業基礎成本法，根據不同的行銷作業來分攤行銷費用，能夠使管理者清晰、明瞭地看到行銷成本的來源。如在新產品 B 系列上的花費，能真實地反映出費用發生的所在。

伍、 結語

企業要想在競爭中處於不敗之地，必須加強行銷環節的管理，有再好的產品，若沒有合理的行銷計畫，也會不被消費者所接受。而行銷管理中，對行銷成本的預算和控制，又是其中的核心。本文基於此，提出結合作業基礎成本法和目標成本法實現對行銷過程中成本的核算，從而為決策者提供科學的參考依據。本文的研究成果及創新之處如下：

(一)透過結合作業基礎成本法和目標成本法，制定目標行銷成本，以作業為基礎設計了企業的行銷成本預算體系，分析目標行銷成本和實際行銷成本的差異，並將主要差異分到各作業，通過對各作業成本的控制來使總行銷成本低於目標行銷成本。

(二)透過作業基礎成本計算體系，提供了行銷中的各個過程，每個產品、客戶或銷售區域等所消耗的作業類型、作業量及資源消耗的定量資訊。從而可以引導決策者認識到那些過程是企業的核心行銷過程，這些環節的成本是多少，那些作業更為重要，那些易受影響等；還能分析在行銷人員上的花費是否過大，是否需要削減人員等。

(三)本方法採取的是分析——核算——分析的模式，先用目標成本法進行分析，再用作業基礎成本法計量，最後再分析，有力的資料能提供第一線的可靠資訊。本文提出的結合這兩種方法，使成本的預算有據可尋，大大拓展了成本預算的範圍，優化了業績的評價尺度。由於劃分成行銷各過程、各客戶、供應商消耗的作業類型，作業量及資源消耗等，提供了較準確的成本資訊，可以對企業的客戶及多級客戶等進行全面的認識，對其完成的目標進行合理的考核，實現行銷活動的不斷改善，從而促進企業的發展。

但是，雖然現在作業基礎成本法有了很大的應用，但其在企業行銷過程中還幾乎沒有真正實施的先例。本文存在著許多有待研究和完善之處。本文只是舉了一個簡單的例子進行分

析，與企業實際的情況還是會有一定差距；目標成本法怎樣與作業基礎成本法更好的有效結合，也有待進一步的探討等。

參考文獻

- 1.于富生 (2000)，《作業成本計算與控制》，北京：人民大學出版社。
- 2.李建華 (1997)，「作業基礎管理制度試作及成功案例之討探」，會計研究月刊，第 136 期，pp. 67-73。
- 3.李建華、方文寶(1996)，《企業績效評估理論與實務》，臺北：超越企管顧問。
- 4.李連軍、王潤芳 (2000)，「作業成本法基本原理及應用探討」，財經問題研究，pp. 79-81。
- 5.吳安妮 (1990)，「作業製成本制度(ABC)在管理決策上之效益」，會計研究月刊，第 182 期，pp.59-62。
- 6.吳安妮 (2001)，「作業基礎成本制度(ABC)在管理決策上之效益」，會計研究月刊，第 182 期，pp.59-62。
- 7.陳依蘋 (1999)，「作業製成本管理在企業管理方面的運用」，會計研究月刊，第 165 期，pp.20-24。
- 8.陳慧萍 (1994)，作業成本制(Activity-Based Costing System)之實施——國內製藥廠之個案研究，國立臺灣大學，會計統究所論文。
- 9.費鴻泰、王怡心著 (1998)，《成本會計(上)》，臺北：三民書局。
10. Robin Cooper. The Rise of Activity-Based Costing-Part One: What is an Activity-Based Cost System? Journal of Cost Management， Summer.
- 11.Robin Cooper, Regime Slagmulder (1999), Activity-Based Cost Management System Architecture, Part II， Strategic Finance, (12).
- 12.Edward B.Deakin (1994), Cost Accounting .Richard D.Irwin Inc.
- 13.Don R.Hansen, Maryanne M. Mowen (1999), Cost Management Accounting and Control. Richard D.Irwin Inc.
- 14.Charles T.Horngren (1982), Cost Accounting： A Managerial Emphasis, Prentice-Inc.
- 15.Philip Kotler and Kevin Lane Keller (2006), Marketing Management, Pearson Education, p5.
- 16.George J. Staubus (2004), Two Views of Accounting Measurement, Blackwell Publishing, pp.265-279(15).

An Analysis on Combine the ABC and TCC Method to Calculate Enterprise Market Budgeting

Yeehwa Hua, Senior Lecturer

Department of Accounting, National Kaohsiung University of Applied Sciences

Abstract

With the competition between the enterprises, low cost strategy becomes the arm to conquer. Then the calculation and control of marketing cost is the most important part in it. This paper based on this circumstance, probes into combine the Activity-based Costing method and Target Costing Calculation method to use in the area of marketing cost. So it can eliminate several abuses as incomplete information and indefinite goal of other models. Dissertation try to build a scientific and complete calculate system to give some useful advice for the manager.

This paper researches the theories and practical demonstration. First dissect two method's characteristics, similarities and differences, respectively, as well as the marketing cost. Then give the reason and idea of combine these two ones, also present the process detailed. Dissertation design the calculate system afresh, it based on the activity, use the TCC to divide the activity and seek its reason. At last, through the examples to verify and analyze it. The research is the innovation of ABC method as well as the combines of management accounting and marketing management. So it expands the application of marketing cost.

Key words: Activity-based Costing Method, Target Costing Calculation Method, Market Budgeting

「崇仁學報」徵稿辦法

中華民國 96 年 7 月 2 日經教務會議通過

- 第一條 本學報以增進教師學術及技能之研究，提升學術教育水準為宗旨。
- 第二條 本學報為學術性刊物，以刊載校內外教師及專家學者之學術論文及研究成果為原則，凡屬本校各學科理論與實務之研究論著，均歡迎賜稿。
- 第三條 學報稿件均須經本校學報編審委員會審查合格後刊登，一審未過，可送二審，惟須由學報編審委員會推荐校外學者專家審查，若二審通過之論文未及在當期學報刊載，則於下期優先登載。
- 第四條 來稿請自行註明稿別為擬送審論文、研究心得論文或送審合格論文，但經教育部審核升等通過之三年內著作，免予審查。
- 第五條 投稿之論文需依照以下原則撰寫。
- 1.全文(含圖表、中文稿、英文稿)以不超過 25,000 字為原則。
 - 2.來稿中、英文均可，A4 格式，由左向右橫向書寫；題目及作者姓名須中英對照，並附約 300~500 字中英文摘要。
 - 3.文稿需附電子檔(請使用 Word 軟體)；圖表請以針筆黑墨繪製清楚，或用電腦繪圖雷射列印，以利編排。
 - 4.文稿格式需依照「崇仁學報稿件撰寫格式」撰寫，未依規定格式撰寫之稿件，恕不收件。
- 第六條 本學報以一年出刊一期，每期之總頁數不超過五百頁為原則，隨時歡迎投稿。來稿請備齊基本資料表、著作授權同意書各一份及稿件一式四份(一份備檔，三份送審)與電子檔，寄本校地址：60077 嘉義市盧厝里紅毛埕 217 號，教務處圖書出版組(電話：05-2773932 分機 256)。來稿請自備副本，本學報一概不退還稿件。
- 第七條 來稿以未發表者為限，請勿一稿多投。學報編審委員會有權以紙本、光碟或上網形式全文發行，論文經本學報出版後，非經本校同意，不得再投寄其他刊物。
- 第八條 投稿稿件一經採用刊載，其著作權仍歸著作者所有，其出版權則歸本校所有，非經本校同意不得在其他刊物發表，但著作人與本校另有約定者，不在此限。
- 第九條 來稿如經採用，均以原作者本名發表，刊印時之校樣一律由作者自行校對，出版後如有任何謬誤，由原作者負責。
- 第十條 同一期同一作者以刊載一篇論文稿件為原則，如作者為一人以上者，則以第一作者為認定基準。
- 第十一條 凡經刊載之著作，致送作者當期學報二本，抽印本十本，若需加印，應於付印前告知，其費用由作者負擔。

崇仁學報第一期

Journal of Chung Jen College of Nursing, Health Sciences and Management

出版者：崇仁醫護管理專科學校

發行人：李清泊

總編輯：蔡芳蘭

編委會委員：邱文石、吳欣諺、郭文隆、湯佩津、黃瑞榮、黃憶佳、
賴貞君 (依姓名筆畫排序)

執行編輯：黃一婷

網址：<http://163.27.18.1/cjc/default.htm>

地址：60077 嘉義市盧厝里紅毛埤 217 號

電話：(05)277-3932、277-2932

傳真：(05)278-3962

刊期：年刊

創刊日期：中華民國九十六年十二月