

作业成本法与客户盈利能力评估：一则案例分析

David M. Bukovinsky, Ph.D., CPA (inactive)
Department of Accountancy
Wright State University

简介

“你看起来很沮丧。今天工作不顺利吗？”当爱德华·巴肯（Edward Bachon）和妻子坐下来吃饭时，他的妻子问到。

“你不知道。”爱德华回答到。“今天爷爷把我叫到他的办公室，给我念了《暴动法案》。我真的以为他会把我从首席运营官（COO）的位置上撤下来，甚至可能把我踢出公司。”

“哦，得了吧，他不会那么做的。你知道他很容易发脾气，但他会平静下来，然后像什么事都没发生过。”她说到。“他是有点像一个控制狂，你可能没有按照他的方式做事。他爱你，也尊重你。这就是为什么他选择你，而不是你的兄弟姐妹来管理公司的原因。”

“不，这次不一样。他真的很生气，我能理解他为什么这么生气。我担任COO职务四年了，我认为我做得很好。我的一些举措确实帮助公司扩大了规模。我们的客户不断增加，销售额也在增长。但有些地方不太对劲。我们的利润却一直逐步下降。爷爷认为是我把公司经营得一塌糊涂，这会让我们家很多人失业。如果我不尽快扭转局面的话，我也将成为失业大军中的一员。”

卡罗莱纳创意公司的早期历史

1994年，理查德·巴肯(Richard Bachon)从当地一家公司的人力资源总监职位上退休后，因为爱好他开始在位于南卡罗莱纳州的艾肯工作室制作木制家具。他在南卡罗莱纳州和乔治亚州的工艺和木制品展览上卖掉了他制作的这些家具，很快他就赢得了业界口碑和一批忠实追随者。在工艺品巡展几年之后，他把工厂搬到了当地的一个仓库，并把它改造成了一个生产工厂和销售办公室。公司的扩张还在继续，公司增加了几名生产员工、一小部分销售人员和文员——其中几名还是家族成员。理查德最终退出了工艺展品市场，并开始把他的家具卖给当地的家居卖场。

卡罗莱纳创意公司规模不断扩大，且其工艺越来越精湛，但其会计核算系统并没有随着业务的发展而发展。会计软件只能用于一般账簿记录和财务报表编制，它不适用于生产制造企业。理查德在必要的时候需要用电子表格来补充这个系统。其中一个特别需要关注的就是产品成本核算。当接到为客户单独定制或小批量生产家具的订单时，卡罗莱纳创意公司就会用到订单成本系统。卡罗莱纳创意公司偶尔会为一些客户定制家具。材料和人工成本直接计入作业成本，而制造费用的分配是一个比较大的问题。理查德的会计知识有限，他认为根据人工工时将制造费用分摊到产品上的做法是可行的，因为大部分加工过程是劳动

密集型。产品成本构成是确定销售价格的基础，理查德认为在成本基础上加成75%的利润就可以确定合理的销售价格。卡罗莱纳创意公司的产品很受欢迎，并且公司生意兴隆。

亲属、增长迅速和利润减少

2014年，理查德准备再次退休。他想保持对公司的所有权控制，但不想再参与公司运营。理查德找到他的孙子爱德华，想让他接管公司的运营。爱德华最近拿到了MBA学位，并在该地区的一家管理咨询公司工作。他渴望把自己的知识和经验用到家族企业中去。爱德华于2014年底接手公司，并立即开始了一项大规模的扩张计划。爱德华的目标是将卡罗莱纳创意公司扩展到美国东南部，并最终扩展到全国。

爱德华意识到，卡罗莱纳创意公司现有的规模已经超出了它的组织结构。他开始雇佣会计、营销和运营人员。扩张需要大量的资源，销售、一般成本和管理成本的增长很快超过了销售的增长。卡罗莱纳创意公司的营销团队在该地区大力开发新客户，他们几乎接触了所有的客户，从小型室内设计店到大型家具仓储企业。许多联系都无果而终，但还是有相当数量的人成为了新客户。销售额持续增长。然而，没过多久，扩张的成本就使卡罗莱纳创意公司陷入困境，利润开始迅速下滑(见表1)。如果这种趋势继续下去，卡罗莱纳创意公司将很快面临巨大的亏损。形势刻不容缓。

理查德变得担忧。爱德华的常春藤联盟教育和思想可能

适用于大公司，但似乎不适用于小型的家族企业。理查德把爱德华叫到他的办公室，毫不含糊地表达了他的担忧。理查德对迅速扩大的客户群体提出了质疑。这种扩张有必要吗?花这么多时间和金钱值得吗?如何选择潜在客户?多少的客户容量对于公司来说会太多了?理查德想要知道答案，并证明扩张会带来成功。理查德试图说服爱德华，卡罗莱纳创意公司不需要更多的客户了;它需要合适的客户——他们可以从赚钱的客户。理查德给爱德华下达了最后通牒:“把你搞出来的这个烂摊子清理干净,而且要速战速决。”爱德华知道，如果他不能控制成本和定价，他可能会使公司破产。更糟糕的是，这可能严重影响他与祖父和其他家庭成员之间的关系。

成本基础上加成75%的利润使得从所有客户那里获得了相同的毛利率。爱德华想知道是应该提高加成利润，还是应该针对不同的客户制定不同的加成利润。不幸的是，我们无法知道客户对提高加成利润的反应，也无法知道应对哪些客户的加成利润提高一些，对哪些客户的加成利润应该降低一些。仅凭猜测是没有用的。如果加成利润过高导致客户反应消极，则猜测错误可能会导致客户流失;如果加成利润过低，给予了一些客户不必要地或错误地较低利润加成，则会减少公司利润。问题很明显。营业费用的增长比销售额的增长快。爱德华知道他需要更多的信息。他要求营销和会计部门对公司与客户之间的业务往来进行彻底的分析，重点是确定公司是盈利还是亏损。

表1.卡罗莱纳创意公司的营业利润表

报告期： 2014年12月31日~2018年12月31日

	2018	2017	2016	2015	2014
销售收入	\$3,114,160	\$2,223,148	\$1,638,140	\$1,300,075	\$1,134,998
销售成本	1,779,520	1,270,370	936,080	742,900	648,570
毛利	1,334,640	952,778	702,060	557,175	486,428
营业费用	1,276,806	844,796	556,968	390,023	317,799
营业利润	\$57,834	\$107,981	\$145,092	\$167,153	\$168,628

注：所有金额单位为美元。

拟定一个计划

会计部主任丹尼尔·班奈特 (Daniel Bennet) 建议采用作业成本法(ABC)将营业费用按客户进行分配。他找到营销部门主管罗宾·弗兰克尔(Robin Frankel),提出了这个想法。起初,罗宾不确定她能为这个项目做些什么,在她看来这就只是一个会计项目。丹尼尔解释说,将成本分配给客户需要收集为客户服务的活动信息,这正是营销部门的作用所在。他还提醒她,如果成本分配过于主观随意,就会“搅浑水”,降低信息的可靠性。罗宾理解并同意帮忙。

丹尼尔编制了一份卡罗莱纳创意公司的营业费用的明细(表2),他的目的是确定可以合理分配给客户活动的成本费用。一旦实现了这一点,他希望能够将费用细分到每个客户身上。

表2.卡罗莱纳创意公司的营业费用
2018年12月31日

管理人员的工资	\$368,000
广告费	71,852
房屋折旧	48,600
维修费	38,718
办公设备折旧	8,400
营销材料费	58,000
销售人员佣金和工资	361,416
运输费	42,893
税费和保险费	15,283
差旅费	92,788
公共事业和能源费	6,491
库管人员工资	152,817
其他	11,548
合计	\$1,278,806

注:所有金额单位为美元

与此同时,罗宾和她的员工开始集思广益,讨论卡罗莱纳创意公司为服务客户而开展的活动。他们不想太具体以至于分析变得臃肿,但将活动定义得太宽泛也无济于事。最终,他们确定了七项主要的客户服务活动(见图表1)。

图表1.客户维护活动

拨打销售电话	通过电话或电子邮件联系客户,或去客户公司拜访客户
合同谈判	与大客户、回头客洽谈合同的相关管理活动
处理订单	处理与订单相关的文书工作,包括网上接单和客户核算。
仓库作业	经营管理仓库,包括从工厂接收已完工产品、清点项目并准备发货,以及接收退货产品。
新客户开发	识别潜在客户,努力获取新客户,建立新客户关系
运输	将商品运送到客户指定的“交货点”,并将退货商品运回。
客户售后服务	处理客户问题和投诉,处理和重新整理退货商品

丹尼尔满意罗宾提供给他的清单,并决定将这些作业作为作业成本法分析的成本库。他还增加了第八个成本库,即“其他成本库”,用于汇总和分配与其它成本库不太匹配的成本。接下来就是将营业费用分摊到这些成本库中,确定最合适的成本动因,将每个成本库中的成本分配给客户。这只是个开始,在分析每个客户之前还有很多事情要做。

IMA简介

美国管理会计师协会 (IMA) 是企业会计师和财务专业人员的协会，也是最大且最受敬仰的协会之一，它致力于提高管理会计专业的水平。IMA 在全球范围内通过开展调研、CMA® (执业管理会计师) 认证、继续教育、构建人际网络以及提倡至高的合乎道德的商务实践来支持这一专业的发展。IMA 遍及全球 140 个国家，拥有 100,000 多名会员，拥有专业人员和学生分会 300 多个。协会的总部设在美国新泽西州蒙特威尔市。IMA 通过其设在全球四大地区 (即美洲、亚洲/太平洋、欧洲和中东/非洲) 的机构提供地区性的服务。欲了解更多有关 IMA 的信息，请访问网址：www.imanet.org。