

文章编号: 1003-6636(2005)03-0030-05 中图分类号: F234.3 文献标识码: A

# 营销管理会计: 一个跨学科的议题

林升栋, 李健仪, 姜建华

(中山大学 管理学院, 广东 广州 510275)

**摘要:** 现代营销已经从生产、销售导向转向顾客导向, 而管理会计的重心仍然停留在内部制造成本的核算上, 无法为营销决策提供充分的信息支持, 现代营销日益要求以顾客为基础进行营销成本管理。

**关键词:** 营销; 管理会计; 营销成本

## Managerial Accounting for Marketing: An Interdisciplinary Issue

Lin Sheng-dong, Li Jian-yi, Jiang Jian-hua

(School of Business, Sun Yat-sen University, Guangzhou, Guangdong 510275, P. R. China)

**Abstract** Modern marketing has shifted from production and sales-orientation to customer-orientation, while managerial accounting still focuses on internal manufacturing cost accounting unable to provide adequate information support to marketing decisionmaking. Modern marketing increasingly requires managing marketing cost based on customers.

**Key words** marketing, managerial accounting, marketing cost

营销支出在多数行业的成本结构中占有重要的地位, 然而, 时至今日, 成本管理和管理会计的研究文献对营销成本领域仍然关注甚少。营销界的研究也较少涉及营销成本问题的讨论。Foster等人(1994)使用11个常用营销术语(如营销、广告、促销、品牌管理等)和10个常用管理会计术语(如成本会计、管理会计、预算、成本分析等)配对组合成搜索关键词, 在ABI商业期刊数据库内对1987年1月到1993年8月的论文进行检索, 最终只找到106篇相关的论文。其中多数(51%)发表在营销杂志上, 34%发表在一般的商业杂志上, 只有15%发表在会计专业杂志上。<sup>[1]</sup> Foster的检索比较精细, 对两个学科内部子领域(如广告只是营销的一小部分)之间的关系也予以关注, 我则采用整体性的概念

(营销+管理会计)对ABI数据库和中国学术期刊网近期的文献进行检索, 结果也只发现16篇外文文献和2篇中文文献。两个学科之间的分野可见一斑。营销与管理会计虽然师出同门, 同属管理学领域, 却似乎是两个毫不相干的学科。这种分野由来已久, 传统管理会计是在成本会计的基础上发展起来, 因而主要将目光放在企业内部制造成本的控制上, 对企业的营销环节考虑不多。按照“公认会计原则”(GAAP), 多数营销成本都被归入期间费用, 作为损益表上的一个扣减项目。而传统的营销则强调销售量与销售收入。这样, 营销的职能在于“开源”, 而管理会计的职能在于“节流”, 两者似乎可以各司其职。这种职能上的明确分工迎合了大众化营销时期的要求, 通过规模生产来降低成本,

收稿日期: 2005-01-13

作者简介: 林升栋(1976~), 男, 福建省莆田县人, 中山大学管理学院市场系讲师, 在读社会学博士, 研究方向为营销管理; 李健仪(1980~), 女, 广东省韶关市人, 中山大学管理学院2002级硕士研究生, 研究方向为企业管理; 姜建华(1972~), 女, 山东省海阳市人, 中山大学教师, 研究方向为财务会计。

通过推销手段来实现销售。然而,营销环境正在经历革命性的变化,这些变化对成本会计和管理会计领域提出了挑战。

## 一、现代营销的新趋势及其对管理会计提出的挑战

现代市场已经从卖方转向买方,现代营销也从生产、销售观念转向营销观念。这种新观念认为,实现组织诸目标的关键在于正确确定目标市场的需要和欲望,并且比竞争对手更有效地传递目标市场期望满足的东西。现代营销的实质是需求管理,企业通过创造和满足顾客的需求来获得利润。实际上,现代营销的定义已经是如此之广,它已经融入到企业的各个职能部门当中去,这是一种“全员营销”的思想。<sup>[2]</sup>现代营销的新趋势要求管理会计跟上以下这些主要的变化趋势,充分发挥其职能:

1. 吸引和留住那些有利可图的顾客日益被认为是营销的核心目标。这种目标与传统营销强调吸引新老顾客的购买有所不同:它对应当保留哪些现有顾客有清楚的认识;强调吸引和留住有利可图的顾客,而不仅仅是销售。这就要求现有的会计系统能够有效提供顾客盈利率的信息。

2. 创新型营销工具大量出现。传统的营销工具,如报纸广告、人员推销,现在只是营销工具箱的一小部分。电子邮件、网上商店、“风险共担型”广告等新型工具如雨后春笋般涌现。这些工具对销售的影响差别很大,有些影响是短期性,如直接邮寄;而有些则是长期性的,如公共关系。工具的多样化要求会计系统能够提供评估这些工具效果与效率的资料,以便为营销人员选择与组合这些工具达到预期效果提供帮助。

3. 企业要求营销人员为他们所提出的营销花费提供充分的理由。在过去,每种营销工具对销售的贡献到底有多大,组合工具中各自的相对贡献及共生力量如何,都是比较难以捉摸的。像制造部门、研发部门以及公司其他职能部门一样,现在公司要求营销部门也必须明晰各自的权责,以便对自己所做的事负责。会计人员可以很好地帮助营销人员了解他们的决策是如何影响营销和其它领域的成本水平。

4. 零售商品品牌及无品牌产品的兴起也成为商业市场发展的一种趋势。一些制造商生产无品牌名称的商品,只提供简易的包装,缩减各种营销开支,并以较低的价格出售商品。这种策略的成功引发了人们对营销成本中到底哪些是增值成本<sup>①</sup>的讨论。这就需要对顾客价值体系和各种营销成本进行系统分析以区分出增值成本与非增值成本。

5. 信息收集技术的飞速发展(如超市的条形码扫描器)提供了更为可靠的顾客资料和销售数据库。相对于制造部门,营销人员能够接触到大量的企业外部数据,这些数据将会有助于成本管理,对如何在不同的营销工具间分配资源起着决定性的作用。

6. “全员营销”、“整合营销”倡导跨职能合作,要求公司的研发、制造等部门融合进来,以提高组织留住可获利的顾客的能力。有些公司甚至走得更远,它们打破了传统的职能划分,开始设立营销导向的跨职能团队,每个团队负责一个或几个客户,团队内部由不同职能的人员组成。这些团队不再只是站在各自的职业操守的立场上,而是从顾客和组织整体的角度来考虑他们的决策对顾客满意程度及公司利润造成的影响。对这些新型的团队进行绩效评估也成为一项挑战性的工作。

## 二、营销成本管理研究文献述评

我国目前的管理会计研究领域还比较狭窄,新的理论和方法的引进和发展较滞后。进入20世纪80年代后,由于市场竞争的加剧,国外管理会计的理论和方法有了较快的发展,特别是把管理会计应用到了市场领域,建立了适时供应制、生命周期法、目标成本法、战略会计、市场会计管理理论和方法。<sup>[3]</sup>其中,战略管理会计突破了传统管理会计的内向型模式,更加重视企业外部信息的收集与分析,以此来寻求企业持之以恒的竞争优势。Ross和Andrew(1993)将战略管理会计划分为四个领域:战略、营销、制造和人力资源管理。<sup>[4]</sup>目前对战略和人力资源管理的研究已经逐渐深入,而对营销领域的研究还不多,特别是营销成本管理方面。尽管如此,已有的研究仍然颇有成效。这里将其归类整理,试作述评。

①增值成本:这种成本使顾客感到产品或服务的价值增加了。

## 1. 营销成本计划 预算制定

在成本管理与管理会计的文献中,营销成本计划通常与两个相关的概念——生命周期预算法和目标成本法联系在一起。生命周期预算关注一种产品从它最初的研发到最终在市场上的消费者服务和支持过程中的收入与成本分配。目标成本则是企业在生产经营活动中某一时期要求实现的成本目标,它能够使公司在销售产品时实现预期的利润。但许多目标成本的研究实际上都是在讲目标制造成本,而营销成本顶多被列为一个单独的项目,至于计划营销成本的具体方法更是无从谈起。

而营销成本预算,则有较多的文献关注。预算决策包括三种:营销成本总额决策,营销组合决策,个体营销工具决策。Lynch和Hooey(1990)区分了两大类的营销预算制定方法:判断导向型和数据导向型。多数的公司仍然使用判断导向型的预算制定方法,这主要是因为这种方法通常比较简单。<sup>[5]</sup>现有的文献对营销组合预算决策领域触及最少,与之相关的一个问题是预算计划修改的频率。营销环境在不断改变,消费者对产品和服务的接受程度以及竞争者的反应都可能影响营销方案的成功率,这就需要对营销工具组合方案进行修正。在营销文献中也会为这种量化分配提供一些最优化模型,如需求反应函数等。这些模型借用了经济学的理论,采用“贡献边际”这一概念来分析,却未能提供具体的计算方法。可以说,这些模型多是解释性的,预测能力不足。

## 2. 营销成本计算方法

目前成本与管理会计已经由“数量基础”到“作业基础”,作业成本计算方法(简称“ABC”)通过“作业单”(Bill of Activity)来分配费用。与传统成本制度不同的是,作业会计要确认费用单位从事了什么作业,计算每种作业所发生的成本,然后,以“成本动因”为基础对成本进行分配。这些“成本动因”也不再局限于传统会计成本制度的财务变量,而是集财务变量与非财务变量于一体,并且特别强调非财务变量。在这里,我主要探讨ABC在营销成本计算中的运用。这种方法在营销成本计算方面遇到的难题有两个:将营销成本清楚地分配到最终产出(产品、顾客等),而不是将它一笔划入当期损益;在分配营销成本时不仅仅只是以销售额为分配基础,而

是采用多个变量为基础。

实际上,早期对营销成本研究的文献已经采用了多个变量作为成本分配基础。比如人员推销的成本分配基础包括预计的销售量、预计付出的努力以及拜访的时间间隔。Schiff和Benninger(1963)还为营销费用预算和分配的16个项目勾画出对应的“变化因素”(即“成本动因”)。<sup>[6]</sup>

成本计算的另一项重要工作是对成本水平进行划分,现存的分法有很多种,多是针对产品和过程设计以及制造成本。如何对营销成本水平进行划分呢?我们先来看看对采用“Heinz”品牌名称的所有产品进行品牌成本分层的例子:

(1)个体输出单元水平的产品成本。比如在售点用折价券换取一罐烘豆的成本。

(2)个体产品批别水平成本。比如Heinz因零售商为促销烘豆罐头将其放于有利的货架位置而给予的折让。

(3)相关产品线成本。这些成本要分配到Heinz旗下所有的罐装食品上。

(4)扩展产品线成本。这些成本要分配到Heinz旗下所有的食品产品上。

(5)品牌水平成本。这些成本要分配到Heinz旗下所有的产品上。

传统的按照成本性态区分固定成本与变动成本的两分法受到挑战。在这里,一个悬而未决的问题是这些营销成本分层如何整合到现有的会计体系当中去。

## 3. 顾客盈利率分析

了解顾客盈利率是很重要的,许多商业和营销杂志都会强调80/20法则:20%的顾客创造了公司80%的利润,每位顾客给公司提供的利润是不同的。Juras和Dieks(1993)为一家“运动毛巾”公司检查顾客盈利率。他们把顾客分成大型顾客、中型顾客和小型顾客,并且将直接成本追踪与更为精细的营销成本分配结合起来。举个例子来说,付给销售人员的佣金可以直接追踪到个体消费者所属的类型。对个体作业分配的基础包括销售的数量、销售金额以及管理者的预计。结果发现,小型顾客(占了销售收入的39%和顾客总数的84%)对利润的贡献最小。而且,正是这些小顾客花费了管理人员的大量时间和资源。修改后的成本系统通过直接成本追踪

和更广泛的分配基础来对产品和作业进行相对准确的成本分配。<sup>[7]</sup>

顾客盈利率分析建立在以下三个假设的基础上:

- (1)所有成本都是可变顾客成本;
- (2)所有的成本都可以被分配到个体消费者身上;
- (3)关注某次交易或者某个时期内的交易。

许多营销者虽然也承认其对顾客的服务中有许多是“亏本买卖”,但是他们担心放弃这些不盈利的顾客会减少总的营业收入。看来,他们还是受到原来会计按性态来划分成本的影响,没有把“所有的成本都当成可变顾客成本”。最近有人提议将顾客成本分成四个水平:

(1)特定顾客与特定交易成本。如建立在某次销售收入基础上的销售折扣。

(2)特定顾客成本。比如顾客信用报告成本和招待顾客成本。

(3)顾客群体成本。比如电视广告面对一群消费者而非个体。

(4)营销支持成本。如营销管理人员的工资。

顾客盈利率报告通常只关注单次交易或某个顾客在一段时期内的交易情况。在前面,我们提到营销的一个核心目标是要吸引和留住那些有利可图的顾客。现在营销界开始关注“顾客终身价值”,也就是预计一个顾客一生能够给公司带来多少利润。长期顾客盈利率分析的另一个重要方面是要认识和估计售后成本。有些公司试图将顾客成本与顾客满意感以及利润联系起来,因为满意的顾客会重复购买并且免费为公司做口碑宣传。而提升顾客满意度与强化双方关系都需要公司做好售后工作。

#### 4. 营销资产与负债评估

对有形资产的评估由来已久,然而对于品牌等无形资产的评估却迟迟未能进入管理会计领域。Simon和Sullivan(1993)检视了资本市场中品牌名称对权益和负债安全性的价值,发现了赫赫有名的行业或公司具有更高的资本市场价值。<sup>[8]</sup>由于越来越多的大公司将品牌视为公司资产的重要部分,品牌才逐渐成为管理会计探讨的课题之一。

大卫·爱格(1998)在介绍扬·罗比肯公司的品牌资产评估法、蓝道公司的动力矩阵评估法、全方位研究公司的品牌资产趋势法以及泛品牌公司全球十大品牌评鉴法的基础上,提出了品牌资产评估十

要素。然而,现有的品牌资产评估方法的信度还比较低。<sup>[9]</sup>Guilting(1992)认为管理会计界应当赶上并引导品牌资产评估这一领域。<sup>[10]</sup>

不同的营销工具支出对销售的影响是不同的,有些影响是短期性的,如售点促销;也有些是长期性的,如形象广告,其效果也是累积的。这样在成本发生与收益取得之间就存在一个较长的时间段。这个时间跨度的存在增加了确认营销成本与目标之间因果关系的难度。

#### 5. 营销支出的绩效评估

测量营销支出的效果与效率长期以来被认为是一个重大的挑战。效果指的是达到预定或设定目标的程度,如在某个地理区域内取得一个主导性并能带来丰厚利润的市场地位。效率是指投入产出比,比如每次销售访问的成本。营销文献长期将销售收入或市场份额作为主要的绩效评估工具,对营销成本或盈利率却少有提及。

然而,绩效评估的两个趋势已初现端倪:(a)不断强调以顾客为基础的绩效评估;(b)明确营销成本相关因素。HP(Hewlett-Packard)公司的“营销效果测量”就提供了这样一个例证。

“基准点”(Benchmarking)在一些公司细化营销绩效评估的努力中扮演关键角色。基准点是一个持续不断的测量产品、服务或作业的过程,并将测量结果与最佳表现水平相比较。这个最佳表现水平可能来自组织内部,也可能来自组织外部。基准点的概念实际上早已在某些营销成本管理领域采用。销售和营销部门每年都会公布一份“销售成本调查报告”。这些调查报告在对销售人员调查的基础上列出每个销售成本项目的平均数值,如住宿费和餐饮费。这些成本数据可以用以区分一个销售人员的成本项目是否在平均数以上或以下。

### 三、未来研究方向的建议

基于上述的文献述评,我在这里提供一些未来研究方向的建议:

1. 营销成本计划制定的具体方法还是一个空白领域。至于营销预算的制定,虽然现在已经发展出多种方法,然而,这些方法背后的假设都容易受到挑战。比如,销售百分比法,假设“广告是销售的结果”,根据去年的销售收入来确定今年的广告支出,明显地倒因为果。显然,这些预算制定方法还有待

于进一步改进。

2. 许多 ABC 研究的结果都认为, 拓展产品的数目, 增加产品的规格, 扩充配送渠道会增加组织的复杂性。这种高复杂性大大提高了成本水平, 因此, 研究者建议减少这种复杂性, 如削减产品线会增加盈利水平。但是这些文献并没有分析减少复杂性是如何影响收入的。许多营销主管恰恰认为拓展产品数目、增加产品规格、扩充配送渠道会增加收入。从商业角度来看, 这种分歧要求我们不仅要知道成本动因, 也要知道收入动因。

3. 营销决策如何对成本与收入产生双向互动。举个例子来说, 销售代表通常会给客户以下承诺: (a) 更短的交货时间; (b) 为顾客提供定制化的产品。这两个承诺都是销售收入的强化因素, 但它们也会增加企业的成本。管理会计领域所面临的难题是量化这两个承诺如何从总体上影响组织的成本水平, 并且在收入增加与成本节约之间取得最大化利润。

4. 现代成本管理的关键是对增值成本与非增值成本进行划分。企业的支出是否被顾客认为是增加了产品或服务的价值, 其最终判断者是顾客。现代成本管理的目标是减少非增值成本, 其中一个挑战性的工作是如何确认哪些营销支出被顾客认为是增值的, 哪些是非增值的。

5. 信息收集技术的飞速发展营销管理和管管理会计跨职能整合提供了契机。营销管理者已经迅速掌握这些新的技术, 而管理会计领域对发展和利用外部数据库则行动稍为迟缓。这些数据库将会有利于会计师在顾客或产品水平上确定营销成本的动因, 也会有助于细化和发展新的对营销支出进行效果与效率评估的工具。

6. 采用什么样的绩效评估方法比较合适。人们曾经探讨以职能为基础的组织设计与跨职能的组织设计哪一种较好, 事实上许多公司并非采用非此即彼的设计, 而是选择了一条混合型的设计。这种混合决策受到我们自身对组织设计的知识、公司销售的产品以及顾客的特性等因素的影响。它要求我们在绩效评估时采用一个更具包容性的框架。

此外, 如何为营销工具箱的每件工具开发出

一套科学的、独特的绩效评估方法, 如何完善顾客盈利率分析的方法, 都是值得深入研究的。营销人员常常强调品牌、商誉、顾客基础等无形资产的价值, 这些无形资产在传统的会计报表里却经常被忽略, 因此开发出跟踪品牌资产随时间而变化的科学的测量工具十分必要。而且, 现代营销涵盖面广, 包括产品、价格、渠道、促销四大部分, 本文主要涉及促销这一狭义部分。其它三个部分与管理会计系统又是如何发生跨职能互动呢? 总之, 现代营销跨越职能的融合要求, 大大拓宽了营销与管理会计的界面, 它也要求我们脱离现有的“公认会计原则”的框架来思考问题。毕竟, 管理会计师要提供“相对准确”的信息, 而不是“绝对不准确”的信息。

#### 参考文献:

- [1] Foster George Gupta Mahendra "Marketing cost management and management accounting" [J]. Journal of Management Accounting Research Sarasota Fall 1994. Vol 6 pg 43
- [2] 菲利普·科特勒. 营销管理: 分析、计划、执行和控制 [M]. 上海人民出版社, 1999
- [3] 赵亚娜, 贾涛. 管理会计在营销管理中的应用 [J]. 长春大学学报, 2001 33(1).
- [4] Ross Andrew, "Issues in Strategic Management Accounting" [J]. Accounting and Finance Clayton May 1993 Vol 33, Iss 4 pg 86, 2 pgs
- [5] Lynch J E., and G. J Hooley, "Advertising Budgeting Practices of Industrial Advertisers" [J]. Industrial Marketing Management 16 No 1 (1987), pp 63-69
- [6] Schiff M., and L. Benninger Cost Accounting [M]. 2nd ed (New York: Ronald Press 1963).
- [7] Juras P. E., and P. A. Diecks "Blue Ridge Manufacturing" [J]. Management Accounting (December 1993), pp 57-59
- [8] Simon C. J., and M. W. Sullivan, "The Measurement and Determinants of Brand Equity: A Financial Approach" [J]. Marketing Science (Winter 1993), pp 28-52
- [9] 大卫·爱格. 品牌经营法则 (中文版) [M]. 内蒙古人民出版社, 1998
- [10] Guikling C., "Should Management Accounting Take Up the Brand Valuation Challenge?" [J]. Financial Management Jun 1992 70 6 ABI/INFORM Global pg 44

责任编辑: 叶晓军