

标杆企业财务管理实务丛书

Financial Management
in Benchmarking Enterprises

**Activity-Based
Pricing
in Benchmarking
Enterprises**

企业作业成本定价

■ 本书编写组 编著

标杆企业财务管理实务丛书

企业作业成本定价

本书编写组 编著

企业管理出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

企业作业成本定价 / 《企业作业成本定价》编写组
编著. —北京: 企业管理出版社, 2014. 5

ISBN 978 - 7 - 5164 - 0821 - 6

I. ①企… II. ①企… III. ①企业定价
IV. ①F274

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2014) 第 099471 号



书 名: 企业作业成本定价
作 者: 本书编写组
责任编辑: 韩天放
书 号: ISBN 978 - 7 - 5164 - 0821 - 6
出版发行: 企业管理出版社
地 址: 北京市海淀区紫竹院南路 17 号 邮编: 100048
网 址: <http://www.emph.cn>
电 话: 编辑部 (010) 68701292 发行部 (010) 68414644
电子信箱: bjtf@vip.sohu.com
印 刷: 香河新华印刷有限公司
经 销: 新华书店
规 格: 170 毫米×240 毫米 16 开本 16 印张 253 千字
版 次: 2014 年 6 月第 1 版 2014 年 6 月第 1 次印刷
定 价: 68.00 元

前 言

大多数讲述定价战略的书籍都是由市场营销学教授编写的，这些书论述了很多能提高公司收入的方法。然而，只有当公司清楚地了解了收入、成本与利润之间关系的时候，它才有可能使自己的利润达到最大。定价决策对公司的利润影响很大。公司在制定定价决策时，应让营销人员、销售人员、成本会计人员和工程技术人员等有助于合理定价的相关人员都参与进来。《企业作业成本定价》一书瞄准的目标读者是所有可能参与定价决策或能为这种决策提供宝贵意见的人士。

作业成本定价是一个全新的定价策略，其目标是：①在充分了解消费者需求和产品成本的基础上确定价格；②避免无意间以低于成本的价格销售产品；③明确价格的利润部分；④使公司获得较大的财务收益。它为企业真正理解成本与价格之间的关系、正确制定产品或服务的价格体系、确保长期盈利和竞争优势提供了新的视角和方法，是国内所有企业都必须积极掌握的新的管理技能。

本书对作业成本定价侧重从实务操作层面进行了详细讲解，内容及编排格式使读者能根据自身需要进行粗读或细读。全书共分为12个章节。第1章概述了与定价有关的基本问题。最后一章总结了各章的主要内容。中间的第2~9章各自围绕一个关键问题进行了详细的论述，其中第7章作业成本定价是整本书的核心。

由于时间所限和篇幅所限，本书一定尚有不足之处。我们衷心地邀请广大读者主动与我们联系，让我们共同讨论与作业成本定价有关的问题。

目 录

第 1 章 定价应以获利为目标	(1)
1.1 定价决策的三种后果	(1)
1.2 利润恒等式	(2)
1.3 定价决策的参与者	(3)
1.4 制定能为组织带来利润的销售计划	(4)
1.5 根据产品成本信息制定营利计划	(8)
1.6 公司需要可靠的成本数据	(10)
1.7 通过定价获取竞争优势	(14)
1.8 作业成本定价的目标	(16)
小 结	(16)
第 2 章 经济学和需求	(18)
2.1 西方经济学的起源	(18)
2.2 现代资本主义经济学	(19)
2.3 价格弹性	(23)
2.4 收入与利润	(25)
2.5 预测消费者需求和需求价格弹性	(28)
2.6 竞争性投标产品的需求	(32)
小 结	(32)
第 3 章 竞争战略与定价	(34)
3.1 寻求竞争优势	(34)
3.2 公司战略	(35)
3.3 竞争优势的来源	(39)
3.4 成本领先战略	(41)

3.5	差别化战略	(45)
3.6	聚焦战略	(47)
3.7	精益竞争	(53)
3.8	竞争性投标战略	(54)
	小 结	(56)
第4章	定价战略	(58)
4.1	制定定价战略时应考虑的因素	(58)
4.2	定价道德	(59)
4.3	美国政府制定的、定价方面的法律法规	(61)
4.4	价格竞争	(67)
4.5	市场撇脂	(72)
4.6	市场渗透	(73)
4.7	低价诱导(亏损诱导)战略	(74)
4.8	互补定价	(75)
4.9	市场定价	(76)
4.10	牺牲定价	(77)
4.11	价值定价	(78)
4.12	市场细分战略	(79)
4.13	为客户提供价值	(81)
	小 结	(84)
第5章	成 本	(85)
5.1	“成本”一词的使用	(85)
5.2	价格与成本的关系	(86)
5.3	成本计算方法的发展	(91)
5.4	财务报告系统	(94)
5.5	建立财务报告系统	(96)
5.6	数据	(104)
	小 结	(106)

第 6 章 作业成本法	(108)
6.1 采用作业成本法的必要性	(108)
6.2 作业成本法的起源	(109)
6.3 资源	(110)
6.4 作业	(111)
6.5 流程	(112)
6.6 按作业分摊成本的原因	(113)
6.7 分摊成本到作业	(115)
6.8 分摊作业成本到成本对象	(116)
6.9 作业的等级	(116)
6.10 分摊成本	(119)
6.11 归集作业成本	(122)
6.12 进一步分析作业	(125)
小 结	(129)
第 7 章 作业成本定价	(130)
7.1 作业成本定价	(130)
7.2 作业成本定价的目标	(131)
7.3 价格与成本的关系	(132)
7.4 成本在定价决策中的应用	(135)
7.5 成本与销售量的关系	(136)
7.6 结合消费者需求和产品成本数据定价	(139)
7.7 作业成本定价中应考虑的几个问题	(144)
7.8 提高利润	(149)
小 结	(153)
第 8 章 作业成本定价模型	(155)
8.1 定价	(155)
8.2 建立作业成本定价模型	(159)
8.3 制造类公司的定价工作表	(171)
8.4 其他行业使用的定价模型	(180)

小 结	(181)
第 9 章 产能利用程序的影响	(182)
9.1 效率对价格的影响	(182)
9.2 定价中的产能因素考虑	(182)
9.3 产能不足	(184)
9.4 产能过剩	(186)
9.5 产能过剩对价格的影响	(186)
小 结	(193)
第 10 章 目标定价	(194)
10.1 价格点	(194)
10.2 预期利润	(195)
10.3 产品各组件的目标成本	(199)
10.4 控制成本	(201)
小 结	(202)
第 11 章 价值获利	(203)
11.1 价格谈判的必要性	(203)
11.2 分析购买者之间的不同之处	(205)
11.3 了解客户采购的各参与方	(210)
11.4 谈判策略	(211)
11.5 价格谈判技巧	(213)
小 结	(223)
第 12 章 结 论	(226)
12.1 定价应以获利为目标	(226)
12.2 定价和经济学	(226)
12.3 竞争战略与定价	(228)
12.4 定价战略	(230)
12.5 成本	(232)

12.6 作业成本法	(233)
12.7 作业成本定价	(234)
12.8 作业成本定价模型	(235)
12.9 产能利用对价格的影响	(236)
12.10 目标定价	(236)
12.11 价格谈判	(237)
总 结	(238)
专业术语	(239)

第1章 定价应以获利为目标

作业成本法的目标并不是要提出一个机械套用的定价公式,而是为了在定价工具箱中添加一个高效能的工具。

1.1 定价决策的三种后果

某些大学橄榄球队教练的职业生涯比其同行更加辉煌,如贝尔·布赖恩特(Bear Bryant,亚拉巴马州大学)、埃迪·鲁滨逊(Eddie Robinson,格兰布林大学)、纽特·罗克尼(Knute Rockne,圣母大学)和伍迪·海斯(Woody Hayes,俄亥俄州大学)。当海斯在丹尼森大学踢单边锋时,大多数球队还未在四分卫这个位置上安插球员。20世纪六七十年代,海斯率领的俄亥俄州大学足球队以“三码传球”的打法而闻名,该球队只是偶尔才会直接将球传给前锋。海斯总是告诫自己的球员要尽量避免远距离的长传冲吊,用他的话解释就是:“长传冲吊会出现三种结果,其中两种结果对本队将是不利的。”在比赛中,当你传球时,对方球员可能会在中途断球,你也可能出现传球失误,只有当四分卫球员能够准确地把球传给队友,结果才是对本队有利的。

从某种意义上讲,给产品定价很像比赛中的传球。定价决策也会导致三种结果:

- 定价偏高,将导致产品滞销,从而影响利润。
- 定价偏低,销售额很大,但利润有限。
- 定价合理,销售额和利润都能达到较高水平。

只有第三种结果才是对产品制造商有利的:

尽管如此解释定价不免显得过于简单,但现实生活中,许多公司在制定

定价决策时都会出现失误,要么定价偏高,使竞争对手赚取了大量利润;要么定价偏低,与竞争对手抢占市场,却出现亏损。当它们赚取了大量利润时,原因往往并不是设计了合理的定价方法,从而为产品制定了一个合理的价格,而多半是碰巧而已。

不少公司都误以为自己有能力制定合理的价格。许多小公司的负责人都说:“定价是一门艺术。我觉得我们的定价方法很合理,因为它是我自决定的。”然而,定价并不是艺术,尽管精心设计的定价模型可能会像设计优良的机器一样美观,但价格的制定过程却跟机器的设计过程一样,同为科学。进行定价决策时,知识发挥着关键作用。与营销、成本计算、制定商业战略、工程设计和配置资源一样,定价本身也是一门科学。如果定价负责人认为定价是一门艺术,这就表明他或她在进行定价决策时并没有考虑很多必须考虑的因素。

如果想知道某家公司采用的定价方法是否合理,我们还可以比较它的预期利润与实际利润是否相等。如果二者总是相等,说明这家公司采用的定价方法十分合理,无需改进。如果二者之间存在较大的差异,那么它就应改用更为合理的定价方法。合理而适用的定价方法能增加公司的利润,使其在竞争中处于优势地位。

1.2 利润恒等式

在商学院会计学的第一堂课里,每个学生肯定都要学习这个会计恒等式:

$$\text{资产} = \text{负债} + \text{所有者权益}$$

即使你把会计学的其他知识都忘光了,也要记住这个简单的公式。这个公式非常重要,它是编制资产负债表的基础。在会计学课堂上,学生还要学习另一个恒等式——利润恒等式:

$$\text{利润} = \text{收入} - \text{成本}$$

许多商人似乎每天只顾经营自己的业务,而忘了利润恒等式。销售和市场营销人员好像也忘记了等式中的成本部分,从他们的角度看,销售额越大越好。然而,销售额大并不一定意味着利润高。为了避免亏损,公司没有

规定产品的售价下限,而是让销售人员自行决定产品的售价,并根据销售人员的业绩计算他们应得的奖金。但结果却往往是销售人员为了提高销售业绩会尽可能地降低产品售价,而这都是以利润的牺牲作为代价。即使公司将销售人员的业绩与其为公司创造的利润挂了钩,如果不规定产品售价的上、下限,公司仍可能无法实现较大的利润。1997年,普兰特—莫兰(Plante & Moran)会计师事务所对塑料注塑行业进行了一次调查,调查结果表明,如果公司主管将大部分时间用于扩大销售量,它的利润水平在同类行业中往往是最低的。显然,对某些公司主管而言,销售业绩带来的精神上的满足远比利润带来的物质奖励更重要。

尽管销售和营销人员似乎已忘记了利润恒等式中的成本部分,然而财务人员却又显得过于关注如何降低成本,很少花精力思考如何提高收入。几乎所有的会计人员在出席预算会议时都会这样表态:“我们必须进一步降低成本。”财务经理在制定成本降低方案时,往往基于错误的认识,即只要能通过某种方法避免所有不必要费用的发生,利润就会达到最大。这些会计人员似乎也忘记了这句有名的商业格言:“要想赚钱,就必须先花费。”

许多财务经理这样解释他们为何格外重视降低公司成本:如果公司的净利润占销售额的5%,那么成本每减少1美元,收入就会增加20美元,而收入每增加1美元,利润则能增加5美分。阅读本书后,把收入提高1美元,从而增加利润。掌握了产品的定价方法后,公司就可以通过减少或从根本上避免定价决策的失误来提高利润。

1.3 定价决策的参与者

制定定价政策是高层管理者的基本职责之一,并且应成为公司战略的有机组成部分。但这并不意味着,公司不应让处于生产前线的中低层管理者参与定价决策。高层管理者可以规定整体的定价原则,让中低层管理者根据这些原则为产品定价。

定价决策对理论知识和市场信息的要求很高。定价不仅涉及营销、成本计算、商业战略、工程技术和经济学方面的知识,还要用到与公司产品、生产流程、客户和竞争对手有关的信息。很少有人对所有这些领域的知识和

信息都了如指掌,因此,定价决策需要很多来自不同部门的人员参与。

负责定价的部门因行业和具体情况不同而不同。在某些行业里,如消费品行业,营销部门能通过市场调查了解消费品对某类产品的需求和可接受的市场价格。消费者的可接受价格也就成了产品的目标价格。销售部门根据此目标价格和公司确定的目标利润,计算出产品的目标成本。然后,工程技术部门在会计部门的协助下,对在目标成本内生产产品的可能性进行分析。管理者则会从公司整体战略的角度,同时运用营销和经济学的理论,预测市场对产品的引入将做出怎样的反应。

在其他行业中,定价一般由公司指定的专人负责(以下称做定价人员)。定价人员需从采购部门获取原材料数据,从工程部门获得生产流程的相关数据,从销售部门了解竞争对手的信息,从会计部门收集制造费用的相关数据,然后利用收集的全部信息计算出产品的价格。

奇怪的是,很多公司,其中有不少还是大型的上市公司,在定价时很少或几乎从不安排有关部门共同商讨定价问题。此外,经常出现的另一种情况是:定价人员、工程技术人员和成本会计人员采用的标准也互不相同。那么,谁计算的产品成本是“准确”的呢?显而易见,如果定价人员和工程技术人员离开会计人员掌握的制造费用数据,他们就不可能准确计算出成本,同样,如果会计人员不具备生产流程方面的知识他们所掌握的信息对于确定产品成本也是不够的。每个部门各自拥有的信息都是不充分的。

但有些管理者对此就是不能理解。在东海岸举行的有关公司总会计师应具备哪些技能的研讨会上,一名参会者在会议评价表格中写道:“我就是不明白我们为什么要参与定价决策。我们只不过是会计人员,跟产品定价一点儿关系也没有。”

1.4 制定能为组织带来利润的销售计划

价格受哪些因素影响呢?经济学理论普遍认为,产品价格由产品的供给和需求决定,即生产者提供的供给和消费者产生的需求。产品价格是使供给和需求达到均衡的那个价格,称为均衡价格。价格竞争会迫使那些生产成本较高的生产者退出市场,这样产品的供给就将减少。这时,均衡价格

将发生变化。经济学理论在使用供求概念时设定了很多假设条件,其中包括生产者和消费者对市场行情都十分了解和产品同一性等。虽然这个理论对我们理解和预测市场行为有很大的帮助,但是真实的市场环境往往比经济学理论假设的纯粹市场环境更为复杂。

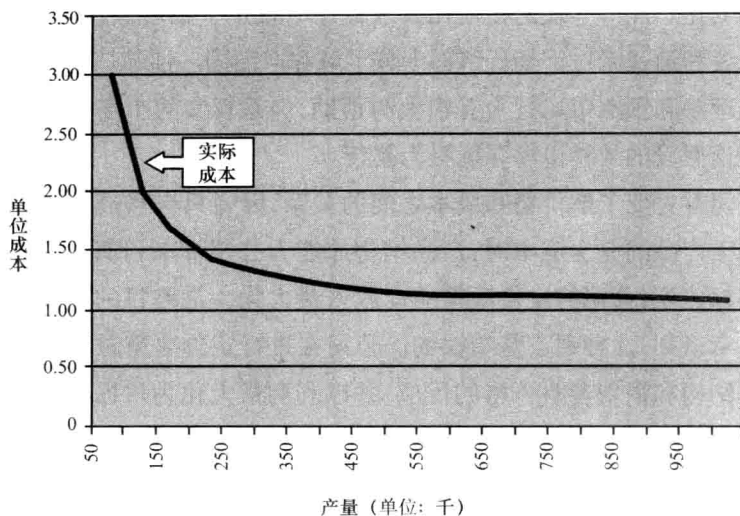
公司首先要了解价格和成本之间的关系,因为只有当最终制定的产品价格高于产品的完全成本时,产品销售才能为公司带来利润。许多营销学教科书都建议,公司的定价政策应以收入最大化为最终目的。我们将在本书第2章谈到,这种观点是错误的。公司在进行定价决策时应综合考虑产品成本结构和消费者对价格的反应,并以利润最大化为目标。与使收入达到最大的价格相比,使利润达到最大的产品价格较高。

几乎所有产品的成本都是由固定和变动成本这两部分组成。许多公司都因对自己的固定成本缺乏了解而变得举步维艰。当会计师事务所刚开始为其新客户审计服务时,第一年的工作通常包括大量的前期准备工作,如建立“永久的”文件夹储存与该客户使用的流程和内控方法有关的信息。这些工作无需重复进行,且其成本与服务合同期限无关。所以,这些启动成本是固定成本,在定价时应予以考虑。

制造类公司在生产产品前必须进行大量的准备工作。先由营销和产品设计工程人员确定产品理念和规格;然后,安排生产流程工程人员和工具制造人员设计生产方法;然后,采购人员寻找产品的原材料和零部件的供应商;还要请质检人员对样品进行检测。与这些活动有关的成本都与销售量无关,属于固定成本。

为了使读者更好地理解固定成本,以数值举例说明。如果某种产品的固定成本是100 000美元,单位变动成本是1.00美元。如果只生产一件该产品,单位成本则是100 001美元,当产量增加到1 000件、10 000件和10 000 000件时,单位产品成本则分别为10美元、11美元和1.01美元,如图表1.1所示。

在现实世界,成本习性要远比此复杂得多。作业成本法将所有相关成本分为了固定成本、变动成本和阶梯式变动成本三类,这些成本的习性可能与产品、客户、分销渠道或其他因素有关。本书在论述成本习性时采用了简单的术语,目的是为了让读者更容易理解。但为了制定出合理的价格,公司必须完全搞清楚如何使用作业成本法计算产品成本。



图表 1.1 单位成本与产量之间的关系

注:大多数产品的单位成本都与其产量呈反比。这一图表表示的是固定成本为 100 000 美元,以及单位变动成本为 1.00 美元的某产品,当产量从 50 000 件逐渐增加到 950 000 件时,其单位成本的变化趋势。

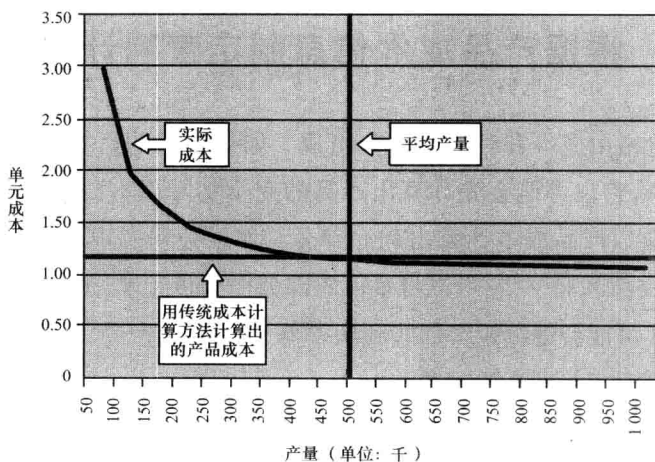
大多数编写有关定价书籍的作者都具备市场营销背景。尽管他们在书中很好地分析了消费者行为和价格对产量的影响,但很少谈及成本是怎样影响利润的。有些营销学教授在其著作中曾表示,自己对成本会计数据的质量满怀信心。不幸的是,这种自信是盲目的。本书作者发现,许多财务状况突然好转的公司其实很可能会再度出现亏损,因此,他们一直都在做着严重亏本的买卖,却天真地以为自己会盈利。在现实世界中,将产品价格定为其实际成本一半的公司不在少数。如果某家公司的税前目标利润率是销售额的 5%,在其生产的 11 种产品中,即使只有一种产品的价格为其成本的一半,也会使目标利润率的实现变得几乎不可能。公司怎么会将产品价格定为其成本的一半呢?导致这种定价失误的根本原因有以下几个:

- 缺少合格的成本会计人员。
- 成本会计人员和定价人员之间的沟通不充分。
- 使用的成本计算方法已过时。

对成本的理解已脱离实际,这一问题在许多行业中普遍存在。许多成

本会计人员仍在使用那些落后的成本计算方法,这些方法无法准确地计算出产品的实际成本。传统的成本计算方法适用于计算某些产品的成本,具体而言,是那些产量等于公司所有产品产量平均数的产品(称做平均产品)。用这些过时的方法编制财务报表可能不会出什么大问题,但若用其计算产品成本,得到的成本信息往往是不准确的,因为许多公司生产的大多数产品并不相同。

传统的成本计算方法只单独计算产品的材料和人工成本,而把其他成本都统统归入制造费用成本池。然后,它再按照某种分摊基础将制造费用分摊到每件产品,通常采用的分摊基础是人工小时数。由于传统成本计算方法依据产品产量分摊所有成本,所以它假设单位产品成本在一定产量范围内是固定不变的。在图表 1.2 中,在产量较大端,产品实际成本和用传统成本计算方法计算出的产品成本之间的差异百分比为 9%;在产量较小端,二者间的差异百分比高达 250%。如果我们将图表 1.2 的横轴向两边作一定的延伸,产量较大端的差异百分比可能会变为 20%,产量较小端的差异百分比将变得非常大。随着产量的减少,即使是那些经过传统方法培训的会计人员也会在产量减少到一定点时改用其他的方法。在 21 世纪,只懂传统成本计算方法是不足的。本书第 4 章将对传统成本计算方法进行更加详细的论述。



图表 1.2 传统成本与实际成本的比较

注:传统成本计算方法在计算产品成本时并不考虑其产量,从而导致产量大的产品摊得的制造费用过多,而产量小的产品摊得的制造费用过少。