

第五章 個案分析結果

本研究之目的在透過 PWIO 流程分析模式，以資訊流程價值鏈觀念結合作業流程、流程目標和衡量指標，嘗試呈現個案公司現行之關鍵作業流程與流程績效管理架構，以便對個案公司之現有流程有更深入的了解及評估，並進一步以評估結果作為作業流程、績效評估管理、資源耗用改進建議之基礎。以下首先報導應用 PWIO 方法之流程分析結果並以圖示作業流程要素之關聯性，接著說明前述分析結果所衍生之流程改善建議，提出流程績效評估及管理架構之相關建議，第四節則嘗試以 PWIO 作為作業基礎成本制之分析架構。

第一節 PWIO 分析結果

在第四章中，本研究透過 PWIO 模式分析個案公司之關鍵營業流程，包括銷售及收款循環以及生產循環兩作業流程，並同時藉由實作表之編製確立各主要活動之目標及其績效衡量指標。各實作表一旦完成評估，則需進一步將相關目標及績效衡量指標彙整於銷貨及收款循環（表 5-1）及生產循環作業（表 5-2）系統表中。兩表中之績效衡量指標欄並列現行與建議之績效衡量指標，以提供個案公司未來推動績效管理之參考。此外，本研究亦透過關鍵作業流程接觸點/連絡管道之關聯圖，呈現兩作業循環系統流程之效率與流暢度。以下分別加以說明。

一、主要作業系統表

（一）銷售及收款循環系統表

銷售及收款循環包括報價、接單、出貨、應收帳款、售後服務等五項責任，功能則包括對客戶報價、確認客戶訂單、出貨交期、立帳、收款、客訴處理等六項功能，針對每一功能都有其相對應之目標與績效衡量指標。報價作業為回應及爭取顧客訂單機會的最前線，迅速提供客戶正確且具競爭力的報價資訊，攸關報價的成交率，也影響每筆訂單的利潤貢獻度。接單作業的順暢運作直接影響客戶的滿意度，因此銷貨訂單迅速、準確的交貨，訂單的變更不會增加顧客價值，但會增加所有與接單作業相關資源的耗用，因此有效降低訂單變更的頻率，應可提

高顧客服務品質，亦可降低批次及產品層級作業成本的發生。出貨作業的重點在提升交貨準確度，故以達交率及退貨率為評估出貨處理作業之績效指標。帳款處理作業則應評估帳務處理之正確性與效率，售後服務作業則應分析客戶抱怨的原因，以有效改善客戶抱怨，提升顧客滿意度。

彙總實作表 4-4 至 4-13 所示各項目標及指標，個案公司之銷售及收款循環之流程目標及績效評估指標如表 5-1 所示。從表 5-1 可知，在現有績效衡量指標之基礎上，個案公司可以透過流程作業目標與績效因果關係的聯結，改善顧客滿意度、資訊流的流暢度，以及作業效率等績效衡量指標（以★標示者），可以更正確的導引員工行為朝向企業目標前進。

表 5-1 銷售及收款循環系統表

責任	功能	目標	績效衡量指標
1.報價作業	1.1產品之報價	★提高報價準確度 ★快速回應客戶 ★提升報價成交率	★訂單利潤率 ★工程變更比率(變更次數/接單數) ★客戶詢價到報價的時間 ★報價成交率
2.接單作業	2.1a 樣品之接單 2.1b 量產之接單 2.2a 訂單交期變更 2.2b 交易條件 2.2c 取消訂單	★提高銷貨交易準確率 ●快速回應客戶 ★降低訂單變更	★訂單錯誤率 ★接單到回覆交期時間 ●回覆顧客時間 ★交期變更比率 ★交易條件變更頻率 ★訂單取消比率
3.出貨處理	3.1出貨及開立發票作業	●提升交貨準確度	●達交率 ●退貨率
4.應收帳款處理	4.1應收帳款立帳管理 4.2收款沖帳作業	★提升帳務處理正確性與效率	★帳款錯誤率 ★日結帳達成率 ★逾期帳款比率
5.售後服務	5.1顧客抱怨及處理	●提升顧客滿意度	●客戶抱怨次數/原因

(● 現行績效衡量指標，★ 建議之績效衡量指標)

(二) 生產循環系統表

如表 5-2 所示，生產循環包括生產排程、領料、生產及入庫等四項責任，功能則包括樣品之生產排程、量產訂單之生產排程、生產領料、生產製造作業、成品檢驗作業，以及成品入庫等六項功能。生產排程作業係考量讓客戶滿意的交期

及最適產能運用所安排的生產計劃，以達到兼顧交期、品質、速度及成本的目標。

彙總實作表 4-14 至 4-20 針對每一功能所發展之相對應目標與績效衡量指標，個案公司生產循環之流程目標及績效評估指標如表 5-2 所示：

表 5-2 生產循環系統表

責任	功能	目標	績效衡量指標
1.生產 排程	1.1.a 樣品之生產排程-工 程部窗口作業 1.1.b 樣品之生產排程-工 程部主管作業 1.1.c量產訂單之生產排程	●提升樣品達交率 ★降低預測訂單處理錯 誤比率	●樣品達交率 ★交期變更比率 ★下單到排程時間 ★預測訂單處理錯誤比 率
2.領料	2.1 生產領料	★線邊倉庫存準確性	★盤點差異數
3.生產	3.1 生產製造作業 3.2 成品檢驗作業	●提升產品品質	●製程良率 ●直通率 ★品管失敗率
4.入庫	4.1成品入庫	★提升交貨準確度	★短裝率

(● 現行績效衡量指標，★ 建議之績效衡量指標)

表 5-2 之分析顯示，在生產循環之作業，在現有績效衡量指標之基礎上（以●標示者），透過重視工程技術能力、品質流程等績效衡量指標之改善（以★標示者），可以增進提升產品品質目標的達成。

二、主要流程作業要素關聯圖

透過第四章 PWIO 模式之分析程序，可以進一步繪製個案公司主要交易活動接觸點/聯絡管道之關聯圖，以呈現個案公司在各主要作業流程中之人工作業、自動作業及人工/自動作業之情況，並藉此評估各該作業流程之順暢度與效率問題，作為提供管理改善建議之基礎。圖 5-1 及圖 5-2 分別呈現個案公司的銷貨及收款循環與生產循環之關聯圖。關聯圖中之圖形表示請參考表 5-3。

表 5-3 接觸點/聯絡管道之關聯圖圖形表示

傳輸型態	聯絡管道	接觸點
人工▶	△
自動	————▶	▲
平行	— · · ▶	△

(一) 銷售及收款循環作業關聯圖 (圖 5-1)

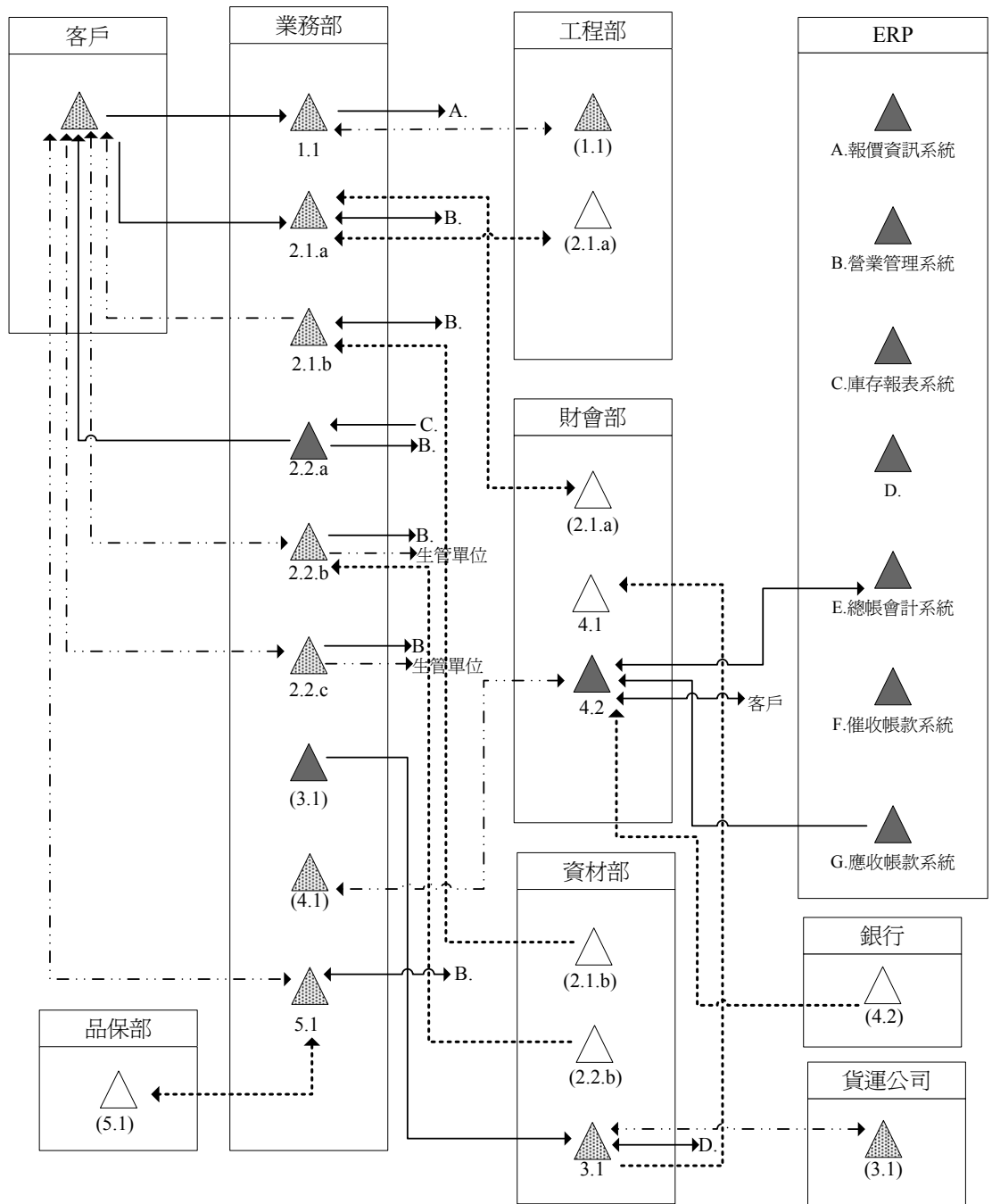


圖 5-1 銷售及收款循環作業關聯圖

從圖 5-1 中可以看出，在報價、接單及出貨作業上，傳遞客戶訊息的內向聯絡管道，皆透過自動化的傳遞方式，但個案公司接收後，需以人工或半自動方式進行處理，也以半自動方式回傳客戶端，作業有改善空間，於第五章中說明。至於相關之 IT/IS 改善建議值得個案公司進一步探討，本研究不在此處說明。

(二) 生產循環作業關聯圖 (圖 5-2)

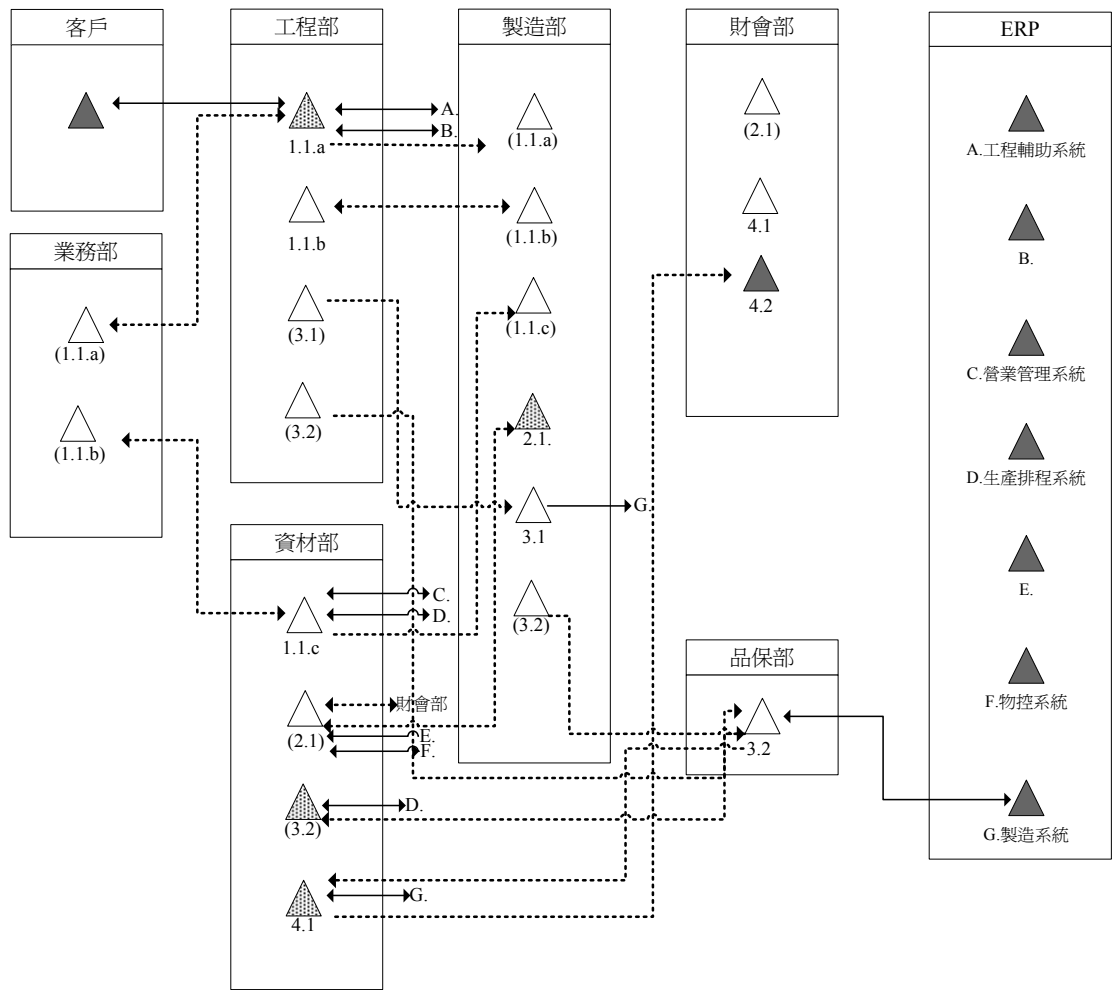


圖 5-2 生產循環作業關聯圖

從圖 5-2 中可以看出，生產作業循環所呈現的各單位皆以書面傳遞方式為主，在工程/資材處理作業上均有改善之空間，各主要作業流程之作業狀況宜配合策略目標、衡量指標及流程成本，以作為整體評估流暢度及效率問題，將在流程改善建議中有較為詳細的說明。

第二節 流程改善建議

藉由圖 5-1 和 5-2 以及第四章 PWIO 模式分析結果，本研究首先評估個案公司流程合理性與 IT/IS 績效，並彙整提出流程改善建議，以作為個案公司未來推動 ERP 之基礎，如表 5-4 彙整銷售及收款循環與生產循環之流程改善建議

表 5-4 銷售與收款循環與生產循環之流程改善建議

作業	現行流程	建議
報價作業 <u>實作表4-4</u>	業務員透過報價系統，參考歷史產品之標準成本資訊進行報價。少量的試作樣品及大量產品報價皆相同。	以標準成本報價，將低估少量試作樣品之成本。
報價作業 <u>實作表4-4</u>	目前報價係由工程人員根據每個製程需要投入之人力、資源及時間，以標準工資率及製造費用分攤率估算，加上銷管費用率及正常利潤估算而得。製造費用分攤率忽略個案公司資源耗用與產品及顧客（屬於批次與產品/顧客層級的作業活動）有密切的關係，所以，以生產數量為製造費用分攤基礎，將導致成本的交叉補貼的現象。此外，銷管費用係以固定比率加成估算，也忽略支援性作業活動亦屬批次與產品/顧客層級的作業活動，也會造成客戶對公司資源耗用的交叉補貼的現象。因此，個案公司目前的作法無法呈現產品別及客戶別的利潤貢獻度。	納入 ABC 制度的精神，作為瞭解顧客及產品耗用資源的情形，透過分析產品別及客戶別的利潤貢獻管理資訊，以形成未來對客戶及產品的個別管理行動，達到提升獲利的策略。
報價作業 <u>實作表4-4</u>	報價系統未對報價的結果進行檢討與分析。	個案公司建置之「報價系統」已登錄所有報價資料，可進一步利用資訊系統產生經營管理分析資訊，例如：報價成交率、總報價次數等，可

作業	現行流程	建議
		供高階管理人員作進一步的分析與檢討。
接單作業 <u>實作表 4-5</u>	客服人員接收客戶正式訂單，需核對原報價單後，再輸入 ERP 營業管理系統產生內部訂單。	原報價單係由「報價系統」產生，可利用資料拋轉方式，將原報價單轉成內部訂單，以節省重覆輸入作業之時間、成本並降低輸入錯誤率，以及加強核對並確認客戶正式訂單的功能。
接單變更作業 <u>實作表4-7</u>	客服人員為爭取時效，即先輸入尚未收到正式訂單，產生「內部訂單」，事後再向客戶取得正式訂單，再利用「訂單變更單」輸入完整的正式客戶訂單資料。	客服人員對每一張訂單必需重覆輸入及與客戶聯絡等多餘的作業，造成企業資源的浪費。應進一步分析訂單變更發生的不同原因，針對個別的原因提出相關的作業流程的改善行動。
出貨作業 <u>實作表 4-10</u>	客服人員經常需以電話向資材部確認交期，若交期延後會直接在營業管理系統修改交貨日期，修改後系統資料不會儲存原始與客戶承諾交期。	系統應保留原有交期，作為日常管理改善的指標。
出貨作業 <u>實作表 4-10</u>	客服人員以 email 通知資材部出貨指示，資材單位即準備出貨。因系統存之交期不準確恐有延誤交期，需由業務人員人工方式追蹤。	透過目標設定及檢討，使系統資訊得到高度正確性，降低人工溝通時間。
客訴處理 <u>實作表4-13</u>	客訴報怨單未分析客戶不滿意原因並未定期追蹤相關改善之建議。	按月產生客訴單處理結果報表，供作經營管理決策用途，有助提出改善顧客滿意度之管理行動。
生產作業 <u>實作表4-15</u>	生產排程主要區分工程人員負責的試作訂單排程及生管人員負責量產訂單排程，分屬不同系統半人工方式進行排程的安	整合 ERP 系統與外掛系統，降低使用者從不同系統的報表自行彙總及判斷的錯誤，節省時間也提升工作效率。

作業	現行流程	建議
	排，生產線則會拿到有兩份的生產排程表，再決定生產優先順序。	
領料作業 <u>實作表4-17</u>	製造現場以倒扣帳領料方式，產生之大批量倉庫調撥單據，需列印數份簽核後，一聯轉成本會計人員。	倉庫調撥單數量依據系統之材料表估算，領料人員、簽核主管及成會人員無法根據單據數量審核及確認，故不需列印每張單據，只需列印彙總報表。

從表 5-4 中可以看出，報價作業為個案公司極為重要的作業，但在現行作業方式下，報價係由工程人員根據每個製程所需投入之人力、資源及時間，以標準工資率及製造費用分攤率估算，另加上銷管費用率及正常利潤估算而得。從第四章所分析之實作表中可以獲知，個案公司之資源耗用多屬批次與產品或顧客層級之作業資源耗用，製造費用分攤率忽略個案公司資源耗用的特性，而以生產數量為製造費用分攤基礎，將導致產品間成本交叉補貼的現象。另外，目前銷管費用係以固定比率加成估算，也忽略支援性作業活動亦屬批次與產品/顧客層級之作業活動，也進一步造成客戶間對公司資源耗用的交叉補貼現象。因此，個案公司目前的作法無法較正確的呈現產品及客戶對企業資源耗用的情形，無法正確呈現產品別及客戶別的利潤貢獻度。

個案公司雖然受限於行業特性，其主要客戶擁有較大的議價能力，但個案公司應透過 PWIO 流程分析結果，深入瞭解作業的加值作用及對資源的耗用，強化企業外部作業及內部作業的聯結管道及接觸點運作方法，改善企業的價值鏈活動，以提升作業的價值，降低作業的成本。

第三節 管理架構建議

本研究以個案公司之現行願景「提供最低成本、最佳品質的產品及最快速的服務，為顧客及股東創造價值」為基礎，依據前章 PWIO 模式對個案公司現行關鍵營運流程之分析結果，結合平衡計分卡財務、顧客、內部及學習成長四大構面之績效管理觀點，檢視目前關鍵作業流程，並提供策略地圖顯示績效間地因果關係，作為個案公司衡量及管理策略願景及執行之架構及工具，以期促成企業願景之達成。

一、績效管理架構

根據 PWIO 分析程序所建立之關鍵營運流程系統表(表 5-1 及表 5-2)，聯結關鍵績效評估指標之因果關係，可進一步建構個案公司之平衡計分卡(表 5-4)，作為未來全面性評估營運流程績效之基礎。

表 5-5 個案公司之平衡計分卡

構面	策略性議題	目標	績效衡量指標
財務面	F1：提升股東權益報酬率	★營收成長 ★獲利率提升 ★降低成本/提升生產力	● 營收目標達成率 ● 獲利目標達成率 ★成本改善比率
顧客面	C1：成為產業前三大零件商 C2：全球市佔率達 20%	★提升目標客戶營收成長 ★提升客戶滿意度	★目標客戶營收達成率 ● 客戶滿意度 ★每月客訴次數 ● 交期達成率
內部流程	P1 研發新技術 P2 持續改善品質穩定度	★新製程研發 ★提升產品設計完成度 ● 提升產品良率	★新生產製程研發進度 ★產品設計達成率 ● 產品良率
學習成長	L1 提升員工核心能力 L2 持續改善的組織文化 L3 即時有助決策的經營管理分析之資訊	★人才晉用與培訓 ★提升員工滿意度 ★建置管理資訊系統	★人員訓練目標達成率 ★員工滿意度 ★管理資訊系統建置進度

(● 現行績效衡量指標，★ 建議之績效衡量指標)

表 5-4 個案公司之平衡計分卡顯示，個案公司要達成「成為產業前三大零件商、全球市佔率達 20%及世界級零件供應商」之企業願景，可以透過「營收成長」、

「獲利力提升」等財務性策略議題，並藉由提供迅速、價廉及質優的產品，提升顧客的滿意度，增加營收及獲利的成長；同時透過創新流程改善提升品質及交期達成率，以增加顧客價值，最後，仍需仰賴組織文化、管理資訊系統的應用及員工技能提升的密切配合，方能透過關鍵流程滿足顧客的價值主張。

財務構面中，「最大股東權益報酬率」策略議題下，以「營收目標達成率、獲利目標達成率及成本改善比率」指標衡量「提升營收成長、增加獲利率及降低成本」策略目標的達成程度。顧客構面中，主要策略性議題為「成為產業前三大零件廠及全球市佔率 20%」。以「目標客戶的營收達成率及顧客滿意度」指標衡量「提升目標客戶的營收成長及提升顧客滿意度」策略目標的達成程度。

內部流程構面下，「研發新技術及持續改善品質穩定度」的策略議題下，以「產品設計達成度、良率、品管失敗率及直通率」指標衡量「提升產品良率、降低品管品質失敗率及提升新技術」策略目標的達成程度。學習成長構面中，「提升員工核心能力、即時決策資訊系統及持續改善的組織文化」的策略議題下，以「人員訓練目標達成率、建置管理資訊系統進度達成率及員工滿意度」指標衡量「培訓人才、系統建置與改善及持續改善的組織文化之養成」策略目標的達成程度；

二、個案公司的策略績效因果關係地圖

個案公司面臨快速變化及競爭劇烈的產業環境，過去偏重於營收成長的目標，忽略了獲利目標。本研究根據 PWIO 模式分析結果所示流程目標及衍生之建議衡量指標，建構個案公司之策略地圖，以作為個案公司未來評估及管理其策略性成果之管理架構。依據分析，基於個案公司之產業特性，其營運、創新、顧客管理等作業流程之改善（內部流程構面），必須仰賴高品質人力、管理資訊系統完善的基本架構、功能提供與操作，以及持續改善的組織文化（學習成長構面），方能提升顧客滿意度、市場佔有率（顧客構面），並進而達成增加營收、生產力與資金有效運用，提升股東價值目標（財務構面）。透過明確短、中、長期的使命及願景，所展開之策略議題及策略目標，讓資源能有效的運用，並能兼顧內部流程及學習成長構面。圖 5-3 列示個案公司之策略地圖，呈現促成願景達成之各

項策略性目標及其成果指標間之因果關係。

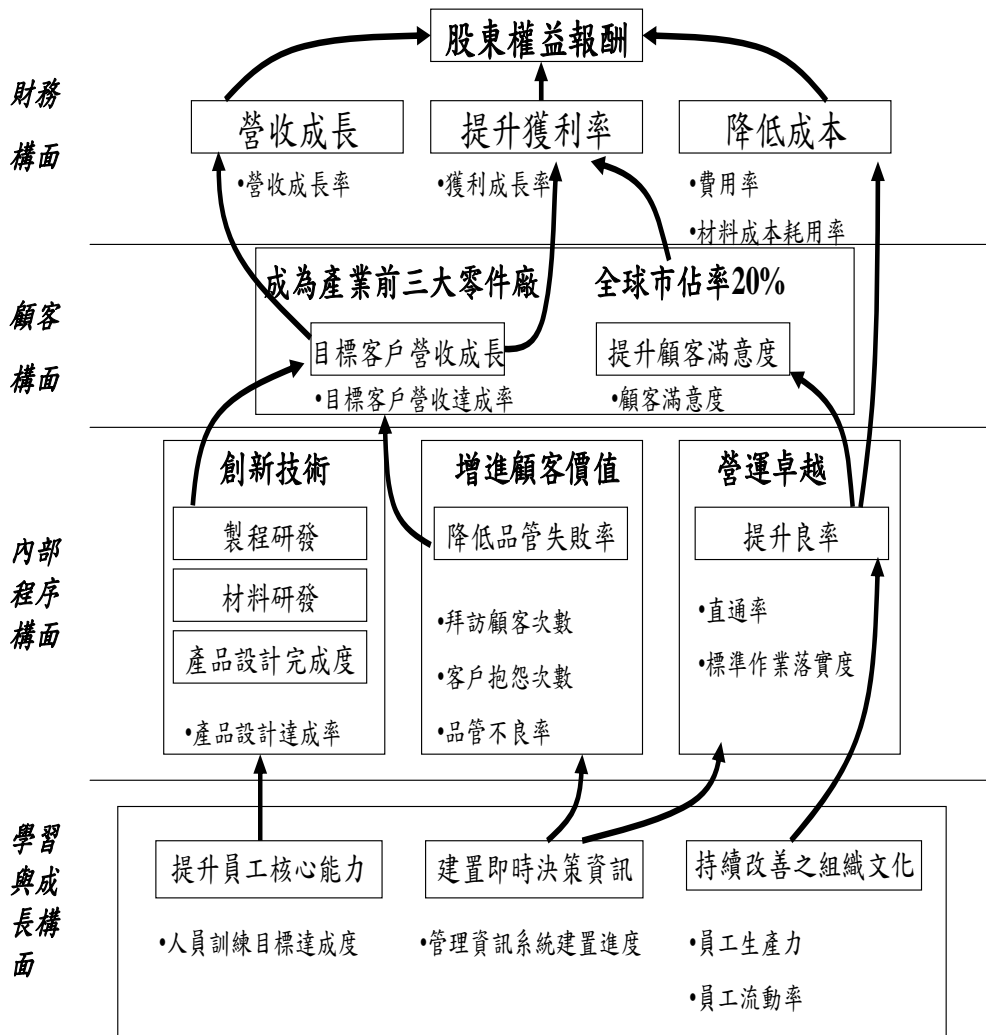


圖 5-3 個案公司之策略地圖

第四節 PWIO 與 ABC 之結合應用

本節將透過第四章之PWIO模式之作業流程分析，直接運用在作業基礎成本制度之前置作業分析，並透過ABC觀念，以實際運算加以說明。

一、實作範例

作業基礎成本制使用範圍較廣的資源動因與作業動因，所涉及的資料量龐大且複雜。制度的設計過程中，建構作業成本庫與其特定成本分攤基礎間關係的邏輯越精巧，獲得的成本數字越精確。本研究嘗試透過PWIO流程分析模式之實作來說明個案公司開發新訂單與詢價作業作業成本的計算，並進一步產生ABC客戶別利潤貢獻分析表。表5-5說明PWIO模式實作表分析結果與ABC實施步驟間之關係。

表5-6 PWIO與ABC之結合應用步驟

ABC 實施步驟	說明
(1) 確認資源項目	從總帳之會計科目分類出資源項目，及運用現有成本中心蒐集成本，彙整成各種資源項目，如表5-7所示。
(2) 確認資源動因	
(3) 確認作業中心	依據PWIO流程表決定作業中心，從PWIO實作表找出作業動因，即可求出各項作業動因分攤率，如表5-8所示。
(4) 確認各作業中心之相關作業項目	
(5) 確認各項作業之作業流程及細目作業	
(6) 確認各細目作業之作業動因	
(7) 產生ABC管理性報表	產出ABC損益表，如表5-9所示。

PWIO模式的流程系統表係按責任與功能區分，因此可以作為區分作業中心的參考，並可從肩負各項功能之作業流程實作表的分析結果，獲得具有流程因果關係的流程動因，再透過兩階段的分攤程序，即可透過資源動因先將資源分攤至作業，再透過作業動因將作業成本分攤至成本標的(本例中為個案公司主要客戶)。以下依據確認資源項目及資源動因、確認作業中心與相關作業項目(包括細目作業)之作業動因、產生ABC損益表三個主要步驟加以說明。

(一) 確認資源項目及資源動因 (表5-5中之(1)及(2)兩步驟)

個案公司全年接單量均勻分佈各月份，故以個案公司2006年某月份之資料為例，加以說明。表5-6列示依費用性質予以分類後之各項資源成本，表中顯示，人事費用、生產費用與固定費用三項為個案公司該月份最重大的資源支出。

表5-7 資源項目及資源動因說明表

資源項目	內容說明	資源動因	仟元
人事費用	主要針對服務性資源費用。包括薪資、獎金、退休金與福利金等。	人工小時	27,150
辦公費用	主要針對各項營運相關的服務性資源。內容包括水電費用、文具、郵電費以及其他相關費用。	人數	1,347
固定費用	自有資產之機器設備、運輸設備及雜項設備等所攤提之折舊費用。	廠房面積	13,950
產品開發費用	量產前產品設計製程前製作業	直接歸屬	1,898
生產費用	生產用消耗性物料	直接歸屬	20,035

(二) 作業項目與作業動因之確認 (表5-5中之(3)至(6)四步驟)

PWIO 系統流程表所列示之功能項目可直接作為作業項目。從現有總帳會計系統成本中心及分類之資源項目金額，估算投入作業的時間比例，將成本中心的資源分配到各項作業。本研究運用流程表及實作表與作業成本分攤連結方式，確認作業中心、作業層級及作業動因，並以客戶為成本標的，將作業中心的成本分攤到客戶，計算出各項作業的單位分攤率，如表 5-7 所示。

表 5-7 中，A 欄資訊可取自 PWIO 模式之流程系統表中之功能項目，亦為各實作表之主要作業，而從實作表之分析結果，則可辨識出作業活動之性質（作業層級，表 5-7 中 B 欄），以及具有流程因果關係之作業動因（C 欄），透過詢問與觀察，獲得資源動因（D 欄）後，第一階段將資源分攤至作業項目（E 欄），並透過個案公司資訊系統蒐集相關作業量（F 欄），將第一階段的作業成本（E 欄）依照作業動因數（F 欄）計算出各項作業之單位分攤率（G 欄）。

以開發新訂單與詢價之作業成本為例加以說明。開發新訂單與詢價兩項作

業均由業務人員執行，開發新訂單時間投入約佔 93%，其分攤成本為業務人員人事費用 $1,788,364 \times 93\% = 1,661,626$ ，該月份與客戶接觸之次數為 1,117 次，故開發新訂單之作業成本分攤率為 \$1,487 元 ($= 1,661,626/1,117$)。

表 5-8 作業項目及作業中心成本 (單位：元)

實作表 (A)	作業層級 (B)	作業動因 (C)	時間比例 (D)	分攤成本 (E)	作業數量 (F)	分攤率(\$ (G)
開發新訂單	產品層級	訂單筆數	93%	1,661,626	745	1,487
詢價	產品層級	訂單筆數	7%	127,738	745	2,129
處理客戶訂單	批次層級	訂單筆數	40%	185,914	745	250
訂單變更	產品層級	訂單變更數	30%	139,435	150	930
客訴處理	批次層級	客訴抱怨數	30%	139,435	83	1,680
生產準備	批次層級	生產批次	4%	1,783,000	745	2,393
材料準備	批次層級	接收次數	6%	12,303,400	11,910	1,033
生產製造	產品層級	生產數量	60%	26,754,000	12,358,352	2.16
檢驗	產品層級	生產數量	30%	13,377,000	12,358,352	1.08
工程設計	批次層級	生產數量	100%	5,182,000	745	6,956

(7) 產生 ABC 管理性報表

首先以表 5-8 列示個案公司目前採數量分攤間接費用作法下，所產生之客戶別傳統損益表。另以表 5-7 計算出之單位作業成本，計算個案公司本年度某月份客戶某月份之客戶別損益表，如表 5-9 所示。

表 5-9 傳統損益表 (單位：千元)

客戶別	A	B	C	D	E	F	其他	合計
銷貨收入	39,930	13,373	137	29,757	436	218	53,933	137,783
銷貨成本	34,340	12,410	118	24,401	389	188	42,765	114,635
銷貨毛利	5,590	963	19	5,356	47	30	11,167	23,148
毛利率	14%	7%	14%	18%	11%	14%	21%	17%
營業費用								(2%)
營業利益								15%

將表 5-7 中 G 欄之單位作業成本分攤率乘算各成本標的 (客戶別) 所使用的各項作業動因量 (此處未提供)，即可得到表 5-9 中各欄之客戶別作業成本資訊。

表 5-10 作業基礎成本制計算之損益表（單位：千元）

客戶別		A	B	C	D	E	F	Total
銷貨收入		39,930	13,373	137	29,757	436	218	137,783
生產循環	材料成本	14,774	4,948	51	11,010	161	80	52,511
	生產準備	582	89	14	251	2	19	1,784
	材料準備	4,184	1,395	10	2,929	52	21	12,303
	直接人工	19,122	2,168	18	1,062	9	1	26,754
	檢驗	11,508	1,305	11	639	5	1	16,102
	工程設計	1,690	257	42	730	7	56	5,182
銷貨循環	開發新訂單	260	156	52	208	52	104	1,662
	詢價	20	12	4	16	4	8	128
	處理客戶訂單	61	9	1	26	0	2	186
	訂單變更	56	8	0	25	0	0	139
	客訴處理	66	15	8	5	20	2	139
	成本小計	52,321	10,362	212	16,902	312	294	116,890
	毛利	(12,391)	3,011	(76)	12,855	123	(76)	20,893
%	-31%	23%	-55%	43%	28%	-35%	15%	

由表5-9所計算出的ABC產品成本，可以看出不同的成本計算方法在損益計算上有明顯的差異。以A客戶為例，A客戶約有40%為少量的特殊訂作的試作產品，以傳統方式計算營業利益為14%，然而以作業基礎成本制計算，其營業利益降為負值。A客戶對個案公司之利潤貢獻負值之主要原因為，A客戶經常下少量、多樣的樣品訂單，訂單張數雖多，但每張訂單數量少且經常變更訂單及客訴次數頻繁，使服務A客戶在批次作業與產品維繫作業方面消耗過多的資源所致。個案公司的管理者對財會單位提供的成本資訊，一向有所質疑，且對A客戶頗感頭痛，但囿於傳統成本制度對A客戶服務成本的計算，並未適當歸屬各項支援性作業成本，疏忽作業成本動因與其對應的作業在成本架構中的層級關係，導致成本之扭曲，造成低估A客戶的服務成本，高估A客戶之利潤貢獻，而無法提出較佳的相對應管理行動。

圖5-4呈現傳統成本制度與ABC制度下，個案公司六個主要客戶之客戶別利潤分佈情形。從圖中可以看出，由於個案公司係依照產量分攤相關間接費用，各客戶間之利潤分佈較為平穩，但ABC制度則反映個別客戶對各項作業之實際耗用情形，而使利潤分佈有較大的波動。

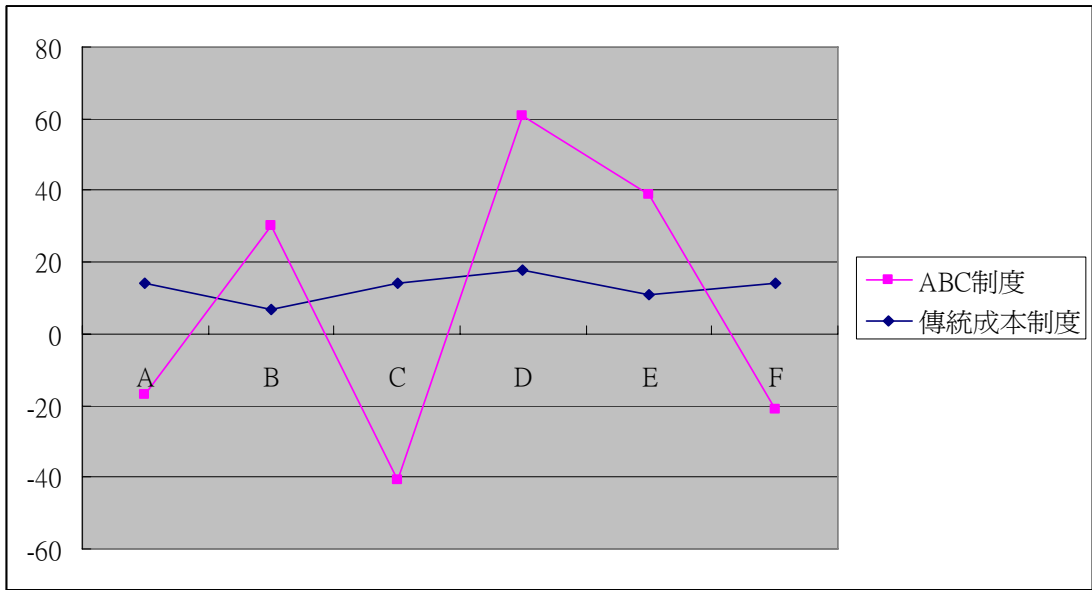


圖5-4 傳統成本及ABC制度計算之客戶別利潤表

依據前述之實作運算結果，將其分析結果以圖 5-5 及圖 5-6 呈現按照客戶累積之營業額及累積獲利率後，所得到之鯨魚曲線圖。圖 5-5 呈現累積銷售額百分比與累積客戶銷售額百分比間的曲線關係，圖 5-6 則呈現累積獲利百分比與客戶累積獲利百分比間的曲線關係。

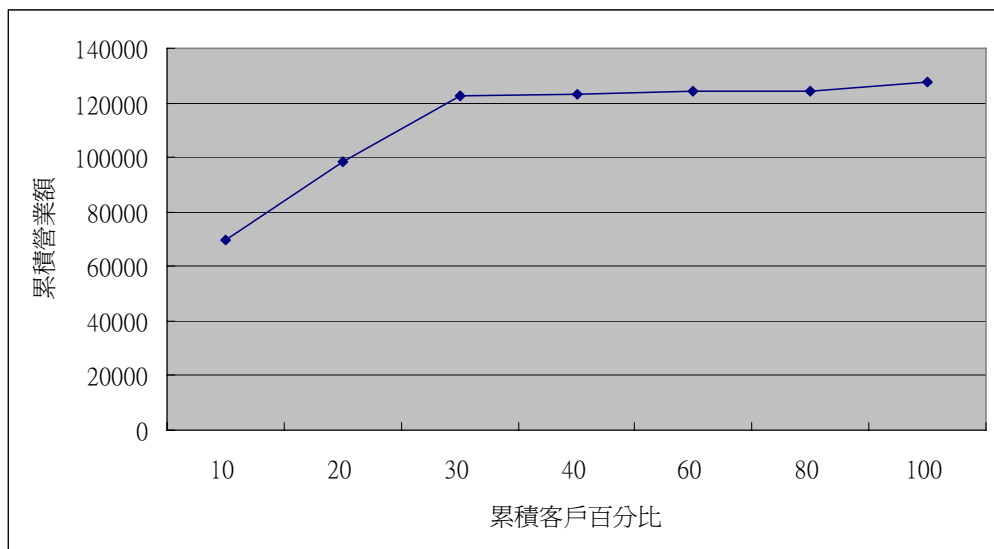


圖5-5 累積銷售額百分比與累積客戶銷售額百分比間的曲線關係

圖5-5及5-6明確顯現80/20法則，亦即20%的客戶帶來80%的營業收入，後80%的客戶僅帶來20%的銷貨額，而20%利潤貢獻最高的客戶，可以貢獻近170%之獲利，獲利較差之其餘80%的客戶則將獲利率由170%拉至100%的獲利水準。

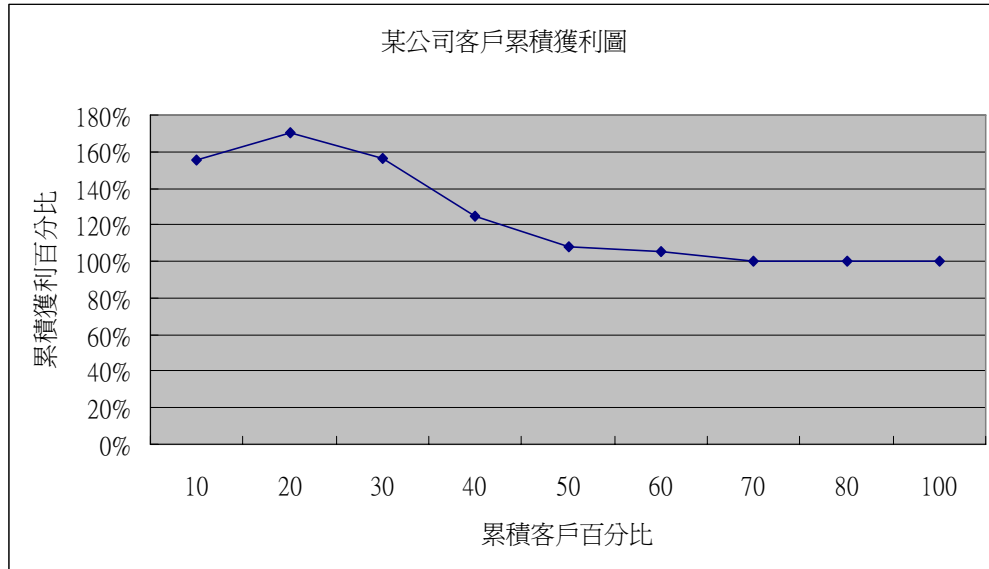


圖 5-6 累積獲利百分比與客戶累積獲利百分比間的曲線關係

Kaplan and Cooper (1997) 認為，銷售、行銷、通路和行政支出屬於應改善管理的成本，運用作業基礎成本制度將這些成本分攤到產品、顧客或通路上並加以管理，是必要的行動。Kaplan and Cooper (1997) 特別強調對於無利可圖的客戶，不應驟言放棄，而應進一步分析其是否屬於有發展潛力的客戶、若真不能為公司帶來任何好處，方才取消折扣和服務方式結束與顧客關係。圖 5-7 說明個案公司可以透過 PWIO 與 ABC 的結合分析結果，進行顧客利潤管理：

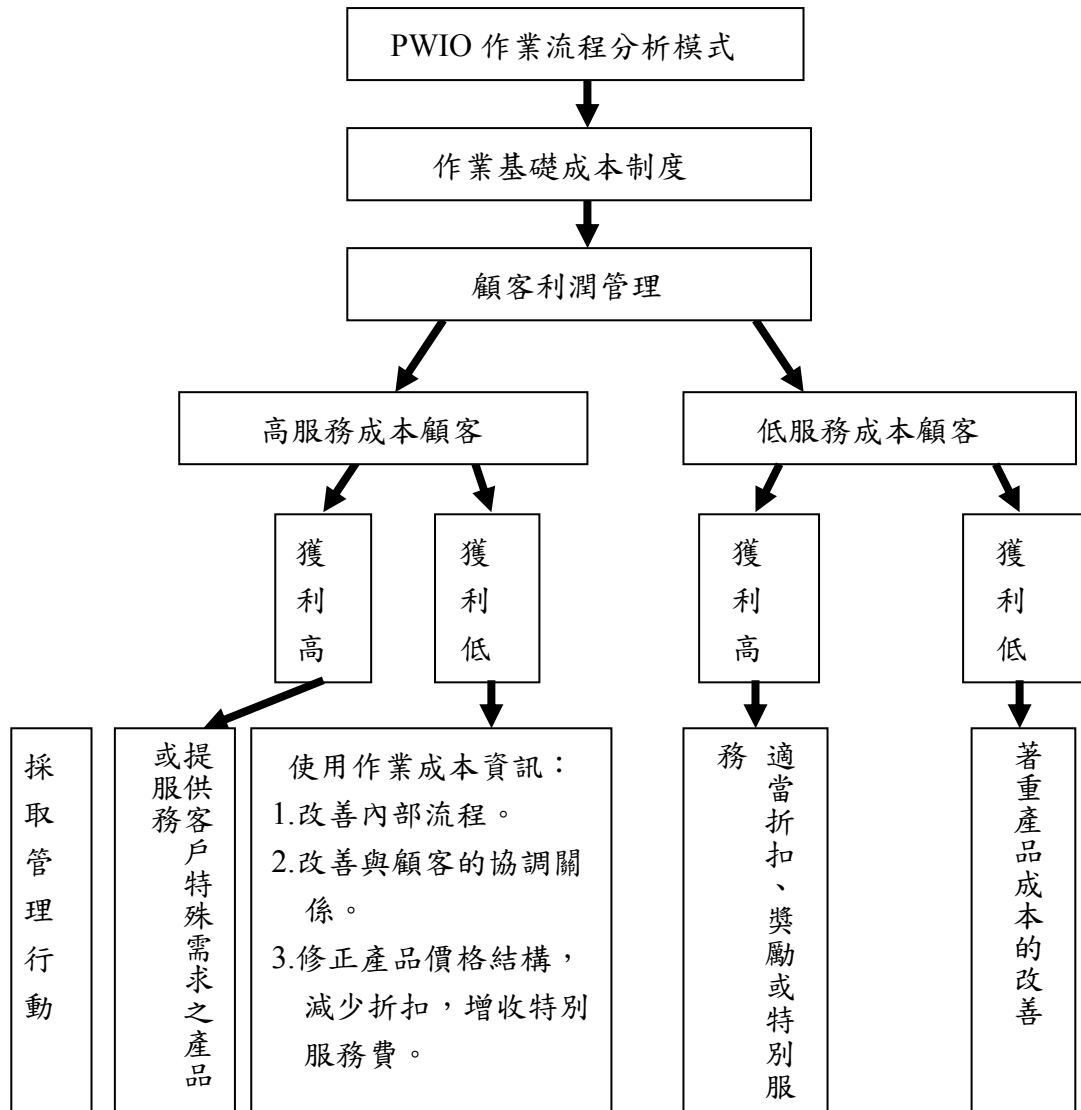


圖 5-7 顧客利潤管理可行方案