

## Studium przypadku

# Activity Based Pricing w Jurajskiej Spółdzielni Pracy

### Jarosław Śmietaniak

dyrektor departamentu systemów Business Intelligence w ABC Akademia Sp. z o.o.;

Niniejsze opracowanie jest kontynuacją cyklu na temat zastosowania systemów ABC/M w przedsiębiorstwach produkcyjnych. Ich celem jest przedstawienie, na bazie doświadczeń wdrożeniowych, głównych obszarów decyzyjnych, w których polskie przedsiębiorstwa produkcyjne wykorzystują informacje kosztowe dostarczane przez zaawansowane systemy ABC/M (Activity Based Costing/Management).

Pytania: czytelnicy.controlling@infor.pl

**D**ecyzje cenowe należą do najczęściej podejmowanych i jednocześnie w istotny sposób wpływających na rentowność przedsiębiorstwa. Koncepcja Activity Based Pricing podkreśla potrzebę dysponowania rzetelnymi danymi kosztowymi w procesie ustalania cen, gdyż „Zysk = przychody – koszty”. Tylko świadome zarządzanie relacjami pomiędzy przychodami a kosztami prowadzi do świadomego zarządzania rentownością przedsiębiorstwa. Fundamentem koncepcji Activity Based Pricing jest system ABC/M (rachunek kosztów działań), którego zadaniem jest właśnie dostarczanie pracownikom odpowiedzialnym za podejmowanie decyzji cenowych „rzetelnych” informacji kosztowych.

Podstawowe trzy zasady menedżerów stosujących koncepcję Activity Based Pricing są następujące:

- 1) ustalać cenę w oparciu o właściwe informacje o koszcie wytworzenia produktów i koszcie procesu obsługi klienta,
- 2) nigdy nieświadomie nie ustalać ceny przynoszącej stratę,
- 3) wiedzieć, jaką część ceny stanowi zysk.

Niniejsze opracowanie jest poświęcone analizie przypadku praktycznego wykorzystania koncepcji Activity Based Pricing w Jurajskiej Spółdzielni Pracy. Jurajska jest jednym z czołowych polskich producentów wody mineralnej i napojów. Dane liczbowe w artykule zostały zmienione, jednak w sposób nie zakłócający istoty omawianego problemu.

### Cena sprzedaży produktu

Firma Jurajska na przełomie 2007 i 2008 roku negocjowała warunki handlowe z potencjalnym klientem – dużą, lokalną hurtownią napojów z województwa warmińsko-mazurskiego. Możliwość nowego kontraktu dotyczyła standardowego produktu firmy – „Tonic Jurajski”.

Negocjacje z nowym klientem zbiegły się w czasie z początkowym okresem funkcjonowania systemu ABC/M w przedsiębiorstwie. Bardzo ciekawym doświadczeniem był fakt, że negocjacje rozpoczęły się bez wsparcia informacji z systemu ABC/M, a zakończyły się już w okresie, w którym menedżerowie przedsiębiorstwa dysponowali informacjami kosztowymi z zaawansowanego systemu rachunku kosztów działań.

Na podstawie analizy tego przypadku można dołącznie przeanalizować różnice w procesie podejmowania decyzji cenowych w wariantcie bez wdrożonego systemu ABC/M oraz w wariantcie wsparcia menedżerów przez informacje o kosztach i rentowności płynące z rachunku kosztów działań.

### Ustalanie cen bez informacji systemu ABC/M

Przed wdrożeniem systemu ABC/M ceny na sprzedawane produkty ustalane były w oparciu o formułę:

$$\text{Cena sprzedaży} = \text{jednostkowy (całkowity) koszt wytworzenia} + \text{marża}$$

Przy czym jednostkowy koszt wytworzenia obejmował zarówno bezpośrednio, jak i pośrednio koszty produkcji.

W przedstawionym przykładzie jednostkowy koszt wytworzenia produktu wynosił 1,1 zł na sztukę, a proponowana przez potencjalnego kontrahenta cena kształtowała się na poziomie 1,5 zł za sztukę produktu.

Ponieważ różnica pomiędzy ceną sprzedaży a jednostkowym kosztem wytworzenia, oprócz wygenerowania zysku, powinna pokryć koszty procesu obsługi klientów, którzy kupują ten produkt, nie możemy wprost stwierdzić, czy ustalona cena sprzedaży przyniesie przedsiębiorstwu zysk ze sprzedaży czy też wygeneruje stratę.

W Jurajskiej przed wdrożeniem systemu ABC/M funkcjonował „rachunek marż pokrycia”, który dostarczał informacji, że udział kosztów procesu obsługi klienta na poziomie całego przedsiębiorstwa (wszystkie procesy logistyczne, sprzedażowe, marketingowe realizowane na rzecz klientów) w przychodach przedsiębiorstwa wynosi 20%.

Menedżerowie podejmujący decyzje cenowe, dysponując powyższą informacją, starali się tak ustalać ceny sprzedaży, aby zabezpieczyć „budżet” na pokrycie kosztów procesu obsługi klienta na poziomie całego przedsiębiorstwa. W analizowanym przypadku nawiązania współpracy z nowym klientem w zakresie sprzedaży standardowego produktu „Tonic Jurajski”, rachunek rentowności sprzedaży produktu wyglądał następująco:

$$\begin{aligned} \text{Zysk jednostkowy ze sprzedaży produktu} &= \\ &= 1,5 \text{ zł (cena sprzedaży)} - 20\% \times 1,5 \text{ zł} \\ &\text{(pokrycie kosztów procesu obsługi klienta)} - \\ &- 1,1 \text{ zł (pokrycie jednostkowego kosztu} \\ &\text{wytworzenia)} = \\ &= 1,5 \text{ zł} - 0,3 \text{ zł} - 1,1 \text{ zł} = 0,1 \text{ zł zysku} \\ &\text{na jednostkę sprzedaży} \end{aligned}$$

Rachunek zyskowności sprzedaży produktu prezentował się więc obiecująco, wskazując, że sprzedaż produktu po 1,5 zł za sztukę powinna przynieść 0,1 zł zysku na sztukę. Pozwoli to na osiągnięcie 6,7% rentowności sprzedaży.

Menedżer odpowiedzialny za podpisanie nowego kontraktu wiedział jednak, że w przedsiębiorstwie został uruchomiony zaawansowany system zarządzania kosztami i rentownością ABC/M, który dostarcza precyzyjnej informacji zarówno o jednostkowych kosztach wytworzenia wyrobów gotowych, jak i o kosztach procesu obsługi poszczególnych klientów (w ujęciu poszcze-

gólnych działań realizowanych na ich rzecz). Menedżer ten przeanalizował dane zawarte w raporcie prezentującym rachunek jednostkowej zyskowności interesującego go produktu w ujęciu dotychczas obsługiwanych klientów (**widok 1**).

### Przebieg negocjacji

Analiza informacji płynących z systemu ABC/M „zmroziła” menedżera odpowiedzialnego za podpisanie nowego kontaktu. Raport o jednostkowej zyskowności produktu „Tonic Jurajski” został zaprezentowany na **widoku 1**.

Na osi ox umieszczono wszystkich klientów kupujących „Tonic Jurajski” w ciągu całego 2007 r. Ciemną linią oznaczono przeciętną cenę sprzedaży, jaką płacili za produkt poszczególni klienci. „Ciemne” słupki oznaczają jednostkowy koszt wytworzenia produktu – około 1,1 zł na sztukę – na podobnym poziomie dla wszystkich klientów kupujących ten produkt. „Jasne” słupki oznaczają koszty procesu obsługi klienta przypadające na 1 sztukę sprzedanego produktu.

Analiza danych przedstawionych na **widoku 1** prowadzi do spostrzeżenia, że największe zróżnicowanie w dostarczaniu produktu do klientów ma miejsce na poziomie jednostkowego kosztu procesu obsługi poszczególnych klientów (koszty procesu obsługi klienta przypadające na 1 sztukę sprzedanego produktu). Jednostkowy koszt procesu obsługi klienta waha się od 0,1 zł na sztukę dla klientów po prawej stronie wykresu na widoku 1 (klienci z najbardziej efektywnym przebiegiem procesu obsługi klienta) do ponad 6 zł na sztukę dla klientów po lewej stronie wykresu (klienci z najbardziej nieefektywnym przebiegiem procesu obsługi klienta).

Analizując powyższe dane, menedżer odpowiedzialny za nowy kontrakt zdał sobie sprawę, że najistotniejszym dla przyszłej rentowności sprzedaży produktu do nowego klienta jest zaprojektowanie (ustalenie warunków) efektywnego procesu obsługi tego klienta.

W okresie, w którym menedżerowie nie dysponowali informacją o kosztach obsługi poszczególnych klientów, jedynym parametrem w nowo pozyskiwanych kontraktach była cena sprzedaży. Osoby podejmujące decyzje cenowe „rezerwowały” oczywiście 20% przychodów (w opisywanym przypadku 0,3 zł na sztukę) na pokrycie kosztów procesu obsługi, traktując jednak każdego klienta jak „klienta przeciętnego” i nie negocjując z nimi „twardych” warunków współpracy.

Po pojawieniu się informacji o kosztochłonności i stawkach poszczególnych działań realizowanych na rzecz klientów możliwa stała się precyzyjna wycena przyszłego procesu obsługi nowo pozyskanego klienta. System ABC/M dostarcza więc pełnej informacji o kosztach dostarczenia produktów do poszczególnych klientów, co sprawia, że podstawowe równanie biznesu „Zysk = przychody – koszty” zostaje rozwiązane.

Kontynuując negocjacje z potencjalnym klientem, menedżer Jurajskiej, oprócz ceny sprzedaży na poziomie 1,5 zł za sztukę, zawarł w kontrakcie następujące postanowienia:

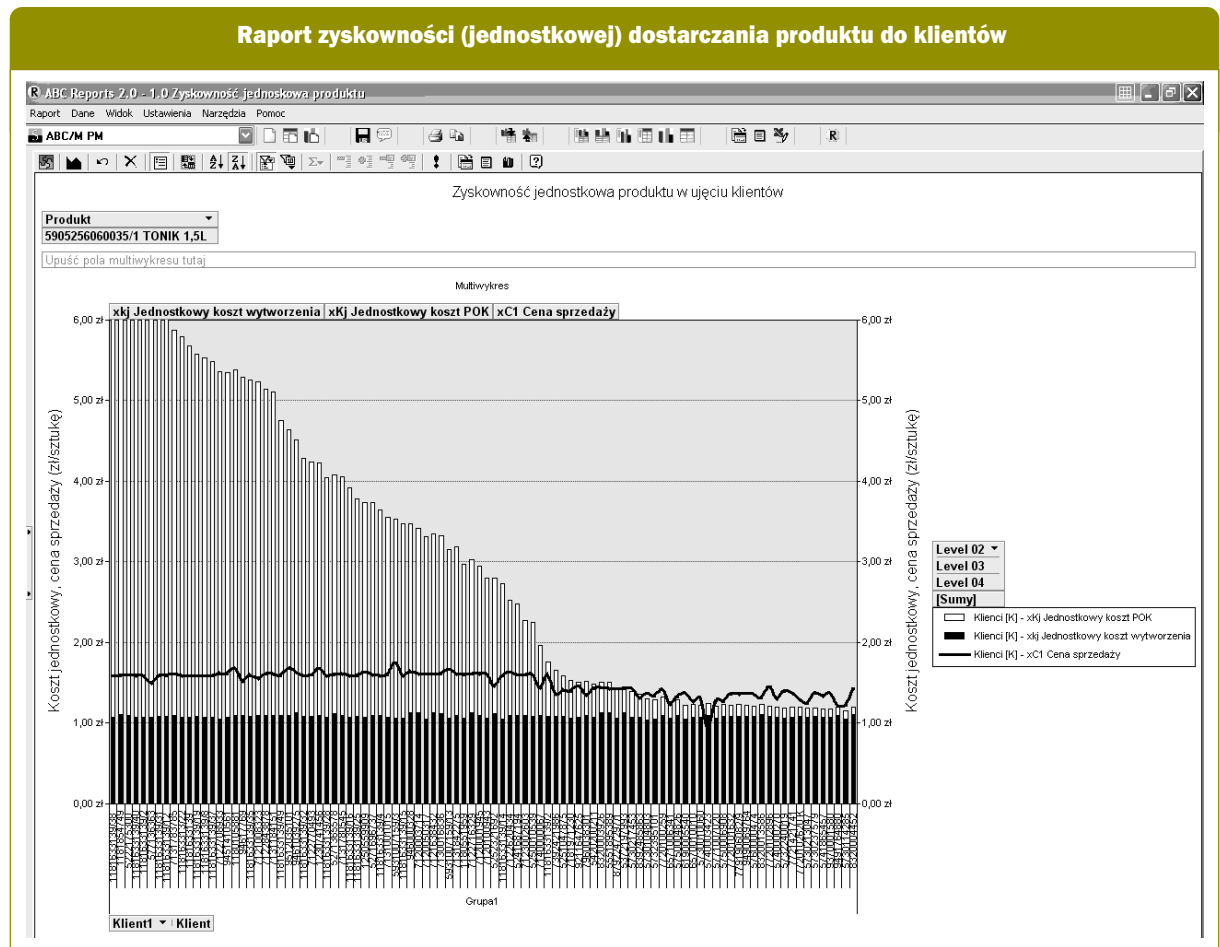
- klient będzie zamawiał produkt wyłącznie w pełnych paletach, co wyeliminuje konieczność kosztochłonnej kompletacji produktów zamawianych w niejednorodnych paletach,
- klient będzie zamawiał jednorazowo minimum 5 palet wszystkich produktów Jurajskiej,

co zapewni odpowiednią efektywność działań transportowych,

- zamówienia będą przesyłane przez klienta drogą elektroniczną, co wyeliminuje konieczność ręcznego wpisywania ich do systemu informatycznego,
- przedstawiciele handlowi Jurajskiej będą wizytowali wyłącznie te sklepy detaliczne, do których towar dostarcza klient, do których sprzedaż wyniesie przynajmniej 10 palet produktów Jurajskiej w skali miesiąca,
- koszty działań promocyjnych organizowanych wspólnie przez Jurajską i klienta, ponoszone przez firmę nie przekroczą więcej niż 2% przychodów zrealizowanych w ciągu ostatnich 12 miesięcy.

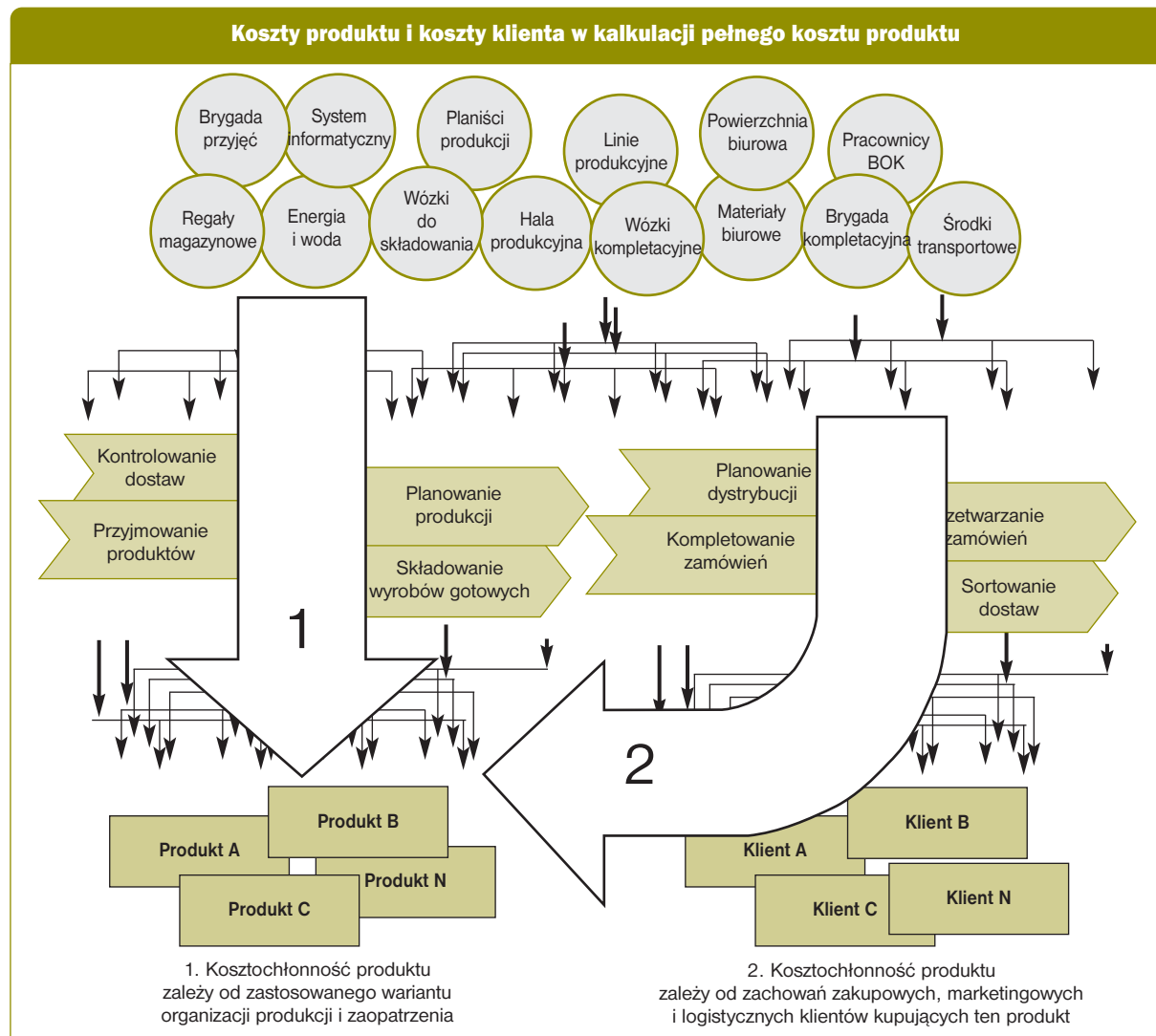
Menedżer odpowiedzialny za nowy kontrakt skalkulował, że jednostkowy koszt procesu obsługi klienta przypadający na 1 sztukę sprzedanego produktu wyniesie 0,2 zł na sztukę. Daje to następujące równanie zysku jednostkowego:

**Widok 1**



Źródło: opracowanie własne w oprogramowaniu ABC/M Analyzer®

Schemat 1



Źródło: T.M. Zieliński, Odkrywanie prawdy o zyskach: teoria i praktyka systemów ABC/M, Akademia Menedżera, Poznań 2007, s. 12

$$\begin{aligned}
 \text{Zysk jednostkowy ze sprzedaży produktu} &= \\
 &= 1,5 \text{ zł (cena sprzedaży)} - \\
 &- 0,2 \text{ zł (pokrycie kosztów procesu obsługi} \\
 &\text{klienta)} - 1,1 \text{ zł (pokrycie jednostkowego} \\
 &\text{kosztu wytworzenia)} = \\
 &= 1,5 \text{ zł} - 0,2 \text{ zł} - 1,1 \text{ zł} = \\
 &= 0,2 \text{ zł zysku na jednostkę sprzedaży}
 \end{aligned}$$

Menedżer, podpisując nowy kontrakt, czuł się komfortowo, gdyż wiedział, że ustalone z klientem warunki współpracy zagwarantują koszt procesu obsługi klienta przypadający na jednostkę sprzedanego produktu na poziomie nieprzekraczającym 0,2 zł na sztukę, co spowoduje że sprzedaż produktu „Tonic Jurajski” do nowego klienta z pewnością będzie rentowna.

W przypadku niewynegocjowania z klientem takich warunków współpracy, jednostkowy koszt procesu obsługi klienta przypadający na sztukę sprzedanego produktu kształtowałby się w przedziale 0,1 zł do 6 zł na sztukę i pozostałaby niewiadomą do momentu wyceny procesu obsługi klienta w systemie ABC/M. Tak więc równanie zysku pozostałoby do tego momentu nierozwiązane!

Gdyby po rozpoczęciu współpracy z nowym klientem okazało się, że jednostkowe koszty procesu obsługi klienta wynoszą np. 1 zł na każdą sprzedaną jednostkę produktu, z pewnością trudno byłoby tak wpłynąć na zachowania zakupowe klienta, aby jednostkowy koszt procesu obsługi klienta spadł do 0,2 zł na sztukę (czyli pięciokrotnie). Dlaczego? Odpowiedź jest bardzo prosta.

 **UWAGA**

Doświadczenia z wdrożeń systemów Activity Based Management pokazują, że klienci bardzo niechętnie zmieniają zachowania zakupowe wobec swoich dostawców. Odnoszą bowiem często ogromne korzyści ze współpracy z dostawcami i niechętnie zmieniają swoje zachowanie, nawet w zamian za znaczne obniżki cen. Dlatego „rentowne” relacje z klientami najlepiej i najprościej jest ustalać na etapie rozpoczęcia z nimi współpracy!

## Różnice pomiędzy metodami

Fundamentalną różnicą w obu przytoczonych w opracowaniu podejściach do zagadnienia ustalania cen jest fakt, że Activity Based Pricing „informuje” menedżera, iż kosztocłonność produktu zależy nie tylko od organizacji produkcji, ale również od zachowań zakupowych klientów kupujących ten produkt. Kalkulacja pełnego kosztu produktu wymaga więc dodania do kosztów jego wytworzenia kosztów działań sprzedażowych, jakie są realizowane na rzecz portfela klientów kupujących właśnie ten produkt<sup>1</sup>.

Tymczasem „tradycyjny” system ustalania cen, jaki funkcjonował w przedsiębiorstwie przed wdrożeniem systemu ABC/M, zakładał, że każdy klient, który kupuje dany produkt, będzie zachowywał się „przeciętnie” wobec systemu sprzedażowego, logistycznego i marketingowego przedsiębiorstwa. Jednak ogromne zróżnicowanie w kosztocłonności obsługi poszczególnych klientów sprawia, że takie założenie jest bardzo ryzykowne i pozwala klientom na trudno dostrzegalną (oczywiście bez odpowiedniego systemu pomiaru) „ewolucję” niekorzystnych zachowań zakupowych, negatywnie wpływających na zyskowność przedsiębiorstwa.

Podsumowując konsekwencje obydwu podejść do procesu kształtowania cen, można stwierdzić, że:

1. Menedżer, podejmując decyzję w oparciu o metodę „tradycyjną”, niewątpliwie podpisałby kontrakt z nowym klientem. Głównym punktem kontraktu byłaby cena sprzedaży = 1,5 zł za sztukę produktu „Tonic Jurajski”. Jeżeli zachowania zakupowe nowego klienta kształtowałyby się na poziomie „przeciętnym” dla całego portfela klientów przedsiębiorstwa, wtedy jednostkowa zyskowność produktu osiągnęłaby poziom 0,1 zł zysku na sztukę (1,5 zł – 0,3 zł – 1,1 zł). Na osta-

teczną, rzeczywistą rentowność sprzedaży menedżer podpisujący kontrakt nie miałby jednak praktycznie żadnego wpływu, gdyż w kontrakcie zabezpieczył tylko jedną stronę (przychodową) równania zysku (Zysk = przychody – koszty).

2. Menedżer, podpisując kontrakt w oparciu o informacje płynące z systemu ABC/M, zagwarantował nie tylko odpowiednią cenę sprzedaży. Podczas negocjacji wprowadził do kontraktu takie zapisy, których przestrzeganie przez klienta gwarantuje uzyskanie jednostkowej zyskowności ze sprzedaży produktu „Tonic Jurajski” na poziomie 0,2 zł zysku na sztukę (1,5 zł – 0,2 zł – 1,1 zł). Menedżer jeszcze przed rozpoczęciem współpracy z klientem świadomie „ustalił” więc rentowność dostarczania produktu do nowego klienta na poziomie dwukrotnie wyższym w porównaniu z wariantem, w którym nowy klient zachowuje się jak „przeciętny” klient z całego portfela klientów Jurajskiej.

## Wnioski

W opracowaniu tym zostały przytoczone zastosowania informacji płynących z systemu ABC/M w procesie ustalania cen przedsiębiorstwa produkcyjnego. Zaprezentowany przykład dobrze obrazuje wagę precyzyjnych informacji kosztowych w procesie ustalania cen. Co najistotniejsze, zaawansowany system rachunku kosztów działań dostarcza informacji pozwalających na rozwiązanie równania zysku i spełnienia trzech fundamentalnych zasad koncepcji Activity Based Pricing:

- 1) ustalać cenę w oparciu o właściwe informacje o koszcie wytworzenia produktów i koszcie procesu obsługi klienta,
- 2) nigdy nieświadomie nie ustalać ceny przynoszącej stratę,
- 3) wiedzieć, jaką część ceny stanowi zysk.

Istotną rolą rachunku kosztów działań jest to, że poprzez dostarczanie dobrej informacji kosztowej motywuje on menedżerów do podejmowania poprawnych decyzji cenowych. Dzięki lepszemu zrozumieniu kosztocłonności procesów produkcji i sprzedaży produktów menedżerowie potrafią lepiej wartościować ofertę produktów firmy oraz utrzymywać korzystne dla przedsiębiorstwa stanowiska negocjacyjne. Podejmują trafne decyzje, a dobra informacja kosztowa ich do tego silnie motywuje<sup>2</sup>. ■

<sup>1</sup> T.M. Zieliński, *Odkrywanie prawdy o zyskach: teoria i praktyka systemów ABC/M*, Akademia Menedżera, Poznań 2007, s. 129.

<sup>2</sup> Tamże, s. 131.