

## 8.6. DECYZJE CENOWE DLA SPECJALNYCH ZAMÓWIEŃ

Przy podejmowaniu decyzji cenowe związanych z produktem standardowym, dla zwykłej sprzedaży, nie jest ważne, która metoda kosztowa zostanie przyjęta dla ustalenia ceny sprzedaży. Jak wskazuje przykład 8.2., niezależnie od zastosowanego rachunku kosztów i metody ustalania ceny, cena sprzedaży w każdym przypadku była identyczna. Wybór metody związany jest ze stosowanym w przedsiębiorstwie rachunkiem kosztów.

Często występuje jednakże problem ustalenia ceny na produkty, które będą sprzedane tylko w przypadku dodatkowego zamówienia złożonego przez konkretnego odbiorcę. Często jest to zamówienie na produkt w jego podstawowej wersji, ale kontrahent również może zgłosić chęć zakupu tychże produktów zmodyfikowanych i dostosowanych do jego potrzeb. Zamówienie to przedsiębiorstwo jest w stanie zrealizować:

- przy posiadanych mocach produkcyjnych, gdyż dotychczas przedsiębiorstwo nie wykorzystywało ich w pełni, albo
- przy braku wolnych mocy produkcyjnych wykonanie dodatkowego zamówienia wymaga od nas rezygnacji z części dotychczasowej produkcji.

Takie sytuacje powodują konieczność ustalania tzw. specjalnych cen sprzedaży. Ceny specjalne często nie pokrywają kosztów całkowitych, ale i tak mogą okazać się w krótkim okresie korzystne dla przedsiębiorstwa. Większość menedżerów uważa, że dla ustalania cen specjalnych lepiej jest oprzeć się na rachunku kosztów zmiennych niż rachunku kosztów pełnych. Porównajmy więc, jak wykorzystany rachunek kosztów wpłynie na wykazany zysk na dodatkowej sprzedaży i ostateczną decyzję.

### Przykład 8.4

Powróćmy do przykładu 8.2. Ustalona wcześniej cena dla normalnej sprzedaży w oparciu o metody kosztowe wyniosła 40,50 zł przy zakładanych rozmiarach produkcji 14 750 sztuk produktów, które w pełni zaspokajały popyt na rynku. Przyjmijmy, że firma nie wykorzystywała całkowicie swoich mocy produkcyjnych.

Przedsiębiorstwo otrzymało propozycję sprzedaży dodatkowej partii swych wyrobów zagranicznemu odbiorcy. Zgłosił on ofertę na zakup 3 000 szt. wyrobów, ale po niższej cenie niż cena proponowana przez produ-

centa — tj. po cenie 30,00 zł za sztukę. Zarządzający mają podjąć decyzję czy należy odrzucić tą ofertę, czy też ją przyjąć.

Porównując proponowaną cenę na specjalne zamówienie z kosztem całkowitym przypadającym na jednostkę produkcji wynoszącym 33 zł, to pierwsza odpowiedź, jaka nam się nasuwa to decyzja o odrzuceniu oferty. Jednakże po przeprowadzeniu kalkulacji dodatkowego zamówienia w oparciu o rachunek kosztów zmiennych okaże się, że propozycja jest atrakcyjna dla przedsiębiorstwa:

Przychód ze sprzedaży (3 000 szt. po cenie 30 zł)	90 000
- Koszty zmienne (3 000 x 16,50 zł)	(49 500)
<b>Marża na pokrycie</b>	<b>40 500</b>

Dopóki przedsiębiorstwo ma niewykorzystane zdolności produkcyjne, koszty stałe występujące dotychczas, nie powinny mieć wpływu na podejmowaną decyzję. Jeżeli proponowana cena przekracza jednostkowy koszt zmienny (przy uwzględnieniu jego wzrostu) oraz zapewnia pokrycie dodatkowych kosztów stałych poniesionych w związku z tym zamówieniem, to transakcja jest opłacalna, gdyż powoduje bezpośrednio wzrost zysku bądź też obniżenie dotychczasowej straty. W naszym przykładzie dodatkowe zamówienie nie pociągało za sobą dodatkowych kosztów stałych, więc marża na pokrycie osiągnięta przy sprzedaży 3 000 sztuk produktów wpłynie bezpośrednio na wzrost zysku przedsiębiorstwa o 40 500 zł. Ostateczna decyzja, jaką podejmie zarządzający w przypadku wykorzystania rachunku kosztów zmiennych, to przyjęcie zamówienia po niższej cenie sprzedaży.

Jednakże zarządzający musi mieć na uwadze, że korzyści osiągnięte z przyjęcia oferty zagranicznego kontrahenta są krótkookresowe. Należy pamiętać o skutkach takiej decyzji w przyszłych okresach. Cena zaakceptowana przy tym zamówieniu może zdeterminować przyszłe negocjacje i w efekcie doprowadzić do zmniejszenia rentowności przedsiębiorstwa w długim okresie. Decyzję o zastosowaniu niższej ceny na specjalne zamówienie niż cena normalna może być podjęta tylko przy założeniu, że cena ta nie będzie miała wpływu na cenę sprzedaży w przyszłych okresach. W przeciwnym razie może to doprowadzić do obniżenia zysków z przyszłej sprzedaży i większej utraty przyszłych zysków niż krótkookresowy zysk uzyskany z realizacji tego zamówienia.

Przy zastosowaniu rachunku kosztów pełnych, dla ustalenia korzyści z oferty złożonej przez zagranicznego kontrahenta droga do podjęcia decyzji

jest nieco dłuższa. Jeżeli porównamy cenę sprzedaży z dotychczasowym kosztem wytworzenia tego produktu, oferta w tym przypadku również wyda się atrakcyjna:

Cena sprzedaży	30,00
- Jednostkowy koszt produkcyjny	(24,00)
<b>Marża brutto</b>	<b>6,00</b>

Przy podejmowaniu ostatecznej decyzji należy również uwzględnić wzrost kosztów sprzedaży i ogólnego zarządu, związany z realizacją zamówienia, co zmniejszy zysk przypadający na jednostkę dodatkowej sprzedaży do 3,00 zł. To podejście nieco upraszcza analizę rentowności tej oferty, gdyż w rzeczywistości przy kalkulacji kosztu wytworzenia jednego produktu, należy pamiętać, że stałe pośrednie koszty produkcyjne po przyjęciu tego zamówienia będą rozliczane na większą liczbę wytworzonych jednostek niż dotychczas (w tym przypadku już na  $14\ 750 + 3\ 000 = 17\ 750$  szt.), co w rezultacie da niższy koszt wytworzenia i wyższą marżę brutto zarówno dotychczas osiąganą jak i uzyskaną w wyniku dodatkowego zamówienia<sup>7</sup>.

W przypadku zastosowania rachunku kosztów pełnych, wykazany wzrost zysku jest znacznie mniejszy niż w przypadku wykorzystania podziału na koszty stałe i zmienne do podejmowania specjalnych decyzji cenowych. Gdyby kontrahent zaproponował nieco niższą cenę (np. 23 zł), w przypadku zastosowania rachunku kosztów pełnych oferta ta okazałaby się już nieopłacalna, natomiast rachunek kosztów zmiennych ciągle wykazywałby rentowność tej transakcji.

W zależności od wybranego rachunku kosztów, do podjęcia specjalnych decyzji cenowych wykazany wzrost zysku jest różny. Wyższą rentowność operacji wykazuje rachunek kosztów zmiennych, co dla zarządzającego, który jest oceniany według osiągniętych wyników jest istotne. Za stosowaniem tegoż rachunku do podejmowania decyzji dotyczących przyjęcia lub odrzucenia oferty przemawia również łatwość oceny oferty poprzez zastosowanie analizy koszty — rozmiary produkcji — zysk. Dla ustalenia minimalnej ceny specjalnej dla dodatkowej sprzedaży wystarczy jedynie informacja o wszystkich kosztach zmiennych związanych z realizacją zamówienia oraz o dodatkowo poniesionych kosztach stałych. Każda oferta, która proponuje wyższą cenę niż minimalna cena specjalna, jest do zaakceptowania, gdyż przynosi

<sup>7</sup> To twierdzenie jest prawdziwe przy założeniu, że stałe koszty pośrednie produkcji stanowią uzasadnioną część kosztów pośrednich, wpływającą na kalkulację kosztu wytworzenia produkcji.

bezpośrednio wzrost zysku. Przy zastosowaniu rachunku kosztów pełnych do podejmowania tego typu decyzji, droga dojścia do ostatecznej odpowiedzi jest znacznie trudniejsza i dłuższa niż przy rachunku kosztów zmiennych, gdyż w zasadzie cały rachunek musi być sporządzony ponownie (konieczność ponownego rozliczenia kosztów pośrednich produkcji oraz kosztów sprzedaży i ogólnego zarządu). W przypadku rachunku kosztów zmiennych, już przy wstępnym jego sporządzaniu, można określić różne poziomy cen, które będą do zaakceptowania przez zarządzających. Najniższa cena powinna kształtować się na poziomie jednostkowego kosztu zmiennego, jednakże należy pamiętać, że taka cena jest możliwa do zastosowania tylko w krótkim okresie i przede wszystkim dla zamówień specjalnych. Minimalna cena w długim okresie to cena, która pozwoli nam uzyskać wynik na poziomie zerowym, a więc zapewnia pokrycie jednostkowego kosztu całkowitego. Najlepszą ceną jest oczywiście normalna cena sprzedaży, która pozwoli przedsiębiorstwu osiągnąć pożądaną zysk. W poniższej tabeli został ukazany możliwy zakres cen dla rozpatrywanego w przykładach 8.2 oraz 8.4. przedsiębiorstwa.

P1 — minimalna cena w krótkim okresie	16,50
P2 — minimalna cena w długim okresie	33,00
P3 — normalna cena w długim okresie	40,50

## Zadania

### Zadanie 8.1. — Decyzje cenowe oparte na kosztach

Przedsiębiorstwo zamierza sprzedać 20 000 szt. produktu X. Informacja o kosztach przedstawia się następująco:

Koszty produkcyjne:	na sztukę produkt X	całkowite
Materiały bezpośrednie	10,00 zł	
Robocizna bezpośrednia	8,00 zł	
Zmienne koszty pośrednie	3,00 zł	
Stale koszty pośrednie		180 000 zł
- przy produkcji na poziomie 20 000 szt	9,00 zł	
Koszty sprzedaży i ogólnego zarządu:		
zmienne	4,00 zł	
Stale		100 000 zł

Aktywa operacyjne wynoszą 500 000 zł.

Polecenia:

- Proszę ustalić podstawę kosztową dla decyzji cenowych:
  - całkowity koszt jednostkowy,
  - jednostkowy pełny koszt wytworzenia,
  - jednostkowy koszt zmienny.
- Proszę ustalić cenę sprzedaży wiedząc, że zarządzający oczekują stopę zwrotu z aktywów w wysokości 25%.

**Zadanie 8.2.** — Decyzje cenowe w przedsiębiorstwie usługowym

Przedsiębiorstwo „Stary Dom”, zajmujące się świadczeniem usług w zakresie renowacji starych zabytkowych domów, dostało propozycję odnowienia ratusza. Zarządzający otrzymał zestawienie materiałów oraz wynagrodzeń za pracę przy renowacji ratusza:

Materiały:		Wynagrodzenia za pracę:	
klepka	6 380	układanie podłóg	2 060
gwoździe i śruby	220	montaż okien i drzwi	4 000
farby	1 420	malowanie	2 500
okna	22 890	nadzór budowlany	2 000
Drzwi	5 900	prace dodatkowe	1 680
inne dodatkowe materiały	1 010		
	<u>37 820</u>		<u>12 240</u>

Przedsiębiorstwo stosuje narzut kosztów ogólnych na materiały w wysokości 60%, zaś na wynagrodzenia 40%. Narzuty te pokrywają inne koszty operacyjne. Dodatkowo właściciel spodziewa się przynajmniej 25% zysku z działalności.

Polecenie:

Ustal cenę dla oferty renowacji ratusza w oparciu o pracę i zużyte materiały.

**Zadanie 8.3.** — Decyzje cenowe dotyczące specjalnych zamówień

Przedsiębiorstwo wytwarza różne komponenty do komputerów, między innymi i procesor „Adam II”. Dane dotyczące wyniku uzyskanego przez zakład zajmujący się produkcją procesorów w maju 2002 roku przedstawiają się następująco:

Przychody ze sprzedaży (100 000 szt. po cenie 150 zł)	15 000 000
Koszty zmienne:	
materiały bezpośrednie (40 zł na szt.)	4 000 000
robocizna bezpośrednia (15 zł na szt.)	1 500 000
koszty pośrednie produkcji (25 zł na szt.)	2 500 000
prowizja handlowców (3% przychodu)	450 000
inne zmienne koszty (5 zł na szt.)	500 000
<b>Razem zmienne koszty</b>	<b>8 950 000</b>
<b>Marża na pokrycie</b>	<b>6 050 000</b>
<b>Koszty stałe</b>	<b>5 000 000</b>
<b>Wynik operacyjny</b>	<b>1 050 000</b>

Miesięczne zdolności produkcyjne linii obsługującej produkcję procesora wynoszą 200 000 szt., ale obecny popyt na te procesory kształtuje się od dłuższego czasu na poziomie 100 000 szt. Przedstawiciel handlowy z Polski Południowej zgłosił chęć zakupienia na specjalne zamówienie 6 000 procesorów za cenę 100 zł za sztukę dla producenta komputerów, którego dotychczasowy dostawca z nieprzewidzianych powodów nie dostarczył na czas 6 000 szt. procesorów, niezbędnych do zachowania ciągłości produkcji. Przedstawiciel handlowy jest w stanie zrezygnować z 3% prowizji, akceptując prowizję w wysokości 100 000 zł.

Polecenia:

- Czy zaproponowana cena jest do zaakceptowania? Jak przyjęcie oferty wpłynie na wynik (przy założeniu, że dotychczasowa struktura przychodów i kosztów utrzymuje się również w następnych miesiącach)?
- Zarządzający przedsiębiorstwem waha się czy przyjąć ofertę, ponieważ pełny koszt wytworzenia procesora wynosi 105 zł. Czy zgadzasz się z opinią zarządzającego?
- Jakie zagrożenia są związane z przyjęciem oferty?

**Zadanie 8.4.** — Decyzje cenowe dotyczące specjalnych zamówień

Przedsiębiorstwo wytwarza różne komponenty do komputerów, między innymi i procesor „Adam II”. Dane dotyczące wyniku uzyskanego przez zakład zajmujący się produkcją procesorów w maju 2002 roku przedstawiają się następująco:

<b>Przychody ze sprzedaży (195 000 szt. po cenie 100 zł)</b>	<b>19 500 000</b>
<b>Koszty zmienne:</b>	
materiały bezpośrednie (35 zł na szt.)	6 825 000
robocizna bezpośrednia (10 zł na szt.)	1 950 000
koszty pośrednie (20 zł na szt.)	3 900 000
provizja handlowców (3% przychodu)	585 000
inne zmienne koszty (2 zł na szt.)	390 000
<b>Razem zmienne koszty</b>	<b>13 650 000</b>
<b>Marża na pokrycie</b>	<b>5 850 000</b>
<b>Koszty stałe</b>	<b>5 000 000</b>
<b>Wynik operacyjny</b>	<b>850 000</b>

Miesięczne zdolności produkcyjne linii obsługującej produkcję procesora wynoszą 200 000 szt., obecny popyt na te procesory kształtuje się od dłuższego czasu na poziomie 195 000 szt. Przedstawiciel handlowy z Polski Południowej zgłosił chęć zakupienia na specjalne zamówienie 10 000 procesorów za cenę 80 zł za sztukę dla producenta komputerów, którego dotychczasowy dostawca z nieprzewidzianych powodów nie dostarczył na czas 10 000 szt. procesorów niezbędnych do zachowania ciągłości produkcji. Przedstawiciel handlowy jest w stanie zrezygnować z 3% prowizji, akceptując prowizję w wysokości 20 000 zł.

Polecenia:

1. Czy zaproponowana cena jest do zaakceptowania przez przedsiębiorstwo? Jak przyjęcie oferty wpłynie na wynik (przy założeniu, że dotychczasowa struktura przychodów i kosztów utrzymuje się również w następnych miesiącach)?
2. Zarządzający przedsiębiorstwem zastanawia się, czy przyjąć ofertę, ponieważ pełny koszt wytworzenia procesora wynosi 75 zł. Czy zgadzasz się z opinią zarządzającego?
3. Jakie zagrożenia są związane z przyjęciem oferty?

**Zadanie 8.5. — Rachunek kosztów działań i kosztów docelowych w decyzjach cenowych**

Spółka handlowa zajmuje się dystrybucją czystych kaset magnetofonowych wśród sprzedawców detalicznych na terenie Warszawy. Spółka wyróżniła następujące działania związane z obsługą dostaw towarów do spółki:

Działanie	Nośnik kosztów	Ilość nośnika kosztów	Koszt na jednostkę nośnika
1. Koszt obsługi zamówienia	ilość zamówień	500	50 zł na zamówienie
2. Koszty rozładunku, magazynowania	ilość przesunięć magazynowych	4 000	30 zł za rozładunek
3. Koszty dostawy	ilość załadunków	1 500	40 zł za dostawę

Spółka kupuje 250 000 szt. kaset rocznie po przeciętnej cenie nabycia 3 zł za sztukę, a następnie sprzedaje je odbiorcom detalicznym po cenie 4 zł za sztukę. Pozostałe koszty operacyjne wynoszą 20 000 zł.

Polecenia:

1. Ustal wynik operacyjny za 2001 rok.
2. Pod koniec grudnia 2001 roku odbiorcy zażądali obniżenia od stycznia 2002 roku ceny sprzedaży o 5%. Po rozmowach z dostawcą kaset uzyskano informację, że jest on w stanie dać jedynie 4% rabatu. Spółka spodziewa się sprzedać taką samą ilość kaset, co w latach ubiegłych. Jeżeli wszystkie pozostałe dane nie ulegną zmianie, jaki zysk zostanie osiągnięty w 2002 roku?
3. Załóżmy, że spółka postanowiła poszukać obniżenia innych kosztów działalności operacyjnej. Postanowiono zamiast częstych zamówień składanych dostawcom, składać je o połowę mniej, co spowoduje obniżenie kosztu obsługi zamówienia do poziomu 40 zł. Poprzez zmianę opakowań zbiorczych oraz sposobu przechowywania w magazynie, zarządzający spodziewają się zmniejszyć ilość przesunięć do 3 125 oraz ich koszt do 28 zł. Czy po dokonanych zmianach spółka osiągnie docelowy zysk operacyjny na sztukę w wysokości 0,20 zł?

**Zadanie 8.6. — Decyzje cenowe oparte na kosztach**

Spółka „Astra Coffe” zajmuje się produkcją różnych gatunków kawy. Jej produkty sprzedawane są do najlepszych restauracji na świecie. Jakość jest najważniejszym celem tego przedsiębiorstwa. Cały zespół specjalistów pracuje nad poszukiwaniem dostawców najwyższej jakości ziarenek kawy, najlepszych technologii wypalania kawy i innych istotnych składników procesu wypalania. Obecnie istnieje konieczność ustalenia ceny sprzedaży na