

Bogusław Śliwczyński
Institut Logistyki i Magazynowania

CONTROLLING W ŁAŃCUCHU DOSTAW SKUTECZNYM NARZĘDZIEM BUDOWANIA PRZEWAGI KONKURENCYJNEJ

„Istoty przewagi konkurencyjnej łańcucha dostaw nie można zrozumieć, postrzegając go jako całość. Przewaga konkurencyjna łańcucha dostaw wpływa bowiem z szeregu dyskretnych czynności, jakie współpracujące przedsiębiorstwa realizują w projektowaniu, produkcji, marketingu, dostarczaniu i obsłudze swoich produktów. Każda z tych czynności może przyczynić się do relatywnej pozycji kosztowej produktu, jak i stworzyć podstawę jego różnicowania (...)

Przedsiębiorstwo osiąga przewagę konkurencyjną, realizując strategicznie istotne czynności taniej lub lepiej od konkurentów (...)

Łańcuch wartości dokonuje dekompozycji łańcucha dostaw na jego strategicznie istotne czynności (sfery działalności) w celu zrozumienia kształtowania się kosztów oraz istniejących i potencjalnych źródeł różnicowania”.

*Łańcuch wartości a łańcuch dostaw
na podstawie M. E. Portera*

Zarządzanie łańcuchem dostaw czerpie wiele praktycznych wskazówek z projektowania, controllingu czy zarządzania zmianą w łańcuchu dostaw. Kluczowym zagadnieniem podnoszenia wartości dla klienta jest mapowanie celów obsługi klienta na zadania w istniejących łańcuchach dostaw, identyfikacja zmian, które pozwalają osiągnąć najwyższą wartość współczynnika ROI, projektowanie produktów umożliwiających wyszczuplenie łańcucha dostaw (*lean supply chain*) czy wdrożenie nowoczesnych strategii zarządzania kosztami.

Kluczem do poprawy sytuacji każdego przedsiębiorstwa jest poprawa zdolności do tworzenia wartości, za którą klienci chcą i mogą zapłacić. Wszyscy w organizacji (przedsiębiorstwie) powinni mieć świadomość tego, że produkty

Bogusław Śliwczyński

(wyroby lub usługi), na które nie ma nabywcy, nie mają żadnej wartości niezależnie od ilości pracy, pieniędzy i innych nakładów zużytych na ich wytworzenie, a produkowanie takich wyrobów i usług jest szkodliwe dla samego przedsiębiorstwa. Ta dość oczywista konstatacja prowadzi do rozłożenia odpowiedzialności w łańcuchu dostaw za wartość i użyteczność dla klienta pod wieloma względami: identyfikacji popytu, projektu produktu, jego składu materiałowego, technologii wykonania, wielkości produkcji, dostępności na rynku, elastyczności i szybkości reakcji na potrzeby klienta etc. Każde z ogniw łańcucha ma swojego dostawcę i odbiorcę, mając świadomość, że jest elementem wspólnego procesu obsługi wspólnego klienta. Stąd wynika konieczność analizy konkurencji i prognozowania popytu, zarządzania poziomem obsługi klienta, kontroli i sterowania kosztami oraz planowania inwestycji. Jednym słowem, aby być konkurencyjnym musimy kontrolować swoją pozycję rynkową oraz łańcucha, w którym przyszło nam funkcjonować.

Wyniki badań przeprowadzonych przez Instytut Logistyki i Magazynowania i Wyższą Szkołę Logistyki w Poznaniu przedstawione w tabeli 1 wskazują, że menedżerowie przedsiębiorstw za podstawowe źródła przewagi konkurencyjnej przedsiębiorstwa i jego produktu na rynku uznają czynniki:

Tabela 1. Wyniki badań czynników konkurencyjności przedsiębiorstwa

| Czynniki przewagi konkurencyjnej przedsiębiorstwa i jego produktu | Udział procentowy odpowiedzi [%] |
|---|----------------------------------|
| Szybkość i elastyczność działania | 100 |
| Dostępność produktu | 96 |
| Wysoka jakość produktów | 89 |
| Niska cena produktu | 87 |
| Renoma firmy i marka produktu | 83 |
| Dopasowanie sieci i systemu sprzedaży | 74 |
| Nowoczesność i atrakcyjność produktu | 62 |

Źródło: Badania własne ILiM i WSL.

Badania przeprowadzono metodą ankietową na reprezentatywnej próbie 150 menedżerów.

Analiza czynników konkurencyjności produktów przedstawionych w tabeli 1 wskazuje na istotną rolę zarządzania łańcuchem dostaw, które warunkuje odpowiednią szybkość i elastyczność działania, dostępność produktu, jakość zastosowanych materiałów, dopasowanie sieci sprzedaży, a także zarządzanie kosztami

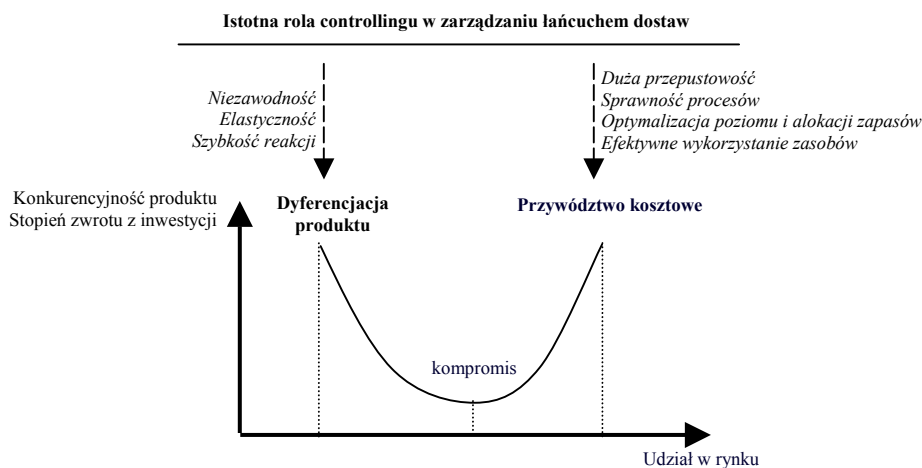
Controlling w łańcuchu dostaw skutecznym narzędziem budowania przewagi ...

w pełnym łańcuchu dostaw – pozwalając na dyktowanie niskich cen produktu na docelowym rynku.

Analiza przedstawionych czynników przewagi konkurencyjnej potwierdza niezmienną dwóch zasadniczych kierunków uzyskania pozycji konkurencyjnej produktu na rynku – osiągnięcia przywództwa kosztowego lub zróżnicowania produktu w stosunku do innych na rynku [1]. Osiągając efekt przewagi konkurencyjnej drogą przywództwa kosztowego przedsiębiorstwa, stosują niskie ceny dzięki minimalizacji kosztów w łańcuchu dostaw, przy możliwym do przyjęcia poziomie obsługi klienta. Jest to najczęściej efekt sprzedaży dużych ilości produktów, dla której systemy logistyczne i łańcuchy dostaw są projektowane dla przepustowości dużych ilości towarów, wykorzystując efekt skali przy możliwie niskich kosztach (*strategia pojemności*).

Osiągając efekt przewagi konkurencyjnej drogą zróżnicowania produktu (dyferencjacji), przedsiębiorstwa wytwarzają unikalne produkty. Dążąc do ich wyróżnienia spośród innych drogą wysokiej jakości, stosowanej technologii, niezawodności dostarczenia i dostępności, elastyczności produkcyjnej i dostawczej oraz szybkości reakcji, kreują wizerunek ‘silnej marki’.

W obu przypadkach osiągnięcia przewagi konkurencyjnej istotną rolę odgrywa system controllingu operacyjnego wspomagający zarządzanie łańcuchem dostaw, co zobrazowano na rysunku 1.

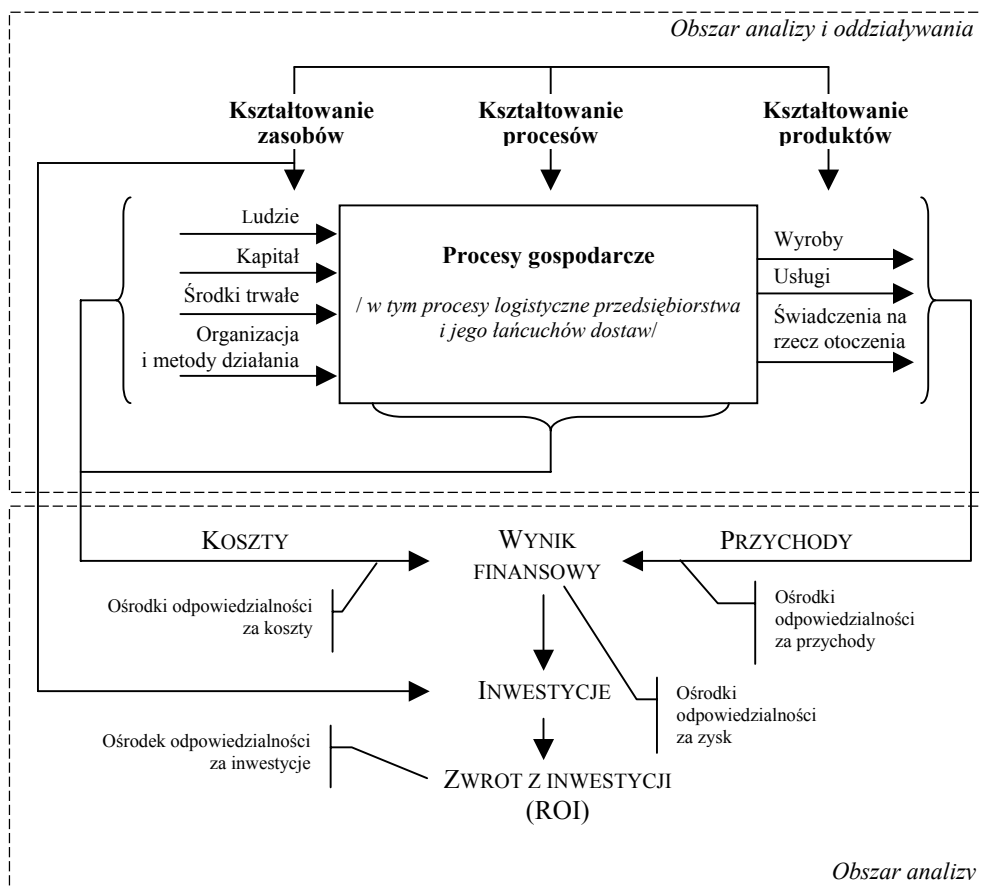


Rys. 1. Rola controllingu w zarządzaniu łańcuchem dostaw przy osiągnięciu przewagi konkurencyjnej

Źródło: Opracowanie własne.

Bogusław Śliwczyński

Zatem bez względu na przyjętą strategię osiągnięcia pozycji konkurencyjnej, zdolność do podwyższania wartości i konkurencyjności produktu na docelowym rynku zależy od możliwości kontroli i sterowania jego łańcucha dostaw, w kontekście analizowanych przychodów ze sprzedaży i ponoszonych całkowitych kosztów łańcuchowych produktu. Systemowe znaczenie controllingu operacyjnego (przedstawione na rysunku 2) wynika z jego kompleksowego badania stanu i oddziaływania na wszystkie sfery zarządzania operacyjnego – produkty, procesy i zasoby przedsiębiorstwa, a poprzez to na wszystkie sfery kształtowania wyników przedsiębiorstwa – koszty, przychody i zwrot z inwestycji.



Rys. 2. Obszar analizy i oddziaływania controllingu operacyjnego w działalności przedsiębiorstwa

Źródło: Opracowanie własne.

Controlling w łańcuchu dostaw skutecznym narzędziem budowania przewagi ...

Dążenie do zwiększenia konkurencyjności i efektywności działań przedsiębiorstwa prowadzi coraz częściej do decentralizacji zarządzania poprzez wyodrębnianie ośrodków odpowiedzialności za koszty, przychody, zysk i inwestycje. Zarządzający ośrodkami (centrami) ponoszą odpowiedzialność za wykonanie zadań im przypisanych, a oczekiwane zwiększenie skuteczności zarządzania prowadzi do dostosowania systemu controllingu i rachunkowości zarządczej do specyficznych potrzeb informacyjnych poszczególnych centrów. Sterowanie i rozliczanie ośrodków odpowiedzialności łańcucha dostaw z zadań rzeczowo-finansowych i realizacji budżetów wymaga systemowo kontrolowanego pomiaru stopnia realizacji zadań oraz sterowania w przypadku stwierdzenia odchyleń.

Zarządzanie procesami w łańcuchu dostaw (BPM – *Business Process Management*) daje możliwość sterowania wartością dodaną łańcucha i rentownością dostarczanych produktów (DPP – *Direct Product Profitability*). Identyfikacja aktualnych wartości nośników kosztów realizowanych procesów i kolejnych etapów przepływu ładunku w łańcuchu dostaw (kosztów manipulacji, magazynowania, spedycji i transportu etc.) wymaganych dla określenia DPP jest możliwa tylko na podstawie dostępu do aktualnych i bieżących danych definiujących stan realizowanych procesów. W wielu transakcjach klient powoduje powstanie kosztów różnych od planowanych, normatywnych i przyjętych do kalkulacji ceny produktu. W przedsiębiorstwach wielooddziałowych o rozbudowanej ofercie wyrobów (podzielonej na kategorie wyrobów) występuje wielowymiarowa potrzeba śledzenia kosztów i wyników działalności. Wydzielone ośrodki odpowiedzialności za koszty, przychody i zyski, analizują zależności kształtowania się wyników, na potrzeby podejmowania racjonalnych decyzji. Przykład wielowymiarowego arkusza analitycznego z wydzieleniem różnych łańcuchów dystrybucji produktów do klienta (traktowanych jako centra zysku) według rachunku kosztów zmiennych przedstawiono na rysunku 3.

Bogusław Śliwczyński

| Pozycje rachunku | Przedsiębiorstwo | | | | | | | | | | | | | | |
|--|-------------------------|----|----|-----------|----|----|-------------------|----|-----------|-----|-------------------------|-----|-----------|--|--|
| | Oddział – Region Północ | | | | | | Oddział – Centrum | | | | Oddział – Region Wschód | | | | |
| | Łańcuch 1 | | | Łańcuch 2 | | | Łańcuch 3 | | Łańcuch 4 | | Łańcuch 5 | | Łańcuch 6 | | |
| | S1 | S2 | S3 | S4 | S5 | S6 | S7 | S8 | S9 | S10 | S11 | S12 | | | |
| A1 | A2 | A3 | A1 | A3 | A4 | A1 | A3 | A1 | A5 | A3 | A4 | A2 | A5 | | |
| 1. Przychód ze sprzedaży | | | | | | | | | | | | | | | |
| 2. Koszty zmienne asortymentów | | | | | | | | | | | | | | | |
| 3. Marża pokrycia I (1 – 2) | | | | | | | | | | | | | | | |
| 4. Koszty stałe asortymentów | | | | | | | | | | | | | | | |
| 5. Marża pokrycia II (3 -4) | | | | | | | | | | | | | | | |
| 6. Suma marż asortymentów dla segmentu klientów | | | | | | | | | | | | | | | |
| 7. Suma marż dla segmentów klientów w łańcuchu dystrybucji | | | | | | | | | | | | | | | |
| 8. Koszty stałe łańcucha dystrybucji | | | | | | | | | | | | | | | |
| 9. Marża pokrycia łańcucha dystrybucji | | | | | | | | | | | | | | | |
| 10. Suma marż łańcuchów dystrybucji w ramach oddziału | | | | | | | | | | | | | | | |
| 11. Koszty stałe oddziału | | | | | | | | | | | | | | | |
| 12. Marża pokrycia oddziału | | | | | | | | | | | | | | | |
| 13. Suma marż pokrycia oddziałów w ramach przedsiębiorstwa | | | | | | | | | | | | | | | |
| 14. Koszty stałe przedsiębiorstwa | | | | | | | | | | | | | | | |
| 15. Wynik ze sprzedaży przedsiębiorstwa | | | | | | | | | | | | | | | |

S – segment klientów; A – asortyment produktów

Rys. 3. Rozliczenie kosztów przedsiębiorstwa wg modelu rachunku kosztów zmiennych

Źródło: Opracowanie własne.

Zastosowanie pomiaru kosztów łańcuchowych w zintegrowanym systemie wartości przedsiębiorstwa pozwala na lepsze zrozumienie kosztów tworzonych przez klientów, dostawców i produkty w trakcie przepływu w łańcuchach zaopatrzenia, produkcji i dystrybucji [2]. Na podstawie wyników rachunku kosztów określana jest rentowność sprzedaży i próg rentowności oraz badane są relacje zmian wielkości produkcji i sprzedaży do zmian przychodów, kosztów i wyniku działalności przedsiębiorstwa. Powiązanie analityczne wyników centrów odpowiedzialności za sprzedaż i koszty poszczególnych grup produktów w systemie controllingu łańcucha dostaw umożliwia ocenę wielu istotnych zagadnień w analizie konkurencyjności:

- znaczenie obszarów sprzedaży i łańcuchów dostaw dla przedsiębiorstwa (obróć, marża pokrycia) oraz różnice w strukturze obszarów sprzedaży,
- wykorzystanie łańcuchów dostaw w obsłudze obszarów sprzedaży (poziom przepływu ładunku, równomierność),
- dochodowość łańcucha dostaw i obsługiwanych grup klientów jako centrów zysku (wskaźniki rentowności, listy rankingowe),

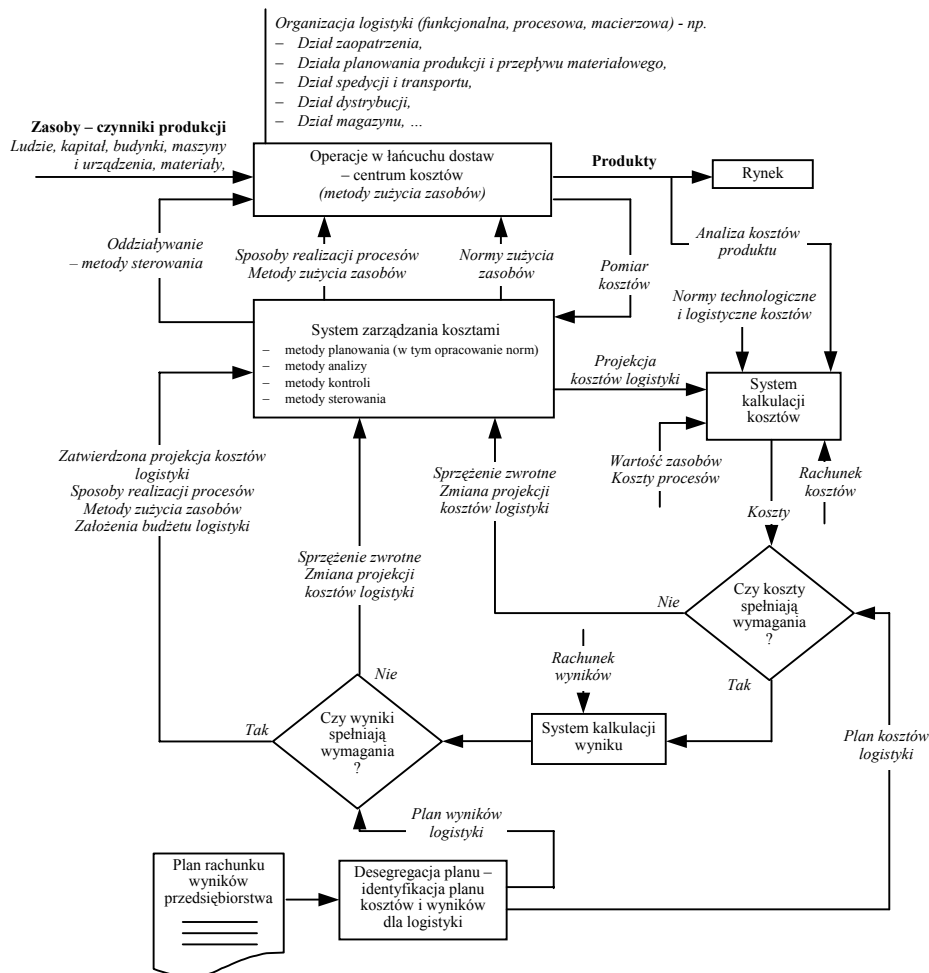
Controlling w łańcuchu dostaw skutecznym narzędziem budowania przewagi ...

Ponadto owo powiązanie wskazuje na potrzebę zmiany struktury asortymentowej, wyboru innego łańcucha w sieci dostaw, poprawę jakości produktu czy atrakcyjność nowych wyrobów w ofercie rynkowej.

Zmiany w stosowaniu nowych technologii obsługi ładunku w łańcuchu dostaw, automatyzacja procesów logistycznych, poszerzenie oferty produktowej i skrócenie cyklu życia produktu wpływające na znaczący udział działań marketingu i promocji sprzedaży, zmieniają stopniowo strukturę kosztów łańcuchowych produktu – od dominującej roli kosztów bezpośrednich, do dominującej roli kosztów pośrednich. Wzrost udziału kosztów pośrednich spowodował, że błędy lub znaczące przybliżenia kosztów pośrednich (np. poprzez rozliczanie kosztów pośrednich na podstawie kluczy podziałowych kosztów) przyjmujące za podstawę wielkość produkcji czy dostaw, są dziś nie do przyjęcia. Działania logistyczne związane z dostawą, podyktowane szczególnymi i odmiennymi wymaganiami klienta, realizowane na specjalne zamówienie i powodujące wiele dodatkowych czynności, powodują często niedoszacowanie kosztów jednostkowych dostarczanych produktów, a tym samym przeszacowanie kosztów produktów dostarczanych masowo w sposób typowy i powtarzalny, z automatyzacją operacji dostarczania.

Fakt ten może wprowadzić istotne rozbieżności dla obu analizowanych strategii konkurencyjnych – strategii wyróżnienia produktu i indywidualizacji podejścia na docelowym rynku oraz strategii redukcji kosztów i masowej sprzedaży. Stąd istotnym narzędziem controllingu łańcucha dostaw w kontekście budowania przewagi konkurencyjnej jest rachunek kosztów i zarządzanie kosztami. System zarządzania kosztami pod potrzeby budowania przewagi konkurencyjnej, za punkt wyjścia przyjmuje pomiar i analizę kosztów produktu na docelowym rynku. Wyniki kalkulacji kosztów z wykorzystaniem przyjętych metod rachunku kosztów są odnoszone do założeń planowanego rachunku wyników przedsiębiorstwa. W podstawowej pętli sprzężenia zwrotnego umożliwiającej *de facto* sterowanie kosztami, odchylenia od założonych kosztów wpływają na sposoby realizacji procesów w łańcuchu dostaw oraz stosowane metody i normy zużycia zasobów. Systemowe ujęcie zarządzania kosztami w łańcuchu dostaw przedstawiono na rysunku 4.

Bogusław Śliwczyński



Rys. 4. System zarządzania kosztami łańcucha dostaw

Źródło: Opracowanie własne.

W efekcie tradycyjne metody rozliczania kosztów pośrednich wprowadzają zniekształcenie informacji o kosztach produktu w pełnym łańcuchu dostaw (DPC – *Direct Product Cost*) oraz o rentowności bezpośredniej produktu DPP. Wymagane jest zatem zastosowanie narzędzia wspomagającego podejmowanie bieżących decyzji menedżerskich, które umożliwi powiązanie ponoszonych kosztów (głównie pośrednich) z realizowanymi działaniami i przyczynami powstawania kosztów.

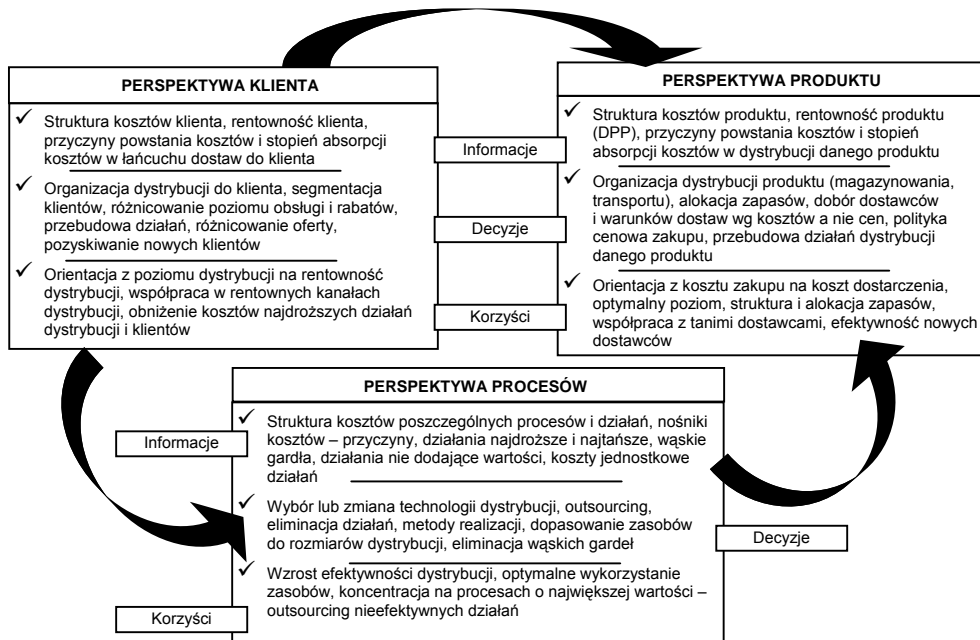
Controlling w łańcuchu dostaw skutecznym narzędziem budowania przewagi ...

Zarządzanie kosztami działań (ABM – *Activity-Based Management*) stanowi kolejne narzędzie pomocne w controllingu łańcuchów dostaw. Koncentrując się na zarządzaniu kosztami procesów i działań logistycznych, identyfikacji i eliminacji czynników kosztotwórczych, umożliwi stałą kontrolę i podnoszenie wartości otrzymywanej przez klienta oraz zysku osiąganego przez przedsiębiorstwo [3]. Metoda ABM korzysta z rachunku kosztów działań i arytmetycznych metod kalkulacji ABC (*Activity-Based Costing*) jako głównego źródła informacji, koncentrując się na ich wykorzystaniu w zarządzaniu łańcuchem dostaw przedsiębiorstwa m.in. w zakresie:

- ustalania rzeczywistych kosztów łańcuchowych produktu (wyrobu lub usługi) oraz poszczególnych produktów procesów logistycznych,
- budżetowania działań logistyki,
- analizy rentowności działań logistycznych w centrach zysku (np. łańcuchach dostaw),
- eliminacji działań logistycznych nie tworzących wartości,
- redukcji kosztów logistyki i ograniczaniu rozmiarów działań,
- pomiaru i doskonalenia systemu mierzenia oraz poprawie efektywności procesów i działań logistycznych,
- benchmarkingu logistycznych łańcuchów wartości dla klienta,
- optymalizacji działań i przebudowie procesów,
- określania wielkości i optymalizacji wykorzystania zasobów,
- identyfikacji czynników kosztotwórczych procesów logistycznych i ich istotności (wielkości) wpływu na realizowane działania (określane mianem wrażliwości kosztów procesu na poszczególne czynniki).

Zarządzanie kosztami działań w łańcuchu dostaw jako istotne narzędzie controllingu operacyjnego, wspomaga sterowanie zyskiem przedsiębiorstwa, łącząc zarządzanie perspektywą klienta i produktu – stanowiących o przychodach ze sprzedaży oraz zarządzanie perspektywą procesów i zasobów – stanowiących o kosztach przedsiębiorstwa. Wykorzystanie metodyki ABM z uwzględnieniem wzajemnych zależności tych perspektyw w kontekście osiągnięcia przewagi konkurencyjnej przedstawiono na rysunku 5, w odniesieniu do przykładowego zarządzania kosztami działań dystrybucji.

Bogusław Śliwczyński



Rys. 5. Powiązanie perspektyw osiągnięcia przewagi konkurencyjnej w zarządzaniu kosztami działań łańcucha dostaw

Źródło: Opracowanie własne.

Zespół trzech podstawowych czynników realizowanych operacji w łańcuchu dostaw – tworzony produkt w oparciu o określone procesy (operacje, czynności) oraz wykorzystywane w procesach zasoby (własne lub tylko pozostające w dyspozycji) – znajduje się w centrum zainteresowania rachunku kosztów – jednego z podstawowych narzędzi controllingu łańcucha dostaw w osiągnięciu przewagi konkurencyjnej.

Konkurencyjność wymaga **dostępności produktu i niezawodności dostaw**
Niezawodność dostaw wymaga **zabezpieczenia kapitału pracującego**

Zarządzanie całokształtem procesów zaopatrzenia, produkcji czy dystrybucji ma istotny wpływ na kształtowanie wyniku finansowego przedsiębiorstwa czy zapotrzebowanie na kapitał pracujący (obrotowy). Dzięki zastosowaniu wielu narzędzi controllingu operacyjnego – systemu planowania zasobów i procesów (operacji, działań), sterowania i kontroli oraz analiz odchyleń wyników i bieżącego sterowania korygującego odchylenia – zarządzanie łańcuchem dostaw prowadzi m.in. do:

Controlling w łańcuchu dostaw skutecznym narzędziem budowania przewagi ...

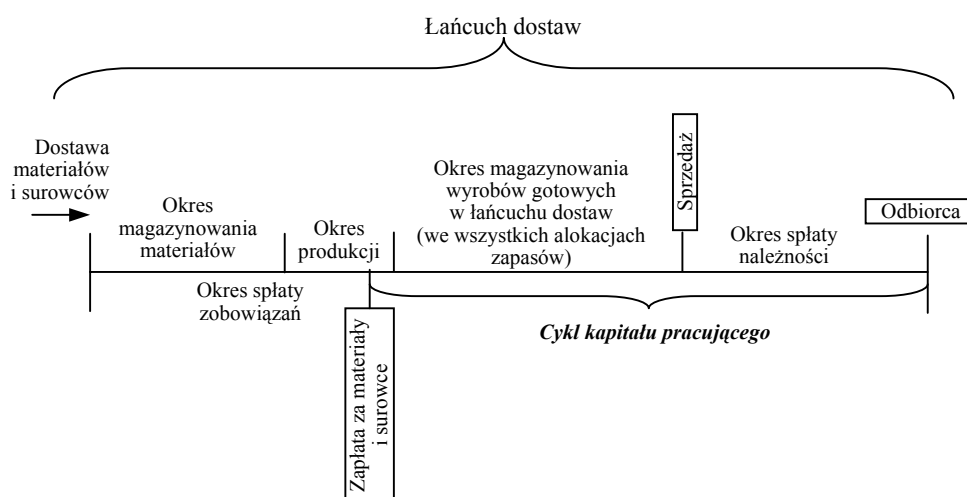
- skracania czasu reakcji łańcucha poprzez skracanie czasów realizacji jego procesów wewnętrznych oraz usprawnienia współpracy partnerów (głównie zaopatrzenia, koprodukcji i dystrybucji) – skracając tym samym cykl realizacji zamówienia klienta;
- likwidacji „wąskich gardeł” w łańcuchu dostaw;
- optymalizacji alokacji zapasu w łańcuchu dzięki współpracy z odbiorcą i lepszemu rozpoznaniu popytu – a zatem skrócenia okresu zalegania zapasów w łańcuchu dostaw i poprawy współczynników rotacji, itd.

Efekty usprawnienia działań operacyjnych mają swój istotny wkład w kształtowanie sytuacji finansowej przedsiębiorstwa:

- skrócenie cyklu realizacji zamówienia powoduje zmniejszenie kosztów zamrożenia kapitału w cyklu obrotowym,
- większa liczba cykli obrotowych powoduje akumulację większej wartości zysku w okresie rozrachunkowym przedsiębiorstwa (np. rocznym),
- krótszy cykl obrotowy powoduje zmniejszenie potrzeb kapitałowych, a zatem i obniżenie kosztów pozyskania kapitału (np. kosztów obsługi kredytu),
- większy obrót w jednostkowym czasie rozrachunkowym, powoduje wzrost poziomu wykorzystania zasobów,
- większa wartość zysku dla ustalonej wartości aktywów (poziomu inwestycji) powoduje wzrost wskaźników rentowności aktywów.

Jednym z istotnych gwarantów zabezpieczenia płynnego prowadzenia działalności gospodarczej i trwałej pozycji konkurencyjnej jest bieżąca kontrola i budżetowanie odpowiedniej wielkości kapitału obrotowego zmniejszającego ryzyko unieruchomienia środków obrotowych w zapasach (zwłaszcza trudno zbywalnych) i należnościach (zwłaszcza trudno ściągalnych). Analiza składowych cyklu kapitału pracującego przedstawionego na rysunku 6, prowadzi do analizy współczynników rotacji zapasów, należności i zobowiązań przedstawionych w tabeli 2.

Do obliczenia współczynników składowych rotacji zapasów, stosowane są często wielkości zastępcze (skorelowane), np. dla określenia rotacji materiałów – wartość zużycia lub wartość zakupu materiałów, a dla określenia rotacji produkcji w toku (produkcji nie zakończonej) – techniczny koszt wytworzenia wyrobów.

Bogusław Śliwczyński

Rys. 6. Cykl kapitału pracującego

Źródło: Opracowanie własne.

Tabela 2. Wskaźniki oceny cyklu kapitału pracującego

| | |
|--|--|
| Kapitał obrotowy w dniach obrotu | = (Kapitał obrotowy / sprzedaż netto) × 360 dni |
| Współczynnik rotacji zapasów | = Sprzedaż netto / średni stan zapasów |
| Obrót zapasami w dniach | = (Średni stan zapasów / sprzedaż netto) × 360 dni |
| Współczynnik rotacji należności | = (Sprzedaż netto / średni stan należności) |
| Okres ściągania należności w dniach | = (Średni stan należności / sprzedaż netto) × 360 dni |
| Współczynnik rotacji zobowiązań | = Sprzedaż netto / średni stan zobowiązań |
| Okres płacenia zobowiązań w dniach | = (Średni stan zobowiązań / sprzedaż netto) × 360 dni |
| Średnioroczny cykl środków pieniężnych w dniach obrotu | = Obrót zapasami (w dniach) + okres ściągania należności – okres płacenia zobowiązań |

Widoczny jest zatem związek pomiędzy usprawnianiem procesów operacyjnych – zarządzaniem zaopatrzeniem i negocjowaniem kontraktów zakupowych, usprawnianiem procesów podstawowych produkcji i procesów usługowych oraz zarządzaniem dystrybucją, spedycją i transportem – a cyklem rotacji gotówki w przedsiębiorstwie i zapotrzebowaniem na kapitał pracujący.

Controlling w łańcuchu dostaw skutecznym narzędziem budowania przewagi ...

Konkludując, przedstawione przykłady praktycznego wykorzystania narzędzi controllingu łańcucha dostaw dowodzą jego istotnej roli w osiągnięciu przewagi konkurencyjnej. Controlling przyjętych strategii bazuje na pomiarze wartości w łańcuchu dostaw, wspomagając zarządzanie działaniami oraz lokalizacją zasobów i poziomem ich wykorzystania w obsłudze przepływu produktu na docelowy rynek.

Bibliografia

- [1] Donald Waters. *Operations Management: Producing Goods and Services*, Financial Times Prentice Hall, 2001.
- [2] Michael Porter, *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*, NY The Free Press, New York 1987.
- [3] John L. Daly, *Pricing for Profitability: Activity-Based Pricing for Competitive Advantage*, John Wiley & Sons, New York 2002.