

Författare: 1. Gustav Eklånge 20716
2. Kristofer Johansson 20673

Handelshögskolan i Stockholm
Institutionen för redovisning och finansiell styrning

BETJÄNINGSKOSTNADER I OLIKA DISTRIBUTIONSKANALER

– En fallstudie av ett svenskt bokförlag

Abstract

In a time of economic turmoil and financial crisis profitability matters rise higher and higher on company agendas. Many companies are pressured to find profitability to avoid layoffs or even bankruptcy. Profitability essentially depends on the margin on the product or service sold and the costs associated with selling these products or services and hence these areas are of vital importance if companies are to improve profitability.

Previous research has focused, for the most part, on product profitability while customer profitability has received less attention. This study is based on a case study of a Swedish publishing house and aims to investigate how the company's Cost-to-Serve varies between its distribution channels. We use Activity-Based Costing to determine the case company's Cost-to-Serve in different distribution channels. The channels studied are bookshop, book club, department store and Internet bookshop. Our findings show that the case company's Cost-to-Serve varies substantially between the channels. Behind the variations lie, among other things, differences in purchase and return patterns, contractual arrangements as well as shared functions between the case company and its customers.

Kurs 3210 – Uppsats inom redovisning och
finansiell styrning, VT 2009

Handledare: Jan Bergstrand

Opponent: 1. Janna Jarlman 20690
2. Sophie Strömbäck 20645

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1	Inledning.....	1
1.1	Uppsatsens disposition.....	2
2	Avgränsning och operationalisering av syfte.....	3
3	ABC i praktiken och dess nytta vid kundlönsamhetsanalys.....	4
3.1	Framväxten av ABC	4
3.2	ABC och dess utförande.....	4
3.3	ABC och kundlönsamhetsanalys	6
3.4	Betjäningskostnader.....	7
3.4.1	Senare utvecklingar av ABC.....	8
3.5	Kritik mot ABC.....	9
4	Metodbeskrivning.....	10
4.1	Validitet och reliabilitet	10
4.2	Arbetsprocess	11
4.3	Datainsamling.....	11
4.3.1	Intervjuer	11
4.3.2	Förlagets datasystem, kundavtal och övrig räkenskapsinformation.....	12
4.3.3	Observation	13
4.4	Modell.....	13
5	Fallföretaget	15
5.1	Förlagets organisation	15
5.2	En bok blir till	16
5.3	Kundrelaterade funktioner	16
5.3.1	Marknadsavdelning.....	16
5.3.2	Koncernintern distributionspartner.....	17
5.3.3	Koncernintern kundtjänstpartner.....	18
6	Distributionskanaler.....	20
6.1.1	Bokhandel.....	20
6.1.2	Bokklubb.....	21
6.1.3	Varuhus	21
6.1.4	Internetbokhandel	22

7	Analys.....	23
7.1	Aktiviteter och kostnadsdrivare.....	23
7.2	Resultat	25
7.2.1	Direkta marknadsföringskostnader.....	25
7.2.2	Försäljning	25
7.2.3	Kundadministration	26
7.2.4	Packning.....	27
7.2.5	Frakt.....	29
7.2.6	Returhantering.....	29
7.2.7	Betjäningskostnader i respektive kanal.....	31
8	Slutsatser.....	32
8.1	Rekommendationer för fallföretaget.....	33
8.2	Förslag till vidare forskning.....	34
9	Sammanfattning.....	34
10	Referenser.....	35
	Bilaga 1 Intervjufrågor till anställda	37
	Bilaga 2 Beräkningsformler	37

1 INLEDNING

I en tid av ekonomisk kris och allmän turbulens i näringslivet framstår lönsamhet som något alla företag söker med ljus och lykta. Många företag kämpar med lönsamheten idag och vikten av att ha kontroll över densamma blir allt mer påtaglig. En bransch där ökat lönsamhetsfokus varit aktuellt under de senaste åren, även innan utbrottet av den finansiella kris vi nu befinner oss i, är bok- och förläggarbranschen. Från att ha haft tydligt omsättningsfokus har företagare inom branschen svängt till att allt mer fokusera på lönsamheten för de produkter som tillverkas och de affärer som sluts. Varför branschen tidigare inte fokuserat på lönsamhet kan ha olika förklaringar. En förklaring är att förläggarna varit säkra på att de varit lönsamma och därför satsat på att bli stora. En annan tänkbar förklaring är att det är ”fint” att vara stor, d.v.s. att det finns ett visst mått av status associerat med att vara en större aktör på marknaden och att detta fungerat som ett incitament till att fokusera på omsättningen. Därtill finns i branschen ett utbrett kulturellt tänkande där det inte nödvändigtvis uppskattas att sätta affärsmässighet framför det kulturella bidraget. En exemplifiering av detta är att flera bokförlag har tanken om kulturellt bidrag inskrivet i sin verksamhetsbeskrivning.

I litteraturen har det länge fokuserats på lönsamheten för produkter medan de som köper produkterna, kunderna, hamnat i skymundan i debatten. Att vissa kunder kostar mer att göra affärer med än andra, av en mängd olika anledningar, är dock odiskutabelt. Det kan röra sig om att en kund kräver mer service, speciella förmåner eller liknande än en annan kund. Förståelse för dessa aspekter och deras påverkan på den totala lönsamheten är av intresse för ekonomistyrningen i allmänhet och för det enskilda företaget i synnerhet.

I fokus för denna framställning står ett bokförlag som liksom andra förlag i branschen alltmer fokuserat på lönsamma, istället för omsättningsdrivande, affärer. Jämfört med sina konkurrenter i branschen är förlaget relativt kommersiellt och har mindre kulturellt fokus. Förlaget är och har varit lönsamt sen en lång tid tillbaka men är ovetande om vilka kunder som står för lönsamheten och kan inte med säkerhet säga vilka kundgrupper som är mer lönsamma än andra. En ökad förståelse för lönsamhetsförhållandena skulle givetvis vara till stor nytta för förlaget i det strategiska såväl som dagliga arbetet och vägleda i hur resursfördelningen bör göras, om befintliga rabattsatser är rimliga sett till kundernas resursförbrukning och så vidare.

För att mäta kundlönsamhet krävs två saker. Dels måste företaget veta sin nettomarginal¹, d.v.s. skillnaden mellan in- och utpris för de produkter företaget säljer. Därtill behöver företaget veta vilka ytterligare kostnader som är förknippade med de olika kunderna. Dessa kostnader brukar betecknas *Cost-to-Serve* (CTS), eller betjäninganskostnader på svenska.

Kundlönsamhet i sig är inte ett så pass välutforskat forskningsområde som man skulle kunna tro, detta gäller i synnerhet betjäninganskostnader där endast ett fåtal empiriska studier har genomförts (Guerreiro m.fl. 2008). Sett till hur odiskutabelt värdefull denna typ av information är för vinstdrivande verksamheter finns således redan här ett starkt incitament att bedriva vidare forskning på området. En stor del av det som skrivits i ämnet kan därtill antas vara sekretessbelagd information som återfinns ute hos företag som själva undersökt sin kundlönsamhet, alternativt hos konsulter som stöttat dessa företag med kundlönsamhetsanalyser. Vår förhoppning är att med denna framställning ge ett akademiskt bidrag genom en publik beskrivning av hur lönsamhetssituationen ser ut på ett svenskt bokförlag.

Syftet med denna uppsats är, med anledning av ovanstående, att utreda lönsamhetsskillnader mellan förlagets kunder som härrör från betjäningen av dessa.

1.1 Uppsatsens disposition

I nästföljande avsnitt följer avgränsningar och operationalisering av syftet. Därefter beskriver vi den teoretiska bas vi använt oss av under arbetet med denna framställning. På det följer en beskrivning av det angreppssätt vi valt att använda för att svara på frågeställningen. I detta avsnitt klargör vi även hur vi praktiskt gått tillväga när vi genomfört vår studie. Därefter följer själva studien med en beskrivning av förlaget och dess verksamhet. Detta följs sedan av ett analysavsnitt där betjäninganskostnaderna granskas. Avslutningsvis presenteras slutsatser från studien, rekommendationer till förlaget och förslag till vidare forskning.

¹ Här definierad som Intäkter (efter rabatter) – Produktionskostnader (framräknade i enlighet med *Activity-Based Costing*).

2 AVGRÄNSNING OCH OPERATIONALISERING AV SYFTE

För att undersöka förlagets nettomarginal behövs en kartläggning av vad förlagets produkter kostar att producera samt data över produkternas försäljning. I förhållande till betjäningsskostnader är detta ett väl utforskat område och vi har därför valt att fokusera helt på förlagets betjäningsskostnader. I samråd med förlagets VD har vi därtill valt att studera kundgrupper (distributionskanaler) snarare än enskilda kunder. Skälen är flera, dels arbetar förlaget själva med denna typ av indelning och dels uppvisar kunderna en väsentlig homogenitet inom grupperna men en väsentlig heterogenitet i grupperna emellan. Exempel på faktorer som varierar mellan grupperna men ser likartade ut inom dem är returrätt, rabatter och köpmönster. Från fallföretagets perspektiv är det därtill mindre känsligt konkurrensmässigt sett att vi i framställningen behandlar distributionskanaler än enskilda kunder.

Vår operationalisering av syftet i form av en frågeställning är:

Hur skiljer sig kostnaderna för att betjäna förlagets olika distributionskanaler åt?

Vi har valt att studera räkenskapsåret 2008, vilket är det senaste fullständigt avslutade räkenskapsåret. Det är med andra ord den mest aktuella period vi haft möjlighet att studera givet att ett komplett räkenskapsår ska studeras, något vi ansett lämpligt eftersom betjäningsskostnader sannolikt inte är jämnt fördelade över året. Äldre data vore mindre lämpligt med tanke på den omvälvning bok- och förläggarbranschen just nu genomgår och data för andra perioder än räkenskapsåret vore mindre användbart för fallföretaget.

Vi har även, på grund av tidsaspekter och uppsatsens omfång, valt att avgränsa antalet distributionskanaler som studeras till fyra stycken. Kanaler som studeras har valts ut i dialog med förlagsledningen och faktorer som spelat in i valet av kanaler har inkluderat omsättning, antal kunder och tillväxttakt. De fyra distributionskanaler som valdes är:

- *Bokhandel*
- *Varuhus*
- *Bokklubb*
- *Internetbokhandel*

Utöver dessa kanaler distribuerar förlaget även sina böcker via grossister, bibliotek m.m.

Slutligen ska nämnas att förlaget godkände studien och lovade att bidra med data och intervjuer i utbyte mot att organisationen och dess kunder, av konkurrensmässiga skäl, anonymiserades.

3 ABC I PRAKTIKEN OCH DESS NYTTA VID KUNDLÖNSAMHETSANALYS

Kundlönsamhet och analysen av densamma är, som nämnts ovan, ett relativt utforskat område inom ekonomistyrningsforskning. Detta kan tyckas förvånande eftersom en väl genomförd kundlönsamhetsanalys ger förutsättningar för att fatta välgrundade beslut för hur befintliga resurser i företag ska användas. En sådan analys kräver en korrekt uppskattning av kundernas resursutnyttjande. För att mäta respektive kunds resursutnyttjande har flertalet forskare förespråkat och använt *Activity-Based Costing* (ABC) varför en beskrivning av dess framväxt och utförande återges härnäst (Se exempelvis Howell och Soucy 1990 och Kaplan 1989).

3.1 Framväxten av ABC

Lönsamhetsbedömning, i allmänhet, har sedan slutet på 1980-talet varit föremål för en livlig debatt. Diskussionerna tog fart i och med att Johnson och Kaplan (1987) publicerade boken *"Relevance Lost – The Rise and Fall of Management Accounting"*. Budskapet var hårt och rättframt. De kalkylmodeller som användes vid tiden för bokens utgivning, och fortfarande används i många företag världen över, försåg inte företagens ledare med den information de behövde för att fatta goda ekonomiska beslut. Den producerade informationen beskrevs av Johnson och Kaplan som för sen, aggregerad och snedvriden för att vara relevant i planerings- och styrningsarbetet (Johnson och Kaplan 1987). De traditionella kalkylmodellerna tjänade inte lönsamhetsbedömningen och ekonomistyrningen på ett lika tillfredställande sätt som de tidigare gjort. Några industriföretag och konsultbyråer hade redan tidigare uppmärksammat de traditionella kalkylsystemens brister och börjat utveckla ABC-liknande kalkylsystem. Tekniken, som sedermera kodifierades av Cooper, inriktar sig på fördelningen av organisationers omkostnader medan direkta kostnader knyts direkt till kostnadsobjekten i likhet med mer traditionella kalkylmodeller, exempelvis självkostnadskalkylen (Johnson 1992).

3.2 ABC och dess utförande

ABC-tekniken och dess logik bygger på att resurser förbrukas när aktiviteter utförs. Det finns således ett orsakssamband mellan att någonting utförs och att företaget drar på sig kostnader. I ett

första steg knyts resursåtgången till diverse aktiviteter som utförs i företaget. För att sedan knyta resurserna till kostnadsobjekten söker företagen identifiera i vilken mån kostnadsobjekten utnyttjar respektive aktivitet. För att bestämma utnyttjandet identifieras så kallade kostnadsdrivare för varje aktivitet, det vill säga något som får kostnaden för aktiviteten att öka och som dessutom går att kvantifiera och mäta. Kostnadsobjekten belastas därefter med kostnaden för den andel av aktiviteten de utnyttjat (Bergstrand 2003). Det hela återges schematiskt i figur 1.



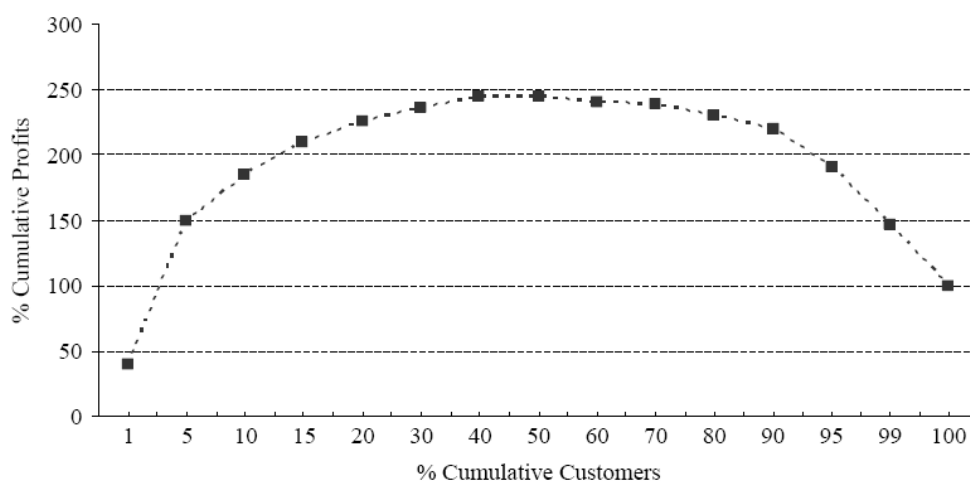
Figur 1. ABC-teknikens knytande av resurser till kostnadsobjekt via aktiviteter.

Ambitionen inom ABC är inte att fördela ut samtliga kostnader, till skillnad från traditionella kalkylmetoder, utan endast kostnader som kan spåras till kostnadsobjekten. Tekniken lämnar således en del av kostnaderna ofördelade, något användaren måste bära med sig vid analys av resultaten (Kaplan och Atkinson 1998).

I en organisation utförs en rad aktiviteter, alla med olika syften. Vissa har en klar koppling till kunder, andra till produkter medan andra inte har någon direkt koppling till någon av dessa men likväl kan vara nödvändiga för att organisationen ska fungera. Den sistnämnda gruppen av aktiviteter kallas *business-sustaining activities*. Exempel är kostnader för bokföring och allmän företagsledning. Individuella produkter eller kunder ska inte lastas för dessa kostnader och de fördelas därför inte ut till dessa kostnadsobjekt även om organisationen som helhet måste få täckning för dem i slutändan. Vidare finns aktiviteter som syftar till att möjliggöra produktion av produkter och tjänster, så kallade *product-sustaining activities*. Exempel är upprättandet av produktspecifikationer och underhållsarbete. Här är sambandet med produkterna klarare och kostnaderna för dessa aktiviteter knyts till de producerade produkterna vilket i sin tur kan komma att påverka prissättningen av produkterna. På det sättet knyts kostnaderna till kunden som köper produkten. Till sist har vi *customer-sustaining activities* som möjliggör försäljning till individuella kunder, exempelvis analys av kunders köpmönster och generell kundsupport. I likhet med *product-sustaining activities* är kopplingen till kostnadsobjektet, den individuella kunden, klarare och kostnaden för aktiviteten ska bäras av kunderna som utnyttjar densamma (Kaplan och Atkinson 1998).

3.3 ABC och kundlönsamhetsanalys

Initialt användes ABC främst för att mäta produkters lönsamhet men med tiden kom exempel på när tekniken använts för att förbättra lönsamhetsbedömningen på kundnivå (Howell och Soucy 1990). Kaplans (1989) studie av svenska Kanthal var banbrytande på området. Författaren påvisade ett mönster, kallat *whale curve*, för företagets ackumulerade vinster per kund, se figur 2. I Kanthals fall stod 20 procent av kunderna för 225 procent av vinsterna medan försäljning till resterande kunder antingen lämnade vinsterna oförändrade eller orsakade förluster vilket drog ner den totala vinsten. Två av de tre största kunderna i försäljningsvolym visade sig vara bland de mest olönsamma kunderna för Kanthal och hade stor del i att 125 procent av vinstminskningen orsakades av 10 procent av kunderna. Cooper och Kaplan (1991) noterade att detta är naturligt eftersom endast stora kunder har potential att orsaka stora förluster. Det ska mycket till för att en organisation ska förlora stora belopp på enstaka småkunder. Senare studier har påvisat liknande resultat, det vill säga att en liten del av kunderna står för en stor del av vinsten, vilket återges i tabell 1, och att kunder med stora inköpsvolymmer kan orsaka kännbara förluster (Foster m.fl. 1996, Guerreiro m.fl. 2008 och Triest 2005).



Figur 2. Kanthals *whale curve*. Källa: Kaplan (1989) s. 13.

Kundlönsamhet i olika distributionskanaler har studerats av Guerreiro m.fl. (2008). Författarna lyckades i sin studie av ett brasilianskt livsmedelsföretag visa att kunder i olika kanaler betar sig olika och att dessa variationer i beteende orsakade stora skillnader i kundlönsamheten, något som inte fångades upp i traditionella lönsamhetskalkyler. Bland annat visade de att en kanal som stod för ca åtta procent av omsättningen genererade mer än en tredjedel av den slutgiltiga vinsten. Triest

(2005) visade hur större kunder bidrar mer till den totala lönsamheten genom mer effektiva beställningsmönster, vilket i sig mer än väl kompenserade för den extra support dessa kunder åtnjöt eller krävde. Större kunder visade sig således bidra mer till den totala lönsamheten genom större försäljningsvolymen och bättre marginaler än de mindre kunderna.

<i>Fallstudie</i>	<i>Ackumulerade vinster</i>	<i>Ackumulerade kunder</i>
Kanthal (Kaplan 1989)	225 %	20 %
Blue ridge (Foster m.fl. 1996)	67 %	0,8 %
Storbacka (Tрист 2005)	90 %	5 %
Brazilian food business (Guerreiro m.fl. 2008)	80 %	6 %

Tabell 1. Kunders andel av totala vinster. *Källa:* Guerreiro m.fl. (2008) s. 404.

3.4 Betjäningsskostnader

Termen *Cost-to-Serve* har använts flitigt av olika forskare för att beskriva kostnaderna för att betjäna kunder (Se exempelvis Kaplan 1989, Kaplan och Atkinson 1998 och Braithwaite och Samakh 1998). Andra uttryck som använts med liknande innebörd är *customer service costs* och *marketing and logistics costs* (Hansen och Mowen 1999 och Stapleton m.fl. 2004). Kaplan och Atkinson (1998) har identifierat ett flertal parametrar som vanligen särskiljer kunder som är dyra att betjäna från de som är relativt sett billiga att betjäna, vilket återges i tabell 2.

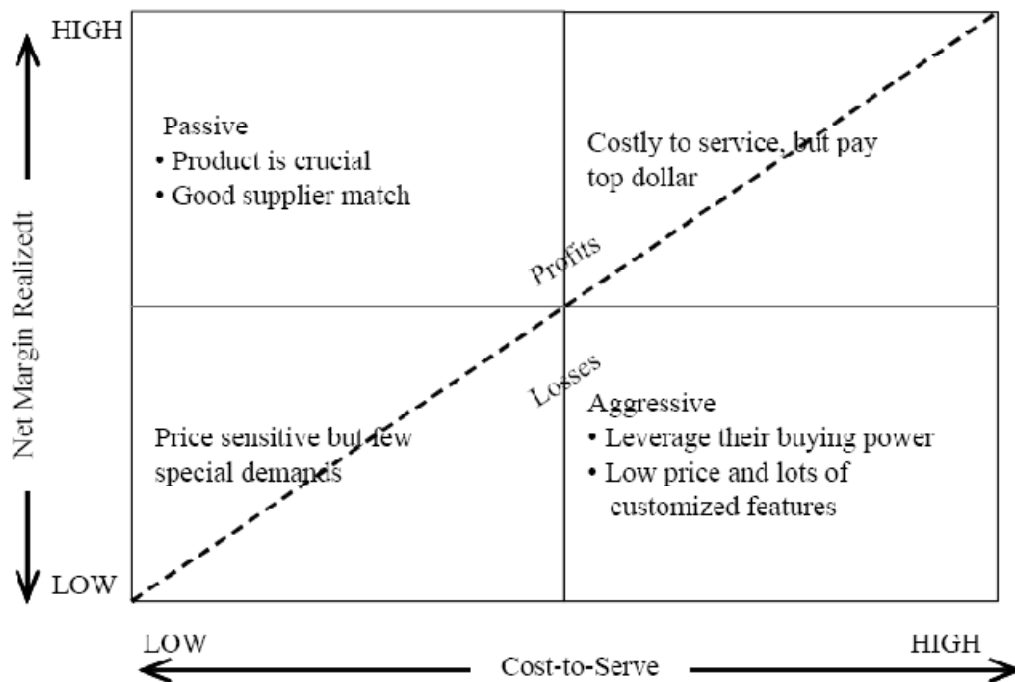
High Cost-to-Serve Customers	Low Cost-to-Serve Customers
• Order custom products • Small order quantities • Unpredictable order arrivals • Customized delivery • Change delivery requirements • Manual processing • Large amounts of pre-sales support • Large amounts of post-sales support • Require company to hold inventory • Pay slowly	• Order standard products • High order quantities • Predictable order arrivals • Standard delivery • Low changes in delivery requirements • Electronic processing • Little to no pre-sales support • No post-sales support • Replenish as produced • Pay on time

Tabell 2. Kunders beteende och påverkan på CTS. *Källa:* Kaplan och Atkinson (1998) s. 159.

Guerreiro m.fl. (2008) definierar CTS som kostnaden för administration, marknadsföring, försäljning och distribution direkt relaterade till betjäning av individuella kunder där kostnaderna mäts med hjälp av ABC, en definition vi väljer att ansluta oss till.

Shapiro m.fl. (1987) har illustrerat i en enkel 2 x 2 matris att företag kan åtnjuta lönsamma kunder på olika sätt, här återges Kaplan och Atkinsons (1998) bearbetning av denna matris i figur 3.

Ett företags kunder klassificeras utifrån nettomarginal² och CTS där de mest lönsamma kunderna är de som hamnar ovanför diagonalen i matrisen. Kundernas lönsamhet är här beroende av den marginal företaget har på produkterna eller tjänsterna som respektive kund köper och kostnaden för att betjäna varje enskild kund. Marginalen fångar upp vilken typ av produkt eller tjänst kunden köper, det vill säga om kunden köper i huvudsak låg- eller högmarginalprodukter, och kundens rabatter. Betjäningarkostnaden, fångar upp hur mycket resurser som åtgår för att ge kunden erforderlig service (Shapiro m.fl. 1987 och Kaplan och Atkinson 1998).



Figur 3. Lönsamhetsklassificering av kunder utifrån nettomarginal och CTS. *Källa:* Kaplan och Atkinson (1998) s. 159.

3.4.1 Senare utvecklingar av ABC

ABC kan förefalla enkelt att genomföra. I praktiken är det dock en övermäktig uppgift för många, speciellt i stora företag med många aktiviteter och kostnadsdrivare. Där blir administrationen av systemet snabbt tidsödande och kostsamt och ibland så invecklat att inte ens specialdesignad programvara klarar av de till synes ändlösa beräkningarna som krävs (Kaplan och Anderson 2004). Med anledning av detta introducerade Kaplan och Anderson (2004) en vidareutveckling av ABC-tekniken, kallad *Time-driven ABC*, där företagsledningen direkt uppskattar resursåtgången för varje

² Intäkter med avdrag för eventuella rabatter och produktionskostnader utifrån en ABC-kalkyl.

transaktion, produkt eller kund istället för att knyta resurskostnaden till aktiviteter och därefter till produkter och kunder. Först uppskattas kostnaden per tidsenhet för den praktiska kapaciteten som finns tillgänglig. När detta är gjort görs en uppskattning av hur lång tid det tar att utföra de identifierade aktiviteterna. Tiderna multipliceras sedan med tidsenhetskostnaden för att erhålla kostnaden att genomföra varje aktivitet en gång³.

3.5 Kritik mot ABC

Som nämnts ovan förespråkar flertalet forskare användningen av ABC vid mätningen av betjäningarkostnader för kunder. Johnson (1992) hävdar dock att konceptet ABC är överskattat och varnar för att ABC-informationen kan vilseleda företag och försämra deras konkurrenskraft. Författaren menar att om ABC-analysen exempelvis visar att frekventa leveranser av små order är mindre lönsamma än större, mindre frekventa, leveranser kan företaget komma att försöka övertala kunderna att beställa stora partier framför små. Givet att kunden verkligen vill ha små, frekventa leveranser och en konkurrent är villig att möta dessa krav finns risken att företaget släpper kunden till konkurrenten. Smith and Dikolli (1995) påpekar dock att Johnsons resonemang bygger på att företagen *de facto* låter kunder gå. Dessa författare menar att företag mycket väl kan tänka sig att behålla kunder som utifrån en ABC-analys framstår som olönsamma eftersom de kan generera andra fördelar. Smith and Dikolli hänvisar till en studie av Kaplan (1992) där denne identifierar tre typer av potentiellt olönsamma kunder som en organisation kan ha intresse av att behålla:

- *Nya och växande kunder med utsikter att bli lönsamma i framtiden.*
- *Kunder som hjälper organisationen att utvecklas kvalitativt.*
- *Kunder som är marknadsledande på sitt område.*

Det nyss nämnda implicerar att en ABC-analys behöver kompletteras med andra analyser för att avgöra vilka kunder som är nyttiga för organisationen. Att företag använder olika kalkyleringsmetoder för olika typer av kunder, och även gör kompletterande analyser i de fall en första analys visar på olönsamhet, har också bekräftats av Lind och Strömsten (2006). En ABC-analys är således inte det enda som krävs för en fullständig kundlönsamhetsanalys eftersom den inte

³ Säg att det är 30 arbetare på en arbetsplats, alla arbetar 40 timmar i veckan vilket ger en kapacitet på 1200 timmar. Med 600 000 i omkostnader att fördela blir således kostnaden per timme 500, eller 8,33 i minuten. Exempelvis skulle en aktivitet som tar 3 minuter att utföra här kosta $8,33 \cdot 3 = 25$ medan en aktivitet på 15 minuter skulle kosta $8,33 \cdot 15 = 125$.

fångar upp alla lönsamhetsaspekter. Den ger dock en bild av lönsamheten och utgör på så vis ett underlag för vidare diskussion och analys med syfte att motivera varför en organisation fortsätter att betjäna kunder som enligt en ABC-analys framstår som mindre lönsamma.

4 METODBESKRIVNING

Vi har valt fallstudie som studiemetod, ett val som föll sig naturligt med tanke på den undersökningsfråga vi valt att besvara. Vidare har vi valt att använda oss av ABC för att bestämma kundernas resursutnyttjande. Här finns alternativ såsom självkostnadskalkyl, bidragskalkyl och livscykelanalys. Både självkostnadskalkyl och bidragskalkyl är främst produktinriktade och därmed inte helt tillämpliga på vår frågeställning. Livscykelanalys kan inriktas på kunder men kräver att bedömningar görs om den framtida utvecklingen, något som faller utanför ramarna för vår frågeställning och därmed också denna framställning.

Vår studie är kvalitativ. Vi har använt ett explikativt abduktivt angreppssätt där vi försöker förklara och förstå fallet i sitt sammanhang utan att vara bundna av vissa explicita variabler. De variabler som används tillåts istället växa fram och förändras under arbetets gång. Frågeställningen kan liknas vid en gåta som vi försöker att besvara. Ovanstående metodik tillåter oss då att pröva oss fram och stegvis, i ljuset av ny information, föra oss närmare svaret på gåtan (Johansson 2002).

4.1 Validitet och reliabilitet

Innan vi beskriver hur vår studie gått till i praktiken är det på sin plats att introducera begreppen validitet och reliabilitet. Inom kvantitativ forskning kan studiens validitet översiktligt beskrivas som hur väl författarna mäter det de avser att mäta och reliabilitet som noggrannheten i denna mätning (Ryan m.fl. 2002). En vanlig liknelse för att underlätta förståelsen av dessa begrepp är att använda sig av en piltavla. Validitet kan då sägas vara hur nära mitten pilkastaren träffar och reliabilitet hur väl samlade pilarna är på tavlan. Hög reliabilitet men låg validitet (väl samlad träffbild, men inte centrerad på tavlan) är alltså möjligt, men inte det omvända eftersom hög validitet förutsätter hög reliabilitet (en väl centrerad träffbild måste också vara väl samlad kring mitten på tavlan). I en kvalitativ studie får begreppen validitet och reliabilitet användas på ett annat vis. Vanligtvis används begreppen kontextuell validitet och processuell reliabilitet. Kontextuell validitet rör trovärdighet vid beskrivning av det enskilda fallet. För att stärka validiteten i detta avseende rekommenderas bland annat triangulering av data och granskning av författarnas tolkning av data (Ryan m.fl. 2002). Med triangulering avses att olika datakällor kontrolleras mot varandra.

Processuell reliabilitet rör processen för insamling av studiens data. Hög processuell reliabilitet uppnås exempelvis genom en tydlig forskningsfråga och att insamling av data är väldokumenterad. Det ska vara möjligt att i efterhand härleda vad författarna gjort för att nå de resultat som presenteras. Eftersträvansvärt är hög validitet och hög reliabilitet (Ryan m.fl. 2002).

4.2 Arbetsprocess

Arbetsprocessen inleddes med allmänna intervjuer, observation och granskning av förlagets kostnadsposter för att få en förståelse för verksamheten. Baserat på den inledande datainsamlingen identifierades betjäningsaktiviteter gentemot kunderna. Stor vikt lades vid att förstå vad som låg bakom kostnadsposter i förlagets räkenskaper. Vi klassificerade kostnadsposter utifrån om de orsakades direkt av kund eller inte. Klassificeringarna stämades av med förlagets personal för att säkerställa att vi inte misstolkat några kostnadsposter. Kostnader som direkt orsakades av kund kopplades till någon av de identifierade aktiviteterna eller föranledde att en ny aktivitet lades till i vår excelmodell. Utifrån excelmodellen kunde vi sedan identifiera vilken information vi saknade för att färdigställa modellen. Detta informationsbehov låg till grund för fortsatt datainsamling i form av ytterligare intervjuer, granskning av avtal och räkenskapsinformation. Vartefter vi fyllde modellen med data uppstod nya luckor och informationsbehov vilket föranledde ytterligare datainsamling till det att modellen var komplett. Triangulering har gjorts löpande genom att jämföra information från intervjuer med egna observationer och förlagets räkenskapsinformation.

4.3 Datainsamling

4.3.1 Intervjuer

Huvuddelen av studiens data är inhämtat på två olika sätt, semistrukturerade intervjuer och data från förlagets datasystem. Intervjuerna genomfördes med utvald personal på förlaget och företrädare för förlagets koncerninterna samarbetspartners. Semistrukturerade intervjuer valdes för att fånga upp utvecklingar och information som vi annars riskerat att missa med strukturerade intervjuer. Studien har således varit iterativ där information från en intervju påverkat och utvecklat de frågor som ställts under nästa intervju, vilket ligger i linje med en abduktiv ansats. För att skapa konsistens i de värden som används som indata i vår modell har ett antal grundfrågor varit oförändrade för samtliga intervjuade med en koppling till förlagets kunder. Dessa frågor behandlar den anställdes tidsfördelning och arbete med förlagets kunder (se bilaga 1).

Delar av vår modell bygger på uppskattningar från förlagets anställda av den tid de lägger ner på att betjäna vissa kunder. Här finns en risk att de anställda ger svar exempelvis enligt den tid de anser att de *borde* lägga på en viss kund istället för faktisk tid, validiteten riskerar således att bli lidande. Därtill föreligger en risk i att den anställde inte klarar av att vid upprepade förfrågningar generera konsekventa uppskattningar av sin tidsfördelning. För att komma till rätta med detta har vi i våra intervjuer återkommit till vissa kärnpunkter flera gånger för att se om den intervjuade förmår att svara konsekvent. Eftersom tidsfördelningen är en viktig komponent i vår modell har vi därtill delat ut ett papper där den intervjuade ett par veckor efter intervjun ombetts att skriftligen uppskatta sin tidsfördelning per kanal och kund. Genom denna triangulering har en viss diskrepans mellan uppgifterna kunnat uppvisas, men några större avvikelser förekom inte vilket får anses vara ett gott betyg till såväl validiteten som reliabiliteten.

Samtliga intervjuer har, efter medgivande från den intervjuade, spelats in för att ge oss möjlighet att i efterhand återkomma till exakt vad som sades. För att stärka den kontextuella validiteten i framställningen har utvalda personer på förlaget granskat den beskrivning som återges nedan av förlaget och dess verksamhet.

4.3.2 Förlagets datasystem, kundavtal och övrig räkenskapsinformation

En stor del av de rådata som används i vår modell har inhämtats genom förlagets egna datasystem. Exempelvis data över försäljning och hur försäljningen fördelat sig mellan kunder och titlar. När det stod klart i vilken utsträckning vi behövde data från förlagets interna datasystem ordnade förlaget med en egen terminal så att vi själva, på plats i förlagets lokaler, kunde inhämta de data vi behövde för studien. Därtill har data från förlagets räkenskapsarkiv inhämtats manuellt, främst fakturainformation. Vidare har förlagets avtal med vissa utvalda kunder granskats för att öka förståelsen för den allmänna kontraktsstrukturen i de olika kanalerna.

Vi har i denna framställning utgått ifrån att de data vi funnit i företagets interna system är korrekta och under arbetets gång har vi inte funnit anledning att tvivla på riktigheten i dessa uppgifter. Koncernens räkenskaper och rutiner har även granskats och godkänts av revisorer vilket torde borge för riktigheten i den information vi tillgodogjort oss från det interna datasystemet. Reliabiliteten i dessa data bedöms därmed vara god och vi finner ingen anledning att betvivla validiteten i detta avseende.

4.3.3 Observation

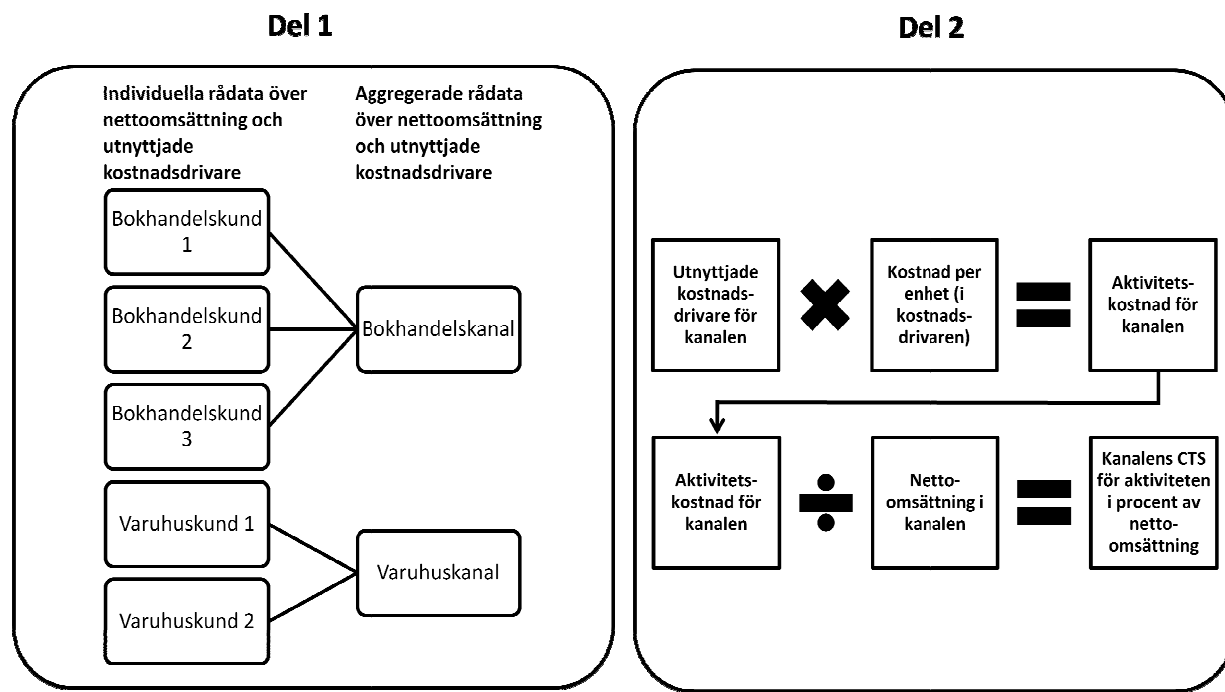
Vi har följt förlagsmedarbetarnas arbete på plats, så kallad direkt observation, för att själva försöka bilda oss en uppfattning om verksamheten (Ryan m.fl. 2008). Under denna tid skedde åtskilliga informella intervjuer och spontana samtal med förlagets personal. Dessa informella intervjuer gav god förståelse för förlagets verksamhet och god kontakt med förlagets personal. Det är möjligt att vi, genom att spendera tid hos förlaget på en informell nivå, blivit mindre kritiskt inställda till förlaget och dess sätt att sköta sin verksamhet än vi skulle varit vid endast formella intervjuer. Med tanke på uppsatsens syfte bedömer vi dock att denna effekt är försumbar. Vår uppgift har inte i huvudsak varit att kritisera företagets verksamhet utan studera hur den faktiskt ser ut. Sett till kontextuell validitet och processuell reliabilitet borde observationerna verka positivt.

4.4 Modell

Datainsamlandet genererade rådata och fördelningsgrunder till den excelmodell vi använt för att fördela ut betjäningsekostnader mellan kanaler. Rådata har samlats in för individuella kunder och sedan aggregerats i modellen för att erhålla data på kanalnivå. Modellen bygger därefter uteslutande på beräkningar och formler som refererar till de rådata som fyllts i. Observera att med rådata avses data över intäkter, orderrader, vikter, antal exemplar och liknande för individuella kunder. Vi har inte använt någon form av nyckeltal eller aggregerade data från fallföretaget i vår modell. Samtliga uppgifter är framräknade från förlagets grunddata för att säkerställa kontroll över modellens ingående värden. Schematiskt sammanfattas modellen i figur 4.

I och med att vi fyllt i stora mängder rådata manuellt i modellen uppstår en risk för felaktigt inmatade värden. För att minimera risken för denna typ av fel har aggregerade data i modellen jämförts med aggregerade data från förlagets datasystem i de fall där detta varit möjligt. Vid modellens färdigställande fanns inga diskrepanser mellan de aggregerade värdena i modellen och de data som finns i företagets interna system. En del rådata i modellen har dock inhämtats från exempelvis fakturor och inte funnits tillgänglig direkt i datasystemen. Sålunda har vi inte kunnat stämma av aggregerade rådata i modellen på samma vis som ovan. I dessa fall har vi istället dubbelkollat ifyllda värden mot de underlag vi använt oss utav. Vidare har de totala kostnader som fördelats i modellen jämförts med förlagets totala kostnader för respektive aktivitet under året. Sammantaget torde detta borga för en god reliabilitet i modellens ingångsvärden. Validiteten bedöms även den vara god eftersom datainsamlingen gett oss de data vi behövde för en komplett modell över betjäningsekostnaderna. Vi har därtill, för att stärka validiteten, lagt stor vikt vid att

rensa rådata för störande poster. Exempelvis har rådata över orderrader rensats för order som inte gått via förlagets distributionspartner när kostnaderna för distributionstjänsterna fördelats ut på kunderna.



Figur 4. Schematisk beskrivning av modell. I del 1 har rådata, som inhämtats från intervjuer och förlagets datasystem m.m., över utnyttjade kostnadsdrivare och nettoomsättning fyllts i för individuella kunder och aggregerats till kanalnivå. I del 2 har aggregerade rådata över utnyttjade kostnadsdrivare för kanalen multiplicerats med enhetskostnaden för varje utnyttjad kostnadsdrivare vilket gett aktivitetskostnaden för kanalen. Denna kostnad har delats med kanalens nettoomsättning för att erhålla betjäningsskostnaden i procent av nettoomsättningen för varje aktivitet.

5 FALLFÖRETAGET⁴

Fallföretaget är som nämndes i inledningen ett bokförlag verksamt på den svenska marknaden. Förlaget är en del av en större koncern och grundades under första halvan av 1900-talet. Idag har förlaget en bred utgivning av titlar och når flera olika kundgrupper. Fokus i utgivningen ligger på facklitteratur och illustrerade böcker. Försäljning sker via traditionell bokhandel, internetbokhandel, varuhus, bokklubbar och ett flertal andra kanaler. I denna framställning kommer endast de fyra ovan nämnda kanalerna behandlas.

På senare år har förlaget expanderat kraftigt i både försäljningsvolym och antalet utgivna titlar. Förlaget ger i dagsläget ut ett 100-tal titlar per år. Förlaget har historiskt haft god lönsamhet och inte sett sig nödgade att utreda lönsamheten närmare. Ökat lönsamhetsfokus i branschen har dock väckt intresset för att utreda lönsamheten mer i detalj.

5.1 Förlagets organisation

Förlaget har runt 25 anställda där huvuddelen arbetar redaktionellt med framtagandet av nya böcker. Produktionsavdelningen har två anställda som ansvarar för att böckerna trycks. All fysisk produktion läggs ut på externa samarbetspartners. Produktionsavdelningen får därmed en mer samordnande roll än i många andra organisationer. Införsäljning och marknadsföring sköts av tre anställda på marknadsavdelningen och två fältsäljare. Fältsäljarna delas med andra förlag inom koncernen och är således inte anställda av förlaget. Distribution, kundtjänst och administration av kundorder, fakturering etc. handhas av två andra företag inom koncernen. Ett har ansvar för distribution och lagerhantering och ett annat har ansvar för kundtjänst, orderregistrering och dylikt. Förlaget har dock en mindre ekonomi- och administrationsavdelning som handhar bokföring, löneadministration m.m.

Det är endast marknadsavdelningen, fältsäljarna och förlagets två koncerninterna samarbetspartners som har direktkontakt med förlagets kunder. Övriga avdelningar har endast i undantagsfall kontakt med kund. Innan vi kommer in på beskrivningen av de kundrelaterade funktionerna ämnar vi ge en översiktlig bild av hur processen för att ta fram en bok ser ut.

⁴ Avsnittet baseras i sin helhet på intervjuer med VD, marknadschef, ekonomichef, redaktör, produktionschef, innesäljare/marknadsassistent, innesäljare, koncernintern distributionschef, koncernintern kundtjänst- och säljstödschef, controller kundtjänstpartner och controller huvudkontor.

5.2 En bok blir till

Arbetet inleds med en idé till bok. Idén kommer vanligen från en extern författare eller någon anställd på förlaget. Kommer en författare med idén får förlaget antingen ett utkast till manus eller ett synopsis. Vid behov kan förlaget begära ett eller flera provkapitel. Uppstår idén internt kontrakteras en författare för att skriva ihop ett manus efter idén. När idén godkänts lägger produktionsavdelningen upp en tidsplan som innefattar när manus, omslag, tryck etc. ska vara klart.

En redaktör utses till projektledare för boken och börjar bearbeta författarens manus. Alla betydande ändringar av boken och formgivningen stäms av med författaren. Denne måste i slutändan godkänna verket i sin helhet eftersom författaren har upphovsrätt till verket. Det innebär att det blir en iterativ process där redaktören skickar ändringar till författaren och vice versa, detta pågår tills bägge parter är nöjda med resultatet. Redaktören tar även fram och ser över eventuella bilder, förbereder omslag tillsammans med formgivare, skriver baksidestext till boken och säljtext till förlagets säljkatalog.

När redaktören är klar med sitt arbete skickas manuset på korrekturläsning. Förlaget använder timanställda korrekturläsare som lämnar förslag på ändringar till redaktören. Boken lämnas sedan till så kallad repro, en digital bearbetning av boken som krävs för att den sedermera ska kunna tryckas. Den bearbetade versionen granskas sedan åter av redaktörerna för att säkerställa att den överensstämmer med den version som lämnades till repro. Boken lämnas sedan till det tryckeri produktionschefen kontrakterat för produktionen. Tryckeriet gör en provtryckning som granskas av redaktör och produktionsavdelning för att säkerställa kvalitén på trycket. Tryckeriet trycker därefter boken och levererar vanligen till förlagets distributionspartner som handhar förlagets lager.

5.3 Kundrelaterade funktioner

5.3.1 Marknadsavdelning

Processen från idé till det att boken finns i lager tar vanligen mellan ett till ett och ett halvt år. Införsäljningen av boken startar mitt under den här processen, vanligen sex till tio månader innan boken kommer ut. Marknadsfunktionen finns dock med redan när det bestäms vilka böcker som ska tryckas eftersom de dagligen har kontakt med förlagets kunder och därmed har en känsla för vad som efterfrågas. Marknadsavdelningen har även inflytande över hur stora upplagor förlaget ska trycka. Förlaget sätter vanligen upplagan innan den totala orderingången är känd. Justeringar av originalupplagan, innan den går i tryck, görs sedan löpande vartefter prognoserna för orderingången

ändras. Det händer att förlaget trycker upp böcker på beställning från kund men det handlar då uteslutande om så kallade tilltryck. Ett tilltryck är en upplaga som trycks på beställning från en specifik kund, ibland med ensamrätt på boken under en viss tid, eller från ett eller flera kundsegment när originalupplagan sålt slut. Det rör sig vanligen om större beställningar och uteslutande om böcker som förlaget tryckt tidigare.

Marknadsavdelningen utgörs av tre personer, en marknadschef och två innesäljare. En innesäljare är heltidsanställd säljare medan den andre har en halvtidstjänst som säljare och en halvtidstjänst som marknadsassistent, vilket innebär mer administrativt arbete med order samt mässplanering, diverse utskick av pressreleaser etc. Utöver dessa tre har förlaget, som nämnts ovan, tillgång till två av koncernen anställda fältsäljare vilka vi återkommer till nedan.

Generell marknadsföring, PR och avtalsförhandlingar sköts av marknadschefen. Innesäljare och koncernens fältsäljare genererar sedan försäljning utifrån avtalens ramar. De större kunderna har ansvarsmässigt fördelats mellan de två innesäljarna. Innesäljarnas huvudsakliga arbetsuppgift är att sköta försäljning och kundvård men arbetet innebär även en del förberedande arbete av säljlistor och säljkataloger där förlagets böcker presenteras. Säljarbetet är proaktivt och mycket tid går åt till att påminna kunderna om förlagets existens och förmå kunderna att marknadsföra förlagets böcker till sina kunder. En annan del i säljarbetet är förberedelserna inför de säljmöten som hålls med kunderna. Inför dessa möten går innesäljarna igenom vad kunderna har köpt tidigare, hur mycket de köpt, vilka böcker ur sortimentet de kan tänkas vilja köpa nu o.s.v. Vanligen ägnas en halv arbetsdag till förberedelser inför varje möte. Ett kundmöte varar sedan vanligen mellan en och två timmar.

5.3.2 Koncernintern distributionspartner

Färdigproducerade böcker levereras, som nämnts ovan, till förlagets koncerninterna distributionspartner som handhar förlagets lager och packning av order till kund. Olika speditörer ombesörjer sedan transport till kund och kunden betalar vanligtvis för transporten. Vissa kunder, främst större varuhus, köper dock böckerna fraktfritt och transportkostnaderna vidaredebiteras då från distributionspartnern till förlaget. Vanligen går alla böcker via distributionspartnern men vid större leveranser förekommer det att böcker körs direkt från tryckeriet till kund. Distributionspartnern sköter vidare hantering av returer och fakturering av kund.

Lejonparten av de kostnader som distributionspartnern debiterar förlaget rör lagerhantering och orderpackning. Ambitionen med debiteringssystemet har varit och är att ta betalt för det som

orsakar kostnader hos distributionspartnern. Tarifferna i debiteringssystemet ändrades för att bättre spegla kostnaderna för hanteringen i månadsskiftet april-maj 2008. I samband med detta flyttades även kundtjänstfunktionen, något distributionspartnern tidigare hanterat, till ett annat företag inom koncernen.

Lagerhanteringen debiteras på basis av antal inleveranser, titlar och pallar som hålls i lager. Kostnader för orderpackning och distribution debiteras på basis av den vikt, antal exemplar och antal orderrader som packas. Detta eftersom högre vikt och fler exemplar gör att det tar längre tid att packa en order. Fler orderrader kan påverka tiden det tar att packa en order på två olika sätt. Antingen betyder det att fler titlar ska packas eller att en titel ska skickas till olika leveransadresser, det vill säga att personalen antingen måste hämta böcker på flera olika platser på lagret eller packa flera olika försändelser.

En annan post som debiteras förlaget är kostnader för returhantering. I likhet med kostnader för orderpackning debiteras detta utifrån antal exemplar och antal orderrader i en retur, logiken vid debiteringen är densamma som för orderpackningen.

5.3.3 Koncernintern kundtjänstpartner

Kundtjänstfunktionen, som även inbegriper en säljstödsfunktion, ombesörjdes som nämnts av förlagets distributionspartner fram till maj 2008 men ligger numera på ett annat företag inom koncernen. Det är således denna kundtjänstpartner som numera handhar förlagets direktkontakt med kunder gällande registrering av order och övrig kundtjänst. Precis som distributionspartnern används kundtjänstpartnern gemensamt av flera förlag inom koncernen. Det är således inte enbart förlaget som står i fokus i den här framställningen som drar nytta av, och betalar för, kundtjänstfunktionens tjänster.

De anställda på kundtjänstavdelningen lägger en hel del tid till att svara på frågor, över telefon, från återförsäljare och konsumenter. Orderregistreringen sker vanligen elektroniskt och orsakar inget merarbete för kundtjänst så länge som kundens allmänna villkor och rabatter är korrekt inlagda i systemet. En del order kommer dock på fax, e-post eller läggs direkt över telefon och måste då registreras manuellt. Hur mycket merarbete detta medför avgörs vanligen av antal orderrader i beställningen, antalet böcker i varje orderrad påverkar inte arbetsbördan. Det förekommer att order tar omvägen via förlagets marknadsavdelning innan de registreras hos kundtjänstpartnern men marknadsavdelningens arbete med ordern är ytterst begränsat, vanligtvis rör

det sig om en snabb kontroll innan ordern vidarebefordras till kundtjänstpartnern. Upplägget används vid större order från kunder med mindre frekventa beställningar.

Även returregistrering sker hos kundtjänstavdelningen. Tidigare gjordes det manuellt av medarbetarna på kundtjänst vilket tog en hel del tid. Numera har dock bokhandeln möjligheten att göra returregistrering över Internet. För resterande kunder är hanteringen fortsatt manuell. Den totala arbetsbördan för returhanteringen har minskat avsevärt sedan det nya retursystemet för bokhandeln infördes under hösten år 2008.

Administration och uppdatering av villkor, rabatter m.m. är säljstödsfunktionens ansvar. Vid kampanjer kan det röra sig om omfattande arbete. Villkoren måste då ändras för varje kundgrupp och ofta för varje artikel som kampanjen gäller. Utöver detta arbetar säljstödsfunktionen med att och ta fram säljmaterial och informera kunder om förändringar i exempelvis utgivningsdagar och priser. De instruerar även distributionspartnern om någon order ska packas på ett visst sätt eller har ett specifikt leveransdatum.

Kundtjänstpartnern inbegriper ytterligare en service till förlaget. Vid sidan av marknadsavdelningen finns, som nämnts, nämligen fältsäljare som förlaget delar med andra förlag inom den större koncernen och dessa säljare är del av kundtjänstpartners organisation. Fältsäljarna åker uteslutande runt till traditionella bokhandlare för att marknadsföra koncernens produkter och förlaget debiteras för säljarnas arbete utifrån omsättningen i bokhandelskanalen. Övriga kundtjänster har under den aktuella perioden debiterats utifrån manuella orderregistreringar och förlagets bruttoomsättning.

6 DISTRIBUTIONSKANALER⁵

6.1.1 Bokhandel

Av de distributionskanaler som fokuseras i den här framställningen är den traditionella bokhandeln försäljningsmässigt den största för förlaget. Bokhandeln står för 43 procent av nettoomsättningen av de kanaler som ingår i denna framställning. Normalt lägger bokhandlarna en initial- eller förhandsbeställning som sedan kompletteras vartefter de säljer slut på böckerna. Det innebär således en större initial beställning och mindre kompletterande beställningar därefter. Försäljningen är cyklisk med större volymer i samband med introducering av vår- och höstnyheter, bokrean och julförsäljningen. Under dessa perioder ägnas mycket av marknadsavdelningens tid åt bokhandelskunderna. Mellan dessa perioder är det dagliga arbetet med dessa kunder mer begränsat.

Kontakten med de större bokhandelskedjorna hålls på central, regional och lokal nivå. Marknadschefen ansvarar för kontakten på central nivå, innesäljarna för kontakten på regional nivå och fältsäljarna för kontakten med de enskilda butikscheferna på lokal nivå. Kundernas egna organisationer och deras uppbyggnad styr mycket av hur försäljningsarbetet utformas och fortgår. Vissa organisationer är mer tungrodda än andra och det tar längre tid att komma till avslut vilket upptar mer av säljarnas tid och energi.

Bokhandlarna tillhör de kunder som returnerar mest. De har ett returtak på 20 procent av årets inköp, men 100 procent returrätt på individuella titlar. Vidare debiterar förlaget bokhandlarna en straffavgift om de överstiger returtaket. Returrätten gäller under en tvåårsperiod och detta gäller generellt för de kunder som åtnjuter returrätt, oavsett kanal. Rabattmässigt är bokhandeln lite av en mellankund, de har inte högst rabatter men inte heller lägst.

De större bokhandelskedjorna bedriver omfattande marknadsföring till konsumenter där bland annat förlagets böcker exponeras, något kedjorna ogärna gör utan ersättning. Kedjorna åtnjuter därför, enligt avtal, rätt till marknadsföringsbidrag från förlaget baserat på deras nettoinköp från föregående år. Förlaget har visst inflytande över hur bidragen används, vilka böcker som marknadsförs, i vilka medium o.s.v. Marknadsföringsbidrag förekommer även i andra kanaler men inte i samma omfattning eller med samma regelbundenhet.

⁵ Avsnittet baseras i sin helhet på intervjuer med VD, marknadschef, innesäljare/marknadsassistent, innesäljare och koncernintern distributionschef.

6.1.2 Bokklubb

Koncernen, till vilken förlaget hör, äger ett antal bokklubbar och förlagets försäljning sker således till bokklubbar både inom och utom koncernen. I den fortsatta framställningen kommer dessa refereras till som interna respektive externa bokklubbar. En intern bokklubb är således en bokklubb som ägs av koncernen i vilken förlaget ingår medan en extern bokklubb står helt utanför koncernen. Innesäljarnas arbete påverkas inte av huruvida de har att göra med en intern eller extern bokklubb, de behandlas på samma vis. En skillnad är dock att de interna bokklubbarnas lager handhas av samma koncerninterna företag som sköter förlagets lager. Bokklubbarna står för 19 procent av nettoomsättningen av de kanaler som ingår i denna framställning. Försäljningssmässigt står interna bokklubbar för 87,5 procent och externa bokklubbar för resterande 12,5 procent av nettoomsättningen i bokklubbskanalen. Kanalen är vikande på grund av ökad konkurrens, framförallt från internetbokhandeln.

Vad gäller säljarbetet är bokklubbarna krävande på ett annat sätt än bokhandeln, ”*[till bokklubbarna] säljer man när man är mycket närvarande*” - Marknadschef. Bokklubbarna hör till de kunder med högst rabatter och de har vanligen 100 procent returrätt på de nyheter de köper in. På premie- och kampanjböcker har de däremot ingen returrätt. Bokklubbarna köper oftast in böcker i större partier efter att ha samlat ihop beställningar från sina kunder.

För bokklubbarnas kunder är prisjämförelsen med traditionell bokhandel viktig och därmed har bokklubbarna en preferens för dyrare böcker. Med sina substantiella rabatter kan bokklubbarna hålla nere priset till sina egna kunder och skillnaden mot bokhandelspriset blir större om böckerna är dyrare.

6.1.3 Varuhus

Varuhuskunderna köper betydande mängder böcker efter offergivning. Inköpen sker vanligen i stora partier. Kanalen står för 26 procent av nettoomsättningen av de kanaler som ingår i denna framställning. Varuhus åtnjuter höga rabatter på grund av stora inköspartier och hårda förhandlare. Varuhusen arbetar ofta med kampanjer där de köper böcker något år efter att de kommit ut som nyheter och kan på så sätt pressa priset ytterligare. Varuhusen söker främst billiga böcker som vänder sig till den stora massan.

Varuhusen hör också till de kunder som returnerar mest. ”*De köper till sig rabatter genom att säga 'Jag tar 5000' och sen skickar de tillbaka 2000*” - Marknadschef. Rabatterna justeras inte för det kunderna returnerar. Varuhusen kan dock få en returbonus om returerna hålls under en viss nivå.

Returrätten förhandlas individuellt för varje affär men som huvudregel gäller full returrätt med undantag för kampanj- och reaböcker samt tilltrycksaffärer där kunden helt saknar returrätt.

Till skillnad från övriga kanaler köper varuhus normalt böckerna inklusive frakt. Detta gäller dock inte vid tilltrycksaffärer, då varuhusen själva står för frakten. En annan skillnad jämfört med övriga kanaler är att varuhusen efterfrågar varucertifikat på sina inköp, en sorts specifikation av titlarna där dimensioner, artikelnummer etc. anges.

6.1.4 Internetbokhandel

I likhet med bokklubbarna köper internetbokhandeln relativt sett dyra böcker för att kunna påvisa större prisskillnader jämfört med traditionell bokhandel. Dessutom tillkommer vanligen kostnader i form av porto vid köp över Internet vilket minskar konsumenternas incitament att köpa billiga böcker över nätet. Internetbokhandlarna gör även relativt stora inköp från förlagets backlist av äldre titlar som slutkonsumenten inte längre hittar i traditionell bokhandel. Internetbokhandlarna lägger förhållandevis många små order med en eller två böcker per orderrad. Internetbokhandeln står för 12 procent av nettoomsättningen av de kanaler som ingår i denna framställning och är föremål för kraftig tillväxt.

Kanalen är trendkänslig och det gäller för ansvarig innesäljare att hålla sig ajour med kundernas egna kampanjer. Om det exempelvis närmar sig mors dag försöker den ansvarige innesäljaren att få in någon av förlagets passande böcker i kampanjen ut till slutkunderna.

Internetbokhandeln har relativt låga rabatter och saknar vanligen returrätt. Vid speciella satsningar förekommer dock returrätt även i denna kanal.

7 ANALYS

Innan vi kommer in på en närmare analys av betjäningstkostnaderna krävs en ytterligare uppdelning av de fyra kanaler vi har fokuserat i denna framställning, nämligen uppdelningen av bokklubbarna i interna och externa vilket nämnts ovan i avsnitt 6.1.2. I praktiken har vi således studerat fem kanaler. Uppdelningen görs eftersom det under arbetets gång visade sig att hanteringen av interna och externa bokklubbar skiljer sig väsentligt för vissa identifierade aktiviteter. Efter uppdelningen är externa bokklubbar den minsta kanalen sett till omsättning, av de kanaler som fokuseras i denna framställning.

7.1 *Aktiviteter och kostnadsdrivare*

I arbetet med förlagets kostnader för administration, marknadsföring, försäljning och distribution relaterade till kund har vi identifierat ett antal aktiviteter, vilka tillsammans med respektive kostnadsdrivare presenteras i tabell 3. Lämnade marknadsföringsbidrag utgör ingen ren aktivitet utan endast utbetalningar. Kostnaderna är dock direkt hänförliga till kund och utgör en del av den fortsatta analysen varför vi väljer att presentera dem tillsammans med de mer renodlade aktiviteterna. Faktisk debitering har använts som kostnadsdrivare i de fall där det varit möjligt. Sålunda har fraktkostnader belastats de kunder som köpt eller returnerat sina böcker fraktfritt utefter fraktbolagens fakturor för respektive leverans. Marknadsföringsbidrag och mässor med direkt koppling till en särskild kund har även de fördelats efter faktiskt redovisade kostnader.

Försäljning har identifierats som en aktivitet. Vi har där använt oss av den tid respektive medarbetare på marknadsavdelningen uppskattat att de ägnat åt de olika kunderna. En tidskrävande kund blir sålunda att bära mer av kostnaderna för marknadschefens och innesäljarnas arbete. Vi hade föredragit att använda kostnadsdrivare likt antal säljmöten, telefontid, antal e-postmeddelanden skickade till varje kund eller liknande. Denna information har dock inte funnits tillgänglig varför vi använder oss av medarbetarnas egna uppskattningar. För de koncerninterna fältsäljarna har kostnaderna fördelats utifrån bokhandelskundernas nettoomsättning. Anledningen till detta är enkel, förlaget debiteras av den koncerninterna leverantören av denna tjänst baserat på nettoomsättningen i bokhandelskanalen. Utifrån ett kostnadsdrivande perspektiv är debiteringsregeln märklig för koncernen som helhet. En kund som får betydande uppmärksamhet från fältsäljarna men köper för lite blir att framstå som en billig kund att betjäna när debiteringen sker utifrån omsättningen, det speglar inte de faktiska resurser som lagts på kunden.

Kundadministrationskostnader, där bland annat kostnader för orderregistrering, fakturering och administration av reskontra ingår, har fördelats efter antal orderrader när orderregistreringen skett manuellt och i annat fall efter bruttoomsättning för respektive kund. Detta är det sätt förlaget debiteras av koncerninterna partners och därmed är det också dessa faktorer som driver kostnaderna för förlaget⁶. För koncernen som helhet är situationen en annan. Kostnaden för kundadministrationen är säkerligen inte direkt korrelerad med omsättningen eftersom det tar lika lång tid att administrera en orderrad med 100 böcker som en med 1000 böcker. Debiteringen utifrån manuella orderradsregistreringar har en bättre koppling till ökade kostnader eftersom varje orderrad som måste registreras manuellt orsakar merarbete för kundtjänstemännen.

Packningsaktiviteten har orderrader, vikt och antal exemplar som kostnadsdrivare av samma anledning som ovan, distributionspartnern debiterar förlaget för sina tjänster baserat på detta. Debiteringen speglar även ökade kostnader för koncernen som helhet, inte bara för förlaget. Det är intuitivt att det tar längre tid att packa böcker ju fler och desto tyngre de är. Att orderrader är kostnadsdrivande hänger samman med att varje orderrad innebär att en ny titel ska packas, alternativt att samma titel ska till flera mottagare och sålunda packas i flera försändelser. Eftersom titlarna står på olika ställen i lagret tar det längre tid att packa en försändelse med tio titlar där lagerarbetaren måste förflytta sig inne i lagret, jämfört med att packa en lika stor försändelse men med enbart en titel där alla böcker hämtas från samma lagerplats. Fler leveransadresser innebär packning av flera försändelser vilket även det tar längre tid än om alla böcker packas i en och samma försändelse.

Returhanteringen, bortsett från kostnader för returfrakt, debiteras förlaget baserat på orderrader och antal exemplar och det har sålunda använts som kostnadsdrivare i enlighet med argumentation ovan. Logiken bakom debitering är densamma som för packning, fler returnerade exemplar innebär att fler exemplar måste plockas ut på lagret medan orderraderna styr hur många ställen böckerna ska ställas tillbaka på.

Lagerhantering har vi inte klassat som en aktivitet som kunderna ska bära kostnaden för. Anledningen är att förlaget vanligen trycker upp böcker mot prognoser och inte beställning. När försäljning sker är det således från ett befintligt lager. Vid de tillfällen då förlaget faktiskt trycker upp böcker mot beställning går dessa nästan uteslutande direkt från tryckeri till beställare.

⁶ Debitering var densamma både före och efter omorganisationen när kundtjänsten flyttades från ett företag inom koncernen till ett annat.

<i>Aktivitet</i>	<i>Kostnadsdrivare</i>
Direkta marknadsföringskostnader (Marknadsföringsbidrag, mässor)	Faktisk debitering
Försäljning	Tid som läggs på enskild kund. Nettoomsättning i bokhandelskanalen för fältsäljare
Kundadministration	Manuella orderrader och bruttoomsättning
Packning	Orderrader, vikt och exemplar
Frakt	Faktisk debitering
Returhantering	Orderrader, exemplar och faktisk debitering för returfrakt

Tabell 3. Aktiviteter och kostnadsdrivare.

7.2 Resultat

Betjäningskostnaderna presenteras nedan i procent av nettoomsättningen. Resultaten presenteras på så vis för att dels belysa hur mycket av varje intäktskrona som genereras i kanalen som går åt till att betjäna kanalen. Presentationsformen har även valts av konkurrensmässiga skäl eftersom resultaten åskådliggörs utan att förlagets omsättnings- och kostnadssiffror blottas.

7.2.1 Direkta marknadsföringskostnader

Kostnadsfördelningen, se tabell 4, för de direkta marknadsföringskostnaderna speglar avtalsvillkoren i kanalerna. Lejonparten av kostnaderna för denna ”aktivitet”, 99,5 procent, utgörs av marknadsföringsbidrag medan resterande procent utgörs av enstaka mässaktiviteter som riktats mot en specifik kund. Förekomsten i avtalen av möjligheten till marknadsföringsbidrag är överlägset vanligast i bokhandelskanalen. Det rör sig om stora summor vilket får betjäningskostnaderna att öka markant för bokhandeln medan kostnaden för övriga kanaler är betydligt mindre eller obefintlig.

<i>CTS i procent av nettoförsäljning</i>	<i>Bokhandel</i>	<i>Interna bokklubbar</i>	<i>Externa bokklubbar</i>	<i>Varuhus</i>	<i>Internethandel</i>
Direkta marknadsföringskostnader	12,1 %	0,0 %	0,0 %	1,7 %	0,8 %

Tabell 4. Direkta marknadsföringskostnader. För beräkning, se bilaga 2.

7.2.2 Försäljning

Innan vi inleder analysen av försäljningen vill vi återigen poängtera att den huvudsakliga kostnadsfördelningen skett utifrån personalens egna uppskattningar av hur de fördelat sin arbetstid och att resultaten således är känsliga för precisionen i deras uppskattningar. Från resultaten i

tabell 5 kan vi utläsa att externa bokklubbar kräver mer av marknadsavdelningens tid i förhållande till genererad försäljning. Det stämmer väl med marknadschefens uttalande att försäljningen till bokklubbar sker genom närvaro. Att interna bokklubbar inte förefaller ta samma tid i anspråk kan hänga samman med att de är större kunder och därmed köper större volymer när de väl köper. Eventuella direktiv från koncernledningen att köpa böcker internt om möjligt kan heller inte uteslutas, vilket möjligen kan göra det lättare att sälja in böckerna internt.

Bokhandeln framstår som näst dyrast. Det beror främst på att kostnaden för de två fältsäljarna som endast arbetar mot bokhandlare. Om vi bortser från dessa kostar bokhandeln lika mycket att betjäna som varuhusen och de interna bokklubbarna i förhållande till omsättning, det vill säga mellan 3,6 och 3,7 procent. På tredje plats kommer internetbokhandeln vilket speglar det kontinuerliga veckovisa arbetet som ägnas den kanalen eftersom innesäljarna måste hålla sig ständigt uppdaterade om bland annat aktuella kampanjer. Införsäljning till varuhus och bokhandel sker inte veckovis på samma sätt även om fältsäljarna förvisso åker runt till bokhandlarna i veckorna. För innesäljare och marknadschef rör det sig istället om ett flertal större införsäljningstillfällen per år vilket resulterar i en lägre kostnad för försäljningsarbetet för varuhusen och bokhandeln (givet att vi bortser från kostnaden för fältsäljarna).

<i>CTS i procent av nettoförsäljning</i>	<i>Bokhandel</i>	<i>Interna bokklubbar</i>	<i>Externa bokklubbar</i>	<i>Varuhus</i>	<i>Internethandel</i>
Försäljning	6,7 %	3,6 %	12,7 %	3,7 %	5,3 %

Tabell 5. Försäljning. För beräkning, se bilaga 2.

7.2.3 Kundadministration

Huvuddelen, 90,4 procent, av kostnaderna för kundadministration har bruttoomsättning som kostnadsdrivare medan resterande del drivs av antalet manuella orderradsregistreringar. Att kostnaden varierar i tabell 6 nedan beror på att bokhandeln lägger förhållandevis fler manuella order men är även ett resultat av att CTS beräknats som en del av nettoomsättningen medan den huvudsakliga debiteringen skett utifrån bruttoomsättning. De kanaler som returnerar mer framstår därför som dyrare att betjäna i det här avseendet än de som returnerar mindre (Jfr diagram 2 nedan).

Skillnaderna i betjäningarkostnad är dock små mellan kanalerna vilket är en följd av att omsättningen används som kostnadsdrivare. Två kunder med lika stor omsättning blir att bära lika stor del av kostnaden oavsett om de orsakar en likartad resursförbrukning eller ej. För att få en, för koncernen, mer rättvisande bild av det faktiska resursförbrukandet som orsakas av förlagets kunder

torde debitering utifrån exempelvis antal telefonsamtal, orderrader, artiklar i en kampanj eller liknande lämpa sig bättre eftersom det är detta som orsakar merarbete för personalen på kundtjänst.

<i>CTS i procent av nettoförsäljning</i>	<i>Bokhandel</i>	<i>Interna bokklubbar</i>	<i>Externa bokklubbar</i>	<i>Varuhus</i>	<i>Internethandel</i>
Kundadministration	1,1 %	0,8 %	0,9 %	0,9 %	0,8 %

Tabell 6. Kundadministration. För beräkning, se bilaga 2.

7.2.4 Packning

Till skillnad från kostnaderna för kundadministrationen skiljer sig betjäningarkostnaderna åtskilligt mellan kanalerna för den packning som görs, se tabell 7. Mest anmärkningsvärt är möjligen att interna bokklubbar inte ådrar sig några kostnader för aktiviteten. Anledningen är dock enkel, de interna bokklubbarna delar lager med förlaget. Distribution till en intern bokklubb innebär därmed endast en elektronisk ombokning i lagersystemet och kräver inget fysiskt arbete av lagerpersonalen.

<i>CTS i procent av nettoförsäljning</i>	<i>Bokhandel</i>	<i>Interna bokklubbar</i>	<i>Externa bokklubbar</i>	<i>Varuhus</i>	<i>Internethandel</i>
Packning	7,3 %	0,0 %	3,7 %	2,7 %	5,5 %

Tabell 7. Packning. För beräkning, se bilaga 2.

Med det debiteringssystem distributionspartnern använder sig av förväntar vi oss att kunder som beställer stora order för leverans till ett och samma ställe ska vara billigare att betjäna för förlaget än kunder som lägger små order till ett flertal mottagare eftersom antal orderrader blir fler för den senare gruppen av kunder. En bild av kundernas inköpsmönster återges i diagram 1.

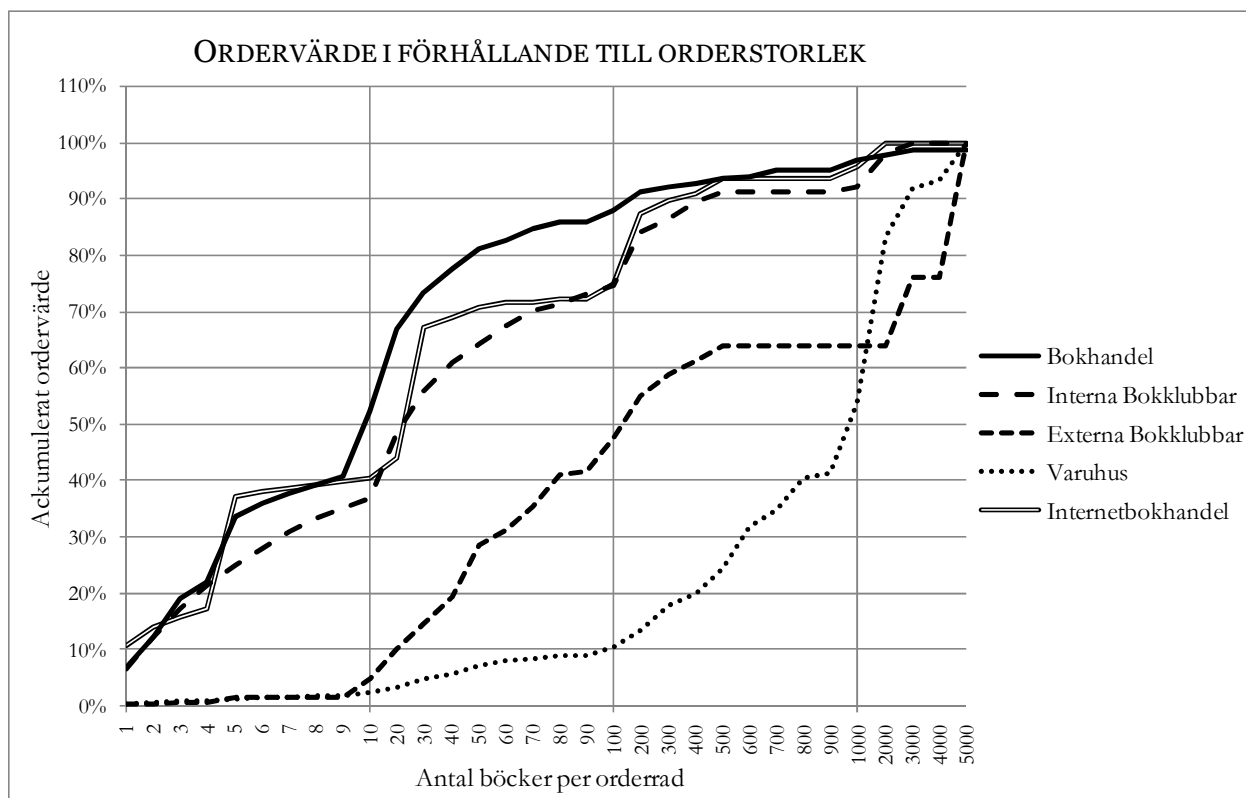


Diagram 1. Köpmönster. Diagrammet är uppbyggt på samtliga beställningar gjorda under 2008 i de studerade kanalerna. Varje orderrad är en datapunkt. På vågrät axel visas storleken på respektive orderrad i antal böcker räknat. På lodrät axel visas det ackumulerade försäljningsvärdet i procent av det totala försäljningsvärdet i respektive kanal. För att bättre skildra kanalernas olika köpmönster är den vågräta axeln indelad i zoner med olika skala, brytpunkter för skalförändring finns vid 10, 100 respektive 1000 böcker per orderrad. I diagrammet framgår exempelvis att av bokhandlarnas totala ordervärde är över 50 procent uppbyggt av orderrader med 10 eller färre böcker. För varuhusen är bilden annorlunda, de beställer relativt sett fler stora order och 50 procent av det totala ordervärdet är uppbyggt av orderrader med 950 eller fler böcker per orderrad.

Här åskådliggörs att av varuhusens inköp sker merparten i större order, med fler böcker i varje orderrad, vilket således ger dem en lägre kostnad för packning än övriga kanaler (bortsett givetvis från interna bokklubbar). Bokhandeln och internetbokhandeln är de dyraste att betjäna i det här avseendet vilket stämmer väl med köpmönstret. En stor del av de order som läggs i dessa kanaler är små med en, två, fem eller tio böcker per orderrad. De interna bokklubbarna uppvisar ett liknande mönster med en stor andel beställningar med en till tio böcker per orderrad men det påverkar, som poängterats ovan, inte packningskostnaderna. De externa bokklubbarna lägger relativt sett fler ”mellanstora” order och färre små respektive stora order. Den höga andelen ”mellanstora” order håller nere antalet orderrader och packningskostnaden för kanalen.

Vikten som packas är beroende av de köpta böckernas vikt och antalet packade böcker. Snittvikt per bok är likartad mellan kanalerna, runt 0,4 kg per bok, medan antalet packade böcker

skiljer sig mer åt. Internetbokhandeln och bokklubbarna har en preferens för dyrare böcker. Snittvärdet för köpta böcker är högre än i övriga kanaler, vilket återges i tabell 8. Antalet packade böcker i förhållande till omsättning blir därmed färre i dessa kanaler vilket även håller ner packad vikt. Omvänt gäller att varuhusen, som föredrar billiga böcker, packar fler exemplar och därmed högre vikt i förhållande till omsättning vilket drar upp kostnaderna för den kanalen. Att varuhusen ändå är billigast beror på att orderradsdebiteringen står för cirka 60 procent av kostnaderna för packningsaktiviteten. Fler böcker per orderrad får därmed en större utslagskraft än antalet böcker som packas och deras vikt.

	<i>Bokhandel</i>	<i>Interna bokklubbar</i>	<i>Externa bokklubbar</i>	<i>Varuhus</i>	<i>Internethandel</i>
Snittpris per bok	48,62 kr	67,64 kr	74,50 kr	36,28 kr	64,65 kr

Tabell 8. Snittpris per bok. För beräkning, se bilaga 2.

7.2.5 Frakt

Fraktkostnadernas fördelning åskådliggörs i tabell 9 och kan, likt kostnaderna för direkta marknadsföringskostnader, spåras till avtalens utformning. Varuhusen är kostsammast att betjäna eftersom de vanligen köper böcker fraktfritt medan det i regel är mottagarfrakt i övriga kanaler. Vissa avvikelser från detta förekommer dock och därmed har en viss fördelning av fraktkostnader skett till bokhandels- och externa bokklubbskanalen. Att interna bokklubbar inte har några kostnader för frakt hänger inte samman med avtal om mottagarfrakt, det beror istället på att böckerna inte kräver någon transport utan endast ombokning i koncernens datasystem (Jfr. packningsaktiviteten ovan).

<i>CTS i procent av nettoförsäljning</i>	<i>Bokhandel</i>	<i>Interna bokklubbar</i>	<i>Externa bokklubbar</i>	<i>Varuhus</i>	<i>Internethandel</i>
Frakt	0,1 %	0,0 %	0,7 %	1,3 %	0,0 %

Tabell 9. Frakt. För beräkning, se bilaga 2.

7.2.6 Returhantering

I likhet med kostnadsfördelningen för distribution och frakt ådrar sig inte interna bokklubbar någon kostnad för retur, se tabell 10. Även här rör det sig endast om en ombokning i systemet, böckerna flyttas aldrig fysiskt och således uppstår inga merkostnader för hanteringen. I övrigt förklaras fördelningen i huvudsak av returprocenten, vilken presenteras i diagram 2.

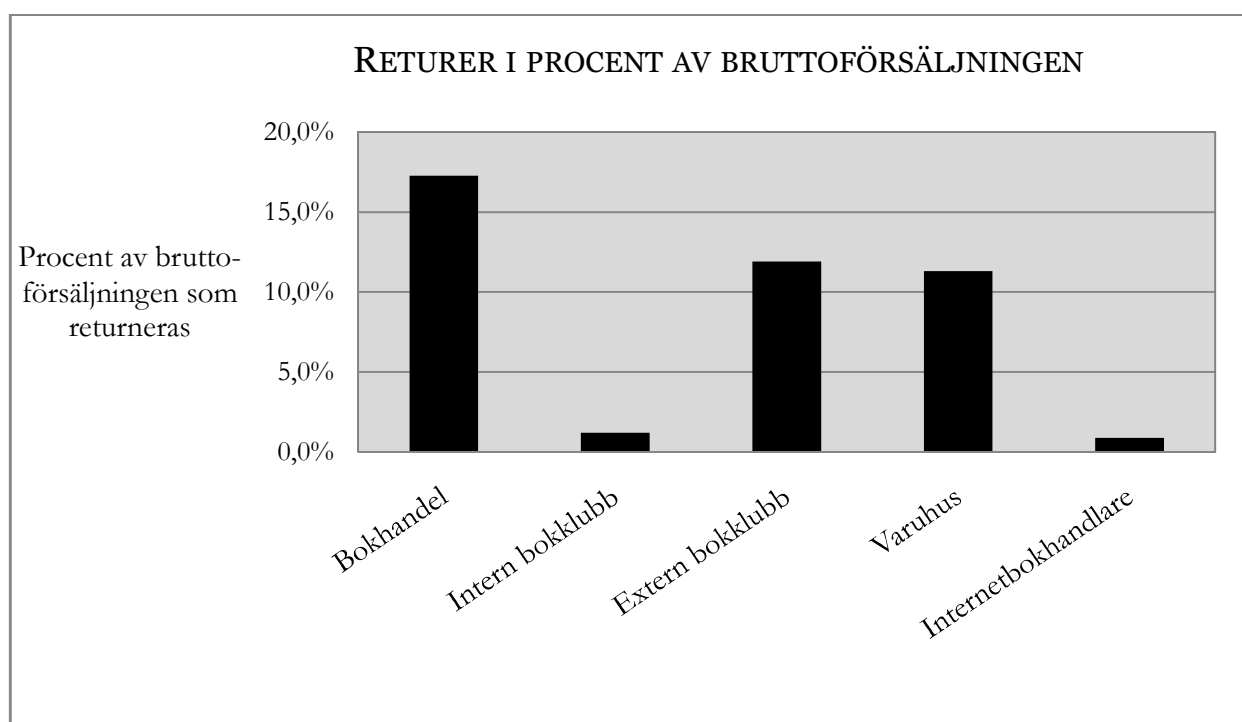


Diagram 2. Returprocent. För beräkning, se bilaga 2.

Internetbokhandelskanalen, där kunderna vanligen saknar returrätt, har nästintill inga kostnader för returhantering medan bokhandeln, där kunderna har rätt att returnera upp till 20 procent av sina inköp, returnerar mest i förhållande till försäljning. Bokhandeln har också högst kostnad för retur. Däremellan återfinns externa bokklubbar och varuhus vilka returnerar strax över elva procent av försäljningen och dessa två kanaler har även liknande kostnader för hanteringen av returerna.

<i>CTS i procent av nettoförsäljning</i>	<i>Bokhandel</i>	<i>Interna bokklubbar</i>	<i>Externa bokklubbar</i>	<i>Varuhus</i>	<i>Internethandel</i>
Returhantering	1,8 %	0,0 %	1,0 %	0,9 %	0,1 %

Tabell 10. Returhantering. För beräkning, se bilaga 2.

Den faktiska kostnaden för retur är dock en annan än vad betjäningsskostnaderna ger vid handen. Problemet med att vissa kunder köper till sig rabatter och sedan returnerar böckerna utan att någon justering görs av den erhållna rabatten fångas inte upp i de data som presenteras här. Att fånga upp denna dolda kostnad låter sig inte lätteligen göras eftersom försäljning av stora volymer regelmässigt sker genom offertgivning och efterföljande förhandling. Vilken rabatt kunden hade fått om den köpt 1 000 exemplar färre går inte att säga, förutom att den högst troligt varit lägre. Denna problematik torde vara störst i varuhuskanalen eftersom de, relativt de andra kanalerna, köper en större andel av sina böcker på offert. Följaktligen torde betjäningsskostnaden för returhantering i

praktiken vara högre än den som presenteras här. Hur mycket större är dock svårt att beräkna eftersom det kräver vetskap om vad rabatterna skulle blivit vid lägre inköpsvolym.

7.2.7 Betjäningsskostnader i respektive kanal

I tabell 11 presenteras total betjäningsskostnad för de kanaler vi fokuserat i denna framställning. Skillnaderna mellan kanalerna är påtaglig där bokhandelskanalen framstår som den mest kostsamma att betjäna i förhållande till de intäkter som genereras. Bokhandeln följs av de externa bokklubbarna, internetbokhandlarna, varuhusen och de interna bokklubbarna. Största skillnaden orsakas av de direkta marknadsföringskostnaderna, vilket i huvudsak utgörs av marknadsföringsbidrag. Huruvida detta faktiskt är en betjäningsskostnad kan diskuteras och är möjligen lite av en smaksak. Bidragen kan också ses som ett alternativt sätt att ge rabatt i och med att det är pengar som betalas ut till vissa större kunder baserat på deras inköp. Förlaget är förvisso med och styr över vad pengarna går till och får en viss exponering av sina produkter i gengäld men det går inte att helt bortse från att förlaget står för en del av kundernas egna marknadsföringskostnader genom att betala ut dessa bidrag. Även om vi bortser från de direkta marknadsföringskostnaderna framstår bokhandlarna som dyrast att betjäna med en CTS på 19,5 procent.⁷

<i>CTS i procent av nettoförsäljning</i>	<i>Bokhandel</i>	<i>Interna bokklubbar</i>	<i>Externa bokklubbar</i>	<i>Varuhus</i>	<i>Internethandel</i>
Direkta marknadsföringskostnader	12,1 %	0,0 %	0,0 %	1,7 %	0,8 %
Försäljning	6,7 %	3,6 %	12,7 %	3,7 %	5,3 %
Kundadministration	1,1 %	0,8 %	0,9 %	0,9 %	0,8 %
Packning	7,3 %	0,0 %	3,7 %	2,7 %	5,5 %
Frakt	0,1 %	0,0 %	0,7 %	1,3 %	0,0 %
Returhantering	1,8 %	0,0 %	1,0 %	0,9 %	0,1 %
Total	29,2 %	4,4 %	19,1 %	11,1 %	12,5 %

Tabell 11. Sammanställning av betjäningsskostnader i förhållande till nettoförsäljning.

⁷ Att det inte blir 19,5 procent och inte 17,1 procent (CTS Total 29,2 procent - Direkta Marknadsföringskostnader 12,1 procent) beror på att vi, givet att vi ser marknadsföringsbidrag som en rabatt, måste rensa för detta både i nettoförsäljning och CTS.

8 SLUTSATSER

I likhet med Guerreiro m.fl. (2008) visar studien att kostnaderna för att betjäna olika distributionskanalerna kan variera betydligt. Bokhandlarna är kostsammast att betjäna av de kanaler vi studerat. De tar cirka sex gånger mer resurser i anspråk, i förhållande till den omsättning de genererar, jämfört med de interna bokklubbarna som är billigast att betjäna. Externa bokklubbar är näst dyrast att betjäna i förhållande till omsättningen följt av internetbokhandel och varuhus. Bokhandlarna är dyrast att betjäna i förhållande till omsättning i fyra av de sex aktiviteter som identifierats. De har relativt sett större kostnader för direkta marknadsföring, kundadministration, packning och returhantering. För aktiviteten försäljning är externa bokklubbar mest resurskrävande i förhållande till omsättning medan varuhusen dominerar kostnaderna för fraktaktiviteten. Vidare är det intressant att de största och minsta kanalerna sett till omsättning, bokhandel respektive externa bokklubbar, är dyrast att betjäna. Mönstret känns igen från bl.a. Kaplans (1989) studie av svenska Kanthal men då på kundnivå där två av de tre största kunderna var bland de mest olönsamma tillsammans med många mindre kunder.

Gemensamma funktioners betydelse för betjäninganskostnaderna har, såvitt vi vet, inte berörts i litteraturen tidigare. I denna framställning innebar ett gemensamt lager väsentligt lägre betjäninganskostnader för de interna bokklubbarna. Även andra funktioner kan nyttjas gemensamt och föranleda lägre betjäninganskostnader. Det elektroniska orderregistreringssystemet är en sådan funktion. Manuella order innebär en merkostnad för förlaget och elektroniska order håller därmed nere betjäninganskostnaderna. Paralleller kan dras till Coase (1937) klassiska artikel om transaktionskostnader där Coase menar att företag uppstår för att transaktionskostnader då kan hållas nere. Vår studie ligger i linje med detta eftersom interna kunder visade sig betydligt billigare att betjäna. Även för externa kunder har dock gemensamma funktioner som det elektroniska orderregistreringssystemet en positiv inverkan på betjäninganskostnaderna.

Det omfattande returrättssystemet bär i sig kostnader som är svåra att fånga upp i en analys av kundernas resursutnyttjande. Överlag ger ett system där kunderna kan köpa till sig rabatter som inte justeras för returer skeva incitament för köparen. Om vi bortser från kostnaden för lagerhållning och de resurser köparen tvingas ligga ute med kan denne i princip köpa obegränsade volymer för att driva ner priset. Det som inte säljs kan denne sedan returnera utan att inköpspriset per bok ändras. Någonstans måste förlagen försöka ta höjd för dessa dolda kostnader och systemet blir till skada för branschen som helhet. Dels trycker förlagen upp böcker som de sedermera får i retur. De

returnerade böckerna får de sedan försöka sälja till ett lägre pris eller i värsta fall makulera. Dels uppstår en mer subtil kostnad i att pressen på återförsäljarna att förbättra sina egna inköpsorganisationer inte är lika stor om de har möjlighet att returnera böcker de inte lyckas sälja.

8.1 Rekommendationer för fallföretaget

Resultaten i den här studien ger indikationer om att vissa kanaler är mer lönsamma än andra. Det är därmed av intresse, särskilt för förlaget, att komplettera denna studie med en analys av produktkostnaderna. Detta för att erhålla en komplett kundlönsamhetsanalys och undersöka om lönsamhetsskillnaderna som identifierats i denna framställning består när produktkostnader och rabatter tas i beaktning. Lönsamhetsanalysen kan sedan användas till att se över de rabatter kunderna erhåller. Förtjänar kunderna den rabatt de åtnjuter för tillfället, det vill säga kompenserar de erhållen rabatt genom att köper produkter med högre marginaler och/eller är mindre kostsamma att betjäna? Informationen kan även användas vid strategiska överväganden och kan tvinga förlaget att motivera varför de fortsätter sälja till mindre lönsamma eller direkt olönsamma kunder. Alternativt kan informationen användas till att omförhandla villkor med kunderna.

Vidare skulle vi rekommendera koncernen att se över de fördelningsnycklar som används för debitering av koncerninterna tjänster. Att exempelvis använda omsättning som grund för debitering är förvisso en enkel regel att tillämpa i praktiken men den speglar inte faktisk resursförbrukning. Om förlaget lyckas öka omsättningen med bibehållet antal orderrader skulle förlaget få betala mer för kundtjänsterna trots att arbetsbördan är densamma för kundtjänstpartnern. Från ett koncernperspektiv torde det vara av vikt att olika divisioner betalar för koncerninterna tjänster när de orsakar merkostnader, i synnerhet när de olika delarnas lönsamhet ska bedömas. Det kan dock visa sig komplicerat att hitta ett bra system eftersom funktioner delas med andra förlag. Exempelvis kan det bli svårt att fördela kostnader för kundtjänst baserat på antal samtal medarbetarna besvarar per dag eftersom ett samtal kan gälla böcker från olika förlag. Hur mycket av kostnaden för ett samtal som därmed ska belastas varje förlag blir då genast svårare att avgöra. Att fördela kostnader när villkor ändras vid en kampanj tycks överkomligare där antal artiklar varje förlag har med i kampanjen kan användas som kostnadsdrivare. Ett alternativ är att undersöka vad det skulle kosta att lägga kundtjänsten på extern part och använda den kostnaden vid intern debitering.

Till sist är retursystemet något som förtjänar att ses över. Att förlaget ensamt ska kunna göra något åt den skevhet som finns i branschen förefaller dock föga troligt givet att övriga konkurrenter erbjuder kunderna full returrätt. Möjligtvis kan koncernen på längre sikt få till stånd en ändring

genom att exempelvis införa returtak på bredare front än idag. Målet på sikt kan sedan vara att stegvis förhandla ner returtaken till allt lägre nivåer.

8.2 Förslag till vidare forskning

En fallstudie är per definition bunden av sitt sammanhang, resultaten måste således ses i ljuset av de förutsättningar som råder i det enskilda fallet. Detta måste läsaren bära med sig och beakta vid eventuella generaliseringar. Studien har inriktats på mätningen av förlagets betjäningsekostnader. Ovan har diskuterats huruvida marknadsföringsbidrag utgör en betjäningsekostnad eller inte. Vidare har det poängterats att resultaten inte fångar upp den fulla kostnaden för de returerna som görs eftersom det inte funnits möjlighet att justera de rabatter som lämnats på ett tillfredsställande vis. Sett till helheten hävdar vi dock att studien visar på förlagets betjäningsekostnader för de olika distributionskanalerna. Vi anser att studiens resultat är robusta på så vis att en betydande del av studiens data inhämtats från koncernens datasystem som författarna saknat möjlighet att manipulera. Därtill har vi triangulerat data i de fall där det varit möjligt. Dock finns som påpekats flertalet gånger en risk att de data som baseras på de anställdas uppskattningar inte skulle bli desamma vid en upprepade studie. Andra författare torde dock ha valt ett snarlikt angreppssätt och att resultaten skulle skilja sig markant från de som presenterats här förefaller föga troligt.

Det vore intressant med ytterligare forskning kring funktioner som delas med kunderna och dess betydelse för betjäningsekostnaderna för att nyansera de resultat vi presenterat här. Vidare orsakar returrätten uppenbarligen problem för bok- och förläggarbranschen, därav vore det av intresse att studera returrätten som marknadsimperfection.

9 SAMMANFATTNING

Lönsamhetsbedömning, på produkter såväl som kunder, är vital för näringslivet och företagande i allmänhet. Tidigare forskning har mestadels fokuserat produktlönsamhet medan kundlönsamhet hamnat i skymundan. Vår studie är en fallstudie av ett bokförlag och målet har varit att utreda hur förlagets betjäningsekostnader skiljer sig åt mellan dess distributionskanaler. De distributionskanaler som studerats i uppsatsen är bokhandels-, bokklubbs-, varuhus- och internetbokhandelskanalen. Med hjälp av ABC-kalkylering har vi fördelat förlagets kostnader för att betjäna sina kunder till de fyra distributionskanalerna. Resultaten visar på substantiella skillnader i betjäningsekostnad mellan kanalerna. Dessa skillnader beror bland annat på skilda köp- och returbeteenden, avtalsmässiga aspekter och funktioner som förlaget delar med sina kunder.

10 REFERENSER

Bergstrand, J. (2003), *Ekonomisk styrning*. 3:e uppl. Lund: Studentlitteratur.

Braithwaite, A. och Samakh, E. (1998), "The cost-to-serve method", *International Journal of Logistics Management*, vol. 9, nr. 1, s. 69-84.

Coase, R.H. (1937), "The nature of the firm", *Economica*, vol. 4 nr. 16, s. 386-405.

Cooper, R., och Kaplan, R.S. (1991), "Profit priorities from activity-based costing", *Harvard Business Review*, vol. 69, nr. 3, s. 130-135.

Foster, G., Gupta, M. and Sjöblom, L. (1996), "Customer profitability analysis: challenges and new directions", *Journal of Cost Management*, vol. 10, nr. 1, s. 5-17.

Guerreiro, R., Bio, S.R. och Merschmann, E.V.V. (2008), "Cost-to-serve measurement and customer profitability analysis", *The International Journal of Logistics Management*, vol. 19, nr. 3, s. 389-407.

Hansen, D.R. och Mowen, M.M. (1999), *Cost Management: Accounting and Control*. 3:e uppl. Cincinnati, Ohio: South-Western.

Howell, R.A., och Soucy, S.R. (1990), "Customer Profitability: as critical as product profitability", *Management Accounting (US)*, vol. 72, nr. Oktober, s. 43-47.

Johansson, R. (2002), "Ett explikativt angreppssätt", *Nordisk Arkitekturforskning*, år 2002, nr. 2, s. 19-28.

Johnson, T.H. (1992), "It's time to stop overselling activity-based concepts", *Management Accounting (US)*, vol. 74, nr. 3, s. 26-35.

Johnson, T.H. och Kaplan, R.S. (1987), *Relevance Lost: the Rise and Fall of Management Accounting*. Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press.

Kaplan, R.S. (1989), "Kanthal (A)", HBS Case, 9-190-002.

Kaplan, R.S. (1992), "In defense of activity-based cost management", *Management Accounting (US)*, vol. 74, nr. 5, s. 58-63.

Kaplan, R.S. och Anderson, S.R. (2004), "Time-driven activity-based costing", *Harvard Business Review*, vol. 82, nr. 11, s. 131-138.

Kaplan, R.S. och Atkinson, A.A. (1998), *Advanced Management Accounting*. 3:e uppl. Upper Saddle River, New Jersey: Prentice Hall.

Lind, J. och Strömsten, T. (2006), "When do firms use different types of customer accounting?", *Journal of Business Research*, vol. 59, nr. 12, s. 1257-1266.

Ryan, B., Scapens, R.W., Theobald, M. (2002), *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*. 2:a uppl. London: Thomson Learning.

Shapiro, B.P., Moriarty R.T., Rangan V.K., Ross E.B. (1987), "Manage customers for profits (not just sales)", *Harvard Business Review*, vol. 65, nr. 5, s. 101-108.

Smith, M. och Dikolli, S. (1995), "Customer profitability analysis: an activity-based costing approach", *Managerial Auditing Journal*, vol. 10, nr. 7, s. 3-7.

Stapleton, D., Beach, E., Julmanichoti, P. och Pati, S. (2004), "Activity-based costing for logistics and marketing", *Business Process Management Journal*, vol. 10, nr. 5, s. 584-597.

Triest, S. (2005), "Customer size and customer profitability in non-contractual relationships", *The Journal of Business and Industrial Marketing*, vol. 20, nr. 2, s. 148-155.

Intervju – Controller Koncernintern kundtjänstpartner, 2009-03-11.

Intervju – Controller Huvudkontor koncern, 2009-03-30.

Intervju – Distributionschef Koncernintern distributionspartner, 2009-03-24.

Intervju – Ekonomichef Förlaget, 2009-03-03.

Intervju – Innesäljare/marknadsassistent Förlaget, 2009-02-18.

Intervju – Innesäljare Förlaget, 2009-02-26.

Intervju – Kundtjänst- och säljstödschef Koncernintern kundtjänstpartner, 2009-04-09.

Intervju – Marknadschef Förlaget, 2009-01-27

Intervju – Marknadschef Förlaget, 2009-02-12.

Intervju – Marknadschef Förlaget, 2009-03-27.

Intervju – Produktionschef Förlaget, 2009-02-19.

Intervju – Redaktör Förlaget, 2009-02-17.

Intervju – VD Förlaget, 2009-03-06.

BILAGA 1 INTERVJUFRÅGOR TILL ANSTÄLLDA

- Vilken position i företaget har du?
- Vilka huvudsakliga arbetsuppgifter har du?
- Vilka huvudsakliga arbetsuppgifter har dina närmaste kollegor?
- Hur stor procentuell del av din arbetstid ägnas uppskattningsvis åt respektive arbetsuppgift under en normal vecka? Hur ser det ut för dina närmsta kollegor?
- Hur stor andel av din arbetstid ägnar du åt de olika distributionskanalerna? Hur ser det ut för dina närmsta kollegor?
- Hur fördelar sig den tid du ägnar distributionskanalerna mellan kunderna i respektive kanal? Hur ser det ut för dina närmsta kollegor?
- Vad föranleder dina olika arbetsuppgifter, utlösande faktorer?
- Tar en arbetsuppgift olika lång tid att genomföra beroende på olika omständigheter?
- Vilka omständigheter kan det vara?
- Hur skiljer sig arbetet åt beroende på vilken kanal, X eller Y, och kund du har att göra med?
- Hur skiljer sig arbetet åt när ni säljer till en extern respektive en intern kund?
- Hur skiljer sig arbetet beroende på vilken produkt du arbetar med?

BILAGA 2 BERÄKNINGSFORMLER

Tabell 4. Direkta marknadsföringskostnader

Procentsatserna för respektive kanal har beräknats enligt formeln:

$$\frac{\text{Faktisk debitering för direkt marknadsföring i kanalen}}{\text{Nettoomsättning i kanalen}}$$

Tabell 5. Försäljning

Procentsatserna för respektive kanal har beräknats enligt formeln:

$$\frac{\begin{aligned} &\text{Del av arbetstid respektive medarbetare på marknadsavdelningen lägger på kanalen} \times \\ &\text{Respektive medarbetares lön, kostnad för kontorsyta, arbetsgivaravgifter och övriga förmåner} + \\ &\text{Nettoomsättning i kanalen} \times \text{Debiteringsprocent fältsäljartjänst} \end{aligned}}{\text{Nettoomsättning i kanalen}}$$

”Nettoomsättning i kanalen $\times$ Debiteringsprocent fältsäljartjänst” har använts endast för bokhandelskanalen eftersom det är debiteringen för fältsäljarnas tjänster, vilka enbart arbetar mot

bokhandelskanalen. ”*Debiteringsprocent fältsäljartjänst*” är den procentsats på nettoomsättningen som den koncerninterna leverantören av fältsäljartjänsten använder vid debitering av förlaget.

Den del av arbetstiden varje individuell medarbetare på marknadsavdelningen lägger på respektive kanal har beräknats enligt formeln:

$$\begin{aligned} & \text{Andel av total arbetstid som medarbetaren lägger på kunder} \\ & \times \text{Andel av tid som medarbetaren lägger på kunder som ägnas respektive kanal} \end{aligned}$$

Vidare har lönekostnader, arbetsgivaravgifter och övriga förmåner hämtats direkt från förlagets ekonomisystem medan kostnaden för kontorsyta beräknats enligt nedan.

Kostnad per kvadratmeter och dag har beräknats som:

$$\frac{\text{Total årshyra} \div \text{Totalt antal kvadratmeter}}{365}$$

Därefter har vi antagit att medarbetarna arbetar 250 dagar på ett år och 8 timmar om dagen och således multiplicerat kvadratmeterskostnaden per dag med $250 \times 8\text{h} / 24\text{h}$. Detta har gett oss en kostnad att fördela per kvadratmeter som medarbetarna utnyttjar. Denna kostnad har multiplicerats med medarbetarnas kontorsyta för att erhålla deras kostnad för kontorsyta.

Tabell 6. Kundadministration

Procentsatserna för respektive kanal har beräknats enligt formeln:

$$\frac{\text{Bruttoomsättning i kanalen} \times \text{Debiteringsprocent kundadministration} + \text{Antal manuella orderrader i kanalen} \times \text{Debiteringskostnad per manuell orderrad}}{\text{Nettoomsättning i kanalen}}$$

Observera att ”*Debiteringsprocent kundadministration*” är den procentsats på bruttoomsättningen som de koncerninterna leverantörerna av kundadministrationen använder vid debitering av förlaget. ”*Debiteringskostnad per manuell orderrad*” är den avgift den koncerninterna leverantören som gör dessa registreringar debiterar förlaget för varje orderrad som registreras manuellt.

Tabell 7. Packning

Procentsatserna för respektive kanal har beräknats enligt formeln:

$$\frac{\begin{aligned} & \text{Antal orderrader i kanalen} \times \text{Debiteringskostnad per orderrad} + \\ & \text{Packade kilo i kanalen} \times \text{Debiteringskostnad per kilo} + \\ & \text{Antal exemplar i kanalen} \times \text{Debiteringskostnad per exemplar} \end{aligned}}{\text{Nettoomsättning i kanalen}}$$

Märk att ”*Debiteringskostnad per orderrad, kilo och exemplar*” är de avgifter som den koncerninterna leverantören av packningstjänsten debiterar förlaget för utförandet av densamma.

Märk att antal orderrader, kilo och antal exemplar i respektive kanal renser för de böcker som gått direkt ut till kund, det vill säga inte tagit vägen via den koncerninterna distributionspartnern. Märk även att för interna bokklubbar har debiteringskostnaden för antal orderrader, antal kilo och antal exemplar satts till noll eftersom den koncerninterna leverantören inte debiterar förlaget för packning till de interna bokklubbarna eftersom det endast är en ombokning i datasystemet.

Tabell 8. Snittpris per bok

Priserna för respektive kanal har beräknats enligt formeln:

$$\frac{\text{Bruttoomsättning före rabatt i kanalen}}{\text{Antal köpta böcker brutto i kanalen}}$$

Tabell 9. Frakt

Procentsatserna för respektive kanal har beräknats enligt formeln:

$$\frac{\text{Faktisk debitering för frakttjänster i kanalen}}{\text{Nettoomsättning i kanalen}}$$

Diagram 2. Returprocent

Returprocent för respektive kanal har beräknats enligt formeln:

$$\frac{\text{Returnerad försäljning i kanalen}}{\text{Bruttoomsättning i kanalen}}$$

Tabell 10. Returhantering

Procentsatserna för respektive kanal har beräknats enligt följande formel:

$$\frac{\begin{aligned} &\text{Antal returorderrader i kanalen} \times \text{Debiteringskostnad per returorderrad} + \\ &\text{Antal returexemplar i kanalen} \times \text{Debiteringskostnad per returexemplar} + \\ &\text{Faktisk debitering returfrakt} \end{aligned}}{\text{Nettoomsättning i kanalen}}$$

Observera att ”Debiteringskostnad per returorderrad och returexemplar” är de avgifter den koncerninterna partnern som handhar returhanteringen debiterar förlaget för tjänsten. Märk att för interna bokklubbar har debiteringskostnaden för returorderrader och returexemplar satts till noll eftersom den koncerninterna leverantören inte debiterar förlaget för returer från interna bokklubbar eftersom det endast är en ombokning i datasystemet.