



Rättelser till *Den nya ekonomistyrningen*

Tyvärr förekommer tryckfel i den femte upplagan. Vi beklagar detta. I denna pdf finns korrigerade sidor.

Anvisningar

Sidan 92: I figur 6:2 har siffrorna 2 och 3 tillkommit för att förtydliga figuren.

Sidan 122: Ny uppställning har tillkommit överst på sidan.

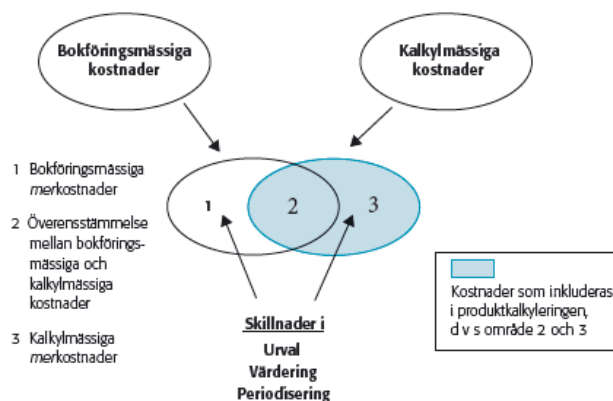
Sidan 138: Ny kapitelhänvisning i tredje punkten, första punktuppställningen.

den kalkylfilosofi som tillämpas.) Många gånger är det av praktiska skäl dock inte rimligt att utreda samtliga tänkbara relevanta ekonomiska konsekvenser. Därför väljer företag ofta att fokusera **väsentliga ekonomiska konsekvenser**, där väsentliga står för konsekvenser som är betydelsefulla rent beloppsmässigt. Det finns dock alltid ett visst inslag av osäkerhet i kalkyleringen. Det kan t ex vara så att samtliga ekonomiska konsekvenser inte är kända eller inte kan förutses. Det kan även vara så att vissa ekonomiska konsekvenser visserligen kan identifieras, men de kan inte mätas eller uppskattas i kronor. De får dock inte glömmas bort, eftersom de trots det kan påverka de beslut som fattas. När de väsentliga ekonomiska konsekvenserna är bestämda, görs vanligen ytterligare bedömningar innan den slutgiltiga kalkylen ställs upp. Bedömningarna inkluderar exempelvis aspekter som kostnader för att ta fram kalkylen och de krav användare har på den. Det är alltså många faktorer som spelar in vid uppställandet av en produktkalkyl. Den utformning en kalkyl får beror på såväl objektiva fakta som subjektiva uppfattningar. Även om ledstjärnan vid framtagandet av en kalkyl är att den ska utgöra en realistisk modell av en verklig situation, är det flera omständigheter som slutligen avgör kalkylutformningen. Varje kalkyl är därför endast en förenklad bild av verkligheten, d v s en modell.

I praktiken görs dock inte alltid särskilda kalkylutredningar i varje kalkylsituation. Istället arbetar företag med på förhand bestämda regler och rutiner (t ex instruktioner, blanketter och mallar) för kalkyleringen i de kalkylsituationer som är mest frekvent förekommande. Det slag av kalkyler som används i sådana situationer benämns **rutinmässiga kalkyler**. Det är möjligt att arbeta med sådana när de ekonomiska konsekvenserna är tämligen lika från kalkyltillfälle till kalkyltillfälle. Vid varje kalkyltillfälle görs därför endast vissa mindre justeringar och kompletteringar när regler och rutiner inte helt passar. I situationer som inte är frekvent förekommande och i situationer där de ekonomiska konsekvenserna i stor utsträckning skiljer sig åt från kalkyltillfälle till kalkyltillfälle, upprättas däremot särskilda kalkyler, s k specialkalkyler eller icke-rutinmässiga kalkyler. Då görs vid varje kalkyltillfälle särskilda kalkylutredningar.

Kostnader i produktkalkyleringen

Begreppet kostnad står inom produktkalkyleringen för förbrukning eller användning av resurser alternativt för värdet av den förbrukning eller användning av resurser som aktualiseras i kalkylsituationer. De kostnader som inkluderats i produktkalkyleringen benämns **kalkylmässiga kostnader**. De kostnader som förekommer i den externa redovisningen, s k **bokföringsmässiga kost-**



Figur 6:2
Distinktionen mellan bokföringsmässiga och kalkylmässiga kostnader.

Administrations- och försäljningskostnadspålägg beräknas så här:

$$\frac{\text{Administrationskostnader}}{\text{Tillverkningskostnad}} = \text{Pålägg} \quad \frac{\text{Försäljningskostnader}}{\text{Tillverkningskostnad}} = \text{Pålägg}$$

EXEMPEL

Företaget Pasta Basta AB tillverkar italienförknippade produkter. Flera kunder har under senare tid beställt exemplar av den populära espressomaskinen Espresso. Eftersom lagret endast består av ett fåtal exemplar, behöver man tillverka ytterligare exemplar. För framställningen av en serie om 100 Espresso gäller följande uppgifter:

Direkt material	30 000 kr
Direkta arbetstimmar	50 timmar
Direkt lön	9 000 kr
Direkt maskin	12 000 kr
Speciella direkta kostnader (bl a ställkostnad)	3 000 kr

Materialomkostnadspålägg (MO) = 5 % på direkt material
 Tillverkningskostnadspålägg 1 (TO 1) = 160 kr per arbetstimme
 Tillverkningskostnadspålägg 2 (TO 2) = 20 % på direkt lön
 Maskinomkostnadspålägg (MAO) = 10 % på direkt maskin
 Administrations- och försäljningskostnadspålägg (AFFO) = 12 % på tillverkningskostnaden

Till vilket belopp uppgår självkostnaden för serien och för ett exemplar av Espresso?

+ Direkt material	30 000 kr
+ Direkt lön	9 000 kr
+ Direkt maskin	12 000 kr
+ Speciella direkta kostnader	3 000 kr
+ MO-pålägg 5 % × 30 000 kr	1 500 kr
+ TO-pålägg 1 160 kr × 50 timmar	8 000 kr
+ TO-pålägg 2 20 % × 9 000 kr	1 800 kr
+ MAO-pålägg 10 % × 12 000 kr	1 200 kr
= Tillverkningskostnad	66 500 kr
+ AFFO-pålägg 12 % × 66 500 kr	7 980 kr
= Självkostnad	74 480 kr

Självkostnaden för serien om 100 Espresso uppgår till 74 480 kr.

Kostnaden för en styck Espresso blir då:

$$\frac{74\,480 \text{ kr}}{100 \text{ st}} = 744,80$$

Försäljningspriset för en styck Espresso uppgår till 950 kr.

$$\frac{(950 \text{ kr} - 744,80 \text{ kr})}{950 \text{ kr}} = 21,6 \%$$

Vinstmarginalen uppgår då till 21,6 %

Fördelning i tjänsteföretag - Val av fördelningsnycklar och beräkning av pålägg

Tjänsteföretag erbjuder tjänster av mycket varierande slag. Banker, försäkringsbolag, transportföretag, konsultfirmor, revisionsbolag, advokatbyråer, hotell, målarfirmor, motionsinstitut, bilreparatörer, utbildningsföretag och resebyråer erbjuder samtliga tjänster (eller service). Eftersom verksamheterna är av mycket varierande slag finns det inte *en* kalkylmall för tjänsteföretag. Trots

Vid sidan av de rent kalkyltekniska fördelar som kan tillskrivas ABC-kalkylen finns även fördelar relaterade till dess användning, bl a följande:

- I de fall då information om företagets aktivitetskostnader, aktivitetssatser och kostnadsdrivare (dessa begrepp definieras senare i kapitlet) har samlats in och finns tillgängliga i t ex en databas, finns möjligheter till många slag av analyser. Ett flexibelt system för kalkylering har skapats. Exempelvis kan sammanställningar av kalkylobjekts kostnader och information om vilka effekterna blir vid ändringar i förutsättningar, t ex av aktivitetskostnader, aktivitetssatser och/eller kostnadsdrivare, tämligen enkelt tas fram vid behov.
- Begreppsapparaten är stark och knyter väl an till företagets fysiska verksamhet. Det skapar förutsättningar för att kalkylinformationen ska kunna förstås av många i företaget, inte endast av dem som är väl insatta i kalkylområdet.
- ABC-informationen är inte endast relevant i kalkylsammanslagning. Den har även visat sig vara användbar i syfte att förbättra företagets aktiviteter och processer. Ofta benämns denna inriktning aktivitetsbaserad styrning. Denna inriktning beskrivs närmare i kapitlet Kundinriktad ekonomistyrning (24).

Det finns nackdelar med ABC-kalkylen. Att kalkylen kan vara komplex och kostsam att implementera och arbeta med är de två mest frekvent framförda nackdelarna. Andra nackdelar kan relateras till kalkylens användning. Två exempel på sådana är att ABC-informationen kan misstolkas som omedelbart beslutsrelevant (se kapitel 10) och att det kan vara svårt att få acceptans för en kalkylmodell som på flera punkter skiljer sig från kalkyler av självkostnadstyp.

Centrala begrepp

ABC-kalkyleringens centrala begrepp är:

- Aktivitet
- Kostnadsdrivare

Aktivitet

I ABC-kalkylering betraktar man företaget som bestående av en uppsättning aktiviteter. En aktivitet är en arbetsuppgift eller ett arbetsmoment. Aktiviteter är alltså uttryck för olika slag av fysiskt arbete, arbete som utförs när företaget t ex producerar en tillverkningsserie eller utför en kundorder eller ett konsultuppdrag. Med ABC-kalkylen är strävan att mäta kalkylobjektens konsumtion av de aktiviteter som utnyttjas.

Företag är olika, vilket innebär att det inte finns en given uppsättning aktiviteter. Exempel på aktiviteter i tre slag av verksamheter är följande:

<i>Tillverkande företag</i>	<i>Konsultföretag</i>	<i>Butik</i>
Produktutveckling	Tjänsteutveckling	Sortimentsutveckling
Inköp av material	Planering av uppdrag	Inköp av varor
Mottagningskontroll	Upprättande av dokument	Uppackning av varor
Produktionsplanering	Tjänsteutförande	Prismärkning
Manuell bearbetning	Kvalitetssäkring	Försäljning över disk
Kvalitetskontroll	Uppdragspresentation	Kassaservice
Leverans av produkter	Uppdragsuppföljning	Leverans av varor