



VAASAN AMMATTIKORKEAKOULU
VASA YRKESHÖGSKOLA
UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Elvira Backman-Gutic

ABC-kalkylering inom tjänsteföretag

Caseföretag: företag X Ab

Företagsekonomi och turism
2015

VAASAN AMMATTIKORKEAKOULU
UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES
Företagsekonomi

ABSTRACT

Author	Elvira Backman-Gutic
Title	Activity Based Costing in the Service Business Case Firm X Ltd
Year	2015
Language	Swedish
Pages	54 + 5 Appendices
Name of Supervisor	Niklas Kallenberg

Company X Ltd was founded in 1994 performing administrative management of property and business management services. I have been commissioned to make an activity-based cost calculation. The calculation is performed for property management.

In the theoretical part the different steps for how a company develops its integrated cost and performance measurement systems are described, the stage when the activity-based costing is being introduced and then the ABC costing is introduced. I will do an activity-based costing for X Ltd, which they will develop further after which it will enhance and reorganize their work processes. I will bring up the information on costs which will be of benefit to create through the work processes in order to obtain a model whose results reflect reality.

The empirical part consists of activity-based costing with two different cost drivers, one of which is compared with the results I got from spreadsheet template the company already uses. The findings show that cost depends on several factors such as working list of activities and the type company the work is done for. Cost drivers also have an essential role in how results reflect reality.

Keywords Activity based costing

INNEHÅLL

ABSTRAKT

ABSTRACT

1	INLEDNING	8
1.1	Problemområde	8
1.2	Syfte	8
1.3	Avgränsning	9
1.4	Metod	9
2	UTVECKLING AV INTEGRERADE KOSTNADS- OCH PRESTANDAMÄTNINGSSYSTEM	10
2.1	Steg I	10
2.2	Steg II	11
2.3	Steg III	12
2.4	Steg IV	14
2.5	Sammanfattning	14
3	SJÄLVKOSTNADSKALKYLERING	16
3.1	Påläggsmetoden	17
3.2	Aktivitetsbaserad kostnadskalkyleringsmetoden	20
3.2.1	Aktiviteter och kostnadsdrivare	23
3.2.2	ABC-kalkylering steg för steg	26
3.3	Jämförelse av den traditionella påläggskalkylen och ABC	29
3.4	Tidsdriven ABC-kalkylering	30
3.5	ABC-kalkylering i tjänsteföretag	30
4	EMPIRISK UNDERSÖKNING	32
4.1	Forskningsmetod	32
4.2	Presentation av företag X Ab	32
4.3	Kalkylobjekt	33
4.4	Arbetsprocesser	34
4.5	Identifiering av kostnader	36
4.5.1	Personal	38

4.5.2	Inköp av material.....	38
4.5.3	Avskrivningar.....	39
4.5.4	Lokal- och personalkostnader	39
4.5.5	Marknadsförings-, representations- och resekostnader.....	39
4.5.6	Drift- och administrationskostnader.....	39
4.5.7	Kostnader för utveckling, köpta tjänster och försäkringar.....	40
4.6	Kalkylen.....	40
4.6.1	Direkta kostnader	40
4.6.2	Indirekta kostnader.....	40
4.6.3	Aktiviteter	40
4.6.4	Kostnadsdrivare och kostnadsdrivarvolym.....	42
4.7	Resultat	42
5	SAMMANFATTNING	48
5.1	Validitet och reliabilitet	49
5.2	Förslag till utvecklig	50
6	AVSLUTNING	52

KÄLLOR

BILAGOR

FÖRTECKNING ÖVER FIGURER OCH TABELLER

Figur 1.	Fyra-steps modell av kost.- och prestanda mätningssystem	s.10
Figur 2.	Formeln för uträkning pålägg	s. 18
Figur 3.	Skiss av fördelning av omkostnader utan kostnadsställen	s.19
Figur 4.	Skiss över fördelning av omkostnader med kostnadsställen	s.20
Figur 5.	Aktivitetshierarki i tillverkande företag	s.23
Figur 6.	Aktivitetshierarki i tjänsteföretag	s.25
Figur 7.	Skiss av fördelning av omkostnader med ABC- metod	s.27
Figur 8.	ABC-kalkylernas kalkylobjekt	s.33
Figur 9.	X Ab - processammandrag av Johnny Backman	s.34
Figur 10.	Totala kostnader	s.37
Figur 11.	Totala kostnader per aktivitet	s.42
Figur 12.	Resultat av ABC-Kalkylobjekt	s.43

FÖRTECKNING ÖVER BILAGOR

BILAGA 1a. Uträkning av kostnader för bokföringsuppdrag

BILAGA 1b. Uträkning av kostnader för bokföringsuppdrag

BILAGA 2. Uträkning av kostnader för aktiviteter

BILAGA 3. Uträkning av kostnader för aktiviteter och ABC-kalkyl

BILAGA 4. Företaget X Ab mall för uträkning av kostnader

FÖRKORTNINGAR

ABC-kalkylering	Aktivitetsbaserad kostnadskalkylering
ABC	Activity-Based Costing
ERP	Enterprise resource planning system
TDABC	Time-Driven ABC

1 INLEDNING

Ända sedan 1994 har företaget X Ab haft stadig tillväxt. För att företaget skall kunna fortsätta växa stadigt är det viktigt att skapa ett enhetligt sätt att jobba på, genom att skapa system för lärande som kan användas för skolning av nya anställda och samtidigt jobba smidigare och effektivare, och ett kostnadssystem som skulle vara hjälpredskap för företagsledningens beslutsfattande. Företaget använder ett kvalitetssystem som heter Lean.

Lean är en metod där man strävar till att med ett minimalt spill av resurser skapa kundvärde, och där effektivisering av verksamheten, produktivitet och kvalitet är huvudmålet. (Venegas, C. 2007. Flow in the office Implementing and Sustaining Lean Improvements. CRC Press)

Det betyder att alla ovan nämnda villkor uppfylls utom kostnadssystemet. Jag har fått i uppdrag att sammanställa en ABC-kalkyl vilken skulle kunna utvecklas med tiden.

Teorin börjar med att ta upp de olika steg i vilka ett företag utvecklar sina integrerade kostnads- och prestandamätningssystem och i vilket skede man gör en ABC-kalkyl. Därefter presenteras aktivitetsbaserad kalkylering.

1.1 Problemområde

Företaget X Ab utför både disponent- och bokföringsuppdrag men jag kommer att göra en ABC-kalkyl på disponentuppdrag. Jag kommer att göra en kalkyl per disponent på grund av att jag har tillgång till mera exakt information för en del disponenter än för andra. Det kommer att visa behovet av att man har exakt information om tidsåtgång för andra disponenter.

1.2 Syfte

Syftet med lärdomsprovet är att göra en ABC-kalkyl.

1.3 Avgränsning

Företaget X Ab utför fastighets- och ekonomiförvaltningstjänster, men jag har valt att begränsa min undersökning till att göra en ABC-kalkyl bara för disponentuppdrag inklusive bokföring för respektive uppdrag.

1.4 Metod

Lärdomsprovet består av en teoridel och en empiridel. I teoridelen kommer jag att presentera det stadium som företaget nu befinner sig i och orsaken till att man skulle göra en ABC-kalkyl. Sedan presenterar jag metoden ABC-kalkylering som kommer att användas i min undersökning. I empiriska delen kommer jag att utföra en ABC-kalkyl med två olika kostnadsdrivare och sedan jämföra den ena med kostnaden som är uträknad med en mall som företaget använder. Till sist kommer jag att analysera kalkylerna.

2 UTVECKLING AV INTEGRERADE KOSTNADS- OCH PRESTANDAMÄTNINGSSYSTEM

Enligt Kaplan R. och Cooper R kan företagsledare se utvecklingen av deras integrerade kostnads- och prestandamätningssystem som en resa genom fyra på varandra följande steg.

Systemaspekter	<u>Steg I</u> <u>System</u> <u>Bruten</u>	<u>Steg II System</u> <u>Finansiell rappor-</u> <u>tering- driven</u>	<u>Steg III Sys-</u> <u>tem</u> <u>Specialiserad</u>	<u>Steg IV Sys-</u> <u>tem</u> <u>Integrerad</u>
Datakvalitet	Många fel Stora variationer	Inga överraskningar Uppfyller revisionsstan- darder	Delade databaser Fristående system Informell samman- länkning	Fullt länkade databaser och system
Den externa finansiella rap- poreringen	Otillräcklig	Anpassade till behoven av finansiell rapporte- ring	Steg II bibehålles	Finansiella rapporte- ringssystemet
Produkt/Kund kostnader	Otillräcklig	Felaktig Dolda kostnader och vinster	Flera fristående ABC-system	Integrerade ABM systemet
Operativ och strategisk kon- troll	Otillräcklig	Begränsad feed-back Fördröjd feed-back	Flera fristående prestanda mätsys- tem	Operativa och strate- giska prestanda mätsys- systemet

Figur 1. Fyra-steps modell av kostnads- och prestanda mätningssystem (Kaplan R. och Cooper, R. 1998. Cost & Effect)

Härnedan förklaras alla steg.

2.1 Steg I

Steg I-system förekommer ofta bland nyetablerade företag som inte har hunnit eller inte har resurser att installera ett bra finansieringssystem. Etablerade företag kan fastna i det här systemet genom att inte uppdatera föråldrade system som är till exempel inte kompatibla med andra system i företaget. Även om en del företag idag kan ha egenskaperna av steg I systemet, arbetar de flesta med systemen i steg II. Företagen som är i steg I kan ha kostnadssystem som är otillräckliga för finansiell rapportering, och orsak till det är dålig intern kontroll av upptagning av transaktioner genom att antingen ta upp dem felaktigt eller att inte alls ta upp dem. (Kaplan, R. S. och Cooper, R. 1998. Cost & Effect, s.11-27)

Det som karateriserar steg I kostnadssystemet är att:

- omfattande tid och resurser krävs för att sammanföra olika rapporterande enheter inom företaget samt tiden det tar att stänga böckerna varje redovisningsperiod,
- oväntade variationer inträffar i slutet av varje räkenskapsperiod när man stämmer av fysiska inventeringar mot bokförda värden,
- stora nedskrivningar av lager efter interna och externa granskningar och
- en allmän brist på integritet och granskningsbarhet av system. (Kaplan, R. S. och Cooper, R. 1998. Cost & Effect, s.11-27)

De flesta företag har inte det här steget och de som har det kan förändra läget genom att installera ett modernt passande system. (Kaplan, R. S. och Cooper, R. 1998. Cost & Effect, s.11-27)

2.2 Steg II

Steg II där systemet drivs av finansiell rapportering är stadiet i vilket de flesta företag befinner sig. Det karakteriseras av att:

- man uppfyller kraven på finansiell rapportering,
- kostnaderna samlas av ansvarscenter men inte av aktiviteter och affärsprocesser,
- man rapporterar starkt förvrängda produktkostnader eller produktkostnader är obefintliga och man skaffar feedback till företagsledare och anställda försent, som en total summa och alltför finansiellt. (Kaplan, R. S. och Cooper, R. 1998. Cost & Effect, s.11-27)

Steg II kostnadsräkningsystemet är totalt otillräckligt för företagsledningen ur följande perspektiv: uppskattning av kostnaderna för aktiviteter, affärsprocesser, kostnader och lönsamheten för produkter, tjänster och kunder, och att ge användbar feedback för att förbättra affärsprocesserna. (Kaplan, R. S. och Cooper, R. 1998. Cost & Effect, s.11-27)

Genom att använda fördelningsbaser som materialkostnader, maskintimmar och genom att öka antalet kostnadsställen återspeglar inte den underliggande ekonomin för företag med komplexa processer, flera olika produkter och tjänster, och olika kunder. Man misslyckas att inse att många dyra fabriksresurser levereras för att hantera produktion av satser av artiklar (aktiviteter som krävs för installation, beställning, mottagning, flyttning, och inspektion av produkter) och att utforma och upprätthålla de otaliga produkter som anläggningen är i stånd att producera (aktiviteter krävs för att utforma, förbättra och underhålla enskilda produkter). (Kaplan, R. S. och Cooper, R. 1998. Cost & Effect, s.11-27)

En särskilt förödande förlust från felaktiga kostnadssystem i steg II är att produkt-designers och utvecklare antingen får ingen information alls eller mycket förvrängd information om produktionskostnaderna för de produkter de utformar. (Kaplan, R. S. och Cooper, R. 1998. Cost & Effect, s.11-27)

Bristen på information om kostnaden för aktiviteter och affärsprocesser har hindrat många företag att fastställa prioriteringar för att eliminera ineffektivitet, och gör det i stort sett omöjligt att jämföra aktivitets- och affärsprocesskostnader för andra enheter, både interna och externa i en organisation. I det här steget vet man inte var man bör fokusera sin totala kvalitet och sina utvecklingsinitiativ. Man kan säga att här fördelar man fabriks- och andra tillverkningskostnader till produkter. Anställda får inte information om problemlösning och kontinuerligt förbättringsarbete. Här råder det en ”kommando och kontroll” filosofi medan företag behöver en filosofi för att informera och förbättra det arbete som anställda har utfört. (Kaplan, R. S. och Cooper, R. 1998. Cost & Effect, s.11-27)

2.3 Steg III

Steg III är kundanpassat, relevant för företagsledare, fristående och den kännetecknas av traditionella, men välfungerande finansiella system som utför grundläggande bokföring och förbereder månads-och kvartalsbokslut för externa användare, genom att använda metoder för fördelning av periodiska produktionskostnader på sålda varor och lagerkonton. En eller flera ABC kostnadssystem kan ta information från officiella finansiella system, så som från andra informations

och arbetssystem, för att mäta exakta kostnader av aktiviteter, processer, produkter, tjänster, kunder och organisatoriska enheter. Här har man också funktionsdugliga feedbacksystem som tillhandahåller alla operatörer och anställda med både finansiell och icke finansiell information om effektiviteten och kvaliteten av affärsprocesser. (Kaplan, R. S. och Cooper, R. 1998. Cost & Effect, s.11-27)

Företagen behöver ett grundläggande finansiellt system, som finns i steg II, för att fånga de transaktioner som ständigt förekommer i företagets verksamhet, för att överlåta dessa transaktioner till konton i en huvudbok system i syfte att samla och bearbeta dem för att förbereda de lagstadgade periodiska bokslut. Man behåller det här systemet i steg III och skapar ett system jämsides som ska stöda företagsledningens beslutsfattande och för anställdas lärande och förbättringsaktiviteter. (Kaplan, R. S. och Cooper, R. 1998. Cost & Effect, s.11-27)

Här använder man Aktivitetsbaserad kalkylering som ett hjälpredskap för företagsledningens strategiska beslutsfattande. Men ABC systemet är inte användbart för kortsiktiga operativa beslut och kontroll, på grund av vilket man utvecklar innovativa kostnadssystem för lärande och förbättring (som till exempel Lean). (Kaplan, R. S. och Cooper, R. 1998. Cost & Effect, s.11-27)

Det här betyder att steget III består av tre olika typer av finansiella system:

1. Traditionella system för finansiell rapportering,
2. ABC system för information om process, produkt och kundkostnader, och
3. Organisatoriskt feedbacksystem för att främja lokala effektiviseringar och processförbättringar.

Man kan tänka på de två sistnämnda systemen som komplement till de existerande organisatoriska systemen för att ABC system och funktionsdugliga feedbacksystem kan utvecklas utan stora investeringar i datorhårdvara och programvara, för att uppgifterna och informationen för båda system finns redan i befintliga finansiella systemet. (Kaplan, R. S. och Cooper, R. 1998. Cost & Effect, s.11-27)

2.4 Steg IV

I steg IV integreras ABC och återkopplingssystemet och tillsammans utgör de grunden för att förbereda externa finansiella rapporter. Kostnadsdrivare i ABC kan användas för att tilldela indirekta- och stödkostnader för produkter för den finansiella rapporteringen. Kostnader som har tilldelats till enskilda produktenheter, men som inte kan, enligt god redovisningssed, myndighetskrav, eller skatteregler, tilldelas inventeringen automatiskt skalas bort i utarbetandet av finansiella rapporter. I det här steget utför man nödvändiga och godtyckliga fördelningar lätt varje gång finansiella rapporter är upprättade. Systemet har utformats för att maximera fördelarna för beslutsfattande chefer och anställda i frontlinjen som arbetar kontinuerligt med att förbättra processerna under deras kontroll. (Kaplan, R. S. och Cooper, R. 1998. Cost & Effect, s.11-27)

Samtidigt som man förbereder periodiska rapporter från förvaltningssystemet integrerar man också informationen från ABC systemet och det operativa återkopplingssystemet. ABC systemet blir grunden för den organisatoriska budgeten, genom att godkänna anskaffningar och utgifter av resurser i organisationsenheter. De här ABC budgeterna används sedan av det operativa återkopplingssystemet för att jämföra och analysera den faktiska kostnaden som uppstod av varje organisatorisk enhet under hela året. I gengäld får ABC-systemet information om det senaste effektivitet och kapacitetsutnyttjande av verksamheten, genom vilken man uppdaterar värde av ABC kostnadsdrivare. (Kaplan, R. S. och Cooper, R. 1998. Cost & Effect, s.11-27)

2.5 Sammanfattning

Vissa företag har så dåliga finansiella system i steg II att de vill flytta direkt till steg IV utan att gå genom den rekommenderade perioden av experimenteringen med ABC och operationell återkopplingssystemer i steg III. Sådana försök misslyckas för det mesta. En orsak till att det misslyckas är att kraven på enkelhet, objektivitet och revisionsbarhet av systemet för de finansiella rapporterna äventyrar grundläggande konstruktionsprinciper för ABC-systemet så att det inte ger tillförlitliga uppskattningar av kostnaderna för aktiviteter och affärsprocesser samt

kostnaderna för resurser som används för produkter, tjänster och kunder. En annan orsak är att genom beräkning av det faktiska värdet av kostnadsdrivare för den senaste perioden som grund för feedback till verksamheten på frontlinjen och medarbetare om effektiviteten i sin verksamhet använder ABC information på ett olämpligt sätt och felaktig ABC. Företagsledare skulle, som i steg II, få förvrängd och fördröjd information om effektiviteten i sin verksamhet. (Kaplan, R. S. och Cooper, R. 1998. Cost & Effect, s.11-27)

En annan lockande övergång från steg II till steg IV uppkommer när företagen installerar avancerade, omfattande och dyra system som är företagsomfattande. Företagen runt om i världen installerar ERP som skaffas från mjukvaruföretag som SAP, Oracle, People och Baan. Dessa versioner av tillgängliga uppgifter är tillgängliga på ett integrerat sätt i hela organisationen och bör vara en stor fördel. En sådan teknikplattform erbjuder företag en lätt väg till kostnadssystemets kapacitet i steget IV. (Kaplan, R. S. och Cooper, R. 1998. Cost & Effect, s.11-27)

De här systemen kan spåra dagliga utgifter genom kontokod, aktiviteter och affärsprocesser, och mäta fysiska mängder av aktiviteter så att cheferna får faktiska dagliga värden av ABC drivare och produktkostnader i realtid. (Kaplan, R. S. och Cooper, R. 1998. Cost & Effect, s.11-27)

Man kan säga att uppgifter och information inte är detsamma som kunskap. När en organisation förstår teorin som är bakomliggande för ABC och aktivitetsbaserad förvaltning, blir det tydligt att det dagliga, faktiska värdet av kostnadsdrivare är långt ifrån den önskade informationen man vill ha av ett ABC-system. (Kaplan, R. S. och Cooper, R. 1998. Cost & Effect, s.11-27)

Företag behöver all experimentering och inläring av finansiella systemet som uppstår i stadie III. Man måste lära sig att strukturera sina ABC systemer speciellt för ledningsändamål, att kunna lösa tekniska mättningsproblem, man måste utforska strukturen av finansiella och icke finansiella återkopplingar de förser anställda med för deras inläring och förbättrings aktiviteter. (Kaplan, R. S. och Cooper, R. 1998. Cost & Effect, s.11-27)

3 SJÄLVKOSTNADSKALKYLERING

Självkostnadskalkylering innebär att när man beräknar kostnaden för en produkt eller tjänst tas alla kostnader i företaget som uppstår utom extraordinära och tillfälliga kostnader i beaktande. Alltså självkostnaden av en produkt eller tjänst är summan av alla kostnader som uppstår tills varan eller tjänsten är framställd, levererad till kunden och betalad. På grund av att alla företag har olika verksamheter, finns det också olika behov av kalkylmetoder, vilket betyder att det inte finns en kalkylmodell som passar alla företag. Det finns två huvudmetoder för självkostnadskalkylering som är periodkalkylering och orderkalkylering. Periodkalkylering används för att framställa en kalkyl för uträkning av självkostnaden av varor eller tjänster under en viss tidsram, som till exempel en månad, sex månader, ett år och så vidare. Man använder periodkalkylering i företag där man har en produkt eller en tjänst, till exempel vid masstillverkning av en viss produkt. Orderkalkylering kan utföras under en viss period men metoden är oberoende av tidsramen. Den här kalkylen används när man tillverkar olika produkter där det går åt olika mängder av resurser, framställningstiden är olika, man använder olika arbetsmetoder och så vidare. (Ax, C. Johansson, C. Kullén, H. 2011. Den nya ekonomistyrningen. Liber Ab, Malmö, s. 112-139)

De här två metoderna delas sedan in i delmetoder. Det finns tre olika metoder för periodkalkylering som är divisionsmetoden, normalmetoden och ekvivalentmetoden, medan man kan använda två metoder för orderkalkylering som är påläggsmetoden och aktivitetsbaserad självkostnadskalkylering. (Ax, C. Johansson, C. Kullén, H. 2011. Den nya ekonomistyrningen. Liber Ab, Malmö, s. 112-139)

Jag kommer att beskriva orderkalkyleringsmetoderna påläggsmetoden och aktivitetsbaserad kostnadskalkyleringsmetoden. För att poängtera varför ABC-metoden är en bättre metod kommer jag att jämföra den med påläggsmetoden, som kallas också för den traditionella påläggs-kalkylen.

3.1 Påläggsmetoden

Så fort man tillverkar flera olika produkter eller tjänster i ett företag måste man fastställa kostnaderna med någon annan metod än att bara dela kostnaderna för en bestämd period med antal beställningar. Man måste dela upp kostnaderna för olika beställningar, för olika produkttyper eller tjänster vilket betyder att man använder sig av orderkalkylen. En del kostnader uppstår bara för en viss produkt eller tjänst som kallas för direkta kostnader, och vissa kostnader måste fördelas genom ett pålägg på de direkta kostnaderna. På grund av det här kallas orderkalkylering också för påläggskalkylering. (Hansson, S. Nilsson, S-Å. 1994. Produkt kalkylering. Liber Ab, Malmö, s.89)

Det betyder alltså att man fördelar totala kostnader i direkta och indirekta kostnader. Direkta kostnader är de kostnader som man kan direkt föra in som en kostnad för att framställa en produkt eller tjänst. Indirekta kostnader (nu för tiden kallar man indirekta kostnader för omkostnader) är alla andra omkostnader som uppstår som är gemensamma för framställning av flera produkter eller tjänster och andra direkta kostnader som man inte för direkt på produkten eller tjänsten i fråga av olika anledningar. Orsak till det kan vara till exempel att det medför alltför stora kostnader för att fördela kostnaden direkt per produkt eller att föra kostnaden direkt per produkt är så obetydlig att det inte är värt uppdraget. Indirekta kostnader kan vara till exempel administrativa och personalkostnader som är svåra att dela per produkt eller tjänst, vilket betyder att man måste fördela de kostnader enligt någon fördelningsgrund. (Gerdin, J. 1995. ABC-kalkylering. Studentlitteratur, s.22-23)

Som det nämnts tidigare i texten är den traditionella påläggskalkylen en typ av självkostnads-kalkylering vilket betyder att alla kostnader i ett företag måste föras på produkter eller tjänster eftersom alla kostnader uppstår på grund av att företag tillverkar och säljer produkter eller tjänster. Det här betyder att om man inte kan föra kostnaden direkt till produkten eller tjänsten så måste fördelningen basera sig på andra grunder. Man brukar göra det genom att fördela kostnaden på kostnads-

ställe som kan vara en avdelning på företaget. (Gerdin, J. 1995. ABC-kalkylering. Studentlitteratur, s.23)

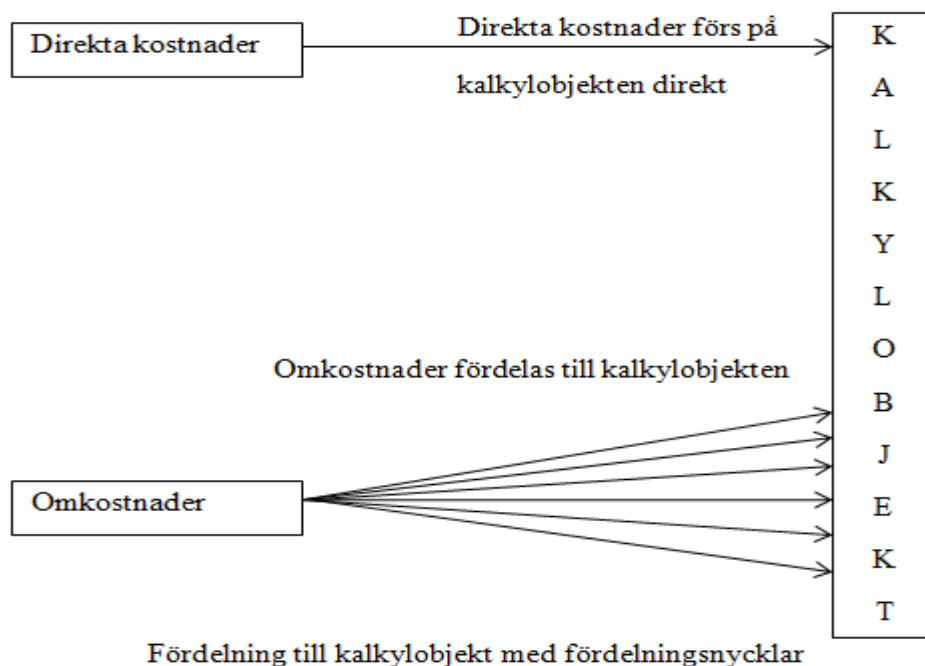
Det stora problemet är att fördela de indirekta kostnaderna till kalkylobjekt (kostnadsbärare). Man har konstaterat att det är omöjligt att fördela omkostnaderna till kalkylobjekt exakt utan man grupperar kostnader och bestämmer fördelningsgrund med ståndpunkt att man gör det så korrekt som möjligt. Kostnaderna grupperas enligt olika kriterier vilket betyder att fördelningen sker beroende på hur produkten eller tjänsten förorsakar kostnaden och beroende på nyttan av kostnaden. Beroende på vad kostnadsgrupperingarna (kostnadsställen) har för kriterier får de en fördelningsgrund (fördelningsnyckel). Det betyder att man fördelar omkostnaderna till kalkylobjekten genom pålägg vilken man räknar ut med en fördelningsgrund. Fördelningsgrunden (fördelningsnyckel) kan formuleras i: tid, kvantitet/mängd och värde. (Ax, C. Johansson, C. Kullén, H. 2011. Den nya ekonomistyrningen. Liber Ab, Malmö, s.122-125)

Formeln för uträkning av pålägg ser ut som följer:

$$\frac{\text{Omkostnader}}{\text{Fördelningsnyckel}} = \text{Pålägg}$$

Figur 2. Formeln för uträkning pålägg. (Ax, C. Johansson, C. Kullén, H. 2011. Den nya ekonomistyrningen. Liber Ab, Malmö, s.125)

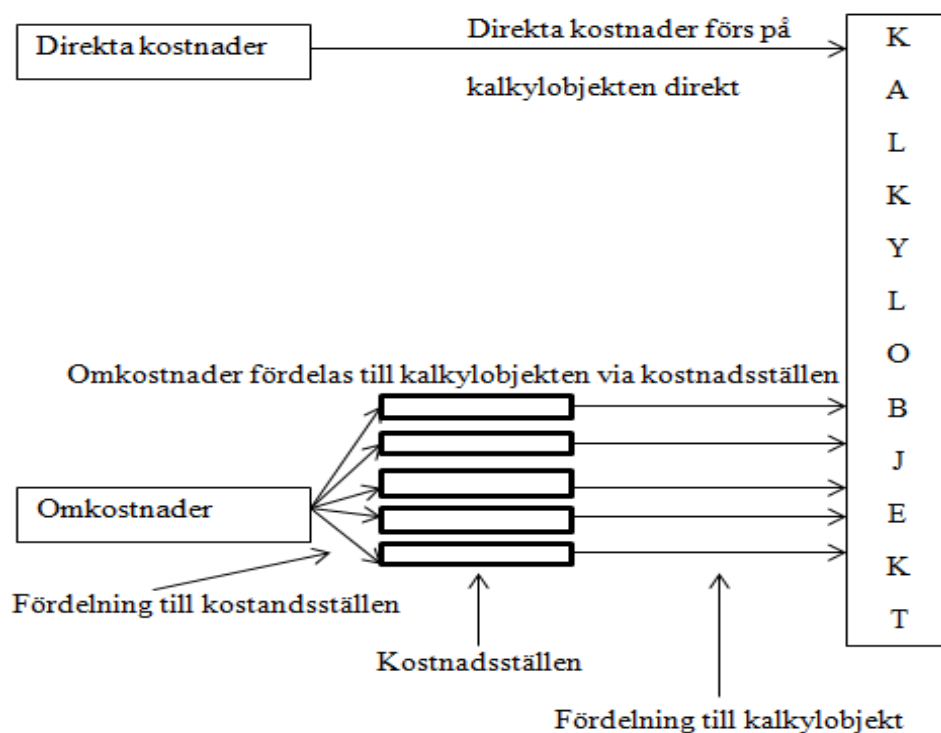
Man kan fördela omkostnader utan kostnadsställen och med kostnadsställen. Den enklare varianten är fördelning utan kostnadsställen som ser ut som följer:



Figur 3. Skiss av fördelning av omkostnader utan kostnadsställen. (Ax, C. Johansson, C. Kullén, H. 2011. Den nya ekonomistyrningen. Liber Ab, Malmö, s.133)

Som figuren ovan visar fastställer man direkta kostnader och för dem på kalkylobjekten direkt. Sedan fördelar man omkostnaderna i grupper i till exempel tillverkningskostnader och väljer fördelningsgrund. För varje grupp av omkostnader räknar man ut påläggssatser. Enligt påläggssatser fördelar man omkostnaderna till kalkylobjekten och beräknar självkostnaden för kalkylobjektet. (Ax, C. Johansson, C. Kullén, H. 2011. Den nya ekonomistyrningen. Liber Ab, Malmö, s.133)

Det är inte lätt att i alla sammanhang räkna ut förhållanden mellan tjänster eller varor och resursförbrukning vilket kan göras genom att fördela omkostnaderna med kostnadsställen. I tjänsteföretag kan kostnadsställen vara avdelningar och aktiviteter. Orsaken till att man använder kostnadsställen är de gånger när vissa produkter eller tjänster inte passerar alla kostnadsställen, då olika kostnadsställe förbrukar olika mängd av resurser och för att ha bättre kostnadskontroll. För att man ska få en mera exakt produkt- eller tjänstekostnad parar man ihop produkter med rätta kostnadsställen. Processen syns i figuren nedan.



Figur 4. Skiss över fördelning av omkostnader med kostnadsställen. (Ax, C. Johansson, C. Kullén, H. 2011. Den nya ekonomistyrningen. Liber Ab, Malmö, s.134)

I figuren ovan syns att det som skiljer fördelningen med kostnadsställen från utan kostnadsställen är att efter att man tilldelar direkta kostnader till kalkylobjektet fördelas omkostnader till de kostnadsställen där kostnaden uppstår eller kanske direkt till ett kostnadsställe, varefter de fördelas till kalkylobjekten med fördelningsgrunden. Här kan fördelningen ske i flera än två steg beroende på behovet. (Ax, C. Johansson, C. Kullén, H. 2011. Den nya ekonomistyrningen. Liber Ab, Malmö, s.134)

3.2 Aktivitetsbaserad kostnadskalkyleringsmetoden

ABC utvecklades från en känsla av att traditionella tillvägagångssätt för upptagning av omkostnader (forskning och utveckling, produktionsplanering, distribution, service, etc.) inte bara återspeglar bristfälligt allt mera komplexa produkter, tjänster och processer inom många organisationer, utan misslyckas också med att

leverera konstansinformation som är nyttig och relevant i en företagsam omgivning. (Alan Upchurch. 2002. Cost Accounting, s. 151-155)

Ett av kännetecken för många tjänsteorganisationer är den höga förekomsten av omkostnader (forskning och utveckling, produktionsplanering, distribution, service, etc.) . Under dessa omständigheter kan det hävdas att ett tillvägagångssätt till upptagning av omkostnader som är (eller antas vara) godtyckligt, är otillräckligt. Behovet av mer exakt kostnadsinformation förstärks av det faktum att många företag nu är verksamma på globala marknader som kännetecknas av hård internationell konkurrens. (Alan Upchurch. 2002. Cost Accounting, s. 151-155)

Grundprincipen på vilken ABC baseras är förståelse av kostnadsbeteende i samband med produkter/tjänster, i samförstånd med ett faktum att i långa loppet alla kostnader är rörliga. (Alan Upchurch. 2002. Cost Accounting, s. 151-155)

ABC betraktar organisationen som en samling av aktiviteter som utsätter sig för kostnader, och i sin tur produkter eller tjänster förbrukar aktiviteter i sin produktion. Det som är viktigt för ABC är identifiering av hur enheter av produkter eller tjänster förbrukar aktiviteter – det vill säga man identifierar varje aktivitets kostnadsdrivare och använder denna information för att absorbera omkostnader i kostnadsenheter. (Alan Upchurch. 2002. Cost Accounting, s. 151-155)

Kalkylinformation som man får av ABC-kalkylen kallas också för uppmärksamhetsinformation, vilket betyder att man får uppgifter om problemområden inom företaget som till exempel olönsamma kunder, produkter, tjänster och så vidare. Man kan använda den här uppmärksamhetsinformationen som grund för mera djupgående analyser och justeringar i sortimentet av produkter eller tjänster eller dess prissättning och så vidare. (Ax, C. Johansson, C. Kullén, H. 2011. Den nya ekonomistyrningen. Liber Ab, Malmö, s. 143)

Det finns tre saker som krävs för att information om kostnaden skall kunna användas effektivt:

- (1) verksamheten måste börja med kostnader som definieras och mäts korrekt,

- (2) kostnader, aktiviteter och produkter/tjänster måste anslutas genom verkliga orsaken/effektsamband och
- (3) den resulterande kostnads information måste användas på lämpligt sätt

Oavsett hur väl utformad en organisations ABC modell är, kommer modellens resultat inte att återspegla verkligheten, om informationen om kostnaden som behandlas är felaktig definierad och uppmätt. (Douglas T. Hicks. 1999. Activity-Based Costing, s. 21,)

Målet med ABC är att utveckla användbar information om kostnaden som korrekt återspeglar relationen av orsak-och-verkan mellan kostnader, aktiviteter och produkter/tjänster. (Douglas, T. Hicks.1999. Activity-Based Costing, s. 5)

Det var Cooper och Kaplan som främjade ABC-metoden i mitten av 1980-talet och den bygger på erfarenheter de fick när de jobbade med ett fall på Harvard Business School. Den tidiga betoningen låg på aktivitetsbaserad produktkalkyleringen med en tvåstegsprocess. För det första slås omkostnader (overhead costs) samman på basen av aktiviteter som har förbrukat resurser såsom inköp och materialhantering. För det andra, produkter förbrukar aktiviteter och en länk (känd som kostnadsdrivare) finns mellan varje aktivitets kostnadsställe och produktlinjen – till exempel antalet inköpsorder och antal materialrörelser. Beräkningen av kostnadsdrivaren (aktivitetskostnaden dividerat med kostnadsdrivarens volym) tillåter omkostnader att knytas till produkter. (Innes, J. och Norris, G. 1997. The Use of Activity based Information. The Chartered Institute of Management Accountants, s. 1)

ABC är ett koncept som kan användas av vilken organisation som helst för att få en konkurrensfördel genom ökad förståelse för produkt-/tjänstekostnader, processkostnader och organisationens totala kostnadsbeteende. (Douglas T. Hicks. 1999. Activity-Based Costing, s. 17)

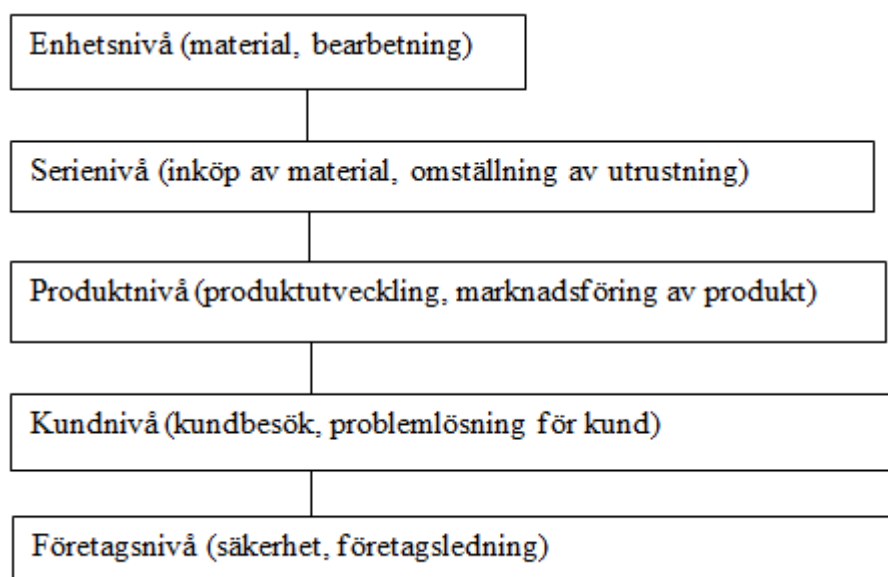
Utmaningen för små och medelstora företag är att först identifiera den kritiska hanteringen av information som inte kan hanteras effektivt genom antingen in-

formella system eller internkommunikation, och sedan för att utveckla praktiska och kostnadseffektiva metoder för att formellt ackumulera och bearbeta den information. (Douglas T. Hicks.1999. Activity-Based Costing, s. 17)

3.2.1 Aktiviteter och kostnadsdrivare

ABC-kalkylen består av två nyckelbegrepp aktiviteter och kostnadsdrivare. Kostnader uppstår när aktiviteter sker i ett företag. Man förbrukar resurser för att aktiviteten ska uppstå. En produkts kostnad är kostnader för aktiviteter som behövs för att man ska få en färdig produkt. (Ax, C. Ask, U. 1995. Cost Management, s. 55)

Aktiviteter kan vara till exempel produktutveckling, produktionsplanering, kvalitetskontroll, leverans av produkter, tjänsteutveckling, tjänsterutförande, uppdragspresentation, upprättande av dokument och så vidare. Det här betyder att aktiviteterna egentligen är olika arbetsmoment eller arbetsuppgift som man måste göra för att framställa en produkt eller tjänst. (Ax, C. Johansson, C. Kullén, H. 2011. Den nya ekonomistyrningen. Liber Ab, Malmö, s. 144)



Figur 5. Aktivitetshierarki i tillverkande företag med exempel på aktiviteter. (Ax, C. Johansson, C. Kullén, H. 2011. Den nya ekonomistyrningen. Liber Ab, Malmö, s. 145)

Som man ser i figuren ovan finns det fem kategorier av aktiviteter som Cooper identifierade 1990. De här kategorierna kallas för aktivitetshierarki. (Alan Upchurch. 2002. Cost Accounting, s. 156)

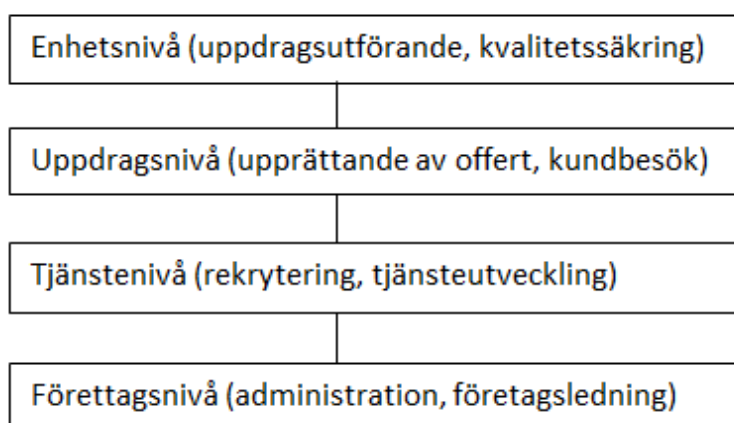
Aktivitet på enhetsnivå uppstår varje gång en enhet av produkt/tjänst produceras och mängden av den tillhörande totala kostnaden ökar/minskar i takt med ökning/minskning av volymen av produktionen; ett exempel av en sådan aktivitet är maskinanvändning i en tillverkande sammanhang. (Alan Upchurch. 2002. Cost Accounting, s. 156)

Aktiviteter på serienivå, som maskinuppsättning, uppstår varje gång en sats av produktionen produceras; tillhörande totala kostnadsökningar/minskningar är beroende på antal satser som produceras, men är fast i förhållande till enheter inom varje parti. (Alan Upchurch. 2002. Cost Accounting, s. 156)

Produkt- och kundnivå aktiviteter, såsom produktdesign och förbättring, utförs för att möjliggöra särskilda produkter/tjänster att produceras och säljas, medan tillhörande kostnader är fixerade i förhållande till det antal enheter eller partier som produceras. (Alan Upchurch. 2002. Cost Accounting, s. 156)

Företagsnivåaktiviteter, såsom allmän administration, äger rum så att företaget som helhet kan fungera. Cooper påstår att eftersom de här aktiviteterna är gemensamma för alla produkter/tjänster, bör deras kostnader inte ingå i enhetskostnad av produktionen. (Alan Upchurch. 2002. Cost Accounting, s. 156)

Antal och typ av nivåerna varierar beroende på vad det är för ett företag: tillverkande, handels eller tjänsteföretag. I figur 6 nedan ser man exempel på typ av nivåer för ett tjänsteföretag. (Ax, C. Johansson, C. Kullén, H. 2011. Den nya ekonomistyrningen. Liber Ab, Malmö, s. 144)



Figur 6. Aktivitetshierarki i tjänsteföretag med exempel på aktiviteter. (Ax, C. Johansson, C. Kullén, H. 2011. Den nya ekonomistyrningen. Liber Ab, Malmö, s. 145)

Man kan se här ovan i figur 5 och 6 hur nivåerna skiljer sig från varandra mellan tillverkande och tjänsteföretag. I tjänsteföretag på enhetsnivå räknar man till exempel uppdragsutförande i antal uppdragstimmar, på uppdragsnivå räknas aktivitetskostnader per uppdrag, på tjänstenivå räknas aktivitetskostnader enligt antal tjänster som bjuds ut medan på företagsnivå räknas kostnader för hela företaget. (Ax, C. Johansson, C. Kullén, H. 2011. Den nya ekonomistyrningen. Liber Ab, Malmö, s. 146)

När man definierar större aktiviteter bör man tänka på:

1. Om aktiviteten är väsentlig i fråga om kostnader,
2. Om aktiviteten är nyckelelement i produktionens processer och procedurer, och
3. Om det är möjligt att identifiera en enskild kostnadsdrivare som förklarar tillräckligt hur de flesta aktivitetskostnader uppstår. (Alan Upchurch. 2002. Cost Accounting, s. 156)

Om aktiviteter definieras alltför snävt, om första och andra kriterier inte är uppfyllda, eller för breda, kommer tredje kriterium inte att uppfyllas. Man bör skapa kostnadsställe för varje större aktivitet. (Alan Upchurch. 2002. Cost Accounting, s. 156)

En kostnadsdrivare berättar hur stor andel av aktiviteten som går åt till varje produkt. (Ax, C. Ask, U. 1995. Cost Management, s. 55)

Före man kan utveckla utnyttjandegrad för varje kostnad, måste vi identifiera varje aktivitets kostnadsdrivare. En kostnadsdrivare är den huvudsakliga underliggande orsaken till kostnaden som är associerad med en aktivitet. (Alan Upchurch. 2002. Cost Accounting, s. 158)

För varje större aktivitet som identifierats, skapas en kostnadsdrivare för att samla de tillhörande kostnaderna. (Alan Upchurch. 2002. Cost Accounting, s. 156)

Kostnadsdrivare kan vara till exempel för produktutveckling antalet timmar, för produktionsplanering antalet produktionsorder, för kvalitetskontroll antalet kvalitetskontroller, för leverans av produkter antalet leveranser, för tjänsterutförande antalet utförda timmar, för uppdragspresentation antalet uppdrag, för upprättande av dokument antalet dokument och så vidare. (Ax, C. Johansson, C. Kullén, H. 2011. Den nya ekonomistyrningen. Liber Ab, Malmö, s. 146)

Val av kostnadsdrivare bör vägledas av följande överväganden:

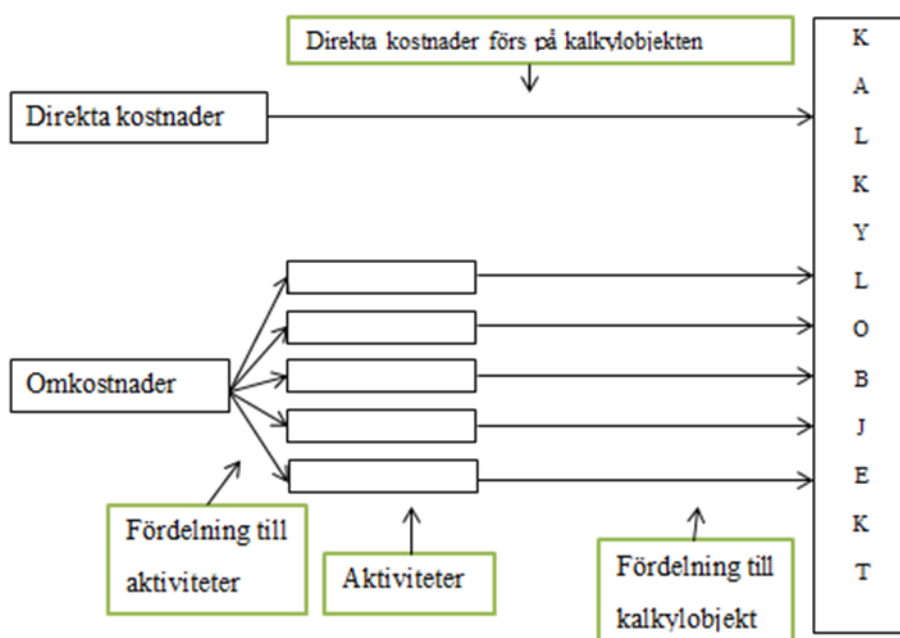
- de borde vara lätt mätbara,
- de borde utgöra en länk mellan omkostnader och färdig produkt eller tjänst,
- de borde representera en någorlunda korrekt mått på hur de flesta kostnader i samband med en verksamhet uppstår och
- om det inte gör det, kommer den resulterande utnyttjandegrad att vara precis lika godtycklig som de som utgår från den traditionella metoden och deras identifiering, kvantifiering och användning bör överensstämma med kostnads-/ nyttokriteriet. (Alan Upchurch. 2002. Cost Accounting, s. 158)

3.2.2 ABC-kalkylering steg för steg

För att man ska få fram en ABC-kalkyl i ett företag går man igenom olika moment som är som följer:

- Bestäm direkta kostnader,
- Välj aktiviteter och fördela omkostnaderna (resurserna) till aktiviteterna,
- Välj kostnadsdrivare,
- Fastställ kostnadsdrivarvolym och beräkna aktivitetssatser och
- Beräkna kostnader för kalkylobjekt.

Som man ser i figuren nedan vid utvecklingen av ABC-systemet bestämmer man först direkta kostnader och för dem på kalkylobjekt. (Ax, C. Johansson, C. Kullén, H. 2011. Den nya ekonomistyrningen. Liber Ab, Malmö, s. 147)



Figur 7. Skiss av fördelning av omkostnader med ABC-metoden. (Ax, C. Johansson, C. Kullén, H. 2011. Den nya ekonomistyrningen. Liber Ab, Malmö, s. 147)

Sedan identifierar man aktiviteter som utförs av indirekta kostnader och stödresurser. Beskrivning av aktiviteter kulminerar med byggandet av en aktivitets ordbok som listar och definierar varje större aktivitet av en produktionsanläggning. Vissa organisationer använder sina anställda att definiera aktivitetsordboken. Om man gör det engagerar man hela företaget i ABC utformningsuppdraget och på det sättet hjälper man till att bygga förtroende för att modellen återspeglar verkligheten av den organisatoriska inställningen. Antalet aktiviteter varierar när det gäller

storleken och komplexiteten beroende på syftet av företagets enhet man studerar. (Kaplan, R.S. & Cooper, R.1998. Cost & Effect. Harvard Business School Press, s.85-86)

I tredje steget avgör man hur mycket företaget spenderar på varje aktivitet. Man kartlägger med hjälp av ABC-systemet från resurser till aktiviteter med hjälp av resurskostnadsdrivarna. Resurskostnadsdrivarna länkar samman utgifter och kostnader, som fångas i företagets finansiella och huvudbokssystemet, till de aktiviteter som utförs. Resurserna representerar kostnadsbasen för modellen. En resurs består av en tydlig och homogen grupp av befintliga kostnader som uppfyller en liknande funktion eller, när det är fråga om människor, som har en liknande arbetsprofil. Summan av alla resurser för modellen är lika med totala kostnader för ett företag under en viss tidsram. Efter att ha gått igenom detta steg får företagen oftast veta för det första gången hur mycket de spenderar på aktiviteter som att köpa material, introducera nya produkter och så vidare. (Kaplan, R.S. och Cooper, R.1998. Cost & Effect. Harvard Business School Press, s.86)

Att identifiera företagets produkter, tjänster och kunder är enkelt men väsentligt vilket många företag inte gör utan de koncentrerar sig på att få aktiviteter och processer mera effektiva. Men en viktig fråga ska man fråga sig: om aktiviteterna eller processerna är lönsamma. För att få svar på den frågan behöver man länka aktivitetskostnaderna till produkter, tjänster och kunder (kalkylobjekt) som är de slutliga mottagarna av företagets aktiviteter. Det här leder oss till följande steg som är att välja aktivitetens kostnadsdrivare som länkar aktivitetskostnader till företagets produkter, tjänster och kunder. Det gör man genom att använda kostnadsdrivare. Aktivitets kostnadsdrivare är kvantitativt mått på output av en aktivitet. (Kaplan, R.S. och Cooper, R.1998. Cost & Effect. Harvard Business School Press, s.94-95)

En enhet av kostnadsdrivare räknar man ut med följande formel:

Total aktivitetskostnad

Kostnadsdrivarvolym

(Ax, C. Ask, U. 1995. Cost Management. Studentlitteratur. s. 66)

Man kan använda tre olika typer av kostnadsdrivare: transaktionsrelaterade (antalet förekomster), tidsrelaterade (tidsåtgång för aktivitets utförande) och intensitetsrelaterade (separata registreringar) kostnadsdrivare. (Kaplan, R.S. och Cooper, R.1998. Cost & Effect. Harvard Business School Press, s. 94-95)

Man fastställer kostnadsdrivarvolymen och räknar ut aktivitetsmängd när företagets kapacitet utnyttjas för fullt. Aktivitetsmängd fås när man dividerar Aktivitetskostnader vid full utnyttjad kapacitet med mängden av kapacitet. Har man bestämt vilka direkta kostnaderna är, räknat ut aktivitetsmängden och valt kostnadsdrivarna kan man räkna ut kostnaden för produkten eller tjänsten alltså kalkylobjekt. (Ax, C. Johansson, C. Kullén, H. 2011. Den nya ekonomistyrningen. Liber Ab, Malmö, s. 147-150)

3.3 Jämförelse av den traditionella påläggskalkylen och ABC

Noggrannhet i identifiering och kvantifiering av aktiviteter, kostnadsdrivare och omkostnader enligt ABC metoden återspeglar förbrukning av stödresurserna bättre än med den traditionella påläggsmetoden. Till exempel handledning och datortimmar framgår inte enligt den traditionella påläggsmetoden i omkostnadsuträkningar för varje jobb för att datorrelaterade kostnader döljs inom de enhetsaktivitetens avdelningsutnyttjande grad. Även om ABC ger en mera korrekt bild av kostnader erbjuder den fortfarande inte 100 procentig noggrannhet. Den traditionella påläggskalkylen absorberingskostnadsberäkning tenderar att tillskriva omkostnader till avdelningar, vilket kan åtminstone ha fördelen att vara enkel, men kan leda till ett ganska svårpassbart angreppssätt inom ramen för en dynamisk miljö. Även om det finns större möjlighet till flexibilitet i aktivitetbaserade kalkyler, kan det skapa problem för att många aktiviteter korsar avdelningsgränserna, vilka kan göra dem svåra att definiera med rimlig precision, speciellt när det finns skillnader i den exakta innebörden av till synes identiska verksamheter som bedrivs i flera avdelningar. Det här kan i sin tur påverka kostnadsdrivare. Identifiering av aktiviteter och kostnadsdrivare kan hjälpa ledningen i kostnadskontroll och kostnadsminskningsövningar. (Alan Upchurch. 2002. Cost Accounting, s. 161-167)

3.4 Tidsdriven ABC-kalkylering

Många företag ger upp försöket att genomföra ABC-kalkylering när kostnaderna för utförande börjar stiga och på grund av anställdas irritation. Kaplan och Anderson har kommit på en förenklad metod som heter tidsdriven ABC. (Kaplan, R. & Anderson, S. 2004. Time-Driven Activity-Based Costing. Harvard Business Review)

Man har implementerat en ny ABC tillvägagångssätt som uppdaterar informationen automatiskt från sin ERP system för att ge ledningen månatliga rapporter om kapacitetsutnyttjandet och kundlönsamhet genom hela systemet. Det betyder att man implementerar Tidsdriven ABC metod (TDABC) i kostnadssystemets steg IV av Robin Cooper som beskrevs i början. Ledningen får korrekt kostnads- och lönsamhetsinformation för att ange prioriteringar för processförbättringar, rationalisering av produktsortiment och hantering av kundrelationer på ett sätt som gynnar båda parter. (Kaplan, R.S. & Anderson, S.R. 2007. Time-Driven Activity-Based Costing. Harvard Business School Press, s.1-4)

Man uppskattar direkt krav på resurser som är iförda av varje transaktion, produkt eller kund, snarare än att tilldela resurskostnader först till aktiviteter och sedan på produkter eller kunder. För varje grupp av resurser är uppskattningar av endast två parametrar som krävs: kostnadskapacitetens sats för avdelningen och kapacitetsutnyttjande av varje transaktion som behandlats på avdelningen. Samtidigt ger den nya strategin mer exakta kostnadsdrivrutins värde genom att tillåta enhetstider att uppskattas även för komplexa, specialiserade affärer. (Kaplan, R. & Anderson, S. 2004. Time-Driven Activity-Based Costing. Harvard Business Review)

3.5 ABC-kalkylering i tjänsteföretag

ABC-analys i tjänsteföretag kan tillämpas på ett enkelt sätt genom att analysera driftskostnader av serviceorganisationer. Det finns ingen väsentlig skillnad mellan analysen av rörelsekostnaderna inom tillverkningsstöдавdelningar och att göra samma uppgifter för de operativa enheterna i serviceorganisationerna. Analysen börjar med att undersöka kostnadsstruktur av varje driftsavdelning och fortsätter

genom att bestämma de faktorer som skapar kraven på de funktioner som utförs av avdelningen. En av de skillnader mellan tjänste- och tillverkningskostnadssystem är behovet av att lägga mönster över kundernas beteende när man analyserar ursprunget av krav på servicefunktioner. Slutresultatet av analysen bör innehålla rapporter om kunden och inte bara produkter och lönsamhet. (Cooper, R. & Kaplan, R. S. 1991. *The Design of Cost Management Systems*. Prentice-Hall International Editions, s.466-467)

Endast processanalys från en ABC perspektiv avslöjar kostanden för att utföra grundläggande tjänster för enskilda kunder. Efterfrågan av information om kostnaden för aktiviteter, affärsprocesser, produkter och kunder krävs för att ledningen skulle kunna ta tre beslut: hantering av produkter och kunder, justera kundservicens leveranskedja och budgetering av företagets anskaffning av resurser. (Kaplan, R. S. och Cooper, R. 1998. *Cost & Effect*. Harvard Business School Press, s.233-234)

Vid första tanke skulle man kunna tro att tjänsteföretagets kostnader fastställs oberoende av kvantitet och mix av användning och då skulle man inte kunna använda ABC-systemet. När ledningen bestämmer utbudet av engagerade resurser i förväntan på efterfrågan av tjänster från produkter och kunder, blir ABC-systemet intressant. Ledningen behöver informationen från en ABC-kalkyl för att fatta beslut om vilka produkter och tjänster de vill erbjuda, vilka kunder de vill ha, hur man levererar produkter eller tjänster till kunder, och utbudet av resurser som krävs för deras produkter, tjänster och kunder. ABC används för att utveckla produkter och tjänster som kan levereras till kunder till priser som täcker kostnaderna för resurser som används, för att man skulle kunna betjäna kunder på ett lönsamt sätt. (Kaplan, R. S. och Cooper, R. 1998. *Cost & Effect*. Harvard Business School Press, s.251)

4 EMPIRISK UNDERSÖKNING

Jag har fått i uppdrag av företaget X Ab att göra en ABC-kalkyl för företaget i fråga, vilket samtidigt kommer att vara den empiriska undersökningen i det här lärdomsprovet.

4.1 Forskningsmetod

Man kan bearbeta och analysera samlad information med kvalitativt- och kvantitativt inriktad forskning. Kvantitativt inriktad forskning betyder att man använder sig mycket av olika uträkningar och statistiska analysmetoder med andra ord undersöker man det som har mätbara egenskaper som till exempel olika kalkyler, medan kvalitativt inriktad forskning handlar om att man samlar in till exempel olika intervjuer och undersökning om olika påståenden, alltså gör verbala analyser där man försöker beskriva hur något fungerar, beskriver och klassificerar företeelser. Men för det mesta använder man sig av båda alternativ då man gör ett examensarbete. Det är sättet vi har formulerat vårt undersökningsproblem på som beslutar vilken typ av inriktad forskning vi kommer att använda oss av. (Patel, R & Davidson, B (2003): Forskningsmetodikens grunder (tredje upplagan), Studentlitteratur, Lund)

Mitt arbete består av både den kvalitativa och den kvantitativa metoden. Det betyder att jag använde kvalitativ metod när jag intervjuade arbetsledningen i företaget och observerade verksamheten och kvantitativ metod när jag använde informationen till kalkylerna från resultaträkningen och samtidigt har jag fått tillgång till timförteckning från ekonomiförvaltningssidan för samma period och en del övriga uppgifter.

4.2 Presentation av företag X Ab

Företaget X Ab startade med sin verksamhet 1994 med tre delägare. Den ena delägare skulle sköta om bokföringsdelen och de andra två skulle sköta om disponentuppdrag. Ända sedan dess har verksamheten vuxit till att företaget idag har tolv anställda och en samarbetspartner. För att de skulle växa i framtiden också,

strävar företaget till att skapa ett enhetligt sätt att jobba på, samtidigt som man skapar ett system för lärande i skolningssyfte av nya anställda. Det här systemet skulle också skapa smidighet och effektivitet i arbetsrutinerna. Samtidigt är det i behov av ett användbart kostnadssystem som skulle vara hjälpredskap för prissättning och företagsledarnas beslutsfattande. Som jag skrev i inledningen håller företaget på med kvalitetssystem som heter Lean. Lean uppfyller alla ovan nämnda behov utom ett kostnadssystem. Där kommer jag in i bilden. Jag har fått i uppdrag att sammanställa en ABC-kalkyl.

Eftersom bolaget har ändrat ekonomiförvaltningssystem senaste året och bolaget har udda räkenskapsperiod, kommer jag att göra kalkylen på basen av kostnadsuppgifter för sista räkenskapsperioden som slutar 31.03.2015. Bolaget har ingen nytta av informationen före den tidpunkten på grund av så många förändringar det sista året.

4.3 Kalkylobjekt

Med ABC-kalkylen räknar vi ut kostnaden för att tjänsten ska vara utförd. Företaget offererar ett arvode till sina kunder före deras samarbete börjar, vilket betyder att man bör veta i förväg hur tidskrävande kunden i fråga kan vara. Eftersom alla disponenter har olika lönekostnader och disponenterna sköter olika antal bolag, samtidigt som lönekostnader per disponent är olika har jag beslutat mig för att räkna ut kostnaden per disponent. För att komma till så verkliga kostnader som möjligt kommer jag att göra två kalkyler, per bolag och per lägenhet, för att kunna jämföra de två och fastställa den som ger en bättre bild av kostnader. Jag kommer att ha åtta olika disponenter, alltså åtta olika kalkylobjekt som är som följer:



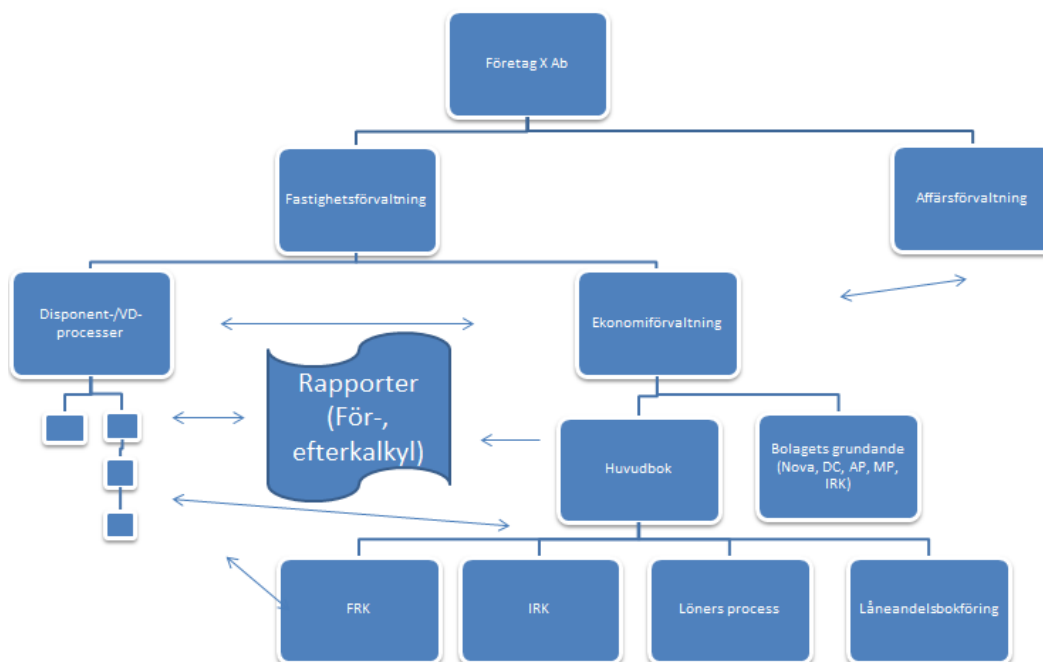
Figur 8. ABC-kalkylernas kalkylobjekt

Det är fyra kalkylobjekt (1, 2, 4 och 5) som utför andra uppdrag jämsides med disponentuppdrag vilket betyder att deras resultat kommer att avvika från de andra.

4.4 Arbetsprocesser

För att få en klarare bild av vilka aktiviteter vi ska välja beskrivs här nedan arbetsprocesser i företaget X Ab. På bilden nedan ser man att företaget utför fastighets- och affärsförvaltning men i det här lärdomsprovet kommer jag att göra kalkylen för fastighetsförvaltningen på basen av vilken jag beskriver den del av företaget X Ab som utför fastighetsförvaltning.

Företag X Ab - Processammandrag



Figur 9. X Ab - processammandrag av Johnny Backman

Bolagets ger:

- kundservice (ägare, boende och hyresgäster),
- anställer personal och är deras förman,
- uppgör avtal med leverantörer så som underhåll, värme, el, avfallshantering, reparationer,

- bistår, leder och övervakar leverantörer vid underhåll och reparationer så som skadegranskningar och vanliga reparationer,
- upprätthåller register av aktieägare, boende, bilplatser osv.,
- fungerar som informatör till boende och ägare,
- utför olika tjänster och arbetsmoment kring ägobyte som disponentintyg, inlösen, aktiebok, energicertifikat,
- söker byggnadstillstånd,
- bereder ärenden för styrelsemöten och bolagsstämmor, varningar, egna reparationer osv,
- skaffar räddningsplaner, följer med utveckling så som lag- och förordningsförändringar,
- utvecklar bolaget - till exempel i form av energisparande lösningar osv.

Medan ekonomiförvaltningen består av:

- uppgörande av budget som skötselbudget och kapitalbudget,
- fakturering och övervakning av vederlag, hyror och avgifter från försäljningsreskontra (FRK),
- mottagning, granskning och betalning inkommande fakturor som sköts från inköpsreskontra (IRK),
- omhändertagning av betalning av löner med andra ord lönebokföring och lönebetalningar,
- skötsel av löneandelsbokföring av kapitallån,
- sköter om anmälningar till skatteverket som periodskattedeclarationer av löner och mervärdesskatter,
- ordnar finansiering av renoveringar i form av skötsel- och kapitallån,
- utför entreprenadanmälningar,
- Sammanställer bokslut och deklarerar för bolagets räkning.

Sista året har man gjort stora ändringar, nämligen har man bytt till elektroniskt ekonomiförvaltningssystem som heter Visma. I Visma ingår Dokumentcenter, Visma Nova Pro Bokföring och inköpsreskontra och Visma Multibank. Bolaget har behållit programmet Unes genom vilket man sköter om vederlags- och för-

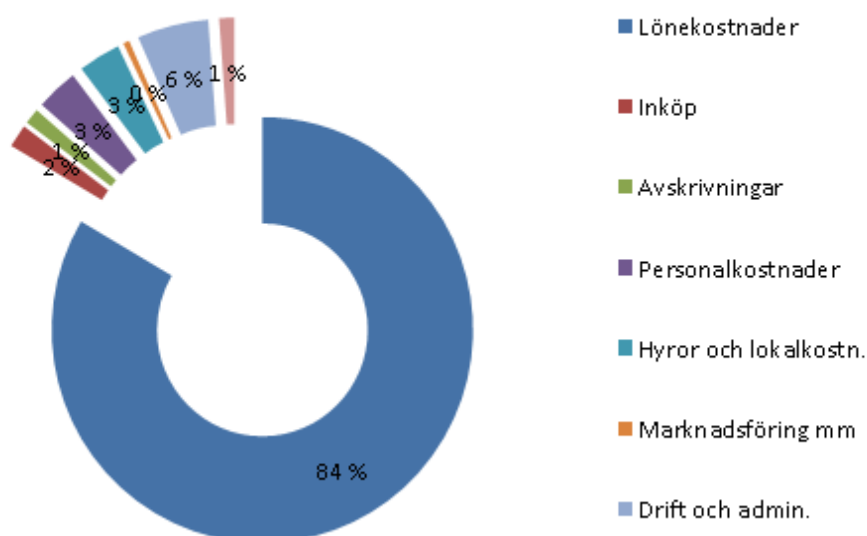
säljningsreskontra och fastighetsförvaltning såsom att föra aktiebok, upprätthålla boendeförteckning och fastighetsinformation som till exempel disponentintyg.

Proceduren av mottagning och hantering av en räkning i inköpsprocessen (IRK) går som följer: fakturan anländer antingen per post eller elektroniskt som e-faktura. Om räkningen kommer per post skannar man in den till dokumentcenter (ett program där man tar emot räkningar och skickar till godkännande, får dem tillbaka och skickar vidare till inköpsreskontra) och om fakturan kommer elektroniskt kommer den direkt till dokumentcenter. I dokumentcenter konterar man räkningen och skickar till godkännande av respektive disponent. Då räkningarna kommer tillbaka från disponenten skickas de till inköpsreskontra. Från inköpsreskontra skickar man räkningar till betalning på förfallodagen och efter det till huvudboken. Där uppdaterar man bokföringen, bokför huvudboken och övriga bankbetalningar, avstämmer saldo och sammanställer månads- och årsrapporter. I försäljningsreskontra (FRK) för man in saldo från föregående år, sköter om fakturering, indrivning, bokning, avstämning, kreditering, korrigering och sammanställer månads- och årsrapporter som förs till huvudboken. Sammanställda bokslut från huvudboken med olika jämförelser, årsrapporter och kalkyler presenterar disponenten på bolagsmötet.

4.5 Identifiering av kostnader

Efter genomgången av processer kan man konstatera att resurserna för X Ab är personal, inköp av material, avskrivningar, lokal- och personalkostnader, marknadsförings-, representations- och resekostnader, drifts- och administrationskostnader dit ekonomiförvaltningssystem för kunder ingår, och kostnader för utveckling, köpta tjänster försäkringar och diverse kostnader. I grafen nedan kan man se den procentuella andelen av den totala kostnaden som respektive kostnad står för.

Totala kostnader



Figur 10. Totala kostnader

De här resurserna påverkar kalkylobjekten olika. Eftersom både fastighets- och affärsförvaltningsuppdrag ingår i verksamheten fördelas kostnaderna enligt omsättning av respektive områden. En stor del av resurserna kan fördelas till rätt uppdrag som till exempel disponentkostnader, avskrivningar, en del av de administrativa kostnaderna och ekonomiförvaltningssystemet vilket betyder att de kostnader som är gemensamma för båda verksamheter fördelas enligt omsättning. I det här fallet hör 93 % av kostnaderna till fastighetsförvaltningsuppdrag och 7 % till affärsförvaltningsuppdrag. En del av diverse administrativa kostnader fördelas först direkt till respektive verksamhet till 100 % och sedan per disponent och så vidare medan en del kostnader fördelas först enligt förhållande 93 % och 7 % och sedan vidare per disponent, bolag och lägenhet. I det här arbetet kommer jag att begränsa mig till att ta i beaktande endast kostnader för fastighetsförvaltningsverksamheten.

4.5.1 Personal

Till resursen personal hör lönekostnader för anställda som jobbar på företaget X Ab. Det finns anställda som sköter om bokföring, disponentuppdrag och övriga administrativa tjänster. Varje disponent har ett antal bostadsbolag han eller hon sköter om, vilket betyder att disponenternas lönekostnader belastar respektive bostadsbolag de sköter om. Av de åtta disponenterna är en disponent en samarbetspartner vilket betyder att han får ett arvode varje månad för att han utför disponentuppdrag för ett visst antal bolag. Den här samarbetspartnern hyr affärslokal av bolaget X Ab i andra hand och den andel av hyran som hör till hans resterande verksamhet dras av från hans arvode varje månad, vilket betyder att arvodet är reducerat med hyran. Det finns tre disponenter till som har lite avvikande arbetsuppgifter vid sidan om disponentuppdragen nämligen, en disponent är personalchef, en disponent sköter om ett antal större affärsfastigheter vilka inte kan gemställas med vanliga bostadsbolag och en disponent sköter också om en del affärskunder och fungerar som stöd i ekonomiförvaltningsfrågor till andra disponenter. Personalen som sköter om kundservicen, fakturabetalningarna, bokningar av vederlag och hyrorna samt skanning av fakturorna har inte någon förteckning av tidåtgången per bolag vars kostnader kommer att fördelas jämt per bolag. Personalen som sköter om bokföringsuppgifterna samt disponenten som fungerar som stöd har en timförteckning per bolag vilket kommer att fördelas direkt till varje bolag som hör till respektive disponent. De flesta disponenter har inte någon arbetstidsförteckning vilkas lönekostnader jag kommer att belasta bolag som de utför uppdrag för.

4.5.2 Inköp av material

Till inköpsmaterial hör material man måste skaffa för att kunna utföra disponentuppdrag, allt från kopieringspapper till kostnader för betalningstrafik. I det här läget vet man att vissa av de här kostnaderna hör direkt till fastighetsförvaltningsverksamheten vilket betyder att 100 % av den delen av kostnaden fördelas per bolag och resterande delen fördelar man först enligt förhållandet 93 % / 7 % och sedan per disponent och bolag eller lägenhet.

4.5.3 Avskrivningar

Man vet att alla avskrivningar för sista räkenskapsperioden påverkar fastighetsförvaltningsverksamheten vilket betyder att avskrivningar för räkenskapsperioden fördelas per disponent och bolag eller lägenhet.

4.5.4 Lokal- och personalkostnader

Man kan konstatera att ju flera bolag man får desto flera disponenter behöver man vilket betyder att man får behov av större lokaler vilket i sin tur betyder att lokal- och personalkostnaderna ökar. Man kan säga att lokal- och personalkostnaderna är beroende av antal bolag och arbetare företaget har. På basen av det här påståendet fördelas lokal- och personalkostnaderna först enligt förhållande 93 % / 7 % till fastighetsförvaltningsverksamheten och sedan per disponent, bolag eller lägenhet.

4.5.5 Marknadsförings-, representations- och resekostnader

Man kan konstatera att efter genomgången av de här kostnaderna sker fördelningen först enligt förhållande 93 % / 7 % till fastighetsförvaltningsverksamheten och sedan per disponent, bolag eller lägenhet.

4.5.6 Drift- och administrationskostnader

Hit hör olika administrativa kostnader som kostnader för ekonomiförvaltningssystemet, underhåll av maskiner och dataprogram, telekommunikationskostnader och så vidare. Ett ekonomiförvaltningssystem måste man ha för varje bostadsbolag och de kostar lika mycket oberoende av storleken, vilket betyder att vi kommer att fördela kostnaderna för ekonomiförvaltningssystem lika mycket per bolag. Kostnaden för det nya ekonomiförvaltningssystemet kommer att fördelas till fastighetsförvaltningsverksamheten till 100 % på grund av att bolaget inte har överfört affärsbolag till det nya systemet och resten av kostnaderna först enligt förhållande 93 % / 7 % till fastighetsförvaltningsverksamheten och sedan per disponent, bolag eller lägenhet.

4.5.7 Kostnader för utveckling, köpta tjänster och försäkringar

Eftersom de här kostnaderna uppstår oberoende av hur många bolag och anställda företaget har fördelas de först enligt förhållandet 93 % / 7 % och sedan per disponent, bolag eller lägenhet.

4.6 Kalkylen

I det här lärdomsprovet gör jag ABC-kalkylen för att få fram kostnaden för fastighetsförvaltningsuppdrag per disponent och bolag, och per disponent och lägenhet.

4.6.1 Direkta kostnader

I den här kalkylen kommer jag inte att fördela kostnaden direkt till kalkylobjekt utan alla kostnader kommer att vara indirekta kostnader.

4.6.2 Indirekta kostnader

Man kan säga att de kostnader som inte kan föras direkt på ett kalkylobjekt kallas för indirekt kostnad. För att kostnaderna ska vara fördelade så rättvist som möjligt fördelas de till aktiviteter. Varje aktivitetskostnad fördelas till kalkylobjekt med hjälp av kostnadsdrivare.

4.6.3 Aktiviteter

Aktiviteterna har valts efter genomgången av alla processer och kostnader i företaget och man kunde konstatera att aktiviteterna för den här räkenskapsperioden är följande:

- Fastighetsförvaltning av löpande verksamhet:

Till den här aktiviteten hör disponentlönekostnader som fördelas till respektive bolag disponenter sköter om,

- Betalningstrafiken, skanning av räkningar och sekreterare:

Till den här aktiviteten hör lönekostnader för personal som utför de ovan nämnda arbetsuppgifterna. De fördelas till bolagen genom att dividera kostnaden med totala antalet bolag och sedan multipliceras med antal bolag disponenten i fråga sköter om, medan vid fördelning av kostnader per lägenhet dividerar man lönekostnaden med totala antalet lägenheter och multiplicerar med antal lägenheter för disponenten i fråga.

- Bokföringsuppgifter:

Hit hör lönekostnader för utförande av arbetsuppgifter som bokföring, löneräkning, olika anmälningar till skatteverket och så vidare. De här kostnaderna har en timförteckning över utförda timmar per bolag vilket innebär att kostnaderna kommer att fördelas enligt verkligt tidsåtgång.

- Övriga bokföringslönekostnader:

Till övriga bokföringslönekostnader hör X Ab företags ekonomiförvaltningslöner för vilka finns specificerad lönekostnad och de lönekostnader som bokföringssidan inte kunde föra till specifika fastigheter utan de fördelas jämt mellan dem (fördelningen sker här till bolag genom att dividera kostnaden med totala antalet bolag och sedan multipliceras med antal bolag disponenten i fråga sköter om, medan man vid fördelning av kostnader per lägenhet dividerar lönekostnaden med totala antalet lägenheter och multiplicerar med antal lägenheter för disponenten i fråga), och

- Diverse administrativa kostnader:

Till den här aktiviteten hör alla administrativa kostnader från inköp av material, avskrivningar, lokal- och personalkostnader, marknadsförings-, representations- och resekostnader, drifts- och administrationskostnader dit ekonomiförvaltningssystem för kunderna ingår, och kostnaderna för utveckling, köpta tjänster försäkringar till diverse kostnaderna (fördelningen av kostnaderna kommer att vara likadan som vid föregående aktivitet).

4.6.4 Kostnadsdrivare och kostnadsdrivarvolym

För att få samma kostnadsdrivare för den slutliga kostnadsfördelningen till kalkylobjektet har jag först räknat ut kostnader per aktivitet för hela räkenskapsperioden och i sista fördelningen har jag använt först bolag som kostnadsdrivare och sedan lägenhet.

4.7 Resultat

Man ser i figuren nedan att största andelen av totala kostnaden står aktiviteter som har lönekostnad som beräkningsgrund för, vilket är 84 %.

Totala kostnader per aktivitet



Figur 11. Totala kostnader per aktivitet

Att göra en ABC-kalkyl är tidskrävande för att varje gång jag gick igenom kalkylen skulle jag kunna ändra eller utveckla någonting. Det är viktigt att det finns bra kommunikation inom företaget för genom kommunikation kommer nya idéer och utveckling. Man kan konstatera att kostnaderna för olika kalkylobjekt skilde sig något från varandra. Kostnad per lägenhet ger bättre analysmöjlighet och eftersom man i företaget ger offerter på samma grund. Enligt figuren 12 varierar kostnaden för fastighetsförvaltning per disponent, bolag och månad mellan 357,37 euro och 675,40 euro. Kostnaden per disponent, lägenhet och månad varierar mellan 11,93 euro och 20,14 euro.

Kalkylobjekt	1	2	3	4	5	6	7	8
Bolag	675,40	638,07	513,20	509,97	570,35	357,37	380,78	413,87
Lägenhet	20,14	18,52	14,11	13,50	16,96	14,03	11,93	15,06

Figur 12. Resultat av ABC-Kalkylobjekt

De aktivitetskostnader som blev påverkade vid olika kostnadsdrivare är: Betalningstrafiken, skanning av räkningar och sekreterare, diverse administrativa kostnader och övriga bokföringslönekostnader, där kostnaderna fördelades i förhållande till bolag respektive lägenhet. Skillnaderna i kostnaden per disponent beror på disponenternas ställning i företaget, deras övriga arbetsuppgifter och övertid. Om man ser närmare på bolag som hör till de här grupperna kan man konstatera att kostnaden beror på bolaget i fråga också, till exempel handlar det om ett bolag som har delvis en mervärdesskattepliktig verksamhet, eller har de stora renoveringar på gång, osv.

Det man kan konstatera är att det är möjligt att specificera lönekostnaderna exaktare per bolag genom att följa upp arbetstimmar av alla i företaget. Då skulle man kunna få en ännu mera exakt kostnad per bolag.

Här nedan följer genomgång av resultat per kalkylobjekt:

1

Efter genomgången av kostnaderna kan man konstatera att kalkylobjekt 1 har aktivitetskostnader per bolag för räkenskapsperioden som följer: *Fastighetsförvaltning av löpande verksamhet* 117 766,77euro, *Betalningstrafiken, skanning av räkningar och sekreterare* 21 675,29 euro, *Bokföringsuppgifter* 27 126,63 euro, *Diverse administrativa kostnader* 23 245,80 euro, och *Övriga bokföringslönekostnader* 4 701,14 euro. Månadens kostnad per bolag för kalkylobjektet i fråga är 675,40 euro. När man fördelar kostnaderna till aktiviteten i fråga per lägenhet är det *Betalningstrafiken, skanning av räkningar och sekreterare* 22 662,63 euro, *Diverse administrativa kostnader* 24 241,53 euro och *Övriga bokföringslönekost-*

nader 4 902,51 euro som skiljer sig från kostnadsfördelningen per bolag och slutlig kostnad per lägenhet blev 20,14 euro per månad.

Vid uträkningen av kostnaden för det här kalkylobjektet måste man beakta en del avvikelser som påverkar kostnaden. Nämligen den här disponenten tar hand om flera bolag som är momspliktiga och en del större affärsfastighetsbolag samtidigt som han jobbar övertid. Bolagen som är momspliktiga medför större bokföringskostnader och kostnaden för affärsfastighetsbolag räknas ut på mindre antal lägenheter vilket ökar kostnaden för andra bolag.

2

Aktivitetskostnaderna för kalkylobjekt 2 per räkenskapsperiod per bolag blev som följer: *Fastighetsförvaltning av löpande verksamhet* 38 954,10 euro, *Betalningstrafiken, skanning av räkningar och sekreterare* 0,00 euro, *Bokföringsavgifter* 0,00 euro, *Diverse administrativa kostnader* 5 811,45 euro, och *Övriga bokföringslönekostnader* 1 175,28 euro. Månadskostnaden per bolag för kalkylobjektet i fråga är 638,04 euro. Det var kostnaden för aktiviteterna *Diverse administrativa kostnader* 6 224,18 euro och *Övriga bokföringslönekostnader* 1 258,75 euro som ändrades vid kostnadsfördelningen per lägenhet och då fick kalkylobjektet månadskostnad på 18,52 euro per månad.

Man kan se här att den här disponenten inte har några kostnader för *Betalningstrafiken, skanning av räkningar och sekreterare och Bokföringsavgifter* för att han sköter de arbetsuppgifterna själv vilket betyder att den kostnaden är inbakad i aktiviteten *Fastighetsförvaltning av löpande verksamhet*. Det som bör beaktas här är att disponenten har också andra arbetsuppgifter i företaget. Han sköter om en del affärskunder, fungerar som stöd i ekonomiförvaltningsfrågor till andra disponenter och han jobbar övertid. Man kan konstatera att stor del av hans kostnad är fördelad till övriga kalkylobjekt.

3

Aktivitetskostnaderna för kalkylobjekt 3 för räkenskapsperioden per bolag blev som följer: *Fastighetsförvaltning av löpande verksamhet* 97 379,77 euro, *Betalningstrafiken, skanning av räkningar och sekreterare* 26 190,98 euro, *Bokföringsuppgifter* 21 253,96 euro, *Diverse administrativa kostnader* 28 088,68 euro och *Övriga bokföringslönekostnader* 5 680,54 euro. Månadskostnaden per bolag för kalkylobjektet i fråga blev 513,20 euro, medan kostnaden för aktiviteterna *Betalningstrafiken, skanning av räkningar och sekreterare* 31 265,53 euro, *Diverse administrativa kostnader* 33 443,78 euro och *Övriga bokföringslönekostnader* 6 763,53 euro fick ny fördelning vid uträkning av kostnaden för kalkylobjekt tre per lägenhet som blev 14,11 euro per månad.

Här har vi ett annat fall där disponenten inte jobbar mycket övertid, och han har en del stora bolag med många lägenheter vilket tar ner kostnaden per lägenhet samtidigt som han har flest bolag.

4

Aktivitetskostnaderna för kalkylobjekt fyra för räkenskapsperioden per bolag blev som följer: *Fastighetsförvaltning av löpande verksamhet* 68 579,33 euro, *Betalningstrafiken, skanning av räkningar och sekreterare* 16 256,47 euro, *Bokföringsuppgifter* 4 358,10 euro, *Diverse administrativa kostnader* 17 434,35 euro och *Övriga bokföringslönekostnader* 3 525,85 euro. Månadskostnaden per bolag för kalkylobjektet i fråga blev 509,97 euro. Tre aktivitetskostnader ändrades vid kostnadsberäkning per lägenhet: *Betalningstrafiken, skanning av räkningar och sekreterare* 20 658,08 euro, *Diverse administrativa kostnader per lägenhet* 22 097,31 euro och *Övriga bokföringslönekostnader* 4 468,87 euro. Månadskostnaden per lägenhet för kalkylobjektet blev 13,50 euro.

Den här disponenten är samarbetspartner. Man kan notera här att disponenten i fråga har mindre antal bolag men större antal lägenheter per bolag vilket sänker

kostnaden per lägenhet, samtidigt som man kan se att Bokföringskostnaderna som fördelas enligt verkliga kostnader är lägre för honom på grund av att han är mera insatt i både bokföring och vederlagsreskontra vilket betyder mindre jobb för bokföraren.

5

Aktivitetskostnaderna för kalkylobjekt fem för räkenskapsperioden per bolag blev som följer: *Fastighetsförvaltning av löpande verksamhet* 109 617,99 euro, *Betalningstrafiken, skanning av räkningar och sekreterare* 22 578,43 euro, *Bokföringsuppgifter* 9 795,88 euro, *Diverse administrativa kostnader per bolag* 24 214,38 euro och *Övriga bokföringslönekostnader* 4 897,02 euro. Kostnaden per bolag för kalkylobjektet i fråga är 570,35 euro per månad. Vid beräkning per lägenhet blev *Betalningstrafiken, skanning av räkningar och sekreterare* 23 776,28 euro, *Diverse administrativa kostnader per lägenhet* 25 432,76 euro och *Övriga bokföringslönekostnader* 5 143,42 euro och slutliga kostnaden per lägenhet blev 16,96 euro per månad.

Disponenten i fråga är samtidigt personalchef och jobbar övertid. Man kan konstatera att övertiden höjer aktivitetskostnaderna.

6

Aktivitetskostnaderna för kalkylobjekt sex för räkenskapsperioden blev som följer: *Fastighetsförvaltning av löpande verksamhet* 39 384,15 euro, *Betalningstrafiken, skanning av räkningar och sekreterare* 18 062,75 euro, *Bokföringsuppgifter* 5 031,64 euro, *Diverse administrativa kostnader per bolag* 19 371,50 euro och *Övriga bokföringslönekostnader* 3 917,61 euro. Kostnaden per bolag för kalkylobjektet i fråga blev 357,37 euro i månaden och kostnaden per lägenhet för kalkylobjektet blev 15,26 euro där aktiviteterna: *Betalningstrafiken, skanning av räkningar och sekreterare* 11 804,62 euro, *Diverse administrativa kostnader* blev 12 627,04 euro och *Övriga bokföringslönekostnader* 2 553,64 euro.

Om man jämför med objektkalkyl 4 kan man konstatera att den här disponenten i genomsnitt har små bolag.

7

Aktivitetskostnaderna för kalkylobjekt 7 för räkenskapsperioden blev som följer: *Fastighetsförvaltning av löpande verksamhet* 55 309,37 euro, *Betalningstrafiken, skanning av räkningar och sekreterare* 23 481,57 euro, *Bokföringsuppgifter* 9 736,62 euro, *Diverse administrativa kostnader per bolag* 25 182,95 euro och *Övriga bokföringslönekostnader* 5 092,90 euro. Kostnaden per bolag för kalkylobjektet i fråga blev 380,78 euro per månad. Då man räknar kostnaden per lägenhet förändras följande aktivitetskostnader: *Betalningstrafiken, skanning av räkningar och sekreterare* 22 774,00 euro, *Diverse administrativa kostnader per lägenhet* 24 360,65 euro och *Övriga bokföringslönekostnader* 4 926,60 euro och slutlig kostnad per lägenhet blir 11,93 euro per månad.

8

Aktivitetskostnaderna för kalkylobjekt 8 för räkenskapsperioden blev som följer: *Fastighetsförvaltning av löpande verksamhet* 56 457,30 euro, *Betalningstrafiken, skanning av räkningar och sekreterare* 19 869,02 euro, *Bokföringsuppgifter* 7 318,12 euro, *Diverse administrativa kostnader per bolag* 21 308,65 euro och *Övriga bokföringslönekostnader* 4 309,38 euro. Kostnaden per bolag för kalkylobjektet i fråga blev 413,87 euro per månad. Uträkningen av kostnaden per lägenhet gav oss förändrade kostnaderna för *Betalningstrafiken, skanning av räkningar och sekreterare* 15 173,38 euro, *Diverse administrativa kostnader* 16 230,51 euro och *Övriga bokföringslönekostnader* 3 282,39 euro vilket gav oss slutligen kostnaden per lägenhet för kalkylobjektet i fråga 15,06 euro.

5 SAMMANFATTNING

I det här kapitelet sammanfattar jag lärdomsprovet och redogör för om man kunde uppnå målet och syftet med arbetet. Samtidigt granskar jag arbetet kritiskt ifall det hade funnits möjlighet att göra någonting annorlunda och samtidigt kommer jag att ge förslag till fortsatt forskning inom ämnet.

Teorin i det här lärdomsprovet började med att förklara olika stadier ett företag kan befinna sig i. Det finns företag som har bristfälligt bokföringssystem som är i stadie ett, men nuförtiden kan man kostatera att de är få. Man kan konstatera att många bolag befinner sig i andra stadiet, alltså bolagen har ekonomiförvaltnings-system som uppfyller kraven lagstiftningen, långgivare med flera ställen, men när det handlar om att ta ledningsbeslut och beslut om förbättring av processer och utveckling är de oanvändbara. Därför är det nödvändigt som i tredje stadiet att jämsides med system som tillgodoser kraven av skatteinrättningar, kreditgivare, aktieägare och så vidare, skaffar sig varje företag ett system för att främja inläringen och förbättring i företaget och ett system (som till exempel ABC) som mäter kostnader och lönsamhet av sina aktiviteter, processer, produkter, tjänster och kunder. I fjärde stadiet har man företagsomfattande system där operationella förbättringssystem övervakar kontinuerligt åtgången av företagets resurser, effektiviteten, kvaliteten och lyhörddheten av avdelningar och processer. I det här stadiet får man genom ABC systemet periodvis rapporter om kostnader för aktiviteter och processer samt kostnader för lönsamhet av produkter, tjänster och kunder. Operationella förbättringssystem uppdaterar satsen av ABC systemets kostnadsdrivare på basen av hållbara förändringar av aktiviteternas effektivitet och kapacitet. Här kan man använda ABC systemet för aktivitetsbaserad budgetering och så vidare. (Kaplan, R. S. och Cooper, R. 1998. Cost & Effect, s.321-322)

Vidare i teoridelen tar jag upp självkostnads-kalkylering där jag jämför traditionella påläggsmetoden med ABC-kalkylering.

I empiriska delen skriver jag om företagets bakgrund och gör ABC-kalkylen. Om man tittar på företaget X Ab kan man konstatera att de befinner sig i andra stadiet och är på väg till tredje. Företaget uppfyller alltså revisionsstandarder och de är

anpassade till behoven av finansiell rapportering. För tillfället integrerar de ett kvalitetssystem i företaget som heter Lean. Genom kvalitetssystemet vill företaget förbättra sina arbetsprocesser, effektivisera dem, kartlägga dem och sammanställa en arbetshandbok som ska vara stöd åt de anställda och samtidigt vara stödmaterial vid inläring av nya anställda. Genom ett sådant kvalitetssystem vill företaget engagera anställda i företaget där alla kan utvecklas tillsammans med hjälp av varandra. För att kunna utvärdera resultatet behöver de någon typ av kostnadsanalyssystem.

Jag fick i uppdrag att göra en ABC-kalkyl. Man kan konstatera att lönekostnader är de största kostnaderna i företaget. Första steget i mitt arbete var att räkna ut lönekostnader för räkenskapsperioden i fråga för alla anställda. En del av lönerna fördelades till respektive bolag enligt en specificerad timförteckning. Resten som inte har någon specifikation av arbetstimmar fördelades så att disponenternas lönekostnader fördelades till bolagen de utför uppdrag för och övriga tjänstemäns lön fördelades i förhållande till antal bolag eller lägenhet. För att se om kostnaden för aktiviteterna betalningstrafiken, skanning av räkningar och sekreterare, diverse administrativa kostnader och övriga bokföringskostnader varierar och för att hitta orsak till varför de varierar, fördelade jag kostnaderna per bolag och per lägenhet.

5.1 Validitet och reliabilitet

Vid utvärderingen av resultatet bör man fundera om den är tillförlitlig och användbar. Validiteten betyder att man har hållit rätt linje i sitt arbete och har använt sig av rätt verktyg som krävs för att få fram syfte och mål med resultatet. Medan med reliabiliteten menas tillförlitlighet av instrumenter man använde som mått. Det förekommer också fall där man kan konstatera att resultatet är tillförlitligt men det går inte att använda. (Ejvegård, R. 2009, 77-83)

Resultatet i det här lärdomsprovet är inte tillförlitligt till den del det inte finns timförteckning över fastighetsförvaltning av löpande verksamhet, betalningstrafiken, skanning av räkningar och sekreteraruppdrag. Resultatet av mitt arbete går att använda för att det ger upphov till vidareutveckling. Även om ovan nämnda timförteckning saknas kan man genom en orsak-och-verkan diskussion ta fram vissa

slutsatser som, om en del bolag är lönsamma eller inte, till exempel små bolag. Man kan konstatera att det här företaget behöver ha aktivitetsbaserad timförteckning för att man skulle få en exakt kostnadskalkyl.

5.2 Förslag till utvecklig

Företaget har en mall för uträkning av månadskostnaden per disponent och bolag. Jag förde in mina siffror i kalkylen som man ser i bilaga 4 och där kunde man se att vid användning av antal bolag som fördelning kan en del av kostnaden för disponent vara helt missvisande. Det man ännu en gång kunde konstatera är att timförteckningen är det som krävs för att få en realistisk bild av kostnaderna. Man kunde också konstatera att det var först då man fick fram kostnaden per båda kostnadsdrivare, alltså bolag och lägenhet, som man kunde föra en kvalitativ diskussion om orsak-och-verkan. Man kan inte ha likadant pris för ett stort bolag och ett litet, för att alla bolag nämligen har olika antal lägenheter och man kan konstatera att vissa arbetsuppgifter är lika tidskrävande för stora och små bolag, men det finns också arbetsuppgifter som är mera tidskrävande för större bolag vilket betonar behovet av arbetstidsförteckning.

Jag håller med den ena delägaren som konstaterade att man borde ta fram kvadratmeter eller kubikmeter för alla bolag och räkna ut kostnader enligt det måttet för att se om kostnaden per bolag och lägenhet skulle skilja sig väsentligt från uträkningar i det här lärdomsprovet, vi höll med om att det skulle vara mest rättvis fördelningen. Sedan skulle jag föreslå att man inom företaget går igenom alla aktiviteter och ser om det går att minska kostnader för någon av dem. Jag skulle föreslå att man räknar ut vinstmarginalen skilt för varje bolag för att se vilka kunder är förlustbolag för att de finns kunder som kräver extra mycket service och borde kanske tackas nej till eller borde man försöka förändra de faktorer som gör kunderna till förlustbolag.

Som det står i teoridelen, betonar ABC-kalkylen vikten av att studera sambandet mellan orsak och verkan, och samtidigt ökar företagets kostnadsmedvetande, är det så i det här företaget och man borde föra regelbundna diskussioner med perso-

nalen om arbetsprocesserna för att kunna utveckla dem och till och med komma fram till nya arbetsätt.

6 AVSLUTNING

Detta lärdomsprov har handlat om vilka stadie i företag skaffar sig prestandamätningssystem och om att göra en ABC-kalkyl. Av egen erfarenhet kan jag konstatera att det som sades i teoridelen stämmer överens åtminstone med småföretag, oftast blir de fast i en karusell av att klara sig att de glömmer bort att se vart de är på väg och de skaffar bara de rapporter som måste skaffas.

Det jag har lärt mig genom det här arbetet är att om man vill utvecklas i företaget måste man hela tiden veta vad man har för mål, hur man kan uppnå målet och granska företaget hela tiden för att konstatera att man är på rätt väg. Jag vill tacka företaget X Ab för att jag fick använda uppgifter från deras företag för att göra mitt lärdomsprov.

KÄLLOR

Böcker

Hicks, D. 1999. Activity-based costing: making it work for small and mid-sized companies. John Wiley & Sons.

Venegas, C. 2007. Flow in the office Implementing and Sustaining Lean Improvements. CRC Press

Upchurch, A. 2002. Cost Accounting: Principles and Practice. Pearson Education Limited.

Kaplan, R.S. och Cooper, R.1998. Cost & Effect. Harvard Business School Press.

Ax, C. Ask, U. 1995. Cost Management. Studentlitteratur.

Ax, C. Johansson, C. Kullén, H. 2011. Den nya ekonomistyrningen. Liber Ab, Malmö.

Hansson, S. Nilsson, S-Å. 1994. Produkt kalkylering. Liber Ab, Malmö.

Gerdin, J. 1995. ABC-kalkylering. Studentlitteratur.

Innes, J. och Norris, G. 1997. The Use of Activity based Information. The Chartered Institute of Management Accountants.

Kaplan, R. S. & Anderson, S.R. 2007. Time-Driven Activity-Based Costing. Harvard Business School Press.

Cooper, R. & Kaplan, R. S. 1991. The Design of Cost Management Systems. Prentice-Hall International Editions.

Patel, R & Davidson, B (2003): Forskningsmetodikens grunder (tredje upplagan), Studentlitteratur, Lund.

Ejvegård, R. 2009. Vetenskaplig metod. 4 upplagan. Lund. Studentlitteratur AB.

Elektroniska publikationer

Kaplan, R. & Anderson, S. (2004). Time-Driven Activity-Based Costing. Harvard Business Review, Hänvisat 2.1.2015. <https://hbr.org/2004/11/time-driven-activity-based-costing>.

Intervjuer

Backman, J. 2015. Ekonomichef. X Ab. Intervju 04.01.2015.

Ala, J. 2015. Personalchef. X Ab. Intervju 18.5.2015.