

Företagsekonomiska institutionen  
Ekonomihögskolan  
Lunds universitet

Kandidatuppsats, 10 p.  
FEK 581  
HT 2003

# **Lönsamhetsbedömning i mindre grossistföretag**

- Ekonomistyrning genom ABC-kalkyl och budget

Författare:  
Fredric Ericsson  
Jennifer Larsson  
Jonas Petersson

Handledare:  
Per-Magnus Andersson  
Carl Hellberg

Opposition:  
15 januari 2004 kl. 8.00

# Sammanfattning

Uppsatsens titel:	Lönsamhetsbedömning i mindre grossistföretag - Ekonomistyrning genom ABC-kalkyl och budget
Seminariedatum:	2004-01-15
Ämne/kurs:	FEK 581 Kandidatseminarium, 10 poäng
Författare:	Fredric Ericsson, Jennifer Larsson och Jonas Petersson
Handledare:	Per-Magnus Andersson och Carl Hellberg
Företag:	Nordhav AB
Nyckelord:	ABC-kalkylering, Budgetering, Litet grossistföretag, Lönsamhetsanalys
Syfte:	Syftet är att genom en ABC-kalkyl utreda var ett mindre grossist företag tjänar sina pengar och därefter diskutera hur företaget tidigt ska kunna få indikationer på ekonomiska förändringar.
Metod:	Uppsatsen är en fallstudie av Nordhav AB. Utifrån teori och empirisk data utvecklas en ABC-modell för Nordhav ABs verksamhet samt ett förslag till budget för verksamheten. ABC-modellen och budgeten testas därefter på ett verkligt material och resultat analyseras.
Slutsatser:	<p>Resultatet av den lönsamhetsbedömningen som gjorts i detta arbete genom en ABC-kalkyl visar att företaget idag (2002) säljer flera produktgrupper med förlust. Exempelvis säljer man all konsumentpackad och färsk filéad fisk med förlust. Lönsamheten gällande kundgrupper visar att grossister är mest lönsamma och att matserveringar och restauranger är minst lönsamma. Resultatet för lönsamheten för distributionsturer visar att turen till lagercentralen är mest kostnadseffektiv.</p> <p>Avseende budgeten föreslår vi att Nordhav för att få indikationer på ekonomiska förändringar använder sig av en resultatbudget. Detta eftersom alternativet är relativt billigt ställt i relation till vilken nytta företaget kan ha av att använda sig av en resultatbudget.</p>

# Abstract

- Title:** Profitability Evaluation in a Smaller Wholesaler Company  
Economic Control through Activity Based Costing and Budgeting
- Authors:** Fredric Ericsson, Jennifer Larsson and Jonas Petersson
- Advisors:** Per-Magnus Andersson and Carl Hellberg
- Course:** Bachelor thesis in business administration, 10 Swedish Credits (15 ECTS)
- Date:** 2004-01-15
- Key words:** Activity based costing, budgeting, small wholesaler company, profitability evaluation.
- Purpose:** The purpose is to investigate where a smaller wholesale company makes its revenues using an activity based cost calculation. We will also discuss how a company can get an early indication of economical deviations.
- Theoretical perspectives:** We are using activity based costing to evaluate the profitability for a wholesale company.
- Empirical foundation:** The study is performed on the small wholesale company Nordhav AB
- Methodology:** The study is a case study of Nordhav AB. An Activity Based Costing model will develop when applying the theory on our theoretical and empirical material. This will result in a budget proposal for Nordhav AB's bussiness. The Activity Based Costing model and the budget have been tested on real data and the result have been analysed.
- Conclusions:** The result of the profitability evaluation, which has been done through an activity based costing calculation, will show that Nordhav AB sell several product groups with negative profitability. Regarding customer groups, the calculation shows that restaurants are the least profitable and the wholesalers companies are the most profitable. The calculations regarding distribution routes illustrates that the rout to "distributionscentralen" is the most cost effective.
- Regarding the budget, we suggest that Nordhav AB to get early indications about economical changes using a resultbudget. The proposal is based on the fact that a resultbusget is quite cheap in relation to the utility the company will have from using such alternative.

# Innehållsförteckning

<b>INNEHÅLLSFÖRTECKNING.....</b>	<b>4</b>
<b>1. INLEDNING.....</b>	<b>4</b>
1.1 BAKGRUND.....	4
1.2 PROBLEMDISKUSSION.....	5
1.3 SYFTE.....	5
1.4 MÅLGRUPP.....	6
1.5 DISPOSITION.....	6
<b>2. METOD.....</b>	<b>8</b>
2.1 INLEDNING.....	8
2.1.1 <i>Det konkreta arbetsförloppet</i> .....	8
2.2 PERSPEKTIV.....	9
2.3 VETENSKAPSTEORETISK POSITIONERING.....	9
2.4 METODVAL.....	10
2.4.1 <i>Fallstudien som forskningsmetod</i> .....	10
2.4.2 <i>ABC-kalkylen</i> .....	11
2.5 UNDERSÖKNINGSTEKNISK POSITIONERING.....	11
2.6 KÄLLKRITIK.....	13
2.6.1 <i>Primärdata</i> .....	14
2.6.2 <i>Sekundärdata</i> .....	14
2.7 ARBETETS AVGRÄNSNINGAR.....	14
<b>3. TEORI.....</b>	<b>15</b>
3.1 EKONOMISTYRNING.....	15
3.1.1 <i>Ekonomistyrning i det lilla företaget</i> .....	16
3.1.2 <i>Ekonomiska styrinstrument</i> .....	16
3.2 KALKYLMODELLER.....	17
3.2.1 <i>Från påläggs-kalkyl till aktivitetsbaserad kostnadsfördelning</i> .....	17
3.2.2 <i>Förutsättningar för ABC-kalkylering</i> .....	18
3.2.3 <i>Grundläggande antaganden bakom ABC-kalkylering</i> .....	19
3.2.4 <i>Vilka typer av aktivitetsdrivare bör väljas?</i> .....	21
3.2.5 <i>Valet av sysselsättningsgrad</i> .....	23
3.2.6 <i>Kritik mot ABC-kalkylering</i> .....	24
3.3 BUDGET.....	25
3.3.1 <i>Budget i planeringssyfte</i> .....	25
3.3.2 <i>Budget som samordningsinstrument</i> .....	25
3.3.3 <i>Budget som informationsspridare</i> .....	26
3.3.4 <i>Budget som kontrollredskap och uppföljning</i> .....	26
3.3.5 <i>Olika typer av budgetar</i> .....	27
3.3.6 <i>Kritik mot budget</i> .....	28
3.4 SAMMANFATTNING.....	28
<b>4. NORDHAV.....</b>	<b>30</b>
4.1 ORGANISATIONEN OCH ÄGARSTRUKTUR.....	31
4.1.1 <i>Organisationsschema Nordhav AB</i> .....	31
4.1.2 <i>Ägarstrukturen på Nordhav AB</i> .....	31
4.2 NORDHAVS EKONOMISTYRNING IDAG.....	32
4.3 SAMMANFATTNING.....	32

<b>5. LÖNSAMHETEN I NORDHAV AVSEENDE PRODUKTGRUPPER.....</b>	<b>33</b>
5.1 PROCESSER.....	33
5.1.1 Försäljning ekonomi och administration.....	33
5.1.2 Lagerhantering.....	33
5.1.3 Distribution.....	34
5.1.4 Orderplockning.....	34
5.1.5 Förpackningsprocessen.....	34
5.1.6 Filéprocessen.....	34
5.2 RESURSER.....	34
5.2.1 Personal.....	34
5.2.2 Maskiner och inventarier.....	35
5.2.3 Byggnader.....	35
5.2.4 Bilar och transporter.....	35
5.2.5 Energi.....	35
5.2.6 Övriga resurser till kontorsnära tjänster.....	35
5.2.7 Resurser som fördelas med hjälp av omsättningskrona.....	35
5.2.8 Resursen vatten.....	36
5.3 RESURSDRIVARE.....	36
5.3.1 Personal.....	36
5.3.2 Maskiner och inventarier.....	36
5.3.3 Byggnad.....	36
5.3.4 Bilar.....	36
5.3.5 Energi.....	37
5.3.6 Övriga resurser till kontorsnära tjänster.....	37
5.3.7 Resurser som fördelas med hjälp av omsättningskrona.....	37
5.4 AKTIVITETER.....	37
5.5 AKTIVITETSDRIVARE.....	38
5.5.1 Aktivitetsdrivare.....	38
5.6 PRODUKTGRUPPER.....	39
5.7 ABC-KALKYL EN ÖVERSIKT.....	40
5.8 RESULTAT.....	41
5.8.1 Resultat av ABC-kalkyl för produktgrupper.....	41
5.8.2 Kritik.....	41
5.9 SAMMANFATTNING.....	42
<b>6. LÖNSAMHETEN I NORDHAV AVSEENDE KUNDGRUPPER.....</b>	<b>43</b>
6.1 RESULTAT AV LÖNSAMHETSANALYS FÖR KUNDGRUPPER.....	44
6.2 SAMMANFATTNING.....	44
<b>7. LÖNSAMHETEN I NORDHAV MED AVSEENDE PÅ DISTRIBUTIONSTURER.....</b>	<b>45</b>
7.1 RESULTAT AV LÖNSAMHETSANALYS FÖR DISTRIBUTIONSTURER.....	46
7.2 SAMMANFATTNING.....	46
<b>8. RESONEMANG OM BUDGET.....</b>	<b>47</b>
8.1 SAMMANFATTNING.....	48
<b>9. RESULTAT OCH RESULTATDISKUSSION.....</b>	<b>49</b>
9.1 RESULTAT.....	49
9.1.1 Resultat avseende produktgrupper.....	49
9.1.2 Kritik mot ABC-kalkylering i Nordhav.....	49
9.1.3 Resultat avseende kundgrupper.....	50
9.1.4 Resultat avseende distributionsturer.....	50
9.1.5 Resultat av budgetdiskussionen.....	50
9.2 RESULTATDISKUSSION.....	51
9.2.1 Generalisering.....	51

<b>KÄLLFÖRTECKNING.....</b>	<b>4</b>
<b>BILAGA 1, FÖRDELNING AV RESURSEN PERSONAL.....</b>	<b>54</b>
<b>BILAGA 2, MASKINER OCH INVENTARIER.....</b>	<b>59</b>
<b>BILAGA 3, BYGGNADER .....</b>	<b>62</b>
<b>BILAGA 4, BILAR OCH TRANSPORTER.....</b>	<b>64</b>
<b>BILAGA 5, ENERGI.....</b>	<b>65</b>
<b>BILAGA 6, ÖVRIGA KONTORSNÄRA TJÄNSTER .....</b>	<b>66</b>
<b>BILAGA 7, KOSTNADER SOM FÖRDELAS MED HJÄLP AV OMSÄTTNINGSKRONA.....</b>	<b>67</b>
<b>BILAGA 8, VATTEN.....</b>	<b>68</b>
<b>BILAGA 9, FRÅGOR TILL NORDHAV AB 031118.....</b>	<b>69</b>
<b>BILAGA 10, FRÅGOR TILL NORDHAV AB 031202.....</b>	<b>70</b>
<b>BILAGA 11, FRÅGOR TILL NORDHAV AB 031204 .....</b>	<b>75</b>
<b>BILAGA 12, FRÅGOR TILL PERSONAL PÅ NORDHAV AB.....</b>	<b>76</b>

# 1. Inledning

## 1.1 Bakgrund

Det senaste decenniet har i ekonomiskt hänseende präglats av hög utvecklingstakt och av förändringar av olika slag. Dessa förändringar kännetecknas bland annat av en ständigt tilltagande globalisering, en allt snabbare produktutveckling samt diverse teknologiska framsteg inom flertalet områden. Många branscher har fått känna av detta starka förändringstryck, vilket har lett till att villkor och förhållanden som tidigare ansetts självklara idag inte längre gäller. Nya idéer, modeller och tekniker har tillkommit i takt med att gamla blivit omoderna och inaktuella.

I det moderna kunskapssamhället är kompetensnivån hos företag och arbetskraft en kritisk faktor. Lärande är viktigt för såväl arbete som ekonomisk tillväxt och välfärdsutveckling. I många sammanhang understryks att kunskap och kompetens behöver förstärkas på hela arbetsmarknaden för att företag ska kunna anpassa sig till den globala ekonomin. Omställningen ställer höga krav både på enskilda individer och på företag. Ofta utpekas just småföretag och entreprenörer som särskilt viktiga för sysselsättningen och tillväxten i näringslivet. Mot den bakgrunden är det intressant att studera småföretagens förmåga att ta till sig ny kunskap och att utveckla och vidmakthålla hög kompetens. Av företagen i det svenska näringslivet är 97,5% små eller medelstora, där företag med upp till 49 anställda benämns som småföretag.<sup>1</sup>

Det har konstaterats att många små företag arbetar utan ekonomisystem och att företagsledaren då arbetar mer med intuition och fingertoppskänsla. Detta gäller främst företagsledare som själva arbetar ute i verksamheten. Företagsledaren spelar då en mycket central roll i företaget; ofta är företagaren företaget, vilket innebär en stark beroendeställning mellan företag och ledare.<sup>2</sup> Detta förhållande tenderar att förstärkas ytterligare, då företagsledaren ofta även är företagets ägare.

Att produktkalkyler är viktiga instrument för vinstmaximering är väl känt. I småföretag, där vinstmaximering kanske inte är den absolut viktigaste målsättningen,<sup>3</sup> är användningen av produktkalkyler inte lika utbredd. Detta är olyckligt, eftersom de även i dessa fall kan göra stor nytta. De flesta småföretagare anser själva att produktkalkyler är viktiga och att dessa borde göras noggrannare än de görs. Den vanligaste användningen för produktkalkyler är här som underlag för korttidsplaneringar. Långtidsplaneringar är sällan värda mödan att utveckla för småföretag, på grund av den föränderliga miljö de som regel opererar i. Det typiska småföretaget kännetecknas av hög flexibilitet, vilket en god korttidsplanering bör reflektera.<sup>4</sup>

För långtidsplaneringar, i den mån de görs, är en produktkalkylering som relaterar företagets omkostnader till de verksamhetsaktiviteter som orsakar dem oundgänglig. För denna typ av beslut är tillgång till produktens självkostnad inklusive de fördelade omkostnaderna ett krav. Först därefter kan resonemang föras om olika sätt att bestämma vilken produkt som ska upp- eller nedprioriteras, eller rentav lyftas ut från sortimentet.

Det underlag som räknas fram med hjälp av produktkalkylerna är normalt till stor hjälp vid upprättandet av en budget. En god budget är en viktig komponent i en effektiv ekonomistyrning,

---

<sup>1</sup> SOU 1998:77 s. 7-13

<sup>2</sup> Andersson, s. 40-41

<sup>3</sup> Andersson, Helander, s. 50-51

<sup>4</sup> Andersson, Helander, s. 44-45

inte minst kortsiktig sådan,<sup>5</sup> och eftersom dåliga produktkalkyler närmast garanterar en otillförlitlig budget, är tillförlitliga produktkalkyler oerhört viktiga.

Samhället befinner sig för närvarande i en generell lågkonjunktur, och den för tillfället krympande färskfiskbranschen utgör inget undantag. I Skåne är konkurrensen relativt hård, med ett flertal fiskleverantörer, vilket aktualiserar frågan om effektiva kalkyler och effektiv ekonomistyrning genom budgetering.

## ***1.2 Problemdiskussion***

Att kunna mäta kostnaderna i ett företag är avgörande. En god förståelse för de egna kostnaderna är nödvändig för att företaget ska hitta en lönsam inriktning. Strategiska frågor avseende till exempel konkurrensfördelar, liksom prissättnings- och produktmixbeslut, förutsätter en korrekt mätning av kostnader.<sup>6</sup>

I slutet av 1980-talet lanserades ABC (Activity-Based Costing). Behovet av en ABC-kalkyl beror på att det moderna företagets stora mängd av aktiviteter av traditionella kalkyler hanteras som indirekta kostnader. En stor del av kostnaderna placeras enligt traditionell kalkylering under kategorin ”omkostnader”, vilket är en alltför trubbig kategori för mätande av självkostnaden för olika produkter eller produktgrupper.<sup>7</sup>

ABC-metoden har fått ett varierat mottagande i Sverige. Dess kritiker menar att den endast är en mer sofistikerad sorts självkostnadskalkyl, medan dess förespråkare framhåller att den bygger på andra grundantaganden än den traditionella självkostnadskalkylen. I praktiken, det vill säga ute bland företagen, förefaller dock ABC-kalkylen ha vunnit tämligen stor genomslagskraft.<sup>8</sup>

Frågan som här ställs är vilken kostnadsinformation ABC-kalkylering tar fram i ett mindre grossistföretag, med särskilt avseende på produktgrupper, kunder och distributionskanaler. Nyttan av budgetering för erhållandet av tidiga indikationer på ekonomiska förändringar i samma företag utforskas också.

## ***1.3 Syfte***

Syftet är att genom en ABC-kalkyl utreda var ett mindre grossistföretag genereras sina intäkter och därefter diskutera hur företaget ska kunna få indikationer på ekonomiska förändringar.

---

<sup>5</sup> Anthony, Govindarajan s. 370

<sup>6</sup> Samuelson, s. 319

<sup>7</sup> Samuelson, s. 328-329

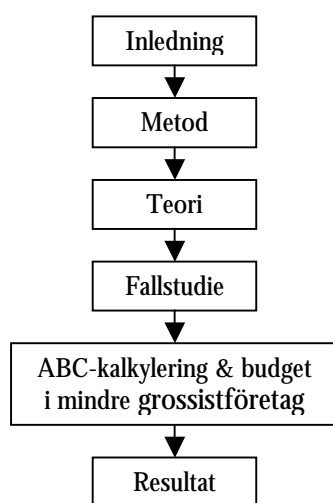
<sup>8</sup> Gerdin, s. 7-8



## **1.4 Målgrupp**

Uppsatsen riktar sig i huvudsak till två målgrupper. Den ena gruppen utgörs av berörda lärare och studerande vid Ekonomihögskolan i Lund. Den andra gruppen är personal och ägare i det undersökta företaget samt andra personer i samröre med (i relevanta avseenden) liknande småföretag. Hit räknar vi även övriga personer med intresse för hur ett mindre grossistföretag kan styras genom kalkyler och budget.

## **1.5 Disposition**



- Kapitel 1: Inledningskapitlet syftar till att ge läsaren en introduktion till problemområdet samt fastslå uppsatsens syfte och målgrupper.
- Kapitel 2: I metodkapitlet förs en diskussion kring valet av metod och hur tillvägagångssättet rent praktiskt ser ut. Vidare diskuteras vilka konsekvenser olika val har fått för uppsatsens resultat. Avslutningsvis förs ett kritiskt resonemang kring det insamlade materialet.
- Kapitel 3: I teorikapitlet görs en översiktlig genomgång avseende ekonomistyrning i småföretag. Denna redogörelse identifierar produktkalkylering som en integrerad del av ekonomistyrning tillsammans med budgetering. Därefter beskrivs den traditionella produktkalkyleringen och den kritik som riktats mot den. Därefter övergår framställningen till den för denna uppsats väsentliga ABC-kalkylen, och slutligen behandlas budgetskapande.
- Kapitel 4: I fallstudiekapitlet beskrivs Nordhav och dess organisation, vilka produkt- och kundgrupper som finns samt hur distributionskanalerna ser ut. Vidare beskrivs även hur Nordhavs ekonomistyrning fungerar idag.

**Kapitel 5-8:** Här analyseras det insamlade materialet som berör Nordhavs nuvarande kalkyl. Vi utarbetar först med hjälp av den i kapitel tre presenterade ABC-modellen en egen modell för produktgrupperna i Nordhav AB. Sedan tillämpar vi utvalda delar av ABC-modellen för att se vilka kundgrupper respektive distributionsturer som är lönsamma. Kapitel 8 ägnas åt budgetering. Här diskuteras vad upprättandet av en budget skulle kunna göra för Nordhav, med särskilt fokus på möjligheten att kunna få tidiga indikationer på ekonomiska förändringar.

**Kapitel 9:** I resultatkapitlet reflekterar vi över de olika resultat som framkommit av ABC-byggandet. Vi gör en generell diskussion om metoder för att mäta lönsamhet i ett mindre grossistföretag och även vilken betydelse en budget kan ha för överblicken av detsamma.

## 2. Metod

### 2.1 Inledning

I detta kapitel diskuteras och redogörs för de vetenskapsteoretiska, metodologiska samt undersökningstekniska överväganden som detta arbete inbegriper; såsom exempelvis vilket angreppssätt respektive vilka datakällor som valts, och på vilka grunder. Här redogörs också för själva arbetsprocessens förlopp.

Nytan av att lyfta fram aspekter som dessa i akademiska arbeten är att det kraftigt underlättar diskussioner som är centrala för forskningen, sådana som rör förhållandet mellan en giltig slutsats och dess underlag. Om vi i ett akademiskt arbete inte besvärar oss med frågan vad som gör en giltig slutsats giltig, med vilken rätt, det vill säga i namn av vilken *metod*, skiljer vi då kunskap från rappakalja, eller forskning från fria associationer?

Det är med andra ord de kunskapsproducerande mekanismerna i ett akademiskt arbete som här ligger i fokus.<sup>9</sup> Ett sunt metodval är en nödvändig förutsättning för att en uppsats ska producera just någon form av kunskap, och inte någon form av dess motsats. Ett bra metodkapitel ska tydligt uppvisa metodvalets alla eventuella kvaliteter och brister därpå.

#### 2.1.1 Det konkreta arbetsförloppet

Det hela började med att möjligheten föredrogs för kursen i företagsekonomi att skriva kandidatuppsats om ekonomistyrning med fiskgrossisten Nordhav AB som analysobjekt. Vår grupp, bestående av tre personer, samlades runt detta erbjudande. Vi var alla intresserade av ekonomistyrning, och av möjligheten att få tillämpa ekonomisk teori i praktiken. I och med gruppens bildande var problemområdet ekonomistyrning alltså redan valt. Under ett möte med Nordhavs VD klargjordes att Nordhav var intresserade av få större klarhet i vilka delar av sin verksamhet de tjänade sina pengar på. De var också intresserade av att tidigt kunna urskilja indikationer på ekonomiska förändringar i verksamheten. Efter att ha sammanträtt enskilt kom vi i gruppen fram till en syftesbeskrivning och ett knippe idéer om passande metodval som verkade kunna gå såväl våra som Nordhavs önskemål till mötes.

Därefter inföll en inläsningsfas under vilken vi, förutom att fördjupa oss i litteratur om ABC-kalkylen och diverse budgetmetoder, även förberedde vårt första egentliga arbetsmöte med Nordhavs VD. Vi sammanställde en samling grundläggande frågor om de allmänna och särskilda förhållandena på Nordhav, med särskild betoning på ekonomiska och organisatoriska sådana. Dessa frågor återfinns i bilaga 9. Efter detta möte vidtog en utvärdering av det nyinkomna materialet, under vilken en ny samling frågor, vilka återfinns i bilaga 10, togs fram. Dessa besvarades i sin tur under ett andra arbetsmöte med Nordhavs VD, varefter den huvudsakliga analysen av inkommen data inleddes. Vi började bestämma huvudvariablerna för vår ABC-kalkyl över Nordhav AB, varvid vi upptäckte att ytterligare data behövdes på vissa avgörande punkter. Diverse oklarheter kring bolagets resurser, aktiviteter, produktgrupper, kunder och distributionskanaler kvarstod. Följaktligen föresatte vi oss att rekvirera den information som saknades. Detta gjordes dels genom ytterligare

---

<sup>9</sup> Andersen s. 36

kompletterande frågor riktade till VDn, och dels med ett utskick av en enkät bland bolagets anställda. Dessa återfinns i bilaga 11 respektive 12. Vid ett tredje arbetsmöte med VDn fick vi svar på dessa våra sista frågor och samlade också in enkätsvaren. I och med detta erhöll vi den information vi behövde för att upprätta ABC-kalkylen sådan vi tänkt oss den. Dess beräkningar och tabeller sträcker sig från bilaga 1 till bilaga 8. Under arbetet med kalkylen framkom data som även kunde användas för att räkna ut lönsamheten avseende kundgrupper och distributionsturer, och på så sätt kunde vi uppfylla syftesförklaringens första del.

När det gäller syftesförklaringens senare hälft, som efterlyser ett verktyg för tidiga indikationer på ekonomiska förändringar, fick detta sin lösning då vi helt enkelt fann en funktionell och kostnadseffektiv budgeteringsmetod att applicera.

I stort sett har all text producerats fortlöpande under processens gång, med reservation för vissa lika självklara som svarundvikliga undantag.

## ***2.2 Perspektiv***

När ordet perspektiv användes i sådana här sammanhang avses den synvinkel som forskaren betraktar sitt objekt ur. Hit räknas sådant som forskarens avsikter med sin studie, eventuella förväntningar eller preferenser med avseende på studiens resultat, kort sagt i allmänhet sådant som kan återföras till de subjektivt färgande inslagen i forskningen. Särskilt intressanta i sammanhanget är de förväntningar, preferenser och förförståelser som forskaren själv kanske inte alltid är fullt medveten om, eftersom dessa är svårare att parera med medvetna motåtgärder.

För att göra en studie så objektiv som möjligt, är det därför viktigt att så långt det går göra de deltagande forskarnas referensramar maximalt synliga. Att författarna till föreliggande arbete samtliga är studenter vid Ekonomihögskolan behöver knappast påpekas. Följaktligen delar de en viss teoretisk grundsyn. Mera relevant kan kanske vara att en är kvinna och två är män, och att de har olika studiehistoria. En är ekonom, en har en bakgrund vid Lunds tekniska högskola, och en har utöver sina ekonomistudier även en kandidatexamen i handelsrätt. Den inbördes ålderskillnaden i gruppen spänner över 8 år, från 23 års ålder till 31.

## ***2.3 Vetenskapsteoretisk positionering***

Inom vetenskapsteorin skiljs det på två huvudtraditioner, positivism och hermeneutik. Dessa anammar olika kunskapsideal, och är i sina respektive extremformer ömsesidigt uteslutande. En typiskt positivistisk världs- och kunskapssyn känns igen på sin försmak för det som hör till det objektiva ledet i kunskapsakten: fakta ska vara oberoende av observatören, kunskapsproducerande akter ska vara upprepbara, den sanning forskaren söker finns utanför honom eller henne, ute i verkligheten, vilken uppfattas som en enda och sammanhängande. Subjektiviteten uppfattas som ett hinder på vägen mot detta mål, och bör alltså bekämpas.<sup>10</sup>

Ett hermeneutiskt förhållningssätt utgår från det subjektiva ledet i kunskapsakten. Kunskap blir aldrig så sann, skulle en hermeneutiker kunna säga, att den upphör att vara kunskap *för någon*. Att ha kunskap är enligt hermeneutiken samma sak som att förstå, och att förstå är en subjektiv tolkningsakt, som måste ske med utgångspunkt i subjektets egna referensramar. Den sanning

---

<sup>10</sup> Lübecke (red.) s. 502-528

forskaren söker måste således återfinnas i subjektets tolkningsfär, resonerar hermeneutikern. En effekt av detta blir att fakta, som en hermeneutiker ser det, inte kan vara oberoende av observatören. En viss skugga faller också över upprepbarhetsidealet; om varje tolkningsakt sker på basis av individuellt varierande referensramar, vilka garantier har vi då för att det som föreligger som fakta för en viss individ också föreligger som fakta för en annan?

Det som återstår för forskaren är att samarbeta med sin subjektivitet istället för att försöka övervinna den. Kan inte forskaren bli kvitt sina referensramar, får hon eller han helt enkelt göra det bästa av saken och forma om dem efter sina syften.<sup>11</sup>

Som detta arbete ser ut, ligger det betydligt närmare den hermeneutiska skolan än den positivistiska. Fallstudien är med få undantag kvalitativt grundad. Den är dessutom holistisk och induktiv till sin natur. Dess öppna växelspel mellan empiri och teori liknar hermeneutikens förordade interna växelspel mellan fakta och referensram, mellan del och helhet.

## **2.4 Metodval**

### **2.4.1 Fallstudien som forskningsmetod**

Undersökningsmetoden som vi valt att använda oss av är den enskilda fallstudien. En fallstudie är en undersökning av en specifik företeelse, som till exempel en person, en händelse eller ett företag. Till fallstudiens styrkor räknas framför allt det att den i stort sätt ger forskaren fria händer när det gäller metoder för insamling och analys av information. Den är med andra ord ett utmärkt redskap för induktiv forskning. Fallstudiens vetenskapsteoretiska grundhållning är holistisk, och kan därmed sägas ansluta sig till den hermeneutiska traditionen.

En fallstudie kan även beskrivas utifrån dess specifika egenskaper. Fyra utmärkande som utmärker sig för en kvalitativt inriktad fallstudie är att studien är 1) partikularistisk, 2) deskriptiv, 3) heuristisk och 4) induktiv. Att en fallstudie är partikularistisk betyder att studien fokuserar på något särskilt utvalt, till exempel en viss situation eller en bestämd person. Själva fallet kan så att säga inte vara annat är viktigt eftersom metoden i sig själv är utväljande. Den är därför lämplig till praktiska problem. Att en fallstudie är deskriptiv innebär att beskrivningen av den företeelse som studeras är omfattande och tät, med vilket menas en fullständig och bokstavig beskrivning av den händelse eller enhet som studeras. "Heuristisk" är synonymt med "förklarande". I sammanhanget menas att en fallstudie förbättrar läsarens förståelse av studieobjektet. Induktiv betyder att fallstudien till största delen grundar sig på induktiva resonemang, vilket innebär att generalisering, begrepp och hypoteser uppstår ur den information som finns tillgänglig och som grundar sig i den kontext som bildar ramen runt det studerade fenomenet. Det bestäms alltså inte på förhand vilken teoretisk infallsvinkel eller vilka verktyg som används, utan ämnet låter forma undersökningen. Sammanfattningsvis kan alltså fallstudien definieras som en helhetsinriktad beskrivning och analys av en enda enhet.<sup>12</sup>

Vi valde fallstudien som forskningsmetod delvis därför att den är utvecklad till att vara ett verktyg som i viss mån tillåter generella slutsatser från ett enskilt studieobjekt. Vi ville med vårt metodval få en möjlighet att med utgångspunkt i Nordhav kunna dra vissa generella slutsatser om mindre grossistföretag, särskilt i färskmatbranschen där lagringstiderna är hårt begränsade. Vi ville också använda oss av *ett* undersökningsobjekt eftersom vi dels ville hinna igenom hela

---

<sup>11</sup> Lübcke (red) s. 163-176

<sup>12</sup> Merriam s. 20-29

undersökningsprocessen på ett så bra sätt som möjligt, dels för att vi kunskapsmässigt ska kunna hantera alla upplysningar som vi fått om företaget. För att kunna beskriva, förstå och förklara vad som försiggår inom och utanför företaget har det varit nödvändigt att arbeta med många faktorer samtidigt, vilket är tidskrävande.

### **2.4.2 ABC-kalkylen**

Vi valde att tillämpa ABC-kalkylen på Nordhav AB, eftersom detta verktyg möjliggjorde inte bara en beräkning av fördelade kostnader på olika produktgrupper, utan också i ett nästa steg en uppskattning av lönsamheten hos olika kundgrupper och distributionsturer. För de efterfrågade tidiga indikationernas del, tog vi fasta på att en budget, även efter erforderliga anpassningar till redan kända eller förväntade förändringar, mycket väl kan ses som en projektion av nutida ekonomiska förhållanden på framtiden. I budgeten föreligger således en duglig bakgrundsmall mot vilken oförutsedda ekonomiska förändringar lätt kan konstateras när de väl infaller.

## ***2.5 Undersökningsteknisk positionering***

Data kan indelas efter många olika kriterier. Som regel indelas de efter vilken typ av data som det är fråga om:

- kvantitativa eller kvalitativa
- primära eller sekundära
- stimulidata eller icke-stimulidata

Data kan antingen summeras i tal eller bearbetas på andra sätt. Skillnaden mellan kvantitativa och kvalitativa data är användningen av tal. Det handlar framför allt om hur data har samlats in och hur den bearbetas. Kvantitativa data är mängdbestämda/talmässiga och kvalitativa är artbestämda. Primärdata är den information, som vi själva har samlat in medan sekundärdata är data som insamlats av andra personer. Stimulidata hänför sig till om den undersökningsenhet vi samlar in upplysningar om har varit utsatt för en avsiktlig stimuluspåverkan från vår sida som undersökare i samband med datainsamlingen. Alla andra data kan kallas för icke-stimulidata.

Datainsamlingsteknikerna kan delas in i följande huvudgrupper:

- stimulustekniker
- observationstekniker
- indirekta tekniker
- tekniker i samband med sekundärdata

Teknikerna kan indelas efter ovanstående kriterier:<sup>13</sup>

	Primärdata		Sekundärdata
	Stimulidata	Icke-stimulidata	
<b>Kvalitativa data</b>	Ostrukturerade och semistrukturerade intervjuer  Projektiva tekniker  Psykologiska teser	Alla former av observationstekniker  Indirekta tekniker	Arkivalier, dokument, anteckningar, memoranda, brev, filmer, bilder, videor, ljudband, fysiska föremål som innehåller informationer, register, tidningsartiklar m. m.
<b>Kvantitativa data</b>	Standardiserade/strukturerade intervjuer  Enkäter  Psykologiska tester	Kvantitativa observationstekniker  Indirekta tekniker	Offentliga och privata statistiska data och register

Figur 2.1. Översikt över datainsamlingsteknikerna

Vi har valt att göra en kvalitativ undersökning av ett företag med inslag av en kvantitativ undersökning, då vi även har genomfört en mindre enkätundersökning avseende personalen på företaget. Vi har själva samlat in en del material främst genom intervjuer och en enkätundersökning, så kallad primärdata, men vi har även inhämtat upplysningar med hjälp av redan existerande datakällor, så kallad sekundärdata.

I vår fallstudie har vi använt oss av primärdata som består av tre kvalitativa intervjuer med Nordhavs VD, Peter Axelsson. Dessa kännetecknades av frågetekniker som var utan fasta svarsalternativ och ostrukturerade. Intervjuerna har bestått av samtal och vi har styrt så lite som möjligt. Struktureringsgraden har dock varit något högre än helt ostrukturerade intervjuer då vi överlämnat frågor till respondenten i förväg och i så stor utsträckning som möjligt försökt få svar på dessa frågor. Vi har även genomfört en enkätundersökning avseende anställd personal på Nordhav.

Vi har givetvis också använt oss av sekundärdata då det redan finns rikligt med litteratur på området. Vi har använt oss av processdata såsom tidningsartiklar och av forskningsdata vilket innebär data som insamlats av andra forskare.<sup>14</sup> Vi fick tillgång till Nordhavs årsredovisning för år 2002 samt deras bokföring för innevarande år fram till 031031, så kallad bokföringsdata som skapas i samband med registrering och styrning av företaget. Vidare har vi också fått tillgång till information som har hjälpt oss att göra rättvisande grupperingar avseende produkter, kunder och distributionskanaler.

Vi har försökt att gå systematiskt tillväga när vi har genomfört vår litteratursökning, vi har läst tidskriftsartiklar och sökt igenom litteratur med hjälp av sökredskap. Vi har på Ekonomihögskolans bibliotek och på Universitetsbiblioteket i Lund sökt på bibliografiska databaser som Lovisa och Libris samt på nyhetsdatabaser såsom Affärsdata. Vägvalen vid litteratursökningen har bestått i att välja vilka sökord vi har använt oss av när vi har sökt information på Internet. Vi har i praktiken valt sökord utifrån vår problemdiskussion och vårt syfte. Vi har sökt på *ekonomistyrning budget, budgetering*

<sup>13</sup> Andersen s. 47-49

<sup>14</sup> Andersen s. 151-158

*småföretag produktkalkylering ABC-kalkyl, "activity based costing", "ekonomistyrning i småföretag" och "activity based management".* Positivt med litteratursökningen har varit att det har varit lätt att hitta material och att det har funnits ett stort utbud av publicerade teorier. Negativt med litteratursökningen har varit att mycket av litteraturen är riktad mot större företag och att tillämpning av teorierna på småföretag är sällsynta. Arbetets omfattning har inneburit att vissa tänkbare källor troligtvis har valts bort.

## **2.6 Källkritik**

All forskning syftar till att producera hållbara och giltiga resultat, vilket även gäller för fallstudien. Förhållningssättet till källorna som används i en uppsats bör därför vara kritiskt, vilket inte behöver innebära att källorna nödvändigtvis måste underkännas utan att vi funderar på om källorna fyller sitt syfte.<sup>15</sup>

Under forskningens gång är reliabiliteten och validiteten nära förknippade med varandra. Inre validitet handlar om frågan i vilken grad ens resultat stämmer överens med verkligheten. Validiteten bedöms utifrån tolkningar av forskarens erfarenheter i stället för i termer av verkligheten. Det finns inte ett objektivt eller universellt sätt att garantera validitet, det finns endast olika tolkningar av den.

Yttre validitet är i den utsträckning som resultaten från en viss undersökning är tillämpliga även i andra situationer än den undersökta. Detta innebär att resultaten från en vetenskaplig undersökning i någon mån bör vara generaliserbara. För att en yttre validitet ska kunna föreligga måste undersökningen ha en inre validitet, med tanke på att det inte finns någon mening med att generalisera om resultatet inte stämmer överens med verkligheten. Frågan som kan diskuteras här är om en generalisering kan göras utifrån ett enskilt fall som en fallundersökning är. Generalisering från ett enda fall kan vara möjlig om termen "generalisering" omdefinieras som den utgångspunkt eller förutsättningar som den kvalitativa forskningen vilar på.

Reliabilitet handlar om i vilken utsträckning resultatet som framkommit kan upprepas. Reliabiliteten är ett problematiskt begrepp inom samhällsforskningen då beteende är föränderligt och reliabiliteten hos en viss forskningsmetod grundar sig på antagandet att det endast finns en verklighet. Denna verklighet kommer att föranleda att samma resultat uppstår varje gång som denna verklighet studeras. Eftersom det finns många olika tolkningar av vad som sker, finns det inte några fasta referenspunkter att utgå från om en företeelse ska mätas upprepade gånger för att därigenom skapa en reliabel mätning. Med tanke på att reliabilitet i dess traditionella mening inte stämmer särskilt väl överens med den kvalitativa forskningsmetoden, kan begrepp som "sammanhang" användas i stället när det gäller de resultat som vi får från metoden. Detta innebär att vi inte kräver av utomstående att de ska få fram samma resultat som vi har kommit fram till i vår uppsats, utan att resultaten som vi kommer fram till har någon mening och att de är meningsfulla och konsistenta.<sup>16</sup>

---

<sup>15</sup> Rienecker, Stray Jörgensen s. 143

<sup>16</sup> Merrian s. 177-188



### **2.6.1 Primärdata**

När en undersökning genomförs kan det alltid diskuteras huruvida inre validitet har uppnåtts. En hämmande faktor för den inre validiteten kan vår egen förförståelse vara, vilket skulle kunna leda till att viktiga aspekter inte behandlats eller har misstolkats. Det finns också en risk för att intervjuobjektet inte alltid lämnar fullständig och korrekt information. Dock borde risken för att vi har fått ta del av felaktig information vara ganska liten med tanke på att alla inblandade parter har varit intresserade av att få en så korrekt studie som möjligt, varför vi tror på en hög inre validitet. Vi vill här också påtala att vårt fallföretag inte på något sätt har styrt vår undersökning. Av naturliga skäl har vi erhållit råd bland annat om hur produkterna skulle kunna fördelas, men dessa råd har erhållits utifrån de av oss fastställda förutsättningarna för undersökningen.

Vi finner att eftersom den inre validiteten är hög borde även den yttre vara det, vilket innebär att en generaliseringsmöjlighet finns. När det gäller uppsatsens reliabilitet får även denna anses vara uppfylld, eftersom de är omöjligt att ha en inre validitet utan reliabilitet. Eftersom tillvägagångssättet tar form under arbetets gång vid användning av fallstudiemetoden kan inte begreppet reliabilitet egentligen tillämpas på något meningsfullt sätt, eftersom en upprepning av undersökningen inte kommer att ge exakt samma resultat.

### **2.6.2 Sekundärdata**

Den insamlade sekundärdatan avser främst ekonomistyrning med tonvikt på ABC-kalkylen, samt budgetering. De källor som vi har använt oss av anser vi vara högst relevanta, eftersom vi har noterat att korsreferering har skett mellan de olika källorna. För att ytterligare säkerställa att relevanta källor valts, har källornas relevans diskuterats med personal inom Ekonomihögskolan i Lund och med insatta utomstående.

## ***2.7 Arbetets avgränsningar***

En viktig fråga här är hur vi ska avgränsa vår fallstudie, vilket kan vara svårt att göra. Studien avser att undersöka var Nordhav tjänar sina pengar och hur de ska kunna få tidiga indikationer på att företaget förändras ekonomiskt.

Uppsatsen är för det första begränsad både tids- och resursmässigt. Detta har bland annat föranlett begränsningar av antalet undersökningsobjekt som ABC-kalkylen hanterar. Exempelvis har vi istället för att räkna på varje enskild produkt i Nordhavs sortiment tvingats ordna produkterna i större grupper efter likhet i hanteringen. På samma sätt har vi ordnat kunderna i kategorier, såsom restauranger, kommuner och så vidare.

För att underlätta beräkningarna i själva ABC-kalkylen har vi också tvingats använda ett system med avrundningar, där vi avrundar monetära belopp till hela kronor och procenttal till närmast jämna hundradel, det vill säga två decimaler.

### 3. Teori

#### 3.1 Ekonomistyrning

Ekonomistyrning innebär avsiktlig påverkan på en verksamhet och dess befattningshavare i avsikt att nå vissa ekonomiska mål. Dessa kan bland annat avse räntabilitet<sup>17</sup>, likviditet<sup>18</sup>, soliditet<sup>19</sup> och begränsning av risker. Ekonomistyrning omfattar dels planering med hänsyn till förväntade förhållanden och parering mot oväntade händelser, dels uppföljning och utvärdering med rapporter och nyckeltal. Som ekonomiska styrmedel kan priser, belöningar och intern konkurrens utnyttjas. Information om resursåtgång, kostnader, priser, marknadspotential etc. hämtas framför allt ur ekonomidatasystemet men även andra källor kan användas för att erhålla aktuell information.<sup>20</sup>

Ett företag har oftast flera ekonomiska mål det vill uppnå, till exempel en viss vinst, en viss räntabilitet på insatt kapital eller en viss kapitalomsättningshastighet. För att effektivt nå dessa mål finns rutiner och metoder i företaget som används för att planera och följa upp den ekonomiska verksamheten. De huvudsakliga instrumenten som finns till förfogande för den ekonomiska styrningen anses vara budget, kalkyler och redovisning.

Det finns olika idéer om hur företag kan styras, varav ett sätt anses vara att företaget antingen styrs genom resultatmätning eller genom reglering. Det som bestämmer vilken form av styrning som kan användas är dels vilken kunskap som finns om produktionsprocessen och dels i vilken utsträckning verksamheten kan mätas.

		Kunskap om produktionsprocessen	
		Perfekt	Imperfekt
Möjlighet att mäta resultat	Hög	Nyckeltal eller regler	Nyckeltal
	Låg	Regler	Ritualer

Figur 3.1 Olika slags styrning

När kunskapen om produktionsprocessen är tillräcklig kan regler för verksamheten utformas så att dessa kan användas till styrningen. Reglerna kan ses som en kodning av den kunskap som finns om produktionsprocessen och önskat resultat kan uppnås om dessa följs. Ett problem med regler är att de ofta är allmänt utformade trots att de ska tillämpas på specifika situationer. Att styra genom resultatmätning kräver att relevanta mått kan användas. Resultatmått mäter i efterhand vad som har inträffat och för att företaget ska kunna använda måtten till ekonomistyrning måste faktorer som

<sup>17</sup> *Räntabilitet*: lönsamhet, kapital som avkastar ränta (SAOB)

<sup>18</sup> *Likviditet*: medel, tillgångar etc. som inte är bunden eller fastlåst någonstans, utan kan disponeras omedelbart (SAOB)

<sup>19</sup> *Soliditet*: förhållandet mellan eget kapital och det totala kapitalet i ett företag (SAOB)

<sup>20</sup> Nationalencyklopedins Internetjänst 2003-11-16

påverkar måtten vara kända och möjliga att påverka. Möjligheten till styrning är liten om det inte finns kunskap om produktionsprocessen eller verksamhetens mätbarhet.<sup>21</sup>

### 3.1.1 Ekonomistyrning i det lilla företaget

Ekonomistyrning är viktigt även i det lilla företaget. Beroende på ett företags storlek har begreppet ekonomistyrning lite olika dimensioner. För ett större företag innebär ekonomistyrning att lämpliga ekonomisystem för styrning utformas och utnyttjas. Ett ekonomiskt ansvar för olika organisationsenheter bestäms och dessutom formuleras olika ekonomiska mål för enheterna samt för företaget som helhet. I det lilla företaget behövs inte dessa styrsystem utnyttjas på samma sätt. Det är dock viktigt att det lilla företaget tar till sig det större företags sätt att styra och tänka på ekonomin. De delar som brukar ingå i ekonomistyrningsarbetet är planering, styrning, uppföljning, analysering och i lite större företag ingår även rapportering och presentation. Begreppet ekonomistyrning omfattar även framtagandet av ekonomisk information till hjälp för företaget inför olika affärsmässiga beslut. Att använda nyckeltal<sup>22</sup> vid jämförelser, både internt inom företaget och externt gentemot andra aktörer på marknaden, ger en bra information om företaget, mätt med olika variabler. Nyckeltal kan bland annat grupperas in i lönsamhetsmått, verksamhetsmått och finansiella mått.<sup>23</sup>

För att styra mot de ekonomiska mål som företaget ställt upp gäller det att utarbeta effektiva rutiner för hur till exempel in- och utbetalningar ska hanteras samt hur företaget ska agera om betalningar uteblir. Kassaflödet är viktigt, särskilt för nystartade företag och företag i kraftig expansion. Trots goda förutsättningar kan företag med dåligt kassaflöde ha för stora utgifter som överstiger inbetalningarna på kort sikt, vilket innebär att företaget kan tvingas till att ställa in sina betalningar och i värsta fall gå i konkurs.

### 3.1.2 Ekonomiska styrinstrument

Ekonomistyrningen av småföretag varierar i dagens föränderliga företagsklimat och användningen av ekonomiska rapporter är en viktig del i denna styrning. Småföretag använder sig av ekonomiska rapporter i relativt stor utsträckning. Idealbilden av ekonomistyrning är att företaget har ett mål och att detta är mätbart och även helst uttryckt i monetära termer. Vidare bör det finnas ekonomiska modeller över vad som kommer att hända i företaget med avseende på olika handlingsalternativ. Detta innebär att budgetar och kalkyler är planer för hur målen ska nås. Företagsledaren måste dessutom kunna påverka sitt företag så att målen kan uppnås genom de olika handlingsalternativen.<sup>24</sup>

Den ekonomiska informationen som idag används i företag är i första hand riktad mot externa intressenter. Denna redovisning är utformad efter bokföringslagen, mer än efter företagets egna informationsbehov. De metoder som främst används inom ekonomistyrning är anpassade för stora företag. I många småföretag som har svårt att klara sig beror svårigheterna ofta på en stor brist på ekonomisk kunskap hos företagsledaren. Denna brist leder till att företagets ekonomiska styrning blir undermålig. I många fall sköts den löpande redovisningen av fristående redovisningsbyråer och företagsledaren förstår kanske inte ens de rapporter som presenteras av byrån. Det blir då svårt för företagaren att i tid se de problem som uppstår. Budgetar och kalkyler upprättas ofta tillsammans

---

<sup>21</sup> Andersson s. 13-15

<sup>22</sup> *Nyckeltal*: grundläggande mått som bildas i företag som fångar upp det egna företagets väsentliga aspekter på verksamheten (SAOB)

<sup>23</sup> [Http://www.expowera.com](http://www.expowera.com) 2003-11-18

<sup>24</sup> Andersson, Helander s. 43-44

med revisorer vilket innebär att de är tekniskt korrekta, även om de inte blir något bra beslutsunderlag om företagsledaren inte förstår dem. Den naturliga lösningen på ovanstående problem är att öka kunskaperna hos företagsledare genom bland annat utbildning inriktat på ekonomistyrning med avseende på småföretag.<sup>25</sup>

Beroende på det unika i varje företagsledares sätt att agera och specifika förutsättningar i det enskilda företaget blir det svårt att konstruera allmängiltiga modeller för hur ekonomisk styrning ska ske i det lilla företaget. Företagsledaren använder sig av formella ekonomiska styrinstrumenten efter att ha gjort en avvägning mellan den nytta som dessa teoretiska modeller har och vilken kostnad som tas i anspråk för att konstruera dessa. Beslut i verksamheten kan då komma att fattas med ett minimum av formella beslutunderlag, vilket innebär att det är viktigt att försöka hitta den kritiska information som behövs för att styra verksamheten.<sup>26</sup> Även för småföretag kan det vara viktigt att ha ett formellt beslutsunderlag för att korrekta bedömningar ska kunna göras. Företagsledare i mindre företag använder sig av olika ekonomiska styrinstrument, även om användandet sker lite sporadiskt. Det är framför allt kalkyler och budgetar som används av småföretagen.<sup>27</sup>

## ***3.2 Kalkylmodeller***

### **3.2.1 Från påläggskalkyl till aktivitetsbaserad kostnadsfördelning**

I litteraturen finns olika metoder och teorier för att beräkna huruvida en produkt eller tjänst genererar vinst. Den vanligaste är den fullständiga kostnadsfördelningen (självkostnadskalkyl). Vidare finns även den ofullständiga kostnadsfördelningen (bidragskalkyl). Slutligen finns även en aktivitetsbaserad kostnadsfördelningskalkyl, som kommer att behandlas mer genomgående nedan.

Självkostnadskalkylen, eller påläggskalkylen, fungerar principiellt på så sätt att produkten eller kalkylobjektet påförs direkta kostnader. Därefter fördelas de övriga omkostnaderna genom fördelningsnycklar som är beroende av de direkta kostnaderna. Fördelen med den här metoden är att den är enkel och kostnadseffektiv och dessutom kräver den lite datainsamling. Nackdelen är att om det finns stora omkostnader och eftersom utnyttjandegraden av dessa varierar kommer omkostnaderna att fördelas på ett felaktigt sätt till kostnadsbärarna.<sup>28</sup>

Bidragskalkylen angriper problemet på ett annat sätt. Bidragskalkylen låter varje enskilt kalkylobjekts särintäkt<sup>29</sup> och särkostnad<sup>30</sup> bilda ett täckningsbidrag. Detta täckningsbidrag ska hjälpa till att täcka alla samkostnader<sup>31</sup>. Är samkostnaden lägre än det totala täckningsbidraget genereras vinst annars uppstår förlust. Bidragskalkylen har inte självkostnadskalkylens tillkortakommande med felaktigt fördelade omkostnader.<sup>32</sup>

Aktivitetsbaserade kostnadsfördelningskalkyler bygger på antagandet att produkterna och tjänsterna i företaget konsumerar aktiviteter. Dessa aktiviteter förbrukar de resurser som finns i företaget.

---

<sup>25</sup> Andersson och Helander s. 29

<sup>26</sup> Andersson s. 133-136

<sup>27</sup> Andersson, Helander s. 43-44

<sup>28</sup> G. Andersson s. 91-93

<sup>29</sup> *Särintäkt*: Intäkter som tillkommer eller bortfaller som följd av ett visst handlingsalternativ (G. Andersson s. 148)

<sup>30</sup> *Särkostnad*: Kostnader som tillkommer eller bortfaller som en följd av ett visst handlingsalternativ (G. Andersson s.148)

<sup>31</sup> *Samkostnad*: Kostnad som är gemensam för två eller flera produkter som erhålls genom en tillverkningsprocess (SAOB).

<sup>32</sup> Ljung s. 45-74

Kostnadsfördelningen till kalkylobjekten sker sedan genom att produkter konsumerar olika mycket av aktiviteterna genom kostnadsdrivare. Denna metod är mer komplicerad och dyrare att genomföra än de tidigare nämnda, men ger ett mer verkligt resultat av produktionskostnaderna.<sup>33</sup>

### 3.2.2 Förutsättningar för ABC-kalkylering

Bakgrunden till framväxten av en aktivitetsbaserad kostnadskalkyl ligger mycket i en marknadsutveckling tillsammans med en snabb teknologikutveckling. Ny teknologi ger möjlighet till mindre serier och lönsamhet genom kundanpassning och ett bredare sortiment. Det här kan ställas i relation till den traditionella skalekonomin som kännetecknas av ett smalt standardsortiment av högvolymprodukter.<sup>34</sup>

Under 1900-talet har kostnadsstrukturen förändrats. Av den totala kostnadsmassan står de direkta för en allt mindre del av de samlade kostnaderna, medan overheadkostnader och understödjande kostnader har ökat. Kundvärdet består idag inte enbart av produkten utan av en kombination av den fysiska produkten, kvalitetsnivå, servicenivå och leveranssäkerhet.

I takt med ökad automatisering har andelen volymoberoende kostnader ökat väsentligt. Det här tillsammans med ökad mekanisering och automatisering leder till större andel fasta kostnader eftersom en sådan produktion är kapitalintensiv. Dessutom utgör en allt större del av lönekostnaderna lön till administrativ personal.<sup>35</sup>

Andra tendenser är att det har blivit svårare att spåra kostnader till produkter. De direkta kostnaderna utgör en mindre del av den totala kostnadsmassan, vilket innebär att fler kostnader måste schablonföras. Även den ökade flexibilitet och produktdifferentiering försvårar möjligheterna att spåra kostnader till olika produktslag.<sup>36</sup>

Utvecklingen mot mer kundanpassade produkter ställer också högre krav på flexibla kalkylsystem. Det bör vara lätt att uppdatera register för att kunna lägga till och ta bort produkter i sortimentet. När företag allt mer fokuserar på kundnära produkter krävs det i allmänhet att ledningen decentraliserar ansvar och befogenheter nedåt i organisationen. Detta leder till att flera individer i företaget kommer att fatta beslut av ekonomisk art., vilket innebär att systemen måste utforma så att icke ekonomer kan förstå och använda dem. Det är viktigt att kalkylinformationen är lätt att förstå och att kalkylsystemen är lätta att använda.

Eftersom kostnaden för att samla in, registrera och bearbeta data idag har minskat är det lättare att få tillgång till färsk information. Data kan enkelt samlas in från befintliga informationssystem, vilket är speciellt intressant för företag som har hög varuomsättningshastighet och varubasen ändras med korta tidsintervaller.<sup>37</sup> Sammantaget har det blivit svårare för företagen att spåra sina kostnader till produkterna i och med de förändrade förutsättningarna på marknaden.<sup>38</sup>

Nedanstående uppräknig är en fingervisning om när det kan vara bra att införa ett ABC-baserat kalkylsystem.<sup>39</sup>

---

<sup>33</sup> Gerdin s. 62-71

<sup>34</sup> Gerdin s. 9-13

<sup>35</sup> Kaplan, Cooper s. 100-101

<sup>36</sup> Kaplan, Cooper s. 100-101

<sup>37</sup> Gerdin s. 19

<sup>38</sup> Gerdin s. 21

<sup>39</sup> Föreläsning, 031014

- Om kalkylen visar för liten skillnad mellan lätta och svåra produkter.
- Om det finns stora indirekta kostnader.
- Om det är svårt att förklara skillnader i marginaler mellan olika produkter.
- Om konkurrensen är intensiv eller ökar.

### 3.2.3 Grundläggande antaganden bakom ABC-kalkylering

Den grundläggande teorin bakom aktivitetsbaserad kalkylering är tämligen enkel. Den centrala tanken är att alla aktiviteter som utförs i ett företag syftar till att stödja produktionen och distributionen av företagets produkter. Skillnaden mellan aktivitetsbaserad kalkylering och traditionell påläggskalkylering är att fokus i aktivitetsbaserad kalkylering ligger på aktiviteterna i företaget. Ett ABC-system består i sin enklaste form av tre komponenter; *resurser*, *aktiviteter* och *produkter*. Grundlogiken i ABC är att resursförbrukning i ett företag inte sker utan orsak, utan resurser förbrukas där det sker aktiviteter. Ett första grundantagande är då att det är aktiviteter som förbrukar resurser. Det är därför logiskt att, i ett första steg, fördela resursförbrukningen till olika aktiviteter. Ett andra antagande som görs inom ABC är att olika produkter (kunder) skapar efterfrågan på aktiviteter. Det är därför rimligt att kostnaden för en aktivitet i ett andra steg fördelas i proportion till olika produkters anspråk på aktiviteten. Sambandet mellan resurser, aktiviteter och produkter illustreras i figuren nedan.<sup>40</sup>



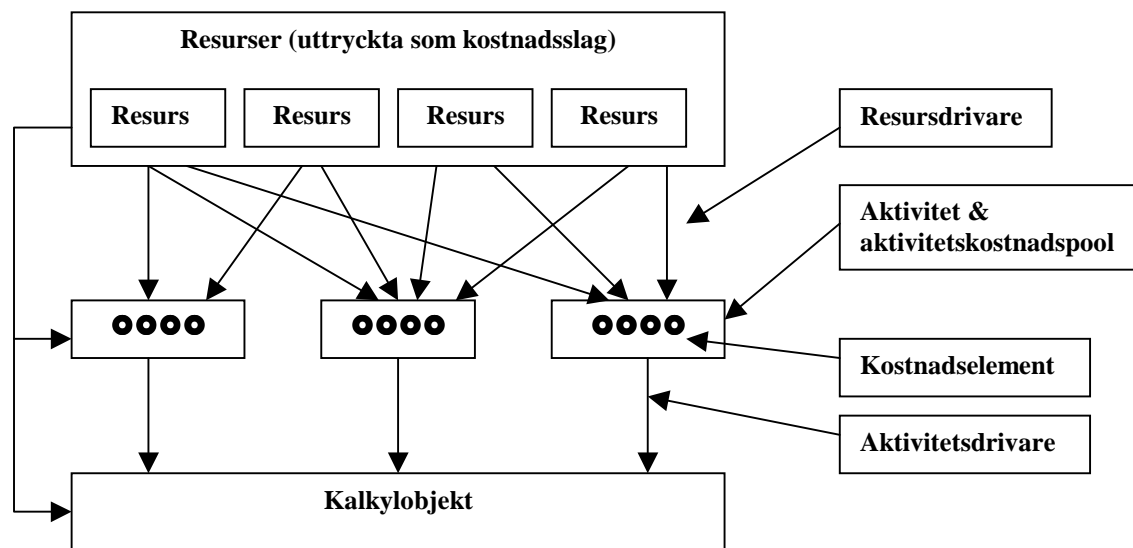
Figur 3.1: Aktiviteter förbrukar resurser och produkter förbrukar aktiviteter

En väsentlig skillnad mellan traditionell påläggskalkyl och ABC är att i en traditionell påläggskalkyl är det egenskaper hos den enskilda produkten till exempel direkt lön som utgör fördelningsgrunden för omkostnaderna. I en ABC-kalkyl är det produktens efterfråga på aktiviteter som bestämmer dess förbrukning av resurser.<sup>41</sup>

---

<sup>40</sup> Gerdin s. 62-63

<sup>41</sup> Gerdin s. 63-65



Figur 3.2: Grundläggande begrepp inom ABC

*Resurser* kan definieras som produktionsfaktorer såsom arbete, teknologi och material, vilka erfordras för att kunna utföra aktiviteter. När dessa resurser kvantifieras för kalkyländamål uttrycks de normalt i monetära termer såsom löner, avskrivningar och materialkostnader.

*Direkta kostnader* påförs, liksom på traditionell påläggskalkylering, direkt på kalkylobjektet.

*Indirekta kostnader* eller omkostnader kräver olika typer av fördelningsnycklar. Detta gäller både vid fördelning av kostnader till aktiviteter och från aktiviteter till kalkylobjekt. Det är viktigt att komma ihåg att inte alla indirekta kostnader måste fördelas till aktiviteterna, eftersom vissa omkostnader kan spåras direkt till aktiviteten.

*Resursdrivare* är faktorer som används som fördelningsnycklar när kostnader ska fördelas till aktiviteter. Grundtanken är att resursdrivare ska ge uttryck för olika aktiviteters förbrukning av resurser.

*Aktiviteter* utgörs av handlingar eller processer utförda av människor eller maskiner. Aktiviteterna förbrukar en viss mängd input (resurser) i syfte att generera en viss mängd output. En aktivitet kan betraktas som en resursomvandlingsprocess. Det är viktigt att göra en relevant avvägning av detaljeringsnivån av processer.<sup>42</sup> Exempelvis är aktiviteten "borra ett hål" troligtvis för detaljerad, samtidigt som aktiviteten inköp, tillverkning eller försäljning har för hög aggregeringsnivå<sup>43</sup>. Den springande punkten blir då att avgöra hur många arbetsuppgifter som ska aggregeras för att företaget fortfarande ska kunna producera en homogen output. Detta är viktigt för att kunna fastställa hur mycket resurser ett kalkylobjekt förbrukar. En allt för hög detaljeringsgrad ökar kostnaden för mätningen av resursförbrukningen, varför avvägningen däremellan är viktig. Sammanfattningsvis kan sägas att vid val av aggregeringsnivå måste en avvägning göras mellan önskemålet om orsakslagiska kalkyler och kostnader för ytterligare mätning.<sup>44</sup>

<sup>42</sup> Gerdin s. 65-66

<sup>43</sup> aggregera = förena till en massa

<sup>44</sup> Gerdin s. 68

*Aktivitetsdrivare* är ett mått på kalkylobjektets anspråk på aktiviteter. Aktivitetsdrivaren används för att fördela kostnaderna i aktivitetskostnadspoolen till enskilda kalkylobjekt. Avsikten är att aktivitetsdrivaren ska indikera kalkylobjektets förbrukning av resurser.

*Kalkylobjektet* är slutmålet för härledningen av kostnader. Valet av kalkylobjekt styrs av olika befattningshavares efterfrågan på rapporter över ekonomiska konsekvenser av olika beslut. Dessa kan vara av olika slag men utgörs ofta av till exempel produktenhet, tillverkningsorder eller kunder.<sup>45</sup>

För att utveckla ovanstående, förs ett resonemang kring mängden av aktiviteter och aktivitetsdrivare. Den kritiska avvägningen kommer då att stå till följande frågor:

1. Hur många aktivitetsdrivare erfordras?
2. Vilka typer av aktivitetsdrivare ska väljas?

Svaret på första frågan är att antalet aktivitetsdrivare som bör användas beror på i vilken utsträckning kalkylerna ska återspegla orsakslogiska förhållanden. Enkelt uttryckt bestäms antalet aktivitetsdrivare av om företagets produkter upptar företagets aktiviteter i lika eller olika utsträckning. Om företagets produkter förbrukar två aktiviteter i samma proportioner kan de med fördel slås ihop och fördelas med en gemensam aktivitetsdrivare.

Svaret på fråga två är mer komplicerat och får utredas i varje enskilt fall.

Även omkostnadernas sammansättning har betydelse. En felaktigt vald fördelningsgrund får större genomslag i kalkylen vid kostnadskrävande aktiviteter. Detta innebär att mindre kostnadskrävande aktiviteter kan slås ihop och fördelas med en gemensam fördelningsgrund utan att precisionen i kalkylen påverkas allt för mycket. Huruvida aktiviteter kan slås ihop och fördelas med en gemensam aktivitetsdrivare bestäms av följande två faktorer:

1. produktens relativa anspråk på aktiviteterna
2. aktiviteternas relativa kostnad

Slutligen kan här sägas att ju mer produkternas relativa anspråk på aktiviteterna skiljer sig åt, desto fler aktivitetsdrivare krävs för att precisionen i kalkylen ska kunna bibehållas.<sup>46</sup>

### **3.2.4 Vilka typer av aktivitetsdrivare bör väljas?**

När antalet aktivitetsdrivare har fastställts uppstår nästa fas som är att bestämma vilka aktivitetsdrivare som bör användas. Identifieringen av lämpliga aktivitetsdrivare förutsätter bland annat att följande två faktorer beaktas:

1. tillgängligheten till data om aktivitetsdrivarna
2. samvariationen mellan produkternas förbrukning av resurserna enligt aktivitetsdrivaren och den verkliga förbrukningen

Då ökade kostnader för mätningen uppstår vid införandet av ett aktivitetsbaserat kalkylsystem, är det viktigt att kostnaden för utförda mätningar inte överstiger den vinst som görs på ett mer exakt kalkylsystem. Vinsten som erhålls genom införandet av ett aktivitetsbaserat kalkylsystem hänförs framförallt till en minskad mängd felbeslut.

---

<sup>45</sup> Gerdin s. 68

<sup>46</sup> Gerdin s. 73-74



Graden av samvariation bestämmer om aktivitetsdrivaren är bra eller dålig. Om det är svårt att hitta en bra aktivitetsdrivare så kan en substitutdrivare användas för att indirekt mäta resursåtgången.<sup>47</sup> En substitutdrivare används när det är svårt eller kostsamt att direkt mäta åtgången av en viss resurs eller aktivitet. Ett exempel är att istället för att mäta den exakta tidsåtgången som det tar att utföra en viss aktivitet, så standardiseras tidsåtgången för aktiviteten och denna tidsåtgång används för att beräkna aktivitetens kostnad.

ABC-kalkylens styrka, i jämförelse med påläggskalkylen, ligger i insikten att många omkostnader inte förbrukas i proportion till antalet producerade enheter. Följaktligen förekommer det hos de aktivitetsbaserade kalkylsystemen även andra fördelningsbaser än de traditionellt volymberoende. En närmare betraktelse av olika uppdelningar av aktivitetsdrivare visar att olika författare har en något skild uppfattning om uppdelningen. Gerdin gör följande uppdelning:

1. Enhetsstödande aktiviteter, vilka utförs varje gång en produktenhet tillverkas.
2. Orderstödande aktiviteter, vilka utförs varje gång exempelvis en tillverkningsorder ska köras.
3. Produktstödande aktiviteter, vilka utförs för att stödja produktionen och/eller försäljningen av olika typer av produktslag.
4. Företagsstödande aktiviteter, vilka utförs i syfte att stödja produktionen.<sup>48</sup>

Indelning av aktiviteter är viktig eftersom den ger en uppfattning om aktivitetskostnadernas variabilitet i tid och rum. Olika kalkylsituationer kräver olika kalkylunderlag. En uppdelning av aktiviteterna i en hierarki möjliggör en skattning av intäkternas och kostnadernas förändring för såväl mycket kortsiktiga produktmixbeslut, såsom täckningsbidrag efter produktberoende kostnader, som vid långsiktiga prissättningsbeslut, såsom resultat efter fullständig kostnadsfördelning.<sup>49</sup>

Atkinson föreslår ett annat sätt att göra uppdelningen av aktivitetsdrivare:

*Transaction drivers:*

Räknar hur ofta en aktivitet utförs. Den är enklast och billigast och dessutom är den bra att använda när alla produkter tar lika mycket av en resurs. Aktivitetsdrivaren kan här vara kostnad per kund vid antagandet att alla kunder kostar lika mycket.

*Duration drivers:*

Mäter mängden tid som krävs för att utföra en aktivitet. Om en viss produkt förbrukar kortare tid av en resurs än en annan är en *duration driver* bra att använda. Aktivitetsdrivaren kan sägas vara kostnad per kundtimme vid antagandet att olika kunder använder olika mycket säljtid. Däremot så kostar alla säljtimmar lika mycket.

*Intensity drivers:*

Är den dyraste och mest rättvisande av aktivitetsdrivarna. Den debiterar direkt kostnaden för den ianspråktaga resursen till kalkylobjektet. Aktivitetsdrivaren kan vara verklig eller uppskattad kostnad per kund. Dessutom räknas även specifika resurser som till exempel resor som lagts på en viss kund till kostnaden.<sup>50</sup>

---

<sup>47</sup> Kaplan, Cooper s. 99-100

<sup>48</sup> Gerdin s. 90-93

<sup>49</sup> Gerdin s. 100

<sup>50</sup> Atkinson s. 172-173

### 3.2.5 Valet av sysselsättningsgrad

Inom traditionell påläggskalkylering diskuteras främst fyra metoder för val av volym på fördelningsbasen, vilka är:

1. efterberäkningsmetod
2. nuberäkningsmetod
3. budgetmetod
4. normalårsmetod

I svensk kalkylpraxis har sedan länge normalårsmetoden förordats. Skälet är framförallt att metoden ger ett stabilt underlag för prissättning även i tider av kraftiga förändringar i sysselsättningsgraden.<sup>51</sup>

Inom aktivitetsbaserad kalkylering föreslås ytterligare ett sätt att fastställa fördelningsvolym, vilket motsvarar praktisk maxkapacitet. Med praktisk maxkapacitet menas den volym som aktiviteten maximalt kan producera under normala förhållanden. Utgångspunkten för resonemanget är att kapaciteten på aktiviteter förmodligen är dimensionerade för toppbelastning eller för framtida behov. Det är dimensioneringen som bestämmer hur mycket resurser som görs tillgängliga. Det betyder att kostnaden för tillgängliga resurser kan delas upp i två komponenter – kostnaden för förbrukade resurser respektive kostnaden för ledig kapacitet. Ambitionen inom ABC är att modellen ska avspegla kalkylobjektens förbrukningen av resurser. Resterande kostnad för överkapaciteten ska inte belasta produkterna och behandlas därför som en periodkostnad.<sup>52</sup>

Ambitionen är vidare att uppdelningen i tillgängliga och förbrukade resurser ska förbättra beslutsunderlaget, jämfört med till exempel budget- och normalårsmetoden. Användningen av maximal praktisk kapacitet har fler fördelar. För det första leds företaget inte in i någon ond cirkel där prishöjningar leder till volymminskning, som i sin tur leder till högre självkostnad, som ger upphov till krav på prishöjningar, o s v. För det andra förleds de inte att tro att nya produkter som inledningsvis tillverkas i små volymer är mycket dyra att tillverka. För det tredje göms inte kostnaden för ledig kapacitet i produktkostnaden. Om kostnaden för överkapacitet synliggörs är det ledningens sak att besluta om kapacitetsminskningar eller de ska behålla kapaciteten för framtida behov.

Samtidigt är det avslutningsvis viktigt att komma ihåg att de totala intäkterna slutligen måste täcka kostnaderna för tillgängliga resurser. Det går således inte att bortse från full kostnadsfördelning, vilken kan vara en viktig utgångspunkt när priset sätts på en produkt.<sup>53</sup>

---

<sup>51</sup> Gerdin s. 103-104

<sup>52</sup> Gerdin s. 109-113

<sup>53</sup> Gerdin s. 123

Arbetsgång vid framtagning av ABC-kalkyl, en översikt:<sup>54</sup>

1. identifiera och välj aktiviteter i arbetet
2. fördela kostnaderna (resurserna) till aktiviteterna
3. välj kostnadsdrivare för varje aktivitet
4. gruppera kostnaderna efter kostnadsdrivare
5. fördela kostnaderna enligt produkternas förbrukning av kostnadsdrivare

Kaplan och Cooper förespråkar en liknade arbetsmetodik, även om den skiljer sig något från ovanstående:

1. *develop the activity dictionary*

Det första som ska göras vid utvecklingen av ett ABC-system är att låta organisationen identifiera de aktiviteter som utförs. Dessa beskrivs av verb och tillhörande objekt: Flytta material, köpa material, inspektera detalj.

2. *determine how much the organization is spending on each of its activities*

ABC systemet fördelar sedan organisationens resurser till de definierade aktiviteterna. Detta görs med så kallade resursdrivare.

3. *identify the organizations products, services, and customers*

4. *selecting activity cost drivers*<sup>55</sup>

### 3.2.6 Kritik mot ABC-kalkylering

Viss kritik mot ABC-kalkylering diskuteras i olika sammanhang. För det första har andelen omkostnader inte har ökat explosionsartat även om detta förutspåddes. För det andra är det näst intill omöjligt att erhålla de "verkliga" eller "riktiga" produktionskostnaderna och för det tredje är det viktigt med enkla modeller i praktiken. Ett projektarbete är dyrt och ABC-systemet behöver underhållas regelbundet. För det fjärde är det svårt att hitta homogena aktiviteter och trovärdiga kostnadsdrivare. Till sist tas frågan upp om synergieffekter. Det är lätt att förbise synergieffekten mellan produkter.

En viktig förutsättning och därmed en begränsning inom ABC är att kalkylmodellen kräver att hela verksamheten kan indelas i aktiviteter. Om kostnaden för olika aktiviteter ska kunna fördelas till kalkylobjekten krävs att aktiviteterna utförs återkommande och på ett likartat sätt.

En annan invändning som kan anföras mot aktivitetsbaserad kalkylering är att kalkylmodellen inte riktigt ger ett helt relevant beslutsunderlag. Om kalkylinformationen är tänkt att användas som underlag för beslut bör kalkylen återspegla framtida särintäkter och särkostnader, vilka sannolikt blir följden av olika handlingsalternativ. ABC kan inte sägas uppfylla detta krav eftersom kalkylmodellen är en ögonblicksbild av historiska händelser.

En kritisk fråga inom ABC-kalkylering är om det är meningsfullt att fördela omkostnader till produktenhetsnivå. För det första riskerar en sådan kostnadsfördelning leda till att samtliga kostnader felaktigt framstår som rörliga, tillsammans med tillverkningsvolymen. För det andra är det viktigt att inte glömma att kostnaden för order- och produktstödande aktiviteter inte påverkas på

---

<sup>54</sup> Föreläsning, 031006

<sup>55</sup> Kaplan, Cooper s. 85-96

enhetsnivå. För det tredje är det inte troligt att den övervägande delen av omkostnadsmassan låter sig fördelas på ett orsakologiskt sätt.

Det kan konstateras att ABC-kalkylen liksom traditionell påläggskalkyl är kostnadsfixerad. Detta är olyckligt då kalkylen inte ger någon uppfattning om de samband som finns mellan kostnader och intäkter.<sup>56</sup>

### **3.3 Budget**

I många mindre företag ses oftast budgetering som en eftergift åt långivarnas och revisorernas krav, istället för att vara ett effektivt hjälpmedel i företagsledandet. Detta kan leda till att budgeten inte utnyttjas aktivt utan snarare utnyttjas som något nödvändigt ont vilket ofta binder resurser som kunde utnyttjas till något viktigare. Utnyttjas budgeten på rätt sätt gör den nytta även för mindre företag.<sup>57</sup>

En budget är ett handlingsprogram för företaget, uttryckt i ekonomiska termer. De kan se mycket olika ut beroende på om företaget är stort eller litet.<sup>58</sup> Några viktiga egenskaper hos budgeten är att den är framåtriktad och att det finns ansvar kopplat till den. Budgeten är kopplad till en tidsperiod och bygger oftast på monetära termer även om icke monetära termer blivit vanligare under senare tid.

#### **3.3.1 Budget i planeringssyfte**

Budgeten kan användas i planeringssyfte som redovisar kostnader för att tillverka ett bestämt antal artiklar under en bestämd tidsperiod. Syftet med planeringen är att försöka nå ett önskvärt resultat och en standard för företaget under en viss bestämd tidsperiod. I många företag anses det vara en självklarhet att denna period ska vara ett kalenderår. Det här är olyckligt eftersom företagets verksamhet inte alltid har kalenderår som naturlig säsong.<sup>59</sup>

Planering innebär att i förväg se vad som kan tänkas hända och försöka anpassa sig till detta. Budgeten kan i ett planeringssyfte användas för att planera olika funktioner såsom försäljning, tillverkning, lager och inköp. Det kan exempelvis visa sig att om den planerade verksamheten genomförs, kommer företaget att få likviditetsproblem. Vid tillämpandet av en budget kan lämpliga åtgärder sättas in i ett tidigt skede som förhoppningsvis undanröjer problemet.<sup>60</sup>

#### **3.3.2 Budget som samordningsinstrument**

Budgeten kan även användas som ett samordningsinstrument. Genom den färdiga budgeten erhålls ett medel för exempelvis olika avdelningar på ett företag att anpassa sig till varandra när det gäller ömsesidigt beroende, kapacitetsutnyttjande och användning av begränsade resurser<sup>61</sup> Det kan även få de anställda att sträva mot samma mål. Samordning krävs för att jämt kapacitetsutnyttjande ska kunna erhållas och för att säkerställa att kapaciteten räcker till. Självfallet måste även

---

<sup>56</sup> Gerdin s. 131-132

<sup>57</sup> Lundqvist, Wiberg (red.) s. 10

<sup>58</sup> Bergstrand, Olve s.17

<sup>59</sup> Bergstrand, Olve s.11

<sup>60</sup> Lundqvist, Wiberg (red.) s. 15

<sup>61</sup> Bergstrand, Olve s. 20

tillverkningsidans verksamhet samordnas så att produktionen överensstämmer med vad försäljningssidan förväntar sig att sälja.<sup>62</sup>

### 3.3.3. Budget som informationspridare

Budgeten kan också användas som en informationspridare till anställda, styrelse och aktiemarknad om företagets resultat och planer.<sup>63</sup> Den kan även hjälpa till som motivation för underchefer och anställda samt fungera som en resurs- och ansvarsfordelare i företaget. Den färdiga budgeten är också en markering av vad de olika enheterna förväntas presentera under det kommande året och hjälper även till att fokusera uppmärksamheten på det väsentligaste.<sup>64</sup>

### 3.3.4 Budget som kontrollredskap och uppföljning

Ett ytterligare syfte med budgeten är att använda den som ett kontrollredskap för vad som händer i företaget. Företagen använder budgeten som en standard som de jämför utfallen med, vilket kallas budgetuppföljning.

Med budgetuppföljning vill företagen:

- se om målen uppfyllts – kontrollsyfte
- slå larm i tid om inte arbetet fungerar enligt plan – alarmsyfte
- göra en utredning om varför avvikelser uppkommit – diagnossyfte
- utnyttja diagnosen som ett underlag för ett åtgärdsprogram – omplaneringssyfte
- identifiera möjliga förbättringar i verksamheten för framtida bruk – rationaliseringssyfte

Vid analys av en budgetrapport där mottagaren avgör om det finns avvikelser som är viktiga att utreda, bör denna ta sina beslut genom att se på avvikelserna på två sätt. Dels hur stor avvikelserna är i absoluta tal, dels analysera avvikelser procentuellt där stora avvikelser på små poster upptäcks.<sup>65</sup> Avvikelsen kan hänföras till budgetvärdet eller utfallet. Fel i budgetvärdet kan visa sig bero på sakfel som till exempel felräkningar eller bortglömda poster. Dessa kan bero på orealistiska förutsättningar eller beslut vid budgetens upprättande som sedermera frångåtts.

Utfallet kan ha blivit annat än väntat på grund av sakfel som bokföringsfel, inverkan av oförutsedda händelser och ökad eller minskad effektivitet jämfört med vad som förväntades enligt budgeten. Det finns en tendens att skylla utfallet på oförutsedda och okontrollerbara händelser. Frågan som kan ställas är om det inte skulle ha varit möjligt att förutse dem, så att det egentligen är budgeten som är felaktig. Endast genom att fastställa orsakerna kan det avgöras vilka åtgärder som bör vidtas för att därefter lära sig att budgetera bättre i framtiden.<sup>66</sup> Budgetuppföljning kan även användas som underlag för att fastslå nästa års budget.<sup>67</sup>

---

<sup>62</sup> Lundqvist, Wiberg (red.) s. 16

<sup>63</sup> Bergstrand, Olve s. 20

<sup>64</sup> Bergstrand, Olve s. 18-19

<sup>65</sup> Bergstrand, Olve s. 115-117

<sup>66</sup> Bergstrand, Olve s. 117

<sup>67</sup> Bergstrand, Olve s.113-133

### 3.3.5 Olika typer av budgetar

Budgeten kan utformas på en rad olika sätt. Företaget bör ta ställning till om det ska använda sig av en fast budget eller en budget där löpande förändringar görs. Här nedan presenteras några olika sätt att budgetera på.

Resultatbudgeten är en mycket viktig budgetform eftersom den visar på företagets långsiktiga överlevnad. I den sammanställs företagets beräknade intäkter och kostnader för att visa företagets budgeterande resultat för ett verksamhetsår. Strukturen på resultatbudgeten är mycket enkel: Intäkter - kostnader = resultat.<sup>68</sup>

Försäljningsbudgeten görs för att på ett så lätt sätt som möjligt visa företagets omsättning och bruttovinst. I försäljningsbudgeten görs en sammanställning över den planerade försäljningen av produkten och de kostnader som är direkt relaterade till produkten såsom varuinköp och transportkostnader. Företaget måste här utgå från sina kalkyler som till exempel visar tillverkningskostnad och varuinköpskostnad.<sup>69</sup>

Den färdiga budgeten har en viktig roll som körplan under året. Om verkligheten förändras jämfört med planeringen vid budgeteringstillfället gör många företag nya bedömningar av verksamheten under pågående år. Detta kallas ibland för prognoser och ibland för en revidering av budget.<sup>70</sup>

Det finns en rad olika budgetalternativ som företagen kan använda sig av. Med en rörlig budget utformas flera olika budgetalternativ för till exempel hög, normal och låg produktionsvolym, vilket gör det lätt att anpassa budgeten efter verkligheten. Den negativa aspekten med rörlig budget är att om utfallet skiljer sig från planeringen, kan budgeten bytas ut. Om ett företag byter ut sin budget när planeringen inte längre stämmer, som vid för låg produktion, anpassas budgeten efter verkligheten, vilket innebär att budgeten inte längre fungerar som hjälp för företaget.

Om företaget bara upprättat en budget blir det svårare att anpassa sig till förändrade förutsättningar. Om det inträffat händelser som gör budgeten föråldrad måste företaget överväga om budgeten ska behållas i sitt ursprungliga skick, fast budget, eller om budgeten ska ändras till någon del. Om ett företag vill ändra budgeten är den vanligaste lösningen att budgeten görs om för den del av året som återstår vid omplaneringstillfället, vilket kallas reviderad budget. Det faktum som talar för att ett företag bör revidera sin budget under året är att den ursprungliga budgeten är dåligt anpassad till dagens förutsättningar. Den reviderade budgeten kan därför ge bättre ledning för arbetet under resterande del av året. Många företag vill trots detta arbeta utifrån en fast budget, eftersom de menar att budgeten ger riktlinjer för organisationen att sträva mot. Förändringar i budgeten under det löpande budgetåret ställer ofta till förvirring. Det vanligaste borde vara att budgeten endast revideras i extrema fall och då de grundläggande förutsättningarna har förändrats på ett genomgripande sätt. Det rör sig alltså om extrema företeelser, med extrema orsaker, som inträffar sällan och som är av väsentlig betydelse för företagets ekonomi.<sup>71</sup>

Bland de företag som föredrar en fast budget framför budgetrevisjoner är en vanlig lösning att så kallade budgetprognoser infös. Budgetprognoserna utgör en aktuell bedömning av hur budgetåret kommer att utfalla. Företagen jobbar alltså med en fast budget som grundmaterial. Fyra gånger per år genomförs en samordnad budgetuppföljning med analyser av det som har hänt och prognoser

---

<sup>68</sup> expowera.com, 031222

<sup>69</sup> expowera.com, 031222

<sup>70</sup> Bergstrand och Olve sid. 100

<sup>71</sup> Bergstrand och Olve sid. 102

fram till årets slut. Budgetprognoser behövs i många olika verksamheter, särskilt där yttre svårförutsägbara förhållande påverkar verksamheten och där budgeten har en viktig roll för att samordna olika avdelningars verksamheter.<sup>72</sup>

### **3.3.6 Kritik mot budget**

Den kritiker av budgetering i Sverige som fått störst genomslagskraft är Handelsbankens förre chef, Jan Wallander. När han blev chef för Handelsbanken 1970 avskaffade han budgeteringen. Detta beskriver han i sin bok "Budgeten ett onödigt ont". Hans kritik bygger på erfarenheter att prognoser oftast slår fel. Då budgetar bygger på prognoser anser han att det är förledande att använda budgetering.

Jan Bergstrand sammanfattade Wallanders kritik i sin bok "Ekonomisk Styrning" så här:

- Budgeteringen skapar lösningar i organisation och beslut som det senare kan vara svårt att ändra på.
- Budgeteringen är mycket arbetsam.
- Budgeten kräver snabb indata som snabbt förändras.
- Budgeten bygger på förenklade prognoser.
- Budgeten uppfattas framtvunga en konstlad och onaturlig periodindelning.
- Budgeten leder till anslagstänkande.
- Budgeten leder till ett osolidariskt avdelningstänkande.

Det budgetlösa systemet som Wallander förespråkar bygger på två grundförutsättningar:

- Företaget måste ha ett fungerande och väl genomtänkt redovisningssystem som snabbt kan leverera viktig information.
- Företaget måste vara organiserat i resultatenheter, så kallade profit centers.

Bergstrand och Olve tror dock att budgeteringen har mycket kvar att ge. Den måste dock reformeras och bli mer situationsanpassad, till exempel att budgeteringen kan avse andra måttal än pengar.<sup>73</sup>

## ***3.4 Sammanfattning***

Ekonomistyrning innebär avsiktlig påverkan på en verksamhet och dess befattningshavare i avsikt att nå vissa ekonomiska mål. De huvudsakliga instrumenten som finns till förfogande för den ekonomiska styrningen anses vara budget, kalkyler och redovisning.

Aktivitetsbaserad kalkylering fokuserar på aktiviteter, det vill säga att det är processerna i företaget som leder fram till den färdiga tjänsten eller produkten. Dessa processer utgörs av aktiviteter och det är dessa aktiviteter ABC-kalkylen bygger på. Aktiviteterna förbrukar resurser och dessa resurser ska sedan fördelas ut på produkten med hjälp av kostnadsdrivare.

---

<sup>72</sup> Bergstrand, Olve s. 102-103

<sup>73</sup> Bergstrand, Olve s. 184-204

En budget är ett handlingsprogram för företaget uttryckt i ekonomiska termer. Några viktiga egenskaper hos budgeten är att den är framåtriktad, det finns ansvar kopplat till den och den bygger oftast på monetära termer. Olika syften med budgeten kan vara planering, samordning, informationsredskap och kontrollredskap. På senare tid har de riktats kritik mot användandet av budget då det anses att den bygger på alltför mycket prognoser.



## 4. Nordhav

Nordhav AB i Lomma (Nordhav) startades som en utpräglad restauranggrossist av fisk och skaldjur 1992 av de tre nuvarande ägarna Peter Axelsson, Ina Hansson och Göran Öjing. Med åren har verksamheten expanderat och idag levererar de också till storhushåll, stora affärskedjor som KF dit de är behovsleverantörer samt mindre butiker. I takt med att verksamheten växte utvidgades produktsortimentet till att även innehålla köttprodukter. De tre delägarna utsågs 2002 till Årets Företagare i Lomma kommun.

Företaget har cirka 20 heltidsanställda plus några deltidsanställda som arbetar på helgerna och fast städpersonal. Företaget hade under 2002 en omsättning på 67 miljoner kronor. Alla vinster som görs återinvesteras i företaget som till exempel införskaffande av nya maskiner.

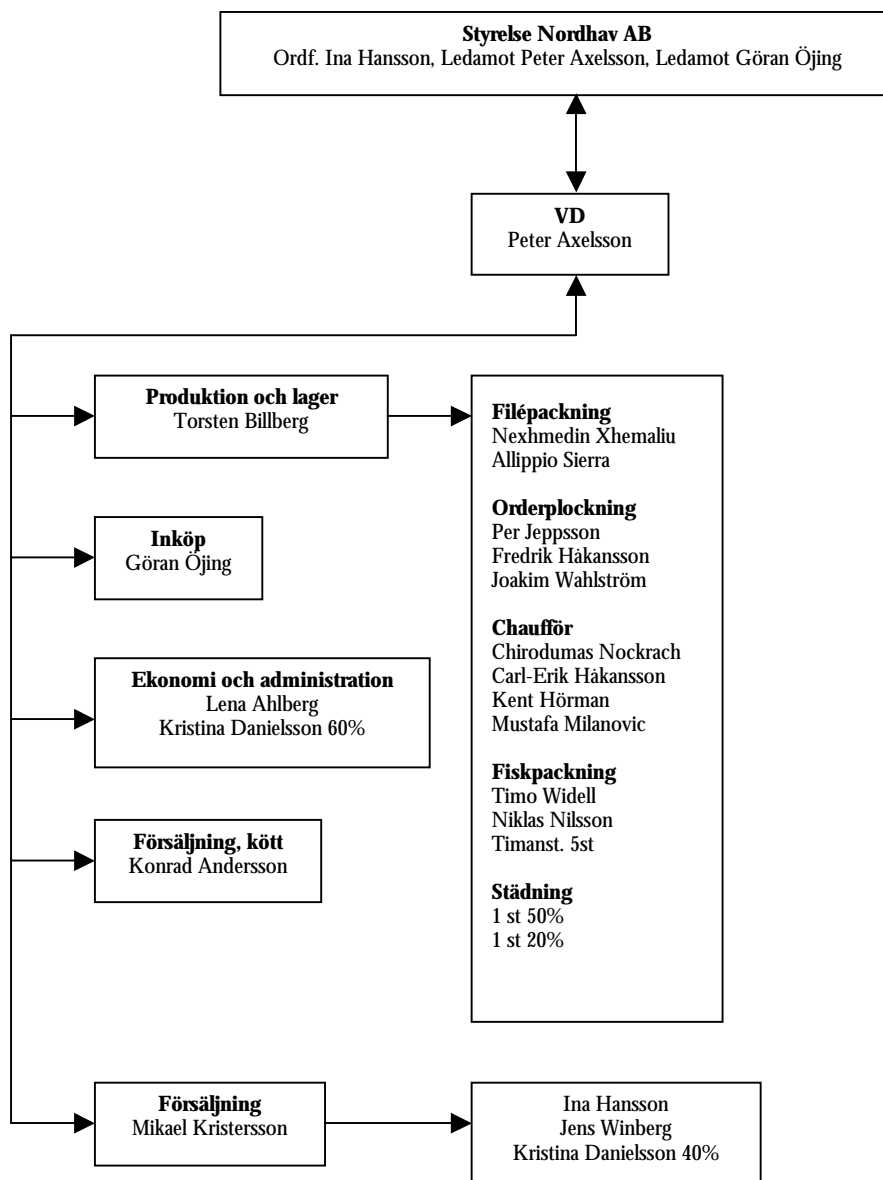
Nordhav flyttade under år 2000 till sina nuvarande moderna lokaler även de belägna i Lomma. I dessa lokaler finns kontor, lager i form av kyl- och frysrum och maskiner. Lokalerna anses vara södra Sveriges modernaste fiskgrossistanläggning. Det är ett miljövänligt hus där all spillvärme från kyl- och frysrum återvinns och värmer upp byggnaden. Företagsledningen är väldigt måna om att göra så lite påverkan på miljön som möjligt, men ändå kunna leva upp till den höga hygieniska nivå som krävs.

De produkter som Nordhav i dagsläget erbjuder sina kunder är fisk och skaldjur från jordens alla hörn samt svenskt kött, vilt och fågel. Nordhavs försäljning sker till största delen i sydvästra Skåne, distributionen sker framför allt i företagets egna bilar. I och med att Nordhav sköter sin distribution själv tycker de att de får en bra och nära kontakt med sina kunder. Vill kunder få varor levererade utanför Nordhavs eget distributionsområde finns ett samarbete med företagen Martin Olsson och Wickman, som då sköter om transporten.

Färskfiskbranschen är en krympande bransch för tillfället då samhället generellt befinner sig i en lågkonjunktur, trots det kan marknaden ses som ganska stabil. Konkurrensen är relativt hård då det finns flera fiskleverantörer enbart i Skåne. De stora konkurrenterna finns framför allt i Göteborg där det finns ett 20-tal fiskgrossister. Trots konkurrensen och den något krympande marknaden klarar sig Nordhav bra. En styrka företaget har är att de är relativt ensamma på den svenska marknaden med att kunna leverera både fisk och kött.

## 4.1 Organisationen och ägarstruktur

### 4.1.1 Organisationsschema Nordhav AB



### 4.1.2 Ägarstrukturen på Nordhav AB

Nordhavs aktieinnehav är uppdelat med 1/3 av aktiestocken till var och en av ägarna Ina Hansson, Peter Axelsson och Göran Öjing. Peter och Göran har dock en aktie mer än Ina. Ina som är styrelseordförande har dock utslagsrösten, vilket inte blir aktuellt i en konstellation av tre personer.

## ***4.2 Nordhavs ekonomistyrning idag***

Nordhav använder sig inte av någon specifik kalkyleringsmodell för att få fram varans försäljningspris. Som grossistföretag är inköpspriset den större delen av kostnaden för varan. På detta pris görs sedan ett pålägg för att täcka de övriga kostnaderna. För att bestämma försäljningspriset idag görs ett generellt pålägg på inköpspriset om cirka 20 %. På konsumentpackade produkter läggs även 4 kronor per kilo såld vara för att täcka förpackningsmaterial och arbetskostnad. På filéad fisk läggs 3 kronor för att täcka arbetskostnaden för filéarbetet. Mycket av företagets beslut baseras ofta på känsla och erfarenheter från branschen. Nordhav fokuserar inte på att vinstoptimera verksamheten, utan det viktiga är att företaget har en tryggad vinstnivå och att de anställda känner en trygghet i sin anställning. Genom att Nordhav säkerställer sin kunskapsnivå på var de tjänar sina pengar kan de öka säkerheten för företagets och deras anställdas fortlevnad. Detta framförallt då de kan fokusera på att sälja varor där vinstmarginalen är som högst och undvika eller helt sluta att sälja varor där de gör förlust.

Nordhav har ingen uttalad budgetprocess där de planerar och sätter upp mål för verksamheten. De har hittills endast vid två tillfällen gjort en budget, dels när de startade verksamheten och dels vid uppförandet av den nya byggnaden. Företagsledningen anser att de tidigare har haft så bra kontroll på företaget att en budget inte varit nödvändig.

Samtidigt som Nordhav har expanderat till dagens storlek upplever företagsledningen en minskad kontroll av verksamheten. Nordhav har idag inte några process- eller lönsamhetsproblem, vilket inte garanterar att det kan uppstå problem i framtiden om verksamheten växer ytterligare eller om delar av företagsledningen byts ut. Insikten om detta gör att företagsledningens vill få en större formell kontroll på verksamheten.

## ***4.3 Sammanfattning***

Nordhav AB i Lomma är ett litet fisk- och köttgrossistföretag med cirka 20 anställda och har en omsättning på 67 miljoner. Nordhav ägs av tre personer som också arbetar i företaget. Nordhav har idag ett mindre ekonomisystem, men upplever sig ha en dålig bild på var vinsterna genereras och vilka delar i organisationen som står för kostnaderna. Vidare använder sig företaget inte av någon allmängiltig budget, varför ekonomiska förändringar kan vara svåra att upptäcka.

## 5. Lönsamheten i Nordhav avseende produktgrupper

För att utröna hur lönsamheten ser ut i Nordhav idag har vi gjort en aktivitetsbaserad kalkyl över företagets produkter. Då Nordhav har många enskilda artiklar har dessa produkter grupperats till produktgrupper. Därefter har ett pålägg beräknats med hjälp av ABC-kalkylen och redovisats med avseende på produktgrupperna. Det framräknade pålägget jämförs sedan med dagens generella pålägg i Nordhav och därefter kan uttalanden göras avseende var Nordhav tjänar sina pengar. För att kunna bygga en ABC-kalkyl inleder vi med en analys av Nordhavs processer och aktiviteter. Resultaten av de enskilda beräkningarna redovisas i sin helhet i bilagorna 1-8. Löpande i texten presenteras vad vi har kommit fram till i beräkningarna eftersom resultaten för uppsatsen framåt och utan dessa blir de svårt att följa hur ABC-kalkylen konstruerades.

### 5.1 Processer

Vid möte med Nordhav och intervju med VD, Peter Axelsson identifierades följande huvudprocesser i företaget:

- försäljning, ekonomi, administration
- lagerhantering
- distribution
- orderplockning
- förpackningsprocessen
- filéprocessen

De två sistnämnda processerna kan definieras som tillverkning/produktion.

Utifrån dessa huvudprocesser tillsammans med de enkäter, se bilaga 12, som personalen svarade på fastställdes relevanta aktiviteter för ABC-kalkylen som nu börjar ta form.

#### 5.1.1 Försäljning, ekonomi och administration

Försäljningen på Nordhav sker till största delen som ren ordermottagning där innesäljare tar emot och behandlar inkommande telefonsamtal och telefax. De har även en del kundbesök där varorna presenteras för kunden. Ekonomi och administration består av traditionell bokföring och ordermottagning. Mycket arbete läggs ner på att kontrollera att kunderna betalar sina fakturor i tid. Nordhavs kundbas består av cirka 900 kunder, där många har relativt låg omsättning.

#### 5.1.2 Lagerhantering

I lagerhantering ingår allt som gör att en vara kan säljas. Varan ska först plockas upp och ankomstföras. Därefter kontrolleras den och datummärks för att företaget ska kunna garantera färskheten. Lagervaror flyttas sedan till kyl- eller frysrums medan färska varor processas för att därefter levereras till kund eller mellanlagras i kylan.

### 5.1.3 Distribution

I distributionen ingår lastning av bilar, utkörning av varor och även inbärning till kund. De sålda varorna i Nordhav distribueras med lastbil eller bil till respektive kund. Endast en försvinnande liten del avhämtas av kunden själv. Den största delen av Nordhavs distribution sker med företagets egna fordon. Distributionen är uppdelad i distributionsturer där olika bilar används till olika turer.

### 5.1.4 Orderplockning

Orderplockning är den process där kundens order plockas och packas.

### 5.1.5 Förpackningsprocessen

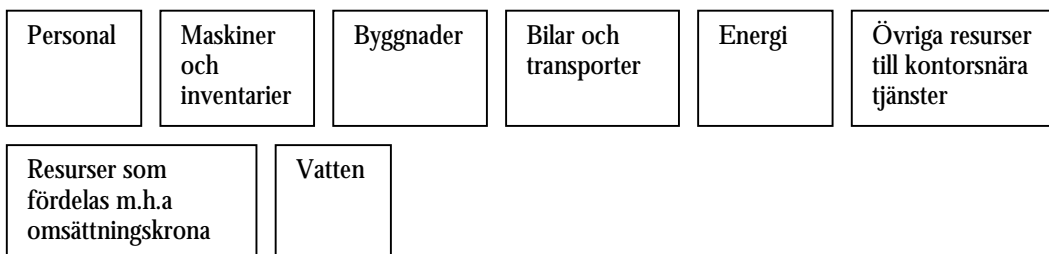
Vid förpackningen paketeras och prismärks produkten, därefter ställs den åter på lagring eller levereras den till kund.

### 5.1.6 Filéprocessen

Vid filéprocessen filéas färsk fisk, vilket mestadels är lax. Detta sker oftast i en filémaskin, men en liten del filéas även för hand.

## 5.2 Resurser

Resurserna har identifierats utifrån årsredovisningen för 2002 samt från intervjuer med VD och personal på Nordhav. Vid valet av resursgrupper är det endast de indirekta kostnaderna som ska fördelas genom ABC-kalkylen. De direkta kostnaderna belastar kalkylobjekten direkt, varför dessa kostnader inte kommer att beröras närmare i den här uppsatsen. Identifieringen av resurser är ganska enkel eftersom komplexiteten i företaget är förhållandevis låg. Aggregeringsnivån för resursgrupperna bestämmer hur fördelningen av resurserna görs. En resurs kan aggregeras med en annan om de i nästa led ska fördelas på liknade vis. Nedan kan en sammanställning ses av de resurserna vi identifierat i Nordhav:



### 5.2.1 Personal

Majoriteten av personalen är kollektivanställda och deras pensionssparande görs genom SPP och AMF, medan styrelsen har egna pensionsförsäkringar. Övriga kostnader som kan knytas till personalen är skyddsmaterial, sjuk- och hälsovård, utbildning och löneskatt. Lönekostnaden för

personalen har beräknats utifrån; aktuell årslön + semesterlön + sociala avgifter + pensioner + övriga kostnader. Se bilaga 1.

### **5.2.2 Maskiner och inventarier**

Vi antar att förbrukningen av maskiner och inventarier motsvarar den redovisningsmässiga avskrivningen på 20 % av anskaffningsvärdet. Sammanställning av kostnaderna kan ses i bilaga 2.

### **5.2.3 Byggnader**

Vi uppskattar att förbrukningen av byggnaden motsvarar den redovisningsmässiga avskrivningen på 4 % av anskaffningsvärdet. Lokalen uppmäter 1506 m<sup>2</sup> enligt ritning. Sammanställning av byggnadernas kostnader återfinns i bilaga 3.

### **5.2.4 Bilar och transporter**

Till kostnaden för bilar och transporter räknas avskrivningskostnaden på bilar motsvarande 20 % av anskaffningsvärdet och leasingavgifter för personbilar. Vi antar att förbrukningen av inköpta bilar motsvarar den redovisningsmässiga avskrivningen. Till kostnaden räknas även reparationer, skatt och försäkring på personbilar samt drivmedel. Till posten läggs även kostnaderna för inhyrda transporter och tull- och speditjonskostnader. Sammanställning av kostnader samt fördelning av dessa ses i bilaga 4.

### **5.2.5 Energi**

Energikostnaderna består av inköp av el för att driva kyl- och frysrum. Överskottsvärmen från dessa används för att värma upp övriga delar av lokalerna. Se bilaga 5 för sammanställning av kostnader och dess fördelning.

### **5.2.6 Övriga resurser till kontorsnära tjänster**

Detta resursslagsamlar ihop resurser som är svåra att hänföra till en speciell resursgrupp. Detta samtidigt som kostnadens storlek inte är signifikant. Den går dock inte att bortse ifrån, men det finns ingen direkt vinst med att försöka utreda vilken aktivitet som använder vilken resurs. Se bilaga 6.

### **5.2.7 Resurser som fördelas med hjälp av omsättningskrona**

Under detta resursslagsamlas de kostnader som inte går över aktiviteterna vid fördelningen. Fördelningen går direkt till produktgrupperna med hjälp av omsättningskrona<sup>74</sup>. Se bilaga 7 för sammanställning av kostnaderna.

---

<sup>74</sup> *Omsättningskrona*: produktgruppens omsättning / total omsättning

### **5.2.8 Resursen vatten**

Denna resurs fördelas direkt till aktiviteten städning. Detta då företaget inte direkt använder vatten i någon av sina övriga processer. Det är då ett rimligt antagande att hänföra denna resurs till städning, se bilaga 8.

## **5.3 Resursdrivare**

Fördelningen av resurser till de olika aktiviteterna sker med resursdrivare som beskrivs nedan. Fördelningen kan göras med hjälp av fördelningsnycklar eller hänföras direkt till aktuell aktivitet.

### **5.3.1 Personal**

Personalens kostnader kommer att fördelas till respektive aktivitet med hänsyn till hur personalen upplever att de fördelar sin arbetstid. Vi har valt att mäta tiden som personalen lägger på olika aktiviteter genom att genomföra en enkätundersökning. Det finns inget faktiskt loggningssystem som visar var personalen lägger sin tid, varför vi anser att detta är det mest ekonomiska sättet att gå tillväga. För enkätformuläret se bilaga 12 och för att ta del av sammanställningen av svaren från personalen se tabell 1.1 i bilaga 1.

### **5.3.2 Maskiner och inventarier**

Kostnaderna för respektive maskin och inventarie uppskattar vi till den redovisningsmässiga avskrivningen. Därefter läggs kostnaden på den aktivitet som maskinen eller inventarien betjänar. Se bilaga 2, tabell 2.1.

### **5.3.3 Byggnad**

Kostnaden för byggnaden fördelas genom att varje aktivitet får bära den yta av byggnaden som den upptar. Uppskattningen av byggnadens yta har skett genom mätning på ritning av byggnaden. Se bilaga 3, tabell 3.2 för redovisning av byggnadens fördelning.

### **5.3.4 Bilar**

Då alla bilar i organisationen används för distribution av företagets produkter kommer hela denna kostnad att fördelas till aktiviteten distribution. Se bilaga 4.

### 5.3.5 Energi

Då det endast är kyl- och frysrummen som har energikostnader är det endast dessa två aktiviteter som ska belastas. Fördelning är en uppskattning av energiförbrukningen för de båda aktiviteterna. Fördelningen av energikostnaderna:

Yta	Andel av energikostnader
Kyl	70%
Frys	30%

Tabell 5.1 Fördelning av energikostnader

I bilaga 5 redogörs för de faktiska kostnaderna och fördelningen till produktgrupperna.

### 5.3.6 Övriga resurser till kontorsnära tjänster

Efter en diskussion om hur denna resurs mest rättvist ska fördelas, fastslogs det att resurslaget fördelas lika mellan aktiviteterna administration, inköp samt marknadsföring och försäljning. Fördelningen görs till dessa aktiviteter eftersom det är här kontorsnära tjänster förbrukas.

### 5.3.7 Resurser som fördelas med hjälp av omsättningskrona

Denna resurs fördelas inte över aktiviteterna utan direkt till aktuell produktgrupp, se bilaga 7.

### 5.3.8 Resurs vatten

Denna resurs fördelas direkt till städning. Se resonemang i 5.2.8 och bilaga 8.

## 5.4 Aktiviteter

Nedanstående aktiviteter har identifierats. Antalet aktiviteter har bestämts utifrån processerna, vilka har förfinats tills en tillräckligt noggrann uppdelning har erhållits. Aggregeringsnivån bestäms utifrån en uppskattning av hur många procent av en resursförbrukning, som aktiviteten använder.

Lagerhantering (1)	Ekonomi och administration (2)	Inköp (3)	Marknadsföring och försäljning (4)	Ligga i frys (5)	Vägning (6)
Filéing (7)	Packning (8)	Prismärkning (9)	Ligga i kyl (10)	Distribution (11)	Orderplockning (12)
Städning (13)					



## 5.5 Aktivitetsdrivare

Siffrorna under rubriken "Aktiviteter" korresponderar med aktivitetsdrivare nedan vid fördelning till respektive produktgrupp.

Många aktivitetsdrivare använder omsättningskrona vid fördelning. Här nedan sammanställs det material som presenterats av Nordhav som visar omsättningen för de olika produktgrupperna, se tabell 5.2. I tabell 5.3 presenteras den uppskattade försäljnings- och marknadsföringstiden för varje produktgrupp. Denna används för att fördela ut aktiviteterna försäljning och marknadsföring samt ekonomi och administration till produktgrupperna.

Produktgrupp	Omsättning	Procent
Färsk mat filéad	7351364	11,45
Färsk mat icke filéad	15938837	24,83
Fryst mat	10941764	17,05
Kyld mat	28198020	43,93
Konsumentpackat	1762221	2,75
<b>Totalt</b>	<b>64192206</b>	<b>100</b>

Tabell 5.2 Omsättning per produktgrupp 2002

	Färsk fisk filéad	Färsk fisk icke filéad	Fryst mat	Kyld mat	Konsumentpackat	Procent
Matservering/ restaurang	11.2	22.4	11.2	11.2	0	<b>56</b>
Butik/lösvikt	12	12	1.5	4.5	0	<b>30</b>
Butik/packat	1	1	1	1	1	<b>5</b>
Kommun	0.75	0.75	0.75	0.75	0	<b>3</b>
Grossist	0.75	0.75	0.75	0.75	0	<b>3</b>
Fartyg/Export	0.75	0.75	0.75	0.75	0	<b>3</b>
<b>Totalt</b>	<b>26.45</b>	<b>37.65</b>	<b>15.95</b>	<b>18.95</b>	<b>1</b>	<b>100</b>

Tabell 5.3 Uppdelning av försäljningstiden mellan olika kundgrupper och produktgrupper 2002

### 5.5.1 Aktivitetsdrivare

#### 1. Lagerhantering

Då lagerhanteringstiden inte skiljer sig mellan produktgrupperna kommer fördelningen att ske med hjälp av omsättningskrona.

#### 2. Ekonomi och administration

Fördelningen av ekonomi- och administrationskostnader görs enligt den uppskattade fördelning av försäljningstiden, se tabell 5.3.

#### 3. Inköp

Kostnader för inköp fördelas med hjälp av omsättningskrona, eftersom inköpstiden inte skiljer sig åt mellan produkterna.

#### 4. Marknadsföring och försäljning

Försäljning av olika produktgrupper tar olika lång tid och dessutom tar olika kundgrupper olika lång tid på sig att göra sina beställningar, varför fördelningen kommer att ske genom intervju om nedlagd tid per produktgrupp vid försäljning. Se tabell 5.3.

#### 5. Ligga i frys

Kostnaden för frysen fördelas genom den yta i frysen som produktgruppen upptar. I praktiken tar produktgruppen fryst mat hela kostnaden.

6. *Antalet vägningar*  
Vägning sker med kundförpackade produkter och färsk mat. Fördelningen däremellan sker genom omsättningskrona.
7. *Filéing*  
Det är uppenbart av namnet att hela denna kostnad ska fördelas till färsk filéad mat.
8. *Packning*  
Efter intervju med Nordhav kan vi konstatera att hela denna kostnad går till produktgruppen konsumentförpackning.
9. *Prismärkning*  
Hela denna kostnad går till produktgruppen konsumentförpackning, vilket konstaterades efter intervju.
10. *Ligga i kyl*  
Kostnaden för kylan fördelas genom den yta i kyl som produktgruppen upptar.
11. *Distribution*  
Kostnaden för distributionen fördelas till de olika produktgrupperna genom omsättningskrona.
12. *Orderplockning*  
Kostnaden för orderplockning fördelas till de olika produktgrupperna genom omsättningskrona.
13. *Städning*  
Fördelningen av aktiviteten städning sker genom en uppskattad fördelning av hur stor del de olika produktgrupperna upptar av den totala städtiden. Denna uppskattning sker genom intervju med Nordhav. Resultatet kan ses nedan i tabell 5.4.

Produktgrupp	Andel av städtiden
Färsk mat filéad	35%
Färsk mat icke filéad	25%
Fryst mat	0
Kyld mat	5 %
Kundpackat	35%

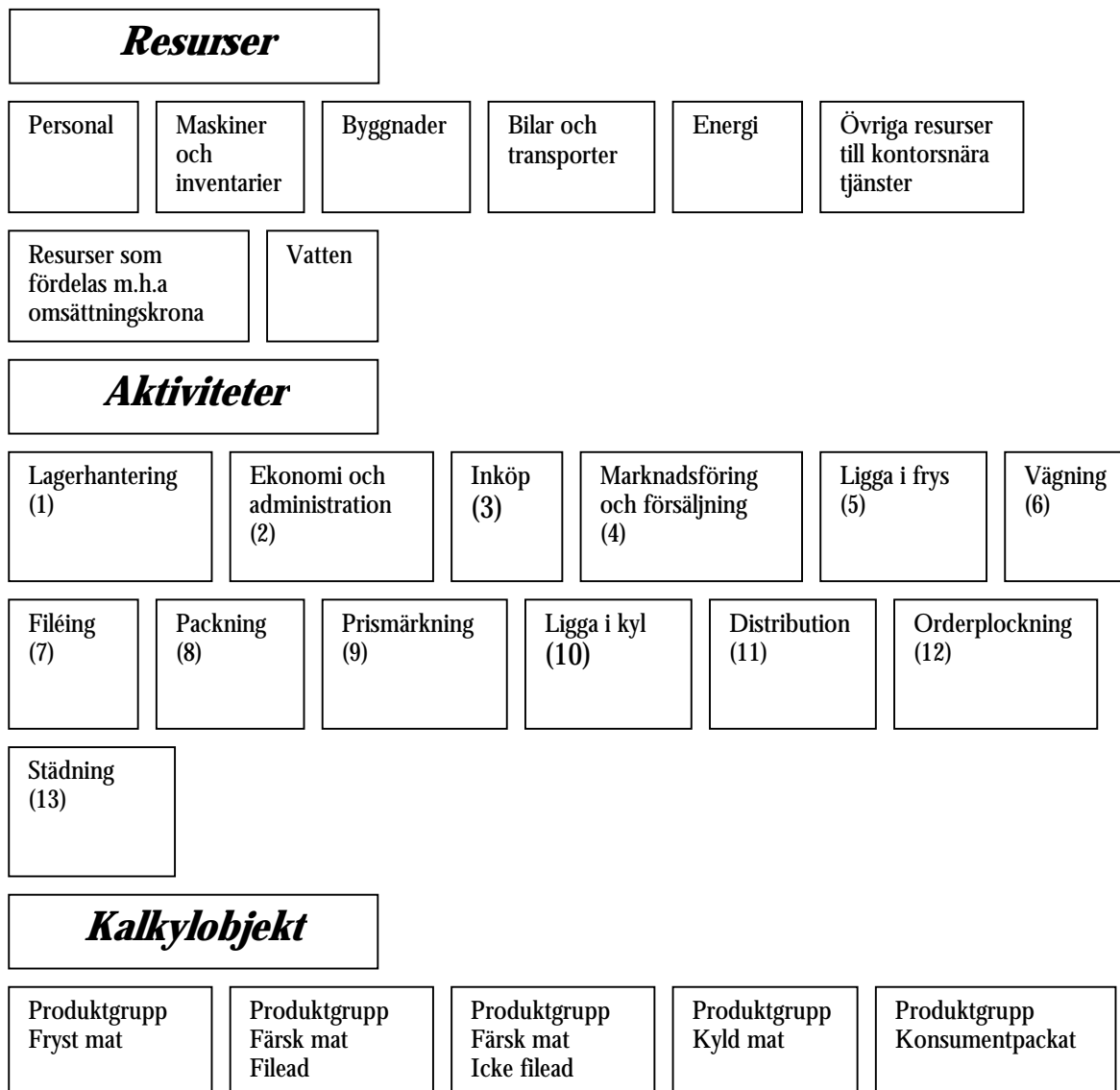
Tabell 5.4 Produktgruppens andel av städtiden 2002

## 5.6 Produktgrupper

Produktgrupp Fryst mat	Produktgrupp Färsk mat Filead	Produktgrupp Färsk mat Icke filead	Produktgrupp Kyld mat	Produktgrupp Konsumentpackat
---------------------------	-------------------------------------	--	--------------------------	---------------------------------

Vi har aggregerat ihop olika artiklar till produktgrupper. Att beräkna pålägg för varje enskild artikel är en omöjlig uppgift då antalet artiklar uppgår till närmare 450 stycken. Då många artiklar är likartade i sin förbrukning avseende aktiviteter valde vi att slå samman dessa i produktgrupper, då vinsten med detta får anses vara större än förlusten av att räkna på varje enskild artikel.

### 5.7 ABC-kalkyl en översikt



## 5.8 Resultat

### 5.8.1 Resultat av ABC-kalkyl för produktgrupper

	Färsk fisk filéad	Färsk fisk icke filéad	Fryst mat	Kyld mat	Konsumentpack
<b>Personal</b>	1436658	1895966	874743	1732906	1122362
<b>Maskiner</b>	161335	51222	23474	42959	242437
<b>Byggnad</b>	115293	138831	158268	183539	68133
<b>Distribution &amp; orderhantering</b>	158120	342816	235342	606504	37904
<b>Energi</b>	39658	39658	69829	55822	27911
<b>Övriga resurser till kontorsnära tjänster</b>	147703	229818	112340	187810	10891
<b>Div. resurser</b>	15158	32864	22561	58142	3634
<b>Vatten</b>	9549	6821	0	1364	9549
<b>Total kostnad</b>	2083474	2737996	1496557	2869046	1522821
<b>Omsättning</b>	7351364	15938837	10941764	28198020	1762221
<b>Beräknad nettoomsättning<sup>75</sup></b>	5881091	12751070	8753411	22558416	1409777
<b>%-pålägg</b>	<b>35,43</b>	<b>21,47</b>	<b>17,10</b>	<b>12,72</b>	<b>108,00</b>

Tabell 5.5 Resultat av lönsamhetsanalys för produktgrupper i Nordhav

Tabell 5.5 är en sammanställning av alla resultat som beräknats i bilagorna. För att kunna beräkna hur stort det procentuella pålägget som ska påföras en produktgrupp ska vara, har nedanstående samband använts:

$$\% - \text{Pålägg} = \frac{\text{Beräknadnettoomsättning} + \text{totalkostnad}}{\text{Beräknadnettoomsättning}}$$

Det procentuella pålägget som framräknas är då det pålägg som ska påföras produkten i den aktuella produktgruppen. Detta för att få täckning för de fasta kostnader som respektive produktgrupp gör anspråk på.

Nordhav använder sig idag av ett pålägg på cirka 20 %. Den mest lönsamma produktgruppen visade sig vara som "kyld mat", därefter uppvisar även "fryst mat" en klar vinstmarginal. För att täcka de kostnaderna för produktgruppen "färsk fisk, icke filéad" krävs ett pålägg på 21,47 %, vilket innebär att denna produktgrupp varken kan konstatera vinst eller förlust. Produktgrupperna som genererar förlust är "färsk fisk, filéad" och "konsumentpack". För att kunna täcka kostnaderna för konsumentförpackad fisk krävs ett pålägg på minst 108%, vilket gör denna produktgrupp till minst lönsam.

#### 5.8.2 Kritik

Om de procentuella påläggen uppfattas som felaktiga beror detta med största sannolikhet på att datainsamlingen för framtagningen av aktivitetsdrivare respektive resursdrivare kan vara bristfälliga med tanke på att den data som insamlats, oftast uppfångats med hjälp av intervjuer. Dessa intervjuer

<sup>75</sup> Nordhav har en medeltäckningsgrad på 20 %.

har gjorts med Nordhavs VD, Peter Axelsson. Det kan antas att en något subjektiv bild av hur resurserna används i företaget erhålls. Dock var detta enda framkomliga vägen inom ramen för uppsatsen då mängden data att insamla och behandla har varit ansevärd.

Vi har inte tagit hänsyn till praktisk maxkapacitet, utan fördelar hela overheadkostnaden oavsett om resursen används fullt ut eller inte. Detta bör dock inte vara avgörande för resultatutgången, även om det är de kostnadsintensiva maskinerna som 2002 inte används fullt ut.

### ***5.9 Sammanfattning***

För att utröna hur Nordhavs kostnads- och intäktsstruktur ser ut, har en ABC-kalkyl utgjort den modell som använts för att beräkna detta. Vid framtagningen av ABC-kalkylen har olika resurs- och aktivitetsdrivare använts, som vi har identifierat i företaget. På grund av Nordhavs breda sortiment med hundratals olika artiklar har det beräknats ett generellt pålägg för produktgrupper i stället för enskilda produkter. Den produktgrupp som var mest lönsam var kylda produkter och den minst lönsamma, vilken idag 2002, säljs med förlust är konsumentpackade produkter.

## 6. Lönsamheten i Nordhav avseende kundgrupper

Efter utvärderingen av vilka produktgrupper Nordhav hämtar hem sina vinster, skiftas nu fokus till att utvärdera vilka kundgrupper som ger de största intäkterna. För att utvärdera detta ska vi definiera de kostnader som är specifika för en enskild kundgrupp. De kostnader som signifikant varierar i Nordhav är försäljningstiden och kostnaden för distributionen. I tabell 6.1 nedan kan kostnaden för försäljning och distribution ses.

	<b>Försäljning</b>	<b>Distribution</b>
<b>Personal</b>	1730102	1005884
<b>Maskiner</b>	33034	6982
<b>Energi</b>	0	0
<b>Byggnader</b>	47609	88247
<b>Distribution</b>	0	1380710
<b>Kontorsnära tjänster</b>	229522	0
<b>Övriga resurser som f mha oms.</b>	0	0
<b>Vatten</b>	0	0
<b>Totalt</b>	<b>2040267</b>	<b>2481823</b>

Tabell 6.1 Summering av kostnaderna för aktiviteterna försäljning och distribution 2002

Ovanstående resurser fördelas genom den uppskattade försäljningstiden. Se tabell 5.3 för detaljer. Resultatet kan ses i tabell 6.3.

<b>Kundgrupp</b>	<b>Omsättning</b>	<b>Procent</b>
<b>Matsservering/restaurang</b>	17006958	25,78
<b>Butik/lösvikt</b>	29747662	45,10
<b>Butik/packat</b>	7206294	10,93
<b>Kommun</b>	1611299	2,44
<b>Grossist</b>	4227602	6,41
<b>Fartyg/Export</b>	6159720	9,34
<b>Totalt</b>	<b>65959535</b>	<b>100</b>

Tabell 6.2 Omsättning per kundgrupp 2002

	<b>Matsservering/ restaurang</b>	<b>Butik lösvikt</b>	<b>Butik packat</b>	<b>Kommun</b>	<b>Grossist</b>	<b>Fartyg/export</b>
<b>Omsättning</b>	16585498	29747662	7206295	1611299	4227602	6159721
<b>Täckningsgrad</b>	25,6 %	16,9 %	24,1 %	33,0 %	29,4 %	19,5 %
<b>Täckningsbidrag</b>	4245887	5027355	1736717	531729	1242915	1201146
<b>Försäljning</b>	1142550	612080	102013	61208	61208	61208
<b>Distribution</b>	1240911	744547	248182	49636	74455	124091
<b>Summa I-K</b>	1862426	3670720	1386522	420885	1107252	1015847
<b>%-pålägg</b>	<b>11,23 %</b>	<b>12,34 %</b>	<b>19,24 %</b>	<b>26,12 %</b>	<b>26,19 %</b>	<b>16,50 %</b>

Tabell 6.3 Vilken kundgrupp som Nordhav tjänar mest på 2002

Tabell 6.3 ska tolkas enligt följande: Tag omsättningen från tabell 6.2 för aktuell kundgrupp. Beräkna med hjälp av täckningsgraden täckningsbidraget för kundgruppen. Subtrahera sedan kostnaderna för försäljning och distribution. Detta ger då "Summa intäkt – kostnad" i tabell 6.3. För att göra

mätetalet dimensionslöst divideras "Summa I-K" med omsättningen för aktuell kundgrupp. Då erhålls ett dimensionslöst mätetal som gör att vi kan jämföra lönsamheten mellan kundgrupperna.

### ***6.1 Resultat av lönsamhetsanalys för kundgrupper***

Kalkylen visar inte helt oväntat att grossister är den mest lönsamma kundgruppen. Detta är ganska naturligt då dessa företag har låg försäljningstid tillsammans med stor omsättning. I andra änden har vi matservering/restaurang. Dessa kräver mycket försäljningstid och Nordhav levererar mindre kvantiteter till varje kund.

Vi vill trycka på att resultatet av dessa beräkningar inte övertolkas. De kan dock fungera som vägledning då vissa försäljningsbeslut ska fattas. Då Nordhav idag inte har någon direkt trång sektor, finns det inte någon anledning att undvika att sälja till någon kundgrupp på grund av att den inte har så hög lönsamhet. Dock kan Nordhav försöka att fokusera sin nyförsäljning till de kundgrupper som ger det högsta täckningsbidraget.

### ***6.2 Sammanfattning***

Vid en analys av lönsamheten för olika kundgrupper visade resultaten att grossister var den mest lönsamma gruppen. Den minst lönsamma gruppen visade sig vara matservering/restaurang.

## 7. Lönsamheten i Nordhav med avseende på distributionsturer

För att utreda hur lönsamheten avseende distributionsturerna ser ut utgår vi från försäljning uppdelad på respektive chaufför. Chaufförens försäljning korresponderar mot de olika distributionsturerna. De olika turerna visas i tabell 7.1.

Tur	Turer/dag	Timmar/dag	Mantimmar/vecka
Malmö inner	2	5	25
Malmö ytter	2	7	35
Lund	2	3,5	17,5
"Norrland" <sup>76</sup> tisdag, torsdag	1	7,5	15
"Norrland" måndag, onsdag, fredag	1	7,5	22,5
Lagercentralen	2	1,5	7,5
Extratur, tisdag och torsdag	1	3	6
Inhyrd frakt	1	-	0
<b>Summa</b>	-	-	<b>128,5</b>

Tabell 7.1 distributionsturer Nordhav

För att beräkna kostnaden för "bilar+drivmedel" i tabell 7.2 summeras avskrivningskostnaden på bilar som motsvarar 20 % av anskaffningsvärdet, leasingavgifter, reparationer, skatt och försäkring på personbilar samt drivmedel. Dessa kostnader återfinns i bilaga 4, tabell 4.1.

	Malmö inner	Malmö ytter	Lund	"Norrland" tisdag, torsdag	"Norrland" måndag, onsdag, fredag	Lagercentralen	Extratur tisdag och torsdag	Inhyrda transporter
Omsättning	15092491	17378744	9007142	3022341	5532821	10447274	3092895	3423075
Täckningsgrad	22,3 %	18,3%	21%	18,3%	18,8%	22,8%	22,0%	18,1%
Täckningsbidrag	3365625	3180310	1891500	581688	1040170	2381978	680437	619577
Körtid/vecka	25	35	17,5	15	22,5	7,5	6	0
Chaufför	178613	233869	128946	64344	96516	32172	59517	262907
Bil+drivmedel	176662	247325	123664	105997	158996	52999	42399	
Summa I-K	3010350	2699166	1638890	411347	784658	2296807	578521	356670
%-kvot	<b>89,4 %</b>	<b>84,9 %</b>	<b>86,6 %</b>	<b>70,7 %</b>	<b>75,4 %</b>	<b>96,4%</b>	<b>85,0 %</b>	<b>57,6 %</b>

Tabell 7.2 Intäktsfördelning på distributionsturer

Tabell 7.2 ska tolkas enligt följande: Omsättningsstatistik och täckningsgrad per distributionstur är indata som vi fått från Nordhav. Ur detta kan täckningsbidraget beräknas. Körtiden per vecka erhålls från tabell 7.1. Kostnaden för chauffören beräknas enligt följande:

Totalkostnad för chaufför dividerat med årsarbetstiden multipliceras med uppgiven transporttid.

Årsarbetstiden beräknas till 220 arbetsdagar multiplicerat med 8 timmar, vilket ger 1760 timmar per år.

<sup>76</sup> Norra skåne benämns av Nordhav som Norrland



"Summa intäkt – kostnad" har sedan beräknats som följer:

"Summa I-K" = Täckningsbidraget – transportkostnader (drivmedel, bilar och chaufförer)

För att sedan få ett dimensionslöst tal som kan jämföra distributionsturer med varandra bildas följande kvot:

"Summa I-K" divideras med täckningsbidraget.

### ***7.1 Resultat av lönsamhetsanalys för distributionsturer***

Resultatet ska tolkas enligt följande; Om vi tar fallet "Malmö inner" är %-kvoten = 89,4 %. Detta innebär att 89,4 % av täckningsbidraget kan användas till att täcka övriga fasta kostnader och resterande 10,6 % som är det som själva distributionen kostar.

Resultatet är som väntat, då "inhyrd frakt" är dyrast och distributionsturen "Lagercentralen" är billigast. Av distributionsturer som företaget själva kör är det "Norrländsturer" som är minst lönsamma, men ingen av turerna kan sägas vara så dålig att den borde läggas ner. Resultatet kan generaliseras på samma sätt som för kundgrupper, då distribution inte är en trång sektor finns det idag ingen anledning att tacka nej eller välja en viss kund på grund av att den befinner sig på en viss distributionstur. Resultatet kan dock vara av intressen för framtida beslut.

### ***7.2 Sammanfattning***

Resultatet av beräkningarna angående vilken distributionstur som är mest lönsam visade att den inhyrda frakten var dyrast. Beräkningen visade också att turen till lagercentralen var mest lönsam.

## 8. Resonemang om budget

De viktigaste syftena för att Nordhav ska sätta upp en budget är att uppnå uppföljnings- och planeringssyftena. Det är viktigt att kontrollera och följa upp om budgeten överensstämmer med verksamhetens utfall. En avvikelseanalys kan också göras för att finna orsaker till avvikelsen och för att kunna vidta förbättringar inför nästa års budget. Vid användning av budget som ett planeringsverktyg gäller det att i förväg kunna se vad som kan tänkas hända. Dessa antagande bygger till stor del på bedömningar, men eftersom fiskemarknaden är ganska stabil finns det fortfarande en mening i att försöka planera inför framtiden.

Eftersom Nordhav är ett så litet företag så fyller inte budgeten samma funktion som informationsspridare och samordningsinstrument som i ett större företag. Här känner alla till sin roll och vet vad som förväntas av dem.

Idag finns det ingen budget som Nordhav följer. Trots detta så har ägarna en ganska klar bild av verksamheten och de skulle troligen känna av om något höll på att gå fel. Eftersom företaget expanderar kan företagsledningen inte längre utöva kontroll på hela verksamheten. För att ändå kunna få indikationer på ekonomiska förändringar kan en budget kunna fungera som ett hjälpmedel.

Fördelen med att använda sig av försäljnings- och resultatbudget är att båda är lätta att handskas med. Eftersom fiskegrossist branschen är relativt stabil sker inga större förändringar från år till år, dessutom sitter ledningen inne på en stor branschkännedom. Vid årets budgetuppställandet skulle en jämförelse med föregående års utfall göras och eventuellt korrigeras för volymförändring. Det som uppfattas som negativt med denna typ av budgetering, är att den bara bygger på uppskattningar och därför inte har något direkt värde.

Vid användning av reviderad budget och budgetprognoser får företaget en mer uppdaterad bild av verksamheten om förutsättningarna skulle förändras under året. Denna process är mer kostsam och tidskrävande för företaget och är troligtvis inte lönsam för ett litet företag på en stabil marknad, då dessa två budgettyper anses mer passande för företag med flera avdelningar eller som verkar på mer osäkra marknader.

Vad det gäller den kritik som riktats mot budgeteringen av bland annat Wallander anser vi att det finns en poäng i kritiken. Det är väldigt svårt att prognostisera sin framtid och därför anser han att det inte finns någon mening med att göra en budget. Nordhav är som tidigare sagts, ett mindre företag som arbetar på en ganska stabil marknad. Företaget har inte problemet med att företaget är uppdelat i avdelningar som konkurrerar med varandra om befintliga resurser, varför vi anser att budgeten här kan fylla en funktion.

Då Nordhav tidigare inte har använt sig av någon form av budget i sin verksamhet och har en ganska klar bild av företaget, tycker vi inte att de behöver lägga ned alltför stor tid på sin budgetprocess. Då deras främsta mål inte är vinstoptimering utan de är nöjda om deras anställda trivs och de kan betala ut de anställdas löner, föreslår vi att Nordhav använder sig av en fast resultatbudget som baserar sig på föregående års försäljning. Detta för att det är en lätthanterlig budget och för att deras försäljning ser liknande ut från år till år.

Självklart är det inte helt lätt att få verkligheten och budgeten att stämma överens. Fördelen med att ha en budget är att företaget har ett rättesnöre att följa. En avvikelse från budgeten, antingen positiv eller negativ får analyseras och åtgärder får vidtas. Målet ska inte vara att exakt följa budgeten. En

ökad försäljning ska inte hämmas av en för lågt satt budget så länge som intäkterna fortfarande överstiger kostnaderna.

Skulle företaget växa eller om marknaden skulle bli mer osäker finns det kanske skäl att använda sig av någon annan budgetform, men som företaget och dess omvärld ser ut idag anser vi att en resultatbudget är tillräcklig.

### ***8.1 Sammanfattning***

Nordhav är ett litet företag som verkar på en relativt stabil marknad. Med hänsyn taget till dessa fakta anser vi att en resultatbudget är det som Nordhav bör använda sig av för att kunna få indikationer på ekonomiska förändringar.

## 9. Resultat och resultatdiskussion

### 9.1 Resultat

Resultatet av denna lönsamhetskalkyl består av tre delar: produktgrupper, kundgrupper och distributionsturer. Det är den första analysen, produktgrupper, som är av störst intresse.

#### 9.1.1 Resultat avseende produktgrupper

Enligt tidigare resonemang om antalet produkter i Nordhav är det inte rimligt att göra en fullständig ABC-kalkyl för alla produkter. Därför har ett generellt pålägg per produktgrupp beräknats. Dessa pålägg visas nedan i tabell 9.1. Det procentuella pålägget är det som ska påföras produkten i den aktuella produktgruppen för att få täckning för de fasta kostnader som produktgruppen gör anspråk på. Vid en granskning av resultaten i tabell 9.1 framgår det att företaget gör förlust på flera produkter. All konsumentpackad och färsk filéad fisk säljs med förlust. Det ska dock tilläggas att Nordhav har gjort tunga investeringar i maskiner för konsumentpackningen. Denna produktionslinje har en överkapacitet som kan fyllas ut och därmed öka omsättningen för den här produktgrupp.<sup>77</sup> Det som också påverkar det procentuella pålägget är hur många år maskinerna skrivs av på och vi har valt att använda oss av samma avskrivning som den redovisningsmässiga, fem år. Det är troligt att maskinerna med lite underhåll har en livslängd som är längre än fem år. Med tanke på detta bör siffrorna tolkas med försiktighet. Det är då viktigare att överkapaciteten minskar, för att uppnå detta kan företaget sätta in tväskift på denna produktlinje och till exempel börja packa produkter till andra grossister. De stora kassakorna på företaget är "kyld mat" och "frost mat". Detta är ganska naturligt då dessa produktgrupper inte kräver så mycket personal, utan Nordhav fungerar endast som en omlastningscentral.

	Färsk fisk filéad	Färsk fisk icke filéad	Frost mat	Kyld mat	Konsumentpack
<b>%-pålägg på produktgrupp</b>	<b>35,43</b>	<b>21,47</b>	<b>17,10</b>	<b>12,72</b>	<b>108,00</b>

*Tabell 9.1 Resultattabell för produktgrupper 2002*

#### 9.1.2 Kritik mot ABC-kalkylering i Nordhav

En känd kritik mot ABC-kalkylering är att det är svårt att finna bra resultat- och aktivitetsdrivare som på ett koncist sätt speglar den verkliga resurs- respektive aktivitetsförbrukningen. Detta är något som har blivit bekräftat i detta arbete och det är har lagts mycket tid på att resonera om det. För att få fram sanna resultat och aktivitetsdrivare måste stora mängder indata produceras. Då tids- och arbetsmängden i denna uppsats är begränsad har vi fått begränsa indatan till i många fall intervjuer med Nordhav och bedömningar om resursförbrukning. Vi har också i många fall av aktivitetsdrivare fått använda oss av substitutdrivare. Vid en generalisering av resultatet kan detta inte förtydligas tillräckligt. Vid införandet av en ABC-kalkyl i ett litet grossistföretag med många produkter kommer arbetet med att införskaffa indata att ta mycket resurser. Om kostnaderna för att införskaffa användbar data är högre än vinsten av införandet av ABC-kalkylen, kan nyttan i detta diskuteras.

<sup>77</sup> Denna överkapacitet har idag (2003) minskat med resultatet att vinsten för produktgruppen har ökat. Detta beror mycket på att företaget är behovsleverantör till KF.

### 9.1.3 Resultat avseende kundgrupper

Med hänsyn tagen till den tidigare diskussionen angående validiteten av beräkningar och antaganden för kundgrupper, ska dessa resultat tolkas med försiktighet. Vi kan ändå uttyda några intressanta resultat som återfinns i tabell 9.2. Procenttalet visar vinsten för kundgruppen per omsättningskrona. Detta innebär att vissa kundgrupper framstår som mer lönsamma än andra, då de binder mindre kapital för att skapa samma vinster. Lönsamheten är högst för kundgruppen "grossist" och lägst för "matservering/restaurang". Detta resultat är inte så överraskande eftersom "matservering/restaurang" kräver större försäljningsresurser och som grupp består av många mindre aktörer som enskilt har låg omsättning.

	Matservering/ restaurang	Butik lösvikt	Butik packat	Kommun	Grossist	Fartyg/export
%	11,23 %	12,34 %	19,24 %	26,12 %	26,19 %	16,50 %

Tabell 9.2 Vilken kundgrupp som Nordhav tjänar mest på 2002

### 9.1.4 Resultat avseende distributionsturer

Resultattabellen nedan visar hur stor del av intäkterna som kvarstår när Nordhavs kostnader för distributionen har täckts. Förutom de fasta kostnaderna ska även de rörliga kostnaderna täckas. Skillnaden mellan distributionsturer är inte så stor och som tidigare resonemang visar föreligger inte här någon trång sektor, därför är värdet av dessa beräkningar begränsat. Turen till "lagercentralen" är mest kostnadseffektiv vilket inte är någon överraskning med tanke på att distributionen endast sker till en adress och att försäljningen dit är hög, samtidigt som de inhyrda transporterna kostar mest. Nordhav bör fundera på om de själva ska försöka köra de turer som idag hyrs in, vilket dock utgör en eventuell risk med fler anställda.

	Malmö inner	Malmö yttre	Lund	"Norrland" tisdag, torsdag	"Norrland" måndag, onsdag, fredag	Lagercentralen	Extratur tisdag och torsdag	Inhyrda transporter
%-kvot	89,4 %	84,9 %	86,6 %	70,7 %	75,4 %	96,4%	85,0 %	57,6 %

Tabell 9.3 Intäktsfördelning på distributionsturer 2002

### 9.1.5 Resultat av budgetdiskussionen

Att ha en budget är ett bra instrument för att kunna få indikationer på ekonomiska förändringar i företaget. Tidigare har Nordhav inte använt sig av någon form av budget. Då Nordhav är ett litet företag som verkar på en relativt stabil marknad, anser vi med hänsyn taget till dessa fakta, att en resultatbudget är det som Nordhav bör använda sig av för att kunna få indikationer på förändringar.

## ***9.2 Resultatdiskussion***

### **9.2.1 Generalisering**

Datainsamling är en tidskrävande, kostsam och svår uppgift. Vi har inte gjort någon oberoende observation avseende hur till exempel personalens arbetsdagar ser ut och hur mycket tid de lägger på olika aktiviteter. För att få en helt rättvisande ABC-kalkyl måste datainsamlingen ske genom någon form av objektiva loggningssystem och inte genom intervjuer. För att kontinuerligt kunna utföra en ABC-kalkyl måste troligen ett kostsamt IT-system införas, vilket inte ses som ett alternativ för ett litet företag, eftersom en ABC-kalkyl i förlängningen är både kostsam och tidskrävande att genomföra. Dock kan företaget göra en ABC-kalkyl då och då för att få en stillbild på hur företaget ser ut och var kostnaderna hänför sig till.

Eftersom grossistföretag ofta har en väldigt bred artikelbas kan det ifrågasättas om en gruppering av artiklarna ger den information om artiklarna som företaget kan förvänta sig att få ut vid en ABC-kalkylering. Om många av artiklarna är lika i avseende vilka resurser de kräver fungerar det tillfredställande att göra en ABC-kalkyl även i ett mindre grossistföretag.

Om grossistföretaget inte utför någon förädling överhuvudtaget blir det enklare att genomföra en ABC-kalkyl eftersom komplexiteten minskar. Utan förädling uppstår inte resonemang om hur olika maskiner används i förädlingsprocessen.

## Källförteckning

### *Offentligt tryck*

SOU 1998:77      Kompetens i småföretag, Småföretagsdelegationens rapport 3

### *Litteratur*

- Andersen, I      *Den uppenbara verkligheten*, Studentlitteratur, Lund, 1998
- Andersson, G      *Kalkyler som beslutsunderlag* uppl. 4, Studentlitteratur, Lund, 1997
- Andersson, J      *Bilder av småföretagares ekonomistyrning* Department of Computer and Information Science, Lindköping, 1995
- Andersson, J & Helander, B      *Ekonomistyrning i små företag*  
*Ur Riskbedömning – ekonomistyrning och riskhantering i små företag*  
Närings- och teknikutvecklingsverket, NUTEK, Stockholm, 1993
- Anthony, R.N & Govindarajan, V,      *Management Control Systems*, uppl. 10, McGraw-Hill, New York, 2001
- Atkinson, Banker, Kaplan, Young      *Management accounting* uppl. 3, Prentice hall, 2001
- Bergstrand J. & Olve N-G.      *Styr bättre med budget*, Liber-Hermods, Malmö, 1996
- Gerdin, J      *ABC-kalkylering* Studentlitteratur, Lund, 1995
- Kaplan, R. S. & Cooper, R.      *Cost and effect : using integrated cost systems to drive profitability and performance*  
Harvard Business School Press, 1998
- Ljung, B.      *Ekonomiska Kalkyler - En introduktion*, uppl. 3:1, Liber-Hermods, 1995
- Lundqvist, N. & Wiberg, H.      *Budgetering i mindre företag* Sveriges Mekanförbund, Stockholm, 1976
- Lübcke, P. (red.)      *Vår tids filosofi*, Bokförlaget Forum AB, Stockholm, 1987
- Merriam, S.      *Fallstudien som forskningsmetod*, Studentlitteratur, Lund, 1994
- Rienecker L. & Stray Jörgensen P.      *Att skriva en bra uppsats*, uppl. 1:1, Liber, Lund, 2002
- Samuelson, L. A.      *Controller handboken*, uppl. 7, Industrilitteratur AB, Stockholm, 2001

***Elektroniska källor***

Lilja, B                    *Expowera*, [Http://www.expowera.com](http://www.expowera.com) 2003-11-18 och 2003-12-22

*Nationalencyklopedien*, [Http://www.ne.se](http://www.ne.se) 2003-11-16

***Föreläsning***

Andersson, P-M        *Föreläsning 031006*, Strategi och styrsystem,  
Kandidatkurs ht 2003, Ekonomihögskolan, Lunds Universitet

Andersson, P-M        *Föreläsning 031014*, Strategi och styrsystem,  
Kandidatkurs ht 2003, Ekonomihögskolan, Lunds Universitet



## Bilaga 1, Fördelning av resursen personal

Vid fördelning av de personella resurserna inleddes detta med en enkätundersökning, se bilaga 12. Denna enkät sammanställdes i tabell 1.1. Tabellen visar hur mycket varje anställd arbetar och dess fördelning mellan olika aktiviteter. Efter detta sammanställdes och beräknades hur mycket varje anställd kostar. Se tabell 1.2. Data till dessa beräkningar fick vi från årsredovisningen för år 2002. Personalkostnaden fördelades sedan till respektive aktivitet genom att kostnaden för den anställde fördelas efter hur stor del av arbetstiden som läggs på aktiviteten, se tabell 1.3. Genom aktivitetsdrivarna kunde sedan kostnaderna för personalen fördelas ut till produktgrupperna, se tabell 1.4.

	Lagerhantering	Ekonomi o administration	Inköp	Försäljning	Ligga i fys	Vägning	Fileing	Paketering	Prismärkning	Ligga i kyl	Distribution	Orderplockning	Städning	Totalt (h/v)
Anställd 1	2	3		27								8		40
Anställd 2	5					3	22	3	1			5	1	40
Anställd 3	1	23	2	20		1	2				4	1	1	55
Anställd 4						4	30	6						40
Anställd 5							1	20	15			2	2	40
Anställd 6						5		5			23	7		40
Anställd 7											30	10		40
Anställd 8			2	33				1			3	1		40
Anställd 9		7		33										40
Anställd 10		34		4										38
Anställd 11	1						1	15	15		3	3	2	40
Anställd 12	9					15	1	15						40
Anställd 13	5					5		5			3	20	2	40
Anställd 14	5					5	5	5			15	5	5	45
Anställd 15		24		16										40
Anställd 16			40											40
Anställd 17	40													40
Anställd 18											30	10		40
Anställd 19													20	20
Anställd 20											30	10		40
Anställd 21				40										40
Timanställda														
Konsumentpackning						2		14	6				2	24
Distribution											X			
Orderplockning												X		
Ordermottagning				X										
Städning, kontor													X	

Tabell 1.1 Personalens fördelning av arbetstid per aktivitet

<b>Personal</b>	<b>Årslön inkl. semesterlön</b>	<b>Sociala avgifter</b>	<b>Pensionsförsäkring</b>	<b>Summering 1</b>	<b>Övrigt</b>	<b>Totalsummering</b>
<b>Anställd 9</b>	181211	59473	130309	370993	13498	<b>384491</b>
<b>Anställd 3</b>	307708	100990	39657	448355	16313	<b>464668</b>
<b>Anställd 16</b>	305666	100320	33642	439628	15996	<b>455624</b>
<b>Anställd 10</b>	201216	66039	11368	278623	10138	<b>288761</b>
<b>Anställd 8</b>	278005	91241	15706	384952	14006	<b>398958</b>
<b>Anställd 13</b>	218861	71830	12364	303055	11026	<b>314081</b>
<b>Anställd 2</b>	192840	63290	10894	267024	9716	<b>276740</b>
<b>Anställd 15</b>	204045	66967	11527	282539	10280	<b>292819</b>
<b>Anställd 21</b>	323628	106215	72392	502235	18274	<b>520509</b>
<b>Anställd 12</b>	194461	63822	10986	269269	9797	<b>279066</b>
<b>Anställd 11</b>	196827	64599	11119	272545	9916	<b>282461</b>
<b>Anställd 18</b>	199140	65358	11250	275748	10033	<b>285781</b>
<b>Anställd 20</b>	184174	63318	10404	257896	9383	<b>267279</b>
<b>Anställd 6</b>	205379	67405	11602	284386	10347	<b>294733</b>
<b>Anställd 14</b>	195357	64116	11036	270509	9842	<b>280351</b>
<b>Anställd 17</b>	207314	68040	11712	287066	10445	<b>297511</b>
<b>Anställd 1</b>	200968	65958	11353	278279	10125	<b>288404</b>
<b>Anställd 7</b>	115845	63866	6544	186255	6777	<b>193032</b>
<b>Anställd 5a<sup>78</sup></b>	40756	13376	2302	56434	2053	<b>58487</b>
<b>Anställd 5b<sup>79</sup></b>	146189	47979	8359	202527	7369	<b>209896</b>
<b>Anställd 4<sup>80</sup></b>	19613	6437	1108	27158	988	<b>28146</b>
<b>Anställd 19</b>	185079	60743	10456	256278	9325	<b>265603</b>
<b>Konsumentpackning 11 st</b>	127124	41326	7182	175632	6390	<b>182022</b>
<b>Distribution 2 st</b>	52218	17138	2950	72306	2631	<b>74937</b>
<b>Orderplockning 4 st</b>	192735	63255	10889	266879	9710	<b>276589</b>
<b>Städning, kontor</b>	31910	10472	1803	44185	1608	<b>45793</b>
<b>Ordermottagning</b>	36268	11936	2049	50253	1828	<b>52081</b>
<b>Totalt</b>	<b>4744537</b>	<b>1585509</b>	<b>480963</b>	<b>6811009</b>	<b>247814</b>	<b>7058823</b>

Tabell 1.2 Sammanställning av personella kostnader

<sup>78</sup> Anställd 5a efterträdde 5b och påbörjade sin anställning i oktober 2002

<sup>79</sup> 5b slutade sin anställning september 2002

<sup>80</sup> Påbörjade sin anställning i december 2002

	Lagerhantering	Ekonomi o administration	Inköp	Försäljning	Ligga i fys	Vägning	Fileing	Paketering	Prismärkning	Ligga i kyl	Distribution	Orderlockning	Städning
<b>Anställd 1</b>	14420	21630	0	194673	0	0	0	0	0	0	0	57681	0
<b>Anställd 2</b>	34593	0	0	0	0	20756	152207	20756	6919	0	0	34593	6919
<b>Anställd 3</b>	8449	194316	16897	168970	0	8449	16897	0	0	0	33794	8449	8449
<b>Anställd 4</b>	0	0	0	0	0	2815	21110	4222	0	0	0	0	0
<b>Anställd 5</b>	0	0	0	0	0	0	6710	134192	106144	0	0	13419	13419
<b>Anställd 6</b>	0	0	0	0	0	36842	0	36842	0	0	169471	51578	0
<b>Anställd 7</b>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	144774	48258	0
<b>Anställd 8</b>	0	0	19948	329140	0	0	0	9974	0	0	29922	9974	0
<b>Anställd 9</b>	0	67286	0	317205	0	0	0	0	0	0	0	0	0
<b>Anställd 10</b>	0	258365	0	30396	0	0	0	0	0	0	0	0	0
<b>Anställd 11</b>	7062	0	0	0	0	0	7062	105923	105923	0	21185	21185	14123

<b>Anställd 12</b>	62790	39260	31150	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
<b>Anställd 13</b>																			
<b>Anställd 14</b>																			
<b>Anställd 15</b>																			
<b>Anställd 16</b>																			
<b>Anställd 17</b>																			
<b>Anställd 18</b>																			
<b>Anställd 19</b>																			
<b>Anställd 20</b>																			
<b>Anställd 21</b>																			
<b>Timanställda</b>																			
<b>Konsumentpackning</b>																			
<b>Distribution</b>																			

<b>Orderplockning</b>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	276589	0	0
<b>Ordermottagning</b>	0	0	0	52081	0	0	0	0	0	0	0	0	0
<b>Städning, kontor</b>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	45793	0
<b>Totalt</b>	<b>495235</b>	<b>717288</b>	<b>492469</b>	<b>1730102</b>	<b>0</b>	<b>259091</b>	<b>242113</b>	<b>593149</b>	<b>264492</b>	<b>0</b>	<b>1005884</b>	<b>848182</b>	<b>7064434</b>

Tabell 1.3: Fördelning av personalens kostnader per aktivitet

	<b>Färsk fisk filead</b>	<b>Färsk fisk icke filead</b>	<b>Frost mat</b>	<b>Kyld mat</b>	<b>Konsumentpack</b>
<b>Lagerhantering</b>	56715	122962	84413	217542	13595
<b>Ekonomi och administration</b>	189723	270059	114407	135926	7173
<b>inköp</b>	56398	122275	83946	216327	11790
<b>Försäljning</b>	457612	651383	275951	327854	17301
<b>Ligga i frys</b>	0	0	0	0	0
<b>Vägning</b>	76017	164834	0	0	18214
<b>Fileing</b>	242113	0	0	0	0
<b>Packning</b>	0	0	0	0	593149
<b>Prismärkning</b>	0	0	0	0	264492
<b>Ligga i kyl</b>	0	0	0	0	0
<b>Distribution och orderplockning</b>	212330	460346	316026	814436	50898
<b>Städning</b>	145750	104107	0	20821	145750
<b>Totalt</b>	<b>1436658</b>	<b>1895966</b>	<b>874743</b>	<b>1732906</b>	<b>1122362</b>

Tabell 1.4 Kostnader per produktgrupp från personal

## Bilaga 2, Maskiner och inventarier

Kostnaden för maskiner och inventarier har antagits vara densamma som de redovisningsmässiga avskrivningarna 20 %, vilket innebär att avskrivningen sker under fem år. Det betyder att våra beräkningar berörs av maskiner och inventarier som inköpts 9701 och framåt. Avskrivning sker månadsvis. Vi har identifierat Nordhavs hela maskin- och inventarierpark och fördelat deras avskrivningskostnad till den aktivitet som betjänas. Fördelningen kan ses i tabell 2.1 nedan. Därefter har fördelning till de olika produktgrupperna skett på sedvanligt vis med hjälp av aktivitetsdrivarna. Resultatet av detta kan ses i tabell 2.2.

<b>Maskiner</b>	Lagerhantering	Ekonomi och administration	Inköp	Försäljning	Ligga i frys	Vägning	Filering	Packning	Prismärkning	Ligga i kyl	Orderplockning	Distribution	Städning
<b>Släp 7070</b>												2458	
<b>DLC A4</b>		53											
<b>BN-200 DSTN 500 Mbyte</b>		56	56	56									
<b>Diverse datautr.</b>		236	236	236									
<b>Kontorsmöbler</b>		40	40	40									
<b>Kontorsmöbler</b>		1193	1193	1193									
<b>Kompressor bitzer</b>								7455					
<b>ACER monitor 15</b>		708											
<b>Kyl Mitsubishi</b>										1467			
<b>Modem Neopost 446</b>		696	696	696									
<b>Supergrind 4000</b>							900						
<b>Tork 2200/MIN</b>													1794
<b>R302 robot</b>				1150									
<b>Hacktillsats</b>				763									
<b>Kit LBP-660</b>				970									
<b>Släp 260 Bravo</b>												3172	
<b>Frysbox</b>				451									
<b>Kyldiskar i ros.</b>										25900			
<b>Diverse datorutr.</b>		440	440	440									
<b>Diverse datorutr.</b>		131	131	131									
<b>Tvättmaskin, spis</b>		387											387
<b>Datorutrustning</b>		859	859	859									
<b>Lagervagn</b>	1596												
<b>Akvarium</b>		385	385	385									
<b>Airmaster Q200</b>		1560											
<b>Dator PC 30</b>		1076	1076	1076									
<b>Data Backupenhet</b>		257	257	257									
<b>Skuminjektor lågt</b>													1500
<b>Ställning till kyl</b>										849			
<b>Multivac vakumpa</b>								105479					
<b>Fiskfjällare</b>							1500						
<b>Dataprinter</b>									7779				
<b>Högtryckstvätt</b>													592
<b>Bärbalk</b>										585			
<b>Dataserver NT</b>		1555	1555	1555									
<b>Datautrustning MI</b>		830	830	830									
<b>BJC 6000</b>		186	186	186									
<b>Ericsson S868</b>		158	158	158									
<b>Powershot A450</b>		993	993	993									

10 st stålpall										1183									
Raytech STB mätare										533	533								
Högtryckstvätt																			3446
Kartongförslutning																			4580
Uni lite xcel																			9700
Datorutrustning	1117	1117	1117																
Knivslip SHARP																			1180
Rullbana flexi																			1550
Wizard package EU																			1937
Skyltar																			5400
Diverse inredning	2146	2146	2146																
Slang & slanghållare																			849
Diverse inredning	785	785	785																
Diverse inredning	397	397	397																
Pallställ																			1206
Juniorvagn	1192																		
Kontorsinredning		1950	1950	1950															
Persienner		790	790	790															
Vägbord komplett																			2087
Halogenstrålkastare																			548
Inbrottslarm	974	974	974	974	974	974	974	974	974	974	974	974	974	974	974	974			974
Transportband																			1538
Köttbandsåg																			5500
Fax L-350		499	499	499															
Rostfritt roterande																			2844
Datorutrustning		648	648	648															
CD-spelare		133	133	133															
Brother HL 1240		731	731	731															
Coffe queen		214	214	214															
Prismärkare																			5000
Printer larm	142	142	142	142	142	142	142	142	142	142	142	142	142	142	142	142			142
Pin bone remover																			117273
Juniorvagn	1590																		
Miele tvättmaskin																			3120
Effektiv skrivbord		1411																	
Alcatel ater 4074BDE		470	470	470															
Plastbåt m kylbrunn																			1800
Skrivare brother		572																	
Kotlettskärare																			16704
Rostfritt stativ																			698
Truck																			2740 2740
UBI 501 beg																			3000
Byggnadsställning																			1535
2st Datorer		1478	1478	1478															
Helautomatisk prismärk.																			34030
En-efter-en band																			4736
Bänkvåg																			2156
Dator		1492																	
Laxpackningsmaskin																			15215
Laxpackningsmaskin																			14181
Airmaster MAS400		248	248	248															
Airmaster MAS400		83	83	83															
Skrivare CANON S9		56	56	56															
Saxlyft HL 10EL	250																		
<b>Totalt</b>	<b>5744</b>	<b>28135</b>	<b>21952</b>	<b>33034</b>	<b>6616</b>	<b>5359</b>	<b>121969</b>	<b>178033</b>	<b>47925</b>	<b>34633</b>	<b>5595</b>	<b>8370</b>	<b>24039</b>						

Tabell 2.1 Sammanställning och fördelning av maskiner och inventarier samt fördelning till respektive aktivitet

	<b>Färsk fisk filead</b>	<b>Färsk fisk icke filead</b>	<b>Fryst mat</b>	<b>Kyld mat</b>	<b>Konsumentpack</b>
<b>Lagerhantering</b>	658	1426	979	2523	158
<b>Ekonomi och administration</b>	7442	10593	4488	5332	281
<b>inköp</b>	2514	5450	3742	9643	603
<b>Försäljning</b>	8737	12437	5269	6260	330
<b>Ligga i frys</b>	0	0	6616	0	0
<b>Vägning</b>	1572	3409	0	0	377
<b>Fileing</b>	121969	0	0	0	0
<b>Packning</b>	0	0	0	0	178033
<b>Prismärkning</b>	0	0	0	0	47925
<b>Ligga i kyl</b>	8430	8430	0	11865	5933
<b>Orderplockning</b>	641	1389	954	2457	154
<b>Distribution</b>	959	2078	1427	3677	230
<b>Städning</b>	8414	6010	0	1202	8414
<b>Totalt</b>	<b>161336</b>	<b>51222</b>	<b>23475</b>	<b>42959</b>	<b>242438</b>

Tabell 2.2 Fördelning av maskiner och inventarier till produktgrupper



## Bilaga 3, Byggnader

Kostnaden för byggnaden beräknar vi till redovisningsmässig avskrivning samt reparationer och underhåll av den. Byggnadens kostnader fördelas sedan genom varje aktivitets förbrukning av golvyta I tabell 3.1 kan en summering av alla kostnader för byggnaden ses. Den totala ytan i byggnaden är enligt ritning 1506 m<sup>2</sup>. Dessa kostnader fördelas sedan med hjälp av data i tabell 3.2. Resultatet av detta kan ses i tabell 3.3. För att sedan fördela ut kostnaden för aktiviteterna i tabell 3.3 krävdes också en uppmätning av hur stor del i kylarna som varje produktgrupp stod för. Denna uppmätning kan ses i tabell 3.4. Ur tabell 3.3 och med hjälp av tabell 3.4 kan alla kostnaderna för byggnaderna fördelas till respektive produktgrupp. Resultatet kan ses i tabell 3.5.

Kostnadspost	Kostnad
Reparationer	31485
Övriga kostnader	247727
Fastighetsskatt	16545
Avskrivningar	368252
<b>Summa kostnad byggnader</b>	<b>664009</b>

Tabell 3.1 Summering av kostnader för byggnad

Byggnader	Lagerhantering	Ekonomi och administration	Inköp	Försäljning	Ligga i frys	Vägning	Filéing	Packning	Prismärkning	Ligga i kyl	Orderplockning	Distribution	Städning
Andel av aktivitet	13,29	7,17	7,17	7,17	13,53	0	3,98	3,82	1,66	11,89	13,29	13,29	3,74

Tabell 3.2 Fördelning av byggnadens yta per aktivitet

Byggnader	Lagerhantering	Ekonomi och administration	Inköp	Försäljning	Ligga i frys	Vägning	Filéing	Packning	Prismärkning	Ligga i kyl	Orderplockning	Distribution	Städning
<b>Totalt</b>	88247	47609	47609	47609	89840	0	26428	25365	11023	78951	88247	88247	24834

Tabell 3.3 Fördelning av byggnadens kostnader per aktivitet

Kylar	Färsk fisk filéad	Färsk fisk icke filead	Fryst mat	Kyld mat	Konsumentpack
Yta i kyl (%)	24,34	24,34	0	34,26	17,13

Tabell 3.4 Kylars fördelning till produktgrupper

	<b>Färsk fisk filead</b>	<b>Färsk fisk icke filead</b>	<b>Fryst mat</b>	<b>Kyld mat</b>	<b>Konsumentpack</b>
<b>Lagerhantering</b>	10106	21912	15042	38764	2423
<b>Ekonomi och administration</b>	12593	17925	7594	9021	476
<b>Inköp</b>	5452	11821	8115	20913	1309
<b>Försäljning</b>	12593	17925	7594	9022	476
<b>Ligga i frys</b>	0	0	89840	0	0
<b>Vägning</b>	0	0	0	0	0
<b>Fileing</b>	26428	0	0	0	0
<b>Packning</b>	0	0	0	0	25365
<b>Prismärkning</b>	0	0	0	0	11023
<b>Ligga i kyl</b>	19217	19217	0	27048	13524
<b>Orderplockning</b>	10106	21911	15042	38765	2422
<b>Distribution</b>	10106	21911	15042	38765	2422
<b>Städning</b>	8692	6209	0	1242	8692
	<b>115293</b>	<b>138831</b>	<b>158269</b>	<b>183540</b>	<b>68132</b>

Tabell 3.5 Fördelning av byggnadens kostnader per produktgrupp

## Bilaga 4, Bilar och transporter

För ett grossist- och distributionsföretag som Nordhav är kostnaderna för distributionen inte obetydlig. Kostnaderna för transporterna kan ses sammanställda i tabell 4.1. Fördelningen av denna resurs är enkel då hela kostnaden fördelas till aktiviteten distribution. Fördelningen av aktiviteten distribution görs sedan på vanligt sätt och dess resultat kan ses i tabell 4.2.

<b>Resurs</b>	<b>Kostnad</b>
<b>Bilersättning till personalen</b>	99253
<b>Avskrivning bilar</b>	24734
<b>Leasingavgifter</b>	486066
<b>Reparationer bilar</b>	200356
<b>Skatt och försäkring</b>	78594
<b>Drivmedel</b>	118294
<b>Inhyrda transporter</b>	262906
<b>Tull och speditjonskostnader</b>	110507
<b>Summa till distribution</b>	<b>1380710</b>

Tabell 4.1 Kostnader för resursen transporter

	<b>Färsk fisk filéad</b>	<b>Färsk fisk icke filéad</b>	<b>Fryst mat</b>	<b>Kyld mat</b>	<b>Konsumentpack</b>
<b>Distribution</b>	158120	342816	235342	606504	37904

Tabell 4.2 Distribution och orderhanterings fördelning till produktgrupper

## Bilaga 5, Energi

Energien i Nordhav förbrukas uteslutande av kylar och frysar. Restvärmen från kylar och frysar används för att värma upp kontorsytor och övriga rumstempererade ytor. I tabell 5.1 kan totala kostnaden för energin ses och fördelningen mellan dess olika förbrukare. Kostnaden för energin till kylarna fördelas sedan med hjälp av tabell 3.4 i bilaga 3. Kostnaden för frysar går rakt till fryst mat. Resultatet av dessa beräkningar kan ses i tabell 5.2.

<b>Resurs</b>	<b>Kostnad</b>
<b>Elenergi Kyl (70% av förbrukning)</b>	162935
<b>Elenergi frys (30% av förbrukning)</b>	69829
<b>Totalt</b>	<b>232764</b>

*Tabell 5.1: Fördelningen av resursen energi till olika processer*

	<b>Färsk fisk filéad</b>	<b>Färsk fisk icke filéad</b>	<b>Fryst mat</b>	<b>Kyld mat</b>	<b>Konsumentpack</b>
<b>Ligga i kyl</b>	39658	39658	0	55822	27911
<b>Ligga i frys</b>	0	0	69829	0	0
<b>Totalt</b>	<b>39658</b>	<b>39658</b>	<b>69829</b>	<b>55822</b>	<b>27911</b>

*Tabell 5.2: Fördelning av energins kostnader till produktgruppen.*

## Bilaga 6, Övriga kontorsnära tjänster

Övriga kontorsnära tjänster är sådana kostnader som är svåra att hänföra till en bestämd aktivitet. En sammanställning av dessa kostnader kan ses i tabell 6.1. Den totala kostnaden delas lika på aktiviteterna "ekonomi och administration", "inköp" samt "försäljning och marknadsföring". Fördelningen från aktiviteterna till produktgrupperna sker sedan med hjälp av aktivitetsdrivarna. Resultatet kan ses i tabell 6.2.

Resurs	Kostnad
<b>Reklam och PR</b>	43866
<b>Annonsering</b>	9382
<b>Reklamtrycksaker</b>	5500
<b>Utställning och mässor</b>	6096
<b>Representation avdragsgill</b>	11744
<b>Representation ej avdragsgill</b>	8623
<b>Kontorsmaterial</b>	161019
<b>Telefon</b>	220697
<b>Telefonväxel</b>	19239
<b>Porto</b>	60014
<b>Resekostnader</b>	9929
<b>Resekostnad kost och logi</b>	211
<b>Hotell och logi</b>	2465
<b>Lokala resor</b>	27
<b>Tidningar och facklitteratur</b>	11774
<b>Prisregleringsavgift</b>	1575
<b>Förbrukningsinventarier</b>	30587
<b>Övriga främmande tjänster</b>	85819
<b>Totalt</b>	<b>688567</b>

Tabell 6.1 Diverse resurser för marknadsföring och försäljning inköp och administration

	Färsk fisk filéad	Färsk fisk icke filéad	Frost mat	Kyld mat	Konsumentpack
<b>Ekonomi och administration</b>	60709	86415	36609	43494	2295
<b>Inköp</b>	26285	56988	39122	100822	6301
<b>Försäljning</b>	60709	86415	36609	43494	2295
<b>Totalt</b>	<b>147703</b>	<b>229818</b>	<b>112340</b>	<b>187810</b>	<b>10891</b>

Tabell 6.2 Fördelning av övriga kontorsnära tjänster till produktgrupperna.

## Bilaga 7, Kostnader som fördelas med hjälp av omsättningskrona

Nedanstående resurser går inte att med enkelhet härleda direkt till någon aktivitet i företaget. Vi väljer därför att härleda kostnaderna direkt till produktgrupperna. Fördelningen görs med hjälp av omsättningskrona. Se tabell 7.1 för sammanställning av kostnaderna och tabell 7.2 för resultatet efter fullständig fördelning.

<b>Resurs</b>	<b>Kostnad</b>
<b>Företagsförsäkringar</b>	51025
<b>Revisionsarvoden</b>	40800
<b>Redovisningstjänster</b>	30612
<b>ADB-tjänster</b>	9724
<b>Föreningsavgift</b>	200
<b>Totalt</b>	<b>132361</b>

*Tabell 7.1 Summering av diverse resurser som fördelas med omsättningskrona*

	<b>Färsk fisk filead</b>	<b>Färsk fisk icke filead</b>	<b>Fryst mat</b>	<b>Kyld mat</b>	<b>Konsumentpack</b>
<b>Div. resurser</b>	15158	32864	22561	58142	3634

*Tabell 7.2 Fördelning av diverse resurser till produktgrupper*

## Bilaga 8, Vatten

Denna resurs anses fördelas med 100 % till städning. Den totala kostnaden för vatten är 27284. Fördelningen från aktiviteten städning till produktgrupperna sker med hjälp av aktivitetsdrivarna. Se tabell 8.1 för resultat.

	<b>Färsk fisk filead</b>	<b>Färsk fisk icke filead</b>	<b>Frost mat</b>	<b>Kyld mat</b>	<b>Konsumentpack</b>
<b>Vatten</b>	9549	6821	0	1364	9549

*Tabell 8.1: Fördelning av resursen vatten till produktgrupper*

## **Bilaga 9, Frågor till Nordhav AB 031118**

### *Allmänna frågor:*

1. Information om:
  - Organisationsschema
  - årsredovisning 2002
  - bokföring till dagens datum
  - bolagsform
  - antal heltidstjänster, deltidstjänster
  - ägarstruktur och ledningsstruktur
2. Information om direkta och indirekta kostnader. (Så som avskrivningar, specificering avseende intäkter och kostnader)  
Vilka resurser finns i företaget och vad utför resurserna (personal och maskiner) för uppgifter?
3. Vilka är de övergripande processerna i Nordhav?
4. Vilka aktiviteter består processerna av?
5. Vilka är Nordhavs produkter, kunder och distributionskanaler? Vilken är en relevant klassificering av ovanstående?
6. Hur mycket av aktiviteterna kräver respektive produkt, kund och distributionskanal?
7. Budget, hur gör Nordhav?
8. Hur ser beslutsprocessen ut i Nordhav? (t ex. investeringar och personalrekrytering)



## **Bilaga 10, Frågor till Nordhav AB 031202**

### *Personal och löner:*

1. Hur definieras lönekostnaden? (lön + semesterlön + sociala avgifter + andra kostnader)
2. Lönekostnad per anställd och för styrelse och VD? (Stämmer årsredovisningen?)
3. Hur stora är övriga personalkostnader + pensionskostnader?
4. Stämmer organisationsschemat som bifogas?
5. Säg personalstrukturen år 2002 ut som den gör idag? Annars, vad skiljer?
6. När det gäller städning av "produktionsbyggnaden", hur lång tid tar det att städa kyl, frys resp. maskiner?

### *Produkter:*

7. Hur länge ligger olika produkter i kyl resp. frys och hur stor plats tar olika produktgrupper?
8. Tar olika fisksorter olika lång tid att filéa?
9. Tar ni in färsk fisk och sen säljer den fryst?
10. Av förpackningarna går 95% till färsk fisk, vart går de resterande 5 %?
11. Prismärks alla varor som säljs? Om inte, vilka prismärks?
12. Vad handlar olika kundgrupper och hur mycket av olika produktgrupper?

### *Maskiner, inventarier och byggnad:*

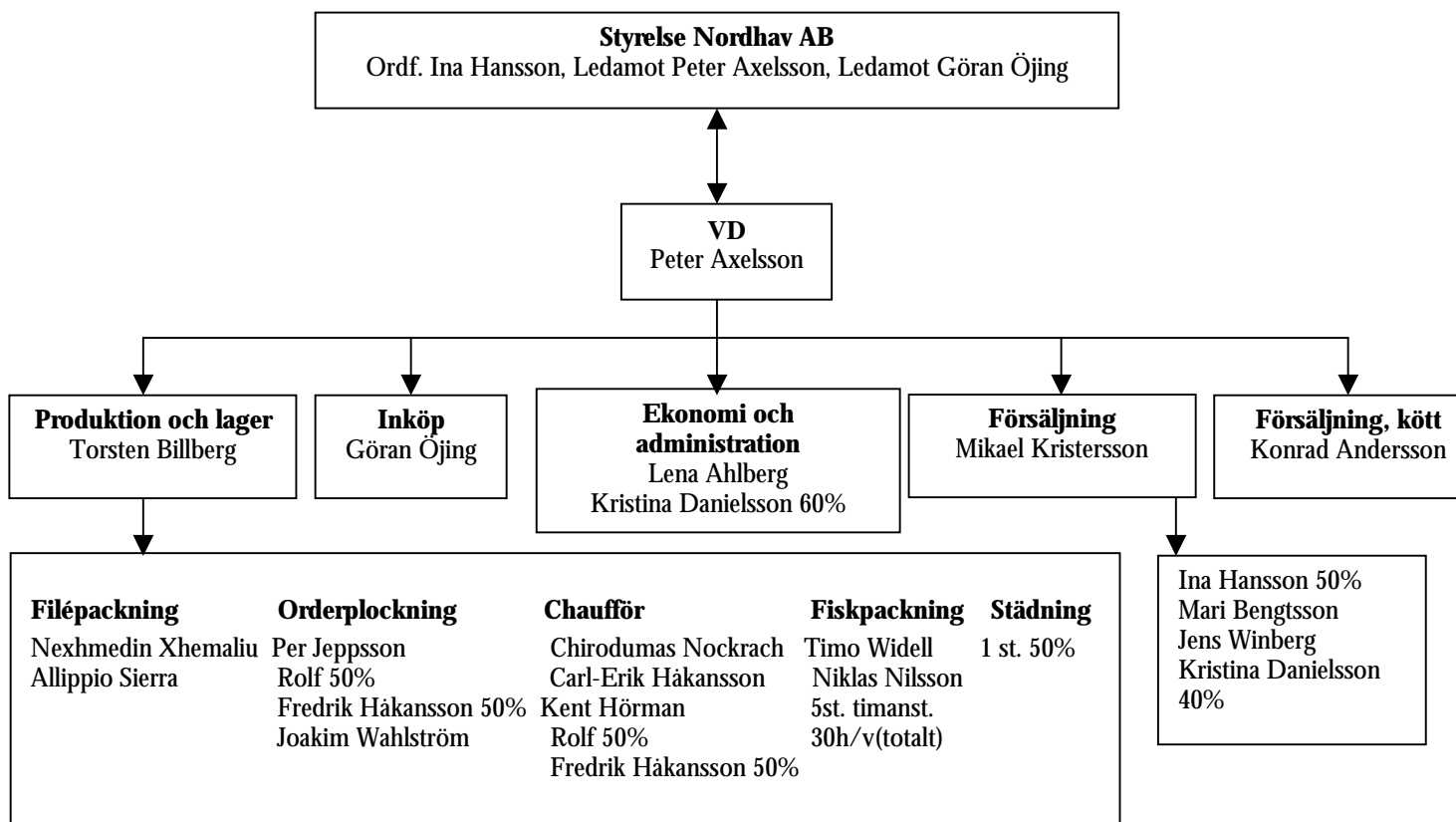
13. Finns det fler maskiner än de uppräddade i bifogat material?
14. Vad är "en efter en" –band?
15. Hur fördelas reparation och underhåll mellan byggnad och maskiner & inventarier?
16. Hur stor del av lokalen används till olika saker, kontor, frys, kyl etc. ?
17. Energikostnader för frys, kyl och kontor? (och ev. på respektive aktiviteter)
18. Vilka inventarier och maskiner används till vilka aktiviteter och till vilka produkter?
19. Vad används bilarna till? (distribution, kundmöten etc.?)

*Övriga frågor:*

20. Vi har utgått från årsredovisningen 2002 då de flesta uppgifter finns där, känns det ok?
21. Vi har använt oss av de verkliga kostnaderna, ok eller ska vi använda de bokföringsmässiga?
22. Vad är övriga externa rörelseutgifter (sid. 1) årsredovisningen? (Hyrd lokal)
23. Hur fördelas räntekostnaderna? (s. 3 årsredovisningen)
24. Kontona som finns på sidan 2 i årsredovisningen, vilka poster hänför sig till vad?
25. Mer information om processerna. (se processer i bifogat material)
26. Mer information om aktivitetsdrivarna. (se bifogat material)

*Bifogat material:*

Organisationsschema Nordhav AB



Ägarstrukturen på Nordhav AB:

Nordhavs aktieinnehav är uppdelat med 1/3 av aktiestocken till var och en av ägarna Ina Hansson, Peter Axelsson och Göran Öjing. Dock har Peter Axelsson och Göran Öjing 1 aktie mer än Ina Hansson. Ina som är styrelse ordförande har dock utslagsrösten, vilket ej blir aktuellt i en konstellation av tre personer.

*Maskiner:*

Datorer 2 st  
Helautomatisk prismärkare  
Bänkvåg H305  
"En efter en"-band  
Dator  
Laxpackningsmaskin specialkonstruerad  
Airmaster MAS 400 – ozonaggregat – 3  
Airmaster MAS 400 – ozonaggregat – 1  
Laxpackningsmaskin – rest  
Skrivare Canon S9000  
Saxlyft HL 10 E L540 inkl batteri & laddare  
FTC Pin Bone Remover

*Följande övergripande processer har identifierats i Nordhav AB:*

-försäljning, ekonomi, administration  
-lagerhantering  
-distribution  
-orderplockning  
-förpackningsprocessen  
-filéprocessen

*Aktivitetsdrivare:*

Lagerhantering (1)	Ekonomi och administration (2)	Inköp (3)	Försäljning (4)	Ligga i frys (5)	Vägning (6)
Filéning (7)	Packning (8)	Prismärkning (9)	Ligga i kyl (10)	Distribution (11)	
Orderplockning (12)	Städning (13)				

Kostnaden för lagerhantering fördelas genom procentuell fördelning av lagerhanteringstid som i sin tur fördelas till de olika produktgrupperna genom intervjuer.

Fördelningen av administrations- och ekonomikostnader görs efter hur stor del av tillverkningsprocessen som respektive produktgrupp upptar. Tillverkningsprocess definieras som antal mantimmar/år som läggs i produktionen. Antagande kan göras då kostnader för en mantimme är ungefär lika.

Kostnader för inköp görs procentuellt till inköpsomsättningskrona för respektive produktgrupp.

Försäljning av olika produktgrupper tar olika lång tid och dessutom tar olika kundgrupper olika lång tid att göra sina beställningar varför fördelning kommer att ske genom intervju om nedlagd tid per produktgrupp vid försäljning.

Olika varor ligger i frysen olika länge och upptar olika mycket plats, varför fördelning görs utifrån den yta produktgruppen upptar i frysen tillsammans med en beräknad medellagringstid.

Framför allt färsk fisk och skaldjur vägs vid packningen varför denna aktivitet fördelas i antalet vägningar för produktgruppen.

Delar av den färska fisken går genom filmaskinen, varför denna aktivitet fördelas i antalet filéade fiskar för produktgruppen.

Här mäter vi endast antalet förpackningar då vi utgår från att all förpackning tar lika lång tid.

Här mäter vi antalet prismärkta förpackningar då vi utgår från att det tar lika lång tid att prismärka olika produktgrupper.

Olika varor ligger i kylan olika länge och upptar olika mycket plats, varför fördelning görs utifrån den yta produktgruppen upptar i kylan tillsammans med en beräknad medellagringstid.

Kostnaden för distribution fördelas enligt omsättningskrona per produktgrupp.

Kostnaden för distribution fördelas enligt omsättningskrona per produktgrupp.  
(ev lägga ihop pkt 11 och 12)

Fördelning sker enligt aktivitet vilken kartläggs genom intervju.

## **Bilaga 11, Frågor till Nordhav AB 031204**

1. Hur skulle ni bedöma fördelningen av arbetet som utförs inom ekonomi och administration fördelas till de olika produktgrupperna. Är det rättvist att säga att de fördelas ungefär lika som omsättningskrona? Eller kräver vissa produktgrupper mer eller mindre uppmärksamhet. Produktgrupperna är följande:

Färsk mat filead  
Färsk mat icke filead  
Frost mat  
Halvfabrikat  
Kundförpackat.

2. Gällande inköpsarbetet, kan man här säga att arbetet fördelas till omsättningen eller kräver vissa produktgrupper mer eller mindre arbete.
3. Vilka av produktgrupperna vägs. Om flera ungefärlig fördelning procentuellt.

## **Bilaga 12, Frågor till personal på Nordhav AB**

Frågor till anställda på Nordhav

Namn: \_\_\_\_\_

Hur många timmar arbetar du i veckan? Antal timmar: \_\_\_\_\_

Vilka är dina normala arbetsuppgifter? \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

Utöver dina normala arbetsuppgifter, vad gör du mer? \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

Hur mycket tid lägger du ner på varje aktivitet nedan? Timmar per vecka.

Lagerhantering: \_\_\_\_\_

Ekonomi och administration: \_\_\_\_\_

Inköp: \_\_\_\_\_

Försäljning: \_\_\_\_\_

Vägning av produkter: \_\_\_\_\_

Filéa fisk: \_\_\_\_\_

Paketering av produkter: \_\_\_\_\_

Prismärkning av produkter: \_\_\_\_\_

Distribution: \_\_\_\_\_

Orderplockning: \_\_\_\_\_

Städning: \_\_\_\_\_

Övrigt: \_\_\_\_\_  
(namnge)