



Kostnadsinformation ur ett konkurrensrättsligt perspektiv

Insamling, uppföljning och analys – ett förslag till tentativt ramverk

Uppdragsforskningsrapport 2014:2

En rapport skriven av
Nils-Göran Olve & Carl-Johan Petri
på uppdrag av Konkurrensverket

Konkurrensverkets uppdragsforskningsrapport 2014:2

Utredare: Nils-Göran Olve och Carl-Johan Petri

ISSN-nr 1652-8069

Konkurrensverket, 2014

Foto: Matton Images

Förord

I Konkurrensverkets uppdrag ingår att främja forskning på konkurrens- och upphandlingsområdet.

Konkurrensverket har gett fil. dr Carl-Johan Petri och adj. professor Nils-Göran Olve vid Linköpings universitet, inom ramen för Konkurrensverkets uppdragsforskning, i uppdrag att analysera teori och empiri om hur företagsintern kostnadsinformation registreras, analyseras och presenteras och kan användas som underlag i konkurrensrättsliga bedömningar.

I samband med vissa konkurrensrättsliga bedömningar är det viktigt att kunna teckna en korrekt bild av ett företags kostnadsläge, både för hela verksamheten och för enskilda produkter. Dessa kostnadsuppskattningar kan t.ex. användas för att bedöma om ett företag prissätter sina produkter under "självkostnaden" (t.ex. i syfte att eliminera konkurrenter) eller för att bedöma företagets lönsamhetsmarginaler. Denna rapport bidrar till att utveckla dialogen mellan Konkurrensverket och andra parter kring metoder för bedömningar av kostnader. Därigenom stärks också Konkurrensverkets möjligheter att på ett transparent och förutsägbart sätt genomföra utredningar där kostnadsberäkningar är av stor vikt utifrån ett konkurrensrättsligt perspektiv.

Till projektet har knutits en referensgrupp bestående av Conny Overland (Handelshögskolan i Göteborg), Anders Segerstedt (Luleå tekniska universitet), Kurt Rosander (Accenture), Andreas Johansson (Ensolution) och Ulf Lerneús, (Sveriges Begravningsbyråers förbund). Från Konkurrensverket har Martin Sutinen, John Söderström och Joakim Wallenklint deltagit.

Författarna ansvarar själva för slutsatser och bedömningar i rapporten.

Stockholm, maj 2014

Dan Sjöblom
Generaldirektör

Innehåll

Sammanfattning	7
Summary	8
1 Utgångspunkter	9
1.1 Grundfrågan: vilken kalkyl är relevant i ett konkurrens mål?	9
1.2 Syfte, genomförande och studiens disposition	10
2 Kostnads kalkyler i ett historiskt sammanhang	14
2.1 Kostnadsberäkning som praktik	14
2.2 Grunden: självkostnad och särkostnad	16
2.3 Ändrade förhållanden?.....	19
2.3.1 Ändrad kostnadsstruktur.....	19
2.3.2 Affärsrelationer och strategiska samband	20
2.3.3 Betydelsen av immateriell differentiering	21
2.4 Några tankar inför fortsättningen.....	22
3 Kostnadsberäkning i litteraturen	23
3.1 Inledning.....	23
3.2 Den svenska traditionens centrala referenser	24
3.2.1 Sammanfattning av den svenska traditionens framväxt	30
3.3 Exempel på svensk undervisningslitteratur om kalkylering	31
3.3.1 Sammanfattning av den svenska undervisningslitteraturen	35
3.4 Exempel på svensk praktikorienterad litteratur om kalkylering	36
3.4.1 Sammanfattning av den svenska praktikorienterade litteraturen om kalkylering	38
3.5 Exempel på statliga riktlinjer och rekommendationer för kalkylering och prissättning	38
3.5.1 Sammanfattning av statliga riktlinjer om kalkylering	42
3.6 Exempel på svensk forskning om kalkylering	42
3.6.1 Sammanfattning av den svenska forskningen om kalkylering.....	44
3.7 Annan svensk litteratur som tangerar kalkylfrågor	44
3.7.1 Sammanfattning av annan litteraturs behandling av kalkylfrågan	46
3.8 Några centrala referenser i den utländska debatten om kalkylering	47
3.8.1 Sammanfattning av några centrala utländska referenser	52

4	Olika kalkyler för olika ändamål – möjliga vägval. Ett frågebatteri vid diskussioner med företag	54
4.1	Kostnadsberäkning som logiska val	54
4.2	Varifrån kommer underlaget (data) till kostnadsberäkningen?	57
4.2.1	Grunder.....	57
4.2.2	Enligt litteraturen	58
4.2.3	Frågor	58
4.3	Vilka kostnader ingår i kalkylerna?	58
4.3.1	Grunder.....	58
4.3.2	Enligt litteraturen	60
4.3.3	Frågor	61
4.4	Hur hanteras samkostnader? Vad fördelas och vad behålls centralt?	62
4.4.1	Grunder.....	62
4.4.2	Enligt litteraturen	63
4.4.3	Frågor	63
4.5	För vilka kalkylobjekt beräknas kostnader?	64
4.5.1	Grunder.....	64
4.5.2	Enligt litteraturen	65
4.5.3	Frågor	66
4.6	I vilka kalkylsituationer och för vilka beslut används kostnadsinformationen?	66
4.6.1	Grunder.....	66
4.6.2	Enligt litteraturen	66
4.6.3	Frågor	67
5	Empiriska exempel på kalkylsituationer.....	68
5.1	Primärempiri.....	68
5.1.1	Valmet Pulp and Energy	68
5.1.2	Scania	71
5.1.3	Jernhusen	74
5.1.4	Ett av Sveriges största TV-bolag.....	77
5.1.5	En data- och telekomleverantör	79
5.1.6	En teknikkonsult (med fokus på granskning och inspektion).....	82
5.2	Sekundärempiri	84
5.2.1	ABC-baserad allokering av samkostnader i ett konsultföretag	85
5.2.2	Activity Based Management in Xylem AB	86
5.2.3	Utveckling av HordaGruppens kalkylmodell för bättre affärsmässig precision	88
5.2.4	Användning av leaninspirerade kalkyler i Volvo Cars Body Components (VCBC)	90

5.2.5	Kostnadsuppföljning på Högskolan Väst.....	91
6	Kostnad och konkurrensbedömning.....	94
6.1	LRAIC	94
6.2	Frågor vid konkurrensmyndighetens tolkning av LRAIC	96
6.2.1	Varifrån kommer underlaget (data) till kostnadsberäkningen?	96
6.2.2	Vilka kostnader ingår i kalkylerna?	98
6.2.3	Hur hanteras samkostnader? Vad fördelas och vad behålls centralt?	100
6.2.4	För vilka kalkylobjekt beräknas kostnader?	102
6.2.5	I vilka kalkylsituationer och för vilka beslut används kostnadsinformationen?	104
6.3	Slutsatser.....	107
7	Referenser	109

Sammanfattning

Inför konkurrensrättsliga bedömningar är det viktigt att kunna teckna en bild av ett företags kostnadsläge, både för hela verksamheten och för enskilda produkter. Dessa kostnadsuppskattningar kan t.ex. användas för att bedöma om ett företag prissätter sina produkter under självkostnad (i syfte att vinna marknadsandelar och/eller eliminera konkurrenter) eller för att bedöma företagets lönsamhetsmarginaler vid påstådd överprissättning. Såväl den begreppsmässiga innebörden som den praktiska mätningen av kostnad blir då viktig.

I företagsekonomisk litteratur råder sedan mitten av 1900-talet enighet om "different costs for different purposes". Företags och andra organisationers kalkyler för beslutssyften bör vara framåtsyftande och främst avse hur framtida betalningar påverkas av handlandet. Detta skiljer sig förstås beroende på vilka beslut som är aktuella. Kostnadsberäkningar används även för att formulera ansvar och utvärdera prestationer. Urval, värdering, periodisering och fördelning av kostnader kan därför behöva göras på olika vis i olika kalkyler.

Läroböckernas kalkyler avser alltså oftast tydliga, tillverkade föremål eller tjänster där resursinsatsen främst utgörs av direkt arbete. I rapporten ger vi en aktuell bild av svenska organisationers kostnadsberäkningar. De bör påverkas av att det mesta arbetet i samhället numera har mer indirekt karaktär. Till exempel lägger de flesta branscher stora resurser på utveckling och marknadskontakter inför framtida försäljning. Konkurrensrättens föreställningar om kostnad kan då visa sig svåra att upprätthålla. Dels begreppsmässigt: vilka kostnader (och kostnaden för vad) är relevanta vid bedömningen av hur marknadskonkurrensen fungerar och kan förbättras? Dels rent praktiskt: om företag inte längre mäter kostnader så som myndigheter väntar sig så har de svårt att besvara myndigheters frågor.

Vi har inventerat senare års litteratur om kostnadsberäkning för att bilda oss en uppfattning om aktuell syn på kostnadsinformation och dess användning. Vi har också stämt av denna mot några praktiska fall. Vår teoretiska och empiriska genomgång resulterar i ett antal kriterier för att beskriva vägval vid kostnadsberäkning. Dessa ska fungera som en pedagogisk modell för att förstå hur ett företag valt att kalkylera, för att diskutera rimligheten i dess val och eventuellt begära ytterligare information, samt för att avgöra vilka kalkyler som kan ses som konkurrensrättsligt relevanta.

De företag vi beskriver i rapporten har gjort olika vägval. Deras kalkyler är därför inte omedelbart jämförbara. Utvecklad produktkalkylering, och ett betydande intresse för denna, finns dock hos alla. Flertalet har inte heller gjort vägval som dramatiskt avviker från traditionell svensk kalkylsed. Möjligen har inslagen av bidragskalkyl ökat, när tillverkning för flera av de studerade företagen står för en mindre del av totalkostnaden.

Summary

When judging compliance with competition law, it is important to capture firms' cost situation – for their entire operations as well as for individual products. Such cost estimates may for instance be used to judge if a firm prices its products below cost (in order to gain market share and/or eliminate competitors) or to judge its profitability margins when prices are claimed to be excessive. The conceptual meaning of cost then becomes important, as well as its practical measurement.

In management accounting literature there has been consensus since the mid-1900s about “different costs for different purposes”. Cost calculations in firms and other organisations whose aim is to support decision-making should be directed towards the future and focus on how future payments are affected by actions. This will of course vary with which decisions are considered. Cost estimates are also used to define accountabilities and evaluate performance. Costs may need to be included or excluded, evaluated, assigned to reporting period, and allocated differently in different cost calculations.

The literature still mostly focuses well-defined, manufactured goods or services where the resource input mostly is direct labour. In this report we portray cost calculations in present-day Swedish organisations. They should reflect that most work in society now has a more indirect character. For instance, in most industries large resources are devoted to developing products, processes and relations for future sales. The ideas of cost that guide competition law may then be difficult to uphold. Firstly on the conceptual level: which costs (and the costs for what) are relevant in judging if market competition functions and can be improved? Secondly on a more practical level: if firms no longer measure costs as the authorities expect they will have difficulties in answering questions.

We studied literature from recent years to form our opinion on current views on cost information and its use. We also compared this to a number of practical cases. Our theoretical and empirical investigation led to a number of criteria which describe fundamental choices in costing. They are intended as a pedagogical model to understand how a firm has decided to design its cost calculations, to discuss whether its choices are reasonable and ask for more information, and to determine which cost calculations are relevant for competition-law purposes.

The firms we describe made different choices in designing their cost calculations. This means that their costs are not immediately comparable. Well-developed costing, and a major interest in it, exists however in all of them. Most did not make choices that depart dramatically from traditional Swedish practices. Possibly the use of contribution-margin thinking (direct costing) is expanding at the expense of using full cost, when physical production for most of these firms represents a smaller share of total cost than formerly.

1 Utgångspunkter

1.1 Grundfrågan: vilken kalkyl är relevant i ett konkurrensmål?

Inför konkurrensrättsliga bedömningar är det viktigt att kunna teckna en bild av ett företags kostnadsläge, både för hela verksamheten och för dess enskilda produkter. Dessa kostnadsuppskattningar kan t.ex. användas för att bedöma om ett företag prissätter sina produkter under "självkostnad" (t.ex. i syfte att vinna marknadsandelar och/eller eliminera konkurrenter) eller för att bedöma företagets lönsamhetsmarginaler vid påstådd "överprissättning".

Företagsekonomer förespråkar sedan länge att produktkalkyler bör spegla vad som är påverkbart i en viss situation, dvs. vara framåtblickande. Det gäller självklart för förkalkyler, men även vid utvärdering genom efterkalkyler eftersom denna bör syfta till förbättringar och lärande. Med produktkalkyl avses i denna skrift de värderingar av resursförbrukning och resursutnyttjande för att kunna leverera en viss produkt som en organisation har anledning att göra som led i sin verksamhet. Sådan värdering sker i pengar, varför uttrycket är identiskt med begreppet kostnadsberäkning. Produktkalkyler görs oftast för interna syften, men via lagervärdering och resultatberäkningar kan kostnadsberäkningar för produkter även få betydelse externt. Dessa produkter kan vara varor eller tjänster, interna prestationer (halvfabrikat och genomförd bearbetning) lika väl som produkter som levereras till kund. Begreppet har även kommit att avse mer komplexa systemkontrakt (som vid ett byggprojekt), en viss marknad eller en viss kundrelation.

Det kan också bli aktuellt att beakta tid i kalkylen. Normalt tänker man sig att en produktkalkyl avser en kortare tidsperiod – i läroböckerna skiljer den sig på så sätt från investeringskalkyler. Men om konstruktion och leverans sträcker sig över flera år, eller om kostnadsberäkningen ska ligga till grund för hur pris ska hanteras som konkurrensparameter över en livscykel, så kan även produktkalkyler behöva beakta tid. Sådana utvecklingar är delvis ett svar på kritik sedan 1980-talet och framåt. Dess budskap var att de etablerade metoderna för kostnadsberäkning dåligt speglar förhållandena i ett samhälle som domineras av tjänsteproduktion, outsourcing och långsiktigt upphandlad försörjning av varor och tjänster, snarare än inköp av enstaka fysiska objekt.

Samtidigt som kalkyler oftast är framåtblickande så är historien (redovisningsdata) en viktig utgångspunkt, och kalkylerna har ofta samordnats systemmässigt med företags redovisning. I många företag kan samma kalkylobjekt därför bli föremål för kostnadsberäkning enligt olika principer och antaganden, som beror på syftet och sammanhanget. Det påverkas även av att internationell redovisningssed delvis börjar använda så kallade verkliga värden, i stället för historisk kostnad. Möjligen bevittnar vi ett skifte från en äldre, starkt bokföringsbaserad syn på kostnader, till en mer ekonomisk-analytisk. Vad det betyder för kalkylseder är ännu oklart.

Sammanfattningsvis är det en dominerande föreställning i litteratur och praxis att ett välskött företag behöver kostnadsberäkna många olika kalkylobjekt och att samma objekt kan behöva kostnadsberäknas på olika vis för olika behov och i olika situationer, vilket amerikanen Clark 1923 sammanfattade i den ofta citerade satsen "different costs for different purposes". Kostnadsberäkningens relativitet handlar om olika vägval beträffande urval, periodisering, värdering och fördelning av kostnaden för de resurser som tas med i kalkyler. Dessa kan antingen göras "ad hoc" – fristående vid behov – eller rutinmässigt, ibland integrerat med en organisations redovisning och övriga ekonomistyrning. Senare års debatt gör gällande att floran av kalkyler kan ha ökat ytterligare som reaktion på ökat fokus på tjänster, fler marknadskanaler, mer differentierade produkter (med karaktär av problemlösning och "upplevelser" snarare än materiell behovstillfredsställelse), starka systemsamband mellan företag, "globalisering" m.m.

Detta kan få konsekvenser för konkurrensrättens föreställningar om kostnader. Dels begreppsmässigt: vilka kostnader (och för vilka kalkylobjekt) är relevanta vid bedömningen av marknadskonkurrens? Dels rent praktiskt: om företag inte längre mäter kostnader så som myndigheter väntar sig så får de svårt att besvara myndigheters frågor.

I vår rapport sammanfattar vi principer och svensk praxis för produktkalkylering, så som de framstår i forskning och undersökningar inom den företagsekonomiska disciplinen och ett litet antal egna empiriska nedslag. Vi identifierar på så vis ett antal vägval vid kalkylering, dvs. ställningstaganden rörande kalkylutformningen. Vi kommer också kort att knyta dessa till olika användningar för kalkylerna (kalkylsituationer), med fokus på hur vägvalen tycks relatera till vad som är relevant vid konkurrensbedömningar enligt EU-rätt (dvs. i synnerhet tanken att det är LRAIC – *long-run average incremental cost* – som ska fastställas genom kalkyler).

1.2 Syfte, genomförande och studiens disposition

Studien tar sin utgångspunkt i vår förståelse för företagsekonomiska bedömningar av kostnadsinformation samt utformning och användning av produktkalkyler. Fokus i projektet och rapporten är företags¹ förmåga att samla in, följa upp och analysera kostnadsinformation som kan efterfrågas vid en konkurrensrättslig bedömning.

Syftet med rapporten är att samla in och analysera teori och empiri om hur företagsintern kostnadsinformation registreras, analyseras och presenteras och kan användas som underlag i konkurrensrättsliga bedömningar.

¹ Med företag förstås genomgående även andra organisationer, när resonemang är tillämpliga på dessa. Ibland skriver vi "organisation" för att framhålla detta vidare tillämpningsområde.

Ambitionen är att ge vägledning vid granskning av marknadskonkurrens i specifika fall där det har betydelse hur företag resonerar om sina kostnader. Vilket underlag har de tillgång till och vad lägger de in i begreppet produktkostnad? Det är denna praktik som möter konkurrensrättens föreställningar om att det förväntas existera ett meningsfullt innehåll i ett begrepp som LRAIC. Om företag uppfattar att konkurrensen t.ex. inte längre avser enstaka sålda, identiska objekt utan olika former av hela system så har ett sådant begrepp inte längre något självklart och för alla tydligt innehåll, och ännu mindre kan vi förvänta oss att det finns framräknade valida värden för det.

Hur detta bör påverka konkurrensrättsligt arbete faller utanför vår rapport.² Däremot är vår ambition att underlätta dialog mellan myndigheter och företag, och även mellan företag vid tvister mellan sådana. Genom en systematisk granskning av vägval vid kostnadsberäkning bör det vara möjligt att förstå vad en viss kalkyl säger och inte säger; om de antaganden som ligger bakom den är godtagbara i sammanhanget, och vilka annorlunda beräkningar som kan vara befogade. Rapporten gör nedslag i aktuell praktik samt presenterar ett ramverk för de principiella vägvalen vid kalkylutformning som kan ligga till grund för:

- förbättrad kunskap och förståelse för hur kostnadsinformation, och i företagen använda produktkalkyler, förhåller sig till kostnadsåtgång som används i konkurrensrätt,
- lärdomar om företags konkurrensbeteende utifrån de kalkylsituationer för vilka de gör kostnadsberäkningar,
- fortsatt empirisk forskning.

Huvuddelen av litteraturen om produktkalkyler syftar rimligt nog till att företag ska fatta bättre beslut. Det är förstås inte ambitionen med denna rapport. Vi lämnar därhän risken att företag fattar beslut på bristande eller fel information. Däremot fokuseras på hur förändrade, och möjligen bristfälliga, metoder för kostnadsberäkning kan göra det svårt för konkurrens- och tillsynsmyndigheter att få fram tillförlitliga mått på företags konkurrensrättsligt relevanta kostnader. Rapporten tecknar en bild av denna utveckling. Vi har inventerat litteratur om kostnadsberäkning för att bilda oss en uppfattning om aktuell syn på kostnadsinformation och dess användning. Vi har också stämt av denna mot några praktiska fall.

Underlaget till rapporten består dels av skriftliga källor, dels av empiriska observationer. Litteraturoversikten utgör den huvudsakliga plattformen för det ramverk vi föreslår. Det baseras på vetenskapliga böcker och artiklar som vi bedömer täcker

² Inte heller ger vi oss in på frågan om skillnader mellan olika nationella seder vad gäller kostnadsberäkning och redovisning. Det vore ett eget forskningsämne att granska harmoniseringen av kalkylseder i olika EU-länder. Det förefaller sannolikt att de utvecklas mot större likhet som följd av samarbeten mellan företag och framväxten av globala koncerner, internationell redovisningsdebatt, influenser från amerikanska läroböcker och programvara samt säkert också statligt agerande (skatteberäkning och konkurrensrättsliga åtgärder).

in såväl konceptuella modeller och metoder för kostnadsberäkning som hur denna går till i praktiken (t.ex. genom manuella processer eller med hjälp av generella datorprogram för affärsredovisning eller specialiserad kalkylprogramvara). Fokus ligger alltså på företags metoder för att samla in, följa upp och analysera kostnadsinformation, konceptuellt och i praktiken. Rönen har vi ställt mot de krav som konkurrensvårdande myndigheter ställer på företagens kostnadsredovisning, främst begreppet LRAIC.

Det ramverk vi har talat om ovan kommer att bestå av ett antal principiella vägval, tänkta att ge en användbar pedagogisk struktur kring de ställningstaganden som en företagare står inför när det gäller att ge innehåll åt begreppet kostnad för en viss vara eller tjänst, samt hur dessa relaterar till kostnadsmått som är centrala i ett konkurrensrättsligt perspektiv. Det gäller klassiska frågor kring urval, periodisering, värdering och kostnadsfördelning. Sådana frågor är väl utredda *som principer*, men *praktiken* i dagens företagande (inklusive offentlig verksamhet) väntades – när vi inledde vår studie – uppvisa en större spännvidd än förr, i tolkningar och tillämpningar. I korthet har detta, som nämnts ovan, att göra med hur inslaget av tjänster växer, och hur de ofta bygger på att kapaciteter – inte minst datortjänster – utformas och dimensioneras i förväg.

Ett exempel: konkurrensrättsligt relevanta kostnader kan vara olika omfattande och avse såväl historiska, redovisade, kostnader som analytiskt beräknade kostnader (till exempel långsiktigt förväntade kostnader). Det är viktigt att göra tydligt i vilka situationer det ena respektive det andra är relevant. I vår studie vill vi belysa vad konkurrensvårdande myndigheter kan vänta sig – eller begära – av företagen. Därför omfattar studien ett begränsat empiriskt moment för att besvara frågan: vad kan ett företag (genom rimligt omfattande undersökningar) ta fram? Vi intervjuade ekonomer i sex företag (varav tre valde att vara anonyma). Urvalet styrdes främst av möjligheten att få kontakt med rätt intervjupersoner på kort tid. Samtliga företag är enligt vår bedömning ledande inom sina områden och de uppvisar en god branscbredd, även om vi inte alls har försökt täcka svenskt näringsliv branschmässigt.

Vi har även letat efter undersökningar i litteraturen (svensk och utländsk) som ger en bild av detta. Dessa återger vi i korta empiriska beskrivningarna. De avser inte att ge en representativ bild av eventuella svårigheter och möjligheter att få tillgång till kostnadsinformation, utan är ett test på om ramverket bidrar till att belysa de områden som är av betydelse för att förstå tillgången till valid kostnadsinformation i företag

Studien genomfördes under perioden januari-mars 2014. Arbetet delades upp i följande delmoment:

- Utformning av undersökningsmodell
- Litteratursökning

- Läsning och analys av relevant litteratur – såväl mer teoretisk som beskrivningar av kalkylering i företag ("sekundärempiri")
- Utformning av dimensioner i tentativt ramverk
- Planering, genomförande och dokumentation av sex minifall ("primärempiri")
- Författande av slutrapport.

Den nu föreliggande rapporten är disponerad på följande sätt. Först diskuterar vi den etablerade teoretiska bilden av produktkalkylering. Vi fördjupar den genom en genomgång av skrifter som vi bedömer har varit viktiga för svensk utveckling. Vi sammanfattar detta i ett antal vägval avseende hur kostnader kan beräknas.

Vägvalen belyses ytterligare genom de empiriska nedslag som nämnts, såväl egen empiri som fall beskrivna i litteraturen (sekundärempiri). Vilka val görs för olika kalkylsyften och i olika kalkylsituationer?

Avslutningsvis jämför vi det insamlade materialet med det kalkylbegrepp som dominerar vid konkurrensbedömningar, LRAIC. Vi använder vårt ramverk för att diskutera de olika principmöjligheter som vägvalen formar. Detta kan ses som ett slags checklista för den som önskar förstå och ifrågasätta ett företags kalkylval, t.ex. i syfte att bedöma dess rimlighet eller efterlysa beräkningar baserade på alternativa val.

2 Kostnads-kalkyler i ett historiskt sammanhang

2.1 Kostnadsberäkning som praktik

Att kunna bedöma kostnaden för en verksamhet³, t.ex. att framställa och sälja en viss produkt, är avgörande i såväl praktiskt företagande som i ämnet företags-ekonomi. Med kostnad avses värdet på de resurser som åtgår, och ekonomi definieras oftast som läran om hushållning med resurser. I litteraturen kallas de metoder man använder produktkalkylering, trots att de lika väl kan avse tjänster, en viss delmarknad, relationen till en viss kund, en produktionsmetod m.m.

Beräkningar kan avse såväl utvärdering i efterskott (av kostnader och ofta även lönsamhet) som en förkalkyl. Särskilt i det senare fallet utformas kalkyler som beslutsunderlag: det finns en tänkt jämförelse mellan olika produkter, kunder, marknader eller produktionsmetoder. Men redan begreppen kostnad och värde antyder en rad frågor som uppstår vid bedömningen. Hur mäts resursåtgången, när företag i regel utnyttjar tillgångar och personal under en längre tid och för många produkter? Vilken andel bör anses höra till en viss period och produkt?

Praktik och undervisning kom under 1900-talet att besvara sådana frågor på två sätt. Det ena, mer entydiga var att söka sig till redovisningslärans konventioner, där kopplingen till lagregler gjorde det nödvändigt med tydliga regler. Det andra, mer relativistiska sättet var att nalkas kostnadsbestämningen som ett företagsinternt, analytiskt problem. Medan redovisningen i allmänhet utgick från historiska händelser (historiska utgifter) var det logiskt att internt fundera över hur företagets framtid påverkas av valet mellan de alternativa handlingar, vars följder var föremål för kalkyler. Beroende på kalkylobjekt, tidssikt och andra antaganden kunde olika beslut motivera olika räknesätt.

Teorier för effektiva marknader utgår från att marknadsaktörer jämför kostnader och möjliga intäkter och anpassar sitt handlande. Konkurrens leder till effektiv resursanvändning, vilket gynnar alla i ett samhälle. Det är ett samhällsintresse att företag "kan räkna", även om den förmågan också kan ses darwinistiskt: de som inte har gott grepp om sina kostnader kommer att göra dåliga affärer och slås ut. Sådana tankar var anledningen till att olika industribranscher från 1940-talet och framåt utvecklade kontoplaner och kalkylmallar som skulle ge vad man då kallade konkurrensriktiga kalkyler. Tanken var pedagogisk, ibland med övertoner av kartell: konkurrerande företag som räknar på likartat sätt tävlar i detta avseende på lika villkor.

³ När vi ibland väljer ordet verksamhet är det för att markera att kostnadsberäkningar blir aktuella även för delar av företag, t.ex. en tillverkningsenhet, en butik eller en utvecklingsavdelning. Först därefter går det att beräkna kostnader för de produkter (varor och tjänster, hantering av en viss kund osv.) som verksamheten avser.

Konkurrensmyndigheter utgår från en liknande syn när de begär underlag om företags kostnader i samband med konkurrensmål. Termer som under- och överprissättning förutsätter att agerande på marknaden går att relatera till kostnader.

Men kostnader för vad? Och hur relatera kalkylobjekt till kostnad? Traditionella läroböcker utgår från att marknadstransaktioner främst avser fysiska, tillverkade föremål eller tjänster som hårklippning, där de resurser som tas i anspråk är tydliga och varje leverans separat.

Med start på 1930-talet knöt företag samman kalkyler och redovisning, så att budgeterade och verkliga utgifter kunde ställas samman och jämföras i både produkt- och ansvarsledd. Kostnader och därmed lönsamhet bedömdes för produktenheter, uppsatta serier och hela sortiment, liksom för olika led i tillverkning och försäljning. Ibland höll man också reda på kostnader och lönsamhet för marknadskanaler och kundgrupper. De flesta chefer väntade sig att dessa skulle summera "på sista raden", och kalkylerna utgjorde en specificering av företagets rapporterade resultat. Mer sofistikerade sammanställningar borde erbjuda en uppdelning av företagets resultat på valfri ledd: produkter, geografiska marknader och kundkategorier, ibland även försäljningskanaler.

Idealet för kostnadsberäkningen kan liknas vid ett flerdimensionellt excel-ark, där alla kostnader värderades som i redovisningen och kunde delas upp i alla önskade ledder. Visst fanns utrustning, upplärning av personal, lokaler och gemensamma funktioner som företagsledning, men kostnaderna för dem var en mindre del av totalen. Större satsningar på nya lokaler eller anläggningar bedömdes genom investeringskalkyler. Hur de belastade produkterna var ingen stor fråga, utan de hantades genom pålägg per arbetad timme eller i procent.

Gradvis blev kalkyleringen mera framtidsorienterad. Förkalkyler kunde spegla rationaliseringsmål och leda till "standardkostnader" som låg till grund för budget och prisbeslut över längre perioder. Mängden avvikelser från redovisningens urval, värdering och periodisering ökade. Och alla kostnader framstod inte längre som meningsfulla att fördela till enstaka produkt(enhet)er, marknader etc. Skulle det trots allt ske krävde det särskilda analyser av aktiviteter och vad som egentligen "drev" kostnader ("*activity-based costing*" – ABC-kalkyler). Kalkyleringen blev mer sofistikerad och anpassad till olika situationer (täckningsbidrag för olika valda handlingar; stegkalkyler). Den blev därmed svår eller omöjlig att relatera till redovisade resultat.

Sedan några decennier avser större delen av resursanvändningen, i många organisationer, att *skapa förutsättningar* för försäljning. Leveransen som sådan kräver låg resursanvändning, men att komma i läge att göra den kräver hög. Och leveransen är numera ofta en kombination av varor och tjänster, och den sträcker sig över längre tid.

Det gör det svårare att rättvisande bestämma vad en viss vara eller tjänst kostar. Dessutom blir det mindre meningsfullt. Traditionellt behövdes en sådan kostnad för att ta rätt betalt och beräkna lönsamheten för enstaka försäljningar. Produktkalkylen påverkade resursanskaffning och resursanvändning. I dagens företag kan det vara för sent att göra det när man står inför ett visst försäljningstillfälle. Ett extremt exempel är att sälja programkod eller erbjuda nätkapacitet. Kalkyler behövs inför utvecklingsbeslut och för att dimensionera kapaciteter. Men det är inte produktkalkyler i traditionell mening, utan snarare investeringskalkyler. I vilken mån företagare finner det meningsfullt att räkna kostnader för kopior av programvara eller upplåten kapacitet är oklart.

Den bild vi har gett här kan visa sig överdriven. Bland annat outsourcing har återigen gjort kostnader mer påverkbara. För köpare av outsourcade komponenter eller tjänster på korta kontrakt kan enstaka order därmed återigen få omedelbara följder för betalningarna. Men det förekommer också att köpare finansierar utvecklingsarbete och maskiner hos andra företag i sitt nätverk. Vi känner inte till någon studie av hur kostnader för detta hanteras i kalkyler. Därför kommer vi tillbaka till de övergripande frågorna i denna studie: *vilka kostnadsberäkningar finns i ett modernt företag, och vilka vägval representerar de?*

2.2 Grunden: självkostnad och särkostnad

Kalkyler bygger på tanken om *kausalitet*: de värderar den resursanvändning som beror på en viss del av ett företags verksamhet. Men inte sällan är det riktigare att tala om *finalitet*: företag spenderar resurser *i avsikt* att få till stånd en viss försäljning.

Mixen av dessa tänkesätt har lett till en av de äldsta och viktigaste skiljelinjerna i produktkalkylering. Förenklat avser den självkostnad eller särkostnad (ofta under beteckningen bidragskalkyl):

Självkostnad: Långsiktigt måste alla kostnader leda till intäkter, om företag ska överleva och nå framgång. Det leder till en uppfattning som också tycks stämma med många känsla för rättvisa: att det är de utgifter som en företagare faktiskt har haft som legitimt kan ses som en produkts kostnad. Genom olika fördelningar ska varje utgiftskrona belasta en (och endast en) av de produkter som företaget säljer. Självkostnad, "*full cost*", bygger i sin grundform på affärsredovisningen. Den består dels av så kallade direkta kostnader, t.ex. inköp av komponenter som i redovisningen bokas på den produkt där de ingår, dels av en andel av företagets omkostnader (indirekta kostnader). De senare är av två slag. Dels kostnader för gemensamma funktioner som till någon del anses avse den aktuella produkten. Dels så kallade kapitalkostnader, som är periodens andel av hur företaget tidigare har anskaffat maskiner eller andra tillgångar.

De indirekta kostnaderna har alltså längre väg från utgift till att ingå som del i en viss produkts självkostnad än vad de direkta kostnaderna har. Det krävs antaganden och fördelningar som alltid vållar debatt. Men slutresultatet bör bli en komplett bild av kostnaden, grundad i fakta och tydliga antaganden. Eftersom alla företagets kostnader ska ut till någon produkt, ner på lägsta nivå (nämligen varje produkt-enhet), så räcker det i regel inte med kausalitetsresonemang. Gemensamma funktioner som företagsledning eller bokslutsarbetet har inte mycket med produkt-enheterna att göra. Snarare är det tankar på avsikter (finalitet) och rättvisa som vägleder tanken: på sikt måste alla företagets kostnader vara till för dess produkter (och därmed dess kunder).

I mer sofistikerade former av självkostnadsberäkning frångår man redovisningens urval, värderingar och periodisering. För beslutssyften kan man vilja se främst immateriella investeringar bredare än man gör i extern redovisning, man kan föredra återanskaffningsvärden där redovisningen har anskaffningsvärde och man kan tillämpa andra livslängdsantaganden. Det förekommer även att man ser ränta på ägarkapital (dvs. vinst) som en kostnad. Sådana avvikelser för interna kalkylsyften är särskilt rimliga i en förkalkyl, när man väntar sig – eller har ambitionen – att en produkt ska gå att tillverka billigare än den gjort hittills och därför ser kalkylen som en önskvärd standard.

Särkostnad: Det motsatta synsättet kan beskrivas som ekonomisk-analytiskt och är i regel ännu tydligare framåtriktat. Kalkyler behövs för att göra rätt från och med nu och framåt, och därför bör kalkylen fånga enbart hur framtiden påverkas. Omkostnaderna enligt förrföra stycket är då ibland irrelevanta. De speglar ju redan nedlagda "*sunk costs*" och går inte att ändra. Det bör förstås ha skett kalkyler när företaget investerade och dimensionerade sina gemensamma funktioner. Men när man står inför att sälja en viss enhet av en produkt till en aktuell kund är det mesta av detta inget som går att ändra. I den omedelbara situationen är det bara relevant med de särskilda åtgärder som den kräver, t.ex. att vi tar i anspråk en del av befintlig kapacitet och material från vårt lager. Särkostnaden liknar det vi nyss kallade direkt kostnad (och anglosaxisk litteratur kallar den för *direct cost*). Strikt sett avser dock särkostnaden vad som påverkas av det aktuella beslutet, medan direkt kostnad handlar om hur registreringen utformats i redovisningen. Den som tänker enligt ekonomisk analys bör inte ta redovisningens värdering av denna som given. Kanske vi har överkapacitet och inte ser någon annan nytta av materialet på lagret? Då kan särkostnaden i extremfallet bli noll.

När vi jämför särkostnaden med de intäkter som väntas får vi täckningsbidraget. På alla sina olika affärer måste företaget tjäna ihop tillräckligt med bidrag för att täcka de kostnader som inte räknats in bland särkostnaderna. Vad som är sär- och samkostnad beror på tidssikt och hur omfattande de kalkylobjekt är som vi räknar på. Att tillverka ytterligare en produkt-enhet för med sig låga särkostnader, men vill vi ta upp ett nytt produktslag så kan särkostnad uppstå för en hel ny verkstad.

Att särkostnaden är låg säger förstås inget om vilket pris som bör tas ut. Även det företag som använder bidragskalkyler behöver täcka alla kostnader. Att fördela omkostnader i en självkostnads-kalkyl motsvaras i särkostnads-kalkylen av hur högt kraven på täckningsbidrag bör sättas. Används samma siffror för att beräkna såväl sär- som självkostnad kan man därför säga att omkostnadspåläggen i självkostnads-kalkylen motsvarar ett planerat krav på täckningsbidrag.

I praktiken är teoretiker sedan ett halvsekel överens om att både självkostnad och särkostnad behövs. I praktiskt bruk ger självkostnad ett disciplinerat förhållnings-sätt till företagets kostnader. Beräknas den klokt, kanske med inslag av tankar från aktivitetsbaserad kalkylering (ABC), så motsvarar den ofta en långsiktig särkostnad. På riktigt lång sikt är alla kostnader särkostnader, eftersom gemensamma funktioner, anläggningar och kapaciteter så småningom omprövas. Ju mer långtgående sådana anpassningar man tänker sig – i praktiken ju längre kalkylsikten är – desto mer blir särkostnad. Men om en anläggning sammanvänds för flera produkter så rör det sig om särkostnader för den verksamhet som utnyttjar anläggningen, inte för enstaka produkter.

Särkostnader fungerar i bästa fall som en flexibel byggsats för att fatta kloka beslut om resurser och utgifter, där kalkyler anpassas efter vad som påverkas av besluten ("different costs for different purposes"). Självkostnader ger en mer schablonmässig och fullständig bild av vad olika delar av verksamheten kostar.

Ovan sade vi att självkostnaden i regel utgår från redovisade utgifter, medan särkostnader kräver bedömning av framtida betalningar. I praktiken används båda kalkylslagen såväl som förkalkyl, inför en verksamhet, och efterkalkyl, för att bedöma hur det gick. Och data för beräkningarna kommer alltid delvis från företagets redovisning:

- Självkostnaden för en viss produkt kan beräknas som ett mål eller en standard innan tillverkningen påbörjas. Det är t.ex. vanligt att en producerande enhet internt säljer produkterna till standardsjälvkostnad, och att de interna intäkterna ska täcka alla enhetens redovisade kostnader.
- Särkostnaderna för att lansera ett nytt sortiment eller öppna verksamhet i ett nytt land bedöms med nödvändighet utifrån företagets erfarenheter från andra produkter och marknader, och de kostnader som dessa redovisat är då är en viktig utgångspunkt.

Så skiljelinjen är inte tydlig. Men i huvudsak tror vi att vi fångar hur många tänker när vi associerar självkostnad till tanken om det legitima i att täcka företagets verkliga kostnader, medan särkostnad är en del av ekonomiska analyser av framtida följder av de alternativ företaget står inför i nuet.

2.3 Ändrade förhållanden?

Bland de utvecklingar som kan ha gjort kostnadsberäkning mer problematisk vill vi nämna följande, som vi diskuterar kort nedan:

- *Ändrad kostnadsstruktur.* Kostnader i modern produktion (av varor såväl som tjänster) uppstår inte främst för enstaka produktenheter, utan för de aktiviteter som krävs för att företaget ska kunna ha ett visst sortiment, bedriva utveckling, bearbeta kunder osv. Det har betydelse för urval, värdering och fördelning av kostnader.
- *Affärsrelationer och strategiska samband.* Priskonkurrens i enstaka affärer, och kring tydliga kalkylobjekt, är ibland en dålig beskrivning av modernt företagande. Systemleveranser, nätverk och långsiktig lojalitet innebär möjligen att kalkylobjekt är något större – system, relationer över tid – och kalkyler får drag av investerings- eller livscykelkalkyler.
- *Immateriell differentiering.* Företag försöker ofta skapa en särprägel för sina erbjudanden genom utformning, tjänsteinnehåll eller imagevärden som i marknadsföringslitteraturen ibland framhävs som viktigare än den fysiska leveransen. Det påverkar också vad kalkylobjektet "är". Konkurrerande företags erbjudanden upplevs som olika av kunden trots nästan identisk fysisk utformning, men även deras immateriella egenskaper drar resurser hos leverantören. Hur behandlas dessa i kalkylen?

2.3.1 Ändrad kostnadsstruktur

Den klassiska synen på självkostnads- och bidragskalkyler utgick från att enstaka produktenheter vållade merparten av kostnaderna. Gemensamma processer togs i anspråk och långsiktigt anskaffade resurser förbrukades på ett sätt som med lite möda gick att spåra, vilket ledde till omkostnadspålägg alternativt krav på att tjäna in täckningsbidrag.

I dagens företag kan i extremfallet alla kostnader avse att göra ett erbjudande tillgängligt via internet, där sedan kunders nedladdningar av den färdiga produkten sker utan kostnad. Ett sådant företag styr troligen sina kostnader via budget och projektstyrning. Alla kostnader uppstår i förväg som en konsekvens av spekulativa framtidssatsningar. Det man plöjt ner i en ny produkt går i efterhand att jämföra med vad den ger, men med tillräcklig volym kan även ett mycket lågt pris täcka kostnaderna. Kalkyler behövs för att värdera satsningen i förväg, och kalkylobjektet är då produkten under dess livstid – en investeringskalkyl snarare än en klassisk produktkalkyl för ett enstaka exemplar. Efterlyser någon en styckkostnad blir svaret nog att det finns många sätt att räkna, och att den i bästa fall kan tjäna som räkneexempel för att bestämma break-even-volymer. Stycksärkostnaden är nära noll.

Mindre extrema exempel på samma sak finns även i tung svensk industri, där tjänsteinnehåll och fokus på funktionella systemlösningar har gjort att de tillverkade föremålen står för en krympande del av det kunden betalar. I redovisningstermer går detta att formulera som att den direkta kostnaden är låg. Vilka kostnader som är direkta beror på redovisningsmetoden: termen avser de kostnader som företaget har valt att via kodpositioner och uppföljning relatera till ett kalkylobjekt (i redovisningen benämnd kostnadsbärare). Att så sker för köpta insatsvaror eller nedlagt arbete är vanligt, men när inslaget av tjänster ökar så är det inte säkert att samma spårning sker. Vad som är direkt beror på vilka kostnadsbärare som urskilts. Ett av ABC-lärans viktiga budskap var att kostnader ofta "drivs" av annat än tillverkad volym. Om man vill kan t.ex. direkta kostnader bokas för säljares arbete med en viss kundorder. Men i dagligt tal står direkt kostnad nog alltså främst för material och löner i tillverkningen.

Många verksamheter förutsätter i dag att en förmåga (*capability*) byggts upp i förväg. Detta kräver investeringar, såväl materiella som immateriella. De senare, t.ex. utbildning, relations- och varumärkesbyggande, programvara och anlitan av konsulter, benämns ibland '*up-front costs*' (se Arthur 1996) och redovisas sällan som investering utan som en omkostnad för de år de sker. Logiskt är de dock investeringar med intentionen att de ska ge intäkter från kunder som tar del av de varor och tjänster som de möjliggör – finalitet snarare än kausalitet, med de termer vi nämnde i inledningen.

Sammanfattningsvis leder den ändrade kostnadsstrukturen till andra kalkylbehov, inriktade mot besluten att bygga upp förmåga. Och till att kalkyler för enstaka produktexemplar och försäljningstillfällen blir mer osäkra (genom det stora inslaget av fördelade omkostnader) och uppfattas som mindre intressanta.

2.3.2 Affärsrelationer och strategiska samband

Det vi nyss talade om som '*up-front costs*' och investeringar i framtida förmåga avser delvis att odla en kundbas, snarare än teknisk produktionsförmåga. Även här finns extremfall i företag som har karaktär av förmedling: internetsajter, resebyråer m.fl. är "rör" som ska fyllas med innehåll, och sortimentet varierar över tid. Men även tillverkande företag och tjänsteföretag med betydande produktionsanläggningar, som banker och livsmedelskedjor, lägger stora resurser på att odla kunders lojalitet. Strävan är att kunden ska förlägga alla sina köp under flera år hos företaget.

Den förmåga som ett sådant företag bygger upp i form av varumärken, förtroende och smidiga processer fylls löpande med ett innehåll som kunder betalar för. På så sätt ska de resurser som har plöjts ner bli lönsamma. Men logiken är sällan att de enstaka tjänsterna eller varorna ska bära någon tydlig del av satsningen. Snarare finns en strävan efter lockande paketering som för elektroniska eller finansiella tjänster, där vissa produkter tjänar som lockvaror. När en stor del av kostnaden

drivs av kundrelationen som sådan blir den kalkylobjektet, och de ingående tjänsterna kanske inte alla ens utnyttjas av de flesta kunderna.

Ibland sträcker sig "produktionen" över flera företag som samverkar i mer eller mindre tydliga nätverk. Sådana partners kan behöva spendera betydande belopp på att skapa gemensamma lösningar för att i framtiden hantera de affärer som de hoppas attrahera. Dessa utgifter bygger troligen på kalkyler, men liksom i vår förra punkt är fokus inte den enstaka försäljningens lönsamhet. Snarare är frågan: vilken skillnad gör detta för vår framtid?

Slutsatsen blir sammanfattningsvis lik den förra punktens: det är de framtidsorienterade valen snarare än produktenheterna som kräver kalkyler. Här med tillägget att fokus ligger på att uppnå lönsamma kund- och partnerrelationer snarare än ett lönsamt produkt- eller tjänstesortiment. Lönsamheten hos sortimentet ligger snarare i att det ska hjälpa att fylla kundrelationen med ett lockande innehåll.

2.3.3 Betydelsen av immateriell differentiering

Ändrade kostnadsstrukturer, och betydelsen av kundrelationer, är en konsekvens av att de immateriella egenskaperna hos det vi köper blir allt viktigare (i och med att många människors basbehov numera är tillfredsställda, åtminstone i vår del av världen). Det gäller inte bara statuseffekter eller estetiska skillnader som kan uppfattas som ytliga och resultatet av indoktrinering, utan även mer konkreta löften från en leverantör om gratis och lättillgänglig felavhjälpning, god hållbarhet och kompatibilitet med framtida inköp.

På sätt och vis talar vi här om samma fenomen som i de föregående punkterna, för företag som erbjuder detta spenderar betydande resurser på *helpdesks*, långlivade reservdelssortiment, vård av systemstandards med fortsatt kompatibilitet m.m. Satsningarna måste passa till något kundsegments önskemål, så att dessa betalar mer för sina köp än om dessa immateriella löften inte ingick. Strävan är att företagets erbjudanden genom de immateriella tilläggen ska föredras framför konkurrenternas, ofta trots högre pris.

Det omvända kan också förekomma: att erbjudanden strippas på sådant som traditionellt ingått ("gratis").⁴ Tanken är att olika kundsegments önskemål skiljer sig, och att sättet och villkoren för att göra en vara eller tjänst tillgänglig är ett konkurrensmedel. För flygstolar eller dagstidningar är detta inget nytt. Men det förstärker det vi talade om i förra punkten: det som framställs och säljs är inte den enstaka platsen ombord på planet eller det enstaka tidningsexemplaret, utan hela det erbjudande som kunden skriver under.

⁴ Om prismodeller som verktyg för aktiv strategisk differentiering se Olve et al. (2013).

Sammanfattningsvis betyder även detta att kalkylernas fokus flyttas från det framställda exemplaret. Säkerligen är kostnaden per flygstol eller tidningsexemplar här alljämt viktiga och föremål för kostnadsberäkningar. Men produktion och marknadsarbete har utformats för att ge kunder även något annat, och vi kan vänta oss att detta speglas i kostnadsberäkningar.

2.4 Några tankar inför fortsättningen

Som inom andra delar av företagsekonomi har synen på produktkalkyler utvecklats som ett samspel mellan teoretiker och praktiker. Eftersom kostnadsberäkning dessutom relaterar nära till redovisning, som via myndigheters och ägares krav på jämförbara bokslut och andra rapporter tidigt började normeras, kom kalkyler att påverkas av institutioner och branschsamarbeten. För att få en bild av "hur man gör" i dagens företag har vi därför valt, som nämnts redan i avsnitt 1.2, att kombinera normativ litteratur, primäremperi (egna företagsbesök) och sekundäremperi (litteraturens beskrivningar av praktisk kalkylering).

Närmast vänder vi oss nu i kapitel 3 till litteraturen. Vi ger en överblick över skrifter som har format svensk kalkylsed, många gamla. Bland forskare inom ekonomistyrning uppfattas föga nytt ha hänt på senare år, vilket motiverat oss att ge en kort historisk översikt av hur dagens seder växt fram.

Därefter återkommer vi i kapitel 4 till ett mer systematiskt sätt att betrakta de vägval som krävs för att komma fram till en beräknad kostnad för ett kalkylobjekt, varefter vi i kapitel 5 använder detta synsätt till att granska vår empiri.

3 Kostnadsberäkning i litteraturen

3.1 Inledning

I företagsekonomisk litteratur uppfattas kostnadsberäkning (*'costing'*, produktkalkylering) beslutsorienterat: det är inför beslut som påverkar framtida betalningar som beräkningar bör ske. Redan för 60 år sedan fördes i Sverige en livlig debatt om redovisningspräglad kontra ekonomisk-analytisk (framåtblickande) syn på sådant beslutsunderlag. Följden blev bl.a. att svenska företag, även genom branschkontoplaner och så kallad kalkylerande redovisning, i många fall kom att spåra kostnader och beräkna omkostnadspålägg på ett mer detaljerat vis än anglosaxiska företag. När ABC (aktivitetsbaserad kalkylering) lanserades för 30 år sedan (Cooper och Kaplan, 1997; Kaplan och Cooper, 1998) var dess budskap att det fanns andra "kostnadsdrivare" än såld volym, t.ex. uppsatt serie eller antal varianter som erbjöds av en viss produkt. Många svenska företag menade då att de redan tog sådana hänsyn: deras omkostnadspålägg var inte så schablonmässiga som amerikanska konsulter påstod, utan detaljerade och logiska. Alnestig och Segerstedt skriver t.ex. i förordet till andra upplagan av boken *Produktkalkyler* "Med stöd av de studier vi gjort av företags produktkalkylsystem (också redovisat i boken) menade vi att skillnaden mellan traditionell kalkylering och ABC-kalkylering inte var så stor i Sverige. Företag använde kostnadsfördelningar som påminde om ABC-kalkylering utan att veta om att det var ABC" (Alnestig och Segerstedt, 2008, s 5).

Många provade dock de nya tankarna i anslutning till 1990-talets fokus på processrationalisering. En del chockades när de insåg hur höga kostnader det drar att tillgodose småkunders särskilda önskemål, som kan leda till särbehandling i alla led: kortare serier, specialverktyg, reservdelslager, hantering av små ordrar. Nästan inga valde dock att bygga in sådana kalkyler i sin redovisning (Nehler, 2005). I stället gjordes de *ad hoc* när man fann anledning att ompröva t.ex. sortiment och produktionsleder.

Det har att göra med att arbetet med kostnadsberäkningar i sig kostar, och det bör begränsas i omfattning och precision till att ge underlag som anses tillräckligt för kloka resursbeslut. De beslut som avgör framtida kostnader (och intäkter) rymmer ofta stor osäkerhet, och vi kan inte vänta oss att företagsledningar då finner det lämpligt att göra mycket detaljerade beräkningar.

I verkstadsföretag och processindustrier fanns åtminstone förr ofta kalkylavdelningar som räknade noga på tillverkningskostnader. Med förhållandevis låga omkostnader för andra delar av företagets verksamhet och övertygelsen om att pris skulle spegla kostnader ("konkurrensriktiga kalkyler" plus vinstmarginal enligt branschsed) fanns ett nära samband mellan kostnad och pris.

I dag är det i teoretisk litteratur mer oklart hur kalkyleringen går till. Sedan 1970-talet decentraliserades ofta ansvaret för lönsamhet. Skattemyndigheter i skilda

länder väntar sig att våra storföretag köper och säljer mellan dotterbolag som mellan fristående företag (enligt "armslängdsprincip"). Är kraven starka att redovisa lönsamhet efter sådana avräkningar så kommer troligen hela det betalda internpriset att uppfattas som en direkt kostnad i till exempel ett säljbolag. Vilken roll speglar kalkyler över "konsoliderad lönsamhet" tvärs genom en hel koncern? Det är svårt att hitta svar på sådant i gängse läroböcker.

Från 1980-talet har forskare förnyat drivit tesen om "different costs for different purposes" och varnat för att basera kostnadsberäkningar på affärsredovisningsdata (Kaplan och Johnson 1987). På 1990-talet lanserades termen "cost management": kalkyler bör syfta till att påverka handlingar. Kombinerar vi den tanken med decentraliserat resultatansvar blir slutsatsen att företagsledning bör skapa lättbegripliga verktyg som de många chefer och anställda som i dag fattar beslut med följder för kostnader själva kan använda, och att beräkningar med dessa verktyg bör "tala samma språk" som interna resultaträkningar. Ambitionen bör vara att belysa strategiskt viktiga förhållanden (*strategic management accounting*; Bromwich, 1990; Cooper och Kaplan, 1997).

När de kostnader som blir följden av lokalt agerande kan sträcka sig flera år framåt – jämför resonemangen i förra avsnittet – blir detta krångligt. Hur skapa incitament för långsiktigt rätt agerande för chefer som hoppas bli befordrade eller gå i pension innan dess?

Tanken på kostnadsberäkningar som kommunikation talar för enkelhet. En alltför detaljerad tillämpning av "different costs for different purposes" rimmar illa med detta. Kanske är enkla tumregler det som behövs, till exempel en insikt att produktvarianter i sig medför kostnader snarare än en totalt genomförd aktivitetsbaserad kalkylering?

Mot bakgrund av det sagda ska vi nu gå i närkamp med senare års internationella och svenska forskningsartiklar och böcker kring hur produktkostnader bör beräknas. Vi väljer dock att börja redan vid mitten av 1900-talet, eftersom kalkylseder förändras långsamt.

Nedan ger vi en blandning av referat, citat och reflektioner. Det är minnesanteckningar som vi sedan drar slutsatser av per delavsnitt. Den läsare som önskar kan därför gå direkt till dessa. De fragment från tidigare debatter som vi valt ut visar dock på ett fylligare vis hur flertalet vägval inom området har debatterats under lång tid. Synsätten är kända sedan länge; det är ändringar i kostnadsstruktur och beslutssituationer som kan motivera nytänkande.

3.2 Den svenska traditionens centrala referenser

Vårt syfte betonar svensk sed. Svenska begrepp inom kostnadsberäkning har delvis en annan innebörd än anglosaxiska, och synen på främst kostnadsfördelning är

rotad i en tysk (nordeuropeisk) tradition. Impulser från andra länder kom in genom koncernsamband och numera även programvara, men vår uppfattning är att det vid bedömning av svensk marknadskonkurrens är naturligt att utgå från den innebörd i kostnadsbegrepp som växte fram under förra seklet.

Paulsson Frenckner (1921-2006) hade en tongivande roll för svensk produktkalkylering i mitten av 1900-talet. Han inspirerades av sina läromästare vid Handelshögskolan i Stockholm Bertil Ohlin och i synnerhet Gerhard Törnquist. *Från kostnadsberäkning till ekonomisk styrning – Fyrtio år kostnadsintäktsanalys med Paulsson Frenckner* (Frenckner, 1986) är en vänbok på hans 65-årsdag och består av kommenterade klipp ur Frenckners skrifter. Den ger belägg för när olika tankar hade lanserats, och i någon mån nått spridning. Här exempel:

Redan 1948 säger Frenckner att kostnadsberäkning är ett hjälpmedel för företagsledningen att kartlägga "kostnadsförhållandena" och ska inriktas på gårdagens, dagens och morgondagens kostnader. Därför blir "kostnadsberäkningens utformning och värdering väsentligen beroende av vilka uppgifter, som den har i varje särskilt fall. Särskilt observeras skillnaden mellan de fall, då kostnadsberäkningen bygger på 'utlagda' kostnader (dvs. åtgångna produktionsfaktorkvantiteter gånger deras anskaffningspriser) och de fall, då kostnadsberäkningen bygger på beräknade kostnader (beräknade mängder och/eller priser)." Beräkningarnas "relativitet" beror också på att maximal noggrannhet inte lönar sig, och ofta även på "den absoluta omöjligheten att bestämma vilka kostnader, som träffar var och en av samtidigt framställda eller försålda prestationer" (ibid, s. 27-28).

Kostnadsgemenskap kan gälla tid och rum. Det är viktigt att bena ut både enperiods- kontra flerperiodsföljder av beslut, och hur kostnader t.ex. beror av enstaka enheter eller av ett produktslag som sådant. Sär- och samkostnader kan båda vara en- och flerperiodiska, vilket kan få betydelse vid beslut om att t.ex. lägga ner ett produktslag.

1953 fortsätter han: "Som en syntes av ... fältstudier och av litteraturstudier synes man i praktiken kunna urskilja, att kostnadsfördelningen kan ge uttryck för följande sex mer eller mindre åtskilda förhållanden, nämligen:

1. orsak
2. ansvar
3. dimensionering
4. alternativutnyttjande
5. bärkraft
6. konkurrensstabilisering." (ibid s. 31).

"I den teoretiska litteraturen understryks genomgående blott kostnadsfördelningens uppgift att ange kostnadsorsakandet. Detta kan i vid bemärkelse sägas vara fallet med de tre första måtten och i viss utsträckning även för det fjärde. Den utredande uppgiften står i centrum. I praktiken möter ofta också en stark hänsyn till vad olika metoder kommer att få för verkningar. Detta kommer till uttryck i

måtten bärkraft och konkurrensstabilisering. Den utredande uppgiften får stå tillbaka för den handlande.”

Men är då inte de sista kriterierna prissättning snarare än kostnadsberäkning? Jo, i teorin, men om praktiken blandar samman dem så ”får man vid studiet av denna praktik finna sig häri” (ibid, s. 37).⁵

Yttrandet ”different costs for different purposes” sägs vara lika viktigt 1953 som när det myntades av amerikanen Clark, 30 år tidigare.

1954 står knapphets- eller alternativutnyttjandevärden i fokus, som t.ex. bör användas när man räknar på alternativ. De kan t.ex. ta hänsyn till tillkommande kostnader för kapitalbindning, lokaler, ledning m.m. som kan uppstå när man tar upp ny tillverkning, varvid genomsnitt av befintliga kostnader inte behöver visa rätt. Det beror också på trånga sektioner som bör analyseras.

1984 diskuterar Frenckner skillnaden mellan fasta och rörliga kostnader: det bör övervägas att börja se arbetsinsatserna som en fast resurs. ”Människorna är i många fall minst lika bundna till företaget som kapitalet är” (ibid s. 53). Det kan bli aktuellt att ställa förädlingsvärde mot personalkostnader – alltså ett kvotmått över det utbyte personalresurser ger som komplement till räntabilitet på kapital, fast ”det kan vara svårt att avgöra just vilka personalkostnader som avser olika produktslag” (ibid, s. 55).

Frenckner talar om hur affärsredovisningens ”allmänt accepterade principer” endast delvis bör överföras till produktkalkylering, som dock även den behöver sådana principer (ibid, s. 56). I ett långt resonemang framhålls bl.a. att det handlar om att ge underlag för beslut genom att kvantifiera väntade konsekvenser. Värderingen bör vara objektiv, varför vissa konsekvenser måste lämnas utanför. En lång rad värderingsprinciper är möjliga, delvis andra än affärsredovisningens: alternativvärde, uppärbetning, kapacitetsbevarande... Frenckner lyfter också fram sådant som kanske ibland tillämpas implicit, t.ex. ”kostnadsoptimalitetsprincipen” att kalkylen förutsätter ”för varje situation bästa produktionssätt”. Han framhåller återigen finalitet som en möjlighet, men när samkostnader tas med i en kalkyl måste man skilja ”mellan kausalt upp- och fördelade kostnader å ena sidan och efter bärkraft, rättvisehänsyn m.m. tilldelade kostnader” (ibid, s 61).

⁵ I ett litet häfte (Frenckner, 1981) skriver författaren om tanken att låta produkter med högre bärkraft:

”Valet att belasta dem med olika höga pålägg är sålunda ett uttryck för ett slags planmässig fördelning av deras bidrag till täckande av de gemensamma kostnaderna.

Vid första anblicken kan detta tyckas vara en ren prissättningsfråga. Det borde inte beröra kostnads-kalkylerna. Ofta är dock samproduktion eller samförsäljning av dylika produkter affärsmässigt nödvändig. Endast genom att produkter med olika bärkraft tillverkas och säljs tillsammans blir det möjligt att täcka kostnaderna.

Självkostnaderna innehåller alltså på delvis orsaks- delvis bärkraftsgrund beräknade planmässiga bidrag (dvs.. pålägg). Så länge dessa tillfredsställande täcks av priserna anses allt OK. Däremot önskas alarm så fort som så inte längre är fallet. ...” (ibid, s 14-15)

Produktkalkyler ska kunna tillämpas rutinmässigt, varför de avser ett normaltillstånd. Finns slumpvariationer är det genomsnittet man räknar på. Det kan t.ex. gälla olika inköpstillfällen eller olika höglönlöna personal, där man inte i förväg vet vem som jobbar med en viss order. Man kan tänka sig ett extra pålägg för risk, som t.ex. merkostnader som drabbar ibland (eller försäkringspremier mot sådana risker).

En återkommande punkt är att beräkningar bör ske enligt "going concern"-antagandet (ibid, s 57) och att "olika gamla och därmed till olika priser inköpta anläggningar" inte bör leda till att två företag med samma förutsättningar i övrigt därför kommer fram till olika kostnader (ibid, s 62). Vissa principer strider mot varandra. Frenckner kommer ändå fram till rekommendationer. Han tänker sig där ett stegkalkylsystem som på ett sammanhängande vis ger "olika beslutsunderlag för beslut av olika räckvidd kring olika beslutsobjekt och för olika (nivåer av) beslutsfattare. Systemet ska ge dataunderlag för både rutinkalkyler och för speciella kalkyler." (ibid, s. 63). Sådana olika bedömningar knyter an till att i "svenska företag borde vanan finnas att inte bara se till sista raden (det s.k. 'bottom line'-syndromet)" (ibid, s 65).

Det bör göras tydlig skillnad mellan "fördelningar eller pålägg som antas ge uttryck för kostnadsorsakande – om än på lång sikt – och de tilldelningar eller pålägg för vilka detta ej är fallet" (ibid, s 63). Han föregriper ABC-kalkyl genom att förespråka en noggrann indelning av bl.a. utveckling, design, konstruktion, ritningar m.m. som speglar vilka tjänster som sådana funktioner gör för de olika produktenheterna. "För så gemensamma kostnader att ej ens långsiktigt kostnadsorsakande kan fastställas rekommenderas motsatsen. Antalet olika fördelningsgrunder och pålägg samt framför allt antalet 'trång-sektionsställen' begränsas kraftigt. Dessa pålägg uppfattas som medvetet planerade bidragskrav. Kraven måste utformas under hänsyn till företagspolitiken i stort beträffande marknadsinriktning, investeringspolitik och kompetensuppbyggnad." (ibid, s 64 – författaren undvek uppenbarligen ordet "strategi" för de senare, vilket då nyligen börjat användas!) Dock bör sådana bidragskrav inte bli högre än vad det kostar att utvidga kapaciteten.

Frenckner framhåller att "prissättning och produktval, inköps- och andra marknadsbeslut m.m. får inte grundas enbart eller kanske ens främst på kostnadskalkyler". Marknad, kompetens och kapacitet, nu och framledes, gör att "[f]örutsättningarna för rent marginella överväganden är sällan för handen i denna typ av beslut" (ibid, s 64).

1985 intresserade sig Frenckner för kapitalkostnadsberäkningar vid kommunal taxesättning. Han förespråkade reala annuiteter, i enlighet med dåvarande Svenska Kommunförbundets rekommendation. Skriften visar genom fallberäkningar hur det bör vara praktiskt möjligt att approximera reala annuiteter utan alltför stora beräkningsproblem och omfattande antaganden.

I *Produktkalkyler i industrin* (Frenckner och Samuelson, 1984) är utgångspunkten behovet av beslutsunderlag vid olika situationer. Denna bok har också legat till grund för Alnestig och Segerstedt (2008/1997). Kalkyler har lång tradition och avsåg länge främst prissättning. "Utmärkande för produktkalkyleringen är att företagets produktenheter, produktslag, tjänster eller liknande utgör kalkylobjekt" (ibid, s 45). Undantagsvis kan t.ex. verkstadstimmar eller maskintimmar vara kalkylobjekt, t.ex. för att ställa kostnaden mot de intäkter de ger vid avdelningsredovisning. Generellt matchas för något kalkylobjekt intäkter och kostnader, och en viktig skillnad gäller mellan kostnader för särskilt anskaffade resurser och utnyttjande av sådana man redan har.

När det gäller att spåra följder är författarna noga med att skilja på fyra slags "kostnadsgemenskap" (ibid, s 73):

1. volym:	rörliga och fasta kostnader
2. rum:	sär- och samkostnader
3. tid:	en- och flerperiodskostnader
4. påverkan:	påverkbara och inte påverkbara kostnader.

Paren kan sammanfalla men måste logiskt hållas isär, även i förhållande till hur man i redovisningen skiljer mellan direkta och indirekta kostnader.

Kalkylobjekt kan vara allt från en tillfällig, liten beställning utan konsekvenser på sikt till om man ska ha ett visst produktslag i sortimentet de närmsta fem åren. Författarna menar att man som förenkling borde "vid varje användning av termen särkostnad göra helt klart för vilket kalkylobjekt bestämningen görs och på vilken sikt konsekvenserna beaktas" (ibid, s 85).

För att "upplösa" kostnadsgemenskap har olika sätt provats: tekniska (ingenjörsmässig analys), redovisningsmässiga (främst jämförelser av utfall under olika perioder) och statistiska (regressionsberäkningar över flera perioder).

Boken inriktar sig i fortsättningen på hur olika slags kostnader kan studeras och genom en kombination av klok registrering och kalkyler hanteras inför beslut. Genomgående tycks det vara bokförda kostnader, modifierade eftersom kalkyler blickar framåt, som genom insikt om kostnaders beroenden av olika faktorer enligt en grundläggande stegkalkylsyn ska föras till kalkylobjekt inför olika beslut avseende dessa.

Industriell kalkylering och redovisning (Johansson och Samuelson, 1992) ersatte en tidigare bok *Industriell kostnadsberäkning och redovisning*. Denna hade börjat sin bana i Norge 1943 med Leif Skare som författare. Den första svenska versionen kom 1946 (medförfattare Nils Västhaugen). Senare anslöt Johansson till författargruppen. Nionde upplagan från 1997 ingår alltså i Norstedts sortiment. När Johansson och Samuelson kom att stå för boken bekräftades den svenska traditionen från Frenckner, genom att båda haft honom som doktorandhandledare och samarbetat

med honom. Den är dock mer handfast och redovisningsnära än *Produktkalkyler i industrin*.

Boken behandlar budgetering, produktkalkylering och redovisning. Produktkalkylering får 177 av 311 textsidor.

Liksom de skrifter som refererats ovan är tonvikten på verkstadsindustrins produkter, och kalkylobjekt sägs kunna vara en enhet av en produkt, "en produktserie, ett produktslag, en produktgrupp eller en hel produktklass" (ibid, s 74). Inte heller i budgetdelen av boken diskuteras kostnads- och lönsamhetskalkyler avseende t.ex. kundgrupper eller marknader.

Boken beskriver som huvudlösning en integrerad redovisning och kalkylering, där olika fördelningar sker i redovisningen genom att kostnader förs mellan avdelningar och kalkylobjekt (i redovisningen: kostnadsbärare). Det gäller även kalkyler för att bedöma satsningar på t.ex. utbildning, underhåll och administration. Här refereras s k "ändamål" för kostnader, ett begrepp som dansken Vagn Madsen lanserade i mitten av seklet inom det som på svenska kom att benämnas variabilitetsredovisning. Tanken var att samkostnader skulle konteras för sina ändamål, och även här knyter författarna nära samman kalkyl och redovisning.

För kostnadsberäkning är självkostnad kompletterad ibland med bidragskalkyl naturliga lösningar för författarna, som går igenom dessa detaljerat. De problem som dessa börjat medföra i industrin gör sig dock påmind i följande avsnitt (ibid, s 170):

"Påläggsmetoden är den dominerande kalkylmetoden inom industrin. I takt med mekanisering, automatisering, ökad produktutveckling och ökad satsning på marknadsföring har andelen särkostnader för produkterna (kundorderna) minskat i förhållande till de totala kostnaderna. I viss utsträckning har ett bättre grepp om olika produkters lönsamhet erhållits genom organisatoriska förändringar, genom divisionalisering och bildande av resultatenheter med ansvar för en eller ett par produktgrupper. Men problemet med den ändrade kostnadsstrukturen finns kvar på divisions- och resultatenhetsnivå.

Påläggen innehåller således en stor andel för- och tilldelade samkostnader. Även om man lägger ner ett betydande arbete på att finna rimliga fördelningsbaser kan kalkylerna kritiserars för godtycke och subjektivitet."

Som möjligt alternativ till mer traditionella metoder refererar därför författarna (ibid, s 171) hur amerikanska forskare föreslagit hänsyn till stordriftsfördelar (synergier):

"fördela samkostnaderna i företaget till produkterna i proportion till hur stora kostnaderna skulle vara om produkterna hanterades av separata företag. – Effekten

av detta riktmärke blir att man så att säga delar upp vinsten av samproduktion proportionellt mellan produkterna.”

Författarna anser detta logiskt tilltalande men svårt i praktiken. Ofta saknas motsvarande enproduktföretag att jämföra med, och beräkningarna blir fiktiva och subjektiva.

När boken kom ut hade ABC-kalkyler diskuterats i några år och även beskrivits på svenska. Författarna menar att ”Några nya kalkylprinciper har inte kommit fram utan det handlar mest om en annorlunda begreppsapparat” (ibid, s 245), även om debatten vitaliserats genom förslagen.

3.2.1 Sammanfattning av den svenska traditionens framväxt

- Behovet av flera samtidiga kostnadsberäkningar inriktade på olika besluts-situationer är sedan länge känt och tillgodosett. Stegkalkyllika modeller (med ”TB1”, ”TB2” osv.) har tillämpats länge. Men många – de flesta? – tar i slutändan fram någon form av självkostnad. Den kommer då att avse ett helt produktslag eller liknande, dvs. ett aggregat snarare än enstaka produktenheter. Till detta aggregat fördelas alla företagets kostnader; egentligen mera, eftersom avkastning på ägarkapital räknas in som kostnad.
- Ganska detaljerad fördelning av samkostnader har praktiserats länge, långt innan ABC lanserades, och med liknande ambitioner till logisk fördelning. Därvid noterades tidigt att bärkraft i praktiken användes för att fördela helt gemensamma funktioner, trots att det logiskt sett kan ses som prissättning snarare än värdering av resursåtgång.
- Helt gemensamma funktioner och kapaciteter som stöttar eller utnyttjas av flera produkter, eller andra organisationsenheter, bör innebära synergier jämfört med om varje produkt eller enhet har egna motsvarande. En idé för fördelning av kostnaden, i brist på kausal analys, är att ”synergivinsten” ligger till grund för hur kostnaden fördelas. Den bör spegla nyttan och därmed betalningsviljan (priselasticiteten). Tanken liknar fördelning enligt försäljningsvärde (se avsnitt 3.3: Greve).
- Värdering av kostnader har ofta varit framåtriktad. Den har utgått från budget och förbättringsmål som fått tjäna som standard.
- I svensk tradition kom detta tidigt att ske genom en integration av redovisning och kalkylering (”kalkylerande bokföring”), som fick ökad tyngd när kostnadsställen fick status av resultatenheter med internprissatta leveranser och prestationsbedömning utifrån interna resultaträkningar, eller till och med blev bolag (kanske i olika länder).

3.3 Exempel på svensk undervisningslitteratur om kalkylering

Detta avsnitt motiveras med den betydelse som kursboks författare och (särskilt under sent 1900-tal) lärare vid företagsledarutbildningar har haft för tolkningen av läror som ABC⁶ i Sverige. I några fall har deras syn även påverkat i konkurrensområden.

Jan Bergstrand (2009, 2012) utgick från traditionen från Frenckner och har i många år spridit den genom konsultpraktik och undervisning (särskilt för praktiker) i Sverige och Norge. Hans böcker växte fram ur denna verksamhet och bygger till stor del på konkreta situationer från skandinaviska företag, där ambitionen är att styrningen bör spegla sunt-förnuft-tänkande om konsekvenserna av olika beslut. Hans praktiska genomslag gör det intressant att referera honom här, snarare än att hans förslag skulle representera några i sak avvikande angreppssätt.

Därvid är kostnadsberäkning utgångspunkten. Bergstrand menar att organisering (undvikande av gemensamma resurser genom en långtgående uppdelning av sysslor) är ett sätt att identifiera (o)lönsamma verksamheter, och intern marknad (internpriser) ett annat. Det tredje är att analysera produktkostnader. Både självkostnad (*full costing*) och bidragskalkyl (*direct costing*) "nowadays seem to have given way to *activity-based costing (ABC)*" (Bergstrand, 2009, s 34). I denna uppfattas det inte längre som "fair" att få täckning för sina kostnader, utan konkurrens råder. Kostnader som inte är nödvändiga för produkterna kan därför inte belasta dem. En lärorik historia får illustrera: ett företag försöker ta igen nedlagda investeringar i produktutveckling och nya system på den enda nya produkt som dessa investeringar leder till, men lanseringen misslyckas när priset är för högt.

Inledningsvis påminner Bergstrand om att externredovisning, skattebokslut, ekonomistyrning (management accounting) och ekonomisk analys kräver olika kalkyler (Bergstrand, 2009, s 37). I ekonomistyrning blir återanskaffningspriser aktuella, även ägarkapital bör uppfattas ge räntekostnader (vilket länge varit svensk sed även i traditionella självkostnader), och immateriella investeringar kan räknas leda till avskrivningar och ränta (snarare än ses som omkostnader för det år utgiften sker). I praktiken vill man dock undvika för många skillnader mot redovisningen, varför bara viktigare sådana investeringar kan särbehandlas för ekonomistyrningssyften.

Med ekonomisk analys, slutligen, menar Bergstrand tanken att oväntade händelser som ändrar företagets förutsättningar motiverar särskilda sätt att räkna. T.ex. kan överblivna material och material som tillfälligt är knappa på marknaden åsättas ett lägre eller högre alternativutnyttjandevärde i en enskild kalkyl. Men att finna sådana "sanna" (Bergstrand, 2009, s 43) kostnader får inte bli för dyrt, så det bör bara ske när en rimlig ansträngning kan ge värdefull information.

⁶ Och även synen på kapitalkostnader vad gäller räntenivå och beräkning av underlag enligt återanskaffningsvärde eller historiskt värde, frågor som vi inte tar upp här.

Bergstrands beskrivning av kalkylering är rätt konventionell, men han är tydligare än äldre författare med att framhålla att inte alla rörliga särkostnader blir direkta kostnader. De senare beror ju av vad man i redovisningen finner lönsamt att registrera med tanke på tid och ansträngning. Men om man finner det för bökigt att registrera ute i verksamheten blir det ekonomiavdelningens bekymmer att genomlys högre indirekta kostnader! (Bergstrand, 2009, s 51)

Självkostnaders välkända brister när omkostnader har blivit höga blir föremål för ironiska exempel från företag med pålägg på direkt lön uppåt 1000 %. Dels speglar detta inte orsakssamband, dels är dagens kunder inte villiga att betala t.ex. utveckling av framtida produkter. Sådant bör aktiveras och så småningom belasta dessa när de har lanserats, och misslyckas satsningen måste investeringen skrivas ned.

I ett avsnitt om huvud- och biprodukter refererar Bergstrand i ett förklätt exempel sin medverkan i rättsprocessen mellan Posten och Citymail (Bring) (Bergstrand 2009, s 69; även Bergstrand, 2012, s 78ff). Posten hävdade att B-post endast var en biprodukt till A-post och därför inte borde belastas med basorganisationens kostnader. Följden blev en låg produktkostnad och ett lågt pris. Citymail menade att alla brev borde bära samma andel, och att prisdifferentiering inte kunde rättfärdigas. Bergstrand förordade en jämförelse med vad separat organiserade A- och B-postverksamheter skulle kosta. Det går inte att enkelt hävda vad som är huvud- och biprodukt, men den totala synergivinsten kan fördelas mellan produktslagen. Det motsvarar vad som ovan refererats ur Johansson-Samuelsens. Bergstrand har även ett annat exempel (Bergstrand 2012, s 85ff), och i båda fallen hänvisar han till att fördelningen närmast är en förhandlingsfråga som liknar spelteorins Shapley-kriterium.

Därefter går Bergstrand in på ABC, som förklaras i enlighet med litteraturen. Han påpekar att många företag i praktiken har kvar självkostnad (baserad på redovisade kostnader), men förbättrat fördelningarna genom ABC-inslag. Det bryter mot tanken att kostnader som helt saknar samband med kalkylobjekt inte ska tas med. Därför tar han upp följande problem med ABC (Bergstrand, 2012, s 80ff):

- *Överkapacitet.* Ansvarig för en aktivitet bör hellre se att det finns en överkapacitetskostnad än att få tackning för den genom konstlat höga utdebiterade pålägg. Finns motiv för att behålla överkapaciteten bör kostnaden visas som en konsekvens av dessa motiv – t.ex. beredskap för tillfälliga order. – Fördelarna blir att man ifrågasätter dimensionering, letar sätt att utnyttja resurser, och inte överskattar kostnaden för kalkylerade produkter.
- *FoU.* De flesta företag behandlar FoU som en omkostnad för dagens produkter. Men utgiften bör för kalkylsyften ses som en investering och amorteras på de produkter som blir följden.

- Ett antal invändningar (Bergstrand, 2009, s 87) verkar Bergstrand finna omöjliga att hantera med ABC. De gäller kostnader som är gemensamma för hela företagens verksamhet, att orsakssamband i aktivitetsanalysen inte alltid går att precisera, att överkapacitet i realiteten inte alltid går att undvika, och att en produkt kan öka försäljningen av andra. (Kanske kan underskottet belasta dessa andra produkter.)

Han refererar exempel (Bergstrand, 2009, s 88) där utrustning värderas till återanskaffningspris och kalkylmässig kapitalkostnad utgår från räntekrav för sysselsatt kapital. Så tydligen är utgångspunkten redovisade kostnader som modifieras och kompletteras.

Sammanfattningsvis betonar Bergstrand genomgående kostnader för produktenheter, som han anser bör belastas med ABC-analyserade kostnader – dvs. orsaksllogiskt. Avvikelserna från traditionell självkostnad avser dels överkapacitet, dels aktivering av framtidssatsningar. Strategiskt motiverade andra verksamhetskostnader förefaller han inte ha någon lösning för. Han säger (Bergstrand, 2012, s 67) att praktiker ofta utgår från att alla kostnader måste allokeras till produkter, men att för honom bör produktkostnader avse resurser som förbrukas för att framställa dem. Övriga kostnader "will have to be allocated to something else. Otherwise they will just make us confused and, on the whole, inflate our opinion of the cost of the products".

I en sammanfattning om praktiska råd i ett av sina fall (Bergstrand 2012, s 90ff) menar Bergstrand att företagsledare ofta är ovilliga att använda ABC därför att de är rädda att priserna hamnar för lågt. Uppenbarligen avser han att kostnaden för oanvända resurser inte täcks vid ABC. Annars ger ABC rätt grund för både lång- och kortsiktiga sortimentsbeslut.

Ax och Ask (1995) är en lärobok som sammanfattar aktuell debatt för tjugo år sedan, men lika aktuell nu. Författarna, som några år tidigare studerat svensk tillverkningsindustris kalkyler, är skeptiska till en del vanliga påståenden i utländsk litteratur. De ser ett behov av "nya" kalkyler som en följd av de nya beslutssituationer som växer fram med mer självständiga enheter inom företag. Mer differentierad information behövs, men ibland kan det gå bättre med icke finansiella mått (ibid, avsnitt 5.2). Och ABC är inte så nytt som det hävdas.

Ax och Ask refererar hur ABC-förespråkare hävdade att omkostnaders andel ökat "explosionsartat", men själva är de skeptiska till påståendet. Även ABC kräver en rad antaganden som gör beräkningarna subjektiva, och det finns risk att framräknade kostnader tolkas som rörliga vilket de inte är. Ofta kommer "sunk costs" med i kalkylerna, trots att de inte alls kan påverkas.

Via ABM⁷ och en beskrivning av japansk sed kommer författarna in på vad de kallar strategisk kostnadsanalys – en svensk term för *strategic management accounting* som vi nämnde ovan. Den motsvarar delvis Kaplans och hans medförfattares ifrågasättande av kapaciteter och deras kostnader, men här knyts detta till Michael Porters värdekedja. Porter talar liksom Kaplan om *cost drivers*, men med en något annan innebörd. För varje aktivitet kan det enligt Porter finnas flera ”drivare”, och hanteringen av dessa är en viktig fråga när ett företag ska konkurrera med andra. De påverkar både kapitalbindning och kostnader för varje del av värdekedjan. Värdekedjor sträcker sig också utanför företaget, vilket också inverkar på kostnader.

Lindvall (2011, s 166) påpekar att produktkalkylering i svenska företag ofta ses som en fråga för tekniker. På 30-talet gjordes flera viktiga inlägg av dessa:

”Kalkyleringsfrågan var då en viktig del i en övergripande rationaliseringsrörelse, med ambitioner att tillämpa metoder präglade av Scientific management. Än i dag är det ofta aktörer inom eller nära produktionen som har god insikt i viktiga kalkylfrågor. Befattningar som kalkylerare eller kalkylingenjör har i många svenska företag varit viktiga, men ändå utan högre organisatorisk position. Det har i många fall varit en viktig karriärpost för dugliga långvägare, ett förhållande som i dag kan skapa speciella problem vid de pågående försöken till förändring.”

Lindvall berättar hur Ericsson i sent 1990-tal tillämpade olika kalkylmetoder i olika länder, och hur man då genomförde ett ”internt prestandamättningsprojekt, i syfte att utveckla en gemensam kalkylmodell samt att identifiera vilken enhet som hade lägst kostnad (*best practice*)”. (ibid, s. 191). Detta genomdrevs dock inte fullt ut. Även inom Sverige finns olika lösningar som motiveras med decentraliserat beslutsfattande. Det ifrågasätts nu med ökade krav på global samordning.

Allmänt sett hävdar Lindvall (ibid, s 192ff) att många ABC-försök kom av sig – till och med det mycket omskrivna Kanthal. Arbetsbördan översteg nyttan, när rutinkalkyler på avstånd skulle ersättas med faktiskt studium av verksamheten. Tekniken tog överhand och ledde till alltför detaljerade kalkyler, samtidigt som förutsättningarna i verksamheten hela tiden förändrades. Följden blev att den ABC man en gång gjort inte uppdaterades utan blev en missvisande schablonbild som levde kvar.

Men under 1990-talets sista år förändrades situationen med bl.a. ny IT, varför ”...många storföretag i dag har ABC-kalkyleringen som en uttalad koncernstandard. Ofta efterlevs dock inte ambitionerna om att metoden ska vara utspridd och tillämpas i hela koncernen.” (ibid, s 194). I stället har fokus flyttats till ABM: att påverka aktiviteter. Då blir det också aktuellt med kund som kalkylobjekt och att tidigt påverka framtida kostnader i utvecklingsfasen. En annan förändring är att

⁷ ABM, *activity based management*, är ”the entire set of actions that can be taken, on a better informed basis, with activity-based cost information” (Kaplan och Cooper 1998, s 137).

tidigare dominerade standardkostnader (Lindvall refererar att 73 % av de 152 företag som Ask och Ax undersökte på 1990-talets mitt använde standarder, som majoriteten reviderade en gång per år) ersätts med mer kontinuerliga förbättringsmål.

En lärobok av Jan Greve (2009, s 424) skiljer på kalkylfilosofi (fullständig eller ofullständig kostnadsfördelning, dvs. självkostnad eller särkostnad), teknologi (i första hand order- eller processtillverkning) och kalkylmodell. Vid sidan av bidragskalkyl, självkostnad och ABC behandlar han för processfallet:

- Divisionskalkyl – dvs. en enkel beräkning av genomsnittskostnad
- Ekvivalentkalkyl – när en process ger flera produkter gäller det att spåra deras skillnader i resursförbrukning, och "gemensamma kostnader" (common costs)
- Försäljningsvärdemetod – "förenade kostnader" (joint costs) för en process fördelas i proportion till intäkterna från dess produkter, dvs. efter bärkraft (jfr under Frenckner ovan).

I de senare fallen tillämpar Greve alltså den skillnad mellan två former av kostnadsgemenskap som också nämnts ovan. Han vill också göra skillnaden tydligare genom att tala om dels gemensamma kostnader, dels förenade kostnader.

3.3.1 Sammanfattning av den svenska undervisningslitteraturen

- Bergstrand förespråkar en renlärig ABC där kostnader för överkapacitet inte belastar produkter, liksom inte heller helt gemensamma funktioner. Dessa bör i stället lyftas fram som en egen kostnadspost. Genom att synliggöras på detta sätt kan de bli föremål för ledningsbeslut.
- Framtidsorienterade funktioner utan direkt relation till dagens försäljning, t.ex. FoU som har investeringskaraktär eller etablering av nya marknader, bör aktiveras och belasta nya produkter eller ny försäljning i framtiden när resultatet lanserats.
- Vid samproduktion där ingen av två produkter är en ofrånkomlig och oönskad biprodukt, utan det kan hävdas att båda skulle kunna förekomma separat, kan kostnader fördelas mellan dem genom hänsyn till synergivinsten.
- Tänkandet hos praktiker utgår oftast från redovisade kostnader. Om man inför andra värderingar i kalkyler så måste det framgå tydligt hur man resonerar, t.ex. när man använder återanskaffningspris för en resurs.

3.4 Exempel på svensk praktikorienterad litteratur om kalkylering

När ABC var nytt beskrevs det av Olve och Samuelson (1989) i en skrift på uppdrag av Sveriges Verkstadsindustrier (nuvarande Teknikföretagen). De konstaterade (ibid, s 15) att även moderna ekonomisystem i svenska företag visar ett tydligt arv från Enhetliga principer för självkostnadsberäkning (1936) och Mekanplanen (1945). Mycket av det som när boken kom ut lanserades som nyheter internationellt var redan känt och tillämpat i Sverige. Kärnfrågan identifieras som att dimensionera och utnyttja de produktionsresurser som vållar omkostnader, eftersom dessa har blivit en så stor del av totalkostnaden. Ansvar och budget är här ofta viktigare än kalkylerna.

Sammanfattningsvis fokuseras "*långsiktigt rörliga*" kostnader och "*långsiktiga särskilningskostnader*" (kursiv i original; ibid, s 18). Vid produktutveckling, köp av specialmaskiner, kompetensuppbyggnad och val av servicegrad påverkas framtida kostnader. Sådana beslut kräver kalkyler som hjälper att ta ställning till:

- Vilken produktionskostnad är acceptabel för nästa produktgeneration?
- Vilken servicegrad, kvalitetsnivå osv. lönar det sig att ha? Och, om den skiljer sig mellan produkter, hur mycket ska detta anses påverka produktkostnaderna?
- Hur många varianter (modeller, typer) av denna vara ska vi satsa på? Vilken förmåga ska vi ha att tillgodose särskilda önskemål?
- Hur stor ska vi göra prisskillnaden mellan olika varianter? Hur mycket ska kunden betala extra för speciallösningar?

Den sista punkten är uppenbart prissättning, men även här väntas ekonomer upplysa om kostnadsskillnaden innan frågorna besvaras. Författarna tar upp livscykelresonemang, *target costing*, konkurrentanalyser, värdekedjetänkande (Michael Porter), interna organisationslösningar och ny informationsteknik som möjligheter att nå långsiktig kausalitet bakom produktkostnader. Amerikanska, tyska och japanska erfarenheter refereras, samt hur några svenska företag utvecklat sitt grepp om kostnaderna. Inte i något av dessa är huvudvägen ändrade kalkyler, utan de kombineras med bättre ansvar och beslut om de aktiviteter som medför kostnader.

I en enkät inom verkstadsindustrin, genomförd 1988, var bilden att traditionella kalkylseder inte hade förändrats mycket (ibid, s 115). Det förekom att företag infört fler kostnadsställen och avskaffat direkt lön som egen post i kalkylen, men de flesta tillämpade en "komplett" självkostnad baserad på historiska värden. Det gällde

även kapitalkostnader, där anskaffningsvärde vanligast kombinerades med nominell ränta.⁸

Tidiga utgåvor av Controllerhandboken (en publikation som utkommit i tio upplagor, den första 1986) innehöll en kort sammanfattning av Frenckners tankar, så småningom kompletterad med ABC m.m. när nya synsätt växte fram. Särskilt betonades hur lönsamhet kan behöva ses samtidigt över produkter, kunder och geografiska områden, och hur var och en av dessa har sina egna särkostnader – samma tanke som senare i Kaplan och Cooper. Synsättet kan beskrivas som att kostnads- och lönsamhetskalkyler behövs för flera objekt, och att ett beräkningssystem bör fungera som en byggsats som kan ge svar på olika uppkommande frågor.

Sveriges Verkstadsindustrier stod också bakom en mer praktikorienterad bok om aktivitetsbaserad verksamhetsstyrning, 1997. I den ger Kurt Rosander, då VD för program- och konsultföretaget ProDacapo, sin bild av hur styrningen i företag bör förändras för att de ska (för)bli konkurrenskraftiga (Rosander, 1997). Boken bygger till lika delar på behovet av processorientering och utformning av budgetrutiner och kalkylprinciper som är aktivitetsbaserade.

2013 tog professor Christain Ax över ansvaret för kapitlet om produktkalkylering i Controllerhandboken, vars tionde upplaga är den senaste auktoritativa publikationen på svenska om produktkalkylering. Han valde att bevara mycket från tidigare utgåvor. Kapitlet (Ax, 2013) inleds nu med beskedet att produktkalkyler trots beteckningen även kan avse kalkylobjekt såsom kund, projekt, ansvarsenhet, distributionskanal m.fl. De kan relatera till en FoU-avdelnings beräkning av framtida kostnad för en produkt utifrån vad kunder vill betala och företagets vinstkrav. De kan överskrida organisationens gränser och avse outsourcing eller annan samverkan. Det gemensamma är behovet av underlag för olika beslut inom företaget. Detta gäller enligt Ax (ibid, s 266) "uppmärksamhetsinformation" (*attention-directing information*) snarare än traditionell produktkalkylering. I praktiken visar ABC ofta slående likheter med stegkalkyl. Ax refererar till Nehlers (2005) arbeten och konstaterar att spridningen för detta i Sverige är begränsad.

Även Ax nämner hur produkter kan behöva kalkyleras flerårigt (livscykel), och att kalkyler då bör beakta företagets alternativ – t.ex. hur olika produkter i ett sortiment påverkar varandras försäljning (ibid, s 274). Men i praktiken sker mycket kalkylering rutinmässigt, vilket är svårt att förena med moderna tankar på mycket differentierade kalkyler (ibid, s 283).

⁸ Boken skrevs när inflationen var en viktig faktor. Det hade noterats att rätt många företag dubbelräknade dess verkningar genom att *både* värdera upp anläggningar till återanskaffningsvärde (efter avskrivningar) och tillämpa en inflationsbetingat hög ränta.

3.4.1 Sammanfattning av den svenska praktikorienterade litteraturen om kalkylering

- Har omkostnader ökat dramatiskt på senare decennier, som det ibland påstås? Formellt beror det förstås på vilka kostnader företag finner värt mödan att "göra direkta" genom kontering eller tidsuppföljning. Ökad internförsäljning och outsourcing gör att inköp "innehåller omkostnader" i andra koncernenheter och hos leverantörer (när köp sker till rörligt pris). Sådana kostnader bokförs visserligen som direkta hos köparen och kan då ses som rörliga särkostnader, åtminstone om det inte finns långsiktigt bindande kontrakt att fortsätta betala även om produktionen läggs ned. Men ur "cost management"-synpunkt för en koncern eller samhället kan ändå mängden omkostnader ha ökat. Att de inte syns för en intern resultatenhet bör snarare ses som ett bekymmer än lugnande!
- Dessa nyare skrifter visar en svängning från kostnadsberäkning för produkter till strategiska resonemang om hur verksamheter och därmed kostnader dimensioneras. Kostnadsberäkningar bör ske inför alla beslut som avgör framtida kostnader, och de kan då ha andra kalkylobjekt än produkter, t.ex. ett verksamhetsområde.
- Decentralisering kontra global samordning påverkar i praktiken hur enhetliga kalkylmodeller företag har.

3.5 Exempel på statliga riktlinjer och rekommendationer för kalkylering och prissättning

Även förvaltningens kalkylseder kan bli föremål för diskussion i konkurrensärenden. De skrifter som t.ex. ESV och SKL ger ut kan ses som en tolkning av vad som är normal sed i samhället, men deras syn på vad som är lämpligt (t.ex. som underlag för offentliga taxor) kan även behöva vägas in när andra offentliga aktörer ska bedöma kostnadsberäkning vid bedömning av konkurrensförhållanden. Det motiverar ett kort referat här.

ESV har vid olika tillfällen gett ut föreskrifter för kostnads-kalkylering. Allmänt gäller att "Innan en myndighet beslutar om att ta ut en avgift för rådgivning eller annan liknande service ska myndigheten pröva att

- tjänsten är förenlig med myndighetens uppgift,
- tjänsten innebär en service som går utöver den hjälp som ska utföras avgiftsfritt..."

"För att uppnå full kostnadstäckning i respektive avgiftsbelagd verksamhet ska myndigheten beräkna avgiftsnivån så att den långsiktiga självkostnaden täcks.

Detta innebär att avgifterna ska beräknas så att intäkterna på ett eller några års sikt täcker samtliga med verksamheten direkt eller indirekt förenade kostnader." Det framgår också att en myndighet ska samråda med ESV om sina avgifter, varvid utfall för kostnader och intäkter tidigare år och beräknade kostnader och intäkter närmsta året ska anges, liksom bland annat

- föreslagen eller tillämpad kalkylmodell med exempel,
- principer eller metoder för fördelning av kostnader.

Riksrevisionsverket (1993) och ESV (2001, 2002) är vägledningar för sådan kostnadsbestämning de senaste decennierna, varav den sista alltså finns tillgänglig via www.esv.se. Nedan sammanfattas några principiella ställningstaganden i skrifterna.

Ett avsnitt benämnt Beräkna självkostnaden (ESV, 1993, s 33-59) är en kortfattad lärobok i grundläggande beräkningsmetoder. Här används begrepp som "samtliga kostnader för en produkt" och "de budgeterade kostnaderna", och exempel ges på fördelningar där även "verksledning" och administration tas med i självkostnaden.

Om en verksamhet innehåller både anslags- och avgiftsfinansierad verksamhet så måste kostnaderna först separeras mellan dessa, t.ex. enligt tidbudget (ESV, 1993, s 45). Först beräknas självkostnad per arbetad timme, varvid alla kostnader slås ut på produktiv tid. I ett räkneexempel får avgiftsdelen högre timkostnad, eftersom reklam som omkostnad helt hänförs till denna. Som i annan klassisk självkostnads-litteratur framhålls att fördelningarna kan ske med olika nycklar, och att enkelhet talar mot detaljstudier. Kapitalkostnader ska ingå, varvid myndighetens finansiering (likviditetsbudget) granskas för att få fram räntenivån. Volymer antas enligt ett normalårsresonemang.

Åtta år senare är resonemangen mer problematiserande. Full kostnadstäckning⁹ är förstas alltså grunden, men här framhålls hur detta förutsätter en redovisning där olika verksamheters kostnader hålls isär (ESV, 2001, s 21). Tidredovisning framhålls som viktig för detta, och anläggningstillgångars utnyttjande för olika prestationer kan behöva fångas upp genom särskilda system.

Det nämns hur produktkalkyler även kan kräva att "ekonomiska data ... tas fram i särskild ordning" (ESV, 2001, s 21f). Även om kostnadsutfall är utgångspunkten (varvid det framhålls att man inte får "tappa bort några kostnader") så ska den kalkyl som ska ligga till grund för avgifter "spegla de framtida kostnaderna". Kvalitet, produktionsmetoder och rationaliseringsmöjligheter bör först beaktas.

⁹ I ordlistan definieras det (ESV, 2001, s 69) som målet att "på några års sikt ska samtliga med verksamheten förenade kostnader, direkta såväl som indirekta, täckas av avgiftsintäkter". Problem att tillämpa detta vid offentlig verksamhet uppstår framför allt när anslags- och avgiftsfinansierad verksamhet blandas, och deras kostnader måste särskiljas. Vid jämförelse med företag rörande verksamheter som binder kapital är det viktigt att minnas att kalkylmässig självkostnad i ett företag enligt svensk sed omfattar ränta på eget kapital, som i redovisningen benämns vinst (eller resultat).

Inköpspriser, tjänsteinnehåll och volymer kan ändras, och kostnader kan tillkomma som inte fanns med tidigare perioder.

Som exempel på separeringsdiskussionen kan nämnas att om en myndighet enligt sitt uppdrag bedriver anslagsfinansierad forskning ska denna inte normalt ingå i kostnadsunderlaget för avgifter (ESV, 2001, s 23). Även om det inte sägs helt tydligt är detta en naturlig följd av att varje kostnad ska belasta någon prestation och inte dubbelräknas.

”Det får ankomma på myndigheten att avgöra hur kostnader för interna tjänster bör föras ut på verksamheterna: genom internprissättning, via en traditionell påläggs-kalkyl med hjälp av fördelningsnycklar eller, om det är lämpligt, genom att använda en ABC-kalkyl.” (ESV, 2001, s 25). ABC beskrivs som ”en variant av självkostnads-kalkyl”, lämplig när de olika produkterna utnyttjar de gemensamma resurserna i olika utsträckning.

I förkalkyler sker en riskbedömning. Skillnaden mot efterkalkyler framhålls (ESV, 2001, s 25 och 52ff). Dessa ”måste ha samma uppbyggnad som förkalkylen”.

I ett avsnitt om pris som styrmedel (ESV, 2001, s 28) anges att ”Prisdifferentiering innebär i normalfallet att olika pris bestäms för en produkt, dvs. en vara eller tjänst, beroende på att kostnaderna för att tillhandahålla produkten skiljer sig åt”. Men den kan också användas som styrmedel, t.ex. hos Sjöfartsverket ”för att påskynda utvecklingen mot miljövänligare sjötransporter”. ”Ett annat exempel är att kunder som kräver extra service av något slag också får betala ett högre pris för att täcka de ökade kostnader dessa kunder orsakar.” Exemplet är som synes helt olika: det första antyder att full kostnadstäckning inte behöver avse varje enstaka försäljning, medan det senare visar på behovet av mer detaljerade kostnadsberäkningar, där en och samma produkt vid närmare analys bör uppdelas i flera fall beroende på skillnader i hur den framställs.

I en exempelsamling förtydligas principerna ytterligare. Det är långsiktig självkostnad som är riktmärket vid prissättning, men förutses förändringar i efterfrågan kan kostnadstäckning och därmed den underliggande självkostnaden avse en så lång period som tio år (ESV, 2001, s 37). En myndighet med tillfällig överkapacitet får inte tillfälligt sänka den ordinarie avgiften om det gäller en offentlighetsrättslig verksamhet; däremot är det tillåtet för uppdragsverksamhet. Enligt liknande principiellt tänkande ska tomtavstyckningar kosta samma i hela landet, trots skiftande förhållanden (nämligen = genomsnittlig självkostnad), medan kunder som särskilt begär t.ex. ”iltaxa” ska kunna få det mot att de betalar merkostnaden. Däremot får prisdifferentieringen inte spegla köpkraft hos olika kunder, t.ex. företag kontra privatpersoner (ESV, 2001, s 42-47). – Det intressanta ur kalkylsynpunkt är här för vilka kalkylobjekt kostnadsberäkningar därmed behövs. Uppdragsverksamhet förefaller motivera mer detaljerad syn på hur prestationer skiljer sig, medan offentlighetsrättslig verksamhet medför krav på likabehandling. Då beräknas även kostnader för ett större aggregat, i fallet tomtavstyckning för hela riket.

Detta gäller om full kostnadstäckning är föreskriven. Det är den inte alltid, och då kan en myndighet prissätta under självkostnad om den har i uppdrag att gynna någon grupps verksamhet, i ett exempel forskare (ESV, 2001, s 48 – men myndigheten förutsätts uppenbarligen ändå göra en produktkalkyl).

I exemplen diskuteras även vilken kapacitet som ska användas för att fördela kostnaden för en "odelbar resurs" (ESV, 2001, s 50). Exemplet gäller en resurs som finns i beredskapssyfte, och då bör kostnaden tydligt slås ut på all tillgänglig tid. Där- emot bör underhåll ses som vållat av användning och fördelas efter denna.

Ett annat exempel (ESV, 2001, s 51) handlar om försäljning av uppgifter ur en data- bas som finns för andra ändamål. Här bör kostnaden för detta inte inkludera någon andel av kostnaden för att samla in uppgifterna, däremot löner och eventuell utrustning för att hantera försäljningen. Därvid ska pålägg ske för lokaler, datorer, ledning m.m.

Den tredje och senaste skriften är mer offensiv i tonen: att ta betalt för tjänster är "en möjlighet för alla myndigheter" (ESV, 2002, s 7). Författarna uppfattar det in- tressant nog som troligt att kostnadsberäkningarna inte fångar alla kostnader och inte är särskilt exakta. Detta gäller t.ex. publikationer som myndigheten själv tar initiativ till:

"Som vägledning vid prissättningen... kan myndigheten beräkna styckkostnaden för att framställa tidskriften eller publikationen och för att administrera försäljning, utskick, fakturering etc. Priset kan sedan sättas högre eller lägre än den på det sättet beräknade kostnaden beroende på vilka effekter som man vill uppnå genom av- giftsbeläggningen. Även om priset skulle sättas högre ligger nivån sannolikt inom ramen för full kostnadstäckning, eftersom det kan finnas kostnader för metodutveckling och annat som kalkylen inte tagit hänsyn till. Observera att detta resonemang kan föras även för andra varor och tjänster, t.ex. informationsmaterial och kurser." (ESV, 2002, s 8 – vår kursivering).

Liknande resonemang förs i andra exempel. Det antyds att ganska grova schablo- ner är acceptabla. Här handlar det visserligen om prissättning, men även om kost- nadstäckning. Myndigheter har inte vinst som mål, och avgiftsbelagda tjänster ska vara förenliga med deras syften. Som exempel på schablon kan nämnas förslaget att uthyrning av utrustning bör prissättas till en procent av anskaffningsvärdet per påbörjad vecka vid uthyrning utanför myndigheten och två procent inom. I det senare fallet tillkommer kostnader för bl.a. el och lokaler (ESV, 2002, s 11).

Här är vi nära frågan om konkurrensutsatt verksamhet. Sådan ska "om möjligt" prissättas så att full kostnadstäckning uppnås (ESV, 2002, s. 16) – annars kan myn- digheten bli kritiserad eller misstänkas för att snedvrیدا konkurrensen. Om det är svårt att beräkna självkostnaden kan myndigheten använda marknadspris, för om det råder konkurrens "torde ett sådant pris inte motverka syftet".

3.5.1 Sammanfattning av statliga riktlinjer om kalkylering

- "Full kostnadstäckning" föreskrivs i offentlig verksamhet men behöver tolkas. Det bör gälla lång sikt, och utjämning över så lång tid som tio år kan då vara aktuell. Således rör det sig om budgeterade framtida kostnader och ett långtgående "normalårstänkande".
- Det är skillnad på offentlighetsrättslig verksamhet och myndigheters uppdragsverksamhet. Priser och därmed kalkyler för de förra kan av likabehandlings-skäl behöva gälla genomsnitt för hela landet, medan de senare är helt orienterade till enstaka situationer.
- Kostnader som avser en kombination av offentlighetsrättsligt och uppdrag kan behöva beakta särkostnadssamband, t.ex. att en resurs är nödvändig för basverksamhet inom en myndighet men även kan användas kommersiellt. Här verkar ESV ha en ganska fri syn på kostnadsargumenten.

3.6 Exempel på svensk forskning om kalkylering

Nehler (2005) inventerade i sin avhandling förekomsten av ABC i svensk industri. Hans övergripande rön var att traditionella självkostnader alltså hade en stark ställning. Sedan länge används mer differentierade fördelningsnycklar för omkostnader än de grova pålägg som Kaplan m.fl. vände sig mot, varför ABC-influenser mest kommit att handla om att se över och förbättra logiken i fördelningar. Där- emot hittade han knappast några exempel på att företag fullt ut integrerat ABC med redovisningen. Något företag hade länge och till slut förgäves kämpat med att åstadkomma en sådan samordning. Andra som kunde sägas tillämpa ABC gjorde det partiellt eller som tillfälliga utredningar för att kasta nytt ljus över produkters och kunders lönsamhet.

Några år tidigare hade Cäker (2000) studerat hur kundaspekter hanteras i kalkyl- modeller. Cäkers tes var att kunden måste få ett större genomslag i kalkylmodellen och att detta skulle ge en bättre, och mer nyanserad bild av vad det egentligen är som driver kostnaderna och vad intentionerna med dessa kostnader är. Ett resultat av detta är att Cäker vill göra en tydligare uppdelning i prestationsberoende kostnader respektive kapacitetsberoende kostnader. Prestationsberoende kostnader är ungefär det samma som särkostnader. Kapacitetskostnaderna, däremot, är kostnader som uppstår till följd av att bygga en viss kapacitet. Vidare föreslår Cäker några kostnadstyper som kanske snarare ska allokeras till kunder än produkter. Han nämner t.ex. distribution av färdiga produkter till enskilda kunder, marknadsföring och försäljning samt service.

I förlängningen av Cäkers intresse för kundkalkyler och kunden i kalkylerna ligger *target costing*. Syftet med target costing är att styra utvecklingen av en produkt mot en design och en tillverkningsprocess, som kan producera produkten i fråga

till en långsiktig kostnad som är lägre än det målpris som företaget förväntar sig att de kan ta betalt för produkten. Kalkylmetoden vänder så att säga på ordningen i kalkylen: från kostnad till pris, till att i stället gå från pris till kostnad. Carlsson-Wall (2011) beskriver i sin mycket empiritöta avhandling hur ABB Robotics har arbetat med kalkyler, med särskilt fokus på hur target costing används i utveckling av tre olika produkter. En central observation i Carlsson-Walls arbete är att det är svårt att renodla kalkylobjekten, särskilt i designprojekt och tillverkningsprocesser som kännetecknas av en hög grad av samverkan mellan kund och leverantör. I dessa system spelar kontexten en betydande roll för vilka beslut som måste fattas och vilka anpassningar som måste göras mellan den enskilda produkten/leveransen och det större systemet av produktvarianter, tillverkningsprocesser och organisatoriska relationer (både relationer nedströms till kunderna och uppströms till leverantörer och partners).

Inom ramen för forskningsprogrammet Fjärrsyn, finansierat av Energimyndigheten och fjärrvärmebranschen, har Conny Overland och Anders Sandoff studerat hur svenska kraftvärmeföretag fördelar sina samkostnader och vilka konsekvenser det får för särredovisad lönsamhet. Studien baseras på strukturerade telefonintervjuer med representanter för kraftvärmeproducerande företag i Sverige och fallstudier. Forskarna presenterade en artikel från detta projekt vid Nordisk Workshop i Ekonomi- och Verksamhetsstyrning, i Göteborg i januari 2014 (Overland och Sandoff, 2014).

I artikeln redovisar de resultatet av 35 telefonintervjuer där de har undersökt vilka olika metoder som används av svenska kraftvärmeföretag för att fördela samkostnaderna på de två distinkta produkterna värme och el. Intervjuerna visar att många olika fördelningsmodeller används i branschen. Forskarna konstaterar också att det inte finns någon systematisk skillnad mellan företagen. Däremot finns skillnader inom bolagen – i vilka situationer de använder vilka modeller. Författarna skiljer på beslutsfattande, finansiell rapportering, prissättning, miljöredovisning och skattedeklaration. De fem olika fördelningsmetoderna som har undersökts är: uppdelningen på huvud- respektive biprodukt, fördelning enligt alternativproduktionsmetoden, energimetoden, marginalmetoden och att inte fördela samkostnaderna alls. Overland och Sandoff ser ett mönster: samkostnaderna fördelas på de två produkterna värme och el (enligt olika modeller) när självkostnaden ska rapporteras till externa intressenter (t.ex. vid miljöredovisning, skattedeklaration och information om prisnivåer). Det är inte lika vanligt att samkostnaderna fördelas ut på produkterna vid internt beslutsfattande eller i den finansiella rapporteringen.

Utöver resultaten från telefonenkäten innehåller artikeln också en rapport från ett redovisningsmässigt "experiment" som de har genomfört tillsammans med Kalmar Energi. Overland och Sandoff har fått tillgång till detaljerad redovisnings- och produktionsdata för kraftvärmeverket Moskogen utanför Kalmar. Baserat på den räknar de fram resultat och lönsamhet för värme och el enligt de fem olika fördelningsmetoderna. Skillnaderna är slående.

Författarnas slutsats ligger i linje med det snart hundraåriga citatet "different costs for different purposes". Kalmarexemplet visar att bilden av hur lönsamheten fördelas förändras radikalt genom olika val av modell. Telefonintervjuerna visar att olika modeller används parallellt för olika syften i företagen. Förutom den strikt rationella förklaringen, att företag väljer kalkylmetod för att ge ett så bra beslutsunderlag som möjligt i den konkreta beslutssituationen, kan därvid andra överväganden spela in. En förklaring är "självbilden", dvs. om företaget betraktar sig som huvudsakligen värme- eller elproducent. Här finns det vissa skillnader i Sverige, men framförallt i en internationell jämförelse. I Sverige är det vanligt att företagen betraktar värme som huvudprodukten och el som ett överskott (en biprodukt), medan det ofta är tvärtom i andra länder. Kraftvärmeföretagen påverkas också i sina val av fördelningsmetod av vad som ger de förmånligaste skatteeffekterna. Författarna relaterade muntligt att intervjusvaren gett dem intrycket att "det beror på vem som frågar".

Overland och Sandoffs studie ger ett intressant bidrag till förståelsen av val av fördelningsmodell. Inte bara genom att visa vilka olika fördelningsmodeller som förekommer och vilka argument som används för dem, utan också genom att illustrera de konkreta effekterna av de olika modellerna på ett verkligt kraftvärmeföretags resultaträkning.

3.6.1 Sammanfattning av den svenska forskningen om kalkylering

- Nya kalkylobjekt blir aktuella i dagens företag, liksom fleråriga kalkyler (livscykelstudier som är mer investeringskalkyl än traditionell produktkalkyl). Teknologin (process kontra order eller löpande tillverkning) har också betydelse.
- De företag som tidigt anammade ABC och försökte integrera det med sin redovisning misslyckades, och många ABC-kalkyler kom att bli separata (sidoberäkningar) med oklar status.
- Olika kalkyler används i olika kalkylsituationer. Även inom samma företag.

3.7 Annan svensk litteratur som tangerar kalkylfrågor

I en rapport för Konkurrensrådet (Olve et al, 2002) fokuserades det på näringslivets hantering av kapitalkostnader, främst hur avkastning på ägarkapital (dvs. vinstkrav) inkluderas i kalkyler. Några citat:

"Även när återanskaffningsvärden används så bygger det som hittills sagts i huvudsak på ett historiskt synsätt. Motivet till kapitalkostnader är gjorda investeringar som ska "återvinnas". I ekonomisk teori har alltid funnits ett mer framåtblickande alternativ: att se till bevarandet av företagets kapacitet och konkurrens-

förmåga. Särskilt vid snabb teknikutveckling kan då historiska investeringar, även omvärderade till återanskaffningspris, vara irrelevanta. I stället beräknas då kapitalkostnader baserade på framtida investeringsbehov, med den teknik och de lösningar som kommer att vara konkurrensmässigt lämpliga. Vid prissättning av tele-
nät hävdar Telia f. n. i sina diskussioner med Post- och telestyrelsen en sådan princip.”

”Helhetsintrycket är att i verkstadsindustrin, som är den bäst studerade, så har ca hälften av företagen med kalkylmässig ränta i sina kalkyler. Större företag är över-representerade i studierna. De kravnivåer som tillämpas är svårtolkade. Man försöker säkert följa läroboken, men kanske är tankar om ”socialisation” mer relevanta. När vi i denna studie är mer intresserade av mindre företag och andra branscher bör vi vänta att en mindre del använder tydliga avkastningskrav i sina kalkyler.”

”Många av de företagare vi talat med upplever en stark lönsamhetspress. Men man tänker snarare på vilka kostnader man har råd med, och vilka priser man kan ta ut, än på någon tydlig avkastning på satsat kapital. Ofta är dessutom löner, arbetsinsats och vinst kommunicerande kär. Marknadsdisciplinen finns alltså, men för enstaka år – och ibland ganska många – så är den elastisk. Många talade med oss om sina förhoppningar om bättre resultat kommande år. Det är också tydligt att kalkylmässig ränta som en kostnad i priskalkyler är ovanlig hos dessa företag. Att man måste ta betalt för kapitalkostnader är man med på, men det är snarare företagets eller enhetens vinstmål man tänker på. Vid prissättningen är det marknaden som styr. I den mån man tänkt på hur hög avkastning som behövs så utgår man från lånekostnaden och vill ha ’mer än bankränta’ på den egna kapitalinsatsen, eller är medveten om att externa ägare begär det.”

En färsk bok redigerad av Jannesson et al. (2013) rapporterar om forskning under början av 2000-talet i främst svenska företag, vars strategier och styrning undersökts. I ingen av artiklarna framhålls produktkostnadsberäkningar, trots att kostnader är fokus i flertalet. Men det är snarare genom ansvarsutformning och analyser av kostnadskomponenter, t.ex. vid inköp och produktutformning, som man förefaller påverka sina kostnader. I något fall nämns betydelsen av IT-system för att lyfta fram sådan information på ett jämförbart sätt.

I några kapitel nämns (och det är känt även från andra studier) hur kostnadsfokus via ansvar aktualiserar frågan om operativa kontra legala resultat. När verksamhet sker i många länder kan interna avräkningar och legala resultat ge incitament och en bild av kostnader som inte motsvarar vad koncernen bör prioritera. Det kan gälla vilka produkter, kunder, metoder och leverantörer som är bäst, men också hur påverkbara kostnader är. Företag har länge använt olika former av ”konsoliderade” beräkningar av kostnader och lönsamhet. Men i regel har lokala resultaträkningar stor betydelse för agerandet (Jannesson et al., 2013, s 68-69).

Troligen har detta bevarat "klassiska" självkostnadskalkyler i svensk verkstadsindustri. Ses köp från tidigare led i värdekedjan lokalt som direkt material framstår inte påläggen som så höga. Samma gäller vid outsourcing. I båda fallen "innehåller" det köpta en stor andel omkostnader, som – sett konsoliderat, kanske inklusive leverantörer – skulle behöva bli föremål för ABM (jfr Kaplan ovan). Kloka chefer inser detta, men det är inte via produktkalkyler som de gör upptäckten. Snarare försöker de "*manage cost*" när produktion och produkter utformas. Kostnadsberäkningar i utvecklingsprojekt blir i så fall viktigare än löpande kalkyler när produkten lanserats.

Christner et al. (2008, särskilt s 118-127) beskriver hur en processindustris satsningar på teknik beror av att man hittar kunder som är villiga att betala, inklusive erforderlig avkastning (EVA-tänkande). Det händer då att man gör en teknisk anpassning trots att den aktuella kunden inte kan ge lönsamhet, i strävan att utveckla sig. Det kan handla om "en kundvärdeanalys där de tar hänsyn till de indirekta nyttigheter och lärdomar som de kan dra nytta av i sina andra kundrelationer" (ibid, s 122). Författarna skiljer därvid på olika kundgrupper som kan bli föremål för olika slags kalkyler:

"De transaktionsbaserade kunderna utvärderades på individuell basis med täckningsbidragskalkyler. Ett fåtal förenklade kundrelationer klassificerades som nyckelkunder och utvärderades med kundlivstidsanalys med målet att ett par av dem skulle utvecklas till integrativa kundrelationer. Bokpapperskunderna slogs samman till ett integrativt kundsegment som utvärderades med kundsegmentslivstidsanalys. Dessutom visar studien att det finns en ständig förändring av de tekniska och organisatoriska gränssnitten vilket innebär att samma kundrelation över tiden kan behöva utvärderas med olika kundlönsamhetsanalyser." (ibid, s 127)

Författarna nämner inte förhållandet mellan dessa kalkyler och egentliga produktkalkyler, men eftersom det gäller att "fylla" en tillgänglig teknisk kapacitet, som man antingen redan har eller står i begrepp att skaffa, så är det delar av denna som är produkten och den kalkyl som troligen görs för den kan ses mera som prissättning.

3.7.1 Sammanfattning av annan litteraturs behandling av kalkylfrågan

- Att "normalavkastning" i form av kalkylmässig ränta ses som en kostnad (eller åtminstone krav på intjänande) inom ramen för en självkostnad förefaller alltför vanligt i tillverkande företag.
- Att kritiskt ifrågasätta kostnader är troligen mer en fråga om organisation och ledningsbeslut än rutinkalkylering.
- Beslut om dimensionering och nya tekniska grepp kan aktualiseras av en möjlighet att odla en kundrelation, och leda till bedömningar om hur en

försäljning kan leda vidare till andra kunder för samma lösning. Här är inte produktkalkylen lika central som förr, även om den behövs vid prissättning.

3.8 Några centrala referenser i den utländska debatten om kalkylering

I *Relevance lost* (1987) dömde Robert Kaplan och Thomas Johnson ut amerikanska storföretags ekonomistyrning (inklusive internredovisning och kostnadsberäkningar). I artiklar förespråkade Kaplan med olika medförfattare från 1988 aktivitetsbaserad kalkylering (ABC), liksom att han från 1992 lanserade balanserad styrning (styrkort; balanced scorecards). De två första titlarna ovan hävdar att kostnadsberäkning inte längre kan ses som en biprodukt till redovisning, åtminstone inte (som oftast) till en redovisning anpassad för att tillgodose krav på affärsredovisning som ställs för andra syften än internt beslutsfattande i organisationer. Planering, prestationsrapportering och ABC (som beslutsunderlag) bör integreras med "*operational learning and improvement system*". Det blir ett slags kretslopp för den interna styrningen, och finansiella rapporter bör vid behov härledas ur detta kretslopp snarare än ses som grunden för det (Kaplan och Cooper, 1998, s 297).

Skälet är att de metoder för att allokera kostnader som företag skaffat sig för externredovisningssyften, främst lagervärdering och beräkning av årsresultat, må duga för dessa men de visar fel vid interna beslut. I balans- och resultaträkningar tar felen kanske ut varandra eftersom många produkter aggregeras, men internt speglar de inte hur modern verksamhet fungerar. Även om man inte längre bara har direkt lön som grund för fördelningar så speglas inte "batch"-tillverkning och resurser för att "design and sustain the myriad products the plant is capable of producing" (ibid, s 15).

Argumenten är välbekanta från ABC-retoriken, som fyller en stor del av böckerna (ibid; Cooper och Kaplan, 1998). De siktar på *cost management*, dvs. att kalkyler ska ge information som kan påverka beslut som leder till kostnader. Här beskrivs t.ex. hur kostnader behövs när produkter utformas eller för att prioritera ändringar i flöden. Det beror också på bristande överblick av kostnader som uppstår i olika resultatenheter till följd av t.ex. en kundorder (Kaplan och Cooper, 1998, s 16). Systemen ger också för sen feedback; därav behovet av lärande som redan nämnts ovan. Men ABC och framåtblickande lärande kräver olika kalkyler. Här dramatiserar författarna vad som då länge diskuterats i Sverige som ett behov att precisera antagandena vid främst särkostnadsberäkningar:

"ABC and operational feedback systems differ greatly in the assumptions they make about expense variability; frequency of reporting and updating; requirements for accuracy and precision; and the role for objective, historical data versus subjective estimates of future costs for measuring resource consumption." (ibid, s. 21).

Det behövs alltså tre relaterade system:

- ABC för kostnadsberäkningar: hur produkter förbrukar resurser.
- Ett ansvarsrelaterat system (där författarna vacklar lite i hur de betecknar detta: operational learning and improvement; operational and strategic performance measurement; operational control).
- Finansiell rapportering.

För oss är kostnadsberäkningarna (ABC) förstås i fokus. Författarna tänker sig (ibid, s 22-23) att de kan innehålla poster som inte är accepterade vid lagervärdering, som andel i kostnader för olika stödfunktioner eller ränta på kapital som binds i lager. Omvänt kanske de inte belastats med kostnader för företagsledning som bör allokeras vid extern resultatrapportering. ABC ger sålunda en grund för att tillgodose bokslutskrav, men omräkningar krävs. Man måste uppfostra redovisare och säga till dem (ibid, s 24): "Detta är informationen vi använder för att driva företaget. Ni måste lära er att använda den för era rapporter." Detta löses inte genom moderna affärssystem (ibid, s 26 – men betänk när detta skrevs). Snarare krävs experimenterande för att anpassa ABC till de egna behoven, få igång mätningar, och inse vilken feedback som påverkar medarbetare att agera rätt.

Det senare är ett återkommande fokus i boken. Därför kopplas många av resonemangen till hur kostnadsinformation länkas till ansvar och incitament. Men författarna är också pragmatiska när det gäller vägen till bättre kalkyler. När ABC införs kan man börja med historiska kostnader (ibid, s 112f). På så sätt får man fram fakta om olönsamma produkter och kunder, dåliga leverantörsrelationer osv. – inte hypotetiska eller potentiella resultat. "History matters", men därifrån bör man gå vidare och utnyttja budgeterade data. Genom att tillämpa ABC på en tänkt framtida mer produktiv organisation blir den till målkostnadsanalys (*target costing*).

Detta har en viktig koppling till författarnas syn på rörliga och fasta kostnader (ibid, s 116-126). I modern verksamhet är bara materialet för en inkrementell order rörlig kostnad, och kanske energi, övertid m.m. De använder begreppsparet *committed and flexible resources* och menar att det intressanta är dimensioneringen genom anskaffning och kontrakt av olika kapaciteter. Överkapacitet bör inte belasta produktkalkyler utan kostnadsberäknas som en budgeterad kostnad till följd av ledningsbeslut. De handlar om hur kapaciteter utnyttjas och på längre sikt ökas eller minskas. ABC mäter kostnad för utnyttjade resurser; alla kostnader fördelas inte.

Detta är i princip identiskt med svensk traditions normalårsantaganden och överrespektive underabsorberade kostnader. Kaplan och Cooper är dock tydligare med att se de senare som en uppfordran till handling. Och genom att beräkna kapacitet och kapacitetsutnyttjande även i administrativa processer uppstår synliga budgeterade kostnader för överkapacitet inte bara i tillverkningen:

”For committed costs to become variable in the downward direction – after the demand for the supplied resources has decreased, creating unused capacity – the organization must manage the unused resources out of the system.” (ibid, s 122).

Detta sker genom tydlig ansvarsrapportering. Väljer en ansvarig chef att ha överkapacitet för att klara snabba ordrar bör dessa kunder vara villiga att bära kostnaden, om de agerar rationellt ”under a cost plus contract” (ibid, s 131). Tydligt räknar författarna inte med att ABC-kalkylen visar en högre kostnad för dessa kunders inköp, utan överkapacitetskostnaden ses som något som prissättningen hanterar. Alternativt skulle väl ”snabba ordrar” ses som en särskild produkt med högre ABC-kostnad. Men det illustrerar den ibland suddiga gränsen mellan kostnad och prissättning (vinstpålägg).

Att granska aktivitetskostnader är förstås en viktig del av ABM. Kaplan och Cooper finner det ”simplistiskt” att försöka skilja på värdeskapande och icke värdeskapande aktiviteter (*non-value-added activities*). Snarare handlar det om potential att förbättra (ibid, s 159).

Till *strategic ABM* (ibid, s 181ff) hör även att föra affärsomkostnader till ”cost objects like customers or marketing channels”. De utgör en växande andel av omsättningen. Det finns *corporate-sustaining expenses* som kostnaden för vd, men så snart man har mer än en enhet av någon resurs måste det bero på efterfrågan, och då kan kostnaden spåras till varför den behövs. Här refereras praktikfallet Kanthal, där Kaplan och ett svenskt konsultföretag runt 1990 identifierade kostnader för olika kunder. De mest lönsamma 20 % genererade 225 % av vinsten, och de minst lönsamma 10 % stod för –125 %.

Liknande analyser bör ske för leverantörer. Detta knyter nära an till produktutveckling, där standardisering av komponenter kan ge större besparingar än man inser om man bara ser till komponentens inköpspris. Beställningar och ytterligare leverantörer drar kostnader.

När Kaplan och Cooper kommer in på tjänsteverksamhet framhåller de att samma principer gäller, men att det blir ännu tydligare hur dimensionering av resurser (ansvarssystem) och lönsamhet hos kunder och produkter beror av olika beslut. Här måste det finnas ständig bevakning av processernas effektivitet, samtidigt som det i en bank eller ett flygbolag gäller att följa och påverka kunders utnyttjande av dem (ibid, s 233). Ofta är det kundens utnyttjande av flera tjänster över tid som ger lönsamhet, snarare än enstaka sålda produkter (ibid, s 235). Författarna talar här om ABC-modell, ABC-studier, ABC-information och ABC-analyser. I ett praktikfall från en bank beräknas produktkostnader, varvid 15 % av verksamhetens kostnader dock inte allokeras utan ses som *business-sustaining*. Därefter beräknas lönsamhet per kundsegment. Liknande exempel från telekom och offentlig sektor rapporteras också.

För omkostnader på ledningsnivå förespråkas liknande resonemang. ABC och internprissättning ger insikt om att även dessa "drivs" av faktorer som går att påverka. Författarna föreslår här (ibid, s 261) ett slags tredimensionell stegkalkyl, som visar hur kostnader beror av produkt, kanal och geografisk marknad. Genom att ta med ränta på utnyttjat kapital (ibid, s 265ff) tillämpar de i praktiken svensk kalkylmässig kapitalkostnad.

För att reagera rätt på den mer korrekta ABC-informationen om produkt- och kundlönsamhet krävs ofta ett livscykelerspektiv (ibid, s 271): två *spreadsheets* med rader för dessa och kolumner för år. Då får man inte glömma avvecklingskostnader, t.ex. krav på att återställa miljön när en anläggning monteras ned.

Mot slutet (ibid, s 275) hävdar författarna att de flesta företag som har infört ABC (1998!) har system som är tillbakablickande och uppdateras årligen eller kvartalsvis. I regel är (var) systemen fristående och inte samordnade med ekonomisystem. Tidiga försök till integration har stupat på att företag försökt följa dagliga fluktuationer i verksamheten vilket lett till oanvändbara kalkyler. När man utvecklar system som kan samverka för dels *operational control*, dels ABC gäller det att förstå att det förra (knutet till ansvar) behöver fånga verkligt utfall detaljerat, medan ABC ska använda standardvärden som uppdateras per kvartal eller år och endast har tillräcklig detaljeringsgrad. Däremot ska ABC fånga hela värdekedjan med lämpliga *cost drivers* för varje aktivitet, och vid behov ge möjlighet till analyser per kund och av konkurrenter osv.

I boken av Cooper och Kaplan (1998) följer resonemangen samma ordning och språkbruk, men med praktikfall lämpade för undervisning.¹⁰

CIMA (Chartered Institute of Management Accountants) har haft en ledande roll inte bara i brittisk kalkylutveckling, utan för den internationella debatten. En bok som för 20 år sedan rapporterade om dess utvecklingsarbete är Bromwich och Bhimani (1994). Dess fokus är bredare än enbart kostnadsberäkning: hur påverkas *management accounting* när brittiska företag inför avancerade tillverkningstekniker och processer? Författarna finner ABC begränsad i sin användbarhet¹¹: metoden ökar spårbarheten, men hanterar inte gemensamma resurser som informations-system och andra samkostnader (ibid, s 90-91). Till stor del rör det sig om kostnader som kan beskrivas som *discretionary*. Med svensk terminologi förespråkar Bromwich och Bhimani ett slags stegkalkyl, med tydliga ansvar att besluta om kostnader för allt bredare delar av företaget.

¹⁰ Kaplan föreslog 2004 en förenkling av ABC, där kostnader fördelas efter hur mycket tid i processer som utnyttjas av ett kalkylobjekt (möjligen med hänsyn till att utnyttjanden kan vara olika "tungt"). Sådan "time-based ABC" motiverades med att bruk av flera, olika "cost drivers" visat sig krångligt i praktiken. Därmed kom han mycket nära det detaljerade bruk av fördelningsnycklar som karakteriserade traditionell svensk kalkylering. Den nya varianten av ABC presenterades sedan i en bok (2007), som inte tycks ha fått lika stort genomslag som originalidén.

¹¹ Boken kom ut före de refererade arbetena av Kaplan och Cooper, men hänvisar till artiklar där dessa lade fram tidigare versioner av sin lära.

Beträffande hur växande *fixed overheads* ska länkas till produkter ger boken följande besked. Författarna bedömer att konservatism rörande internredovisning gör att de oftast alltjämt hanteras som dåligt genomtänkta pålägg. ABC har fått begränsat genomslag. Beslutsdrivna kostnader beror av chefers bedömningar att de i förlängningen är till nytta för kunder, om de inte beror av krav från reglerande myndigheter. Kostnader bör beaktas vid strategiska beslut, för det är sådant det här handlar om.

Kostnadsgemenskap kan handla både om *common costs* och *joint costs*. I det förra fallet utnyttjas en resurs av flera produkter, i det senare avser kostnaderna en process som oundvikligen har flera produkter. Information som resurs har gjort detta viktigare. Ofta handlar det om förutsättningar för att produktion ska kunna börja. Det finns ingen logisk (rationell) grund för att fördela verkliga *joint costs* (ibid, s 106f). Däremot kan *common costs* genom mätningar länkas till produkter. I praktiken görs ingen tydlig skillnad, varför en utmaning är att tydligare separera dem. "This type of input pervades the modern organisation and represents a major category of resources which is, perhaps, not yet well handled in accounting." (ibid, s 108).

De är ett slags *public good* för företag. Ibland kan vissa organisationsenheter avstå eller exkluderas från dem. Men i övrigt avser de hela verksamheten. De får styras genom ickefinansiella måttetal, eller genom att förlägga ansvar tillräckligt högt i organisationen. Författarna beskriver här stegkalkyl (som de refererar till som en tysk sed). Kostnaderna kan fördelas inom organisationen som en form av intern beskattning, teoretiskt helst utifrån alternativvärdet av utnyttjandet. Den (interna) efterfrågans priselasticitet, när högre ledningsnivåer ändrar priset för resursen, kan ge besked om hur värdefull denna är för de olika delar av företaget som utnyttjar den. Även i praktiken förekommer (enligt forskningsrön från 70- och 80-talen) liknande resonemang, fast då i termer av bärkraft, vid fördelning av kostnader (ibid, s 116).

Författarna lanserar sedan en resultatrapport med åtta bidrags- och resultatnivåer, motsvarande vad som föreslagits (av Frenckner från 1950-talets början) och praktiserats (med beteckningar som TB1, TB2 etc) i Sverige sedan länge. Resonemanget ovan är dock viktigt för synen på hur gemensamma kostnader belastar olika verksamhetsdelar.

Som redan nämnts kom de förslag inom kalkyleringsområdet som växte fram efter *Relevance lost* att av forskare betecknas Strategic Management Accounting (SMA), dvs. en framåtsyftande redovisning och kalkylering som skulle bidra till att formulera och förverkliga företagets strategier. För drygt ett decennium sedan noterade Roslender och Hart (2003) att termen var ganska okänd hos brittiska praktiker, medan vissa tekniker förutom ABC hade provats. De sammanfattar vad de kom fram till bland annat så här:

”SMA was identified as a generic approach to accounting for strategic positioning. This particular conceptualisation views SMA as being characterised by attempts to integrate insights from management accounting and marketing management, and to do so within a strategic management framework, itself viewed as a more inclusive approach to the task of management. ... Attribute costing, as the most compelling development within the SMA literature, embodies this conceptualisation of SMA, necessitating a high degree of cooperation between management accounting and marketing management practitioners. Target costing and life-cycle costing, together with some variants of strategic cost analysis also qualify as examples of SMA techniques.” (Roslender och Hart 2003, s 272)

Med *attribute costing* avser de kalkyler som stödjer utformningen av ett företags erbjudande (en tanke som lanserades av Bromwich, 1990), och de knyter detta till begreppet *value-based management* (VBM). I Sverige provade bland andra Volvo PV *target costing* (målkostnadsanalys) på 1990-talet, men vårt intryck är att det på senare år omnämns mer sällan (vilket förstås kan betyda att det integrerats i produkt- och processutveckling och inte uppfattas som en särskild form av produktkostnadsberäkning).

Till SMA räknas även kalkyler på kunders och konkurrenters förhållanden. För att bestämma vilken kostnad som företaget bör sikta på (*target*) är betalningsvilja och konkurrerande erbjudanden förstås centrala. Guilding et al. (2000, s 128) menar att ”*competitor costing and strategic pricing*” var de mest tillämpade delarna av SMA i Storbritannien, USA och Nya Zeeland på 1990-talet.

3.8.1 Sammanfattning av några centrala utländska referenser

- Kaplan och Cooper, som föreslog ABC, var ute efter en större förändring än bättre omkostnadspålägg: att företag löpande bör mäta resursförbrukning på ett sätt som i första hand är avsett för interna syften. Sedan får externa behov tillgodoses genom Anpassningar. Detta som reaktion på att de uppfattar nuvarande (dvs. 1990-talets amerikanska) praktik som alltför präglad av externredovisningens seder.
- Det viktiga är att påverka beslut, t.ex. genom att synliggöra förbättringsmöjligheter avseende sortiment, kundurval och processer. Att kalkylera kostnader är alltför passivt; det viktiga är att kalkylerna utformas och kommuniceras så att chefer och medarbetare ”managerar” kostnader!
- Den (huvudsakliga?) kalkylen för produktkostnader bör innehålla alla spårbara kostnader, vilket innebär både tillägg och avdrag jämfört med de gängse självkostnader som utgår från redovisningen.
- Kalkyler bör ske inte bara för produkter utan även för kunder och marknadskanaler, varvid vissa omkostnader som inte alls påförs produkter

kan visa sig vara särkostnader för en kund eller en kanal. Tankarna kommer mycket nära klassiska svenska förslag till flerdimensionell stegkalkyl.

- Detta understryks även i CIMA-boken. Vill man föra helt gemensamma (joint) kostnader till produkter, trots att det är logiskt svårmotiverat, rekommenderas ett resonemang påminnande om bärkraft/synergivinst/försäljningsintäkt-argumenten hos andra författare.
- CIMA tänker sig tydligen att målen för en del av en organisation kan uttryckas i TB-termer. Men när målen sätts tolkas de oundvikligen som en andel samkostnader för högre nivåer, och kommer lätt att uppfattas som påläggskrav vid kostnadsberäkning av sålda produkter.
- Sedan sent 1980-tal talar forskare om Strategic Management Accounting vilket omfattar framtidsorienterade metoder som target costing utifrån kunskap om kunder och konkurrenter och livscykelanalys. Det är oklart vilken betydelse de har fått i praktiken.

4 Olika kalkyler för olika ändamål – möjliga vägval. Ett frågebatteri vid diskussioner med företag

I avsnitt 4.1 nedan introducerar vi fem vägval, som vart och ett sammanfattar ett antal av de ställningstaganden vid kostnadsberäkning som sysselsatt de författare som vi refererat till i kapitel 3. Därefter går vi i avsnitt 4.2–4.6 igenom de fem vägvalen systematiskt. För vart och ett inleder vi med några *Grunder* för våra resonemang. Därefter sammanfattar och utvecklar vi de punkter som avslutade våra litteraturreferat i kapitel 3 under en återkommande rubrik: *Enligt litteraturen*. Slutligen ger vi för varje vägval ett antal mer preciserade *Frågor* att använda vid studium av konkreta tillämpningar av kalkylering (avsnitt 4.2.3, 4.3.3 osv.). De är tänkta att ställas till företag, eller användas för att analysera information om deras kalkyler.

Sammantagna ger de fem omgångarna frågor en karakteristik av ett företags kalkylanvändning och -utformning. Vi använder dem i kapitel 5 nedan som struktur för att förstå våra empiriska observationer, inklusive andras empiriska fall som vi har kunnat läsa. De kan även användas när en konkurrensmyndighet behöver förstå ett företags kalkylmetoder. I kapitel 6 kommer vi att identifiera ett antal principfrågor som vi anser viktiga i sådana situationer. Även det kapitlet är strukturerat efter samma fem vägval

4.1 Kostnadsberäkning som logiska val

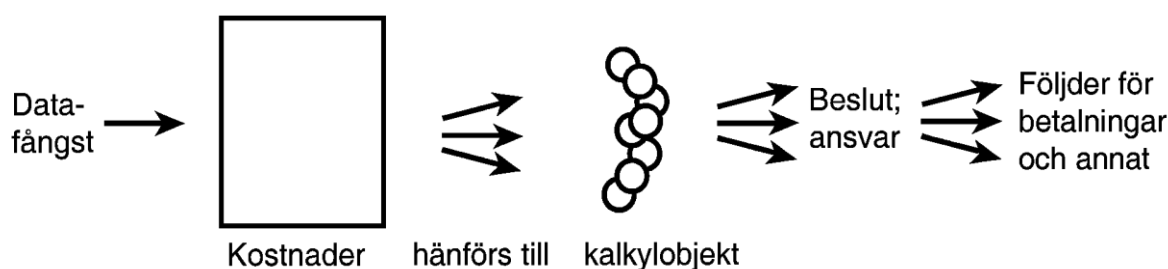
På engelska talar man ibland om "*relevant cost analysis*": att i en viss kalkylsituation göra en beräkning som fångar och värderar de resurser som är relevanta för just detta beslut. Eller, om det gäller återkommande och kanske rutinmässiga beslut, skapa verktyg som serverar ett relevant beslutsunderlag. Det kräver att man tar ställning till ett antal vägval som visas i figuren nedan. Den används i Controllerhandbokens kapitel om produktkalkylering¹² för att visa val när organisationer utformar kalkylsystem och kalkylseder. Ett och samma företag kan förstås behöva en repertoar av olika kalkyler, att använda i olika situationer.

Utgångspunkten är behovet av att beräkna kostnader för något kalkylobjekt (i mitten). Beräkningen ska lämpa sig för de beslut där den används, och dess utformning ska sporra användaren att handla så att företagets betalningar med mera i slutändan påverkas på önskat vis. Kalkylen behöver finnas (eller gå att göra), men den behöver också peka i samma riktning som till exempel interna resultatmål. Pekar kalkylen ut vissa produkter och kunder som mer lönsamma, bör den säljare som tar del av kalkylen ha mål (ansvar), t.ex. säljbonus, som pekar i samma

¹² Ax (2013). Controllerhandboken har utkommit i tio upplagor sedan 1986 och har haft stor betydelse för tillämpningen av ekonomistyrning i Sverige.

riktning. Därav den högra delen av figuren, som påminner om att kalkylutformningen ytterst är ett sätt att påverka företagets betalningar.

Hur kalkyler ska användas bör avgöra vilka kostnader som bör tas med, och hur de ska värderas. Detta påverkar i sin tur vilken datafångst som behövs. Omvänt kan praktiska problem med data påverka de kalkyler som görs. Läst från vänster visar figuren kalkylering som informationssystem. Läst från höger handlar den om kravanalysen som leder fram till hur enstaka kalkyler eller hela företagets kalkylmetodik utformas.



Figur 1. "Val vid utformning av kalkylsystem" (Ax, 2013, s 258). Figuren finns i kapitel 10 av *Controllerhandboken* men introducerades ursprungligen i tidigare upplagor av Nils-Göran Olve.

I denna rapport sammanfattar vi ställningstagandena vid den kalkylutformning som figuren beskriver i fem vägval:

- 1 Varifrån kommer underlaget (data) till kostnadsberäkningen?
- 2 Vilka kostnader ingår i kalkylerna?
- 3 Hur hanteras samkostnader? Vad fördelas och vad behålls centralt?
- 4 För vilka kalkylobjekt beräknas kostnader?
- 5 I vilka kalkylsituationer och för vilka beslut används kostnadsinformationen?

Vägvalen utvecklar de korta orden i figur 1. Vi har dock utelämnat vad följderna blir (längst till höger). De kostnader och intäkter som berörs kan behöva kombineras på olika vis beroende på vilken fråga som ställs, dvs. vilket kalkylobjekt och beslut som det handlar om. Det betyder att ett företag troligen har olika kalkyler – gör olika vägval – i olika sammanhang. Trots detta måste sättet att beräkna kostnader av pedagogiska och institutionella skäl vara tydligt, enkelt och sammanhängande.

När vi inte tar med det sjätte och sista steget i figuren beror det på att det i denna rapport skulle ha fört oss för långt in i hur beslut faktiskt påverkar betalningar, eller hur ansvarsmodeller och redovisning utformats som går hand i hand med

kalkylerna, så att berörda lägger vikt vid dem. När företag utformar kalkylmetoder måste de visserligen utgå från hur beslutsfattare och ansvariga ska nås av information om konsekvenserna av sitt agerande. Debatten om självkostnads- och bidragskalkyler blir med detta synsätt en fråga om att *påverka* olika medarbetare i olika situationer. En säljare behöver veta vad som lönar sig bäst att sälja, och det kan kräva ett annat beslutsunderlag än när en produktansvarig bestämmer vilka nya produkter som bör utvecklas. Säljaren agerar mer kortsiktigt än den produktansvariga och påverkar en mindre del av företagets kostnader.

För vår rapport, som handlar om kostnadsberäkning snarare än styrning, har detta betydelse som *motiv* till kalkylutformningen. Vi tar upp något av detta under vägval 5, utan att gå in på det i detalj. Men vi har inte gjort det till något eget vägval nummer 6.

I takt med att företags kostnader i allt mindre utsträckning är rörliga (både i bemärkelsen att de påverkas av såld volym, och om de i redovisningen kan registreras som direkt kostnad), minskar validiteten och precisionen i företagens schablonmässiga påläggskalkyler. Detta observerades redan under 1980-talet som ett problem. Trots att litteraturen både pekar på problemet och har föreslagit en rad möjliga lösningar, t.ex. aktivitetsbaserade kalkylmetoder istället för schablonmässiga påläggskalkyler, använder många företag fortfarande de mer grovkorniga kalkylprinciperna. Vilken roll dessa alltjämt har för att vägleda handling är dock oklart.

Nedan använder vi alltså figur 1 för att spana efter vägval vid kalkylering. Vissa bland dem har vi även konstaterat varit viktiga i konkurrens mål. Den bild vi får fram begränsas givetvis av studiens omfattning. Men även antydningar kring utvecklingen är intressanta. Om företag alltjämt ger en viktig roll åt kostnadsberäkningar enligt självkostnadsmetoden för enstaka produktexemplar i sortimentet så är förutsättningarna för samtal med konkurrensmyndigheter bättre än om sådana kalkyler inte längre tas fram, åtminstone om de kan anses likna vad konkurrensrättsliga resonemang benämner LRAIC. Sker kostnadsberäkningar i stället för att mäta kunders eller kundsegments lönsamhet, kanske som en framåtblickande bedömning enligt särkostnadstänkande, bör det få följd i konkurrensmyndighetsdialoger. Resonemang om underprissättning och korssubventionering kan fortfarande föras, men med andra utgångspunkter. En myndighet kan ibland begära att företag tar fram särskilda beräkningar, men om de görs endast för myndigheten är risken stor att företag anpassar utformningen helt för sin argumentation. Då behöver myndigheten värdera de vägval som företaget har gjort för att komma fram till den kostnad som det hävdar.

Det är sådana tankar som styr rapportens uppläggning: vi behöver först förstå hur företag kan kalkylera på olika vis, därefter granska vilka av dessa alternativ som förekommer i praktiken, och sedan använda det som inspiration för ställningstaganden kring vilka vägval som kan vara acceptabla vid olika konkurrensrättsliga granskningar.

4.2 Varifrån kommer underlaget (data) till kostnadsberäkningen?

4.2.1 Grunder

Kostnadsberäkningar uttrycks förstås i kronor. Indata är därför belopp som avser resurser som genom uppföljningsrutiner, planer eller på andra vis orsaksslogiskt kan knytas till kalkylobjektet, belopp som avser aktiviteter som har annan anknytning till det (främst de resonemang vi förut talade om som "finala"), samt uppgifter om objektet och produktionsprocessen som används till exempel som fördelningstal. Alla dessa kan vara historiskt konstaterade, planerade (budgeterade, ibland avtalade) eller teoretiskt framtagna (som norm, ambition eller prognos). Skillnaden mellan planerat och teoretiskt beräknat har främst att göra med intentionens styrka och därmed kostnadsberäkningens säkerhet.

Kombinationer kan förekomma, som när historiskt konstaterade värden är utgångspunkten men schablonmässigt räknas om med någon faktor (t.ex. prisändringar eller rationaliseringsmål).

För extern redovisning har på senare år, delvis som en reaktion på finanskrisen 2008, börjat tillämpas vad som (något missvisande) benämns verkliga kostnader, eller *fair value accounting*. Det innebär att historiska värden för finansiella instrument och (i viss utsträckning) förvaltningsfastigheter i balansräkningen ersätts med antingen marknadsvärde eller en modellbaserad beräkning, där framtida betalningar nuvärdesberäknas. I debatten har det ansetts tänkbart att tillämpa sådana beräkningar för fler tillgångsslag, med argumentet att det ger en mer aktuell och därmed rättvisande värdering. Så har dock inte ännu skett, och inom redovisningsprofessionen förhåller sig många tveksamma. För smakprov på debatten se Benston (2006). FARs generalsekreterare anser i sin blogg att talet om "verkligt värde" är missledande. Snarare rör det sig om "möjligt värde": "Ingen vill gå tillbaka till en överdrivet försiktig redovisning, men visst vore det bättre med en redovisning som inte bygger på teoretiska modeller eller som är så beroende av förändringar i omvärlden" (www.far.se, blogginlägg, 6 april 2011).

Vi kommer inte att närmare gå in på denna debatt, men den har betydelse för kalkyleringen. När ett företag övergår från historiska värden i sina bokslut blir det sannolikt att de "verkliga" värdena används även som grund för att värdera tillgångarnas årskostnad och därmed produktionskostnader. Finansiella instrument spelar en mycket ringa roll i de produktkalkyler som vi talar om i denna rapport. Men förvaltningsfastigheter är en resurs i fastighetsföretag och för andra företag som hyr ut lokaler.

4.2.2 Enligt litteraturen

Budget. Kostnadsberäkning är ofta framåtriktad. Den utgår då från budget och förbättringsmål som fått tjäna som standard. Ibland sker dessutom omräkningar, t.ex. omvärdering eller ändrad periodisering av tillgångar. De kan kräva kompletterande data, liksom om man enligt svensk sed vill räkna en räntekostnad för även ägarkapital.

Redovisning. Budgeten beror indirekt av senaste periodbokslut. Efterkalkyler byggs förstås på faktiskt inträffade förhållanden. Därför kommer kanske alltså senaste periodbokslut att uppfattas som naturlig datakälla, om inga andra särskilda skäl föreligger.

Statistik om verksamheten. ABC-kalkyler kräver ganska ingående kunskap om olika förhållanden (*cost drivers*), både totala volymer och för de produkter m.m. som man vill kalkylera. – Skillnader i antagna priser och volymer används i "intern räkningsanalys" för att förstå orsaker om efterkalkyl skiljer sig från förkalkyl. Då behövs volymuppgifter av olika slag. Att spåra över- och underabsorberade fasta kostnader kräver också tillgång till sådana.

4.2.3 Frågor

Den övergripande frågan här är: *vilka datakällor utnyttjas vid produktkalkyler?*

- Sker beräkningen utifrån redovisade värden för en förfluten period eller bedömda värden som avser framtiden?
- Görs särskilda bedömningar för kalkylen, eller hämtas alla värden från andra system (vanligen periodbokslut eller budget)?
- Vilka statistiska eller andra icke-finansiella indata används – t.ex. förbrukningsuppgifter, kapacitetsbedömningar och livslängdsantaganden?
- Hur valideras indata som inte kommer från redovisning eller budget – t.ex. tidsuppföljning eller särskilda undersökningar?
- Vilka externa data används (t.ex. priser på köpta insatsvaror)?

4.3 Vilka kostnader ingår i kalkylerna?

4.3.1 Grunder

Produktkalkyler är värderingar av resursutnyttjande, i regel både av förbrukade resurser och "anlitade" resurser. De senare kan ha en relativt tydlig, begränsande kapacitet per tidsenhet varvid resursen "beläggs" till viss del av den aktuella pro-

dukten. De kan även ha en icke-uteslutande karaktär, som när ett varumärke, en databas eller en chef anses vara en resurs för den aktuella produktionen. Här uppstår frågor kring resursens livslängd, hur den utnyttjas, dess betydelse för den aktuella produkten m.m.

Som dessa exempel visar finns olika stark kausalitet mellan använd resurs och produkt. Ibland finns ingen spårbar kausalitet alls, men ändå en övertygelse om att en viss resurs finns till för, eller bidrar, till den aktuella produkten och delvis bör finansieras genom de intäkter den ger. Resursen kan till exempel ha anskaffats eller utformats med tanke på produkten (ovan omtalat som finalitet).

Skillnader i hur kostnader logiskt kopplas till kalkylobjekt innebär en gradvis avtagande säkerhet i kostnadsberäkningen, t.ex. för ett exemplar av en produkt. Ett exempel, här med ganska oprecis användning av svenskt vedertaget språkbruk:

1. Särkostnad för kalkylobjektet (exemplaret).
2. Andel i särkostnad för en överordnad "klass" av produkter som kalkylobjektet tillhör (t.ex. en uppsatt serie, ett produktslag m.m.)¹³
3. Andel i samkostnad som kan relateras till kalkylobjektet på ett spårbart sätt, till exempel en befintlig anläggning eller annan resurs som utnyttjas eller anlitas vid produktionen.
4. Andel i samkostnad som *inte* kan relateras till kalkylobjektet på ett spårbart sätt, men som ändå anses möjliggöra eller underlätta produktionen av kalkylobjektet.
5. Andel i andra samkostnader som man låter belasta kalkylobjektet, ofta med argumentet att alla företagets kostnader måste täckas av någon produkt.

Termen kalkylfilosofi används ibland för det synsätt som en företagsledning tillämpar när det gäller hur långt ner i denna lista den anser det lämpligt att gå vid kostnadsberäkningen. Det har givetvis att göra med hur säkra och därmed relevanta bedömningar som går att göra i ett specifikt fall, och vad informationen ska användas till. Mätssystem och vilken tidssikt bedömningen avser spelar också in.

Även tydliga särkostnader kan omvärderas med hänsyn till ändrade marknadspriser på insatsvaror, varuknapphet osv. Om lön bör ses som särkostnad är delvis en fråga om hur lång sikt kalkylen avser (på sikt kan bemanningen ändras), delvis en fråga om personalen mest liknar en "insatsvara" eller en "befintlig anläggning".

¹³ Ibland visas en hierarki av sådan tillhörighet från enstaka exemplar till hela företagets produktion, där relevanta särkostnader påförs för varje nivå. En sådan kalkyl benämns stegkalkyl. I en renlärig stegkalkyl inkluderas kostnader längre ner i denna lista inte i kalkylen för exemplaret, däremot ses de som särkostnader för varje relevant nivå: serie, slag, "affär" osv. Detta förutsätter att en enda hierarki är logiskt lämplig, så att inte vissa särkostnader avser kundgrupper eller marknader snarare än produkter. Dessutom tillämpas samma tidssikt för alla delar av verksamheten. Därför är stegkalkyler mest naturliga för att beskriva kostnaderna i en fabrik där alla produkter tillhör samma "produktfamilj".

4.3.2 Enligt litteraturen

”Different costs for different purposes” är en dominerande tanke. I första hand gäller de två ”kalkylfilosofierna” (som Greve kallar dem) fullständig och ofullständig kostnadsfördelning. Men här finns även tanken på stegkalkyl, kanske t.o.m. med skilda hierarkier för objekten produkt, kund och geografi (eller marknadskanal eller liknande).

Sedan detta har valts gäller det att avgränsa spårbara (*traceable*) särkostnader bör förstås ingå, men även där är det en analytisk uppgift att avgöra hur omfattande påverkan kalkylobjektet ska sägas ha. Det beror på tidssikt m.m., men detta är alla överens om sedan länge.

Ibland uppstår debatt om vilka produkter eller kunder som är de huvudsakliga, och vilka som möjligen kan ses som biprodukter och därför inte anses vara dimensionerande. Det finns förstås inget generellt svar, och i exemplet Posten (refererat under Bergstrand) valdes en kompromiss mellan att betrakta brevnätet som dimensionerat för A-post eller B-post. Med tanke på kalkylprinciper är detta en fråga om fördelning vid förenad produktion och det som benämns *joint costs*.

I två avseenden finns dock vägval, som närmast avser nyanser i stegkalkylen – eller mellanfall av fullständig och ofullständig kostnadsfördelning:

1. Renläriga ABC-förespråkare som Bergstrand anser att kostnader för överkapacitet inte ska belasta produkter. De bör synliggöras och bli föremål för ledningsbeslut. Visas en tydlig kostnad för överkapacitet sporrar det till att fylla den på ett sätt som ger minst täckningsbidrag eller avveckla den. T.ex. FoU som har investeringskaraktär bör aktiveras och belasta nya produkter eller ny försäljning i framtiden när resultatet lanserats. Den är inte till nytta för dagens produkter, och det är de som nu kostnadsberäknas.
2. Långt ner i steghierarkier finns det alltid kostnader för företagsledning m.m. som saknar kausal koppling till någon enstaka produkt eller kund. De är ett exempel på extremt ”förenade” (joint) kostnader. Intjänande som täcker sådana kostnader kan antingen ses som ren prissättning eller tas med i produktkostnaderna. Det sker då genom schablonpålägg (vilket helt motsvarar påslag i ”cost plus”-prissättning) eller via ett bärkraftsresonemang (varvid sådana pålägg blir ett slags ”planerade bidragskrav”).

Bergstrands syn motsvarar rätt väl LRAIC eftersom han fördelar kostnader som han ser som långsiktiga särkostnader, men inte är villig att ta med ”(true) joint costs”. (Utom när de har karaktär av investering som senare visar sig ge nytta, varvid de bör ses som en investering som leder till kostnader när den senare avskrivs.)

Om kapitalkostnader bör innehålla (kalkylmässig) ränta på kapitalet, och hur detta bör beräknas, är ytterligare en principfråga. Avkastning på ägarkapital är i och för sig vinst, men med samma logik som ovan kan det vara lämpligt att se motsvarande vinstkrav som en konsekvens av att kapital disponeras i just denna verksamhet snarare än någon annan. (När företag internt ställer mål för avkastning på sysselsatt kapital görs inte heller skillnad mellan skuldränta, en kostnad, och avkastning åt ägare, vinst.)

Vid studium av anglosaxisk litteratur bör man minnas att *full absorption cost* i regel avser tillverkningskostnad, medan kostnader i senare led som marknadsföring och kostnader för företagsledning inte ingår. Breda pålägg för dessa ses snarare som prissättning, och när SMA-debatten rekommenderar livscykelkalkyler är ibland en del av förslaget att börja se även dessa som produktkostnader (se t.ex. Fisher och Krumwiede, 2012). I en enkätstudie där de jämförde ABC-användning i 348 företag i alla världsdelar studerade Stratton et al. (2009) hur kostnader för olika funktioner (FoU, produkt- och processutformning, produktion, marknadsföring, distribution, kundservice och stödfunktioner) fördes ut på produkter. Av produktionens kostnader togs i genomsnitt 94 % med i produktkalkyler, medan andelen i FoU var bara 60 %. Övriga funktioner faller däremellan. Den dominerande metoden för kostnadsfördelning är enligt studien standardkostnad (med en andel av 42 % inom funktionen produktion) vilket vi tolkar som att man inte löpande följer upp kostnader på produktnivå, utan nöjer sig med till exempel fastställda tal för resursförbrukning. I studien finns nämligen också en kategori "*Actual costing*", som torde innebära fördelning av periodens utfall. Den kommer på andra plats (med en andel på 24 % för produktion), medan ABC kommer på tredje plats (18 % inom produktion). Studier av detta slag måste tas med många nypor salt, men det ger en bild av svårigheterna att dra enkla slutsatser om normal praxis.

4.3.3 Frågor

Den övergripande frågan här är: *Hur stor del av företagets kostnader tas med vid kostnadsberäkningen av kalkylobjekt?* Frågor kring fördelningsmetoder och "kalkylmall" sparas till nästa avsnitt. Vilka kalkylobjekt som kostnadsberäknas diskuteras även det nedan.

- Vilka av nedanstående ingår regelmässigt i företagets kalkyler?
 - Särkostnad för kalkylobjektet (exemplaret).
 - Andel i särkostnad för en överordnad "klass" av produkter som kalkylobjektet tillhör (t.ex. en uppsatt serie, ett produktslag m.m.).
 - Andel i samkostnad som kan relateras till kalkylobjektet på ett spårbart sätt, till exempel en befintlig anläggning eller annan resurs som utnyttjas eller anlitas vid produktionen.

- Andel i samkostnad som inte kan relateras till kalkylobjektet på ett spårbart sätt, men som ändå anses möjliggöra eller underlätta produktion av detta (till exempel fabriksledning).
- Andel i andra samkostnader som man låter belasta kalkylobjektet, ofta med argumentet att alla företagets kostnader måste täckas av någon produkt (till exempel utveckling av framtida produkter).
- För vilka tidsperioder görs kostnadsberäkningar avseende kalkylobjekt, t.ex. en produkt? Dvs. avser kostnad historisk erfarenhet, närmaste perioden, eller hur kostnaden bör bli när full volym uppnåtts längre fram (normal kostnad över konjunktur eller livscykel).
- Om redovisning eller budgetvärden är utgångspunkten: vilka omvärderingar av kostnaderna görs (t.ex. rationaliseringsambitioner, bruk av återanskaffningsvärden och inkluderande av ränta på ägarkapital – vi återkommer under nästa rubrik)?
- Sker konsolidering av produktkalkylerna genom sammanställningar tvärs över olika enheter inom företaget (eller en del av det, t.ex. produktion)?

4.4 Hur hanteras samkostnader? Vad fördelas och vad behålls centralt?

4.4.1 Grunder

För varje resurs som inte anskaffas specifikt för ett kalkylobjekt krävs någon form av fördelning av dess kostnader, om man önskar ta med en andel av dem – dvs. värdera utnyttjandet av resursen för det aktuella kalkylobjektet.¹⁴

Sådana resurser kan antingen ha vållat utgifter tidigare (som en anläggning), eller enbart dra löpande utgifter (som en serviceavdelning). I det senare fallet är det (en del av) periodens kostnad för resursen som ska fördelas till kalkylobjektet.

För anläggningar, men även när man för kalkylsyften betraktar till exempel tidigare års utvecklingskostnader som en utnyttjad resurs, blir det nödvändigt att ta ställning till:

1. Resursens aktuella värde (med tanke på ålder, funktion, kapacitet, alternativ...).
2. Dess återstående livslängd (för att bedöma den aktuella periodens kostnad).
3. Dess kapacitet och utnyttjande.
4. Dess utnyttjande eller betydelse för det aktuella kalkylobjektet.

¹⁴ I litteraturen görs ibland skillnad mellan fördelning, tilldelning och utdelning.

4.4.2 Enligt litteraturen

Ganska detaljerad fördelning av samkostnader praktiserades länge i Sverige, långt innan ABC lanserades, och med liknande ambitioner till logisk fördelning. ABC bygger på en tanke att vi kan approximera långsiktig särkostnad genom detaljerat studium av "vad som får det att kosta", och använda sådana faktorer (*cost drivers*) i kostnadsberäkningar.

Problem uppstår då med helt gemensamma funktioner och det förekommer att man vill ta med en andel även av deras kostnader. Intuitivt har många företag åtminstone sedan mitten av förra seklet då använt bärkraft, trots att det logiskt sett kan ses som prissättning snarare än värdering av resursåtgång. Att man väljer att bedriva olika verksamheter tillsammans i ett företag, utnyttja vissa kapaciteter där osv., bör innebära synergier jämfört med om varje produkt eller enhet förekom som eget företag eller hade helt dedikerade resurser. En idé för fördelning av kostnaden, i brist på kausal analys, är då att "synergivinsten" ligger till grund för hur kostnaden fördelas. Den bör spegla nytta och därmed betalningsviljan (priselasticiteten). Tanken liknar fördelning enligt försäljningsvärde (se avsnitt 3.3: Greve). Förmodligen kommer det nära ett bärkraftsresonemang.

I praktiken kommer kostnadsfördelning ibland att ske genom att ett senare produktionsled internt köper en komponent eller tjänst, eller genom att motsvarande köps in utifrån. Köpepriset noteras då som materialkostnad, trots att den innehåller fördelade kostnader i tidigare led. Det är i sig inget problem, så länge kalkyler används för beslut där kostnadsstrukturen (och t.ex. långsiktiga bindningar) i andra led är ointressant. Men för en koncern eller vid studium av hela värdekedjan försvårar det förståelsen av kostnader.

På liknande sätt kan bruk av olika fördelningsnycklar och kalkylmallar i olika delar av ett företag göra produktkostnaderna svåra att förstå. Här finns också alltid ett samspel med hur avräkningar och räknesätt styr tankar, beslut och handlande.

4.4.3 Frågor

Den övergripande frågan här är: *Vilka nycklar eller cost driver-metoder tillämpas?*

Frågorna blir aktuella endast för de resurser vars samkostnader enligt ovan tas med i en produktkalkyl. Frågorna kan behöva upprepas för varje resurs:

- Om resursen vållat utgifter tidigare perioder:
 - Hur beräknas dess värde inför kalkyleringen?
 - Vilka antaganden om livslängd, ränta osv. sker för att få fram periodens kostnad för resursen?

- Hur beaktas eventuell överkapacitet eller överbeläggning av resursen?
- Hur fastställs den andel av periodkostnaden för resursen som belastar kalkylobjektet:
 - Schabloner, typ procentpålägg på andra kostnader?
 - Faktisk uppföljning av faktorer såsom tid?
 - Utredningar rörande *cost drivers* eller liknande?

4.5 För vilka kalkylobjekt beräknas kostnader?

4.5.1 Grunder

Traditionellt är ett tillverkat exemplar av en produkt det självklara kalkylobjektet. Det kan vidgas på olika sätt:

- Tillverkad *och såld* vara eller tjänst. Pålägg för administration och försäljning ingick i traditionella svenska självkostnadskalkyler, men bl.a. organisatorisk separering av tillverkning och försäljning, och kalkyleringens hemvist bland ingenjörer, gjorde att mer noggrann kostnadsberäkning nog ibland avser endast tillverkningen. När produkten lämnat fabriken sker endast breda påslag, trots att produkter kan vara olika resurskrävande vid försäljning.
- Stegkalkyl bör ses som att även en uppsatt serie, en produktvariant eller ett produktslag är kalkylobjekt – dvs. det finns en "stege" av allt mer omfattande kalkylobjekt, vart och ett med egna särkostnader.
- Vid systemförsäljning kan en kombination av varor och tjänster vara relevant kalkylobjekt (och även prissättas som helhet). Systemet som helhet kan vålla särkostnader.
- I processtillverkning är det närmast kostnadskonsekvenserna av olika produktionsprogram som är relevanta att beräkna. Programmen kan i sig ge särkostnader.
- Kundkalkyler förekommer, varvid både enstaka kunder och hela kundgrupper kan vara kalkylobjekt. Kostnader kan vara särkostnader för dessa, snarare än för sålda produkter.
- Utformning av verksamheter kan motivera särskilda kalkylobjekt, vilket kanske inte benämns produktkalkyler men är nära släkt: s k köpa-tillverkakalkyler; beslut om sortimentsbredd eller närvaro på olika marknader;

policybeslut om servicevillkor. Alla dessa kan ha sina särkostnader, avseende de processer där de hanteras.

- Beslut om processer, kunder m.m. enligt de föregående punkterna avser ofta en längre tidsperiod och har således karaktär av investering. Det aktualiserar frågan om en produktkalkyl avser en produkt under en viss period eller under en längre tid. Livscykelresonemang kan motivera både att kalkylen avseende en viss produktenhet avser genomsnittet när produktmognad har nåtts (något som tycks vara vanligt i Japan) och att man gör fleråriga kalkyler av produkten som investering.

4.5.2 Enligt litteraturen

Traditionellt har kalkyler avsett hierarkin från enstaka produktenheter via produktslag till större delar av "affären". Tidigt konstaterades dock att kostnadsberäkningar även kunde vara aktuella för kunder och kundgrupper eller för olika marknader (butiker, geografiska eller säljkanaler). Särskilt stegkalkyler sågs tidigt som en teoretiskt god lösning på behovet att se särkostnader och lönsamhet för olika stora "utsnitt" av verksamheten.

På senare år har tanken på fler kalkylobjekt blivit vanligare. Den utvecklingen går hand i hand med synen på kostnadsberäkning som situationsanpassad, snarare än som inbyggd i redovisningsrutiner. Betecknande nog uppstod svårigheter när en del företag försökte göra ABC till en integrerad del av sin redovisning.

Kalkylobjekt kan också beskrivas i tid och rum. Är det en genomsnittskostnad för många driftsställen vi söker, eller är kanske poängen att jämföra dem? I det senare fallet är de produkter som görs på olika orter skilda kalkylobjekt. Är det produktionen denna månad som ska kostnadsberäknas, eller vill vi ta fram vad en produkt kommer att kosta om några år när full volym och erfarenhet uppnåtts? Det påverkar indata och beräkningar. Är tilläggfunktioner egna produkter som ska kalkyleras, eller sker kostnadsberäkning för några olika utrustade produkter? Produktionsmetod och volymer av olika konfigurationer gör att additivitet kanske inte råder.

Olika teknologier, främst löpande band, order- och processtillverkning, aktualiserar olika bedömningar och påverkar därför vilka kalkylobjekt som är intressanta. Ju mer långsiktig verksamheten är – t.ex. skogsindustrin – desto mindre troligt att en självkostnad för en enstaka produktenhet just denna period ger användbar information för något syfte.

4.5.3 Frågor

Den övergripande frågan är: *För vilka kalkylobjekt genomförs kostnadsberäkningar?* För vissa kan det ske rutinmässigt och ständigt, för andra *ad hoc*. Huvudintresset antas vara den enstaka produkten.

- Vilka produkter kostnadsberäknas rutinmässigt och regelbundet? Här avses vad man normalt i företaget menar med en produktkalkyl: t.ex. om den inkluderar installation, garantier, i praktiken avser en kombination av flera produkter...
- Förekommer andra kalkylobjekt, som till exempel "paket" av åtaganden mot en helkund?
- Vilka syften har beräkningarna (t.ex. beslut, ansvar, avräkningar)? Gäller en kostnad per objekt eller flera (beroende på situation)?
- Vilken vikt spelar kalkyler som avser enstaka produkter jämfört med bedömningar av kostnader (och lönsamhet) över en livscykel (t.ex. inklusive eftermarknadstjänster och merförsäljning)?

4.6 I vilka kalkylsituationer och för vilka beslut används kostnadsinformationen?

4.6.1 Grunder

Vanligen tänker man sig att produktkalkyler har betydelse för prissättning och lönsamhetsbedömning av kalkylobjekt, men de har viktiga användningsområden inom så kallad *cost management*, t.ex. att inrikta rationaliseringsarbete och formulera ansvar. Inom båda de sistnämnda områdena handlar det om att kalkyler påverkar mål för chefer.

Mer schablonmässiga kalkyler påstås ibland endast finnas till av legala skäl (lagervärdering, avräkningar mellan koncernbolag).

4.6.2 Enligt litteraturen

Det viktiga när ett företag utformar kalkyler är att påverka beslut, t.ex. genom att synliggöra förbättringsmöjligheter avseende sortiment, kundurval och processer. Det var därför som Kaplan och Cooper föreslog att företag löpande bör mäta resursförbrukning på ett sätt som i första hand är avsett för interna syften. Sedan får externa behov tillgodoses genom anpassningar. Detta som reaktion på att de

uppfattar nuvarande (1990-talets amerikanska) praktik som alltför präglad av externredovisningens seder.

Att kritiskt ifrågasätta kostnader är troligen mer en fråga om organisation och ledningsbeslut än rutinkalkylering. Därför visar nyare skrifter en svängning från kostnadsberäkning för produkter till strategiska resonemang om hur verksamheter och därmed kostnader dimensioneras.

Detta kopplar förstås nära till ansvar där produktkalkyler påverkar resultatenheters mål och utfall via interna avräkningar. I praktiken torde kalkylseder vara nära knutna till om resultat belastas med alla kostnader eller har karaktär av TB-krav.

4.6.3 Frågor

Den övergripande frågan är: *I vilka sammanhang används produktkalkyler?* I denna studie har det betydelse bland annat för att förstå deras "status" inom företaget: ligger de till grund för handlande, eller kan de "tas på allvar"?

- Ge exempel på beslut där produktkalkyler har avgörande inflytande på handlande.
- Används produktkalkyler i interna resultatberäkningar (för att sätta mål och beräkna utfall)?
- Används produktkalkyler som transferpriser mellan dotterbolag inom koncernen?
- Används produktkalkyler vid lagervärdering?
- När olika kalkylobjekt och beräkningsmodeller förekommer (enligt tidigare punkter) och produktkalkyler används för några av dessa syften: vilka utnyttjas för dessa syften?
- Hur görs beräknade kostnader tillgängliga, hur uppfattas de och "kommer in i beslut"? Detta är avgörande för deras betydelse i företagets verksamhet – t.ex. vid prissättning, leverantörs- och metodval, för interna avräkningar och vid prestationsvärdering. Hur används kalkyler i företagets arbete?

Detta (som anknyter till styrmix) bör speglas i hur de hanteras i ekonomisystemets rapporter och vem som tar del av dem. Det har också betydelse för en fråga som anknyter nära till detta frågebatteri, men som inte gäller kalkylens utformning: *vem upprättar kalkyler?* Är det t.ex. professionella kalkylingenjörer eller "var och en", kanske utifrån mallar på intranätet?

5 Empiriska exempel på kalkylsituationer

Det empiriska materialet i den här rapporten har samlats in genom intervjuer med ekonomichefer och controllers i sex svenska företag (primärempiri), samt genom studier av uppsatser om kalkylering som har lagts fram vid svenska universitet och högskolor (sekundärempiri). Primärempirin är av naturliga skäl mer heltäckande i förhållande till vår undersökningsmodell (de fem vägvalen och frågorna i kapitel 4). Sekundärempirin beror förstås av källorna, som i regel bara ger information om en eller ett par av vägvalen.

5.1 Primärempiri

5.1.1 Valmet Pulp and Energy

Valmet Pulp and Energy är ett affärsområde inom den finska teknikkoncernen Valmet Corporation. Koncernen har totalt 11 000 anställda, omsätter ca 2,6 miljarder Euro och är noterat på Nasdaq-börsen i New York.

Valmet Pulp and Energy utvecklar, tillverkar, säljer och underhåller värmeproduktionsanläggningar för industriellt bruk. Typiska kunder är energiföretag och företag inom pappersindustrin.

Verksamheten är indelad i produktägande enheter (*business units*) och produktionsenheter (*delivery and operations*). Kontrakten ligger hos produktägarna som tecknar avtal med kunderna. Projekten bemannas med personal från produktionsenheterna, som debiterar produktägarna för nedlagd tid enligt en intern standardkostnad. Olika personalkategorier har olika standardkostnader. Samtliga materialinköp konteras direkt på respektive leveransprojekt (som ligger under en produktägare). Resultaträkningar upprättas för de organisatoriska enheterna och belastas med verksamhetens fulla kostnader. Projektkalkylerna (offerterna) däremot, belastas huvudsakligen med projektsärkostnaderna.

Varifrån kommer underlaget (data) till kostnadsberäkningen?

Data till kalkylerna kommer huvudsakligen från affärsredovisningen. Varje produktionsenhet drabbas av sina direkta kostnader. Dessa är dels lönekostnader för den fast anställda personalen, dels inköpskostnader för arbetskraft som hyrs in från underleverantörer. Produktionsenheterna har också kostnader för lokaler och maskiner. Materialkostnaderna, oavsett om det är råmaterial eller färdiga delar, konteras på leveransprojekten direkt.

Utöver konteringen av inkommande fakturor på rätt kostnadsställe, registrerar alla medarbetare i verksamheten tid i ett tidredovisningssystem. All arbetstid kan där-

med allokeras till projekt, huvudsakligen leveransprojekt. Men även tid som läggs på forskning och utveckling registreras på FoU-projektnummer och allt säljarbete registreras på säljprojekt. När ett offertarbete sätter igång, skapas ett projektnummer, och all tid som läggs på detta (oavsett i vilka enheter medarbetarna jobbar) registreras på projektnumret. Valmet kan därmed följa upp exakt hur mycket tid som läggs på olika projekt. Varje medarbetare har dessutom en sk resurskod, vilket innebär att företaget kan göra en grov analys av hur mycket resurser av olika slag som har lagts på respektive projekt.

Vilka kostnader ingår i kalkylerna?

En kalkyl upprättas för varje leveransprojekt; dels som förkalkyl i samband med offerten, dels som efterkalkyl för att se om projektet blev lönsamt. Dessutom går kostnadsuppgifterna in i projektstyrningen. Där ligger de till grund för projektledarens löpande styrning och uppföljning av entreprenaden. Projektets kostnader består av material och nedlagd tid. Den belastar projektet med en standardkostnad som varierar för olika personalkategorier. Standardkostnaden innehåller, förutom lönekomponenterna, också ett påslag för produktionsenhetens samlade indirekta kostnader, t.ex. lokaler, verktyg, maskiner, arbetsledare osv. Standardtimkostnaden räknas fram för respektive produktionsenhet genom att totala kostnader fördelas på förväntat antal levererade timmar. Produktionsenheterna är sällan bemannade till 100 % med egen personal, vilket gör att arbetskraftskostnaden per medarbetare kan variera (beroende på vilka timpris den inhyrda personalen tar). Dessa skillnader neutraliseras dock genom att de olika kostnaderna slås samman och fördelas på totalt planerad tid i leveransprojekt. Respektive produktionsenhet är ansvarig för att bemanna sin organisation så att de kan leverera det antal timmar som leveransprojektet efterfrågar.

Produktionsenheternas kostnader för lokaler och maskiner bakas huvudsakligen in i standardtimkostnaden. Det förekommer dock några undantag: kostnaden för särskilt dyra robotar läggs inte in i arbetstimkostnaden, utan debiteras istället de leveransprojekt som använder dem direkt.

Projektkalkylen innehåller projektets intäkter och samtliga direkta kostnader (för materialinköp och arbetstid). Projektets intäkter minus särkostnader (som kallas COGS, Cost of Goods Sold) ger projektets resultat och marginal.

Hur hanteras samkostnader? Vad fördelas och vad behålls central?

För varje produktägande affärsenhet upprättas en resultaträkning som inleds med de samlade projektintäkterna minus projektsärkostnaderna. Det ger enhetens samlade projektresultat. Därefter fördelas övriga enhetsrelaterade indirekta kostnader ut. Det rör sig t.ex. om kostnader för inköpsorganisationen och viss utbildning. På nästa rad återförs utfallet i produktionsenheterna till produktägarna. Om prognoserna har varit rätt är resultatet noll (standardtimkostnaden är lika med produktionsenhetens totala kostnader). Men om beläggningen har varit högre eller längre

än planerat uppstår en differens mellan produktionsenhetens verkliga kostnader och ersättningen från leveransprojekten. Denna differens kallas *under/över absorption* och belastar produktägarens resultaträkning.

Från bruttomarginalen dras verkliga säljkostnader (som registreras i tidredovisningen och räknas om till kronor via en standardtimkostnad för säljare). På samma sätt belastas respektive produktägare med de FoU-kostnader som de initierar (vilket också räknas fram genom tidredovisningen multiplicerat med standardtimkostnaden). Därefter fördelas den företagsgemensamma administrationen ut på respektive produktägare i förhållande till enheternas andel av den totala omsättningen. I de centrala administrationskostnaderna ingår t.ex. företagsledning, finansiering och redovisning, viss administrativ support osv. Bruttovinsten minus de indirekta kostnaderna blir produktägarnas operativa resultat.

Genom den noggranna tidrapporteringen är de schablonmässigt fördelade kostnaderna ganska låga. Istället drabbas respektive projekt och produktägaren av de kostnader de driver (i form av inköpt material och nedlagd tid). Fördelningarna uppstår huvudsakligen i den organisatoriska resultatuppföljningen, dels som under/överabsorption, dels som schablonmässig fördelning av företagscentrala administrativa kostnader.

För vilka kalkylobjekt beräknas kostnader?

Det centrala kalkylobjektet i Valmet Pulp and Energy är leveransprojekten. I dem ställs intäkter mot kostnader. Projektets kostnader består i sin tur av direkt material (antingen råvaror eller färdiga komponenter) som förs direkt på projektet och arbetstid. Arbetstid, i sin tur, består av lönekostnader och indirekta produktionskostnader.

Kostnader följs också upp i den organisatoriska strukturen. Standardkostnaden för arbetstid baseras på förväntad beläggning. Eventuella differenser hanteras som över/underabsorption i den organisatoriska uppföljningen.

I vilka kalkylsituationer och för vilka beslut används kostnadsinformationen?

Kalkyler upprättas i flera olika sammanhang. Dimensioneringen av företagets leveranskapacitet görs i samråd mellan de produktägande affärsenheterna och produktionsenheterna. Produktionsenheternas ansvar är att tillhandahålla den leveranskapacitet som produktägarna behöver. Produktionsenheterna bedömer själva hur balansen mellan egen och inhyrd personal ska se ut för att inte bygga onödig överkapacitet (kalkylerna används alltså också för att beslut och göra inköp). Standardtimkostnaden räknas fram baserat på de organisatoriska kostnaderna.

En förprojektkalkyl upprättas i samband med offertarbetet. Där summeras de samlade projektkostnaderna (material och interna standardkostnader för olika

personalkategorier). Projektkostnaderna jämförs med ett budgeterat försäljningspris. Varje offert utvärderas mot ett internt lönsamhetskrav.

Kalkylinformationen används därefter i den löpande projektstyrningen. Varje projektledare följer upp kostnaderna i leveransen så att de inte överstiger beloppen i offerten (projektbudgeten).

När ett leveransprojekt är avslutat följs lönsamheten upp för att se att målen uppnåddes och för att lära mer om vilka avvikelser som uppstod och varför.

Kostnadsinformation är också en central pusselbit i den organisatoriska uppföljningen. I de produktägande affärsenheternas resultaträkningar summeras intäkterna från genomförda projekt och minskas med de direkta projektkostnaderna (COGS). Enheternas samlade resultat belastas sedan med de enhetsrelevanta indirekta kostnaderna samt eventuella avvikelser i produktionsenheternas kostnader. Detta ger enhetens bruttomarginal som i sin tur minskas med dess exakta sälj- och FoU-kostnader samt en schablonmässigt fördelad kostnad för deras andel av de företagsgemensamma administrationskostnaderna.

5.1.2 Scania

Avsnittet bygger på en intervju med två ekonomer, group controller och ekonomichef produktion. Den senare sade spontant att kalkyler är *”det viktigaste vi [ekonomer] gör”* och förtjänar mer uppmärksamhet av forskare.

I Scania finns förkalkyler och efterkalkyler. I produktutveckling (PD) sker kalkyler som kräver stor kunskap om produkter: i praktiken gäller det att behärska Scantias *”specifikationssystem”* varför färre än tio personer kan ta fram underlaget till sådana beräkningar. De avser i första hand ingående material, och man räknar på kalkylfordon (5-10 indexbilar) utan att gå in på floran av varianter. I sådana förkalkyler behandlas kostnaden för förädlingsprocessen summariskt, med fokus på förändringen som PD projektet ger upphov till.

Efterkalkyler sker på periodens faktiska utfall, med vissa avvikelser från redovisningens principer (se nedan). Här finns det specifikation för fordonen och konteringar som gör det möjligt att ta fram kalkyler utan att ha samma produktkunskap så detta är något många controllers runt om i produktionen jobbar med.

Grundläggande i Scantias organisation är skiljelinjen mellan Produktion och Marknad. Göran arbetar inom Corporate Control (övergripande för både produktion och marknad) och Fredrik finns inom Produktion. Transferpriset från Produktion kallas leveransvärde och ska täcka alla dess kostnader. Hänsyn tas till skatteregler och det har inslag av målkostnad, dvs. ligger något lägre än historisk kostnad. Produkterna säljs först till en central stab, som lägger på en *”mark-up”* för FoU och centrala kostnader (vi återkommer nedan till detta). Marknad köper till denna *”baskostnad”*

som därmed blir den kostnadsbas som prissättning mot Scantias kunder jämförs med. Vid prissättning utgår man från marknadsbedömning och erfarenhet. Kostnader i marknadsledet är en utgångspunkt för TB-krav snarare än något som man gör systematiska pålägg för.

Nedan beskrivs i första hand kalkylerna som ger leveransvärden, dvs. inom Produktion.

Varifrån kommer underlaget (data) till kostnadsberäkningen?

Som framgått ovan görs både efterkalkyler på utfall enligt redovisningen och förkalkyler som framtidsbedömning. För historia och nutid finns det avtalade priser på komponenter; gör det inte det lägger man in målvärden. I leveransvärdena (jfr ovan) används avtalade priser framåt. Det sker till aktuell valutakurs. Scania säkrar inte kortsiktiga valutakurser – det är främst kronor, brasilianska real och euro som är aktuella, och den relationen är någorlunda stabil. Kalkyler kan ofta göras ganska sent och grovt, och då används de senaste kurserna.

Beträffande produktionen så används en Prodacapo-modell med standardpriser för vad olika maskingrunder kostar att utnyttja.

Scania anser inte att det i ett produktkalkylsyfte är meningsfullt att värdera stora anläggningar som Södertälje och Sao Paulo vad gäller mark och fastigheter till något fiktivt återanskaffnings- eller alternativvärde. Alltså används bokföringsmässiga avskrivningar även i produktkalkyler.

Vilka kostnader ingår i kalkylerna?

Grundtanken är att "allt ska med". Ett exempel: när en underleverantör gick i konkurs lät man produkterna under en tid få högre produktkostnad i kalkylerna. "Full cost" är en viktig princip att hävda mot Marknad, medan det däremot händer i PD:s förkalkyler att man räknar på enbart särkostnader för att värdera effekter av förändringsförslag. Särkostnader kan också användas för beslut om allokering av produktion, när det finns kapacitet i flera fabriker att välja mellan.

Undantag från full cost vid beräkning av leveransvärden kan vara viss FoU som bör ses som investering, trots att den redovisningsmässigt är kostnad. Men FoU som sänker framtida kostnader kan tas med. Grundtanken är att hela tiden ange ett leveransvärde som Produktion klarar – en rimlig produktkostnad efter hänsyn till förbättringsambitioner. Det har betydelse även för hantering av volymantaganden. I stället för att öka transferpriserna vid låg beläggning så används en normalvolym, som då ger underabsorberade kostnader. Så länge efterfrågan är hyfsat stabil gör man en utjämnning genom att räkna snittet av tre år: föregående, innevarande och nästa. Men när volymen dök extremt 2009 tillämpades detta inte fullt ut.

Kalkyler som sträcker sig över både produktion och marknad, kanske även inklusive eftermarknad och för en hel livscykel, sker knappast.

Hur hanteras samkostnader? Vad fördelas och vad behålls centralt?

I produktionsenheterna förs alla kostnader till maskingrupper. Därifrån sker en fördelning utifrån antal tillverkade artiklar (som en styckkostnad för att anlita maskingruppen). Vid stora skillnader i maskintider för dessa kan detta vägas in.

När leveransvärden bestäms utgår man från Scania-begreppet "takt" som anger vilka volymer som planeras. Visst kan maskintider vara längre till en början för nyintroducerade eller ändrade komponenter, men det påverkar inte totalkalkylen mycket. Av samma skäl görs ingen (ABC-lik) kalkyl för uppsättning av serier, som möjligen skulle visa högre kostnad för lågvolymprodukter. Sker större förändringar – om man t.ex. skulle ändra till en ny typ av hytt – så tas det snarare som en omställningskostnad som ses som investering, och som fabriken behåller som underabsorberad kostnad.

I den "baskostnad" som marknadsbolagen betalar ingår alltså FoU. Visserligen avser den strikt sett inte dagens produkter, men volymen är rätt stabil år ut och år in (men ökar något). Detta avser alltså hur den centrala staben ovanpå leveransvärde lägger på FoU, centrala kostnader och även den ettåriga garanti som produktion ger marknad. Det förekommer att ett marknadsbolag klagat över att den baskostnad de betalar innehåller FoU som de inte tycker är relevant för deras marknad – t.ex. arbete för energieffektivitet som ett tredjeverldenbolag anser främst är något för industriländerna. Det har då lett till någon liten procentdifferentiering. Riktade satsningar på gruvnäring och skogsbilar kan också särbehandlas.

I marknadsledet beräknas kostnader för transporter mer differentierat, men de pålägg på baskostnaden som sker där är annars mer att se som TB-krav, och som sades ovan grundade på marknadsbedömningar.

För vilka kalkylobjekt beräknas kostnader?

Utöver vad som sagts ovan kom vi in på lönsamheten för längre kundrelationer. En av de intervjuade menade att ett eventuellt intresse från Konkurrensverket hypotetiskt kunde gälla om Scania säljer en större mängd fordon till en kund, t.ex. 300-500 bussar som även ska servas och ha reservdelar under många år framåt. Sådana affärer kan möjligen Scantias marknadsbolag göra situationsspecifika kalkyler på, men ingen egentlig kalkylsed finns.

Eftermarknad kan ge bättre lönsamhet än fordonsförsäljning, särskilt om det gäller en kund vars volymer gör det möjligt med effektiva servicelösningar, t.ex. nära bussgaraget. På nya marknader kan det däremot vara svårt att få servicen lönsam – det krävs ett bra servicenät redan innan volymer skapats. Service vållar då lätt underabsorberade kostnader under några år. I långa loppet vill Scania förstås tjäna

pengar både på fordon och service (och reservdelar som ofta är lönsamma tidigt), men man undviker att gå in med för låga fordonspriser för att inte påverka prisen på marknaden. Någon egentlig livscykelkalkyl förekommer dock inte.

I vilka kalkylsituationer och för vilka beslut används kostnadsinformationen?

Vi har redan varit inne på kalkyler som transferpriser (leveransvärde, baskostnad) och grund för prissättning externt, vid PD och produktionsallokering. Ibland används kalkyler för köpa/tillverka-jämförelser. Marknadssidan gör egna kalkyler mera situationsanpassat, varvid t.ex. hela affärer som nämndes ovan kan kräva ytterligare resonemang.

Efterkalkyler tjänar till bedömningar av "ligger vi där vi tänkt oss". Man tittar då på "rullande 12" och full cost, även om det alltså blir en hybrid: material kortsiktigt, anläggningar till bokfört värde.

5.1.3 Jernhusen

Jernhusen bildades 2001, i samband med bolagiseringen av affärsverket Statens Järnvägar. Företaget utvecklar och förvaltar fastigheter längs den svenska järnvägen. Kunderna är tågoperatörer (som framför allt hyr depåer, omlastningscentraler och utrymmen i stationer), och företag som hyr lokaler i Jernhusens centralt belägna fastigheter (t.ex. kontor, restaurang- och butikslokaler). Företagets fastighetsbestånd är värderat till ca 10 miljarder kronor och de omsätter ca 1,1 miljarder kronor.

Varifrån kommer underlaget (data) till kostnadsberäkningen?

Underlaget för kalkylerna är väl samlat i affärsredovisningen. Varje utgift (på faktura eller som lön) konteras på kostnadsställen. De löpande utgifterna uppstår dels i driften och förvaltningen av fastighetsbeståndet, dels i processerna på huvudkontoret. Därutöver genererar alla nya fastigheter (antingen om de köps eller byggs av Jernhusen) en stor utgift. Nästan alla utgifter (för nybyggnation och drift/förvaltning) kan knytas till enskilda kostnadsställen. Detaljerad information om allt detta finns i affärssystemet.

Den huvudsakliga kostnaden för ett fastighetsbolag är kapitalkostnaden (oavsett om den uppstår som räntekostnader till externa långivare eller avkastning till ägarna). Fastigheterna skrivs dock inte av på samma sätt som tillgångar i affärsredovisningen, i andra företag. Istället för att skrivas av redovisas tillgångarna i årsredovisningen till "verkligt värde" (fair value), dvs. fastigheternas återanskaffningsvärde. Därför går aldrig kostnaderna för de gjorda investeringarna (fastighetsinköpen eller nybyggnationerna) mot noll. Snarare följer värdet (på tillgångarna) konjunkturen och inflationen, vilket gör att de ofta ökar i värde.

Beräkningen av tillgångarnas värde görs alltså inte i affärsredovisningen, utan istället manuellt en gång per år, genom att jämföra varje fastighet med värdet på liknande (kringliggande) fastigheter och sedan justera för ev. olikheter. För de kommersiella lokalerna i bolagets centrala fastigheter är detta ganska lätt, eftersom det finns liknande kontors- och butikslokaler i kvarteren runt omkring. Men för företagets unika fastigheter (som det inte finns några riktigt relevanta jämförelseobjekt för) är det svårare. En schablonmässig teknik för att beräkna det verkliga värdet av en unik fastighet är att räkna upp den initiala utgiften med inflationen. Jernhusen gör själva denna årliga värdering av fastighetsbeståndet, men den kontrolleras också av en extern analytiker.

Vilka kostnader ingår i kalkylerna?

Jernhusen arbetar inte med traditionella självkostnadskalkyler. Istället används en variant på bidragkalkyl, där hyresintäkterna minskas med fastighetens löpande drift och underhållskostnader. Mellanskillnaden kallas *driftsöverskottet*. Driftöverskottet divideras därefter med fastighetens verkliga värde. Kvoten visar avkastningen på fastigheten. För varje fastighet bestämmer Jernhusen ett avkastningskrav. Om avkastningen överstiger denna nivå är resultatet positivt men om den ligger lägre är intäkterna för låga för att fastigheten ska bära sig (dvs. att överskottet täcker avkastningskraven och tar höjd för riskexponeringen). Då måste hyrorna höjas eller underhållskostnaderna sänkas så att fastigheten bär sina egna kostnader.

”Driften” av stationernas allmänna ytor, dvs. den stationsservice som erbjuds i vänthallen, säljer Jernhusen till tågoperatörerna. Operatörerna betalar för detta i relation till sin andel av ankomster/avgångar till stationen. Kostnaderna för servicen, som bl.a. omfattar städning, säkerhet, tekniskt underhåll, porterservice, förvaringsutrymmen, är tämligen stabila. Om en ny operatör börjar trafikera en station, betyder det att denna fasta kostnad för stationsdriften slås ut på fler avgångar (och operatörer). Kostnaderna för stationsdriften är enkla att summera eftersom varje utgift är direkt knuten till en unik fastighet.

”Driftkostnaderna” innehåller också ett litet fördelat påslag för fastighetsadministration (dvs. kostnader för vissa processer på huvudkontoret).

Hur hanteras samkostnader? Vad fördelas och vad behålls centralt?

Huvudkontorets kostnader hanteras på två sätt. Kostnader för mer fastighetsnära processer kallas fastighetsadministration och omfattar t.ex. ekonomi, HR och IT. Fastighetsadministrationen fördelas ut på varje kostnadsställe per kvadratmeter. Fördelningen är inte rak, utan fastigheter med många hyresgäster (och kortare kontraktstider) belastas med en högre kostnad per kvadratmeter än fastigheter med få (ibland bara en) hyresgäst. Motsvarande fördelning görs också på försäljningen av stationsservice, men då används inte kvadratmeter som nyckel.

Övriga kostnader på huvudkontoret, t.ex. ledning, styrelse och viss affärsutveckling, kallas central administration och fördelas inte ut på kalkylobjekten alls.

För vilka kalkylobjekt beräknas kostnader?

Kalkylobjekten är relativt enkla i Jernhusen. De utgörs av byggnaderna i beståndet. Driftkostnaderna avser hela byggnaden. Intäkterna kommer antingen från en hyresgäst (som hyr hela byggnaden), eller från många mindre hyresgäster (som tillsammans generera intäkten för kalkylobjektet).

Stationstjänsten är också ett kalkylobjekt. Samtliga kostnader för att upprätthålla serviceutbudet på en station summeras och fördelas på antal avgångar. Varje tågoperatör (som trafikerar respektive station) faktureras för sin andel av den totala servicekostnaden för den stationen (i förhållande till sin andel av avgångarna).

I vilka kalkylsituationer och för vilka beslut används kostnadsinformationen?

Kalkylering och värdering av fastighetsbeståndet görs för olika typer av situationer. Till att börja med använder Jernhusen "verkliga värden" i sin årsredovisning för att ge en korrekt bild av tillgångarnas värde. Värderingen görs internt och granskas av en extern expert.

Värderingen av beståndet ligger också till grund för prissättningen. Genom att ange ett avkastningskrav (olika för olika fastigheter) som baseras på det verkliga värdet för varje fastighet, innehåller produktkalkylen dels "kostnaden" för fastigheten dels kostnaderna för drift, förvaltning och fastighetsnära central administration. Om värdet på fastigheterna stiger "ökar" så att säga kostnaden för fastigheten vilket måste resultera i att hyran höjs för att fastigheten ska nå sitt avkastningskrav (i %) och bära sina egna kostnader. Naturligtvis har detta lett till vissa protester från en del hyresgäster som anser att det är omotiverat att höja hyrorna när en fastighet blir äldre. Istället tycker de att hyran borde sänkas eftersom fastigheten har skrivits av och därmed "kostar" mindre. Just principen för vad som ska betraktas som "kostnaderna" för fastigheterna har prövats av Transportstyrelsen och de har bekräftat att återanskaffningsvärde/verkligt värde är en rimlig princip. Och att den får ligga till grund för produktkalkylen och prissättningen.

Den tredje kalkylsituationen handlar om interna kostnads/intäkts-analyser. Både bedömningar inför satsningar (investeringsanalyser) och löpande utvärdering av lönsamheten i verksamheten. Dessa utgår också från den kalkylmall som baseras på avkastningskrav på fastigheternas verkliga värde.

Lagstiftningen ställer också särskilda krav på Jernhusen. Verksamheten regleras dels av järnvägslagen, som ställer krav på hur fastigheter och byggnader som är en del av järnvägssystem ska se ut och vilka villkor som ska gälla när aktörerna i järnvägssystemet vill använda dem (t.ex. stationer, omlastningscentraler och depåer), dels av hyreslagen, som inte bara skyddar konsumenter, utan även kommersiella

hyresgäster (t.ex. vad gäller besittningsskydd och bedömning av skälighet i hyres-sättningen). Om en kommersiell hyresgäst t.ex. anser att en fastighetsägare höjer hyran för mycket kan de överklaga detta hos Hyresnämnden. Hyresnämnden gör då en jämförelse av den aktuella hyresnivån, för den specifika fastigheten, med hyresnivån för likvärdiga objekt. För normala kontors- och butikslokaler är detta inget problem (eftersom det finns relevanta referensobjekt i närheten), medan det kan vara svårt att hitta ett relevant jämförelseobjekt för en specialbyggd depå, på en specifik plats. "Produktkalkylen", som bygger på en värdering av fastighetens återanskaffningsvärde, är därmed inte en självklar referenspunkt för hyressättningen. Hyresnämnden kan besluta att hyrorna istället ska läggas på en helt annan nivå – som ligger närmare vad de betraktar som jämförbara objekt.

5.1.4 Ett av Sveriges största TV-bolag

TV-bolaget är moderbolag för ett antal tv-kanaler, både svenska och nordiska. Kanalerna sänder innehåll från många olika producenter: egen produktion (med egen personal), program som produceras direkt för kanalerna av fristående produktionsbolag samt redan inspelade filmer och TV-serier. Den stora andelen externa inköp från produktionsbolag och producenter gör att en stor del av kostnadsmassan är rörlig (per produktion, film eller programserie) samt att "produktionskostnaderna" framförallt utgörs av inkommande fakturor snarare än som direkt lön och direkta kostnader.

Kostnadsuppföljningen sker i två parallella "system". Dels den organisatoriska ansvarsstrukturen, dels genom uppföljning och analys av kostnader och intäkter på TV-programmen som sänds. Ambitionen är att så mycket som möjligt av de gemensamma kostnaderna ska föras ut på avdelningsnivå (i den organisatoriska ansvarsstrukturen). Vad som ska föras ut på avdelningarna, avgörs av vad som kan påverkas av dem. Om avdelningen kan påverka kostnadsutfallet på kort till medellång sikt, ska avdelningen ta kostnaden. Om den däremot inte kan påverkas alls, behålls kostnaden centralt (och kallas koncerngemensam). Erfarenheterna hitills är att blotta medvetenheten om att avdelningarna faktisk kan påverka de gemensamma kostnaderna (vilka de blir uppmärksammade på via fördelningen) leder till att de blir mer nogga med hur de använder sina resurser.

Nedan beskrivs hur kostnads/intäktsanalysen görs för företagets kalkylobjekt: TV-programmen inklusive reklampassen före och under programmet. Utöver de direkta reklamintäkterna för varje program (som kan säljas i olika varianter), utgör också sponsring och eventarrangemang (t.ex. konserter, merchandise osv.) intäkter för programmen. Särkostnaden utgörs av fakturor från produktionsbolag och rättighetsägare.

Kostnader och intäkter kan ställas mot varandra för enskilda programavsnitt, men den naturliga "upplösningen" i K/I-analysen är att se om en programserie (ett antal episoder) har varit lönsam eller ej.

Utöver intäkterna som kan knytas direkt till enskilda program kommer också en intäktsström från företagets distributörer (kabel-TV-operatörerna) som betalar ett fast belopp för att ha rätten att sända bolagets utbud i sitt kabelnät.

Varifrån kommer underlaget (data) till kostnadsberäkningen?

Huvuddelen av de direkta kostnaderna för produktionerna uppstår utanför företaget. Externa produktionsbolag och rättighetsägare producerar, säljer och fakturerar för innehållet. Därmed återfinns mycket av den information som behövs för att veta vad ett program kostar "att tillverka" i leverantörsreskontran och affärsredovisningen. Även företagets egna produktioner sköts av ett separat, men helägt, bolag. De direkta kostnaderna för dessa "internproducerade" program hanteras alltså också på faktura.

Affärsredovisningen är alltså en central källa för att göra efterkalkyler på programutbudet.

Vilka kostnader ingår i kalkylerna?

Företaget använder en klassisk bidragskalkyl och utvärderar varje program(serie) efter den bruttomarginal serien levererar. Intäkterna och kostnaderna för en serie är förhållandevis enkla att identifiera. Intäkterna består huvudsakligen av reklamintäkter och sponsring (se ovan) och kostnaderna utgörs huvudsakligen av ersättningen till produktionsbolaget/rättighetsägaren. Även de direkta lönerna för den anställda personalen i företaget, som jobbar med programmet, belastar kalkylen. I sammanhanget är dessa "interna" kostnader låga jämfört med kostnaderna i produktionsbolaget.

Hur hanteras samkostnader? Vad fördelas och vad behålls centralt?

Inga samkostnader fördelas ut på kalkylobjekten. Kalkylmodellen fokuserar istället på särintäkter och särkostnader. Varje program ska generera en förväntad bruttomarginal. Nivån på bruttomarginalen skiljer sig mellan olika typer av program. Marginalen på inköpta TV-serier och filmer ska t.ex. vara högre än bruttomarginalen på företagets egna stora produktioner. Enkelhet eftersträvas i produktkalkylen: så länge bruttomarginalen/täckningsbidraget är tillräckligt högt utgår företaget från att detta bidrag räcker för att finansiera de gemensamma kostnaderna (samkostnaderna). Dessutom utmanas alla samkostnader (som verksamheten kan påverka), genom att de fördelas ut på avdelningarna. Därmed tvingas de tänka efter om kostnaderna är nödvändiga för att bedriva verksamheten eller ej.

För vilka kalkylobjekt beräknas kostnader?

Kalkylobjekten är program och programserier som sänds i kanalerna (inklusive reklamblocken före och under programmet). Intäkterna utgörs av reklamsnuttar inför och under programmet samt av sponsring.

Företagets affärsmodell bygger huvudsakligen på "broadcast TV" dvs. att innehållet som sänds är tabblågt. I allt större utsträckning börjar nu också programmen sändas streamat, vilket är en helt annan modell. I streaming-utbudet finns möjlighet att producera och sända smalare program, som är direkta påbyggnadsprodukter till programmen som sänds i den stora kanalen. Dessa hade inte kunnat existera utan draghjälp från huvudprogrammet, men det återspeglas inte i kalkylerna; vare sig för huvudprogrammet eller tilläggsprogrammet (t.ex. genom att huvudprogrammet skulle få en del av annonsintäkterna från tilläggsprogrammet). Enkelhet är viktigare än precision.

I vilka kalkylsituationer och för vilka beslut används kostnadsinformationen?

Kalkylerna används dels för att fatta framåtriktade produktionsbeslut, dels för att utvärdera lönsamheten för gjorda satsningar i efterskott. Bidragskalkylens ramverk utgör kärnan i kalkylen där särintäkter ställs mot särkostnader. Olika program förväntas ge olika bruttomarginal och om en programsatsning inte väntas nå upp till den förväntade nivån krävs en bedömning av om programmet ändå är värt att sända. I vissa fall kan företaget acceptera en lägre bruttomarginal om det anser att de vinner andra fördelar på att sända programmet eller programserien. Likaså anser företaget att bruttomarginaler räcker som vägledning vid produktionsbeslut och som underlag för prissättning. Om bruttomarginalen (olika för olika program) når upp till de definierade målnivåerna, så kommer det att räcka för att täcka samkostnaderna. Däremot anser inte företaget att de behöver göra någon mer detaljerad självkostnads-kalkyl för att se att varje produkt bär sina samtliga kostnader. Det innebär att det kan vara svårt för företaget att ta fram en komplett självkostnads-kalkyl som visar exakt hur hög den fullständiga självkostnaden är för varje program (episod) och programserie. Samtidigt innebär den "produktionslogik" som företaget har valt – där produktionsbolagen tar mycket av de direkta kostnaderna – att det inte är fullt så mycket gemensamma kostnader att fördela. Den direkta produktionskostnaden (som kommer på en faktura) täcker en stor del av självkostnaden för produkten.

5.1.5 En data- och telekomleverantör

Företaget är en etablerad aktör i sin bransch och erbjuder såväl taltelefoni (fast och mobil) som datakommunikation. Företaget säljer både till företag och privatpersoner. Fokus i intervjun ligger på de kalkylsituationer som respondenten (business controller i företaget sedan 2005) anser vanligast.

Varifrån kommer underlaget (data) till kostnadsberäkningen?

Det informationsunderlag som används i företagets kalkyler kommer huvudsakligen från affärsredovisningen. Uppgifterna är därmed tillbakablickande, dvs. beskriver kostnader som företaget *har haft* och som har fördelats på konton i affärs-

redovisningen och allokerats till någon ansvarsenhet. Denna kontering sker genom företagets attestrutiner.

Utöver klassificeringen av utbetalningar (kostnader) enligt kontoplanen och den interna organisationsstrukturen har företaget också inventerat och beskrivit sina verksamhetsprocesser. Utgångspunkten för denna verksamhetsbeskrivning är en branschgemensam klassificering av typ-processer som antas ingå i alla telekomföretag. Huvudprocesserna är av tre olika slag: operativa verksamhetsprocesser, långsiktiga "utvecklingsprocesser" och processer som utgör en grundläggande administrativ infrastruktur för företaget. Inom ramen för dessa tre områden finns totalt 15 processer (4 st + 4 st + 7 st). Varje sådan process bryts i sin tur ner i delprocesser, som ytterligare specificeras i ett antal typiska aktiviteter. För att teckna en bild av hur personalkostnaderna ska fördelas mellan de 15 huvudprocesserna har företagets mellanchefer (inom avdelningar som arbetar inom flera områden i standardmodellen) ombetts uppskatta hur mycket deras medarbetare jobbar i respektive process. För avdelningar som uteslutande jobbar i en process (t.ex. kundtjänst) kan personalkostnaderna allokeras dit fullt ut.

För att kunna allokera de verkliga kostnaderna på kalkylobjekt, i relevanta volymer, hämtas uppgifter i företagets produktionssystem om hur mycket telefoni och datakommunikation som har producerats. Företagets data- och telekomnät är helt datoriserat, så det innehåller mycket detaljerad information om hur mycket nätet har använts och till vad.

Vilka kostnader ingår i kalkylerna?

En uttalad ambition i företaget är att alla kostnader ska föras ut på kalkylobjekten. Den enda kostnadspost som inte alltid drabbar kalkylobjekten är kostnaden för företagsledningen (som ibland behålls centralt och ibland fördelas ut, beroende på kalkylmetod och kalkylsituation). Samtliga övriga kostnader allokeras antingen ut direkt på kalkylobjekten (huvudsakligen produkter) eller placeras på kostnadsställen (som kan vara ansvarsenheter eller processer), som i sin tur fördelas ut på kalkylobjekten.

För varje produkt (och aggregerat på produktområde) upprättas en självkostnads-kalkyl. Dessa kallas ibland "kalkyler" (självkostnads-kalkyler, med olika TB nivåer), men oftare för P/L:s. Sista raden kallas då inte för resultat, utan EBIT (earnings before interest and tax).

Hur hanteras samkostnader? Vad fördelas och vad behålls centralt?

Kostnadsinformationen kommer, som nämnts ovan, från affärsredovisningen. Där konteras alla inkommande fakturor (genom attest) på en organisatorisk enhet och ett konto i huvudboken. Vissa konton är mer produktnära och kan "enkelt" knytas direkt till ett kalkylobjekt.

För kostnader som inte går att knyta direkt till en produkt görs någon typ av fördelning. Först genom att kostnaderna, där så är nödvändigt, fördelas på företagets standardprocesser. Därefter fördelas dessa ut på de produkter som hanteras av/i processen. Fördelningen av samkostnaderna i processerna görs med hjälp av nycklar, t.ex. hur stora trafikvolymerna respektive produkt genererar i systemet. Uppgifter om produktionsvolymerna hämtas relativt enkelt ur företagets produktionssystem

För vilka kalkylobjekt beräknas kostnader?

Företagets produkter är de mest grundläggande kalkylobjekten och utgör den lägsta nivån av självkostnads-kalkyler (profit-and-loss-statements per produkt). Produkternas P/L:s kan sedan aggregeras till bredare produktområden. Likaså kan kostnadsinformation (och intäkterna för en produkt) ligga till grund för en kundlönsamhets-kalkyl (där en viss kunds hela produktportfölj läggs ihop till en P/L), vilket visar EBIT för den kunden. All underliggande data för att räkna ut "lönsamhet", t.ex. för en kund eller på produktområdesnivå, är de självkostnads-kalkyler som upprättats för respektive produkt. Kalkyler för kunder och produktområden är således bara aggregat, inte egna kalkylobjekt.

Utöver analysen av den realiserade lönsamheten, används också kalkylobjekten för mer framåtriktade affärsbeslut. Varje produkts P/L finns inlagd i företagets sälj-system, där både prisnivåer och kostnadsnivåer finns. Säljaren får besked om förväntad lönsamhet i en offert innan hon skickar iväg den. Säljkostnaderna (per kund) bedöms inte specifikt för varje unik offert. Istället kommer de in i offert-kalkylen via den schabloniserade fördelningen av marknadsförings- och säljkostnader som förs ut på produkter, via t.ex. allokeringen av säljorganisationens arbetstid via de 15 standardprocesserna. Dessa kostnader dyker sedan upp i offerten (bakvägen), via produktkostnaderna.

I vilka kalkylsituationer och för vilka beslut används kostnadsinformationen?

Den mest centrala kalkylsituationen är att producera underlag för offerter. Mycket av arbetet med att upprätta en specifik produktkalkyl (P/L) sker i säljstödsystemet. I detta har kostnader för de olika produkterna matats in. I säljstödet/offertverktyget finns vissa möjligheter för säljarna att justera prisnivån för varje produkt. Vanligtvis handlar det om att de vill sänka priset för att fånga affären. Vid en viss nedre gräns måste säljaren kontakta företagets business controllers, eller produktägaren, för att ha rätt att sätta ett lägre pris än det aktuella gränsvärdet. Inom företaget förekommer naturligtvis diskussioner om vad som är den korrekta kostnaden för en viss produkt (vilket i praktiken får konsekvenser för vilka prisnivåer som är önskvärda). Den kostnadsnivå som har definierats för varje produkt (kalkylobjekt) avgör dess lönsamhet och lönsamheten för hela affären, vilket innebär att företagets kalkyllogik också får "internpolitiska" konsekvenser. Genom kalkylmodellen definieras vad som är/har varit framgångsrikt och vad som är misslyckanden.

På senare år har frågan om vad 1 MB data (för mobila bredband) verkligen kostar varit uppe till diskussion. Särskilt som många telekomoperatörer erbjuder fast pris på mobilt internet. Uppfattningarna kan gå radikalt isär, t.ex. beroende på kalkylsituation. Informationsbehovet är olika om kostnadsuppgifterna ska användas som underlag för kortsiktig prissättning eller för att veta vad en viss mängd datatrafik faktiskt har kostat att producera.

Controlleravdelningens ambition är att förenkla produktionen av kalkylrapporterna så mycket som möjligt genom att begränsa antalet kalkylrapporter som produceras. Istället för att ta fram olika kalkylrapporter för olika ändamål, hjälper kontrollern kalkylanvändarna att titta på "rätt" rad i P/L-rapporten, beroende på vilken sorts beslut som ska fattas. Ibland bör hon titta långt upp i rapporten (att produkten ger ett positivt bidrag), ibland är det viktigt att titta på sista raden (EBIT). För att försäkra sig om att produkten kommer att vara lönsam på lång sikt.

5.1.6 En teknikkonsult (med fokus på granskning och inspektion)

Företaget har kontor i hela Sverige, från norr till söder. Verksamheten bedrivs både i egna lokaler och ute hos kunderna. Till stöd för konsultations- och inspektionsprocesserna har företaget ett avancerat datorsystem som används av konsulterna. Varje steg i arbetsprocessen dokumenteras i systemet. Efter genomfört uppdrag producerar systemet all nödvändig dokumentation som överlämnas till kunden. Datorsystemet innehåller därmed information om såväl genomförda uppdrag som hur lång tid som lagts på (de olika momenten) i respektive uppdrag.

Varifrån kommer underlaget (data) till kostnadsberäkningen?

Huvuddelen av underlaget till kalkylerna kommer från affärsredovisningen. I redovisningssystemet konteras och attesteras alla inkommande fakturor, vilket gör det enkelt att summera hur mycket resurser som har lagts på olika inköp (fördelat på organisatoriska enheter och över tiden).

För att bedöma lönsamheten i genomförda uppdrag, samt för att kunna sätta priser för produkterna i sortimentet, summeras kostnaderna på relevanta kalkylobjekt (huvudsakligen produkter). Vid analys av realiserad lönsamhet fördelas kostnaderna på den verkliga produktionsvolymen. För framåtriktad prissättning fördelas kostnaderna på budgeterade produktionsvolymen.

Företagets datorsystem gör att det finns mycket detaljerad information om hur verksamheten bedrivs, med fokus på vad som har producerats.

Vilka kostnader ingår i kalkylerna?

Företagets samtliga kostnader fördelas ut på kalkylobjekten (som huvudsakligen är produkter). Företaget upprättar en självkostnads kalkyl och kan därmed se varje

produkts lönsamhet. Kalkylen är uppställd som en trappa med olika TB-nivåer. Självkostnadskalkylerna bryts inte ner på region eller kontor, utan mäter genomsnittskostnaden. På TB1-nivån dras kontorskostnaderna och de direkta kostnaderna för personalen i produktionen från intäkten. Varje produkt definieras huvudsakligen efter hur lång tid den tar att genomföra, samt vilken "produktionsapparat" som används för att producera den. Därvid dras direkta kostnader (personal, lokal och utrustning) från intäkten. För TB2 dras överkapacitet (som räknas fram som differensen mellan möjlig produktionskapacitet och verklig volym) samt kostnader för produktionsorganisationen (regionchefer och personal på huvudkontoret som enbart jobbar med produktion). Därefter fördelas övriga huvudkontorskostnader ut i förhållande till "produktionstiden" för respektive produkt.

Hur hanteras samkostnader? Vad fördelas och vad behålls centralt?

Alla samkostnader fördelas ut på kalkylobjekten (produkterna) i förhållande till hur lång tid de tar att producera. Naturligtvis skulle det gå att utveckla mer raffinerade metoder för kostnadsfördelningen, men företagets erfarenhet är att mer precisa fördelningsnycklar kan väcka motstånd internt. I och med att fördelningen görs på uppenbart godtycklig grund, hanteras kalkylerna därefter. Kalkylerna gör inte anspråk på att vara den absoluta sanningen, utan utgör snarare ett diskussionsunderlag. För vissa kostnadsposter blir godtyckligheten mer uppenbar än för andra. Samtliga IT-kostnader (som "tas" på huvudkontoret) bakas t.ex. in i den allmänna overhead-kostnaden och fördelas ut på kalkylobjekten i proportion till hur hårt de belastar produktionsprocessen. Det är däremot inte självklart att det är de uppdrag som tar längst tid att utföra som driver IT-kostnaderna mest. Det skulle t.o.m. kunna vara så att alla produkter driver IT-kostnaderna lika mycket (eller rent av att det är företagets strategi som driver IT-kostnaderna) och att IT-kostnaderna därför borde fördelas lika (med samma belopp) på samtliga produkter. Företaget har dock avstått från den typen av mer avancerade kostnadsallokeringar.

Enkelhet är ledstjärnan för företagets kalkyler. Med alltför avancerade beräkningar riskerar kalkylerna att möta motstånd från olika intressenter i företaget. Likaså blir det administrativa arbetet för att förvalta kalkylerna alldeles för tungt (och dyrt). För ett tiotal år sedan arbetade företaget med mycket avancerade kalkylmodeller för att säkerställa att olika produkter i sortimentet inte korssubventionerade varandra. Men nyttan av denna ökade precision åts upp av mer administrativt arbete. De avancerade kalkylerna gick helt enkelt inte att underhålla. Av den anledningen har också företaget valt att tillämpa samma avskrivningstider i de interna kalkylerna, som de gör i de externa boksluten.

För vilka kalkylobjekt beräknas kostnader?

Företagets kalkylobjekt är dess produkter. Kalkyler upprättas dels i planeringssyfte, dels för uppföljning av verksamhetens prestationer (och analys av lönsamheten). De framtidsorienterade kalkylerna upprättas dels i samband med budgeten (då ekonomiska krav ställs på företagets olika kontor). I budgetprocessen görs anta-

ganden om vilka volymer som varje kontor förväntas leverera. De budgeterade kostnaderna fördelas på den förväntade produktionsvolymen och ger en indikation om vilka intäkter kontoret måste sikta mot för att generera önskad lönsamhet. Kalkyler upprättas också i samband med att nya produkter ska utvecklas och lanseras.

Kalkylerna används också för att analysera verksamhetens prestationer. Huvudsakligen används en genomsnittskostnad för respektive produkt, multiplicerat med den producerade volymen. Varje lokalkontors intäkter belastas därefter med denna kostnad multiplicerat med den volym produkter som de har levererat. Kalkylerna är därmed en central komponent i utvärderingen av lokalkontorens prestationer. Företaget prioriterar den marknadsorienterade ansvarsuppföljningen (dvs. hur lönsamma de lokala kontoren är) och gör inte lika noggranna analyser av hur lönsamma de enskilda produkterna är; över tiden och i olika delar av landet. Produktens självkostnad är en genomsnittskostnad, baserat på hela företagets kostnader (per produkt) fördelat på hela företagets produktionsvolym för den produkten.

I vilka kalkylsituationer och för vilka beslut används kostnadsinformationen?

Företagets kalkyler används huvudsakligen för utvärdering av kontorens lönsamhet, i efterhand. "Lönsamheten" är central för att känna igen vad/vem som är bra. Därav är det också en viss dragkamp internt om vilka kalkylmodeller som ska gälla, eftersom kalkylmodellen i praktiken definierar vilka enheter och produkter som uppfattas som vinnare respektive förlorare. "Kampen" om kalkylerna är en kamp om att sätta agendan. Av den anledningen är organisationen också försiktig med att vara allt för "smart" i kostnadsfördelning. Ju högre precision i någon viss fördelning (av samkostnaderna), desto större motstånd från de produktägare (och kontorschefer som säljer mycket av dessa produkter) mot att just de drabbas av ett omotiverat (!) stort påslag. Precisionen, som ibland signaleras med decimalangivelser, kan leda till turbulens i dialogen, snarare än ett bättre underlag för gemensamt beslutsfattande.

Istället har företaget valt att göra grova fördelningar, som är uppenbart schabloniserade. Ingen enskild befattningshavare behöver därför känna sig hotad av lönsamhetsdecimalen. De TB-baserade självkostnadskalkylerna är standardiserade, så de används i många olika kalkylsituationer. Snarare än att göra olika rapporter för olika situationer, rekommenderar ekonomiavdelningen läsarna att medvetet titta på olika rader i kalkylen. Ibland är sista raden viktig, och då påtalar de det. Ibland är det bara TB1-nivån som ska fokuseras och då säger de det (för beslut och uppföljning på kort sikt).

5.2 Sekundärempiri

Utöver de intervjuer vi själva har gjort i projektet har vi också sökt bland uppsatser vid svenska universitet och högskolor som handlar om kalkyler och kalkylinformation. Vi identifierade totalt 90 uppsatser via diva-portal.org. Vi avgränsade oss till

uppsatser som är skrivna under de senaste tio åren och uttryckligen studerar någon aspekt på kalkylering. Av dessa beskriver 18 ett (eller ett flertal) konkreta fallföretag och hur de hanterar sin aktuella kalkylsituation. Vi beskriver här de fem uppsatser som är mest relevanta för den här rapporten. Flera av uppsatserna handlar om övergången till/införande av mer aktivitetsbaserade kalkylmodeller. Några handlar om anpassning av kalkylmodeller till företagets unika situation och ytterligare andra om mer fundamentala förändringar av kalkylmodellerna för att stödja en större förändringsambition.

Ingen av uppsatserna fokuserar på samtliga frågor som vi ställer i denna rapport. Istället använder vi fallbeskrivningarna i respektive uppsats för att belysa något eller några av de fem vägar vi intresserar oss för (jfr kapitel 4).

5.2.1 ABC-baserad allokering av samkostnader i ett konsultföretag

I en uppsats vid Umeå universitet berättar Fredrik Albihn och Björn Brolin (2013) om en aktionsstudie de har genomfört vid ett anonymt konsultföretag i Umeå. Företaget arbetar huvudsakligen med omvärldsbevakning, dels i form av ren konsultation dels genom att samla in, bearbeta och rapportera relevant omvärldsinformation till sina kunder.

Syftet med uppsatsen är ungefär att utforma en ABC-kalkylmodell för att fördela företagets samkostnader på ett bättre sätt. Huvudsakligen ger uppsatsen ett intressant underlag för vår rapport inom de tre områdena 1) varifrån kommer data, 2) hur hanteras samkostnader och 3) i vilka kalkylsituationer används kostnadsinformationen?

Uppsatsen tar sin utgångspunkt i problemet med den schablonmässiga fördelningen av samkostnader (på produkter, och vidare ut på kunder) som gör det svårt att veta vilka produkter och kunder som verkligen bär sig. Efter att ha fördelat om företagets samkostnader (eller åtminstone kostnader som tidigare inte kopplades samman med produkterna på ett mer genomtänkt sätt) kunde studenterna peka på det återkommande argumentet som framförs inom ABC-litteraturen stämmer: att somliga produkter (och därmed de kunder som köper dessa produkter) inte är så lönsamma som det verkar. Och omvänt, att andra produkter/kunder levererar ett avsevärt mycket större bidrag till verksamheten än vad kalkylerna visar.

Studenterna har samlat in nödvändig information internt på företaget för att kunna göra en ABC-analys. I analysen upptäcker de t.ex. att den mest lönsamma kunden ger ett bidrag på drygt 209 000 kronor (vid en fakturering på ca 271 000 kronor). Samtidigt visar studenternas kalkyl att en annan (liten) kund urholkar lönsamheten. Intäkterna är bara 10 000 kronor, men det arbete som läggs på kunden kostar drygt 40 000 kronor. Alltså drabbar denna försäljning resultatet med 30 000 kronor.

Vägen fram till dessa slutsatser är dock mödosam. Studenterna pekar särskilt på det tidsödande arbetet med att ta fram den information som behövs för att skapa bättre spårbarhet mellan resursanvändningen och produkterna och kunderna. Det är särskilt några områden som vållat extra mycket besvär:

Dålig tidsrapportering: Huvuddelen av företagets samkostnader består av arbetstid på huvudkontoret. Medarbetarna där rapporterar dock inte hur de använder sin arbetstid. Varken vilka aktiviteter de jobbar med eller hur mycket tid de lägger på enskilda kunder. Detta gör att det är mycket svårt att veta hur de bokförda personalkostnaderna ska fördelas på företagets olika produkter.

Endimensionell affärsredovisning: Likaså är det svårt att veta vilka produkter och kunder som ska belastas med kostnaderna för direkta inköp. För att ta reda på detta krävdes att studenterna gick igenom fakturatexten i leverantörsreskontran för att veta hur beloppen skulle fördelas.

Dålig registerkvalitet när det gäller levererade varor: Företaget säljer dels konsulttimmar, dels automatiserade nyhetsflöden. En återkommande utmaning i konsultbolag är huruvida de tar betalt för nedlagd tid i genomförda projekt eller resultaten av projekten. I fallföretaget är principen inte helt tydlig. Å ena sidan faktureras kunderna för den tid konsulterna har ägnat åt kunden. Å andra sidan är antalet timmar som företaget ska jobba för kunden ofta förutbestämt. Om konsulterna lägger mer tid på ett visst projekt (än vad som avtalats) registreras inte denna överleverans någonstans: den enda uppgift som finns i de administrativa systemen är den tid som ska faktureras. Varken företaget eller kunden vet då hur mycket tid som faktiskt har lagts in projektet. Därmed blir det omöjligt för konsultföretaget att bedöma vilka projekt som har varit lönsamma och vilka som inte har varit det. Inte heller de automatiserade nyhetsflödena registreras på lägst nivå (alltså hur många nyheter som har levererats till respektive kund). Istället innehåller kundreskontran bara uppgifter om hur många nyhetsflöden respektive kund abonnerar på.

5.2.2 Activity Based Management in Xylem AB

Kaplan och Coopers kritik mot påläggskalkyler i slutet på 80-talet, handlade framförallt om kalkylernas bristande precision. Att den schablonmässiga fördelningen av indirekta kostnader, på kalkylobjekten, drabbade produkterna på ett orättvist sätt. Vissa produkter – som i själva verket var billigare att producera och leverera – framstod som mindre lönsamma. Och omvänt, andra produkter som bar en för liten del av de gemensamma kostnaderna, verkade mer lönsamma än de i själva verket var.

Under tidigt 90-tal sammanföll två trender som tillsammans bidrog till ett större intresse för kalkyler med bättre precision: 1) större fokus på företagens "processer" och 2) en paketerad metod för att göra kalkyler utifrån processernas grundläggande beståndsdelar: aktiviteterna.

I ett examensarbete på civilekonomutbildningen vid Linköpings universitet studerar Beatrice Karlsson och Jacob Rehn (2012) användningen av ABC-kalkylering, och ännu bredare ABM, i svensk tillverkningsindustri. Studenterna har dels genomfört en enkätstudie (med 65 svar), dels en serie intervjuer vid vattenreningsföretaget Xylem Water Solutions i Emmaboda. Företaget utvecklar, tillverkar och säljer dränkbara pumpar och tillverkningen sker främst i Emmaboda i Sverige. Enligt uppsatsen finns också produktionsenheter i Kina, USA och Tyskland. Ekonomi- och administrationsfunktionerna finns huvudsakligen i Emmaboda.

Beskrivningen av Xylem är av särskilt intresse för den här studiens två första vägvalssituationer: 1) varifrån kommer kalkylinformation och 2) vilka kostnader ingår i kalkylerna?

Till att börja med är det värt att konstatera att Xylem har varit extremt uthålliga i sin ambition att producera kalkyler med bättre precision. Arbetet med att införa ABC-kalkyler startades i mitten av 90-talet (1996), förmodligen som en konsekvens av den tidens allmänna intresse för processer och högre precision i kalkylerna. För att kunna upprätta den här typen av kalkyler krävdes ett omfattande kartläggningsarbete av hur verksamheten "verkligen såg ut". Istället för att fördela de indirekta kostnaderna på produkterna med hjälp av fördelningsnycklar, inventerades verksamhetens processer ner på aktivitetsnivå. Kartläggningen utfördes inte av Xylems egen personal, utan av externa konsulter. Aktivitetskartläggningen genomfördes huvudsakligen genom intervjuer med tjänstemän i organisationen. De fick berätta om hur deras (och andras?) arbetstid fördelade sig över olika aktiviteter. I uppsatsen beskrivs hur delar av detta kartläggningsarbete behövde göras om efter att det hade presenterats för beställarna på Xylem, eftersom konsulterna inte hade fångat verksamheten som de ansåg att den såg ut. Det sägs inte explicit i uppsatsen var information om företagets kostnader hämtades, men av sammanhanget verkar det som att uppgifterna hämtades ur affärsredovisningen. Arbetet med att utforma kalkylerna, dvs. matcha ihop kostnads- och aktivitetsinformation, pågick i avtagande intensitet fram till 2006, då projektet i princip hade avstannat. Övertygelsen om att företaget, trots allt, behövde "bättre kalkyler" ledde till en nystart 2006 med hjälp av (nya?) konsulter. Studenterna har försökt komma i kontakt med dessa konsulter, för att få göra kompletterande intervjuer, men inte fått någon respons. Efter återstarten levde sedan projektet vidare till 2008 då det las ner. Studenternas förklaring till att projektet avslutades är *"När ABC-kalkyleringssystemet väl var färdigt byttes företagets ledning ut, på grund av pension och nya uppdrag, och därmed försvann stödet för systemet. Därför tog det inte lång tid innan projektet återigen hade runnit ut i sanden."*

I examensarbetet ges inga exakta siffror om hur mycket pengar Xylem har satsat på att förbättra sina produktkalkyler. Däremot anges både längden på projektet (1996-2006, med ny kraftsamling 2006-2008) och att externa konsulter spelade en viktig roll i det, vilket sannolikt innebär att kalkylutvecklingen var en betydande satsning inom ekonomiområdet för företaget. I uppsatsen står det också att kalkylmodellen blev färdig (2008), men att det då inte fanns något intresse för den, och att den därför avvecklades.

Vi kan dra två slutsatser baserat på detta. Dels att det inte räcker att kalkylerna innehåller "rätt information" för att de ska få uppmärksamhet och användas. I Xylems fall kan vi anta att de nyutvecklade kalkylerna var korrekta (bättre än alternativet). Dels att de inte fick något genomslag för att ingen efterfrågade dem, eller förstod hur de skulle användas. Uppsatsförfattarna pekar särskilt ut två faktorer som förklarar den låga användningen: 1) ingen i den nya ledningen visade intresse för de avancerade kalkylerna och 2) de aktivitetsbaserade kalkylerna harmonierade inte naturligt med de produktions- och styrningsstrategier som tillämpades i företaget (utan *activity based management* blir det svårt för ABC-kalkylerna att överleva).

Enligt uppsatsförfattarna återvände Xylem därför till den traditionella självkostnads-kalkylen efter att projektet lades ner 2008: "*Xylem använder idag kalkylmetoden standardkostnad för att beräkna såväl artikel- som produktkostnader, där de indirekta kostnaderna fördelas med hjälp av avancerade pålägg*". Vi får ingen förklaring till varför de valde att gå tillbaka till just denna metod, men en möjlig förklaring kan vara att den är produktionseffektiv och att den ligger mer i linje med hur den nya ledningen var van att tänka kring produktkostnader.

5.2.3 Utveckling av HordaGruppens kalkylmodell för bättre affärsmässig precision

HordaGruppen AB tillverkar gummi- och plastprodukter, huvudsakligen som underleverantör till fordons- och möbelindustrin. Företaget har idag två fabriker, båda strax utanför Värnamo. Företaget har cirka 90 anställda och omsätter drygt 122 miljoner kronor.

I ett examensarbete vid Linnéuniversitetet, har Andreas Ivarsson och Karl-Johan Tern (2011) utvecklat HordaGruppens kalkylmodell för att bättre passa de förändringar som skett i verksamheten.

I uppsatsen finns det en rad intressanta empiriska observationer som är relevanta för tre av våra vägval: 1) varifrån underlaget kommer, 2) vilka kostnader som ingår i kalkylerna samt 3) i vilka kalkylsituationer kostnadsinformationen används?

Studien initierades av företaget själv. De kontaktade Linnéuniversitetet för att få hjälp att utvärdera sitt kalkylsystem med särskilt fokus på kopplingen mellan företagens kalkyler och deras prissättning. Studenterna har framför allt gjort en analys av företagens kalkylsituation, snarare än att utveckla en helt ny kalkylmodell åt dem.

En tidig observation som studenterna gör är att informationsunderlaget som företaget använder i sina kalkyler både är föråldrat och ibland inte ens rättvisande. Företaget använder en klassisk självkostnads-kalkyl, med pålägg för att hantera de indirekta kostnaderna. Uppgifter om t.ex. nedlagd arbetstid i respektive produkt,

blir därmed central i och med att direkt lön ofta används som kostnadsbas för tillverkningsomkostnaderna. Nivån på arbetskraftskostnaderna, för respektive produkt, baseras i fallföretaget på data som samlades in för nästan tio år sedan (2002). Dessutom hävdar författarna att uppgifterna om tidsåtgången inte bygger på verkliga mätningar eller observationer: *"Antaganden kring de olika faktorerna i kalkylmodellen bygger huvudsakligen på uppskattningar. Exempelvis har uppskattningar av företagets produktivitet och maskineffektivitet gjorts som får en betydande effekt på de enskilda produkternas försäljningspris."* (s. 13).

Det verkar alltså inte som om produktkalkylerna innehåller någon riktig data: *"De bägge produktionscheferna vid de två enskilda anläggningarna såg tydliga fördelar med att kunna styra produktionens flöden och processer med hjälp av en väl fungerande kalkylmodell. Problemet med det nuvarande kalkylsystemet menade de bägge två var att det inte fångade upp faktiska data ur företaget MPS-system och därmed inte motsvarade verkligheten."* (s. 75).

Även om HordaGruppens självkostnadskalkyl verkar lite svajig när det gäller validitet och reliabilitet, tycks den vara teoretiskt korrekt uppställd. Istället för att använda mer pragmatiska bokföringsmässiga värden för maskinparken hävdar författarna att företaget gör en bedömning av maskinernas återanskaffningsvärde. Återanskaffningsvärdet fördelas sedan på en normalårsbeläggning som räknas fram utifrån historisk data. Trots att informationen om beläggningen bygger på historiska data uppfattas den inte som helt tillförlitlig. Den största utmaningen handlar om balansen mellan precision och mäteffektivitet. Kritiken mot det nuvarande systemet är att företaget använder för generella uppgifter om resursanvändningen som baseras på uppskattningar, snarare än verklig mätning av det faktiska maskinutnyttjandet. Direkt mätning av hur maskinerna används skulle å andra sidan medföra ytterligare (och fördyrande) administration. Kanske har företaget gjort ett rationellt val i fråga om mätprecision – att ytterligare detaljer inte leder till bättre beslut. Ur studenternas perspektiv är dock detta bekymmersamt.

Likaså är företagets självkostnadskalkyl uppställd enligt de kostnadsslag och påläggstyper som kalkylhandböckerna brukar föreslå: Kostnader för direkt och indirekt lön, materialkostnader och materialomkostnader, tillverkningskostnader och tillverkningsomkostnader samt kostnader för administration och försäljning.

Självkostnadskalkylen kan därmed sägas vara teoretiskt korrekt. Men författarna noterar dock att den inte uppfattas om särskilt användarvänlig: *"Kalkylen är svår att sätta sig in i och det framgår inte tydligt vad kalkylens olika pålägg innehåller"* (s. 80).

Självkostnadskalkylen används som underlag för prissättning i HordaGruppen. Enligt uppsatsen finns det en stark koppling mellan kalkylen och företagets priser, vilket innebär att det är viktigt att kalkylen ger tillräcklig precision för varje produkt i sortimentet. *"Kalkylens användningsområde i dagsläget är uteslutande som förkalkyler i offertsammanhang gentemot kunder. Prissättningen utgår från de kostnader som*

kalkylen visar. Om kalkylen bygger på missvisande uppgifter kan det därmed orsaka problem när lönsamheten hos olika alternativ ska bedömas”.

5.2.4 Användning av leaninspirerade kalkyler i Volvo Cars Body Components (VCBC)

Studenterna Emma Molin och Philip Olofsson (2012) vid Linnéuniversitetet fick under vårterminen 2012 i uppdrag av Volvo Cars Body Components i Olofström att, inom ramen för sin examensuppsats på civilekonomprogrammet, utveckla en ny kalkylmodell för företaget.

Volvo Cars Body Components (VCBC) har sedan 2006 arbetat i enlighet med *lean-konceptet* i tillverkningen. Företagets uppfattning var att deras kalkylmodeller (som byggde på full kostnadsfördelning) motverkade somliga av de mål som låg bakom införandet av lean. Studenterna fick därför i uppdrag att testa en kalkylmodell som är speciellt utvecklad för företaget som arbetare i enlighet lean på (en del av) verksamheten. Kalkylmodellen kallas *Value Stream Costing*.

Studien ger huvudsakligen intressanta illustrationer som kan användas för att förstå två av de vägvalssituationer som vi beskriver i vår undersökningsmodell; vilka kostnader ska ingå och val av kalkylobjekt.

Enlig uppsatsen är utgångspunkten för VSC att den kalkylmodell som ett företag ska använda ska vara i harmoni med företagets produktionsstrategi. Om företaget strävar efter att tillämpa en lean-logik, så ställer det särskilda krav på hur kalkyleringen och kostnadsbestämningen i företaget görs. I lean är t.ex. enkelhet en viktig egenskap, och därför är det också viktigt att kalkylerna är enkla att förstå. Ett av de största problemen med traditionella självkostnadskalkyler är att de innehåller många kostnadsposter som är godtyckligt fördelade till produkterna. Dels är dessa svåra att förstå, dels är de svåra för medarbetarna att påverka i den operativa verksamheten.

Av den anledningen lyfter VSC bort alla indirekta kostnader från produktkalkylen. Dessa får istället hanteras som organisatoriska kapacitetskostnader (som finansieras genom bidraget från produkterna, eller rent av från något annat håll, t.ex. moderbolaget). I en value stream costing-modell inkluderas bara de kostnader som är direkta i förhållande till den process som kostnadssätts, vilket betyder att modellen tar tydlig ställning (i förhållande till våra vägval) för att somliga kostnader inte ska föras ut på produkter alls.

Det andra vägvalet handlar om vad som är det centrala kalkylobjektet. I en VSC-analys är det en process (eller ett "flöde" som de skriver i uppsatsen) som är den centrala analysenheten. Det är "processerna" som utgör verksamheten och det är processerna som ska förbättras. Alltså är det också för processerna som kostnader ska summeras (och sedan sänkas). För olika analytiska ändamål kan processkost-

naderna därefter fördelas ut på antalet enheter som har tillverkats i processen. Men processkostnaderna kan lika gärna analyseras mot antalet batcher som körts genom dem (oavsett antalet enheter som tillverkats i respektive batch).

För varje process identifieras de direkta kostnaderna, t.ex. materialet som bearbetas i processen (i experimentet på VCBC stod detta för 87 % av flödets kostnader) och personal. Båda kostnadsslagen är huvudsakligen rörliga. Men även vissa fasta (och delvis delade) resurser är direkta. Självklart är kostnaderna för maskinerna med i processen, men också golvytan i fabriken och vissa IT-system som är direkt nödvändiga för produktionen. Maskinkostnaderna fördelas på processen efter avskrivningstiden. Metoden för att fördela kostnaderna handlar framför allt om bedömningen av den tekniska och ekonomiska livslängden (hur stor del av utbetalningen som ska belasta respektive år) och hur värdet av maskinparken ska bedömas. VCBC använder normalt bokföringsmässiga avskrivningar i produktkalkylerna, men VSC-metoden förespråkar istället att "nuanskaffningspriset" (återanskaffningsvärdet) används. I experimentet gör studenterna en mycket förenklad omvärdering av maskinerna genom att multiplicera anskaffningsvärdet med inflationen under den aktuella perioden. Processens direkta lokalkostnader räknas fram genom att belasta den med sin andel av den totala fabriksytan. Mest godtycklig blir fördelningen av den direkta IT-kostnaden, på den aktuella processen. Mycket av IT-kostnaderna avser generella system som används i flera processer. Likväl betraktar studenterna "produktions-IT" som en direkt processkostnad. Deras pragmatiska sätt att bestämma processens IT-kostnader var helt sonika att belasta processen med sin del av VCBC:s totala årliga IT-kostnader, i förhållande till processens produktion som del av hela VCBC:s produktion.

5.2.5 Kostnadsuppföljning på Högskolan Väst

Utöver uppsatserna ovan, som alla handlar om kalkyler i vinstdrivande företag, har vi gjort ett par intressanta observationer i en uppsats som handlar om kostnadsuppföljningen på en högskola. Det är framförallt två faktorer som gör denna uppsats intressant för vårt vidkommande: dels att en högskolas kostnadsstruktur huvudsakligen är fast och samtidigt direkt i förhållande till verksamhetens prestationer (som är att leverera kurser och examinera studenter respektive bedriva forskning), dels att högskolan är skyldig att ta fram kostnadsinformation om verksamheten och ge den till externa intressenter som ber om det (t.ex. Regeringskansliet, Ekonomistyrningsverket eller massmedia). Detta gör att uppsatsen innehåller en rad intressanta observationer av betydelse för våra frågor: 1) hur hanteras samkostnader? Vad fördelas och vad behålls centralt? Och 2) i vilka kalkylsituationer och för vilka beslut används kostnadsinformationen?

Högskolan Väst ligger i Trollhättan och omsätter knappt 500 miljoner kronor. Högskolan bildades 1990 och har ca 575 anställda och nästan 12 000 registrerade studenter (varav knappt 5 000 helårsstudenter). Program- och kursutbudet inne-

håller ämnena data och IT, ekonomi och ledarskap, hälsa och vård, lärare och språk, media, människa och samhälle, samt teknik.

Inom högskolan bedrivs förutom undervisning också forskning inom områdena teknik, samhällsvetenskap, vård- och hälsovetenskap samt humaniora, med särskilt fokus på två vitala forskningsmiljöer: "Produktionsteknik Väst" och "Lärande i och för det nya arbetslivet". Drygt hälften av forskningen (56 procent) finansieras med externa anslag. Högskolan erbjuder också uppdragsutbildningar till företag och organisationer.

Uppsatsen är skriven av Pernilla Andersson och Victoria Sjöstedt (2013) och har ett väldigt snävt fokus. Syftet är att utreda om, och hur, kodplanen i högskolans ekonomisystem bör ändras för att möjliggöra den typ av ekonomiska analyser som nu efterfrågas. Underlaget för uppsatsen är insamlat genom fokusgrupper och individuella intervjuer med olika beslutsfattare inom högskolan. I den teoretiska referensramen argumenterar författarna för att kalkyler behöver bli mer aktivitetsorienterade för att ge en mer precis bild av vad som kostar vad i en verksamhet. Detta perspektiv kompletteras med en mer generell beskrivning av vilka externa aktörer som använder (vill använda) information om kostnaderna i en högskola. De driver tesen att intresset för bättre kostnadsuppföljning ökar, inte bara internt utan också bland granskande myndigheter, frivilliga (forsknings)finansiärer och allmänheten (via massmedia). Det ligger alltså i högskolans intresse att kunna ge så exakt och transparent information om verksamhetens kostnader som möjligt.

En tidig observation som studenterna gör är att kodplanen inte har förändrats sedan 2002. Däremot har högskolans verksamhet och interna organisationsstruktur förändrats på flera sätt sedan dess. Detta försvårar möjligheten att kategorisera alla ekonomiska transaktioner på ett sätt som står i harmoni med strukturen. För varje position i kodplanen (t.ex. konto, ansvar, verksamhetsgren, motpart, finansiär, anläggning och objekt) finns ett sifferfält med ett begränsat antal positioner. Siffrorna i kodsträngen används för att klassificera vad transaktionen gäller (vilken sorts utgift, vilken avdelning, inom vilken del av högskolan, i vilket syfte osv.). I takt med att nya avdelningar och verksamheter introduceras införs nya sifferkoder för att beskriva dessa. Svårigheten är nu att fältens längd är begränsade så att sifferserierna håller på att ta slut. Samt att kodningen är endimensionell, så att en avdelning t.ex. bara kan tillhöra en institution (som en konsekvens av kodens hierarkiska konstruktion), vilket försvårar hanteringen av samarbeten (dvs. om ansvaret för en enhet istället ska delas mellan två institutioner).

Den mest överraskande observationen, som författarna inte problematiserar i den utsträckning som de skulle ha kunnat göra, är kopplingen mellan högskolans största kostnadspost (löner) och uppföljningen på relevanta kalkylobjekt. Personalkostnaderna är huvudsakligen fasta. Samtidigt är de en direkt kostnad för högskolans kärnverksamhet: att leverera kurser. Högskolan har dock inget detaljerat tjänstefördelnings- eller tidredovisningssystem, så det går inte att säga hur mycket lärartid som faktiskt läggs på en kurs. Än mindre går det att ställa intäkter mot

kostnader för att se om kursen bär sig. För *”att kostnadsberäkna lönsamhet per kurs måste lönen kunna bokföras på kursnivå vilket inte går idag”*. Istället görs mer analytiska överslag, genom att fördela kostnader (för olika segment) på prestationer, som mäts i andra system. T.ex. antalet presterade kurspoäng, som registreras i Ladok.

Ytterligare ett bidrag ligger i inventeringen av vilken information olika intressenter skulle vilja ha ut ur redovisningssystemet. Önskemålen som framfördes i fokusgrupperna och intervjuerna beskrivs i uppsatsen och ger en bild av vilken kostnadsinformation ekonomisystemet borde kunna producera. Slutsatsen är dock lite nedslående. Sannolikheten för att kunna producera dessa indikatorer och rapporter är inte stor. Inte för att kodplanen är felaktigt (slutsatsen är att den nog håller ett tag till), utan för att de manuella rutinerna kring ekonomirapporteringen är svåra att implementera. Personalkostnaden är den största kostnadsposten i högskolan och det krävs engagemang från lärarna för att registrera hur denna tid används. Alla fokusgrupper talar om behovet av tidrapportering, och vilka de positiva konsekvenserna skulle bli. Samtidigt noterar flera fokusgrupper att högskolan nog fortfarande kommer att vara hänvisade till schablonmässiga fördelningar. Utan att förklara varför. Förmodligen beror det på att intervjupersonerna vet att införande av en noggrann tidredovisning skulle uppfattas som byråkratisk, administrativt betungande och t.o.m. integritetskänslig bland många universitetslärare. Denna utmaning diskuteras inte explicit av studenterna, trots att det måste vara en av de mer centrala frågorna för om det överhuvudtaget ska vara möjligt att upprätta kalkyler som bygger på en mer precis kontering av kostnader på relevanta kalkyl-objekt. Utan bättre tidredovisning blir kalkylerna för kärnverksamheten inte mer precisa än precisionen i den modell som används för att göra den schablonmässiga kostnadsfördelningen. Uppsatsen presenterar därmed ett mycket intressant exempel på kalkylsituation där det finns direkta kostnadssamband mellan resursinsats och kalkylobjekt, men där de administrativa rutinerna som omger kalkyleringen försvårar (eller till och med omöjliggör) en mer korrekt självkostnads kalkylering.

6 Kostnad och konkurrensbedömning

Denna studie avser inte att bidra till den omfattande internationella debatten om vilka kostnader som har relevans vid bedömning av konkurrens. De fem vägval som vi urskilde i kapitel 4, och våra mer detaljerade frågor i anslutning till dessa, är tänkta som ett generellt ramverk för kalkylutformning. Men eftersom vår rapport motiveras av behovet att förstå hur företag kalkylerar inför konkurrensrättsliga bedömningar så kommer vissa vägval och frågor i förgrunden. Flera har varit aktuella i debatten kring vilka kostnader som är konkurrensrättsligt relevanta. Aktörer i konkurrensrättsliga mål tvingas ta ställning till vilka vägval och svar på frågor som är acceptabla, och under vilka omständigheter. Det tycks ske främst när begreppet LRAIC ska ges konkret innebörd i enskilda fall. Därför kommer begreppet först att analyseras.

I därpå följande avsnitt tar vi upp frågor som en konkurrensmyndighet behöver ta ställning till för att ange innebörden i LRAIC i ett givet fall, eller för att bestämma sin "toleransvidd" för tillämpning av begreppet mera generellt. Vi gör detta mot bakgrund av tidigare kapitel i rapporten – såväl dess teori som empiri. Till sist avslutas rapporten med några slutsatser om kalkylutvecklingen. Har litteraturens pläderingar för ändrade kalkyler fått gehör i praktiken?

6.1 LRAIC

Varje del av begreppet Long-Run Average Incremental Cost motiverar en egen utläggning, men här avstår vi från att försöka sammanfatta den omfattande debatt som har förekommit. Vi noterar endast följande:

Long-Run: I klassisk ekonomisk teori uppfattas begreppet stå för en tillräckligt lång period för att alla kostnader ska kunna påverkas. I litteraturen används ofta uttrycket rörlig (*variable*), och det sägs att på lång sikt är alla kostnader rörliga. Med total rörlighet avses då att verksamhetsvolymerna kan anpassas från noll och uppåt, och att kostnader kan avvecklas eller tillkomma. Kostnaderna behöver förstås inte reagera lineärt på detta, och tanken är att tiden ska räcka för att optimalt anpassa verksamhet och anläggningar till nya förhållanden. Författare använder även uttrycket *avoidable costs* vilket kommer nära den mest korrekta svenska termen: särkostnader.

Vid bedömning av såväl rörliga som särkostnader har det central betydelse i vilka steg – jfr *incremental* nedan – som anpassning sker. En långsiktig anpassning innebär att även produktionsmetod m.m. anpassas, varför det krävs en bedömning av hur en effektiv verksamhet skulle utformas. Kostnaden för denna, snarare än dagens (*short-run*) kostnader, kan då utgöra lämplig innebörd i LRAIC.

Average: Det uppstår svåra bedömningar vad avser vilket genomsnitt som beräkningen avser, dvs. vilka volymer som bör användas vid denna – särskilt vid förenad produktion av flera separat prissatta tjänster. Många verksamheter har också förändringar av volym över produkters livscykler, säsongsvariationer och mer eller mindre väntade konjunkturförlopp. Är *long run* identifierat som många år krävs då ställningstagande till vilka volymer som ska användas vid beräkningar. Egentligen gäller detta även för ett enstaka år – jämför hur svensk tradition förespråkat så kallad normalårsmetod, där omkostnader fördelas efter "normal" volym för att undvika att tillfälliga fluktuationer i volym slår igenom i självkostnader.

Incremental: En verksamhet eller etablering kan ha olika omfattning (*scope*) avseende erbjudna produkter (varor och tjänster) och betjänade kunder. De produkter för vilka man söker LRAIC är sällan fristående, och den anpassade verksamhet som vi nyss talade om kommer oftast att omfatta även närliggande produkter och marknader. Tanken på valbara inkrement blir då knepig att ge ett distinkt innehåll. Vi antar att inte minst tekniska samband vid sådan förenad produktion får avgöra vid bedömningen. Som vi har varit inne på ovan så utgör en del verksamheter i dag "plattformar" som används för många tjänster åt olika kunder. En tänkt ny etablerare kan då väntas erbjuda en kombination av produkter och kunder, som (i bästa fall) framstår som ett rimligt inkrement. På liknande sätt kommer "*avoidable cost*" vid nedläggning av en befintlig verksamhet att avse en kombination av flera produkter och kunder.

Cost: De skrifter vi konsulterat ger inte något entydigt svar på om det är kostnader i dagsläget eller mer eller mindre säkert bedömda framtida kostnader som avses med LRAIC. Ekonomisk-analytiska resonemang förespråkar framtidsbedömning, och lägger fokus på att bedöma om inträdeshinder föreligger. Är läget att en effektiv ny aktör har svårt att etablera sig till följd av att ett befintligt företag underpris-sätter så blir etablerarens kostnadsläge relevant. Normalt tänker ekonomer sig att kostnader faller över tid till följd av teknisk utveckling och växande efterfrågan (volymer), men det är förstås tänkbart att ett befintligt företag av historiska skäl har ett lågt aktuellt kostnadsläge. Det kan t.ex. ha unika resurser eller åtnjuta erfarenhetsfördelar.

Den tolkning som vi finner mest förenlig med ekonomisk teori är att LRAIC avser bedömda framtida konsekvenser över en produktmodell eller "tjänstegenerations" livscykel, såväl vad gäller betalningar som levererade prestationer. Det kräver antaganden om livscykelförlopp vad gäller bland annat skalekonomier, erfarenhetskurva och mottagande på marknaden (vilket i sig beror av prisstrategi, t.ex. *skimming* kontra *penetration*). Dessa liknar dels japanska kalkylseder, dels tanken i ESV:s rekommendationer att så lång tid som 10 år kan vara relevant för bedömning (se ovan), och motsvarar även normalt förfaringssätt vid företags investeringskalkylering.

Grundtanken är då att den styckkostnad som är intressant för att bedöma en satsning i regel inte uppnås förrän en tid efter lanseringen av till exempel en ny pro-

dukt. Det finns läroeffekter (som brukar visas med den så kallade erfarenhetskurvan) och stordriftsfördelar som uppnås först när produkten etablerat sig på marknaden. Resonemanget knyts ibland till begreppet *target cost*: i en "målkostnadsanalys" gäller det att utforma verksamheten så att kostnaden blir tillräckligt låg för att priset ska kunna sättas på en nivå, som lockar tillräckligt många kunder för att få en storskalig och effektiv drift. (Jfr Olve och Samuelson, 1989, s. 54-60; Ax och Ask, 1995, s. 122-156.)

6.2 Frågor vid konkurrensmyndighetens tolkning av LRAIC

För var och en av de fem punkter som vi har använt för att karakterisera företags vägval vid kalkylering finns det ett behov vid konkurrensrätt att ta ställning till och kommunicera vad som är konkurrensrättsligt acceptabelt eller ej. Det faller utanför vår uppgift att bedöma detta, men vi har ändå valt att här räkna upp ett antal diskussionsfrågor för varje punkt som berörda instanser behöver ha en uppfattning om. Vi gör detta mot bakgrund av teori och empiri i tidigare kapitel, varför vi även påminner om denna.

6.2.1 Varifrån kommer underlaget (data) till kostnadsberäkningen?

Affärsbokföringen är en självklar utgångspunkt för att beräkna kostnader. Uppgifter ur den kan *modifieras* utifrån bedömningar av möjlig rationalisering, ändrad livslängd för anläggningar, valutakursutveckling m.m. Men de kan också *ersättas* med bedömningar av framtiden eller av externa förhållanden, särskilt för nya produkter eller när kalkyler ses som målkostnad (jfr SMA ovan). Affärsbokföringen påverkas av *antaganden* som delvis speglar statistiska uppgifter (t.ex. tidsskattningar för olika moment och kapacitetsdata), men som även kan utgöra ambitioner för framtiden. När kalkyldata hämtas externt kan de också vara mer eller mindre säkra; de kan till exempel vara avtalade med leverantörer eller tills vidare utgöra en förväntan om vad kostnaden kan bli.

Alla dessa data behöver vid en granskning förstås och valideras för att en kalkyl ska anses trovärdig och pålitlig. Därvid är det förstås viktigt att uppmätta data verkligen beskriver de avsnitt i en verksamhet som logiskt bör kopplas till kalkylobjektet, något vi återkommer till nedan.

Ser vi på våra fall så betraktar samtliga affärsredovisningen som den naturliga källan för att identifiera kostnaderna. Kostnaderna uppskattas alltså ofta på historisk grund, oavsett om de används för efterkalkyler eller som underlag i en förkalkyl. I det senare fallet används värdena i affärssystemet som ett antagande om hur det kommer att se ut. Se till exempel Scania's resonemang om vilka komponenter som man har avtalade priser för, och vilken "takt" som produktionen kommer att tillämpa.

Fallen skiljer sig mycket åt när det gäller synen på hur data om personalkostnader uppmäts. Vi ser tre distinkta kategorier i vårt material: företag som fångar tidsanvändning direkt i verksamhetsprocesserna, företag som gör ad hoc-uppskattningar av tidsanvändningen, och företag som inte fångar personalkostnader alls för kalkylobjekten. (Enligt traditionellt språkbruk använder den sistnämnda kategorin inte "direkt lön", vilket inte hindrar att personalkostnad kan tas med i kalkylen som del av omkostnaden för en avdelning eller ett verkstadsavsnitt.)

Som exempel på den första kategorin kan vi nämna konsultföretaget som arbetar med granskning och inspektion och även Valmet. Här mäts tidsanvändningen per leverans direkt i "produktionssystemet" eller via detaljerad tidsskrivning. I den andra kategorin finns Xylem, HordaGruppen och telekomföretaget som alla har gjort ögonblicksinventeringar av tidsanvändningen. Uppskattningar som de sedan använder i såväl för- som efterkalkyler. I studien av HordaGruppen framförde studenterna (och flera av intervjupersonerna) kritik mot dessa uppskattningar för att de var föråldrade och inte helt valida. Den sista kategorin exemplifieras tydligast av Högskolan Väst som inte har något system alls för att systematiskt knyta lärarnas arbetstid till vilka kurser de ger. Även i konsultbolaget i Umeå pekade studenterna på att det var svårt, rentav omöjligt, att veta vad projekten "kostade" eftersom konsulterna inte redovisar sin tidsanvändning tillräckligt detaljerat.

Jernhusen använder bokföringsprincipen "verkliga värden" i sin årsredovisning. Dessa värden ligger också till grund för hyressättningen. Varje år bedöms värdet på objekten i beståndet, och om någon fastighet får ett nytt värde, betyder det att avkastningen (driftsöverskott/tillgångens värde) måste förändras. Respektive fastighets "kostnad" kommer därmed delvis från den manuella värderingen som görs av objektets "verkliga värde".

Vi hittade däremot inga tydliga exempel på kalkyler som bygger på externa data alltigenom – till exempel teoretiskt konstruerade börvärden utifrån vad som bör vara möjligt med framtida teknik och volymer. Inslag av målvärden finns hos bland annat Scania, men det förefaller ses som något man tar till när andra värden saknas.

Något vi *inte* berör i denna rapport är om effektiviteten och därmed kostnadsnivån som sådan bör beaktas i konkurrens mål. Om ett företag använder historiska värden eller standardkostnader som bygger rationaliseringsambitioner eller ökat kapacitetsutnyttjande blir ju också ett uttryck för vilken kostnadsnivå som det anser relevant. I konkurrensdiskussionen talas om utmanarföretag som bedriver sin verksamhet effektivt (*efficient*). Men bör verklig eller eftersträvad effektivitet hos granskade företag vara utgångspunkt när t.ex. deras prissättning granskas?

Frågor som vi väntar oss blir viktiga i konkurrensbedömning är därför följande:

- Är det kostnaderna för ett befintligt företag (med dominerande ställning) som är föremål för beräkning eller en tänkt etablerare? I debatten om telenät

nämns t.ex. en "efficient carrier" – vilka data används om det är sådana kostnader som ska bedömas?

- Utfall enligt affärsbokföring för ett befintligt företag verkar allmänt ses som den mest övertygande startpunkten för bedömning av belopp, samtidigt som olika avvikelser från det rekommenderas i kalkyllitteraturen och förekommer i praktiken. Vilka avvikelser får göras – t.ex. återanskaffningsvärden, livslängd, kostnadssänkande rationaliseringsmål – och i vilken utsträckning?
- Hur behöver data som inte kommer från affärsredovisningen valideras? Exempel är påståenden om aktuella inköpspriser för en tänkt återanskaffning av en anläggning, kostnader för en ny etablerare och gjorda antaganden om "normalt" kapacitetsutnyttjande och livslängd.
- Anta att komponenter internköps från andra koncernbolag, kanske i utlandet. Internpriser kan inom ramen för berörda länders skatterätt ha satts på olika vis. Ska internpriset uppfattas som en acceptabel värdering, eller bör det – får det – ersättas med en annan värdering av leverantörens kostnader? Samma fråga kan ställas beträffande partnerföretag utan ägarsamband, där det finns långsiktig samverkan kring leveranser. Priser för komponenter kan spegla långsiktiga avtal, samverkan kring investeringar m.m.

6.2.2 Vilka kostnader ingår i kalkylerna?

Kalkyler kan ha högst skiftande omfattning vad gäller hur stor andel av ett företags kostnader som förs till dess produkter. Argumenten för fullständig och ofullständig kostnadsfördelning har vädrats sedan minst ett sekel. Delvis är det en fråga om tidssikt, och vår tolkning ovan av LRAIC talar för att de flesta kostnader bör kunna föras till produkter. Undantag är kostnader för helt gemensamma funktioner. En del företag kan ses som plattformar eller "rör" (jfr avsnitt 2.3.2), som produkterna tillfälligt utnyttjar, och där kostnaderna har mera med distributionskanaler och kunder att göra än med det som säljs. Men utan att gå till så extrema exempel är de lätt att hitta kostnadsgemenskap och delade anläggningar som kan få företag att även för mer långsiktiga syften använda kalkyler som avser täckningsbidrag snarare än full kostnadsfördelning.

Företag med mer fullständig kostnadsfördelning till produkter eftersträvar att denna ska leda till eftertanke och ifrågasättande kring sortiment och lönsamhet. Kostnader som *inte* fördelas ifrågasätts snarare via budgetrutiner eller andra mer långsiktiga överväganden. Att belasta produkter med kostnader för stödfunktioner och anläggningar som dimensionerats långsiktigt kan förefalla meningslöst, om man inte avser att ändra dem. I LRAIC-resonemang kan det dock hävdas att tidsikten *är* så långsiktig att det bör ske.

Våra fallföretags principer för vilka kostnader som ingår i kalkylerna går delvis isär. Somliga strävar medvetet efter en så total kostnadsfördelning som möjligt. Andra tillämpar en mer bidragslik kalkylering. De tydligaste exemplen på den första kategorin är Scania, inspektionskonsultföretaget och telekomföretaget som uttryckligen säger att alla kostnader ska ut på produkterna (i telekomföretagets fall behålls dock management fee centralt). De två tydligaste exemplen på motsatsen är TV-företaget och Volvo Cars Body Component.

TV-företaget fördelar inte ut några indirekta kostnader på kalkylobjekten. Så länge bruttomarginalen för varje program överstiger den målnivå som gäller för dess kategori, utgår de från att det räcker för att finansiera företagets indirekta kostnader. Kostnadskontrollen för att säkerställa att de indirekta kostnaderna inte skenar utövas istället i den organisatoriska strukturen, där varje enhet får bära sina indirekta kostnader (åtminstone de som de kan påverka på kort sikt). Även uppsatsen om Volvo beskriver hur kostnader som inte är direkta (i förhållande till den process/flöde som studeras) lyfts bort från kalkylen. Istället betraktas dessa indirekta kostnader som organisatoriska kapacitetskostnader.

Jernhusens kalkyler är en slags hybrid mellan självkostnad och bidrag. För varje objekt dras driftskostnaderna från hyresintäkterna. De innehåller förutom alla kostnader som är direkta i förhållande till fastighetsobjektet också en pott "fastighetsadministration" som består av centrala administrationskostnader som det är rimligt att föra ut på objekten (i förhållande till kvadratmeter). Driftöverskottet (per objekt) är samtidigt ett bidrag till helheten, som det är ett underlag för att utvärdera om respektive objekt har genererat tillräckligt mycket avkastning (genom att ställa det mot fastighetens värde i bokföringen).

I svensk praktik är det sedan länge vanligt att urskilja flera TB-nivåer, varvid Jernhusen kan sägas gå direkt på en TB2-nivå eftersom måttet innehåller vissa omkostnader men inte andra.

Några frågor som vi tror uppkommer vid diskussion kring LRAIC är följande:

- Vilka fördelningsmetoder är acceptabla för "gemensamma" och "förenade" kostnader? – Vi återkommer under nästa vägval till fördelning, men vi tror att en granskare redan här bör fundera över till exempel vad som räknas till omkostnader, och till olika kategorier bland dessa.
- Ska överkapacitet, stödfunktioner (inklusive företagsledning) och framtids-satsningar ingå i kostnaden? Renläriga ABC-förespråkare som Bergstrand framhåller att sådana kostnader inte avser någon av företagets (befintliga) produkter, och därför bör särredovisas som en uppfordran till att ifrågasätta dem. Även med LRAIC:s inkrementtanke så kan det uppfattas som att de avser företaget (ibland benämnda sustaining costs) och inte produkter.

- Ännu mer tydligt är detta när det gäller kostnader för företagsledning och andra helt gemensamma funktioner. Sådana kan i moderna företag ha stor omfattning.

6.2.3 Hur hanteras samkostnader? Vad fördelas och vad behålls centralt?

Detta vägval är en fortsättning och specificering av föregående. Här kommer vi dock in på mer praktiska överväganden om fördelningsmetoder, bland annat kausalitet kontra finalitet (om en resurs är avsedd för en viss produkt och tas i anspråk av den, snarare än att den är vållad av den). Påståenden om logiken i fördelningen behöver synas. Med redovisningens språkbruk rör det sig här om omkostnader, som via indirekta kostnadsställen och fördelningsnycklar påförs kalkylobjekten. De data som vi diskuterade ovan kan vara mer eller mindre detaljerade, liksom förfaringssättet för fördelningen. Verksamheten vid ett indirekt kostnadsställe kan blanda uppgifter som relaterar till produkter med mer långsiktiga eller företagsövergripande sysslor, varvid det inte blir hela kostnaden som förs ut på produkter.

När ABC-kalkyler lanserades i tidigt 90-tal framhölls de som något annat och bättre än att fördela ett omkostnadsställes kostnader. Egentligen är väl grundskillnaden främst hur detaljerad och logisk kostnadsfördelningen är, samt att ABC-förespråkare önskar en aktiv undersökning av vilka kostnader som erfordras (drivs) av kalkylobjekten – det duger inte att fördela redovisningens kostnader. Många ansåg att svenska kalkylseder kom närmre detta ideal än amerikanska företags ofta mycket breda och schablonmässiga pålägg. Tjugo år senare ser vi hur ABC-tankar influerat hur många företag kalkylerar, medan renlärig ABC är sällsynt.

I företags styrning används ofta internpriser för att värdera olika enheters prestationer. De kan då bli en naturlig grund för kalkyler, ja till och med ses som en direkt kostnad hos den enhet som internköper tjänster eller komponenter. Därvid uppstår kostnadsfördelningen som en konsekvens av ett internprissystem, vars principer i sig kan behöva granskas. Ekonomer i tillverkningsindustrin talar om under- och överabsorption av kostnader, varmed menas att en fast kostnad för en maskin eller omkostnaderna för en intern avdelning (inte) täckts av de interna debiteringarna för dess tjänster. Här uppstår frågor kring kostnadsfördelning över tid och mellan olika syften.

I fallen ser vi en viss skillnad mellan våra egna sex fall och de vi läst om i studentuppsatserna. Förmodligen beror det på att våra intervjuer huvudsakligen beskriver nuläget, medan studentuppsatserna typiskt sett kretsar kring en förändring som har genomförts eller som fallföretaget anser att de behöver göra. Flertalet av studentuppsatserna handlar om behovet av bättre allokering av indirekta kostnader på kalkylobjekten; att de schablonmässiga fördelningarna inte drabbar "rätt" produkt med rätt kostnad. Det var t.ex. därför som Xylem genomförde en stor ABC-satsning

(som det inte blev mycket av med), det var därför studenterna fick i uppgift av Umeå-företaget att räkna på "den verkliga" kostnaden för konsultföretagets kontrakt och därför fick studenterna se över HordaGruppens kalkylmodell.

I våra intervjuer är det egentligen bara telekomföretaget som nyligen har gjort en analys av hur de indirekta kostnaderna fördelar sig på dess femton typprocesser (alltså en mer aktivitetsbaserad syn på kostnader). Övriga företag fördelar inte ut de indirekta kostnaderna alls (TV-företaget); bara i liten och förenklad utsträckning (Jernhusen); eller per enkla nycklar som tid eller totalproduktion (konsultföretaget som jobbar med inspektion och granskning). Volvo Cars Body Components har gjort det mest "metodmedvetna" valet när de experimenterar med en *leanbaserad* kalkylmetod, där de process-indirekta kostnaderna varken fördelas på processerna eller produkterna, utan behålls centralt.

Scania fördelar produktionens indirekta kostnader till maskinerna. Maskintidskostnaden innehåller därmed ett pålägg som går med ut i självkostnaden för produkterna. Uppskattningen av standardkostnad i maskinen görs dock inte på verklig volym, utan är den planerade "takten" i verksamheten. Fördelningen görs alltså snarare mot målkostnaden än den senaste periodens genomsnitt.

I Scania noterade vi också att det finns ett internt förhandlingsutrymme i fråga om vilka indirekta kostnader som ska bäras av vilka produkter. Vissa försäljningsbolag, särskilt i utvecklingsländer där miljökraven inte är lika stränga som på många I-landsmarknader, lyckades förhandla bort några av de indirekta kostnaderna i kalkylen som huvudsakligen handlade om teknik för att möta stränga miljökrav. I så måtto visade det sig att vissa kostnadsslag i självkostnadskalkylen är dispositiva.

TV-bolaget är det fall som mest konsekvent behåller de indirekta kostnaderna centralt. Kalkylobjekten belastas bara med särkostnaden, och bruttomarginalen utgör kalkylens sista rad.

En tanke som ofta återkommer är värdet av enkelhet. Under arbetet med denna rapport var vi i kontakt med en erfaren konsult inom kalkylområdet, som uttryckte det så här: "Den stora frågan... är hur kalkyler kan fås att fungera i praktiken. Det har ofta att göra med utbildningsnivå och att modellerna blir för tungrodda och komplicerade samt inte tillräckligt transparenta." Inte minst möjligheten att förstå beräkningarna lyfts ofta fram som ett argument för enkelhet.

Mot bakgrund av ovanstående finner vi följande frågor angelägna att bevaka vid LRAIC-diskussioner:

- Hur bedöms trovärdigheten i företags fördelningar – i synnerhet när ett företag inte för sin dagliga verksamhet gör fördelningar, utan tar fram en särskild kalkyl som ska spegla långsiktig påverkan i ett konkurrensområde? Är detaljerade aktivitetsstudier mer trovärdiga än mer schablonmässiga pålägg, särskilt om det som fördelas avser en osäker framtid?

- En särskild fråga gäller när kostnadsfördelningen är skev på så sätt att någon eller några produkter belastas med den övervägande delen av kostnaderna. Det sker i regel utifrån ett resonemang om huvud- och biprodukter. Hur bedöms detta?
- Om kostnader för överkapacitet, stödfunktioner (inklusive företagsledning) och framtidssatsningar bör ingå i kalkylen, vilka fördelningsmetoder godtas (i brist på egentlig kausalitet)?
- Resonemangen under tidigare vägval om datafångst, antaganden och vilken period data avser återkommer förstås vid validering av fördelningsmetoder. Här tillkommer att sådana studier kan behöva sträcka sig över flera organisatoriska enheter, där ofta en intern köpare endast ser ett internpris och inte vad som ingår i det.

6.2.4 För vilka kalkylobjekt beräknas kostnader?

I tanken på inkrement ingår att, det ibland inte är en enstaka produkt som tas upp i sortimentet (ensam ökar i volym eller avvecklas) utan snarare ett produktslag, leveranser till en viss kundgrupp eller region osv. När en produkt avgränsas till att utgöra ett kalkylobjekt, särskilt i LRAIC-resonemang, behöver den vara valbar. Avgränsningen behöver ske i några dimensioner. En dimension är vilka produkter i ett produktprogram eller variantflora som kan buntas samman för kalkylsyften – annars blir till exempel varje Scania-lastbil unik som en följd av kundanpassningar. En annan dimension utgörs av eftermarknad, samköp av hård- och mjukvara och liknande. När en produkt är en förutsättning och trolig inkörsport för fortsatta köp, för vilka prissättning och lönsamhet hänger nära samman, så är det inte uppenbart vilket kalkylobjekt som bör kalkyleras. Enligt tanken "different costs for different purposes" har företag förmodligen kostnadsuppföljning på artikelnivå, men om de alltid säljs i aggregat så avser kanske de kalkyler som har intresse för konkurrensvård aggregat av produkter ("*bundles*"). I litteraturen såg vi påståenden om att detta kan utvecklas till att se en kundrelation som kalkylobjektet.

Behovet att avgränsa kalkylobjekt gäller inte bara privat verksamhet. Vi såg i avsnittet om ESV behovet att skilja anslags- och avgiftsfinansierad verksamhet, och att vissa aktiviteter i en myndighet kan gälla endast det ena slaget. Där förekom också resonemang om hur verksamhet över hela riket kan betraktas som enhetlig, trots skiftande förutsättningar och kostnader, eftersom den ska upprätthållas och eventuella avgifter inte får differentieras. På liknande vis kan ett företag ha tillverkning på flera håll utan att kunderna vet var just deras köpta produkt är gjord. Intern kostnadsuppföljning kan fokusera på hur kostnader skiljer sig, men för bedömning av marknadskonkurrens kan troligen produkter med olika proveniens ses som ett enda kalkylobjekt.

Våra fallföretag ser fortfarande sina grundläggande kalkylobjekt som ganska självklara: en lastbil, ett telefonabonnemang, en dränkbar pump, ett TV-program, en kraftvärmeanläggning osv. Det är alltså alltid produkten som står i centrum. Produktkalkylobjekten används dock också som ingående kostnadskomponent i den organisatoriska uppföljningen. För säljande enheter med resultatansvar används ofta produktkalkylens (standard)kostnad för att mäta enhetens lönsamhet (kostnaderna dras från intäkterna i en intern resultaträkning för enheten). Detta görs t.ex. vid utvärdering av Scantias säljbolag och inspektionskonsultbolagets lokalkontor.

I några fall upprättas också kalkyler för att studera hur lönsamma olika kunder är. Detta var en av uppgifterna för studenterna som upprättade en ny kalkylmodell för konsultbolaget i Umeå. Även telekomföretaget gör analyser av kundlönsamhet. Båda företagen grupperar dock fortfarande primärt kostnaderna efter produkterna. Produktkostnaden multipliceras med antal produkter som kunden har köpt plus övriga kundrelationskostnader. Det ger de totala kostnaderna som är förknippade med en kund. Dessa dras sedan från intäkterna från denna kund, för att se om kunden är lönsam eller inte. En sådan kalkyl kan ses som en stegkalkyl, där TB1 för produkter följs av TB2 per kund snarare än för en produktgrupp. Kanske kan data användas för att göra stegkalkyler på båda ledderna.

I Umeåkonsultföretaget kom studenterna fram till att variationen var väldigt stor (i enlighet med ABC-litteraturens påståenden). En av deras småkunder genererade t.ex. ett underskott på hela 400 % (vid en försäljning på 10 000 kronor blev förlusten, enligt den nya kalkylmodellen, nästan 40 000 kronor).

I Scania är fortfarande de enskilda fordonen det normala kalkylobjektet, varvid framtidsresonemang utgår från "indexbilar" – alltså genomsnitt för ett mycket begränsat antal typfordon. Allt oftare räknar de också på större driftsättaganden (t.ex. att hålla 500 bussar rullande för en uppdragsgivare). Det är då inte längre självklart vad som är kostnad för vad, eftersom intäkten avser åtminstone tre olika delleransers: försäljningen av bussarna, försäljning av reservdelar och försäljning av drift, underhåll och förebyggande service. Många kostnader kan i en sådan affär placeras godtyckligt över olika ingående komponenter, vilket påverkar utformningen av kostnads-kalkylen.

Några av de frågor kring LRAIC som detta aktualiserar är följande:

- Anta att kostnaden för en viss produkt skiljer sig beroende på var den framställs och levereras. Av marknadsmässiga skäl tillämpas samma pris, oberoende av detta. Bör då produktexemplaren ses som identiska kalkylobjekt och kostnadsberäkningen utgå från genomsnitt över alla driftställen, eller kan andra resonemang godtas – t.ex. att driftställen med högre kostnader endast utgör en reserv, eller anlitas för att av strategiska skäl upprätthålla rikstäckning?

- Ett företag säljer regelmässigt "paket" av flera produkter och tjänster till enhetspris, t.ex. en månatlig summa. Är kalkylobjektet då helheten, och finns det begränsningar för sådan paketering?
- Vad bör gälla om tekniska samband gör att kunder regelmässigt köper reservdelar och kanske tjänster under en produkts livstid, och företagets kostnader till betydande del avser att upprätthålla en organisation för detta?
- Kan leverans till olika utpekade kundkategorier av en fysiskt identisk produkt utgöra olika kalkylobjekt, med hänvisning till att kostnaderna för att betjäna dem skiljer sig (t.ex. installation, service)? Som konsekvens av detta: får man hänvisa till låga kostnader vid försäljning till en viss kundgrupp och se denna som ett eget kalkylobjekt, vilken får riktade erbjudanden (prisdifferentiering)?¹⁵

6.2.5 I vilka kalkylsituationer och för vilka beslut används kostnadsinformationen?

Vi har återkommande hänvisat till Clarks ord från 1923 om olika kostnader för olika syften. I förra avsnittet konstaterade vi till exempel att detaljerade kalkyler per artikel och tillverkningsort kan ha användning för kostnadskontroll, medan agerande på kundmarknader kan bygga på kostnader för aggregat av artiklar som vid en viss leverans kan komma från skiftande tillverkningsenheter.

Företags användning av sina kalkyler torde ha betydelse för konkurrensbedömningar främst därför att kalkyler kan ha utformats för ett visst syfte som inte motsvarar de överväganden som blir aktuella i konkurrens mål, där LRAIC är huvudlinjen. Det krävs då insikt från både företagsledning och granskare om att även om en kalkyl finns så kan den behöva modifieras eller ersättas med en annorlunda utformad beräkning. LRAIC liknar till sina utgångspunkter de strategiska, långsiktiga överväganden som en företagare bör göra mera än tillbakablickande kostnadskontroll. Vårt intryck är att de företag vi skriver om ovan främst har utformat kalkyler för kostnadskontroll, snarare än strategiska överväganden. Den vanligaste användningen av kalkyler i våra fall (både i våra egna och i sekundärempirin) är uppföljning i efterhand: för att svara på "hur det gick". Nästa alla refererar till att det är en av de viktigaste kalkylsituationerna. Det kan förklara varför många av forskarvärldens idéer om mera ekonomisk-analytiska kalkyler (SMA etc) har haft begränsat genomslag. Kanske betyder det att det bör ses som normalt att konkurrens mål aktualiserar annorlunda kalkyler än de som företag redan tillämpar.

Även förkalkyler upprättas dock, ofta genom att utgå från utfallet för föregående period och modifiera kostnadsnivåerna efter antaganden om framtiden – alltså inte

¹⁵ Jfr Baumol (1996) som vill se varje "prisdifferentierad" försäljning som ett eget kalkylobjekt, och bedöma underprissättning utifrån olika kombinationer av sådana.

genom att göra om kalkylen från grunden inför varje ny beslutssituation. Förkalkylerna används för olika beslut: t.ex. i affärsmässiga bedömningar av om företaget ska satsa på en produkt eller en annan (som i TV-företaget där varje möjligt inköp utvärderas mot förväntad bruttomarginal), som underlag för prissättning (som i Jernhusen och inspektionskonsultföretaget) och som grov prisangivelse inför en skarp förhandling (som i telekomföretaget). Är dessa exempel på *long-run*-bedömningar? Det beror på *hur* lång sikt som kan betraktas som lång i dessa företag.

Vi har också sett åtminstone två konkreta exempel på hur kalkylinformation samlas in, bearbetas och presenteras för externa kalkylmottagare. En stor del av uppsatsen om Högskolan Väst handlar om svårigheterna att producera kostnadsinformation, bland annat sådan som efterfrågas av externa granskare. Författarna nämner t.ex. att massmedia ibland ställer frågor om hur mycket resurser högskolan lägger på att rekrytera studenter eller hur mycket de lägger på representation. Båda frågorna är svåra att besvara exakt. Särskilt svårt är det att besvara frågan om rekrytering av studenter, eftersom det inte finns någon entydig definition av vad som ingår i rekryteringsarbetet. Än mindre registreras inköp och arbetstid på detta. Även Jernhusen har presenterat intern kostnadsinformation externt, t.ex. i samband med ärenden i Hyresnämnden eller hos Transportstyrelsen. Såvida kostnadsinformationen som ska presenteras externt inte redan finns internt, är det ofta förknippat med mycket arbete att ta fram sådana uppgifter (med tillräcklig validitet).

I två av fallen markeras explicit hur viktigt det är att det finns ett internt intresse och legitimitet för kalkylmodellerna. Beskrivningen av vattenreningsföretaget Xylem beskriver en långvarig och påkostad satsning i syfte att ta fram en mer rättvisande kalkylmodell (arbetet pågick 1996–2008). När en ny ledningsgrupp tillträdde 2008, som tydligen inte såg något värde i dessa detaljerade kalkyler, avvecklades helt sonika den detaljerade kalkylmodellen och ersattes med en grövre påläggskalkyl. Även inspektionskonsultföretaget har märkt av att det inte är meningsfullt att introducera för avancerade/detaljerade kalkyler. Istället för att ge en ökad precision i diskussionerna – om vilka produkter som ger vilken lönsamhet – riskerar dessa istället att ta uppmärksamhet från de relevanta affärsfrågorna. Mer fokus läggs på diskussioner om de nya fördelningsnycklarna, än att diskutera vilka produkter som kunderna uppskattar.

Flera fall pekar på behovet av att hålla kalkylerna enkla. I avvägningen mellan att veta vad det verkligen kostar och att kunna ta fram ett kalkylunderlag med rimlig resursinsats, upplevs det senare ofta som viktigast. I beskrivningen av Volvo Cars Body Components är detta t.o.m. en konsekvens av det överordnade metodvalet: att utveckla verksamheten i enlighet med leankonceptet. En central utgångspunkt för lean är enkelhet. Och då är det också viktigt att kalkylerna är enkla. Även TV-företaget och inspektionskonsultföretaget hänvisar till behovet av att hålla kalkylerna enkla.

I några fall är precisionen i kalkylerna av särskilt intresse. I uppsatsen om Högskolan Väst är frågan om kalkylprecisionen central. Deras redovisning är i princip frikopplad från hur verksamheten bedrivs. Kostnaderna redovisas enligt kontoplanen (t.ex. lönekostnader) utan att de kan knytas till de processer som producerar högskolans "resultat" (antal högskolepoäng eller forskningsresultat). Förklaringen är att det saknas fungerande system för tidrapportering.

Det omvända gäller verksamheter som istället har institutionaliserat processer och rutiner för registrering av resursanvändningen. I telekomföretaget och i inspektionskonsultföretaget är verksamhetens processer helt datoriserade (telekomsystemet *är* ett datorsystem). Det gör att det finns detaljerad information om såväl vad som produceras som hur mycket resurser som går åt för att göra det (personalen i inspektionsföretaget dokumenterar arbetet löpande i systemet, så information om vem som gör vad och hur lång tid det har tagit finns registrerat som grunddata där). I Valmet är lösningen inte ett "datorsystem" utan snarare att alla medarbetare accepterar att de måste rapportera hur de använder sin arbetstid. Allt arbete, ner på individnivå, konteras på projekt. Oavsett om det handlar om tid som läggs på forskning och utveckling, försäljning, produktion och leverans eller service och underhåll.

Detta motiverar några frågor att bevaka vid konkurrensdiskussioner utifrån detta vägval:

- Gör det skillnad om ett företag kan visa att det för egna verksamhetsbeslut använder en viss kalkylmodell, eller inte? M a o: har den egna praktiken betydelse för resonemang om vilka kostnadsberäkningar som är trovärdiga och relevanta?
- Hur hantera att många företags interna kalkyler främst verkar ha tillbakablickande karaktär, snarare än att gälla long-run?
- Tvister gäller sannolikt främst indirekta kostnader, dvs. verksamheter där företag har valt att inte tillämpa detaljerad uppföljning – åtminstone inte i de kategorier som lätt kan läggas till grund för produktkalkyler. Det kan spegla att dessa dimensioneras genom strategiska, målorienterade resonemang. Vi har tidigare nämnt möjligheten att en del av deras kostnad då ses som framtidsorienterad och inte relaterad till dagens produkter. Men det kan också gälla en ambition att ge dagens kunder kvaliteter som differentierar företagets produkter från konkurrenterna. Hur hanteras kvalitetskillnader vid produktkostnadsjämförelser? (Egentligen en fråga under tidigare vägval, men mer begriplig här där vi har gått igenom samtliga ur LRAIC-synvinkel.)

6.3 Slutsatser

Vid mitten av 1900-talet stabiliserades kalkylsederna i svenska företag, bl.a. genom att allt fler branscher utvecklade seder för kostnadsberäkningar som ofta var detaljerade och väl genomtänkta. De kom också att överföras från tillverkande industri till tjänstesektorn och offentlig verksamhet, varvid anpassningar gjordes men huvuddragen bevarades. Sederna etablerades ytterligare i takt med att allt fler chefer och ekonomer influerades av högskolekurser och läroböcker.

Mot slutet av seklet kom två besläktade strömningar att påverka kalkylerna, särskilt i internationell litteratur men via den även i praktiken. Den ena var en insikt om att kostnader i den ökande tjänsteverksamheten var svår att beskriva i traditionella kalkyler, den andra en kritik mot att dessa var alltför schablonmässiga även för tillverkande företag. Visserligen konstaterades att kritiken inte var helt relevant för svenska företag. Ändå bidrog den till en omprövning, som i någon mån även aktualiserades av IT-systemens nya möjligheter att registrera data. Följden blev förmodligen att företags kalkyler blev mer olika:

- *Mellan branscher:* när beroende av IT och globalisering (av verksamheter, ägande och marknader) ökade så skedde det ojämnt, och skillnader mellan branschens beslutsbehov blev tydligare.
- *Mellan företag i samma bransch:* andelen outsourcing (anlitande av andra företag), ledningsfilosofier m.m. verkar skilja sig mer än tidigare.
- *Inom företag:* tjänsteinnehåll, framgångsfaktorer – t.ex. betoning av kundrelationer snarare än produkter – m.m. verkar skilja sig mer än tidigare.

Denna utveckling är säkert inte avslutad. I vår primär- och sekundäremperi finns företag som förmodligen inte har ändrat sin syn på kostnadskalkyler mycket på senare decennier. Detta är ett område där utvecklingen går långsamt. När nya affärssystem införs händer det att de aktualiserar en omprövning av kalkylseder som har sina rötter i mitten av 1900-talet, och som inte har ifrågasatts förrän de nu ska byggas in i datoriserade rutiner. Ofta krävs att en ny koncern kommer in som ägare, eller att kalkylerna ska ske i en ny systemmiljö, för att ändringar ska bli av.

I rapporten har vi identifierat fem vägval och två uppsättningar underfrågor till dessa. Den första uppsättningen frågor (kapitel 4) utgör en modell för att karakterisera ett företags kalkyler. Oftast blir det ett spann av möjliga kalkyler, eftersom ett företag i regel har flera olika kalkyler: för- och efterkalkyler, och kanske även anpassade för olika syften. Den andra uppsättningen frågor (avsnitt 6.2) avser att hjälpa en konkurrensmyndighet att ta ställning till floran av möjliga kalkyler. Vilka är acceptabla i olika sammanhang? Därvid betonade vi värdering av LRAIC, eftersom det verkar vara en bärande tanke i många konkurrens mål.

I vår rapport har vi använt vägvalsmodellen för att beskriva några företags kalkylering (kapitel 5). Vårt intryck är att de skiljer sig relativt mycket, men egentligen mindre än vi hade väntat. De följer i huvudsak sedan länge noterade (och logiskt försvarbara) skillnader mellan branscher och situationer.

En särskilt viktig notering tror vi är att förekomsten av en kalkyl inte kan tolkas som att den nödvändigtvis ger rätt svar på de frågor som uppkommer vid konkurrensrättsliga bedömningar. Är rättesnöret LRAIC så är vårt intryck att få företag har kalkyler som är så långsiktiga. Hur de bör utformas, särskilt givet senare decenniers debatt om kalkylering (SMA), är en fråga som kräver överväganden i varje givet fall. Dessa går utöver vad vi kan behandla i denna rapport.

7 Referenser

- Alnestig, P. och Segerstedt, A. (2008[1997]). *Produktkalkyler*. (2. uppl.), Liber, Malmö, ISBN 978-91-47-08989-5
- Andersson, P. & Sjöstedt, V. (2013). Att förändra en högskolas kodplan: fallstudie vid Högskolan Väst. (Student paper). Högskolan Väst.
- Arthur, W.B., 1996, Increasing returns and the new world of business, *Harvard Business Review*, Vol. 74 No.4, pp.100-9
- Ax, C. och Ask, U., 1995, *Cost management – produktkalkylering och ekonomistyrning under utveckling*. Studentlitteratur, Lund, ISBN:91-44-39941-3
- Ax, C., 2013, Produktkalkylering. Ingår i Nilsson, F. och Olve, N.-G. (red.), *Controllerhandboken*, upplaga 10., Liber, Stockholm, ISBN:9789147099085
- Baumol, W.J., 1996, Predation and the Logic of the Average Variable Cost Test, *Journal of Law and Economics*, 39, 1, 49-72
- Benston, G.W., Bromwich, M. och Wagenhofer, A., 2006, Principles- Versus Rules-Based Accounting Standards: The FASB's Standard Setting Strategy. *ABACUS*, Vol. 42, No. 2, pp. 165-188
- Bergstrand, J., 2009, *Accounting for Management Control*, Studentlitteratur, Lund, ISBN 978-91-44-05230-4
- Bergstrand, J., 2012, *Management Accounting – a Cases Approach*, Pearson, Harlow, ISBN 978-0-273-75705-4
- Brolin, B. & Albihn, F. (2013). Att implementera en aktivitetsbaserad kalkylmodell i ett mikroföretag: En aktionsstudie. (Student paper). Umeå universitet.
- Bromwich, M. och Bhimani, A., 1994, *Management Accounting: Pathways to Progress*, CIMA, London, ISBN-10: 1874784272
- Bromwich, M., 1990, The Case for Strategic Management Accounting: the Role of Accounting Information for Strategy in Competitive Markets. *Accounting, Organizations and Society*, 15, 1-2, pp. 27-46
- Carlsson-Wall, M., 2011, *Targeting target costing: cost management and inter-organizational product development of multi-technology products*, (Doctoral dissertation), Stockholm School of Economics, Stockholm, ISBN 978-91-7258-848-6

Christner, C. H., Lind, J., Strömsten, T. och Almgren, A., 2008, Kundstrategier och kundlönsamhetsbedömningar – en studie av Holmen Papper. I Jennergren, P. et al., *Redovisning i fokus*. EFI:s årsbok. Studentlitteratur, Lund, ISBN 9789144054780

Cooper, R., och Kaplan, R., 1997, *Cost and effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance*, Harvard Business School Press, Cambridge, ISBN-10: 0875847889

Cooper, R., och Kaplan, R., 1998, *The Design of Cost Management Systems. Text and Cases*, Prentice Hall, Upper Saddle River, ISBN-10: 0132041243

Cäker, M., 2000, *Vad kostar kunden?: modeller för intern redovisning*, (Licentiate dissertation), Institutionen för datavetenskap, Linköpings Universitet, ISBN, 91-7219-810-9

ESV, 2001, *Sätt rätt pris! En handledning i prissättning och kalkylering för statliga myndigheter*, Tillgänglig: <http://www.esv.se/Verktyg--stod/Publikationer/2001/Satt-ratt-pris/> (2014-03-16)

ESV, 2002, *Alla myndigheter får ta betalt, men... En handledning om möjligheter och begränsningar i 4§ avgiftsförordningen*, Tillgänglig: <http://www.esv.se/Verktyg--stod/Publikationer/2002/Alla-myndigheter-far-ta-betalt-men/> (2014-03-16)

Fisher, J. och Krumwiede, K., 2012, Product Costing Systems: Finding the Right Approach, *Journal of Corporate Accounting and Finance*, March-April, 43-51

Frenckner, P., 1981, *Tankar kring ekonomistyrning*. Studentlitteratur, Lund, ISBN 91-44-43321-2

Frenckner, P. och Samuelson, L.A., 1984, *Produktkalkyler i industrin*, upplaga 2, Sveriges Mekanförbund, Stockholm, ISBN 91-524-0720-9

Frenckner, P., 1986, *Från kostnadsberäkning till ekonomisk styrning – Fyrtio år kostnadsintäktsanalys med Paulsson Frenckner*. Under redaktion av Nils-Göran Olve och Lars A. Samuelson, Sveriges Mekanförbund och IFL, Stockholm., ISBN 91-524-0829-9

Greve, J., 2009, *Ekonomistyrning – principer och praxis*, Studentlitteratur, Lund, ISBN 978-91-44-02163-8

Guilding, C., Cravens, K.S., och Tayles, M., 2000, An international comparison of strategic management accounting practices, *Management Accounting Research*, 11, pp 113-135

Jannesson, E., Nilsson, F. och Rapp, B., 2013, *Strategy, Control and Competitive Advantage: Case Study Evidence*, Springer, Berlin, ISBN 9783642391347

Johansson, S.-E. och Samuelson, L.A., 1992, *Industriell kalkylering och redovisning* (8 uppl.), Norstedts Juridik, Stockholm, ISBN 91-38-50152-X

Johnson, H.T. och Kaplan, R.S., 1987, *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*, Harvard Business School Press, Boston, ISBN 0-87584-180-5

Kaplan, R. och Cooper, R., 1998, *Cost and Effect – Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*, Harvard Business School Press, Cambridge, ISBN-10: 0875847889

Kaplan, R.S., och Anderson, S.R. (2004) "Time-driven activity-based costing." *Harvard Business Review* 82.11 (2004): 131-140.

Kaplan, R.S. och Anderson, S.R. (2007) *Time-driven Activity-based Costing: A Simpler and More Powerful Path to Higher Profits*, Boston, Harvard Business School Press, ISBN 9781422101711

Karlsson, B. & Rehn, J. (2012). ABM i Svensk Tillverkningsindustri: En studie kring dess Spridning, Användande och Beroende till ABC. (Student paper). Linköpings universitet.

Lindvall, J., 2011, *Versamhetsstyrning. Från traditionell ekonomistyrning till modern verksamhetsstyrning*, Studentlitteratur, Lund, ISBN 978-91-44-04483-5

Molin, E. & Olofsson, P. (2012). Kostnadsanalys utmed ett Value Stream: En intervenistisk fallstudie vid Volvo Cars Body Components. (Student paper). Linnéuniversitetet.

Nehler, H, 2005, *Activity-Based Costing: correspondence, integration & usefulness* (Doctoral dissertation), Linköpings universitet, Linköping, ISSN 0282-9800; 327

Olve, N.-G. och Samuelson, L.A., 1989, *Produktkalkylering i omvandling*. Sveriges Mekanförbund, Stockholm, ISBN 91-524-1003-X

Olve, N.-G., 2008, *Produktkalkylering*. Ingår i Olve och Samuelson, L. *Controllerhandboken*, utgåva 9, Liber, Malmö, ISBN 978-91-47-08967-3 (Kapitlet hade förlöpande bearbetats sedan Frenckners kapitel i första utgåvan 1986)

Olve, N.-G., Boye, P. och Petri, C.-J., 2002, *Kapitalkostnad, avkastningskrav och prissättning i svenskt näringsliv*. Konkurrensrådet, Stockholm

Olve, N.-G., Cöster, M., Iveroth, E., Petri, C.-J., och Westelius, A., 2013, *Prissättning: Affärsekologier, affärsmodeller, prismodeller*, Studentlitteratur, Lund, ISBN 9789144093499

Overland, C. och Sandhoff, A., 2014, *Joint cost allocation and cogeneration*, presenterad vid Nordisk Workshop i Ekonomi- och Verksamhetsstyrning, Göteborg, 30-31 January 2014

Riksrevisionsverket, 1993, *Handledning i prissättning*, Riksrevisionsverket, Stockholm, ISBN 91-7498-060-2

Rosander, K. (1997). *Styra rätt: att införa aktivitetsbaserad verksamhetsstyrning – ABM, VI industriutveckling*, Stockholm, ISBN 91-7548-401-3

Roslender, R. och Hart, S.J., 2003, In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives, *Management Accounting Research*, 14, 255–279

Tern, K.-J. & Ivarsson, A. (2011). *Kalkylutveckling i tillverkningsindustrin: -En Fallstudie hos HordaGruppen AB. (Student paper). Linnéuniversitetet.*



Adress 103 85 Stockholm
Besöksadress Torsgatan 11
Telefon 08-700 16 00
Fax 08-24 55 43
konkurrensverket@kkv.se

www.konkurrensverket.se