



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Lönsamhetsstyrning med ABC i ett tillväxtföretag

Kandidat/magisteruppsats i Företagsekonomi

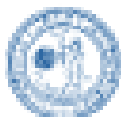
Ekonomistyrning/Redovisning

Författare: Christina Heikel och Alexander Wilborg

Handledare: Christian Ax

Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet

Vårterminen 2006



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Sammanfattning

Kandidat/magisteruppsats i Företagsekonomi och Ekonomistyrning/Redovisning

Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet

Författare: Christina Heikel och Alexander Wilborg

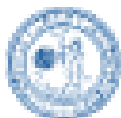
Handledare: Christian Ax

Vårterminen 2006

Titel: Lönsamhetsstyrning i ett tillväxtföretag

Företag i expansionsfas kommer vid något tillfälle till en kritisk nivå där system, strukturer och verktyg för kontroll och styrning inte är tillräckliga under nya förutsättningar. Ett omvandlingstryck sätts på dem och det är väsentligt att företag anpassar sig. Hässleholmsföretaget P&L vände sig till Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet med följande problem: Företaget är i kraftig tillväxt med ökande försäljning och vinster. Marginalen är hög på rörelsen som helhet, dock vet man inte hur den ser ut för olika produkter och kunder. Kunskap om lönsamhet på detaljnivå behövs för att styra företaget mot fortsatt höga vinster och för att kunna fortsätta expandera. Den här bristen på information för lönsamhetsstyrningen har sin förklaring i ett behov av en utökad och formaliserad ekonomifunktion med bättre kapacitet för hantering av ekonomisk information samt verktyg för strategiska beslut. Till det sistnämnda utvecklar författarna en aktivitetsbaserad produktkalkyleringsmodell (ABC-kalkyl). Modellen ska ha potential att visa produkter och kunders anspråk på företagets resurser, det vill säga visa orsakslogiska kostnader och samband i resultat för dessa kalkylobjekt. Kostnader kan sedan ställas mot intäkter för att ge en lönsamhetsbild på detaljnivå. ABC som kalkylmetod förespråkas som ett verktyg för strategiska beslut. P&L kan med anpassning och ett nytt verktyg i form av en ABC modell, skapa förutsättningar för enkelhet, tillfredsställande information och förutsättningar för fortsatt tillväxt och lönsamhet.

Nyckelord: tillväxt, lönsamhet, ekonomistyrning, produktkalkylering, mål, bokföringsmässig kostnad, uppmärksamhetsinformation, ABC, formalisering



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Förord

Uppsatsen ämne formulerades tillsammans med företaget P&L i Hässleholm. Verkställande direktör Peter Bengtsson, Säljcoach Niclas Gunnarsson med flera vid P&L tackas för möjligheten att inom uppsatsens ramar angripa en intressant frågeställning. Samarbetet har varit givande och lärorikt. Ett stort tack också till handledare Christian Ax för hans hjälp och stöd genom skrivandets gång.

1 INLEDNING	1
1.1 PROBLEMBAKGRUND.....	1
1.2 PROBLEM.....	2
1.2.1 Problembeskrivning.....	2
1.2.2 Problemställning.....	2
1.3 SYFTE.....	2
1.4 AVGRÄNSNINGAR.....	2
2 METOD	3
2.1 DATAINSAMLING.....	3
2.1.1 Primärdata.....	4
2.1.2 Sekundärdata.....	4
2.2 SKAPANDET AV EN ABC-KALKYL FÖR P&L.....	5
3 EMPIRISKT UNDERLAG	5
3.1 P&L:S VERKSAMHET OCH PRODUKTER.....	5
3.1.1 Kompetensutvecklingstjänsten.....	6
3.1.1.1 P&L:s interna utvärdering av projekten.....	7
3.1.2 Skogscertifiering hos P&L.....	7
3.1.3 P&L:s mjukvaruprodukter.....	8
3.2 P&L I STARK TILLVÄXT.....	8
3.3 P&L:S MÅL.....	9
3.4 OTILLRÄCKLIG INFORMATION FRÅN REDOVISNINGEN.....	9
4 TEORETISKT RAMVERK	11
4.1 FORMALISERING AV EKONOMISTYRNINGEN.....	11
4.2 VINST OCH RESULTAT.....	12
4.3 KALKYLERING OCH STYRNING.....	13
4.4 ABC-KALKYLERING.....	14
4.4.1 ABC-kalkylens struktur.....	17
4.4.2 Aktivitetshierarkier.....	18
4.4.3 Lönsamhetsstyrning med ABC.....	19
4.4.4 Risker vid tillämpningen av ABC.....	20
5 PRODUKTKALKYLERING MED ABC – KALKYLMODELLER FÖR P&L	21
5.1 AKTIVITETSHIERARKIER.....	21
5.2 KALKYL: KOMPETENSUTVECKLING.....	22
5.2.2 Kalkyl: Lönsamhet per kund.....	23
5.3 SKOGSCERTIFIERING.....	24
5.4 KALKYL: MJUKVARA.....	25
5.5 NYTTAN AV ABC SOM VERKTYG.....	26
6 ANALYS	26
7 SLUTSATSER	29
8 FÖRSLAG TILL FORTSATT FORSKNING	30
9 REFERENSER	30
9.1 LITTERATUR OCH FORSKNING.....	30
9.2 INTERVJUER.....	31

1 Inledning

1.1 Problembakgrund

Studien baserar sig på en verklig frågeställning hos tillväxtföretaget P&L. Företagets kärnverksamhet är kompetensutveckling, en konsulttjänst för verksamhetsutveckling inom tillverkningsindustrin genom systematisk utveckling av kompetensen i produktionen. De erbjuder även yrkesförberedande utbildningar, skogsbranschens certifieringsutbildningar och mjukvaruprodukter. Sedan företaget grundades 1988 har det utvecklats väl och idag befinner de sig i en stark tillväxtfas, med ett uppkommet behov att formalisera ekonomistyrningen som helhet och lönsamhetsstyrningen i synnerhet. Resultatutvecklingen är stark, försäljningen ökar markant, konkurrensen är låg och man ser inga betydande hot. Vad som bekymrar företagsledningen och tillika ägarna, som i författarnas kontakt främst representerats av verkställande direktör och försäljningsansvarig, är ovetskapen om var marginalerna finns som tillsammans ger de höga vinsterna. Under ytan för det aggregerade resultatet saknas information om kostnadsbildningen på detaljerad nivå. För det behövs något typ av produktkalkylering. P&L är proaktiva och med bättre kunskap om lönsamheten kan styrande tänkas ändra sitt beteende i framtiden. Företagets primära mål idag är ökad orderingång. Man vill även öka försäljningen av mjukvara i absoluta tal och andelsmässigt till tjänsterna. Främst ska det ske genom ökat varuinnehåll i konsulttjänsten. Med en bild av produkternas lönsamhet kan man komma att skilja mellan ordrar och ta andra vägar till positiv vinstutveckling.

P&L präglas av entreprenörsanda och en platt, informell organisation. Kommunikation sker på ett interpersonallt plan. Samtliga 32 anställda arbetar mycket självständigt. Den verkställande direktören har en bred allt-i-allo roll och så även försäljningsansvarig. Ingen uttalad ekonomiansvarig finns idag. I den kraftiga tillväxtfas företaget är i upplever man att nått en kritisk nivå där ekonomistyrningen måste utökas, formaliseras och delegeras från ägarna. Det finns ett visst motstånd till administrering generellt, eftersom man är rädd att det hämmar kreativiteten och handlingsfriheten. Vad man vill är att skapa enkelhet och förutsättningar för fortsatt framgång.

Det nuvarande affärssystemet saknar tillräckliga dimensioner för kostnadsföring av produkterna motsvarande det föreliggande informationsbehovet. Vad man efterfrågar är en kostnadsbild bakom vinsten på sista raden i resultaträkningen. Bristen ligger i första hand i redovisningens begränsningar och tillkortakommanden. Som stöd för ett kommande systembyte ställer man sig frågande till hur kostnadsföringen kan konstrueras och hur en relevant bild av marginaler på detaljnivå kan framställas. En öppenhet finns för nya verktyg till hjälp för effektiv utvecklingen av affärerna och verksamheten. ABC föreslås som ett sätt att få klarhet i samband mellan kostnader och intäkter.

1.2 Problem

1.2.1 Problembeskrivning

P&L är i stark tillväxt och visar hög vinst för verksamheten som helhet. Affärssystemet P&L har idag har liten kapacitet att hjälpa ledningen i ekonomistyrningen. Kunskap saknas helt om hur lönsamheten skapas nedbrutet på detaljnivå eller mikronivå, då redovisningen endast kan visa resultat på makronivå. Situationen med hög tillväxt skapar påtryckande krav på information och ordning i ekonomistyrningen för att skapa:

- enkelhet
- tillfredsställande information
- förutsättningar för fortsatt tillväxt och lönsamhet

Med utgångspunkt i företagets informationsbehov verkar avsaknaden av ett funktionsdugligt system vara det huvudsakliga problemet hos P&L. Det efterfrågas upplysningar om kostnader och en anknytning till intäkterna hos produkter och kunder så att lönsamheten kan läsas på mikronivå. Idag görs inga produktkalkyler, främst eftersom systemet inte kan tillhandahålla underlag som annars kunde underlätta kalkyler av självkostnadstyp. Vidare frågar sig ledningen om nya verktyg krävs i en verksamhet som förändras. Det är ett problem att det saknas indikatorer om hur resursförbrukningen ser ut, med effekt att den inte kan styras. I förlängningen vet man inte marginaler hos tjänster eller kunder, vilket gör det svårt att styra lönsamheten.

1.2.2 Problemställning

Problemställningen är således ”hur kan P&L få djupare kunskap om sin lönsamhet, för att fortsätta vara lönsamma och växa med framgång”.

1.3 Syfte

Författarna ska leva upp till P&L:s önskemål att utveckla en kalkylmodell. Med den utgångspunkt i företagets behov skapas en aktivitetsbaserad kalkylmodell för identifiering av resultat för objekten:

- kompetensutveckling
- skogscertifiering
- mjukvara

Kalkylen är ett verktyg för P&L att skapa transparens i resultatet. Den ska ha potentialen att verka upplysande och vägledande för företagets lönsamhetsstyrning. Vidare söker författarna beskriva den formalisering av ekonomistyrningen P&L behöver genomdriva för att anpassa sig till nya villkor och viktiga beslut inför framtiden.

1.4 Avgränsningar

Kalkylen utformas för tre objekt, det vill säga att av företagets fyra produktgrupper utesluts de yrkesförberedande utbildningarna. På så vis skapas den aktivitetsbaserade modellen på en rimlig nivå och relevant omfattning.

Ett byte av ekonomisystem behandlas. Den tar utgångspunkt i att skiftet sker från det enkla redovisnings- och uppföljningssystemet till ett som återigen vilar på bokföringsmässiga grunder och traditionell självkostnadsföring. Med andra ord tar

författarna inte upp alternativet att införa ett aktivitetsbaserat system vilket exempelvis kunde komplettera det nuvarande system som täcker basbehovet i externredovisningssyfte.

Med tanke på känsligheten i verksamhets specifika fakta utelämnas sådant som inte har direkt anknytning till problemet och syftet. Således lämnas inte detaljer kring intervjuerna ut utöver vad som nämns i metodavsnittet.

2 Metod

Kärnan för uppsatsen är P&L:s identifierade brister i sin ekonomistyrning till följd av snabb expansion, i synnerhet inom lönsamhetsstyrningen. Med anledning av detta har företaget vänt sig till Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet med en önskan att företagsekonomin studerande inom gränserna för ett uppsatsarbete i ekonomistyrning och redovisning, vill se vad företaget med hjälp av teoretiska verktyg kan göra för att förbättra styrningen.

Metod är det redskap¹ författarna använt för att nå sina målsättningar och på ett systematiskt sätt bedrivit sitt arbete, genom olika moment och inom en begränsad tidsram. Metoden är vidare anpassad för att bäst passa det arbetssätt som lämpar sig för studier vid ett specifikt företag och för den frågeställning författarna arbetat med och utvecklat under arbetets gång.

För att få förståelse kring frågeställningen har författarna arbetat närmast uteslutande med kvalitativ data. Den helhetsbild som kvalitativ data möjliggör har varit grunden till teorikonstruktionen. I utmynnandet av den kalkylmodell som skapats är grunden främst kvalitativ och framställningen kvantifierad.

Ett flertal förenklingar ligger till grund för bildandet av kalkylmodellen. Modellens uppbyggnad är enkel för att klargöra vad den vill visa. Vidare är modellen kausalt utformad med en vilja att den ska lyfta fram villkor och växelverkan samt kunna leva upp till en oförutsägbarhet som ny insikt ska tillföra.

I operationaliseringen av empirin till teorin har avståndet mellan dem hållits kortast möjligt. Reliabiliteten och validiteten i arbetet har givits bästa möjliga förutsättningar genom den närhet, enkelhet och genomsyrandet av frågeställning som funnits genom hela arbetsgången.

I arbetets avslutande ska frågeställningen med hjälp av empiriskt och teoretiskt insamlad data, antaganden, modellbildning och analys leda till ett tillfredställande svar på frågan.

2.1 Datainsamling

Arbetet baserar sig på insamling av empiriskt underlag från intervjuer, informationsmaterial om P&L, tillgång till redovisningen samt en aktuell tidigare skriven uppsats hos företaget, av Magnusson och Westman (2006). Det företags specifika kopplas

¹ Holme, Solvang, 1997

till en teoretisk plattform från vilken en kalkylmodell är skapad. Modellen ska vara en hjälp för P&L att utveckla sin lönsamhetsstyrning. I framtagandet av modellen är konstruktionen och motiveringen till att den skapas minst lika viktiga som kalkylmodellen själv.

2.1.1 Primärdata

Primärdata är den data författarna själva samlat in. Empirisk data om P&L har i sin huvudsak samlats in under möte med VD och försäljningsansvarig samt till en mindre del i samtal med administrationsansvarig. Dessa tre är också ägare i P&L och besitter grundlig kunskap om det undersökta. Vid det inledande mötet gavs en presentation av företaget, en motivering till varför man sökte hjälp från studenter samt bakgrund och detaljer kring den problematik man upplever idag. Inför nästa tillfälle kunde ett lämpligt angreppssätt utformas, och datainsamlingen tog karaktär av semistrukturerad gruppintervju. Frågor ställdes kring:

- ekonomistyrningen idag
- brister och behov i information för ekonomistyrningen
- verksamheten och produkterna
- mål och hur de motiveras
- framtiden

När konsensus fanns för vad författarna kunde bidra med var nästa steg att bestämma vad arbetet skulle fördjupa sig i. Det innebar konkret att bestämma kalkylobjekt och skapa avgränsningar för att gå vidare och att samla in stöd till utformningen av kalkylerna.

Telefonsamtal och e-post för kompletterande och korrigerande information har även varit nödvändiga i det löpande i arbetet.

Försäljningsansvarig kunde bestå författarna med data för skapandet av kalkyler till kompetensutvecklingstjänsten och mjukvaran. För det tredje kalkylobjektet, skogscertifieringar, förklarade två medarbetare hos P&L, som operativt jobbar med tjänsten, de olika moment som ingår i varje tjänsteutövande.

Intervjuer ger en god närhet till det som undersöks. Författarna har försökt göra återgivningen så objektiv som möjligt och ge förståelse genom deskriptiv beskrivning.

2.1.2 Sekundärdata

Till stöd för beskrivningen av P&L har tidigare sammanställt informationsmaterial tillhandahållits från företaget, uppgifter hämtats från företagets webbsida och den tidigare skrivna uppsatsen om P&L:s användning av ekonomistyrning tagits till hjälp. Vid intervjutillfällen gavs tillgång till redovisningsrapporter, fakturor och förtryckta produktbeskrivningar.

Det teoretiska ramverket är insamlat i litteratur och forskning inom ekonomistyrning och redovisning. Sökandet efter lämpligt ramverk har skett i universitetsbibliotekets sökmotorer och databaser. Teoriavsnittet ska skapa en förståelse kring P&L:s situation, behov och målsättningar, samt ge en relevant beskrivning av produktkalkylering och ekonomistyrning.

Sekundärdatan är inte skapad på författarnas initiativ. Den har sitt ursprung i färdiga och tillgängliga källor. De har utgjort viktiga, för det teoretiska ramverket oundgängliga, källor för dataunderlaget vid sidan om den primärdata som egenhändigt insamlats.

2.2 Skapandet av en ABC-kalkyl för P&L

När skapandet av ABC-kalkylen skulle börja såg författarna över vilka olika nivåer som skulle vara med på de valda objekten (se kapitel 4.4 för grundläggande teori och benämningar). De blev enhets-, uppdrags-, kund-, tjänste-, tjänstegrups- och företagsnivå. Efter det behövde aktiviteterna identifieras, samt även hierarkin dem emellan, så dessa kunde placeras under lämplig nivå. Aktiviteterna väljs utifrån de arbetsuppgifter eller moment som utförs vid varje nivå. På enhetsnivå blev aktiviteten tjänsteutförande där kostnadsdrivaren blev antal uppdrags dagar, med anledning av att företaget sysslar med tjänsteverksamhet där lönekostnad och tidsåtgången är den största kostnaden, vilket i stort gäller för alla nivåer. Nästa nivå var uppdragsnivå. Här ingår delar såsom uppdragsutveckling och kvalitetssäkring. Kostnadsdrivaren här blev antal timmar. Följande del blev kundnivå där exempelvis kundoffert och kundbesök ingick. Kostnadsdrivaren var antal timmar. Efter kundnivå kom tjänstenivå, bestående av tjänsteutveckling och med antal timmar som kostnadsdrivare. Sedan följde tjänstegrupsnivå. I den ingår bland annat kompetensutveckling och rekrytering. Kostnadsdrivare var återigen antal timmar. Sista nivån blev företagsnivå. Till den identifierades de kostnader som finns för exempelvis administration och företagsledning. I vårt fall finns här inga kostnadsdrivare utan dessa blir företagsomkostnader.

3 Empiriskt underlag

I det empiriska avsnittet presenteras P&L:s verksamhet, produkter, nuvarande situation, problem och mål.

3.1 P&L:s verksamhet och produkter

P&L startade 1988 och erbjuder produkter såsom kompetensutveckling, utbildning, skogscertifiering och relaterad mjukvara. Organisationen har 32 anställda och ägarna är aktiva i driften på styrande och operationell nivå. Kärnverksamheten är konsulttjänster inom kompetensutveckling i den tunga tillverkningsindustrin. P&L erbjuder också utbildningar för yrkesförberedande, industriellt inriktat gymnasium, där man överför den egna erfarenheten och kunskapen från industrin till skolbänken. Dessutom har företaget sedan 2005 uppdraget att ansvara och utveckla skogsindustrins certifieringsutbildningar. En annan produkt, som säljs separat samt som varuinnehåll i tjänsteprodukterna ovan, är ett utbud av standardiserade mjukvaror som P&L själva utvecklat. Innehållet i mjukvaran bygger på kunskap och erfarenhet i tjänsteutövandet.

Av den totala omsättningen kommer ungefär en femtedel från mjukvaruprodukter. Till 2008 vill man öka den siffran genom att höja varuinnehållet i tjänsterna så att hälften av omsättningen genereras av mjukvaruförsäljning.

Tillväxten i ordergång och omsättning motsvarade förra året en fördubbling sedan föregående periodslut. Omsättningen 2005 var 28 MSEK och lönsamheten god. P&L växer i försäljning av såväl tidigare förekommande såväl som nya produkter och

organisationen expanderar. Konkurrensen är låg, ryktet gott och ställningen på marknaden god. Företaget ser inga större hot mot en fortsatt ökning av orderingång, omsättning och resultat. Något som dock bekymrar ledningen hos P&L inför framtiden är ovetskapen om vad som föranleder vinsterna.

P&L präglas av entreprenörsanda och en decentraliserad organisationsstruktur. Samtliga 32 anställda arbetar mycket självständigt. VD:n har en bred allt-i-allo roll och så även försäljningsansvarig. Ingen uttalad ekonomiansvarig finns i dagsläget. I den kraftiga tillväxtfas företaget är i upplever man att en kritisk nivå har nåtts, där ekonomistyrningen måste formaliseras. Det finns ett visst motstånd till administrering generellt, eftersom man är rädd att byråkrati kan hämma kreativitet och handlingsfrihet. Vad man önskar är att skapa enkelhet och förutsättningar för fortsatt framgång.

Organisationen ska med ett minskat tjänsteinnehåll inte behöva växa nämnvärt. Dock ser man ett stort behov av att tillsätta en ekonomiansvarig. Administrationen av ekonomistyrningen behöver bli mer omfattande och formaliserad för att matcha förändringar hos P&L. Det är ett viktigt led i att förbättra tillgången och kommunikationen av ekonomisk information. Extern rekrytering och förläggandet av en ledande roll som tidigare funnits bland ägarna skapar en ny situation hos P&L. Ägandet och driften har hittills varit sammanblandad. Vid rekrytering sätter man stor vikt vid att den nyanställda redan delar företagets värdegrund och erkänner P&L:s mål. När ekonomistyrningen dessutom blir mer formaliserad kan det krävas förstärkningar i organisationen, i kommunikationen av information, för att hålla riktning mot P&L:s målsättningar.

3.1.1 Kompetensutvecklingstjänsten

”Ständig förbättring” betraktas som en överlevnadsfaktor för många företag i dagens konkurrensutsatta klimat. Konsulttjänsten P&L säljer tar därför ett tvådimensionellt angreppssätt, genom att förbättringsarbetet kombineras med systematisk utbildning för att skapa långsiktig utveckling. Man åstadkommer för kunden såväl ny kunskap som en beteendeförändring.

Utgångspunkten vid varje nytt uppdrag är kundens mål för kompetensutvecklingen. Det kan vara höjd effektivitet, produktivitet eller kvalitetsförbättring. Därför sker initieellt en grundlig analys av vilka behov och förutsättningar kundföretaget har för att uppnå sina mål och utveckla sin verksamhet. Kompetensutvecklingen hos den grupp uppdraget berör ska anpassas för att öka motivationen och tryggheten i arbetet, så att målen i produktionen kan nås. Eftersom varje individ i en arbetssituation lär sig på olika sätt, anpassas den pedagogiska processen för lärandet och uppföljningen individuellt. Produkten kunder köper benämns verksamhetsutveckling genom systematisk kompetensutveckling. Fokus ligger på produktionen inom den tunga industrin. Resultatet ska bli förändring och införandet av nya beteenden och rutiner. Proceduren är att:

1. **Kartlägga** målen och vilka kompetenser man behöver utveckla för att nå dit. Definieringen av målen är ofta en betydande del av arbetet, att få kunden att veta vad de vill, för att veta hur målen kan uppnås. Målen kan vara såväl finansiella

som icke-finansiella, och analysen av uppdragsgivarens mål görs på såväl strategisk som operativ nivå för att få en övergripande bas för definierandet av kompetensutvecklingsbehovet. Kartläggningen av behovet sker med hjälp av mjukvaran Competence Tool. Inventeringen av kompetensen sker på individ och grupp nivå. Uppdragsgivaren behöver veta var han står för att tillsammans sikta dit man ska. Till Competence Tool kommer tjänsten Competence Coach, där man hittar verktyg för kompetensutvecklingen, och Competence Ledare som är en utbildning för ledare att leda kompetensutvecklingen för sin grupp.

Vissa kunder väljer att bara köpa kartläggningstjänsten och inte kompetensutvecklingen som är nästa steg.

2. **Utbildningen** för grupperna ska täcka gapet mellan nuvarande och önskad kompetens. Den är avgränsad till "on the job" där verkligheten går före vedertagna rutiner. Momentet består generellt till en tredjedel av teoretisk inläring och resterande till den så kallade driftsutbildning. Driftsutbildningen sker löpande i anslutning till kundens operativa arbete, så att kunder dels undviker kostnader för ersättare eller avbrott samt att effekten implementeras direkt. Utbildningen i sin helhet är i stor utsträckning mjukvarubaserad.
3. **Utvärdering** av förändringen görs efter parametrarna attityd, kunskap, beteende, arbetssätt och pengar. Därigenom säkerställs att målsatt kompetens uppnåtts.

Kartläggningen av mål och kompetens, utbildning och utvärdering ska summerat skapa kunskap, engagemang och nya arbetssätt.

Ett uppdrag, eller projekt, tar vanligen mellan fyra och sex månader. En eller ibland flera kompetensutvecklare arbetar i varje projekt.

3.1.1.1 P&L:s interna utvärdering av projekten

Interna utvärderingar av varje genomfört tjänst genomförs i syfte att säkra den egna kontinuerliga förbättringen och lärandet. Det finns en formell mall för detta men den används sällan. Anledningen är främst att utvärderingen äger rum vid de få tillfällen då konsulterna är vid det egna kontoret och att det då finns mycket annat som avleder uppmärksamhet och tid. Man har tillsatt en utvecklingsansvarig som ska förbättra utvärderingarna genom att införa löpande lägesrapportering. I utvärderingarna finns dessutom utrymme att fånga information om hur företagets resurser tas i anspråk under konsultens arbete hos kund.

3.1.2 Skogscertifiering hos P&L

Sommaren 2005 fick P&L det hedersamma uppdraget att ansvara för utveckling och genomförande av skogsindustribranschens Certifierings- och övriga kunskapssäkrande utbildningar. Skogsindustrins certifieringsutbildningar existerar under ett varumärke och branschen ger ansvaret att tillhandahålla certifieringarna exklusivt till en aktör. P&L har därmed höga branschkrav på innehåll och kvalitet när tjänsten produceras. Skogscertifieringstjänsten kvalitetssäkras, från utbildning och kunskapsprover till

experternas granskning av resultatet. Utbudet av certifieringar kompletteras av kurser och utbildningar för branschen.

3.1.3 P&L:s mjukvaruprodukter

Mjukvaruprodukterna är interaktiva IT-stöd för utbildning och kompetensutveckling. Innehållet är utvecklat till tjänsteområdena. Det baseras i hög grad på de kunskaper P&L har från tjänsteutövandet. För områdena för skogscertifiering och yrkesförberedande utbildningar finns ramar för innehållets utformning. Gemensamt för alla är att de är standardiserade samt att de programmeras av P&L själva.

Mjukvaran säljs under två varumärken, LearnWear och Competence Tool. Inom dessa produktgrupper finns varianter av mjukvarorna. LearnWare och Competence Tool är båda IT-stöd till industrin, skogsbranschen och skolorna.

Idag har P&L exempelvis 13 olika varianter av LearnWare anpassade bara för skolan och innehållet uppfyller de krav som är ställda av skolverket. Eleverna ges möjlighet att arbeta med de moment som eventuella arbetsgivare värdesätter. En stor fördel med LearnWare är mobiliteten. Eleven kan studera och använda programmen både hemma och i skolan. För skogs- och tillverkningsindustrins del är "kursplanen" de krav och mål kunden har. I LearnWare har stor vikt lagts på pedagogiken. För att förstå alla delar är programmen skapade för att aktivera så många sinnen som möjligt. När syn, hörsel och känsla samtidigt används uppnås en djupare och mer bestående kunskap. Detta, ihop med realistiska maskiner och händelseförlopp, skapar motivation och inspiration för att lära.

Ett led i utbildningarna, skogscertifieringarna och i kompetensutvecklingen är att inventera kunskaper och kompetenser och följa upp lärandet. Programmet Competence Tool tydliggör målen och vägen för varje individ. Mjukvaran används både inför och efter lärandeprocessen.

3.2 P&L i stark tillväxt

P&L är i en kraftig tredje tillväxtfas. Denna gång upplever man att en kritisk nivå har nåtts, där ekonomistyrningen måste formaliseras. Informationsunderlaget för strategisk styrning är undermålig. Kostnader och intäkter redovisas inte på ett sätt att det går att tolka var och hur företaget är lönsamt. Faktureringen har inte koppling till kostnaderna. Det är primärt ett problem härlett ur den bristfälliga redovisningen, såsom beskrivs nedan. Målsättningen är tydlig, vad man saknar är ett system som knyter ihop säcken. Med ett informationsunderlag om hur man är lönsam kan man tänkas ändra sitt beteende. Främst sätter det stöd till vad man ska satsa på i framtiden för att fortsätta vara lönsamma.

Jämte vetskapen att en formalisering är nödvändig är man mån om att den görs på ett sätt så att den skapar enkelhet och förutsättningar för fortsatt framgång, och inte blir en målförskjuten bromsklots. Man vill ha kreativitet och handlingsutrymme vilken man vill koppla till en begreppsmodell och en gemensam riktning. Man jobbar med ett dagligt strategiarbete och vill inte hamna i rutiner utan nytta. Vill ha en balans mellan kaos och

ordning. Energin i den mycket motiverade verksamheten ska ledas i rätt riktning. Verkställande direktör citerar gärna Aristoteles:

”Excellence is a habit, not an act.”

3.3 P&L:s mål

Idag har man ett rent intäktsmål som definieras ökad ordergång. Fortsatt tillväxt är det primära målet. Vinstmålet är inte åsidosatt, det är en förutsättning för P&L att fortsätta vara framgångsrikt. Betydelsen av vinstskapandet kommer att uppgraderas framöver. När företaget blir större kommer det krävas bättre kontroll på kostnaderna. Lönsamhetsmålet är övergripande, att formulera ordergång som mål är ett sätt att förenkla. Ledningen vill ha ett formellt mål i taget för dem och medarbetarna att sträva mot.

Ökad ordergång betyder att omsättning och fakturering ökar, men stark ordergång är prioriterat framför omsättningsökning. Det eftersom intäkten kommer långt efter att ordern är tagen, som säljansvarig uttrycker det, om än att försäljning periodiseras. En order kan sträcka sig över två år och då inte faktureras samma år som ordern inkommer. Situationen avser tjänsteordrar och i synnerhet kompetensutvecklingstjänsten som genomförs som projekt. Kompetensutvecklingen, kärnprodukten, står för den största andelen av försäljningen. Eftersom tjänsteuppdrag kan löpa över flera bokföringsperioder är det vanligt att kostnader belastar innan försäljningen redovisas.

Idag räknar man med att alla ordrar är lönsamma och vill fortsätta växa inom all försäljning, dock finns ett mål att i sig självt och inom försäljningen sälja mer mjukvara. Med andra ord vill röra sig från att vara ett i huvudsak tjänsteföretag till mer av ett mjukvaruföretag. Ett motiv till det är att mjukvaran verkar ha högst marginal. Dock finns inte utvecklingskostnaderna inkluderade i den överslagsräkningen så bedömning är godtycklig. Dessutom bygger mjukvaran, liksom de yrkesförberedande utbildningarna, på kompetens spill-over från konsulttjänsterna i tillverkningsindustrin.

Ökad transparens av kostnader önskas för att tillväxten ska leda till ökade vinster. Lönsamhet är på sikt överlevnad, uttrycker ledningen.

P&L vill fortsätta att expandera men utan att organisationen växer i takt. Med ökad mjukvaruförsäljning blir verksamheten mindre arbetskraftintensiv och tillväxt är möjlig utan att många fler behöver anställas.

3.4 Otillräcklig information från redovisningen

Ett formaliserande system som lyckas koppla kostnader och intäkter och leda P&L i den riktning det vill, kommer initieilt att innebära en administrativ puckel som man ser på sikt leder till den enkelhet och informationstillgång vilken är oundgänglig för fortsatt tillväxt och framgång. Informationsbehovet är en överhängande skugga till den osäkerhet som upplevs idag. Vad man efterfrågar är en kostnads- och lönsamhetsbild under det bokföringsmässiga aggregerade resultatet. Det behövs en strukturerad översikt över kostnader och intäkter i första hand för produkterna:

- Kompetensutveckling

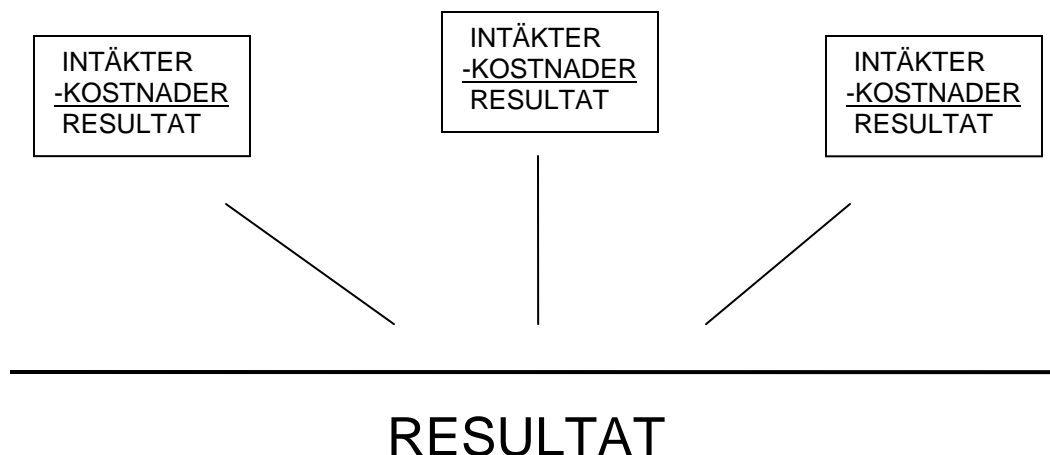
- Skogscertifieringar
- Mjukvara

Den ekonomiska redovisningen, som sker i affärssystemet Hogia, saknar tillräckliga dimensioner för att kostnadsföra produkterna. Affärssystemet består av två funktioner, ekonomisystemet Art för löpande redovisning och det webbaserade projektsystemet Open. Open syftar fånga information i uppdragen men tillämpas istället som ett kundhanteringsystem. Art är inte webbaserat och konsulterna har därför inte möjligheter att kommunicera en mer specificerad kostnadsbild under uppdragen. Den fakturerade kostnaden motsvaras inte av en bokföringsmässig kostnad, en brist som ligger i systemets begränsningar och tillkortakommanden.

Vinstmarginalen på mjukvara är hög, utifrån vad man vet om kostnader kontra det pris man tar. Dock vet man inte hur utvecklingskostnaden belastar och det kan förändra bilden. Omkostnaderna finns inte alls i kostnadsbilden.

De facto att P&L inte debiterar sina tjänster hos kund per timme ökar komplexiteten i kostnadsföringen. Tidsaspekten finns dock i viss utsträckning inom kostnadsföringen och i prissättningen. När man väljer bort ett rent tidsbaserat system motiveras det av viljan att kunna inkludera den så kallade nyttan. Idag prissätter man efter schabloner, en summa multiplicerat med antalet dagar, som är baserad på både tid och nytta. En viktig aspekt för prissättningen är också hur faktureringen ser ut till kund. Man vill inte att den ska vara timuppdelad för då kan kunder och konkurrenter se hur man prissätter. Här ska betonas att prissättningen inte är det primära i det här sammanhanget samt att P&L inte tillämpar prissättningen rent utifrån vad man uppskattar kostnader till.

Kostnader behöver brytas ner till detaljnivå för konsulttjänsterna, mjukvaran och certifieringarna. Om man vet var produkten förbrukar resurser kan man bättre förstå var man är lönsam (se figur 1). P&L vill byta till ett nytt affärssystem som kan ge detaljinformation om kalkylmässiga kostnader för produkterna, men söker också ett sätt att se hur kostnadsstrukturen ser ut. Informationen efterfrågas i upplysande syfte samt som en möjlig skiss om hur ett framtida system kan vara konstruerat inför den dag man genomför systemskifte. Ett nytt system kommer sannolikt att kunna visa resultat för produkter och kunder, med möjlighet att bedöma lönsamheten utifrån självkostnad. Ett alternativ till att titta på tidigare fastställda resultat vid en viss försäljningsvolym och produktmix, vilket självkostnad gör, kan vara att lyfta en tids- och volymoberoende bild av lönsamheten på detaljnivå. Det är ett förslag från P&L som de hoppas kan förse med information om de resultat som föranleder det aggregerade, vilket man helt saknar idag. Med den kan P&L tänkas ändra sitt beteende samt ändra framtida riktning och målsättningar. Produkter och ordrar kan särbehandlas efter lönsamhetsbild och resursanvändningen förändras. Ett proaktivt handlande för att skapa framtida tillväxt kan vara nyckeln till att den fortsatta expansionen följs av god lönsamhetsutveckling. Vilken formulering av lönsamhetsmålet P&L vill arbeta med fortsättningsvis är osäkert. Vad som säkert står är att formalisering av ekonomihanteringen är nödvändig och att det för strategiska beslut finns otillräckligt underlag. Här kan en ABC vara en början.



Figur 1: Resultat på mikronivå bildar det aggregerade resultatet på makronivå.

4 Teoretiskt ramverk

Företag existerar för att skapa vinst och avkastning till sina ägare. För att leda en verksamhet mot sitt grundsyfte behöver beslutsfattare verktyg. I mindre företag kan överblick över verksamheten och vetskap om hur den ska styras vara tillfredsställande på en informell nivå. När verksamheten växer kommer företaget någon gång till en kritisk nivå där ekonomistyrningen behöver formaliseras för att bibehålla riktningen mot lönsamhet. Produktkalkyleringen spelar här en central roll. Den för begreppet resultat från en summering till den detaljnivå där det samlade resultatet skapas.

4.1 Formalisering av ekonomistyrningen

Organisationens mötta behov av ökad formaliseringen kan sättas i perspektiv genom tillämpning av tillväxtcykelteori. En verksamhet genomgår i grova drag tre faser: uppstart, tillväxt och mognad². Tillväxtfaser kan återkomma och även utlösa nya behov av formalisering, strukturella justeringar och ekonomistyrning som genomgås i den initiella tillväxtfasen. En expansion av aktiviteten kan med andra ord trigga en omvandling av operationella system för att möjliggöra en verksamhet av större omfattning.

Den ökade aktiviteten och antalet verksamma kan försvåra greppbarheten i organisationen. Förbättringar av organisationens funktion inkluderar formalisering av system och strukturer i syfte skapa ordning. Det görs med en acceptans för kostnader någon grad av byråkratisering kan innebära, för skapandet av enkelhet. Formaliseringen ska som mål minska komplexiteten i aktiviteterna samt öka effektiviteten.

Ökar företagets organisatoriska storlek drivs ledande personer till att ta en mer styrande roll framför en operationell. Decentralisering, delegering och specialisering blir i någon form nödvändig. En ny ansvarsfördelning kan lätta bördan från personer som över en kritisk nivå har mer än de kan hantera och övervaka. Den interpersonella och informella styrningen, vilken är karakteristisk i mindre företag, blir svår att bibehålla.

² Thorén, 2004

Tillväxt eskalerar inte bara omfattningen av människor att leda utan ökar även antalet beslut som måste tas, vilket sätter press på företagets kapacitet att sprida och förmedla information. Med ökad aktivitet och beslut måste administrationen bli effektivare, vilket kan föranleda skapandet av mer genomgripande kontrollsystem. För att återknyta till övergången av ledande personers roll till en mer styrande och delegerande, kan avsaknaden av tillfredsställande kontrollsystem ge ovilja att lämna ifrån sig ansvar när övervakningen försvåras.

Tidig formalisering av roller och aktiviteter i en expansiv fas reducerar den turbulens som kan uppkomma när tillväxten är av dramatisk karaktär. Arbetet med att skapa enkelhet och effektivitet bör också följas upp. Det skapar kapacitet att förvalta tillväxten och kunna fortsätta att växa. Framgångsrika snabbväxande företag adresserar vidare turbulens med att bibehålla en stark organisationskultur, präglad av öppenhet, frihet och delaktighet. Företagets kärnvärden förstärks genom värderingssystem och införandet av strategiska ramar.

4.2 Vinst och resultat³

Företag existerar för att uppfylla mål. Vilket mål företaget har kan vara svårare än man tror att ge ett klart svar på. Det kan bero på flera saker. Det kan finnas olika mål i olika skikt, och mål kan skifta i innebörd beroende på vilken kontext man åsyftar, vilket synsätt betraktaren har eller vilket perspektiv företaget betraktas ur. Mål kan också förändras med förändringar i omgivningen. Nya villkor ställer krav på omvandling, inte bara för hur företaget organiserar eller utför sin verksamhet, utan även modifiering av målsättning alternativt målsättningar. Företaget kan dessutom behöva formulera om målen om den strategiska inriktningen ändras.

I den neoklassiska företagsekonomiska teorin antas företag stäva efter att vinstmaximera. Vinst skapas genom effektiv omvandling av resurser med vinst som enda mål. Effektivitet är likställt med graden av måluppfyllelse. Begreppet vinstmaximering får dock en annan innebörd än den i den företagsekonomiska redovisningen. I neoklassisk teori är intäkt erhållen försäljning och kostnad ett alternativkostnadsbegrepp som uttrycker vad företaget avstår ifrån genom att välja ett visst handlingsalternativ. Med andra ord motsvarar begreppet inte kostnad för förbrukade resurser. Vinstmaximeringsbegreppet skiljer därmed men teorin är applicerbar för teoretisering av vinst som ett företags målsättning. En från den neoklassiska avvikande modell är satisfieringsmodellen, som menar att företag strävar efter en satisfierande vinst relaterad till situationen och möjligheterna. Ett annat avsteg från den neoklassiska modellen är företagsledarmodellen, för i den skiljer man på ägandet och driften vilken antas sammanhängande i den tidigare. När ägandet och driften skiljs åt, skapas utrymme för företagsledningen att arbeta mot egna mål.

Bokföringsmässigt resultat för ett företag beräknas som intäkter minus kostnader för en tidsperiod, där intäkter motsvarar värdet av sålda prestationer och kostnader de

³ Ax, Johansson, Kullvén, 2005

förbrukade resurserna för att åstadkomma dessa prestationer. Intäkter och kostnader har samma grunddefinition inom kalkylering, men tidsaspekten samt fördelningen av dem varken måste eller brukar vara densamma eftersom syftet med den externa redovisningen som bokföringen inte motsvarar den i den interna redovisningens kalkylering. Det bokföringsmässiga resultatet är vad man menar med ett företags vinst. Resultatet ska vara ett absolut mått hur bra eller dåligt ett företag gått när utgångspunkten är att alla företag har vinst som mål.

4.3 Kalkylering och styrning

ABC-kalkylering är en metod för produktkalkylering i ekonomistyrningen. Det betyder att den används i syfte att utveckla och fokusera företaget och att kostnadsinformationen används i den strategiska ledningsprocessen. I all ekonomistyrning, oberoende av kalkylmetod, finns en formaliserad och rutinbunden funktion för verksamhetens transaktioner, som benämns ekonomisystem.⁴

Ekonomistyrningen tillämpas för att:

- planera, följa upp och kontrollera verksamheten.
- förse beslutsfattare med underlag och för uppföljning av fattade beslut.
- vara verktyg till fördelning och utkrävande av ansvar.
- samla in, tolka, sammanställa, rapportera och kommunicera ekonomisk information.
- analysera orsaker till avvikelser från planer och föreslå åtgärder.
- ge förutsättningarna för ett utvecklande av organisationen i termer av lärande, stärkande av företagskulturen samt sätta sig i perspektiv gentemot omvärld och konkurrenter.

Ekonomistyrningens utgångspunkt är företagets vision, affärsidé, strategi och verksamhetsplaner. Från den plattformen ska ekonomistyrningen sammantaget föra företaget mot ekonomiska mål. Styrmedlen är av formellt slag, men även organisationsstrukturen och mindre formaliserade styrmedel inverkar.

Det finns omständigheter vilka kan påverka utformningen av produktkalkyleringen⁵, främst tillgången till kalkyldata och andra slag av underlag, kostnader för framtagandet och användarkrav.

Grundläggande för framtagande av kostnadsinformation är en klassificering av kostnadernas typ. De kan vara fasta, rörliga eller något där emellan. Typen avgörs av situationen, tidsperspektivet, storleken på det relevanta området och valt uttryck för verksamhetsvolymen. Vad gäller verksamhetsvolym kan man välja att inte se kostnader volymbaserat, utan beroende av kostnadsdrivare. En kostnadsdrivare är en faktor som påverkar kostnadsnivån med anknytning till olika aktiviteter i företaget. Aktivitetsbaserad kalkylering (ABC) är en metodik utvecklad för att kalkylera kostnader med kostnadsdrivare till aktiviteter.⁶

⁴ Ax, Johansson, Kullvén, 2005

⁵ Ibid

⁶ Ibid

4.4 ABC-kalkylering

ABC för produktkalkylering introducerades av Cooper och Kaplan⁷ i slutet av 1980-talet och utvecklades ursprungligen för tillverkningsindustrin. Orsaken är att det redan fanns produktkalkyleringsmetoder i tillverkningsindustrin för den kostnadsföringsinformation man behöver till externredovisningen. Traditionell självkostnadskalkylering visade sig ge bristfälligt underlag för diverse strategiska beslut. Behovet av aktivitetsbaserad kalkylering, ett avsteg från volymbaserad kostnadsberäkning, föddes ur företags förändrade sätt att arbeta⁸. Teknik, kvalitet och differentiering har kommit att genomsyra dagens företag med starkt genomslag. Ny komplexitet för sättet att bedriva verksamhet har ändrad förutsättningarna för kalkyleringen, då främst i fördelningen av omkostnader när relationen mellan kostnadsorsakare och kalkylobjekt blir mer komplicerad. Kalkylobjektet kan orsaka kostnader vilka inte är relaterade till volymen utan till andra faktorer eller vara olika resurskrävande för lika slag av arbete. ABC syftar fördela omkostnader så att kostnadsbilden vid ovan beskrivna omständigheter blir mer rättvisande. Omkostnader fördelas endast till objekten om de orsakslogiskt kan knytas till dem.⁹ Erkännandet av det kausala sambandet mellan kostnadsdrivare och aktiviteter gör att kalkylmetoden bidrar med en dimension som inte andra metoder kan.

Metoden har visat sig applicerbar också för tjänsteproducerande företag¹⁰, mot bakgrund av att den för tillverkningsföretag fokuserar på tjänsterna för att producera varor. I ett tjänsteföretag vill man knyta kostnader för produkter mot dess intäkter och kunden vilken man utför tjänsten för. Beslutsfattare behöver ha den kopplingen tydlig för att ta bra beslut om vilka kundsegment man ska jobba mot, vilka produkter man ska erbjuda dem, hur de ska levereras och den kvantitet och uppsättning av resurser företaget behöver för att möjliggöra detta. För tjänsteföretag har det inte funnits något sedvanligt sätt att kostnadsföra, annat än att man sökt knyta redovisningen till olika områden, och ingen metod som kan knyta kostnader till kunder och produkter. Som konsekvens är ekonomisystem i tjänsteföretag vanligen mycket enkla. Konkurrens och tryck på kostnader gör det outhållbart att få fram kostnadsinformation för att vara effektiva och förstå lönsamheten i produkter och kunder.

Tjänsteproducerande företag är mycket lämpade för ABC i följande perspektiv¹¹: stor andel av kostnader är indirekta och betraktas som fasta. I tillverkningsföretag är en stor portion av kostnaderna kortsiktigt rörliga materialkostnader. När ett företag levererar tjänster måste resurserna finnas där på förhand, med effekt att variationer i efterfråga för olika produkter inte påverkar resursåtgången på kort sikt. Marginalerna är därmed obefintlig och i förlängningen kan inte beslut om produkter eller kunder baseras efter den ytterligare kostnad som varje tjänst ger. Med ABC ser man istället den bakomliggande kostnadsstrukturen. Med den kunskapen kan företag ta strategiska beslut om kunder och produkter där lönsamhet är ledstjärnan.

⁷ Kaplan, Cooper, 1997

⁸ Whittaker, 2005

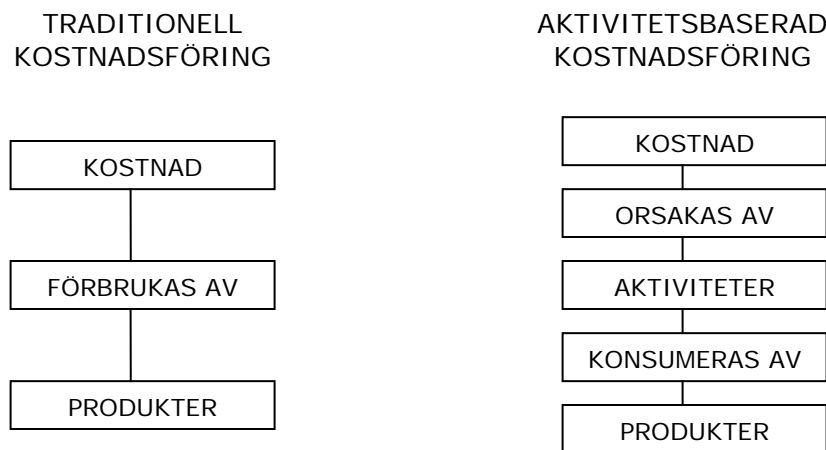
⁹ Ax, Johansson, Kullvén, 2005

¹⁰ Kaplan, Cooper, 1997

¹¹ Ibid

För tjänster som utförs i projektform¹², såsom ett konsultuppdrag, kan ABC fokusera på byggstenarna i varje projekt så att kostnader kan hänföras till olika inslag och faser. Det ger transparens över projektens lönsamhet som är svår att få när dessa ofta löper över långa tidsperioder och varierar i sitt andelsmässiga innehåll.

Självkostnads kalkyler, i jämförelse, inkluderar alla kostnader i kalkyleringen och fördelar dem ned till enhetsnivå (se figur 2). Kostnadsinformationen från dem är i många sammanhang såväl otillräcklig som olämplig som beslutsunderlag. Identifieringen av relevanta kostnader för skapandet av beslutsunderlag¹³ är situationsberoende. Relevanta kostnader i ett sammanhang kan vara irrelevanta i andra och vice versa. Principen är att dessa kostnader är de som skiljer sig mellan olika beslutsalternativ. Vid lönsamhetsanalys av exempelvis produkter är det kostnader vilka kan förändras i framtiden man behöver information om. Skaparna av ABC¹⁴ vill inte se kostnader som inneboende fasta eller rörliga. Kostnader är fasta bara om beslutsfattare misslyckas med att reducera dem.



Figur 2¹⁵: Jämförelse mellan traditionell kostnadsföring och ABC.

Fokuset med ABC blir implicit ett annat än vid självkostnad. Man får inte fram traditionell kalkylinformation för produktkostnader utan istället uppmärksamhetsinformation. Informationen kan användas för att rikta uppmärksamhet mot möjligheter och problem. Det kan gälla lönsamheten hos produkter och ge underlag för beslut om exempelvis kostnadsreducering, effektivisering, prissättning, produktmix och dylikt. Beslutsfattare ges en bild av hur aktiviteter både förbrukar resurser och genererar intäkter. Intäktsbilden kommer från att kalkylen hjälper att lyfta fokus till aktiviteter med störst inverkan på resultatet¹⁶. Informationen kan vidare användas för förbättringar i aktiviteter, så kallad aktivitetsbaserad styrning (ABM)¹⁷. Om ABC är en

¹² Raz, Elnathan, 1998

¹³ Drury, 1998

¹⁴ Cooper, Kaplan, 1991

¹⁵ Noone, Griffin, 1997, Ax, Johansson, Kullvén, 2005

¹⁶ Cooper, Kaplan, 1991

¹⁷ Ax, Johansson, Kullvén, 2005

framtagare av information för lönsamhetsförbättringar är ABM processen i vilken informationen från kalkylen tillämpas i analyser och rapporter.

ABC för produktkalkylering kan användas utan att den förs in i redovisningen¹⁸. Metoden tillämpas för lönsamhetsbedömningar av produkter och kunder som ett viktigt strategiskt beslutsunderlag. ABC är hållbart för både för- och efterkalkylerade kostnader.

Företaget betraktas som bestående av en uppsättning aktiviteter som alla kräver resurser¹⁹. Valet av aktiviteter som mäts görs specifikt utifrån företagets verksamhet och informationsbehov²⁰. Identifieringen av aktiviteter som ska mätas är det första steget i ABC-kalkyleringen²¹. I nästa steg identifieras de faktorer som påverkar kostnaderna för respektive aktivitet, och ett så kallat kostnadscenter tilldelas varje aktivitet. För varje aktivitet fastställs sedan en kostnadsdrivare. Den ska tydligt förklara kostnader för varje kostnadscenter.

¹⁸ Billgren, 1995

¹⁹ Ax, Johansson, Kullvén, 2005

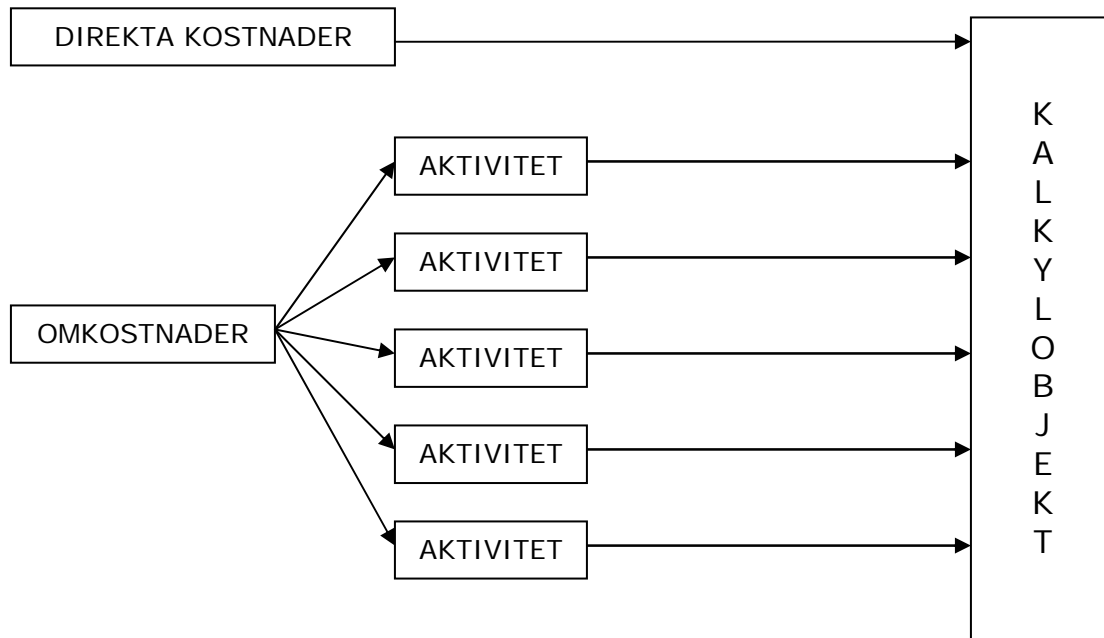
²⁰ Cäker, 2000

²¹ Drury, 1998

4.4.1 ABC-kalkylens struktur

ABC-kalkyleringen görs i fem steg sedan aktiviteter identifierats (se figur 3):

1. direkta kostnader bestäms och påförs objektet
2. omkostnader fördelas till valda aktiviteter i kostnadscenter
3. kostnadsdrivare bestäms
4. kostnadsdrivarvolymen fastställs och aktivitetssatser beräknas
5. kostnader för kalkylobjektet beräknas



Figur 3²²: Förändet av kostnader för resurser till kalkylobjektet. Direkta kostnader förs direkt till objektet. Omkostnader fördelas först till aktiviteterna och sedan till objektet.

Hela verksamheten i ett företag kan i princip delas in i olika aktiviteter²³. Dock finns relevansaspektuella och kostnadsmissiga begränsningar i att få in allt i ett kalkylsystem. De aktiviteter man väljer vid en kalkyl²⁴ bör vara de där konsumtionen av aktiviteten skiljer sig mycket mellan olika objekt. För att hålla antalet aktiviteter nere till en övergriplig nivå, kan man vidare slå samman aktiviteter som drivs av samma kostnadsdrivare eller slå samman aktiviteter med mindre betydande kostnader slås samman.

Valet av kostnadsdrivare²⁵ speglar en subjektiv trade-off mellan exakthet och kostnaden för att mäta. Den optimala är den högsta graden av exakthet givet lägsta kostnad för mätning. Lägsta kostnaden är i sin tur en avvägning mellan kostnader för fel och för den omfattning som mäts. Det finns tre typer av kostnadsdrivare:

²² Ax, Johansson, Kullvén, 2005

²³ Gerdin, 2002

²⁴ Ax, Johansson, Kullvén, 2005

²⁵ Drury, 1998

- transaktionsdrivare, som räknar hur många gånger aktiviteten utförs för objektet.
- tidsåtgångsdrivare, som knyter tiden av en aktivitet som ett objekt tar anspråk på.
- intensitetsberoende drivare, den mest exakta men att implementera dyraste typ av kostnadsdrivare, vilka tillämpas när aktiviteter bär höga kostnader och varierar mycket, i termer av kvantiteter resurser och kostnaden för resursen, beroende på objektet. Det kan vara så att transaktions- och tidsåtgångsdrivare är otillräckliga för att fånga objektets anspråk på aktiviteter²⁶ och då kan en intensitetsberoende drivare bättre allokera genom att resursanspråk för aktivitet och objekt tas upp separat.

I ett tjänsteföretag kan aktiviteter exempelvis vara²⁷:

- offerering
- fakturering
- tjänsteutförande
- kvalitetssäkring

Kostnadsdrivare kan uppskattas i intervjuer, observationer, enkäter och analyser av verksamheten²⁸. De ska som regel inte behöva bedömas på nytt varje gång man räknar på aktiviteten, dock kan de justeras om en aktivitet blir mer eller mindre komplex. En hög förändringstakt i aktiviteterna ger också ett högre behov av tätare uppdateringar för att säkerställa informationens kvalitet²⁹. Idealt skulle alla kostnadsdrivare ställas mot intäktsgivare i syfte att förbättra effektivitet³⁰, ABC bildar ABCDE med efterfråga (eng. demand) och effektivitet (eng. effectiveness) som tillägg.

I fastställandet av aktivitetssatser³¹ bestäms aktivitetens praktiska volym, kostnadsdrivarvolymen, vilken motsvarar den teoretiska volymen minskad med det volymbortfall från normala händelser i verksamheten och ska spegla den tillgängliga aktivitetskapaciteten. Aktivitetskostnaden vid praktisk kostnadsdrivarvolym delat med den praktisk kostnadsdrivarvolym, är aktivitetssatsen.

Det slutliga steget i kalkylen är att knyta den kostnad för aktiviteter som objektet konsumerar och summera påförda direkta kostnader och omkostnader. En väl utformad ABC-kalkyl ska med andra ord kartlägga omkostnader utifrån de aktiviteter företaget har. Det är aktiviteterna som kostar och objekten ges en kostnadsbild utifrån sin förbrukning av aktiviteter³².

4.4.2 Aktivitetshierarkier

Aktiviteter kategoriseras i aktivitetshierarkier³³, en nivå indelning med avseende på olika typer av kostnadsdrivare eller karakteristika för aktiviteten. För användaren bidrar

²⁶ Ax, Johansson, Kullvén, 2005

²⁷ Ibid

²⁸ Kaplan, Andersson, 2005

²⁹ Cooper, Kaplan, 1998

³⁰ Gerdin, 2002

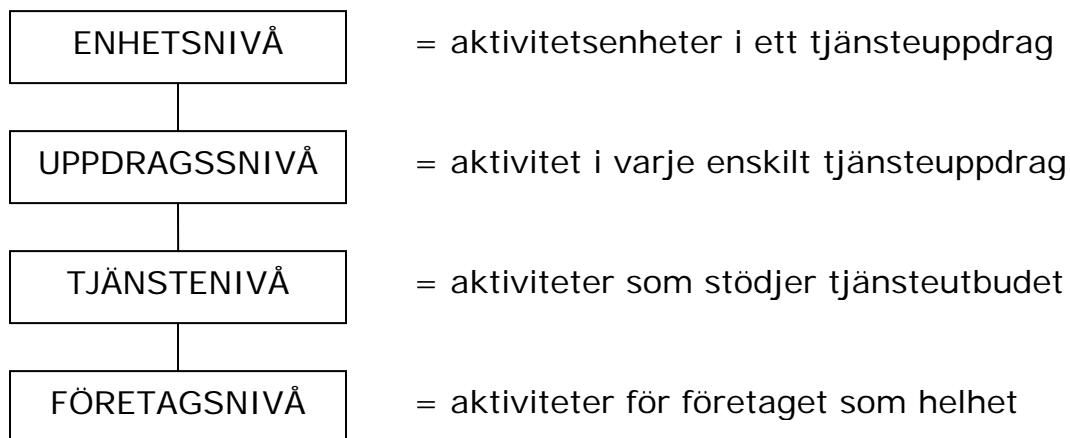
³¹ Ax, Johansson, Kullvén, 2005

³² Drury, 1998

³³ Ibid, Ax, Johansson, Kullvén, 2005

hierarkier med ett strukturerat tänk om relationen mellan aktiviteter och de resurser de förbrukar³⁴. Aktiviteter i ett tjänsteföretag kan exempelvis vara (se figur 4):

- Enhetsnivå: aktiviteter som måste utföras för varje enhet av en utförd tjänst. Kvantiteten enhetsaktiviteter är volymmässigt proportionella mot utförandetimmar.
- Uppdragsnivå: aktiviteter som utförs vid varje tjänsteutförande. Kostnaderna är oberoende av storleken på uppdraget.
- Tjänstenivå: aktiviteter vilka är stöd för företagets utbud av olika tjänster, där kostnaden är beroende av antalet tjänster som företaget säljer.
- Företagsnivå: aktiviteter som utförs för hela företaget.



Figur 4³⁵: Exemplifiering av aktivitetshierarkier i ett tjänsteföretag.

4.4.3 Lönsamhetsstyrning med ABC

För att fullt ut exploatera ABC-kalkyleringen³⁶ som vägledning till ökad lönsamhet krävs en distansering till traditionella kalkylmetoder såsom självkostnadskalkylering och en villighet hos beslutsfattare att agera efter en annan typ av signaler. Som beskrivet ovan, fördelas inte alla kostnader ner till en individuell enhet, utan objektet matchas mot aktivitetsnivån vilken i sin tur uppbringar kostnader för att visa objektets resursåtgång oavsett antal enheter.

I slutändan ska insikterna från den aktivitetsbaserade kalkyleringen ta skepnad i ett förbättrat resultat. Vanligen letar beslutsfattare efter vinstmöjligheter i resultaträkningen³⁷. Samband kan inte dras på makronivå, utan beslutsfattare behöver insikt i resursåtgången på mikronivå. ABC möjliggör en fokusering på valda objekt, till exempel en produktgrupp, för vägledning om hur lönsamheten där kan förbättras.

Beslutsfattare kan agera för att reducera resursåtgången eller generera mer intäkter för samma resursåtgång³⁸. Priser kan justeras om det visar sig att vissa produkter

³⁴ Cooper, Kaplan, 1991

³⁵ Ax, Johansson, Kullvén, 2005

³⁶ Cooper, Kaplan, 1991

³⁷ Ibid

³⁸ Cooper, Kaplan, 1991

subventionerar andra. Kostnader kan påverkas genom att minska aktivitetsåtgången för en given output, med förändring i produktmix eller kunder, alternativt mindre resursförbrukning med samma output och sammansättning. Kostnadsreducering är dock bara ett första steg som, för att få genomslag på nästföljande aggregerade resultat, ska följas av beslut om hur frigjorda resurser kan användas. Ledningen ställs med andra ord en situation med möjligheter att förbättra lönsamheten. Resurser bör sedan reducerats avyttras för att inte skapa överkapacitet eller omfördelas för att producera mer.

I kapacitetsregleringen kan man gå ännu ett steg längre³⁹ genom att i Excel skapa ett aggregerat resultat på ABC-basis som avslöjar kostnaden för utnyttjad kapacitet i varje aktivitet och identifierar de aktiviteter som utnyttjar hela sin kapacitet vid optimal produktmix. Kapaciteten läses från en uppskattning av varje aktivitets kostnadsdrivarvolym. Beräkningen kan hjälpa ledningen att rikta sig på att eliminera flaskhalsar i aktivitetens begränsningar i lönsamhet framför att utföra förbättringsåtgärder i aktiviteter med ledig kapacitet vid den optimala mixen. ABC:n tas till en nivå där den kan utvärdera lösningar i lönsamhetsstyrningen.

För företag som vill ha ABC fullt ut som ekonomistyrningsmetodik, ABM, finns ett brett utbud av systemlösningar. Det kan underlätta användningen, beslut och öka nytta av ABC. De har i regel egenskaper av att kunna underlätta kommunikationen och skapa större förståelse kring företagets kostnader och intäkter med funktioner för uppföljning, analys och rapportering.

Det är viktigt att komma ihåg att på lång sikt är vägen till framgång⁴⁰ för ett företag inte att prioritera produkter vilka visar hög vinstmarginal eller att reducera kostnader med hjälp av ABC. Dessa åtgärder kan förbättra lönsamheten på kort sikt. Istället bör man eftersträva att möta kunders önskemål. Risken är att företag övertalar sina kunder att välja de produkter med hög vinstmarginal och låg kostnad, vilket är en feltillämpning av informationen från ABC. En klok användning av ABC kräver att två frågor besvaras:

1. Efterfrågar kunden de produkter som enligt ABC kalkylen är mest lönsamma?
2. Om inte, vilka åtgärder krävs för att kunna erbjuda de produkter kunderna vill ha på effektivt sätt?

Om ABC handlar om att få information för att fokusera på att ”göra på rätt saker” ska det följas av en central kundorientering

4.4.4 Risker vid tillämpningen av ABC

Användare av aktivitetsbaserad kalkylering och styrning kan misslyckas om⁴¹:

- säljare inte vet hur de ska agera mot kunskapen om en produkts lönsamhet
- kalkylen ger beslutsfattare otillräckligt informationsunderlag
- existerandet av andra kalkyler eller beslutsunderlag som inte är integrerade, som verkar konkurrerande om uppmärksamhet
- ovilja att agera trots signaler om att förändringar behöver ske

³⁹ Baxendal, Gupta, 2005

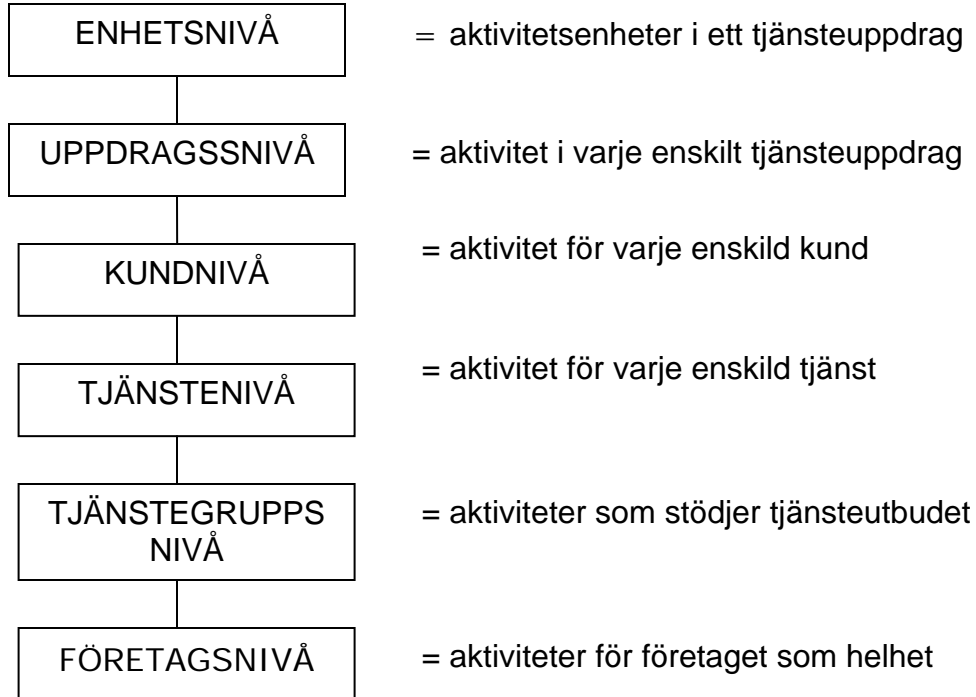
⁴⁰ Gerdin, 2002

⁴¹ Cooper, Kaplan, 1991

5 Produktkalkylering med ABC – kalkylmodeller för P&L

5.1 Aktivitetshierarkier

När skapandet av en ABC-kalkyl tog sin början, såg författarna över vilka olika nivåer som skulle vara med på de valda objekten. De blev enhets-, uppdrags-, kund-, tjänste-, tjänstegrupps- och företagsnivå. För att kunna skapa ABC-kalkyler för P&L behövde aktiviteterna identifieras, samt även hierarkin dem emellan, så dessa kunde placeras under lämplig nivå (se figur 5).



Figur 5: Aktivitetshierarkier

5.2 Kalkyl: Kompetensutveckling

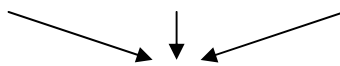
I kalkylen för kompetensutvecklingsobjektet finns alla enhetsnivåer med. De flesta kostnadsdrivare är antal timmar eller dagar då tidsåtgången är den största delen i ett konsultföretag.

<u>Aktivitet</u>	<u>Kostnadsdrivare</u>	<u>Aktivitetssatser</u>
<i>Enhetsnivå</i>		
Tjänsteutförande	Antal uppdragsdagar	X kr per dag
<i>Uppdragsnivå</i>		
Uppdragsutveckling	Antal timmar	X kr per timme
Kvalitetssäkring	Antal uppdrag	X kr per uppdrag
<i>Kundnivå</i>		
Kundoffert	Antal timmar	X kr per timme
Kundbesök	Antal timmar	X kr per timme
Mjukvara	ja/nej	om ja X kr
<i>Tjänstenivå</i>		
Tjänsteutveckling	Antal timmar	X kr per timme
<i>Tjänstegruppsnivå</i>		
Kompetensutveckling	Antal utv. Timmar	X kr per timme
Rekrytering	Antal dagar	X kr per dag
Reklam	Antal kampanjer	X kr per kampanj
<i>Företagsnivå</i>		
Administration		
Företagsledning		

5.2.2 Kalkyl: Lönsamhet per kund

I kalkylen för lönsamhet per kund finns alla enhetsnivåer med. Här läggs intäktsposten försäljning in för att lönsamheten skall kunna räknas ut. För att använda denna kalkyl måste information ha tagits fram tidigare, förslagsvis med de nyframtagna kalkylerna.

Kund	A	B	C
Försäljning	x	x	x
<i>Enhetsnivå</i>			
Tjänstestuförande	x	x	x
<i>Uppdragsnivå</i>			
Uppdragsutveckling	x	x	x
<i>Kundnivå</i>			
Kundoffert	x	x	x
Kundbesök	x	x	x
Mjukvara	x	x	x
<i>Tjänstenivå</i>			
Tjänstestuförande		x	
<i>Tjänstegruppsnivå</i>			
Rekrytering		x	
Reklam		x	
<i>Företagsnivå</i>			
Administration		x	
Företagsledning		x	
Lönsamhet/Resultat		X	



5.3 Skogscertifiering

I kalkylen för skogscertifiering finns alla enhetsnivåer med. De flesta kostnadsdrivare är antal timmar eller dagar då tidsåtgången är den största delen i ett konsultföretag, här i form av aktiviteter innan kursstart.

<u>Aktivitet</u>	<u>Kostnadsdrivare</u>	<u>Aktivitetssatser'</u>
<i>Enhetsnivå</i>		
Tjänsteutförande	Antal uppdragsdagar	X kr per dag
<i>Uppdragsnivå</i>		
Bestämning tid/plats	Antal timmar	X kr per timme
Preliminär bokning hotellrum till deltagare	Antal timmar	X kr per timme
Ta emot anmälan	Antal timmar	X kr per timme
Sammanställning prov/examensmaterial	Antal dagar	X kr per dag
<i>Kundnivå</i>		
Kund i Competence Tool	Antal timmar	X kr per timme
Lägga in order	Antal timmar	X kr per timme
Förberedelse inför start, kallelser, hotellinfo, etc.	Antal timmar	X kr per timme
Lokalkostnad	Antal dagar	X kr per dag
Kursmaterial	Antal timmar	X kr per timme
Kvällsaktiviteter	Antal kvällar	X kr per kväll
<i>Tjänstenivå</i>		
Tjänsteutveckling	Antal timmar	X kr per timme
<i>Tjänstegruppsnivå</i>		
Rekrytering	Antal dagar	X kr per dag
Reklam	Antal kampanjer	X kr per kampanj
<i>Företagsnivå</i>		
Administration		
Företagsledning		

5.4 Kalkyl: Mjukvara

I kalkylen för mjukvara finns alla enhetsnivåer utom uppdragsnivå med. De flesta kostnadsdrivare är antal timmar eller dagar då tidsåtgången (programmeringstid), är den största delen i framtagandet av en mjukvara.

<u>Aktivitet</u>	<u>Kostnadsdrivare</u>	<u>Aktivitetssatser</u>
<i>Enhetsnivå</i> Programmering	Antal timmar	X kr per timme
<i>Kundnivå</i> Kundanpassning	Antal timmar	X kr per timme
<i>Tjänstenivå</i> Tjänsteutveckling	Antal timmar	X kr per timme
<i>Tjänstegruppsnivå</i> Kompetensutveckling	Antal dagar	X kr per dag
Rekrytering	Antal dagar	X kr per dag
Reklam	Antal kampanjer	X kr per kampanj
<i>Företagsnivå</i> Administration Företagsledning		

5.5 Nyttan av ABC som verktyg

Objekten som valdes för ABC-kalkyl var kompetensutveckling och tjänstens kunder, skogscertifiering och mjukvara. Dessa tre produkter var lämpliga att göra de initiala kalkylerna på då de innehöll de allra flesta av aktiviteterna. När företaget senare använder kalkylmodellen kan de applicera den på andra objekt, det vill säga göra nya kalkyler för andra objekt såsom kunder, tjänster och tjänstegrupper.

På enhetsnivå blir kalkylen i stort sätt samma för alla. Här är det nedlagda dagar eller timmar på de olika objekten som blir kostnadsdrivare. För kompetensutvecklingen blir det exempelvis nedlagda konsulttimmar medan det på mjukvaran blir nedlagda programmeringstimmar. Under uppdragsnivån finns uppdragsutveckling och kvalitetssäkring. Dessa är två delar där nedlagd tid blir kostnaden. Som exempel görs efter varje fullgjort uppdrag en genomgång av vad i uppdraget som kan förbättras eller utvecklas. Vad gäller kundnivån så skiljer sig denna åt mellan de olika kunderna. Beroende av hur stort kundföretaget är så tar offerterna olika lång tid samt att man i vissa fall behöver göra fler kundbesök. Vidare väljer vissa kunder att inte köpa mjukvaran som del i tjänsten vilket också blir en skillnad. Tjänstenivån där vidareutveckling av tjänsten ses över med jämna mellanrum har också kostnadsdrivaren nedlagda timmar. Den totala kostnaden består av tid nedlagd för det här. I nivån tjänstegrupp kan företaget härleda kostnader knutna till rekrytering och kompetensutveckling på exempelvis konsulterna som jobbar inom projekten. På företagsnivån knyter man an kostnader för företagets övergripande delar, såsom löner till företagsledningen, till kalkylobjektet.

6 Analys

Det finns likheter i författarnas angrepp i problembakgrunden till hur P&L själva arbetar i utvärderingsmomentet inom kärnprodukten kompetensutveckling. Överlevnadsfaktorn ”ständig förbättring” vilken i mycket förklarar efterfrågan av produkten, är samma frö som lett P&L till att söka utvärdering och förslag till förbättringar så att de kan utvecklas positivt också i framtiden, från studenter som tar rollen som konsulter. P&L vill ha ny kunskap och öppnar för en beteendeförändring.

I enlighet med tillväxtcykelteori befinner sig P&L i tillväxtfas. Det är en tredje tillväxtfas sedan företaget startade sin verksamhet. Olikt tidigare tillväxtfaser har organisationen och försäljningsvolymen fört P&L till en kritisk nivå där en anpassning behöver ske. Tillväxten har dessutom varit av dramatisk proportion då omsättningen vid det senaste bokslutet hade fördubblats sedan föregående period, så hade även orderingången. Tidigare har P&L kunnat växa utan formella system utöver basnivå. Nu behöver formalisering ske för att enkelheten ska bestå. Enkelhet har tidigare inneburit en informell styrning som möjliggjorts av de facto att ägare också är styrande, och en organisation så liten till sin storlek att information kunnat snappas upp med magkänsla och överförts i informella möten mellan människor. Idag behöver extern kompetens rekryteras för ekonomistyrningen, när omfattningen och komplexiteten i verksamheten ökat. Ledande personer behöver ta en mer specialiserad och styrande roll och delegera såväl operationella som styrande. Då blir varje befattning mer hanterbar när antalet beslut ökar, verksamheten lättare att övervaka samt att insamling och förmedling av information

ges bättre förutsättningar. Om organisationen skaffar redskap för kontroll och kommunikation öppnar det för bibehållen frihet och delaktighet.

Formalisering och omstrukturering kan ta P&L ur den osäkerhet som upplevs i tillväxten. Det kommer med största sannolikhet att innebära kostnader för inköp och implementering av systemlösningar, jämte den administrativa belastning som ökande krav på ekonomistyrning innebär. Om en förnuftig avvägning görs i termer av kostnader för förändring, mot de möjligheter som föds med större enkelhet och transparens, kan företaget verka med större effektivitet. P&L är väldigt måna om att genom resan behålla sin starka organisationskultur för att som de uttrycker det ”ha balans mellan ordning och kaos”. Innebörden är att kärnvärden, kreativitet och handlingsutrymme ska finnas kvar också när P&L omvandlas.

Rekrytering av en ekonomiansvarig lämnar en viktig funktion ur händerna från ägarna och ledningen, men en specialiserad ekonomistyrningsfunktion skapar också möjligheter i P&L:s målsträvan. Styrningen förenklas, ges verktyg, dynamik och ökat fokus. Samtidigt är det väsentligt att kärnvärden finns genomsyrade i företagskulturen och med fördel i den roll en ekonomiansvarig tar. Dessutom kan det vara viktigt att från ledningens sida sätta tydliga strategiska ramar för ekonomistyrningen när ägandet avskiljs.

Ett större informationsunderlag för lönsamhetsarbetet behövs för att fortsätta skörda framgång och föra försäljningen i bästa riktning. Att redovisningen är bristfällig råder det inget tvivel om. Ekonomisystemet kommer också med säkerhet att ersättas med ett som utöver resultat på aggregerad nivå längst ner i resultaträkningen, och som dessutom visar större detaljrikedom och möjliggör produktkalkyler av självkostnadstyp. I dagsläget bedöms dock att uppmärksamhetsinformation, och inte bokföringsmässiga eller särkostnads beräknade kostnader, för transparens i lönsamheten för produkter och kunder, vara det som P&L kan ha mest nytta av. Produktkalkylering med självkostnads- och ABC-metodik ger båda kostnader som kan ställas mot intäkter för beräkning av resultat på detaljnivå, fast på olika sätt och med olika tillämpbarhet. Inget motsäger att redovisningen planerligt bör skifta system, till ett med samma metodik men större kapacitet. Den informationen om kostnader och lönsamhet på detaljnivå under det aggregerade resultatet ska inte föringas. Självkostnad hävdas dock av förespråkare för ABC vara olämplig för strategiska beslut och brista i att fånga orsakssamband i resursomvandlingen.

Produktkalkylering bör utformas utifrån användarnas krav och informationsbehov. ABC-kalkylen har potential att stilla företagsledningens efterfråga av underlag för kostnads kontroll, prissättning och till beslut rörande produktmix och kunder. Den kan också påverka på vilket sätt man formulerar målen. Uppmärksamhetsinformationen om kostnadsstrukturen i kalkylobjekten är ett led i att skapa transparens i ekonomistyrningen.

ABC är särskilt lämpat för tjänsteproducerande företag, som P&L i kärnan är. Kalkylmetoden kan knyta kostnader för produkter mot dess intäkter och till kunden. Ledningen kan då bättre förstå vilka produkter och kunder P&L ska inrikta sig mot, hur

produkter ska levereras mot kund samt vilken kvantitet och uppsättning av resurser som krävs för att möjliggöra detta. Typiskt för tjänsteföretag, är ekonomisystemet hos P&L mycket simpelt. Inte förrän den kritiska nivå nåts där ekonomihanteringen provocerar oro och förvirring triggas ledningen att omvandla till något som kan återskapa enkelhet och hanterbarhet som matchar dagens situation.

Om ledningen hos P&L ska få nytta av ABC-kalkyleringen i lönsamhetsstyrningen krävs en villighet att agera efter en annan typ av signal än den självkostnads-kalkylering ger. Därifrån kan man besluta att reducera resursåtgången alternativt generera mer intäkter för samma resursåtgång. Kostnader kan påverkas genom att minska aktivitetsåtgången för en given output, med förändring i produktmix eller kunder, alternativt mindre resursförbrukning med samma output och sammansättning. Här ska betonas, att vid resurshantering och kostnadskontroll är poängen med ABC är att lägga relevansen av volymer åt sidan och utgå från att alla kostnader är kontrollerbara. Kostnader uppbringas inte av produkter utan av de aktiviteter som objekten tar anspråk på. Det synsättet måste finnas med. Kostnadsreducering är dock bara ett första steg. Här har ledningen framför sig ett tillfälle att påverka lönsamheten beroende på hur frigjorda resurser används. Lediga resurser måste avyttras för att inte skapa överkapacitet alternativt omfördelas för att producera mer. Priser kan också justeras om det visar sig att vissa produkter subventionerar andra. ABC fungerar både för förkalkyler och för efterkalkyler.

Kostnaderna i tjänsterna är rörliga så till vida att de inte förbrukas i en tjänst som inte produceras. Dock bär företaget kostnaden oavsett om tjänsten utförs eller ej och oavsett volymer, om kapaciteten är större än orderingången. Det kan vara en anledning till att P&L uttrycker att orderingång ses som viktigare än ett omsättningsmål. Order behöver komma in i motsvarande takt till de befintliga resurserna.

Konsultuppdragen och skogscertifieringarna utförs i projekt med olika delmoment och varierande varuinslag, såsom beskrivet ovan. ABC ger en överblick över resursåtgången i de olika byggstenarna. Dessutom blir lönsamheten lättare att överskåda för projekt med olika längd och sammansättning. ABC kan vidare användas som verktyg för uppsamling och utvärdering i projekten.

För mjukvarans del kommer produktkalkylering att justera den uppfattning om marginalen P&L har eftersom utvecklingskostnaden inkluderats. Det kan påverka målet om varuandel inom tjänsteförsäljningen och av omsättningen totalt.

P&L har som målsättning att skapa vinster, det vill säga vara effektiva i sin resursomvandling så att skillnaden mellan intäkter och kostnader maximeras. Inom lönsamhetsmålet finns dock ett antal skikt. Målsättning finns som nämnt att växa och öka varuandelen i försäljningen. P&L sätter ingen restriktion till expansion inom tjänsteutbudet, dock vill man öka varuinnehållet inom tjänsterna och sälja mer av mjukvaran separat. Större tjänsteförsäljning kräver mer arbetskraft, men ökat varuinnehåll gör att expansionen inte behöver leda till en motsvarande tillväxt i organisationsstorlek. Den kritiska nivå där verksamheten är greppbar och styrbar är i vilket fall passerad. Delmålen är alla skikt i den riktning P&L vill ta för att fortsätta växa

och vara lönsamma. Uppmärksamhetsinformationen från ABC-kalkylerna på konsulttjänsterna, skogcertifieringarna och mjukvaran kan förändra hur man vill växa och eftersträva lönsamhet. Ny kunskap och beteendeförändringar välkomnas. Expansionen kan realistiskt även ta en annan sammansättning än önskat, eftersom P&L inte alltid kan välja ordrar om efterfrågan är en annan än tänkt. Effekten blir att målsättningarna kan behöva modifieras. Det strategiska arbetet sker löpande och kulturen sådan att det finns en vilja att anpassa sig efter nya förutsättningar. Med anledning av det har P&L förutsättningar att konstruktivt förändra vägen mot målen när verktyg för ekonomistyrning finns och framtiden visar sig. Kunskap om kostnader gör att styrande aktivt kan effektivisera resursomvandlingen och påverka för att nå måluppfyllelse.

Det är viktigt att inte vara kortsiktig i lönsamhetsstyrningen. Efterfråga och kunders preferenser måste beaktas. Risk finns att företaget hamnar i fällan att blint stirra till kostnadsreduceringar och på vinstmarginaler på produkter. Det är kunder som genererar intäkterna helt enkelt. Utan intäkt blir det ingen lönsamhet, hur väl man än kostnadsreducerar och resurshanterar. Kunder kommer naturligtvis inte heller välja de produkter som är lönsammast för P&L utan basera sin efterfråga på andra variabler. Med andra ord ska företaget långsiktigt leverera det kunderna efterfrågar så effektivt som möjligt. Säljare behöver ta hänsyn till kostnadsstrukturen i produkterna de säljer utan att för den delen agera kortsiktigt mot kunden. Om både självkostnads- och ABC kalkyler finns tillgängliga, bör beslutsfattare på strategisk nivå liksom de som arbetar mot kund minnas skillnader i kalkylernas tillämplighet samt akta sig för att ta beslut efter den kalkylerade marginal som bäst stödjer ett godtyckligt alternativ.

7 Slutsatser

I linje med vad representanter för P&L angett som bakgrund till den problematik vilken motiverat kontakten till studerande vid Handelshögskolan i Göteborg, råder efter analys av verksamheten en samstämmighet till att:

- P&L med sin kraftiga expansion ”växt ur kostymen”. Som konsekvens behöver ekonomistyrningen omvandlas mot nya förutsättningar. Nya förutsättningar avser
 - en större verksamhet.
 - fler beslut som ska tas.
 - en kommande rekrytering av en ekonomiansvarig till ledningen som inte är ägare, med effekt att styrning och ägande inte längre är sammanblandat
 - produktutbud och försäljningsvolymerna större än man med informella metoder kan greppa ur ekonomistyrningsperspektiv.
 - nytt kapacitetsbehov för redovisningen, utvärderingen och kommunikation av ekonomiska händelser.

Tillväxt är inte likställt positiva resultat. Ett företag som proaktivt vill anpassa sin lönsamhetsstyrning till verksamhetens storlek idag, i synnerhet när det efter en kraftig expansion avser växa mer, har förmågan att följa tillväxten med ökande vinster. P&L är lönsamma idag. Med kunskap och verktyg kan ordning och enkelhet återställas och förutsättningar för framtiden skapas.

Affärssystemet behöver bytas mot ett med kapacitet att bidra med information om det bokföringsmässiga resultatet också på detaljnivå, för att läsa marginaler för produkter. På enhetsnivå motsvarar det en självkostnad som vilar tidigare omständigheter. Självkostnaden ska inte tillämpas som beslutsunderlag. Lämpligare är ett situationsanpassat verktyg som motsvarar den efterfråga på information som ledningen har. Tillsammans kan själv- och aktivitetskostnad skapa transparens. Informationen de bidrar med ska inte konkurrera. Olika motiv finns till dess beräkning, marginaler hos redan sålda produkter respektive uppmärksamhetsriktande information om hur marginaler skapas. ABC kan användas avskilt från redovisningen och tillämpas för att leda P&L mot det centrala och långsiktiga målet – att vara lönsamma. Vinst och framgång förutsätter effektiv resurshandling och kloka beslut om försäljningen och kunderna. Det långsiktiga kundperspektivet ska alltid finnas med.

Formaliseringen och breddningen av ekonomistyrningens funktion till att bättre motsvara P&L storlek jämte en organisatorisk specialisering av ekonomihanteringen, väntas ge de positiva effekter som eftersträvas. Processen kommer att uppbära kostnader. Kostnader för förändring ska ställas mot de frukter som kan skördas. Dessutom sker omstruktureringar i organisationen som alla behöver anpassa sig till. Darwin uttryckte att det inte är de intelligentaste eller de starkast som överlever, utan de som omvandlar sig till nya förutsättningar. Är det inte just vad P&L gör?

8 Förslag till fortsatt forskning

- Skapa ett Excel-baserat ABC-system för lönsamhetsstyrningen som kan utvärdera lösningar på hanteringen av produktmix och kapacitetshantering i aktiviteter.
- Vidareutveckla ABC kalkylen för att knyta kostnadsdrivare mot intäktsdrivare.
- Analysera och utvärdera möjligheterna för redovisningen att istället för att utvecklas utifrån nuvarande metodik, genomgå ett systemskifte i sin helhet mot aktivitetsbaserad styrning, ABM.

9 Referenser

9.1 Litteratur och forskning

Ax, C., Johansson, C., Kullvén, H., *Den nya Ekonomistyrningen*, 2005, Malmö: Liber

Baxendal, S., J., Gupta, M., Profit Enhancement Using an ABC Model, *Management Accounting Quarterly*, Winter 2005, Vol.6, No.2

Billgren, R., *ABC-kalkylering i praktiken*, 1995, Stockholm: Förlags AB Industrilitteratur

Cooper, R., Kaplan, R.S., *Profit Priorities from Activity-Based Costing*, Harvard Business Review, May-June 1991

Cooper, R., Kaplan, R.S., *The Design of Cost Management Systems*, 1998, New Jersey: Prentice Hall

Cäker, M., *Vad kostar kunden?*, 2000, Linköping: Linköpings Universitet

Drury, C., *Costing: an Introduction*, 1998, Oxford: International Thomson Publishing Incorporated

Gerdin, J., *ABC-kalkylering*, 2002, Lund: Studentlitteratur

Holme, I. M., Solvang, B., K., *Forskningsmetodik*, 1997, Lund: Studentlitteratur

Kaplan, Andersson, Harvard Business Review, Feb2005, Vol. 83 Issue 2, p144-145

Kaplan, R.S., Cooper, R., *Cost and Effect*, 1997, Boston: Harvard Business School Press

Magnusson, J., Westman, C., *Användningen av ekonomistyrningen i ett växande företag*, Magisteruppsats ICU2006, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet

Noone, B., Griffin, P., Enhancing yield management with customer profitability analysis, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 9/2[1997]75-79

Raz, T., Elnathan, D., Activity based costing for projects, *International Journal of Management*, Vol.17, No.1, 1998

Thorén, K., *Realizing a fast growth strategy*, 2004, Stockholm: KTH

Whittaker, Ken., *Five Keys to Deploying ABC*, Armed Forces Comptroller, Winter2005, Vol. 50 Issue 1, p6-8

9.2 Intervjuer

Peter Bengtsson, Verkställande direktör, P&L

Niclas Gunnarsson, Säljcoach, P&L

Birgitta Alltorp, Administrationsansvarig, P&L

Martin Thomson och Niclas Lindhe, säljare av skogscertifieringar, P&L