

Den osminkade sanningen

En lönsamhetsanalys av en sminkavdelning i dagligvaruhandeln



GÖTEBORGS UNIVERSITET
HANDELSHÖGSKOLAN

Författare:	Peder Eklöv	810428
	Johanna Karp	880612
	Tomas Runeman	850419
Handledare:	Christer Dagman	
Kurs:	FEG313 Redovisning, kandidatuppsats	
Institution:	Företagsekonomiska Institutionen	

Sammanfattning

Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet, Redovisning, Kandidatuppsats HT 2011

Författare: Peder Eklöv, Johanna Karp, Tomas Runeman.

Handledare: Christer Dagman.

Titel: Den osminkade sanningen - En lönsamhetsanalys av en sminkavdelning i dagligvaruhandeln

Bakgrund och problem: Svinn i detaljhandeln innebär problem för lönsamheten i detaljhandels organisationer. Om en fullständig kostnads kalkyl görs på en avdelning i detaljhandeln som idag är lönsam, framstår avdelningen därefter fortfarande som lönsam?

Syfte: Syftet med studien är att, med hjälp av en kalkyl, göra en analys på lönsamheten på en sminkavdelning i en dagligvarubutik, samt att jämföra detta resultat med liknande underlag från en jämförbar butik. Vidare syftar studien till att om möjligt ge förslag till förändring samt att utöka det empiriska underlaget kring kalkylering inom svenska organisationer.

Metod: Undersökningen har genomförts med hjälp av kvalitativa metoder såsom intervjuer och bearbetning av insamlad data.

Resultat och slutsatser: Butikerna i studien visade varierande lönsamhet, såväl positiv som negativ beroende på hur beräkningarna genomförs. Denna lönsamhet skiljde sig från vad butikerna enligt sina metoder beräknade.

Förslag till vidare forskning: Utförande av en liknande studie, fast på en annan avdelning såsom en charkavdelning eller fruktavdelning. Även sminkavdelningar i andra slags butiker i detaljhandeln, såsom varuhus som saknar livsmedel, skulle kunna vara intressanta studieobjekt.

Nyckelord: ABC-kalkyl, Activity Based Costing, Värdekedja, Value Chain, Svinn, Detaljhandel, Benchmarking.

Förord

En kandidatuppsats ska på något sätt markera slutet av en utbildning till ekonom. Vissa av oss går direkt ut i arbetslivet, andra blir kvar i skolan. Därför tyckte vi, vid valet av ämne, att en uppsats som var nära kopplad till den verklighet vi kommer att möta var en bra idé. Sådär i efterhand känner vi att vi hade rätt, fast av fel skäl. Vi trodde att vi skulle få applicera våra kunskaper på verkligheten, vilket vi också delvis har gjort. Men vi har också fått möta den komplexitet som råder utanför akademins väggar vilket har varit väldigt nyttigt.

Därför vill vi särskilt tacka de deltagande parterna i både Butik A och Butik B. De har varit väldigt hjälpsamma och tålmodiga i sitt arbete med oss och ständigt ställt upp på att svara på frågor.

Vi vill också ge ett stort tack till vår handledare Christer Dagman samt de personer som hjälpt till med korrekturläsning av uppsatsen.

Göteborg den 13 januari 2012

Peder Eklöv

Johanna Karp

Tomas Runeman

Innehållsförteckning

1 INLEDNING	1
1.1 BAKGRUND	1
1.2 PROBLEMBESKRIVNING	1
1.2.1 BESKRIVNING AV BUTIKEN OCH KEDJAN	1
1.3 SYFTE	2
1.4 AVGRÄNSNINGAR	2
1.5 UPPSATSENS DISPOSITION	3
2 METOD	4
2.1 FORSKNINGSANSATS	4
2.2 UTVECKLINGSARBETE	5
2.3 FORSKNINGSDESIGN	5
2.4 FORSKNINGSSTRATEGI	6
2.5 EMPIRISK INSAMLINGSMETOD	6
2.6 TEORETISK INSAMLINGSMETOD	7
2.7 TROVÄRDIGHET - VALIDITET OCH RELIABILITET	7
2.8 KÄLLKRITIK:	8
2.9 ANONYMITET	8
2.10 BENCHMARKING	8
3 TEORI	9
3.1 VÄRDEKEDJAN	9
3.1.1 ATT DEFINIERA VÄRDEKEDJAN	10
3.1.2 ATT SÖKA EN KOSTNADSFÖRDEL I EN ORGANISATION	10
3.1.2.1 Värdekedjan och kostnadsanalys	10
3.1.2.2 Definiera värdekedjan för en kostnadsanalys	10
3.1.2.3 Kostnadsfördel	11
3.1.2.4 Kostnadsdrivare	11
3.1.2.5 Identifiera kostnadsdrivarna	12
3.1.3 ATT FÅ EN KOSTNADSFÖRDEL	13
3.1.3.1 Kontrollera kostnadsdrivarna	13
3.2 PRODUKTKALKYLERING	15
3.2.1 SJÄLVKOSTNADSKALKYLERING	15
3.2.1.1 Periodkalkylering	15
3.2.1.2 Orderkalkylering - två metoder	15
3.3 KONSTRUKTION AV EN ABC-KALKYL	18
3.3.1 BESTÄM DIREKTA KOSTNADER	19
3.3.2 VÄLJ AKTIVITETER OCH FÖRDELA OMKOSTNADERNA TILL AKTIVITETERNA	19



3.3.3 VÄLJ KOSTNADSDRIVARE	19
3.3.4 FASTSTÄLL KOSTNADSDRIVARVOLYMER OCH BERÄKNA AKTIVITETSSATSER	20
3.3.5 BERÄKNA KOSTNADER FÖR KALKYLOBJEKT	20
3.4 KOPPLINGEN MELLAN VÄRDEKEDJAN OCH PRODUKTKALKYLERING	20

4 RESULTAT **21**

4.1 STUDIEOBJEKTET	21
4.2 ATT DEFINIERA VÄRDEKEDJAN	22
4.2.1 ATT SÖKA OCH FÅ EN KOSTNADSFÖRDEL	23
4.2.1.1 Värdekedjan och kostnadsanalys	23
4.2.1.2 Definiera värdekedjan för en kostnadsanalys	23
4.3 VAL AV KALKYLMODELL	25
4.4 KONSTRUKTION AV ABC-KALKYL FÖR EN AVDELNING I EN LIVSMEDELSBUTIK	25
4.3.1 BESTÄM DIREKTA KOSTNADER	25
4.3.2 VÄLJ AKTIVITETER OCH FÖRDELA OMKOSTNADERNA TILL AKTIVITETERNA	26
4.3.2.1 Kostnader som ej beaktas i kalkylen	26
4.3.3 VAL AV KOSTNADSDRIVARE	27
4.3.4 FASTSTÄLL KOSTNADSDRIVARVOLYMER OCH BERÄKNA AKTIVITETSSATSER	27
4.3.5 BERÄKNA KOSTNADER FÖR KALKYLOBJEKT	28
4.3.6 KRITIK MOT MODELLEN	28
4.5 KALKYLEN	28
4.4.1 DIREKTA KOSTNADER	29
4.4.2 OMKOSTNADER	29
4.5 BENCHMARKINGSTUDIE	29

5 ANALYS & DISKUSSION **32**

5.1 ATT FÅ EN KOSTNADSFÖRDEL	32
5.1.2 KONTROLLERA KOSTNADSDRIVARNA	32
5.2 ANALYS AV RESULTATET FRÅN ABC-KALKYLEN	33
5.2.1 DIREKTA KOSTNADER	33
5.2.2 AKTIVITETER OCH OMKOSTNADER	35
5.2.3 RESULTAT	36
5.3 BENCHMARKING	36
5.4 KRITIK MOT ABC-KALKYLERING	37

6 SLUTSATS **38**

6.1 FÖRSLAG TILL ÖKAD LÖNSAMHET	38
6.2 FÖRSLAG TILL VIDARE STUDIER	39



7 KÄLLOR	40
7.1 LITTERATUR	40
7.2 PEER REVIEWED	40
7.3 ELEKTRONISKA KÄLLOR	41
7.4 UPPSATSER	41
8 BILAGOR	42
BILAGA 1 – UTVECKLING DIREKTA OCH OMKOSTNADER	42
BILAGA 2 – TABELLER ABC-KALKYL BUTIK A	43
BILAGA 3 – TABELLER ABC-KALKYL BUTIK B	44



1 Inledning

I detta kapitel presenteras bakgrund och problemformulering för uppsatsen. Detta utmynnar i ett syfte och de begränsningar som fastslagits för studien. Inledningsvis presenterar författarna en kort historik som leder fram till problemformuleringen.

1.1 Bakgrund

Detaljhandeln är det sista ledet i handeln med varor och det som gemene konsument dagligen möter i form av bland annat matbutiker, klädbutiker och stormarknader. Vanligtvis delas marknaden in i dagligvaror och sällanköpsvaror, där dagligvaror till exempel är livsmedel och sällanköpsvaror har en större omfattning, med allt från kläder till TV apparater och bilar. Under de senaste åren har detaljhandeln utvecklats, eller möjligtvis omdanats, från mindre butiker till allt större enheter, både som enskilda butiker och som större shoppingcenter. (Nationalencyklopedin)

1.2 Problembeskrivning

Författarna till uppsatsen tog kontakt med en butikschef för att utröna om det fanns någon form av lönsamhetsproblem i butiken som denne behövde hjälp med. Sminkavdelningen bestämdes som studieobjekt eftersom butikschefen ställer sig frågande till om avdelningens stora svinn påverkar lönsamheten till den grad att avdelningen, trots höga marginaler, är olönsam.

“Vi vet att vi har ett stort svinn på smink, men inte hur mycket och om avdelningen trots höga marginaler är lönsam” (Butikschef i Butik A)

Anledningen till att butikschefen inte har kontroll på avdelningens lönsamhet är att ekonomisystemet butiken använder sig av normalt sett visar bruttovinst för varor och vissa beräknade kostnader för personal och dylikt. Dock hamnar just sminkavdelningen utanför detta ekonomisystem eftersom varorna på avdelningen inte levereras från butikskedjans huvudlager utan direkt från de olika sminkleverantörerna till butiken. Svinnet kan därmed bara upptäckas genom att genomföra en inventering på avdelningen och sedan beräkna alla inlevererade varor med hjälp av fakturorna från samma period. Detta görs generellt inte eftersom det är både tidsödande och kostsamt.

Svinnet har dock uppmärksamats genom att hyllorna på avdelningen stundtals upptäckts vara tomma, trots att ingen försäljning motsvarande mängden som försvunnit, har registrerats i kassan. Butikschefen har försökt åtgärda det upplevda problemet med inhyring av butikskontrollanter från ett bevakningsföretag.

1.2.1 Beskrivning av butiken och kedjan

Den butik som är det primära studieobjektet, hädanefter kallad Butik A, är en del av en kedja butiker som är indelade i fyra storleksbaserade koncept. De olika storlekarna av butiker spänner från lokal kvartersbutik till stormarknad. De olika koncepten har olika utbud och



målgrupper, till exempel har stormarknaderna kläder och skor, vilket de övriga koncepten saknar.

Butik A tillhör det näst största konceptet och dessa lokaliseras ofta i städernas utkanter. De har en hög grad av manuell service för att ge kunden ett mervärde av att handla just där.

Den lokala marknaden där butiken är lokaliserad är en centralt belägen del av en av Sveriges större städer. Området är relativt nybyggt, med start i mitten av 1990 talet, och fortfarande under expansion. De två stora livsmedelsbutikerna i området täcker 100 % av köpkraften. Den tänkte medelkunden är ett par i 30 till 35 års ålder utan barn där båda har arbete som betecknas som välbetalda.

1.3 Syfte

Syftet med studien är att, med hjälp av en kalkyl, göra en analys på lönsamheten på en sminkavdelning i en dagligvarubutik, samt att jämföra detta resultat med liknande underlag från en jämförbar butik. Vidare syftar studien till att om möjligt ge förslag till förändring samt att utöka det empiriska underlaget kring kalkylering inom svenska organisationer.

1.4 Avgränsningar

Eftersom detta är en fallstudie av en butik och en jämförande butik begränsas de slutsatser som kan göras om övriga butiker i samma bransch och situation. Även om syftet har varit att skapa en bred kalkyl med annan användning än i just syftet, så är den uppbyggd med en Butik A som studieobjekt, vilket bör beaktas. Vidare avgränsningar som gjorts är primärt av den praktiska sorten där tid är den viktigaste faktorn, näst efter det tillgången till den personal som måste delta i denna studie, som varit begränsad av kostnadsskäl. Slutligen har en begränsning framkommit sent i arbetet, den planerade uppdelningen märkesvis var inte möjlig eftersom butiken ej kunde få fram enskilda siffror för de olika varumärkena.

1.5 Uppsatsens disposition

Inledning: i denna del anges en kort presentation av uppsatsens bakgrund, problembeskrivning, butiksbeskrivning, forskningsfråga, syfte och avgränsningar.

Metod: i denna del anges vilka vetenskapliga metoder som använts samt vilken trovärdighet studien har.

Teori: i denna del anges vilket teoretisk referensram som studien faller inom och de teorier som ligger till grund för diskussionerna i empirin och analysen.

Resultat: i denna del presenteras och diskuteras det insamlade materialet från intervjuer och studier.

Analys: i denna del diskuteras det insamlade materialet och analyseras med hjälp av beskrivna teorier.

Slutsatser och förslag till förbättring: i denna del presenterar författarnas slutsatser till undersökningen, förslag till förbättringar för Butik A och Butik B samt förslag till ytterligare forskning.

Källor: i denna del presenteras alla källor som använts under undersökningens gång

Bilagor: övrigt material som ej är hänförligt till den löpande texten.

2 Metod

I detta kapitel redogör författarna för sin forskningsprocess, val av metod, insamling av material samt urval. De motiverar även sina val och nämner metoder de valt bort.

2.1 Forskningsansats

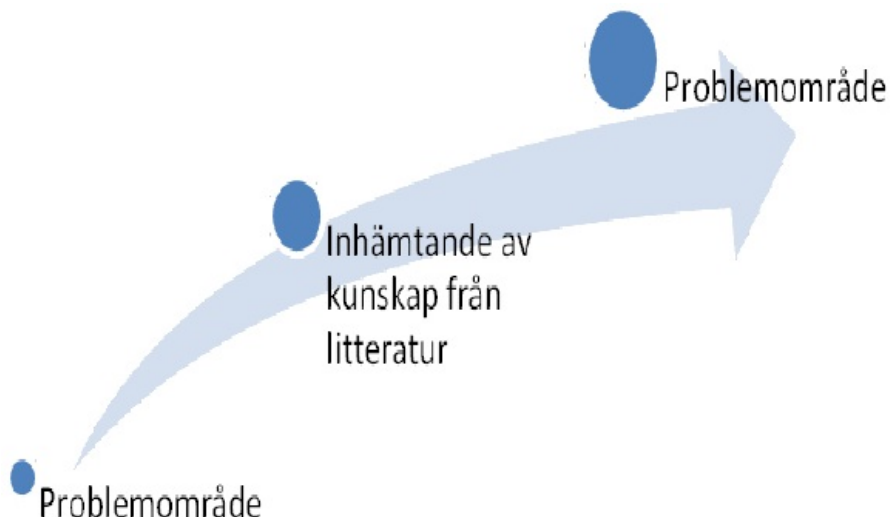
Enligt Patel och Davidsson (2003) är relationen mellan teori och empiri ett centralt problem i fråga om forskning och vetenskap. Samspelet av teori och empiri beskrivs med tre begrepp: induktion, deduktion och abduktion.

Ansatsen till denna studie är induktiv eftersom kopplingen i arbetsgången är att “teorin är resultatet av en forskningsinsats” (Bell & Bryman, 2005). Författarna studerar det valda ämnet utan att först ha kopplat samman detta med någon teori. Att först gå ut till de aktuella butikerna och samla information, för att sedan relatera detta till befintlig teori, beskrivs som ett induktivt arbetssätt (Patel & Davidsson, 2003).

Jämfört med den deduktiva och abduktiva ansatsen, där utgångspunkten är teori (deduktiv), eller samspel av teori och empiri (abduktiv), drar den induktiva ansatsen generaliserbara slutsatser utifrån de observationer som genomförts (Bell & Bryman, 2005). En induktiv ansats kan ta utgångspunkt från flera olika fall och de samband som observeras kan antas gälla generellt. Den induktiva ansatsen lämpar sig också bra ifråga om en kvalitativ forskningsstrategi antas, vilket författarna är ute efter i detta fall. (Bell & Bryman, 2005).

Arbetets utgångspunkt är att det fanns ett intressant problemområde. Detta problemområde ville författarna undersöka i verkligheten och det genomfördes genom att studera ett företag. Efter att samlat på sig empiriskt material, letade författarna efter befintlig teori som de ansåg vara relevant för att tolka den data som insamlats och för att sammanställa arbetet.

Ansatsen i studien är därmed induktiv.



Författarnas tolkning av induktiv ansats.

2.2 Utvecklingsarbete

Utformningen på rapporter kan skilja sig åt och det finns en, om än svag, skillnad mellan ett utvecklingsarbete, en utredning eller forskning. De två sistnämnda distingerar sig från ett utvecklingsarbete genom att dess syfte är att producera kunskap. Ett utvecklingsarbete syftar istället till att genom befintlig kunskap, utveckla den kunskapen och bidra till förändring. (Patel & Davidson, 2003).

En undersökning kan vara antingen explorativ, deskriptiv eller hypotesprövande.

Om ett problem undersöks ur ett allsidigt perspektiv och syftar till att fylla kunskapsluckor, är undersökningen explorativ. Området som belyses är bestämt från början och egenskaper som kännetecknas i denna sortens undersökning är kreativitet och nya idéer.

Om undersökningen istället söker att beskriva dåtida händelser och förhållanden eller nutida händelser och förhållanden, anses den vara deskriptiv. Jämfört explorativ, undersöks istället ett fåtal aspekter av det belysta fenomenet. Den explorativa ansatsen tillåter användning av flera tekniker för insamling av information medan den deskriptiva lämpar sig bäst vid en teknik.

En tredje metod finns när en undersökning ska genomföras av ett område som ännu inte är så väl beskrivet. Denna metod kallas hypotesprövande och där antaganden görs för att söka samband. (Patel & Davidson, 2003).

Den metod författarna använt sig av är den deskriptiva och det är ett utvecklingsarbete som genomförts.

2.3 Forskningsdesign

I uppsatsarbetet är det viktigt att utforma sina undersökningar på ett lämpligt sätt i förhållande till det forskningsarbete som ska bedrivas. Patel och Davidsson (2003) skriver om olika undersökningsdesigner att utforma detta på. De designer författarna anser är relevanta att nämna är fallstudie, surveyundersökning samt tvärsnittsdesign. I samband med kvantitativa studier används ofta surveyundersökningar. Denna undersökning blir lämplig gällande studier som berör mer än ett fall, då stora underlag är nödvändigt för att få en större variation. Enligt Bryman och Bell (2005) medför detta arbetssätt en risk, nämligen att undersökningen blir ytlig och inte så detaljrikt. Eftersom författarna önskar att studera butiker på en detaljnivå anser de att en fallstudie är mer lämplig i det aktuella fallet. Denna metod kommer till nytta när författarna vill studera processer och förändringar i ett fåtal organisationer, vilket denna uppsats handlar om. Genom detta får de en detaljerad bild över hur det ser ut i just de butikerna som de undersökt. Författarna begränsas också av tidsaspekten blir en fallstudie mest aktuell.



Tvärsnittsdesignen innebär insamling av data från mer än ett fall och vid en viss tidpunkt. Syftet med flera källor är att en koppling sökes för att kunna dra slutsatser om eventuella samband eller mönster (Bell & Bryman, 2005, s. 65). Eftersom författarna är önskar att jämföra två liknande butiker med varandra blir denna metod relevant för dem också.

Den metod som använts är fallstudie samt tvärsnittsdesign.

2.4 Forskningsstrategi

Bryman & Bell (2005) menar att det finns två forskningsstrategier att tillämpa - den kvantitativa eller kvalitativa. Den kvantitativa forskningen innefattar vanligtvis insamling av numerisk data och verkligheten tolkas objektivt. Den kvalitativa forskningen beskrivs som mer djupgående studier, som ska leda till en ökad förståelse kring detaljer i forskningen. En annan skillnad mellan dessa tillvägagångsätt är närhet och avstånd. I den kvantitativa forskningen används ofta enkäter och andra mer standardiserade metoder, vilket kan skapa en viss distans mellan undersökaren och respondenterna. Om arbetet är kvalitativt uppstår ofta en närhet i och med personliga intervjuer, vilket kan leda till en djupare insikt i det man avser att studera.

Författarna valde att använda sig av den kvalitativa strategin i förhoppningen de att det ska ge dem en mer djupgående förståelse och en närhet med kontaktpersonerna ute i butikerna. Eftersom syftet är att kunna fastställda huruvida sminkavdelningar är lönsamma eller ej, krävs en tämligen detaljerad information med följdfrågor till hjälp.

2.5 Empirisk Insamlingsmetod

För att härleda vilka aktiviteter som är av essens och vilka resurser de kräver, så är det vanligaste tillvägagångssättet att intervjua personalen (Ax, Johansson och Kullvén, 2009). Författarna har utfört intervjuer och dokumentationer för sin datainsamling. Samtliga intervjuer utfördes på studieobjektens arbetsplats med butikschefer, försäljningschefer och avdelningsansvariga. Vid alla intervjutillfällena användes öppna frågor som respondenterna kunde svara fritt på. Författarna har även haft mail- och telefonkontakt med respondenterna under studiens gång för att erhålla uppdateringar av frågor och svar. Fördelen med en regelbunden kontakt med butikerna är möjligheten att få svar på alla frågor och problem som uppkommer under tiden och således behöver ingen oro läggas på att värdefull information går till spillo.

Dokumentationerna utgörs av mätperioder på cirka fyra veckor på respektive butik. Perioderna inkluderar två inventeringar utförda i vardera butik, där syftet är att se lönsamhet och svinn under den aktuella perioden. Sammanställningarna av alla aktiviteter som ska ge underlag för kalkylen ansvarade butikscheferna och avdelningsansvariga för. Författarna bad butikscheferna och avdelningsansvariga att mäta och uppskatta hur mycket tid de lägger på och kostnader som uppstår på alla aktiviteter som är relevanta för sminkavdelningen.



2.6 Teoretisk insamlingsmetod

Den teoretiska referensramen utgörs av sekundärdata. Data har hämtats från litteratur och vetenskapliga artiklar. Källor till sökning av sekundärdata har varit framförallt varit i Libris (De svenska forskningsbibliotekens gemensamma katalog), Harvard Business Review och Business Source Premier. Författarna har även fått inspiration av andra studenters uppsatser som har hittats i Göteborgs universitets katalog Gupea. Frekventa sökord som författarna använt vid datainsamlingen är kalkylmetoder, ABC-kalkylering, Porters värdekedja (Porter value chain) och Benchmarking.

2.7 Trovärdighet - Validitet och reliabilitet

En viktig aspekt i uppsatsarbete är att studien ska vara användbar. Det görs bedömningar av hur trovärdig en undersökning är. Patel och Davidsson (2003) menar att validitet och reliabilitet blir väsentliga när vissa krav måste uppfyllas gällande tillförlitlighet. Validiteten kan beskrivas som giltighet eller relevans, att man verkligen mäter det som avses mätas. Reliabiliteten kan ses som trovärdigheten i studien, den anger hur pålitlig forskningen är i den meningen att resultatet ska kunna upprepas och ändå få samma utfall.

Att en kvalitativ undersökning håller god kvalitet kännetecknas att en god validitet genomsyrar hela processen. Fokus ligger på att upptäcka företeelser, tolka och förstå det som undersöks och beskriva uppfattningar eller en kultur. Data som samlas in ska tjäna till att utgöra ett bra underlag för forskaren för att möjliggöra trovärdiga tolkningar och söka möjliga relationer i det som undersöks. Det finns således inga definitiva regler eller tillvägagångssätt för att säkerställa validiteten i en kvalitativ studie eftersom varje undersökning är av egen karaktär. Däremot finns metoder som kan betraktas som generella, för att styra en kvalitativ studie mot bra validitet. En av dessa är triangulering vilket innebär att flera datakällor används under studiens gång, allt för att skapa ett så brett spektra som möjligt. Förslag på olika datakällor kan vara intervjuer, observationer eller dokument. Olika datakällor kännetecknas också som olika personer och platser. (Patel & Davidson 2003)

Författarna använt sig av flera datakällor vilket syftar till att öka validiteten. Författarna har också låtit respondenterna fått ta del av den information som uppkommit under studiens gång, vilket skapar möjlighet för dem att förtydliga och bekräfta deras tidigare uttalanden så att innebörden av detta tolkas rätt av oss författare.

Författarna är medvetna om att reliabiliteten kan ifrågasättas i uppsatsen i det avseendet att mätperioderna sträcker sig endast cirka en månad för respektive butik. Att en sådan kort mätperiod ska spegla av butikernas verkliga lönsamhet på lång sikt kan diskuteras. Säsongsvariationer och konjunktursvängningar kan påverka. Eftersom några historiska siffror på lönsamhet enligt de kriterier som ställdes av författarna inte gick att få fram, ligger förhoppning till att resultaten från mätperioden ändå antas bli likvärdiga om tidsomfattningen istället var längre.

Det bör också noteras att resultatet från undersökningarna kan påverkas i det avseendet att butikerna under mätperioden, kan tänkas lägga en stor fokusering på de problem som studien



behandlar. Detta kan leda till att respondenterna utför uppgifter eller lägger en stor uppmärksamhet på förhållanden som avviker från det normala arbetet. Resultaten från mätningarna kan således tänkas få ett annat utfall. Författarna anser dock att reliabiliteten överlag är god eftersom de själva har gjort mätningarna och varit konsekventa i tillvägagångssätten för respektive butik. Författarna har noga granskat de svar och utfall de fått från intervjuer samt undersökningar, och haft djupa diskussioner gällande trovärdighet och tillförlitlighet för dessa resultat.

2.8 Källkritik:

Författarna har under uppsatstiden gjort kontinuerliga utvärderingar gällande den litteratur och vetenskapliga artiklar som har använts. Författarna är medvetna om att en del av böcker som använts kan tyckas vara av gammal karaktär, men anses ändå av författarna fortfarande vara relevanta i dag. Alla källor från Internet har iakttagits med försiktighet. Författarna har endast använt källor som, enligt dem själva, seriösa organisationer ligger bakom.

2.9 Anonymitet

Eftersom dessa undersökningar bygger på att författarna måste redovisa siffror och material som kan uppfattas som känsliga för butikerna ur konkurrenssynpunkt, har författarna låtit studieobjekten få vara helt anonyma i uppsatsen. Författarna har låtit kalla huvudobjektet för "Butik A" och dess respondenter för "Butikschef A" samt "Avdelningsansvarig A". För den andra butiken gäller "Butik B" och dess respondenter "Försäljningschef B" samt "Avdelningsansvarig B".

2.10 Benchmarking

Organisationer som vill förbättra sina prestationer kan genom en process som kallas benchmarking, anpassa och implementera metoder som leder till bättre resultat i jakten på framgång. Enligt Anand & Kodali (2008) innebär benchmarking att organisationer mäter och jämför sig med andra organisationer i syftet att utvecklas i de aktiviteter, arbetsuppgifter, eller processer som strävas att förbättras. I dagens hårda utsatta konkurrenssituation måste många företag sträva efter att vara bättre, snabbare och billigare än sina konkurrenter, vilket gör benchmarking erkänt som en viktig faktor för utveckling och innovation. Benchmarking kan också genomföras internt, syftet blir i dessa fall att fokusera på det arbete som utförs inom ett företags eller en koncerns enheter som till exempel dotterbolag, divisioner och avdelningar (Ax m.fl. 2009). Typiska subjekt som är ofta är populära gällande benchmarking är produkter, processer, funktioner, strategier och prestationer.

Denna studie inkluderar en jämförande undersökning på en annan butik i samma bransch, som också har smink i sitt sortiment, och som heller inte är helt medvetna om hur lönsamheten ser ut på denna varugrupp. Syftet med denna benchmark är att kunna göra en överskådlig jämförelse mellan de två butikerna, med fokus på de processer, aktiviteter samt händelser som skapar värdet för det utvalda kalkylobjektet.

3 Teori

I detta kapitel redovisas en teoretisk referensram för att skapa förståelse för hur fakta och modeller kan appliceras på det valda studieobjektet. Denna teoretiska referensram baseras på litteratur, vetenskapliga artiklar och Internetkällor. Trots induktiv ansats så väljer författarna att presentera teorin före empirin för de anser att detta ger en bättre helhetsbild.

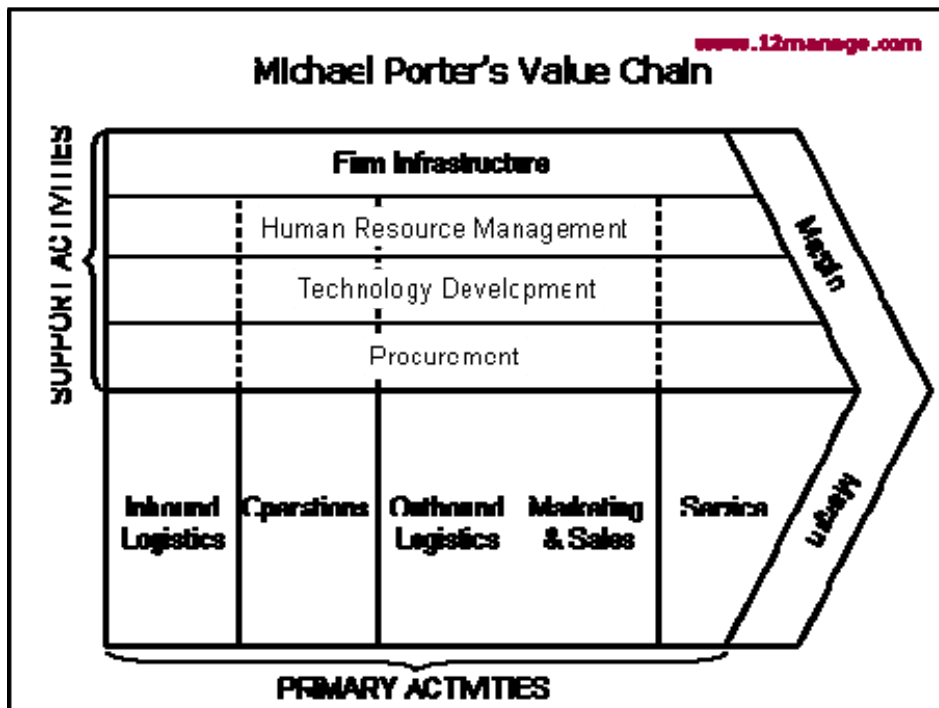
3.1 Värdekedjan

När Michael Porter skrev sin bok, "Competitive Advantage. Creating and sustaining superior performance", så höll omvärlden på att förändras och vid tiden när han skapade värdekedjan, så höll användningen av informationsteknologi på att förändras. Han menade att informationsteknologin ändrade organisationernas sätt att arbeta på i sin operativa verksamhet och han ville därmed göra uppdelningen i organisationen i olika värdeskapande aktiviteter. Den summan som konsumenterna betalar för en produkt eller service och som ska vara högre än inputvärdena på råvarorna till produkten eller tjänsten, det var det han definierade som värde. Porter menade att det generellt fanns nio olika aktiviteter i en organisation, varav fyra är primära aktiviteter och fem är sekundära aktiviteter som stöttar de primära. De primära aktiviteterna skapar tillsammans organisationens produkt eller tjänst och har den direkta kontakten med kunden. De sekundära aktiviteterna är de som upprätthåller de primära, genom input av råvaror, teknologi, HR och infrastruktur (Porter, 1985).

Värdekedjan är ett verktyg för att kunna söka och identifiera källorna till en organisations konkurrensfördel. Med hjälp av värdekedjan kan en utvärdering göras av de aktiviteter som en organisation utför. Målet i värdeskapandet är att skapa ett värde som är högre än kostnaderna på insatsprodukterna till varan. Detta mål överensstämmer i och för sig med vilken generisk strategi som helst (Porter, 1985).

Värdekedjan bidrar till förståelse för organisationens kostnader och visar på befintliga och potentiella källor till differentiering, genom att dela upp organisationen i strategiskt relevanta aktiviteter. En konkurrensfördel har en organisation om den utför en strategisk och relevant aktivitet med högre ekonomisk excellens än en konkurrent (Porter, 1985).

Värdekedjan i en organisation är i sig självt en deltagare i vad Porter kallar ett värdesystem. Det som är slutprodukten i en organisation har i många former och på olika sätt färdats genom olika värdekedjor. Exempel på värdekedjor är sådana som finns hos leverantörer, underleverantörer och grossister, som på sitt sätt adderar värde till slutprodukten. Det gäller att en organisation förstår hur den ska göra för att passa in i systemet, annars kan konkurrerande fördelar gå förlorade (Porter, 1985).



Ett exempel på Porters värdekedja. Källa: 12manage.com

3.1.1 Att definiera värdekedjan

För att kunna söka en konkurrensfördel hos en organisation krävs det att de primära och sekundära aktiviteterna för den specifika organisationen eller branschen identifieras. Alla av de nio ursprungliga aktiviteterna går att dela in i ytterligare nivåer som är hänförliga till den egna organisationen. Hur snäv den vidare uppdelningen behöver vara beror på det önskade syftet eller den ekonomiska tyngden i varje aktivitet. I en organisation kan aktiviteter överlappa varandra, till exempel kan en försäljningsavdelning även ha vissa funktioner inom service, då ska aktiviteten placeras där den gör mest nytta (Porter, 1985).

3.1.2 Att söka en kostnadsfördel i en organisation

3.1.2.1 Värdekedjan och kostnadsanalys

Ett av förslagen som ges inom ramen för värdekedjan är att söka och identifiera kostnadsfördelar inom organisationen. Detta görs genom att analysera uppförandet hos kostnaderna inom organisationen. Värdekedjan används som utgångspunkt och kostnadsdrivarna, som beskrivs längre ner i stycket, som determinanter till kostnaderna. En kostnadsfördel besitter en organisation när: "den ackumulerade kostnaden för att utföra alla värdeaktiviteter är lägre än konkurrenternas kostnad" (Porter, 1985).

3.1.2.2 Definiera värdekedjan för en kostnadsanalys

En analys är användbar för organisationen när den tar de aktiviteter i anspråk som är aktuella för analysen och inte aktiviteter som spänner över organisationen som helhet. Varje aktivitet ser olika ut i sin kostnadsstruktur och kostnaderna i varje aktivitet påverkas av länkar och relationer mellan alla aktiviteter.

Inledningen på en analys är att hänföra alla kostnader till en viss aktivitet. Hit hänförs både operativa kostnader och kostnader såsom avskrivningar på tillgångar. Syftet att inkludera kostnader för tillgångar är att visa på att vilka tillgångars användning som påverkar aktiviteternas kostnad. Viktigt är att notera små kostnader som verkar växa i sin förbrukning, eftersom dessa snabbt kan bli stora kostnadsposter. Porter noterar att alla förändringar ska iakttas. (Porter, 1985).

Att förbereda och identifiera värdekedjan är första steget i analysen. Andra steget i analysen är att fördela kostnader och tillgångar till de aktiviteter dit de är hänförliga. Aktiviteter bör bära kostnaderna de orsakar och kostnaden för användningen av de tillgångar som de kontrollerrar och använder mest. Tidsperioden som valts för analysen bör ta hänsyn till vilken säsong det är och se till de återkommande fluktuationer som påverkar kostnaderna (Porter, 1985).

Chefer förbiser ofta omkostnader och missar att dessa upptar en stor del av de totala kostnaderna. Missas görs ofta att automatiserade kostnader och informationsprogram minskar direkta kostnader (Porter, 1985).

3.1.2.3 Kostnadsfördel

“Den relativa kostnadspositionen är en funktion av dels värdekedjans sammansättning jämfört konkurrenterna och dels den relativa positionen i förhållande till kostnadsdrivarna för varje aktivitet” (Porter, 1985).

En primär egenskap hos en organisations kostnadsfördel är att den ska vara uthållig, det vill säga, svår att kopiera eller imitera för konkurrerande organisationer. En kostnadsfördel innebär inte nödvändigtvis att organisationen erbjuder det lägsta priset i branschen, utan kunden ska känna att värdet på organisationens tjänst eller produkt överstiger ett till exempel lägre pris.

3.1.2.4 Kostnadsdrivare

Enligt Porter (1985) så är kostnadsdrivare ett antal strukturella faktorer som påverkar kostnader och kostnadsbeteende inom en organisation. Genom att samla ett antal kostnadsdrivare så kan en given aktivitets kostnad räknas ut. Genom att söka kostnadsdrivare som är hänförliga till en viss aktivitet så kan det på ett eller annat sätt gå att förändra kostnaderna. Detta eftersom kostnadsdrivarna står, mer eller mindre, under organisationens kontroll. (Porter, 1985)

Det som Porter identifierar och definierar som kostnadsdrivare är inte detsamma som de kostnadsdrivare som räknas fram i en ABC-kalkyl (se 3.3.3).



3.1.2.5 Identifiera kostnadsdrivarna

Somliga av drivarna är lätta att identifiera, såsom att identifiera effekten av restiden för en säljkår medan ibland tvingas drivarna att sökas genom interna experiment och historisk data eller genom att intervjua experter, såsom en avdelningschef (Porter, 1985).

Det finns tio stora kostnadsdrivare (Porter, 1985)

1. Stordriftsfördelar
2. Lärande
3. Kapacitetsutnyttjande
4. Länkar
5. Interna förhållanden
6. Integrering
7. Timing
8. Godtyckliga policys
9. Geografiskt läge
10. Institutionella faktorer

1. Stordriftsfördelar sker inte alltid endast inom aktiviteter såsom produktion. Fördelar kan mätas om en aktivitet spänner nationellt eller globalt, till exempel kan en stor organisation nyttja sin forskning och utveckling världen över (Porter, 1985).

2. Lärande kan organisationen söka genom att iaktta hur andra organisationer utför relevanta och intressanta aktiviteter. Informationen om aktiviteterna kan fås genom leverantörer, konsulter, före detta anställda och så vidare. Lärandet kan användas för att bland annat undvika ineffektivitet (Porter, 1985).

3. Kapacitetsutnyttjande ska inte förväxlas med stordriftsfördelar utan det som är i fokus i denna kostnadsdrivare är utnyttjande där en aktivitet har en fast kostnad oavsett användning. I denna punkt spelar till exempel säsongsvariationer in i användandet (Porter, 1985).

4. Länkar kan identifieras mellan aktiviteter. Graden av beroendet mellan aktiviteter är högt när det gäller kostnader, en aktivitet påverkas ständigt av nyttjandet och användandet av andra aktiviteter. Det distingeras två typer av länkar: länkar inom värdekedjan och vertikala länkar mellan den egna värdekedjan och andra kopplingar i värdesystemet, såsom till leverantörer eller distributionskanaler (Porter, 1985).

5. Inbördes relationer kan en organisation ha på olika nivåer. Den högsta graden av inbördes relation är när en aktivitet kan delas med ett annat dotterföretag, till exempel distribution och inköp (Porter, 1985).

6. Integration är viktigt i en diskussion gällande kostnader. Integrationen kan öka om valet att utföra vissa aktiviteter internt anses bättre istället för att outsourca. Själva outsourcingen kan också vara ett billigare alternativ än att utföra aktiviteten själv (Porter, 1985).



7. Timing kan innebära att vara först ut på en ny marknad, men det behöver inte innebära att vara exakt i tiden med att göra något. Snarare kan timing relateras till affärscykeln eller rådande förhållanden på organisationens marknad (Porter, 1985).

8. Polices relateras till organisationens val och mix av produkter, ledtider vid leveranser, graden av service som erbjuds till kunderna och så vidare (Porter, 1985).

9. Geografiskt läge innebär organisationens geografiska placering i ett land och hur denna påverkar värdekedjan. Det geografiska läget har sin påverkan dels genom kostnadspåverkan och dels hur aktiviteterna kan utföras på platsen. Organisationen kan strategiskt välja att lägga sig nära kunden eller leverantören (Porter, 1985).

10. Institutionella faktorer innebär att organisationen påverkas av politiska regleringar, kommunala regleringar, skatter, finansiering etcetera (Porter, 1985).

3.1.3 Att få en kostnadsfördel

Det finns två överlägsna vägar att välja enligt Porter (1985):

1. Kontrollerna kostnadsdrivarna - Centralt är att söka de aktiviteter som utgör en stor del av den totala kostnaden.
2. Bygg om värdekedjan - Att hitta ett mer effektivt sätt att leverera organisationens produkt på, genom kedjan.

Nyckeln till en kostnadsfördel i arbetet med värdekedjan är att få effektiviteten från flera källor in i värdekedjan. Detsamma gäller för hållbarheten i en redan gällande eller framtida kostnadsfördel. Det är viktigt att ständigt söka förbättringar inom organisationen för att få kostnadsfördel och att varje del i värdekedjan undersöks. (Porter, 1985)

3.1.3.1 Kontrollera kostnadsdrivarna

Att ha en kostnadsfördel innebär helt enkelt att utföra sina aktiviteter bättre än konkurrenterna. Olika aktiviteter i värdekedjan kontrolleras ofta på sitt egna sätt men vissa generaliseringar kan göras genom att kontrollera de tio kostnadsdrivarna som finns. En organisation bör uppmärksamma aktiviteter som är unika eller som har en ökande andel kostnader, eftersom det finns möjligheter till förbättringar. (Porter, 1985)

1. Att kontrollera en organisations skalfördelar kan se olika ut, det finns ingen idé att söka globala kostnadsfördelar om marknaden som organisationen opererar på endast är och skall vara lokal. Det gäller att hitta rätt skala för de kostnader som driver organisationens viktiga aktiviteter. Vissa aktiviteter kan vara känsliga för skalfördelar varvid organisationen måste uppmärksamma dem. (Porter, 1985)

2. Det är viktigt att ta vara på lärandet och inte tro att det uppstår automatiskt. Ledarna inom organisationen måste sätta upp tydliga mål och krav för lärandet. Om organisationen har delar av företaget på andra geografiska orter så måste måluppfyllnaden vara jämförbar mellan företagen. Organisationen ska också söka att lärandet stannar i största möjliga mån inom organisationen och inte läcker ut till konkurrenter. Detta går att undvika genom till exempel



att tydliggöra detta för medarbetarna och låta dem ingå kontrakt eller sträva efter att hålla kvar nyckelpersoner inom organisationen. (Porter, 1985)

Organisationen vill inte att konkurrenterna ska lära av dem, men organisationen själv bör sträva efter att analysera konkurrenters lärande. Detta går att göra genom att analysera deras värdekedjor och se vart det finns lärande att nyttja. Sökandet efter konkurrenters värdekedjor kan till exempel göras hos konkurrenternas produkter eller i branschtidningar. (Porter, 1985)

3. Organisationen kan söka att jämna ut fluktuationer över året, såsom variationer med säsong. Ett exempel som Porter (1985) tar upp är Sun-Diamond som bland annat producerar russin. Dessa lanserade mycket recept i sin marknadsföring till användning av deras russin året runt istället för bara runt jul. Detta är ett av de exempel som en organisation kan tillämpa, hårdare marknadsföring under perioder med mycket slack. (Porter, 1985)

4. Organisationen måste söka att upptäcka alla möjliga länkar som finns mellan aktiviteterna och söka att utnyttja dem mer effektivt. Att dela information till alla är en möjlig länk som kan underlätta. Moderna teknik underlättar mycket i detta delande. Organisationer ska även vara intresserad av att dela länkar med leverantörerna och även ut i sina kanaler (Porter, 1985).

5. Organisationer måste undersöka vilka aktiviteter som kan delas inom organisationen och vilka kunskaper som ska spridas för bästa utnyttjande. Här kan vissa funktioner inom organisationen delas med eventuella dotterbolag eller företag på annan ort eller så kan kunskap delas mellan olika affärsområden såsom kunskap inom försäljning (Porter, 1985).

6. Vissa organisationer söker en självständig position och många organisationer söker låg integration med leverantörer och liknande. Samtidigt söker vissa organisationer höga nivåer av integration med till exempel leverantörer, varvid kostnadsfördel kan uppstå. (Porter, 1985)

7. Porter (1985) diskuterar för- och nackdelarna med att vara först in i en ny bransch, först med en ny produkt eller liknande. Kostnadsfördelar kan uppnås oavsett om ett företag är först eller sist in i en ny bransch, först eller sist med en ny produkt och så vidare. Detta kan variera beroende på typ av organisation, bransch eller kunder. Det kan vara en fördel att vara först in på en marknad om det är det geografiska läget som är avgörande medan det samtidigt kan vara en nackdel att gå in först om fallet är så att första parten får stå för vissa stora engångskostnader. Timing kan också handla om att göra sina inköp av tillgångar i rätt del av affärscykeln, varvid kostnadsbesparingar kan uppstå. (Porter, 1985)

8. Organisationer måste söka vilka policys som lönar sig eller inte. Vissa policys kan enbart kosta utan att bidra till den differentiering som från början var tanken. Här förslås en kostnadsanalys för att söka meningsfull policys. Tänkvärt kan också vara att investera i ny teknik som kan bidra till lägre kostnader och som till exempel kan tillåta automatisering av produktion eller utveckla processer som är mer kostnadseffektiva. (Porter, 1985)



9. Det är viktigt att söka det mest optimala läget för att kunna skapa bra länkar till kunder och leverantörer. (Porter, 1985)

10. Organisationen behöver förstå att det går att påverka institutionella faktorer. Organisationer kan gå samman för att hitta en förbättring eller förändring alternativt så kan organisationen själv eller tillsammans med andra organisationer utföra lobby-aktiviteter. (Porter, 1985)

3.2 Produktkalkylering

Ax m.fl. beskriver i Den nya ekonomistyrningen (2009) att det finns tre övergripande kalkylmetoder: produktkalkyl, självkostnadskalkyl och bidragskalkyl. I självkostnadskalkylen ingår alla intäkter och kostnader som är hänförliga till ett kalkylobjekt, kalkylsituation eller liknande. I produktkalkylering ingår alla intäkter och kostnader som är hänförliga till ett visst kalkylobjekt i en viss kalkylsituation. Och i bidragskalkylen alla intäkter och kostnader som orsakats av ett kalkylobjekt, kalkylsituation eller liknande.

3.2.1 Självkostnadskalkylering

Självkostnadskalkyler är det som dominerar svenskt näringsliv enligt Ax m.fl. (2009). Redan på 1930-talet presenterades rekommendationer för hur dessa skulle genomföras på bästa sätt. Begreppet självkostnad kommer ur att företagets samtliga kostnader ska tas med i kalkylen, Ax m.fl. (2009) menar att självkostnadskalkyleringen utmärks av en "fullständig kostnadsfördelning". Med det menas att kostnaderna ska fördelas ner på till exempel varje enskild enhet i produktionen oavsett om det finns ett orsakssamband mellan enhetens producerande och kostnadens uppkomst. Syftet är att företaget långsiktigt ska ta ut rätt pris för sin produkt som täcker samtliga kostnader för företaget.

3.2.1.1 Periodkalkylering

Vid användande av periodkalkylering utförs kalkylen, som namnet anger, över en viss tidsperiod, till exempel månad, kvartal eller helår. Periodkalkyleringen lämpar sig bäst för företag som har en eller ett fåtal liknande varor och tjänster som nyttjar ungefär samma mängd resurser. (Ax m.fl. 2009)

3.2.1.2 Orderkalkylering - två metoder

I motsats till periodkalkyleringen beräknas i denna metod kalkylobjekten inte med hänseende på någon tidsaspekt, även om det givetvis kan göra en orderkalkyl för en viss tidsperiod. Orderkalkylering är lämpligt att använda när det varor eller tjänster man skall kalkylera på skiljer sig från varandra i hänseende på resursförbrukning. (Ax m.fl. 2009)

Orderkalkyleringen sammanfattas enkelt av Ax m.fl. (2009) i en teoretisk definition, "självkostnaden utgörs av kalkylobjektets särkostnader plus fördelade samkostnader" samt en praktisk definition, "självkostnaden utgörs av kalkylobjektets direkta kostnader samt fördelade omkostnader". Ur dessa två citat kan två teoretiska begreppspär extraheras, del de teoretiska sär- och samkostnad och dels de praktiska direkt- och omkostnad.



Vanligtvis delas orderkalkylering in i två metoder, påläggsmetoden och aktivitetsbaserad självkostnadskalkylering för vilka grunden är samma men det skiljer sig i hur omkostnaderna fördelas på kalkylobjekten. (Ax m.fl. 2009)

3.2.1.2.1 Påläggsmetoden

Påläggsmetoden är liksom den aktivitetsbaserade kalkylen av självkostnadstyp. Detta innebär att alla kostnader i ett företag ska påföras de olika produkterna då inga kostnader i förlängningen hade funnits om företaget inte hade producerat något (Gerdin 1995). Den terminologi som används inom orderkalkylering är enligt Ax m.fl. (2009) helt dominerande inom kalkylområdet i Sverige och även om den primärt utvecklades för den tillverkande industrin så är den med smärre modifikationer applicerbar på alla typer av företag och branscher.

En förenklad förklaring av påläggsmetoden är att kalkylen delas in i två delar. Först en del med kostnader direkt hänförliga till varan (tillverkning eller inköp) eller tjänsten och sedan en del med omkostnader som fördelas med hjälp av fördelningsnycklar. Detta är den del av kalkylen som är svårast och mest komplicerad. Ax m.fl. (2009) sträcker sig så långt som att säga att "det inte finns en bästa fördelningsmetod" för fördelning av omkostnader. Grundtanken är att den fördelning som görs ska ge en rättvisande bild av de förhållanden som företaget vill redovisa. (Ax m.fl. 2009)

3.2.1.2.2 Aktivitetsbaserad självkostnadskalkylering

Aktivitetsbaserad kalkylering, hädanefter kallad ABC-kalkylering efter det engelska Activity-Based Costing, har sin bakgrund i de nya sätt att arbeta som vuxit fram i företagen under 1900-talets senare hälft. Företagen har blivit mer komplexa och använder andra metoder som till exempel innebär högre kundanpassning och mer produktdifferentiering.

Gerdin (1995) menar att de två största faktorerna som påverkat produktkalkyleringen är marknads- och teknologiutvecklingen. Dessa två är nära relaterade och påverkar också varandra, till exempel har teknologisk utveckling möjliggjort en bättre anpassning till marknaden och kunden. Exempel på vad som hänt inom marknadsutvecklingen är ökad global konkurrens, ökad produktdifferentiering, kortare produktlivscyklar, kortare genomloppstider samt ökad kvalitetsmedvetenhet. Det viktigaste skiftet inom den teknologiska utvecklingen menar Gerdin (1995) är förändringen från en arbetsintensiv tillverkningsprocess till en allt mer automatiserad och datoriserad tillverkning.

De konsekvenser detta fått för produktkalkyleringen sammanfattar Gerdin (1995) i sex punkter:

1. Förändrad kostnadsstruktur - Andelen direkta kostnader har under hela 1900-talet sjunkit. (Se bilaga 1)
2. Kostnaders rörlighet - Ett flertal punkter har bidragit till en ny struktur på kostnadernas rörlighet. Bland annat har volymberoende kostnader ökat liksom att en större andel fasta kostnader belastar företagen. Även personalen har bidragit till



ändrad struktur i form av mer fasta löner för både produktions och administrativ personal.

3. Svårare att spåra kostnader till produkter - när andelen direkta kostnader har minskat måste en större andel fördelas via kalkyler.
4. Flexibla kalkylsystem - högre kund Anpassning leder till mer krav på flexibilitet i kalkylerna.
5. Nya kalkylanvändare - Den högre graden av kund Anpassning leder till mer kundnära relationer vilket innebär att fler användare längre ner i organisationen behöver förstå och använda kalkylerna.
6. Bättre informationsteknologi - Tack vare informationsteknologin är underlag betydligt mer lättåtkomligt att använda i kalkyler.

Dessa sex punkter stöds också av det Göran Andersson skriver i sin bok "Kalkyler som beslutsunderlag" från 2008. Andersson (2008) pekar på att den teknologiska utvecklingen är det som påverkat mest i form av den automatisering som skett inom tillverkning. Vidare menar Andersson (2008), precis som Gerdin (1995), att ökad kund Anpassning och den minskade andelen direkt lön kraftigt påverkar hur en kalkylmodell måste utformas.

Cagwin & Bouwman (2002) menar att många förespråkare för ABC-kalkylering anser att denna kalkylmetod fördelar overhead-kostnader allra bäst till sina aktiviteter. Vidare är den data som samlats in, i syfte för användning i ABC-kalkylen, väldigt flexibel och kan med fördel användas i andra sammanhang och göra ytterligare nytta. Om den insamlade data sparas i ett datasystem så kan den användas igen för olika analyser och den kan hjälpa till att uppmärksamma problem. Informationen kan användas i andra områden i ekonomistyrningen, såsom i förbättringen av en organisations aktiviteter och processer. Denna användning faller under området processtyrning och kallas för aktivitetbaserad styrning. Den förlängda användningen av data bidrar till förståelse till fler i organisationen än dem som arbetar med kalkyleringen. Vidare kan aktiviteterna som arbetats fram i framtagande av ABC-kalkyleringen kan med fördel användas i en organisations prestationsmätning. (Ax m.fl. 2009)

3.2.1.2.3 Kritik mot påläggsmetoden

Gerdin (1995) pekar främst på nackdelar med påläggsmetoden i förhållande till aktivitetbaserad kalkylering. Den grundläggande skillnaden är att påläggskalkylen endast använder volymberoende fördelningsgrunder medan den aktivitetbaserade använder både volymberoende och volymoberoende fördelning. Gerdin (1995) menar att påläggskalkyl i teorin blir utesluten så fort någon omkostnad inte förändras proportionerligt mot volymen men höjer ett varnande finger att det bör tas i beaktande hur mycket precisionen i en påläggskalkyl påverkas av förändringarna innan beslut tas.

Vidare kritiserar Gerdin (1995) påläggskalkylen eftersom den är skapad för en verksamhet som inte ser ut på samma sätt längre. Den skapades under 1900 talets början och dagens företag och produkter ser inte ut som de gjorde då, företagen är idag betydligt mer teknologiintensiva och produkterna är ofta avsevärt mer kund Anpassade. För att exemplifiera



vilken anda påläggskalkylen skapades i, så kan ett citat från Henry Ford (1923) låtas illustrera:

“Any customer can have a car painted any colour that he wants so long as it is black.”

3.2.1.2.4 Kritik mot ABC- kalkylering

Cohen, Venieris & Kaimenaki, (2005) menar att oavsett de många fördelarna med ABC-kalkylering som är omfattande i litteraturen finns företag som starkt motsätter sig möjligheten att ABC-kalkylering antas. Enligt resultaten av relevanta undersökningar finns det flera anledningar till att företag uppfattar ABC-kalkylering som något ogynnsamt. Några av dessa anledningar är svårigheten att välja och identifiera kostnadsdrivare, brist på resurser och tid samt höga kostnader.

Även Gerdin (1995) tar upp ett antal nackdelar med ABC-kalkylering, bland annat nämner han svårigheten i att dela upp en hel verksamhet i aktiviteter, att den fungerar dåligt när arbete inte drivs på ett regelbundet och likformigt sätt och kan alltså vara mindre lämplig vid tillfällen där arbete normalt drivs i projektform. Vidare tar Gerdin (1995) upp relevansen vid beslutsfattande som ett problem eftersom ABC-kalkylen bara ger en historisk ögonblicksbild på de undersökta objekten.

Under många år har forskare och företagsledningar visat ett stort intresse för aktivitetsbaserade kostnadskalkyler och talat väl om dess fördelar som internredovisning. Dock tyder senare undersökningar på att spridningen av ABC- Kalkylering inte har varit så intensiv som en del först trodde, trots dess omtalade fördelar jämfört med andra internredovisnings- verktyg. Dessutom verkar vissa studier tyda på att många företag överger detta verktyg när det väl har genomförts, medan andra använder det ett tag för att senare överge den. (Gosselin, 1997)

“If ABC has demonstrated benefits, why are more firms not actually employing it?”
(Gosselin, 1997)

Detta är grunden av det som kallas "ABC- paradoxen". För att förstå denna paradox, konstaterar Gosselin (1997) att implementationen och anpassningen till ABC-kalkylering beror starkt på individuella sammanhangsfaktorer i respektive företag. Dels påverkar dessa faktorer beslutet att anta eller förkasta ABC-kalkylen, men samma faktorer kan också bli avgörande för hur framgångsrikt dess genomförande blir. Resultatet är att företag som har beslutat att anta ABC-kalkylering utan att ha beaktat implementeringsfaktorerna är ofta de företag som överger projektet. Detta medför att de tänkta affärsmässiga fördelar som ABC-kalkylen bidrar med i vissa fall uteblir. (Gosselin, 1997)

3.3 Konstruktion av en ABC-kalkyl

En ABC-kalkyl utgår enligt Gerdin (1995) ett samband som inleds med att resurser förbrukar av aktiviteter som i sin tur förbrukas av produkter. Fokus i kalkylen ska ligga på de aktiviteter som utförs snarare än kostnader. Skillnaden mot påläggskalkylering är att resurserna förbrukas av produkter, inte av produktenheter. Något som särskiljer ABC -kalkyleringen från



övriga kalkyler är att samkostnaderna ska endast hänföras till sitt kalkylobjekt om det orsakslogiskt går att påvisa ett samband. (Ax m.fl. 2009).

Vid utformningen av en ABC-kalkyl krävs ingående kunskap av den verksamhet som ska beskrivas. För att uppnå detta krävs ofta en omfattande arbetsinsats för att kunna kartlägga och beskriva samt analysera den verksamhet som avses. (Andersson 2008)

Ax m.fl. (2009) föreslår en modell som delas in i fem olika steg för att utforma en ABC-kalkyl när väl den initiala studien är utförd.

1. Bestäm direkta kostnader
2. Välj aktiviteter och fördela omkostnaderna till aktiviteterna
3. Välj kostnadsdrivare
4. Fastställ kostnadsdrivarvolymen och beräkna aktivitetssatser
5. Beräkna kostnader för kalkylobjekt

På de flesta punkter stöder även Gerdin (1995) och Andersson (2008) detta, dock kan ordningen skilja sig åt mellan de olika författarna. De tre författarna påpekar också att de olika stegen inte nödvändigtvis måste komma i nämnd ordning och att även hopp fram och tillbaka mellan stegen kan vara nödvändigt. Nedan beskrivs den arbetsgång som Ax m.fl. (2009) föreslår.

3.3.1 Bestäm direkta kostnader

Det första steget i skapandet av en ABC-kalkyl är att bestämma de direkta kostnaderna enligt såväl Gerdin (1995), Andersson (2008) samt Ax m.fl. (2009).

Kalkylobjektens kostnader ska i så stor utsträckning som möjligt registreras direkt på kalkylobjektet, utan någon form av fördelning eller transformering (Andersson 2008). Desto större del som kan påföras kalkylobjektet som en direkt kostnad desto större blir precisionen i kalkylen. (Ax m.fl. 2009)

3.3.2 Välj aktiviteter och fördela omkostnaderna till aktiviteterna

Gerdin (1995) beskriver aktiviteter som handlingar eller processer som utförs av människor eller maskiner. En aktivitet förbrukar en viss mängd resurser för att leverera en viss avkastning, till exempel i form av vara eller pengar. Gerdin (1995) menar vidare att det är viktigt att varken ha för detaljerade eller för aggregerade aktiviteter, aktiviteten ska ligga någonstans emellan funktioner och arbetsuppgifter för att bli meningsfulla för en ABC-kalkyl och en aktivitet ska bestå av ett antal arbetsuppgifter. Andersson (2008) pekar på att en aktivitet inte heller får vara för komplexa eller specialiserade då de blir svårhanterade för en ABC-kalkyl. Valda aktiviteter är enligt Gerdin (1995) ett relativt begrepp som ska vara en avvägning av kostnader och precisionen i kalkylen.

3.3.3 Välj kostnadsdrivare

Det Gerdin (1995) kallar aktivitetsdrivare kallar Ax m.fl. (2009) för kostnadsdrivare. Gerdin (1995) beskriver det som kalkylobjektets anspråk på tjänsten medan Ax m.fl. (2009) kallar det



en fördelningsnyckel för de kostnader som belastar kalkylobjektet. Vid valet av kostnadsdrivare menar Gerdin (1995) att två faktorer måste beaktas, tillgängligheten av data om kostnadsdrivarna samt samvariationen mellan förbrukningen av resurser enligt drivaren och den verkliga förbrukningen.

3.3.4 Fastställ kostnadsdrivarvolymen och beräkna aktivitetssatser

Beräknas genom att dividera den totala kostnaden med den totala volymen. Om det inte är möjligt att beräkna den så kallade praktiska volymen, till exempel på grund av att det är svårt att mäta den praktiska volymen, kan den normala volymen användas istället. Normal volym är den verksamhetsvolym som oftast blir utfallet om mätningar utförs över fler tidsperioder alternativt ett genomsnitt av de verksamhetsvolymen som uppmäts över tidsperioder som inträffat under konjunkturcykel och med en god effektivitetsnivå. Den praktiska volymen är den volym som organisationen maximalt kan producera bortsett från det normala tidsbortfall som uppstår, såsom sjukdom och försening. Teoretisk volym är den volym en organisation kan producera, när kapaciteten utnyttjas maximalt. (Ax m.fl. 2009)

3.3.5 Beräkna kostnader för kalkylobjekt

I detta steg är allt klart för att genomföra själva kalkylen. Ax m.fl. (2009) påpekar här att det är viktigt att det finns ett orsakslogiskt samband mellan kostnaderna och de kalkylobjekt det fördelas på, finns det inget orsakslogiskt samband ska kalkylobjekten inte belastas med kostnaderna.

3.4 Kopplingen mellan värdekedjan och produktkalkylering

Andersson (2008) skriver att ett traditionellt sätt att se på företag är som en hierarkiskt uppbyggd organisation som ofta illustreras genom ett klassiskt organisationsschema. Ett annat sätt att se på företaget är att följa det fysiska flödet genom företaget, detta kallar Andersson (2008) varans väg. Detta är det som kallas processperspektiv och det ger en alternativ och kompletterande bild över företagets verksamhet. Modellen kan också utökas att innefatta både leverantörer och kunder.

Porters värdekedja, som beskrivs ovan i kapitel 3.1, är ett exempel på en välkänd flödesmodell. Den identifierar olika aktiviteter som tillför produkten värde och de primära aktiviteterna berör det fysiska flödet för varan genom företaget. Det är enligt Andersson (2008) nödvändigt att förstå förädlingsprocessen när ett företag ska designa kalkyler och även andra delar av den ekonomiska styrningen. Verksamheten som beskrivs ska i kalkylen vara avbildad på ett så sanningsenligt sätt som möjligt i ekonomiska termer.

Andersson (2008) beskriver hur processperspektivet följer den kedja av händelser som sker uppåt i en hierarki, ett så kallat bottom-up perspektiv, som börjar i att kalkylobjektet förorsakar en resursförbrukning. Detta ställs i hjärt perspektiv mot den traditionella kalkyleringen där Andersson (2008) beskriver förhållningssättet som ett top-down perspektiv. Processperspektivets tankar med aktiviteter som förbrukar resurser har, enligt Andersson (2008), lett fram till utvecklandet av ABC-kalkylen. Viktigt att påpeka är också det Porter (1985) skriver, chefer missar ofta omkostnader och därmed kan en kalkyl halta betänkligt.



4 Resultat

I detta kapitel ger författarna en sammanställning av de undersökningar som har utförts.

4.1 Studieobjektet

Den butik, Butik A, som den primära analysen berör, är en butik av medelstorlek som är en del av en större kedja och med en omsättning mellan 100 och 200 miljoner kronor per år. Den är nystartad med endast ett fåtal år i drift. Konceptet som butiken tillhör, bygger på en högre kvalitet på varorna och upplevelsen för kunden och exempel på det är en hög grad av manuell service, till exempel en väl sorterad delikatessdisk.

Marknaden som butiken ser som sitt primära upptagningsområde är ett centralt beläget bostadsområde i en av Sveriges större städer. Detta område är liksom butiken nybyggt och fortfarande under utvecklingen. Det närmsta området är jämnårigt med butiken men hela området som räknas som butikens marknad började byggas i mitten av 1990-talet. Området består primärt av flerfamiljsbostäder med en övervägande del bostadsrätter. Den potentiella kunden beskrivs som ett par i 30 till 35 årsåldern med goda inkomster, troligtvis utan barn och boende i närområdet.

Kedjan som butiken tillhör är en av Sveriges ledande aktörer inom dagligvaruhandel, primärt livsmedel, med ett koncept som innefattar fyra olika storlekar på butiker. Butikernas koncept sträcker sig från det minsta som kan liknas vid kvartersbutik till det största konceptet som är en stormarknad. Det koncept Butik A tillhör är det näst största konceptet inom kedjan. Butikerna lokaliseras lite i utkanterna av städer men i anknytning till bostadsområden och ändå mer centralt än stormarknaderna.

Nuvarande ekonomisystem är ett system som tillhör kedjan. Det fokuserar främst på bruttomarginaler med viss möjlighet att få schablonberäkningar av lönsamhet på olika produkter. De varor som levereras direkt från huvudlagret i butikskedjan har en större integration med ekonomisystemet och ger till exempel lagervärden och svinn, något som varor som levereras direkt från leverantörerna inte får. Den undersökta avdelningen smink är ett exempel på en avdelning som levereras direkt från leverantören och därmed saknar lagervärde. Denna avsaknad på integration och möjlighet till lagersaldo har uppfattats som ett problem av Butikschefen A och Avdelningsansvarig A. Grunden till detta är att de upplevt att avdelningen har problem med svinn, men avsaknaden av lagersaldo har gjort att de haft svårt att både konstatera svinnet och dess storlek. Det svinn genom stöld som butiken uppmärksammat är det som syns när hyllorna hittats tomma utan det att någon försäljning har registrerats genom kassan.

4.2 Att definiera värdekedjan



Sekundära aktiviteter

- Bistå kunder med service
- Plocka kross-varor
- Söka misstänkt beteende kring avdelningen
- Bevakning
- Marknadsföring

Värdekedja som är specifik för sminkavdelningen i Butik A. Framarbetad med avdelningsansvarig A och med hjälp av Porters värdekedja.

Efter diskussion med Avdelningsansvarig A har en värdekedja skapats som är specifik för avdelningen. De primära aktiviteterna är de som operativt kan hänföras till avdelningen, från leverans in i butiken ända till hyllan där produkten är disponibel för kunden. De är värdeskapande eftersom utan dem så når inte produkten ut till kunden. Inköp valdes som en primär aktivitet jämfört Porters förslag på värdekedja. Anledningen är den att Butik A är ett handelsföretag.

Inköpen genomförs cirka en gång i månaden och varorna beställs från fyra olika sminkleverantörer. Butik A beställer tillräckligt stora volymer för att leverantören bjuder på fraktkostnaden. Här ingår även viss tid när Avdelningsansvarig A träffar säljarna från respektive leverantör och diskuterar nya produkter. Vid mottagningen av varorna larmas vissa



varor. Flödet därefter är att varorna antingen lagerförs eller så plockas de upp i hyllorna. Påfyllning sker löpande när vissa varor har minskat eller tagit slut. I samband med detta moment flyttas även varor fram i hyllorna, så kallat frontning, om de inte är självfrontande med hjälp av hyllorna. Ytan är den area som avdelningen tar upp för att vara disponibel för kunden. Aktiviteten kassa innebär att produkterna säljs genom kassan i Butik A.

Stödprocesserna innefattar för Avdelningsansvarig A att hjälpa kunder som söker hjälp vid avdelningen, plocka undan varor som går till kross, det vill säga som slängs på grund av att de ej kan säljas, samt att söka kunder som betar sig misstänksamt och potentiellt kan tänkas stjäla något. Hit hänförs även den inhyrda bevakningen i form butikskontrollanter från ett bevakningsföretag. Stödprocesserna bidrar inte direkt till att föra ut produkten till kunden, men stödjer de primära aktiviteterna.

4.2.1 Att söka och få en kostnadsfördel

4.2.1.1 Värdekedjan och kostnadsanalys

Kostnadsanalysen har använt den värdekedja som är specifik för avdelningen i sin analys. De tio olika kostnadsdrivarna som diskuterades i avsnittet "Teori", har alla diskuterats i försöket att söka eventuella kostnadsfördelar.

4.2.1.2 Definiera värdekedjan för en kostnadsanalys

I analysen har författarna, precis som Porter (1985) förespråkar, endast analyserat de aktiviteter som är specifika för avdelningen och inte organisationen som helhet. Dessa definierades i värdekedjan som är specifik för avdelningen smink och är: inköp, varumottagning, lager, varuhantering och försäljning. De stödprocesser som också tar resurser i anspråk är: tiden som krävs för att bistå kunder med hjälp, plocka undan varor som definieras som kross, söka misstänkt beteende kring avdelningen samt den tid som de inhyrda butikskontrollanterna spenderar på avdelningen.

För avdelningen i fråga så svarar inte butiken för hyllorna utan de betalar leverantören, varvid författarna bortser från avskrivningar. Eftersom Porter påpekar i sin bok att chefer ofta förbiser omkostnader väljer författarna att söka alla kostnader som på något sätt kan hänföras till avdelningen och undersöka dem med hänsyn till primära aktiviteter, sekundära aktiviteter och med hjälp av en ABC-kalkyl.

4.2.1.2.2 Kostnadsfördel

Ett lägsta pris behöver inte vara en kostnadsfördel, men en kostnadsfördel är att studieobjektet har en fördel jämfört med samma sorts butik på en annan plats, eftersom smink oftast inte ingår i detta koncept. Det är därmed en kostnadsfördel i butikens värdekedja kontra andra butiker.

En aspekt som diskuterats med Avdelningsansvarig A samt som diskuterats av författarna, är möjligheten till en kostnadsfördel jämfört andra butiker som inte har smink i sitt sortiment. Författarnas diskussion har varit sådan att om ett val står mellan Butik A och en annan butik som inte har smink i sitt sortiment, så tror författarna att Butik A väljs i större utsträckning på



grund av den tidsbesparing som görs genom att genomföra alla köp i hushållet i en och samma butik. En annan fördel är att butiken erhåller hjälp med produktutvecklingen från leverantören, varvid erkända experter som är väl insatta på sin marknad hjälper butiken.

4.2.1.2.3 Kostnadsdrivare

Kostnadsdrivarna identifierades med hjälp av intervjuer av intervjuobjekten samt genom studier gjorda av författarna.

1. En kostnadsdrivare som identifierades som en stordriftsfördel är att Butik A som studerats beställer in tillräckligt stora volymer vid varje inköp för att kostnaden för frakt ska vara noll. En aspekt som kan diskuteras är även den att studieobjektet är en del i en stor koncern varvid stordriftsfördelar kan uppnås. Fördelar ur koncernperspektiv diskuteras inte här.

2. Lärande diskuteras inte i samråd med Avdelningsansvarig A.

3. Den tillgängliga ytan fullt ut och periodvis även bord i närheten av sminkavdelningen, varvid kapacitetsutnyttjande inte diskuteras närmare i samrådan med Avdelningsansvarig A.

4. Samarbetet med leverantörerna i produktutvecklingen identifieras som en länk. Avdelningsansvarig A på avdelningen kan inte själv utveckla produkterna. Istället för produktutveckling hade Avdelningsansvarig A kunnat söka nya produkter och förändringar på egen hand men utför inte detta eftersom detta sker genom identifierad länk med leverantörerna.

5. Avdelningsansvarig A är enda aktiva person på avdelningen varvid diskussionen fördes kring interna förhållanden i den meningen att övrig personal i Butik A deltar med att söka misstänktsamma personer kring avdelningen.

6. Integrering diskuteras inte, i samråd med Avdelningsansvarig A.

7. Författarna diskuterade att Butik A är bland de första i sin region och koncepttyp med att erbjuda smink enligt Avdelningsansvarig A, vilket författarna anser är en typ av tidig timing.

8. Valet av produktmix kan diskuteras gällande godtycklig policys, vissa varor på sminkavdelningen är mer stöldbärliga än andra. På grund av den korta tidsperioden har ingen längre diskussion förts gällande denna kostnadsdrivare.

9. Diskussionen av hela butikens geografiska läge diskuteras inte, utan istället avdelningens placering i butiken. Avdelningen är lite olyckligt placerad i ingången till butiken där personalen har dålig uppsikt över den. Butiken har en närbutik placerad precis vid ingången till butiken men den är vinklad bort från ingången och därmed är översikten över avdelningen för arbetarna i förbutiken i det närmsta obefintlig. Att avdelningen dessutom ligger vid ingången till butiken gör att personalen som arbetar i butiken inte går förbi avdelningen lika frekvent. En jämförelse kan göras om placeringen hade varit närmare kassan, då hade även kassapersonalen haft en viss översikt över avdelningen samt att vid liten kundaktivitet så har de möjlighet att röra sig kring avdelningen.



10. Detta väljer författarna att inte diskutera på grund av att avdelningen i sig, jämfört med butiken, inte påverkas direkt.

4.3 Val av kalkylmodell

I den inledande analysen av den undersökta verksamheten har Porters (1985) värdekedja använts som utgångspunkt. Denna analys ger en förståelse för verksamheten och de processer som pågår under varans gång genom butiken. Andersson (2008) pekar på att denna förståelse för förädlingsprocessen är nödvändig för att kunna skapa en kalkyl som på ett så korrekt sätt som möjligt avbildar verkligheten. Vidare påpekar Porter (1985) nyttan av värdekedjan genom att den minimerar riskerna för att omkostnader missas.

Vid valet av kalkyl kan inledningsvis periodkalkylering uteslutas eftersom enligt Ax m.fl. (2009), den främst lämpar sig för företag med en eller ett fåtal varor. Detta stämmer inte på de valda studieobjekten, företag inom dagligvaruhandeln som saluför uppåt tiotusentals artiklar som varierar från till exempel ägg till TV apparater genom både kläder och manuellt charketui.

Kalkylobjektet har omkostnader som inte förändras i proportion med de direkta resursinsatserna på produktenheterna och då bör ABC- kalkyl väljas, helt i enlighet med var Gerdin (1995) anser. Gerdin (1995) pekar dock på att denna slutsats ska göras med viss omtanke hur mycket volymer och resurser påverkar en påläggskalkyl innan beslutet tas. Författarnas bedömning är att till exempel en ökad försäljningsvolym inte alls påverkar priset för att beställa eller att frakta eftersom dessa uppgifter utförs i princip oberoende av försäljningsvolym. Även mottagningen av varor påverkas väldigt lite av antalet varor medan upplöck och larmning av varorna givetvis påverkas av volymen.

Vidare gör Andersson (2008) en direkt koppling mellan processperspektivet genom värdekedja och ABC-kalkylen där värdekedjans aktiviteter ligger till grund för de aktiviteter som sedan kan användas i en ABC-kalkyl.

Detta sammantaget gör ABC-kalkylen till den modell som används för undersökningarna i denna uppsats.

4.4 Konstruktion av ABC-kalkyl för en avdelning i en livsmedelsbutik

Som grund för konstruktionen av ABC-kalkylen utgår författarna från den värdekedja de arbetat fram i samråd med butikschefen i Butik A samt den modell för att skapa en ABC-kalkyl som bland andra Ax m.fl. (2009) presenterat. Modellen har också redovisats för säljchefen i Butik B och med undantaget från att den Butik B inte har vissa kostnader, så passade kalkylen även där. Vid konstruktionen av kalkylen så har också hänsyn tagits till att den ska vara applicerbar på andra, helst alla, avdelningar i butiken med mindre modifieringar.

4.3.1 Bestäm direkta kostnader

Direkta kostnader för sminkavdelningen är primärt inköpskostnaden för varorna, det är de enskilt största kostnaderna. Även svinnet är något som belastar avdelningen direkt utan någon

fördelning liksom de servetter och plastpåsar som finns på avdelningen. Vidare larmas en viss andel av varorna med så kallade klisterlarm för att avskräcka till stöld.

4.3.2 Välj aktiviteter och fördela omkostnaderna till aktiviteterna

Aktiviteterna har sökts och fördelat med hjälp av analys i butiken, både med hjälp av personal och med den värdekedja som utarbetats för avdelningen och Butik A. Alla de primära aktiviteterna faller under någon kategori i värdekedjan men de sekundära aktiviteterna enligt värdekedjan har i kalkylen fått egna aktiviteter.

De aktiviteter författarna har funnit är:

Primära enligt värdekedjan

- Inköp - Personal undersöker vad som saknas och beställer detta. På vissa avdelningar i Butik A sköts detta genom ett automatiskt system som ger den avdelningsansvariga förslag på vad som behöver beställas. På andra avdelningar, till exempel smink, bedöms beställningspunkt manuellt.
- Varumottagning - Personal tar emot från lastbilen och leveranskontrollerar varorna.
- Lager - Den yta som används på lagret för förvaring av varor.
- Varuhantering - Detta har konstruerats till en stor aktivitet eftersom personalen inte kan urskilja det ena från det andra, vissa varor kräver till exempel larmning, andra inte.
- Försäljning - Den del av kassapersonalens kostnader som läggs på varor från avdelningen, butikspersonlens tid som läggs på försäljningen samt den yta som används i butiken för försäljning

Sekundära enligt värdekedjan

- Kundkortsrabatt - Avdelningens fördelning av den rabatt kunder med kundkort får tillbaka varje månad.
- Marknadsföring - Den marknadsföring som belastar avdelningen.
- Bevakning - Den tid som de inhyrda butikskontrollanterna lägger på avdelningen.

4.3.2.1 Kostnader som ej beaktas i kalkylen

Elförbrukning tas inte enskild hänsyn till i kalkylen eftersom det inte gått att beräkna på ett tillförlitligt sätt. Dessutom ingår elförbrukning redan i den lokalkostnad som har erhållits för att beräkna kostnaden för ytan.

Produktutveckling är inget som i någon märkbar utsträckning bedrivs av butikens personal. Däremot bedriver leverantörerna viss form av produktutveckling som presenteras för Butik A under säljsamtal.

Alternativkostnad för ytan som avdelningen upptar. Författarna hittade inget lämpligt sätt att beräkna en alternativkostnad varför detta inte tagits hänsyn till.

Försäkring är inget som studien tar hänsyn till i samråd med Butikschef A. Givetvis finns en försäkring för butiken men det orsakslogiska sambandet är svårt att finna.



Ledning och administration har också bortsetts ifrån. Detta val sker på grunden av att en fördelning blir mycket svår att göra på ett bra sätt, fördelningen skulle bli helt godtycklig eftersom inget orsakslogiskt samband finns.

Avskrivningar är inget som hanteras på avdelningen. Hyllorna står sminkföretagen för, varorna betingar ingen avskrivning och eftersom butiken hyr yta hanteras inte avskrivningar på byggnad utan det fördelas genom hyra.

4.3.3 Val av kostnadsdrivare

Vad är det som driver kostnaderna för de olika aktiviteterna? En analys av butikens arbete har kommit fram till följande kostnadsdrivare:

Tillhörande primära aktiviteter

- Inköpskostnaden drivs av antalet inköpstillfällen. När en beställning genomförs tar det i princip lika lång tid att beställa en som tio artiklar. Detta har även inkluderat de telefonsamtal och besök som säljare för de respektive märkena gör i butiken eftersom detta är en normal del av beställningsförfarandet.
- Varumottagning drivs av antalet kollin. Ett kolli innehåller generellt ungefär samma mängd varor och det är mottagandet samt viss leveranskontroll som tar tid. Varorna sorteras inte in i lager under denna aktivitet.
- Lager drivs av kostnaden för ytan.
- Varuhantering drivs av den tid som hanteringen tar.
- Försäljning har fått delas in i tre underaktiviteter när lämpliga kostnadsdrivare skulle väljas.
- Den tid personal lägger på försäljning drivs av tid
- Ytan avdelningen upptar drivs av kvadratmeterkostnaden
- Kostnaden för kassahantering drivs av antalet produkter från avdelningen som kassan hanterar. Antagande om att tiden per vara är samma oavsett vilken typ av vara.

Tillhörande sekundära aktiviteter

- Kundkortsrabatten drivs av avdelningens omsättning, varav 1 % av det kortkunderna handlar för, betalas tillbaka till kort-kunden.
- Marknadsföring drivs av det antal sidor som avdelningen tar upp i det veckoreklamblad som skickas ut.
- Bevakning drivs även det av tiden som butikskontrollanter lägger på avdelningen. Det är oberoende av till exempel försäljning och bestäms av vart butikschefen vill att tiden läggs, till exempel på grund av ett märkbart högt svinn på en avdelning.

4.3.4 Fastställ kostnadsdrivarvolymen och beräkna aktivitetssatser

En normal volym fanns ej tillgänglig att erhålla från Butik A så vid beräkning av kostnadsdrivarvolymen har primärt praktisk volym använts eftersom den teoretiska volymen för författarna är omöjlig att beräkna med tanke på den tid som gav studien. Författarna förde diskussionen att uträkningen var möjlig men inte av relevans på grund av tidsbegränsningen,

varvid praktisk volym valdes. Extrahering av de praktiska volymerna har varit en del av den analys och undersökning som utförts på verksamheten.

4.3.5 Beräkna kostnader för kalkylobjekt

I detta steg beräknas avdelningens kostnader vilket redovisas separat senare i detta kapitel.

4.3.6 Kritik mot modellen

Enligt den kritik som framförts av bland annat Gerdin (1995) och Ax m.fl. (2009) får en kalkyl inte vara för komplicerad eller avancerad eftersom kostnaden att använda den kan överstiga nyttan den levererar. Detta är något som varit svårt för författarna till denna uppsats att ta hänsyn till eftersom deras arbete inte genom kostnader belastar de undersökta butikerna. Dock kan nämnas att butiken på grund av brist på tid inte beräknar bruttomarginal på så små avdelningar som smink.

4.5 Kalkylen

I detta delkapitel redovisas endast resultatet av kalkylen från Butik A. Analysen av tabellerna sker i kapitel 5.

Undersökningen av Butik A har delats in i tre delar, två historiska perioder där framförallt svinnet undersöks samt en mätperiod där allt övrigt dessutom mäts som är nödvändigt för att kunna göra en ABC-kalkyl på avdelningen. En del av problembilden som presenterades av butikschefen var svinnet som var okänt varför siffrorna från de historiska perioderna är intressanta även om inga andra mätningar finns för perioden. Inledningsvis var tanken att lönsamheten skulle mätas för varje märke av sminket men det har sent under arbetet framkommit att butikerna kan presentera försäljning för de enskilda märkena varför detta blev omöjligt. Författarna kommer primärt att fokusera på mätperioden.

Mätperioden inleddes och avslutades med en inventering för att få två exakta lagervärden. Genom detta kunde beräkningen av kostnaden av sålda varor göras, alltså de varor som lämnat lagret. Detta jämfördes sedan med den försäljning som kassasystemet registrerat under perioden för att få fram ett svinn.

Period	Dagar	Kostnad Sålda Varor	Svinn	Svinn %	Vinst	Vinst inkl. svinn
Historisk period 1	123	205 306,05 kr	77 514,11 kr	38 %	72 943,70 kr	-4 570,41 kr
Historisk period 2	84	124 286,05 kr	41 467,68 kr	33 %	64 942,27 kr	23 474,59 kr
Mätperiod	28	36 938,01 kr	3 378,52 kr	9 %	20 566,74 kr	17 188,22 kr
Totalt	235	366 530,11 kr	122 360,31 kr	33 %	158 452,71 kr	36 092,40 kr

Tabell 4.4.1 Värt att notera är det markant lägre svinnet under mätperioden.

Försäljning	Inköpsvärde på sålda varor	Bruttoresultat	Bruttomarginal
54 126,23 kr	-33 559,49 kr	20 566,74 kr	38 %

Tabell 4.4.2 Mätperiodens bruttoresultat.



4.4.1 Direkta kostnader

De tidigare identifierade direkta kostnaderna belastar direkt den intäkt som avdelningen har. Oavsett storlek till avdelnings omsättning så fördelades kostnaden på grund av önskan om fullständig kostnadsfördelning. Under mätperioden såg det ut på följande sätt:

Försäljning	Inköpsvärde på sålda varor	Svinn	Larm	Servetter & Påsar	Bruttoresultat	Vinstmarginal
54 126,23 kr	-33 559,49 kr	-3 378,52 kr	-142,10 kr	-117,44 kr	17 046,12 kr	31 %

Tabell 4.4.3 Belastning av de direkta kostnaderna på bruttoreultatet.

4.4.2 Omkostnader

De kostnader som identifierades som omkostnader fördelas med hjälp av ovan beskriven arbetsgång. Summan av omkostnaderna redovisas nedan. Grunden för dessa summor redovisas i bilaga 2.

Aktiviteter	Aktivitets-kostnad	Andel
Inköp	250,00 kr	1 %
Varumottagning	125,00 kr	1 %
Lager	136,50 kr	1 %
Hantering	483,33 kr	3 %
Försäljning	3 125,50 kr	17 %
Marknadsföring	3 333,33 kr	19 %
Bevakning	10 062,50 kr	56 %
Rabatter till kund	378,88 kr	2 %
Summa	17 895,04 kr	100 %

Tabell 4.4.4 Summan av de fördelade kostnaderna

När både de direkta och omkostnaderna belastar försäljningen erhålls det resultat som ABC-kalkylen är konstruerad att leverera.

Försäljning	Direkta kostnader	Omkostnader	Bruttoresultat	Vinstmarginal
54 126,23 kr	-37 197,55 kr	-17 895,05 kr	-966,37 kr	- 2 %

Tabell 4.4.5 Den slutgiltiga fördelningen där både direkta och omkostnader belastar resultatet.

4.5 Benchmarkingstudie

Butik B som ger underlag för en jämförande studie är aktiv i samma bransch som författarnas huvudobjekt. Det är en större butik som tillhör konceptet stormarknad och är en del av samma kedja som Butik A. Butiken räknas in i storstadsregionen kring en av Sveriges större städer. Den har en omsättning på cirka 400 miljoner om året. En nämnbar skillnad är dock att denna butik är belägen i ett område med färre aktörer gällande utbud av sminkprodukter, och befinner sig därmed inte i samma konkurrenssituation som Butik A.

Under den första intervjun framgick det att bruttomarginal tillämpas som mått på lönsamhet. Det är dock oklart hur lönsamheten tidigare har sett ut för varugruppen smink eftersom Butik B mäter marginalen för hela avdelningen, därav inkluderat många andra produkter som till



exempel hygienprodukter. I fråga om smink finns det inget dokumenterat svinn och under intervjun med Försäljningschef B och Avdelningsansvarig B är uppfattningen att de inte har något problem med detta. Med hopp om att förebygga svinn har Butik B satt upp två stycken övervakningskameror riktade mot sminkhyllorna.

Efter att ha presenterat idén om att applicera en ABC-kalkyl på sminkavdelning, startade Försäljningschef B och Avdelningsansvarig B arbetet med att finna relevanta aktiviteter och kostnadsdrivare. Författarnas önskemål var att lokalisera samma aktiviteter som behandlas i Butik A, vilket till stor del lyckades. Svårigheter uppstod dock gällande kostnaden för ytan som avdelningen upptar, eftersom butiken äger sin egen lokal fanns det inga uppgifter på kostnader som kan hänföras till kalkylobjektet. För att öka jämförbarheten har författarna därför använt samma kostnad per kvadratmeter som i fallet för Butik A, dock med hänsyn tagen till en större yta i Butik B. Kostnaderna för larm, servetter och påsar kunde inte Butik B ge någon information om. Författarna har därför schablonräknat fram siffror genom att använda Butiks A kostnader och multiplicerat dessa med fyra. Det baseras på att Butik B har en cirka fyra gånger så stor omsättning som huvudobjektet. Författarna kan därför anta att antalet larmade produkter samt antalet servetter och påsar ökar i en liknande proportion som omsättningen. Bevakning uteblir helt eftersom de har valt att inte lägga resurser på butikskontrollanter som riktar sig specifikt mot sminkavdelning.

En första inventering gjordes för att fastställa det värde som gav underlag för ingående lagervärde. Under mätperioden sparades alla fakturor för inköp. Den avslutande inventeringen gav författarna underlag för utgående lagervärde och därmed beräkning av kostnad sålda varor. Försäljningssiffror till både inköpspris och verkligt pris erhöles också vilket möjliggjorde beräkning av svinn och slutligen en fullständig kalkyl för denna period. Nedan följer beräkningar av resultatet:

Försäljning	Inköpsvärde på sålda varor	Bruttoresultat	Bruttomarginal
191 957,65 kr	-109 353,65 kr	82 604,00 kr	43 %

Tabell 4.5.1 Mätperiodens bruttoresultat.

Försäljning	Inköpsvärde på sålda varor	Svinn	Hyra TV apparater	Larm	Servetter & Påsar	Bruttoresultat	Vinst marginal
191 957,65 kr	-109 353,65 kr	-38 542,98 kr	-195,00 kr	-568,40 kr	-469,76 kr	42 827,86 kr	22 %

Tabell 4.5.2 Belastning av de direkta kostnaderna på bruttoresultatet.

Aktiviteter	Aktivitets-kostnad	Andel
Inköp	787,50 kr	10 %
Varumottagning	675,00 kr	9 %
Lager	546,66 kr	7 %
Hantering	731,25 kr	10 %
Försäljning	3 416,37 kr	45 %
Marknadsföring	0,00 kr	0 %
Bevakning	0,00 kr	0 %
Rabatter till kund	1 509,28 kr	20 %
Summa	7 666,06 kr	100 %

Tabell 4.5.3 Summan av de fördelade kostnaderna

Fördelningen av omkostnaderna är utförda på samma sätt har beskrivits tidigare (i fallet med Butik A).

Försäljning	Direkta kostnader	Omkostnader	Bruttoresultat	Vinstmarginal
191 957,65 kr	-149 129,79 kr	-7 666,06 kr	35 161,80 kr	18 %

Tabell 4.5.4 Den slutgiltiga fördelningen där både direkta och omkostnader belastar resultatet.

I den slutliga kalkylen för Butik B har alla direkta samt omkostnaderna lagts på. Detta resulterar i ett bruttoresultat på 35 161,80 kr och en vinstmarginal på 18 %.

5 Analys & Diskussion

I detta kapitel förs en diskussion gällande den teoretiska referensramen och det insamlade empiriska underlaget.

5.1 Att få en kostnadsfördel

Tid gav inte i arbetet att föra en diskussion kring Porters första förslag, att bygga om värdekedjan.

5.1.2 Kontrollera kostnadsdrivarna

1. För att kunna kontrollera skalfördelarna skulle butiken kunna ta mer hjälp av leverantörerna såsom arbetets gång är vid butikens godisavdelning, och låta leverantören fylla på varorna i hyllorna. Den praktiska möjligheten har inte undersökt men diskussionen fördes av författarna.

2. För att kunna kontrollera lärandet diskuterade författarna tillsammans med Avdelningsansvarig A att lärande uppstår i den mån som behövs efterhand. Eftersom Avdelningsansvarig A är ensam på sin avdelning så kan lärande uppstå dels genom leverantörerna, dels genom den erfarenhet Avdelningsansvarig A själv skapar och dels genom benchmarking med andra koncept i samma koncern. Avdelningsansvarig skulle även kunna föra diskussionen med leverantörerna av sminket och låta dem dela med sig av eventuell erfarenhet kring konkurrenters värdekedjor.

3. För att kunna kontrollera effekterna av kapacitetsutnyttjandet skulle Butik A kunna variera sitt utbud efter säsong. De delar på året där högtider och säsongsvariationer inträffar och försäljningen på avdelningen förändras, såsom midsommar och nyårsafton, då bör det extra utrymmet utnyttjas i ännu större utsträckning för att marknadsföra fler produkter.

4. Diskussion kring förbättringar i kontrollen av länkarna diskuterades inte, dels eftersom Avdelningsansvarig A är ensam på sin avdelning men också eftersom Avdelningsansvarig A idag har nära kontakt med sina leverantörer.

5. Diskussion kring förbättringar i kontrollen av inbördes relationer diskuterades inte på grund av att tidsutrymmet inte gavs.

6. Diskussion kring förbättringar av kontrollen av integrationen diskuterades inte eftersom integrationen med leverantörerna redan är hög enligt Avdelningsansvarig A.

7. Kontrollen av timingen diskuterades inte mer än genom ett konstatera att butiken är en av två inom sitt koncept som har smink i sitt sortiment inom storstadsregionen. Detta innebär att konceptet är bland de första ut marknaden i sin nisch enligt Avdelningsansvarig A.



8. Diskussionen kring att kontrollera policys har förts. Ett förslag som diskuterades var att låta sminkavdelningen ingå i det ordinarie ekonomisystemet för att få högre integration och kontroll. Ekonomisystemet i hela butiken tillåter även automatiskt förslag på beställning av de varor som går åt mest. Vid integrering av sminkavdelningen i det ordinarie ekonomisystemet skulle möjligheten till denna automatiserade beställning vara en möjlighet.

9. Diskussionen om att kontrollera det geografiska läget går att föra i två riktningar. Diskussionen om butikens läge är svårt att diskutera eftersom butiken har ett upptagningsområde som passar deras koncept, men diskussionen kan föras om läget på sminkavdelningen. Både Avdelningsansvarig A, butikskontrollanterna och gruppen själva anser att, ur svinnsynpunkt, så ligger inte sminkavdelningen på sitt mest optimala läge. Den bör ligga på en plats där mer uppsikt från all personal i butiken kan ges avdelningen och på ett sådant ställe där personalen har mer frekvent vistelse.

10. Diskussionen om att kontrollera de institutionella faktorerna diskuterades inte i enlighet med Avdelningsansvarig A.

5.2 Analys av resultatet från ABC-kalkylen

De steg som den empiriska redovisningen av ABC-kalkylen applicerar, följs även i detta stycke.

5.2.1 Direkta kostnader

Den bruttomarginal som erhålls i första steget, 38 %, betecknar Butikschef A som bra, smink är varor med höga marginaler i förhållande till det arbete som läggs ner på varorna. Det är denna marginal som butikens ekonomisystem levererar eftersom det endast har information om inköpspris och marginal men saknar information om svinn och andra kostnader. Vidare är detta är den siffra butikscheferna ofta styr på, eftersom det är den som är enklast att få fram. Detta stämmer med Porters (1985) åsikt att chefer ofta missar omkostnader vid kalkyler, i detta fall dock inte på grund av att förståelsen saknas utan att informationen saknas.

När fler direkta kostnaderna belastar avdelningen sjunker marginalen till 31 %. Även detta får fortfarande betecknas som en bra marginal med tanke på att Butikschef A berättar att den totala vinstmarginal livsmedelsbutiker har, ofta pendlar mellan 2 % till 4 %. Värt att notera i kalkylen är att författarna använt de mätvärden som framkommit under mätperioden gällande svinn. Dessa siffror avviker kraftigt från det de två historiska mätperioderna visar. Under mätperioden uppmättes ett svinn på 9 % medan de två historiska perioderna visade på svinn på 33 % respektive 38 %. Vid beräkning av svinn för samtliga tre perioder sammanslaget erhålls ett svinn på totalt 33 %. Detta hade gett en helt annan effekt på marginalen efter direkta kostnader.

En simulering av ett högre svinn, allt annat lika, skulle ge följande siffror:

Försäljning	Inköpsvärde på sålda varor	Svinn	Larm	Servetter & Påsar	Bruttoresultat	Vinstmarginal
54 126,23 kr	-33 559,49 kr	-11 074,63 kr	-142,10 kr	-117,44 kr	9 350,01 kr	17 %

Tabell 5.2.1.1 Direkta kostnader. Svinnet beräknas i denna tabell till 33 %.

Försäljning	Direkta kostnader	Omkostnader	Bruttoresultat	Vinstmarginal
54 126,23 kr	-44 893,66 kr	-17 895,05 kr	-8 662,48 kr	-16 %

Tabell 5.2.1.2 Den slutgiltiga fördelningen där både direkta och omkostnader belastar resultatet.

Denna simulering visar ett helt annat resultat än det som framkommer inledningsvis. Det är svårt för författarna att bedöma huruvida den siffra på svinn som framkom under mätperioden är trovärdig men utslaget under den betydligt längre mätperiod som kan redovisas för svinnet, hamnar resultatet på 33 % vilket får enligt författarna gör att en simulering med ett högre svinn är relevant. Intressant att notera är att av den totala kostnadsmassan som belastar avdelningen i simuleringen är 34 % relaterat till svinn. Hade svinnet inte existerat, och därmed inte arbetet mot det hade avdelningen varit avsevärt mer lönsam.

En förklaring till avvikelsen i svinn kan vara att dels har butikskontrollanterna varit medvetna om författarnas mätning, vilket skulle kunna ge motivation till att prestera bättre. Dels kan det vara så enkelt att inga stöldlighör, vilket tidigare varit ett av butiken uppmärksammat problem, besökt butiken under just mätperioden. Detta styrks av att Avdelningsansvarig A inte upptäckt några tomma hyllor under mätperioden, vilket annars är normalt vid större stölder. Vidare kan svårare frågor som internt svinn noteras i samband med detta, har kännedom om undersökningen gjort att det interna svinnet minskat?

5.2.2 Aktiviteter och Omkostnader

Bland omkostnaderna är det en aktivitet som står för 56 % av kostnaderna, bevakning, vilket givetvis har en stor påverkan på utfallet av kalkylen. Fördelningen av denna har varit en källa för diskussion. Butikschef A vill att butikskontrollanterna fokuserar på sminkavdelningen på grund av att han tror att svinnet är högt. Avdelningens position i butiken gör att också är ett bra läge för att övervaka de kunder som kommer in i butiken. Detta leder till att butiken får dubbel nytta av tiden som fördelats till sminkavdelningen. Detta har gjort att fördelningen av denna kostnad har ifrågasatts och det kan relateras till den kritik mot ABC-kalkylen som nämnts ovan i teori kapitlet, svårigheten att fördela kostnaderna på ett bra sätt. Den slutliga bedömningen att använda den fulla fördelade kostnaden beror på att butikskontrollanterna troligtvis varit betydligt mer rörliga om sminkavdelningen inte hade funnits, till exempel är övervakningsbehovet av den närmsta avdelningen, frukt och grönt, inte alls lika stort.

I lokalkostnaden för butiken finns endast siffror angivna för total lokalkostnad och där ingår värmeförbrukning, kostnader för städning och elförbrukning. Elförbrukningen kan skilja sig över butiken, det vill säga olika avdelningar kan tänkas kräva olika mycket i elförbrukningen, varvid avdelning för smink kan tänkas få bära för höga kostnader. Skulle chansen finnas att utröna vilka avdelningar som bär vilken andel av förbrukningen så skulle kostnaden per kvadratmeter troligtvis sjunka något och därmed omkostnaderna tänkas minska för sminkavdelningen.



5.2.3 Resultat

ABC-kalkylen visar att avdelningen inte är lönsam, vinstmarginalen är negativ. Med uppmätt svinn under mätperioden som underlag visar ABC-kalkylen ett negativt resultat på 2 %. Om ett justerat värde för svinn används, enligt ovan tabeller 6.2.1.1.1 och 6.2.1.1.2, visar kalkylen ett negativt resultat på 16 %. Om bevakning kostnaden helt justeras bort visar kalkylen med simulerat värde en positiv lönsamhet på 3 % och den icke justerade kalkylen visar 17 %.

Butikens avdelningar ska även bära en del av lednings- och administrationskostnaderna kan det antas att en avdelning enligt denna ABC-kalkyl ska visa en högre vinstmarginal än 3 % för att det ska vara godkänt. För att återrelatera till att Butikschef A berättade att butiker normalt sett har en vinstmarginal på mellan 2 och 4 % får avdelningens lönsamhet anses anmärkningsvärd.

5.3 Benchmarking

I jämförelsen mellan Butik A och Butik B kan likheter och skillnader analyseras. I den första beräkningen av bruttomarginal så ligger båda objekten förhållandevis nära varandra, Butik A har en bruttomarginal på 38 % jämfört med Butik B med en bruttomarginal på 43 %. Varför två butiker inom samma kedja har olika bruttomarginal kan förklaras med till exempel inköpspris, tillfälliga prissänkningar och liknande.

Butik B tillhör det största konceptet av butiker i koncernen jämfört med Butik A som tillhör det näst största. Vissa stordriftsfördelar kan identifieras i Butik B. Butik B har nästan fyra gånger så stor omsättning som Butik A, men tiden som spenderas på avdelningen är inte fyra gånger högre i Butik B. Detta gäller för alla poster förutom mottagning av varor där Butik B istället lägger sex gånger mer tid. En djupare analys har inte utförts kring denna skillnad, tänkbart är att det kan föreligga skillnader i rutinerna på varumottagningen, den relativt korta mätperioden kan också ge avvikelser i form av att flera större leveranser kan ha anlänt under just mätperioden. Gruppen har också diskuterat att tid som läggs på avdelningen kanske kan variera per säsong.

Mellan Butik A och Butik B finns vissa skillnader i kostnader för svinn, andelen svinn under mätperioden var 9 % i Butik A och 26 % i Butik B. I Butik A har gruppen fått tillgång till historisk data och de två tidigare mätperioderna visar en andel av svinn på 38 % respektive 33 %. En diskussion om detta problem har förts tidigare. Butik B har inga butikskontrollanter utan endast larmning av varor och kameraövervakning. Det är dock anmärkningsvärt att Butik B hade uppfattningen att svinn inte var ett stort problem för dem.

Två problem har lokaliserats under arbetet med Butik B. Problemen är av samma typ, att få fram fördelade kostnader för vissa aktiviteter. Både bevakningen och kostnaden för yta var något som inte gick att utvinna på ett enkelt sätt, dock av lite olika skäl. I fallet med bevakningen var det en fördelning som var helt omöjlig att arbeta fram. Butik B har en kostnad för bevakning men den är inte inriktad på något speciellt utan generell. Gällande ytan var problemet att utvinna korrekta siffror ur ekonomisystemen. Då lokalen ägs direkt av



butiken, och inte av kedjan eller extern fastighetsägare som skulle ge en specifik hyra, finns det i butiken ingen beräkning av lokalkostnad. Givetvis går det att beräkna en lokalkostnad men Butik B har valt att inte göra det eftersom det är för kostsamt i förhållande till nyttan det ger. Detta pekar också på ett av problemen med ABC-kalkylering, att kostnaderna överstiger nyttan.

För att öka jämförbarheten av resultat har därför författarna schablonräknat hyreskostnaden fördelat ner på avdelning, med avseende på samma kvadratmeter kostnad som för Butik A. Detta gick dock inte att genomföra med bevakningen, då Butik As fördelning är så specifik. Författarna är medvetna om att denna uppskattning kan ifrågasättas.

De totala omkostnaderna medför att den slutliga vinstmarginalen skiljer sig markant mellan Butik A och Butik B. Från att ha varit relativt lika, runt 40 %, till att ha blivit negativ (-2 %) för Butik A och 18 % för Butik B.

5.4 Kritik mot ABC-kalkylering

Cohen, m.fl. (2005) menar att ABC-kalkylering kan uppfattas som något negativt och ogynnsamt av företag eftersom identifiering och val av aktiviteter och kostnadsdrivare är komplicerat. Tillämpningen med ABC-kalkylering förknippas därför med höga kostnader samt processen att genomföra ABC-kalkylering anses vara tids- och resurskrävande.

Efter att ha genomfört en ABC-kalkyl på en relativt liten del av en dagligvarubutik kan författarna till viss del förstå att denna kritik. Författarna har stött på en del komplexitet i arbetet med att lokalisera och bedöma relevanta aktiviteter och kostnadsdrivare. Vidare uppstod problem med att lokalisera och fördela kostnaderna, dels på grund av att vissa kostnader helt enkelt var svåra att utvinna ur ekonomisystemen men också på grund av att fördelningen ibland är mycket problematisk och kräver långa mätningar för att ge relevant underlag.

6 Slutsats

I det kapitlet presenteras författarnas slutsatser som baseras på resultaten av uppsatsarbete. Till sist redovisar vi förslag till förbättringar.

Syftet med studien är att undersöka lönsamheten och applicera en ABC-kalkyl på en sminkavdelning i en livsmedelsbutik, samt att jämföra detta resultat med en liknande butik. Författarna har genom beräkningar och undersökningar tagit fram siffror på lönsamheten för en sminkavdelning, samt tillämpat en värdekedja på huvudobjektet i avsikt att analysera hur en butik i dagligvarubranschen arbetar med att skapa värde.

Författarna drar slutsatsen att bruttomarginalen, som butikerna idag tillämpar som mått för lönsamhet, inte speglar den verkliga lönsamheten för avdelningen. När fler direkta samt omkostnader har fördelats till kalkylobjektet blir utfallet att resultatet sjunker markant, vilket enligt författarna ger en mer rättvisande bild av lönsamhet på denna varugrupp. Noterbart är att ingen kalkyl idag används på grund av kostnaden och tidsbrist.

Författarnas slutsatser kring benchmarkingstudien är att det finns både likheter och skillnader mellan butikerna gällande lönsamhet, aktiviteter och kostnadsdrivare. Jämförelsevis har butikerna en relativt lik bruttomarginal. När sedan övriga relevanta kostnader har fördelats visar Butik B en betydligt bättre lönsamhet än Butik A. Arbetsuppgifterna i butikerna är av lika slag, dock kan jämförelsen bli något bristfällig eftersom vissa aktivitetskostnader har simulerats för Butik B. Noterbart är även att bevakning endast tas hänsyn till i Butik A. Förklaringar till detta har gjorts i vår analys.

6.1 Förslag till ökad lönsamhet

En slutsats som kan dras med hjälp av benchmarking studien är att ökad volym verkar ge ökad vinstmarginal. Att översätta detta till ett förslag på förbättringar för att nå ökad lönsamhet i Butik A är inte helt enkelt av den orsaken att butiken har en geografisk marknad som inte kan förändras. Ökat marknadsföring och ökad direkt försäljning på avdelningen i form av personal som finns på plats kan vara ett förslag eftersom butiken dels får merförsäljning och dels kan minimera svinn, kanske till och med utan butikskontrollanter. Dock finns inget vetenskapligt stöd för att denna strategi skulle vara lönsam.

Enligt analysen är det stora problemet kostnader i samband med svinn, både i form av varor som försvinner och kostnader för att motverka svinn. Inledningsvis kan i detta fall, som tidigare nämnts, avdelningens placering i butiken noteras. Under de fältbesök som genomförts i Butik A har noterats att avdelningen är placerad i ett hörn av butiken som sällan besöks av personal som är på väg till eller ifrån annat. Butikschef A är väl medveten om problemet så detta förslag är ingen nyhet för honom. Ett förslag till enklare åtgärder mot detta problem kan vara att flytta avdelningen till ett område där personal mer frekvent rör sig.



Ska problemet mötas mer generellt kan även mer vetenskapliga metoder användas. Hassankhani & Nordahl (2003) beskriver en metod som använts med framgång i USA som bygger på att butiken byggs upp i formen av en solfjäder med kassan centralt placerad. Detta ger personalen bättre översikt över hela butiken även från kassan. I det specifika fallet skulle detta givetvis bli väldigt kostsamt.

Vidare förslag på åtgärder mot svinn kan vara att sätta varningstext på stöldbegärliga varor. Detta har enligt studier minskar snatterier skriver Edlund & Westfelt (2002), Butiker kan tillsammans med polisen, bevakningsföretag, kommunen eller fastighetsägaren bilda samverkansgrupper mot snatterierna. Denna grupp agerar lokalt för att analysera och hitta förslag till att lösa problemen. Alternativen på lokal nivå kan variera och skilja sig åt men en bra utgångspunkt är ett problemorienterat arbetssätt där arbetet delas in i fyra distinkta block: kartläggning, analys och förslag till lösning, genomförande och slutligen uppföljning. (Edlund & Westfelt, 2002)

Om frågan lönsamhet ska behandlas på ett mer vetenskapligt sätt så ger Johansson & Runsten (2005) ett antal enkla riktlinjer för att öka produktiviteten. Antingen måste butiken öka produktiviteten med samma antal anställda eller så måste den behålla samma försäljningsvolym men minska antalet anställda.

Om ett företag upprättar ett antal mål gällande lönsamhet, så krävs det att målen möter vissa generella krav för att kunna nå effekt inom organisationen. Målen ska bland annat (Johansson & Runsten, 2005):

- motivera
- accepteras
- kunna kvantifieras
- kunna följas upp
- kunna delegeras, delas upp

6.2 Förslag till vidare studier

Författarna anser att ett utförande av en liknande studie, fast på en annan avdelning såsom en charkavdelning eller fruktavdelning, skulle kunna vara intressant. Även sminkavdelningar i andra slags butiker i detaljhandeln, såsom varuhus som saknar livsmedel, skulle kunna vara intressanta studieobjekt.

7 Källor

7.1 Litteratur

Andersson, Göran (2008). *Kalkyler som beslutsunderlag: kalkylering och ekonomisk styrning*. 6., [kompletterade och rev.] uppl. Lund: Studentlitteratur

Ax, Christian, Johansson, Christer & Kullvén, Håkan (2009). *Den nya ekonomistyrningen*. 4., omarb. uppl. Malmö: Liber

Bell, Emma & Bryman, Alan (2005). *Företagsekonomiska forskningsgrunder*. Liber AB, Malmö

Gerdin, Jonas (1995). *ABC-kalkylering*. Lund: Studentlitteratur

Ford, Henry (1923). *My life and work*. London: William Heinemann. Tillgänglig: <http://hdl.handle.net/2027/mdp.39015071144318>

Hernant, Mikael & Boström, Margareta (2010). *Lönsamhet i butik: samspelet mellan butikens marknadsföring, kundernas beteende och lokal konkurrens*. 1. uppl. Malmö: Liber

Johansson, Sven Erik & Runsten, Mikael (2005). *Företagets lönsamhet, finansiering och tillväxt. Mål, samband och mätmetoder*. Tredje upplagan. Lund: Studentlitteratur.

Lantz, Björn (2009). *Operativ verksamhetsstyrning*. Andra upplagan. Malmö: Studentlitteratur. (Ej refererat)

Michael E. Porter (1985 eller 1998). *Competitive Advantage. Creating and sustaining superior performance*. The Free Press, New York.

Patel, R. & Davidson, B. (2003). *Forskningsmetodikens grunder: att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. Lund: Studentlitteratur.

Robert C. Camp (1989) . *Benchmarking: The Search for Industry Best Practices that Lead to Superior Performance*. Milwaukee, WI. Quality Press.

Gustafsson, L., (1992). *Bäst i klassen – Benchmarking för högre effektivitet, Sveriges verkstadsindustrier*. Stockholm

7.2 Peer reviewed

Douglass Cagwin & Marinus J. Bouwman (2002). *The association between activity-based costing and improvement in financial performance*. Management Accounting Research, 13, 1–39

G. Anand, Rambabu Kodali, (2008) "Benchmarking the benchmarking models", *Benchmarking: An International Journal*, Vol. 15 Iss: 3, pp.257 – 291



Gosselin, M., 1997. The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing. *Accounting, Organizations and Society* 22 (2), 105-122.

Sandra Cohen, George Venieris, Efrosini Kaimenaki, (2005) "ABC: adopters, supporters, deniers and unawares", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20 Iss: 9, pp.981 - 1000

7.3 Elektroniska källor

Svensk Handel (2007): *Butikssäkerhet: en handbok från Svensk Handel*. Tillgänglig på Internet: <http://www.svenskhandel.se/Documents/S%C3%A4kerhet/S%C3%A4kerhet%20-%20h%C3%B6gupl%C3%B6st.pdf> [Hämtad: 2011-11-17]

Svensk Handel (2010): *Handelns svinn uppgår till 9 miljarder kronor*. Tillgänglig på Internet: <http://www.svenskhandel.se/Nyheter-och-press/Pressmeddelanden/2010/Handelns-svinn-uppgar-till-9-miljarder-kronor/> [Hämtad: 2011-12-06]

Svensk Handel (2010) *Så är Svensk Handels svinnrapport gjord*. Tillgänglig på Internet. <http://www.svenskhandel.se/Nyheter-och-press/Nyheter/2010/Svinnrapport/> [2012-01-04]

Myhrén, Lotta (2011). *Butikssnatterier kostar 6,5 miljarder kronor*. Ekot, Sveriges Radio. Tillgänglig på Internet: <http://sverigesradio.se/sida/artikel.aspx?programid=83&artikel=4754026>, [Hämtad: 2011-11-17, 19.39]

Edlund, Monika & Westfelt, Lisa (2002). *Butiksstöld - problembild och åtgärder*. Stockholm: Brottsförebyggande rådet.

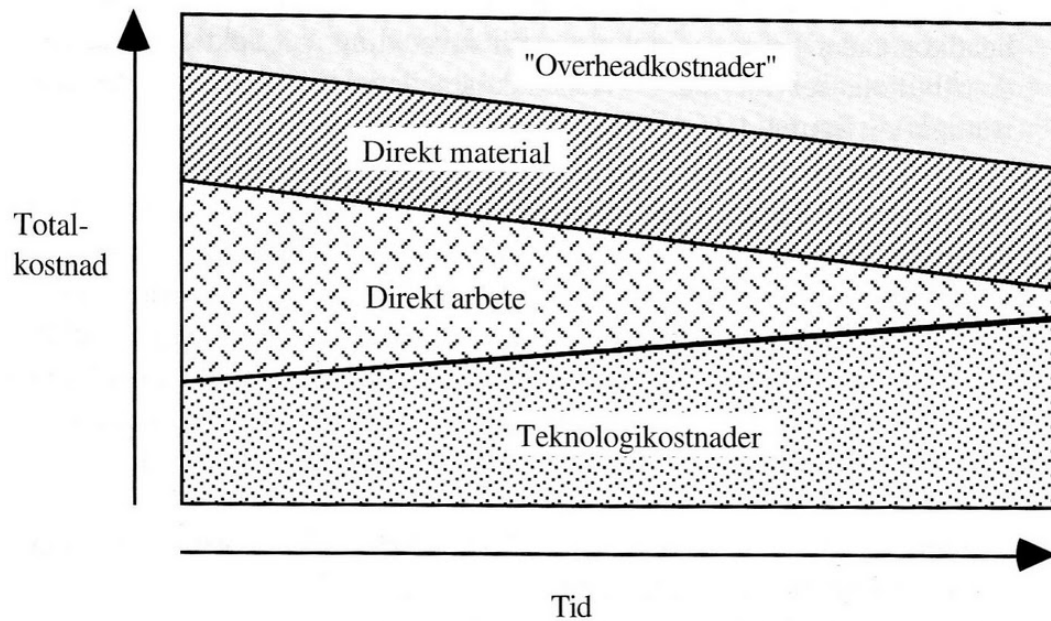
Detaljhandel. <http://www.ne.se/lang/detaljhandel>, Nationalencyklopedin, Hämtad: 2011-11-15.

7.4 Uppsatser

Hassankhani, Kianoush & Nordahl, Rikard (2003). *Det förebyggande arbetet mot stöld och snatteri i butiker*. Fördjupningsarbete på Polisutbildningen vid Umeå universitet.

8 Bilagor

Bilaga 1 – Utveckling direkta och omkostnader



Figur 1.4: Kostnadsstrukturens förändring under 1900-talet.

Gerdin 1995, s. 17.



Bilaga 2 – Tabeller ABC-kalkyl Butik A

Kostnadsslag	Total kostnad	Resursdrivare	Resursdrivarvolym	Kostnad/resursdrivare
Personalkostnader	40 000,00	Timmar/månad	160	250,00 kr
Lokalhyra	820 000,00	KVM	3000,0	273,33 kr
Kassa	462 000,00	Antal produkter/månad	798402	0,58 kr
Reklamblad	100 000,00	Antal sidor/månad	60	1 666,67 kr
Butikskontrollanter	40 250,00	Timmar/månad	115	350,00 kr
Kund Rabatt	98 747,81	Omsättning/månad	14 106 829,43 kr	0,01 kr

Aktiviteter	Kostnadsslag					
	Personal-kostnader	Lokalhyra	Kassa	Reklamblad	Butiks-kontrollanter	Rabatt
Inköp	1					
Varumottagning	0,5					
Lager		0,5				
Hantering	1,93					
Försäljning	3	7	731			
Marknadsföring				2		
Bevakning					28,75	
Rabatter till kund						54 126,23 kr
Sminkavdelning	6,43	7,5	731	2	28,75	54 126,23 kr
Summa	1 607,50 kr	2 050,00 kr	423,00 kr	3 333,33 kr	10 062,50 kr	378,88 kr

Aktiviteter	Aktivitets-kostnad	Kostnadsdrivare	Kostnads-drivarvolym	Kostnad/Kostnadsdrivare	
Inköp	250,00 kr	Antal inköp	1	250,00 kr	
Varumottagning	125,00 kr	Antal kollin	1	125,00 kr	
Lager	136,50 kr	Kvm	0,5	273,00 kr	
Hantering	483,33 kr	Tid	1,93	250,43 kr	
Försäljning	3 125,50 kr				
	Försäljning - Personal	750,00 kr	Tim	3	250,00 kr
	Försäljning - Yta	1 913,50 kr	KVM	7	273,36 kr
	Försäljning - Kassa	462,00 kr	Antal sålda prod.	731	0,63 kr
Marknadsföring	3 333,33 kr	Antal sidor	2	1 666,67 kr	
Bevakning	10 062,50 kr	Timmar	28,75	350,00 kr	
Rabatter till kund	378,88 kr	Omsättning	54 126,23 kr	0,01 kr	

Bilaga 3 – Tabeller ABC-kalkyl Butik B

Kostnadslag	Total kostnad	Resursdrivare	Resursdrivarvolym	Kostnad/ resursdrivare
Personalkostnader	36 000,00	Timmar	160	225,00 kr
Lokalhyra		KVM		273,33 kr
Kassa	459 900,00	Antal produkter	2 463 973	0,19 kr
Reklamblad		Antal sidor/månad		
Butikskontrollanter		Timmar/månad		
Kund Rabatt	341 648,29	Omsättning	48 806 899,00	0,01 kr

Aktiviteter	Kostnadslag					
	Personal-kostnader	Lokalhyra	Kassa	Reklam-blad	Butiks-kontrollanter	Rabatt
Inköp	3,5					
Varumottagning	3					
Lager		2				
Hantering	3,25					
Försäljning	0,5	10	3003			
Marknadsföring						
Bevakning						
Rabatter till kund						215 611,65 kr
Sminkavdelning	10,25	12	3003	0	0	215 611,65 kr
Summa	2 306,25 kr	3 279,96 kr	560,51 kr	0,00 kr	0,00 kr	1 509,28 kr

Aktivitet	Aktivitets-kostnad	Kostnadsdrivare	Kostnadsdrivarvolym	Kostnad/Kostnadsdrivare	
Inköp	787,50 kr	Antal inköp	3	262,50 kr	
Varumottagning	675,00 kr	Antal kollin	3	225,00 kr	
Lager	546,66 kr	Kvm	2	273,33 kr	
Hantering	731,25 kr	Tid	3,25	225,00 kr	
Försäljning	3 416,37 kr				
	Försäljning - Personal	112,50 kr	Tim	0,5	225,00 kr
	Försäljning - Yta	2 733,30 kr	KVM	10	273,33 kr
	Försäljning - Kassa	570,57 kr	Antal sålda prod.	3003	0,19 kr
Marknadsföring			Antal sidor		
Bevakning			Timmar		
Rabatter till kund	1 509,28 kr	Omsättning	215 611,65 kr	0,01 kr	