

Extra övningar, Block 3

Produktkalkylering för varor och tjänster

Självkostnadskalkylering och bidragskalkylering

3:1 Företaget Sista Tentafrågan AB tillverkar och säljer tre slag av sk partylådor benämnda Litet Party, Stort Party och Bärsärkagång. I budgeteringen inför det kommande verksamhetsåret bedömer man att de tre partylådorna kommer att ha följande direkta kostnader per styck:

	Litet Party	Stort Party	Bärsärkagång
Direkt material (dm)	50 kr	75 kr	150 kr
Direkt lön (dl)	75 kr	80 kr	100 kr

Försäljningspriset per styck har man budgeterat enligt följande:

Litet Party	160 kr
Stort Party	200 kr
Bärsärkagång	500 kr

Den budgeterade verksamhetsvolymen per slag av partylåda uppgår till följande:

Litet Party	20 000 st
Stort Party	40 000 st
Bärsärkagång	5 000 st

Företagets omkostnader (indirekta kostnader) har man budgeterat enligt följande:

Materialomkostnader (mo)	332 500 kr
Tillverkningsomkostnader (to)	1 144 000 kr
Administrationsomkostnader (ao)	228 530 kr
Försäljningsomkostnader (fo)	571 325 kr

- Till vilket belopp uppgår den budgeterade självkostnaden per styck för var och en av de tre slagen av partylådor? Motivera dina val av fördelningsnycklar per omkostnadspost, d v s varför du anser att de fördelningsnycklar du använder är lämpliga att använda vid fördelningen av omkostnadsposterna. De fördelningsnycklar per omkostnadspost du väljer ska överensstämma med de som traditionellt sett används i tillverkningsindustrin (och som används i Den Nya Ekonomistyrningen). (Notera att denna uppgift kan ha flera olika lösningar.)
- Om de enda särkostnaderna som finns per slag av partylåda utgörs av direkt material (dm) och direkt lön (dl), till vilket belopp uppgår då det budgeterade totala täckningsbidraget per slag av partylåda. Visa samtliga beräkningar.

Kalkyler för särskilda beslut – Beslut om nedläggning

3:2 Siklund & Wundgren är två mycket filmintresserade stockholmare. För ett år sedan hoppade de av sina jobb för att i egen butik börja sälja filmer i VHS- och DVD-format. Deras enda butik ligger i ett annex till Stockholms slott. Nu när det första verksamhetsåret är till ända, vill man se över hur verksamheten har gått. För det ändamålet har man ställt samman hela föregående verksamhetsårs intäkter och kostnader per de fyra filmkategorier man har i sitt sortiment. Eftersom företaget bara har funnits i ett år har man bara en filmtitel per kategori, nämligen följande:

<i>Kategori</i>	<i>Titel</i>
Komedi	Externredovisning
Skräck	Underkänd
Katastrof	Facit brinner
Feelgood	Den nya ekonomistyrningen – The movie

Beträffande intäkterna och kostnaderna har följande sammanställning gjorts:

	<i>Komedi</i>	<i>Skräck</i>	<i>Katastrof</i>	<i>Feelgood</i>	<i>Totalt</i>
Intäkter	300 000 kr	450 000 kr	150 000 kr	600 000 kr	1 500 000 kr
Rörliga särkostnader	-150 000 kr	-240 000 kr	-100 000 kr	-350 000 kr	-840 000 kr
Fasta särkostnader	-75 000 kr	-90 000 kr	-75 000 kr	-130 000 kr	-370 000 kr
Fasta samkostnader	-50 000 kr	-60 000 kr	-45 000 kr	-100 000 kr	-255 000 kr
<i>Resultat</i>	<i>25 000 kr</i>	<i>60 000 kr</i>	<i>-70 000 kr</i>	<i>20 000 kr</i>	<i>35 000 kr</i>

a) Siklund & Wundgren blir förfärade när de ser sammanställningen. ”Att katastrof-kategorin går med förlust är inget annat än en katastrof”, gallskriker Wundgren rakt ut i luften. Siklund tar saken lite lugnare. Han har nämligen lite i smyg läst några poäng i företagsekonomi och vet att man inte ska dra någon omedelbar slutsats när förlustsiffror framkommer. Han är dock osäker på saken och kontaktar dig för att få experthjälp. På ett möte ställer Siklund & Wundgren följande fråga till dig:

Ska vi ur ett intäcks- och kostnadsperspektiv upphöra med att köpa in och sälja ”Facit brinner” (tidsperspektivet är nästa verksamhetsår)?

Du tar dig an frågan och inleder med att konstatera följande:

- Inga förändringar beträffande intäcks- och kostnadsnivåer förväntas. Vidare beräknar man att kunna sälja samma volym av filmer av varje kategori nästa verksamhetsår.
- Om företaget upphör med att köpa in och sälja ”Facit brinner” kan den lediga kapacitet som då uppkommer inte utnyttjas för att öka försäljningen av övriga filmkategorier eller för att introducera nya filmer på en tidshorisont av ett par år.
- Fasta samkostnader, som har fördelats till ”Facit brinner” med hjälp av fördelningsnycklar, utgörs av lokalhyra, försäkringsavgifter och lokalvårdskostnader. De lokalhyres-, försäkrings- och lokalvårdsavtal Siklund & Wundgren sitter på gäller i samtliga tre fall i ytterligare tre år. I fasta samkostnader ingår även löner till Siklund & Wundgren. De är inte höga, för man har valt att ligga lågt då verksamheten nyligen startats. Man är säker på att man kan höja sina löner framöver. Men tillsviðare, i varje fall under nästa verksamhetsår, kommer lönerna att ligga på samma nivå som under det första verksamhetsåret.
- De rörliga särkostnaderna utgörs endast av varukostnaden, d v s av de priser (pris per styck \times volym) man betalar sina leverantörer för filmerna.
- De fasta särkostnaderna på 75 000 kr för ”Facit brinner” består av följande:

Annonskostnad på 45 000 kr. Några gånger under året har Siklund & Wundgren köpt annonsplats i Larmtjänsts personaltidning ”Larmet går”. Under året köpte man fyra annonser för 11 250 kr styck i syfte att öka försäljningen av ”Facit brinner”. Siklund & Wundgren anser att dessa tidskriftsannonser är nödvändiga om man ska köpa in och sälja ”Facit brinner”. Man räknar med samma pris per annons och antal annonser även för nästa verksamhetsår.

Avskrivningskostnad på 10 000 kr på inventarier som endast används för att visa ”Facit brinner” inne i butiken. ”Vi vill skapa den rätta stämningen för filmen, en katastrofstämning”, enligt Wundgren. Inventarierna kan inte användas i något annat sammanhang i verksamheten. Inte heller har inventarierna något värde på marknaden.

Arvode till skådespelare på 20 000 kr. Några gånger under verksamhetsåret har man mot ersättning bjudit in huvudrollsinnehavaren i "Facit brinner" för att hon ska signera filmen i butiken. Man har inget avtal med henne om återkommande filmsigneringar. Det egentliga skälet till att man bjudit in henne är att hon är en gammal flamma till Siklund. Hennes signeringsinsatser har inte någon som helst påverkan på försäljningen. Redan i nästa vecka ska Wundgren meddela skådisen att det i fortsättningen inte blir tal om några fler filmsigneringar.

Frågan är alltså: Ska Siklund & Wundgren ur ett intäkts- och kostnadsperspektiv upphöra med att köpa in och sälja katastroffilmen "Facit brinner" (tidsperspektivet är nästa verksamhetsår)? Motivera ditt svar med en kalkyl med relevanta intäkter och kostnader. Du ska förklara de poster du valt att ta med respektive inte ta med i din kalkyl, d v s förklara varför du anser att de är relevanta respektive inte relevanta att inkludera i kalkylen.

- b) Antag att den kalkyl du ställt samman visar att "Facit brinner" bör utgå ur sortimentet. Vilka andra aspekter än de rent finansiella (intäkter och kostnader) anser du att Siklund & Wundgren bör beakta innan ett beslut om nedläggning fattas? Även om kalkylen visar att "Facit brinner" bör utgå från sortimentet är det inte självklart att det bästa är att låta den utgå när även andra aspekter (annat beslutsunderlag) än kalkylen beaktas. Presentera två sådana aspekter och förklara varför du anser att de är viktiga att beakta i fallet med "Facit brinner".

Kalkyler för särskilda beslut – Beslut vid ledig kapacitet

- 3:3** På företaget Oddjob AB har man för tillfället inte särskilt mycket att göra. Den dåliga konjunkturen har inneburit att man står med ledig kapacitet. Företagets ekonomichef är inte särskilt bevandrad inom produktkalkyleringsområdet. Han har därför vänt sig till dig för att få hjälp. Situationen är den att man har fått ett erbjudande om en order från företaget Goldfinger AB om att producera 200 specialdesignade agentväskor med hemligt innehåll som ska användas för att börja marknadsföra nästa James Bond film. På Oddjob AB bedömer man att man klarar av att producera de 200 agentväskorna inom ramen för sin lediga kapacitet.

Inför ditt besök på företaget har du bett ekonomichefen att ställa samman uppgifter om intäkter och kostnader som hon tror kan vara viktiga för att ta ställning till erbjudandet. När du anländer till företaget erhåller du följande sammanställning av intäkter och fyra kostnadsalternativ:

Intäkter

Priserbjudande från Goldfinger AB på 200 agentväskor = 1 000 kr/st

Alternativ 1

Direkt material + Direkt lön + Materialomkostnader + Tillverkningsomkostnader + Administrations- och försäljningsomkostnader = 240 000 kr

Alternativ 2

Direkt material + Direkt lön + Rörliga materialomkostnader + Rörliga tillverkningsomkostnader + Rörliga administrations- och försäljningsomkostnader = 180 000 kr

Alternativ 3

Rörliga särkostnader + Fasta särkostnader = 125 000 kr

Alternativ 4

Rörliga särkostnader = 100 000 kr

Vilket blir företagets totala över- eller underskott för erbjudandet när de i situationen beslutsrelevanta intäkts- och kostnadsposterna används för att beräkna det? Motivera ditt svar med en kalkyl med

relevanta intäkter och kostnader. Förklara även varför du anser att det kostnadsalternativ du valt är det relevanta.

Produktkalkylering – Kalkylmässig ränta

3:4 Företaget Krångligkalkylmässigräntaberäkning AB uppvisar följande balansräkning för ett visst verksamhetsår:

Belopp i Tkr			
TILLGÅNGAR		EGET KAPITAL & SKULDER	
Anläggningstillgångar		Eget kapital	
Maskiner	1 000	Aktiekapital	600
Inventarier	500	Långfristiga skulder	
Omsättningstillgångar		Banklån	900
Bankgiro	300	Kortfristiga skulder	
		Leverantörsskulder	300
	<u>1 800</u>		<u>1 800</u>

Rörande uttag av kalkylmässig räntekostnad i företagets produktkalkylering gäller följande:

- Kalkylmässig räntekostnad beräknas på sysselsatt kapital
- Banklånet är amorteringsfritt och löper med 5% nominell ränta
- Leverantörsskulder är räntefria
- Företagets ägare har ett avkastningskrav på 10% före skatt
- Inga prisförändringar (inflation) förekommer

Till vilket belopp uppgår den kalkylmässiga räntekostnaden när den beräknas som ett vägt genomsnitt av avkastningskravet på eget kapital och räntan på lånat kapital?

Kostnadsbegrepp

3:5 Nedan anges tio (a–j) definitioner av olika slag av kostnader och tjugo (1–20) kostnadsbegrepp. Din uppgift är att para ihop rätt kostnadsbegrepp med rätt definition. Skriv den siffra som du anser passar ihop med respektive definition på den blanka raden för varje definition.

Definitioner

- En _____ är en kostnad vars totalsumma förändras kontinuerligt ("hela tiden") när verksamhetsvolymen förändras.
- En _____ är en kostnad som uttrycker det överskott man förlorar vid bästa alternativa användningen av en knapp resurs.
- En _____ är en kostnad som registreras direkt på ett kalkylobjekt.
- En _____ är en kostnad som utgör summan av samtliga kostnader för en vara till dess den är levererad och betald.
- En _____ är en kostnad vars totalsumma förändras med vissa av verksamheten beroende intervall.
- En _____ är en kostnad som tillkommer eller bortfaller för ett handlingsalternativ i en beslutssituation.

- g) En _____ är en kostnad för företagets förbrukning av resurser och/eller för den ersättning företagets finansörer kräver på sitt satsade kapital.
- h) En _____ är en kostnad som endast återfinns i företagets affärsredovisning (externa redovisning).
- i) En _____ är en kostnad som inte tillkommer eller bortfaller för ett handlingsalternativ i en beslutssituation.
- j) En _____ är en kostnad vars totalsumma är oförändrad när verksamhetsvolymen förändras.

Kostnadsbegrepp

- | | |
|---|-------------------------------------|
| 1. Omkostnad | 11. Bokföringsmässig merkostnad |
| 2. Fast kostnad | 12. Tillverkningskostnad |
| 3. Särkostnad | 13. Styckkostnad |
| 4. Rörlig kostnad | 14. Blandad rörlig och fast kostnad |
| 5. Indirekt kostnad | 15. Kapitalkostnad |
| 6. Totalkostnad | 16. Aktivitetskostnad |
| 7. Kalkylmässig kostnad | 17. Halvfast kostnad |
| 8. Alternativkostnad | 18. Samkostnad |
| 9. Ej återvinningsbar kostnad ("sunk cost") | 19. Stilleståndskostnad |
| 10. Direkt kostnad | 20. Självkostnad |

Självkostnadskalkylering – Divisions- och normalmetoden och över- och undertäckning av fasta kostnader

- 3:6** Controllern Sluggo Bus på företaget Abnorm AB har ställt samman nedanstående uppgifter för det precis avslutade verksamhetsåret. Företaget har specialiserat sig på att producera enormt stora slagträ.

Produktionsvolym	20 000 st (80% av normal produktionsvolym)
Totala rörliga kostnader	800 000 kr
Totala fasta kostnader	4 400 000 kr

Sluggo sitter nu och funderar på självkostnadens storlek per slagträ. Han har hört talas om olika metoder för att beräkna självkostnaden. Två sådana metoder är divisions- och normalmetoden. Besvara nedanstående tre delfrågor.

- a) Till vilket belopp uppgår självkostnaden för ett slagträ då den beräknas med divisionsmetoden?
- b) Till vilket belopp uppgår självkostnaden för ett slagträ då den beräknas med normalmetoden?
- c) När normalmetoden används kan över- och undertäckning av fasta kostnader förekomma. Förklara vad som menas med över- respektive undertäckta fasta kostnader.

Aktivitetsbaserad självkostnadskalkylering

- 3:7** Företaget Dylania AB i Rimbo tillverkar och säljer statyer av Bob Dylan för trädgårdsbruk. I samband med att företaget övergick till att arbeta med aktivitetsbaserad självkostnadskalkylering analyserade man sin produktionsprocess och kom fram till följande:

Processen inleds med att en kund kontaktas för köp av en staty. Detta steg benämns försäljning. Det är en extrem efterfrågan på statyer, så företaget lyckas alltid med detta steg. Företagets kostnad per försäljningsorder uppgår till 50 000 kr. När ordern är i hamn inhandlas två slag av material, nämligen

gen gjutgods och lackfärg. Det inkommande materialet kontrolleras, vilket kostar 300 kr per kontrolltimme. I nästa steg sker produktionsplaneringen. Den går på 6 000 kr per försäljningsorder. Själva tillverkningen går till så att statyerna först gjuts för att därefter slipas och lackas. Kostnaden för en gjuttimme uppgår till 400 kr, för en sliptimme till 450 kr och för en lacktimme till 350 kr. I dessa belopp ingår inte materialkostnaden. Efter lackeringen görs en kvalitetskontroll av statyerna, vilket går på 300 kr per kontrolltimme. Därefter hämtas statyerna av kunden.

Till ovanstående aktivitetskostnader tillkommer en administrationskostnad per försäljningsorder på 20 000 kr och en faktureringskostnad på 5 000 kr per faktura.

För en order till trädgårdsvaruhuset Trädgårdstomten beräknar man följande åtgång:

Gjutgodsmaterial 200 000 kr

Lackfärg 40 000 kr

10 timmar kontroll av ingående material

20 timmar kvalitetskontroll av färdigtillverkade statyer

2 fakturor upprättas (en vid order och en vid avhämtning)

Beräknad tid i tillverkningen:

60 timmar gjutning, 80 timmar slipning och 90 timmar lackering

Till vilket belopp uppgår självkostnaden för ordern?

Aktivitetsbaserad självkostnadskalkylering

- 3:8** Vid årets början tog ekonomiavdelningen på företaget Terminal AB fram nedanstående uppgifter för företagets verksamhet. Företaget, som producerar och säljer komponenter till datorföretag, använder aktivitetsbaserad självkostnadskalkylering när man beräknar kostnaden för order.

<i>Aktivitet</i>	<i>Aktivitets- kostnad</i>	<i>Kostnadsdrivare</i>	<i>Kostnadsdrivarvolym</i>
Inköp av material	528 000 kr	Antal inköp	240 inköp
Produktionsplanering	225 000 kr	Antal planeringstimmar	750 planeringstimmar
Manuell bearbetning	1 350 000 kr	Antal bearbetningstimmar	4 800 bearbetningstimmar
Maskinell bearbetning	2 500 000 kr	Antal bearbetningstimmar	3 200 bearbetningstimmar
Kvalitetskontroll	84 000 kr	Antal kundorder	240 kundorder
Paketering	75 000 kr	Antal kollin (per order)	25 000 kollin
Försäljning/Administration	Ett pålägg på 12% på summan av samtliga kostnader för ordern (exklusive försäljning/administration)		

Företaget har i dagarna fått en prisförfrågan från en trogen kund om en order. Innan man kan lämna en prisuppgift behöver man bilda sig en uppfattning om orderkostnaden. Företagets controller beräknar att följande kommer att åtgå för ordern:

Direkt material 300 000 kr

Verktyg för ordern 10 000 kr

Transport av färdigställd order till kund 5 000 kr

1 inköp av material

3,5 produktionsplaneringstimmar

30 manuella bearbetningstimmar

5 maskinella bearbetningstimmar

1 kvalitetskontroll (Terminal AB bedömer att detta är den enda order företaget eventuellt kommer att lägga under året)

Paketering av 150 kollin

Försäljning/Administration

- a) Till vilket belopp uppgår självkostnaden för kundordern?
- b) Aktivitetsbaserad självkostnadskalkylering och påläggsmetoden utgör exempel på självkostnadskalkyler av ordertyp (orderkalkylering). Även om båda metoderna är av ordertyp finns ett antal skillnader mellan dem. Din uppgift är att lyfta fram två skillnader som är väsentliga ur kalkylteknisk synpunkt.

Påläggsmetoden vs Aktivitetsbaserad självkostnadskalkylering

- 3:9** Konstruera ett räkneexempel i en valfri kalkylsituation där aktivitetsbaserad självkostnadskalkylering (ABC) framstår som bättre än en kalkyl enligt påläggsmetoden. Klargör gjorda antaganden, förklara beräkningarna och klarlägg varför du anser att aktivitetsbaserad självkostnadskalkylering är bättre än påläggsmetoden i den valda kalkylsituationen (svaret ska explicit knytas till räkneexemplet, kalkylsituationen och kalkylernas utformning).

Självkostnadskalkylering – Divisions- och normalmetoden och över- och undertäckning av fasta kostnader

- 3:10** I tillverkningsföretaget Tentaläsning AB finns nedanstående relation mellan kostnader och verksamhetsvolym för ett visst verksamhetsår.

<i>Verksamhetsvolym</i>	<i>Total kostnad</i>
1 000 st	4 125 000 kr
2 000 st	5 250 000 kr
3 000 st	6 375 000 kr

- a) Vilken är självkostnaden per producerad enhet vid en produktion av 1 250 enheter då divisionsmetoden används?
- b) Vilken är självkostnaden per producerad enhet vid en produktion av 1 250 enheter då normalmetoden används? Normal produktionsvolym uppgår till 1 400 enheter.
- c) Utgå från b-uppgiften. Har företaget haft över- eller undertäckning av fasta kostnader under året? Till vilket belopp uppgick över- eller undertäckningen? Varför uppkommer över- respektive undertäckning av fasta kostnader?

Självkostnadskalkylering – Ekvivalentmetoden

- 3:11** Hockeyfrilla, eller kort och gott hockey, är en frisyr som fick stor spridning på 1980-talet. Hockeyfrillan karaktäriseras av att håret är kort fram och ovanpå huvudet och långt bakom öronen och mot nacken. Den antas vara anpassad till bärare av hockeyhjälm. En riktig hockeyfrilla ska uppfylla 3:1-regeln, d v s håret i nacken ska vara minst tre gånger så långt som håret upp på huvudet. En möjlig förklaring till frisyrens uppkomst skulle kunna vara att den helt enkelt är en kompromiss, där man försöker att vara både städad – kort framtill och på sidorna – och cool – långt hårsvall där bak – samtidigt.

Många tror att man bara kan skaffa en hockey och sedan låta den växa vilt och inte vårda den överhuvudtaget, men ack så fel de har. De begår då en dödssynd mot sin hockeyfrilla. En hockey är inget man skaffar halvhjärtat. Det är något man går in för med 100% och sedan ökar. Det är långt mer än en vanlig frisyr, det är en livsstil, en religiös livsstil rent utav, enligt fanatikerna. En hockey kräver omsorg och ömhet för att vara välmående. Det är något man måste ha i åtanke innan man överväger att skaffa den ståtliga frisyren. Kan man inte erbjuda sin hockeyfrilla den uppmärksamhet och vördnad den kräver, har man inte i hockeyvärlden att göra.

Jaromir Jagr arbetar numera som frisör med exklusiv inriktning mot hockeyfrillor. När han ser en hockey fara illa vredgas hans sinne, men han hejdar sina känslor och försöker intala sig att det är i ren okunskap den missköts. Varje hockey är unik och kräver därför också en viss typ av behandling för att bibehålla sin speciella lyster och kunna leva i symbios med alla andra frisyrrer. (Källor susning.nu/Hockeyfrilla och hem.spray.se/mikael.36/hockeyfrossa/).



- a) Jaromir upplever att han har problem med prissättningen av sina frisörtjänster. I dagsläget tar han samma pris oavsett vilket slag av hockeyfrilla det rör sig om. Det känns inte rimligt, menar han, då de fyra slag av frillor han inriktat sig mot är olika resurskrävande. I samband med att Revisor Braun nyligen besökte Jaromir för att få skötselråd för sin bokslutshockey dryftade Jaromir sitt problem. Revisorn nämnde då att det finns en kalkylmetod benämnd ekvivalentmetoden med vilken skillnaderna i resursförbrukning mellan hockeyfrillorna kan fångas upp. De beräknade kostnaderna kan sedan ligga till grund för beslut om prissättning.

Revisorn lovar att mot gratis skötselråd hjälpa till med att ta fram nödvändiga kalkyluppgifter. Han mäter den tid det i genomsnitt tar för Jaromir att tvätta, klippa och föna respektive slag av hockeyfrilla. Tidsåtgången ska användas för att skillnaderna i resursåtgång ska kunna fångas upp.

Hans mätningar resulterar i följande sammanställning på årsbasis för de fyra slag av hockeyfrillor:

	<i>Tidsåtgång</i>	<i>Volym</i>
Mäklarhockey	1,50 timmar	400 kunder
Tysk hockey	1,75 timmar	160 kunder
Tjeckisk hockey	2,00 timmar	500 kunder
Seriemördarhockey	1,00 timma	200 kunder

Volym uttrycker hur många kunder som på årsbasis besöker salongen. Jaromirs totala kostnader för året uppgår till 1 000 000 kr.

Till vilket belopp uppgår självkostnaden för var och en av de fyra slag av hockeyfrillor?

- b) Ekvivalentmetoden tar hänsyn till skillnader i resurskrav/-åtgång mellan kalkylobjekt avseende t ex materialförbrukning, arbetstider och utnyttjande av aktiviteter, t ex inköp och kundservice. Hänsyn till skillnader i resurskrav mellan kalkylobjekt tas även vid användning av påläggsmetoden. Men de båda metoderna är avsedda att användas under olika förutsättningar. Din uppgift är att ange förutsättningar som ska råda då ekvivalentmetoden är att föredra framför påläggsmetoden.

Självkostnads kalkylering, aktivitetsbaserad kalkylering (ABC) och bidragskalkylering

3:12 Företaget Datormästaren AB köper in och säljer datorer och datorutrustning. Man har två kundgrupper: Privat och Företag. Kundgruppen Privat indelas i Svenska och Utländska kunder. Kundgruppen Företag indelas i Småkunder och Storkunder. I företagets interna redovisning utgör dessa sex ”slag av kunder” egna objekt på vilka både intäkter och kostnader registreras. Företagets övriga kostnader är gemensamma för de båda kundgrupperna (och registreras därmed inte på något av ovanstående kundobjekt alls).

Företagets controller har i dagarna varit på en kalkylkonferens och fått sina gamla kunskaper inom området ordentligt uppdaterade. Han har även blivit övertygad om att man på företaget borde arbeta med något slag av *kundkalkyl* i vilken det är möjligt att läsa av intäkter, kostnader och överskott/förlust. Han är dock osäker på hur en sådan kalkyl borde ställas upp mot bakgrund av företagets kundstruktur (beskriven ovan). Av det skälet vänder han sig till dig för att få hjälp. Controllern nöjer sig dock inte med ett kalkylförslag. Han vill ha tre sådana baserade på tre kalkylmetoder, nämligen självkostnads kalkylering, aktivitetsbaserad kalkylering (ABC) och bidragskalkylering (och/eller stegkalkyl).

Din uppgift är att med hjälp av beskrivningen i det första stycket ta fram en kalkyluppställning (kalkylmodell) per kalkylmetod. Varje förslag (kalkyluppställning) ska inkludera kalkylposter relaterade till intäkter, kostnader och överskott/förlust (t ex resultat och bidrag). Förslagen ska ta full hänsyn till kundstrukturen i beskrivningen och du ska använda de begrepp (den terminologi) som används inom ramen för respektive kalkylmetod.

Kalkyler för särskilda beslut – Beslut vid ledig kapacitet

3:13 Event Marketing anordnade under EM i friidrott i Göteborg i augusti 2006 fem festkvällar i ett partytält på Heden. Till varje kväll sålde man helkvällsbiljetter till idrottsintresserade. Inga andra personer släpptes in. Under de fem kvällarna kunde man ta emot totalt 750 gäster. En helkvällsbiljett inkluderade allt, mat, fri bar m m, och kostade 1 300 kr. Biljetterna skulle beställas och betalas senast 10 dagar innan EM inleddes, på grund av att beställningar av bl a mat och dryck och bokning av personal måste göras senast med nio dagars varsel.

Arrangören Event Marketing arbetade med följande kostnader för arrangemanget:

Arvode till diskjockey, vakter och serveringspersonal	14 000 kr per kväll
Hyra av partytält m m och avgift till kommunen	Totalt 75 000 kr
Partyväska med raketer och ballonger	200 kr per gäst och kväll
Mat och dryck	700 kr per gäst och kväll
Diverse andra kostnader	Totalt 40 000 kr

Ett idrottsintresserat kompisgäng från Norrland åkte till Göteborg för att bevista EM just under de fem dagar Event Marketing arrangerade sina partykvällar. Man hade sett en annons om partyarrangemanget på Internet. Det verkar bra, sa man. Det är lika bra att köpa biljett till samtliga fem kvällar, resonerade man. En av norrlänningarna är extremt snål och drog sig inte minsta för att kontakta Event Marketing för att diskutera priset. Vi är 30 personer och vi är villiga att betala totalt 100 000 kr för samtliga fem kvällar, meddelade man telefonledes. Chefen på Event Marketing sa dock nej till erbjudandet. Och det trots att man två veckor innan den första kvällen endast hade sålt 110 biljetter till respektive kväll. Han menade att de erbjudna 100 000 kronorna inte täcker kostnaderna för kompisgänget. Hur han kom fram till det är obekant. Tyvärr för Event marketing så såldes inte en enda ytterligare biljett efter det att man tackat nej till erbjudandet från norrlandsgänget.

- Borde Event Marketing ha accepterat kompispänget erbjudande? Förklara ditt svar. Upprätta en kalkyl som stödjer ditt svar.
- Finns det andra aspekter än de rent finansiella som Event Marketing bör beakta i detta slag av beslutssituation? Förklara ditt svar.
- Vilket blev resultatet för Event Marketings helkvällssatsning på Heden? Upprätta en kalkyl som visar resultatet.

Påläggsmetoden och stegkalkyl

3:14 Lordi Hard Rock Hallelujah AB producerar och säljer produkter tillhörande tre produktgrupper. De är Kustannuskelma, Vuosikertomus och Toimintasuunnitelma. En gång per år beräknas resultatet för respektive produktgrupp. För verksamhetsåret 200X gäller följande siffror:

	<i>Kustannuskelma</i>	<i>Vuosikertomus</i>	<i>Toimintasuunnitelma</i>
Intäkter	2 500 000 kr	5 000 000 kr	9 000 000 kr
Antal arbetade timmar	3 600 tim	5 400 tim	7 200 tim
Direkt lönekostnad	900 000 kr	1 350 000 kr	1 800 000 kr
Direkt materialkostnad	750 000 kr	2 200 000 kr	6 200 000 kr
Speciella direkta tillv.kostnader	120 000 kr	300 000 kr	700 000 kr

Under 200X uppgick:

Materialomkostnaderna (mo) till 1 200 000 kr

Tillverkningsomkostnaderna (to) till 2 500 000 kr

Administrations- och försäljningsomkostnaderna till 5 000 000 kr

Följande fördelningsnycklar används vid fördelningen av omkostnaderna:

Materialomkostnader (mo) – Direkt materialkostnad

Tillverkningsomkostnader (to) – Antal arbetade timmar

Administrations- och försäljningsomkostnader (affo) – Tillverkningskostnad (tvk)

- Till vilket belopp uppgår resultatet för respektive produktgrupp för 200X?
- Företagets tre produktgrupper består var och en av tre produkter. Man har sålunda sammanlagt nio produkter i företaget. I företagets interna redovisning utgör dessa nio produkter egna objekt på vilka både intäkter och kostnader löpande registreras.

Företagets controller, M A Numminen, har i dagarna varit på en kalkylkonferens och fått sina gamla kunskaper inom området ordentligt uppdaterade. Han har även blivit övertygad om att man på företaget borde arbeta med en stegkalkyl. Din uppgift är att ta fram en kalkyluppställning (kalkylmodell) med utgångspunkt i idén om stegkalkylering. Förslaget ska inkludera kalkylposter relaterade till intäkter, kostnader och överskott/underskott. Förslagen ska ta full hänsyn till produktstrukturen i beskrivningen ovan och du ska använda de begrepp (den terminologi) som används inom ramen för stegkalkylen.

Kalkyler för särskilda beslut – Beslut om nedläggning

3:15 Stekarn' är en bar som säljer ett brett sortiment av dryck och tilltugg. I dagsläget har man en särskild del av lokalen avdelad för försäljning och servering av s k mäklarbrickor. Med en mäklarbricka avses en beställning innehållande i vart fall en helflaska sprit och en eller ett par drycker att blanda groggar med. Mäklarbrickan avnjuts vid bordet, och utgör en vanlig syn på innerstadens mer hippa krogar och nattställen. En exklusiv variant av mäklarbricka inkluderar även två flaskor med champagne.

Den ekonomiska krisen har generellt inneburit en dramatisk nedgång i efterfrågan på mäklarbrickor. Situationen på Stekarn' utgör inget undantag. I början av januari 200Y gjordes en lönsamhetsberäkning för hela det förra verksamhetsåret, 200X, för de kalkylobjekt som förekommer i ekonomistyrningen (och verksamheten). Man använde sig då av en kalkyl av självkostnadstyp (påläggsmetoden). Lönsamhetskalkylen för Mäklarbrickor ser ut enligt följande:

Försäljningsintäkter	3 000 000 kr
Direkt varukostnad (inköpta flaskor och tilltugg)	-1 600 000 kr
Direkt lön	-1 000 000 kr
Baromkostnader rörliga	-200 000 kr
Baromkostnader fasta	-300 000 kr
Administrationsomkostnader fasta	-75 000 kr
Försäljningsomkostnader fasta	-25 000 kr
Direkt försäljningskostnad	-300 000 kr
<i>Resultat</i>	<i>-500 000 kr</i>

Inför 200Y tror ägaren, Brat Megatönt, inte att man kommer att få se en ytterligare nedgång i efterfrågan på mäklarbrickor. Siffrorna för 200X bedömer han i övrigt även kommer att gälla för 200Y. Mot den bakgrunden, besvara nedanstående frågor.

- Som framgår visar lönsamhetsanalysen att Mäklarbrickor går med 500 000 kr i förlust. Kommer resultatet för Stekarn' för 200Y att förbättras med 500 000 kr om Mäklarbrickor avvecklas? Det finns i dagsläget inget alternativt utnyttjande för den kapacitet som Mäklarbrickor utnyttjar/ drar nytta av i verksamheten. Förklara ditt svar.
- Antag att för 200Y gäller att direkta kostnader och rörliga omkostnader är beslutsrelevanta och att fasta kostnader inte är det. Bör Stekarn' avveckla Mäklarbrickor? Motivera ditt svar med en kalkyl. Visa dina beräkningar.
- Hur påverkas Stekarn's (hela barens) resultat för 200Y om Mäklarbrickor avvecklas? Förklara ditt svar.

Kalkyler för särskilda beslut – Alternativkostnad

3:16 Ett viktigt kostnadsbegrepp är alternativkostnad. Det förekommer inom flera delar av ekonomistyrningen, bl a inom produktkalkyleringen. Din uppgift är att konstruera ett kalkylexempel med siffror där en av kostnadskomponenterna är en alternativkostnad. Ditt exempel/svar ska vara så uppbyggt att alternativkostnaden utgör en beslutsrelevant kostnad. Kalkylsituationen ska vara en realistisk situation i ett företag, d v s kalkylsituationen ska inte vara hämtad från privatlivet. I ditt svar ska du beskriva kalkylsituationens förutsättningar (vad kalkylsituationen handlar om), förklara vad de siffror du använder står för samt förklara vad alternativkostnaden står för (vad den uttrycker) och hur dess storlek är bestämd (hur beloppet har fastställts). Du kan välja vilket slag av företag, vilket slag av kalkylsituation och vilka siffror som helst.

Självkostnadskalkylering – Påläggsmetoden med kostnadsställen

3:17 Pucko AB är ett medelstort företag som tillverkar och säljer diverse produkter mot kundorder som används i större företag i verkstadsindustrin. Tillverkningen är organiserad i kostnadsställen. I dagsläget är antalet kostnadsställen tre, nämligen manuell bearbetning, maskinell bearbetning och montering. På varje kostnadsställe används separata omkostnadsposter och fördelningsnycklar enligt följande:

<i>Kostnadsställe</i>	<i>Omkostnadspost</i>	<i>Fördelningsnyckel</i>
K1: Manuell bearbetning	Materialomkostnader 1	Direkt materialkostnad
K1: Manuell bearbetning	Tillverkningsomkostnader 1	Direkt lönekostnad
K2: Maskinell bearbetning	Materialomkostnader 2	Kvantitet direkt material
K2: Maskinell bearbetning	Tillverkningsomkostnader 2	Direkt maskintid i K2
K3: Montering	Materialomkostnader 3	Direkt materialkostnad
K3: Montering	Tillverkningsomkostnader 3	Direkt arbetstid i K3

Följande påläggssatser gäller:

Materialomkostnader 1	10% på direkt materialkostnad
Tillverkningsomkostnader 1	30% på direkt lönekostnad
Materialomkostnader 2	25 kr per materialenhet
Tillverkningsomkostnader 2	250 kr per direkt maskintimme
Materialomkostnader 3	15% på direkt materialkostnad
Tillverkningsomkostnader 3	300 kr per direkt arbetstimme

Administrations- och försäljningsomkostnader fördelas i en post med fördelningsnyckeln tillverkningskostnad. Påläggssatsen är 7,5%.

För en aktuell kundorder gäller följande:

Direkt materialkostnad	45 000 kr
Direkt lönekostnad	52 000 kr
Direkt maskinkostnad	25 000 kr
Antal enheter direkt material	5 750 st
Antal direkta arbetstimmar i K3	62 timmar
Antal direkta maskintimmar i K2	115 timmar

- Till vilket belopp uppgår självkostnaden för kundordern?
- Vilka kan skälen vara till att man på företaget valt att arbeta med kostnadsställen i sin produktkalkylering?
- Omkostnader kan fördelas med hjälp av olika kriterier (eller med olika utgångspunkter eller motiv). Vilken är innebörden av kriterierna (1) orsak/verkan, (2) nytta och (3) bärkraft?

Kalkyler för särskilda beslut – Beslut vid full kapacitet

3:18 På företaget Extrem AB, som tillverkar och säljer fiskhållare, är det fullt drag. I dagsläget innehåller sortimentet tre slag av fiskhållare. De benämns Mört, Brax och Gädda. Man har megamycket att göra, som VD:n Gert Attack uttrycker saken. Faktum är att man skulle kunna tillverka och sälja mer än vad man gör i dagsläget. Det beror på att man på företaget har en trång sektor (flaskhals), nämligen maskintid. Under den kommande tremånadersperioden finns det tillgång till sammanlagt 420 timmar. En styck Mört kräver 10 minuters maskintid, en styck Brax kräver 5 minuters maskintid och en styck Gädda kräver 20 minuters maskintid.

Nedanstående sammanställning, som avser den kommande tremånadersperioden, gjordes som ett led i företagets budgetering i början av året. Siffrorna gäller för en styck fiskhållare av vart slag och totalt för en styck av var och en av de tre slagen av fiskhållare.

	<i>Mört</i>	<i>Brax</i>	<i>Gädda</i>	<i>Totalt</i>
Direkt lön rörlig	100 kr	150 kr	400 kr	650 kr
Direkt material rörlig	300 kr	100 kr	250 kr	650 kr
Materialomkostnader fasta	50 kr	125 kr	200 kr	375 kr
Tillverkningsomkostnader rörliga	125 kr	25 kr	150 kr	300 kr
Tillverkningsomkostnader fasta	260 kr	310 kr	300 kr	870 kr
<i>Tillverkningskostnad</i>	<i>835 kr</i>	<i>710 kr</i>	<i>1 300 kr</i>	<i>2 845 kr</i>
Administrationsomkostnader fasta	75 kr	100 kr	80 kr	255 kr
Försäljningsomkostnader fasta	200 kr	175 kr	250 kr	625 kr
<i>Självkostnad</i>	<i>1 110 kr</i>	<i>985 kr</i>	<i>1 630 kr</i>	<i>3 725 kr</i>
Försäljningspris per styck	1 300 kr	1 000 kr	1 900 kr	

Samtliga fasta kostnader utgör samkostnader. Inga rörliga kostnader utgör samkostnader.

- Vilken eller vilka slag av fiskhållare bör företaget tillverka och sälja under den kommande tre-månadersperioden om strävan är att maximera sin förtjänst? Till vilket belopp uppgår det totala täckningsbidraget? Marknadsavdelningen har meddelat att man kan sälja allt som tillverkas, oavsett produktmix. Motivera ditt svar med en eller flera kalkyler.
- Antag nu att marknadsavdelningen har gjort en stor marknadsundersökning i vilken man funnit att de tre slagen av fiskhållarna efterfrågas i följande kvantiteter under den kommande tremånadersperioden: Mört 700 st, Brax 3 000 st och Gädda 500 st. Vilken eller vilka av de tre slagen av fiskhållare bör företaget tillverka och sälja under den kommande tremånadersperioden om strävan är att maximera förtjänsten? Till vilket belopp uppgår det totala täckningsbidraget? Motivera ditt svar med en eller flera kalkyler.

Påläggsmetoden och bidragskalkylering

3:19 AB Gott är en restaurang där kunder kan avhämta tämligen exklusiv lunchmat. Man erbjuder tre slag av maträtter – dagens kött, dagens fisk och dagens sallad – fem dagar i veckan. All matlagning sker i egen lokal, där varje maträtt har sitt eget kök för att undvika att rätterna skall ta smak av varandra. Kött delen är mest avancerad. Den har bl a köttgrill och kebabutrustning. Fisk delen är enklare. Här finns endast vanlig spis, dock tämligen stor. Sallads delen är den enklaste köks delen. Här finns inga maskiner, endast en extra lång köksbänk. Restaurangen har tre personer anställda som arbetar med inköp av råvaror, matlagning, diskning och städning. 1,5 personer arbetar med dagens kött, en person med dagens fisk och 0,5 personer med dagens sallad. Ägaren sköter resten av verksamheten.

Stamkunden Eulalia har under senare tid börjat ställa frågor kring prissättningen av dagens rätter. Bakgrunden till det är att hon precis avslutat en kurs i ekonomistyrning på vilken produktkalkylering i alla dess former lärdes ut. Kundens frågor har fått ägaren att börja fundera över sin prissättning. En dag när kunden tittar in för att köpa en dagens kött frågar man henne om hon skulle vilja titta över det sätt på vilket man beräknar maträtternas självkostnad på. Självklart gör jag det, svarar kunden entusiastiskt.

- a) I ett första steg beräknar Eulalia självkostnaden för var och en av de tre dagens rätter. Hon använder sig av uppgifter från det nyligen avslutade verksamhetsåret 200X. Hon använder ägarens kalkylmodell. Följande uppgifter har tagits fram för året:

	<i>Dagens kött</i>	<i>Dagens fisk</i>	<i>Dagens sallad</i>
Omsättning	2 880 000 kr	1 215 000 kr	1 575 000 kr
Antal sålda luncher	36 000 st	13 500 st	22 500 st
Råvarukostnad	720 000 kr	472 500 kr	337 500 kr

Resturangomkostnaderna* uppgår till 3 000 000 kr. De fördelas till respektive dagens rätt med fördelningsnyckeln råvarukostnad. *Här ingår bl a lönekostnader för anställd personal, lokalkostnad, kalkylmässig avskrivningskostnad, kalkylmässig räntekostnad, kassationskostnad och försäkringskostnad.

Administrations- och försäljningsomkostnaderna (AFFO), som bl a inkluderar lönekostnad för ägaren, annonskostnad, radioreklamkostnad och diverse administrationskostnader, uppgår till 1 000 000 kr och fördelas till respektive dagens rätt med fördelningsnyckeln restaurangkostnad som utgör summan av råvarukostnad och restaurangomkostnader.

Till vilket belopp uppgår den totala självkostnaden för respektive av de tre dagens rätter? Visa dina beräkningar.

- b) Eulalia ser ganska snabbt att det finns potential att förbättra det sätt på vilket företaget beräknar sina självkostnader. Hon menar att dagens beräkningssätt inte ger en rättvisande kostnadsbild. Vad kan hon ha i åtanke? Mot bakgrund av den inledande texten och uppgifterna i a-uppgiften, ge två förslag av kalkyltekniskt slag på hur restaurangens självkostnadskalkyl skulle kunna förbättras och förklara varför du anser att förslagen kommer att förbättra restaurangens produktkalkylering, d v s ge mer rättvisande självkostnader som grund för prissättningen.
- c) Antag att den enda rörliga kostnaden av företagets totala kostnader är råvarukostnaden. Till vilket belopp uppgår täckningsbidraget för en styck lunch av respektive dagens rätt? Visa dina beräkningar.

Kapitalkostnader

3:20 I ekonomistyrningen, särskilt produktkalkyleringen, förekommer kapitalkostnader, som består av kostnadsposterna kalkylmässig avskrivning och kalkylmässig ränta.

- a) Vad menas med kalkylmässig avskrivning (kalkylmässig avskrivningskostnad) och varför är den viktig att beakta i produktkalkyleringen?
- b) Vad menas med kalkylmässig ränta (kalkylmässig räntekostnad) och varför är den viktig att beakta i produktkalkyleringen?

Kalkylmässiga och bokföringsmässiga kostnader

3:21 Det finns många slag av kostnader. En viktig åtskillnad görs mellan bokföringsmässiga och kalkylmässiga kostnader. Förklara skillnaden mellan bokföringsmässiga och kalkylmässiga kostnader *samt* ge två exempel på bokföringsmässiga *merkostnader* respektive kalkylmässiga *merkostnader*.

Självkostnadskalkylering – Påläggsmetoden

3:22 I dagarna diskuteras det om sk trängselavgift ska införas för att komma till rätta med trafikproblem i storstäder runt om i Sverige. På Vägverket är man just nu på gång med att ”räkna lite”, som man uttrycker det, på avgifternas storlek. Man menar att de bör bero på vägsträckningarnas struktur. Ju mer

komplicerad vägsträcka, desto större avgift, resonerar man. Men hur man ska kalkylera avgifterna är man osäker på. För att få grepp om det anser man att man ska börja fundera med utgångspunkt i verkliga trafiksituationer, och då helst i krångliga sådana för att tidigt i arbetet säkerställa att man tänker genom eventuella komplicerade kalkylfrågor. För en förstudie har man valt en krånglig trafiksituation. Den visas i nedanstående bild.

Din uppgift är att ge förslag på en kalkylmodell som kan användas för att en rättvisande kostnad för att köra igenom denna trafikplats ska kunna beräknas. Trängselavgifter ska enligt ett beslut baseras på självkostnader, vilket innebär att ditt kalkylförslag ska bygga på självkostnadsidén.

