

# Ekonomistyrning

*Beslut och handling*

---

GÖRAN ANDERSSON

ELIN K. FUNCK

Digitalt appendix till kapitel 15.

Art.nr 36142-03 och 36143-03

ISBN 978-91-44-13336-2

och 978-91-44-13337-9

## 15.7 Analys av fasta omkostnader

Kapitel 15 i huvudboken har bland annat behandlat analys av rörliga, direkta kostnader och analys av rörliga omkostnader. Dessa analyser utgör standardkostnadsanalysens kärna. I avsnitt 15.7–15.9 presenteras några möjligheter till fördjupning och utvidgning.

Företag som använder en självkostnadsmetod för kalkylering kan genomföra en samtidig, kombinerad, analys av rörliga och fasta tillverkningsomkostnader. Detta tillvägagångssätt är relativt komplicerat och behandlas inte här. Ett annat alternativ är att analysera fasta omkostnader på ett liknande sätt som rörliga omkostnader, vilket diskuteras nedan.

I första hand studeras fasta tillverkningsomkostnader (TOF). Vid självkostnadsmetoden görs ett pålägg för varje tillverkad produkt, för att täcka kostnaden för TOF. Kostnaden ackumuleras, eller upparbetas, i takt med produktionen. Summan av gjorda pålägg under en period utgör det upparbetade pålägget.

Upparbetat  
pålägg

Låt oss anta att ett företag använder maskintid som fördelningsnyckel för TOF. Mängden utnyttjad maskintid per produkt ( $K_v$ ) kan avvika från budgeterad maskintid per produkt ( $K_s$ ). Det ger upphov till en prestationsdifferens. Om företaget lyckas producera med mindre maskintid per produkt än budget är avvikelsern gynnsam. Differensen kan mätas mot en rörlig budget (verklig volym) och med standardpålägg som pris (se figur 15.5). Prestationsdifferens är ett mått på hur effektivt maskinerna har använts för den utförda produktionen.

Prestations-  
differens

Mängden använd maskintid ( $K_v \cdot V_v$ ) kan skilja sig från budgeterad maskintid ( $K_s \cdot V_s$ ). Skillnaden värderas till standardpris (standardpålägg) och kallas sysselsättningsdifferens. Den visar ett mått på värdet av bättre eller sämre kapacitetsutnyttjande än budgeterat. En positiv sysselsättningsdifferens innebär att företaget med befintliga resurser (lokaler, maskiner osv.) har fått större produktion än budgeterat. I kalkylering kallas denna skillnad för övertäckning av fasta kostnader. Övertäckning innebär att upparbetat pålägg är större än budgeterad fast omkostnad.

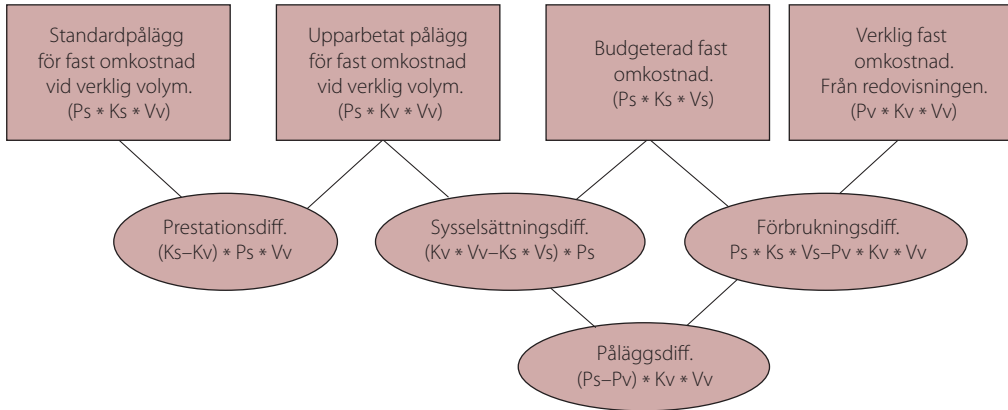
Sysselsättnings-  
differens

Över- resp. under-  
täckning av FK

En tredje differens kallas förbrukningsdifferens. Den uppstår om redovisade, verkliga TOF skiljer sig från budgeterade TOF. Förbrukningsdifferens är ett mått på resursförbrukningen för fasta tillverkningsomkostnader, som avskrivning för lokaler och maskiner, uppvärmning, produktionsplanering, reparationsverkstad osv. Om den verkliga kostnaden är lägre än budget är avvikelsern gynnsam. Sysselsättnings- och förbrukningsdifferenserna utgör tillsammans påläggsdifferensen. Differenserna för fasta TO sammanfattas i figur 15.5.

Förbruknings-  
differens

Påläggsdifferens



FIGUR 15.5 Differenser för fasta tillverkningsomkostnader.

**EXEMPEL**

AB Mercurius tillverkar produkterna X, Y och Z. Fasta tillverkningsomkostnader budgeteras till 6,9 mnkr för en period och de fördelas med ett standardpålägg om 300 kr per maskintimme. I efterhand kan företaget konstatera att de fasta tillverkningsomkostnaderna enligt redovisningen uppgick till 6,42 mnkr. Gör en analys av fasta tillverkningsomkostnader. För produkterna gäller följande data.

		X	Y	Z
Maskintid	budget	0,4	0,6	0,9
(tim/st)	utfall	0,4	0,5	0,8
Volym	budget	20 000	10 000	10 000
(tim)	utfall	18 000	12 000	13 000

**Lösning**

Budgeterad volym behövs inte för analysen.

Standardförbrukning av maskintimmar vid verklig volym ( $\Sigma K_s * V_v$ ):

$$0,4 * 18\,000 + 0,6 * 12\,000 + 0,9 * 13\,000 = 26\,100 \text{ timmar}$$

Standardpålägg för fast omkostnad vid verklig volym ( $P_s * K_s * V_v$ ):

$$300 * 26\,100 = 7,83 \text{ mnkr.}$$

Faktisk förbrukning av maskintimmar ( $\Sigma K_v * V_v$ ):

$$0,4 * 18\,000 + 0,5 * 12\,000 + 0,8 * 13\,000 = 23\,600 \text{ timmar}$$

Upparbetade pålägg för fast omkostnad ( $P_s * K_v * V_v$ ):

$$300 * 23\,600 = 7,08 \text{ mnkr.}$$

$$\text{Prestationsdifferens: } 7,83 - 7,08 = +0,75 \text{ mnkr}$$

$$\text{Sysselsättningsdifferens: } 7,08 - 6,9 = +0,18 \text{ mnkr}$$

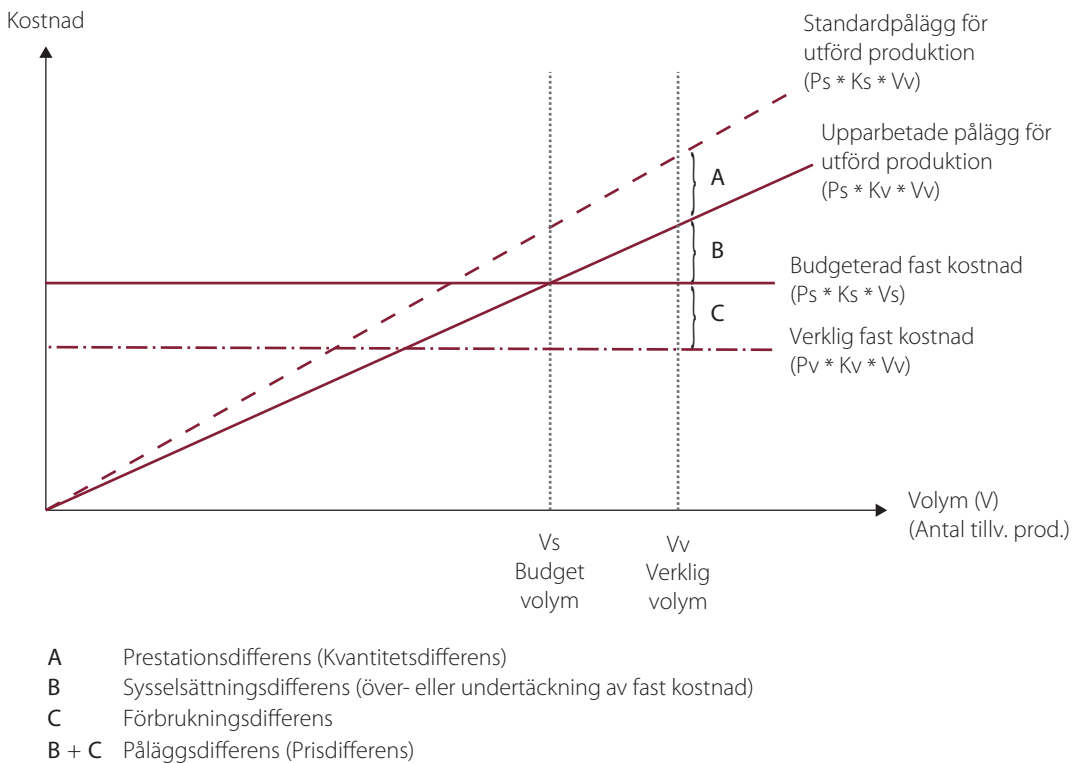
$$\text{Förbrukningsdifferens: } 6,9 - 6,42 = +0,48 \text{ mnkr}$$

$$\text{Påläggsdifferens: } +0,18 + (+0,48) = +0,66 \text{ mnkr}$$

Samtliga differenser är gynnsamma och data har anpassats så att alla har fått positivt tecken. Företaget har en positiv prestationsdifferens eftersom genomsnittlig maskintid per produkt är lägre än budgeterat. Sysselsättningsdifferensen är positiv på grund av högre kapacitetsutnyttjande än budgeterat (övertäckning av fasta kostnader). Förbrukningsdifferensen är positiv på grund av mindre åtgång av fasta tillverkningsomkostnader än budgeterat, vilket kan bero på lägre hyror, räntor, avskrivningar, värmekostnader samt lägre kostnader för produktionsplanering, reparationsverkstad osv.

Ovan användes maskintid som fördelningsnyckel. Motsvarande analys kan göras med andra fördelningsgrunder.

I figur 15.6 illustreras positiva differenser vid fasta tillverkningsomkostnader. Standardpålägget ( $P_s$ ) är beräknat vid budgeterad volym, i detta fall normal volym. En förkalkyl baserad utifrån någon annan volym, till exempel praktiskt tillgänglig kapacitet (se avsnitt 5.4.2 i huvudboken), ger ett annat standardpålägg ( $P_s$ ). I figuren nedan ersätts då normal volym av den valda volymen.



FIGUR 15.6 Avvikelser för fasta tillverkningsomkostnader.

**Prestations-  
differens**

En bättre maskineffektivitet visar sig i att upparbetat pålägg är lägre än förkalkylerat standardpålägg, för en viss volym. Detta beror på mindre resursförbrukning per produkt än budgeterat. Avvikelsen kallas prestationsdifferens.

**Sysselsättnings-  
differens**

Skillnaden mellan upparbetat pålägg och budgeterad fast kostnad kallas sysselsättningsdifferens. Den anger ett värde för kapacitetsutnyttjande. I detta fall har företaget med befintliga fasta resurser presterat en större volym än budget. Härigenom erhålls en övertäckning av fasta omkostnader.

**Förbruknings-  
differens**

Förbrukningsdifferensen är positiv om verkliga TOF är lägre än budgeterade TOF. Det kan bero på lägre pris för värme, räntor, löner m.m. Det kan även bero på sparsamhet, som har lett till mindre resursförbrukning, till exempel av elektricitet, mindre lokaler, mindre kapitalbindning och mindre förmanstid.

Förbruknings- och prestationsdifferenserna anses ofta vara mer påverkbara än sysselsättningsdifferensen. Företag kan på samma sätt som ovan beräkna sysselsättnings- och förbrukningsdifferenser för fasta affärsomkostnader. I praktiken torde denna analys vara mycket ovanlig.

## 15.8 **Analys av intäkter, resultat och täckningsbidrag**

Intäkter, resultat och TB kan analyseras på samma sätt som rörliga kostnader. Analysen av resultat och TB baseras på en konstant standardkostnad (särkostnad) per produkt. Om budgeterat resultat jämförs med verkligt resultat erhålls en resultatavvikelse. Den kan delas upp i en försäljningsprisdifferens och en volymdifferens, analogt med uppdelningen i en pris- och en kvantitetsdel för rörliga kostnader. Alternativt går det att beräkna en volymdifferens för intäkter.

**Mix- eller  
blandnings-  
differens**

Ett företag kan samtidigt analysera flera produkter och beräkna en mixdifferens (blandningsdifferens) som visar produktblandningens betydelse. Några produkter kan ge bättre täckningsbidrag än andra. Det betyder att företaget kan få olika resultat vid samma totala försäljningsintäkt.

**Försiktighet  
anbefalls vid  
tolkning av  
differenserna**

Det finns flera skäl att vara försiktig vid tolkning av de differenser som erhålls vid analys av intäkter, resultat och täckningsbidrag. Försäljningsvolym hänger ofta ihop med försäljningspris och det kan då vara meningslöst att dela upp den totala resultatdifferensen i två delar. Möjligen kan en uppdelning ge en viss lärdom om produktens priselasticitet. Med en konstant prisnivå kan analysen också visa volymeffekten av olika säljtätheter.

En mixdifferens ger meningsfull information bara när det finns ett samband mellan produkterna. De kan till exempel vara komplement, substitut, likna varandra men skilja sig i något avseende som storlek, eller att produkterna

tillverkas med samma utrustning som har begränsad kapacitet. Om det inte finns något samband mellan produkterna kan det vara vilseledande att beräkna mixdifferens.

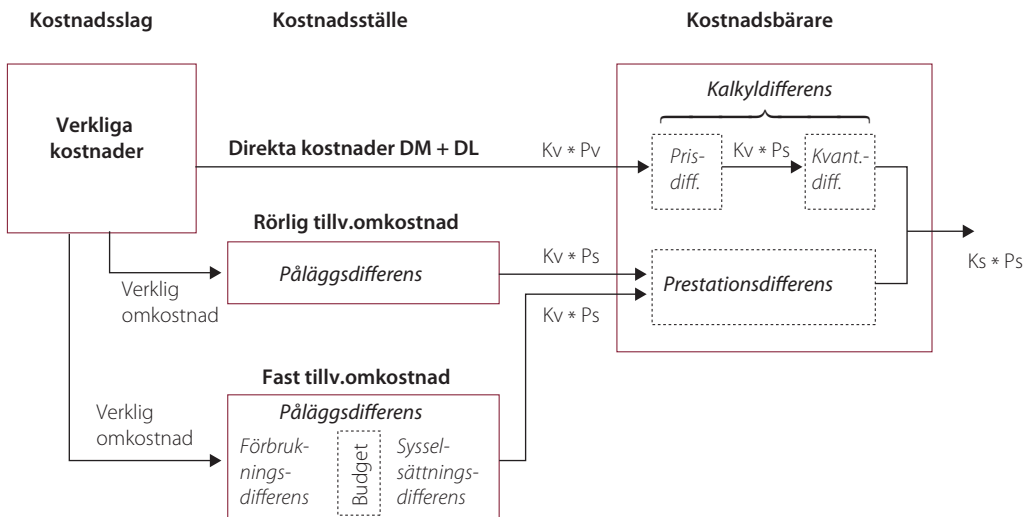
Ytterligare ett viktigt skäl till försiktighet vid denna analys är att försäljning, mer än tillverkning, påverkas av faktorer utanför företagets kontroll, till exempel konjunktur och konkurrentbeteende.

I stället för ovanstående avvikelseanalys kan företag göra en uppföljning av marknadsandel mot tidigare utfall, jämföra eget försäljningspris med konkurrenternas försäljningspris osv.

Tolkningssvårigheterna torde betyda att analyser av detta slag är ovanliga i näringslivet. Efter denna övergripande orientering lämnar vi analysen av intäkter, resultat och TB och avstår från fördjupningar med formler och beräkningar i demonstrations- och övningsexempel.

## 15.9 Koppling till internredovisning

Data till avvikelseanalysen hämtas främst från systemet för material- och produktionsplanering (MPS) och från internredovisningen. Det finns många alternativa sätt att strukturera dessa system. Nedan visas ett exempel på var avvikelserna kan avläsas i en internredovisning som har byggts upp enligt en kretsloppsmodell. Differenser markeras med kursiv text och anges med de beteckningar och index som används ovan.



FIGUR 15.7 Differenser i internredovisning.

**Kalkyldifferens** Kalkyldifferens är skillnaden mellan ett kalkylobjekts förkalkylerade standardkostnad och redovisat utfall, det vill säga efterkalkylens upplupna kostnad. Beroende på uppbyggnad av kalkyler och redovisning kan kalkyldifferensen omfatta olika avvikelser. I ovanstående struktur inkluderas pris- och kvantitetsdifferens för rörliga, direkta kostnader samt prestationsdifferens för rörliga och fasta tillverkningsomkostnader.

Påläggsdifferenser framkommer som saldon på kostnadsställen. Fast tillverkningsomkostnad kan delas upp i förbruknings- och sysselsättningsdifferens. Prestationsdifferens för tillverkningsomkostnad kan registreras på kostnadsbärare.