



School of Economics
and Commercial Law
GÖTEBORG UNIVERSITY

Integrerad civilekonomutbildning
Kandidatuppsats/Bachelor thesis, ICU2004: 30

Praktisk tillämpning av internprissättning till standardkostnad

Kandidatuppsats
David Nordlund 790425
Johan Pettersson 760219

Handledare:
Björn Lantz

Företagsekonomi/Ekonomistyrning
VT 2004



Förord

Internprissättning är ett mycket intressant problemområde som på olika sätt berör skilda discipliner inom företagsekonomi, såväl organisationsteori som produktionsplanering. De kurser författarna följt de senaste tre åren bildar en helhetsbild som nu mynnar ut i denna kandidatuppsats. Den insikten har verkat stimulerande under arbetet, förhoppningsvis har detta färgat alstret och bidragit till ökad läsvärdhet.

Det är på sin plats med ett påpekande om att uppsatsens genomförande och innehåll är komponerat av författarna och därmed är även åsikter och slutsatser utan hänvisning ett uttryck för författarnas egna tankar och uppfattningar angående rådande situation. Dessa uttryck baserar sig på den kunskap som finns inom ämnet så som den tolkats av författarna. Ansvar för eventuella språkliga eller faktamässiga felaktigheter vilar därför uteslutande på författarna.

Författarna vill framföra sitt varma tack till de personer i näringslivet som förmedlat kontakter och ställt upp på intervjuer och därmed bidragit med ett betydande kunskapstillskott under arbetets gång. Anonymitetsskäl hindrar att dessa personer omnämns med namn. Uppsatsens handledare, Ekonomie doktor Björn Lantz, förtjänar också ett stort tack för sina synpunkter som bidragit till att uppsatsens utförande blivit mer vetenskapligt och akademiskt korrekt än det annars skulle ha blivit.

Göteborg, maj 2004

Johan Pettersson 760219
johanpettersson14@hotmail.com

David Nordlund 790425
norlunddavid@hotmail.com



Sammanfattning

Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Ekonomistyrning, Kandidatuppsats, VT 2004

Författare: David Nordlund och Johan Pettersson

Handledare: Björn Lantz

Titel: Praktisk tillämpning av internprissättning till standardkostnad

Bakgrund och problem: Under de senaste hundra åren har internprissättning blivit allt viktigare i och med att företagens organisationsstruktur blivit alltmer decentraliserad. Internprissättningsteorin har dock identifierat vissa problem med suboptimeringar som ännu söker sin lösning, det saknas alltså ännu en optimal internprissättningsmodell. Användarna av den tillämpade internprissättningen måste därför göra det bästa möjliga av situationen, för att hitta en så lämplig modell som möjligt.

Syfte: Syftet med uppsatsen är att föreslå metoder för att bättre hantera identifierade icke-optimala egenskaper med vilka tillämpad standardkostnadsbaserad internprissättning är behäftad.

Avgränsningar: Rapporten avser inte att behandla juridiska eller tull- och skattemässiga aspekter av internprissättning. Därtill kommer endast kostnadsbaserad internprissättning att behandlas och då huvudsakligen den standardkostnadsbaserade.

Metod: Undersökningen genomförs som en kvalitativ studie på ett fallföretag. Insamlingen av primärdata sker främst genom djupintervjuer med berörda på fallföretaget men även företagets interna policydokument används i undersökningen. Primärdata analyseras sedan utifrån den teoretiska referensramen som i sin tur bygger på olika studier och teorier inom området.

Resultat och slutsatser: Den undersökta metoden för internprissättning fungerar i allmänhet bra under löpande drift. Dock saknas incitament för långsiktig effektivisering vilket föreslås skapas genom att införa ett effektiviseringskrav i standardkostnadskalkylen. Kapacitetsnormaliseringen rymmer, om den tillämpas fel, risker för att kostnadsfördelningen och därmed ansvarsuppföljningen blir felaktig. Det har identifierats situationer då intressekonflikter emellan enheter kan uppstå. En tänkbar metod för att hantera vissa av dessa frågor är att inrätta en arbetsgrupp som skulle fälla avgöranden i tvister och intressekonflikter.

Förslag till fortsatt forskning: Kan standardkostnadsbaserad internprissättning utformas så att intressekonflikter mellan två enheter löses utan central styrning?



Innehållsförteckning

| | |
|-----------------------------------------------------------------|----|
| Förord..... | 1 |
| 1 Inledning | 5 |
| 1.1 Bakgrund..... | 5 |
| 1.2 Problemdiskussion och frågeställning | 6 |
| 1.3 Syfte | 7 |
| 1.4 Avgränsningar..... | 7 |
| 1.5 Begreppsdefinitioner..... | 8 |
| 2 Metod | 9 |
| 2.1 Grundläggande synsätt..... | 9 |
| 2.2 Val av metod | 9 |
| 2.3 Arbetsgång | 10 |
| 2.3.1 Förstudie | 10 |
| 2.3.2 Fallstudie..... | 11 |
| 2.3.3 Bearbetning av primärdata | 11 |
| 2.3.4 Analys | 11 |
| 2.3.5 Slutsats och rekommendationer | 12 |
| 2.4 Formalia | 12 |
| 2.5 Validitet..... | 12 |
| 2.6 Reliabilitet..... | 13 |
| 3 Teoretisk referensram | 14 |
| 3.1 Internprissättningens bakgrund..... | 14 |
| 3.2 Internprissättningens syften | 14 |
| 3.3 Kostnadsbaserade modeller | 15 |
| 3.3.1 Särkostnad..... | 15 |
| 3.3.2 Självkostnad..... | 16 |
| 3.3.3 Cost-Plus..... | 16 |
| 3.4 Internprissättning till standardkostnad | 16 |
| 3.4.1 Standardkostnadskalkylen..... | 16 |
| 3.4.2 Definitioner av fasta respektive rörliga kostnader | 18 |
| 3.4.3 Kapacitetsbestämningens vikt vid internprissättning..... | 19 |
| 3.5 Bedömningsgrunder | 21 |
| 4 Fallstudie..... | 22 |
| 4.1 Introduktion..... | 22 |
| 4.2 Företagsbeskrivning..... | 23 |
| 4.3 Schema över internrelationer | 24 |
| 4.4 Internprissättningsmodell..... | 25 |
| 4.4.1 Produktkostnadskalkylen | 26 |
| 4.4.2 Skillnader i tillämpning av produktkostnadskalkylen | 27 |
| 4.5 Sammanställning av fallstudien | 28 |
| 4.5.1 Av intervjuobjekten upplevda styrkor | 28 |
| 4.5.2 Av intervjuobjekten upplevda svagheter | 29 |
| 4.5.3 Internrelationen mellan BA: 1 och BA: 2 | 30 |
| 4.6 Sammanfattning av fallstudien | 32 |



| | | |
|-----|--------------------------------------------------|----|
| 5 | Analys av empirin | 33 |
| 5.1 | Standardkostnadskalkylen..... | 33 |
| 5.2 | Fasta och rörliga kostnader | 34 |
| 5.3 | Overhead- och Produktutvecklingskostnader | 34 |
| 5.4 | Fastställande av normalkapacitet | 36 |
| 5.5 | Kapacitetsprioritering | 37 |
| 5.6 | Relationen enheter emellan..... | 37 |
| 5.7 | Vinstpålägg | 38 |
| 5.8 | Uppfyllnad av internprissättningens syften | 38 |
| 6 | Slutdiskussion och rekommendationer | 41 |
| 6.1 | Standardkostnadskalkylen..... | 41 |
| 6.2 | Fasta och rörliga kostnader | 41 |
| 6.3 | Overhead- och Produktutvecklingskostnader | 42 |
| 6.4 | Fastställande av normalkapacitet | 42 |
| 6.5 | Kapacitetsprioritering | 42 |
| 6.6 | Relationen enheter emellan..... | 42 |
| 6.7 | Vinstpålägg | 43 |
| 6.8 | Uppfyllnad av internprissättningens syften | 43 |
| 6.9 | Slutsats | 44 |
| | Källförteckning | 45 |
| | Litterära källor | 45 |
| | Material från praktikfallsföretaget | 46 |
| | Källor publicerade på Internet | 46 |
| | Bilaga 1: Intervjuguide | 47 |

Figurförteckning

| | |
|-----------------------------------------------|----|
| Figur 2:1: Arbetsgång (Egen figur)..... | 10 |
| Figur 4.1: Affärsområden (Egen figur)..... | 24 |
| Figur 4.2: Internrelationer (Egen figur)..... | 25 |

1 Inledning

Detta uppsatsens första kapitel syftar till att ge läsaren en introduktion till problemställningen. Det sker genom en kort bakgrundsbeskrivning av ämnesområdet där kärnan i internprissättningens problematik presenteras. Detta leder sedan fram till själva problemformuleringen och definieringen av uppsatsens syfte. Därefter följer en redogörelse av tillvägagångssätt, gjorda avgränsningar samt en definition av vissa väsentliga begrepp som används i uppsatsen.

1.1 Bakgrund

Internprissättning blir nödvändig när en internprestation¹ skall överföras från en organisatorisk enhet till en annan. Sådana interntransaktioner har blivit allt vanligare i takt med att utvecklingen gått från enskilda företag mot koncerner bestående av ett flertal decentraliserade enheter². Dessa multidivisionaliserade koncerner består av divisioner som skapats i syfte att utnyttja de skalfördelar som möjliggörs av massproduktion samtidigt som man tillgodoser den produktdiversifiering som marknaden kräver³. En sådan divisionaliserad organisation styrs allt som oftast genom att varje enhet ansvarar för sitt resultat (resultatenhet) eller det bidrag (bidragsenhet) man lämnar till koncernens aggregerade resultat. Det är därför viktigt att internprissättningen är utformad så att det är möjligt att utläsa de enskilda enheternas del i koncernens aggregerade resultat.

Ett problem som utvecklare av internprissättningsmodeller (såväl teoretiker som praktiker) länge brottats med är det så kallade *internprissättningsproblemet*. Problemet har sin grund i det faktum att ett handlande som är optimalt för den enskilda enhetens resultat inte nödvändigtvis är optimalt för koncernens aggregerade resultat. Ett exempel på detta skulle vara om en enhet kan handla till ett lägre pris hos en utomstående leverantör (och maximera sitt resultat) än vad man kan göra hos sin koncernsystem (och maximera koncernens resultat). Det finns alltså risk för att det uppstår en målkonflikt i en decentraliserad organisation. Vid utformningen av en modell för fastställande av internpriser bör internprissättningsproblemet tas i beaktande.

På en fullständigt fri marknad speglar priset utbudet och efterfrågan av en viss produkt. Det gör att priset kan sägas vara fastställt på ett objektivet sätt, eftersom marknaden kan sägas vara objektiv. På ett företags interna marknad handlas det ofta med produkter som aldrig letar sig ut på den externa marknaden⁴. Det saknas alltså en *objektiv* marknad som kan fastställa ett marknadspris.

¹ ”Internprestationer är en benämning för de prestationer som levereras mellan (mer eller mindre) självständiga enheter i ett företagssystem, för vilka separat resultat- eller kostnadsberäkning görs.” Arvidsson (1972) s 4

² Arvidsson (1973)

³ Berry, Conkling, Ray (1997)

⁴ D.v.s. om produkten alls når den externa marknaden sker det först efter vidare förädling.

Internprissättningslitteraturen behandlar ett flertal olika modeller och variationer därpå för att fastställa internpriser. En del forskare hävdar att prissättningen på den interna marknaden så långt det är möjligt skall sträva efter att likna prissättningen på den externa marknaden⁵. Marknadsprissättningsmodellens förespråkare påpekar att en sådan prissättning underlättar för företagets ledning att besluta om egen tillverkning kontra köp på den externa marknaden (s.k. make or buy decision)⁶. Motståndarna till det marknadsbaserade internpriset ställer sig frågande till det faktum att en koncernsyster tvingas betala lika mycket som de argaste konkurrenterna får göra. Andra förespråkar någon av de kostnadsbaserade modellerna och ytterligare röster höjs för någon form av förhandlingslösning.

Den i praktiken vanligast förekommande utgångspunkten när ett internpris skall fastställas är den kostnad leverantören har för att utföra intern prestationen⁷. Ett av skälen till att använda sig av en kostnadsbaserad internprissättningsmodell är att man på det sättet får en bra överblick över var i produktionskedjan som respektive kostnad uppstår samtidigt som man försäkras om att alla kostnader följer med produkten till slutkunden. Även om detta är nog så viktigt kan det inte sägas vara huvudsyftet med internprissättning. Huvudsyftet får istället sägas vara att i en decentraliserad organisation möjliggöra en effektiv och tydlig central styrning samtidigt som incitament till effektivisering skapas lokalt⁸.

1.2 Problemdiskussion och frågeställning

Flertalet av de metoder för internprissättning som tillämpas är kostnadsbaserade. Det skall inte tas som intäkt för att en sådan metod nödvändigtvis lämpar sig bättre för praktiskt bruk än andra, däremot ökar det intresset för att vidare undersöka metoden. Ett avgörande ställningstagande vid utformningen av en kostnadsbaserad internprissättningsmodell är hur kostnaderna skall beräknas och vad det får för effekter. Några vanliga sätt att kalkylera de kostnader som ligger till grund för internprissättningen är särkostnad och självkostnad. Vid särkostnadskalkylering hänförs de direkta kostnaderna till specifika leveranser medan självkostnadskalkylering innebär att såväl direkta som indirekta kostnader kopplas till produkttypen⁹. Gemensamt för båda metoder är att de egentligen saknar incitament till effektivisering för den enskilda enheten. Man får betalt för vad man gör och man gör vad man får betalt för, varken mer eller mindre. Ett sätt att skapa sådana incitament är att använda sig av standardkostnader, en på förhand kalkylerad kostnad för att producera en produkt. En positiv avvikelse från standardkostnaden kommer den enskilda enheten till godo samtidigt som man ensam får bära kostnaden för eventuella negativa avvikelser.

Den incitamentsskapande aspekten av en standardkostnadsbaserad internprissättning är en av målsättningarna som företagen har med sin tillämpning. En internprissättning som skapar effektiva incitament är lika mycket en konkurrensfördel som en effektiv

⁵ Lantz (2000)

⁶ Eccles (1986)

⁷ Ax, Johansson, Kullén (2002)

⁸ Internprissättningens syften diskuteras mer utförligt i avsnitt: 3.2.

⁹ Samuelson (2001)



produktion¹⁰. En annan positiv effekt av en sådan modell är underlättande av rapportering, planering och redovisning¹¹. Ännu har ingen lyckats att kombinera alla de positiva effekterna av internprissättning i en modell som inte också innehåller några av de negativa.

Då ingen optimal modell för tillämpad internprissättning ännu identifierats är användarna fortsatt hänvisade till att försöka hitta den minst dåliga lösningen. Det betyder att de metoder som tillämpas på ett eller annat sätt är behäftade med ineffektiviteter. Dessa kan till exempel uppstå då en kostnadsmodell inte är föremål för en rättvisande resultatbild eller då internhandeln inte främjar ett företags aggregerade målsättning¹². Ineffektiviteterna kan även vara ett resultat av dåliga kommunikationer eller förhandlingar där köpande och säljande enhet inte ”spelar med öppna kort”. Många ineffektiviteter kan alltså härledas till beteendepåverkan och motivationsfrågor¹³. Det vill säga effekter på ett mer psykologiskt plan där aktörer inte strävar efter ett gemensamt mål.

Det gäller alltså för användarna att utforma en modell med så få och så lindriga ineffektiviteter som möjligt, och att minimera effekten av de som kvarstår. Det är därför intressant att undersöka hur man bäst hanterar kvarstående icke-optimala egenskaper hos, samt effekter av, standardkostnadsbaserad internprissättning i syfte att minimera den negativa inverkan av dessa. Detta blir också uppsatsens frågeställning:

Hur hantera icke- optimaliteter förknippade med standardkostnadsbaserad internprissättning?

1.3 Syfte

Syftet med uppsatsen är att föreslå metoder för att bättre hantera identifierade icke-optimala egenskaper med vilka tillämpad standardkostnadsbaserad internprissättning är behäftad.

1.4 Avgränsningar

Rapporten avser inte att behandla juridiska eller tull- och skattemässiga aspekter av internprissättning.

Endast kostnadsbaserad internprissättning kommer att behandlas och då huvudsakligen den standardkostnadsbaserade.

¹⁰ ”För att en internprissättningsmodell skall kännetecknas av effektiva incitament måste definitionsmässigt följande villkor gälla: Modellen måste leda till att de inblandade divisionerna maximerar hela företagets vinst genom att självständigt maximera sin egen vinst.” Lantz (2000) s 13

¹¹ Samuelson (2001)

¹² Ibid

¹³ Ibid

1.5 Begreppsdefinitioner

Avsnittet beskriver väsentliga definitioner så som de används i uppsatsens löpande text och rubriker.

Affärsenhet: En organisatorisk enhet inom en koncern som innehar ett eget ansvarsområde. Motsvaras inte nödvändigtvis av en legal enhet. Ordet används här synonymt med uttrycken *business unit* och *BU*.

Affärsområde: ”Del av ett produktmässigt diversifierat företags verksamhetsfält”¹⁴. I rapporten används ordet som en benämning på den organisatoriska enhet inom en koncern som ansvarar för ett visst produktområde. Organisatoriska enheterna är inte nödvändigtvis överensstämmande med legala enheter. Ordet används här synonymt med uttrycken *business area* och *BA*.

Kalkylperiod: Den specifika tidsperioden för vilken en kalkyl upprättas.

Kapitalkostnader: Begreppet innefattar avskrivningar och den ersättning som krävs för det bundna kapitalet: ränta till långivare och avkastning på eget kapital.

Internrelation: Begreppet används här som ett uttryck för de förbindelser som finns mellan köpare och säljare inom samma koncern.

Overheadkostnader: Härmed avses kostnader för stödfunktioner till produktionen, exempelvis redovisning och administration.

Startkostnader: Igångsättningskostnader för produktion, till exempel projekterings- och planeringskostnader. Begreppet omfattar ej kostnader för produktutveckling.

¹⁴ http://www.ne.se/jsp/search/search.jsp?t_word=aff%e4rsomr%e5de 2004 05 18

2 Metod

Avsnittet beskriver tillvägagångssättet som tillämpats och som leder fram till att uppsatsens syfte uppfylls. Avsikten är att lösa problemet genom att studera situationen på ett fallföretag med en standardkostnadsbaserad internprissättningsmodell. Tillvägagångssättet speglas därför av hur detta bäst genomförs.

2.1 Grundläggande synsätt

Avsnittet behandlar författarnas grundläggande idé beträffande insamlandet av de data som ligger till grund för uppsatsen. Olika tillvägagångssätt beskrivs därför kortfattat för att redogöra för olika valmöjligheter och den för studiens syfte mest användbara metoden.

Insamlandet av primärdata kan genomföras enligt en kvantitativ metod i större mätbara studier. En enkätstudie, till exempel, ger forskarna en objektiv syn på materialet genom frågor och svarsalternativ som är bestämda på förhand. Den kvantitativa metoden har fördelen att den kan omfatta ett stort antal människor som ger en stor datamängd. Andra menar däremot att tillförlitligheten i en undersökning blir bättre om forskaren själv tillåts tolka materialet genom en mer subjektiv vinkel i en kvalitativ metod. Undersökningen sker då via observationer eller ostrukturerade intervjuer som berättar vad människor gör, vilket ibland kan skilja sig mot vad de säger att de gör. Forskaren bildar sig då en uppfattning utifrån vad han eller hon har sett.¹⁵

Författarna av uppsatsen bedömning är att dessa båda synsätt har både för och nackdelar. De som svarar på en enkät kanske inte alls motsvarar populationens åsikter vilket gör att materialet inte är representativt. Det kan också vara så att frågeställaren i en intervju påverkas väldigt starkt av intervjuobjektet med följderna att den subjektiva tolkningen blir allt för missvisande.

2.2 Val av metod

Författarna har valt att undersöka standardkostnadsbaserad internprissättning så som den tillämpas av ett fallföretag. Valet motiveras av författarnas övertygelse att studien bäst genomföres som en kvalitativ undersökning då en sådan erbjuder större möjligheter till fördjupning i den undersökta situationen än vad en kvantitativ studie bedöms erbjuda. Resultatet torde ändå bli applicerbart på andra situationer än den undersökta, vilket även är avsikten. Detta eftersom alla standardkostnadsbaserade internprissättningsmodeller har gemensamma grundläggande egenskaper, även om de skiljs åt till följd av att olika användare gör anpassningar efter sitt företags situation och önskemål. Fallföretaget som används som metod är en tillverkande multinationell koncern bestående av åtta affärsområden och fem affärsenheter. Internprestationer har tidigare inte utbytt affärsområdena emellan. Fallföretaget har nyligen vidareutvecklat sin internprissättningsmodell i syfte att anpassa den efter företagets förändrade struktur vilken medfört en omfattande internhandel. Detta medför att situationen är passande som studieobjekt.

¹⁵ Halvorsen (1989)

Studien kommer i första hand att bygga på kvalitativa undersökningar i form av intervjuer med erfarna personer anställda på fallföretaget. De ger därigenom sin bild av internprissituationen på företaget. För att undvika att dessa ger en allt för subjektiv bild, och därmed försämrar uppsatsens reliabilitet, är intervjuernas utformning väsentlig. Intervjuerna följer därför en intervjuguide¹⁶ som ligger till grund för hela samtalet, intervjuguidens innehåll utformas så att det bidrar till att uppfylla uppsatsens syfte och därigenom säkerställa uppsatsens validitet. Vissa frågor kommer givetvis att leda till följdfrågor, för att då bilda sig en korrekt uppfattning av situationen är det viktigt att inte frånga den objektivitet med vilken intervjuunderlaget är behäftad.

2.3 Arbetsgång

Uppsatsarbetets arbetsgång åskådliggörs i figuren nedan, arbetsmomenten sammankopplas med korresponderande kapitel. Därefter beskrivs innehållet i respektive arbetsmoment.

| <u>Förstudie</u> | | <u>Fallstudie</u> | <u>Bearbetning av primärdata</u> | <u>Analys</u> | <u>Slutsats och rekommendationer</u> |
|------------------------------|--------------------------------------------------|------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------|----------------------|----------------------------------------------------------------------------|
| <u>Kap.2</u> Metod | <u>Kap. 3</u> Teoretisk referensram | <u>Kap. 4</u> Empiri och fall- beskrivning | <u>Kap. 5</u> Analys av det empiriska materialet. | | <u>Kap. 6</u> Slutsatser och förslag till fortsatt forskning. |

Figur 2:1: Arbetsgång (Egen figur)

2.3.1 Förstudie

Innan arbetet med att skriva rapporten och insamlingen av primärdata påbörjades genomfördes en omfattande förstudie på ämnet internprissättning. Olika modeller, metoder, åsikter och forskning inom området studerades. Inför uppsatsskrivandet införskaffade författarna ytterligare kunskap inom ämnet genom en studie av uppsatser, avhandlingar och större forskningsprojekt för att skapa en större förståelse. Förstudien är viktig då kunskaperna inom området ligger till grund för de frågeställningar som den kvalitativa undersökningen baseras på och för att utgöra en jämförelsegrund till primärdatan. Med utgångspunkt i förstudien och problemformuleringen skapades en intervjuguide som ligger till grund för insamlandet av primärdata.

Utöver en allmän orientering inom ämnet ligger fokus i förstudien på kostnadsbaserade modeller för internprissättning. Att ämnesområdet som behandlas i första hand är standardkostnadsbaserad internprissättning och inte internprissättning som helhet, beror dels på arbetets inriktning mot praktisk tillämpning och dels på

¹⁶ Se bilaga 1



insikten att ett alltför brett ämnesområde inte skulle ges rättvisa i en studie av den här karaktären¹⁷.

2.3.2 Fallstudie

För att uppfylla uppsatsens syfte har valet gjorts att studera och utvärdera internprissättningen på ett verkligt fallföretag. Företaget har under senare år omstrukturerats vilket fått till följd att internrelationerna väntas öka i omfattning. Fallföretaget är en världsomspännande koncern bestående av ett flertal divisioner och resultatenheter, något som troligtvis ökar rapportens användbarhet och akademiska intresse eftersom de kan antas ha resurserna och kompetensen att driva utvecklingen i riktning mot en för företaget optimal internprissättningsmodell.

Under ett inledande informationsmöte med handledaren på fallföretaget diskuterades den rådande situationen. Företaget har en nyligen modifierad standardkostnadsbaserad modell för internprissättning mellan affärsområdena. Internhandel mellan koncernens huvudsakliga affärsområden¹⁸ är också en relativt ny företeelse, vilket gör situationen än mer intressant då det sker ett aktivt arbete med att optimera utformningen av internprissättningspolicyn på aggregerad nivå. Detta internprissättnings huvudsakliga problem, som enligt fallföretaget förekommer i hög grad, är källan till många typer av konflikter och meningsskiljaktigheter som man önskar minimera. Fallföretaget visar därför självt ett omedelbart intresse av att förbättra sin tillämpning av standardkostnadsbaserade internpriser.

Den kvalitativa metoden lämpar sig väl för att komma i kontakt med anställda som dagligen stöter på situationer som påverkas och styrs av internprissättningspolicyn på företaget vilket underlättar analysen av effekterna och problematiken inom koncernen.

2.3.3 Bearbetning av primärdata

När insamlingen av primärdata i form av intervjuer är avslutad sammanställs och bearbetas materialet för att skapa en överskådlig bild av situationen i praktikfallsföretaget. Sammanställningen och bearbetningen av primärdata utgör uppsatsens empiriska material och studiens kärna.

Då intervjuer genomförts med ett flertal intervjuobjekt med olika infallsvinklar på problemet är det fortsatta arbetets kvalitet beroende av att sammanställningen av primärdata tar hänsyn till detta. Dessutom är tillförlitligheten i den följande analysen och slutsatsen kraftigt påverkad av kvalitén på detta avsnitt vilket medför att en stor del av uppsatsens tidsram används till detta.

2.3.4 Analys

Efter bearbetningen av intervjumaterialet vidtar analysen med hjälp av den samlade kunskapen om situationen på fallföretaget. Genom att analysera praktikfallsföretagets internprissättning med utgångspunkt i den teoretiska referensramen, kan de mål som

¹⁷ Booth, Colomb, Williams (2003)

¹⁸ Med ”huvudsakliga affärsområden” avses härnäst de tre affärsområden som utgör koncernens kärnverksamhet.



definierats för studien uppfyllas. Analysen är alltså avsedd att möjliggöra ett besvarande av frågeställningen på ett sådant sätt att uppsatsens syfte uppfylls.

2.3.5 Slutsats och rekommendationer

I metodavsnittet fastslås att uppsatsens syfte skall mötas genom att studera teorier inom ämnet för att sedan utföra en fallstudie som leder fram till ett empiriskt material som analyseras utifrån nämnda teorier. Den avslutande delen går således ut på att formulera en slutsats som har stöd i den utförda analysen samtidigt som den besvarar studiens frågeställning.

2.4 Formalia

De är främst två typer av källor som används, intervjuer med anställda på fallföretaget och litteratur inom ämnet. Utöver detta används fallföretagets interna policydokument och årsredovisning. I enlighet med fallföretagets önskan att vara anonymt förses intervjuobjekten med fingerade namn. Deras verkliga befattning på företaget redovisas dock. Intervjuobjekten nämns i texten på ett sådant sätt att det går att särskilja vilka synpunkter som härrör från respektive respondent utan att deras identitet röjs. De litterära källorna redovisas i fotnoter och källförteckning. I den mån källor publicerade på Internet används redovisas källornas adress samt vilket datum de avlästes

2.5 Validitet

Med begreppet validitet avses undersökningens förmåga att besvara frågeställningen. Validiteten är beroende av att forskarna undersöker de faktorer som är väsentliga för frågeställningen. Det är viktigt att inga väsentliga faktorer utelämnas men också att inga onödiga faktorer inkluderas då detta riskerar att förvilla såväl läsaren som intervjuobjekten och forskarna.

Då denna undersökning bygger på intervjuer påverkas validiteten i högsta grad av intervjuguidens innehåll. Arbetet med att skriva intervjuguiden föregicks därför av en omfattande litteraturstudie som resulterade i att vissa bedömningspunkter kunde identifieras. Dessa formulerades sedan till frågor i intervjuguiden.

Författarna har gjort valet att låta situationen på ett företag utgöra den empiriska grunden till undersökningens analys och slutsats. En mer omfattande undersökning hade naturligtvis ökat uppsatsens validitet. Författarna anser dock att de aspekter som undersöks är betingade på ett sådant sätt att de kräver en djupanalys, vilket försvårar en mer omfattande undersökning. Undersökningens resultat torde ändå besvara frågeställningen på ett tillfredsställande sätt då analysen tar sikte på de generaliserbara aspekterna i empirin. Valet av undersökningsmiljö, i det här fallet ett företag, spelar naturligtvis en avgörande roll. Valet av företag baserades på att företaget i fråga har lång erfarenhet av att tillämpa den undersökta metoden för internprissättning. Dessutom har företaget nyligen omstrukturerats vilket gjort att de problem som kommer av att olika tillvägagångssätt skall samordnas kommer i dagen. Företaget är en multinationell koncern som bedöms ha resurserna att självständigt driva



utvecklingen av dessa frågor. Sammantaget anser författarna att detta borgar för uppsatsens validitet.

2.6 Reliabilitet

Med begreppet reliabilitet avses med vilken säkerhet undersökningens resultat fastställts. En reliabel (eller tillförlitlig om man så vill) undersökning ger samma resultat om den upprepas av någon annan under samma förutsättningar som den första undersökningen. Reliabiliteten är till stor del beroende av vilket angreppssätt som tillämpats. Vid kvalitativa studier torde också forskarens personliga tolkningar ha större betydelse än vid kvantitativa studier. Oavsett vilket angreppssätt som tillämpas är det dock viktigt att eventuella tolkningar är rimliga och ordentligt övervägda.

Denna studie har intervjuer som främsta datakälla. Reliabiliteten är därför i högsta grad beroende av valet av intervjuobjekt. Valet av intervjuobjekt baseras uteslutande på vilken tjänst de innehar och inga personliga aspekter vägdes in. Däremot färgas naturligtvis intervjuobjektens svar av personliga åsikter, upplevelser och egenskaper. Det är sedan upp till forskaren att sammanställa dessa skiftande svar till en helhet som ger övergripande uppfattning av situationen. För att detta skall vara möjligt baseras samtliga intervjuer på en intervjuguide. Detta gör att även om intervjuobjektens svar skiftar från person till person så baseras de på samma frågeställning vilket betyder att de skiftande svaren kan härledas till intervjuobjektens olika uppfattningar om rådande situation. Författarna anser att uppsatsens reliabilitet på detta sätt säkerställts.

3 Teoretisk referensram

”Skall teorin lämna oss här och inbilskt gå vidare med absoluta slutsatser och föreskrifter? Det vore helt onyttigt för verkligheten. Teorin måste också ta hänsyn till mänskliga faktorer och även ge plats för mod, djärvhet och oförvägenhet.”¹⁹

3.1 Internprissättningens bakgrund

Som bekant blir internpriser nödvändiga när skilda enheter inom ett företagssystem utför interprestationer åt varandra. Eventuella vinster eller förluster på dessa transaktioner elimineras i koncernredovisningen och har därför ingen direkt påverkan på det resultat som koncernen uppvisar. Valet av internprissättningsmetod kan dock påverka företagsledningens styrning av företaget och prissättningen av den färdiga varan. Det kan därför sägas att den interna prissättningen har en indirekt påverkan på resultatet.

3.2 Internprissättningens syften

Syftet med internprissättning diskuteras i många olika studier, såväl nationella som internationella och sammanfattas av Arvidsson i *Controllerhandboken*.²⁰

Internprissättningen skall:

- möjliggöra uppdelning av företaget i autonoma enheter. Priserna på internprestationer skall skapa en frikoppling mellan de olika verksamheterna inom ett företag.
- möjliggöra rättvisande resultatbedömning av delverksamheter och organisatoriska enheter. Externt skall prissättningen skapa underlag för anläggnings- och lagervärdering i bokslut samt skapa ett fiskalt pris för internleveranser mellan olika juridiska personer. Internt vill man möjliggöra kontroll av internprisflödet för att resultatberäkningen skall vara rättvisande och främja incitament till rationellt handlande.
- ge underlag för beslutsfattande centralt och lokalt. Förutbestämda priser styr (priser som styrinstrument) produktions- och leveransbesluten istället för en central planering.
- motivera till affärsmässighet och kostnadsmedvetande. Detta handlar mer om den psykologiska effekten med internpriser och dess beteendepåverkan som under senare år har kommit allt mer i fokus.

Internprissättningens syften kommer att finnas med under resterande del av uppsatsen som en bas för utvärderingen av praktiskt orienterad, standardkostnadsbaserad

¹⁹ Clausewitz (2002)

²⁰ Samuelson (2001)

internprissättning. Om internhandeln skall möjliggöra aggregerade fördelar för en organisation behöver också internprissättningen tjäna sitt syfte.

3.3 Kostnadsbaserade modeller

Motiven för att använda en kostnadsbaserad modell kan vara flera. Bland annat kan man genom att låta internpriset spegla den producerande enhetens produktionskostnad skapa incitament för de köpande enheterna att handla inom företaget. Detta eftersom ett sådant internpris återger kostnaden utan att inkludera någon vinstmarginal och således bör vara lägre än rådande marknadspris²¹. Skulle dessa kostnader ge upphov till ett pris högre än marknadspriset så betyder det att konkurrenterna har en högre effektivitet vid tillverkningen av samma vara. Detta sätt att fastställa priset på internprestationer speglar också principen att ingen vinst realiseras före det att prestationen försålts externt. En kostnadsbaserad internprissättning medför också att kostnaderna för respektive förädlingsled kan adderas till den totala kostnaden för framställandet av den färdiga produkten. Det gör att den konsoliderade lönsamheten på ett enkelt sätt kan beräknas utifrån summan av internpriserna i relation till det pris en extern kund betalar²².

Som tidigare nämnts finns det olika sätt att beräkna den kostnad som ligger till grund för kostnadsbaserad internprissättning. Några av dessa metoder redogörs för i korthet för att i senare avsnitt följas av en mer ingående diskussion om standardkostnadsbaserad internprissättning.

3.3.1 Särkostnad

Särkostnadsmetoden baseras på de kostnader som är direkt hänförliga till produktionsmängden: direkt material, direkt lön och så vidare. Det medför att särkostnadsmetoden baseras på rörliga kostnader men bortser från de fasta kostnaderna i form av administration och kostnader av kapital. Särkostnaden i sin renaste form är alltså detsamma som produktens marginalkostnad. Ur ett mikroekonomiskt perspektiv skall tillverkning ske så länge marginalintäkten (särintäkten) överstiger marginalkostnaden (särkostnaden). Detta gäller dock bara i ett kortsiktigt perspektiv²³. På lång sikt måste även omkostnader så som administration och avskrivningar täckas. En internprissättningsmodell med utgångspunkt i särkostnader medför att den säljande enheten inte kan göra några vinster eftersom priset endast täcker de rörliga kostnaderna²⁴.

²¹ Arvidsson (1972)

²² Samuelson (2001)

²³ Ax, Johansson, Kullvén (2002)

²⁴ Samuelson (2001)



3.3.2 Självkostnad

Självkostnadsmetoden inkluderar de kostnader som den producerande enheten haft för framställandet av produkten, såväl särkostnader som samkostnader medräknas. Det medför att hela kostnaden följer med produkten till slutkund. Nackdelen är att kostnaden blir volymberoende vilket gör att den som bestämmer volmen också påverkar priset²⁵. Detta minskar den levererande enhetens självbestämmande, men återspeglar och andra sidan företagets situation. Självkostnadsbaserade internpriser upplevs ofta som objektiva och rättvisa inom företaget²⁶. Det beror antagligen på att de täcker den levererande enhetens kostnader utan att ge upphov till några internvinster. Det innebär också att självkostnadsmodellen inte tillför några incitament till effektivisering för leverantören eftersom man alltid erhåller kostnadstäckning²⁷.

3.3.3 Cost-Plus

Ibland görs ett pålägg på särkostnader och självkostnader som ofta benämns cost-plus. Pålägget är avsett att ge upphov till internvinster för att vara effektivitetsdrivande. Internvinster antas motivera till högre tillverkning. Om man gör detta pålägg på särkostnadsbaserade priser blir det dock ingen internvinst utan bara ett bidrag till samkostnaderna, så länge dessa inte täcks på annat sätt.²⁸

3.4 Internprissättning till standardkostnad

När man diskuterar internprissättning till standardkostnad måste man vara medveten om att det finns andra skäl att upprätta standardkostnads kalkyler än internprissättning. Samtidigt kan ett skäl att basera internprissättningen på standardkostnads kalkyler kan vara att de ändå upprättas i andra syften.

3.4.1 Standardkostnads kalkylen

För att standardkostnad överhuvudtaget skall lämpa sig som kalkylmetod krävs att kalkylobjektet låter sig standardiseras. Det vill säga att produkterna är likartade och tillverkas i sådan omfattning att det är motiverat att upprätta en standardkostnads kalkyl. Det kan dock vara motiverat även i fall när själva arbetsmomentet är repetitivt och därför låter sig standardiseras. De flesta serietillverkande företag torde i stora delar av sin produktionskedja uppfylla båda dessa krav.²⁹

Eftersom standardkostnads kalkylen är en förkalkyl krävs det att man på förhand känner produktens specifikation och vad som krävs i form av arbete och material för

²⁵ Ax, Johansson, Kullvén (2002)

²⁶ Samuelson (2001)

²⁷ Ibid

²⁸ Ibid

²⁹ Bergkvist, Åkesson (1998)

att uppfylla denna. Materialåtgång kan vanligtvis beräknas i det närmaste exakt utifrån ritningar och dylikt. Även det arbete som krävs bör kunna planeras med rimlig säkerhet. Men vad händer om inköspriset på material eller arbete förändras? På kort sikt händer antagligen ingenting, annat än att företagets kostnader förändras, på längre sikt kan man tänka sig att det blir motiverat att ersätta ett material som stigit i pris med ett annat, mer prisvärt material.

Det går även att tänka sig en situation där relationen mellan kapital och arbete som används i produktionen förändras helt. Den mängd kapital som används för att producera en enhet av den aktuella produkten är beroende av hur många enheter som produceras. Om endast en enhet produceras skall den täcka periodens samtliga kostnader för byggnader och maskiner som används i produktionen, om hundra enheter produceras kan dessa kostnader fördelas på hundra enheter. Produktionens omfattning är vanligtvis beroende av händelser såväl inom som utom företagets kontroll, exempelvis bestämmer företaget självt över pris och kvalitet på sin produkt men kan knappast påverka konjunkturläget. Nödvändigheten av att använda sig av en prognostiserad volym i sina beräkningar innebär ytterligare ett osäkerhetsmoment. Det här resonemanget för in behovet av ett tidsperspektiv i kalkylen. Standardkostnader fastställs för en viss tidsperiod åt gången. Hur lång denna period skall vara beror på vilken säkerhet man vill uppnå i sin kalkyl.³⁰

En del förändringar i omvärlden kan man skydda sig emot. Det kan till exempel göras genom att låta avtal med leverantörer sträcka sig över lång tid. För internationella affärer är också valutasäkringar en metod. Samtidigt som detta ger möjlighet att minska svängningar i kalkylunderlaget, och därmed i utfallet, måste man vara medveten om att det också i minskar handlingsfriheten. Av naturliga skäl innehåller en förkalkyl ett visst mått av osäkerhet. Det enda man har att tillgå som utgångspunkt är tidigare erfarenheter. En utveckling som avviker från mönstret av tidigare erfarenheter torde därför vara svår att förutsäga³¹. Om kalkylen helt eller delvis grundar sig på statistik över resursåtgång för att producera en viss produkt skall man vara medveten om vikten av att dessa data speglar dagens situation och inte innehåller gamla ineffektiviteter. Risken finns annars att en ineffektivitet som man fått bukt med i produktionen accepteras i kalkylen vilket kan leda till att den återuppstår även i produktionen.³²

Kalkylperiodens omfattning får sägas vara helt beroende av vilket syfte företaget har med upprättandet av kalkylen och hur föränderlig företagets situation är. Vissa företag använder standardkostnadskalkyler som underlag i sin budgetering medan andra företag inte alls budgeterar utan tillämpar så kallade rullande prognoser med ett vanligtvis väsentligt kortare tidsperspektiv.³³

Standardkostnadskalkylen är till sin natur en förkalkyl och därför ställs troligtvis användaren förr eller senare inför situationen att utfallet avviker från kalkylen. Den differens som då uppstår visar om periodens prestation varit över, under eller i linje

³⁰ Ax, Johansson, Kullvén (2002)

³¹ Wallander (1995)

³² Bergkvist, Åkesson (1998)

³³ Ax, Johansson, Kullvén (2002)

med förväntan. Om förväntningarna är realistiskt ställda är det ett bra sätt att mäta sin nuvarande effektivitet.³⁴

3.4.2 Definitioner av fasta respektive rörliga kostnader

Uppdelningen av fasta och rörliga kostnader kan tyckas vara enkel och självklar. Skall internprissättningen fungera på önskat sätt och ge upphov till effektivitetsdrivande incitament så bör man noga överväga vilka effekter det får att kategorisera en kostnad som fast eller rörlig. Vanligtvis definieras rörliga kostnader som de kostnader som varierar med tillverkningens volym, i motsats definieras fasta kostnader som de kostnader som man har oberoende av produktionsvolym. Enligt T. Paulsson Frenckner³⁵ är definitionen av fasta eller rörliga kostnader beroende av:

1. Hur omfattande förändringarna äro
2. Hur hårt kapaciteten tidigare är utnyttjad
3. Hur snabbt ändringarna måste ske
4. Hur länge de bestå
5. I vilken riktning de gå

Lokalkostnader betraktas normalt som fasta kostnader. Ökad produktion kan dock medföra att ytterligare lokaler måste anskaffas, på samma sätt kan en sänkning av produktionen möjliggöra extern uthyrning av lokaler. Detta skulle kunna anses tala för att lokalkostnader skall behandlas som rörliga. Det bör dock påpekas att ett sådant tidsperspektiv där lokalkostnader kan betraktas som rörliga rimligen är avsevärt längre än den kalkylperiod som standardkostnader vanligen fastställs för. Även ansvarsfördelningen påverkar hur en kostnad skall behandlas, det är ingen självklarhet att den som bär ansvaret för den löpande produktionen även har befogenhet att hyra ut eller anskaffa lokaler. Kostnader som inte kan påverkas av en individ eller organisatorisk enhet skall ur dennes perspektiv behandlas som fasta.³⁶

Reparationer och underhåll kan vara såväl tidsberoende som volymberoende. Underhåll som är planerat att genomföras under kalkylperioden skall naturligtvis betraktas som en fast kostnad. Volymberoende kostnader bör kunna ställas i relation till den planerade produktionsvolymen och därmed inkluderas i kalkylen.³⁷

Om löner skall betraktas som fasta eller rörliga kostnader beror, liksom mycket annat, på tidsperspektivet. Lönerna, eller snarare antalet anställda, är på lång sikt beroende av produktionsvolym och effektivitetsgrad. På kort sikt är antalet anställda endast delvis beroende av produktionsvolymen. Anledningen till att antalet anställda inte är

³⁴ Samuelson (2001)

³⁵ Paulsson Frenckner (1954)

³⁶ Ibid

³⁷ Ibid

fullständigt beroende av produktionsvolymen är att flexibiliteten på arbetsmarknaden begränsas av avtal och regleringar. Vissa anställda arbetar vid behov, men de allra flesta är fast anställda och har således någon form av uppsägningstid. Under svenska förhållanden varierar sådan uppsägningstid vanligtvis från någon månad till närmare ett år. Lönen som de anställda erhåller förändras ofta genom förhandlingar mellan arbetsgivaren och facket. Även om dessa förhandlingar leder till löneförändringar under kalkylperioden så torde värdet av dessa löneförändringar inte vara allt för svårt att uppskatta. Dels beroende på att arbetsgivaren själv är part i förhandlingen, men också på grund av att motpartens krav syftar till att parera, eller något överskjuta, inflationens inverkan på lönens verkliga köpkraft³⁸. Det sätt som löner vanligen fastställs på begränsar såväl lönesvängningar som parternas handlingsfrihet. Det mest rimliga ter sig därför vara att dela upp arbetskostnaden i en rörlig del som kan påverkas under kalkylperioden och en fast del som inte kan påverkas under perioden.

Kapitalkostnaderna som är förknippade med produktion är till stor del att betrakta som fasta kostnader. Det beror på att de till stor del utgörs av maskiner och lokaler. Investeringar av det slaget sträcker sig vanligen över betydligt längre tidsperspektiv än vad en kalkylperiod gör. Investeringar i maskiner och lokaler har ofta drag av irreversibilitet, det vill säga när de en gång genomförts kan de endast avvecklas med svårighet. Detta kallas också ”sunk costs”³⁹. Argumentationen om irreversibilitet anknyter till Paulsson Frenckners bedömningspunkter för fasta respektive rörliga kostnader: ”I vilken riktning de gå” samt ”Hur länge de bestå”.

3.4.3 Kapacitetsbestämningens vikt vid internprissättning

De kostnader som i standardkostnadskalkylen betraktas som rörliga fördelas inför varje kalkylperiod på den prognostiserade produktionen. Det ger periodens rörliga kostnad per styck.

$$\frac{\text{Periodens rörliga kostnader}}{\text{Periodens volym}} = \text{Rörlig kostnad/styck}$$

För att erhålla periodens självkostnad per styck måste även de fasta kostnaderna fördelas på produktionsvolymen. Enligt den så kallade divisionsmetoden fördelas såväl periodens fasta som rörliga kostnader på periodens volym, oavsett om volymen är prognostiserad (standardsjälvkostnad) eller verklig (självkostnad).⁴⁰

$$\frac{\text{Periodens fasta kostnader} + \text{Periodens rörliga kostnader}}{\text{Periodens volym}} = \text{Periodens självkostnad/styck}$$

Divisionsmetoden ger förvisso en korrekt kostnadsfördelning av kalkylperiodens kostnader, det finns dock en nackdel. Det här sättet att räkna leder till att

³⁸”På arbetsmarknaden, liksom var som helst annars, nödvändiggör begränsningen av marknaden som styrmekanism dess ersättning av ett administrativt system.” Hayek (1978) s 282 författarnas översättning.

³⁹ Paulsson Frenckner (1954)

⁴⁰ Ax, Johansson, Kullvén (2002)



standardsjälvkostnaden per styck stiger under perioder med låg produktion eftersom de fasta kostnaderna skall fördelas på ett lägre antal producerade enheter, på samma sätt sjunker standardsjälvkostnaden under perioder av hög produktion. Detta speglar i och för sig verkligheten, men om produktionen är låg beror det med största sannolikhet på att företagets produkter för tillfället inte efterfrågas i den utsträckning man räknat med. Att i det läget höja priset till följd av ökade kostnader riskerar att ytterligare minska efterfrågan och därmed försämra företagets resultat. För att undvika att drabbas av detta kan man utjämna konjunktursvängningarna genom att använda sig av normalmetoden.⁴¹

$$\frac{\text{Periodens fasta kostnader}}{\text{Normaliserad volym}} + \frac{\text{Periodens rörliga kostnader}}{\text{Periodens volym}} = \text{Periodens standardsjälvkostnad/styck}$$

Kalkylering enligt normalmetoden medför att standardsjälvkostnaderna inte varierar fullt så mycket över tid⁴². Det beror på att de fasta kostnaderna fördelas på en *normaliserad* produktionsvolym. Den normaliserade produktionsvolymen är den produktion företaget bedömer det som rimligt att deras investeringar i lokaler, maskiner och annat som bedöms som fasta kostnader skall ge upphov till under kalkylperioden.⁴³

Normaliseringens grunder kan variera, producenten väljer en metod som passar deras bransch och behov. Alla branscher är ju som bekant inte lika konjunkturkänsliga. Till exempel kan producenten bestämma sin normaliserade kapacitet, eller normalkapacitet, till en viss procentsats av den högsta möjliga produktionen. En annan möjlighet är att låta den verkliga produktionen under, låt säga de senaste sju åren, representera normalkapaciteten. Det senare sättet att räkna lämpar sig naturligtvis bäst när produktionsanläggningen inte genomgått några större förändringar under den period normaliseringen baserar sig på, det torde också på ett bättre sätt än det förstnämnda parera konjunktursvängningar.⁴⁴

Utfallet av en standardkostnadskalkyl som använder normalmetoden kan naturligtvis avvika från det förväntade/kalkylerade utfallet. Detta beror då, bortsett från eventuella felräkningar, på att volymen avvikit från den normaliserade volymen. Om produktionen överstiger den normaliserade volymen leder detta till en övertäckning av de fasta kostnaderna, om produktionen understiger normaliserad volym får det motsatt effekt. I ett standardkostnadsbaserat internprissättningsystem ansvarar den producerande enheten för över- respektive undertäckning. De prognoser som ligger till grund för den förkalkylerade volym som förväntas produceras baseras allt som oftast på uppgifter från de internkunder som sedan köper internprestationen. Efter denna prognostiserade volym fastställs sedan pålägget för de rörliga kostnaderna per enhet. Detta öppnar möjligheten för över- respektive underbudgetering, det vill säga att uppges en prognos som man sedan med lätthet uppfyller eller gynnas av. I det här läget skulle internkunden kunna skaffa sig fördelar genom att medvetet uppges att man kommer att köpa en större volym än vad man planerar att göra. På det sättet skulle de

⁴¹ Ax, Johansson, Kullén (2002)

⁴² Ibid

⁴³ Ibid

⁴⁴ Ibid



rörliga kostnaderna fördelas på ett större antal producerade enheter än det verkliga. Den producerande enhetens resultat skulle på ett orätt sätt belastas av detta emedan internkundens resultat tillförs ett orättfärdigt tillskott.⁴⁵

Beroende på hur den normaliserade produktionsvolymen fastställs kan den på lång sikt påverkas av över- respektive underbudgetering. Även internprissättningens syfte att underlätta resultatmätning, beslutsfattande och att vara incitamentsskapande, förfelas av fenomenet.

Det kan tyckas att det beskrivna beteendet är barnsligt och knappast förekommer i en organisation där alla borde arbeta mot ett överordnat mål- det aggregerade resultatet. Även om det inte går att säga hur omfattande problemet är visar dess blotta existens på vikten av gemensamma och tydliga mål inom organisationen. Om en organisatorisk enhet utmärker sig genom att producera kalkyler som avviker från utfallet, medvetet eller omedvetet, kan det vara på sin plats att företagets ledning eller annan ansvarig på en högre nivå går in och faller utslag. Framförallt bör de då lotsa de trötta enheterna vidare på en väg som uppfyller företagets planer och målsättningar.⁴⁶

3.5 Bedömningsgrunder

De olika teorier som presenterats i kapitlet utgör de bedömningsgrunder utefter vilka tillämpad standardkostnadsbaserad internprissättning kommer att undersökas. Kapitlet gav också en kort presentation av självkostnad, särkostnad och cost plus metoder då en grundläggande kännedom om dessa anses nödvändig för att kunna tillgodogöra sig det efterföljande resonemanget. Uppfyllandet av internprissättningens syften, tillämpningen av standardkostnadskalkylen, definitionen av fasta respektive rörliga kostnader och kapacitetsbestämningsprocessen undersöks genom att de metoder som tillämpas jämförs med de metoder som beskrivits i teorin. Om det finns skäl för detta lämnas förslag på hur en anpassning av de praktiskt tillämpade metoderna skulle gagna användarna.

⁴⁵ Ibid

⁴⁶ Bolman, Deal (1997)

4 Fallstudie

I detta kapitel beskrivs den standardkostnadsbaserade internprissättningsmodell som tillämpas av fallföretaget och som valts att användas för studien. Avsnittet återger även de åsikter som anställda på företaget gett uttryck för angående modellen.

4.1 Introduktion

Som tidigare nämnts har internprissituationen på ett verkligt företag med en passande metod och organisation utsetts att representera praxis i studien. Det aktuella företaget valdes mot bakgrund av att de använder sig av en standardkostnadsbaserad internprissättningsmodell och har erfarenhet av omfattande internhandel i en divisionaliserad organisation.

Fallstudien grundas främst på intervjuer med anställda på olika befattningar och olika enheter inom företaget. Detta anses bidra till att fler aspekter angående internprissättningsmodellen och den problematik som utformningen av denna innebär belyses. Fallföretaget har på egen begäran anonymiserats varför de namn som används är fingerade.

Koncernen har nyligen genomgått en omfattande omstrukturering vilket lett till bildandet av flera affärsområden med snarlik verksamhet men verksamma under skilda varumärken. Detta har skett genom avyttring av ett större affärsområde samt förvärv av två företag som i dag utgör två av affärsområdena (BA: 2 och BA: 3) i kärnverksamheten. Om kärnaffärsområdena kan samarbeta och utbyta varor och tjänster med varandra kan förtjänsten på aggregerad nivå öka. Tidigare har internprestationer till affärsområdena endast utförts av affärsenheter men som en följd av omstruktureringen utförs även internprestationer affärsområdena emellan.⁴⁷ Fallföretaget har därför vidareutvecklat sin modell för internprissättning mellan affärsområdena. Än så länge är det endast två av affärsområdena (BA: 1 och BA: 2) som utför internprestationer åt varandra, men detta kommer enligt företaget att utökas. Detta för att erhålla ytterligare skalfördelar för koncernen. Fallstudien kommer emellertid i första hand att behandla relationen mellan BA: 1 och BA: 2.

Företaget har under arbetet konfronterats med många av de problem som internprissättningen är förknippad med. Fallstudien utgör därför basen för analysen som beaktar dessa problem utifrån ett teoretiskt perspektiv med avsikt att nå en slutsats och därigenom formulera rekommendationer för en fortsatt utveckling som kan behandla de problem som kvarstår. Intervjumaterialets uppgift är inte att beskriva organisationen allt för ingående utan begränsar sökandet till en identifiering av internprissättningsproblem rörande företagets huvudsakliga affärsområden och en affärsenhet (BU: 1) som är en av affärsområdenas huvudsakliga underleverantörer. BU: 1 inkluderas i studien framförallt då de har stor erfarenhet av internrelationer med de tre affärsområdena som utgör kärnverksamheten inom koncernen.

⁴⁷ Affärsområdena består av koncernens åtta huvudsakliga verksamhetsområden medan affärsenheterna är helägda underleverantörer till affärsområdena, primärt levererar dessa varor och tjänster inom koncernen.

Fallföretagets internprissättning bygger på en produktkostnadskalkyl som är satt efter standards. För att få insyn i företagets modell har det material som beskriver produktkalkylens upplägg studerats. Denna kalkyl behandlas i fallstudien och används som underlag till vissa frågeställningar i intervjuerna.

Fallstudien kommer inte att omfatta intervjuer med anställda inom samtliga affärsområden på företaget. Det beror främst på att alla affärsområden i dagsläget inte utför internprestationer. Kontaktpersonen på praktikfallsföretaget är Group Controller inom Business Controlleravdelningen på koncernens huvudkontor. Hon har god insikt i ovan nämnda modell samt inblick i vilka andra intervjuobjekt som kan vara relevanta för studien.

Fallstudiens huvudsakliga innehåll bygger på intervjuer och samtal⁴⁸ med personer som valts ut efter uppsatsförfattarnas preferenser i samråd med handledaren på företaget. Dessa intervjuobjekt innehar följande befattningar:

- Group Controller, moderbolaget. Författarnas kontaktperson på företaget med insikt i problematiken inom koncernen. Kallas här Emma.
- Group Controller, Business Area: 1. Jobbar med prognos och styrningsfrågor och intervjuas främst i egenskap av köpare i internrelationer mellan affärsområden. Kallas här Lena.
- Group Controller, Business Area: 2. Relativt nytillsatt på posten, men med stor erfarenhet av internrelationer inom olika bolag samt tidigare även verksam inom BA: 3. Kallas här Felix.
- Economichef, Business Unit: 1, med mångårig erfarenhet av internrelationer inom flera av koncernens bolag. Kallas här Maria.
- Controller, Business Unit: 1, med mångårig erfarenhet av internrelationer inom flera av koncernens bolag. Kallas här Magnus.

4.2 Företagsbeskrivning

Som en introduktion till beskrivningen av själva internprissituationen ges här en kort presentation av koncernen och dess verksamhet.

Koncernen är en av världens ledande tillverkare inom flera av sina åtta affärsområden. De figurerar på samtliga stora marknader för sina respektive produkter och omsatte 2003 mellan 150 och 200 miljarder SEK. Koncernen består också av fem affärsenheter, som i första hand är underleverantörer av varor och tjänster till

⁴⁸ Med intervjuer avses den kommunikation som följt intervjuguiden. Med samtal avses kommunikation som inte följt en på förhand planerad struktur. Samtal har främst förts med författarnas kontaktperson på fallföretaget.

affärsområdena, samt ett stort antal mindre bolag (som inte vidare berörs i uppsatsen) med olika funktioner för affärsområdena.

För att ge en inblick i affärsområdenas proportioner redovisas nedan en tabell över affärsområdenas procentuella andel av total försäljning. BA: 1, BA: 2 och BA: 3 har relativt snarlik verksamhet och utgör kärnan i verksamheten. Det är också dessa som i första hand kommer att beröras av internprismodellens utformning. Av hänsyn till fallföretaget särredovisas inte omsättningstalen för BA: 1, 2 och 3.

| Affärsområde | Andel av total omsättning |
|-----------------|---------------------------|
| BA: 1, 2 och 3. | 67 % |
| BA: 4 | 8 % |
| BA: 5 | 11,9 % |
| BA: 6 | 4,3 % |
| BA: 7 | 5 % |
| BA: 8 | 3,8 % |

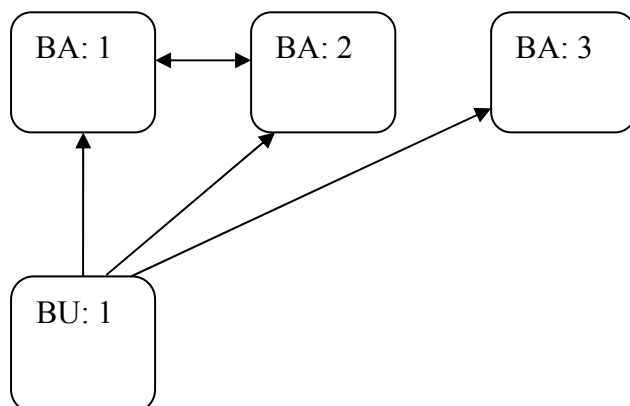
Figur 4.1: Affärsområden (Egen figur)

Källa: Praktikfallsföretagets bokslutskommuniké för 2003.

4.3 Schema över internrelationer

Här beskrivs de huvudsakliga internrelationerna inom koncernen. De internprestationer som utbyts blir av allt större betydelse för respektive affärsområde i takt med att de i allt större utsträckning utnyttjar skalfördelarna genom att tillverka vissa komponenter åt varandra.

Studien behandlar främst internrelationerna mellan affärsområdena, vilket är en relativt ny företeelse inom koncernen. I första steget kommer endast BA: 1 och BA: 2 att utföra internprestationer åt varandra, vilket också är anledningen till att studien främst handlar om denna relation. Studien berör också internrelationerna mellan affärsområden och affärsenheter, då i första hand i form av BU: 1, som har stor erfarenhet av internprisproblematiken samt en detaljerad och väl utarbetad modell. De internrelationer som berörs i studien beskrivs i figur 4.2.



Figur 4.2: Internrelationer (Egen figur)

Källa: Praktikfallsföretgets årsredovisning för 2002.

BA: 1, 2 och 3 har snarlika verksamheter under olika varumärken och samtliga har BU: 1 som underleverantör. Internrelationerna mellan BA: 1 och 2 är i dagsläget relativt begränsade men kommer att utökas samtidigt som koncernen har för avsikt att låta fler affärsområden utbyta varor och tjänster med varandra.

4.4 Internprissättningsmodell

I teorin har internprissättningsproblematiken och olika praktiskt tillämpbara kostnadsbaserade metoder behandlats. Detta för att förse läsaren med en god bakgrundskänedom. Vidare presenteras och redogörs för den modell som används för att fastställa priserna på internprestationer mellan de olika affärsområdena inom koncernen. Avsnittet bygger i första hand på ett av koncernens egna dokument⁴⁹ som beskriver innehållet i deras produktkostnads kalkyl över vilka kostnader som ingår i en såld vara. Denna kalkyl används bland annat för att fastställa internpriserna på företaget.

Produktkostnaderna är satta till standards enligt ”snap-shot principen”. Det betyder att företaget baserar sina kostnader på en ögonblicksbild, kostnader på till exempel material och förädlingskostnaden per producerad enhet⁵⁰, som inträffar i september (vecka 36) varje år. Eventuella förväntade prisreduktioner eller produktionseffektiviseringar inkluderas inte i dessa beräkningar utan tas upp som en positiv differens i uppföljningen av standardkostnaderna, förutsatt att förväntningarna infrias.

⁴⁹ Koncernens interna policydokument: ”Product cost calculations”

⁵⁰ Förädlingskostnaden per producerad enhet baseras på en timkostnad. Denna inkluderar lön per timme, sociala avgifter samt försäkringar och justeras för antagna förändringar i till exempel lönenivåer.

4.4.1 Produktkostnadskalkylen

Här presenteras innehållet i praktikfallsföretagets produktkostnadskalkyl genom en punktlista över olika kostnadslag.

1 Material och anskaffningskostnader.

- Direkt Material
 - Externt införskaffat material
 - Internt införskaffat material

1.1 Tilläggskostnader

- Varianser på priser från externt införskaffat material.
- Skeppnings och hanteringskostnader för externt införskaffat material.
- Avbeställningskostnader.
- Kostnader för av företaget ägd utrustning placerad hos underleverantörer.
- Inköpskostnader och övriga anskaffningskostnader.

2 Förädlingskostnader

- Direkt lön.
- Overheadkostnader för förädling.
- Kapitalkostnader
- Expansionskostnader
- Tillfälliga inkörningskostnader
- Övriga förädlingskostnader

De totala Kostnaderna för 1 och 2 är specificerat som standardkostnader för produktionen.

3 Tilläggskostnader

- Produktutvecklingskostnader
- Garanti- och kampanjkostnader
- Kostnader för utskeppning
- Utökad täckningsbidrag
- Övriga kostnader
- Kvartalsvis uppdaterade förändringar i volym, materialkostnader eller valuta.

Tilläggskostnader (3) läggs till Material & Anskaffningskostnader (1) och Förädlingskostnader (2) då säljande enhet har belastats med dessa för att ge standardkostnader för sålda varor.

4.4.2 Skillnader i tillämpning av produktkostnadskalkylen

Hela koncernen använder samma produktkostnadskalkyl för att fastställa standardkostnader. Dock förekommer det skillnader i tillämpningen som får till följd att vissa affärsenheter och affärsområden behandlar liknande kostnader på olika sätt. Framförallt BU: 1 tillämpar en metod som skiljer sig ifrån de olika affärsområdenas sätt att använda produktkostnadskalkylen.

I kapitalkostnaderna ingår en framräknad kalkylränta som är en finansieringskostnad för det kapital som binds i lager och anläggningar. Affärsområdet ansvarar för sitt rörelseresultat men inte för finansieringen av verksamheten (det gör en separat treasuryavdelning). Kapitalkostnader ligger därför delvis utanför ansvarsområdet men adderas för att även inkludera kostnader som i slutändan belastar koncernen. Varje affärsområde styr mängden av kapital som binds i lager och anläggningar men treasuryavdelningen ansvarar för finansieringen och därmed räntesatsen. Detta ger en bild motsvarande den om respektive affärsområde själv hade finansierat sin kapitalbindning genom banklån.

För affärsenheterna gäller ett annorlunda upplägg. Produktkostnadskalkylen är densamma, inklusive ovan nämnda kalkylränta, men de har även ett tillägg för finansieringen av resterande delar av sitt bundna kapital plus en vinstmarginal. Detta motiveras av att vissa affärsenheter levererar till samtliga affärsområden och att deras verksamhet i huvudsak består av att utföra internprestationer⁵¹. Affärsenheten BU: 1 ansvarar för avkastning på operativt kapital (Return on Operating Capital, ROC) som inkluderar kalkylränta, avkastning till ägarna och återinvesteringar. Detta upplevs ha en viss psykologisk effekt då det medför att enheten skall möta ett uppsatt mål på denna avkastning. Internpriserna sätts med utgångspunkt i moderbolagets krav på enhetens avkastning, som är ROC 20 %, vilket gör att ROC för enheten i första hand inte är ett effektivitetsmått utan snarare ett kalkylmässigt mål.

Vid internförsäljning till affärsområdena gör BU: 1 ett tillägg i produktkostnadskalkylen som inkluderar start- och utvecklingskostnader för nya produkter. Tillägget behandlas i produktkostnadskalkylen som en fast kostnad. BU: 1 är den enda enheten som tillämpar detta.

Modellen för internprissättning mellan affärsområdena skiljer sig alltså från affärsenheternas modell samtidigt som den är relativt oprövad vid internrelationer mellan BA: s (den har funnits i olika varianter vid handel mellan olika områden inom ett och samma BA). Produktkalkylen för standardkostnader har visserligen haft samma utseende under lång tid men eftersom appliceringen vid internprestationer är ny kan det antas att en hel del frågeställningar finns. Till exempel har affärsområdena, till skillnad från de flesta affärsenheterna, mestadels externa kunder som ger möjligheter till marginaler på försäljningen, vilket kan leda till konflikter angående prioriteringen av kapacitet. Detta kommer vidare att behandlas i en senare del av rapporten.

⁵¹ Vissa affärsenheter utför endast internprestationer, medan andra har en viss del externa kunder.

4.5. Sammanställning av fallstudien

Avsnittet behandlar åsikter rörande internrelationen mellan BA: 1 och BA: 2 i en separat del, tonvikten ligger där på en affär som är under genomförande och i högsta grad aktuell. Sammanställningen av materialet från fallstudien syftar även till att ge en inblick i de styrkor och svagheter som intervjuobjekten anser att produktkalkylen har och som internprissättningspolicyn innebär.

4.5.1 Av intervjuobjekten upplevda styrkor

Samtliga intervjuobjekt anser att modellen överlag är bra och att den ger upphov till god kostnadsmedvetenhet då kostnaderna följs upp noggrant och fördelas ut på varje enskild komponent i slutprodukten. Koncernen har använt samma sätt att specificera sina kostnader under lång tid och tillvägagångssättet är välkänt och rotat inom de olika bolagen.

Magnus på BU: 1 är noga med att poängtera vikten av att veta vad någonting kostar. Detta måste finnas i åtanke under hela produktionskedjan för att det slutgiltiga priset inte skall avvika från kalkylerat pris. Det är trots allt kundernas krav på produktens egenskaper som är underlag för produktutvecklingen, samtidigt som de även sätter gränserna för vad som är rimligt att betala för produkten, säger Magnus. Samtliga intervjuobjekt inom BA: 1 och BU: 1 menar att kontinuerliga uppföljningar inom varje post på varje komponent därför är en evigt pågående process som är absolut nödvändig. Hur processen än går till så är kostnaderna väsentliga, vilket även är skälet till att företaget har en kostnadsbaserad modell för sina internpriser. Inom koncernen har det förts diskussioner om att tillämpa marknadsbaserade internpriser, det har dock aldrig varit riktigt aktuellt då fördelarna med kostnadsbaserade internpriser hela tiden har ansetts överväga.

Materialkostnaderna utgör den största delen av företagets produktkostnader. För att inte fluktuationerna i materialkostnaderna skall påverka kalkylen och medföra alltför stora avvikelser sätts standards på kostnaderna. Maria säger att genom tillämpningen av standards sätts krav på varje kostnadsansvarig som måste förklara eventuella avvikelser utförligt. Inom koncernen används begreppet full standardkostnad då varje kostnad inom respektive post följs upp och härleds till den kostnadsdrivande komponenten. Lena menar att detta visar standardkostnadsprincipens starka koppling till redovisningen, vilket gör metoden tillförlitlig och användbar. Det finns även en stark tradition inom koncernen att arbeta på detta sätt, vilket gör att standardkostnadsprincipen är välkänd, väl genomarbetad och utvärderad under många år inom koncernen. Detta uppges medföra att det dagliga arbetet blir enklare och konflikterna färre eftersom de inblandade vet vad som skall göras och i vilket syfte.

Samtliga intervjuobjekt anser dessutom att ledningen och de styrenheter som de representeras av har god kontroll över modellens innebörd och att rutiner gällande kostnadsmedvetenhet och affärsmässighet är väl inarbetade. Metoden att ha företagets produktkostnads-kalkyl som bas för internpriserna ger många fördelar i det dagliga arbetet. Både köpare och säljare i internrelationerna vet vad som gäller vid en affär. Problem uppstår dock när nya aktörer, som är vana att arbeta med andra metoder, introduceras i koncernen, vilket beskrivs i nästkommande avsnitt.

4.5.2 Av intervjuobjekten upplevda svagheter

Problemen inom fallföretaget grundas framförallt på de omfattande omstruktureringar som organisationen varit föremål för. Koncernen har avyttrat ett större affärsområde samtidigt som det har genomförts en fokusering på kärnverksamheten genom förvärv av två stora internationella tillverkare som numera utgör BA: 2 och BA: 3. Koncernens huvudsakliga verksamhet har utökats väsentligt och består idag av BA: 1, 2 och 3. För att möjliggöra ett maximalt utnyttjande av de skalfördelar som verksamhetens omfattning möjliggör, kommer dessa affärsområden i framtiden att utföra fler internprestationer än vad som hittills varit fallet. Avsnittet kommer därför att beskriva intervjuobjektens uppfattningar om själva modellens svagheter och följande avsnitt (4.5.3) avser behandla den problematik som uppkommit av internhandel mellan affärsområden (internrelationen mellan BA: 1 och BA: 2), där den ena parten (BA: 2) sedan tidigare inte arbetat efter samma principer som övriga koncernen.

I diskussionen om själva produktkostnads kalkylen identifierades vissa svagheter och det framkom även att det finns vissa meningsskiljaktigheter mellan de olika intervjuobjekten inom olika områden/enheter. Lena på BA: 1, Maria på BU: 1 och Magnus på BU: 1 menar att delar av modellen inte är optimala medan åsikterna om vilka förändringar som skulle behöva göras går något isär. Diskussionen av dessa svagheter i modellen, gäller sammanfattningsvis i första hand:

- Fastställandet av normalkapacitet i produktionen och förväntad volym.
- Definitionen av vad som är fasta respektive rörliga kostnader.

Normaliseringen av kapacitetsutnyttjandet i produktionen sker idag genom ett snitt över fem år där föregående år, nuvarande år och prognostisering för nästkommande tre år används. Normaliseringen görs för att utjämna kostnader med oregelbundna fluktuationer (till exempel expansions-, kapital- och produktutvecklingskostnader) och därmed återge ett realistiskt medeltal för perioden. Syftet är att matcha långsiktiga investeringar i produktionskapaciteten med långsiktigt användande för att ge en stabil produktkostnad. Företaget menar också att normaliseringen utjämnar stora kapacitetsvariationer samt att det försäkrar en fast kapitalkostnad över kalkylperioden.

Lena på BA: 1 anser inte att normaliseringsmetoden är fulländad men menar att det i dagsläget inte finns något utarbetat alternativ som är bättre, vilket är en åsikt som delas av Felix på BA: 2. Lena säger att det finns situationer då den inte fyller sin funktion och ger som exempel de fall där en normaliserad volym skall räknas fram på nya produkter. Produkterna har ju inte producerats alls (0 enheter) under tidigare år samtidigt som produktionen, proportionellt sett, ökar kraftigt (till exempel 50 enheter nuvarande år, 100 följande år och så vidare) under innevarande och de följande åren. Snittet på denna produktionsutveckling blir då missvisande eftersom år helt utan produktion räknas med.

Maria och Magnus på BU: 1 menar däremot att metoden för normalisering är svårbegriplig och att beräkningarna inte får den tillförlitlighet som kan begäras. Magnus anser att det var bättre förr på denna punkt. Då beräknades normalkapaciteten som 90 % av maxkapaciteten, vilket i hans mening gav bättre tillförlitlighet. Lena anser däremot att denna metod inte till fullo fyllde sin funktion då fastställandet av

maxkapacitet är komplicerat då denna varierar med tiden till följd av till underhåll, effektiviseringar och teknisk utveckling.

Produktkostnadsmodellen ifrågasätts också beträffande definitionen av fasta respektive rörliga kostnader. I dagsläget är det endast kapitalkostnaderna som ses som fasta. Lena, Maria och Magnus säger däremot att, på kort sikt, är många fler kostnader fasta och ger exempel på lönekostnader som i stort uppges vara fasta under en kalkylperiod. De menar att kostnaderna sannolikt är rörliga över en längre period, men produktkostnads-kalkylen avser beräkningar för ett år framåt vilket får betecknas som kort sikt och därför borde medföra att fler kostnader betecknas som fasta. Anledningen till att kostnaderna behandlas som rörliga uppges vara att ledningen vill sätta press på verksamheten och sporra till ökad kostnadsmedvetenhet.

Lena påpekar också att produktkostnads-kalkylen tillämpas på något olika sätt av olika affärsområden. Det har fått till följd att vissa affärsområden tar upp redovisning som en overheadkostnad medan andra inte gör så. Anledningen är att de organisatoriska enheter som svarar för tillverkning ibland rymmer en redovisningsfunktion emedan andra lämnar över redovisningsfunktionen och då inte inkluderar kostnaden i produktkostnads-kalkylen. Skälet till detta är såväl organisationstekniska hänsynstaganden som kvardröjande strukturer i de enheter som förvärvats av koncernen. Lena anser också att det inte finns tillräckliga krav på effektivisering till följd av internprissättningen. Som exempel nämner hon att en tjänsteproducerande affärsenhet med en viss del externa kunder har effektiviserat sin drift till skillnad från en annan enhet som i huvudsak har interna kunder, och därför inte utsätts för konkurrens på samma sätt.

4.5.3 Internrelationen mellan BA: 1 och BA: 2

I första utökningsfasen av internrelationerna mellan koncernens affärsområden handlar det om ett avtal där BA: 2 skall producera en väsentlig komponent till en av BA: 1s produkter. Avtalet innebär att BA: 2 skall stå för produktutvecklingen och för hela produktionslinjen då de har stor kunskap inom området samt tillgång till lämpliga produktionsanläggningar samtidigt som BA: 1 har stor efterfrågan på komponenten. Åsikterna från intervjuobjekten angående dessa internrelationer skiljer sig något och vissa meningsskiljaktigheter finns om hur koncernens bästa uppnås utan att något enskilt affärsområde drabbas av förluster eller andra negativa följder som senare skall beröras.

Felix på BA: 2, som är ombedd av BA: 2s ledning att se över avtalet mellan affärsområdena, säger att stora delar av avtalet bygger på sunda principer och att det kan leda till ett bra samarbete i framtiden. Samtidigt menar han att problem kan uppstå då det finns vissa frågetecken i modellen och avtalet där ena parten missgynnas. Felix ger exempel på detta i det aktuella avtalet mellan affärsområdena där BA: 2 får ta hela risken för att finansiera de tillgångar som krävs för utvecklingen och produktionen. BA: 1 kan i stället utnyttja internhandeln och möta marknadens behov genom en bättre flexibilitet. Felix menar då att BA: 2 inte blir belönade för den risk de tar för BA: 1s räkning. Om konjunkturen förändras finns det risk för att efterfrågan på den aktuella komponenten minskar och BA: 2 kan få bära kostnader som egentligen skall belasta BA: 1.

Enligt Felix kan de största problemen uppstå om efterfrågan hos båda affärsområdena blir avsevärt större än vad genomförda prognoser visar. Detta kan leda till konflikter beträffande tillgänglig kapacitet i produktionen. Om det inte finns kapacitet för överproduktion av komponenter till både BA: 1 och BA: 2 måste någon slags prioritering genomföras, vilket i sin tur kan leda till stopp i tillverkningen i nästa produktionsled. Felix menar att ett dokument måste upprättas som reglerar kapacitetsprioritering om sådana situationer uppstår. Han poängterar att någon måste bära förlusterna vid en misslyckad affär, vem det sen blir kan vara svårt att avgöra. Det väsentliga är att affären syftar till koncernens bästa.

De förhandlingar som äger rum mellan BA: 1 och BA: 2 gällande avtalets innebörd är viktiga för affärens funktion. Felix anser att ärlighet från alla parter är väsentligt då detta är den första stora affären i samarbetet, som sannolikt kommer att leda till fler. Han är dock lite osäker på samarbetets omfattning i längden, då det samtidigt är viktigt att behålla originaliteten i varumärkena. Dessa är trots allt konkurrenter på den externa marknaden, vilket medför att affärer som inte är vinstdrivande saknar motiv för det enskilda affärsområdet.

Felix tror att det i framtiden kan bli fråga om en ”cost-plus” modell för att ge säljande enhet större motivation att producera och sälja högkvalitativa komponenter internt. Han poängterar flera gånger åsikterna angående utebliven belöning för riskerna i kapitalbindningen som BA: 2 i detta fall löper. En situation som blir densamma vilket affärsområde det än gäller om avtalen grundas på samma principer.

Intervjuobjekten på BA: 1 och BU: 1 menar att BA: 2 och BA: 3 har haft problem med att acceptera koncernens modell då den skiljer sig från vad de är vana att arbeta utefter. De anser emellertid att det finns förståelse för att förändringar av kostnadsunderlag och de dagliga rutinerna tar tid att anamma och måste ges utrymme för frågor och diskussion. Samtidigt som det är koncernens modell som gäller och det är viktigt att alla har samma underlag för sina kalkyler. De menar att det finns goda skäl till att regleringen av internhandeln mellan affärsområden är utformad som den är. Kostnadsbaserade internpriser utan tillägg ger möjligheter till maximalt kapacitetsutnyttjande för säljande enhet samtidigt som köpande enhet kan köpa billigare produkter än vid extern handel.

Trots att samma underlag för produktkostnader används, är det inte säkert att kostnaderna på respektive komponent har samma innebörd inom alla affärsområden. Beskrivningen av respektive kostnad kan tolkas på olika sätt inom olika affärsområden, vilket kan medföra differenser som inte tillgodoses. Då BA: 1, 2 och 3 har sitt ursprung i olika länder, och som en följd av detta i olika arbetskulturer, finns det risk att sådana situationer uppstår. Detta betonas också av Magnus på BU: 1 som menar att jämförbarheten i kalkylerna, när internrelationerna utökas, kan ifrågasättas. För att exemplifiera detta tas specifikationer för belastningen på produktkalkylen av overheadkostnader, startkostnader och underhållskostnader upp. Alla områden/enheter inom koncernen beräknar inte dessa kostnader på samma sätt, vilket ger en otydlighet i kalkylen. Detta blir en extra viktig observation då kalkylerna är underlag för internprissättning och för en rättvis resultatbedömning av respektive transaktion.



Magnus påpekar att det som på pappret ser ut att ha samma innebörd kan i verkligheten skilja sig åt avsevärt och därmed bli föremål för konflikter.

Lena på BA: 1 och Felix på BA: 2 ser båda fram emot samarbetet mellan affärsområdena, även om de anser att det finns olösta frågor. Båda parter anser att samtliga berörda parter måste vara väl införstådda i avtalet och att affären måste genomföras med öppna kort. Annars befaras problem liknande de ovan beskrivna dyka upp.

4.6 Sammanfattning av fallstudien

Fallstudien har gett en inblick i en praktiskt tillämpad standardkostnadsbaserad internprissättningsmodell. Modellen verkar fylla sitt syfte samtidigt som den är väl rotad bland berörda parter. Det finns dock vissa aspekter som ger utrymme för diskussion och möjligheter till vidare utveckling.

Genom intervjuerna med erfarna ekonomistyrare på fallföretaget har det uttryckts vissa betänkligheter beträffande definitionen av fasta och rörliga kostnader samt kapacitetsnormaliseringen. Åsikterna grundas på att dessa metoder inte ger fullständiga och tillförlitliga kostnadsbaser för produktkostnads-kalkylen som därmed även kan vara orsaken till felaktighet i internpriserna. Dessa åsikter skiljer sig dock något inom studerade affärsområden och affärsenheter.

Internhandeln mellan BA: 1 och BA: 2, som är den mest intressanta ur studiens synvinkel, är unik inom koncernen och är första steget mot fullt utnyttjande av kärnverksamhetens skalfördelar som genererar synergieffekter för hela koncernen. Detta kommer dock inte ske utan komplikationer då frågor om kapacitetsprioritering, kostnadsdispositioner och marginaler kan ge upphov till vissa meningsskiljaktigheter affärsområdena emellan.

5 Analys av empirin

Studien av fallföretagets internprissättningsmodell visar att det finns ett underlag för en diskussion där modellen granskas utifrån uppsatsens teoretiska referensram, även författarnas egna tankar avspeglas i analysen. Syftet med analysen är att lägga grunden till en slutsats som också leder till att uppsatsens syfte möts. Kapitlet innehåller därför ett antal avsnitt där olika aspekter av internprissättningsmodellen diskuteras.

5.1 Standardkostnadskalkylen

Fallföretaget har i likhet med många andra tillverkningsföretag en lång tradition av att tillämpa standardkostnadskalkyler. Förutsättningen för detta, i enlighet med Bergkvist & Åkesson (2001), är att tillverkningen sker i tillräcklig omfattning och avser likartade produkter. Det faktum att koncernen har mångårig erfarenhet av branschen och produkterna talar vidare för att de med viss tillförlitlighet kan fastställa rimliga standardkostnader för kalkylperioden.

Inom fallföretaget används i dag en väl inarbetad produktkostnadskalkyl som bas för internpriser. Denna förkalkyl skapas genom beräkningar av respektive kostnadsdrag utifrån tidigare kalkyler, förväntade volymer och råvarupriser. Varje tillverkande enhet ansvarar för sina egna kostnader och kostnadsberäkningar. Avsikten är att mest lämpad kompetensgrupp skall ansvara för, och utföra beräkningarna av respektive kostnadsdrivande komponent för att tillförlitligheten och användbarheten i kalkylen skall vara högsta möjliga.

Noggrannheten i uppföljningen av respektive kostnad gör att även andra metoder tillämpas. Vid stora avvikelser från produktkostnadskalkylen genomförs både jämförelser med andra produktionslinjer och tillverkningsprocessen hos konkurrerande företag. En viktig del i uppföljningen är metodstudier av produktionsförfarandet, där till exempel faktisk resursåtgång jämförs med planerad och önskad resursåtgång. Varje avvikelse måste förklaras och genom dessa metoder kan till exempel flaskhalsar i produktionen och effektivitetsproblem identifieras.

Koncernen genomför även försöksproduktion vid utveckling av nya produkter. Företaget tillverkar produkter som är förknippade med stora kostnader och detta medför ett behov av en tillförlitlig och storskaligt möjlig produktion innan serieproduktion tar vid. Även små serier behäftade med tillverkningsfel leder till stora kostnader. Genom forskning och utveckling tas prototyper och koncept fram som ligger till grund för nya projekt. Kostnaderna för dessa försök, och andra startkostnader, är en källa till konflikt inom internhandeln. Frågan är vem som skall belastas med dessa kostnader och vem som skall ta riskerna för investeringar i fasta tillgångar som är relaterade till produktutvecklingen. Problem som för övrigt har identifierats inom koncernen i internrelationen mellan BA: 1 och BA: 2.

5.2 Fasta och rörliga kostnader

Det pågår en diskussion inom fallföretaget angående definitionen av fasta respektive rörliga kostnader. Vissa av intervjuobjekten menar att fler kostnader bör vara fasta under kalkylperioden än de som i dagsläget är definierade så. Fasta kostnader är de kostnader som inte varierar under perioden utan är lika stora oavsett tillverkad volym. I den studerade modellen ses endast kapitalkostnader som fasta. Tillämpas Paulsson Frenckners kriterier finns det rimliga skäl att betrakta till exempel lönekostnader som fasta, då dessa inte kan anses vara föremål för några omfattande förändringar under kalkylperioden. Lokalkostnader är också en post som rimligtvis kan anses rörlig endast i ett betydligt längre tidsperspektiv än ett år, som det är frågan om här.

Om fler kostnadsposter jämfört med i dag skulle betraktas som fasta leder det naturligtvis till att fasta kostnader per tillverkad enhet ökar. Det får till följd att överväganden grundade på standardkostnadskalkylen angående inköp eller tillverkning, så kallade "make or buy decisions" i större grad kommer att resultera i beslutet make på kort sikt, och på lång sikt i beslutet buy. Förklaringen är att marginalkostnaden för att tillverka en enhet av produkten förvisso har minskat, men den ökade andelen fasta kostnader har gjort att det enligt kalkylen krävs en större volym för att täcka dessa, förutsatt att priset till extern kund hålls oförändrat. Den rationella människan, homo economicus, kommer på kort sikt att fatta beslutet "make" så länge marginalkostnaden täcks, annars beslutet "buy".

Fallföretaget gör långtgående ansträngningar för att härleda kostnaderna till den kostnadsdrivande komponenten. Som en följd av detta är varje producerande enhet ansvarig för de kostnader som dess tillverkning medför. Dock är det rimligt att påstå att vissa kostnader, utöver kapitalkostnader, inte kan påverkas av den kostnadsansvarige enheten under kalkylperioden. Enligt den tillgängliga litteraturen skall dessa då betraktas som fasta.

För BA: 2 kan det på sikt bli fråga om att utnyttja produktionskapaciteten till fullo för att tillgodose sin egen och BA: 1s efterfrågan på de komponenter som tillverkas. Detta möjliggör att fler kostnader på sikt kan betraktas som fasta då variationer blir lättare att förutspå och, i stället för volymvariationer, i första hand består av ändrade råvarupriser och förändringar i löner.

5.3 Overhead- och Produktutvecklingskostnader

Fallföretagets samtliga affärsområden och affärsenheter använder samma produktkostnadskalkyl och definitioner för vilka kostnader som skall ingå däri. Dessa är dock inte mer specifika än att det finns ett visst tolkningsutrymme i produktkostnadskalkylen. Framförallt gäller det overheadkostnader. Vissa produktionsanläggningar har redovisningsfunktionen i samma organisatoriska enhet som själva produktionen och betraktar således redovisning som en overheadkostnad som inkluderas i produktkostnadskalkylen. En del anläggningar lämnar över redovisningsarbetet till andra organisatoriska enheter inom koncernen och inkluderar



då inte kostnaden för detta i sin produktkostnads-kalkyl. Detta medför att internpriserna i praktiken inte har samma underlag i hela koncernen. I sin tur medför det att internpriserna brister något i jämförbarhet, både som prestationsmått och som ett korrekt värderingsinstrument på internprestationer. Ett av internprissättningens syften är just att möjliggöra en rättvisande resultatbedömning av delenheter, detta kan inte anses vara till fullo uppfyllt⁵².

I enlighet med produktkostnads-kalkylen ingår inte produktutvecklingskostnader i internpriserna. Undantaget är BU: 1 som inkluderar dessa i sin kalkyl. Den internhandel som sker mellan affärsområden avser främst sådana produkter som ett affärsområde utvecklat för att själv sälja på den externa marknaden, men som i viss utsträckning också säljs internt till andra affärsområden. Syftet med att inte debitera produktutvecklingskostnader mellan olika affärsområden är att stimulera fullbelagda affärsområden att nyttja produktionskapacitet hos dem som eventuellt har en lägre beläggningsgrad. Detta medför ett bättre utnyttjande av koncernens kapitalbindningar, vilket är positivt för det aggregerade resultatet. Myntets andra sida blir dock att affärsområden som har en hög beläggning på sin produktionskapacitet prioriterar externa kunder då dessa ger en bättre marginal till det enskilda affärsområdet. Om produkten istället sålts till ett annat affärsområde hade den marginalen hamnat där när varan väl sålts till en extern kund. Det går inte att säga vilket som generellt sett är bäst för det aggregerade resultatet, det beror på vilket affärsområde som för tillfället kan ta ut högst marginaler på den externa marknaden. Detta kan under vissa förhållanden vara en suboptimering för koncernen. Rätt hanterat kan det också medföra att produktionsanläggningarna används på ett för koncernen optimalt sätt. Det förs dock diskussioner om att införa någon form av debiteringssystem för produktutvecklingskostnader även för internhandel mellan olika affärsområden. Motivet till detta är att denna handel blir allt mer omfattande, men främst sker åt ett håll, det vill säga det tenderar att vara ett och samma affärsområde som agerar köpare och ett annat som agerar säljare. Om inte köparen i en sådan situation debiteras för produktutvecklingskostnader leder det till att det köpande affärsområdet kannibaliserar på det säljande. Tänkbara lösningar för att debitera dessa kostnader uppges vara att antingen fakturera dessa som en enskild icke volymberoende post, eller någon form av cost- plus modell. Förhandlingarna pågår, och denna fråga söker ännu sin lösning.

⁵² Se stycke 3.2 Internprissättningens syften

5.4 Fastställande av normalkapacitet

Fallföretagets kapacitetsnormalisering sker enligt normalmetoden⁵³ och går till så att den genomsnittliga årsproduktionen under en femårsperiod representerar normalvolym, rörlig kostnad per styck baseras på kalkylperiodens förväntade produktionsvolym. Det är dock endast de två första åren i femårsperioden som baseras på verkligt utfall. År tre är det år som motsvaras av kalkylperioden, det vill säga det år normaliseringen avser, i normaliseringsberäkningarna representeras åren tre till och med fem av prognostiserade värden för verklig produktionsvolym.

Metoden att använda sig av prognoser i normaliseringsberäkningarna innebär att den osäkerhet som med nödvändighet ryms i prognosen också överförs till normaliseringen. Det skulle gå att undvika detta om normaliseringen baserades på verkligt utfall under, låt säga, de senaste sju åren. Även om det skulle eliminera prognosens inneboende osäkerhet finns det inget som säger att ett sådant förfarande skulle gynna användandet av kapacitetsnormalisering. Det beror på att historiska produktionsvolymerna inte anteciperar annalkande konjunktursvängningar och efterfrågeförändringar. Därför är det fullt möjligt, för att inte säga rimligt, att kapacitetsnormaliseringen som baseras på prognostiserade volymer är mer användbar än den varit om den baserats enbart på historiska värden.

När nya produkttyper introduceras finns det av naturliga skäl inga historiska produktionsvolymerna att tillgå för de två första åren i normaliseringen. Åren tre till fem prognostiseras då som vanligt emedan år ett och två tilldelas ett nollvärde. Ingen produktion har i och för sig ägt rum under dessa år men detta sätt att räkna medför att normalkapaciteten fastställs på en lägre nivå än vad det är troligt att utfallet blir. Det får till följd att den fasta kostnaden per enhet fastställs som högre än vad den verkligen är. Det i sin tur gynnar den säljande leverantören genom att de erhåller en övertäckning för fasta kostnader. Den här situationen är vanligast förekommande i relationen mellan BU: 1 och dess kunder. Förutsättningarna för att detta skall ske finns dock även i andra internrelationer, men är på grund av dessa relationers natur inte lika vanligt förekommande.

En farhåga med volymprognoserna skulle kunna vara risken för över- respektive underbudgetering. Då det är de köpande avdelningarna som uppger sin förväntade efterfrågan finns risken att problemet uppstår. Ännu tyder inget på att problemet förekommit, men som både Felix och Lena påpekar är metodens långsiktiga överlevnad beroende av att de inblandade parterna är uppriktiga mot varandra.

⁵³ Normalmetoden beskrivs i stycke 3.4.4

5.5 Kapacitetsprioritering

I internrelationen mellan BA: 1 och BA: 2 förekommer vissa problem angående prioriteringen av kapacitet vid överbelastning i produktionen. Det finns inga klara direktiv för vad som gäller vid en situation där affärsområdena efterfrågar mer än vad som är möjligt att producera. Affärsområdena är ansvariga för sina egna leveranstider och åtaganden gentemot kunder. Detta medför att beroendet av underleverantörer är stort vilket kräver att avtalen mot kund och leverantör ger klara direktiv över vad som gäller om förseningar förekommer. Enligt Bolman, Deal (1997) är det viktigt att ledningen vid liknande situationer vägleder och faller utslag på ett sätt som uppfyller målsättningen och planen för företaget.

Produktionskapaciteten är kraftigt beroende av funktionen hos maskiner och av färdigheten hos den personal som arbetar i produktionen. BA: 2 uppges kunna erbjuda detta för att kunna tillgodose koncernens behov. Fokus hos BA: 2 kan dock antas ligga på den egna verksamheten vilket kan leda till suboptimeringar för koncernen. Om kapacitetsprioritering blir aktuellt skapas ett behov av att styrenheterna och ledningen ger klara riktningar och balanserar sitt agerande för att visa koncernens intresse och ståndpunkt.

5.6 Relationen enheter emellan

De affärsområden som utgör kärnverksamheten (BA: 1, BA: 2 och BA: 3) i koncernen agerar alla på världsmarknaden under olika varumärken och konkurrerar således. Det komplicerar situationen då dessa aktörer förväntas utföra internprestationer till gagn för konkurrerande verksamheter. Den individuella varumärkesidentiteten är viktig och för att behålla dess styrka krävs resultat som visar på välmående. Något som försvåras av en omfattande internhandel till priser som inte medger att internvinsterna står i paritet med vinsten från extern handel.

Internrelationer affärsområdena emellan är en ny och växande företeelse. Situationen tyder på att det finns risk för acceptanssvårigheter av modellen och en form av misstro mot avsikterna med dess nuvarande utformning. Detta kan antas vara relativt vanligt förekommande vid liknande förvärv där skilda kulturer, språk och affärsvärldar plötsligt förväntas samarbeta. I samspelet mellan affärsområdena bör därför moderbolaget finnas till hands för att främja utvecklingen av samarbetet och se till att alla intressen beaktas. Framförs inte avsikterna tydligt, med en beskrivning av varje aktörs roll för koncernens aggregerade nytta, kan konflikter och betänkligheter uppstå.

Internprissättningsmodellens utformning är väsentlig för de samarbeten som affärsområdena har. Avsikterna är att uppfylla internprissättningens syften men om någon aktör inte anser att modellen gör det krävs att dessa åsikter beaktas. Inom fallföretaget är avsikten att internhandels omfattning skall utökas och därför är det inledande skedet en plattform för framtida relationer. En öppen dialog med koncernens nytta av internhandel som skapar synergieffekter i fokus, är avgörande för ett lyckat samarbete.

5.7 Vinstpålägg

Internpriser med pålägg för till exempel vinstmarginal och risker som förknippas med kapitalbindning förekommer sedan tidigare inom koncernen, då främst när säljande enhet inte har någon extern marknad utan endast producerar för den interna marknaden. Det förekommer emellertid åsikter som innebär att det finns anledning för en liknande policy beträffande internrelationerna mellan affärsområdena.

Felix på BA: 2 anser att hans affärsområde inte till fullo ersätts för den risk som tas i samband med finansieringen av produktionen för BA: 1s räkning. Han anser att det borde skapas utrymme för tillägg som tillgodoser detta, då bolagen trots allt konkurrerar på samma marknad under sina respektive lönsamhetskrav. Poängen är att detta skulle vara effektivitetsdrivande för BA: 2 och därmed för koncernen som helhet menar Felix. Något som är i enlighet med den teoretiska anledningen att anamma en kostnadsbaserad modell med pålägg för vinst, produktutveckling och de risker som förknippas med kapitalbindning i samband med detta. Det finns alltså anledning att diskutera avtalet mellan BA: 1 och BA: 2, framför allt om internrelationerna når sådana proportioner att de anses vara av väsentlig betydelse för affärsområdenas ekonomiska prestation.

Intervjuobjekten på BU: 1 anger att de upplever en ökad motivation till följd av att enheten börjat tillämpa avkastningstillägget i sin kalkyl. Detta trots att enhetens agerande inte förändrats till följd av tillägget, vilket inte heller var meningen. Det talar ändå för att det finns en psykologisk effekt av att göra internvinster. Ett sätt att öka motivationen inom koncernen skulle därför kunna vara att tillämpa liknande tillägg för andra affärsenheter, vilket skulle öka deras möjligheter att göra internvinster.

5.8 Uppfyllnad av internprissättningens syften

Utifrån internprissättningens syften, som diskuteras i referensramen, utvärderas fallföretagets uppfyllnad av desamma.

Internprissättningen skall möjliggöra uppdelning av företaget i autonoma enheter. Priserna på internprestationer skall skapa en frikoppling mellan de olika verksamheterna inom ett företag.

Fallföretagets metod för internprissättning möjliggör tveklöst en organisatorisk uppdelning i autonoma enheter. Även om det ibland uppkommer situationer när olika affärsenheter/affärsområden i sin operativa verksamhet är beroende av en annan enhets handlande så är dessa situationer närmast att likna vid den som normalt råder med en extern kund eller leverantör. Exempelvis är BA: 1 till viss del köpare av produktionskapacitet hos BA: 2. BA: 1 är då beroende av att BA: 2 vid hög efterfrågan inte helt prioriterar sin egen produktion. Kraven på att möjliggöra uppdelning och frikoppling får därför anses uppfyllt.

Internprissättningen skall möjliggöra rättvisande resultatbedömning av delverksamheter och organisatoriska enheter. Externt skall prissättningen skapa underlag för anläggnings- och lagervärdering i bokslut samt skapa ett fiskalt pris för internleveranser mellan olika juridiska personer. Internt vill man möjliggöra kontroll av internprisflödet för att resultatberäkningen skall vara rättvisande och främja incitament till rationellt handlande.

Praktikfallsföretaget har medvetet valt att låta legala aspekter så som värdering av lager och anläggningar vara delvis frikopplade från internprissättningen. Detta sköts av ett separat system som tar hänsyn till kompletterande värderingsgrunder. Motivet till detta är att gränserna för de legala enheterna inte alltid överensstämmer med gränserna för de operativa verksamhetsområdena samt att koncernen opererar under skiftande legala system. Det är därför meningslöst att utvärdera företagets internprissättning utifrån dessa parametrar. Kvarstår då att undersöka om internprissättningen främjar rationellt handlande och möjliggör en rättvisande resultatbedömning, och då avses en operativ resultatbedömning ur ett ekonomistyrningsperspektiv.

För ett tillverkande företag är det rimligt att sträva efter att öka effektiviteten år från år. Det kan till och med sägas vara en del av rationellt handlande. Naturligtvis utsätts praktikfallskoncernen som för ett effektiviseringsstryck av marknaden, frågan är om det avspeglas i internprissättningen. Eftersom priserna sätts enligt produktkostnads kalkylen med de förväntade kostnaderna som utgångspunkt finns inget egentligt effektiviseringsstryck till följd av internprissättningen. Det kostnadsbegränsande effekterna av företagets internprissättning syftar endast till att hålla standardkostnaderna och ger ingen garanti för att dessa är effektiva. Under samtalen med anställda på företaget framkom det att en av affärsenheterna, som har en viss extern försäljning av framförallt tjänster och därmed kontinuerligt jämförs med den övriga marknaden, ökar effektiviteten år från år. Samtidigt som en annan affärsenhet som enbart har interna kunder inte har effektiviserat på samma sätt. Det skall sägas att de båda enheternas verksamhetsområden inte är jämförbara, men det kan ändå tyda på att någon form av marknadspris skulle verka mer effektivitetsdrivande. Naturligtvis kan koncernledningen fastställa effektivitetsmål och följa upp dessa utanför ramarna för internprissättningen, men då uppfylls inte heller internprissättningens syften till fullo.

Uppgifterna från intervjuobjekten tyder på att resultatbedömningen inom företaget fungerar tillfredställande. Det har heller inte framkommit något som talar emot detta. Dock måste man vara medveten om att internprissättningens utformning gör att vissa enheter på papperet inte genererar en avkastning motsvarande den som hade krävts om enheten hade bedömts som ett enskilt företag. Detta har sin förklaring i att vissa kostnader inte alltid ingår i internpriset, exempelvis produktutveckling. Så länge bedömare är medveten om detta så ger internprissättningen upphov till en rättvisande bedömning av de olika enheternas prestationer.

Internprissättningen skall ge underlag för beslutsfattande centralt och lokalt. Förutbestämda priser styr (priser som styrinstrument) produktions- och leveransbesluten istället för en central planering.

Huruvida internpriserna ger underlag för beslutsfattande angående produktion och leveranser återstår att se, i dag är frågan om produktionens prioritetsordning inte löst. Internpriserna möjliggör i dagsläget för respektive BA eller BU att avgöra vilken produktion som är mest gynnsam för den egna enheten, det är dock inte självklart att den produktionen är den mest gynnsamma för koncernen som helhet. Det finns alltså en risk för suboptimeringar. Internpriserna möjliggör förvisso en prioritering som tar hänsyn till det aggregerade resultatet men den bör då ske på central nivå, vilket delvis går emot syftet med internprissättning. Hur denna prioritering skall göras är som sagt ännu inte avgjort.

Internprissättningen skall motivera till affärsmässighet och kostnadsmedvetande. Detta handlar mer om den psykologiska effekten med internpriser och dess beteendepåverkan som under senare år har kommit allt mer i fokus.

Samtliga intervjuobjekt anser att kostnadsmedvetenheten är hög till följd av internprissättningen. Det har inte heller framkommit något som säger att så inte skulle vara fallet. Vad det gäller beteendepåverkan kan effekterna delvis ifrågasättas. Detta på grund av att den internvinst som uppstår är mer eller mindre förutbestämd, många enheter som huvudsakligen levererar internt kan inte heller påverka efterfrågan på sina produkter i särskilt stor utsträckning. Respondenterna på BU: 1 anger att de upplever en ökad motivation till följd av att de börjat tillämpa ett tillägg i sin produktkostnads kalkyl som syftar till att enheten skall generera en avkastning på operativt kapital⁵⁴ som fastställts centralt. Även om detta tillägg egentligen inte medför ett annat handlande än tidigare så upplever man alltså att motivationen ökat. Detta talar för att det finns en psykologisk effekt av att göra vinster som upplevs som rimliga. Även om enheten i realiteten tidigare bidrog i lika stor utsträckning till det aggregerade resultatet så härleds nu en större del av koncernens resultat dit. Det skulle kunna vara ett argument för att införa liknande tillägg hos andra enheter som inte primärt levererar externt och i dagsläget endast erhåller en knapp övertäckning av kostnaderna.

⁵⁴ Koncernen mäter detta som return on operating capital- R.O.C. Källa: Profit and Price Model for Business Units.

6 Slutdiskussion och rekommendationer

Efter analysen av det empiriska materialet finns ett antal möjligheter att besvara frågeställningen som formulerades i problemdiskussionen och därigenom uppfylla uppsatsens syfte. I avsnittet presenteras möjligheter för att bättre hantera de icke-optimala effekterna av standardkostnadsbaserad internprissättning samt ges rekommendationer för fortsatta studier på området. Kapitlets disposition står i korrespondens till analyskapitlets.

6.1 Standardkostnadskalkylen

- Standardkostnadskalkylen som kalkylmetod har goda förutsättningar att fungera som bas för internprissättning. Det är då viktigt att utfallet följs upp på ett sätt som speglar den verkliga situationen samtidigt som man utnyttjar möjligheten att upptäcka ineffektiviteter i produktionskedjan. Om kalkylen väsentligt avviker från utfallet till följd av felaktiga uppgifter från en annan enhet än den som utfört kalkylen bör det vara möjligt att utkräva ekonomiskt ansvar. Kostnadskalkylen skulle då bättre kunna tjäna internprissättningens syfte om rättvisande resultatbedömning för respektive ansvarsenhet. Det är en rimlig princip, i linje med ”internprissättningens syften”, nämligen att den enhet som kan påverka kostnaden skall bära densamma. Förslaget vid en tvist blir att inrätta en arbetsgrupp som leds av representanter för företagssystemets ledning som har till uppgift att lösa internprissättningsrelaterade tvister och konflikter.

6.2 Fasta och rörliga kostnader

- Analysen visar att det förekommer situationer där kostnadsposter klassificeras på sätt som inte kan anses ge en korrekt bild av verkligheten. Det har en direkt missledande effekt på så kallade make or buy decisions. Förklaringen är att produktens marginalkostnad i det närmaste motsvaras av de rörliga kostnaderna som är förknippade med produktion. Det betyder att en överskattning av den rörliga kostnadsdelen tillskriver produkten en alltför hög marginalkostnad. På kost sikt tillverkas (make) då produkter som, allt annat lika, borde ha köpts in (buy). Att underskatta den rörliga kostnadsdelen, och alltså överskatta den fasta, får motsatt effekt.
- En viss del av lönekostnaderna kan betraktas som rörlig under kalkylperioden medan den resterande delen bör betraktas som fast. För att återge en mer korrekt situation i standardkostnadskalkylen bör således den del av lönekostnaderna som enheten rimligen⁵⁵ kan göra sig av med under perioden behandlas som rörlig och återstoden som fast.
- Lokalkostnader bör nästintill undantagslöst betraktas som fasta. Undantaget skulle vara om enheten har befogenhet och den praktiska möjligheten att göra sig av med

⁵⁵ Rimligheten får här bedömas utifrån parametrar som ingångna avtal och de kostnader som är förknippade med personalneddragningar.

kostnaden för lokalen. Det sistnämnda kan ske genom utrangering eller försäljning.

6.3 Overhead- och Produktutvecklingskostnader

- För att öka skärpan i resultatbedömningen av olika organisatoriska enheter bör tillämpningen av en produktkostnads kalkyl dessa enheter emellan vara väl samordnad. I de fall där det inte är möjligt att härleda samtliga overheadkostnader till en specifik produkttyp är det motiverat med ett tillägg motsvarande de overheadkostnader som står i proportion till produktionens omfattning. På detta sätt skulle internpriser generellt sett vinna i jämförbarhet.

6.4 Fastställande av normalkapacitet

- Normalmetoden har alla förutsättningar att erbjuda en tillfredställande kapacitetsnormalisering. Det faktum att normalisering i sig innebär ett visst frångående från principen att på ett rättvist sätt återge den verkliga situationen (kapaciteten återges ju över en tidsperiod som rimligen överstiger kalkylperioden) anses inte påverka tillämpningen negativt, det har snarast den positiva effekten att produktkostnadernas variation över tid minskar till följd av detta.

6.5 Kapacitetsprioritering

- Det är då viktigt att det finns en på förhand bestämd metod för att fastställa prioriteringsordningen. En lösning på problemet vore att inrätta en mekanism där den produkt som medför högst nettovinst för koncernen ges företräde i produktionen. Aspekter som var i produktlivs cykeln⁵⁶ produkten befinner sig och redan ingångna avtal måste självklart beaktas. Det slutgiltiga beslutet bör fattas av koncernledningen eller av den utsedda representanter. Prioritering av detta slag är emellertid ingen långsiktig lösning. Om efterfrågan stadigt ligger på en sådan nivå att man tvingas prioritera mellan produkter är det ett tecken på att den totala tillverkningskapaciteten bör utökas.

6.6 Relationen enheter emellan

- Vikten av ärlighet och långsiktighet i internrelationer är stor när standardkostnaden bygger på prognoser baserade på uppgifter som lämnas mellan olika enheter. Om en enhet anser sig förfördelad till följd av internprissättningens utformning ökar risken för att möjligheterna att skapa sig fördelar, till följd av falska eller dåligt underbyggda uppgifter, utnyttjas⁵⁷.

⁵⁶ Produktens framtidsutsikter kan också utvärderas enligt Boston Consulting Group's tillväxtmatris. Produkten klassificeras då som "star", "question mark", "cash cow" eller "dog".

Armstrong, Kotler (2001) s 54

⁵⁷ Se också sista stycket i avsnitt 3.4.4.

- För att minska risken för intressekonflikter och för att hantera situationen om den uppstår, bör det inrättas en arbetsgrupp som ansvarar för internprissättningen inom koncernen och bevakar uppriktigheten i avtalsförhandlingar. Gruppen bör ledas centralt och ha befogenhet att fälla utslag i tvister. En sådan arbetsgrupp skulle också tillvarata koncernens intressen i de fall dessa skiljer sig från den enskilda enhetens. Det kan tyckas att inrättandet av en sådan arbetsgrupp ökar centralstyrningen, vilket är sant, gruppen skall dock endast arbeta med de frågor som inte annars kan lösas på ett sätt som tar hänsyn till det aggregerade resultatet.

6.7 Vinstpålägg

- Det finns goda skäl till att internhandel skall medföra någon form av förtjänst för den säljande enheten. Detta gäller i synnerhet om enheterna agerar på samma externa marknad. Det aggregerade resultatet är givetvis det primära intresset för internhandeln. Om internhandeln skall vara betydande och medföra synergieffekter krävs dock att samtliga inblandade ser att koncernens nytta är till varje organisatorisk enhets fördel. Om internprestationer hela tiden levereras i en riktning finns det anledning att ha en modell där säljande enhet gör en vinst och får full täckning för sina utlägg. Den aggregerade nyttan blir densamma och de inblandade har möjlighet att båda tjäna på affären om priset är lägre än vid extern handel samtidigt som det är högre än ett pris som endast baseras på produktkostnader. Dessutom medför ett vinstpålägg, i dessa situationer, att internprissättningens rättvisande bild skulle stärkas då både köparens och säljarens resultat bättre motsvarar respektive andel av koncernens resultat.

6.8 Uppfyllnad av internprissättningens syften

- Standardkostnadsbaserad internprissättning upplevs i allmänhet tjäna sina syften väl. Det har dock identifierats problem med funktionen av internprissättningen som effektivitetsdrivare. Det finns ingen mekanism i internprissättningspolicyn som långsiktigt bevakar effektivitetsutvecklingen. Ett sätt att skapa en sådan funktion även i en standardkostnadsbaserad internprissättning skulle vara att belägga standardkostnaderna med ett effektiviseringskrav. Vid upprättandet av kalkylen skulle då den förväntade kostnaden sänkas med en viss procent som motsvarar effektiviseringskravet. På detta sätt skulle en långsiktig effektivisering finnas med i internprissättningen. Lösningen är dock inte problemfri. Effektiviseringskravet måste omdefinieras kontinuerligt, det måste fastställas av en enhet som har auktoriteten att ställa dessa krav, rimligen företagssystemets ledning, vilket ökar den centrala styrningen. Graden av effektivisering som krävs av de olika enheterna kommer också att variera vilket kan leda till misstankar om särbehandling. Fastställandet av ett rimligt effektiviseringskrav kan i vissa fall ske genom benchmarking. Tillverkning har historiskt upplevt en högre produktivitetökning än tjänsteproduktion, något som gett upphov till den så



kallade Baumols sjuka⁵⁸. Den skilda utvecklingstakten måste man ta hänsyn till vid fastställandet av effektiviseringskravet eftersom olika enheters verksamhet vanligtvis består av varierande delar tjänsteproduktion och tillverkning. Även om en lösning som den föreslagna delvis går emot internprissättningens syften genom att öka inslaget av central styrning så ter det sig vara det lämpligaste sättet att driva långsiktig effektivisering med hjälp av standardkostnadsbaserad internprissättning.

6.9 Slutsats

- Standardkostnadsbaserad internprissättning som metod fungerar väl för de situationer som är vanligt förekommande, de svagheter som har identifierats beror främst på hur metoden tillämpas.
- Det som kan anföras mot metoden som sådan är att den saknar incitament för effektivitetsökningar på lång sikt, något som internprissättning baserad på marknadspriser erbjuder⁵⁹. Det finns en risk att internpriser som delvis fastställts på administrativa grunder leder till konflikter om inte tillvägagångssättets aggregerade nytta kan kommuniceras till berörda enheter.
- Definitionen av fasta och rörliga kostnader är väsentlig för varje ansvarsenhets resultatbild.
- För att hantera tvister och oväntade frågeställningar föreslås därför att användare av standardkostnadsbaserad internprissättning inrättar en arbetsgrupp med beslutsrätt som ser till företagssystemets aggregerade intressen.
- Ett vinstpåslag på internpriset till standardkostnad är berättigat då aktörerna figurerar på samma marknad och har ett resultatansvar.
- Samtliga kostnader som förknippas med produkten skall ingå i kalkylen.
- För att modellen skall fungera krävs ärlighet och långsiktighet av alla inblandade parter. De olika enheterna får ibland räkna med att deras intressen inte alltid sammanfaller med de aggregerade.

Det vore av omedelbart intresse att tillföra av de egenskaper som saknas hos standardkostnadsbaserad internprissättning till. Därför formuleras följande förslag till fortsatt forskning:

Kan standardkostnadsbaserad internprissättning utformas så att intressekonflikter mellan två enheter löses utan central styrning?

⁵⁸ Ekonomen William J Baumol uppmärksammade den negativa effekten av att tillverkningsindustrins rationaliseringar sätter lönetakten för hela ekonomin. Eftersom tjänstenäringens produktivitet inte ökar i motsvarande takt blir köp av tjänster ständigt dyrare. Fenomenet är känt som Baumols sjuka.

http://www.svd.se/dynamiskt/kultur/did_6923837.asp 2004 05 23

⁵⁹ I vart fall under antagande om att de råder en viss konkurrens på marknaden.

Källförteckning

Litterära källor

Armstrong, Gary, Kotler, Philip, (2001) *Principles of marketing- ninth international edition*, Prentice-Hall Inc. Upper Saddle River, New Jersey

Arvidsson, Göran (1972), *Internpriser*, Sveriges Mekanförbund och Ekonomiska Forskningsinstitutet vid Handelshögskolan i Stockholm, Stockholm

Arvidsson, Göran (1973), *Internal transfer negotiations – Eight experiments*, Ekonomiska Forskningsinstitutet vid Handelshögskolan i Stockholm, Stockholm

Ax, Christian, Johansson, Christer, Kullvén, Håkan (2002), *Den nya ekonomistyrningen*, Liber, Malmö

Bergkvist, Hans, Åkesson Johan (1998) *Övningar i ekonomistyrning*, Studentlitteratur, Lund

Berry, Brian J.L, Conkling, Edgar C, Ray, Michael, D, *The global economy in transition*, Prentice-Hall Inc. Upper Saddle River, New Jersey

Bolman, Lee G, Deal, Terrence E (1997) *Nya perspektiv på organisation och ledarskap*, Studentlitteratur, Lund

Booth, Wayne C, Colomb, Gregory G, Williams, Joseph M. (2003) *The Craft of Research*, The University of Chicago Press, Chicago & London

Clausewitz, Carl von (2002) *Om kriget*, Bonnier Fakta Bokförlag AB, Stockholm

Eccles, Robert G, (1986) *The transfer pricing problem*, Lexington Books, Toronto

Halvorsen, Knut E (1989), *Samhällsvetenskaplig metod*, Studentlitteratur, Lund

Hayek, Friedrich A (1978), *The constitution of liberty*, The University of Chicago Press, Chicago & London

Lantz, Björn (2000) *Internprissättning med effektiva incitament*, Bokförlaget BAS, Göteborg

Paulsson Frenckner, Trygve (1954) *Kostnadsfördelning och internprestationsbedömning*, P. A. Nordstedt & Söners Förlag, Stockholm

Samuelsson, Lars A red (2001), *Controllerhandboken*, Sveriges verkstadsindustrier och Industrilitteratur, Stockholm

Wallander, Jan (1995), *Budgeten – ett onödigt ont*, SNS Förlag, Stockholm



Material från praktikfallsföretaget

Praktikfallsföretagets interna policydokument, *Product cost calculation*

Praktikfallsföretagets interna policydokument, *Profit and Price Model for Business Units*.

Praktikfallsföretagets årsredovisning avseende år 2002

Praktikfallsföretagets bokslutskommuniké avseende år 2003

Källor publicerade på Internet

Nationalencyklopedin

http://www.ne.se/jsp/search/search.jsp?t_word=aff%e4rsomr%e5de 2004 05 18

Svenska Dagbladet

http://www.svd.se/dynamiskt/kultur/did_6923837.asp 2004 05 23



Bilaga 1: Intervjuguide

Introduktionsfrågor

1. Vilken befattning har du, och vad består dina arbetsuppgifter av?
2. Har du tidigare erfarenhet av internprissättning?
 - 2.1 Från andra enheter/affärsområden inom koncernen?
 - 2.2 Från andra företag/koncerner?
3. Hur pass väl insatt anser du att du är i den generella internprissättningsproblematiken inom koncernen?

Intervjuobjektets roll

4. Har du deltagit i utvecklingen av den modell som definierar internprissättningen mellan resp. affärsområde, och i så fall vilken roll hade du?
 - 4.1 Hur gick det praktiska arbetet till?
 - 4.2 Vilka utgångspunkter och syften hade ni vid utvecklingsarbetet?
 - 4.3 Anser du att den utarbetade modellen uppfyller dessa syften?
5. Hur påverkas ditt arbete av internprissättningens utformning?

Intervjuobjektets synpunkter

6. Vilka effekter upplever du av modellen?
 - 6.1 Har modellen medfört ett ändrat beteende, exempelvis till följd av avsiktliga eller oavsiktliga styreffekter?
 - 6.2 Vilka negativa aspekter ser du av detta?
 - 6.3 Vilka positiva aspekter ser du av detta?
7. Av vilka skäl baseras internprissättningen på standardkostnader?
 - 7.1 Hur har standardkostnaderna varierat över tiden, har det varit en stabil trend?

Internprissättningens Syften

8. Uppfyller internprissättningsmodellen dess huvudsakliga syften?



- Ger det en rättvisande resultatbedömning av de olika organisatoriska enheterna?
- Är modellen ett bra underlag för beslutsfattande både centralt och lokalt?
- Motiverar den till affärsmässighet och kostnadsmedvetande?