



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Företagsekonomiska institutionen

Target Costing - Ett måste i dagens produktutveckling?

En studie på Victor Hasselblad AB

Magisteruppsats i företagsekonomi
Studier i Ekonomistyrning
Höstterminen 2003
Handledare: Christian Ax
Författare: Anna Ernkede
Malin Harrysson
Emma Klang

Förord

Det har varit intressant att skriva denna uppsats om Target Costing-tillämpandet i Victor Hasselblad AB.

Vi är mycket tacksamma till alla Er som hjälpt oss att göra den här uppsatsen möjlig och som gett oss många värdefulla synpunkter och tips. Ett alldeles särskilt tack vill vi rikta till Pontus Forssell, Carl-Johan Yhlen, Marcus Juthage, och Lennart Börjesson på Victor Hasselblad AB i Göteborg, som varit mycket hjälpsamma och tagit sig tid till att delta i våra intervjuer och svarat på frågor som har uppkommit under uppsatsens gång.

Vi vill även rikta ett stort tack till nära och kära för att Ni har stått ut med oss under denna intensiva och stressfyllda tid. Stort Tack!

Anna Ernhede

Malin Harryson

Emma Klang

Sammanfattning

Dagens företag är verksamma i en värld som präglas av ständiga och snabba förändringar och där konkurrensen alltmer hårdnar. Företagen måste vara flexibla, lyssna på vad kunderna efterfrågar och vara medvetna om att ett litet misstag kan vara ödesdigert då det finns många konkurrerande aktörer på marknaden.

Vårt syfte med denna uppsats är att undersöka och beskriva hur en Target Costing-process går till utifrån de fyra hörnstenarna och om det övergripande arbetssättet har förändrats i Victor Hasselblad AB sedan 1997. Resultatet kommer vi sedan att jämföra med den befintliga teorin kring Target Costing.

Target Costing fick stor uppmärksamhet i slutet av 1980-talet världen över. De främsta argumenten för att ett företag ska tillämpa detta ekonomiska begrepp är både den starka marknadskopplingen och det faktum att det enligt teorin är 70-90 % av produkternas kostnader som låses fast redan i utvecklingsfasen. Ur ett ekonomiskt styrperspektiv är detta en stark motivering till att redan i en produkts utvecklingsfas se över möjligheten till kostnadsreduceringar. Om ett företag genom arbete redan i utvecklingsfasen ser att en produkt skulle bli för dyr att tillverka och inte har någon framtida potential att bli lönsam, läggs denna ned.

Target Costing processen kan se ut på olika sätt. Anledningen till detta är att en process kan genomarbetas och studeras på olika sätt. Det är dock möjligt att identifiera ett antal centrala, grundläggande hörnstenar som ingår i processen. Dessa fyra hörnstenar är följande:

- Fastställande av försäljningspris ("Target Price")
- Fastställande av vinstkrav ("Target Profit")
- Fastställande av målkostnaden ("Target Cost")
- Nå målkostnaden genom en värdeanalys ("Value Engineering")

Vi har läst ett urval av den litteratur som finns om Target Costing och har utifrån denna litteratur beskrivit metodens innebörd. För att se hur denna metod fungerar i praktiken har vi intervjuat ett tillverkande företag som tillämpar detta begrepp, nämligen Victor Hasselblad AB. På detta företag gjordes det redan 1997 en övergripande uppsats om deras tillämpning av Target Costing. Därför har vi också undersökt vad som hänt med Victor Hasselblad AB: s arbetssätt sedan dess.

De slutsatser vi har kommit fram till i vår uppsats stämmer bra överens med de flesta övergripande slutsatserna som gjordes i uppsatsen 1997. Vi hade dock valt att mer i detalj undersöka tillämpningen av Target Costing på Victor Hasselblad AB och har därför också kommit fram till ytterligare slutsatser. Kundfokuseringen är till exempel inte helt etablerad, men på god väg. Victor Hasselblad AB ser begreppet Target Costing som ett logiskt tänkande som krävs för att överleva på dagens konkurrensutsatta marknad.

Innehållsförteckning

1. INLEDNING.....	1
1.1 BAKGRUND.....	1
1.2 PROBLEMFÖRMULERING.....	2
1.3 SYFTE.....	2
1.4 DEFINITION.....	2
1.5 AVGRÄNSNING.....	2
1.6 KÄLLKRITIK.....	3
2. TEORI.....	4
2.1 TARGET COSTINGS HISTORIA.....	4
2.2 TARGET COSTING OCH DESS FYRA HÖRNSTENAR.....	6
2.2.1 Fastställande av försäljningspris.....	8
2.2.2 Fastställande av vinstkrav.....	10
2.2.3 Fastställande av målkostnaden och hur denna nås genom en värdeanalys.....	11
2.3 TARGET COSTINGS GRUNDLÄGGANDE PRINCIPER.....	14
2.3.1 Kostnaden bestäms av marknadspriset.....	14
2.3.2 Fokus på kunden.....	14
2.3.3 Fokus på design.....	14
2.3.4 Tvärfunktionellt arbete.....	15
2.3.5 Livscykelorientering.....	16
2.3.6 Värdekedjans involvering i processen.....	16
2.4 FÖR- OCH NACKDELAR MED TARGET COSTING.....	16
2.4.1 Fördelar med Target Costing.....	16
2.4.2 Nackdelar med Target Costing.....	17
2.5 KOSTNADSLÅSNING.....	17
2.6 INSAMLINGSMETODER OCH INSAMLINGSTEKNIK.....	18
2.6.1 Intervjuteknik.....	18
2.6.2 Kvalitativ metod.....	19
2.6.4 Validitet och Reliabilitet.....	19
3. METOD.....	21
3.1 ANGREPPSSÄTT.....	21
3.2 UNDERSÖKNINGSANSATS.....	21
3.3 DATAINSAMLINGSMETOD.....	21
3.3.1 Litteraturstudier.....	21
3.3.2 Empiriska studier.....	21
3.4 METODPROBLEM.....	22
3.5 INTERVJUFRÅGOR.....	22
4. FÖRETAGSBESKRIVNING.....	23
4.1 VICTOR HASSELBLAD AB: S HISTORIA.....	23
4.2 VICTOR HASSELBLAD AB IDAG.....	24

4.2.1 Victor Hasselblad AB: s produkter	24
4.3 TIDIGARE UPPSATTS OM VICTOR HASSELBLAD AB	24
5. EMPIRI	26
5.1 EN ÖVERGRIPANDE BESKRIVNING AV VERKSAMHETEN	26
5.2 DE FYRA HÖRNSTENARNA INOM TARGET COSTING	28
5.2.1 Fastställande av försäljningspris	28
5.2.2 Fastställande av vinstkrav	30
5.2.3 Fastställande av målkostnaden och hur denna nås genom en värdeanalys	31
6. ANALYS	33
6.1 EN ÖVERGRIPANDE BESKRIVNING AV VERKSAMHETEN	33
6.2 DE FYRA HÖRNSTENARNA INOM TARGET COSTING	34
6.2.1 Fastställande av försäljningspris	34
6.2.2 Fastställande av vinstkrav	35
6.2.3 Fastställande av målkostnaden och hur denna nås genom en värdeanalys	36
6.3 TARGET COSTINGS GRUNDLÄGGANDE PRINCIPER	37
6.4 FÖRDELAR RESPEKTIVE NACKDELAR MED TARGET COSTING	38
6.5 KOSTNADSLÅSNING	39
7. SLUTSATS	40
7.1 REFLEKTIONER	41
7.2 UPPFÖLJNING OCH FÖRSLAG TILL VIDARE UPPSATSER	41

Källförteckning

Bilagor

Bilaga 1: Frågeformulär kring den övergripande verksamheten i Victor Hasselblad AB

Bilaga 2: Frågeformulär kring Försäljningspris i Victor Hasselblad AB

Bilaga 3: Frågeformulär kring Vinstkrav i Victor Hasselblad AB

Bilaga 4: Frågeformulär kring Målkostnad och Värdeanalys i Victor Hasselblad AB

Figurförteckning

Figur 1: Establishing the allowable cost

Figur 2: Målkostnads kalkylering och Kaizenkalkylering

Figur 3: Comparison between committed cost and incurred costs

1. Inledning

I kapitel ett har vi kortfattat presenterat orsakerna till ämnesvalet i uppsatsen. Därefter följer uppsatsens problemformulering, syfte, avgränsning samt källkritik.

1.1 Bakgrund

Dagens företag är verksamma i en värld som präglas av ständiga och snabba förändringar och där konkurrensen alltmer hårdnar. Det är därför mycket viktigt för företagen att anpassa sig till denna föränderliga värld och försöka hitta konkurrensfördelar för att överleva och behålla sina marknadsandelar. Företagen måste vara flexibla, lyssna på vad kunderna efterfrågar och vara medvetna om att ett litet misstag kan vara ödesdigert då det finns många konkurrerande aktörer på marknaden.¹

Target Costing är definitionsmässigt en ekonomistyrningsprocess som har till syfte att undersöka olika möjligheter till kostnadsreduceringar hos produkter under utveckling.² Target Costing är ett begrepp som ursprungligen kommer från Japan, där det har funnits i ungefär 30 år. Trots detta har det skrivits förvånansvärt lite om begreppet i väst. Västvärlden har länge avstått från att implementera det japanska begreppet men nu är det mer aktuellt än någonsin. Det är först nu under de senaste 10 åren som begreppet fått fäste i de svenska företagen.³ Target Costing fick stor uppmärksamhet i slutet av 1980-talet världen över. De främsta argumenten för att ett företag ska tillämpa Target Costing är både den starka marknadskopplingen och det faktum att det enligt teorin är 70-90 % av produkternas kostnader som låses fast redan i utvecklingsfasen.⁴ Chansen till kostnadsreduceringar i tillverkningsfasen är med andra ord liten. Ur ett ekonomiskt styrperspektiv är detta en stark motivering till att redan i en produkts utvecklingsfas se över möjligheten till kostnadsreduceringar. Om ett företag genom arbete redan i utvecklingsfasen ser att en produkt skulle bli för dyr att tillverka och inte har någon framtida potential att bli lönsam, kan detta leda till att produkten läggs ned.

År 1997 gjordes en uppsats av Ulrika Björkgren och Elisabeth Karlsson. Uppsatsen tog översiktligt upp hur Target Costing tillämpades i tre olika företag, bland annat Viktor Hasselblad AB. Björkgren och Karlsson har i sin uppsats bland annat kommit fram till att företaget har betydande likheter med grunddragen i Target Costing på grund av att:

- Produktutvecklingen tar sin utgångspunkt i marknaden genom marknadsundersökningar
- Målkostnader fastställs för olika syften och på olika produktnivåer
- Tear-down analys tillämpas i arbetet att uppnå målkostnaden
- Lanseringen på marknaden ”i tid” utgör ett viktigt mål
- Arbetet inom produktutvecklingen sker genom integration av representanter från flera funktioner

¹ Axelsson, (1996) s. 46ff

² Ax, Johansson, Kullvén, (2001) s. 722

³ Ask, Ax, (1995) s. 123-124

⁴ Granlund, Mustonen, (2003)

Utifrån denna uppsats har vi valt att göra en longitudinell undersökning, det vill säga att vi har undersökt vad som hänt i företaget sedan 1997 med Target Costing-arbetet.

1.2 Problemformulering

Vi har under hösten 2003 läst kurserna Strategisk och Operativ ekonomistyrning på Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet. Vi kom där i kontakt med begreppet Target Costing och tyckte direkt att det var ett intressant ämne. När vi sedan skulle välja inriktning till vår D-uppsats kändes Target Costing som ett bra alternativ. Efter att ha läst Ulrika Björkgrens och Elisabeth Karlssons uppsats, såg vi en chans att utveckla och undersöka Victor Hasselblad AB: s tillämpning av Target Costing på en mer detaljerad nivå. På denna nivå ville vi fokusera oss på de fyra hörnstenarna; Fastställande av försäljningspris ("Target Price"), Fastställande av vinstkrav ("Target Profit"), Fastställande av målkostnaden ("Target Cost") och hur målkostnaden nås genom en värdeanalys ("Value Engineering"). För att få en tydligare bild av de främsta skillnaderna mellan Target Costing och det mer traditionella synsättet på produktutveckling, kommer vi göra en kort beskrivning av vad det traditionella synsättet innebär och vilka de största skillnaderna mellan dessa två är.

Har det skett någon förändring sedan 1997 då Ulrika Björkgren och Elisabeth Karlsson skrev sin uppsats? Hur ser dagens prissättning, vinstkrav, målkostnad och värdeanalys ut? Vilka metoder används och varför? Kan Victor Hasselblad AB: s arbetssätt i Target Costing-processen knytas till den existerande teorin kring Target Costing?

1.3 Syfte

Vårt syfte med denna uppsats är att undersöka och beskriva hur en Target Costing-process går till utifrån de fyra hörnstenarna och om det övergripande arbetssättet har förändrats i Victor Hasselblad AB sedan 1997. Resultatet kommer vi sedan att jämföra med den befintliga teorin kring Target Costing.

1.4 Definition

Vi har använt den engelska termen Target Costing under hela uppsatsen, då vi anser att den svenska översättningen, målkostnads kalkylering, är för snäv och inte omfattar hela filosofin med Target Costing. Vi har dock valt att använda den svenska översättningen på de fyra hörnstenar som tas upp i vårt arbete.

1.5 Avgränsning

Vi har valt att avgränsa oss till att se närmare på hur Target Costing tillämpas i Victor Hasselblad AB, då företaget har behandlats i en tidigare uppsats som ligger till grund för vår uppsats.

1.6 Källkritik

Syftet med källkritik är att bedöma om källorna mäter det de ska mäta, alltså att de har en hög validitet och om de är väsentliga för den fortsatta studien. Källkritiken är en urvalsmetod där författarna först samlar in det material som de till en början anser sig behöva. Efter en bedömning rensas sedan det material bort som inte betraktas som relevant. Det material som blir kvar är det som författarna finner vara acceptabelt för deras fortsatta arbete.⁵

Informationen om hur Target Costing fungerar i praktiken har inhämtats genom intervjuer. De fakta som framkommit kan inte garanteras vara helt objektiva då de intervjuade personerna kunde välja vad de ville tala om, samt att vi kan uppfatta den informationen vi får på ett visst sätt. Personernas egna uppfattningar om och inställningar till Target Costing påverkar naturligtvis de svar som lämnas.

För att få en så neutral bild som möjligt av teorin kring Target Costing har vi valt att hämta material till uppsatsen från ett flertal olika författare och på så sätt är det inte en, eller några få författares åsikter som ligger till grund för uppsatsen.

⁵ Eriksson, Wiederheim-Paul, (1999) s. 82

2. Teori

Detta kapitel beskriver den traditionella produktutvecklingen och Target Costing utifrån befintlig litteratur.

För att kunna besvara vårt syfte har vi förklarat vad Target Costing-begreppet innebär och hur processerna genomförs. För att ge en bild av hur Target Costing skiljer sig från den traditionella produktutvecklingsarbetet, har vi kortfattat beskrivit den traditionella produktutvecklingsprocessen och varför utvecklingen har gått från att vara kostnadsbaserad till att bli mer kundfokuserad.

2.1 Target Costings historia

I början av 1960-talet påbörjades en ekonomisk omvandling av det japanska samhället. Omvandlingen anses härstamma från den tekniska utvecklingen i tillverkningsindustrin, vilket ledde till en starkt ökad efterfrågan på industriella produkter. Tillverkningen var vid denna tidpunkt inriktad mot ett mindre antal standardiserade produkter med långa produktlivscyklar. Företagens ekonomistyrningsarbete fokuserades på tillverkningsprocessen. Det viktigaste styrmedlet var vid denna tidpunkt standardkostnaderna. Det fanns inga starka skäl att fokusera ekonomistyrningsarbetet på produkters utvecklingsstadier eftersom användandet av standardkostnader uppfyllde de krav som då fanns på styrningen.⁶

I slutet av 1960-talet och början av 1970-talet, steg levnadsstandarden kraftigt i Japan. Marknadens utbud av produkter ökade dramatiskt och konkurrensen mellan företagen blev intensivare. Företagen tvingades alltmer ta större hänsyn till kundernas avancerade krav. De blev därför tvungna att erbjuda bredare produktsortiment innehållande många produktvarianter. I slutet av 1970-talet kom automatiseringssvågen. Den automatiserade utrustningen underlättade företagets arbete, eftersom den gjorde det ekonomiskt försvarbart att erbjuda många produktvarianter framställda i små serier. Den tidigare fokuseringen på standardkostnader började ifrågasättas. Företagen upplevde ett behov av ett nytt ekonomistyrningstänkande som passade de nya förhållandena på marknaden. Det var vid denna tidpunkt som Target Costing började få ordentlig spridning i den japanska industrin. Under 1980-talet fortsatte den japanska utvecklingen med en internationalisering samt ytterligare ekonomisk tillväxt och automatiseringssträvanden. Resultatet av den japanska utvecklingen blev hårdare konkurrens, kortare produktlivscyklar och en mer differentierad efterfrågan.⁷

De japanska företagens framgångar har fått stor uppmärksamhet i väst, vilket har lett till ett ökat intresse för japansk ekonomistyrning.⁸ För att överleva måste företag bli experter på att utveckla produkter efter kundernas önskemål, samtidigt som produkterna måste generera en önskad vinst. De senaste 15 åren har företag fokuserat på att kontrollera kvaliteten på produkterna först innan de ska vidare till försäljning, detta är både missvisande och dyrt. Genom Target Costing kontrolleras kvaliteten redan i utvecklingsfasen.⁹ Ett sätt att försäkra sig om att en produkt blir lönsam vid lanseringen är alltså att tillämpa Target Costing-

⁶ Ax m fl, (2001) s.729

⁷ Ibid s.729f

⁸ Ask m fl, (1995) s.122

⁹ Cooper, (1999)

processen.¹⁰ Resonemanget stämmer överens med Target Costings huvudsyfte, vilket är att fastställa produktens kostnader så att den genererar den önskade vinsten när den väl säljs.¹¹

Innan Target Costing blev aktuellt tillämpades endast det traditionella synsättet för produktutveckling. Till skillnad från Target Costing så utgår det traditionella synsättet från den kostnad som produkten förväntas generera. På kostnaden läggs sedan ett visst procentuellt påslag som ska motsvara en rimlig vinst. Summan av kostnaden och vinstpåslaget blir tillsammans försäljningspriset.¹² Denna traditionella prissättningsmetod är kostnadsbaserad och är vanligast att tillämpa i många företag.¹³ Det mest vanliga tillvägagångssättet inom det traditionella synsättet för vinst- och kostnadsplanering är att använda en så kallad ”kostnad-plusprissättnings”-strategi. Strategin uppskattar först kostnaden för produktion och lägger sedan till en vinstmarginal för att uppnå försäljningspriset. Om marknaden inte är villig att betala priset, försöker företaget hitta kostnadsreduceringar.¹⁴ Traditionell kostnadsanalys har nästan enbart fokus på produktionsstadiet, vilket anses logiskt då många kostnader blir synliga först under just produktionsstadiet.¹⁵

Några författare menar dock att om företag tar sin utgångspunkt i sina kostnader så hamnar de alltid fel, det vill säga över eller under marknadspriset. Kontentan blir därmed att om ett företag nöjer sig med att räkna ut vad de måste ha för pris på en produkt, så kommer de att hamna på en lägre genomsnittlig prisnivå jämfört med de företag som först tar reda på vilket pris de kan få för produkten. Dessa författare menar också att ett paradigmskifte är ett faktum, det vill säga att företagen går från att sätta de egna kostnaderna i centrum till att fokusera på kundvärdet i affärsutvecklingen.¹⁶

En annan författare har åsikten att ett paradigmskifte från den traditionella ekonomistyrningen till metoder som till exempel Target Costing beror på olika faktorer. Marknaden är mer konkurrensutsatt och kunden har idag en mer central roll och därmed också en ökad förhandlingskraft. Utvecklingstakten är högre och kräver att företagen är mer flexibla i sitt agerande. Ett sätt att hantera dessa förändringar är att tillämpa Target Costing som fokuserar mer på själva utvecklingsfasen i produktcykeln. Redan på detta stadium tas det reda på vilka produkter som förväntas generera tillräcklig lönsamhet och som därmed är värda att tillverka och lansera. De traditionella metoderna lade istället vikten på själva tillverkningen och hur den skulle kunna optimeras.¹⁷ Cooper anser att företag i framtiden kommer att bli tvungna att ta sig an det japanska kundfokuserade tillvägagångssättet för att kunna hålla sig konkurrenskraftiga.¹⁸

¹⁰ Cooper, Slagmulder, (1999)

¹¹ Robinson, (1999) s. 13

¹² Drury, (1992) s. 295

¹³ Ansari, Bell, (1997) s. 31

¹⁴ Ibid s. 16

¹⁵ Engberg, Tingvall, (2002)

¹⁶ Rosvall, Rosvall, (2000) s. 11f

¹⁷ http://www.hig.se/~lbn/Kurser/IndorgC/Kap4_0629.pdf

¹⁸ Cooper, (1996)

2.2 Target Costing och dess fyra hörnstenar

Begreppet Target Costing kan definieras enligt följande:

”Målkostnads-kalkylering är en ekonomistyrningsprocess som innebär att man med utgångspunkt i givna marknads- och/eller vinstmål undersöker samtliga tänkbara möjligheter till kostnadsreduceringar hos produkter som befinner sig under utveckling samtidigt som kvalitet, reliabilitet och andra kundkrav ställs.”¹⁹

Target Costing bygger på följande samband:²⁰

Målkostnad = Försäljningspris för den planerade marknaden - Önskad vinst.
--

Det är inte alla företag som med fördel kan använda Target Costing. Hur effektivt det blir beror på vilken typ av produkt eller bransch det handlar om.²¹ Det har tagits fram några karakteristiska drag för företag där Target Costing lämpar sig bäst. Dessa följer nedan:

- Intensiv forskning och utvecklingsverksamhet
- Komplexa tillverkningsprocesser
- Unika produkter
- Höga utvecklingskostnader
- Många och nya introduktioner
- Korta produktlivscykler
- Många och dyra komponenter i produkterna
- Hög konkurrens på marknaden²²

Target Costing utgör i grunden inte någon strikt metod utan betraktas mer som en process. I praktiken kan Target Costing ses som en kombination av strategisk planering (vinstplanering), prissättning, kalkylering, planering och styrning av produkt- och tillverkningskostnader, samt produktutveckling.²³

Target Costing är främst en teknik som strategiskt ska leda företaget mot en framtida vinst. I dagens läge gäller det för företag som tar fram nya produkter att se till att de är genomtänkta, då hotet från imitatorer är stort. Företaget strävar ständigt efter att fastställa den produktionskostnad som ett företag måste producera en produkt till, för att den ska bli lönsam till det i förväg bestämda försäljningspriset.²⁴

Ett vanligt resultat när företaget börjar arbeta med kostnadsreduceringar är att de endast kan påverka en begränsad del av kostnadsmassan. En stor del av kostnaderna uppstår hos företagets underleverantörer. Detta stöds även av empiriska studier som visar att företag i hög grad köper in komponenter till sina produkter istället för att själva tillverka dem. Det innebär

¹⁹ Ax m fl, (2001) s. 722

²⁰ Ask m fl, (1995) s. 125

²¹ Robinson, (1999) s. 6

²² Sakurai, (1989)

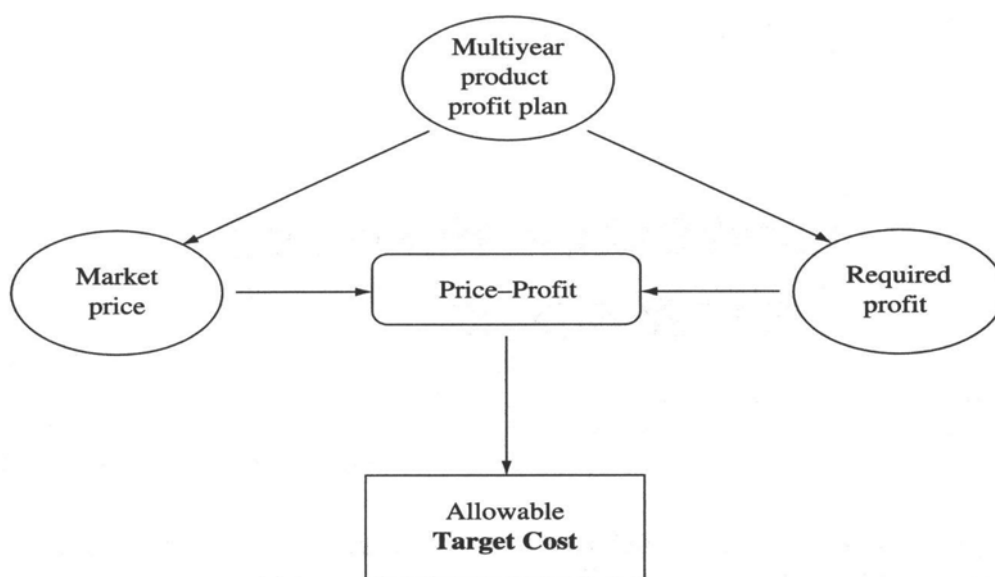
²³ Ask m fl, (1995) s. 123f

²⁴ Cooper m fl, (1999)

att företag behöver få sina underleverantörer att reducera kostnaderna på ingående detaljer för att kunna nå en produkts målkostnad.²⁵

Fokuseringen i Target Costing ligger på en så kallad målkostnad. Begreppet målkostnad innebär en marknadsbaserad kostnad som är uträknad utifrån det försäljningspris som är nödvändigt för att uppnå en förutbestämd marknadsandel.²⁶ Företagens marknads-, försäljnings- eller vinstmål utgör den centrala utgångspunkten för ekonomistyrningsarbetet. Målen betraktas som givna och ekonomistyrningen utformas och organiseras så att de kan uppfyllas.²⁷

Nedanstående figur hur relationen ser ut mellan försäljningspris, vinstkrav och målkostnad.



Figur 1: Establishing the allowable cost²⁸

I teori och praktik finns det många uppfattningar om vad Target Costing innebär. Användandet skiljer sig åt mellan olika företag och därmed finns det ingen generell modell.²⁹

²⁵ http://www.hig.se/~lbn/Kurser/IndorgC/Kap4_0629.pdf

²⁶ Berliner, Brimson, (1988) s. 244

²⁷ Ax m fl, (2001) s. 721

²⁸ Ansari m fl, (1997) s. 30

²⁹ Bhimani, Okano, (1995)

Target Costing-processen kan se ut på olika sätt. Anledningen är att en process kan genomarbetas och studeras på olika sätt. Det är dock möjligt att identifiera ett antal centrala och grundläggande hörnstenar som ingår i processen.³⁰ De fyra hörnstenarna är:

- Fastställande av försäljningspris ("Target Price")
- Fastställande av vinstkrav ("Target Profit")
- Fastställande av målkostnaden ("Target Cost")
- Nå målkostnaden genom en värdeanalyt ("Value Engineering")³¹

2.2.1 Fastställande av försäljningspris

Target Costing-processens första steg är att bestämma ett försäljningspris och olika författare utgår här från olika faktorer. En sådan faktor kan vara att ett företag måste ha en god marknadskännedom, vilken bör grundas på olika slag av marknadsrelaterade analyser där det till exempel framkommer vilka egenskaper produkterna måste ha.³² En analys görs med utgångspunkt från vad marknaden förväntas klara av och inte utifrån den kostnad till vilken företaget i dagsläget uppskattar sig kunna tillverka produkten.³³

En författare anser att försäljningspriset bestäms till en nivå som tillåter företaget att uppnå en önskad marknadsandel och försäljningsvolym. Sedan fastställs en önskad vinstmarginal för att till slut få fram den maximala kostnaden för en produkt, det vill säga målkostnaden. En beräknad tillverkningskostnad som baseras på en specifik design, jämförs sedan med målkostnaden. Om produktens beräknade och förväntade tillverkningskostnad överstiger målkostnaden fokuserar produktdesignern på att ändra utformningen av produkten så att den blir billigare att tillverka. Trots att en initial kostnad ibland överstiger målkostnaden, så är det i slutändan ändå målkostnaden som utgör grunden för produktbeslut.³⁴

En annan författare anser att det finns två sätt att fastställa försäljningspriset. Detta kan antingen göras genom att utgå från företagets kostnader, så kallad kostnadsbaserad prissättning eller att utgå från marknaden, så kallad marknadsbaserad prissättning. I den kostnadsbaserade prissättningen läggs en vinstmarginal till kostnaderna. Metoden tillämpar sig bäst när företaget har en differentierad produkt som skiljer sig från konkurrenternas och där ett fastställt pris inte kan hotas av ett eventuellt prisrig. Den marknadsbaserade prissättningen utgår från konkurrenternas produkter och företag sätter sina egna priser utifrån dessa. Denna metod tillämpar sig bäst för företag med korta livscyklar och likartade produkter. En marknadsbaserad metod innebär att ett företag ser till sina konkurrenters priser för att sen fastställa ett likartat pris på sina egna produkter. Metoden är mest effektiv i en marknadsmiljö som karakteriseras av följande; ingen skillnad mellan företagets egna och konkurrenternas priser gällande kvalitet och funktion, korta produktlivscyklar på grund av en snabbt utvecklande teknologi och att marknaden har blivit såpass mogen att kunden bestämmer reglerna och inte säljaren.³⁵

³⁰ Ask m fl, (1995) s. 125

³¹ Ax m fl, (2001) s. 723

³² Ibid

³³ Ask m fl, (1995) s. 127

³⁴ Drury, (1992) s. 305

³⁵ Monden, (1995) s. 87f

Två författare nämner sex andra olika metoder för prissättning av produkter:

➤ **Skumning**

Denna metod innebär att priset sätts onormalt högt för att skumma av marknaden. Priset når först dem som är okänsliga för höga priser och trots detta köper produkten. Sedan skummas andra nivåer av betalningsvilligheter av, för att nå en optimal lönsamhet. Fördelen med metoden är att kostnader för forskning & utveckling återfås snabbt. Nackdelen är att det idag är en stor risk att konkurrerande imitatörer snabbt kommer in på marknaden.

➤ **Fallande prissättning**

En fallande prissättning startar med ett högt pris, precis som i skumning av marknaden. Skillnaden är att priset faller i takt med att efterfrågan sjunker.

➤ **Penetration**

Penetrationsprissättning innebär att priset sätts på en mogen nivå, vilket betyder att priset på en produkt hamnar längst ner i den fallande prissättningen. Produkten lanseras alltså på en låg prisnivå. Metoden förebygger konkurrens och kan leda till att företaget vinner marknadsandelar. Ytterligare en fördel kan vara att den avskräcker eventuell konkurrens.

➤ **Matrisprissättning**

Matrisprissättning innebär att en matris av prisregler för produkten utvecklas. Reglerna ligger sedan som underlag för prispåslag respektive prisavdrag.³⁶ Denna form av prissättning har blivit nödvändig i och med en större inriktning på segmentering i marknadsföringen. Köparna tenderar att bedöma priser i förhållande till ett ökat produktvärde.³⁷

➤ **Pristestning**

I pristestning lanseras en produkt till olika priser i olika områden till exempel geografiska. På detta sätt testas marknaden för att se hur köparna reagerar, vilket leder till att det blir billigare för företaget att prova ett lägre pris i endast en region än i hela landet.

➤ **Lockvaruprissättning**

Lockvaruprissättning innebär att företaget sätter ett extra lågt pris på utgångsprodukten, för att sen ta ut ett högre pris på tillbehör.³⁸ Ett exempel är mobiler som kostar en krona förutsatt att vi som kunder förbinder oss till en specifik operatör under en viss tid.

³⁶ Ansari m fl, (1997) s. 15ff

³⁷ Holmberg, (1994) s. 15ff

³⁸ Ansari m fl, (1997) s. 18

2.2.2 Fastställande av vinstkrav

Det andra momentet i Target Costing-processen är att fastställa ett vinstkrav för den aktuella produkten.³⁹ Varje produkt har sin egen vinstplan som måste matchas med företagets övergripande affärsstrategi. Produktchefen planlägger projektets marknadsstorlek och marknadsandelar, som visar vad företaget vill erövra. De planlägger dessutom marknadspriserna för att uppskatta en försäljningsvolym.⁴⁰ Vanligaste sättet att matcha strategi med vinstkrav är att genomföra marknadsundersökningar. Företagets vinstkrav bryts ned i olika krav avseende enskilda produkter och ställs ofta i förhållande till försäljningen. Japanerna benämner detta ”Return on Sales” (ROS).⁴¹

ROS visar den vinst som en produkt måste generera för att företaget ska överleva på lång sikt. Det är det vanligaste måttet som används vid uppskattningen av företagets vinstkrav. Några fördelar med ROS är:

- Enkelt att beräkna
- Hög tillförlitlighet
- Lätt att förstå och kommunicera
- Lätt att jämföra olika produkters lönsamhet⁴²

Det finns även andra lönsamhetsmått, ett exempel är ROI, vilket står för Return On Investment och representerar endast en aspekt av en investering.⁴³ En ROI-kalkyl ska innehålla en kostnadsanalys som visar kassaflödet under ett antal år framåt. De framtida pengarna ska flyttas till nutid via en nuvärdesberäkning. ROI ska dessutom innehålla en paybackkalkyl och en uppgift om investeringens räntabilitet, det vill säga vilken ränta som ges på arbetande kapital.⁴⁴

Ett ytterligare lönsamhetsmått är ROE. Det står för Return On Equity och betyder avkastning på eget kapital, det vill säga resultat efter finansiella intäkter och kostnader i procent av justerat kapital.⁴⁵ ROE visar verksamhetens avkastning under året på ägarnas kapital och kan jämföras med gällande bankränta eller avkastning från alternativa placeringar. Nyckeltalet bör alltid analyseras tillsammans med nyckeltalen soliditet och skuldränta. Företag med dålig soliditet och ett litet eget kapital, till exempel nystartade företag, kan ett visst år få en mycket hög avkastning på eget kapital genom ett högt resultat.⁴⁶

Enligt Cooper och Slagmulder finns det två sätt att fastställa ett företags vinstkrav. En metod är att utgå från den nya produktens föregångare och hur dennes vinstmarginal var satt, hänsyn måste tas till eventuella marknadsförändringar. Den andra metoden innebär att företaget utgår

³⁹ Ask m fl, (1995) s. 127f

⁴⁰ Ansari m fl, (1997) s. 36ff

⁴¹ Ask m fl, (1995) s. 127f

⁴² Ansari m fl, (1997) s. 25f

⁴³ Berliner m fl, (1988) s. 17

⁴⁴ www.beslutpåverkan.se/it_dokument/roi_investkalk.htm

⁴⁵ Ansari m fl, (1997) s. 36

⁴⁶ <http://www.ekonomi->

[info.nu/webbsystem/pages/show_standardelement.asp?ID=316&isLoginRequired=False&freshstamp=2004%2D01%2D06+11%3A55%3A56,](http://www.ekonomi-info.nu/webbsystem/pages/show_standardelement.asp?ID=316&isLoginRequired=False&freshstamp=2004%2D01%2D06+11%3A55%3A56)

från en vinstmarginal som är satt för hela företaget. Utifrån denna marginal görs justeringar som tar hänsyn till varje enskild produkts marknadsposition.⁴⁷

Den slutgiltiga vinstmarginalen beräknas fram genom att kombinera önskad vinst med en planerad vinst. Om dessa inte kan matchas, så strävar man efter att uppnå den önskade vinsten. Under produktlivscykeln så revideras alltså vinstmarginalen flera gånger för att inte bryta överenskommelser med tillverkningsavdelningar och leverantörer. Ändrade villkor på marknaden och olika kostnadsreduceringar kan också göra att företag ändrar vinstmarginalen på en produkt.⁴⁸

2.2.3 Fastställande av målkostnaden och hur denna nås genom en värdeanalys

När försäljningspris och vinstkrav är fastställda ska målkostnaden bestämmas. Målkostnaden är som tidigare nämnts skillnaden mellan försäljningspriset och vinstkravet.⁴⁹ Det finns tre huvudsakliga metoder för att fastställa målkostnaden, vilka är:

- Vinstplaneringsmetoden
- Additionsmetoden
- Kombinationsmetoden⁵⁰

➤ **Vinstplaneringsmetoden:**

Vinstplaneringsmetoden är för oss i väst den mest vanliga vid fastställandet av målkostnaden. Metoden bestämmer målkostnaden med utgångspunkt i ett marknadsbestämt försäljningspris och ett internt bestämt vinstkrav. Både försäljningspriset och vinstkravet betraktas som givna. Den enda komponenten som är påverkbar är målkostnaden. När målkostnaden är fastställd beräknas ett kostnadsgap, vilket utgörs av skillnaden mellan målkostnaden och den kostnad till vilken produkten i dagsläget kan utvecklas, tillverkas, distribueras et cetera.⁵¹

➤ **Additionsmetoden:**

I additionsmetoden fastställs målkostnaden med utgångspunkt i interna och redan kända förhållanden, till exempel existerande produkter, existerande tillverkningsförhållanden och kända kostnadsreduceringsmöjligheter et cetera.⁵² Metoden används med fördel när den aktuella produkten är överlägsen och säljaren är den som bestämmer på marknaden. Säljaren kan sätta ett pris utan att riskera något priskrig med övriga konkurrenter.⁵³

⁴⁷ Cooper m fl, (1999)

⁴⁸ Ansari m fl, (1997) s. 36ff

⁴⁹ Ask m fl, (1995) s. 129

⁵⁰ Ax m fl, (2001) s. 724

⁵¹ Ibid

⁵² Ibid s. 725

⁵³ Monden, (1995) s. 87

➤ **Kombinationsmetoden:**

Kombinationsmetoden är den metod som används i störst utsträckning för att fastställa målkostnaden i japanska företag. Metoden är som namnet indikerar en kombination av de två ovanstående metoderna, vinstplanerings- och additionsmetoden. Genom diskussioner och förhandlingar mellan olika parter i företaget kommer de gemensamt överens om vilka delar från respektive metod som är mest lämpliga. Dessa överenskommelser ligger sedan som grund för målkostnaden. Det som skiljer kombinationsmetoden från de andra två metoderna är främst dess omfattande och ofta komplicerade arbete. En fördel är att den anses vara mer effektiv, då parterna får fram en mer realistisk målkostnad. Ytterligare en fördel är att företaget tar tillvara på sina anställdas kunskap genom att lyfta fram olika erfarenheter och idéer.⁵⁴

När målkostnaden är bestämd, betraktas den i japanska företag som ”lag”. Den bör därför vara baserad på så tillförlitliga beräkningar som möjligt gällande pris och vinst. Alla i företaget är involverade i arbetet och vet att det enda som gäller är att nå målkostnaden. Arbetet med att uppnå målkostnaden benämns värdeanalys. Denna innebär att den tänkta produkten genomgår olika slags analyser, bland annat design-, funktions-, tillverknings-, och leverantörsanalyser.⁵⁵ Genom en värdeanalys fokuserar företaget på skillnaden mellan den beräknade målkostnaden och den kostnadsnivå till vilken produkten i dagsläget kan utvecklas, tillverkas, distribueras et cetera.⁵⁶ Skillnaden benämner Ansari och Bell som ett så kallat gap. Att beräkna storleken på detta gap utgör det första steget i att nå målkostnaden.⁵⁷ Själva värdeanalysen innebär att företaget beaktar alla tänkbara möjligheter till kostnadsreduceringar. Analysen är en metod och ett verktyg för att studera och ifrågasätta alla faktorer och omständigheter som påverkar produktens framtida totalkostnad.⁵⁸

Om företaget inte lyckas uppnå målkostnaden, trots att en värdeanalys har genomförts, finns det andra alternativ att tillämpa. Ett av dessa alternativ är att ändra försäljningspriset och/eller vinstkravet. Ytterligare ett alternativ är att ifrågasätta produkten, tillverkningsförhållandena och samarbetet med leverantörerna, det vill säga att genomföra en andra värdeanalys.⁵⁹

⁵⁴ Ax m fl, (2001) s. 725f

⁵⁵ Ibid s. 722

⁵⁶ Ibid s. 726

⁵⁷ Ansari m fl, (1997) s. 26

⁵⁸ Ax m fl, (2001) s. 726f

⁵⁹ Ask m fl, (1995) s. 132

Det finns ett antal metoder som kan användas i värdeanalyserarbetet. Några exempel är:

➤ **Funktionsanalys**

En funktionsanalys bryter ned produkten i funktioner och ser hur dessa kan skapa kundvärde till en lägre kostnad. Hur fungerar olika kombinationer av funktioner och hur reagerar kunderna på dessa?

➤ **Kostnadstabeller**

Kostnadstabeller är databaser med mer detaljerade uppgifter om kostnadsuppskattningar och prestationsmätningar.⁶⁰ Funktionerna i kostnadstabellerna delas in i komponenter och definierar varje komponents olika kostnader.⁶¹

➤ **Kundcentrerad planering (Quality Function Deployment)**

En kundcentrerad planering omvandlar kundkrav till tekniska krav för att slippa tvingas göra kostsamma ändringar i slutet av utvecklingsstadiet.⁶²

➤ **”Design for Assembly”**

Design for Assembly är en metod som används för att minska antalet komponenter i en produkt och därmed få ned kostnaderna.

➤ **Modularisering**

Modularisering innebär att produktens beståndsdelar kombineras för att attrahera olika slag av kunder.⁶³

➤ **Reengineering**

Reengineering innebär att man utifrån ett existerande system skapar ett nytt och bättre system.⁶⁴

⁶⁰ Ax m fl, (2001) s. 728

⁶¹ Oberdorfer, (1998)

⁶² Ax m fl, (2001) s. 728

⁶³ Ibid s. 729

⁶⁴ Premmert, Tilly, (1999)

2.3 Target Costings grundläggande principer

Det finns två författare som har identifierat sex grundläggande principer som är utmärkande för Target Costing. De sex principerna representerar tankegångar som skiljer sig markant från det traditionella tillvägagångssättet.⁶⁵

2.3.1 Kostnaden bestäms av marknadspriset

Marknadspriset kontrolleras vanligtvis av den situation som råder på marknaden. Vinstmålet bestäms utifrån de finansiella mål som företaget har. Ett exempel kan vara att om det konkurrenskraftiga marknadspriset på en produkt är \$100 och företaget behöver en vinstmarginal på 15 %, så måste de ha en målkostnad för denna produkt på \$85 (100-15) för att fortsätta vara lönsamma mot andra företag i samma bransch.

Utifrån ett marknadspris definieras produkt- och vinstplaner, vilka sedan analyseras kontinuerligt för att företagets produktportföljer endast ska innehålla produkter som genererar tillräckliga vinstmarginaler. På detta sätt slösas inga resurser på produkter som inte är lönsamma. Target Costing-processen drivs av en aktiv konkurrentanalys som kan ge en förklaring till vad som ligger bakom marknadspriset. Företaget kan därmed lättare möta hot från konkurrenterna.⁶⁶

2.3.2 Fokus på kunden

Target Costing fokuserar på den ultimata kunden och den verkliga möjligheten ute på marknaden.⁶⁷ Target Costing-processen är marknadsdriven vilket innebär att det är viktigt att känna till kundernas krav på kvalitet och kostnader. Kundens röst är viktigast.⁶⁸ Target Costing garanterar att utvecklingsgrupper endast tar fram produkter med rätt funktion, rätt pris och rätt kvantitet. Företagen lägger stort fokus på kunden och de segment som är aktuella på morgondagens marknad.⁶⁹ En kännedom om kundernas krav medför att eventuella fel undviks och att företaget slipper göra uppoffringar när målkostnaden ska nås. Kraven styr produktutvecklingen genom att förbättrande egenskaper och funktioner endast genomförs om de möter kundernas förväntningar. Kunderna måste också vara villiga att betala för förbättringarna samt att de leder till ökade marknadsandelar för företaget.⁷⁰

2.3.3 Fokus på design

Hur ett företag designar sina produkter och tjänster är grundläggande för användandet av Target Costing. Ett sätt för ett företag att sänka sina kostnader är att lägga ner mer resurser i utvecklingsfasen. På detta sätt kan företaget undvika att fel uppkommer i ett senare skede,

⁶⁵ Ansari m fl, (1997) s.10

⁶⁶ Ibid s. 11f

⁶⁷ Cooper, (1996)

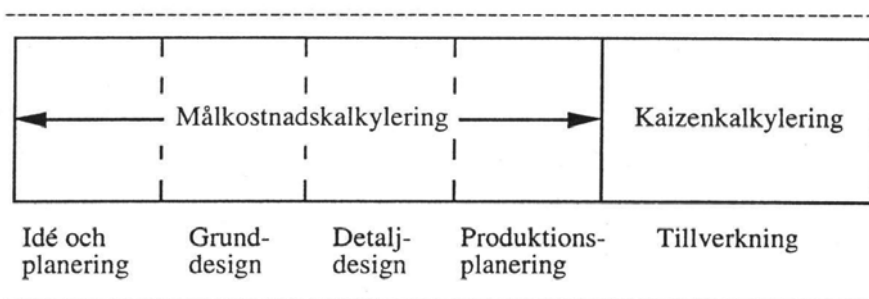
⁶⁸ Ansari m fl, (1997) s. 12

⁶⁹ Cooper, (1996)

⁷⁰ Ansari m fl, (1997) s. 12

vilket då leder till dyra åtgärder. Som kontrast finns den traditionella metoden som fokuserar på att utnyttja stordriftsfördelar i försök att sänka kostnaderna. Med Target Costing hanteras kostnaderna innan de uppkommer, bland annat genom att skapa kostnadsmedvetenhet hos konstruktörerna.⁷¹

Figuren nedan visar de olika faserna i en produkts livscykel, allt från idé och planeringsfasen till att den slutligen tillverkas och lanseras. I metoder som till exempel Balanced Scorecard och ABC-kalkylering läggs tonvikten i ett företags arbete kring att minimera och effektivisera kostnaderna i produktionen. Target Costing däremot lägger sin fokus på kostnadsreduceringar i alla de utvecklingsfaser som föregår tillverkningsfasen.



Figur 2: Målkostnadskalkylering och Kaizenkalkylering⁷²

Target Costing kombineras ofta med Kaizen Costing då det förstnämnda hanterar en produkts utvecklingsstadier och Kaizen Costing fokuserar på den ständiga förbättringen i produktionsstadiet.⁷³ Tillsammans med Kaizen Costing täcker Target Costing en produkts hela livscykel.⁷⁴

2.3.4 Tvärfunktionellt arbete

I Target Costing-processen sker arbetet främst genom produkt- och processteam. Teamen består av medlemmar som representerar produktions-, marknads-, inköps-, konstruktions-, ekonomi- och serviceavdelningar. De tvärfunktionella teamen inkluderar även externa representerar däribland leverantörer, kunder, distributörer, importörer med flera. Teamen är ansvariga för produkten genom hela processen, det vill säga från idé till produktion. Målet med arbetet är att företaget ska upptäcka eventuella problem tidigt och minska konstruktionsförändringar sent i utvecklingsprocessen. Genom att reducera antalet ändringar som görs i efterhand, leder ett tvärfunktionellt arbete till att tiden skärs ned från det att utvecklingen av produkten påbörjas tills det att den kommer ut på marknaden.⁷⁵

⁷¹ Ansari m fl, (1997) s. 12f

⁷² Ask m fl, (1995) s. 123

⁷³ Ibid s. 139

⁷⁴ Ibid s.123

⁷⁵ Ansari m fl, (1997) s. 14f

2.3.5 Livscykelorientering

Target Costing kräver att företag tar hänsyn till alla de kostnader som en produkt för med sig. Det handlar om allt från kostnader för utveckling, tillverkning och försäljning till kostnader för distribution, service och återvinningskostnader. Målet är att minimera kostnaderna för hela livscykeln för både konsumenter och producenter.⁷⁶

2.3.6 Värdekedjans involvering i processen

Target Costing involverar alla medlemmar av värdekedjan i processen. Det är ett helhetssynsätt där hänsyn tas till alla som kommer i kontakt med produkten eller tjänsten. Hit räknas bland annat leverantörer, återförsäljare, distributörer och de som utför service på produkten. Target Costing-processen bidrar till att samtliga aktörer i värdekedjan blir aktivt deltagande i kostnadsreduktioner, vilket görs genom en utvecklad relation mellan alla medlemmar av den utökade organisationen. Target Costing baseras på långsiktiga relationer där alla parter vinner på samarbetet.⁷⁷

2.4 För- och Nackdelar med Target Costing

Nedan tar vi upp de fördelar och nackdelar som lyfts fram i dagens litteratur om Target Costing.

2.4.1 Fördelar med Target Costing

Företag uttrycker ofta att de inte ser några starka alternativ till Target Costing. Det anses vara det mest effektiva sättet att arbeta med kostnader och de tre mest betydande fördelarna är:

- Target Costing leder till lägre livscykelkostnader, genom att de kostnadsramar som ställs upp för produktutvecklingsprojekt är mer hållbara i större utsträckning jämfört med andra projektupplägg.
- Företagets starka koppling till marknaden reducerar risken för att utveckla produkter som inte efterfrågas. Den förstärker även möjligheten att nå en önskad lönsamhet som förbättrar marknadspositionen.
- Kostnader bearbetas bäst i produktutvecklingsfasen innan de uppstår i själva produktionen. När produkten börjar tillverkas är besluten givna, de kan inte ändras. Det innebär att endast en liten andel av produktens tillverkningskostnad är påverkbar när tillverkningen väl påbörjats. Den framtida kostnaden blir därmed fastlåst, ett så kallat kostnadslåsningfenomen.⁷⁸

⁷⁶ Ansari m fl, (1997) s. 15

⁷⁷ Ibid s. 15f

⁷⁸ Ax m fl, (2001) s. 730f

- När Target Costing används effektivt så förbättras produktens design.⁷⁹
- Target Costing ger de ansvariga för utvecklingen en bättre kontroll över processen vilket är avgörande för ett företags välbefinnande.⁸⁰

2.4.2 Nackdelar med Target Costing

När det gäller svårigheter och problem förknippade med Target Costing är några uppenbara. Exempel på sådana problem kan vara att fastställa försäljningspriser och volymer på produkter som ännu inte existerar samt att beräkna framtida kostnader för till exempel produktfunktioner. Problem av mindre karaktär kan vara:

- Det finns en risk att Target Costing kan resultera i långa produktutvecklingstider då produkter inte bör lämna utvecklingsstadiet förrän målkostnaden är uppnådd. Är tidsaspekten i utvecklingsarbetet av betydelse måste en avvägning göras mellan uppnåendet av målkostnaden och tidsaspekten.
- Arbetet med Target Costing kan leda till att pressen på involverade personer blir för stor, främst då personer med chefsställning. Omständigheter som långa arbetstider, orealistiska kostnadsreduceringskrav, byråkrati och avsaknaden av ändamålsenliga belöningsystem är också orsaker som kan resultera i att personalen blir utbränd och uppgiven.
- Pressen på ett företags leverantörer kan bli för stor på grund av ökade krav gällande kostnadsreduceringar. Den hårda pressen på leverantörerna kan bidra till att de upplever sig bli dominerade.
- En stark marknadskoppling kan skapa problem genom att företaget tenderar att vilja tillgodose alla kunders individuella önskemål. Det kan i sin tur leda till att företagen står med stora produktsortiment, vilka leder till ökade kostnader i och med specialarrangemang avseende bland annat inköp, tillverkning och distribution.
- Parter som deltar i Target Costing-processen kan ha olika uppfattningar gällande produkter, vilket kan resultera i konflikter inom organisationen. Studier har visat att konflikterna främst förekommer mellan marknads- och tillverkningsfunktionerna.⁸¹

2.5 Kostnadslåsning

När produkter utvecklas måste olika slags beslut fattas om till exempel produktens funktion, teknik och design. Dessa beslut ligger sedan till grund när kommande beslut ska fattas. Denna effekt benämns beslutslåsnings. När företag fattar beslut så låser de automatiskt fast framtida kostnader och denna effekt kallas kostnadslåsning. Det har gjorts olika undersökningar som visar att 70-90 % av en produkts tillverkningskostnad är fastlåst redan innan tillverkningen börjar. Det är därmed viktigt att uppmärksamma att det är i en produkts utvecklingsfas som de

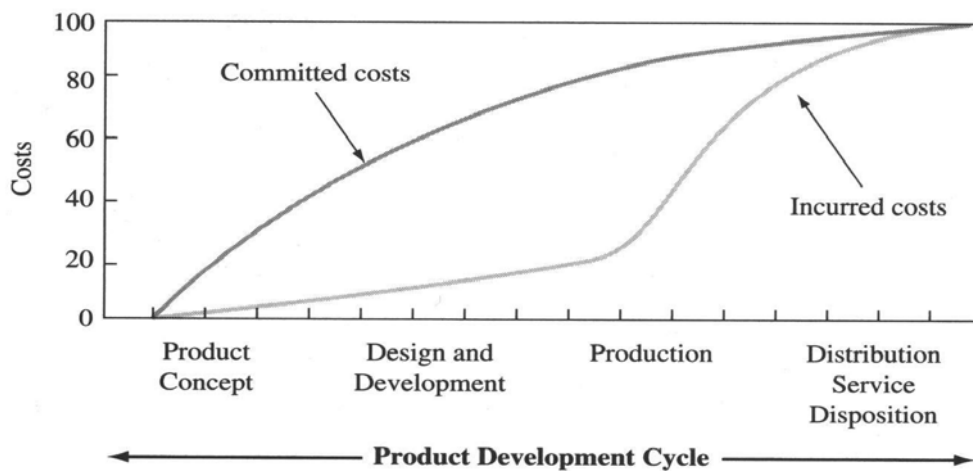
⁷⁹ Robinson, (1999) s. 1

⁸⁰ Ibid s. 159f

⁸¹ Ax m fl, (2001) s. 731f

stora möjligheterna att påverka kostnaderna finns och därmed även vinsten. Detta betyder dock inte att kostnadsreduceringsarbetet är avslutat när produkten väl börjar tillverkas.⁸²

Figuren nedan visar när i produktlivscykeln som kostnader låses. Kurvan för ”incurred costs” visar kassaflödet medan ”Committed costs” är kostnader som följer ett visst beslut. Beslut i utvecklingsfasen kan till exempel leda till investeringar som påverkar produktkostnaden. Dessa beslut benämns kostnadslåsning. Majoriteten av kostnaderna låses fast redan i designfasen medan de flesta av dem inte infaller förrän i produktionsfasen, vilket är orsaken till Target Costings fokusering på designen av produkter.⁸³



Figur 3: Comparison between committed and incurred costs⁸⁴

2.6 Insamlingsmetoder och insamlingsteknik

För att samla in och bearbeta material finns olika tillvägagångssätt. Vi har valt att definiera metoder som vi använt under arbetets gång. Det finns olika typer av insamlingsmetoder och ett exempel är intervjumetoden.

2.6.1 Intervjuteknik

När man är tvungen att själv samla in data finns det i huvudsak två tekniker att tillgå. Dessa är att använda enkät eller intervju, var för sig eller i kombination. Valet mellan de olika teknikerna påverkas av en mängd olika faktorer bland annat problemets karaktär, de antal

⁸² Ask m fl, (1995) s. 132f

⁸³ Ansari m fl, (1997) s. 12f

⁸⁴ Ibid s. 13

observationer som behövs och tillgängliga resurser. Mycket allmänt kan sägas att enkättekniken är billigare, men ger sämre resultat än intervjutekniken.⁸⁵

Många gånger måste information samlas in som inte redan finns dokumenterad någonstans, då tillfrågas människor för att få svar. Det finns möjlighet att välja mellan olika intervjutekniker; att kontakta människorna per brev, per telefon eller genom personliga besök. De olika sätten har alla sina fördelar respektive nackdelar.⁸⁶

Mer formellt är en intervju en situation där en person (intervjuaren) ställer frågor till en annan person (den intervjuade). Frågorna och sättet att fråga är i huvudsak bestämda i förväg.⁸⁷ En besöksintervju genomförs vanligen genom att intervjuaren efter överenskommelse söker upp den utvalda respondenten i till exempel hemmet eller på arbetsplatsen.⁸⁸ Respondenten är en person som själv är delaktig i den företeelse som studeras.⁸⁹ Intervjuaren ställer frågor efter ett i förväg strukturerat och iordningställt frågeformulär. En intervju kan till största delen även vara ostrukturerad, vilken används främst i så kallade djupintervjuer. Besöksintervjuer kan karaktäriseras som en dyrbar metod som ibland är nödvändig för att få utförliga svar med tillräckligt hög kvalitet.⁹⁰

2.6.2 Kvalitativ metod

Inom samhällsvetenskapen finns det två olika angreppssätt vid valet av metod för insamlande av information; kvalitativ och kvantitativ metod. Den viktigaste skillnaden mellan dessa är hur vi använder siffror och statistik.⁹¹ Den kvalitativa metoden har primärt ett förstående syfte. Det centrala är att vi genom olika sätt att samla in information, dels kan få en djupare förståelse av det problem vi studerar och dels kan beskriva helheten av det sammanhang detta ryms i.⁹²

Kvalitativ metod innebär att inte standardiserade frågeformulär används, utan istället används frågeformulär med öppna frågor utan svarsalternativ. Metoden ger utrymme för undersökningspersonernas egna uppfattningar, då de i största möjliga utsträckning själva får styra utvecklingen av intervjun.⁹³

2.6.4 Validitet och Reliabilitet

Operationalisering, det vill säga hur teoretiska föreställningar överförs i form av begrepp och modeller till empiriska observationer, är ett besvärligt problem i allt utredningsarbete. Två viktiga begrepp i detta sammanhang är validitet och reliabilitet.⁹⁴

⁸⁵ Eriksson m fl, (1999) s. 84

⁸⁶ Ibid s. 85

⁸⁷ Ibid s. 86

⁸⁸ Dahmström, (2000) s. 70f

⁸⁹ Holme, Solvang, (1997) s. 104

⁹⁰ Dahmström, (2000) s. 70f

⁹¹ Holme m fl, (1997) s. 13

⁹² Ibid s. 14

⁹³ Ibid s. 100f

⁹⁴ Eriksson m fl, (1999) s. 27

Validitet kan definieras som “mätinstrumentens förmåga att mäta det som är avsett att mätas”, vilket även kan kallas för begreppsvaliditet. Validitet är det viktigaste kravet på mätinstrument. Beroende på vetenskapssyn kan sedan ytterligare krav ställas. Ett vanligt sådant krav är reliabilitet, som innebär att mätinstrument, till exempel ett enkätformulär, ska ge tillförlitliga och stabila utslag.⁹⁵ Reliabiliteten bestäms av hur mätningarna utförs och hur noggrann bearbetningen är av informationen.

⁹⁵ Eriksson m fl, (1999) s. 27ff

3. Metod

I detta kapitel har vi beskrivit vilken metod vi har använt. Vi har läst ett urval av den litteratur som finns om Target Costing och har utifrån denna litteratur beskrivit metodens innebörd. För att se hur begreppet fungerar i praktiken har vi intervjuat ett tillverkande företag som tillämpar Target Costing, nämligen Victor Hasselblad AB.

3.1 Angreppssätt

Vår avsikt med denna uppsats har bland annat varit att skapa förståelse för det fenomen som vi studerat, det vill säga ekonomistyrning i form av Target Costing. Med utgångspunkt från vår grundläggande förståelse för detta fenomen har vi utvecklat förståelsen genom att ta del av Victor Hasselblad AB:s föreställningar och erfarenheter inom området. Vi har utifrån teorin kommit fram till att en kvalitativ metod är bäst lämpad för vår uppsats.

3.2 Undersökningsansats

För att få en djupare förståelse av Target Costing som styrinstrument och dess motiveringsfaktorer valde vi att göra en fallstudie. Syftet var att i huvudsak komplettera teorin med ökade kunskaper om ämnet.

3.3 Datainsamlingsmetod

Här har vi beskrivit hur vi har gått tillväga vid vårt datainsamlingsarbete.

3.3.1 Litteraturstudier

Information om ämnet som ligger till grund för vår teoridel kommer främst från litteratur och artikelstudier. Detta för att dels få en djupare förståelse för Target Costing-processen och dels för att kunna sätta oss in i vad som redan har publicerats kring Target Costing. Informationen har inhämtats från biblioteksdatabaser och artikelsök på olika Universitet och Högskolor. Sökorden har främst varit Target Costing och Målkostnadskalkylering. Sökningen i dessa databaser ledde fram till ett antal böcker och artiklar som i sin tur har hänvisats vidare till ytterligare information.

3.3.2 Empiriska studier

Insamlad data har utgjort grunden för våra företagsstudier. Vi har hämtat information dels från företagets hemsida och dels från de intervjuer som vi har gjort. Innan intervjuerna har vi utformat intervjumallar som vi i förväg har sänt via e-mail till respondenterna så att dessa skulle ha en möjlighet att kunna förbereda sig inför intervjun. Vi insåg att intervjumetoden skulle passa vår uppsats bäst eftersom vi hade en mycket begränsad tid till vårt förfogande

och vi ville på kort tid få ut så detaljerad information som möjligt. Eftersom vi ville ha en möjlighet att söka djupare förståelse för Target Costing har vi använt intervjuer med endast öppna frågor, det vill säga kvalitativa intervjuer.

3.4 Metodproblem

Vid vår utformning av intervjumallarna försökte vi vara så neutrala som möjligt för att kunna åstadkomma bra och relevanta frågor. På grund av skillnader i respondenternas motivationsgrad, erfarenhet av Target Costing och tidspress så var vår ambition att göra klara och tydliga frågor, men trots allt kan ändå skilda tolkningar ha förekommit.

Vi tycker att validiteten blev relativt hög på grund av att vi tror att de flesta frågorna uppfattades på rätt sätt, eftersom vi samtidigt under intervjuerna kunde förklara vad vi menade med vissa frågor vid eventuella oklarheter. Vi tycker också att vår undersökning uppfyller kravet på reliabilitet, då vi tror att även andra undersökare skulle få samma svar under förutsättning att samma respondenter tillfrågades och att undersökningen skulle ha utförts under samma tidsperiod. Då det är svårt att veta vem som kan besvara frågorna mest utförligt, skickades vissa obesvarade frågor vidare till personer som ansågs mer lämpliga att kunna besvara frågorna.

3.5 Intervjufrågor

Den 25 november 2003 ringde vi till Victor Hasselblad AB i Göteborg och frågade om det gick bra för dem att svara på frågor kring Target Costing. Eftersom de gick med på detta bestämdes att vi skulle få intervjua dem den 4 december 2003 mellan klockan 13.00-17.00. Vi har under december 2003 och januari 2004 dessutom haft kontinuerlig kontakt med respondenterna både via telefon och e-mail för att få svar på ytterligare frågor som har uppkommit under arbetets gång.

Intervjumallarna har främst utformats utifrån de fyra hörnstenarna inom Target Costing, men för att få översiktlig bild av verksamheten har vi även ställt en del övergripande frågor. Frågeformulären anpassade vi sedan till de olika personerna som vi intervjuade på Victor Hasselblad AB. (Se bilaga 1-4)

Den första intervjun behandlade en mer övergripande nivå av verksamheten och gjordes med Carl-Johan Yhlen och Marcus Juthage. Carl-Johan Yhlen arbetar som Business Controller på företaget och Marcus Juthage som Produktions Controller. Marcus Juthage arbetar med inköp av olika komponenter medan Carl-Johan arbetar med ekonomin på en mer övergripande nivå. Den andra intervjun gjordes med Pontus Forssell, försäljningschef på Victor Hasselblad AB och var inriktad på de två första hörnstenarna i Target Costing, Försäljningspris och Vinstkrav. De sista hörnstenarna, Målkostnad och Värdeanalys, behandlades med Marcus Juthage. Den tredje intervjun gjordes kort med Lennart Börjesson som var projektansvarig för H-systemet.

Vi blev mycket väl bemötta av alla respondenter vilket ledde till en positiv inställning till genomförandet av intervjuerna. Vi förde anteckningar under samtliga intervjuer och varje intervju tog i genomsnitt 45 min att genomföra.

4. Företagsbeskrivning

Nedanstående beskrivning av det företag vi intervjuat, Victor Hasselblad AB, baseras på information som är hämtad från företagets hemsida. Vi redogör också för de slutsatser som Björkgren och Karlsson har presenterat i deras tidigare uppsats om Victor Hasselblad AB.

4.1 Victor Hasselblad AB: s historia⁹⁶

1841 etablerade familjen Hasselblad deras första handelsföretag, F.W. Hasselblad & Co i Göteborg. Läget var idealt för import och export på grund av närheten till länder som till exempel Storbritannien, Holland, Danmark och Tyskland.

Under Arvid Viktors smekmånad i England så träffade han George Eastman, grundaren till Kodak. De två männen kom överens om ett samarbete som skulle bestå i ca 80 år. 1888 började Hasselblad importera Eastman's produkter. En ökad efterfrågan på fotografi-produkter växte fram, vilken Hasselblads företag mer än gärna ville tillfredsställa. 1908 formades ett separat företag för att kunna klara tillväxten, nämligen Hasselblad's Fotografiska AB.

Karl-Erik Hasselblad (barnbarn till företagets grundare) förstod att familjen hade en stor fördel inom fotografibranschen. Hans son Victor som föddes 1906, uppfostrades därför som en naturlig efterföljare till familjeföretaget. När Victor var 18 år sändes han av sin far till Dresden i Tyskland för att lära sig mer om kameraindustrin och den optiska tillverkningen. Victor reste därefter runt i världen för att förstå hur kameraindustrin fungerade i det verkliga livet. När Victor kom tillbaka till familjeföretaget uppstod konflikter med hans far. 1973 startade därför Victor sin egen fotoaffär, "Victor Foto" i centrala Göteborg.

När Victor Hasselblad var i 30-årsåldern hade han ett rykte som kameraexpert. Han hade publicerat olika artiklar om fotografi och familjenamnet var väl etablerat i landet. Det var därför inte så konstigt att han blev tillfrågad av både svensk militär och regering att tillverka kameror. När Karl-Erik Hasselblad dog 1942 så köpte Victor de flesta andelar i familjeföretaget F.W. Hasselblad. Utvecklingen fortsatte och ny design av kameror uppfanns.

1962 startades ett ömsesidigt samarbete med världens största rymdagentur NASA, benämnd "Hasselblad in space". 1969 tog Neil Armstrong och Edwin "Buzz" Aldrin Jr med sig en Hasselblad kamera för att få en bild av den första mannen på månen och en bild av jorden från månen. 1966 sålde Victor sitt Hasselblad Fotografiska AB till Kodak och avslutade därmed deras långa partnerrelation. 1976 var Victor redo att överge Victor Hasselblad AB och sålde det till Säfveån AB. Victor Hasselblad dog 1978, 72 år gammal. Han lämnade det mesta av sin förmögenhet till "Erna och Victor Hasselblads fond". Syftet med fonden är att främja forskning och akademisk undervisning av naturvetenskap och fotografi. Gällande utveckling säger Victor Hasselblad AB att de hela tiden framåtskrider och att man fortfarande försöker göra perfekta kameror som bär Victors namn.

⁹⁶ www.hasselblad.se/company/history

4.2 Victor Hasselblad AB idag⁹⁷

Victor Hasselblad AB har ägnat sig åt att producera den bästa kamerautrustningen till varje kund i över 50 år. Hasselblads löfte är; ”att hjälpa fotografer att nå deras fotografiska potential”. Företaget följer fortfarande Victors gamla troslära, att få fram de bästa möjliga kamerorna för dem som använder dem. Victor Hasselblad AB: s vision är enkel; ”att vara det främsta valet bland professionellt sinnade fotografer”. Allt som de gör, är en reflektion av företagets historia och av mannen som grundade den.

4.2.1 Victor Hasselblad AB: s produkter⁹⁸

Den slutgiltiga kvaliteten av en fotografisk bild är ett direkt resultat av kvaliteten av varje komponent som kameran består av. Med denna idé som grundtanke har Victor Hasselblad AB byggt upp tre olika kamerasystem. Det finns alltid en kamera som passar särskilda behov. V-systemet med sin samling av legendariska kameror, X-systemet med den unika förmånen med dubbelformat-system eller det nya H-systemet med dess avancerade elektronik och blixtnabba autofokus.

Kamerorna, linserna, magasinerna och andra tillbehör utvecklas och förfinas hela tiden. När de ger design åt ett kamerasystem tänker de alltid långsiktigt. När en ny produkt lanseras kan fotografer lätt uppgradera sin utrustning utan att börja om från början. Det breda sortimentet av kameramodeller och utbytbara tillbehör gör det möjligt för fotografer att välja den specifika utrustningen som passar just deras situation.

4.3 Tidigare uppsats om Victor Hasselblad AB⁹⁹

1997 gjordes en tidigare uppsats om Target Costing på Victor Hasselblad AB av Ulrika Björkgren och Elisabeth Karlsson. De skrev övergripande om företagets ekonomistyrning ur ett Target Costing-perspektiv. Enligt uppsatsen började Victor Hasselblad AB att arbeta med begreppet redan 1993/1994 och de tyckte redan då att det var ett sunt begrepp.

För sju år sedan hade Victor Hasselblad AB 550 anställda, varav 150 personer arbetade i helägda dotterbolag runt om i världen. De hade en export på mer än 95 % av den totala produktionen. Den främsta kundgruppen bestod av professionella fotografer samt rika amatörfotografer. Konkurrensen hårdnade och aktörerna på marknaden tenderade att bli fler.

Andelen egentillverkade komponenter i produkterna var cirka 50 %, men Victor Hasselblad AB uttalade ett mål om att minska denna andel och istället köpa in från underleverantörer.

Victor Hasselblad AB tittade 1997 mycket på konkurrenterna i sitt produktutvecklingsarbete och använde en så kallad tear-down analys. Hela produktutvecklingen gick från att vara teknikerstyrd mot att bli mer fokuserad på marknaden. Kunden och marknadens krav var det som avgjorde vilka nya produkter som skulle utvecklas. De styrde även vilka produkter som i

⁹⁷ www.hasselblad.se/company/ourCompany

⁹⁸ www.hasselblad.se/products

⁹⁹ Björkgren, Karlsson, (1997)

slutändan skulle tillverkas samt vad de fick kosta. För att få information om marknaden lades en oerhörd stor fokus på att göra omfattande marknadsundersökningar, vartannat eller vart tredje år. En produktchef fungerade som en länk mellan de samarbetande avdelningarna inom produktutvecklingen, det vill säga utvecklings-, produktions-, logistik- och marknadsavdelningarna. Det uppstod ibland konflikter mellan de olika avdelningarna på grund av detta tvärfunktionella samarbete vilket dock ansågs vara normalt. Även externa aktörer som till exempel konsultföretag, distributörer, designers och trogna kunder var aktiva i produktutvecklingsarbetet. En produkts egenskaper ställdes i förhållande till dess kostnader för att sen avgöra vilka egenskaper som skulle nyttjas och inte, dock var kravet på kvalitet alltid lika högt. Stora investeringsbeslut fattades av styrelsen och ett produktråd avgjorde i slutändan vilka produkter som skulle lanseras och tillverkas.

Tidshorizonten för en produkt ansågs ligga mellan tre till fem år och de tänkte sällan längre än fem år framåt. På grund av den hårdnande konkurrensen tenderade produktlivscykler att bli allt kortare.

Marknadsavdelningen gjorde en analys över hur stora volymer de skulle kunna sälja till, på då aktuella marknader. De utgick från det pris de trodde att marknaden var villig att betala och därefter drog de bort ett givet vinstkrav och beräknade hur stora tillvekningskostnaderna fick vara. Denna teknik jämförde författarna med en så kallad funktionsanalys. De gjorde sällan prissänkningar, utan justerade hellre produktens funktionalitet.

Vid en lönsamhetsbedömning strävade de efter att ej hamna under en viss uppsatt bruttomarginal. De tog också hänsyn till om det krävdes olika investeringar eller kampanjer och följde sedan upp vilka avvikelser av måluppfyllelsen som hade uppstått och om de då kunde förenkla produktens olika funktioner på något sätt. Den första lönsamhetsbedömningen gjordes redan i idé- och planeringsfasen. ROS var det mått som användes som basis för denna bedömning.

Vid arbetet kring målkostnaden så använde de historisk information gällande kostnadsförhållanden från till exempel tidigare genomförda projekt. Den fastställda målkostnaden uppfattades dock inte som helig. En produkt kunde tillverkas trots att inte målkostnaden helt kunde nås, vilket ansågs vara en stor skillnad från Target Costing. De arbetade redan aktivt med kostnadsreduceringar i utvecklingsfasen.

Målkostnader fastställdes i Victor Hasselblad AB efter att kostnaderna brutits ned på komponentnivå. Krav ställdes sedan på underleverantörer gällande dessa målkostnader. Det fanns även uttalade krav mot leverantörerna kring både pris och hög kvalitet.

5. Empiri

Nedan kommer en sammanfattande beskrivning av de intervjuer vi gjort på Victor Hasselblad AB under december 2003. Vi har börjat med den övergripande beskrivningen av företaget och sedan har vi tittat närmare på de fyra hörnstenarna inom Target Costing-processen.

Vi har i vår uppsats gjort tre stora intervjuer. Den första intervjun behandlade en mer övergripande nivå av verksamheten och gjordes med Carl-Johan Yhlen och Marcus Juthage. Carl-Johan Yhlen arbetar som Business Controller på företaget och Marcus Juthage som Produktions Controller. Marcus Juthage arbetar med inköp av olika komponenter medan Carl-Johan arbetar med ekonomin på en mer övergripande nivå.

Den andra intervjun gjordes med Pontus Forssell, försäljningschef på Victor Hasselblad AB och är inriktad på de två första hörnstenarna i Target Costing, Försäljningspris och Vinstkrav. De sista hörnstenarna, Målkostnad och Värdeanalys, behandlades med Marcus Juthage. Den tredje intervjun gjordes kort med Lennart Börjesson som var projektansvarig för H-systemet.

5.1 En övergripande beskrivning av verksamheten

Victor Hasselblad AB tillverkar kameror som är designade för att passa till proffsfotografer med höga krav, till exempel bröllopsfotografer, som är en av deras viktigaste kundgrupp. Victor Hasselblad AB:s omsättning uppgår i nuläget till ca 650 miljoner kronor. 97 % av tillverkningen går i dagsläget till export. De största marknaderna för företaget är USA, Kina, Japan, Tyskland och England. Victor Hasselblad AB har dotterbolag i USA, England, Tyskland, Holland och Frankrike. Totalt arbetar det ca 200 anställda i Göteborg och ytterligare 80 personer i dotterbolagen runt om i världen. Victor Hasselblad AB anser sig främst ha två konkurrentgrupper. Den ena gruppen representeras av Canon, Nikon, Fuji och Kodak med flera, som kommit långt inom digitalbranschen. Den andra gruppen representeras av bland annat Mamiya som också utvecklar kameror för professionella fotografer. Inom digitalbranschen finns de största konkurrenterna.

Genom tiderna har Victor Hasselblad AB utvecklat tre system, V-systemet, X-systemet och nu det senaste H-systemet. Varje system beräknas bestå av ca 100 olika produkter. I tidigare utvecklade system tillverkades flera produkter för att matcha olika kunders behov. I det nya systemet har detta effektiviserats genom att olika slags tillbehör kan komplettera baskameran. H-systemet är det system där Target Costing har tillämpats på. Det har skett ett teknikskifte i systemen, vilket innebär att H-systemet har mer elektronik i kamerahuset och i objektivet samt ett digitalt magasin, i jämförelse med tidigare system som har varit mekaniskt uppbyggda. H-systemet lanserades på marknaden hösten 2002 och priset till slutkunden hamnade i slutändan på ca 70 000 kr, beroende på vilka tillbehör som valdes. H-systemet är det första lanserade systemet på 50 år. Under de senaste 50 åren har de andra systemen, det vill säga V-systemet och X-systemet, utvecklats och kompletterats.

På senare tid har antalet komponenter i systemen minskat eftersom de i större utsträckning köper in hela färdiga kombinationer av komponenter. Det framkom att Victor Hasselblad AB själva endast tillverkade 200 av de 500 komponenterna som ingår i H-systemet. Anledningen är det teknikskifte som skett, där de fokuserar mer på att köpa in hela komponenter istället för

att tillverka dem själva. Det finns hårda kvalitetskrav på alla de olika leverantörerna. Det hårda kravet har dock inte resulterat i att några leverantörer lämnat Victor Hasselblad AB.

Victor Hasselblad AB kom i kontakt med Target Costing genom att Urban Ask, välkänd inom forskning kring Target Costing, genomförde ett projekt på Volvo där Carl-Johan ingick i den aktuella projektgruppen. När Carl-Johan sedan gick över till Victor Hasselblad AB tog han med sig idéerna kring Target Costing, vilket innebar att företaget blev ett mer kundfokuserat företag som de anser är ett måste i dagens hårda konkurrensmiljö. Styrningen har sakta förändrats sedan introduceringen av Target Costing. Innan Victor Hasselblad AB arbetade med begreppet var de inte lika kundfokuserade. Kundfokuseringen har lett till att de idag har ett bredare produktsortiment då de har blivit mer fokuserade på kunden och dennes behov.

Gällande fördelar med Target Costing anser Victor Hasselblad AB att det är mer ett krav än ett alternativ på dagens kundfokuserade och konkurrenskraftiga marknad. Ett företag som inte arbetar utifrån kunden har inte en stor chans att överleva, då risken för ett mindre lönsamt projekt är betydligt större. Genom Target Costing får Victor Hasselblad AB ned kostnaderna på ett mer effektivt sätt än tidigare. Ett exempel på detta mer effektiva arbete är att inköparna blir medvetna om att de kan åstadkomma kostnadsreduceringar genom att underleverantörerna spelas ut mot varandra i parallella förhandlingar. Inköparna är fokuserade på att finna leverantörer med både bra priser och hög kvalitet.

En nackdel med Target Costing är risken som finns för de företag som försöker tillfredsställa för många behov på marknaden. Det gäller att ha en fokusering på endast vissa behov och inte beröra för många områden, vilket har blivit särskilt viktigt de senaste fem åren då marknaden har blivit mer ”otrogen” samt att tekniken har utvecklats i allt högre takt. Det finns inga direkt upplevda nackdelar med Target Costing i Victor Hasselblad AB. Arbetet i sig har känts som en naturlig utveckling av ekonomistyrningsarbetet i och med teknikutvecklingen och pressen på att bli mer medveten om kunden och marknaden. En fara med tillämpningen av Target Costing är att tiden för projektet blir lång och att lanseringen drar ut på tiden. H-systemet lanserades senare än förväntat, men detta berodde på felbedömningar av tiden för projektet snarare än användningen av Target Costing.

Idag sker utvecklingen av en produkt på Victor Hasselblad AB genom ett samarbete mellan alla olika avdelningar, så kallade projektgrupper. Varje projektgrupp består av närmare 50-60 personer som är involverade i hela arbetet. Utöver dessa personer tillkommer även 50-60 externa aktörer exempelvis leverantörer. I produktutvecklingsarbetet av H-systemet samarbetade Victor Hasselblad AB med konsulter från olika mjukvaruföretag och elektronikföretag, men även med ett antal olika designers och tekniker. De tittar även noga på sina konkurrenters produkter och tar hänsyn till vad dessa erbjuder sina kunder. I H-systemet fanns det närmare 40 datakonsulter som arbetade med själva programvaran som utgör en central och viktig del i kameran. Utan denna del skulle kameran överhuvudtaget inte fungera. Det är otroligt höga kostnader som uppstår när ett nytt system ska utvecklas. Kostnaderna beror bland annat på alla de dyra expertkonsulter som anlitas för att nå specialistkunskaper. Att kostnaderna stiger kraftigt på så kort tid gör det svårare att lägga ner projektet desto längre tid som går.

Innan beslutet om en lansering av en ny kamera tas, testas den av olika fotografer ute i världen som är trogna användare av Victor Hasselblad AB:s produkter. Dessa ger sedan en feedback angående möjliga förbättringar och dylikt. De bilder som tas används sedan som reklam i lanseringsskedet, vilket leder till ett ömsesidigt utbyte mellan de olika parterna.

Alla i personalen på Victor Hasselblad AB är inte medvetna om att de arbetar i en Target Costing-process, utan det är främst de som arbetar inom ekonomiavdelningen som vet vad själva begreppet innebär. Target Costing går inte att införa över en natt, utan det är en process som sträcker sig över en längre period. Victor Hasselblad AB tillämpar i nuläget Target Costing på det nya H-systemet. Konflikter i form av meningsskiljaktigheter är en naturlig del av samarbetet mellan de olika avdelningarna i Target Costing-processen, men problemen löser sig oftast genom diskussioner.

Victor Hasselblad AB är överens om att Target Costing utgör ett väldigt logiskt resonemang. De tror att många företag ser Target Costing-tänkandet som en naturlig del i deras ekonomiska styrning, men att de inte benämner arbetssättet som just Target Costing eftersom det är ett modernt och ekonomiskt begrepp.

Kostnadslåsningen för Victor Hasselblad AB är mycket hög, närmare 90 %. En anledning till att den är så pass hög är att kostnaderna låses fast redan hos underleverantörerna. Vanligtvis försöker Victor Hasselblad AB få fram långvariga samarbetsförhållanden med alla partners. Det är i utvecklingsfasen som leverantörerna kan spelas ut mot varandra för att få fram det mest fördelaktiga alternativet för Victor Hasselblad AB. I tillverkningsfasen är den största delen av förhandlingarna färdiga och leverantörerna valda. Det är därför viktigt att de redan i utvecklingsfasen är säkra på att rätt produkt tillverkas.

Det är mycket svårt att säga exakt hur långa produktlivscyklar en produkt kommer att ha på grund av att den hela tiden uppdateras och förnyas. Produkterna kan sägas ha en livslängd på närmare 10 år, men denna livslängd blir allt kortare. Systemens produktlivscyklar är mycket långa, vilket kan bevisas genom att X-systemet som lanserades redan på 1950-talet fortfarande används. Den tekniska utvecklingen i samband med den konkurrens som idag råder, är två faktorer som bidrar till att dessa cykler blir allt kortare. Baskameran som finns i det nya systemet är väl genomtänkt för att hålla över en längre tid och endast kunna kompletteras med nya tillbehör.

5.2 De fyra hörnstenarna inom Target Costing

Under denna rubrik har vi presenterat empiriska resultat kring de fyra hörnstenarna inom Target Costing.

5.2.1 Fastställande av försäljningspris

Försäljningspriset för ett företags produkter arbetas gemensamt fram genom en projektgrupp, men Pontus som är försäljningschef på företaget, är den person som är högst ansvarig för det slutgiltiga försäljningspriset.

Victor Hasselblad AB: s försäljningspris bestäms redan i utvecklingsfasen genom marknadsundersökningar, prisjämförelser med konkurrenterna, regionala möten samt samtal med nyckelförsäljare och distributörer. Cheferna reser dessutom runt i olika länder och besöker olika mässor.

Försäljningspriset bestäms dels genom givna kostnader samt påverkbara kostnader. Priset kan dock ej fastställas till en summa under tillverkningskostnaden. En produkts grunddelar ska alltid vara så billiga som möjligt. Det är detaljkomponenterna som utgör de dyraste delarna, vilket i sin tur medför ett högre försäljningspris. Projektgruppen tar fram olika möjliga modeller med olika komponentuppsättningar och ser vad alla dessa skulle ge för slutpriser och vinstmarginaler genom att simuleras i Excel. I slutändan väljs den bästa och mest fördelaktiga modellen.

Det som väger tyngst gällande prissättningen är tyvärr kostnaderna, men även konkurrenterna utgör en starkt avgörande faktor. Victor Hasselblad AB har ett känt och starkt varumärke, vilket gör att de kan sätta ett högt pris i förhållande till sina konkurrenter. Kunderna är dessutom villiga att betala lite extra för själva varumärket Hasselblad, dess kvalitet och professionella kameror. De tillämpar varken en ren markandsbaserad prissättning eller en ren kostnadsbaserad prissättning, utan istället en kombination av dessa två. Produktutvecklingen är fortfarande mycket teknikerstyrd då det främst är ny teknik som ligger till grund för en ny produkt och inte kundernas uttalade önskemål och behov. Dessa ska dock stämma överens i slutändan då det är av största vikt att produkten blir efterfrågad. Kunderna tillfrågas om priset, samtidigt som produkten från början baseras på kostnader. När en potentiell produkt är färdigutvecklad, testas den genom att kontakt tas med distributörer för att få deras åsikter om ett tänkbart pris och en möjlig försäljningsvolym.

En ytterligare viktig faktor vid prissättningen är en framarbetad prislista, som ständigt måste uppdateras. Uppdateringen sker genom daglig kontakt med både distributörer och dotterbolag. Denna prislista tar hänsyn till samtliga aktörer i olika länder inom Victor Hasselblad AB: s försäljningsled. (Victor Hasselblad AB → distributörer → återförsäljare → slutkund) Prislistan tar dessutom hänsyn till olika prispåslag för olika aktörerna ute på marknaderna, men hänsyn tas även till konkurrenters likartade produkter. Det pris som Victor Hasselblad AB säljer sina produkter till, skiljer sig i storlek från det pris som slutligen når den professionella fotografen. De bestämmer i vissa fall ett rekommenderat pris till sina distributörer, som i sin tur sätter ett nytt pris till sina återförsäljare. En anledning till att Victor Hasselblad AB inte sätter slutpriset är att momsen och valutan skiljer sig åt i olika länder. Ytterligare en anledning till att priserna skiljer sig åt beror på att återförsäljare, distributörer med flera har olika strategier och vinstkrav för sina egna verksamheter och därför fastställer egna slutpriser för produkten. Kontentan av att priser sätts utmed en distributionskedja blir att desto färre led, desto lägre pris kommer slutprodukten att ha.

I jämförelse med Victor Hasselblad AB: s konkurrenter så har de egna produkterna en professionell stämpel som innebär kvalitet för kunden. Stor tillit finns i de etablerade kundrelationerna, vilket leder till att ett högt pris inte är ett hinder för en försäljning av en ny produkt. Hot från andra konkurrenter finns, men än så länge förlitar sig Victor Hasselblad AB på sina egna produkter.

Innan Victor Hasselblad AB började arbeta med Target Costing hade de en ren kostnadsplusprissättning. Den stora skillnaden mellan dessa två arbetssätt är främst att de nu har blivit mer kundfokuserade.

Att fastställa en förväntad försäljningsvolym för en ny produkt är en ren chansning. Victor Hasselblad AB vet totalmarknaden och utifrån denna försöker de vinna en viss marknadsandel. Marknadsandelarna mäts månadsvis för att kontinuerligt se möjliga förändringar. Utifrån förutsättningar gällande kvalitet och funktionalitet, tillfrågas

distributörerna om vilken volym de tror att de kommer att kunna sälja produkten till. Därefter stäms detta av med marknaden. När X-systemet skulle lanseras på marknaden resulterade försäljningen i restordrar på grund av felberäkningar gällande försäljningsvolymen.

Victor Hasselblad AB tycker att de möjligtvis gör för få marknadsundersökningar och att de skulle kunna göra fler. I dagsläget använder de istället främst redan tillgängligt material som underlag för prissättningen, till exempel forum och tidskrifter.

I H-systemet satsades det mer på design jämfört med någon annan tidigare produkt på grund av att målet med H-systemet var att den skulle vara så modulär och framtidssäker som möjligt. Inget är svart eller vitt, det finns även mjuka värden som avgör när jämförelser görs med konkurrenters produkter. Exempel kan vara garantier, service, support med mera.

Victor Hasselblad AB använder en prissättningsmetod som kallas för skumning. Denna metod innebär att de sätter ett högt pris som speglar deras varumärke Hasselblad. De sänker sällan priset, utan har istället erbjudanden och kampanjer på tillbehör för att deras kvalitetsstämpel inte ska gå förlorad. För bröllopsfotografer är denna kvalitet viktig då de förlitar sig på produkterna och sällan byter leverantör av kameramärke.

5.2.2 Fastställande av vinstkrav

Det är svårt att säga om vinstkravet bestäms utifrån strategin. Strategin i sig säger inte något exakt gällande detta. De utgår inte från att tjäna en viss procentsats, utan sätter ett mer generellt vinstkrav som sedan justeras för varje produkt. Det är mer viktigt att upprätthålla ett satt pris än att behålla vinstkravet konstant, eftersom att den höga prisnivån förespråkar kvalitet. Vinstkravet måste i slutändan naturligtvis vara lönsamt. Då Victor Hasselblad AB strävar efter att minska sin egentillverkning och istället flytta tillverkningen till sina leverantörer, har vinstmarginalerna minskat. Anledningen till detta är att de vill nå en ökad flexibilitet i och med att de inte själva drabbas av höga personalkostnader, lagerhållningskostnader samt påverkan av konjunkturskillnader et cetera. Den nackdel som en minskad egentillverkning innebär är att marginalerna sjunker, men detta förväntas dock jämnas ut sig genom minskade kostnader.

Det generellt satta vinstkravet är det som är önskvärt vid lanseringen av alla nya produkter. Priset och de uppskattade kostnaderna har dock inverkan på hur stort vinstkravet kan bli och det kan sedan justeras med tanke på vilken strategisk betydelse som den nya produkten har. Ett lägre vinstkrav kan alltså accepteras om det är ett tillbehör som är viktigt att få ut på marknaden. De kampanjer som pågår efter lanseringen gör att vinstkravet allteftersom justeras. Det kan exempelvis skapas ett erbjudande som innebär att om en ny kamera köps, så erhåller kunden ett tillbehör på köpet. Samtidigt som marginalen för varje såld produkt i och med kampanjer minskar, så förväntas det i slutändan jämnas ut sig på grund av en ökad försäljningsvolym. Höga lagerhållningskostnader kan också vara en anledning till att produkten kombineras med ett kampanjerbjudande. Även i detta fall så kompletteras det minskade vinstkravet med att kostnaden av bundet kapital minskar.

Vinstkravet för H-systemet bestämdes redan i idéfasen genom olika samarbetande avdelningar. De arbetade tillsammans fram ett vinstkrav som alla var nöjda med och som de kunde tänka sig att arbeta utifrån. En lönsamhetsbedömning sker också i idéfasen, men pågår

sedan under hela utvecklingsprocessen. Beslut om en produkts lansering kan stoppas under idé-, design-, produktionsplanerings- och tillverkningsfasen.

Efter två år blev Victor Hasselblad AB tveksamma om H-systemet skulle bli lönsamt då kostnaderna blev högre än beräknat, det vill säga tillverkningskostnaden översteg målkostnaden. För att täcka detta gap kom de fram till att de inte själva skulle kunna slutföra hela produktionen. Därför inleddes ett samarbete med Fuji som finansierade hälften av kostnaderna mot att de fick försäljningen i Japan. Utan detta samarbete hade lanseringen av H-systemet inte varit möjlig.

Pontus använder främst två olika mått för att beräkna den slutgiltiga vinstmarginalen, dels vinsten i absoluta tal och dels antalet/försäljningsvolymen. Dessa två mått används för att de är lätta att förstå och kommunicera ut i företaget. Mått som till exempel ROS, ROI och ROE används också, men kräver att användaren har kunskap om vad det är som beräknas och hur de kan användas för att analysera företagets lönsamhet. ROS används främst i början av ett projekt och presenteras för styrelsen och VD: n. Alla måtten används i företaget av olika aktörer beroende på befattningar och intressen. Ägarna, som representeras av styrelsen, har kravet att Victor Hasselblad AB ska generera vinst. De tar inte stor hänsyn till vilket system det är som genererar vinst, utan bara att det görs på något sätt. Styrelsen presenterar vissa nyckeltal som måste uppnås för att aktieägarna ska bli nöjda, till exempel ett visst kassaflöde.

De interna kraven på Victor Hasselblad AB är att till exempel öka försäljningen eller öka marknadsandelarna och så vidare. Det finns också ett krav på att lansera nya produkter samt att ständigt utveckla de gamla produkterna genom att erbjuda nya utvecklade tillbehör.

5.2.3 Fastställande av målkostnaden och hur denna nås genom en värdeanalys

Fastställandet av en kostnad baseras på en uppgjord budget som är framtagen av utvecklings-, produktions-, marknads- och försäljningsavdelningarna. Tillverkningskostnaden består bland annat av materialkostnader och mantidskostnader. Det uppstår oftast ett gap mellan den uträknade tillverkningskostnaden och den framtagna målkostnaden. Detta beror på svårigheten att bedöma ett nytt projekt som innehåller uppskattningar om kostnad, volym och pris. Gapet varierar i storlek.

Ett tydligt exempel på hur målkostnaden arbetas fram enligt Target Costing är H-systemet. Kostnaderna för H-systemet uppskattades genom en kalkyl. Under de två första åren gjordes en konceptstudie där produkten delades upp i olika specifika delar. Utifrån dessa delar visade det sig vilka som innebar tekniska svårigheter och de testades sedan för att få fram de bästa möjliga lösningarna. Till sist fastställdes en förväntad tillverkningskostnad som inkluderade material och mantidskostnad med mera. I H-systemet framkom ett stort gap mellan målkostnaden och den tillverkningskostnad som en potentiell produkt anses kunna tillverkas till.

Det som kan påverka tillverkningskostnaden är att göra kostnadsreduceringar som bland annat görs genom att förhandla om pris och storlek på order från leverantörer. På grund av de höga kvalitetskraven måste risken för kvalitetsfel från leverantörerna reduceras. Victor Hasselblad AB är dock begränsade i sitt val av leverantör på grund av de höga kvalitetskraven. Kostnadsreduceringar sker mer eller mindre i alla faser av produktens liv.

I de fall då målkostnaden inte nås i utvecklingsfasen, fokuserar Victor Hasselblad AB ändå på lanseringen och justerar både pris och marginaler i syfte att nå målkostnaden. Det är svårt att lägga ned en produkt desto längre utvecklingsprocessen framskridit, då kostnaderna stiger under projektets gång. Alla delar är mycket kostsamma och endast verktygskostnaderna är i sig otroligt höga då de måste ta fram ett nytt verktyg för varje ny komponent. Det har dock hänt att en produkt har blivit lanserad trots att målkostnaden inte har nåtts. H-systemet tog ett år längre än vad som var förutspått. Kostnaderna rusade iväg och därför växte samarbetet fram med Fuji, där Fuji bland annat tog över en del av tillverkningen av vissa komponenter.

Metoden som används för att fastställa målkostnaden i Victor Hasselblad AB är kombinationsmetoden, då det är olika delar från både vinstplanerings- och additionsmetoden som passar.

En metod som används inom Victor Hasselblad AB för att nå målkostnaden är ett så kallat värdeanalys-arbete. Arbetet benämns reengineering och har till syfte att reducera antalet komponenter i en produkt genom att ändra dess struktur.

6. Analys

I följande avsnitt gör vi en sammanfattning av hur Target Costing-arbetet inom Victor Hasselblad AB har utvecklats sedan 1997 och den uppsats som då gjordes kring Target Costing. Utöver denna övergripande jämförelse har vi även valt att fördjupa oss mer kring de fyra hörnstenarna inom Target Costing. Vår analys kommer att utgå från befintlig teori om Target Costing och från den empiriska undersökning vi gjort på Victor Hasselblad AB. För att ge en bild av hur begreppet uppfattas av Victor Hasselblad AB, kommer vi även att ge en sammanfattande bild av de fördelar respektive nackdelar som upplevs.

6.1 En övergripande beskrivning av verksamheten

Arbetet med produktutveckling har sedan 1997 blivit mer intensivt genomsyrat av Target Costing. 1997 tillverkade Victor Hasselblad AB själva närmare 50 % av produktens komponenter men uttalade att ett mål var att minska andelen egentillverkade komponenter, vilket är uppfyllt år 2003. Endast 40 % (200/500) av komponenterna är egentillverkade i det senast utvecklade kamerasytemet men oavsett varifrån komponenterna kommer, så är kravet på kvalitet lika högt som det var 1997. Totalt sett har de anställda från 1997 minskat från 550 (400 st i Göteborg) till 280 anställda, varav 200 st finns i Göteborg. Den tidigare nämnda minskade egentillverkningen av komponenter kan vara en anledning till reduceringen av personal.

En export på 97 % motsvarar det förhållande som även rådde för sju år sedan. Den stora exporten tvingar företaget att vara väl medvetna om vad som sker ute på den globala marknaden, vilket är en anledning till att de skickar en del av sina chefer på olika internationella mässor och konferenser. Här samlas information in, vilken sedan ligger till grund för beslut gällande nya produkter. Det finns även en möjlighet att iaktta konkurrenternas beteende.

Genom tiderna har det utvecklats tre olika kamerasytem. En ökad fokus ligger idag på vad marknaden och kunderna efterfrågar samt vad de är villiga att betala för en produkt. Genom arbetet med Target Costing finns chansen att redan i ett initialt skede hos en potentiell produkt, identifiera dess överlevnadsmöjligheter på den konkurrentutsatta marknaden. Det är viktigt att endast potentiellt lönsamma och genomtänkta produkter tillverkas. För att försäkra sig om detta görs intervjuer med externa aktörer såsom till exempel, distributörer, återförsäljare och kunder.

I teorin nämns åtta karakteristiska drag för företag som tillämpar Target Costing. De flesta dragen stämmer överens med produktutvecklingsarbetet på Victor Hasselblad AB. Den tidigare nämnda forsknings- och utvecklingsverksamheten utgör ett av dessa drag. Det gäller till exempel att inte bara vara först på marknaden, utan att även ha genomtänkta och hållbara produkter som är svåra för konkurrenter att imitera. En intensiv forskning kring ny teknik har gjort att det senaste H-systemet är mer tekniskt än mekaniskt uppbyggt. Produktionsutvecklingsarbetet pågick under en längre tid där arbetet inledningsvis startade med en konceptstudie. Ett sådant långt och intensivt arbete tyder på ett grundligt arbete i utvecklingsfasen där stor fokus läggs på forskning och utveckling.

Ett system består av många olika delar med ofta specialbeställda komponenter. Endast H-systemet består av över 500 komponenter. Produkterna är mycket teknikintensiva och mycket unika i sin design. Denna komplexa tillverkningsprocess, samt de höga utvecklingskostnader som föregår produktionen är båda karaktäristiska drag för Target Costing. Till baskameran tas det ständigt fram nya tillbehör som har den senaste tekniken, på detta sätt sker många och nya introduktioner hela tiden.

Ytterligare drag för företag som använder Target Costing är att deras produkter har en kort produktlivscykel. En kamera har en livslängd på ca 5-10 år vilket motsäger detta karaktäristiska drag om en kort produktlivscykel. De gamla systemen som föregår det senaste systemet, används fortfarande av kunder och detta tyder på hur bestående produkterna är. Det finns dock en svårighet i Victor Hasselblad AB att bestämma hur långa produktlivscyklar som samtliga produkter har. Baskameran i sig är bestående över en längre tid, medan tillbehör som ett objektiv ständigt utvecklas utifrån ny teknik och kan bytas ut till ett mer modernt objektiv.

Med en stor fokus på att det är kvalitetsprodukter som ska levereras till kunden samt att konkurrensen idag är mycket hård, visar på ett annat karaktäristiskt drag. Produkten måste vara unik i sin karaktär för att hålla kvalitetsmässigt och även vara stark gentemot konkurrenters produkter. Det har alltid varit viktigt att tillfredsställa kundernas behov på det sättet att de lätt kan få tillgång till den specifika utrustning som passar just dem.

6.2 De fyra hörnstenarna inom Target Costing

I de rubriker som ligger under 6.2 behandlas de fyra hörnstenarna inom Target Costing.

6.2.1 Fastställande av försäljningspris

Priset på en produkt baseras enligt teorin utifrån en önskad marknadsandel samt en förutspådd försäljningsvolym. Dessa båda faktorer baseras på en kunskap om marknaden, där det är kunden och marknaden som ska avgöra vilket pris som slutligen sätts. Hur stor marknadsandel som man idag förväntar sig kunna vinna med den nya produkten beräknas genom att ta hänsyn till både vad ledningen anser, vilka krav som finns på produktutveckling samt vad distributörerna tror om försäljningsvolymen. Ett pris sätts i dagsläget genom att man undersöker vilka behov som finns på marknaden, vad kunderna är villiga att betala för viss produktens egenskaper och kvalitet samt storleken på alla kostnader. Kunden och marknaden är dock inte de som har den viktigaste rollen vid prissättningen, utan det är snarare kostnaderna respektive konkurrenterna som har mest inflytande. Denna uppfattning skiljer sig från 1997, då marknaden och kunderna ansågs ha störst påverkan på både vilka produkter som skulle utvecklas samt vilka priser de skulle fastställas till. Kunderna avgjorde också vad produkterna fick kosta.

Att idag låta kostnader påverka prissättningsbeslut, för tanken till vad som i teorin benämns kostnadsbaserad prissättning. För att en sådan prissättning ska kunna anses vara lämplig så bör produkten inte ha likvärdiga konkurrerande produkter ute på marknaden. Det ska inte heller finnas en risk för att sådana produkter ska kunna orsaka ett priskrig och på det sättet tvinga ned ett planerat försäljningspris. Det faktum att Victor Hasselblad AB delvis har en kostnadsbaserad prissättning kan förklaras genom att de fortfarande har en så pass bra

position på marknaden i och med sina professionella produkter. Risken för priskrig är som tidigare nämnts liten. Konkurrenterna är viktiga på det sättet att de iakttas när priset på produkterna sätts. Priset sätts dock inte för att konkurrera med dem i en direkt mening utan bara för att kunna ha en sund relation till sina konkurrenters priser.

Det pris som distributörerna betalar för den nya produkten skiljer sig från det pris som de själva sätter till sina återförsäljare. Dessa i sin tur bestämmer själva priset för produkten som riktas mot den slutliga kunden, men kan om de vill, ta hänsyn till ett rekommenderat pris från Victor Hasselblad AB. När betalningsvilligheten undersöks på marknaden genom marknadsundersökningar är det alla dessa olika kunder som undersöks.

Den prisnivå som sätts vid en lansering av en ny produkt på marknaden är hög. Med denna skunningsmetod vill de att försäljningsintäkterna snabbt ska täcka de höga forsknings- och utvecklingskostnader som har legat till grund för produkten. De har sedan olika kampanjer och rabatter för att även attrahera kunder med en lägre betalningsvillighet. Priset sänks ogärna och hålls stabilt även om olika konkurrenter skulle ha ett lägre pris på deras produkter. De vet att det går att sätta ett pris som överstiger konkurrenternas eftersom kunderna vet vilken funktionalitet och kvalitet de får när de köper Victor Hasselblad AB:s produkter. Priset ska med andra ord spegla produktens egenskaper. Detta tankesätt reflekterar arbetssättet som rådde 1997, då de hellre satte ned en produkts funktionalitet istället för att göra en pris-sänkning.

Det faktum att företagets främsta kunder består av professionella fotografer skapar starka kundrelationer, vilket är viktigt för en kund som har till arbetsuppgift att till exempel fotografera bröllop där kvaliteten är mycket betydelsefull. Det gör att en bröllofsfotograf sällan tar en chansning att använda en billigare kamera som inte står för lika hög kvalitet.

6.2.2 Fastställande av vinstkrav

Teoretiskt sett ska en produkts vinstkrav matchas med ett företags strategi, men här finns ingen tydlig koppling i Victor Hasselblad AB. Vinstmarginalen ses som en oskriven generell marginal som tillämpas i företaget, vilken sedan fungerar som utgångspunkt för varje enskild produkt. Den generella vinstmarginalen nämndes redan 1997 som en bruttomarginal och fungerade då som ett minimikrav gällande vinsten. Allt eftersom en produkt utvecklas och omständigheter på marknaden förändras, justeras vinstmarginalen i syfte att nå målkostnaden. Justeringarna görs också för att inte bryta de avtal som ingåtts mellan Victor Hasselblad AB och de externa aktörerna. Det är viktigare att de överenskomna avtalen hålls istället för att hålla vinstkravet intakt.

Enligt teorin ska en önskad vinst kombineras med en planerad vinst i syfte att beräkna det slutliga vinstkravet. Den önskade vinsten kan jämföras med den generella vinstmarginalen och den planerade vinsten med varje enskild produkts justerade marginal som ständigt förändras. Den absolut högsta önskan för ett företag är att dessa två vinstkrav helt stämmer överens med varandra, men i verkligheten så är detta nästintill omöjligt att åstadkomma. Det beror på att de förutsättningar som produkten bygger på, ständigt förändras då projektet ofta tar längre tid att genomföra än beräknat.

Lönsamhetsmättet ROS är ett av de mått som användes som basis vid lönsamhetsbedömningar redan 1997. Måttet är lätt att förstå och kommunicera ut till de berörda i

företaget men kräver dock att det finns en förståelse för vad som utgör ett acceptabelt resultat och inte. Ett vinstkrav på till exempel 15 % måste kunna tolkas och jämföras för att det ska kunna få någon betydelse. ROS används vid jämförelser mellan olika potentiella modeller och på så sätt får man fram vilken produkt som kan ge en godtagbar lönsamhet. I början av projektet presenteras ROS-måttet för Victor Hasselblad AB: s VD och styrelse, som utifrån måttet gör en bedömning av projektet, vilket även gjordes 1997. I slutändan är även ROS ett bra mått vid jämförelsen mellan ett förväntat ROS och ett verkligt ROS då det ger ett klart bevis på om det blev som företaget förväntat sig att det skulle bli. Det finns även andra mått som används i Victor Hasselblad AB för att få flera olika perspektiv på lönsamheten. Att använda flera olika mått är nödvändigt eftersom många mått hjälper företaget att se en helhet av lönsamheten. Olika aktörer inom företaget är beroende av olika typer av vinstmått, en person som exempelvis arbetar med investeringar är mer intresserad av ROI än av ROS et cetera.

Genom att Victor Hasselblad AB redan i utvecklingsfasen tar fram olika möjliga modeller med olika egenskaper, kan de se vad dessa olika utfall skulle kosta att producera samt vilken vinstmarginal modellerna ger. Arbetssättet är mycket fördelaktigt då de samtidigt kan jämföra marknadens behov med de nya produkternas utformning och design och se till att de överensstämmer med varandra. I slutändan får företaget därmed fram en produkt som inte bara är hållbar på marknaden utan även lönsam.

Vid fastställandet av ett vinstkrav måste hänsyn tas till olika interna krav. Det finns till exempel krav från ägarna gällande lansering av nya produkter och utveckling av redan existerande produkter. För att kunna bekosta denna utveckling och forskning måste vinsten vara av en viss storlek.

6.2.3 Fastställande av målkostnaden och hur denna nås genom en värdeanalyt

Teorin nämner tre metoder för att fastställa målkostnaden; vinstplaneringsmetoden, additionsmetoden och kombinationsmetoden. Den metod som bäst överensstämmer med Victor Hasselblad AB: s arbetssätt är kombinationsmetoden, då de utnyttjar de mest lämpliga delarna från både vinstplanerings- och additionsmetoden. I sin prissättning tar Victor Hasselblad AB hänsyn till både redan kända kostnadsförhållanden enligt additionsmetoden, men även till marknaden och en försäljningsvolym enligt vinstplaneringsmetoden. Vinstkravet är internt bestämt vilket stämmer överens med de båda metoderna. Både vinsten och priset ska enligt vinstplaneringsmetoden ses som givna, vilket innebär att det endast är målkostnaden som kan justeras. Resonemanget stämmer inte överens med Victor Hasselblad AB: s arbetssätt då de hellre justerar både pris och vinst.

Det innebär alltid en chansning för ett företag när de sätter ett försäljningspris och ett önskat vinstkrav för att få fram en målkostnad. Victor Hasselblad AB har jämfört med många av sina konkurrenter en fördel, i och med att de är ett väletablerat företag med ett starkt varumärke. Det beror på att de genom åren kunnat skaffa sig god kännedom om marknaden och sina kunder. Härmed kan de basera sina beräkningar på mer tillförlitliga uppgifter, vilket i sig resulterar i en mer trovärdig målkostnad.

I arbetet med att nå målkostnaden genom en värdeanalys jämför man den framtagna målkostnaden med den kostnad till vilken produkten förväntas kunna tillverkas till. Optimalt sett ska dessa stämma överens. Det uppstår oftast ett gap mellan de båda kostnaderna, vilket varierar i storlek. Gapet försöker man sluta genom att bland annat bearbeta leverantörerna gällande pris et cetera, men även genom att justera vinstmarginalen. Alla dessa åtgärder syftar till att få ned den totala tillverkningskostnaden så att man i slutändan når målkostnaden. Victor Hasselblad AB ändrar dock hellre på både vinstkravet och kostnaderna, istället för att sänka ett bestämt försäljningspris. Det absolut bästa och mest önskvärda för ett företag är att höja sitt vinstkrav och samtidigt sänka sina kostnader, utan att påverka priset.

Det pågår ett ständigt arbete med kostnadsreduceringar genom alla faser i en produkts liv. I H-systemet bröts produkten ned till komponentnivå genom en metod som kallas reengineering, vilket gjorde att Victor Hasselblad AB fick chansen att se vilka delar som innebar mest kostnader och vilka delar som möjligtvis kunde tas bort. Nedbrytningen av produkten gjordes redan 1997, vilket tydligt indikerar på att utvecklingen har blivit ännu mer intensiv i den mening att produktens egenskaper sätts i relation till kostnaderna. Enligt teorin ska en produkt inte produceras om inte målkostnaden kan uppnås innan tillverkningsfasen, då företaget inte kan få ut den vinst som är önskvärd. Detta följs dock inte helt och hållet på Victor Hasselblad AB då en lansering har varit ett måste för vissa av produkterna trots att de inte helt har uppfyllt målkostnaden. Inte heller 1997 sågs målkostnaden som helig. När det gäller lönsamhetsbedömningen av H-systemet, visade den att Victor Hasselblad AB inte ensamma skulle kunna fortsätta utvecklingen av produkten, utan behövde finansiell hjälp på grund av att målkostnaden inte nåddes. Hjälpen kom från Fuji som finansierade hälften av de totala kostnaderna så att H-systemet kunde lanseras. Händelsen anser vi vara ett typiskt exempel på hur förutsättningar förändras och tvingar företaget att vidta åtgärder.

6.3 Target Costings grundläggande principer

Enligt Target Costings första grundläggande princip ska kostnaden bestämmas utifrån marknadspriset. Victor Hasselblad AB ser till marknadspriser, men inte så intensivt som det beskrivs i teorin. De ser också till egna kostnader eftersom hot från konkurrenter inte har en huvudsaklig betydelse, vilket gör att de inte anammar denna princip fullt ut.

Att ha fokus på kunden är den andra principen. Victor Hasselblad AB har blivit betydligt mer kundfokuserade sedan införandet av Target Costing år 1993/1994, men till skillnad från uppfattningen 1997 så anser man sig idag inte se till kunden så mycket som man borde göra.

Den tredje grundläggande principen innebär att det ska läggas fokus på design, vilket är något som genomsyrar Victor Hasselblad AB då ett kontinuerligt arbete utförs för att förbättra designen. 1997 spelade designen också en stor roll eftersom de redan då anlätade olika experter på grund av att utformningen av produkten ska göra det möjligt för Victor Hasselblad AB att tillfredsställa kundens behov i största möjliga utsträckning.

Genom att Victor Hasselblad AB tar fram produkter genom ett tvärfunktionellt samarbete så tillämpar de även den fjärde principen. Redan 1997 så samarbetade de anställda från både marknads-, utvecklings- och produktionsavdelningen kontinuerligt för att få en bra helhetssyn av produktutvecklingen. Samarbetet pågår fortfarande och det finns även nu en projektansvarig som är ansvarig för att ett projekt ska fortskrida och flyta på. Han fungerar

också som en länk mellan de olika avdelningarna för att bland annat minska konflikter som lätt kan uppstå mellan dessa.

En livscykelorientering innebär att ständig hänsyn tas till produktens alla olika kostnader. Eftersom Victor Hasselblad AB arbetar med ständiga kostnadsreduceringar i hela produktens liv, såväl i utvecklingsfasen som i tillverkningsfasen, tillämpas även denna princip. Allt arbete ska i slutändan resultera i ett så bra resultat som möjligt för både kunden och Victor Hasselblad AB.

Värdekedjans involvering i processen är den sista grundläggande principen. Target Costing-processen bidrar till att samtliga aktörer i värdekedjan blir aktivt deltagande i kostnadsreduktioner. Deltagandet återspeglar sig tydligt i det resultat som framkommit kring produktutvecklingsprocessen där allt från dotterbolag, leverantörer, återförsäljare, distributörer till kunder gör att kostnadsreduceringar åstadkoms.

6.4 Fördelar respektive nackdelar med Target Costing

Teorin säger att Target Costing leder till lägre kostnader genom att produkten blir mer hållbar. Det beror på att kraven som ställs på att produkten ska bli mer lönsam resulterar i att de blir mer genomtänkta och bättre planerade. Är inte produkterna väl genomtänkta, kan Victor Hasselblad AB mista sin professionella stämpel som de eftersträvat i alla tider, vilket är anledningen till att Target Costing anses vara ett både logiskt och sunt arbetssätt.

En ökad kundfokusering är den främsta fördelen som märkts av genom arbetet med Target Costing. Kundfokuseringen är dock inte så intensiv som teorin beskriver, utan de lägger fortfarande stor fokusering på kostnaderna gällande prissättningen. Möjligtvis görs det i nuläget för få marknadsundersökningar, men de får ändå den nödvändiga informationen som de behöver. Denna uppfattning skiljer sig från 1997 då de sade sig lägga en oerhörd stor fokus på att göra omfattande marknadsundersökningar vartannat eller vart tredje år. Trots detta har de sedan införandet av Target Costing 1993/1994 kommit långt i utvecklingen, med tanke på att processen tar så lång tid att utveckla.

En nackdel med Target Costing är enligt teorin att utvecklingen av en produkt tar längre tid än vad den gjorde tidigare. Det tar idag längre tid från det att en produktidé föds tills dess att tillverkningen påbörjas. En större fokusering ligger på hela utvecklingen vilket innebär att allt analyseras mer i detalj. Utvecklingen blir med andra ord mer invecklad och tidskrävande vilket inte stämmer överens med de krav som idag ställs av marknaden. En ökad konkurrens medför att fler aktörer etablerar sig snabbare och i högre takt imiterar de nyutkomna produkterna. Att lansera en ny produkt så snabbt som möjligt kan avgöra hur stor marknadsandel som företaget får. Redan 1997 var de medvetna om vikten av att i vissa fall vara först med en ny produkt. Det spelar inte så stor roll för Victor Hasselblad AB att inte målkostnaden uppnås innan produkten lanseras. Betydelsen av att den kommer ut på marknaden en viss tidpunkt överstiger det faktum att målkostnaden fortfarande är för hög.

Samtidigt som en lång produktutveckling är en nackdel i sig på grund av högre kostnader, så innebär den samtidigt en fördel genom att endast genomtänkta och potentiellt lönsamma produkter lanseras, vilket resulterar i att företaget löper mindre risk att försätta sig i ekonomiska problem. Då Victor Hasselblad AB tillverkar komplicerade, teknik- och kostnadsintensiva produkter är en fokusering i utvecklingsfasen extra viktig för att inte

misslyckas. En svaghet kan leda till att imitatörerna snabbt utnyttjar läget i förmån för sina egna produkter.

En nackdel som beskrivs i teorin är för höga krav på leverantörerna. Det finns höga krav gällande både pris och kvalitet på leverantörerna då kvaliteten är av största vikt för Victor Hasselblad AB. Kraven har uttryckligen inte resulterat i att en leverantör har lämnat företaget. De höga kraven är bara en följd av det numer intensiva samarbetet i produktutvecklingen.

6.5 Kostnadslåsning

I teorin tas en så kallad kostnadslåsning upp som ett argument för Target Costing. Upp mot 70-90 % av ett företags kostnader anses i teorin vara låsta efter att tillverkningen av en ny produkt påbörjats och därför bör reduceras redan i utvecklingsfasen. Kostnadslåsningen anses idag ligga kring 90 %, vilket är lika högt om inte högre än vad den var 1997 då den antogs ligga på 80-90 %. I och med att egentillverkningen ständigt minskar i Victor Hasselblad AB och att komponenterna köps in från underleverantörer gör att påverkningsmöjligheterna över tillverkningen minskar.

7. Slutsats

I detta avslutande kapitel reflekterar vi tillbaka till syftet. Syftet med denna uppsats var att undersöka, beskriva och jämföra hur Target Costing-processen går till och om arbetssättet har förändrats i Victor Hasselblad AB sedan 1997. Resultatet har vi sedan jämfört med den befintliga teorin kring Target Costing.

Vi har kommit fram till att de flesta övergripande slutsatserna i uppsatsen 1997 stämmer bra överens med de slutsatser vi har kommit fram till i vår uppsats. Vi har dock valt att mer i detalj undersöka tillämpningen av Target Costing på Victor Hasselblad AB och har därför också kommit fram till ytterligare slutsatser.

Victor Hasselblad AB har minskat andelen egentillverkade produkter från 50 till 40 % och strävar fortfarande efter att minska denna andel, kravet på kvalitet är dock detsamma som det var 1997. Att de fokuserar på att minska andelen egentillverkade produkter kan vara en av anledningarna till att personalen i Göteborg har minskat drastiskt från ca 400 anställda år 1997 till ca 200 anställda idag. De behöver inte lika mycket personal kring tillverkningen av produkter. Exporten är fortfarande mycket hög och ligger runt 97 %.

Intervjuer görs fortfarande med externa aktörer för att få fram en lönsam och genomtänkt produkt.

Victor Hasselblad AB har sedan införandet av Target Costing använt både en marknads- och kostnadsbaserad prissättningsmetod. De strävar dock i nuläget efter att utgå mer från kunden vid prissättningen, bland annat genom att göra fler marknadsundersökningar. Uppfattningen fanns inte 1997 då de sade sig satsa oerhört mycket på undersökningar. Kundfokuseringen som är en typisk princip för Target Costing har blivit alltmer viktig för Victor Hasselblad AB. Prisnivån som sätts vid lanseringen av en ny produkt har alltid varit hög på grund av att deras varumärke speglar kvalitet.

Victor Hasselblad AB är än idag ett mycket starkt företag som har en stor fördel på grund av sina professionella produkter. När de sätter ett pris på en ny produkt är de medvetna om att priset kan sättas på en högre nivå, till vilken kunden är villig att betala. De tar dock hänsyn till konkurrenterna och jämför sina egna satta priser med deras.

Ett generellt satt vinstkrav sätts som utgångspunkt för varje enskild produkt för att sedan bli justerat för att uppnå målkostnaden. Victor Hasselblad AB tillämpar en kombinationsmetod för att fastställa denna. Det har visat sig att de har lanserat produkter trots att inte målkostnaden har uppnåtts på grund av krav från marknaden att lansera en strategiskt sett viktig produkt i tid. Strävan efter att nå en produkts målkostnad tar tid, vilket de har märkt av på Victor Hasselblad AB. Den långa produktutvecklingstiden är den enda nackdelen som upplevts. De vet dock att de får en mer kundanpassad och genomtänkt produkt, vilket uppväger denna nackdel.

Vinstkravet ROS var redan 1997 ett väsentligt lönsamhetsmått på grund av att det är lätt att förstå och kommunicera ut i företaget. Det finns även andra mått som används av olika aktörer beroende av intresse. Olika mått ger olika perspektiv på lönsamheten och tillsammans ses helheten.

För att sluta gapet mellan den fastställda målkostnaden och tillverkningskostnaden arbetar Victor Hasselblad AB med reengineering och försöker med denna metod utesluta eller minska antalet onödiga komponenter i en produkt. Detta tillvägagångssätt var aktuellt redan 1997.

De flesta grundläggande principerna för Target Costing stämmer överens med arbetssättet i Victor Hasselblad AB. Den största egentliga skillnaden är att Target Costing förespråkar korta produktlivscyklar medan Victor Hasselblad har långa livscyklar på sina produkter. Den andra skillnaden är att Victor Hasselblad AB fokuserar på både kunder och kostnader i sin prissättning medan Target Costing förespråkar att det endast är kunden som ska stå i fokus.

Den höga kostnadslåsningen på 90 % i Victor Hasselblad AB är också ett argument för att tillämpa Target Costing. Det är viktigt att kunna påverka en produkts kostnader redan i en utvecklingsfas genom ständiga kostnadsreduceringar. Det är ytterst viktigt för Viktor Hasselblad AB då de har väldigt kostnadsintensiva produkter vilka skapar kostnader redan i idé- och planeringsfasen i form av till exempel forskning. En minskad egentillverkning minskar chansen till kostnadsreduceringar i tillverkningsfasen.

Sedan 1997 har det övergripande arbetssättet inte förändrats i större bemärkning på grund av att införandet av Target Costing i ett företag utgör en lång och tidskrävande process. De slutsatser som drogs 1997 gällande graden av tillämpningen av Target Costing, kan vi genom vårt resultat se inte helt stämma överens med verkligheten. Kundfokuseringen är inte helt etablerad, men på god väg. Victor Hasselblad AB ser begreppet Target Costing som ett logiskt tänkande som krävs för att de som företag ska överleva på dagens konkurrensutsatta marknad.

7.1 Reflektioner

Det har till vår empiriska del varit svårt att hitta företag i Göteborgsområdet som är medvetna om att de tillämpar Target Costing. Vi upptäckte att det var väldigt viktigt att fråga ”rätt” personer, det vill säga personer inom ekonomiavdelningen, för att de överhuvudtaget skulle veta vad det ekonomiska begreppet innebar. Vi tror dock att det finns företag som använder metoden, men att de inte benämner arbetssättet för Target Costing. Det var svårt att i vår longitudinella undersökning få fram resultat gällande i vilken utsträckning arbetet har förändrats eller ej.

7.2 Uppföljning och förslag till vidare uppsatser

Efter att ha sammanställt intervjuerna väcktes några frågeställningar hos oss som kan ligga till grund för vidare studier inom ämnesområdet Target Costing. Det skulle till exempel vara intressant att se i vilken utsträckning begreppet används utan medvetenhet hos personalen i företag.

En annan undersökning som skulle kunna genomföras är att se hur Target Costing-processen skiljer sig åt mellan olika företag. Hur skiljer sig till exempel Volvos Target Costing-tillämpning från Victor Hasselblad AB: s? Är Victor Hasselblad AB: s tillämpning av Target Costing unik?

Källförteckning

Litteratur/Böcker

Ansari, S. L. och Bell, J. E. (1997), *Target Costing-The Next Frontier in Strategic Cost Management*, Irwing Professional publishing, USA

Ask, U. och Ax, C. (1995), *Cost Management – Produktkalkylering och ekonomistyrning under utveckling*, Studentlitteratur, Lund

Ax, C., Johansson, C. och Kullvén, H. (2001), *Den nya ekonomistyrningen 2: a upplagan*, Liber AB

Alnestig, P. och Segerstedt, A. (1998), *Produktkalkyler*, Industrilitteratur AB Tryckeri AB Småland, Jönköping

Axelsson, B. (1996), *Professionell marknadsföring*, Studentlitteratur, Lund

Dahmström, K. (2000), *Från datainsamling till rapport*, Studentlitteratur, Lund

Drury, C. (1992), *Management and cost accounting, third edition*, International Thomson Business Press, London

Eriksson, LT. och Wiederheim-Paul F. (1999), *Att utreda, forska och rapportera*, Liber Ekonomi, Malmö

Holmberg, E. (1994), *Pristaktik och prisstrategi med vanliga prissättningsmetoder - En artikelsamling från Management nytt ledarskap med kvalitet samt Säljchefen*, Marketing Education AB

Holme, IM och Solvang, BK. (1999), *Forskningsmetodik*, Studentlitteratur, Lund

Monden, Y. (1995), *Cost reduction systems-Target Costing and Kaizen Costing*, Productivity Press, Portland, Oregon, USA

Robinson, F. (1999), *A Practical Guide To Target Costing – Processes and Techniques*, Kogan Page: London

Rosvall, K. och Rosvall, L. (2000), *Prissättning efter kundvärde*, Industrilitteratur, Mediaprint Uddevalla AB

Elektroniska källor

http://www.beslutspaverkan.se/it_dokument/roi_investkalk.htm, 6 januari 2004

http://www.ekonomi-info.nu/webbsystem/pages/show_standardelement.asp?ID=316&isLoginRequired=False&freshtstamp=2004%2D01%2D06+11%3A55%3A56, 6 januari 2004

<http://www.hasselblad.se>, 27 november 2003

http://www.hig.se/~lbn/Kurser/IndorgC/Kap4_0629.pdf, 30 november 2003

Tidskrifter/Artiklar

Berliner, C. och Brimson, A. (eds.) (1988), *Cost Management for today's advanced manufacturing: The CAM- I conceptual design*. Boston: Harvard Business School Press

Bhimani, A. och Okano, H. (1995), *Targeting excellence: target cost management at Toyota in the UK*, *Management Accounting* (London), June Vol. 73:6. pp 42-44

Cooper, R. (1996), *The changing practice of management accounting*, *Magazine for chartered management accountants* ISSN: 0025-1682, Vol. 74, issue 3 databas: Business source premiere

Cooper, R. och Slagmulder, R. (1999), *Develop profitable new products with Target Costing*, *Sloan Management Review*

Sakurai, M. (1989), *Target Costing and How to Use it*, *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*, Summer, pp 39-50

Uppsatser

Björkgren, U. och Karlsson, E. (1997), *Ekonomistyrning av produktutveckling- ur ett target costing-perspektiv*, vid Göteborgs Universitet

Engberg, A. och Tingvall, M. (2002), *Target Costing – Succé I Japan, okänt i väst?*, vid Luleå Tekniska Universitet

Granlund, J. och Mustonen, J. (2003), *Target Costing i medelstora tillverkande företag*, vid Luleå Tekniska Universitet

Oberdorfer, N. (1998), *Target Costing – A case study of LMT*, vid Göteborgs Universitet

Persson, M. (2000), *Target Costing – En studie av hur Target Cost används i praktiken*, vid Kungliga Tekniska Högskolan i Stockholm

Target Costing – Ett måste i dagens produktutveckling?

Premmert, M. och Tilly, Å. (1999), *En metod för reengineering av databassystem*, vid Göteborgs Universitet

Bilaga 1

Frågeformulär kring den övergripande verksamheten i Victor Hasselblad AB

- ❖ Kan Ni ge en kort beskrivning av Er verksamhet?
- ❖ Kan Ni ge en kort beskrivning av Ert produktsortiment?
- ❖ Hur kom Ni i kontakt med Target Costing?
- ❖ Hur kommer det sig att Ni bestämde Er för att arbeta med Target Costing?
- ❖ Vilka/Vilken produkter/produkt tillämpar Ni Target Costing på? Kan Ni i sådana fall ge en mer utförlig presentation av denna?
- ❖ Vilka fördelar och vilken nytta förväntade Ni er i början av användandet av Target Costing och har Er uppfattning ändrats sedan 1997?
- ❖ Har Ni stött på några nackdelar under dessa 7 år
- ❖ Vilka funktioner inom företaget samarbetar inom produktutvecklingen?
- ❖ Arbetar Ni gemensamt med externa aktörer i arbetet att utveckla nya produkter?
- ❖ Tar Ni fortfarande hjälp av konkurrenters produkter i en ”tear -down analys”, vilket innebär att Ni bryter ned konkurrenternas produkter och utifrån deras design utformar en egen produkt?
- ❖ Hur delaktiga i Target Costing-processen är Er personal?
- ❖ Hur upplever Ni samarbetet och eventuella konflikter mellan avdelningar inom företaget nu, jämfört med tidigare konflikter som Ni upplevde 1997?
- ❖ Vad tror Ni är orsaken till att så många företag inte vet vad Target Costing innebär?
- ❖ Hur stor del av kostnaderna är ”låsta” när själva tillverkningen påbörjats?
- ❖ Hur långa är produktlivscyklerna i genomsnitt för era produkter och för H-systemet?

Bilaga 2

Frågeformulär kring Försäljningspris i Victor Hasselblad AB

- ❖ Vem är det inom Victor Hasselblad AB som har till uppgift att ta fram ett försäljningspris gällande H-systemet? Flera personer? Vem har det slutgiltiga ansvaret?
- ❖ På vilket stadie bestäms försäljningspriset?
 - Idé- och planeringsstadiet
 - Grunddesignstadiet
 - Detaljdesignstadiet
- ❖ *Hur* bestäms försäljningspriset? Utgångspunkter? Modeller?
- ❖ Vilken faktor väger tyngst vid själva prissättningen, produktkostnader, marknaden eller något annat?
- ❖ Hur beaktas kunder och konkurrenter, samt hur påverkar de prissättningen?
- ❖ Hur arbetade Ni med prissättning innan införandet av Target Costing? En metod är till exempel ”kostnadsplus-prissättning” (cost-plus pricing).
- ❖ Hur bestäms den förväntade försäljningsvolymen?
- ❖ Vilken typ av marknadsrelaterade analyser gör Ni och hur använder Ni den framkomna informationen?
- ❖ Det finns ett antal prissättningsmetoder:
 - Skumning
 - Fallande prissättning
 - Penetration
 - Matrisprissättning
 - Pristestning
 - Lockvaruprissättning

Vilken av dessa metoder använder Ni och varför?
- ❖ Är externa aktörer såsom leverantörer och distributörer med flera aktivt deltagande i prissättningsprocessen?

Bilaga 3

Frågeformulär kring Vinstkrav i Victor Hasselblad AB

- ❖ Vilken roll har Viktor Hasselblad AB: s strategi när vinstkravet bestäms?
- ❖ Vad är det valda vinstkravet baserat på?
 - Den nya produktens föregångare och hur dennes vinstkrav var satt?
 - Ett generellt vinstkrav för hela företaget?
 - Annat?
- ❖ När bestämdes vinstkravet för H-systemet och?
- ❖ Vem är det som bestämmer detta? Vad grundas det på?
- ❖ Vilka faktorer är av störst vikt när det gäller justeringar av det generellt satta vinstkravet?
- ❖ När sker lönsamhetsbedömningen av produkten? Varför just i detta stadium?
 - På idéstadiet?
 - I designstadiet?
 - Produktionsplaneringsstadiet?
 - I tillverkningsstadiet?
 - Utvärdering sker efteråt
- ❖ I vilken fas tas beslutet om produkten ska lanseras på marknaden eller inte? Varför just i detta stadium?
 - På idéstadiet?
 - I designstadiet?
 - Produktionsplaneringsstadiet?
 - I tillverkningsstadiet?
 - Utvärdering sker efteråt
- ❖ Vilket mått använder Ni vid en lönsamhetsbedömning?
 - ROS (Return On Sales = marginalkrav)
 - ROI (Return On Investment = avkastning på totalt kapital)
 - ROE (Return on Capital Employed)
 - Vinst i absoluta tal
 - Annat
- ❖ Varför är det/de valda måttet/n att föredra?
- ❖ Upplever Ni några fördelar respektive nackdelar med det/de valda lönsamhetsmåttet/en?

Target Costing – Ett måste i dagens produktutveckling?

- ❖ Finns det några externa krav (till exempel från aktieägare med flera) som Ni måste ta hänsyn till vid fastställandet av vinstkravet?
- ❖ Vilka är de interna krav som påverkar vinstkravet?

Bilaga 4

Frågeformulär kring Målkostnad och Värdeanalys

- ❖ Vilka är involverade i bestämmandet av kostnaden?
- ❖ Brukar det vanligtvis bli ett gap mellan den målkostnad Ni får fram och den tillverkningskostnad Ni utgår ifrån?
- ❖ Hur går det till när Ni arbetar med att nå målkostnaden?
- ❖ Hur uppskattar Ni den förväntade tillverkningskostnaden för en produkt?
- ❖ När Ni väl har bestämt målkostnaden och jämfört denna med den förväntade tillverkningskostnaden, vilka kostnadsreduceringar kan Ni då göra?
- ❖ *Var* finns möjligheterna till kostnadsreduceringar?
- ❖ Är externa aktörer, såsom leverantörer, aktivt delaktiga i kostnadsreduceringar?
- ❖ Vad gör Ni om målkostnaden inte kan nås, trots en genomförd värdeanalys?
 - Öka priset
 - Fortsätter arbeta med kostnadsreduceringar
 - Väntar med att lansera produkter
 - Prishöjning
 - Fortsatt arbete med kostnadsreduceringar
 - Nedläggning
 - Ingen åtgärd
- ❖ I fastställandet av målkostnaden nämner olika författare tre olika metoder, vilka är vinstplaneringsmetoden, additionsmetoden och kombinationsmetoden. Är dessa metoder några Ni känner igen och till och med tillämpar?
- ❖ Om Ni använder någon av ovanstående metod, varför just denna metod?
- ❖ Det finns ett antal metoder som kan användas i värdeanalysarbetet. Vi kommer att ge en utförligare beskrivning av dessa metoder vid intervjutillfället. Använder Ni någon av dessa metoder?