



Magisteruppsats
FEK 591
juni 2006

Internprissättning av tjänster

Handledare
Per-Magnus Andersson

Författare
Filip Alderin
Ursula Pfeiffer Nissen
Emma Nordstrand

Förord

Ett stort och speciellt tack till vår handledare Per-Magnus Andersson som gett oss goda råd och alltid varit tillgänglig för att svara på frågor. Vi vill även tacka alla de som ställt upp på intervjuer och därmed gjort det möjligt för oss att genomföra denna studie.

Malmö juni 2006

Emma, Filip och Ursula

Sammanfattning

Uppsatsens titel: Internprissättning av tjänster

Seminariedatum: 2006-06-07

Ämne/kurs: FEK 591 Magisterseminarium, Redovisning, 10 poäng

Författare: Filip Alderin, Ursula Pfeiffer Nissen, Emma Nordstrand

Handledare: Per-Magnus Andersson

Fem nyckelord: Internprissättning, tjänster, organisation, producerande företag, interna prestationer

Syfte: Vårt syfte är att beskriva och analysera hur ett företag prissätter sina interna tjänster och vilka syften företaget har med denna interna prissättning. Vi avser också att ge förslag på förbättringar av det internprissättningssystem som idag används i företaget.

Metod: För att uppfylla vårt syfte har vi valt att intervjua personer på olika avdelningar inom fallföretaget. Vi har gjort en fallstudie av internprissättning av tjänster inom dessa respektive avdelningar på fallföretaget. Vi har även valt att intervjua sakkunniga inom ämnet för att få en extern syn på internprissättningen till stöd för vår teorigenomgång.

Litteraturgenomgång: Vi har använt litteratur som tar upp begreppen internprissättning, tjänster, organisation.

Empiri: Vi har genomfört intervjuer med personer från tre avdelningar på Unilever som erbjuder interna tjänster.

Slutsatser: Studien visar att två av tre avdelningar använde sig av internprissättning av sina tjänster. Av de två som använde internprissättning var båda baserade på kostnader och på den ena avdelningen till viss del på förhandlingar. Ingen av avdelningarna använde marknadsbaserade priser. Vi fann ingen anledning till varför inte åtminstone den ena avdelningen skulle kunna använda de teoretiskt föredragna marknadsbaserade internpriserna. Inte heller fann vi någon särskild anledning till att den tredje avdelningen inte använde internprissättning av sina tjänster. De huvudsakliga syftena med internprissättningen var att se över nyttjande graden av tjänsterna och att öka samordningen i organisationen.

Summary

- Title:** Transfer pricing of services
- Seminar date:** June 7, 2006
- Course:** Master thesis in business administration, Major in accounting, 10 Swedish Credits (15 ECTS)
- Authors:** Filip Alderin, Ursula Pfeiffer Nissen, Emma Nordstrand
- Advisor:** Per-Magnus Andersson
- Keywords:** Transfer pricing, services, organizations, producing companies, internal performance
- Purpose:** Our purpose is to describe and analyze how a company uses transfer pricing of their internal services and what purpose the company has with this transfer pricing. We would also like to give examples of improvements of the transfer pricing system that is used within the company today.
- Methodology:** To fulfil the purpose of our thesis we have interviewed persons from different departments within our case company. We have done a case study of transfer pricing of internal services within these departments of our case company. We have also chosen to interview some experts of the subject to get an external view of transfer pricing of services to support the theory found in the literature.
- Literature review:** The chosen literature reflects areas within transfer pricing, services and organisation.
- Empirical/foundation:** We have done interviews with persons from three departments that offer internal services at the fast moving consumer goods company Unilever.
- Conclusions:** The study shows that two out of the three departments used transfer pricing of services. Both departments used cost based transfer pricing and one of these even negotiated the price to some extent. None of the departments used market based transfer prices. No reason was found for one of the departments not to use market based transfer prices. Neither did we find any reasons for the third department not to use transfer prices. The main purpose of using transfer prices was to control the use of services and to gain coordination within the organization.

Innehållsförteckning

1.1 Bakgrund.....	6
1.2 Problemdiskussion.....	7
1.3 Syfte.....	8
1.4 Avgränsningar	8
1.5 Målgrupp	9
1.6 Disposition.....	10
2 Metod	11
2.1 Val av undersökningsmetod	11
2.2 Angreppssätt	11
2.3 Insamling av data.....	14
2.4 Val av respondenter	17
2.5 Genomförandet av undersökningen.....	18
3 Internprissättning – Teori och expertis	22
3.1 Inledning.....	22
3.2 Företagets organisation.....	23
3.3 Tjänster	26
3.4 Internprissättning	28
3.5 Kommentarer till litteraturgenomgången	44
3.6 Öhrlings PricewaterhouseCoopers	45
3.7 Kommentarer till intervjun	47
4 Unilever	49
4.1 Presentation av Unilever.....	49
4.2 Intern tjänsteproduktion med internprissättning.....	50
4.3 Intern tjänsteproduktion utan prissättning	56
5 Analys	59
5.1 Unilevers organisation.....	59
5.2 Unilevers tjänster	61
5.3 Unilevers internprissättning.....	63
6 Resultat- och slutdiskussion.....	68
6.1 Unilever	68
6.2 Forskningsfrågan besvaras	74
6.3 Reflektion över studiens resultat	76
6.4 Förslag till fortsatt arbete.....	77
Källförteckning	79

1 Bakgrund, problematisering och syfte

I detta kapitel presenteras en problemställning som i sin tur leder fram till uppsatsens syfte och forskningsfrågor. Vidare redogörs det för de avgränsningar som gjorts och avslutningsvis visas uppsatsens disposition.

1.1 Bakgrund

Många verksamheter består av ett stort antal medarbetare. Dessa ska alla arbeta mot ett och samma mål eller mot en gemensam målbild eller vision. Ju fler individer en organisation består av desto svårare är det för en enskild person att ensam förmedla denna målbild till de övriga och att ge direkta instruktioner om hur ett arbete ska genomföras. Det innebär att verksamheten behöver ledning och denna ledning bör ges genom någon form av styrsystem. Detta styrsystem ska ge organisationen möjlighet att klara av den komplexa och föränderliga omvärld som den är en del av. Ofta leder detta till en ekonomisk styrning där varje enhet har sin egen ekonomiska målsättning och där de personer som leder enheterna har en relativt stor frihet att välja hur denna målsättning ska uppnås.¹ De styrsystem som används kommer att se olika ut beroende på hur man väljer att bygga upp sin organisation.² I de fall där enheterna kommer att ha ett resultatansvar uppstår frågor kring internpriser, det vill säga att kostnader och intäkter ska påverka de berörda enheterna eftersom de kommer att beröra både den internt köpande och den internt säljande enheten. Avsikten är att ge möjlighet till en korrekt ekonomisk bedömning av den interna affär man avser att genomföra mellan de båda interna parterna.³

Diskussionerna om internprissättning inom företag är ingen ny företeelse. Paulsson Freckner, författaren till boken *Internprestationer som företagsekonomiskt bedömningsproblem*, är långt ifrån den första som sätter fingret på ett intressant diskussionsämne internt i företag vilket han gjorde redan 1954. Frågan handlar om hur interna transaktioner i en verksamhet ska behandlas och vilka konsekvenser det får för verksamheten. Frågeställningen blir inte mindre intressant för att företagen i stor utsträckning är decentraliserade och att företagskonstruktionerna kan vara mycket komplexa med enheter i flera länder. Problemställningen intresserar inte bara företagen internt utan även externt genom juridiska aspekter och inte minst ur ett skattelagstiftningsperspektiv.

Ofta är det internprissättning av företagens produkter som diskuteras och hur de enheter som har med dessa att göra ska belastas med intäkter och kostnader. Det som mindre sällan diskuteras är att många producerande företag också har olika stabs- och tjänstefunktioner inom sin verksamhet och att även dessa som en del av en decentraliserad organisation kan ha ett resultatansvar.

¹ Bergstrand Jan, *Ekonomisk styrning*, (2003), s. 10 ff.

² Anthony Robert N., Govindarajan Vijay, *Management Control Systems*, (2003), s. 100.

³ Bergstrand Jan, *Ekonomisk styrning*, (2003), s. 20 f.

1.2 Problemdiskussion

Organisationer styrs genom mer eller mindre formella styrmedel. Informella styrsystem finns i de gemensamma värderingar och i den gemensamma kultur som används som riktmärke i ett företag. I de mer formella styrsystemen finns olika styrverktyg såsom internprissystem, budgetar, belöningssystem och metoder för resultatmätning. De är varierande styrsystem med skilda uppgifter att lösa, såsom att fördela ansvar, mäta resultat, samordna verksamheter och motivera medarbetare.⁴

Samtidigt finns det många former av organisationsstrukturer som styr förhållandena mellan olika delar i en organisation.⁵ Även företagets struktur visar hur ansvaret är fördelat.⁶ I den decentraliserade organisationen är varje enhet i relativt stor utsträckning självständig. Varje del av organisationen ska styra sin verksamhet mot ett så fördelaktigt ekonomiskt resultat som möjligt för hela företaget och det visar sig genom att enheterna styrs via resultatansvar och olika typer av policies.⁷

Internprissättning är ett behov inom den decentraliserade organisationen.⁸ Det resultatansvar som den decentraliserade enheten åläggs ska enbart bestå av de faktorer som enheten själv kan påverka.⁹ När två enheter inom en organisation handlar med varandra uppstår en kostnad för den ena enheten och en intäkt för den andra och därmed påverkas lönsamheten för båda parter.¹⁰

I den litteratur som undersökts behandlas ett stort antal metoder för internprissättning och dess syften. Kring dessa verkar det finnas en ständigt pågående diskussion, men däremot tycks en sida av interprissättningen till stor del saknas. Diskussionerna handlar så gott som uteslutande om hur produkter ska prissättas mellan olika enheter, men en del av ett företags interna verksamhet består av olika typer av tjänster och denna andel växer.¹¹ Till det hör att tjänster skiljer sig från produkter per definition på ett flertal olika punkter.¹²

Då litteraturen nästan uteslutande hanterar internprissättning av produkter vore det intressant att se hur de företag som utväxlar tjänster internt arbetar med internprissättning. Eftersom internprissättning ofta är ett behov inom decentraliserade organisationer för att styra resultatenheterna, så framkommer

⁴ Ewing Per, Samuelson Lars A., *Styrning med balans och fokus*, (1998), s. 99 ff.

⁵ Anthony Robert N., *Administrativ styrning*, (1990), s. 72.

⁶ Bruzelius Lars H., Skärvad Per-Hugo, *Integrerad organisationslära*, (1995), s. 138 f.

⁷ Bruzelius Lars H., Skärvad Per-Hugo, *Integrerad organisationslära*, (1995), s. 145 ff.

⁸ Lantz Björn, Ceder Andreas, Larsson Jonas, *Internprissättning i svenska börsnoterade företag*, (2002), s. 6.

⁹ Bruzelius Lars H., Skärvad Per-Hugo, *Integrerad organisationslära*, (1995), s. 152 f.

¹⁰ Horngren Charles T., Sundem Gary L., Stratton William O., *Introduction to Management Accounting*, (2002), s. 396 f.

Merchant Kenneth A., *Modern Management Control Systems*, (1998), s. 614.

¹¹ Mills Peter K., Ungson Gerardo R., *Internal Market Structures – Substitutes for Hierarchies*, (2001).

¹² Kotler Philip, Armstrong Gary, Saunders John, Wong Veronica, *Principles of Marketing*, (2001), s. 537 ff.

Grönroos Christian, *Marknadsföring i tjänsteföretag*, (1996), s.48 f.

följande fråga: Hur använder sig ett decentraliserat företag av internprissättning vad det gäller tjänster? Vidare är det av intresse att se hur det decentraliserade företaget arbetar fram de interna priserna. Det finns olika tillvägagångssätt för hur man tar fram de interna priserna och vad priserna grundar sig i. Således uppkommer frågan: Vad baseras de interna priserna på och vilket tillvägagångssätt tas de fram genom? En följdfråga till detta är att undersöka vilka tankar som ligger bakom att företaget internprissätter sina tjänster och om dessa tankar stämmer med de syften som återfinns i teorin. Därmed frågar vi oss: Vilka syften har organisationen med att internprissätta sina tjänster? En motsats till att använda sig av internpriser är naturligtvis att inte använda sig av internprissättning. Det är därför intressant att försöka se i vilka fall som ett företag väljer att använda internprissättning och i vilka fall man väljer att avstå. Frågan man kan ställa sig lyder således: När väljer en organisation att inte använda internprissättning av tjänster? Ovanstående frågeställningar ämnar vi besvara i kommande kapitel i denna studie.

1.3 Syfte

Vårt syfte är att beskriva och analysera hur ett företag prissätter sina interna tjänster och vilka syften företaget har med denna interna prissättning. Vi avser också att ge förslag på förbättringar av det internprissättningssystem som idag används i företaget.

1.4 Avgränsningar

Vi har valt att studera internprissättning av tjänster i en organisation som inte är tjänsteproducerande utan vars huvuduppgift är att sälja och marknadsföra de produkter som organisationen utvecklar och producerar. Även i denna form av produktproducerande organisationer förekommer olika stödjande tjänster och det är dessa vi undersökt. Anledningen är att vi anser att denna form av organisationer är vanligt förekommande och att det är intressant att se hur internprissättning av tjänster hanteras i organisationer där internprissättning av produkter är en vanlig företeelse.

Det har funnits en begränsning i antalet möjliga företag att studera då två av studenterna i gruppen arbetar inom en koncern vars etiska principer inte tillåter att dessa studerar koncernens eventuella konkurrenter eller kunder och på så sätt får tillgång till information som kan vara känslig för dessa företag. Vi har därför valt att avgränsa vår studie till att studera Unileverkoncernen samt att ta kontakt med en extern part, Öhrlings PricewaterhouseCoopers (ÖPwC), för att få ytterligare aspekter av internprissättning, som ett komplement till den litteratur vi använt.

Det har inte tagits hänsyn till den aspekt att de företag som studerats verkar globalt och därför kan få internationella eller skattemässiga konsekvenser av att internprissätta sina tjänster. Däremot är denna aspekt av internprissättning väldigt viktig och vi har därför kort kommenterat den.

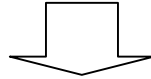
1.5 Målgrupp

Uppsatsen är riktad till producerande företag i allmänhet som utför interna tjänster i sin organisation. Resultatet är intressant för företag som befinner sig i en liknande situation för att se hur andra producerande företag hanterar internprissättning av tjänster, men även för företag som inte internprissätter tjänster i dagsläget och som överväger att göra det. Då det är en fallstudie som gjorts med Unilever som fallföretag så är givetvis materialet företrädevis användbart för denna organisation. Studenter kan även ha ett intresse av att ta del av studien.

1.6 Disposition

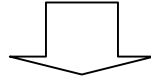
Bakgrund, problematisering och syfte

Uppsatsen inleds med en bakgrund till uppsatsens ämne. Här presenteras problemställning vilket leder fram till uppsatsens syfte och forskningsfrågor. Vidare redogörs det för de avgränsningar som gjorts och avslutningsvis uppsatsens disposition.



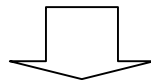
Metod

I metodavsnittet beskrivs val av respondenter samt hur undersökningen genomförts. Det har genomförts ett antal intervjuer för att uppnå det syfte uppsatsen har. Här tas även upp aspekter som undersökningens validitet, reliabilitet, generaliserbarhet samt källkritik.



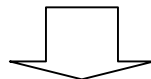
Internprissättning – Teori och expertis

I det tredje kapitlet presenteras uppsatsens teoretiska referensram. Här går vi igenom de områden som berör internprissättning av tjänster. Områden som behandlas är företagets organisation, tjänster och internprissättning samt slutligen området internprissättning av tjänster. Litteraturen kompletteras med en intervju med sakkunniga inom ÖPwC.



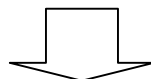
Unilever

I det fjärde kapitlet redogörs det för den fallstudie som gjorts inom Unileverkoncernen.



Analys

I detta avsnitt knyts det empiriska material samman med den teoretiska referensramen.



Resultat- och slutdiskussion

I uppsatsens sista kapitel redogörs och diskuteras de resultat som uppnåtts i studien. Avslutningsvis ges förslag till fortsatta studier inom ämnet.

2 Metod

I det här kapitlet vill vi ge läsaren en uppfattning och förståelse för hur vår uppsats växt fram. Vi redogör och utvecklar de tillvägagångssätt och de metoder som vi använt oss av för att angripa vår problemformulering och för att kunna uppfylla vårt syfte. Vi kommer även att redogöra för vårt val av metod samtidigt som vi beskriver de användbara begrepp inom metodvärlden som vi finner relevanta för uppsatsen.

2.1 Val av undersökningsmetod

Då ämnet för uppsatsen är en del av ett företags interna ekonomiska styrsystem är det av stor vikt för oss att vi kommer i kontakt med ett företag som säljer och köper tjänster internt. Det företag vi är intresserat av har dessutom valt att som styrsystem använda internprissättning av de interna tjänster som säljs och köps. De företag som valdes ingår i en större internationell koncern där det finns en stor mängd olika tjänster där internprissättning kan vara en tänkbar lösning och där många enheter har ett resultatansvar. Många av de tänkbara tjänsterna som finns i koncernen kan säljas och köpas internt samtidigt som dessa också kan köpas externt. Vi har även valt att intervjua sakkunniga som i sitt dagliga arbete kommer i kontakt med vår frågeställning och som kunnat ge oss en extern input angående olika aspekter på internprissättning av tjänster. Avsikten med denna intervju var att stärka vårt teoretiska material och ingår inte i vår empiri.

2.2 Angreppssätt

En undersökning utgår från ett flertal olika metoder. Nedan redogörs det kort för ett antal metoder relevanta för uppsatsen och de val som gjorts i samband med dessa metoder.

2.2.1 Kvalitativ och kvantitativ metod

Kvalitativa undersökningar karakteriseras av att de ofta avskiljer en företeelse och på så sätt ger en djupare undersökning i jämförelse med kvantitativa undersökningar som istället ger ett bredare perspektiv.¹³ Kvalitativa metoder understryker ofta närhet som en viktig del i strävan för att förstå verkligheten. Närhet är ofrånkomlig för att förstå de undersöktas verklighet medan distans är viktigt för att sätta in denna uppfattning i ett bredare perspektiv.¹⁴ Det väsentliga vid kvalitativa metoder är att man genom olika slag av datainsamling kan skapa en djupare förståelse av det problem som studeras. En viktig del är också att förstå problemets samband med helheten. Vid denna metod använder man sig bara i liten utsträckning av statistik, matematik och formler. Syftet är i första hand att förstå och inte att förklara. Kvantitativa metoder liknar mycket de metoder som

¹³ Holme Idag Magne, Solvang Bernt Krohn, *Forskningsmetodik- om kvalitativa och kvantitativa metoder*, (1997), s.78.

¹⁴ Jacobsen Dag Ingvar, *Vad, hur och varför? - om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, (2002), s. 47.

används inom naturvetenskapen med ganska klara riktlinjer för hur man ska genomföra en undersökning.¹⁵ Att mitt i en kvantitativ undersökning ändra på sina frågor är otänkbart då detta reducerar möjligheten att jämföra svaren, resultaten blir då inte statistiskt signifikanta. I kvalitativa undersökningar ändras i regel intervjufrågorna. Det är vanligt att genom följdfrågor komplettera och därigenom utveckla svaren. Slumpmässig information som kommer fram under intervjun är helt acceptabel att använda även om den till viss del kommer att påverka undersökningens inriktning. Det ställs i detta sammanhang höga krav på objektivitet och undersökaren bör undvika att influera resultatet med egna åsikter och värderingar vid tolkning av svaren.¹⁶

Den kvalitativa och den kvantitativa metoden kan komplettera varandra genom att samma undersökning kan innehålla en blandning av de båda metoderna. De kan kombineras genom att man gör delundersökningar för att skapa klarhet om ämnet för att sedan använda den kunskap man tillägnat sig för att utforma bättre frågeformulär. Kunskap från en kvalitativ ansats kan utnyttjas för att förklara ny kunskap och antaganden om problemets sammanhang.¹⁷

Vi har valt att använda kvalitativa metoder då vår uppsats undersöker hur och varför ett företag använder sig av internprissättning av tjänster. Utgångspunkten har varit intervjuer med avdelningar på ett företag som använder internprissättning men vi har också valt att intervjua en avdelning som inte använder sig av internprissättning. Genom dessa intervjuer vill vi sedan beskriva verkligheten kring internprissättning av tjänster. Dessutom har vi intervjuat sakkunniga med både teoretisk och praktisk erfarenhet av internprissättning. Denna intervju har hjälpt oss med vår insamling av teoretiska material och är inte en del av själva studien.

2.2.2 Deduktiv och induktiv metod

Det finns olika tillvägagångssätt för att få fram information och kunskap om en forskningsfråga, i vårt fall internprissättning. Man skiljer framförallt mellan två metoder, den deduktiva metoden och den induktiva metoden. Undersökare som utgår från den deduktiva metoden tolkar verkligheten från teori till empiri. De anser med andra ord att man bör skaffa sig en del information om hur verkligheten ser ut genom tidigare undersökningar och befintlig litteratur på området och sedan inhämta empiri för att slutligen kunna utreda om verkligheten stämmer överens med teorin. Induktiv metod i sin tur innebär att man går från empiri till teori. Undersökaren samlar alltså själv in relevant information från verkligheten utan speciella förväntningar. Undersökaren tolkar sedan materialet han samlat in för att slutligen kunna utforma en teori.¹⁸

¹⁵ Andersen Ib, *Den uppenbara verkligheten - val av samhällsvetenskaplig metod*, (1998), s. 31.

¹⁶ Repstad Pål, *Närhet och distans- kvalitativa metoder i samhällsvetenskap*, (1993), s. 78 ff.

¹⁷ Jacobsen Dag Ingvar, *Vad, hur och varför?- om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, (2002), s. 151.

¹⁸ Jacobsen Dag Ingvar, *Vad, hur och varför?- om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, (2002), s. 34 ff.

Det finns kritik mot båda metoderna. Den deduktiva metoden kritiseras främst för att den så starkt begränsar informationen undersökaren får fram. Den kan få en tendens till självuppfyllande profetia då undersökaren bara får det resultat han letar efter. Kritiken mot den induktiva metoden är den motsatta och består i att det är svårt att tro att det finns en undersökare som kan gå ut och göra sin undersökning utan att vara påverkad från någon tidigare information. Den som genomför undersökningen kommer alltid att göra en avgränsning vad det gäller information, omedvetet eller medvetet.¹⁹

Det har idag blivit allt vanligare att man talar om den mer eller mindre öppna ansatsen vad det gäller datainsamling istället för att tala om en renodlad deduktiv eller induktiv metod. Med den öppna ansatsen sätter undersökaren själv medvetet gränser för data som ska samlas in innan han startar sin undersökning. I en del fall kan undersökaren ge stark ledning åt informationen genom att endast beakta några få på förhand utvald fenomen. I andra studier kan undersökaren vara mer öppen och mottaglig för ny och oväntad information utöver vad som var planerat från början eller som undersökaren inte reflekterat över tidigare. De kvantitativa metoderna måste i stor utsträckning vara deduktiva medan däremot de kvalitativa metoderna är mer öppna för ny information och är därmed ofta förenade med en mer induktiv metod.²⁰ Vi anser att den öppna ansatsen passar vårt syfte och är därför den metod vi valt att utgå ifrån. Vi har under uppsatsens uppbyggnad utgått från och haft stor nytta av befintlig teori. Denna information har vi sedan kopplat till de intervjuer vi genomfört för att till slut kunna dra vår slutsats.

2.2.3 Fallstudier

Det är vanligt att använda fallstudier när man vill undersöka organisationer. Orsaken till det är att en organisation inte kan särskiljas helt från sin omgivning och det leder till att man inte kan ha kontroll över alla faktorer. Det är många olika faktorer som påverkar det som pågår i eller kring en organisation vilket gör det nödvändigt att enbart arbeta med ett fåtal undersökningsobjekt. Det finns två anledningar till det. Det ena är att undersökarens resurser ska räcka till för att genomföra undersökningen. Den andra anledningen är man ska kunna ta hand om och hantera all den information som kommer in under undersökningen. En annan anledning till att fallstudier är vanligt vid studier av organisationer är att många studier inom området är explorativa och har tidigare inte haft en väl utvecklad teori. Utgångspunkten är då ofta induktiv, det vill säga att man från undersökningar av några få organisationer vill säga något generellt om organisationer i allmänhet. Ytterligare en viktig faktor för fallstudiernas popularitet är att studier av organisationer är nära förknippade med konsultbranschen där man ofta fokuserar på en organisation för att till exempel förändra något.²¹

¹⁹ Jacobsen Dag Ingvar, *Vad, hur och varför? - om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, (2002), s. 42 ff.

²⁰ Jacobsen Dag Ingvar, *Vad, hur och varför? - om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, (2002), s. 43.

²¹ Andersen Ib, *Den uppenbara verkligheten - val av samhällsvetenskaplig metod*, (1998), s. 128 f.

I fallstudier studerar man en speciell enhet. Den avgränsas i rum och i tid. Avgränsning i rum innebär att man bestämmer vilken nivå av en enhet som ska studeras. Den absolut lägsta nivån man kan studera är enheter som inte relaterar till andra än sig själva. Det kallas också absoluta enheter och är enskilda individer. Kollektiva enheter är enheter på en högre nivå och består av ett antal absoluta enheter. Ju högre en nivå befinner sig desto fler undernivåer av enheter kommer att finnas. Med avgränsning i tid menas att man studerar en viss situation.²²

Fallstudier används lämpligen när man vill ha en djupare förståelse av en viss situation. Ett annat bra tillfälle för att använda fallstudier är när man vill studera vad som är speciellt för till exempel en viss organisation. Då är det främst den kontext som organisationen befinner sig i man är intresserad av. En tredje situation där fallstudier är lämpligt är vid teoriutveckling. Fallstudier innebär djupanalys vilket kan leda till att man hittar saker man inte väntat sig finna. Från dessa nya upptäckter kan sedan nya hypoteser skapas och testas.²³

När man väljer att genomföra en fallstudie så väljer man en intensiv metod i motsats till en extensiv metod. Det medför att man väljer att gå på djupet istället för på bredden. Att gå på djupet innebär att man antingen vill få fram så många detaljer som möjligt om en viss företeelse alternativt att man försöker få en så stor förståelse som möjligt av det som finns mellan en undersökningsenhet och dess kontext. Fördelen med intensiva studier är att man får fram relevant data som innehåller många detaljer och som har ett sammanhang. Nackdelen är att det blir svårt att se om studiens slutsatser är typiska för fenomenet.²⁴

Vi har valt att göra en fallstudie av Unileverkoncernen. Vi har varit i kontakt med tre olika enheter inom koncernen för att belysa olika sidor av internprissättning av tjänster. Fallstudien är avgränsad i rum genom att vi har undersökt olika avdelningar inom organisationen. Avgränsningen i tid sker genom att fallstudien belyser hur internprissättning av tjänster hanteras under den tid när studien genomfördes.

2.3 Insamling av data

Här beskrivs olika former av data samt metoder för hur data kan samlas in. Här tas även upp för- och nackdelar med att använda de olika formerna av data och de olika insamlingsmetoderna.

2.3.1 Primär- och sekundärdata

Den information som samlas in delas upp i primärdata och sekundärdata. Primärdata är den information som undersökaren själv samlat in direkt från källan,

²² Jacobsen Dag Ingvar, *Vad, hur och varför?- om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, (2002), s. 95 ff.

²³ Jacobsen Dag Ingvar, *Vad, hur och varför?- om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, (2002), s. 97 f.

²⁴ Jacobsen Dag Ingvar, *Vad, hur och varför?- om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, (2002), s. 102 f.

vilket innebär att undersökaren samlat in informationen för första gången. Sekundärdata är information som undersökaren baserar på uppgifter insamlade av någon annan och då som regel för att belysa ett annat problem.²⁵ Det är inte alltid helt enkelt att använda sekundärdata. Dels behöver man få tillgång till rätt sekundärdata vilket i sig kan vara ett problem eftersom det kan vara svårt att hitta den bland de mängder av studier som publiceras. Det kan också vara svårt att veta hur väl genomförd den enskilda studien varit och om det finns några fel som skulle kunna göra att resultatet blir missvisande.²⁶ Däremot är det ofta nödvändigt att använda sig av både primär- och sekundärdata. Det finns också stora fördelar med att använda en kombination av primär- och sekundärdata eftersom källorna då kan kontrollera varandra eller också kan de hjälpa oss att vara kritiska eftersom vi kan ställa källorna mot varandra.²⁷

Vi har i uppsatsen använt oss av både primär- och sekundärdata. Vår primärdata består av de intervjuer vi genomfört med olika personer inom Unileverkoncernen samt de sakkunniga som vi ansett vara insatta i och inneha relevant information för att kunna bidra till vår problemformulering. De sekundärdata som vi använt oss av är tidigare publicerat material inom ämnet internprissättning, organisation och tjänster.

2.3.2 Intervjuer

En vanlig form för insamling av primärdata är intervjuer. Det finns olika former för en intervju. En form är den öppna individuella intervjun som kännetecknas av att undersökaren samtalar med den som ger information, här kallad informatör, som vid en vanlig dialog. Motsatsen till en helt öppen intervju är en helt sluten intervju. Vid en helt sluten intervju använder man sig av frågor med fasta svarsalternativ och frågorna ställs i en bestämd ordningsföljd. Vid en helt öppen intervju för man ett samtal utan någon intervjuguide och utan någon bestämd ordningsföljd. Mellan dessa två ytterligheter ligger sedan olika grader av öppen intervju.²⁸

Data man samlar in vid den öppna intervjun består av ord, meningar och berättelser med förklaringar. Oftast sker dessa intervjuer ansikte mot ansikte men kan även göras via telefon. Undersökaren kan föra anteckningar eller spela in intervjun på band. Dessa metoder kan också kombineras av undersökaren. Vid denna form av intervju läggs mycket få begränsningar på vad informatören kan förmedla. Det finns både för- och nackdelar med den öppna intervjun. Den är lämplig när det är relativt få som ska intervjuas då de öppna intervjuerna är tidskrävande därför att varje intervju kräver ett personligt engagemang. Den öppna intervjun ger ofta en stor mängd data. Man riskerar att få så mycket

²⁵ Jacobsen Dag Ingvar, *Vad, hur och varför? - om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, (2002), s. 152 f.

²⁶ Frankfort-Nachmias Chava, Nachmias David, *Research methods in the social sciences*, (1996), s. 308.

²⁷ Jacobsen Dag Ingvar, *Vad, hur och varför? - om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, (2002), s. 152 f.

²⁸ Jacobsen Dag Ingvar, *Vad, hur och varför? - om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, (2002), s. 162 ff.

information att den blir svår att överblicka. Öppna intervjuer är också lämpliga när man är intresserade av att få veta vad den enskilde har för information i sakfrågan. Den öppna individuella intervjun är mycket bra om man vill få den enskilda individens tolkning. Det finns viktiga val att göra även sedan man valt att använda den öppna individuella intervjun. Man måste välja hur öppen en intervju ska vara. Man måste avgöra om intervjun ska genomföras ansikte mot ansikte eller per telefon.²⁹

Fördelen med att använda telefonintervjuer är att det är billigt. Metoden är också lättare att använda om det är flera intervjuare. Dessutom påverkas respondentens svar i mindre utsträckning än vid en direkt intervju och man riskerar i mindre utsträckning att svaren blir de som respondenten tror att intervjuaren vill ha. Samtidigt finns det klara nackdelar med telefonintervjuer. Det krävs att alla man vill nå har tillgång till telefon. Den som intervjuar kan inte heller se respondenten och dennes kroppsspråk som kan vara viktigt för att se att respondenten verkligen förstått frågan. Det kan också vara svårare att vara helt säker på att det är rätt person man talar med, utan riskerar i större utsträckning att hamna fel. Man kan inte heller vid telefonintervjun använda sig av hjälpmedel som till exempel bilder.³⁰

En faktor att ta hänsyn till är hur informationen ska registreras. Det finns huvudsakligen två alternativ, antingen antecknar man eller också spelar man in samtalet. Vid användande av bandspelare bör man samtidigt föra anteckningar för att underlätta analysen, dels för att det helt enkelt blir lättare att hitta men också för att vissa saker är viktigare än andra. Fördelen med att föra mindre anteckningar, och istället spela in samtalet, är att man kan få exakta citat och för att man lättare kan hålla ögonkontakten. Nackdelen med att använda bandspelare är att vissa respondenter inte tycker om att bli inspelade och att det kan bli avbrott i intervjun för att till exempel bandet tar slut.³¹ En annan nackdel är att det kan ta väldigt mycket tid att i efterhand gå igenom det inspelade materialet.³²

Vi har valt att genomföra ett antal öppna individuella intervjuer. Vid varje tillfälle har det funnits en intervjuare och en eller två respondenter. Vi har valt att anteckna materialet istället för att använda bandspelare eftersom vi velat skapa en avslappnad miljö där den intervjuade inte känner någon press. Respondenten har haft möjlighet att få frågorna skickade i förväg om de så önskat. Samtidigt har vi ställt kompletterande frågor när sådana uppstått på vägen. Vi har också haft möjlighet att skicka ytterligare frågor till respektive respondent om det varit någon ytterligare fråga som uppkommit under arbetets gång. Eftersom det varit enbart en intervjuare vid varje intervju har vi valt att skicka en utskrift av intervjuerna till respektive respondent så att de kan se att vi inte missförstått någonting av vikt.

²⁹ Jacobsen Dag Ingvar, *Vad, hur och varför? - om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, (2002), s. 160 ff.

³⁰ Bryman Alan, *Samhällsvetenskapliga metoder*, (2001), s. 128 f.

³¹ Jacobsen Dag Ingvar, *Vad, hur och varför? - om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, (2002), s. 166.

³² Lundahl Ulf, Skärvad Per-Hugo, *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, (1999), s. 120.

2.4 Val av respondenter

I en undersökning är det ofta omöjligt att göra en total analys av enheterna i en population och därför måste man göra ett urval. Detta urval kan göras på olika sätt men eftersom vi inte genomfört en kvantitativ undersökning fanns det inte någon anledning att göra ett slumpmässigt urval utan i detta sammanhang gällde andra kriterier. De kvantitativa undersökningarna används för att generalisera medan de kvalitativa används i exemplifierande syfte.³³ Urvalet till kvalitativa metoder styrs av avsikten med undersökningen och vilken information man vill få fram. Vinsten med olika urvalsformer är att de leder oss till att vi talar med olika personer och på så sätt får vi även fram olika upplysningar.³⁴

Det finns olika typer av urvalskriterier. Vid ett slumpmässigt urval tar man någon eller några, vem som helst, från en population. Med population menas alla de som har den egenskapen vi önskar undersöka. Risken är mycket stor för att man får ett snett urval där tillfälliga svängningar får stort genomslag om antalet individer man undersöker är få. Ett annat kriterium är bredd och spridning. Genom att dela in alla respondenter i undergrupper såsom till exempel säljare, köpare och sakkunnig och sedan välja en respondent från vardera grupp gör att man då har en metod som garanterar att man får med en respondent från varje grupp. Man får alltså en uppgiftslämnare från varje grupp som man anser vara relevant för undersökningen men metoden garanterar inte att urvalet blir representativt.³⁵

Man kan också välja ut uppgiftslämnare som man anser ger en den information och sakkunskap som man anser att man behöver för att kunna svara på problemformuleringen och för att kunna uppfylla syftet. Ett annat alternativ är att helt enkelt välja en uppgiftslämnare som man anser har riklig och god information och som kan förmedla den. En annan metod, den så kallade snöbollsmetoden, är att när man väl hittat en respondent som är bra och som har mycket information ber man om rekommendationer på andra respondenter som man skulle kunna intervjua och som har mer information eller information från ett annat perspektiv. Vanligt är att man använder sig av en kombination av olika metoder.³⁶

Vi har i vår uppsats börjat med att använda ett medvetet selektivt urval som växt med hjälp av snöbollsmetoden. Vi bestämde oss för att använda Unilever som ett lämpligt undersökningsobjekt eftersom vi visste att man där bland annat använde sig av internprissättning som styrmedel och att vissa av de tjänster som producerades i verksamheten också internprissattes. Efter att denna första intervju gjordes, där vi alltså visste att internprissättning av tjänster fanns, har vi frågat oss runt i verksamheten för att få reda på vilka andra enheter som använder sig av denna metod. Med denna metod fick vi en bild över de interna styrsystemens olikheter och också tips om vilka eventuella andra enheter som kunde ha något att

³³ Svenning Conny, *Metodboken Samhällsvetenskaplig metod och metodutveckling*, (1999), s. 103 ff.

³⁴ Jacobsen Dag Ingvar, *Vad, hur och varför? - om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, (2002), s. 198 ff.

³⁵ Jacobsen Dag Ingvar, *Vad, hur och varför? - om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, (2002), s. 196 ff.

³⁶ Jacobsen Dag Ingvar, *Vad, hur och varför? - om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, (2002), s. 196 ff.

tillföra. Vi gjorde också ett selektivt urval av de sakkunniga hos ÖPwC. Syftet med att välja en part utanför Unilever var för att se om vi kunde få en mer nyanserad bild av faktorer som är viktiga att beakta vid internprissättning av tjänster och att ytterligare underbygga vår teorigenomgång.

2.5 Genomförandet av undersökningen

Följande är en redogörelse för hur ämnesval fastställdes, vilken litteratur som använts och hur intervjuer genomförts. Det redogörs vidare för diskussionen kring validitet, reliabilitet, generaliserbarhet och källkritik.

2.5.1 Ämnesval

När vi bestämt ämnesområdet internprissättning av tjänster sökte vi efter tidigare uppsatser i ämnet via Lunds universitets uppsatsdatabas. Vi fann då att de uppsatser som berörde ämnet internprissättning med något enstaka undantag inte behandlade prissättningen av tjänster utan i stor utsträckning handlade om internprissättning av varor. Därmed var vårt ämnesval klart och syftet för uppsatsen började ta sin form.

2.5.2 Sökning och genomgång av litteratur

Även om vi kommit i kontakt med internprissättning under våra tidigare studier hade vi endast en vag uppfattning om vad som styr ett företags internprissättning av tjänster. Vi behövde sätta oss in i ämnet från grunden och genom befintligt material få en djupare förståelse för ämnet.

Vi började med att söka information i den litteratur som vår handledare Per-Magnus Andersson rekommenderat. Denna litteratur ledde oss vidare med hjälp av sina litteraturlistor och gav oss fler förslag på användbara och intressanta artiklar i ämnet. Vi har använt oss av databaser som finns tillgänglig genom Lunds Universitet via ELIN (Electronic Library Information Navigator). Informationen fann vi med sökord som internprissättning, transferpriser, tjänster och interna tjänster. Vi har även sökt på specifika författare såsom Gummesson, Normann och Lantz. Vi har använt oss av Ekonomiska biblioteket på Ekonomihögskolan, Malmö Stadsbibliotek, Stockholms statsbibliotek och Stockholms universitetsbibliotek för att söka efter litteratur inom de områden som teorigenomgången krävde. Främst har litteratur inom områdena organisation, ekonomistyrning och marknadsföring varit av intresse. Vi har även använt oss av den officiella hemsidan hos Handelshögskolan i Göteborg för att få tillgång till de rapporter som Björn Lantz publicerat där.

2.5.3 Genomförande av intervjuer

Vi har genomfört ett antal intervjuer för att på ett så fullständigt sätt som möjligt redogöra för vår studie. Dessa intervjuer har genomförts på två företag. Det företag vi valt att studera var Unilever. I syfte att öka vår teoretiska kunskap och få ytterligare perspektiv på vår fallstudie genomförde vi även en kompletterande

intervju på ÖPwC. Vi började med en intervju på en avdelning inom Unilever som agerar som en ”inhousestudio”, det vill säga en avdelning som gör reklamjobb för Unilever och på så sätt säljer sina tjänster internt. Därefter har vi intervjuat en IT-avdelning vilket är en klassisk intern tjänst. Slutligen intervjuade vi den avdelning som har hand om marketing intelligence på HPC (Home and Personal Care), en affärsenhet i Unileverkoncernen. Denna avdelning sköter verksamheten på nordisk basis, det vill säga för både Sverige, Danmark och Finland. Därefter har vi följt upp med en intervju av sakkunniga på ÖPwC. Vi valde att ta kontakt med bolagets konsultavdelningar som bland annat arbetar med att upprätta den interna styrningen hos bolag vari internprissättningen är en viktig del.

2.5.4 Validitet och reliabilitet

När en undersökning utförs bör man uppnå så stor beröringspunkt som möjligt mellan de teoretiska begreppen och den empiriska studien, denna överrensstämmelse kallas definitionsvaliditet.³⁷ En undersökning är en metod för att samla in empiri. Undersökningen bör uppfylla två krav, att vara giltig och relevant, valid, samt att vara tillförlitlig och trovärdig, reliabel. Med giltighet och relevans menar man att man faktiskt mäter det som man avser att mäta och att det uppfattas som relevant samt att det man mäter för några få även gäller för flera. Man kan även dela in generell giltighet och relevans i två delkomponenter, intern giltighet och extern giltighet. Intern giltighet och relevans handlar om ifall man verkligen mäter det man tror sig mäta. Extern giltighet och relevans föreligger om svaret från ett begränsat område är giltigt även i andra sammanhang.³⁸

Hur vet vi då om vår undersökning är valid? Dels kan man använda sig av uppgiftslämnarvalidering. Det innebär att man konfronterar de individer som ingått i undersökningen med de slutsatser man kommit fram till. Dessa ska sedan helt oberoende av varandra uttala sig om studien och se om de känner igen sig i resultatet. Svagheten med metoden är att de undersökta inte alls behöver känna igen sig för att slutsatsen ska vara sann då avsikten med studien kan vara att avslöja sådant som de undersökta inte själva vill veta av. Man kan jämföra vår undersökning med andra undersökningar som redan gjorts inom samma område för att bedöma den. Om dessa kommer fram till likvärdiga slutsatser så stärker det vår slutsats giltighet. Ytterligare ett sätt att bedöma studiens validitet är att granska de källor som givit oss informationen under studiens gång.³⁹ Vi kommer att behandla källkritik separat.

Ytterligare en metod är att se på den kategorisering man gjort i studien.⁴⁰ Vi har två kategorier i vår studie. Den ena består av avdelningar som använder internprissättning. Den andra kategorin består av den avdelning som inte använder internprissättning. Det har känts naturligt för oss att dela in grupperna på detta sätt

³⁷ Andersen Ib, *Den uppenbara verkligheten - val av samhällsvetenskaplig metod*, (1998), s. 85.

³⁸ Jacobsen Dag Ingvar, *Vad, hur och varför?- om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, (2002), s. 21 ff.

³⁹ Jacobsen Dag Ingvar, *Vad, hur och varför?- om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, (2002), s. 257 ff.

⁴⁰ Jacobsen Dag Ingvar, *Vad, hur och varför?- om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, (2002), s. 263 f.

då de aspekter som dessa två grupper har kommer att vara olika eftersom de har olika bakgrund. Det har samtidigt varit av intresse för studien att få med samtliga aspekter.

Reliabiliteten i en undersökning måste också ifrågasättas, det vill säga är vår undersökning tillförlitlig och trovärdig? Den viktigaste aspekten här är att våra val kommer att påverka slutresultatet. Genom våra val av undersökningsmetoder kommer vi alltså att påverka resultatet i större eller mindre utsträckning. Det är viktigt att vara medveten om de effekter som undersökaren kan ha på det undersökta. En viktig sida av detta är den så kallade intervjuareffekten. Den innebär att den som intervjuas omedvetet kommer att påverkas av hur intervjuaren agerar. Det går inte att undvika intervjuareffekten helt och hållet men genom att vara medveten om problemet kan man som intervjuare se till att försöka påverka så lite som möjligt. En annan viktig aspekt att ta hänsyn till är den så kallade kontexteffekten. Det handlar alltså om var intervjun görs. Man kan välja att genomföra intervjun på en plats som är naturlig för den som intervjuas men samtidigt vara medveten om att det ibland kan förekomma störande objekt där. Man får ta ställning till vilken plats som är den lämpligaste i varje enskilt fall. I kontexteffekten ingår också frågan om en intervju ska vara planerad eller komma överraskande. Svaren kommer sannolikt att vara olika beroende på vilket alternativ som väljs. En klar nackdel med den överraskande intervjun är att man avbryter den intervjuade i dess vanliga leverne vilket kanske inte alls upplevs som positivt. Slutligen är det undersökaren själv som kan vara den som gör att det blir fel till exempel genom att inte vara tillräckligt noggrann i sina noteringar.⁴¹

Vi har valt att genomföra öppna individuella intervjuer. Dessa har varit planerade dels eftersom vi behöver ganska lång tid tillsammans med respondenten men också för att vi vill ha genomtänkta svar. Om respondenten önskat det har de också kunnat få frågorna skickade till sig i förväg. För att få avslappnade intervjuer har vi också valt att anteckna istället för att använda en bandspelare vilket ställt kravet på oss att snabbt renskriva våra anteckningar för att inte glömma sådant som är viktigt. Vi har också valt att skicka våra anteckningar till respektive respondent för att kontrollera att det inte blivit några missförstånd vid intervjun. Intervjuerna har skett på respektive respondents kontor eftersom det har varit det enklaste sättet att få tillgång till deras tid och också innebär att de känner sig avslappnade i sin omgivning.

2.5.5 Källkritik

Standarden på vår undersökning beror helt och hållet på de data vi lyckats samla in. Detta innebär att vi är beroende av att nå rätt källor och att dessa i sin tur kunnat förmedla riktig och trovärdig information. En kritisk genomgång bör omfatta de källor vi inte fick tillgång till. Detta för att klargöra vilken information som blivit förbisedd. Det är mycket svårt att ange och analysera detta då man inte alltid vet vad som blivit utelämnat. Källornas närhet till frågeställningen är av stor betydelse. Ju närmare ifrån förstahandskällan informationen kommer desto bättre

⁴¹ Jacobsen Dag Ingvar, *Vad, hur och varför? - om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, (2002), s. 269 ff.

för undersökningen.⁴² Den litteratur vi använt oss av har valts med stor noggrannhet och vi har i så stor utsträckning som möjligt använt oss av förstahandskällor. Både vad det gäller våra förstahandskällor och andrahandskällor har vi i största möjliga mån använt oss av etablerade källor i ämnet. I vårt sökande har vi försökt att använda oss av ett så vitt perspektiv som möjligt för att få fram mesta tänkbara relevanta informationen. Vi har gjort vårt bästa för att försöka vara kritiska i vår läsning av litteraturen. Givetvis kan vi inte lämna några garantier för att relevant information inte gått oss förbi.

Eftersom vi valt att studera Unilevers internprissättning av tjänster har vårt val av respondenter varit personer i ledande position på olika avdelningar, som innehar den information vi sökt för vår studie. Vi har valt att intervjua personerna personligen och har i efterhand haft möjlighet att komplettera intervjuerna för att kunna tolka dessa så korrekt som möjligt och för att den som intervjuat inte ska ha missat någon väsentlig information. Vi har även valt att intervjua sakkunniga för att få ett ytterligare understöd till den teoretiska delen av vår undersökning. Även här är det möjligt att vi förbiset en intern avdelning med relevant information men vi tror inte att detta skulle ha ändrat på vår slutsats i någon väsentlig mening. Vi anser att våra källor håller en hög kvalitet och att de förmedlat den information som är relevant.

2.5.6 Generaliserbarhet

Den externa giltigheten handlar om i vilken utsträckning som en undersökning kan generaliseras. En intern giltighet handlar om att beskriva en företeelse på ett korrekt sätt. Då vi gjort en kvalitativ undersökning är denna svår att generalisera.⁴³ Avsikten med vår undersökning har inte varit att generalisera. Då vi enbart har undersökt ett fåtal enheter och då dessa varit inom ett företag, Unilever, kan vi inte statistiskt säkerställa att vårt resultat av undersökningen kan göras gällande för en större grupp eller på andra företag.

⁴² Jacobsen Dag Ingvar, *Vad, hur och varför? - om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, (2002), s. 259 ff

⁴³ Jacobsen Dag Ingvar, *Vad, hur och varför? - om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, (2002), s. 266 ff

3 Internprissättning – Teori och expertis

Nedan presenteras de områden som berör internprissättning av tjänster. Områden som behandlas är företagets organisation, tjänster och internprissättning samt slutligen området internprissättning av tjänster.

3.1 Inledning

För att lättare förstå det empiriska materialet görs en genomgång av den befintliga litteratur som behandlar relevanta områden kring internprissättning av tjänster. Vi har valt att rikta in genomgången på områdena organisation, tjänster samt internprissättning. Dessa tre områden är samtliga relevanta för att förstå internprissättning av tjänster vilket är det fjärde området som vi behandlar i detta kapitel.

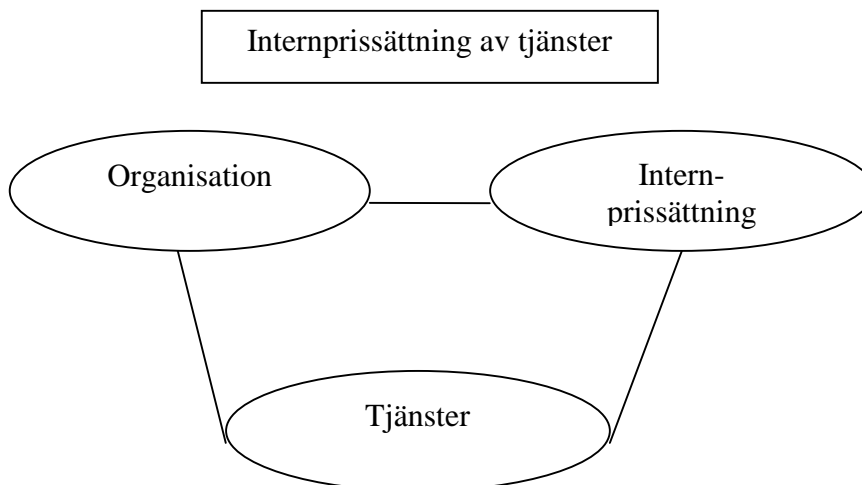


Bild 3.1 Områden relevanta för diskussion om internprissättning av tjänster.

Först behandlas företagets organisation. Hur ett företag är organiserat påverkar de styrsystem ett företag väljer att använda och bland dessa styrsystem finns internprissättning. Därefter kommer en genomgång av begreppet tjänster då detta är relevant för förståelsen av prissättningen av desamma. Vi vill där främst beskriva hur tjänster skiljer sig från produkter vilket får effekt när de ska prissättas. Dessa skillnader gäller tjänster och produkter i allmänhet och är inte specifika för interna tjänster. Därefter behandlas internprissättningens olika aspekter och då riktar vi vårt fokus huvudsakligen mot syften och metoder. Dessa tre områden leder fram till en genomgång av internprissättning av tjänster.

Vi ger även en överblick över de effekter användande av internprissättning kan ge i en organisation, men också en mycket kort redogörelse för den effekt internationell handel mellan olika bolag i samma koncern har på internprissättning. Slutligen redogör vi för de synpunkter som sakkunniga inom området internprissättning på ÖPwC delgivit oss.

3.2 Företagets organisation

Här redogörs för viktiga aspekter kring företagets organisation som behövs för diskussionen ämnet internprissättning.

3.2.1 Organisationens struktur

När en grupp människor arbetar för att nå ett visst mål skapas en organisation. Den struktur organisationen har bestämmer hur förhållandet är mellan olika delar inom denna organisation.⁴⁴ Organisationens struktur visar hur arbete och ansvar fördelas, vem som har beslutsrätt och befogenheter, hur processer och arbetsuppgifter ska utformas, på vilket sätt företagets verksamhet ska styras och hur organisationen ska hantera förhållandet mellan chefer och deras underställda.⁴⁵

Det förekommer flera olika typer av organisationsstrukturer. I en funktionsorganisation skapas företagets struktur efter de huvudsakliga funktioner som förekommer i företaget.⁴⁶ Denna typ av organisation innebär en specialisering av varje enhet.⁴⁷ I en flödesorganisation fokuseras organisationen kring produktionen från det att ordern kommer från kund till slutlig produkt. Syftet är att korta genomloppstiderna i produktionen så mycket som möjligt.⁴⁸

Den divisionaliserade organisationen kännetecknas av att det råder en relativt hög grad av självständighet. Varje division ska i princip fungera som ett företag inom det befintliga företaget. Varje enhet ska styra sin del av verksamheten mot ett så bra ekonomiskt resultat som möjligt och enheterna styrs genom resultatansvar och olika typer av policier som företagsledningen utvecklar. Vissa funktioner kan dock behållas på central nivå i företaget.⁴⁹ När denna typ av organisationsstruktur drivs till sin yttersta spets innebär det en bolagisering av divisionerna för att ytterligare betona de enskilda enheternas självständighet.⁵⁰ I den divisionaliserade organisationen krävs ett långtgående system för bland annat resultatuppföljning.⁵¹ I en matrisorganisation har man möjlighet att organisera företaget efter mer än en kategori. Det innebär att verksamheten dels kan organiseras efter funktion samtidigt som ansvaret också kan fördelas efter geografi eller någon annan för företaget viktig fördelning.⁵² Utseendet är det av två eller flera divisioner som lagts ovanpå varandra och där ansvaret är fördelat så att det finns ansvariga för båda divisionerna och att dessa ansvarsområden överlappar varandra.⁵³ Meningen

⁴⁴ Anthony Robert N., *Administrativ styrning*, (1990), s. 72.

⁴⁵ Bruzelius Lars H., Skärvad Per-Hugo, *Integrerad organisationslära*, (1995), s. 138 f.

⁴⁶ Bruzelius Lars H., Skärvad Per-Hugo, *Integrerad organisationslära*, (1995), s. 143 f.

⁴⁷ Samuelsson Lars A., red, *Controllerhandboken*, (2004), s. 77.

⁴⁸ Samuelsson Lars A., red, *Controllerhandboken*, (2004), s. 77 f.

⁴⁹ Bruzelius Lars H., Skärvad Per-Hugo, *Integrerad organisationslära*, (1995), s. 145 ff.

⁵⁰ Samuelsson Lars A., red, *Controllerhandboken*, (2004), s. 75 f.

⁵¹ Bruzelius Lars H., Skärvad Per-Hugo, *Integrerad organisationslära*, (1995), s. 149.

⁵² Bruzelius Lars H., Skärvad Per-Hugo, *Integrerad organisationslära*, (1995), s. 157 ff.

Samuelsson Lars A., red, *Controllerhandboken*, (2004), s. 76.

⁵³ Chi Tailan, Nystrom Paul, *An economic analysis of Matrix structure, Using multinational corporations as an illustration*, (1998).

är att organisationen samtidigt ska kunna tillåta olikheter och utnyttja interna beroendeförhållanden.⁵⁴

3.2.2 Ansvarsfördelning i en organisation

Det ekonomiska ansvaret kan se olika ut i olika delar av organisationen och ska vara beroende av den möjlighet som den enskilde beslutsfattaren har av att påverka kostnader, intäkter och kapitalanvändning. Dessa ansvarsenheter kan delas in i intäktsenheter, kostnadsenheter, resultatenheter och räntabilitetsenheter.⁵⁵ Det finns flera fördelar med att använda sig av ekonomiska ansvarsenheter i en organisation. Det ekonomiska resultatet för de enskilda enheterna är viktiga för hela företaget och därmed viktigt för företagets fortlevnad på sikt. De ekonomiska målen och resultatet har också en förmåga att sammanställa stora delar av en enhets prestationer på ett enkelt och billigt sätt. Dessa mått är dessutom relativt exakta och objektiva. Samtidigt som det ger möjlighet till god kontroll ger förfarandet också möjlighet att ge respektive enhet en känsla av självstyre. Måtten kan användas i många olika situationer och är ett relativt billigt sätt att styra verksamheten.⁵⁶

3.2.2.1 Intäktsenheten

I en intäktsenhet är det ekonomiska ansvaret fokuserat kring de intäkter enheten genererar samtidigt som ett visst kostnadsfokus för enhetens kostnader bibehålls. Denna typ av ansvarsenhet finns vanligen hos försäljningsavdelningar och marknadsavdelningar.⁵⁷

3.2.2.2 Kostnadsenheten

I en kostnadsenhet är det ekonomiska ansvaret centrerat kring enhetens kostnader. Det finns två typer av kostnadsenheter. I standardkostnadsenheter baseras kostnaderna på de kostnader som enheten borde behöva ge för en specifik prestation. Det används främst där kostnaderna kan beräknas med relativt stor säkerhet. Det andra alternativet är rena kostnadsenheter där det inte går att beräkna en korrekt kostnad utan där kostnaden är beroende av ledningens bedömning. Här är det svårt att bedöma värdet av den slutprodukt enheten producerar.⁵⁸ Många serviceavdelningar och utvecklingsavdelningar hamnar under den senare kategorin medan produktionsavdelningar hamnar under den första.⁵⁹

3.2.2.3 Resultatenheten

I en resultatenhet mäts skillnaden mellan en enhets intäkter och kostnader. Här ska ledningen motiveras att driva verksamheten som om det vore ett eget

⁵⁴ Bruzelius Lars H., Skärvad Per-Hugo, *Integrerad organisationslära*, (1995), s. 158.

⁵⁵ Samuelsson Lars A., red, *Controllerhandboken*, (2004), s. 125.

⁵⁶ Merchant Kenneth A., *Modern Management Control Systems*, (1998), s. 301 f.

⁵⁷ Merchant Kenneth A., *Modern Management Control Systems*, (1998), s. 305.

Anthony Robert N., Govindarajan Vijay, *Management Control Systems*, (2003), s. 151.

⁵⁸ Merchant Kenneth A., *Modern Management Control Systems*, (1998), s. 305 f.

Anthony Robert N., Govindarajan Vijay, *Management Control Systems*, (2003), s. 151 ff.

Anthony Robert N., *Administrativ styrning*, (1990), s. 75.

⁵⁹ Anthony Robert N., Govindarajan Vijay, *Management Control Systems*, (2003), s. 152 ff.

företag.⁶⁰ För att en enhet överhuvudtaget ska kunna bli en effektiv resultatenhet krävs att den eller de personer som leder enheten har tillräckligt med relevant information för att kunna fatta de korrekta ekonomiska besluten och att det går att mäta den verkan som ledningens beslut haft.⁶¹ Exakt hur resultatansvaret ser ut kan variera mellan olika verksamheter men huvuddefinitionen för att avgöra om enheten är en resultatenhet är i vilken utsträckning ledningen kan påverka både intäkterna och kostnaderna. Det innebär inte att verksamheten behöver ha ett fokus utanför företaget utan det kan vara en resultatenhet trots att enheten enbart handlar internt i företaget.⁶²

Förutom denna huvuddefinition finns ytterligare fem kriterier som bör vara uppfyllda för att en enhet skall få vara en resultatenhet. Ett av dessa kriterier är att den som har ledningsansvaret för en enhet ska tycka att den vinst som enheten rapporterar är ett rättvisande mått på det enheten förmår att prestera. Resultatet ska vara ett bra sätt att mäta i vilken mån en enhet har lyckats. Ett annat kriterium är att den totala verksamheten i företaget inte får drabbas negativt av att enheter fattar felaktiga ekonomiska beslut för att deras egna ekonomiska resultat blir sämre av att fatta ett beslut som är bra för hela företaget. Det bör också vara så att den enskilda enhetens prestationer inte kan mätas på något annat icke-monetärt sätt och inte heller får kostnaden för att ha resultatenheter vara större än de fördelar som verksamheten kan erhålla. Slutligen bör de användare som befinner sig internt i företaget betala för de tjänster som de brukar hos enheten.⁶³

3.2.2.4 Räntabilitetsenhet

Att skapa en räntabilitetsenhet (även kallad investeringsenhet) kan löna sig om den ansvarige har möjlighet att kontrollera och påverka de tillgångar som enheten förfogar över.⁶⁴ Detta eftersom räntabilitetsenheten är en ansvarsenhet där enhetens ledning hålls ansvarig för den avkastning som investeringar i enheten ger.⁶⁵ Anledningarna till att mäta avkastningen på en enhets sysselsatta kapital är att mäta hur väl en enhet presterar men också att underlätta för enhetens ledning att fatta ekonomiskt sunda beslut som är i linje med företagets bästa.⁶⁶

I huvudsak finns det två typer av ekonomiska mått för att mäta den ekonomiska prestationen. Antingen görs det via ett kvotmått eller via ett resultatmått som tar hänsyn till ränta på det lånade kapitalet och avkastning på eget kapital. Kvotmått är det som oftast används i företagen eftersom det är lättare att förmedla och man på ett enkelt sätt kan jämföra olika enheter. Teoretiskt sett är resultatmått att föredra. En av de främsta anledningarna till det är att lönsamma investeringar inte förkastas i en högavkastande enhet eftersom den då kan sänka deras redan höga avkastning.⁶⁷

⁶⁰ Anthony Robert N., *Administrativ styrning*, (1990), s. 76 f.

⁶¹ Anthony Robert N., Govindarajan Vijay, *Management Control Systems*, (2003), s. 204.

⁶² Merchant Kenneth A., *Modern Management Control Systems*, (1998), s. 304 f.

⁶³ Anthony Robert N., *Administrativ styrning*, (1990), s. 76 ff.

⁶⁴ Anthony Robert N., *Administrativ styrning*, (1990), s. 78.

Samuelsson Lars A., red, *Controllerhandboken*, (2004), s. 86 f.

⁶⁵ Merchant Kenneth A., *Modern Management Control Systems*, (1998), s. 303.

⁶⁶ Anthony Robert N., Govindarajan Vijay, *Management Control Systems*, (2003), s. 287.

⁶⁷ Samuelsson Lars A., red, *Controllerhandboken*, (2004), s. 86 f.

3.2.3 Organisation och internprissättning

Det krävs att en organisation är decentraliserad för att det ska vara aktuellt med ett internprissättningsystem.⁶⁸ När en organisation delas in i resultatenheter ska varje enhets resultat endast bestå av de intäkter och kostnader som enheten själv kan påverka. Det är vid detta tillfälle det blir aktuellt med internpriser. Det korrekta internpriset ska kunna stödja företagets förmåga att korrekt mäta varje enhets resultat samtidigt som de aktiviteter varje enhet företar sig också ska medföra att företagets sammantagna resultat ökar.⁶⁹ Avgränsningen mellan internprissättning och kostnadsallokering är inte helt enkel. En avgränsning som kan göras är när åtminstone en av de parter som är involverad i en transaktion är en resultatenhet.⁷⁰

3.3 Tjänster

I de följande avsnitten redogörs det för olika aspekter av begreppet tjänster för att senare kunna relatera ämnet till internprissättning av tjänster.

3.3.1 Definition

Tjänster skiljer sig definitionsmässigt från produkter. Tjänster är immateriella. Det innebär att man till skillnad från produkter inte kan ta på den, känna på den eller se den. En tjänst produceras och konsumeras på samma gång. Både konsumenten och producenten påverkar utfallet av tjänsten. En tjänst kan inte heller lagras eftersom den upphör att existera när produktionsprocessen upphör.⁷¹ En tjänst är också annorlunda eftersom kunden är en del av produktionsprocessen och är därmed både konsument och resurs i produktionen samtidigt.⁷² En tjänst skiljer sig alltså genom att det råder processkonsumtion av tjänster istället för konsumtion av den slutliga produkten. Den som konsumerar tjänsten uppfattar själva produktionsprocessen som en del av den konsumerade tjänsten.⁷³ Kvaliteten på en tjänst kan också variera stort beroende på vem som producerar tjänsten och när och var det sker. Det gör att det är svårt att kontrollera en tjänst. En tjänst kan heller inte ägas. Den kan bara vara under kundens kontroll under den period när den brukas sedan upphör kundens påverkan och konsumtion av tjänsten.⁷⁴ En tjänst kan inte heller upplåtas till vidareförsäljning. Det är inte heller möjligt att visa produkten innan den köps eftersom den då ännu inte existerar. En tjänst är också svår att transportera. Ofta ställs här också ett krav på att parterna har kontakt med varandra för att tjänsten ska kunna produceras.⁷⁵ Det är dock svårt att

⁶⁸ Lantz Björn, Ceder Andreas, Larsson Jonas, *Internprissättning i svenska börsnoterade företag*, (2002), s. 6.

⁶⁹ Bruzelius Lars H., Skärvad Per-Hugo, *Integrerad organisationslära*, (1995), s. 152 f.

⁷⁰ Anthony Robert N., Govindarajan Vijay, *Management Control Systems*, (2003), s. 244.

⁷¹ Kotler Philip, Armstrong Gary, Saunders John, Wong Veronica, *Principles of Marketing*, (2001), s. 537 ff.

Grönroos Christian, *Marknadsföring i tjänsteföretag*, (1996), s.48 f.

⁷² Grönroos Christian, *Marknadsföring i tjänsteföretag*, (1996), s.48.

⁷³ Grönroos Christian, *Marketing services: the case of a missing product*, (1998).

⁷⁴ Kotler Philip, Armstrong Gary, Saunders John, Wong Veronica, *Principles of Marketing*, (2001), s. 540 ff.

⁷⁵ Normann Richard, *Service Management*, (2000), s. 19.

faktiskt skilja mellan själva tjänsten, produktionsprocessen av tjänsten och tjänstens leveranssystem.⁷⁶

En viktig aspekt är att det faktiskt saknas en produkt. Det innebär att bara vissa delar av de processer som tjänsten består av kan förberedas. Samtidigt är det också vanligt att leverantören inte från början vet exakt vad det är kunden vill ha vilket leder till att det är svårt att beräkna den mängd resurser som kunden kommer att ta i anspråk.⁷⁷ I många tjänsteverksamheter hanteras ett stort kapital i form av någon typ av infrastruktur. Det kan till exempel röra sig om byggnader, bilar eller telekommunikationssystem.⁷⁸

Det finns dock kritik mot ovannämnda kriterier som skulle skilja tjänster från produkter. Ofta är många delar av tjänsten mycket materiella till sin karaktär men även individen själv kan utgöra själva varan. Man kan också hävda att tjänster lagras i de produkter och system som de varit med och skapat samtidigt som det finns varor som inte klarar lång lagring. Tjänster kan precis som andra varor och produkter vara hårt standardiserade men ändå innehålla delar som är helt skräddarsydda. Däremot kritiserar inte den stora skillnaden att produktion och konsumtion sker i princip samtidigt vid tjänsteproduktion.⁷⁹

Ett företag eller en avdelning kan erbjuda sina kunder produkter, tjänster eller en kombination därav. Genom en avvägd kombination av produkter och tjänster kan fördelar uppnås gentemot konkurrenterna. Kunderbudandet kan delas in i fem kategorier som rör sig från att enbart erbjuda produkter till att bara erbjuda tjänster. Däremellan finns produkter där någon service ingår, hybrider som består av både en stor andel produkter och en stor andel tjänster samt tjänster där vissa produkter ingår.⁸⁰

Det finns olika typer av tjänster. Masstjänster är tjänster som riktar sig till många. I motsats till denna finns olika typer av projekt som bara utförs under en viss bestämd tid.⁸¹ Tjänster kan vara enkla eller komplexa, standardiserade eller kundanpassade, kan vara till för konsumenter eller för andra företag och organisationer. Tjänsten kan vara kunskapsintensiv eller kunskapsintensiv, de kan vara personalintensiva eller personalextensiva. Ibland finns det produkter som är kopplade till en viss tjänst eller också kan tjänsten vara kopplad till en viss produkt.⁸²

Vid noggrannare granskning är en tjänst ofta ett servicepaket som innehåller både kärnservice och kringsservice. Det kan dock vara svårt att exakt skilja mellan vad

⁷⁶ Normann Richard, *Service Management*, (2000), s. 51.

⁷⁷ Grönroos Christian, *Marketing services: the case of a missing product*, (1998).

⁷⁸ Ax Christian, Johansson Christer, Kullén Håkan, *Den nya ekonomistyrningen*, (2005), s. 470.

⁷⁹ Gummesson Evert, *Relationsmarknadsföring: Från 4P till 30R*, (1995), s. 295 f.

⁸⁰ Kotler Philip, Armstrong Gary, Saunders John, Wong Veronica, *Principles of Marketing*, (2001), s. 535 f.

⁸¹ Ax Christian, Johansson Christer, Kullén Håkan, *Den nya ekonomistyrningen*, (2005), s. 471 f.

⁸² Arnerup-Cooper Birgitta, Edvardsson Bo, *Tjänstemarknadsföring i teori och praktik*, (1998), s. 15.

som är kärnservice och vad som är kringsservice.⁸³ Vanligen innehåller ett servicepaket fyra viktiga delar. Den första delen är en specialiserad förmåga att leverera tjänster. Konkurrenten kommer från flera håll, dels från externa konkurrenter men också inifrån företagen själva. Det måste finnas en förmåga att prestera bättre och billigare än andra alternativ. En annan viktig faktor är att kunna länka samman kunder och resurser på nya sätt. Ytterligare en viktig aspekt är att den största konkurrensfördelen är någon typ av kunskap eller förmåga. Det är alltså kunskapen som är den relativa fördelen i tjänsten. Det finns slutligen en möjlighet att sälja hela ledningssystem istället för enbart tjänster, det vill säga att göra kunskapen att leda verksamheter till en tjänst i sig.⁸⁴

3.3.2 Interna tjänster

En serviceavdelning är en avdelning vars uppgift är att förse övriga delar av organisationen med tjänster.⁸⁵ Företaget består av en stor mängd interna processer där de anställda ofta både är interna leverantörer och interna kunder. Bedömningsgrunden för ett väl utfört arbete blir då att kunden är nöjd.⁸⁶ Många företag är beroende av de interna tjänster som produceras i enheten. Det finns däremot ofta ett gap mellan det den interna kunden anser är viktigt och det den interna leverantören prioriterar. Fyra områden anges som viktiga för interna kunder. Det är viktigt att den interna tjänsten levereras i tid. Det är också viktigt för den interna kunden att få det man bett om, att alla delar i specifikationen har uppfyllts. Flexibilitet och tjänstvillighet var också efterfrågat. Slutligen skulle tjänsterna vara lätta att använda och nyttig för brukaren. Fokus hos den interna leverantören har däremot ofta legat på att få en skälig kostnadsnivå och att budgeten uppnåtts genom att kostnaderna inte fick överstiga priset.⁸⁷

3.4 Internprissättning

En redogörelse för olika aspekter av ämnet internprissättning.

3.4.1 Definition

Internpris är det pris som en vara eller en tjänst får för att mäta dess värde vid handel mellan olika delar i en decentraliserad organisation, det vill säga mellan två aktörer som har samma övergripande mål.⁸⁸ Istället för att tala om varor och tjänster kan man använda uttrycket interna prestationer. För att kvalificeras som en prestation måste en vara eller tjänst vara identifierbar, mätbar, ekonomiskt

⁸³ Normann Richard, *Service Management*, (2000), s. 75 f.

⁸⁴ Normann Richard, *Service Management*, (2000), s. 82 ff.

⁸⁵ Drury Colin, *Management and cost accounting*, (1996), s. 87.

⁸⁶ Gummesson Evert, *Relationsmarknadsföring: Från 4P till 30R*, (1995), s. 199 ff.

⁸⁷ Arnerup-Cooper Birgitta, Edvardsson Bo, *Tjänstemarknadsföring i teori och praktik*, (1998), s. 168 f.

⁸⁸ Anthony Robert N., *Administrativ styrning*, (1990), s. 79.

Horngren Charles T., Sundem Gary L., Stratton William O., *Introduction to Management Accounting*, (2002), s. 396 f.

Lantz Björn, Ceder Andreas, Larsson Jonas, *Internprissättning i svenska börsnoterade företag*, (2002), s. 2.

värderbar och valbar. Med valbar menas att det åtminstone finns en möjlighet att avstå från prestationen.⁸⁹ Prestationen är i allmänhet inte avsedd för att säljas utanför företaget.⁹⁰ Behovet av intern prissättning uppstår alltså när en del av en organisation ska förse en annan med varor eller tjänster som då ger intäkter åt den ena enheten och samtidigt kostnader åt den andra och därmed påverkar lönsamheten hos båda parter.⁹¹ Ett alternativt sätt är att betrakta internprissättning som en fördelningsnyckel för vinster från gemensamt utvecklade, tillverkade och marknadsförda produkter.⁹²

Internleveranser kan delas upp i fyra olika kategorier. Den första kategorin består av halvfabrikat av varor eller tjänster som bearbetas vidare i samma förädlingskedja innan den slutligen ska säljas externt. Den andra kategorin innehåller interna prestationer som är helt färdigbearbetade men som förs över till en annan förädlingskedja. Den tredje kategori består av central service som kan beställas från de enskilda resultatenheter. Den fjärde och sista kategorin består av anläggningstillgångar.⁹³

Om interna transaktioner står för en större andel av enhetens verksamhet kan felaktigt satta interpriser ge upphov till felaktiga beslut exempelvis vad gäller producerade kvantiteter och resursallokeringar och därmed ge upphov till felaktigt agerande som kan skada organisationen som helhet.⁹⁴ Men hur internpriser sätts är viktigt i alla decentraliserade organisationer eftersom det både påverkar vilken aktivitetsnivå som kommer att råda inom en organisation, vilken avkastning på investeringar enheter kommer att bedömas efter och vilken vinst hela den totala verksamheten ger.⁹⁵ Samtidigt gör internpriser det möjligt för respektive enhet att göra en ekonomisk bedömning av sina affärer och att skatta den verkliga kostnaden för en tjänst eller en vara.⁹⁶

I ett handelsföretag förekommer internprestationer främst i flödet av varor, till exempel när butikerna köper sina varor från företagets distributionscentral. I tillverkningsföretag uppstår internprestationerna framförallt i samband med tillverkningen när de olika stegen i en förädlingskedja har ett eget resultatansvar. I tjänsteföretag kan det finnas en central infrastruktur som många avdelningar kan utnyttja men som administreras centralt. Till detta kommer för samtliga såväl

⁸⁹ Arvidsson Göran, *Internpriser*, (1971), s 4.

Paulsson Frenckner T., *Internprestationer som företagsekonomiskt bedömningsområde*, (1954), s. 39.

⁹⁰ Paulsson Frenckner T., *Internprestationer som företagsekonomiskt bedömningsområde*, (1954), s. 17 f.

⁹¹ Horngren Charles T., Sundem Gary L., Stratton William O., *Introduction to Management Accounting*, (2002), s. 396 f.

Merchant Kenneth A., *Modern Management Control Systems*, (1998), s. 614.

⁹² Anthony Robert N., Govindarajan Vijay, *Management Control Systems*, (2003), s. 243.

⁹³ Bergstrand Jan, *Ekonomisk styrning*, (2003), s. 93.

⁹⁴ Horngren Charles T., Sundem Gary L., Stratton William O., *Introduction to Management Accounting*, (2002), s. 396 f.

Merchant Kenneth A., *Modern Management Control Systems*, (1998), s. 614.

⁹⁵ Hirshleifer Jack, *On the economics of transfer pricing*, (1956).

⁹⁶ Bergstrand Jan, *Ekonomisk styrning*, (2003), s. 21.

handels-, tillverknings-, och tjänsteföretag serviceavdelningar som orsakar internprestationer.⁹⁷

3.4.2 Internprissättningens syfte

Internprissättningen har ett flertal syften vilka kan komma i konflikt med varandra.⁹⁸ Dessa syften kommer i konflikt med varandra då utformarna av interprissystemet vill att ett styrsystem ska täcka flera användningsområden som ger olika typer av signaler till beslutsfattarna. När de då vill uppmana till ett visst agerande inom ett område kan det ge oönskade effekter inom andra områden.⁹⁹

Paulsson Frenckner anger tre huvudsakliga syften för det han benämner internprestationsbedömning. De två senare hör ihop med arbete i decentraliserade organisationer. För det första talar han om lönsam planering. Det innebär att företaget vid varje tillfälle gör en bedömning av hur dess resurser bäst kan utnyttjas. Han anser att detta syfte kan brytas ner i två huvudsakliga delar. Dels bedömning om vilka internprestationer som ger det bästa utnyttjandet av företagets resurser och dels om hur dessa interprestationer bäst kan nyttjas. Det andra syftet enligt Paulsson Frenckner är att internprissättningen ska agera incitament för samordning i verksamheten det vill säga att alla delar av verksamheten rör sig mot samma målsättningar. Slutligen är det sista syftet kontroll av att verksamheten verkligen uppnår lönsam planering.¹⁰⁰

Det förekommer ytterligare syften i litteraturen. Arvidsson tar upp fem grupper av syften varav de tre första är jämförliga med de Paulsson Frenckner tar upp. Den första gruppen är fokuserad kring styrning, samordning och kontroll av de verksamheter som finns i företaget. Till det läggs syften som har att göra med fördelning av företagets resurser och planering av produktion av interna tjänster och produkter. Han betonar även vikten av incitament och av kostnadsmedvetenhet. Arvidsson lägger dock till två ytterligare grupper och det är information och resultatredovisning. Dessa fem grupper av syften delar han sedan upp i tre huvudgrupper vilka är syften för styrning, syften för redovisning och uppföljning samt psykologiska syften. Internprissättningen har här enligt Arvidsson två roller. Den ena rollen gäller beslutsprocessen och är därmed en framåtblickande roll medan den andra avser efterhandsregistrering och därmed samtidigt gör internprissättningen bakåtblickande. De syften som internprissättningen kan ha som förmedlare av information och för att skapa incitament är de som avses vara psykologiska syften¹⁰¹

⁹⁷ Ax Christian, Johansson Christer, Kullén Håkan, *Den nya ekonomistyrningen*, (2005), s. 550 f.

⁹⁸ Merchant Kenneth A., *Modern Management Control Systems*, (1998), s. 614.

Drury Colin, *Management and cost accounting*, (1996), s. 794.

⁹⁹ Andersson Per Magnus, Hansson Lennart, *Internprissättning inom offentlig förvaltning*, (1984), s. 8 ff.

Drury Colin, *Management and cost accounting*, (1996), s. 794.

¹⁰⁰ Paulsson Frenckner T., *Internprestationer som företagsekonomsikt bedömningsområde*, (1954), s. 32 ff.

¹⁰¹ Arvidsson Göran, *Internpriser*, (1971), s 26 f.

Den litteratur som undersökts är med små variationer eniga med ovanstående. Det handlar alltså först och främst om att ge möjligheter för och signaler till ett sunt och rationellt ekonomiskt beslutsfattande.¹⁰² Internprissättningen bör då vara uppbyggd så att både den säljande och den köpande parten kan fatta dessa sunda ekonomiska beslut.¹⁰³ Internprissättningen ska också stödja ett agerande som är i enlighet med företagets målsättningar.¹⁰⁴ Det innebär att det ekonomiska beslut som är det bästa för den enskilda enheten också ska vara det beslut som är bäst för företaget som helhet.¹⁰⁵ Slutligen ska det se till att varje enhets ekonomiska resultat kan mätas på ett korrekt och rättvisande sätt.¹⁰⁶ Det sker genom att internpriser på varor och tjänster köpta i organisationen direkt påverkar resultatet hos både den köpande och den säljande enheten. Det är här viktigt med balans. Internpriset ska så nära som möjligt spegla det som faktiskt inträffat. Skulle så inte vara fallet skulle det kunna leda till att resurser blir felaktigt allokerade inom företaget. Samtidigt skulle det också kunna leda till att personer som har resultatansvar blir demotiverade eftersom de upplever att effekten av internprissättningen blir orättvis.¹⁰⁷ Internprissättning kan också medverka till en korrekt prissättning gentemot externa kunder eftersom kostnaderna för en produkt tydliggörs.¹⁰⁸ Detta kan medverka till en högre effektivitet i verksamheten. Kan de kostnader som debiteras den sista enheten i ett företags förädlingskedja inte faktureras vidare till en extern kund blir det en indikator på att man behöver ifrågasätta de kostnader som skapas internt vilket kan leda till att dessa kan sänkas.¹⁰⁹

Andra påpekanden som görs är att den interna prissättningen ska vara enkel att förstå och lätt att administrera.¹¹⁰ Ytterligare en aspekt är att i multinationella företag kan den interna prissättningen mellan bolag i olika länder ha som syfte att användas för skatteplanering eller för att undkomma tullar och andra avgifter.¹¹¹

¹⁰² Anthony Robert N., Govindarajan Vijay, *Management Control Systems*, (2003), s. 243.

Merchant Kenneth A., *Modern Management Control Systems*, (1998), s. 614.

Bergstrand Jan, *Ekonomisk styrning*, (2003), s. 83 f.

¹⁰³ Merchant Kenneth A., *Modern Management Control Systems*, (1998), s. 614.

¹⁰⁴ Anthony Robert N., Govindarajan Vijay, *Management Control Systems*, (2003), s. 243.

Ax Christian, Johansson Christer, Kullvén Håkan, *Den nya ekonomistyrningen*, (2005), s. 551 f.

¹⁰⁵ Anthony Robert N., Govindarajan Vijay, *Management Control Systems*, (2003), s. 243

¹⁰⁶ Anthony Robert N., Govindarajan Vijay, *Management Control Systems*, (2003), s. 243.

Horngren Charles T., Sundem Gary L., Stratton William O., *Introduction to Management Accounting*, (2002), s. 397.

Samuelsson Lars A., red, *Controllerhandboken*, (1999), s. 739.

Merchant Kenneth A., *Modern Management Control Systems*, (1998), s. 614.

Bergstrand Jan, *Ekonomisk styrning*, (2003), s. 83 f.

Bruzeliuss Lars H., Skärvad Per-Hugo, *Integrerad organisationslära*, (1995), s. 152 f.

Ax Christian, Johansson Christer, Kullvén Håkan, *Den nya ekonomistyrningen*, (2005), s. 552.

¹⁰⁷ Merchant Kenneth A., *Modern Management Control Systems*, (1998), s. 614.

¹⁰⁸ Ax Christian, Johansson Christer, Kullvén Håkan, *Den nya ekonomistyrningen*, (2005), s. 552.

Bergstrand Jan, *Ekonomisk styrning*, (2003), s. 83 f.

¹⁰⁹ Bergstrand Jan, *Ekonomisk styrning*, (2003), s. 83 f.

¹¹⁰ Anthony Robert N., Govindarajan Vijay, *Management Control Systems*, (2003), s. 243.

Samuelsson Lars A., red, *Controllerhandboken*, (1999), s. 739.

¹¹¹ Horngren Charles T., Sundem Gary L., Stratton William O., *Introduction to Management Accounting*, (2002), s. 397.

Merchant Kenneth A., *Modern Management Control Systems*, (1998), s. 614.

Bergstrand Jan, *Ekonomisk styrning*, (2003), s. 83 f.

3.4.3 Krav på internprissättningsystem

Oavsett syftet med att använda internprissättning finns fyra krav som ett internprissystem i en decentraliserad organisation bör uppfylla. Det ska både på central och lokal nivå ge ett målanpassat beslutsunderlag på både lång och kort sikt. Det ska också göra det möjligt att mäta resultat enligt en metod som passar både den centrala och lokala enheten. De incitament som systemet ger ska passa både på central och lokal nivå. Slutligen ska systemet vara effektivt, sett med ett administrativt perspektiv, vilket innebär att det ska passa in i företagets befintliga struktur och i dess omvärld, det ska vara anpassat till den befintliga personalpolitiken och vara format så att omfattningen av internprissystemet passar verksamheten.¹¹²

3.4.4 Metoder

Det finns ett flertal olika metoder som kan användas vid internprissättning. Frenckner har fördelat metoderna för internprissättning i fyra grupper: anskaffnings- och framställningskostnader där självkostnad och särkostnad ingår, knapphetsvärden där han inkluderar marknadskostnad och gränskostnad, konstruerade värden till exempel fasta avräkningspriser och slutligen helt utan värdering.¹¹³

Arvidsson fördelar däremot internprissättningsmetoderna enbart i tre grupper närmare bestämt:

- Kostnadsbaserade
- Marknadsbaserade
- Förhandlingsbaserade internpriser¹¹⁴

Redogörelsen nedan utgår från Arvidssons fördelning.

3.4.4.1 Marknadsbaserade internpriser

Denna prissättningsmetod utgår från vad en produkt kostar på den fria marknaden. Det innebär att det finns en fungerande marknad där ett stort antal företag producerar någorlunda jämförliga produkter utan att någon av dem dominerar marknaden.¹¹⁵ Genom att använda marknadsbaserade internpriser skapas ett pristryck mellan olika enheter i organisationen. Marknadsvärdet ger det mest objektiva värdet på en prestation.¹¹⁶

Under förutsättning att det finns en extern konkurrensutsatt marknad för produkten eller tjänsten är det enligt ett flertal författare rekommenderat att använda detta pris även vid interna transaktioner. I vissa fall kan det dock vara rimligt att det interna priset justeras något för den merkostnad företaget har för att

¹¹² Arvidsson Göran, *Internpriser*, (1971), s. 80.

¹¹³ Paulsson Frenckner T., *Internprestationer som företagsekonomiskt bedömningsområde*, (1954), s. 82 f.

¹¹⁴ Arvidsson Göran, *Internpriser*, (1971), s. 34 ff.

¹¹⁵ Ax Christian, Johansson Christer, Kullén Håkan, *Den nya ekonomistyrningen*, (2005), s. 555.

¹¹⁶ Arvidsson Göran, *Internpriser*, (1971), s. 40 ff.

sälja till vissa externa kunder, till exempel marknadsföringskostnader.¹¹⁷ Det gäller även om det inte råder perfekt konkurrens.¹¹⁸ Om det inte finns tillgång till rådande marknadspriser kan företaget antingen skapa ett hypotetiskt marknadspris utifrån liknande produkter eller om liknande produkter inte finns konstruera ett marknadspris utifrån det pris en tänkt effektiv extern producent skulle ha tagit. Motiven till de två senare alternativen är att organisationen ska agera som om det rådde konkurrens även om verkliga externa konkurrenter saknas. Om dessa senare alternativ används finns dock risk för konflikter runt de beräknade marknadspriserna.¹¹⁹ Tillgång till de gällande marknadspriserna kan man ha genom att man redan säljer produkterna till externa kunder eller genom publicerade prislistor.¹²⁰ För att kunna använda marknadspriser på ett enkelt sätt förutsätts dock att det finns exakt likvärdiga produkter på marknaden. I annat fall kommer det optimala internpriset att ligga vid den marginalkostnad där företaget som helhet når sin optimala produktionsvolym.¹²¹

3.4.4.2 Förhandlingsbaserade internpriser

Om det inte finns en perfekt konkurrensutsatt marknad för en vara eller en tjänst kan det finnas möjligheter att låta den interna köparen och den interna säljaren själva förhandla fram ett pris. Det förutsätter dock att båda parter har alternativa möjligheter att sälja och köpa sina produkter utanför företaget för att förhandlingarna ska bli framgångsrika. Det innebär att båda parterna måste vara ungefär lika starka i förhandlingen.¹²²

En fördel med metoden är att de som förhandlar om priserna också är de som känner produkterna och verksamheterna bäst.¹²³ Dessutom tvingas olika enheter i verksamheten till samtal och samverkan.¹²⁴ Det finns flera risker med att använda sig av förhandlingar som bas för bestämmande av internpriset. Det kan leda till ökade konflikter mellan olika enheter i företaget och det kan ta mycket tid i anspråk. Om förhandlingarna dessutom misslyckas behöver inte resultatet vara ekonomiskt optimalt.¹²⁵

3.4.4.3 Kostnadsbaserade internprissättning

Detta är den vanligaste formen av internprissättning. En orsak till det är att metoden är enkel att använda eftersom verksamheten ofta har en god kontroll över

¹¹⁷ Merchant Kenneth A., *Modern Management Control Systems*, (1998), s. 617 f.

Horngren Charles T., Sundem Gary L., Stratton William O., *Introduction to Management Accounting*, (2002), s. 398.

Anthony Robert N., Govindarajan Vijay, *Management Control Systems*, (2003), s. 244 f.

¹¹⁸ Merchant Kenneth A., *Modern Management Control Systems*, (1998), s. 617 f.

¹¹⁹ Arvidsson Göran, *Internpriser*, (1971), s. 40 ff.

¹²⁰ Horngren Charles T., Sundem Gary L., Stratton William O., *Introduction to Management Accounting*, (2002), s. 398.

¹²¹ Drury Colin, *Management and cost accounting*, (1996), s. 796 f.

¹²² Drury Colin, *Management and cost accounting*, (1996), s. 807 f.

Merchant Kenneth A., *Modern Management Control Systems*, (1998), s. 620.

¹²³ Horngren Charles T., Sundem Gary L., Stratton William O., *Introduction to Management Accounting*, (2002), s. 400.

¹²⁴ Ax Christian, Johansson Christer, Kullvén Håkan, *Den nya ekonomistyrningen*, (2005), s. 558.

¹²⁵ Drury Colin, *Management and cost accounting*, (1996), s. 808.

Merchant Kenneth A., *Modern Management Control Systems*, (1998), s. 620.

sina kostnader.¹²⁶ Syftet med att ha kostnadsbaserade internpriser är att de tjänster och produkter en enhet förbrukar inte är kostnadsfria, men samtidigt ska man inte behöva betala marknadspris till en enhet inom företaget. Enheterna uppmuntras på så sätt att köpa produkter och tjänster internt och medför då att befintliga resurser inte står outnyttjade.¹²⁷ Det pris som sätts ska vara utformat så att de befintliga resurserna får ett optimalt utnyttjande sett ur hela företagets perspektiv. En annan anledning till att använda kostnadsbaserad prissättning är om det inte finns en fungerande marknad.¹²⁸

Det finns många olika definitioner på kostnad.¹²⁹ Kostnaderna som används kan vara antingen faktiska kostnader eller standardkostnader.¹³⁰ Med standardkostnad menar man en kostnad som räknats fram och som ska gälla för en viss tid framåt.¹³¹ Vill man använda sig av faktiska kostnader kan man använda en på förhand kalkylerad kostnad som sedan justeras när man vet hur hög den faktiska kostnaden blir.¹³² Fördelen med att använda standardkostnader är att eventuell ineffektivitet i den producerande enheten inte förs vidare i organisationen.¹³³ Samtidigt bildas ett incitament för den producerande enheten att kunna skapa en vinst genom att underskrida de kostnader som satts i standardkostnaden.¹³⁴

Det förekommer flera olika typer av standarder. Dels förekommer löpande standarder. Dessa avser att efterlikna de verkliga kostnaderna i så hög utsträckning som möjligt. Dessa standarder revideras relativt ofta. Hur ofta kan till exempel bero på hur prisutvecklingen för olika råvaror, eller på hur stora avvikelserna varit vid utvärderingar. Till skillnad från de löpande standarderna finns även basstandarder som sällan revideras. Syftet är att under en längre period, med hjälp av differensen mellan efterkalkylerade kostnader och den kalkylerade standardkostnaden, kunna följa kostnadsutvecklingen.¹³⁵

Ett teoretiskt bra alternativ till marknadspriser är internpriser baserade på marginalkostnader eftersom det motiverar både den köpande och den säljande enheten till att försöka nå den för företaget mest optimala vinsten. Detta gäller även om den producerande enheten skulle ha överkapacitet.¹³⁶ Det finns de som

¹²⁶ Ax Christian, Johansson Christer, Kullvén Håkan, *Den nya ekonomistyrningen*, (2005), s. 552, 554.

¹²⁷ Arvidsson Göran, *Internpriser*, (1971), s. 40 ff.

¹²⁸ Ax Christian, Johansson Christer, Kullvén Håkan, *Den nya ekonomistyrningen*, (2005), s. 552 f.

¹²⁹ Horngren Charles T., Sundem Gary L., Stratton William O., *Introduction to Management Accounting*, (2002), s. 397.

¹³⁰ Arvidsson Göran, *Internpriser*, (1971), s. 35.

¹³¹ Arvidsson Göran, *Internpriser*, (1971), s. 35.

Karlsson Ingvar, *Introduktion till intern redovisning*, (1998), s. 24.

Johansson Sven-Erik, Samuelsson Lars A., (1997), *Industriell kalkylering och redovisning*, s. 218.

¹³² Arvidsson Göran, *Internpriser*, (1971), s. 35.

¹³³ Anthony Robert N., Govindarajan Vijay, *Management Control Systems*, (2003), s. 248.

Anthony Robert N., *Administrativ styrning*, (1990), s. 80.

¹³⁴ Bergstrand Jan, *Ekonomisk styrning*, (2003), s. 85 f.

Ax Christian, Johansson Christer, Kullvén Håkan, *Den nya ekonomistyrningen*, (2005), s. 554.

¹³⁵ Johansson Sven-Erik, Samuelsson Lars A., (1997), *Industriell kalkylering och redovisning*, s. 221 f.

¹³⁶ Merchant Kenneth A., *Modern Management Control Systems*, (1998), s. 618 f.

Drury Colin, *Management and cost accounting*, (1996), s. 796 ff.

anser att marginalkostnaden är det internpris som ska användas när marknadspriset inte kan brukas till exempel på grund av att marknaden är imperfekt eller för att den inte existerar.¹³⁷ Med marginalkostnad avses den kostnad som uppstår vid tillverkning av ytterligare en enhet av en produkt.¹³⁸ Men bara ett fåtal företag använder denna typ av kostnadsbas för sina internpriser. Det beror dels på att den inte ger en bra bas för utvärdering av de ekonomiska prestationerna dels är det svårt att mäta marginalkostnaden. Ofta gör företagen ett antagande om att marginalkostnaden är en rörlig standardkostnad. Det är inte heller säkert att marginalkostnaden är konstant över tiden. Har den tillverkande enheten kapacitetsbegränsningar kan marginalkostnaden snabbt stiga när enheten närmar sig produktionstaket. Det finns också en risk att de rörliga kostnaderna överestimeras för att ge den producerande enheten möjlighet att redovisa ett bättre resultat.¹³⁹

En liknande kostnadsbas att basera internpriserna på är särkostnader som också de estimeras med rörliga kostnader eller direkta kostnader.¹⁴⁰ Med särkostnad menas de kostnader som tillkommer när man valt ett visst alternativ.¹⁴¹ Det kan dock bli svårt att motivera en enhet att leverera internt eftersom den producerande enheten inte får full kostnadstäckning, vilket eventuellt kan lösas genom tilläggsbetalningar.¹⁴²

Internpriser baserade på självkostnad är ett annat alternativ.¹⁴³ Självkostnad är den totala summan av alla kostnader en enhet har för att tillverka en produkt.¹⁴⁴ Det finns flera fördelar med denna metod då den visar den långsiktiga marginalkostnaden för produktionen av en viss produkt. Informationen som krävs för att kunna använda sig av självkostnad som bas för internpriser finns sannolikt inom företaget, vilket gör metoden förhållandevis enkel att implementera. Metoden medför att den producerande enheten får full täckning för sina kostnader, eller i alla fall för de beräknade kostnaderna, vilket kommer att underlätta den ekonomiska utvärderingen av enheten.¹⁴⁵

En vidareutveckling av självkostnad som bas för internpriser är att till självkostnaderna addera ett tillägg för vinst.¹⁴⁶ Det innebär att internpriset utöver alla kostnader också innehåller en normal marginal.¹⁴⁷ Priset blir istället ett skattat

¹³⁷ Hirshleifer Jack, *On the economics of transfer pricing*, (1956).

¹³⁸ Wallentin Christer, Estevall Leif, *Ekonomernas uppslagsbok*, (1999), s. 273.

¹³⁹ Merchant Kenneth A., *Modern Management Control Systems*, (1998), s. 618 f.

¹⁴⁰ Arvidsson Göran, *Internpriser*, (1971), s. 36.

¹⁴¹ Wallentin Christer, Estevall Leif, *Ekonomernas uppslagsbok*, (1999), s. 273.

¹⁴² Bergstrand Jan, *Ekonomisk styrning*, (2003), s. 85.

¹⁴³ Merchant Kenneth A., *Modern Management Control Systems*, (1998), s. 619 f.

Arvidsson Göran, *Internpriser*, (1971), s. 37 f.

Bergstrand Jan, *Ekonomisk styrning*, (2003), s. 85 ff.

¹⁴⁴ Wallentin Christer, Estevall Leif, *Ekonomernas uppslagsbok*, (1999), s. 387.

¹⁴⁵ Merchant Kenneth A., *Modern Management Control Systems*, (1998), s. 619 f.

¹⁴⁶ Anthony Robert N., Govindarajan Vijay, *Management Control Systems*, (2003), s. 248 f.

Arvidsson Göran, *Internpriser*, (1971), s. 38.

Merchant Kenneth A., *Modern Management Control Systems*, (1998), s. 620.

Bergstrand Jan, *Ekonomisk styrning*, (2003), s. 86.

¹⁴⁷ Arvidsson Göran, *Internpriser*, (1971), s. 38.

marknadspris.¹⁴⁸ Pålägget kan antingen baseras på de nedlagda kostnaderna eller på de nedlagda investeringarna. Den vinst som får tas ut bör inte vara högre än den man kunde ha fått om produkten sålts externt.¹⁴⁹ Det finns kritiker till denna metod som anser att kapitalkostnaden för investeringen redan syns i kostnaderna och påpekar att om pålägget beräknas på nedlagda kostnader så uppmuntrar det till kostnadsökningar istället för att arbeta för kostnadsreduktion.¹⁵⁰

3.4.4.4 Tvåprissystem

Det är inget som säger att enbart ett internprissättningssystem ska användas.¹⁵¹ Tvåprissystemet är en blandning av internprissättning baserat på kostnader och internprissättning baserat på marknadspriser. Principen innebär att den köpande enheten betalar ett kostnadsbaserat pris medan den producerande enheten får betalt i enlighet med ett marknadspris.¹⁵² Det finns flera fördelar med detta. Det kan vara en lösning i organisationer där andra metoder inte fungerat på grund av konflikter.¹⁵³ Både den köpande och den säljande enheten får korrekta ekonomiska signaler så att rätt ekonomiska beslut fattas. Det säkerställer också att enheterna verkligen handlar med varandra och ger då en integrerad produktionsprocess.¹⁵⁴ Det finns ett antal nackdelar, som t.ex. när enheters vinster är större än företagets totala vinst. Det kan skapa en känsla av framgång trots att företaget i sin helhet kanske går dåligt. Fokus kan också bli alltför stort på interna affärer kontra externa. Det ökar administrationen. De verkliga problemen bakom eventuella konflikter om internprissättningen döljs vid användande av tvåprissystem.¹⁵⁵ Slutligen försvinner incitamentet att hitta leverantörer som ger bättre priser.¹⁵⁶

3.4.5 Internprissättning av interna tjänster

De mer specifika aspekterna av internprissättning som avser interna tjänster berörs i följande avsnitt.

3.4.5.1 Verksamhet i interna serviceavdelningar

Interna serviceavdelningar är delar av ett företags verksamhet vars primära syfte är att stödja resterande avdelningar på företaget i deras arbete.¹⁵⁷ Serviceavdelningarna har kunder i samma utsträckning som avdelningar som har direkt kontakt med extern kund även om det ibland kan vara svårare att identifiera de interna kunderna.¹⁵⁸ Ju mer kunskapsintensiv en bransch blir desto viktigare blir dessa serviceavdelningar för verksamheten eftersom konkurrenskraften i allt

¹⁴⁸ Merchant Kenneth A., *Modern Management Control Systems*, (1998), s. 620.

¹⁴⁹ Anthony Robert N., Govindarajan Vijay, *Management Control Systems*, (2003), s. 249.

¹⁵⁰ Bergstrand Jan, *Ekonomisk styrning*, (2003), s. 86.

¹⁵¹ Drury Colin, *Management and cost accounting*, (1996), s. 806.

¹⁵² Anthony Robert N., Govindarajan Vijay, *Management Control Systems*, (2003), s. 252.

Merchant Kenneth A., *Modern Management Control Systems*, (1998), s. 621.

¹⁵³ Anthony Robert N., Govindarajan Vijay, *Management Control Systems*, (2003), s. 252.

¹⁵⁴ Merchant Kenneth A., *Modern Management Control Systems*, (1998), s. 621.

¹⁵⁵ Anthony Robert N., Govindarajan Vijay, *Management Control Systems*, (2003), s. 252.

¹⁵⁶ Merchant Kenneth A., *Modern Management Control Systems*, (1998), s. 621.

¹⁵⁷ Horngren Charles T., Sundem Gary L., Stratton William O., *Introduction to Management Accounting*, (2002), s. 486.

¹⁵⁸ Albrecht Karl, *Service within*, (1990), s. 122.

större utsträckning kommer från kunskap, idéer och transaktioner inom företagets organisation. Flödet av den interna informationen blir också allt viktigare för företag som producerar produkter. Många av de uppgifter som finns i ett företags värdekedja kan inte genomföras utan att serviceavdelningar ger den input som behövs.¹⁵⁹

De stödjande tjänsterna kan antingen förmedlas lokalt i organisationen eller från centralt håll.¹⁶⁰ Dessa kan delas in i centrala stabsenheter och hjälpavdelningar. Det finns inga tydliga gränser mellan vilka typer av avdelningar som tillhör respektive gruppering. Ofta hör dock ekonomifunktioner och organisationsfunktioner till den förra gruppen medan underhåll och transporter hör till den senare. Den största skillnaden mellan de två grupperingarna är att i den första gruppen är tjänsterna av mer allmän karaktär vilket gör tjänsten svårare att identifiera. Hjälpavdelningar å andra sidan har tjänster som upplevs som mer konkreta och därmed är lättare att bestämma.¹⁶¹

Det finns några faktorer som skiljer de interna serviceenheternas verksamhet från de övriga i företaget. Normalt sett bedöms en enhets ekonomiska effektivitet genom att till volym och kvalitet identifiera dennes prestationer, att mäta den enskilda enhetens kostnader och att ge enheten ett kostnadskrav.¹⁶² Men prestationerna från interna serviceavdelningar är ofta inte fysiskt mätbara. Det är vanligtvis inte heller möjligt att sätta en enstaka prestation i relation till en förbrukad resurs. Vissa centrala tjänster är av en karaktär som innebär att de genererar positiva effekter för företaget först på lång sikt. De interna tjänsterna ingår vanligen inte heller som en del av en externt såld produkt utan är enbart ett stöd till producerande och säljande enheter. Vissa typer av interna tjänster är inte av strategisk betydelse för företaget utan skulle kunna utföras externt. Interna tjänsteavdelningar med specialistfunktioner kan också komma att lägga in andra aspekter än de företagsbefogade i sina tjänster på grund av att dessa förekommer inom deras profession.¹⁶³ En annan faktor som gör många interna tjänster speciella är att de är helt baserade på kunskap och information vilket är abstrakt, det går inte att ta på. Det blir också svårt att definiera vilket mervärde dessa tjänster ger till en organisation. Samtidigt kan denna information ha ett högt värde i organisationen och om den samtidigt är en begränsad resurs kan tjänsten säljas till höga priser.¹⁶⁴

Företag har ofta valt att stänga eller sälja sina enheter för interna tjänster för att istället köpa in tjänsterna från externa leverantörer. De enheter som finns kvar måste antingen bli självförsörjande resultatenheter eller i alla fall genom ökade

¹⁵⁹ Mills Peter K., Ungson Gerardo R., *Internal market structures – Substitutes for hierarchies*, (2001).

¹⁶⁰ Anthony Robert N., Govindarajan Vijay, *Management Control Systems*, (2003), s. 211 ff.

¹⁶¹ Arvidsson Göran, *Internpriser*, (1971), s. 153 ff.

¹⁶² Johansson Sven-Erik, Östman Lars, *Lönsamhetskrav – redovisningsmått – styrning*, (1992), s. 328.

¹⁶³ Johansson Sven-Erik, Östman Lars, *Lönsamhetskrav – redovisningsmått – styrning*, (1992), s. 347 f.

¹⁶⁴ Mills Peter K., Ungson Gerardo R., *Internal market structures – Substitutes for hierarchies*, (2001).

volymer bli effektivare.¹⁶⁵ Historiskt har interna tjänstenheter ofta varit ensamma om att erbjuda sin tjänst. De interna kunderna har inte fått köpa in sina tjänster från externa leverantörer. Tjänstenheterna har då inte behövt anstränga sig för att deras tjänster ska vara efterfrågade vilket har kunnat leda till att det utvecklats en stursk attityd hos tjänstenheten med efterföljande antipatier hos den interna kunden. När det då har blivit möjligt att istället köpa tjänsterna externt har då den interna kunden tyckt att de får mer värde för pengarna hos en extern leverantör förutom att få en bättre behandling som kund av den externa leverantören. Den externa leverantörens stora fördelar ligger inte enbart i att kunna erbjuda lägre priser utan också i att kunna marknadsföra sina tjänster. Interna tjänstenheter måste alltså börja marknadsföra sig själv och sina tjänster för att stå emot den externa konkurrensen. Den interna kunden har nämligen flera alternativ. Förutom att köpa tjänsterna internt kan den köpa tjänsterna externt, blanda inköpen mellan de två eller helt enkelt avstå från att köpa tjänsten.¹⁶⁶

3.4.5.2 Resultatmätning av interna serviceavdelningar

Det finns i princip fyra alternativ för att mäta en intern serviceenhet. Den klassiska metoden utgår just från att mäta kostnaderna. Men det finns tre alternativa styrmodeller. Den första utgår fortfarande från kostnad som måttstock på den interna tjänstenheten men istället för att debitera kostnaderna vidare till den som nyttjar tjänsten ställs högre resultatkrav på den enhet som utnyttjar tjänsterna. Ett annat alternativ är att fördela tjänsteavdelningens kostnader via olika fördelningsnycklar till de avdelningar som utnyttjar tjänsterna, vilket då minskar resultatet hos den avdelning som utnyttjar tjänsten även om det inte finns något direkt samband mellan utnyttjandet av interna tjänster och kostnaderna. Slutligen finns alternativet att skapa en kommersiell relation mellan enheterna vilket innebär att den interna tjänsteavdelningen blir en resultatenhet och där den som utnyttjar dess tjänster blir debiterad i relation till utnyttjandegrad.¹⁶⁷ Internprissättning används när den köpande enheten åtminstone delvis kan påverka den mängd av de debiterade tjänsterna som används eller då verksamheten själv kan besluta om tjänsten ska köpas överhuvudtaget.¹⁶⁸ Flera metoder kan användas i samma företag samtidigt beroende på de varierande förutsättningarna för olika typer av interna tjänster.¹⁶⁹

Det finns flera typer av syften bakom hur man bygger upp det interna styrsystemet. Ett syfte med att debitera tjänster från den centrala staben är att skapa kostnadsmedvetenhet i organisationen.¹⁷⁰ När man väljer att arbeta med efterfrågestyrning av de interna tjänster kan syftet vara en rättvisare mätning av enhetens resultat samtidigt som effekten blir kundorientering och bättre styrning. Det genomförs genom att låta verksamheten internt köpa de stödfunktioner som

¹⁶⁵ Wilson Aubrey, *The internal marketing of services: the new age surge*, (1995).

¹⁶⁶ Wilson Aubrey, *The internal service department – justifying your existence*, (1998).

¹⁶⁷ Johansson Sven-Erik, Östman Lars, *Lönsamhetskrav – redovisningsmått – styrning*, (1992), s. 348, 354 f, 366.

¹⁶⁸ Anthony Robert N., Govindarajan Vijay, *Management Control Systems*, (2003), s. 252 ff.

¹⁶⁹ Johansson Sven-Erik, Östman Lars, *Lönsamhetskrav – redovisningsmått – styrning*, (1992), s. 366.

¹⁷⁰ Arvidsson Göran, *Internpriser*, (1971), s. 153.

den behöver.¹⁷¹ Effekten av att använda en traditionell kostnadsstyrning av interna tjänsteenheter är att prioriteringen hos enheten utgår från tjänsteenhets egna professionella normer. När enheten istället använder resultatmätning kommer fokus hos enheten att flyttas till det som enhetens kunder, de avdelningar som utnyttjar tjänsterna, tycker är viktigt. Ett system där internprissättning används kommer ofta att betyda mindre resurser hos den interna tjänsteenhets och kan också leda till att enheten byter sin inriktning. Det ger också synlighet genom att de interna priserna nu kan jämföras med externa och ger en indikation av vad den interna kunden tycker att tjänsten är värd. Detta kan öka effektiviteten. Ytterligare en aspekt är att den enhet som utnyttjar tjänsterna, genom att själv kunna påverka det enheten köper, framförallt om enheten också får möjlighet att välja en extern leverantör, får en större känsla av att verkligen ha ett resultatansvar. Vilken av dessa effekter man föredrar beror på vad man vill uppnå. Det är viktigt att välja den metod som skapar balans i verksamheten och som hjälper företaget som helhet att överkomma de problem som råder för tillfället.¹⁷²

Det är givetvis inte bara inställningen hos den säljande avdelningen som påverkas av den styrmetod som företaget väljer att använda. Även brukarna påverkas av hur kostnaderna kommer att fördelas. De olika sätten för intern kostnadsöverföring gör de mottagande avdelningarna medvetna om kostnaderna för tjänsterna. Om hela kostnaden bärs av den stödjande avdelningen så innebär det ju ”gratis tjänster” för den mottagande avdelningen. Alternativen till detta är ju antingen tilldelning av kostnader enligt schabloner, fördelning genom att den mottagande avdelningen får bära de kostnader motsvarande de som deras behov av tjänster innebär eller att kostnadsfördelningen sker genom att varje tjänst belastas med en standardkostnad och att denna debiteras den mottagande avdelningen. Slutligen finns ju även den form av kostnadsbelastning där mottagaren av tjänsterna har möjlighet att påverka kostnaden för den interna tjänsten genom avtal och det genom den marknadsbaserade metoden. Syftet med styrningen gentemot de köpande enheterna är att de ska se över sina behov på med hänsyn till hur mycket de köper och vad de köper. Detta syfte är mycket tydligt när det är efterfrågestyrning som används.¹⁷³

När interna serviceenheter får resultatansvar är det viktigt att sätta upp spelregler inom fyra områden. Enheten behöver sätta upp en affärsplan där den interna tjänsteenhets beskriver sina fokusområden och som kommer att fungera som en plan för verksamheten och som ett sätt för ledningen att försäkra sig om att enhetens planer för framtiden stödjer de som finns för hela företaget. Planen ska också visa hur enheten skapar sig möjlighet för att klara av rollen som resultatansvar. Den affärsplan som den interna tjänsteenhets skapar måste utgå från det mervärde som enheten skapar till företagets verksamhet och som i slutändan ska nå externa kunder.¹⁷⁴ Genom att vara klar över vilka bidrag en intern service skapar för verksamheten som helhet blir det lättare sätta mål för och

¹⁷¹ Samuelsson Lars A., red, *Controllerhandboken*, (2004), s. 794 ff.

¹⁷² Johansson Sven-Erik, Östman Lars, *Lönsamhetskrav – redovisningsmått – styrning*, (1992), s. 368 f.

¹⁷³ Samuelsson Lars A., red, *Controllerhandboken*, (2004), s. 794 ff.

¹⁷⁴ Samuelsson Lars A., red, *Controllerhandboken*, (2004), s. 799f.

att planera avdelningens arbete. En annan viktig faktor för en intern serviceavdelning är att inse att dessa avdelningar kan ha två olika typer av uppdrag vars karaktär motsäger varandra. Samtidigt som det ena huvuduppdraget är att förmedla en tjänst kan uppdraget samtidigt vara att kontrollera andra avdelningars agerande. Det är viktigt att försöka få dessa två delar av uppdraget att samverka på ett så smidigt sätt som möjligt.¹⁷⁵

När en serviceavdelning får eget resultatansvar kan det uppstå ett överskott i resurser för verksamheten eftersom avdelningens kunder kan välja att använda sina resurser till annan verksamhet. Detta överskott av resurser kan ta tid att avveckla vilket gör att det krävs att planerna för verksamheten är satta för en längre tidsperiod. Ytterligare en viktig faktor är hur priset ska sättas. Enheten måste själv få sätta sina priser och ta ansvaret för att bära med sig sina över- och underskott för att på längre sikt nå utjämning. På så sätt kommer den interna tjänsteenheten att kunna anpassa sin egen kostnadsnivå till det som den interna kunden är beredd att betala. Slutligen är det viktigt att besluta sig för hur förhandlingarna om avtal ska ske och att helst låta den bli så lik marknadens agerande som möjligt.¹⁷⁶ Man bör ha i åtanke att det är förhållandevis lätt att hitta ett marknadspris för tjänster som är vanligt förekommande, samtidigt som det för tjänster som är specialanpassade för verksamheten kan krävas att köpare och säljare själva förhandlar fram ett pris. För vissa typer av centrala tjänster är det också enklare att allokera kostnaderna på enheterna istället för att skapa konstgjorda kriterier för marknadsbaserad prissättning.¹⁷⁷

Det är rimligt att situationsanpassa internprissättningssystemet efter hur det ekonomiska ansvaret är uppbyggt så att de internpriser som genereras blir relevanta. Att utnyttja marknadspriser är mer ändamålsenligt i en verksamhet som är stor och som har externa kunder medan det i mindre verksamheter kan vilja undvika det extra merarbetet med interna debiteringar och därför väljer en enklare typ av kostnadsfördelning.¹⁷⁸

3.4.5.3 Med utgångspunkt i kostnader

Kostnader för centrala funktioner kan antingen allokeras eller också kan tjänsterna åsättas ett internpris. För att den kostnad som fördelas ut ska kunna betraktas som ett internpris och inte enbart en kostnadsallokering krävs att den enhet som tar emot tjänsten från den centrala funktionen antingen kan påverka hur mycket av tjänsten enheten väljer att ta emot, åtminstone i viss utsträckning, eller att man kan välja att inte ta emot tjänsten alls.¹⁷⁹

Vid användande av prissättning istället för kostnadsfördelning eftersträvas en efterfrågestyrning av verksamheten genom att även servicefunktioner får resultatansvar och får agera på den interna marknaden. Vilka interna tjänster som

¹⁷⁵ Albrecht Karl, *Service within*, (1990), s. 140 ff.

¹⁷⁶ Samuelsson Lars A., red, *Controllerhandboken*, (2004), s. 799 f.

¹⁷⁷ Keegan Daniel P., Howard Patrick D, *Focus on Industry: Making transfer pricing work for services*, (1988).

¹⁷⁸ Samuelsson Lars A., red, *Controllerhandboken*, (2004), s. 799.

¹⁷⁹ Anthony Robert N., Govindarajan Vijay, *Management Control Systems*, (2003), s. 252 ff.

lämpligen kan vara resultatenheter beror på vilken typ av verksamhet som enheten hanterar. De interna tjänsterna kan delas in i tre olika grupperingar: servicetjänster, odelbara tjänster och strategiska tjänster. Servicetjänster kan lätt hanteras som en resultatenheter från vilken andra delar av verksamheten kan köpa tjänsterna efter behov och bli debiterade efter utnyttjandegrad. Även odelbara tjänster som till exempel intranätet eller telefonväxelsystemet kan hanteras av den interna marknaden även om marknaden inte är fullkomlig. Det här är interna tjänster där övriga avdelningar inte har möjlighet att avstå från att nyttja tjänsten från den interna leverantören. Vid odelbara tjänster används ofta en form av kostnadsfördelning alternativt anslutningsavgift tillsammans med rörliga serviceavgifter. Dessa odelbara tjänster kan samlas till en delad serviceenhet för att om möjligt uppnå stordriftsfördelar. Slutligen finns sådana tjänster som av företagsledningen anses vara strategiska uppgifter och därför hanteras av ledningen. Kostnaderna fördelas på samma sätt som övriga kostnader för ledningsgruppen.¹⁸⁰

3.4.5.4 Med utgångspunkt i marknaden

Eftersom det finns ett stort antal tjänsteföretag som är specialiserade på olika former av administration så är det möjligt att använda marknadsprissättningsmetoden vid internprissättning av tjänster.¹⁸¹ Ofta är avdelningar för intern service i företagen inte marknadsorienterade i det att de inte har möjlighet att sälja sina tjänster på en extern marknad även om det finns undantag. För dessa undantag är det fullt möjligt att använda sig av marknadspriser men däremot finns det de som argumenterar emot marknadsprissättning när så inte är fallet. Här finns istället möjlighet att som ersättning till marknadsprissättning till exempel använda sig av tvåprissystem så att de som nyttjar avdelningens tjänster faktiskt betalar för de tjänster som utnyttjats. Tjänsterna kommer då att efterfrågas till dess den ökade kostnaden för att få tjänsten motsvarar det ökade värdet som tjänsten ger avdelningen.¹⁸² I de fall där det i verksamheten finns enheter som säljer och köper intern service mellan resultatenheter men där köpare och säljare inte har alternativet att istället handla med en extern part kallas enheterna artificiella resultatenheter.¹⁸³

Det finns de som anser att genom att frångå de starkt centraliserade organisationerna och istället skapa nya interna marknader där alla inom organisationen handlar med varandra så som externa parter är det sätt på vilket den ständigt föränderliga världen bäst bör bemötas. Man ska genom detta system bygga en verksamhet bestående av entreprenörer. Dessa ska i sin tur handla med varandra, både produkter och tjänster, och denna frihet att själv fatta beslut om köp, försäljning och lanseringar av produkter och tjänster ska ge fördelar. Meningen är att efterlikna de förhållanden som finns på en helt öppen marknad och att detta ska leda till att problemlösningar utvecklas fortare och att tillväxtpotentialer kan utnyttjas snabbare.¹⁸⁴

¹⁸⁰ Samuelsson Lars A., red, *Controllerhandboken*, (2004), s. 794 ff.

¹⁸¹ Ax Christian, Johansson Christer, Kullvén Håkan, *Den nya ekonomistyrningen*, (2005), s. 556.

¹⁸² Solomons David, *Divisional Performance measurement and control*, (1965), s. 205.

¹⁸³ Samuelsson Lars A., red, *Controllerhandboken*, (2004), s. 87.

¹⁸⁴ Halal William E., *Let's turn organisations into markets!*, (1994).

Det finns flera risker med att skapa interna marknader eftersom alla parter är intresserade av att maximera sin nytta utifrån sina egna målsättningar. En tänkbar konfliktorsak på den interna marknaden är att leverantören av interna tjänster på grund av detta försöker minska sina kostnader i så hög utsträckning som möjligt eftersom deras nytta inte kommer från själva konsumtionen av deras tjänster utan bara avsättningen av desamma. Däremot vill den interna kunden maximera sin konsumtion eftersom det är där dennes maximala nytta finns. En annan intressant faktor är att varken den interna kunden eller leverantören är ägare till de pengar som spenderas utan använder någon annans resurser i utbytet med varandra. Det kan i sin tur leda till att de båda parterna istället samarbetar med varandra för att sin totala nytta.¹⁸⁵

Det är dock viktigt att förstå att det fortfarande inte rör sig om en ren marknad eftersom de anställda genom just sin anställning finns i ett system där det råder åtminstone en viss struktur och auktoritet. Om det finns ett belöningsystem i organisationen så kan det påverka den interna marknaden på två sätt. Belöningsystemet kan användas för att uppmuntra till skapandet av nya interna tjänster. Man kan också genom användandet av belöningsystemet motivera avdelningarna till differentiering. Genom att istället binda belöningsystemet till resultatet i en resultatenheter kan man driva den interna marknaden närmare en jämvikt.¹⁸⁶

Det finns en risk att det uppstår friktioner mellan olika personer i verksamheten genom att konkurrensutsätta de interna tjänsteavdelningarna vilket kan få negativa effekter på organisationen.¹⁸⁷ En aspekt med att tillåta enheter att köpa sina tjänster externt istället för genom den interna leverantören innebär att det kan vara svårt att avgöra om de tjänster som ställs mot varandra är jämförbara. Det är svårt att mäta om kvaliteten och villkoren i den externt köpta tjänsten är desamma som för den interna. Det krävs alltså att det finns riktlinjer för hur utvärdering av inköp av tjänster ska göras. Ett problem med tjänster i relation till produkter är att tjänster är immateriella. Det försvårar prissättningen då det gör det svårt för kunden att förstå prissättningen och för säljaren att förklara varför ett pris ska sättas. Det får inte heller bli så att kunden inte kan förutsäga storleken på kostnaden för den interna tjänst avdelningen köper. Det krävs att man kan identifiera kostnaderna i tjänsten och därmed förstå vilket pris som kommer att debiteras.¹⁸⁸ En annan intressant faktor är att företagen ofta motarbetar möjligheten att få jämvikt i den interna marknaden genom att inte tillåta att tjänster dubbleras inom företaget. Anledningen till det är att öka effektiviteten i organisationen.¹⁸⁹

¹⁸⁵ Mills Peter K., Ungson Gerardo R., *Internal market structures – Substitutes for hierarchies*, (2001).

¹⁸⁶ Mills Peter K., Ungson Gerardo R., *Internal market structures – Substitutes for hierarchies*, (2001).

¹⁸⁷ Wilson Aubrey, *The internal marketing of services: the new age surge*, (1995).

¹⁸⁸ Keegan Daniel P., Howard Patrick D., *Focus on Industry: Making transfer pricing work for services*, (1988).

¹⁸⁹ Mills Peter K., Ungson Gerardo R., *Internal market structures – Substitutes for hierarchies*, (2001).

3.4.6 Effekter av internprissättningen

Vid användning av olika typer av internprissättning är det svårt att komma bort från dysfunktionella beteenden i en organisation. Det är inte enkelt att komma tillrätta med de problem detta orsakar utan dessa måste bemötas utifrån den situation i vilken de uppstår.¹⁹⁰ Det kan också ses som det pris företaget får betala för att ha en decentraliserad organisation.¹⁹¹ Att inte prissätta en viss vara eller tjänst är inte en enkel lösning eftersom det också ger signaler i verksamheten och kan leda till överutnyttjande av företagets resurser.¹⁹²

Intern handel kan drabbas av brist på konkurrens eftersom marknadskrafterna inte styr. Leverantören av en viss vara eller tjänst kan då komma att ta mindre hänsyn till sina kunder än annars skulle vara fallet. Så småningom kan det leda till krav på att verksamheten istället ska ske från en extern leverantör antingen genom outsourcing eller nedläggning.¹⁹³

Det finns dock flera fördelar med att använda sig av internprissättning som styrmedel. Det kan till exempel leda till en minskad resursförbrukning i företaget eftersom internprissättning skapar en medvetenhet om kostnaden för olika resurser. Vidare kan det leda till ett bättre beslutsfattande eftersom det förser beslutsfattare med ett konkret underlag. Möjligheten finns till ett nytt tänkesätt i verksamheten och en möjlighet att påverka beteenden vid utnyttjande av vissa produkter och tjänster. Ytterligare en fördel är att det skapar underlag för en intern ekonomisk diskussion i företaget. Dessutom uppstår möjligheten att införa resultatansvar.¹⁹⁴

Men allt är inte positivt. Det är svårt att sätta ett korrekt internpris på en resurs. Det finns en risk att kostnaden för att använda internprissättning överstiger nyttan och att en alltför stor del av energin i organisationen går åt till diskussioner kring internprissättningen. Kontakten med externa parter kan minska eftersom det kan uppfattas som lättare att förhandla internt. Risken för suboptimering kan inte heller undvikas fullständigt eftersom det som är bra för en enhet inte nödvändigtvis är bra för hela företaget. Internprissättning kan också leda till interna maktkamper mellan olika enheter. Ytterligare en risk är att fokus blir för stort på det interna resultatet istället för att fokusera på det externa. I vissa fall kan överpriser skapas när kostnad har lagts på kostnad på produktens eller tjänstens väg genom företaget. Det kan i slutändan leda till ett underutnyttjande med anledning av att kostnaden till synes blir alltför hög. Dessutom riskerar den interna redovisningen att bli mycket komplex och att summan av de totala interna kostnaderna blir högre än den totala externa kostnaden.¹⁹⁵

¹⁹⁰ Horngren Charles T., Sundem Gary L., Stratton William O., *Introduction to Management Accounting*, (2002), s. 400 ff.

¹⁹¹ Horngren Charles T., Sundem Gary L., Stratton William O., *Introduction to Management Accounting*, (2002), s. 400 ff.

Bergstrand Jan, *Ekonomisk styrning*, (2003), s. 97 f.

¹⁹² Bergstrand Jan, *Ekonomisk styrning*, (2003), s. 20 f.

¹⁹³ Ewing Per, Samuelson Lars A, *Styrning med balans och fokus*, (1998), s. 92.

¹⁹⁴ Ax Christian, Johansson Christer, Kullvén Håkan, *Den nya ekonomistyrningen*, (2005), s. 568 f.

¹⁹⁵ Ax Christian, Johansson Christer, Kullvén Håkan, *Den nya ekonomistyrningen*, (2005), s. 570 f.

Det finns dock inget enkelt samband mellan internprissättningen och dess effekter. Internprissättningen är en av flera faktorer som påverkar beslutsfattaren. Hur starkt incitamentet är kan delvis bero på resurstilldelningen men också på hur internprissättningsystemet interagerar med övriga organisatoriska aspekter.¹⁹⁶

3.4.7 Internationella aspekter på internprissättningen

Vid intern handel i internationella företag finns fler aspekter än de ovanstående att ta hänsyn till vid internprissättning. De består bl.a. i det faktum att olika länder har olika regler vad gäller till exempel beskattning och importtullar. Genom att sätta olika internpriser kan dessa skillnader utnyttjas till att minska företagets totala kostnader i form av skatter och tullavgifter.¹⁹⁷ För att denna möjlighet inte ska missbrukas och på så sätt ge en felaktig bild av företaget till såväl kunder som aktiemarknad och myndigheter används den så kallade "Arm's length principle".¹⁹⁸ Det innebär att företaget ska sätta internpriset så som om företagen inte varit en del av samma koncern.¹⁹⁹ I praktiken innebär detta att internprissättningen av varor behandlas något olika.²⁰⁰

3.5 Kommentarer till litteraturgenomgången

Modellen som används i inledningen till detta kapitel visar att internprissättning av tjänster utgår från tre områden: företagets organisation, tjänster och internprissättning. För att internprissättning ska vara aktuell för företagets interna tjänster krävs det att företaget har ett antal interna tjänster att förfoga över. Dessa tjänster kan vara av mycket olika karaktär men tillhandahåller alla funktioner som är nödvändiga för ett företags verksamhet. I vissa fall behöver företaget själv inte tillhandahålla tjänsterna utan väljer istället att låta en extern part leverera tjänsten, samtidigt som det kan vara mindre lämpligt att tillämpa det förfarandet vid andra typer av tjänster t ex tjänster som är centrala för ett företags strategi.

Företagets organisatoriska struktur är en faktor av avsevärd vikt för bruket av internprissättning av interna tjänster. Först när varje enhet är ansvarig för resultatet från sin egen verksamhet som internprissättning av produkter och tjänster blir en aktuell fråga. Vi kommer alltså främst att hitta internprissättning av tjänster i decentraliserade organisationer. I de fall där organisationen inte har ett fördelat resultatansvar finns ingen anledning att använda internprissättning då varje enhet mäts utifrån något annat kriterium t ex utifrån målsättningar om kostnadsnivåer. När varje enhet däremot är ansvarig för sitt eget resultat genom sin organisatoriska struktur så blir det intressant för varje enhet exakt hur enhetens intäkter och kostnader beräknas, på vilken grund resultatet vilar. Det är nu det blir

¹⁹⁶ Andersson Per Magnus, Hansson Lennart, *Internprissättning inom offentlig förvaltning*, (1984), s. 101 ff.

¹⁹⁷ Anthony Robert N., Govindarajan Vijay, *Management Control Systems*, (2003), s. 757 f.

Horngren Charles T., Sundem Gary L., Stratton William O., *Introduction to Management Accounting*, (2002), s. 402 f.

Drury Colin, *Management and cost accounting*, (1996), s. 808 f.

¹⁹⁸ Bergstrand Jan, *Ekonomisk styrning*, (2003), s. 96 f.

¹⁹⁹ Drury Colin, *Management and cost accounting*, (1996), s. 808 f.

²⁰⁰ Bergstrand Jan, *Ekonomisk styrning*, (2003), s. 96 f.

viktigt att kunna få en intäkt även från de tjänster som säljs till andra interna enheter och i ännu större utsträckning om enheten enbart tillhandahåller tjänster eller produkter till interna kunder.

Den tredje delen i modellen är själva internprissättningen eftersom internprissättning av tjänster inte kan genomföras utan ett system för internprissättning. Internprissättning används som ett styrmedel i en verksamhet. Det är ett styrmedel som kan tilldelas ett flertal olika syften och det blir inte helt oviktigt att se till att dessa inte i alltför hög utsträckning motsäger varandra. Metoderna för att sätta ett internpris är många. De kan till exempel vara kostnadsbaserade, marknadsbaserade eller förhandlingsbaserade. I vissa fall kan ett tvåprissystem vara att föredra där en kostnadsbaserad metod och en marknadsbaserad metod används samtidigt. Det är inget som säger att samma metod ska användas i hela företaget samtidigt utan systemen kan utnyttjas olika utifrån de syften som företagsledningen vill uppnå. En viktig fråga och då framförallt i samband med de kostnadsbaserade metoderna är var gränsen går mellan en kostnadsallokering och en internprissättning. Nyckelordet är påverkan. Om den köpande enheten kan påverka mängden av produkten eller tjänsten enheten köper eller åtminstone kunna avstå från den så är det en fråga om internprissättning.

Genom användning av internprissättning ges effekter i organisationen vilket också sannolikt är syftet samtidigt som alla effekter inte behöver vara helt av godo. Samtidigt som positiva effekter kan ges i företagets kostnadsstruktur kan dysfunktionellt beteende förekomma då stort fokus hamnar på den enskilda enhetens resultat i stället för på hela verksamhetens framtid och överlevnad.

3.6 Öhrlings PricewaterhouseCoopers

ÖPwC har kontaktats för att få ta del av erfarenheter som konsulter fått genom sitt arbete med företag som använder sig av internprissättning. I kapitlet redogörs det för de aspekter gällande internprissättning av internt producerade tjänster som medarbetarna för ÖPwC belyst.

3.6.1 Presentation av Öhrlings PricewaterhouseCoopers

ÖPwC skapades 1999 genom en fusion mellan Öhrlings Coopers & Lybrand och Price Waterhouse, båda bolagen etablerade sedan lång tid.²⁰¹ Idag är ÖPwC ett av de ledande företagen i Sverige inom revision, redovisning och kvalificerad rådgivning inom finansiella och angränsande områden. I Sverige finns 125 kontor med totalt 3 000 medarbetare. Globalt är PricewaterhouseCoopers världsledande med verksamhet i 139 länder och totalt 120 000 medarbetare. Företaget arbetar för att uppnå värdetillväxt och trygghet för såväl kunder som ägare. Viktiga faktorer för framgång är bland annat närhet till bred kompetens, förståelse för kunders kultur och verksamhet, personligt engagemang, och fokus på kvalitet samt professionalism. ÖPwC har ett brett tjänsteutbud och en marknadsorienterad

²⁰¹<http://www.pwcglobal.com/extweb/aboutus.nsf/docid/E6C17844C13588948025708F004C835D>

organisation som arbetar med kundernas behov som utgångspunkt. Bolaget är dessutom ett internationellt företag med ett betydande globalt nätverk vilket ger tillträde till service världen över.²⁰²

3.6.2 Expertisen om internprissättning

För att få en mer nyanserad bild av internprissättning genomfördes intervjuer med personer utanför Unilever. De personer som intervjuades var Mathilda Jönsson på Tax Services och Niclas Ulesköld manager på Advisory and Outsourcing, båda med erfarenhet av internprissättning och medarbetare på ÖPwC.²⁰³

3.6.2.1 Kontakten mellan expertisen och företag

Oftast kommer expertisen i kontakt med internprissättningsfrågor först när det har uppstått problem som till exempel när företag lägger ner för mycket tid på att fördela och internprissätta olika produkter eller tjänster. Det är först då som företagen upplever att de kan behöva stöd från en extern konsult. Vanligtvis handlar det om olika typer av effektivitetsproblem och styrningsproblem. Det arbete de gör för att hjälpa företagen syftar till att få företagen att tänka mer på vilken verklig nytta de har av internprissättning. Det finns enligt ÖPwC ett nära samband mellan internprissättning och belöningssystem. De framhäver också vikten av det i företagen finns en bredare förståelse för prissättningen. När denna insikt saknas uppstår problem eftersom man ser mer till den egna avdelningens nytta av en tjänst än till helheten. Ett bra system för internprissättning som bolaget är nöjd med behöver inte vara skattemässigt korrekt vilket företagen behöver se upp med. Det gäller främst i och med gränsöverskridande transaktioner.

Internprissättning inom en koncern eller mellan delar av ett bolag inom Sverige är inte beroende av lagar eller skatteregler på samma sätt som om transaktionen går utanför Sveriges gränser. Här ses internprissättning för det mesta enbart som ett styrmedel. Det är sällan som konsulter blir tillfrågade om hjälp när det gäller de här fallen. Ett problem vid internfakturering är hanteringen av moms. Är det olika legala enheter inom samma koncern måste fakturering ske med moms. Företagen kan inte bolla moms mellan bolagen trots att det i slutet är ett nollsummespel för koncernen. Det blir däremot en avsevärd skillnad när det gäller internprissättning som är gränsöverskridande det vill säga när bolag i mer än ett land är inblandade. De lagar och regler som generellt styr den gränsöverskridande internprissättningen har främst ett skatteperspektiv. Här använder man sig till stor del av modeller och rekommendationer skapade av OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) för att besluta sig för vilka typer av prissättning man kan använda sig av. Vid modeller för internprissättning av tjänster använder man sig i första hand av benchmarking. Man gör också en analys av tillgångarna, inklusive de immateriella tillgångarna, och bedömer risken. Risken bedöms vanligen vara lägre internt än externt.

²⁰²<http://www.pwcglobal.com/extweb/aboutus.nsf/docid/FA87235345B86D8F8025708F004AA34>

E

²⁰³ Intervju med Mathilda Jönsson och Niclas Ulesköld, 2005-11-10.

I många EU-länder finns det idag ett dokumentationskrav på internprissättning. Detta kommer förmodligen också att krävas i Sverige så småningom. Beslut i denna fråga väntas komma runt den förste juli 2006. Dokumentationskraven innebär i korta drag:

- En generell beskrivning av koncernen och dess verksamhet i olika länder.
- Företaget ska beskriva själva transaktionen till exempel forskning och utveckling, management services eller administration.
- Det krävs en beskrivning av riskerna i transaktionen till exempel marknadsrisk, valutarisk, immateriella tillgångar etc.
- Företaget ska göra en ekonomisk analys.
- Företaget ska genomföra benchmarking.
- Företaget ska genomföra en industriell analys.
- Dokumentet skall finnas tillgängligt vid förfrågan från till exempel skattemyndigheten vid en taxering.

Skulle företaget inte kunna presentera detta dokument så innebär det olika former av straffavgifter. Dessa dokumentkrav följer OECD:s riktlinjer och är i princip desamma i alla länder. Skillnader kan dock förekomma om ett land har specifika skatteregler i någon fråga.

3.6.2.2 Metoder

Ett antal metoder används vid internprissättning. Självkostnad plus vinstpåläggmetoden är vanligast när det gäller internprissättning av tjänster. Den innebär att man lägger på en marginal vilken bestäms genom benchmarking. Vinstdelning är den vanligaste metoden vid till exempel samriskföretag. Det handlar om situationer när man inte riktigt vet vem som ska ta vilka intäkter och kostnader. En annan vanlig metod som inte används i Sverige av skatteskal är Transaction net margin method. Det är en form av slaskmetod som utgår från EBIT (Vinst före räntor och skatt, Earnings before Interest and Tax).

3.6.2.3 För- och nackdelar

Den största fördelen med att använda internprissättning är att man kan mäta lönsamheten och att man kan styra olika enheter till lönsamhet. Det finns företag som inte haft kontroll på de olika legala enheterna utan där internfaktureringen lett till att bolag inom koncernen varit likvidationspliktigt i samband med bokslutet och då fått upprätta en kontrollbalansräkning. Nackdelen med att använda internprissättningsystem är att det kan bli för mycket administration. Denna risk går inte hand i hand med de operationella riskerna. Det finns inte någon fördelningsgrund för internprissättning som är mer fördelaktig än någon annan. Erfarenheten visar också att det alltid är någon inom företagen som är missnöjd med hur fördelningen ser ut.

3.7 Kommentarer till intervjun

Expertisen är många gånger inte inblandad i internprissättning av varor och tjänster inom en koncern eller mellan delar av ett bolag inom Sverige. I dessa fall ses internprissättning enbart som styrmedel internt i bolagen. Det är först när

internprissättningen blir gränsöverskridande och på så vis skattepåverkande som det blir aktuellt för bolagen att ta hjälp av sakkunniga. En annan situation när företagen vänder sig till konsulter är när det uppstår problem i internprissättningssystemet i form av allt för tidskrävande rutiner. Internprissättningen förlorar sin nytta när den enskilda avdelningen kommer före det totala företagets intressen. Det finns ett flertal metoder att använda vid internprissättning. Däremot lyfts inte någon särskild metod fram som mer fördelaktig än någon annan.

4 Unilever

Empirin är en av de viktigaste byggstenarna i en uppsats. Det är under empiridelen i uppsatsarbetet som undersökaren har möjlighet att låta teori och praktik mötas för att öka kunskapen inom uppsatsens område. Vår studie har genomförts inom Unileverkoncernen. Vi har där genomförts tre intervjuer med personer som arbetar på avdelningar som producerar interna tjänster. Kapitlet inleds med en kortare presentation av Unilever och följs sedan av det empiriska materialet från intervjuerna. Kapitlet indelas mellan intern tjänsteproduktion med internprissättning och intern tjänsteproduktion utan internprissättning.

4.1 Presentation av Unilever

Unilever är en holländsk-brittisk koncern med cirka 235 000 anställda i drygt 100 länder. Unilevers övergripande vision är att bringa livskraft till vardagen. Detta är en vision som företaget levtt efter i olika former sedan företaget grundades.²⁰⁴

Under de senare årtiondena av 1800-talet grundade William Hesketh Lever ett företag som sålde tvål och kallades Lever Bros. Detta var en ny sorts tvål som hjälpte till att skapa mer hygieniska förhållanden i dåtidens England. Sedan dess har företaget under hela 1900-talet hjälpt hushållen att utföra sysslor, förbättra sitt näringsintag och hålla sina hem, sig själva och sina kläder rena. I samtidens Nederländerna ägnade sig familjerna Jurgens and Van den Bergh åt att driva handel med margarin, som ett kostnadseffektivt alternativ till smör, och framförallt exporterade man till England. Under slutet av 1920-talet slog sig de båda holländska familjerna tillsammans i ett bolag som kallades Unie. Ett par år senare gick Unie samman med Lever Brothers från England och en av dåtidens största sammanslagningar bildade Unilever.²⁰⁵

Under efterkrigstiden byggdes ett då något försvagat Unilever upp igen och expanderade dessutom sina marknader till Afrika och Asien. Under denna tid utvecklade Unilever en rad produkter som kom att präglade företagets framtida produktportfölj. Under 1970-talet kämpade Unilever mot ekonomiska nedgångar till följd av oljekriserna. Samtidigt växte sig kunderna starkare och fick mer förhandlingsstyrka, något som kom att eskalera under 1990- och 2000-talet. I början av 1980-talet var Unilever världens 26:e största företag med verksamheter inom så skilda områden som logistik, fiskeindustri och djurfoder. Man bestämde sig för att satsa på sin kärnverksamhet och sålde och köpte en rad bolag för att göra denna fokusering. En övergång från 50 till 13 kategorier gjordes. År 2000 gjordes ett av de största företagsuppköpen dittills i världshistorien, Bestfoods blev en del av Unilever.²⁰⁶

I Sverige finns en liknande utveckling som den som beskrivs ovan. Unilever har här sitt huvudkontor i Helsingborg och i koncernen ingår tre dotterbolag som tillsammans sysselsätter cirka 1 500 anställda. De tre dotterbolagen arbetar inom

²⁰⁴ <http://www.unilever.se/ourcompany/aboutunilever/>

²⁰⁵ <http://www.unilever.se/ourcompany/aboutunilever/>

²⁰⁶ <http://www.unilever.se/ourcompany/aboutunilever/>

områdena Foods, Home and Personal Care (HPC) samt Ice Cream and Frozen Foods (ICF). Bolagen tillverkar och marknadsför en lång rad välkända dagligvaror med stark ställning på den svenska marknaden, med varumärkesnamn som exempelvis Becel, Milda, Lipton, Pepsodent, Via och GB glass.²⁰⁷

4.1.1 Unilevers organisationsstruktur

Generellt är det en matrisstruktur som gäller. Organisationerna är uppbyggda kring marknadsföring och försäljning. Indelningen i marknadsföring och försäljning styrs främst på nationell nivå, men de har även en övergripande uppdelning på nordisk nivå. Jämte dessa två huvudfunktioner finns det stödfunktioner inom finans, personal och IT. Dessa strukturer har Norden som geografisk dimension. Norden är sedan en hel rapporterade marknad inom den globala Unileverkoncernen men för att vara funktionellt gentemot såväl kund som myndigheter finns det alltså även grupperingar på landsnivå, det vill säga Danmark, Finland, Norge och Sverige.²⁰⁸

Geografiskt sett befinner sig kontoren för HPC och ICF i Stockholm medan Foods finns i Helsingborg. Tre fabriker finns i Sverige, en i Flen, en i Helsingborg samt en i Uppsala.²⁰⁹

Organisationen består av kostnadsställen som budgeteras en gång per år, ofta med utgångspunkt i utfallet för året med ett visst påslag.²¹⁰

4.2 Intern tjänsteproduktion med internprissättning

Nedan redogörs det för det empiriska materialet från avdelningarna som använder internprissättning av interna tjänster.

4.2.1 Presentation

Intervjuer har genomförts med två avdelningar inom Unilever som använder olika former av internprissättning, Unilever Inhouse Agency och Consumer Market Insight.

4.2.1.1 Unilever Inhouse Agency

Den första intervjun gjordes med Mariette Lindsjö som arbetar som Unilever Inhouse Agency Manager.²¹¹ Unilever Inhouse Agency (UIA) är en intern reklambyrå som verkar gentemot andra Unilever-bolag i Norden. Avdelningens huvudsakliga tjänst är att producera marknadsföringsmaterial för de olika bolagens produkter.

²⁰⁷ <http://www.unilever.se/ourcompany/aboutunilever/>

Intervju med Ola Arvidsson, 2005-09-26.

²⁰⁸ Intervju med Ola Arvidsson, 2005-09-26.

²⁰⁹ Intervju med Ola Arvidsson, 2005-09-26.

²¹⁰ Intervju med Ola Arvidsson, 2005-09-26.

²¹¹ Intervju med Mariette Lindsjö, 2005-09-28.

4.2.1.2 Consumer Market Insight

Den andra intervjun genomfördes med Raila Mörén, Nordic Consumer Market Insight Manager, som arbetar på HPC en avdelning inom Unileverkoncernen som använder internprissättning.²¹² Begreppet Consumer Market Insight (CMI) är menat att vara vidare än enbart marknadsundersökning eftersom syftet med arbetet är att ge lättillgänglig information till användarna. Målsättningen är också att informationen ska vara användbar i brukarnas, vanligen produktchefernas, dagliga arbete.

4.2.2 Organisation och tjänster

Verksamheten UIA omsätter cirka 6,5 miljoner kronor per år och har 10 anställda. Att använda interna byråer blir alltmer etablerat inom företagsvärlden. Syftet är att spara pengar genom att kostnaderna blir lägre när man producerar denna typ av tjänster internt jämfört med externt. Att använda en internbyrå istället för en extern part innebär fördelar genom att internbyrån kan mer om företagets historia, produkter och har etablerade kommunikationskanaler. Den vision UIA arbetar efter är: ”Att vara den främsta internbyrån i Norden.”

CMI är den funktion i företaget som köper in och behandlar marknadsinformation. Tolkningen av den information som CMI producerar sker gemensamt med produktcheferna genom att båda deltar i tolkningsarbetet. CMI gör en övergripande tolkning som produktcheferna sedan använder och tolkar i relation till sina egna varumärken. CMI-funktionens huvudsakliga ansvarsområden är de förhandlingar som görs med extern part för inköp av marknadsinformation och att ansvara för de processer och strukturer som hör samman med det.

Inom Unileverkoncernen finns totalt 400 personer som arbetar med CMI. Dessa är fördelade inom olika regioner och olika kategorier till exempel hår och dental. I Unilevers nordiska organisationer finns enbart ett fåtal som arbetar med CMI. Mörén är ensam i CMI-funktionen på HPC i Sverige och tillhör där den svenska marknadsorganisationen. Det finns därutöver en CMI-tjänst på ICF och i Helsingborg ytterligare en CMI-tjänst samt två personer som arbetar i provköket. På Lilleborg AS, det norska bolag som är ansvarig för försäljning av HPC:s produkter, finns det inte någon CMI-funktion och så inte heller på de olika Unilever-bolagen i Finland, Danmark och Norge. Mörén arbetar således för HPC Norden vilket innebär att hennes tjänster används av HPC i Sverige, Finland och Danmark.

4.2.3 Kunden

Varken UIA eller CMI-funktionen har externa kunder. För UIA kan externa kunder enbart vara aktuella vid gemensamma kampanjer där ett annat företag är inblandat. Inom CMI-funktionen har det däremot förekommit diskussioner som visar att det kan vara aktuellt att sälja deras typ av tjänst till externa kunder i framtiden. Det skulle kunna ses som ett led i att ta över en del verksamhet från

²¹² Intervju med Raila Mörén, 2005-12-12.

kunderna inom dagligvaruhandeln. Tanken är långsiktig och avser att skapa en högre grad av partnerskap. Det är dock inte möjligt att genomföra CMI tjänster gentemot externa kunder som organisationen ser ut idag.

De interna kunder som anlitar tjänsterna från UIA är främst medarbetare inom Foods och HPC även om Foods står för den största delen av omsättningen. Det tredje bolaget i den svenska delen av koncernen, ICF, köper för tillfället inga tjänster från UIA. De interna kunder som väljer att köpa tjänster från UIA har full valfrihet och kan välja fritt mellan den interna byrån eller att använda en extern leverantör. Det visar sig genom att det bara är Foods som idag har den interna byrån som största leverantör.

Möjligheten till fria val mellan leverantörer finns inte gentemot CMI. De interna kunderna, främst produktcheferna i de nordiska länderna, har inte möjlighet att välja en annan leverantör men har däremot valfriheten att avstå från att köpa tjänsten. Att avstå är en fråga som inte är helt omöjligt att ta upp till diskussion men för att kunna avstå skulle det krävas godkännande från respektive marknadsdirektör vilket försvårar valmöjligheten. Anledningen är att om de interna kunderna skulle avstå så skulle det kunna få en alltför negativ effekt på flödena i organisationen samtidigt som det skulle vara mycket svårt för en helt extern part att ta över CMI-funktionen. Det skulle kräva en mycket god insyn i verksamheten. Ett annat alternativ för bolagen i de övriga nordiska länderna är att istället skaffa sig en egen CMI-funktion vilket HPC inte kan förhindra.

4.2.4 Internpriser

Nedan går vi igenom UIA och CMI-funktionens olika aspekter med internprissättning.

4.2.4.1 Definition

UIA är en resultatenhet med krav att nå ett nollresultat. Det innebär att tillräckligt många timmar måste debiteras för att täcka kostnader för löner, datorer, vidareutbildningar med mera. På UIA definieras internpriser som en kostnad för en vara eller en tjänst som flyttas mellan två avdelningar.

CMI-funktionen på HPC har däremot inget resultatansvar utan ett kostnadsansvar. HPC däremot har ett resultatansvar och där ingår CMI-funktionens resultat. CMI-funktionens kostnadsansvar är hårt knutet till den givna budgeten. I övrigt mäts arbetet inte i ekonomiska målsättningar. Inom CMI-funktionen finns ingen tydlig definition av internpriser.

4.2.4.2 Syfte

Anledningen till att använda internprissättning skiljer sig mellan de två avdelningarna. De övergripande målsättningarna inom Unilever är "Bring vitality to life" eller "Path to growth". UIA bygger sina målsättningar utifrån Unilevers övergripande målsättning eftersom internpriserna bidrar till att skapa framgång för byrån så anser de att resultatet blir detsamma för företaget på lång sikt. Genom att använda internprissättning av avdelningens tjänster hålls användandet av tjänsterna

nere och det spar resurser i företaget. Inom UIA är arbetsbelastningen en nyckelfråga. Genom att kräva betalt för avdelningens tjänster har de möjlighet att uppnå en bra nivå på sin arbetsbelastning. Ett annat tydligt syfte för internprissättning av tjänsterna inom UIA är att tydliggöra för andra avdelningar att det kostar pengar att utnyttja avdelningens tjänster. Ytterligare ett syfte är att hantera den konkurrenssituation som uppstår. Att inte debiteras de interna kunderna för utnyttjade tjänster skulle skapa en orättvis konkurrenssituation gentemot externa byråer.

Inom CMI-funktionen finns ett helt annat syfte till varför internprissättning används. Den befintliga CMI-organisationen i Europa är stor men den fokuserar främst på de stora marknaderna i Europa vilket leder till att de små länderna ofta inte har nytta av den information som genereras den vägen och därför själva behöver generera den informationen. Samtidigt är de nordiska marknaderna helt enkelt för små för att själva kunna hantera CMI på ett tillfredsställande sätt i respektive land. Genom att samarbeta, det vill säga låta det ena landet hantera arbetet åt de andra, kan man maximera nyttan. Inte desto mindre betalar varje land en stor del av sin totala CMI-budget till de centrala europeiska teamen. Inom CMI-funktionen framhålls internprissättningssystemets flexibilitet som det främsta stödet för företagets målsättningar. Systemet gör det enkelt att förändra arbetet om något inträffar och man kan enkelt fördela om resurserna till behovsområden utan alltför stor byråkrati.

4.2.4.2 Bas för internprissättningen

Både UIA och CMI-funktionen har kostnadsbaserade internpriser. Däremot är fördelningsteknikerna olika.

UIA använder ett internpris på 650 kronor per timme. Priset sätts utifrån kostnaderna för avdelningen och är alltså beroende av hur många som är anställda och hur många timmar de kan generera per år. Priset ska, multiplicerat med antal uppdragstimmar som man debiterar per år, räcka för att täcka löner, kostnader för inventarier och utbildning. Däremot ingår inte lokalkostnader. Dilemmat ligger i att sätta ett pris som är lågt nog för att tilltala de interna kunderna men som samtidigt ger ett överskott till att köpa nya datorer och skicka medarbetare på utbildning för att på så sätt säkerställa kvaliteten på lång sikt. Utbildning är en faktor som inte tidigare varit med i beräkningarna av priset och det har varit svårt att höja priserna för att få täckning för dessa kostnader. Priset anses vara för lågt. Det finns önskemål om att se över möjligheten att sätta priserna i relation till externa byråer för att få en större rörlighet vad gäller till exempel löner och satsningar på långsiktig utbildning. Den interna kunden har i allmänhet inte någon möjlighet att påverka priset men det finns fall då en ny kund skulle kunna få ett bättre pris med anledning av att det kräver extra resurser att etablera kunskap om en ny produkt. Internpriserna justeras löpande. Inom avdelningen ser man över hur många timmar som krävs för att utföra respektive tjänst och skapar priser för de olika tjänsterna utifrån det. Däremot uppdateras inte timpriset lika ofta.

Även inom CMI-funktionen är internpriset kostnadsbaserat. Däremot skiljer sig metoden för internprissättningen. Internpriserna baseras inte på direkt debiterbara

timmar. Istället får varje land stå för en andel av kostnaderna. 40 % av kostnaderna bärs idag av Sverige, 40 % av Finland och 20 % av Danmark. Fördelningen motsvarar på ett ungefär den tid som läggs ned på respektive lands behov. Bedömningen görs ungefär en gång per år, ofta i samband med budgeten, då man ändå ser över kostnaderna. Bedömningen består dels av CMI-funktionens erfarenheter men också på storleken på omsättningen, antal produktchefer (det vill säga de huvudsakliga användarna) och vilka behov som just nu föreligger för respektive bolag. Därefter sker en förhandling mellan bolagen om en lämplig kostnadsfördelning. Kostnaderna som fördelas är standardkostnader. Det sker inte någon justering i efterhand om redan utdebiterade kostnader skulle visa sig vara debiterade utifrån en felaktig fördelningsbedömning. Internpriset förändras enbart framåt i tiden efter förhandling. Danmark har idag utnyttjat mer tid än de blivit debiterade för och kommer därmed i framtiden att få bära en större del av kostnaderna. Det finns ett starkt fokus på kostnadseffektivitet i arbetet. Genom det har man lyckats halvera budgeten under de senaste åren utan att ge avkall på informationen. Det har genomförts genom att fokusera mer på vilken information som faktiskt kan komma till användning. Eftersom kostnaderna är basen för internprissättningen blir det också viktigt att uppföljningen av dem är nog. I Sverige får CMI-funktionen kopior av alla fakturor samt månatliga uppföljningar av kostnaderna från finansavdelningen. Samma utdrag ur redovisningen får CMI-funktionen från Finland. Däremot har det varit svårare att få kontroll över kostnaderna i Danmark. Ytterligare en kontroll ligger i budgetuppföljningen. Skulle budgeten plötsligt överskridas av något land undersöks det noga.

4.2.4.4 För- och nackdelar med internprissättning

På UIA ser man många fördelar med det nuvarande systemet. Fördelarna med att kunna köpa tjänsterna internt är att det är lätt att samarbeta eftersom det inte finns några affärshemligheter då båda parter verkar inom samma företag. De interna kunderna uppskattar också att det är billigt att arbeta internt. Fördelarna med själva internprissättningen finns främst inom två områden. Det blir lättare att mäta avdelningens prestationer eftersom kunderna vet vad de får för pengarna. Samtidigt får avdelningen ”piskan på ryggen” med krav på att prestera så bra som möjligt då de hela tiden är medvetna om att någon betalar för det de gör.

Inom UIA upplever man också att det finns nackdelar med internprissättning. I ansvarig position kan man uppleva att man sitter i kläm. I praktiken motsvarar Lindsjös funktion en VD-tjänst hos en extern reklambyrå men samtidigt har hon inte fått fullt ansvar för verksamheten. Hennes ansvar sträcker sig till att nå ett nollresultat för verksamheten samtidigt som hon inte har ansvar för till exempel lönerna. Det är svårt att styra priserna som både ska täcka löner och exempelvis utbildningskostnader. Situationen är pressande eftersom verksamheten måste debitera sex timmar per dag och anställd för att nå budget vilket leder till att avdelningen ständigt måste jaga nya jobb. Dessutom är det ett visst problem att medarbetarna ser att de tjänar mindre än de som har motsvarande tjänster på externa byråer. Det finns inte heller någon möjlighet att höja lönerna då priserna är extremt pressade.

Inom CMI-funktionen finns det andra fördelar med internprissättning. Här är den största fördelen att alla får rätt till tjänsten. Eftersom de övriga bolagen faktiskt har betalat för att få tjänsten tillgänglig kan de också ställa krav på att få något för det de har betalat. De får helt enkelt rätten att kräva tid hos CMI-funktionen. Samtidigt begränsas tiden för HPC i Sverige, där CMI-funktionen sitter fysiskt, vilket leder till att de interna kunderna inte får informationen alltför lättvindigt. De blir tvungna att utföra en större del av arbetet själva vilket anses vara en stor fördel. Anledningen är att då de själva blir tvungna att analysera informationen så ger det långsiktigt mer kunskap hos användarna och mer kunskap internt i företaget. Andra viktiga fördelar kan inte värderas i pengar. Den verkliga vinsten ligger nämligen i det rena samarbetet mellan bolagen där större effektivitet kan nås genom samarbetet. Det extra arbete som internprissättningen kräver uppvägs mer än väl av detta samarbete som också leder till en snabbare överföring av det bästa arbetssättet mellan bolagen.

Det finns även negativa aspekter av internprissättning inom CMI-funktionen. Eftersom de övriga bolagen har möjlighet att avstå från att använda CMI-funktionen finns risken att just denna möjlighet utnyttjas när det sker besparingar i verksamheten. Sannolikt skulle detta agerande istället leda till högre totala kostnader på längre sikt då effektiviteten kommer att sjunka och risken för felaktiga beslut ökar när expertisen om vad som behövs saknas.

4.2.4.5 Alternativa metoder

UIA skulle kunna tänka sig att istället för internprissättning använda sig av kostnadsallokering efter modeller som används för andra supportfunktioner. CMI-funktionen ser däremot ingen anledning till att välja bort internprissättningen. Däremot skulle man kunna tänka sig att istället använda sig av ett timdebiteringssystem. Då skulle eventuella vinster från gemensamt genomförda projekt få delas mellan de berörda i efterhand och det skulle också innebära att de som vill ingå i utvecklingsprojekt debiteras efter andelar av projektets kostnader. Samtidigt anser man att det nuvarande systemet är bättre eftersom det är lättare att i högre utsträckning ta hänsyn till behoven och diskutera sig fram till en lösning om det inte finns ett timfokus. Det är inte viktigt att det är exakt rätt belopp som debiteras ut på respektive kund.

4.2.4.6 Benchmarking

En intressant synvinkel är om man väljer att ha en extern referenspunkt för att mäta sina prestationer, det vill säga om man väljer att använda priser från externa leverantörer som benchmark.

Inom UIA tittar de på branschen och vilka priser som förekommer där men väljer då de byråer som har ett relativt lågt marknadspris. Idag ligger det priset kring 1200 kronor per timme. I CMI-funktionen sker ingen direkt uppföljning av internprestationerna eftersom det är svårt att mäta värdet av information, eftersom värdet skapas när informationen används. Det är också svårt för CMI-funktionen att göra en extern benchmark eftersom tjänsten är mycket svår att köpa in från en extern part.

4.2.4.7 Internprissättning och kvalitet

För att säkerställa kvaliteten inom UIA används en enkät kallad ”5 snabba frågor, hjälp oss bli bättre”. Enkäten skickas till interna kunder som köpt tjänster hos avdelningen. Skulle en kund köpa tjänster löpande skickas enkäten först i slutet av processen. I slutet av året väljer man också att skicka ut ytterligare en enkät till de interna kunderna där de får svara på frågor om hur den interna byrån står sig i relation till externa leverantörer.

De interna kunderna har möjlighet att påverka både innehåll och kvalitet hos de tjänster de köper från CMI-funktionen. Innan ett uppdrag påbörjas ska den interna kunden fylla i ett marknadsundersökningsförslag som sedan används som underlag när offerter tas fram. Kunderna har också möjlighet att vara med i utformningen av diskussionsunderlag och har även möjlighet att påverka hur CMI-funktionen arbetar även om en stor del av arbetet handlar om upphandling. Det finns flera aspekter på kvalitet inom CMI. Dels handlar det om kvaliteten på informationen som tas fram. Om den är av god kvalitet så leder det till att beslut som fattas med informationen som grundval blir rätt. En annan sida är att studera den totala inputen i relation till totala spenderingar. För att få insyn i vad de interna kunderna anser genomförs undersökningar som fokuserar både på vad användarna tycker om den information som tagits fram men också mer specifikt på hur nöjda de är med det arbete som genomförts.

4.2.5 Intern marknadsföring

För att göra sina tjänster kända i organisationen behöver en avdelning som säljer tjänster internt marknadsföra sig. På UIA är man väl medveten om detta faktum. Där har man valt att genomföra så kallade ”road trips” till de olika bolagen inom Unileverkoncernen för att skaffa nya kunder och för att underhålla befintliga kontakter. En stor fördel här är de personliga kontakter som skapats med medarbetare inom olika delar av koncernen, vilka bland annat uppnåts genom att bland annat Lindsjö arbetat med ett flertal positioner inom koncernen. UIA använder sig också utav ett nyhetsbrev som en gång per kvartal skickas till alla potentiella och befintliga kunder. Utöver detta använder byrån den egna hemsidan på intranätet. Alla projektledare har också ett ansvar att marknadsföra byrån internt och att skaffa minst en ny kund per år. De som arbetar som projektledare har också ett delansvar i byråns totala budget.

Den viktigaste marknadsföringen för CMI-funktionen är att göra ett gott arbete. CMI-funktionen har däremot också valt att använda intranätet i sin interna marknadsföring. Där publiceras regelbundet nyhetsbrev. Information och ”insights” skickas regelbundet till dem som kan behöva dem i de olika nordiska länderna. Andra viktiga områden är att försöka överföra information mellan olika länder och att bygga nätverk med andra som arbetar inom CMI-funktioner.

4.3 Intern tjänsteproduktion utan prissättning

Nedan redogörs det för empiriskt material från en avdelning som producerar interna tjänster men som inte använder internprissättning.

4.3.1 Presentation Nordic IT

Leif Hedman, Nordic IT-operations manager på Unilever, har kontaktats för information angående Unilevers IT-avdelning.²¹³ Han arbetar på en avdelning som producerar interna tjänster men där Unilever valt att inte använda internprissättning.

4.3.2 Organisation och tjänster Nordic IT

Den nordiska delen av Unilevers IT-organisation består av 18 medarbetare och leds av en styrgrupp som kallas för NILT – Nordic IT Leadership Team. Den består av representanter för de olika bolagen i de nordiska länderna. Det är de som ansvarar för att samla in projektplaner och för att skapa budgeten. Den nordiska styrelsen gör själva sin prioritering. Denna skapas vanligen efter följande ordning: lagligt tvingande förändringar, 1U vilket är projekt i samband med sammanslagningen av de olika bolagen till en juridisk enhet i respektive land och övrigt. De projekt som hamnar under rubriken övrigt prioriteras efter vilka projekt som är mest nödvändiga att genomföra.

4.3.3 Kunden för Nordic IT

De interna kunderna har en viss möjlighet att påverka organisationens arbete. Man kan inte välja att ha en annan extern leverantör. Det finns däremot möjlighet för den interna kunden att vid stora projekt få vara med från början och på så vis påverka utfallet. Mycket styrs dock av Unilevers standarder vilka bestäms centralt och påverkar utformningen i hög utsträckning. De flesta projekt som genomförs är också beslutade på central nivå vilket leder till att man inte kan avstå från att delta. Denna möjlighet finns dock på mindre lokala uppgifter vilket kan leda till att man kan minska sina kostnader något den vägen.

4.3.4 Internpriser för Nordic IT

Unilevers IT-organisation är ett kostnadsställe på nordisk nivå. De har enbart ansvar för sina kostnader. Dessa kostnader följs upp genom en så kallad IT-rapport där man delar upp kostnaderna på applikationer och infrastruktur (med undergrupper), det vill säga mjuk- och hårdvara, och följer upp sina utfall för månaden mot budgeterade kostnader. På årsbasis baseras nästa års budget till stor del på utfall för året innan.

Verksamheten har en ny kostnadsfördelning sedan i oktober 2005. Kostnaderna delas först upp enligt en fördelning mellan centralt och lokalt. Därefter sker uppdelningen mellan applikationer och infrastruktur. Applikationer allokeras efter omsättning, först på landsnivå och sedan hela vägen ned till produktnivå. Fördelningen av kostnaderna för infrastruktur baseras på antalet datorer som respektive land har. Denna struktur på kostnadsfördelning kan den nordiska IT-organisationen inte påverka. Syftet med kostnadsfördelningen är att få täckning

²¹³ Intervju med Leif Hedman, 2005-12-05.

för samtliga kostnader. Fördelen med systemet är att det är mindre administration samtidigt som det är svårt att allokera.

Anledningen till att inte använda internprissättning är att Unilever centralt valt att inte ha denna policy. Frågan har lyfts för diskussion men en tänkbar anledning till att man valt att inte använda internprissättning är att organisationen är för stor och att den styrs för centralt för att internpriser skulle vara en lämplig lösning. Man har inom avdelningen inte funderat över hur en lämplig internprissättningsstruktur skulle kunna se ut. De fördelar som skulle kunna uppnås med att använda internprissättning istället för det befintliga systemet är att det skulle skapa en större möjlighet för att allokera resurser mer effektivt och att det skulle skapa en större kostnadsmedvetenhet. Det skulle sannolikt vara mycket resurskrävande att använda internprissättning.

Resultatet i organisationen av att inte använda internprissättning utan istället allokera kostnader är att de resurser som inte kostar tenderar att efterfrågas i större utsträckning. Effekten av detta är mindre vid genomförande av stora projekt.

4.3.5 Kvalitet för Nordic IT

Lokalt sker inga uppföljningar av avdelningens prestationer. Däremot görs mätningar på centrala funktioner såsom Helpdesk. Helpdesk är det interna telefonstödet till PC-användare. Globalt sker även benchmarking gentemot externa leverantörer som producerar likvärdiga tjänster. En nyligen gjord undersökning har visat att Unilevers IT-organisation inte är kostnadseffektiv. De europeiska IT-kostnaderna ligger i genomsnitt på ca 2,5 % av omsättningen medan de bästa företagen i branschen ligger kring 1,5 % av omsättningen.

5 Analys

I detta kapitel appliceras teori från kapitel tre på det insamlade empiriska materialet. Det är vår avsikt att analysera det empiriska materialet med hjälp av den teori som vi samlat in. Strukturen för analysen är analog med den som återfinns i teoriavsnittet, inledningsvis analyseras det empiriska materialet utifrån organisatorisk teori, följt av tjänster och avslutningsvis internprissättning. Varje del inleds med intern tjänsteproduktion med internprissättning och avslutas med intern tjänsteproduktion utan internprissättning, det vill säga exemplifierat av UIA och CMI respektive IT-avdelningen hos Unilever.

5.1 Unilevers organisation

Unileverkoncernen har karaktären av en matrisorganisation. Organisationen är dels indelad i divisioner efter innehållet i produktportföljen det vill säga Foods, HPC och ICF. Dels har man en stark geografisk indelning med de nordiska länderna som avgränsande faktor. Till det förekommer det en funktionsstruktur vad det gäller fokus kring funktionerna dels internt inom respektive bolag inom till exempel marknadsföring men också överskridande på nordisk nivå som till exempel stödfunktionen IT.

5.1.1 Organisationen hos UIA och CMI

UIA består av tio medarbetare och har därför ingen tydligt uppdelad intern organisationsstruktur. Man kan urskilja en tendens till flödesorganisation då respektive medarbetare på UIA kommer in i olika faser på ett projekt. Ingen geografisk uppdelning finns och man arbetar för närvarande med två av de tre dotterbolagen i koncernen. CMI-organisationen i Norden är väldigt liten men är en del av en större CMI-funktion inom koncernen. Det finns i princip enbart en person per affärsområde i Norden och inom HPC ansvarar en person för CMI i samtliga nordiska länder utom Norge. Unilever har inte någon verksamhet där utan bolagets varumärken hanteras av Lilleborg AS. Man arbetar alltså inte heller utifrån någon geografisk uppdelning utom att kunden och således den slutgiltiga debiteringen hänförs till respektive nordiska land.

UIA drivs som ett företag och ansvarar för samt har möjlighet att påverka sina kostnader såväl som intäkter men förväntas inte gå med vinst. Timpriset på UIA:s tjänster fastställs dock i samråd med ledningen för Unilever. Därmed uppfyller de huvudkriterierna för att räknas som en resultatenhet. Anthony talar om ytterligare fem kriterier. UIA anser sig ha ett rättvist mått på hur de lyckas prestera då de kan påverka sina kostnader och intäkter. Byråns resultat jämförs med det nollbudgetansvar som fastställts tillsammans med ledningen för Unilever. UIA anser inte att det totala företaget kan drabbas negativt av UIA ekonomiska beslut och enligt Lindsjös åsikt så ligger UIA:s målsättning i linje med Unilevers. Värt att påpeka är dock att UIA:s uttalade mål är att ”att vara den bästa internbyrå i Norden”, något som inte står i direkt paritet med Unilevers övergripande mål. Inte heller mäts UIA:s resultat på ett annat, icke-monetärt, sätt. Dock har man inom byrån ett internt sätt att se hur man har tillgodosett sina kunders önskemål genom

att göra en kundundersökning med de klienter man varit i kontakt med. Inte heller kan UIA se att kostnaderna för att driva byrån som en resultatenhet skulle överstiga nyttan. UIA är dock partiska i denna fråga och det kan vara svårt för en som arbetar internt på avdelningen att se om de prioriterar den egna verksamhetens bästa framför företagets bästa vilket enligt de sakkunniga är ett problem när bred förståelse för internprissättning inte förekommer i verksamheten.

De interna kunderna som utnyttjar UIA:s tjänster blir debiterade om de nyttjar tjänsterna och UIA uppfyller således även Anthonys krav för att klassas som en resultatenhet. CMI å andra sidan har endast ett kostnadsansvar och får, då man inte med säkerhet kan avgöra var kostnaderna uppstår eller med noggrannhet ska fördelas, räknas som en ren kostnadsenhet. Till följd av detta är det samtidigt svårt att bedöma värdet på den service som CMI levererar. CMI ingår dock i HPC:s totala resultatansvar och de är därför starkt knutna till en budget som följs upp och revideras årligen.

UIA är ett resultat av en decentraliserad organisation och arbetar som ett eget företag i företaget. För UIA som resultatenhet är internprissättningen en del av resultatet och UIA har endast kostnader och intäkter som de kan påverka. UIA är, till följd av ovan, aktuellt för internprissättning. CMI-funktionen inom HPC är del av en decentraliserad organisation. Avdelningen som sådan är att betrakta som en kostnadsenhet då resultatmätningen är fokuserad på enhetens kostnader och i vilken utsträckning dessa kostnader är del av budgeten. Bolaget är däremot en resultatenhet och det är även de övriga nordiska bolagen. Internt i det egna bolaget förekommer alltså inte internprissättning men eftersom de båda övriga bolagen som debiteras för CMI-funktionens kostnader är resultatenheter uppfylls en av de avgränsningar mellan kostnadsallokering och internprissättning som nämns i en del av litteraturen.

5.1.2 Organisationen hos IT

Den Nordiska IT-avdelningen på Unilever består endast av 18 medarbetare och man kan inte direkt urskilja en organisationsstruktur. Dock finns det, även hos IT-avdelningen, en viss tendens till flödesstruktur då respektive medarbetare arbetar på bestämda delar av projekten som avdelningen tar sig an. Det tas inte någon hänsyn till geografisk tillhörighet vad det gäller de interna kunderna, samtidigt som avdelningen arbetar med samtliga tre dotterbolag i koncernen.

Unilevers IT-avdelning är en kostnadsenhet med stark knytning till en budget som följs upp och revideras på årsbasis. De anser inte att man kan härleda dess kostnader med särskilt stor säkerhet och avdelningen bör därför klassas som en ren kostnadsenhet. Som en följd av detta är det även svårt att beräkna värdet av den service som avdelningen tillhandahåller.

IT-avdelningen är en centralt styrd enhet som drivs enligt direkttioner från den centrala IT-organisationen i Europa. De är samtidigt en ren kostnadsenhet och använder därför inte internprissättning.

5.2 Unilevers tjänster

Unilever är ett bolag som främst producerar och erbjuder konsumentprodukter men även en mängd olika tjänster såväl externt som internt. Tjänsterna som produceras och erbjuds i de olika dotterbolagen i koncernen skiljer sig åt, såväl i karaktär som i framställningsprocess.

5.2.1 UIA och CM:s tjänster

UIA erbjuder och producerar tjänster i form av marknadsföringsmaterial till de olika dotterbolagen i koncernen. Tjänsterna är immateriella och såväl den interna kunden som medarbetaren på byrån är medproducenter. Kvaliteten på tjänsterna som produceras varierar naturligtvis. Då UIA vision är ”Att vara den bästa internbyrån i Norden” prioriteras alltid kvaliteten. Det faktum att det är tjänster som produceras är enligt definitionen av en tjänst något som försvårar jämförelsen av kvaliteten på de tjänster som UIA producerar med de tjänster som externa leverantörer erbjuder. Eftersom det är svårt att transportera tjänsterna, samtidigt som flertalet tjänster skräddarsys efter behov, så arbetar UIA nära sina kunder, vilket i en del fall kan innebära en del resor. Ytterligare en utmaning för UIA är att det inte är möjligt att visa ett resultat innan tjänsten köps eftersom den då inte existerar. Man får istället använda sig av sitt etablerade nätverk när man marknadsför sig internt.

Precis som litteraturen lyfter fram så kan detta vara en nackdel för den interna leverantören jämfört med den externa. Externa leverantörer är vana vid att marknadsföra sig gentemot sina kunder och att lägga resurser på denna verksamhet. Ofta förbises detta av interna leverantörer vilket ger dem en konkurrensnackdel gentemot externa leverantörer. Det kan också ifrågasättas om den interna leverantören har möjlighet att lägga de resurser som krävs på marknadsföring för att nå de interna kunderna i samma utsträckning som de externa leverantörerna. Med tanke på att de priser UIA använder sätts i samråd med Unilevers ledning så innebär det att möjligheten att lägga resurser på denna marknadsföring är avhängig av att ledningen anser denna arbetsuppgift som en viktig del av en resultatenhets verksamhet. Det är inte säkert att så är fallet eftersom de ökade priserna skulle belasta övriga avdelningar med ökade kostnader om än på kort sikt. På lång sikt kanske fler interna kunder skulle använda UIA:s tjänster och på så sätt spara pengar åt företaget centralt genom att utföra tjänsterna till en lägre kostnad än de externa leverantörerna. En annan intressant aspekt är jämförbarheten mellan tjänster som köps internt och externt. Det kan vara svårt att jämföra kvalitet och villkor mellan tjänsterna. Det kan göra det svårare för kunden att förstå prissättningen och innebära att den interna leverantören måste förklara sina priser. Kan det vara denna svårighet som gör att ICF helt valt att avstå från att använda sig av UIA:s tjänster?

UIA arbetar alltid med resuméer från sina kunder där man får information om vad kunden har för bild av den tjänst som de vill ha utförd. UIA arbetar slutligen nästan uteslutande i projektform, som i högsta grad är kundanpassade och kunskapsintensiva, men inte särskilt personalintensiva.

CMI tillhandahåller service vad det gäller information kring konsumenten och marknaden på vilken denne verkar. Tjänsterna är immateriella till karaktären och går inte att transportera. Därför arbetar CMI nära sina kunder. Kunden är medproducent i två aspekter. Dels kan kunden själv vara med och styra sina undersökningsuppdrag samt att det alltid är kunden som tillsammans med CMI tillslut tolkar den information som CMI tar fram. För CMI är det inte möjligt att visa upp ett färdigt resultat innan tjänsten är utförd. CMI arbetar med en relativt standardiserad tjänst, men som trots detta är kunskapsintensiv.

Den kritik som lyfts fram i teorin om att tjänsten skulle lagras i den produkt som man är med och skapar stämmer väl in på både UIA:s och CMI:s tjänster. Båda är de med och utför tjänster som senare skulle kunna hävdas lagrats i den produkt som förs vidare i värdekedjan.

UIA levererar endast sina tjänster internt inom koncernen. För att vara konkurrenskraftiga gentemot externa leverantörer använder man sig av en kundundersökning som görs med samtliga kunder man varit i kontakt med. Även CMI vänder sig enbart gentemot interna kunder, med det finns dock planer på att vända sig till externa kunder eftersom den information som CMI-funktionen skulle kunna ge mervärde även till Unilevers kunder. Det borde vara mycket svårt för externa leverantörer att konkurrera med CMI-funktionen eftersom den till stor del baserar sig på kunskap om företagets interna strategier. Detta skyddar även CMI-funktionen gentemot extern konkurrens och kan därmed leda till att interna kunder får sämre service.

5.2.2 IT:s tjänster

IT-avdelningen är en serviceenhet som enbart producerar tjänster till de olika bolagen inom koncernen. Tjänsten är en odelbar tjänst från vilken man inte kan avstå. Tjänsterna är immateriella, går inte att lagra och endast i enstaka fall är kunden medproducent. Trots att tjänsterna inte går att transportera så arbetar man inte nära sina kunder fysiskt sett, men i och med IT-teknologin är man tekniskt sett utan avstånd. I IT:s fall så är det inte någon direkt koppling till en fysisk produkt. Även IT arbetar ofta i projektform och tjänsterna kan vara såväl enkla, komplexa, standardiserade som kundanpassade.

IT-avdelningen försörjer endast interna kunder med IT-tjänster och man gör inga uppföljningar av prestationerna gentemot kund på lokal nivå. Inga planer finns på att vända sig externt gentemot kunder utanför Unilever. Det är inte heller i linje med Unilevers kärnverksamhet. Däremot finns möjlighet för Unilever att lägga verksamheten för vissa standardiserade IT-funktioner till externa aktörer utanför företaget. Det är inte ovanligt att företag väljer att sälja eller stänga interna serviceenheter för att sedan köpa tjänsterna externt till en lägre kostnad. Övriga enheter blir resultatenheter med självförsörjningskrav eller får andra krav på effektivitetshöjningar.

5.3 Unilevers internprissättning

Unilever använder sig av internprissättning mellan vissa utvalda avdelningar och enheter inom organisationen, framförallt inom produktionen.

5.3.1 UIA och CMI:s internprissättning

UIA är en serviceavdelning som erbjuder, vad man enligt definition kallar för en intern prestation, då tjänsten man förser den interna kunden med är valbar, identifierbar, mätbar och ekonomiskt värderbar. Den interna kunden kan inte bara välja att avstå från prestationen, utan kan vända sig för motsvarande tjänster från externa leverantörer, vilket också sker idag parallellt med UIA:s verksamhet. Tjänsten som UIA erbjuder är klart identifierbar då det är relaterat till marknadsföringsmaterial som den interna kunden inte själv är kapabel att framställa. Den är samtidigt mätbar i den bemärkelsen att det är ett tydligt kvantifierbart material som framställs och ekonomiskt värderbar dels i bemärkelsen vad den kommer att generera i intäkter och dels i den mängd resurser som det krävs att framställa den. UIA förser verksamheten med en servicetjänst där övriga verksamheter i företaget kan välja att köpa sina tjänster. Det gör det enkelt att behandla avdelningen som en resultatenheter. Syftet med prestationen är inte att vända sig till kunder externt. UIA tjänster tillhör den kategori interna prestationer som är helt färdigställda och som sedan överförs till en annan förädlingskedja.

CMI är en serviceavdelning vars interna prestation är valbar, identifierbar och mätbar. Den interna kunden kan välja att avstå från den och den är klart identifierbar då det i sammanhanget rör sig om en unik tjänst som inte erbjuds i liknande skick internt och är mycket svår att köpa i liknande form externt då det krävs intern information för att framställa den. Tjänsten är även mätbar då det rör sig om en klart kvantifierbar analys över ett visst område eller segment, ofta i enlighet med en beställning som gjorts. Det är svårare att avgöra om den är ekonomiskt värderbar eftersom resultatet av att använda eller inte använda marknadsinformation först kan ses på lång sikt och frågeställningen blir ganska hypotetisk då det inte är särskilt lätt att ens försöka mäta resultatet av skillnaden mellan att använda eller inte använda informationen.

Syftet med prestationen är att vända sig internt, men planer på att börja erbjuda sina tjänster externt finns. CMI belastar sina kunder med kostnader, men gynnas inte av några intäkter för sina prestationer utan har istället en budgetram. CMI:s tjänster hör till den grupp som är helt färdigarbetade och som sedan förs över till en annan förädlingskedja.

UIA:s internpriser resulterar i att de interna kunderna inte utnyttjar prestationerna i onödig utsträckning. På så vis är det en lönsam planering av var företagets begränsade resurser bäst kan spenderas. Det är tydligt inom UIA att just det bästa utnyttjandet av företagets resurser står i fokus och är ett syfte med internprissättningen. Enligt UIA agerar internprissättningen som incitament för samordning av verksamheten och byråns mål ligger i linje med företagets som helhet. Helt klart skapar internprissättningen ett underlag för att kontrollera att

verksamheten uppnår lönsam planering då det är en förutsättning för att UIA ska kunna mäta sina intäkter.

CMI fördelar sina kostnader utefter i vilken utsträckning de olika länderna nyttjat eller planerar att utnyttja resurserna. Indirekt blir detta en påtryckning för en lönsam planering av företaget då resurserna fördelas efter behov. Argumentationen skulle även kunna gå i riktningen att kostnaderna för CMI finns och kommer att fördelas oavsett om de interna kunderna utnyttjar dem eller inte. För CMI agerar internprissättningen incitament för samordning av verksamheten då de genom att verka som serviceenhet till den övriga verksamheten minskar de totala kostnaderna, vilket är en målsättning för företaget som helhet. Till skillnad från UIA är det här samordningen mellan olika delar i verksamheten som är ett syfte i fokus även om man också bedömer att företagets resurser får ett bättre utnyttjande genom denna lösning. Då CMI:s kostnader existerar och fördelas oavsett om de nyttjas eller inte verkar de inte för att agera som kontroll för att verksamheten verkligen uppnår lönsam planering eller för att man inte utnyttjar dem i onödig utsträckning. Dock ligger nyttjandegraden till grund för det kommande årets allokering. Det finns däremot en form av omvänd kontroll i och med nyttjandet av internprissättning. För CMI-funktionen blir det ett sätt att kontrollera att arbetet inte blir alltför ensidigt riktat gentemot en intern kund. Den som betalar för en tjänst har också rätt till den och därmed blir resurserna mer rättvist fördelade inom organisationen. Detta finner vi också stöd för i teorin som säger att när serviceavdelningar mäts på sitt resultat så förflyttas fokus från det som är viktigt för avdelningen till det som är viktigt för kunden.

Det faktum att UIA använder sig av internpriser gör att det finns ett underlag för beslut, både på lång och kort sikt, då det gäller kostnadsbilden för UIA. Detta som en följd av att det går att mäta UIA:s resultat på motsvarande tidsperspektiv, något som passar UIA såväl som de centrala delarna av Unilever. UIA anser att systemet är effektivt och att det tar endast begränsade resurser i anspråk, samtidigt som det passar in i företagets befintliga struktur. Internprissättningen ger, enligt ovan, incitament som passar på lokal och central nivå, dels för lönsam planering, men även för kontroll och samordning av verksamheten. CMI fördelar sina kostnader mellan sina interna kunder och det ger ett visst underlag för beslut på kort och lång sikt. Systemet ger incitament för lönsam planering och samordning av verksamheten, något som passar såväl lokalt som centralt. Systemet man använder sig av är dessutom väldigt effektivt och tar mindre resurser i anspråk än det debiteringssystem som UIA använder sig av då det endast är att fördela de egna kostnaderna utefter nyttjandegrad.

UIA använder sig av en kostnadsbaserad internprissättning, med viss justering av kostnaderna. De använder sig av en basstandardkostnad för tjänsterna man erbjuder vad det gäller timpris, däremot uppdaterar man oftare hur många timmar som krävs för en viss tjänst och använder sig på så vis av löpande standardpriser. UIA benchmarkar sig gentemot externa byråer på marknaden och har därigenom förutsättningar för att använda sig av ett marknadsbaserat pris. I dagsläget ligger dock UIA:s pris långt under eftersom ett marknadspris inte skulle accepteras av de interna kunderna. De interna kunderna uppmuntras därigenom att köpa den typ av

tjänster som UIA erbjuder internt i företaget. Det låga priset är dock indirekt ett problem för UIA som ibland har svårt för att få täckning för kostnader i form av mer långsiktiga investeringar som utbildningar, datasystem och att få kompetent personal att stanna i verksamheten och inte gå vidare till arbetsplatser med bättre löner. Om denna svårighet att få täckning för sina kostnader och att inte kunna påverka sina intäkter går så långt att den börjar uppfattas som orättvis kan det verka demotiverande på den personal som är ansvarig för att driva avdelningen. Förhandling om internpriserna sker endast i undantagsfall, exempelvis om det skulle vara en ny kund som man ännu inte etablerat tillräckligt med kunskap om.

CMI använder sig av ett basstandardkostnadspris och fördelar sina kostnader mellan sina kunder. En stor anledning till att CMI använder sig av basstandards är att det inte finns någon befintlig marknad av betydelse utanför företaget vilket gör det mycket svårt att få ett korrekt marknadspris. CMI använder sig dessutom av en förhandlingsbaserad metod i den mening att man en gång per år reviderar och förhandlar om nya, framtida fördelningsnycklar. En förutsättning enligt teorin är att parterna som förhandlar har möjlighet att vända sig till en extern leverantör, något som dock varken CMI eller dess kunder har. Däremot har parterna möjlighet att diskutera och förhandla om det utnyttjande som man planerar att använda under det närmaste året och därmed påverka kostnaden. Det är heller inte tvingande att använda den interna tjänsten från CMI-funktionen i Sverige utan varje bolag kan själv skapa den funktionen eller helt avstå från tjänsten om man anser att den inte motsvarar det värde som den förbrukar.

UIA kan klassas som en intern serviceavdelning då de serverar och underlättar för andra avdelningar på företaget i deras respektive arbete. UIA förmedlar sina tjänster från en lokal enhet och har klart identifierbara interna kunder. Unilevers värdekedja skulle inte vara fullständig utan UIA:s arbete. UIA:s tjänster bedöms efter vilken kvalitet de håller och de interna kunderna debiteras efter volym, i UIA:s fall antal timmar. En stor del av den tjänst som UIA utför består av kunskap och information hos medarbetaren, något som är svårt att mäta fysiskt. Arbetet som UIA utför har inte någon strategisk betydelse för Unilever och skulle kunna köpas in från en extern part. Då UIA är en självförsörjande resultatenhet och de interna kunderna har möjlighet att vända sig till en extern leverantör för samma typ av service, blir UIA konkurrensutsatt och kvaliteten upprätthålls därigenom. Samma resultatfokus leder till att UIA strävar efter överlevnad på sikt. En stor del av det arbete, som Lindsjö utför, går därför ut på att marknadsföra sig internt, för att på så vis bibehålla och till och med utöka den befintliga kundstocken. UIA har, som resultatenhet, en kommersiell relation till sina interna kunder och debiterar dem efter nyttjandegrad. Internpriset baseras till viss del av en löpande standardpris och till en annan på en basstandard.

CMI är en intern serviceavdelning som, beroende på vilket perspektiv man tar, får anses vara en lokal enhet. Unilevers värdekedja står dock inte och faller med CMI:s tjänster, men samtidigt är de en avdelning som genererar positiva effekter för företaget på lång sikt. CMI:s enstaka tjänster är svåra att sätta i relation till de förbrukade resurserna och de har inte heller någon direkt koppling till någon del i den externt sålda produkten, utan verkar istället som ett stöd för de producerande

och säljande enheterna. CMI:s tjänster består till stor del av kompetens hos den som utför den faktiska tjänsten och är därför inte fysiskt mätbara. De tjänster som CMI bistår med är av långsiktig strategisk betydelse för Unilever och skulle, då det rör sig om intern information, inte vara möjlig att köpa in från en extern part. CMI har endast fokus på sina kostnader och behöver på så vis inte upprätthålla någon standard eller kvalitet för sina tjänster. CMI löper samtidigt inte så stor risk att bli nerlagda eller sålda då de levererar en service som, på grund av dess natur, inte går att förskaffa sig externt. Det innebär att den typen av tjänst som CMI-funktionen producerar är av strategisk vikt. Denna typ av tjänster brukar ofta kostnadsfördelas. CMI fördelar sina kostnader mellan sina interna kunder, som i sin tur får ett minskat resultat även om inte det direkta sambandet mellan utnyttjandet och kostnaderna finns där. Detta samband görs ännu svagare genom att det inte finns någon direkt uppföljning och relation mellan priset man betalar och det man betalar för. Det är svårt för kunden att protestera mot det pris som blir debiterat eftersom man inte kan kontrollera om man fått tjänster producerade av CMI-funktionen i relation till kostnaden. Internpriserna baseras på basstandardkostnader och får anses som internpriser, och inte som kostnadsallokeringar, då de interna kunderna har möjlighet att upphöra med användandet av CMI:s resurser.

Ett alternativ för de interna kunderna är, om de inte är nöjda med den information de så att säga köper från CMI, själva skaffa sig den resursen och på så sätt fortfarande ha tillgång till tjänsten utan att behöva vara bunden till den befintliga avdelningen. Detta är särskilt möjligt då de olika CMI sitter i den svenska organisationen men då varje land är ansvarigt för sitt eget resultat. Ytterligare ett alternativ skulle vara att helt avstå från informationen och varken köpa tjänsten eller producera den själv. På kortare sikt skulle det inte behöva betyda någon särskild försämring för företaget. På lång sikt betyder det dock att man avstår från strategiskt viktig information om konsumenters agerande.

Vi berör bara helt kort vad som gäller de internationella aspekterna på internprissättning eftersom det är ett mycket komplext område. Samtidigt är det ett område som är för stort och viktigt för att inte nämna alls. I vårt empiriska material är det främst CMI-funktionen som berörs av denna frågeställning eftersom dess tjänster debiteras till Danmark och Finland. Syftet med att ha en gemensam CMI-funktion är inte skattetekniskt utan effektivitetsdrivet. Inte desto mindre kan CMI-funktionen och då HPC som så att säga äger funktionen drabbas av komplikationer vad gäller denna prissättning. Prissättning mellan länder ska egentligen ske enligt Arms-length principen där man agerar som om den interna kunden är vilken extern kund som helst och prissätter därefter. Den metod som används vid internfakturering av CMI-funktionen uppfyller inte detta kriterium men samtidigt kan den knappast jämföras med andra företag eftersom funktionen inte kan köpas från extern part och därmed kan inte heller någon benchmarking genomföras. Verksamheten löper dock en risk att drabbas av det ytterligare dokumentationskrav som de sakkunniga lyfte fram som ett framtida scenario. Denna form av administrativ belastning skulle kunna leda till att det är mer lönsamt att ha CMI-verksamhet i varje land på grund av den ökade arbetsbördan och därmed ökade kostnader.

5.3.2 IT:s internprissättning

Som en följd av att IT-avdelningen på Unilever inte använder sig av internprissättning kommer delar av den teori som togs upp i samband med UIA och CMI inte att behandlas i samma utsträckning nedan. Argumentet för att ändå ta upp internprissättning som ett separat avsnitt för IT-avdelningen är för att senare under resultat och slutdiskussionen i kapitel sex diskutera möjligheterna och eventuella för- och nackdelar för internprissättning vad det gäller denna avdelning. För att förebygga denna diskussion krävs det att läsaren är insatt i de brister och förutsättningar som IT-avdelningen har vad det gäller internprissättning.

Den service som IT-avdelningen på Unilever står till tjänst med är per definition inte en intern prestation. IT:s tjänster är identifierbara, mätbara och ekonomiskt värderbara. Tjänsterna är dock inte valbara och de interna kunderna har heller inte möjligheten att avstå från prestationerna. IT-avdelningen har inte heller något ansvar för sina intäkter och har av den anledningen inte ett behov av internpriser. Avdelningen vänder sig inte till externa kunder och deras tjänster är inte heller av karaktären att de förs vidare till nästa steg i värdekedjan. Däremot är verksamheten beroende av att ha en fungerande IT-struktur.

IT-avdelningen bidrar i dagsläget inte till en lönsam planering då deras tjänster utförs oavsett om de önskas eller inte samt att det inte finns något incitament för att låta bli att överutnyttja prestationerna då deras tjänster inte är förknippade med någon kostnad. Avdelningen är centralt styrd och har därigenom en målsättning som motsvarar ledningens. En viss form av kontroll av att verksamheten uppnår lönsam planering återfinns i att de följer upp sina kostnader på respektive kostnadsställe. IT-avdelningens tjänster är åtminstone till viss del så kallade odelbara tjänster. Det är möjligt att hantera dessa typer av tjänster på en intern marknad även om marknaden kommer att vara ofullkomlig.

6 Resultat- och slutediskussion

I detta sista kapitel kommenterar författarna resultatet av uppsatsen och för en diskussion kring densamma. Strukturen på detta kapitel är likvärdig den i teori- och analysavsnitten.

6.1 Unilever

Internprissättning är en komplex fråga och även om det i teorin i olika avseenden finns tydliga uppdelningar och gränsdragningar, så blir det i praktiken ofta svårt att göra samma skarpa klassificeringar. De olika fall inom Unileverkoncernen som undersökts har olika karaktär vad det gäller såväl de tjänster som erbjuds, den befintliga organisationsstrukturen samt hur internprissättning eller fördelning av kostnader används. Nedan kommer dessa tre olika områden att diskuteras i ordningen organisation, tjänster och till sist internprissättning. I följande avsnitt drar författarna slutsatser av den analys som gjorts i tidigare kapitel och för en diskussion där de även bidrar med egna åsikter.

6.1.1 Unilevers organisation

Unilever har karaktären av en matrisorganisation. Unilever är starkt decentraliserat i många delar, vilket är en förutsättning för att använda sig av internprissättning. Organisationen är i olika delar dessutom indelad i såväl kostnadsenheter som resultatenheter. Flera kostnadsenheter kan ingå i en resultatenhet. För de enheter som är indelade i kostnadsenheter faller en stor del av grundförutsättningarna för att använda sig utav internprissättning gentemot andra enheter. En avgränsning som dock görs ibland är att internprissättning fortfarande är möjligt om åtminstone den ena enheten är en resultatenhet. I en kostnadsenhet har ägaren av enheten endast ansvar för kostnader och har därmed inte samma incitament för att se till sina intäkter från exempelvis interna prestationer. Å andra sidan har samtliga enheter i organisationen åtminstone ansvar för sina kostnader och detta skapar incitament för att inte utnyttja interna tjänster från andra enheter i mer än nödvändig grad. Resultatenheterna får, framförallt genom att de delvis fokuserar på intäkter, ett användbart verktyg genom internprissättning. Internprissättning skapar för dessa enheter möjligheten att styra sina intäkter och begränsa att andra enheter överutnyttjar deras resurser. Nedan följer en diskussion kring de olika respondenternas avdelningar och dess förutsättningar i ett organisatoriskt perspektiv för internprissättning.

6.1.1.1 Organisationen hos UIA och CMI

UIA har ingen tydlig organisationsstruktur, men samtidigt är detta inte något som i större utsträckning påverkar förutsättningarna för internprissättning. Förutsättningarna för internprissättning ligger snarare i hur decentraliserad enheten är och i fall enheten inte bara ser till sina kostnader utan även till sina intäkter. Ansvar är starkt decentraliserat för UIA och de ansvarar för såväl intäkter som kostnader. Att de drivs som en resultatenhet gör att internprissättning blir ett verktyg som underlättar för registrering av avdelningens intäkter. Däremot kan man diskutera om användningen av internpriser begränsas då UIA inte själva

helt styr över ansvaret för prissättningen eller avdelningens budget, utan att detta fastslås i samråd med ledningen för Unilever. Skulle UIA i största möjliga utsträckning drivas som ett företag i företaget, vara helt decentraliserat och som resultatenheter ansvara för kostnader såväl som intäkter, borde även ansvaret för och arbetet bakom budgeteringen och prissättningen helt ligga i UIA:s händer. Det skulle kunna vara av intresse för UIA att ha möjlighet att förhandla fram priserna med olika delar av organisationen eller använda en differentierad prislista för att kunna konkurrera med de externa leverantörerna. Det låga priset kan dessutom få konsekvenser såsom överutnyttjade resurser då andra interna avdelningar inte får samma starka incitament att hålla nere efterfrågan av UIA:s tjänster.

UIA:s organisationsstruktur och framförallt det faktum att de drivs som en resultatenheter gör dock att internprissättning lämpar sig. Genom detta styrsystem kan UIA faktiskt se till sina intäkter och driva byrån mot ett önskvärt budgeterat mål. Organisatoriskt sett så är UIA alltså lämpade för internprissättning, men en starkare grad av ansvar och självbestämmande skulle ytterligare öka fördelarna med internprissättning.

CMI har inte heller en tydligt klassificerbar struktur, men återigen inte något som sätter begränsningar för internprissättning. CMI-funktionen i Sverige är organisatoriskt underställd marknadsavdelningen och är därmed till stor del styrd av HPC i Sverige. Samtidigt påverkas CMI-funktionen även av den centrala CMI-funktionen i Europa och vilka målsättningar som den sätter upp för funktionen. CMI använder sig inte av internpriser internt i bolaget eftersom enheten är en kostnadsenhet men internfakturerar sina kostnader till de resultatenheter som de övriga två nordiska HPC-enheterna representerar. Genom detta tillvägagångssätt behöver avdelningen inte se till sina intäkter och då man samtidigt fördelar sina kostnader så kan man ifrågasätta i vilken utsträckning kostnaderna minimeras.

Vidare kan man tänka sig att de interna kunderna även här har svaga incitament för att inte utnyttja CMI:s resurser mer än nödvändigt. Samtidigt kan samordningen vara ett tecken på att man prioriterar hur man använder bolagens resurser och väljer att vara effektivare genom att samla all kunskap till en enhet. Skulle CMI-funktionen däremot i framtiden drivas som en resultatenheter internt inom HPC och dessutom få ansvar för sina intäkter skulle internprissättning vara ett lämpligt verktyg. Man kan ställa sig frågan om man redan i dagsläget skulle påverka de interna kunderna annorlunda om de skulle drabbas av ett internt pris istället för att CMI:s kostnader internt enbart är en del av företagets budgeterade kostnader. Möjligtvis skulle det öppna sig en större medvetenhet för vad tjänsterna innebär kostnadsmässigt då man skulle kunna se kopplingen efter vart tillfälle man utnyttjat resurser från CMI. En risk är då att man internt i organisationen skulle avstå från att använda CMI:s tjänster och istället använda den delen av sin budget till annan verksamhet inom marknadsavdelningen. Det kanske är svårt för en enskild produktchef att i det enskilda fallet se behovet av en mer långsiktigt strategisk information.

6.1.1.2 Organisationen hos IT

IT-avdelningen är en relativt liten organisation och det är svårt att urskilja en tydlig struktur. Avdelningens utformning i sig är dock inget som sätter begränsningar för användandet av internpriser. IT-avdelningens ansvar sträcker sig endast över de egna kostnaderna. Detta är något som begränsar användandet av internpriser då avdelningen inte ser till de eventuella intäkter som skulle komma med användandet av internpriser. Samtidigt är avdelningen centralt styrd, något som går emot de fundamentala förutsättningarna för användandet av internpriser.

För att ge incitament till de interna kunderna att hålla tillbaka efterfrågan på vissa tjänster skulle internpriser dock vara ett tänkbart alternativ. För att skapa förutsättningar för internprissättning för IT-avdelningen borde ansvaret decentraliseras. Dessutom borde givetvis avdelningen få ansvar även för sina intäkter och drivas som en resultatenheter. Det kan dock ifrågasättas hur relevant internpriser skulle vara för avdelningen även om ovan förändringar skulle infrias. Då de tjänster som avdelningen utför inte är valbara för de interna kunderna, och då inte bara för att utförandet av tjänsterna är centralt styrt, utan även för att en förändring i IT-strukturen för en del av organisationen i de flesta fall måste följas av samma förändring av samtliga delar av organisationen för att inte skapa teknologisk obalans. Detta gör att valbarhet av IT-avdelningens tjänster inte blir möjlig och därför faller relevanta förutsättningar för att använda sig av internprissättning.

Resultatet av att tvinga avdelningar i organisationen att utnyttja tjänsterna och sedan ta betalt för dem skulle vara i det närmaste samma sak som att utföra tjänster och sedan allokera kostnaderna för dem. Möjligtvis skulle kostnaderna kunna härledas med större säkerhet, men incitamenten som skapas genom internprissättningen skulle starkt begränsas. Men man kan samtidigt fråga sig hur stor skillnad det egentligen är mellan organisationen inom UIA och IT. Man kan inte hävda att UIA helt har ansvaret för sin egen ekonomi och kan driva verksamheten som ett eget företag när ledningen centralt har begränsat detta till exempel genom att begränsa de möjliga intäkterna samt även justera vilka kostnader som internprissättningen ska basera sig på. Är tjänsterna från UIA verkligen helt valbara? Skulle det kunna vara så att om UIA inte fick ett tillräckligt stort antal interna kunder att verksamheten lades ner på grund av konkurrensen från externa leverantörer. Det behöver inte alls vara fallet.

Inom IT-avdelningen finns det klara möjligheter för outsourcing av verksamhet och det är inte heller tjänster som är svåra att hitta ett flertal externa leverantörer till. Fördelen med att det finns många bolag på marknaden som kan tänka sig att sälja denna typ av tjänster till kunder som Unilever är att det borde vara relativt enkelt att sätta ett marknadsbaserat internpris på de producerade tjänsterna. Organisatoriskt ser vi inte några större problem med att egentligen göra detta till en resultatenheter där vissa faktorer är obligatoriska men där många val kan göras på vägen och därmed låta enheterna själva besluta om vilka projekt de avser att delta i.

Precis som i annan verksamhet skulle detta baseras på de riktlinjer som skapas centralt och därefter vara en valfrihet för de enskilda enheterna med vilket de kunde påverka sina kostnader. Dessutom har enheterna själva störst kunskap om de behov som finns för att kunna genomföra sin verksamhet på ett effektivt sätt och kan därmed på ett lättare sätt prioritera vilka projekt som skulle öka deras interna effektivitet och därmed lättare kunna uppnå företagets gemensamma målsättningar.

6.1.2 Unilevers tjänster

Unilever är i första hand ett producerande företag som erbjuder livsmedelsprodukter och produkter för personlig omvårdnad och hemrengöring. Dock erbjuds det internt en mängd olika tjänster i organisationen. I denna uppsats studeras marknadsföringstjänster, tjänster rörande marknadsundersökningar och inköp av desamma samt IT-relaterade tjänster. Nedan följer en diskussion kring respondenternas tjänster och dess förutsättningar för internprissättning ur ett tjänsteperspektiv.

6.1.2.1 UIA och CMI:s tjänster

UIA erbjuder tjänster vad det gäller marknadsföringsmaterial till sina interna kunder. UIA:s kunder har möjligheten att vända sig till externa leverantörer för motsvarande tjänster och därmed påverkas UIA av en marknadsmässig konkurrens. Byrån har dock en konkurrensfördel mot de externa byråerna med sitt relativt sett låga pris. Samtidigt är det låga priset något som skulle kunna innebära en indirekt nackdel då det kan leda till att byrån inte har samma förutsättningar för exempelvis utbildning, kompetent personal och teknik, något som skulle kunna leda till en försämrad konkurrenskraft. Tjänsterna som UIA erbjuder är väl anpassade för att vara prissatta internt och är relativt enkla att värdera. Byrån kan antingen använda sig av det kostnadsbaserade pris som man gör idag alternativt basera sitt pris på likvärdiga tjänster på den externa marknaden.

CMI erbjuder tjänster vad det gäller marknadsundersökningar, tjänster som finns i motsvarande form utanför företaget, men som de interna kunderna inte tillåts utnyttja, samt tolkning av den information som samlas in. Detta gör att konkurrensen för CMI blir betydligt mindre påtaglig än för UIA, men samtidigt har de interna kunderna möjligheten att avstå helt från servicen om de anser att den inte håller tillräckligt hög kvalitet. Det är fullt möjligt för de övriga nordiska länderna att själva starta CMI-funktioner även om det inte är en snabb lösning.

I dagsläget vänder sig såväl UIA som CMI endast till interna kunder med de tjänster man har möjlighet att erbjuda. CMI talar om att eventuellt vända sig utanför organisationen i framtiden. Frågan är dock om man på ledningsnivå skulle finna det acceptabelt att UIA eller CMI vänder sig till externa parter, då det i de flesta fall skulle innebära att man går ifrån sitt fokusområde, att producera varor inom områdena livsmedel, personlig omvårdnad och hemrengöring. Dessutom finns det en stor risk i att de båda enheterna skulle försörja konkurrerande, externa företag med sina tjänster, något som skulle intensifiera den redan hårda konkurrenssituation som råder i dagsläget. Det som däremot diskuterats inom

CMI-funktionen är möjligheten att genom ett ökat samarbete med Unilevers kunder skapa ett mervärde för dem vilket skulle kunna leda till ett tätare samarbete och därmed fördelar gentemot andra konkurrenter. Det skulle i så fall vara en strategisk satsning där förhoppningen är att båda parter ska få ett mervärde genom samarbetet.

6.1.2.2 IT:s tjänster

De tjänster som IT-avdelningen erbjuder bestäms från centralt håll och de interna kunderna har ingen möjlighet att avstå från dem. Det faktum att tjänsterna inte är valbara gör att en grundförutsättning för användande av internprissättning faller. Kostnadsmedvetenheten som internprissättningen skapar blir inte lika påtaglig då det inte är frågan om att aktivt kunna påverka de kostnader som kommer från IT-avdelningens centralt styrda projekt. Samtidigt skulle det finnas ett utrymme för avdelningen att använda internpriser på de ad hoc-tjänster som erbjuds, något som skulle kunna reducera belastningen av avdelningens resurser och underlätta prioriteringar.

IT-avdelningen vänder sig endast internt med sina tjänster och erbjuder inte någon utanför företaget att nyttja dem. Den starka centrala styrningen och det faktum att IT ligger långt utanför Unilevers kärnkompetensområde förhindrar de interna kunderna från att vända sig till externa leverantörer i framtiden.

6.1.3 Unilevers internprissättning

Unilever använder sig av flera olika varianter av internprissättning. Avdelningar som exempelvis UIA använder sig av internpriser baserade per timme för sina prestationer de utför, medan CMI har en internprissättning som utgår från fördelning av de totala kostnaderna. Dessutom förekommer det fall som exempelvis IT-avdelningen som utför interna tjänster utan att debitera för det, varken genom internpriser eller genom kostnadsallokering. Nedan diskuterar författarna dessa olika förekommande varianter.

6.1.3.1 UIA och CMI:s internprissättning

UIA använder sig av en internprissättning som baserar sig på avdelningens egna kostnader med vissa justeringar. Dock ligger UIA i förhållande till den externa marknaden väldigt lågt i sin prisbild. Att använda sig av en kostnadsbaserad metod är relevant då UIA har ett nollresultat som mål. Det som kan få negativa konsekvenser är att det låga priset kan sätta begränsningar för avdelningens utveckling och expanderingsarbete. Man ska betänka att Unilever köper in stora delar av sina behov från externa leverantörer trots att det finns kompetens inom bolaget och det till ett lägre pris än det som betalas externt. ICF väljer att enbart arbeta med externa leverantörer.

Det innebär att trots det låga priset så finns det faktorer som gör det naturligt att vända sig till externa leverantörer. En sak skulle kunna vara att ett lågt pris indikerar låg kvalitet och att UIA skulle behöva stärka sin interna marknadsföring och sitt kvalitetssäkringsarbete. Det kan också vara möjligt att UIA:s resurser inte skulle räcka till för att hantera samtliga interna kunder och därmed inte arbetar

särskilt hårt för att öka kundbasen (även om de själva säger sig söka nya kunder internt). Det skulle tyda på en låg konkurrenssituation eftersom enheten då tar på sig så många uppdrag som de kan hantera men inte expanderar i den takt som verksamheten skulle behöva. Baseras priset på de befintliga kostnaderna blir det svårt att få resurserna att räcka till för att utöka den befintliga utrustningen, öka antalet utbildningstimmar och anställa mer kompetent personal, då detta kräver resurser som inte är inkluderade i prisbilden. Därför är det viktigt för UIA att redan i budgetprocessen planera in framtida behov för dessa delar och lägga detta ovanpå det kostnadsbaserade internpriset.

Ett alternativ till denna kostnadsbaserade metod skulle vara en marknadsbaserad prissättning. Fördelen med denna metod skulle vara, då man utsätts för extern konkurrens, att man spelar på lika villkor med de befintliga byråerna på marknaden. Med ett högre pris skulle UIA ha möjlighet att driva utvecklingen av utrustning, utbildning och kompetens och på så vis vara ett attraktivare alternativ för de interna kunderna. Samtidigt är en av UIA:s stora fördelar att de ligger väldigt lågt i pris, men ett internpris baserat på ett befintligt marknadspris med viss reduktion för att man inte har riktigt samma kostnader som externa byråer skulle kunna vara ett bra alternativ. Det skulle till exempel kunna röra sig om lägre lokalkostnader än motsvarande externa konkurrenter har.

CMI fördelar sina kostnader mellan sina interna kunder. De använder sig av en basstandardmetod och till viss del en förhandlingsbaserad metod med tanke på att de förhandlar med kunderna en gång per år om den framtida allokeringen. Fördelen för enheten med denna metod är att de interna kunderna verkligen utnyttjar resurserna då det inte finns direkta incitament för att inte göra så. Eftersom avdelningens tjänster är av strategisk vikt för företaget så är det en stor fördel. Det är även en mycket enkel metod ur ett administrativt perspektiv och kostar därför mycket lite att genomföra. Samtidigt kan verksamheten uppnå syftet att göra denna kunskap tillgänglig även för bolag i små länder som idag inte har möjlighet att själv skaffa denna kunskap. Nackdelen med systemet torde vara att det är svårt att se om CMI är lönsamma, då de kostnader som uppkommer fördelas. På så vis kommer inte CMI att drabbas av några kostnader som tynger enheten utan hela tiden se ut att ha en god korrelation mellan utnyttjade resurser och kostnader. Ytterligare en nackdel kan vara att de interna kunderna inte har något incitament för att inte utnyttja CMI:s resurser, något som skulle kunna leda till ett överutnyttjande av avdelningens resurser.

En intressant möjlighet för en CMI-avdelning skulle kunna vara att öka antalet tjänster och valmöjligheten gentemot sina kunder och istället låta det vara en bas för internpriser baserad på kostnader men samtidigt skulle det kunna vara baserat på någon annan metod att sätta priser där CMI även skulle kunna få en intäkt. Det skulle då kunna finnas en prislista alternativt differentierade priser kanske beroende på volymefterfrågan och kunden skulle då ett mer direkt incitament till att förstå vilka kostnader det orsakar och därmed kanske välja att avstå från sådant som kan vara önskvärt men som inte är nödvändigt.

En kostnadsbaserad metod skulle praktiskt taget vara samma företeelse som används i dagsläget. Fördelen med detta är att man skulle fortsätta att täcka sina kostnader. Nackdelen skulle vara den samma som i fallet med UIA, begränsningar för att driva utvecklingen av enheten. Även i CMI:s fall skulle ett marknadspris täcka dessa behov, men för CMI skulle ett marknadspris vara betydligt svårare att fastställa än i UIA:s fall då det inte existerar en fullt likvärdig tjänst på den externa marknaden. Den förhandlingsbaserade metoden skulle förmodligen vara svår att driva eftersom det är svårt att se ett relevant pris att sträva efter i förhandlingarna. Dessutom är denna metod krävande för de parter som är involverade. Vi tror också att framtiden för internprissättningen av CMI:s tjänster mellan de olika nordiska länderna eventuellt kan påverkas av de nya dokumentationskrav som förekommer inom EU. Risken är att dessa ökar administrationen och kostnaderna för hanteringen av internprissättning och därmed tvingar varje land att själva skaffa sig denna funktion.

6.1.3.2 IT:s internprissättning

IT-avdelningen använder sig inte av någon form av internprissättning. De tjänster som erbjuds är inte valbara och enheten styrs från centralt håll. Detta är två förutsättningar som måste förändras om det ska bli aktuellt för avdelningen att använda sig av internprissättning. En fördel som skulle uppstå om IT-avdelningen eventuellt skulle införa internprissättning är att kostnadsmedvetenheten för avdelningens tjänster i den övriga organisationen skulle öka. Däremot kan man argumentera att det är mindre meningsfullt att skapa en kostnadsmedvetenhet om en tjänst som inte går att avstå från. Då det från centrala håll inom Unilever beslutas att vissa IT-åtgärder måste utföras, så skulle det kännas svårt att låta de interna avdelningarna individuellt besluta om de vill delta eller inte.

6.2 Forskningsfrågan besvaras

Inledningsvis i denna studie ställdes en rad frågor som behandlats löpande i uppsatsen. Nedan sammanställs dessa frågor tillsammans med konkretiserade svar.

Inledningsvis ställdes frågan om hur ett decentraliserat företag använder internprissättning av tjänster. Det företag som uppsatsen valt att studera, Unilever, har visat sig använda internprissättning på skilda sätt och i olika utsträckning i olika delar av organisationen. De utvalda avdelningar som fungerat som respondenter för att exemplifiera olika tillvägagångssätt av användningen av internprissättning, har tydligt visat på att det förekommer en rad olika tillvägagångssätt för internprissättning inom organisationen.

UIA har ett relativt renodlat sätt att hantera internprissättning och uppfyller de flesta av de förutsättningar som behövs för användandet av internprissättning. CMI å sin sida har valt att fördela sina kostnader och har betydligt färre kriterier uppfyllda för att tillfredsställa de behov som finns för att ha ett fullt utvecklat internprissystem. Slutligen har IT-avdelningen studerats och de har valt en metod som frångår de båda andra och har ingen form av kostnadsfördelning eller debitering genom internpriser.

Svaret på frågan blir således att det finns en rad olika uppsättningar av hur Unilever valt att täcka de kostnader som en intern enhet orsakar vid produktionen av interna prestationer. Att en verksamhet kan använda sig av flera metoder inom samma företag beroende på de förutsättningar som finns i bolaget stöds också av teorin. I det fall som internprissättning användes i sin relativt sett största utsträckning så får det även konstateras att det skett viss anpassning efter den rådande organisationsstrukturen och övriga förutsättningar för internprissättning. IT-avdelningen som idag inte använder sig av internprissättning har i det närmast samma organisatoriska struktur som UIA, så är det enkelt att se att avdelningen skulle ha möjlighet till att använda internprissättning. Inledningsvis är det nog vissa utvalda tjänster som skulle ligga närmast till hands för IT-avdelningen, men efter hand kan detta givetvis utökas.

De interna priser som förekommit har varit kostnadsbaserade, vilket också var en av de inledande frågeställningarna. Det har dock framkommit att det även finns utrymme för andra prissättningsmetoder inom organisationen. Den marknadsbaserade metoden är i praktiken inom räckhåll för UIA att använda, men på grund av vilken prisbild UIA valt att lägga sig på så har denna metod inte varit lika användbar. Frågan har diskuterats om det skulle lämpa sig bättre för UIA att använda sig av ett marknadsbaserat pris. Fördelen skulle vara att byrån då skulle ha möjlighet att konkurrera med externa byråer på samma villkor, men nackdelen å andra sidan skulle vara att man tappar sitt fördelaktiga pris. Samtidigt skulle ett högre pris ge utrymme för en starkare utveckling av de egna resurserna. Att använda en marknadsmässig internprissättning skulle dock ge verksamheten ett objektivt värde på de tjänster som produceras. Under förutsättning att det finns en konkurrensutsatt marknad så är det ett marknadsbaserat internpris som är det rekommenderade.

De syften som organisationen har med att internprissätta sina tjänster är till stor del likvärdiga. UIA talar om att användandet av internpriser gör att de interna kunderna inte utnyttjar UIA:s resurser mer än nödvändigt. Dessutom anser UIA att internpriserna agerar som incitament för samordning av verksamheten och att säkerställa att byråns mål ligger i linje med företagets i stort. Även CMI talar om dessa syften. Då IT inte använder sig av internprissättning så blir det svårt att tala om syften med att använda det. Ovan har det diskuterats om det skulle vara möjligt för IT att använda sig av internprissättning, åtminstone vad det gäller valda delar av verksamheten, och då skulle syftena till att börja med ligga i linje med UIA:s och CMI:s syften för användning. Under första kapitlet i denna uppsats ställdes frågan när en organisation väljer att inte använda sig av internprissättning av tjänster. Det är svårt att se en direkt koppling till varför IT-avdelningen inte använder sig av internprissättning då de har samma förutsättningar som de delar i organisationen som använder sig av internprissättning. Ett argument kan vara att de är mer centralt styrda och ett annat att den begränsade valbarheten av avdelningens tjänster. Det är dock frestande att dra slutsatsen att det är mer tillfälligheter än bakomliggande tanke som avgjort då likheterna i övrigt är så stora.

En annan aspekt för att använda internprissättning kan vara att följa upp lönsamheten hos en enhet. De enheter som vi undersökt har i större eller mindre utsträckning karaktär av att vara stödfunktioner, funktioner som skulle kunna vara föremål för outsourcing och därför intressanta att följa lönsamheten för, för att sedan avgöra om de istället ska placeras utanför organisationen.

Det finns alltså en rad förbättringsmöjligheter för de enheter som vi studerat. UIA skulle kunna använda sig av ett marknadsmässigt pris med viss reduktion, dels för att visa på bättre lönsamhet, men även för att visa de interna kunderna den marknadsmässiga kostnaden. Ett högre pris skulle dessutom ge möjlighet till utveckling av avdelningen och således skapa en bättre konkurrenssituation för avdelningen. En eventuell risk för överutnyttjande av avdelningens resurser skulle försvinna vid användande av marknadsbaserade internpriser. Ett marknadsmässigt pris skulle slutligen även möjliggöra för avdelningen att även rikta sig till externa kunder. Detta skulle, under förutsättning att man inte arbetar med konkurrerande företag, kunna ge UIA möjlighet att använda resurser som står outnyttjade och därmed få upp lönsamheten i verksamheten.

För CMI skulle det kunna innebära en förbättringsmöjlighet i att använda sig av en renodlad internprissättning. Detta skulle skapa en starkare koppling mellan kundens utnyttjande av CMI:s tjänster och vad det faktiskt kostar och samtidigt en mer rättvis kostnadsfördelning i företaget i stort. Det skulle även leda till att de som är potentiella kunder hos CMI lättare skulle kunna se vad det kostar att utnyttja tjänsten och om det i så fall är relevant för det aktuella projektet. Man skulle kunna tänka sig att internpriserna även i fortsättningen var kostnadsbaserade i någon form med tanke på att det är svårt att få marknadspriser på tjänsterna. Internprissättningen ska inte heller skapa mer arbete än nytta.

För IT-avdelningen är det först och främst att införa internprissättning som skulle vara den stora förändringen. Till att börja med skulle detta kunna göras på utvalda delar av de tjänster som idag erbjuds för att sedan, om så önskas, utökas till hela verksamheten. En sak som eventuellt motsäger denna önskan att gå mot mer marknadsmässig prissättning av interna tjänster är det faktum att de sakkunniga vi intervjuat inte funnit att någon enskild metod skulle överträffa de andra och då kanske det inte är värt det extra arbetet att byta internprissättningsmetod.

6.3 Reflektion över studiens resultat

Arbetet med denna studie har varit tidsmässigt relativt utdraget. Samtidigt har ämnet skapat ett allt djupare intresse som med tiden blivit det som hållit liv i arbetet. Det som varit mest slående med studien att det finns enheter i organisationer som är likvärdiga i utformningen men som samtidigt har olika förhållande till internprissättning. Att göra en studie är oerhört lärorikt. Det analytiska och strukturella tillvägagångssättet är lärorikt i sig, men kanske framförallt insamlingen av det empiriska materialet är givande.

Val av företag för fallstudien har ju till viss del skett genom den begränsning som funnits i och med att det är två av författarnas arbetsplats. Vi har genom de etiska

principer som tillämpas på den arbetsplatsen inte kunnat genomföra denna studie på ett företag som antingen är konkurrent eller kund till arbetsgivaren vilken minskade urvalet kraftigt. Vi valde därför att genomföra studien på Unilever. Hade studien genomförts på ett annat bolag är det möjligt att studien fått ett annat resultat.

Vår studie har genomförts genom att använda öppna intervjuer med personer i ledande befattning för de avdelningar som vi fått möjlighet att undersöka. Dessa personer bör vara de som har störst insyn i sin verksamhet och lättast kunnat svara på de frågor vi ställt. Dessa personer har vi valt eftersom vi fått reda på att de hade kunskap relevant för vår studie, ett selektivt urval. Det innebär inte att det inte kan finnas personer i organisationen som har ytterligare kunskap inom det område vi studerat och som kunnat ge ytterligare synpunkter av vikt för vår studie. Det skulle kunna röra sig om andra avdelningar med internprissättning eller om personer i ledande ställning på något av bolagen.

6.4 Förslag till fortsatt arbete

Denna studie behandlar internprissättning i ett decentraliserat företag. En intressant aspekt som inte vidare går in på i denna studie är den internationella och skatteplanerande aspekten av internprissättning av tjänster. Detta är ett ämne som är högst aktuellt i dagens internationella företagsmiljö och som skulle vara intressant att studera djupare. För att göra den en sådan studie krävs dock att en studie som denna gjorts, för att skapa en grundläggande förståelse för internprissättning av tjänster.

Vidare skulle det vara intressant att se i vilken utsträckning de incitament för kostnadsmedvetenhet som internprissättningen skapar i en organisation. En av de starkaste orsakerna till att använda sig utav internprissättning är just för att skapa en kostnadsmedvetenhet i företaget och det skulle vara intressant att se hur väl detta faller ut. Det skulle innebära att man följer en avdelning när de blir en resultatenheter och får möjlighet att påverka både sina kostnader och sina intäkter. En annan stark orsak till att använda sig av internprissättning är för att skapa enhetliga mål i företaget mellan vad enheten strävar efter och vad företaget i sin helhet vill uppnå. Samtidigt är en grundförutsättning att de enheter som skall använda sig av internprissättning drivs som resultatenheter och är starkt decentraliserade och då uppkommer frågan om det finns en risk i att enheterna drivs som små företag i företaget i alltför stor utsträckning och har egna mål som faller utanför helheten för företag i stort.

Ytterligare ett intressant sätt att utvärdera internprissättning på skulle vara genom att genomföra intervjuer såväl med de debiterande avdelningarna som med deras kunder. Vad tycker kunden om priset? Hur påverkas deras beslut av de pris som sätts på interna tjänster. Vi har i denna studie inte stött på särskilt mycket kritik mot internprissättning men kanske den skulle dyka upp vid en studie av de som är kunder i systemet. Det skulle vara av intresse eftersom de sakkunniga som vi intervjuat lyfte fram just den interna kritiken mot internprissättning som något

väldigt negativt för organisationen samtidigt som de tryckte på att den var mycket ofta förekommande.

En intressant aspekt som författarna kommit över under arbetets gång är relationen mellan belöningsystem och internprissättning i en organisation. Både internprissättning och belöningsystem är typer av styrsystem och skulle vara intressant att se hur de samverkar. Även detta är något som faller utanför studiens ramar, men som skulle vara oerhört relevant att fördjupa sig i. Slutligen skulle det kunna finnas ett intresse att göra en mer kvantitativ studie för att få en mer generell bild av hur företag använder internprissättning.

Källförteckning

Litteratur

Albrecht, Karl (1990) Service within, Richard D. Irwing, Inc., Homewood, Illinois.

Andersen, Ib (1998) Den uppenbara verkligheten – Val av samhällsvetenskaplig metod, Studentlitteratur, Lund.

Andersson, Per Magnus, Hansson, Lennart (1984) Internprissättning inom offentlig förvaltning, Studentlitteratur, Lund.

Anthony, Robert N. (1990) Administrativ styrning, Studentlitteratur, Lund.

Anthony, Robert N., Govindarajan, Vijay (2003) Management Control Systems, McGraw Hill, 11th edition, New York.

Arnerup-Cooper, Birgitta, Edvardsson, Bo (1998) Tjänstemarknadsföring i teori och praktik, Studentlitteratur, Lund.

Arvidsson, Göran (1971) Internpriser, Sveriges Mekanförbund, Ekonomiska Forskningsinstitutet vid Handelshögskolan i Stockholm, Publikation 71211, Stockholm.

Ax, Christian, Johansson, Christer, Kullvén Håkan (2005) Den nya ekonomistyrningen, Liber Ekonomi, Upplaga 3:1, Malmö.

Bergstrand, Jan (2003) Ekonomisk styrning, Studentlitteratur, Tredje upplagan, Lund.

Bruzelius, Lars H., Skärvad, Per-Hugo (1995) Integrerad organisationslära, Studentlitteratur, Sjunde upplagan, Lund.

Bryman, Alan (2001) Samhällsvetenskapliga metoder, Liber Ekonomi, Upplaga 1:2, Malmö.

Drury, Colin (1996) Management and cost accounting, International Thomson Business Press, Fourth edition, London.

Ewing, Per, Samuelson, Lars A (1998) Styrning med balans och fokus, Liber AB, Upplaga 2:1, Malmö.

Frankfort-Nachmias, Chava, Nachmias, David (1996) Research methods in the social sciences, Arnold, Fifth edition, New York.

- Gummesson, Evert (1995) Relationsmarknadsföring: Från 4P till 30R, Liber-Hermods AB, upplaga 1:2, Malmö.
- Grönroos, Christian (1996) Marknadsföring i tjänsteföretag, Liber Ekonomi, upplaga 3:2, Malmö.
- Holme, Idar, Magne, Solvang, Bernt, Krohn (1997) Forskningsmetodik – om kvalitativa och kvantitativa metoder, Studentlitteratur, Lund.
- Hornigren, Charles T., Sundem, Gary L., Stratton, William O. (2002) Introduction to Management Accounting, Prentice Hall, New Jersey.
- Jacobsen, Dag Ingvar (2002) Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen, Studentlitteratur, Lund.
- Johansson, Sven-Erik, Samuelson, Lars A. (1997) Industriell kalkylering och redovisning, Norstedts juridik AB, Nionde upplagan, Stockholm.
- Johansson, Sven-Erik, Östman, Lars (1992) Lönsamhetskrav – redovisningsmått – styrning, Studentlitteratur, Lund.
- Karlsson, Ingvar (1998) Introduktion till intern redovisning, Studentlitteratur, Lund.
- Kotler, Philip, Armstrong, Gary, Saunders, John, Wong, Veronica (2001) Principles of Marketing, Prentice Hall, Third European Edition, Harlow.
- Lundahl, Ulf, Skärvad, Per-Hugo (1999) Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer, Studentlitteratur, Tredje upplagan, Lund.
- Merchant, Kenneth A. (1998) Modern Management Control Systems, Prentice Hall, New Jersey.
- Normann, Richard (2000) Service Management, Johan Wiley & Sons Ltd, Third Edition, Chichester.
- Paulsson Frenckner, T. (1954) Internprestationer som företagsekonomiskt bedömningsproblem, P.A. Nordstedt & Söners Förlag, Stockholm.
- Repstad, Pål (1999) Närhet och distans – kvalitativa metoder i samhällsvetenskap, Studentlitteratur, Lund.
- Salomons David (1965) Divisional Performance measurement and control, Markus Wiener Publishing, Inc., New York.
- Samuelsson, Lars A. (red) (1999) Controllerhandboken, Industrilitteratur AB för Sveriges Verkstadsindustrier, Sjätte utgåvan, Stockholm.

Samuelsson, Lars A. (red) (2004) Controllerhandboken, Industrilitteratur AB för Sveriges Verkstadsindustrier, Åttonde utgåvan, Stockholm.

Svenning, Conny. (1999) Metodboken Samhällsvetenskaplig metod och metodutveckling, 3:e upplagan, Lorentz förlag, (Staffanstorp)

Wallentin, Christer, Estevall, Leif (1999) Ekonomernas uppslagsbok, Liber Ekonomi, Åttonde upplagan, Malmö.

Artiklar

Chi, Tailan, Nystrom, Paul (1998) An economic analysis of matrix structure, using multinational corporations as an illustration, *Managerial and Decision Economics*, 19:141-156, 1998.

Grönroos, Christian (1998) Marketing services: the case of a missing product, *Journal of Business & Industrial Marketing*, Volume 13, No. 4/5, 1998.

Halal, William E. (1994) Let's turn organizations into markets!, *Futurist*, May/June, 1994.

Hirshleifer, Jack (1956) On the economics of transfer pricing, *The Journal of Business*, July 1956.

Keegan, Daniel P., Howard, Patrick D. (1988) Focus on Industry: Making transfer pricing work for services, *Journal of Accountancy*, March 1988.

Mills, Peter K., Ungson, Gerardo R. (2001) Internal Market Structures – Substitutes for Hierarchies, *Journal of Service Research*, Volume 3, No. 3, February 2001.

Wilson, Aubrey (1995) The internal marketing of services: the new age surge, *Logistics Information Management*, Volume 8, Number 4, 1995.

Wilson, Aubrey (1998) The internal service department – justifying your existence, *Logistics Information Management*, Volume 11, Number 1, 1998.

Rapporter

Lantz, Björn, Ceder, Andreas, Larsson, Jonas (2002) Internprissättning i svenska börsnoterade företag, FE rapport 2002-387, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet.

Muntliga källor

Arvidsson, Ola, Nordic HR-Director, Unilever. Personlig intervju den 9 september 2005

Hedman, Leif, Nordic IT-operations manager, Unilever. Personlig intervju den 5 december 2005.

Jönsson, Mathilda, Tax Services, Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB. Personlig intervju den 10 november 2005.

Lindsjö, Mariette, Unilever Inhouse Agency Manager, Unilever. Personlig intervju den 28 september 2005.

Mörén, Raila, Nordic CMI manager, HPC. Personlig intervju den 12 december 2005.

Ulesköld, Niclas, Manager, Advisory and Outsourcing, Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB. Personlig intervju den 10 november 2005.

Elektroniska källor

Unilever; <http://www.unilever.se/ourcompany/aboutunilever/> 2005-12-19

Öhrlings PricewaterhouseCoopers;
<http://www.pwcglobal.com/se/swe/main/home/> 2005-11-02