



**Företagsekonomiska institutionen
EKONOMIHÖGSKOLAN**

**Kurs FEK 582
Januari 2005**

Internprissättning i ett tillverkande företag

Grupp:

**Janet Bromée
Ann Falkenberg**

Handledare:

**Per Magnus Andersson
Carl R. Hellberg**

Sammanfattning

- Uppsatsens titel:** Internprissättning i ett tillverkande företag
- Seminariedatum:** 2005-01-12
- Ämne/kurs:** FEK 582 Kandidatuppsats, 10 poäng
- Författare:** Janet Bromée, Ann Falkenberg
- Handledare:** Per Magnus Andersson, Carl R. Hellberg
- Fem nyckelord** Internpris, ekonomistyrning, ansvarsenhet, decentralisering, tillverkande företag
- Syfte:** Syftet med denna uppsats är att beskriva och analysera ett tillverkande företags internprissystem. Fokus är på hur systemet fungerar i praktiken samt vilka effekter det leder till.
- Metod:** Vi har utfört en fallstudie på ett tillverkande företag där vi gjort intervjuer samt fått tillgång till företagsinternt material. Vi har fokuserat på internprismodellens utformning samt på att jämföra effekter i praktiken med teorin. Uppsatsens angreppssätt är huvudsakligen induktivt, med utgångspunkt i empirin. Empiri prövas mot vald teoretisk referensram. Huvuddelen av uppsatsen är deskriptiv dock är teoriavsnittet normativt.
- Teoretiska perspektiv:** Inledningsvis diskuteras internprissättningens bakgrund och syften. Vi har därefter valt att presentera tidigare studier inom ämnet för att se om våra resultat av praktiken är i överensstämmelse med studiernas resultat. Olika ekonomiska ansvar och baser för internprissättning presenteras även.
- Empiri:** Koncernen använder sig av en cost-plus modell som är en kostnadsbaserad metod med ett procentuellt vinstpålägg.
- Slutsatser:** Vår studie har visat att koncernens internprismodell är en kombination av olika teoretiska modeller. Den metod som används utöver cost-plus är avräkning till standardkostnad. Dessa modeller kombineras med en betydande del centralstyrning. En hel del av de negativa effekterna som följer med en metod kan avhjälpas eller dämpas genom kombinationen av en annan metod eller med hjälp av centralstyrning. Men faktum kvarstår att ingen metod eller metodkombination är optimal för alla situationer utan företagen får välja den metod som mest satisfierar syftena med internprissättning.

Abstract

- Title:** Transfer pricing in a manufacturing company
- Seminar date:** 2005-01-12
- Course:** Bachelor thesis in business administration, 10 Swedish Credits (15 ects)
- Authors:** Janet Bromée, Ann Falkenberg
- Advisor/s:** Per Magnus Andersson, Carl R. Hellberg
- Key words:** Transfer pricing, management control, responsibility center, decentralised, manufacturing company
- Purpose:** The purpose with this essay is to describe and analyse a manufacturing company's transfer pricing. Focus is set on how the system works in practise and the effects it leads to.
- Methodology:** We have performed a case study on a manufacturing company where we have performed interviews and studied the company's transfer pricing manuals. The interviews focused on getting a detailed description and experienced effects of the model. The essay's objective is to inductively describe practise. Practise is tested against theory. The main part of the essay is descriptive but the theoretical part is normative.
- Theoretical perspectives:** First we have discussed the background and purpose of transfer pricing. We have chosen to present earlier studies of transfer pricing to see if our results of practise will be in accordance with these studies. The different responsibility centres and the bases for transfer pricing are also presented.
- Empirical foundation:** The company is using a Cost-Plus model which is a method based on cost with a profit added expressed as a percentage.
- Conclusions:** Our study has shown that the company's model for transfer pricing is a combination of different theoretical methods. The methods used are cost-plus and deduction to standard cost. The methods are combined with a great deal of central control. The negative effects that come with a method can be less with the combination of another method or with central control. The fact of the matter is that no method or combination of methods is optimizing in all situations, so therefore companies have to choose the method that is most satisfying.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1. INLEDNING	1
1.1 Bakgrund	1
1.2 Problemställning och frågeställning	2
1.3 Syftesformulering	4
1.4 Avgränsningar	4
1.5 Målgrupp	4
2. METOD	5
2.1 Inledande arbetsgång	5
2.2 Datainsamling	5
2.2.1 Fallstudie	5
2.2.2 Primärdata	6
2.2.3 Sekundärdata	6
2.2.4 Sammanställning av data	6
2.3 Kvalitativ eller kvantitativ metod	7
2.4 Induktion/deduktion	7
2.5 Normativ/deskriptiv ansats	8
2.6 Validitet/reliabilitet	8
2.7 Val av teori	8
2.8 Källkritik	9
3. TEORI	10
3.1 Internprissättningens bakgrund	10
3.2 Enheternas ekonomiska ansvar	11
3.2.1 Kostnadsansvar	11
3.2.2 Intäktsansvar	12
3.2.3 Resultatansvar	12
3.2.4 Lönsamhetsansvar	12
3.3 Internprissättningens syften	12
3.4 Styrning med internpriser	14
3.5 Internprissystemens olika utformningar	14
3.5.1 Logiker	15
3.5.2 Aktiv eller passiv användning	16
3.5.3 Problemlösningsfilosofier	17
3.5.4 Internprisets roller	17
3.6 Internprissättningens olika kostnader	18
3.6.1 Fasta respektive rörliga kostnader	18
3.6.2 Periodbeslutad kostnad	19
3.6.3 De teoretiska begreppsparen sär- och samkostnader	19
3.6.4 De praktiska begreppsparen direkt- och indirekta kostnader	19
3.7 Internprissättningen olika metoder	19
3.7.1 Kostnadsbaserade internpriser	19
3.7.1.1 Självkostnad (full tillverkningskostnad)	20
3.7.1.2 ABC-kalkylerad kostnad	20
3.7.1.3 Särkostnad	21
3.7.1.4 Självkostnad plus vinstpåslag (cost-plus)	21
3.7.1.5 Avräkning till standardkostnad	22
3.7.2 Marknadsbaserade internpriser	23

3.7.3 Förhandlingsbaserade internpriser	23
3.7.4 Centralt beslutade internpriser	24
3.8 Metoder för framtagande av kalkyler	24
3.8.1 Divisionsmetoden	24
3.8.2 Normalmetoden	25
3.9 Hur gör svenska företag i praktiken	26
3.9.1 Arvidssons studie år 1967-19. .	26
3.9.2 Ewings studie år 1992	26
3.9.3 Lantz et al:s studie år 2002	27
4. FALLSTUDIE	29
4.1 Fallföretaget	29
4.2 Förändringar av internprissystemet	29
4.3 Syfte och nytta med internprissättning	30
4.4 Koncernens internprismodell	30
4.4.1 Definition av Factory Cost – Steg 1	31
4.4.2 Definition av Transferpris - Steg 2	32
4.4.3 Definition av Bruttomarginal till extern kund - Steg 3	32
4.5 Principer för kostnadsfördelning	32
4.6 Sammansättning av Factory Cost	33
4.6.1 DM – Direkt material	33
4.6.2 MO – Material Overhead	33
4.6.3 DW – Direkt Wage	34
4.6.4 PO – Process Overhead	34
4.6.5 GO – General Overhead	34
4.7 Varuflöden mellan enheterna	35
5. ANALYS	37
5.1 Koncernens internprismodell	37
5.2 Transferpris	38
5.2.1 Fasta och rörliga kostnader	38
5.2.2 Overheadkostnader	39
5.2.3 Fastställande av prognostiserad volym	39
5.2.4 Fastställande av standardkostnad	40
5.2.5 Fastställande av vinstpåslag	40
5.3 Bruttoprisk till extern kund	40
5.4 Styrning med internpriset	41
5.5 Effekter av internpriset	41
5.5.1 Effekter på central nivå	42
5.5.2 Effekter för den säljande enheten	42
5.5.3 Effekter för den köpande enheten	43
5.6 Modellens utformning	44
6. RESULTAT OCH RESULTATDISKUSSION	45
6.1 Internprismodell	45
6.2 Lärdomar och framtida nytta	47

KÄLLHÄNVISNINGAR
BILAGA

1. INLEDNING

I detta inledande kapitel introduceras läsaren till problemställningen genom en kort beskrivning av ämnet. Därefter följer en diskussion om problemområdet internprissättning samt frågeställning. Efter detta redogör vi för uppsatsens syfte och de avgränsningar vi valt att göra. Avslutningsvis anger vi den målgrupp vi främst tror är intresserade av denna uppsats.

1.1 Bakgrund

Internprissättning är ett omdebatterat ämne både historiskt sett och idag (Lantz 2000:9). I många större svenska företag har beslut tagits om att bilda självständiga enheter med lokal beslutsrätt även kallad decentralisering. Samarbetet mellan enheterna vid decentralisering, dvs. leveranser och utnyttjande av varor och tjänster mellan enheterna, benämns internprestationer. Detta samarbete kan företagen styra på olika sätt bland annat genom att sätta ett pris på dessa internprestationer vilket benämns internpriser. Det är många gånger svårt för företagen att värdera prestationerna vid leverans mellan enheterna. Internprissystemet avser hela det totala system inom ett företag för beräkning, fastställande och användande av internpriser. En av många uppgifter som internprissystemet är avsett att fylla är att integrera ett företags enheter på ett effektivt sätt. (Arvidsson 1972:12).

Internprissättningsproblemet har sin grund i att ett optimalt handlande för en enskild enhets resultat inte alltid är optimalt för det aggregerade resultatet för koncernen som helhet. Den köpande enheten kan i vissa fall köpa varan eller tjänsten till ett lägre pris på den externa marknaden än den kan vid internt köp. Ingen enskild policy, eller metod, är en optimal lösning för varje enskild situation. I praktiken är det stor skillnad mellan vad företagen bör göra enligt teoretikerna och ekonomisk teori och vad de egentligen gör i praktiken (Eccels 1986:1 ff.). Det finns inte en metod som i praktiken är allmänt accepterad utan vad det handlar om är att företagen får välja metod. En förklaring till att varför det finns ett så stort antal internprismetoder är att de uppvisar fördelar i vissa situationer och nackdelar i andra avseenden (Arvidsson 1971:35).

Ovan nämnda internprissättningsproblem ska vi studera närmre genom att göra en fallstudie på en koncern vilken önskar vara anonym och som vi fortsättningsvis benämner "fallföretaget" alternativt "koncernen" i denna uppsats. Organisatoriskt har koncernen en decentraliserad struktur och en lång erfarenhet av internpriser. Vi kommer att ingående studera överföringen av resurser mellan den tillverkande enheten, benämnd Division C, och försäljningsenheterna, benämnda Division A och B. Koncernen har cirka 100 dotterbolag och ungefär 50 säljkåror i världen.

Litteratur inom internprissättningsområdet behandlar ett stort antal olika metoder och variationer på dessa för att fastställa internpriser. I denna uppsats har vi valt att följa indelningen i Controllerhandboken (Arvidsson, Samuelsson red. 2001). Vi kommer att redogöra för internpriser som är kostnadsbaserade, marknadsprisbaserade, förhandlingsbaserade samt centralt bestämda. En del författare påstår att den fundamentala principen vid fastställande av internpriser är marknadsbaserade priser. Andra forskare förespråkar kostnadsbaserade eller förhandlingsbaserade internprismodeller som mer optimala. Den vanligaste formen av internprissättning i

praktiken är att utgå från den kostnad som den säljande enheten har haft vid framställande av internprestationen (Ax et al 2002:605).

Internpriser har en faktor gemensam och det är att de utgör en kostnad för en enhet och en vinst för en annan enhet inom företaget. Höjs internpriset då ökar den säljande enhetens intäkt och därmed den köpande enhetens kostnad. Det uppkommer således ett nollsummespel inom företaget (Emmanuel et al 1990:278). Problemet med internprissättning anses som svårlöst i jämförelse med andra problem inom området för ekonomistyrning. Detta gör det desto mer intressant för oss att studera ingående.

1.2 Problemställning och frågeställning

/ "Det företagsekonomiska bedömningsproblem rörande internprestationer skulle kunna formuleras som problemet att ge internprestationer i ett företag eller en företagskombination en sådan inriktning och omfattning, att det på bästa sätt överensstämmer med ändamålet för företagets verksamhet. "/ (Freckner 1954:18)

Grunden till problemet med internprissättning är inte att företaget har beslutat om att införa en decentraliserad organisation. När decentralisering sker blir enheterna självständiga och tillåts mer eller mindre fatta egna beslut. Enheten kan påverka den egna verksamheten vilket ses som motivationshöjande och gynnar företaget som helhet. För de enskilda företagen utgör internprissättningsproblemet vad man ska basera internprissystemet på, kostnad, marknadspris eller förhandling, och om systemet ska gälla för samtliga varor och tjänster i företaget. Företagen är hänvisade till att lösa problemet med internprissystem till att välja den metod som satisfierar deras syfte bäst då ingen optimal lösning har identifierats (Lantz 2000:12).

Beräkning och fastställande av internpriset kan ske på många olika sätt ute i företagen. Skillnaderna mellan internpriserna består i vad de ska förmedla och hur de ska beräknas. Viktigt att ha i åtanke vid utformning av en internprismodell är hur den samordnar enheternas agerande för vinstintresset i företaget. Problemet utgörs av att utforma en styrmodell för en intern marknad som leder till att både den köpande och säljande enheten maximerar företagets vinster. Harmonisering av enhetens och företagets mål anses ge effektiva incitament till enheterna. En modell eller metod får kallas effektiv då den leder till att berörda enheter maximerar företagets vinst. Detta sker genom att de självständiga enheterna maximerar sin egen vinst samtidigt som företagets vinst maximeras trots att enheterna inte är konkurrensutsatta. Det krävs även att modellen är enkelt utformad och att samtliga användare förstår hur den ska användas praktiskt (Lantz 2000:13).

Internprismodeller som är olämpligt utformade kan exempelvis leda till bristande kongruens med företagets huvudsakliga mål och enhetscheferna kan uppmuntras till konkurrens mellan enheterna (Emmanuel et al 1990:277). Detta innebär att de modeller som tillämpas är behäftade med ineffektiviteter. I en konkurrensutsatt situation finns alltid en strävan att låta enhetens eget intresse styra besluten. Då blir det ofta så att enhetens egen nytta står i strid med hela företagets bästa (Ax et al 2002:671).

Planering och värdering av internprestationer berör många olika problemområden. De väsentligaste av dessa har sammanfattats i fem punkter (Arvidsson 1972:14):

- Styrning, samordning och kontroll av företagsenheter
- Resursallokering inom företaget och planering av internprestationer
- Incitament och kostnadsmedvetande
- Information (insamling, bearbetning, överföring och förvaring av data)
- Resultatredovisning

Ett intressant syfte med internprissättning är företagets styrning, samordning och kontroll av de olika enheterna inom företaget. Företagsledningen kan begränsa enheternas självständighet genom att styra och kontrollera deras aktiviteter samt begränsa beslutsrätten.

Det förekommer ett finansiellt samband mellan enheterna. Förutom detta samband finns ett rörelsemässigt samband då företaget har tillverkande enheter och försäljningsenheter. Den tillverkande enheten utvecklar och tillverkar produkter till försäljningsenheten vid de tidpunkter och till den volym som efterfrågas. Försäljningsenheten ska sälja produkterna i de volymer som möjliggör en tillverkning till konkurrenskraftiga priser. Beslut som tas i de enskilda enheterna kan i ovanstående situation medföra negativa konsekvenser utanför den egna enheten. Det är i dessa fall lämpligt att centralt styra en enhets agerande (Ewing 1992:2). Väljer företaget att fatta alla beslut centralt är ett internprissystem inte behövligt ur styrhänseende men kan vara en nödvändighet ur kostnadsregistreringssynpunkt (Andersson/Hansson 1984:292).

Styrning innebär även att leda människor. Är modellen för internprissättning enkel och begriplig samt uppfattas som rättvis så finns goda utsikter för acceptans av densamma. Centralt i sammanhanget är att metoden bör återge de viktigaste faktorerna för företaget och den verklighet som företaget befinner sig i utan att bli alltför komplicerad (Andersson 1997:40).

Vår primära fokus i denna uppsats är att ingående undersöka ett tillverkande företag och deras internprismodell. Avsikten är att förstå hur modellen byggs upp i praktiken samt att få en djup förståelse för internprissättning. Vi ska även se på de effekter som enligt teorin hör till den av fallföretaget valda metod.

Vårt fallföretag uppfattar internprissättning i första hand som ett ekonomiskt styrmedel för enheterna. Sett ur skattesynpunkt är ett internprissystem en funktionell nödvändighet för koncernen. Enheterna i koncernen har ett ekonomiskt ansvar för sin verksamhet och systemet möjliggör resultatredovisning i alla enheter. Ur motivationssynpunkt så skapar koncernens system en vinst i resultaträkningen för alla enheter vilket anses viktigt såväl som motivationshöjande.

Utifrån ovanstående diskussion har vi formulerat vår frågeställning:

Hur är internprissystemet utformat i ett tillverkande företag och vilka effekter leder detta systemet till?

1.3 Syftesformulering

Syftet är att beskriva och analysera ett tillverkande företags internprissystem med avseende på utformning och effekter.

1.4 Avgränsningar

Teorier och modeller är en förenklad bild av verkligheten och avgränsningar av praktiken är därför nödvändig och önskvärd. Vi har valt att göra avgränsningar för att det ska vara möjligt att belysa det preciserade problem som är utgångspunkten för detta arbete. Det är således inte modeller eller teorier som utgör dilemman utan när teori och praktik sammanförs. Vi har avgränsat oss till att undersöka ett tillverkande företag med lång erfarenhet av internprissystem. Tanken med denna avgränsning är att få en djup förståelse för ämnet internprissättning inom ett företag. Vi ser endast på internprissättning av varuflöden ut från fallföretaget och avgränsar oss därmed från internprissättningen från serviceavdelningar inom företaget. De internprissättningsfaktorer som är kontrollerbara av företaget kommer att ingå i studien. Det som med detta val bortfaller är importrestriktioner, valutarestriktioner, tullar, avgifter, växelkurser och skatter. Vårt argument för avgränsningarna är huvudsakligen tidsaspekten med detta arbete.

1.5 Målgrupp

Vi har gjort antagandet att vår målgrupp är de personer som just nu studerar eller har studerat företagsekonomi på högskola eller universitet. Läsare av uppsatsen kommer att upptäcka detta då vi i våra diskussioner kommer att utgå från att läsaren har viss grundkunskap i ämnet. I analys- och resultatkapitlen är det delvis våra egna slutsatser och det kan därför uppfattas som om källhänvisningar saknas.

2. METOD

I det andra kapitlet redogör vi för vårt tillvägagångssätt i uppsatsarbetet. Vi förklarar begrepp, gör val av metod och motiverar dessa val. Vi redogör för de källor vi har använt oss av samt är källkritiska.

Metodavsnittet beskriver tillvägagångssättet som vi tillämpat vilket leder fram till att syftet med uppsatsen uppfylls. Metoden är ett redskap med vilket problem löses och ny kunskap framkommer. Allt som bidrar till att uppnå detta mål är metod (Holme/Solvang 1997:13). Avsikten med denna uppsats är att studera internprissystemet på fallföretaget som har en kostnadsbaserad internprismodell.

2.1 Inledande arbetsgång

Vi inledde vårt uppsatsarbete med att ta beslutet att arbetet skulle handla om internprissättning då detta är ett område som vi finner intressant. Internprissättning förutsätter en organisation i form av ett decentraliserat företag, för vår studie valde vi ett tillverkande företag i regionen. Tillverkande företag använder sig enligt resultat av tidigare studier (Lantz 2002) av internprissättning i betydligt större utsträckning än vad andra företag gör, därför ansåg vi att detta var det lämpligaste valet för vår uppsats. Valet att undersöka ett företag i regionen grundar sig i dels att det ökar intresset med ett företag som är välkänt samt att vi ville ha möjlighet att besöka det valda fallföretaget. De resurser och den tid som står till vårt förfogande är begränsad och tillåter inte längre transportsträckor. Valet av fallföretag baserade sig även på kännedom om företagets långa erfarenhet av internprissättning. Fallföretaget visade sig ha bra förutsättningar att kunna bistå oss i vårt uppsatsarbete.

Därefter började vi utarbeta en problemformulering för att komma fram till vad vår undersökning skulle kunna bidra med. Vi vill att uppmärksamheten riktas mot den internprismodell som används i fallföretaget och hur denna fungerar i praktiken. Vår önskan var även att studera hur starkt sambandet är mellan hur det fungerar i praktiken på fallföretaget och hur väl det stämmer överens med de teorier och metoder som finns i ekonomistyrningslitteraturen.

2.2 Datainsamling

2.2.1 Fallstudie

Med fallstudie menas en undersökning som omfattar endast ett fåtal fall. Dessa fall studeras dock detaljerat och i flera dimensioner. Fallstudiers syfte är ofta att exemplifiera och illustrera. Inom samhällsvetenskapliga områden använder man sig ofta av fallstudier då man här ofta studerar sociala system, dvs. "system i vilka människor fungerar tillsammans" (Lundahl/Skärvad 1999:187). Vi har kommit fram till att en fallstudie lämpar sig bra för att få fram den information som krävs för att uppnå det syfte vi angett med uppsatsen. Fallstudien visar oss hur den valda internprismodellen fungerar, vilka effekter den bidrar med till det organisatoriska samarbetet.

Efter överenskommelse med vår kontaktperson som är ekonomichef på fallföretaget beslutade vi att fallstudien skulle bestå av en intervju med honom samt med två andra medarbetare i försäljningsenheterna. Detta tror vi ska leda till att vi får de olika frågeställningarna belysta ur olika synvinklar. Vi anser dessutom att det är en fördel med intervjuer då man får en mera personlig kontakt och har möjlighet att ställa följdfrågor.

Intervjuerna har gett oss information om vilken internprismodell företaget använder sig av, hur modellen är uppbyggd samt hur den fungerar i praktiken i de olika enheterna. Olika syften och effekter som man önskar uppnå diskuterades också. Ekonomichefen på fallföretaget har valt ut de två andra intervjupersonerna vilka har befattningar som gör det möjligt för dem att svara på våra frågor på ett för studien tillfredställande sätt.

2.2.2 Primärdata

Primärdata är sådan data som forskaren själv samlar in och sekundärdata är sedan tidigare insamlad och tolkad av någon annan (Eriksson/Wiedersheim-Paul 1991:76). Vi kommer att använda oss av både primär- och sekundärdata i vår uppsats. Våra primärdata består av intervjuer och av företagets årsredovisning från år 2003. Till denna kategori hör även fallföretagets interna policydokument. Vi går direkt på den primära källan och får på så vis förstahandsinformation.

2.2.3 Sekundärdata

Våra sekundärdata består av litteratur och forskning samt artiklar inom internprissättningsområdet. När vi samlat in vår sekundärdata har vi sökt i universitetens databaser efter aktuella artiklar, forskning samt uppsatser. Vi har även sökt teori- och metodlitteratur genom att söka i databaser samt på Ekonomiska biblioteket i Lund. I detta material har vi sökt vidare enligt metoden för kedjesökning för att komma så nära källorna som möjligt. Kedjesökning innebär att man utgår från den valda litteraturens referenslistor och söker vidare på vad som angetts där. Vi har även följt de rekommendationer av litteratur som vår handledare gett oss.

2.2.4 Sammanställning av data

Resultatet av studien kommer att sammanställas och bearbetas för att skapa en överskådlig bild av fallföretagets internprismodell. Intervjuer med olika personer och tillgång till företagets interna policydokument kommer att ge oss flera infallsvinklar. När vi har vår bild klar över hur praktiken ser ut i vårt fallföretag sätter vi det i samband med teorier/modeller vi valt från vår sekundärlitteratur samt forskning inom internprisområdet. Vi eftersträvar att se hur starkt sambandet är mellan praktik och teori. På detta sätt anser vi oss kunna förklara fallföretagets modell och se på de effekter metoden har vilket är i överensstämmelse med den frågeställning vi angett i detta arbete.

2.3 Kvalitativ eller kvantitativ metod

Kvalitativa/kvantitativa metoder handlar i grunden om på vilket sätt vi samlar in och bearbetar data.

Kvalitativa metoder innebär att genom datainsamling uppnå en djupare förståelse för det problemkomplex vi studerar och att förstå dess samband med helheten. Kunskapssyftet med denna metod är primärt "förstående" och inte förklarande och statistiska och matematiska formler används i ringa utsträckning (Andersen 1998:24). Kvalitativa undersökningar baserar sina slutsatser på ej kvantifierad data såsom attityder, värderingar och resultatet av människors beslut, så kallad mjukdata (Lundahl/Skärvad 1999:111). Metoden kännetecknas av närhet till informationskällan (Holme/Solvang 1997:14).

Kvantitativa metoder innebär att det frekvent förekommer statistiska och matematiska formler, denna metod används mer inom naturvetenskaperna. Kunskapssyftet är att orsaksförklara de fenomen som ingår i undersökningen (Andersen 1998:31). Kvantitativa undersökningar baserar sina slutsatser på data som kan kvantifieras (Skärvad et al 1999:94) och metoden kännetecknas av selektivitet och avstånd till källan från vilken vi hämtar information (Holme/Solvang 1997:14).

Vi har i vårt arbete anammat den kvalitativa metoden då vi valt att göra flera kvalitativa intervjuer vilket även innebär att vi har en närhet till källan. Till stor del kommer svaren på detta slaget av frågor att innehålla attityder, värderingar och föreställningar om hur var och en av intervjuobjekten upplever att internprissättningen fungerar.

2.4 Induktion/deduktion

Det deduktiva angreppssättet innebär att utifrån en befintlig teori försöka finna en verklighet där denna teori kan få sin förklaringskraft, (Rienecker/Jørgensen 2002:160) deduktion utgår med andra ord från teorin.

Induktivt angreppssätt är när man tar sin utgångspunkt i en iakttagelse av något i verkligheten och sedan ställer frågor kring detta, därefter söks efter en teori som kan förklara fenomenet (Rienecker/Jørgensen 2002:160). Induktion har således sitt ursprung i empirin.

Induktion är upptäckens metod och deduktion är bevisandets metod (Holme/Solvang 1997:51). I denna uppsats är angreppssättet induktivt då vi i vårt arbete utgår från empirin. Vi undersöker empirin genom våra kvalitativa intervjuer. När vi har empirin klart för oss försöker vi finna den teori/teorier som är lämpligast för att förklara fallföretagets modell. Genom detta kan vi jämföra hur de empiriska resultaten förhåller sig till teorierna.

2.5 Normativ/deskriptiv ansats

Arbetet med vår uppsats är både normativt och deskriptivt. Normativa teorier handlar om att man önskar att utveckla och förbättra. Teorilitteraturen står främst för det normativa, det vill säga de talar om hur internprissättningen bör användas, vilka syften som uppnås med vilka modeller. Hur effekter kan förbättras/förstärkas respektive dämpas beroende på vald modell kan utläsas ur teorilitteraturen.

Deskriptiva teories syfte är att försöka förklara och förstå (Artsberg 2003:18). Empirin står för det deskriptiva i denna uppsats. Vårt huvudsyfte är inte att förbättra eller utveckla fallföretagets internprismodell, utan att förklara och försöka förstå varför fallföretaget valt en viss modell och studera vilka implikationer det leder till. Detta uppnår vi genom informationen från våra intervjuer och fallföretagets interna policydokument samt med teorilitteratur från ekonomistyrningsområdet.

2.6 Validitet/reliabilitet

I vår uppsats uppnår vi validitet på grund av att vi använder oss delvis av primärdata och att vi därmed står nära källan. Validitet innebär att mäta det man avser att mäta (Eriksson/Wiedersheim-Paul 1991:27 ff.). Att vi står nära källan innebär att vi kan komplettera och justera frågeställningar. På detta sätt får vi verkligen fram den information vi behöver för att kunna mäta det vi avser att mäta. Denna information kan sedan verifieras till de teorier och modeller vi valt ut från våra sekundärdata och på så sätt ytterligare stärka validiteten. Detta leder i sin tur till att vi kan uppnå det syfte vi angett med vår uppsats.

Två andra begrepp som innefattas i validitetsbegreppet är giltighet och relevans. Giltighet visar oss något om den allmänna överensstämmelsen mellan den teoretiska och den empiriska begreppsplan vi valt. Relevansen visar oss något om hur relevant det empiriska begreppsuralet är för problemformuleringen (Andersen 1998:85). Vi har sorterat ut de teorier och resonemang som vi finner giltiga och relevanta för vår frågeställning.

Reliabilitet är att mätinstrumentet ska ge tillförlitliga resultat (Eriksson/Wiedersheim-Paul 1991:27 ff.). Reliabiliteten i primärdata uppnår vi bland annat genom att vi går direkt på källan och får förstahandsinformation. Våra sekundärdatas reliabilitet stärks genom att vi sökt med kedjesökningsmetoden. På detta sätt kommer vi närmre källan och det är positivt för reliabiliteten.

2.7 Val av teori

Syftet med vår uppsats är att beskriva och analysera ett tillverkande företags internprissystem med avseende på utformning och effekter. Utifrån vårt syfte med uppsatsen har vi valt relevanta teorier vilka behandlar internpriser och internprissystem. För helhetens skull har vi valt att komplettera med en genomgång av olika ekonomiska ansvar som används inom området ekonomistyrning. De olika benämningar för kostnader har vi valt att beskriva huvudsakligen som en hjälp till läsaren eftersom dessa har en likartad innebörd.

I teorikapitlet har vi redogjort för tidigare utförda studier och dess resultat. Resultaten av dessa studier har vi använt för att se om kopplingar kan dras med vad vi har funnit på fallföretaget. Dessutom anser vi att reliabiliteten i vår uppsats ökar i de fall vi finner kopplingar till tidigare studier. Detta på grund av att tidigare studier är av större omfattning än vad denna är som endast omfattar ett företag.

2.8 Källkritik

Källkritik är en urvalsmetod som innebär att man bedömer och sorterar bort en del material. Syftet är bland annat att avgöra om källan är valid, det vill säga om den mäter det som är avsett. Ett annat syfte är att fastställa om källan är relevant, det vill säga om den är väsentlig för frågeställningen och om den är reliabel, tillförlitlig. (Eriksson/Wiedersheim-Paul 1991:82). Vi kommer att vara källkritiska och motivera de val av teorier/modeller samt metod som vi gjort och även motiverar det vi valt bort.

Vad gäller våra primärdata så kan kritik riktas mot att ekonomichefen på fallföretaget valt ut intervjuobjekten. Resultatet av våra intervjuer kunde eventuellt ha blivit annorlunda om vi själva gjort dessa val. Det hade kunnat framträda andra nyanser alternativt att vi hade valt ut intervjuobjekt som inte hade tillräcklig kunskap om internprismodellen vilket hade givit oss ett mindre relevant resultat. Därför anser vi att vårt valda tillvägagångssätt var rimligast. Vi måste reservera oss mot att de intervjuade vill upprätthålla en god bild av koncernen och dess internprissystem. De intervjuade har ansvar för en del av systemet och deras svar kan till viss del vara idealiserade. Vi anser oss dock ha fått en bra bild av uppbyggnaden av koncernens internprissystem och en rättvisande beskrivning av metodernas effekter.

Resultatet kunde även ha blivit annorlunda om vi hade haft betydligt fler intervjuobjekt. Detta har vi dock fått avstå från på grund av den tid och de resurser som stått till vårt förfogande. Skatter, valutor, importrestriktioner och liknande skiljer sig åt mellan länder och är något som företagen inte kan påverka. Vi har sett oss tvungna att bortse från detta, främst med hänsyn till den tid och de resurser som vi har att tillgå

Vi har samlat in sekundärdata som består av metod- och teorilitteratur som är aktuell för vår frågeställning samt artiklar och tidigare forskning inom området. Tillvägagångssättet finns närmare beskrivit i avsnittet "Datainsamling". Därefter har vi sorterat så vi fått fram det vi upplevt som mest relevant för vårt arbete. Här kan riktas viss kritik mot subjektivitet i urvalet på grund av bland annat att gallringen har fått vara hård med anledning av uppsatsens begränsade omfattning.

Vi har använt oss av universitetens databaser och undvikit Internet då dessa källor är svåra att kontrollera och det är svårt att bedöma hur seriösa de är.

3. TEORI

Detta tredje kapitel inleds med en bakgrund till internprissättning och dess syften. Därefter går vi igenom de internprismetoder som är relevanta för vår uppsats. Tidigare studier inom internprissättningsområdet presenteras även i kapitlet.

Som vi nämnt tidigare så är internpris nödvändigt när företaget decentraliseras och de enskilda enheterna utför internprestationer åt varandra. Varor och tjänster ska vara identifierbara i tid och rum, mätbara, ekonomiskt värderbara i pengar samt valbara dvs. i princip möjliga att avstå från eller att anskaffa på alternativt sätt (Arvidsson 1972:12). Uppkomna vinster alternativt förluster elimineras vid koncernbokslutet vilket medför att prissättningen inte påverkar det totala resultatet i koncerner.

I ekonomisk teori spelar priset för en produkt rollen av att fördela resurser på marknaden. Rollen som internpriser spelar är att fördela resurser inom ett företag under antagandet att enhetscheferna är motiverade att maximera vinsten för den egna enheten. Målet är att hitta det pris som leder till att både de säljande och köpande enheterna maximerar den totala vinsten för företaget. Självtändighet uppnås i enheterna genom att de väljer nivåer på output och inte genom att de själva får sätta internpriset (Eccels 1986:21).

3.1 Internprissättningens bakgrund

Vi anser att en kort historisk återblick av internprissättningen ska ingå för att ge läsaren en uppfattning om bakgrunden till problemet. Vår källa är Andersson/Hanssons studie från 1984 (s. 45 ff.) då vi anser att denna på ett bra sätt går igenom utvecklingen och diskussionen kring densamma.

Före 1950-talet sågs internpriserna som ett kalkyl- och redovisningsproblem. Problemet diskuterades främst i sammanhang med internredovisning.

Problemet med internprissättning upptäcks åter på 1950-talet men då i ett nytt sammanhang än tidigare. Decentraliseringen av företag tar fart och det sker en övergång från funktions- till divisionsorganisationer. Det är nu som internprisproblematiken nämns uttryckligt i litteraturen inom ekonomistyrningsområdet. Lösningar till problemen är inspirerade av mikroteorin inom nationalekonomin. Man får i och med decentraliseringen förändrade perspektiv på management. Styrningen av decentraliserade organisationer med lokal beslutsrätt och lönsamhetsstruktur medförde en ny karaktär till problemet. Styrning för att undvika suboptimering blev den nya inriktningen på internprissättningsproblemet.

Under 1960-talet fokuserades det inom internprissättningsområdet på resursallokeringsperspektivet. Under denna tid försöker teoretikerna att hitta optimala lösningar till internprissättningsproblematiken. Forskning pågår om hur man kan få ett maximalt utnyttjande av de resurser som är tillgängliga för organisationerna när beslutsrätten har flyttats till enheterna. Man lyfter även fram de mänskliga aspekternas roll i organisationerna de s.k. beteendenaspekterna.

På 1970-talet är teoretikerna överens om att internprismodellerna inte kan hantera de problem man önskar hitta en lösning till. De sker en övergång från optimering av lösningar på internprissättningsproblematiken till satisfiering av lösningar. Resursallokeringsperspektivet som fanns på 1960-talet får träda undan för det organisationsteoretiska perspektivet. Anledningen till detta är den kritik mot den förenklade verklighetsbild som resursallokeringsperspektivet har byggt upp kring.

Det framgår tydligt att det finns en koppling mellan internprissättningsproblemet och organisationsstrukturen. Den största delen av teorin och litteraturen har således växt fram sedan 1950-talet med den decentralisering som skedde under denna tid. De interna flöden av prestationer uppfattades inte enbart som flöden mellan enheter utan som handel mellan självständiga affärsenheter. Till följd av att organisationer decentraliserades kom ett behov av att kunna styra de lokala beslutsfattarna så att de agerade efter hela organisationens intresse. Det är på 1970-talet som internprissättning övergår från att ha varit ett kalkyl- och redovisningsproblem till att bli ett managementproblem.

3.2 Enheternas ekonomiska ansvar

Divisionsorganisationen är förbundet med ett ekonomiskt ansvar för enheterna. Det är främst samordningen mellan dessa enheter som ges prioritet i företag med divisionalisering som organisationsprincip. Den överordnade enheten behåller kontroll över verksamheten genom en ekonomisk uppföljning av enheterna. Divisionaliseringen möjliggör decentralisering med bibehållen central kontroll vilket uppfattas som en stor fördel (Lindvall 2001:95).

Företaget kan välja att skapa ett ekonomiskt ansvar för den köpande enheten kombinerat med en möjlighet att fritt vända sig utanför företaget vid köp. För den säljande enheten innebär detta en ökad press på att vara konkurrenskraftig externt. Då den köpande enheten har frihet vid val av leverantör är det ofta så att även den säljande enheten får avsätta sina varor och tjänster externt (Lindvall 2001:100).

Företagsledningen beslutar om strategier för att åstadkomma ett huvudsakligt mål med verksamheten. En ansvarsenhet existerar för att uppnå ett delmål vilket bidrar till företagets huvudsakliga mål. Målen företagets ansvarsenheter har är att implementera företagets strategier inom de enskilda enheterna. Eftersom varje företag är summan av dess ansvarsenheter så leder detta till att om varje ansvarsenhet uppnår sitt delmål så kommer företagets huvudsakliga mål att uppnås (Anthony/Govindarajan 2003:148).

Det finns fyra huvudslag av ekonomiskt ansvar vilka är kostnadsansvar, intäktsansvar, resultatansvar och lönsamhetsansvar. Benämningen anknyter till det sätt på vilket ansvaret kan eller avses mätas i ekonomiska termer (Arvidsson, Samuelsson red. 2001:91).

3.2.1 Kostnadsansvar

En enhet med kostnadsansvar, även benämnt Cost Center, innebär att inflödet mäts i monetära termer men sätts inte i relation till utflödet (Anthony/Govindarajan

2003:151). Med andra ord så ansvarar enheten för de resurser som tas i anspråk för uppgifterna inom enheten. Utflödet mäts i fysiska termer, som till exempel i antal. Enheter med kostnadsansvar är typiskt administrativa avdelningar, FoU samt tillverkande enheter. De tillverkande enheterna kan ha ett standardkostnadsansvar och jämförs mot på förhand fastställda standardkostnader (Ax et al 2001:85).

3.2.2 Intäktsansvar

Ansvar för intäkter innebär att utflödet mäts i monetära termer men sätts inte i relation till inflödet (Anthony/Govindarajan 2003:151). Detta innebär att målsättningen för enheten ska preciseras i termer som försäljning av tillverkade produkter, dvs. inflödet mäts i fysiska termer. Det ekonomiska ansvaret mäts därmed som intäkter minus försäljningskostnader (Arvidsson, Samuelsson red. 2001:95). Enheter som har ett rent intäktsansvar kan vara svåra att finna i praktiken. Ett exempel är en försäljningsenhet som inte har ansvar för prissättning och inte blir belastat med kostnaden för varan eller tjänsten som de säljer.

3.2.3 Resultatansvar

När en enhet har resultatansvar medför detta att enheten ansvarar för skillnaden mellan intäkter och kostnader. Enhetens intäkter mäts i form av de prestationer som uppkommer vid försäljning till intern eller extern kund och kostnader mäts i form av utnyttjande av resurser (Arvidsson, Samuelsson red. 2001:94). Resultatansvar ges till enheter som har intäkter främst från externa kunder men där försäljning internt inom företaget också förekommer. Det finns fördelar med att ge enheterna resultatansvar, speciellt psykologiska fördelar, även om enheten inte har beslutsrätt över de intäkter eller kostnader som uppstår (Ax et al 2001:83).

3.2.4 Lönsamhetsansvar

Att en enhet har lönsamhetsansvar innebär att ansvaret ska svara mot aktieägarnas avkastningskrav. Lönsamhetsansvar innebär att skillnaden mellan intäkter och kostnader sätts i relation till det kapital som tagits i anspråk av enheten. Detta ansvar benämns även räntabilitetsansvar eller investeringsansvar och innebär att enheten har möjlighet att påverka de intäkter och kostnader samt det kapital som används (Ax et al 2001:81). Lönsamhetsansvar ges främst till dotterbolag som ses som finansiella placeringar (Arvidsson, Samuelsson red. 2001:92).

3.3 Internprissättningens syften

Undersökningar har gjorts om vilket syfte företag har med den internprissättning som används. Vår utgångspunkt i detta avsnitt är Controllerhandbokens (Arvidsson, Samuelsson red. 2001:275) sammanfattning av dessa syften.

Ett första syfte är att internprissättningen påverkar struktureringen av företaget och möjliggör en uppdelning av företaget i autonoma enheter. Dessa enheter har ett inbördes beroendesamband mellan varandra. Förekommer internleveranser mellan enheterna inom ett företag skapar detta ett behov av att klara ut det ekonomiska värdet på dessa leveranser. In- och utleveranser måste på ett tydligt sätt kunna

definieras, mätas och värderas. Dessa leveranser kommer att påverka de enheter som berörs. Vidare är ett krav att cheferna i enheterna ska kunna agera utifrån gällande ekonomiska spelregler för att begreppet autonomi ska göra sig gällande. Enheterna kopplas ifrån varandra med hjälp av dessa internpriser vilket anges som internprissättningens roll i autonomiskapandet.

Ett andra syfte är att med hjälp av internprissättningen möjliggöra en rättvisande resultatbedömning av delverksamheter och organisatoriska enheter. Detta syfte återspeglar internprisernas resultatbedömningsroll. Det finns två sidor av resultatbedömningen, en intern och en extern sida. Den interna sidan vill möjliggöra kontroll av enheternas internleveranser, delverksamheter och målgrupper för att resultatbedömningen ska vara rättvisande. Den externa sidan behandlar frågor som internprisets betydelse för anläggnings- och lagervärdering i bokslutet och korrekt prissättning mellan enheter inom ett företag.

Det tredje syftet utgår från principen om internpriser som informationsbärare. Internpriserna används som underlag för beslutsfattande på central- och lokal nivå i företaget. Innebörden av detta är att planeringen av interna flöden mellan enheterna i företaget inte behöver organiseras på central nivå utan priserna används för styrning av produktions- och leveransbeslut. Företagsledningen kan styra lokala beslut som exempelvis produktionsvolym, produktkvalitet och marknadsföringssatsningar genom att stimulera alternativt begränsa efterfrågan. Olika slags internpriser är olika lämpade för att kunna bidra till den styreffekt som önskas i företaget. Internprissystemet ska samverka med ett humant system och detta humana system går inte att förutsäga. Det innebär att människors beteenden inte är programmerbara och det krävs kännedom om företagskultur och de drivkrafter som finns hos beslutsfattarna.

Det fjärde syftet ska motivera till affärsmässighet och kostnadsmedvetande. Det handlar här om en mer psykologisk effekt av internpriser och dess påverkan på det mänskliga beteendet. För att uppnå syftet krävs uppmärksamhet, motivation och fokusering. Genom att sätta ett pris på en resurs så framkommer dess alternativvärde. Den enhet som tar en resurs i anspråk ser dess kostnad och stimuleras till kostnadsmedvetenhet med hänsyn till dels förbrukning och dels ett utnyttjande av företagets totala resurser. Effekten av detta kan förstärkas genom att den köpande enheten får bära kostnaderna för utnyttjande av denna resurs. Ansvaret ligger på enheten att bedöma rimligheten i kostnaden i jämförelse med den nytta som erhålls av resursanvändningen. Förhållandet som bör råda i den säljande enheten är att incitament ges till att endast leverera det som den köpande enheten är beredd att betala för dvs. kund Anpassning efter kundens behov medför en positiv inverkan på exempelvis produktutveckling, flexibilitet och kostnadseffektivitet. Resultat som är mätbara stimulerar beslutsfattarna.

Varje syfte ställer krav på internprissystemets utformning. Syftena är annorlunda i olika företag och en tendens är att syftena varierar över tiden. Som nämnts tidigare så finns det teoretiskt sett inte en internprismodell som är den optimala för alla företag. Det gäller således för företagen att veta vad de vill åstadkomma med internprissättningen och därefter utforma ett system eller en modell som är lämplig. Ovanstående syften handlar i första hand om beteendepåverkan vilket det har fokuserats mest på i företagen den senare tiden.

3.4 Styrning med internpriser

Internprissystemet och organisationen ska vara utformade så att affärsstrategin i företaget stöds på ett optimalt sätt. Internprismodellens utformning är påverkad av hur företagsledningen vill styra företaget (Emmanuel et al 1990:277). I en del företag krävs det att internpriserna är fastställda på ett sådant sätt att samarbete mellan enheterna uppmuntras. I andra företag kan det finnas någon anledning till att inte uppmuntra samarbete mellan enheterna och göra enheterna så oberoende av varandra som möjligt. Även om det finns en extern marknad för varan eller tjänsten så kan det finnas olika skäl till att företaget vill att handeln ska ske internt. Exempel är att företaget vill ha en försäkran om långsiktiga, säkra leveranser eller att man inte vill dela med sig av en företagshemlighet som utgör grunden för produktionen (Lantz 2000:160).

Styrningen av enheterna kan ske genom föreskrifter angående de åtgärder som berör dem, genom påverkan av deras mål och genom påverkan av konsekvenser för olika handlingsalternativ. Rollen internpriserna får blir olika beroende av i vilken form, eller hur företagsledningen vill styra enheterna. Arvidsson (1972:14 ff.) har namngett olika styrformer som förekommer vid centralt- respektive decentraliserat beslutsfattande vilka redogörs för nedan.

Vid centralt beslutsfattande förekommer direkt- och programstyrning med internpriser. Direktstyrning innebär att enheterna saknar handlingsfrihet och företagsledningen meddelar enheterna vilken eller vilka åtgärder som ska vidtas. Det finns ingen anledning till att använda internpriser ur styrningssynpunkt men dock ur informationssynpunkt. Programstyrning medför att det finns anvisningar som styr enheterna till de åtgärder som ska vidtas då en viss situation uppkommer. Det sker ingen styrning med internpriser men denna form kan innebära att normer för kalkylering av internpriser finns. Internpriserna tjänar som informationsbärare eller som standard för företagsledningen.

Vid ett decentraliserat beslutsfattande förekommer ram- och målstyrning av internpriser i ett företag. Ramstyrning går ut på att det finns vissa ramar som enheterna ska hålla sig inom. Ramarna är uppställda i ekonomiska termer som exempelvis att internprisets storlek inte får överstiga gällande pris på marknaden för likvärdig produkt. Målstyrning betyder att mål ställs upp för enheterna. De får själva besluta hur de ska uppnå dessa mål samt hur tillgängliga resurserna ska utnyttjas. Internpriserna kan komma att styra utnyttjandet av de resurser som finns inom företaget. Internpriserna blir här informationsbärare till beslutsfattarna i de lokala enheterna. Internpriserna används som underlag vid beslut för exempelvis vilka kvantiteter ska produceras och var produkterna ska levereras. Även beslut om vilka kvantiteter av material som ska köpas och varifrån detta material ska förvärfas.

3.5 Internprissystemens olika utformningar

Andersson/Hansson har i sin studie "Internprissättning inom offentlig förvaltning" (1984) studerat på utformningen av internprissystem ur ett designperspektiv. De diskuterar en föreställningsram för design av internprissystem och det kan även ses

som ett ifrågasättande av nuvarande system. Föreställningsramen fokuserar på tre frågor:

- Vad kan internprissystem användas till?
- Hur kan internprissystem utformas?
- Hur kan situationens inverkan beaktas vid utformning?

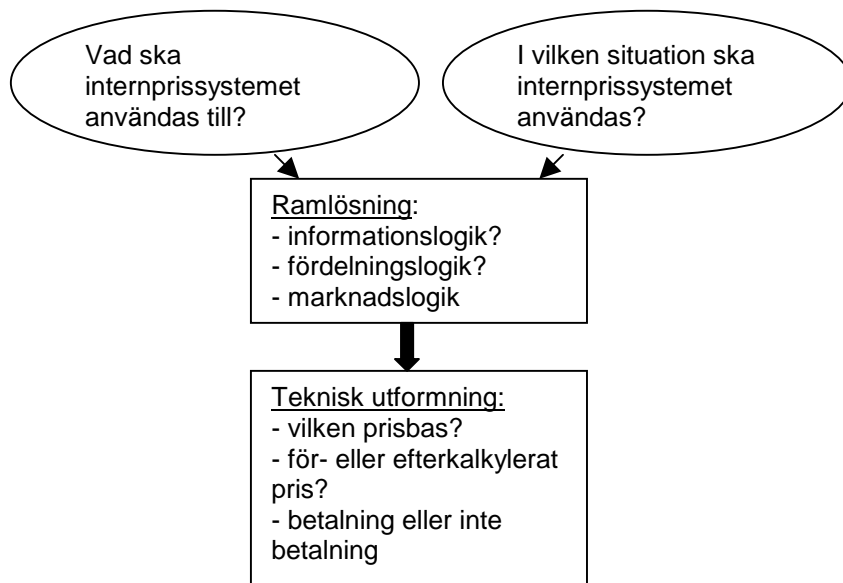
Utgångspunkten för föreställningsramen är att olika konstruktionsalternativ ska diskuteras i olika logiker (ramlösningar) och inte i tekniska utformningsdimensioner. Anledningen är att man inte ska fördjupa sig i detaljfrågor utan att diskutera utformning av system i grövre drag. Bakom de olika utformningarna av internprissystem finns olika huvudkategorier, dvs. olika ramlösningar eller logiker.

3.5.1 Logiker

Det finns skillnader mellan logikerna i hur bra de är att hantera olika problem och uppgifter. Det som ska styra valet av logik beror på vad företaget har för syfte med internprissystemet och i vilken situation det ska användas. De tre logiker som identifierats är informations-, fördelnings- och marknadslogik vilka vi redogör för nedan:

- Informationslogik: Enheten lämnar information om kostnaden till central nivå i företaget men man fördelar inte ut den säljande enhetens kostnader till den köpande enheten. Den kostnadsinformation som lämnas behövs centralt för att upprätta kalkyler av olika slag. Den köpande enheten kan använda informationen för att kunna ta hänsyn till den totala kostnadsbilden i enhetens egna kalkyler som exempelvis vid påslag i priskalkyler.
- Fördelningslogik: Kostnaderna fördelas på de säljande enheterna genom någon schablonmässig fördelningsgrund. Fördelningsgrunden ska visa hur de olika internprestationerna kommer enheterna till godo. De olika slagen av fördelningsgrunder kan vara arbetstid eller maskintid (tidfördelning), antal, vikt eller yta (mängdfördelning) och material- eller tillverkningskostnad (värdefördelning). Fördelningen sker periodvis t ex vid fastställande av budget och vanligtvis förändras inte fördelningen under perioden. Konsekvensen blir att den köpande enheten får en begränsad möjlighet till att påverka den andel av kostnaden som den får bära. Om den säljande enheten är sparsam med nyttjade resurser så medför detta att alla efterföljande enheter kan dra nytta av besparingen.
- Marknadslogik: Den köpande enheten ska agera som vid en reell köpsituation på den externa marknaden. Utmärkande för logiken är att både den säljande och köpande enheten ska kunna ta ställning till om man vill göra affärer med varandra. Vid beslut om affär blir den köpande enheten debiterad för kostnaden för den faktiska förbrukningen av prestationen under perioden.

Den tekniska utformningen skiljer sig åt beroende på vilken prisbas som väljs, om för- eller efterkalkylerat pris används och om internprestationerna ska betalas för av den köpande enheten eller inte. Nedan visas en karakteristik av utformningsproblemet:



Figur 3:1 Källa: Andersson/Hansson

Vad internprissystemet ska användas till är en frågeställning av central betydelse. Systemet används olika i företagen beroende på vilka uppgifter man väljer att lägga tyngdpunkt på. De val företagen gör innehåller beslut om:

- Vilken vikt ska läggas vid externa aspekter?
- Ska internprissättningen ha en roll i den administrativa styrningen?
- Och i så fall vilken roll i den administrativa styrningen?

De externa aspekterna hör ihop med att företaget vill eliminera orättvisor av att inte beakta en resursförbrukning i tidigare led i sina priskalkyler och vad detta orsakar vad gäller konkurrenssituationen samt för uppdelningen av betalningsbördan. Aspekten är även förknippad med att företaget vill ge en korrekt information till den köpande enhetens kunder. Med internprissättning kan man skapa förutsättningar för den köpande enheten att ta hänsyn till kostnader i tidigare led.

I den administrativa styrningen har det identifierats två olika kopplingar som internprissättningen har vilka är behovet av differentiering och integration. Behovet finns främst i betydelsen i att stötta hanteringen av företagets integrationsbehov. Det viktigaste integrationsbehovet i företagen är att hantera det agerande som sker i de köpande- och säljande enheterna vid utbyte av internprestationer.

3.5.2 Aktiv eller passiv användning

Företaget har en valmöjlighet angående i vilken grad de vill utnyttja internprissystemet för att hantera behovet av integration i företaget. De kan välja en aktiv användning för att betona incitamentsskapandet och internprissystemets styreffekter i företaget. Det andra alternativet är att välja en passiv användning eftersom de anser att det är tillräckligt med en kostnadsregistrering och eventuellt en reaktion på prissättningen.

En aktiv användning av systemet är att tilldela internprissättningen en marknadsroll i den administrativa styrningen. Detta får till följd att man minimerar den negativa inverkan användningen får på externa önskemål.

En passiv användning av internprissättningen är att tilldela internprissättningen en planeringsroll i den administrativa styrningen. Följden av detta blir att externa önskemål tillgodoses, dock får behov av administrativ styrning skötas med andra styrinstrument.

3.5.3 Problemlösningsfilosofier

Ser man på de olika utformningarna av internprissystem så framstår det främst två olika problemlösningsfilosofier vilka är marknadshushållnings- och planhushållningsfilosofin. Skillnader mellan problemlösningsfilosofierna är främst det ansvar och den frihet som den säljande respektive köpande enheten ges vid tillverknings- och köpbeslut. Det kan vara angeläget med internprissättning oberoende av vilken filosofi företaget väljer att arbeta efter. Internprissättningen tilldelas en roll i företaget som beror på vilken filosofi man arbetar efter. Den roll som företaget ger internprissystemet speglar utformningen, dvs. konstruktionsmässigt.

I marknadshushållningsfilosofin uppnås integration genom att utsätta verksamheten för marknadsmekanism. Konkurrens är viktigt och internprissättningen ska stötta den decentraliserade beslutsprocessen i företaget. Detta sker framför allt genom att skapa en intern marknad i företaget. De köpande enheterna har fått lokalt ansvar samt frihet att avgöra köpbeslut. I marknadsfilosofin får de säljande och köpande enheterna en aktiv roll med rätt till beslutsfattande. Betydelsefullt är även att bygga upp ett skyddsnät som garanterar att målet för organisationen som helhet ligger i linje med agerandet i den lokala enheten. Kraven som ställs på internprissystemet är att de centrala beslutsfattarna ska kunna följa utvecklingen i enheterna i förhållande till deras mål. När internprissättningen har fått en marknadsroll blir den ett centralt instrument.

I planhushållningsfilosofin uppnås integration via en administrativ beslutsprocess baserad på planering. Viktigt är att planera och internprissättningen ska stötta den centraliserade beslutsprocessen i företaget. Underförstått i denna lösning är att ansvaret för systemutformningen finns hos centrala instanser. De köpande och säljande enheterna har en begränsad handlingsfrihet. I planhushållningsfilosofin får dessa beslut en passiv roll som avlämnare av information och effektuerare av de tidigare uppgjorda planerna. Den information som behövs är till beslutsfattare i de centrala instanserna och de mekanismer som försäkrar att enheterna agerar utefter de uppgjorda planerna. Då internprissättningen har en planeringsroll får internprissystemet en underordnad innebörd.

3.5.4 Internprisets roller

Konstruktionsmässigt är skillnaden i de olika rollerna att man utnyttjar systemets påverkansmöjligheter i olika grad.

Har internpriset en marknadsroll innebär detta en aktiv användning av påverkansmöjligheterna. Internprissättningen ska påverka eller ge effekter på den

säljande och köpande enhetens agerande. Genom att den köpande enheten får bära kostnaderna får enheten incitament till att reagera på prisinformationen. Med marknadsrollen vill man stimulera en intern marknad genom internprissättningen. Den köpande enheten ska få ett inflytande på sina beslut angående konsumtion av resurser och även ett inflytande på den säljande enhetens tillverkningsbeslut. Den köpande enheten ska inte enbart reagera på prisinformationen utan även agera. Detta innebär att beslut om konsumtion av resurser ska baseras på prisinformation. Internprissättningen blir ett av de centrala instrumenten vilket innebär en aktiv användning av påverkansmöjligheter.

Har internprissystemet en planeringsroll så används påverkansmöjligheterna mer passivt. Man vill få en registrering av den externa förbrukningen på den köpande enheten för att få en korrekt bild av denna enhets resursförbrukning. Internprissättningen kan få ett inflytande på agerandet i enheterna även om inflytandet och handlingsfriheten är begränsad. Genom att belasta interna mottagare med kostnader i tidigare led får de ett incitament att reagera på prisinformationen. Dessutom ska en reaktion uppkomma rörande den säljande enhetens olika beslut angående tillverkning och dess kostnadsnivå. Registreringen av resursförbrukningen och den information denna ger uppåt i organisationen är här det centrala. Detta innebär en passiv användning av påverkansmöjligheter som finns i systemet.

3.6 Internprissättningens olika kostnader

Vi har valt att definiera de olika benämningarna på kostnader som finns inom ekonomistyrningslitteraturen. Dessa definitioner utgör en grund som gör det lättare för läsaren att följa med i de olika internprismetoderna, framför allt de kostnadsbaserade, i den följande texten.

3.6.1 Fasta respektive rörliga kostnader

Kostnaderna i ett företag kan delas upp i fasta och rörliga. Hur företaget väljer att definiera kostnaderna kan få konsekvenser för internpriset. Vanligtvis så definieras en fast kostnad som den kostnad som är oförändrad eller ändras i vissa intervaller vid förändringar i tillverkningens mängd eller värde. Helt fasta kostnader är oberoende av stora variationer i tillverkningsvolymen, exempel på en helt fast kostnad är kapitalränta, fastighetsskatt, lokalhyra, leasingavgift och försäkringspremie. På lång sikt är ingen kostnad fast om tillverkningen ständigt utvidgas. Då fordras nyanläggningar som medför ökade avskrivningar, räntor och större administrationskostnader (Johansson/Samuelsson1993:55 ff.).

Halvfasta kostnader är fasta inom ett visst tillverkningsintervall exempelvis tillverkningsmängd 0-100 enheter. Detta intervall benämns det relevanta området. Överstiger tillverkningen mängden 100 enheter stiger kostnaden till en högre nivå och blir fast inom nästa intervall. En kostnad kan vara helt fast inom en viss tidsram, en månad, ett kvartal eller ett år. Fastän tillverkningsvolymen bibehålls inom det relevanta området kan nivån på kostnaderna förändras efter tidsramens utgång. Exempel på halvfasta kostnader är löner och lokalhyra vilken debiteras efter antal utnyttjade kvadratmeter (Ax et al 2002:112).

Rörliga kostnader benämns i de flesta fall som de kostnader vars totalsumma förändras kontinuerligt med tillverkningens mängd och försäljningens värde. En viktig faktor i sammanhanget är tidsperspektivet. Sker en förändring i tillverkningen snabbt kan den rörliga kostnaden bli större än om förändringen skedde långsamt då företaget har tid att finna ett optimalt pris. Inom vissa intervall i tillverkningsmängden kan den rörliga kostnaden vara olika stor beroende på exempelvis reduktioner i pris vid stora inköp eller förbrukning av resurser (Johansson/Samuelsson 1993:56).

3.6.2 Periodbeslutad kostnad

En periodbeslutad kostnad är ett slag av fasta kostnader. När företaget ska planera verksamheten för en kommande tidsperiod, ett kvartal eller ett budgetår så beslutar man om storleken på beloppen. Kostnadsnivån är inte beroende av volymen i tillverkningen utan beror på beslut om olika kostnadsnivåer. Dessa kostnader är lätta att påverka för enheterna genom förhandling i företaget. Exempel på dessa kostnader är marknadsföring, forskning och utveckling samt rationaliseringar (Ax et al 2002:118).

3.6.3 De teoretiska begreppsparen sär- och samkostnader

Särkostnader är kostnader som uppkommer av ett visst givet kalkylobjekt i en viss kalkylsituation, dvs. kostnader som uppkommer eller bortfaller för ett visst handlingsalternativ. Exempel är materialkostnader och lön till konsult för ett visst uppdrag.

Samkostnader är kostnader som gemensamt orsakas av fler än ett kalkylobjekt i en viss kalkylsituation, dvs. inte uppkommer eller bortfaller för ett visst handlingsalternativ. Exempel är en lokal som utnyttjas gemensamt.

3.6.4 De praktiska begreppsparen direkt- och indirekt kostnad

Detta begreppspar används vid rutinmässig kalkylering och knyts till företagets redovisning. Dessa används i första hand då en förenkling behövs vid fastställande av särkostnader. Det är inte berättigat att kostnadsmässigt identifiera samtliga särkostnader eftersom det kräver mycket arbete.

Företaget bör sträva efter att registrera så stor del som möjligt som direkta kostnader då dessa registreras direkt på kalkylobjektet och ger en större precision vid kalkylering. Indirekta kostnader (overheadkostnader/omkostnader) registreras på det kostnadsställe där de uppstår. De indirekta kostnaderna fördelas ut till kalkylobjekten via olika pålägg, eller fördelningsnycklar, som visar storleken på den andel av kostnaden som kalkylobjekten tagit i anspråk (Ax et al 2002:222).

3.7 Internprissättningens olika metoder

3.7.1 Kostnadsbaserade internpriser

Huvudsyftet med den kostnadsbaserade prissättningen är att den köpande enheten inte gratis ska utnyttja resurser tillhandahållna av andra enheter. I detta sammanhang

är betydelsen av bra styreffekter att priset ska medföra en strävan hos såväl den säljande enheten som den köpande enheten att utnyttja resurserna optimalt sett ur hela företagets perspektiv. I sammanhanget gäller det att skapa en målöverensstämmelse dvs. ha en samstämmighet mellan enhetens och företagets överordnade mål (Ax et al 2002:605).

Andra skäl till kostnadsbaserad prissättning är en önskan om att kostnaderna ska följa produkterna genom hela processen i företaget. De kostnadsbaserade metoderna är enkelt uppbyggda och därför lätta att förstå. Företaget kan befinna sig i situationen att den vara eller tjänst som de framställer är unik i det avseendet att de är de enda producenterna till produkten. Då har den kostnadsbaserade metoden visat sig bäst att använda.

3.7.1.1 Självkostnad (full tillverkningskostnad)

Huvudmotivet bakom denna form av kostnadsbaserad prissättning är att den säljande enheten ska få samtliga kostnader täckta såväl direkta som indirekta. Ingen vinst på internhandel uppkommer och kostnaderna förs vidare till den köpande enheten och bärs av denna enhet i slutändan (Arvidsson, Samuelsson red. 2001:283).

Fördelen med självkostnad är att den på ett tydligt sätt visar den köpande enheten vad prestationen kostar. De kostnader som den säljande enheten har haft överförs till mottagaren. Självkostnad upplevs inom företaget som objektiv och rättvis. Anledningen till detta är att den täcker den säljande enhetens samtliga kostnader och ger inte upphov till internvinster (Arvidsson, Samuelsson red. 2001:283).

En nackdel, speciellt på kort sikt och vid volymförändringar, är när de fasta kostnaderna per styck är beroende av volymen då detta innebär att den som beslutar om produktionsvolym även beslutar om pris per styck. Svårigheter uppkommer att exakt bedöma vilka kostnader som hör samman med de olika produkterna. Vi talar här om de indirekta kostnaderna som ofta är påförda prestationen vad kan anses som godtyckligt. Självkostnaden kan leda till en missvisande bild av enhetens bidrag till slutresultatet. Om det i produktionsprocessen finns många vertikala steg så blir kostnaden hög och en lönsam produkt kan ge intrycket av att vara olönsam. Det finns ingen motivation hos de säljande enheterna att rationalisera eftersom kostnaderna alltid täcks. (Arvidsson, Samuelsson red. 2001:283).

3.7.1.2 ABC-kalkylerad kostnad

Motivet bakom denna metod är att internpriserna återspeglar det som driver kostnaderna hos den säljande enheten. Motivationen till att vilja sälja internt anses vara relativt hög och likaså den uppfattade rättvisan av internpriset eftersom det baseras på faktiska kostnader (Lantz 2000:153).

En fördel med denna metod är att den köpande enheten ser vilka kostnader som beställningar och olika köpbeteende förorsakar säljaren som i slutändan belastar företaget som helhet. De kostnader som uppkommer vid internleverans belastar inte den säljande enheten. Dessutom kan kostnader som inte ökar värdetillväxten identifieras (Arvidsson, Samuelsson red. 2001:284).

Med denna metod så upplevs det som svårt att koppla ihop aktiviteter med kostnadsdrivare och applicera dessa på leveranserna. Ett annat problem är att de kostnader som inte täcks av internpriserna måste täckas på annan väg (Arvidsson, Samuelsson red. 2001:284).

3.7.1.3 Särkostnad

Avsikten med denna metod är att ge den köpande enheten information om de särkostnader en leverans ger upphov till. Särkostnaderna är de kostnader som är direkt hänförliga till den producerade resursen och som varierar med volymen i den säljande enheten. Genom denna information hoppas företaget kunna styra användningen av resurser så att de sker på ett optimalt sätt (Arvidsson, Samuelsson red. 2001:284).

Fördelar med särkostnadsmetoden är att den visar ett samband mellan en viss leverans och kostnaderna för densamma. Den ger information för planering när kapacitetsutnyttjandet inte är fullständigt. Den köpande enheten får möjlighet att jämföra kostnaderna med att köpa externt, producera själv eller köpa internt. Fasta kostnader och samkostnader fördelas inte ut då denna metod används på kort sikt (Arvidsson, Samuelsson red. 2001:284).

Metodens nackdelar är att den säljande enheten inte får samtliga kostnader täckta, än mindre generera vinst. Detta upplevs inte som rättvist och ger dålig motivation till att vilja sälja internt. Det uppkommer en informationsasymmetri som kan bli svår att hantera med tanke på att säljaren har en anledning till att manipulera sina kostnadsdata. Central styrning kan behövas och det finns en risk för slöseri av resurser (Lantz 2000:152).

3.7.1.4 Självkostnad plus vinstpåslag (cost-plus)

Huvudmotivet bakom denna form av kostnadsbaserad internprismetod är att den säljande enheten ska få samtliga kostnader täckta såväl indirekta som direkta. Denna metod är densamma som metoden för självkostnad (full kostnadstäckning) ovan förutom att det i cost-plus modellen även förekommer ett vinstpåslag. Modellen har dock ytterligare för- och nackdelar utöver de som nämnts ovan.

En fördel med denna metod är att det möjliggör för den säljande enheten att kunna gå med vinst samt att företaget kan ge enheten ett räntabilitets- eller resultatansvar. Räntabilitetstänkandet främjas då vinstpåslaget visar nödvändig kapitalavkastning. Företaget kan styra prissättningen på slutprodukterna via kontroll av vinstpåslagen i tidigare led. Metoden minskar behovet av förhandlingar vilket leder till tidsbesparingar. Metoden anses vara objektiv och rättvis. Incitamenten till att sälja internt är relativt höga då den baseras på faktiska kostnader (Lantz 2000:153).

Metodens nackdelar är att de kostnader och påslag som adderas till priset anses vara godtyckliga samt att eliminering av internvinster måste ske i koncernbokslutet. Kostnaderna täcks och vinstpåslaget läggs automatiskt på priset vilket inte ger den säljande enheten motivation till förbättringar och kostnadsreduceringar (Arvidsson, Samuelsson red. 2001:286). Informationsasymmetrin är ett klart problem då säljaren kan vinna på att överdriva sina kostnader (Arvidsson, Samuelsson red. 2001:283).

3.7.1.5 Avräkning till standardkostnad

En standard är ett på förhand beräknat värde för en resurs eller prestation som ska gälla under en viss period. Därför krävs det att företaget sedan tidigare känner till den materialåtgång, arbetstid, maskintid mm. som krävs för att kunna räkna fram en självkostnad för produkten. Standardkostnaderna är fasta oavsett fluktuationer i pris eller producerad volym under perioden. Perioden kan utgöras av en budgetperiod, ett kvartal eller en månad. Standardkostnad är en prognostiserad summa till vilken kostnaderna ska uppgå vid framtagandet av produkten vid en given volym när arbetskraft och material är effektivt använda. Det innebär den volym som är möjlig att producera med tanke på underhåll och oplanerat driftsstopp av maskiner (Eccels 1986:149). Motivet till denna metod är att undvika fluktuationer i internpriserna vilket kan vara missvisande då priserna fluktuerar snabbare än förut fattade beslut kan ändras (Arvidsson, Samuelsson red. 2001:286).

Standards används av företagen vid kostnadskontroll av produkterna och vid budgeteringsarbetet (Johansson/Samuelsson 1993:198). Standards används även för att få en effektiv ansvars- och prestationskontroll av enheterna genom att bland annat jämföra verkliga kostnader med de förkalkylerade standardkostnaderna. Mätningen sker genom att subtrahera enhetens verkliga kostnader från standardkostnader. Då standardkostnader baseras på en förkalkyl uppstår det avvikelser (varianser) mellan standardiserat och verkligt pris.

Positiva varianser uppstår när enhetens verkliga kostnader är mindre än standardkostnader. Negativa varianser uppstår då verkliga kostnader är större än standardkostnader. Det finns många anledningar till varianser, den verkliga kapacitetsvolymen kan vara högre eller lägre än den volym som användes vid standardkostnads-kalkylering. Varianser kan bero på s.k. effektivitetsvarianser, vilka är de varianser i produktionen som återger ledningens effektivitet, eller ineffektivitet. Detta baseras på de antaganden som gjordes då standardkostnaderna kalkylerades fram. Varianser kan också bero på variationer i inköpspriser och produktionsvolym. Detta resulterar i högre eller lägre priser än de som räknades fram i förkalkylen för råmaterial, energi, arbetskraft och andra input material i produktionsprocessen (Eccels 1986:150).

En produkts totala kostnad kan delas upp i olika delkostnader. Delkostnaderna kan i sin tur delas upp i en kvantitetsfaktor och en prisledd för vilka standards upprättas. Företaget fastställer standardkostnaden genom att multiplicera standardkvantitet eller standardtid med ett standardpris för material respektive arbetstid. Standardpåslag som motsvarar kostnaderna vid normal sysselsättning läggs till kostnaden (Johansson/Samuelsson 1993:200).

Fördelar med metoden är att priserna blir fasta vilket underlättar planeringen för den köpande enheten. Den medger även analyser av avvikelser hos båda parter och avslöjar en bristande effektivitet. Företaget disponerar över ett mätinstrument med vilket arbetseffektivitet kan mätas vilket är av stor psykologisk betydelse för medarbetarnas arbetsinsatser. De anställda kan motiveras till att minska kostnader och undvika slöseri med material, verktyg, arbetstid etc. Metoden är enkel och lätt att förstå samt underlättar redovisning och rapportering (Arvidsson, Samuelsson red. 2001:286). Metoden anses av många enheter vara förhållandevis rättvist utformad.

Det ges motivation till att sälja internt då den baseras på faktiska kostnader (Lantz 2000:153). De kalkylunderlag som tas fram kan användas av många personer för många kalkyler under perioden. Kalkylerna upprättas snabbare när standards används vilket är viktigt vid framtagande av prisuppgifter till kunder.

Nackdelar med metoden är att det i vissa fall är svårt att fastställa rättvisande standards för perioden. Detta beror på bland annat fluktuationer i konjunkturer, i priser för material och svårigheten att fastställa vad som anses vara en normal tillverkningsvolym vid kalkylering. Det finns risk för konflikter vid tillverkning av produkter av högre kvalitet än normal standard eftersom ett högre pris än standardpriset inte kan tas ut (Arvidsson, Samuelsson red. 2001:286). Har enheten kostnadsansvar och får höjda kostnader under perioden får enheten själv bära dessa kostnader. På motsvarande sätt gäller att besparingar under perioden inte kommit enheten tillgodo. Säljaren vinner på att överdriva sina kostnader och informationsasymmetrin är ett klart problem.

3.7.2 Marknadsbaserade internpriser

För att få en neutral grund att utgå ifrån baseras priserna på marknadspriser. Leveranser mellan enheterna bör inte baseras på leverantörens kostnader. De två huvudvarianterna av marknadsbaserade internpriser är rådande marknadspris och uppskattat marknadspris. Båda formerna kan kombineras med olika slag av prisjusteringar. Marknadsbaserad prissättning medför att man utgår från vad motsvarande produkt kostar på en konkurrensutsatt extern marknad. En perfekt konkurrens kännetecknas av att det finns många köpare och säljare, produkten är homogen, begränsade transportkostnader och kunskapen om marknaden är lika parterna emellan (Emmanuel 1990:298).

Använder sig företaget av marknadsbaserad internprissättning är förutsättningarna goda för att ge enheterna resultat- eller räntabilitetsansvar. Skulle den säljande enheten inte ha konkurrenskraftiga priser ges signaler om enhetens bristande kostnadseffektivitet. Detta ger en stark motivation för enheten att förbättra sin verksamhet (Arvidsson, Samuelsson red. 2001:287). En variant av metoden är att utgå från slutpriset till kund och utifrån detta pris göra avdrag för kostnader och marginaler i senare led i produktionskedjan. Denna s.k. baklängesräkning är vanlig vid leveranser från producerande enheter till försäljningsenheter. Motivet till detta är att täckningsbidrag ska föras tillbaka till tidigare led där det kan finnas resultat- och räntabilitetsansvar (Arvidsson, Samuelsson red. 2001:288).

3.7.3 Förhandlingsbaserade internpriser

Metoden med förhandlingsbaserad prissättning innebär att de berörda parterna själv får direkt ansvara för internprissättningen. Huvudmotivet är att låta enheternas affärsmässighet utmärka mellanhavandena (Arvidsson, Samuelsson red. 2001:294).

Metodens fördelar är att parterna kommer själva att söka efter en integration mellan enheterna i organisationen. Parterna kommer att kunna påverka villkoren själva och förutsätts därför vilja ha anledning att göra affärer med varandra (Lantz 2000:153). Vid förhandlingar mellan parterna ges tillfälle att se över prestationsflödet och samarbetet. Integrationsfördelar fördelas ut till parterna på ett överenskommet sätt.

Den säljande enheten ges incitament till att arbeta med att sänka sina priser (Arvidsson, Samuelsson red. 2001:295). Genom förhandlingssituationen stärks känslan för marknadernas spel och diskussionen som sådan ger ofta goda insikter i villkoren för övriga enheter inom företaget (Ax 2001:610).

Nackdelar med metoden är risken för att samverkan snarare motverkas än uppmuntras /"Everyone feels cheated, and everyone has an alibi for his profit"/ (Emmanuel 1990:298). Anledningen är att förhandlingarna ses mer som ett nollsummespel än ett plussummespel. Har enheterna olika förhandlingsstyrka krävs det ingripande från central nivå. Förhandlingarna kan ta mycket tid och risk finns för informationsassymetri samt att förhandlingsstyrka anses som mer värt än resultatvärdering (Lantz 2000:153, Arvidsson, Samuelsson red. 2001:294-295).

3.7.4 Centralt beslutade internpriser

Innebörden av metoden med centralt beslutade internpriser är att internpriset fastställs av en central enhet vilken vanligen är controller- eller ekonomienheten. De centrala enheterna utvecklar en metod som upprätthåller självständigheten men även begränsar incitamenten till opportunistiska beslut i enheterna (Emmanuel 1990:298). Anledningen till centralt bestämda priser kan vara att företaget vill förenkla hanteringen eller optimera resursanvändningen till bästa möjliga resultat för företaget. Priser kan fastställas utan att se på förekommande marknadspris eller enhetens kostnad. Om företaget vill begränsa enhetens användning av en viss resurs prissätts resursen högt på central nivå. De resurser som man vill stimulera användning av prissätts lågt eller kan ställas till enhetens disposition kostnadsfritt (Arvidsson, Samuelsson red. 2001:296).

Fördelar med metoden är att hanteringen förenklas samt att det skapar ett beslutsunderlag för parterna. Efterfrågan påverkas av den centrala enheten genom att företagsledningen styr enheterna med prissättning en (Arvidsson, Samuelsson red. 2001:296).

Metodens nackdelar är att den kan uppfattas som en centralistisk metod, speciellt då företaget för övrigt bygger på lokalt ansvar och handlingsfrihet. Det krävs att den centrala enheten tar ett medansvar för besluten som prissättningen kan leda fram till (Arvidsson, Samuelsson red. 2001:296).

3.8 Metoder för framtagande av kalkyler

För att fastställa en produkts självkostnad för en viss tidsperiod kan periodkalkylering användas. När företaget använder beräknade kostnader och volymer kallas detta en förkalkyl. Då man använder sig av konstaterade, dvs. verkliga värden, för kostnader och volymer kallas det för efterkalkyl. Vid periodkalkylering beräknas självkostnaden för en produkt för en viss tidsperiod (Ax et al 2002:201).

3.8.1 Divisionsmetoden

Divisionsmetoden är den kalkyleringsmetod som är mest lämplig när det rör sig om företag som i tillräcklig omfattning tillverkar endast en vara eller tjänst alternativt flera

varor eller tjänster av likartat slag. Självkostnaden per styck beror på totalkostnaden vilken inkluderar både rörliga och fasta kostnader (Johansson/Samuelsson 1993:145).

$$\frac{\text{Totalkostnad för en tidsperiod}}{\text{Verksamhetsvolym}} = \text{Självkostnad per styck}$$

En nackdel med divisionsmetoden är att ingen hänsyn tas till sysselsättningsnivån. Samtliga kostnader fördelas på verksamhetsvolym oavsett storlek. Företag har vanligtvis variationer i sin sysselsättning (eller utnyttjande av kapacitet) mellan tidsperioder beroende på t ex konjunktur- och säsongsvariationer. Då ingen hänsyn tas till dem påverkas storleken på självkostnaden mellan perioder, dvs. mellan kalkyltillfällen. Då sysselsättningen är under den normala stiger självkostnaden och när den är över den normala kommer självkostnaden att sjunka.

Det är önskvärt för företaget att ha stabila självkostnader mellan kalkyltillfällena. Särskilt för företag där försäljningspriser sätts utifrån självkostnad, s.k. kostnadsbaserad prissättning. Om en divisionskalkyl ska användas för prissättning på längre sikt bör den bygga på kostnader till verkliga värden.

3.8.2 Normalmetoden

Med normalmetoden slås de fasta kostnaderna ut på antalet framställda produktenheter och man blir således beroende av att kunna beräkna förväntad, eller prognostiserad volym. Kostnaderna med denna metod delas in i rörliga och fasta vid beräkning av självkostnaden. De rörliga kostnaderna divideras med verklig volym dvs. den volym som faktiskt framställts. Fasta kostnader divideras med normalvolym dvs. den volym som oftast framställts under flera tidsperioder alternativt ett genomsnitt för flera tidsperioder. Med normalmetoden räknas självkostnaden per styck ut på följande sätt (Johansson/Samuelsson 1993:141):

$$\frac{\text{Fasta kostnader}}{\text{Normal produktmängd}} + \frac{\text{Rörliga kostnader}}{\text{Verklig produktmängd}} = \text{Periodens självkostnad per styck}$$

Normalmetoden är lämplig när man vill åstadkomma stabilitet av värdena i kostnadsfördelningen. Med denna metod kan de fasta kostnaderna uppfattas som en genomsnittskostnad per produktenhet under en rad tidsperioder. På detta sätt får företaget under perioder med låg sysselsättning inte full täckning för sina fasta kostnader, s.k. undertäckning. Vid hög sysselsättning får företaget täckning för de fasta kostnaderna med ett högre belopp än det verkliga, s.k. övertäckning. I det längre perspektivet jämnas under- och övertäckning ut (Johansson/Samuelsson 1993:141).

Svårigheten med denna metod är att fastställa vad normala fasta kostnader är vid normal sysselsättning och även vad som ska anses vara normal sysselsättning. En normal sysselsättning är den genomsnittliga sysselsättningen vid god kapacitetsnivå under en konjunkturcykel. Att kunna beräkna konjunktursvängningar anses av de flesta vara omöjligt. Ett riktmärke är att normal sysselsättning baseras på mellan 70 och 90 % av kapaciteten. Förhållanden som bör beaktas vid fastställande av normal produktion vid normal sysselsättning är följande (Johansson/Samuelsson 1993:142):

- En anläggnings tekniska eller fysiska kapacitet (visar vad som är möjligt att producera)
- Normala driftsstopp för reparationer, underhåll och väntetider
- Större driftsstörningar
- Antal tillverknings-skift
- Effektiviteten i utnyttjandet av anläggningen, verkningsgraden
- Kort- och långsiktiga beläggningsvariationer

3.9 Hur gör svenska företag i praktiken?

I vår uppsats har vi valt att redogöra för viss forskning inom internprissättningsområdet. Vi har ett intresse av att studera internprismodeller som används i praktiken idag och av den anledningen har vi läst studier utförda i Sverige inom området. Tidigare har vi redogjort för Andersson/Hanssons studie i avsnitt 3.2. Vi har valt att ta med en studie utförd av Arvidsson mellan åren 1967-1971. Denna studie är utförd för mer än 30 år sedan och därmed inte att anse som aktuell, men då studien är nära det område vi själva undersöker har vi valt att redogöra kort för denna nedan. Därefter kommer Ewings studie från år 1992 och sist den mest aktuella studien som är utförd år 2002 av Lantz et al.

3.9.1 Arvidssons studie år 1967-1971

Arvidsson utförde en studie år 1967 vilken hade som avsikt att beskriva frekvensen och syftet med användningen av internpriser i svenska företag. Resultatet visade att 85 % av de undersökta företagen använde sig av internprissättning och det vanligaste syftet med internpriser var en möjlighet till ett rättvist pris på interna överföringar samt en rättvis resultatfördelning. År 1970 gjorde Arvidsson en ny studie för att kartlägga basen för internprissättning i företag. Resultatet han kom fram till var att marknadsbaserade internpriser var vanligast i företag som hade dotterbolag i utlandet och hade försäljning till dessa bolag. Ytterligare en studie gjordes av Arvidsson år 1971, åter igen kartlades förekomsten av internpriser och företagets syfte med internprissättningen. Resultatet visade att det fanns ett utbrett användande av internpriser och att den vanligaste internprismodellen var kostnadsbaserad.

3.9.2 Ewings studie år 1992

Syftet med studien var att beskriva verksamhetssamband mellan enheter och även att beskriva hur styrningen sker i dessa företag. Studien genomfördes med tre svenska fallföretag som utgångspunkt. Val av företag gjordes utifrån att de tillämpade en grundläggande ansvarsfördelning och ekonomisk styrning. Ett motiv med studien är att se hur ekonomisk styrning samverkar med andra styrinstrument och de effekter detta kan leda till.

Ewing diskuterar den risk som alltid uppkommer vid beslut inom ett företag. I nästan alla företag uppkommer situationen då en enhet tar ett beslut som inte enbart påverkar den egna enheten. Enheter som har ett beroendeförhållande delar risken som är kopplad till de beslut som tas i de enskilda enheterna. Den totala risk som finns i ett företag kan delas upp i en finansiell och en affärsrisk. Studien fokuserar på

det beroendeförhållande som är kopplat till affärsrisken. Affärsrisken kan delas upp i olika typer av risker från vilka Ewings analys sker utifrån:

- Den administrativa risken har samband med beslut om de administrativa förutsättningarna för verksamheten. Risken ligger huvudsakligen på företagsledningen med inriktning på samband mellan enheterna.
- Strategisk risk är förbunden med beslut om anskaffande eller avveckling av kapacitet på lång sikt. Här sker påverkan av beslut om forskning och utveckling vilket i slutändan handlar om de produkter som företaget ska tillverka.
- Volymrisk uppstår vid beslut som har till syfte att skapa ett behov för företagets produkter. Denna risk är också beroende av kortsiktiga beslut om avveckling eller att öka kapaciteten.
- Driftsrisk är förknippad med besluten om att producera till önskad volym, kvalitet, tidpunkt och med en effektiv mängd resurser.
- Prisrisk är beslut som påverkar läget mellan pris för anskaffning av resurser och pris för företagets produkter.
- Logistiskrisk är förknippad med beslut angående de logistiska flödena, internt och externt. Sker dessa beslut oriktigt så löper företaget risk att i produktionen sakna eller ha för stora mängder av insatsresurser, vilket kan leda till produktionsstörningar eller kapitalbindning.

Resultatet av studien visar att då företagen har valt att kalkylera internpriserna med hjälp av grova schabloner som standardkostnader istället för med verkliga kostnader för insatsvaror finns risk för en felaktig beräkning vidare i förädlingskedjan. Tillgänglig information kan då förvanskas i följande led vilket ger en felaktig uppfattning om marginaler och lönsamhet. Är standardkostnaderna rätt uträknade kan de vid varierande inköpspris under året ge en felaktig information. Fattas beslut i de efterföljande leden på detta underlag kan de leda till att företagets resurser inte utnyttjas på ett optimalt sätt. Företaget kan gå miste om att kunna erbjuda externa kunder prisvärda produkter då priserna på insatsvaror är lägre på grund av att de är noggrannare uträknade.

3.9.3 Lantz et al:s studie år 2002

Motivet med studien var att kartlägga förekomsten, val av, motiv med och syfte med de modeller som används i svenska börsnoterade företag. Studien utfördes som en enkätstudie av Björn Lantz, Andreas Ceder och Jonas Larsson där 110 enkäter skickades ut till slumpvis utvalda företag varav svarsfrekvensen blev 44 %. Slutsatserna av studien var:

- Internprissättning förekommer generellt i lägre grad numera än för 30 år sedan.
- Detta torde dock främst bero på en ökad andel tjänsteföretag, vilka i lägre grad än tillverkande företag använder internprissättning.

- Den viktigaste anledningen att använda internprissättning är att det är en funktionell nödvändighet p.g.a. en divisionaliserad organisationsstruktur.
- Specifika modeller för internprissättning används i högre grad i tillverkande företag, medan tjänsteföretag tenderar att använda ad hoc-lösningar.
- Primära syften med val av specifik internprismodell är enkelhet, fokus på hela företagets lönsamhet, upprätthållande av divisionell självständighet, samt skapande av kostnadsmedvetande.
- De specifika modeller som används är primärt marknadsvärdesbaserad och självkostnadsbaserad internprissättning.

De tillverkande företagen uppger att de har bytt internprismodell vid något tillfälle och två tredjedelar av dessa uppger att de endast har bytt en gång. Anledningen till detta är enligt Lantz et al att de personer som svarade på enkäten inte har haft fullständig kännedom om någon annan modell använts innan de anställdes samt om hur länge den använts av företaget. De tillverkande företagen uppger att de haft nuvarande modell i ett år i 36 % av fallen. Lantz et al anser att detta är en svaghet för företagen och att kontinuitet är en förutsättning för att modellerna ska fungera och bli accepterade av de som arbetar med dem i företaget.

På frågan om samma modell användes för beräkning av internpriser vid inrikes- och utrikes försäljning var svaret ja i alla företag utom ett. Övervägande delen av de tillfrågade företagen var nöjda med den modell för internpriser som används i företaget. Förklaringen till denna höga frekvens är enligt Lantz et al att de som svarade på enkäterna är ekonomiansvariga och har ansvar för internprissättningen och därmed inte vill medge att modellen inte är den optimala.

4. FALLSTUDIE

I det fjärde kapitlet presenterar vi vårt fallföretag internprismodell. Vi redogör för innehållet i internprismanualen och de delar av intervjuerna som är relevant för uppsatsen. Vi har även tagit företagets senaste årsredovisning 2003 till vår hjälp.

4.1 Fallföretaget

Koncernen består av cirka 100 dotterbolag och ägnar sig åt utveckling, produktion och försäljning av produkter och anläggningar baserat på tre huvudteknologier.

Den operationella strukturen på koncernen är en uppdelning i tre divisioner, två divisioner är försäljningsenheter och en division är en tillverkande enhet (bilaga 1).

Koncernens primära segment är de två försäljningsdivisionerna – de är benämnda "Division A" och "Division B" i detta arbete, där försäljning och marknadsaktiviteter sker. Division A består av sex kundsegment och divisionens kunder har ett väl definierat regelbundet behov av enskilda produkter och produktpaket. Fem kundsegment hör till Division B och deras kunder köper kompletta processlinjer såväl som enskilda produkter. Koncernen har en funktion gemensam benämnd i detta arbete "Division C" som är en tillverkande enhet. Division C är uppdelad i tre delar - inköp, produktion och logistik. Logistik är uppdelad i Shipping och DC (Distribution Center). Det finns tre DC:s för koncernens produkter i världen, dessa är DC Europe, DC Americas och DC Asia.

Koncernen säljer sina produkter i cirka 100 länder, i dessa länder har koncernen cirka 50 egna säljkårer. Företaget har 20 produktionsenheter och 70 servicecenter i världen. Årsomsättningen i koncernen år 2003 blev 13 909 MSEK och antal anställda var 9 194 personer (Årsredovisning 2003).

4.2 Förändringar av internprissystemet

Koncernen har använt sig av nuvarande internprismodell i ungefär tio år. Den ändring som har skett det senaste året är en ändring i antal modeller till extern kund. Det har dock inte berört uppbyggnaden av modellen. Anledningen till ändringen härrör sig till att beslut togs om att enbart ha en prislista och inte olika till varje land. Orsaken till detta är införandet av euro i Europa. Ett exempel på problem som uppstod med olika prislistor var att en identisk produkt kostade mer om kunden köpte den av koncernens försäljningsbolag i Tyskland än om den inköptes i Italien. De tyska kunderna förutsattes vilja inhandla produkten i Italien, vilket inte tillåts, därför valde koncernen att göra ovan nämnda förändring i antal prislistor. En ytterligare anledning till bytet är att arbetet förenklas för de personer som arbetar med internpriser då endast en prislista används.

4.3 Syfte och nytta med internprissättning

Internprissystemet anses av de intervjuade som väl fungerande och uppfyller sitt huvudsakliga syfte som ekonomiskt styrinstrument i fallföretaget fullständigt. Någon direkt oenighet angående detta framkom inte vid intervjuerna. Den huvudsakliga anledningen till kostnadskalkylering i koncernen är att så objektivt som möjligt visa en sann och rättvis kostnad för varje produkt. Kravet på att få en så ackurat självkostnad som möjligt är att det utgör basen för att bedöma lönsamhet, påverkar marknadsföringsstrategier, produktutveckling och rationaliseringar av produkter. En av de generella principerna med kostnadskalkylering är att det ska ge de tillverkande enheterna full kostnadstäckning. Detta innebär att både direkta och indirekta kostnader som relateras till tillverkningsprocessen ska inkluderas. Desto mer av kostnaderna som blir tillförda direkt på produkten medför att produkten blir prissatt mer ackurat. Dock finns en nivå då kostnader för exakthet i kalkylering inte kompenserar nyttan med att få en precisare information angående produktens kostnader.

Möjlighet att med stor noggrannhet följa kostnadsutvecklingen och lönsamheten på en detaljerad nivå anses vara väsentligt för optimala beslut. Genom att använda sig av ett enhetligt system krävs engagemang på alla nivåer. Engagemanget resulterar i en bredare uppmärksamhet och i ett mera uttalat kostnadsmedvetande som kan leda till kostnadsbesparande åtgärder.

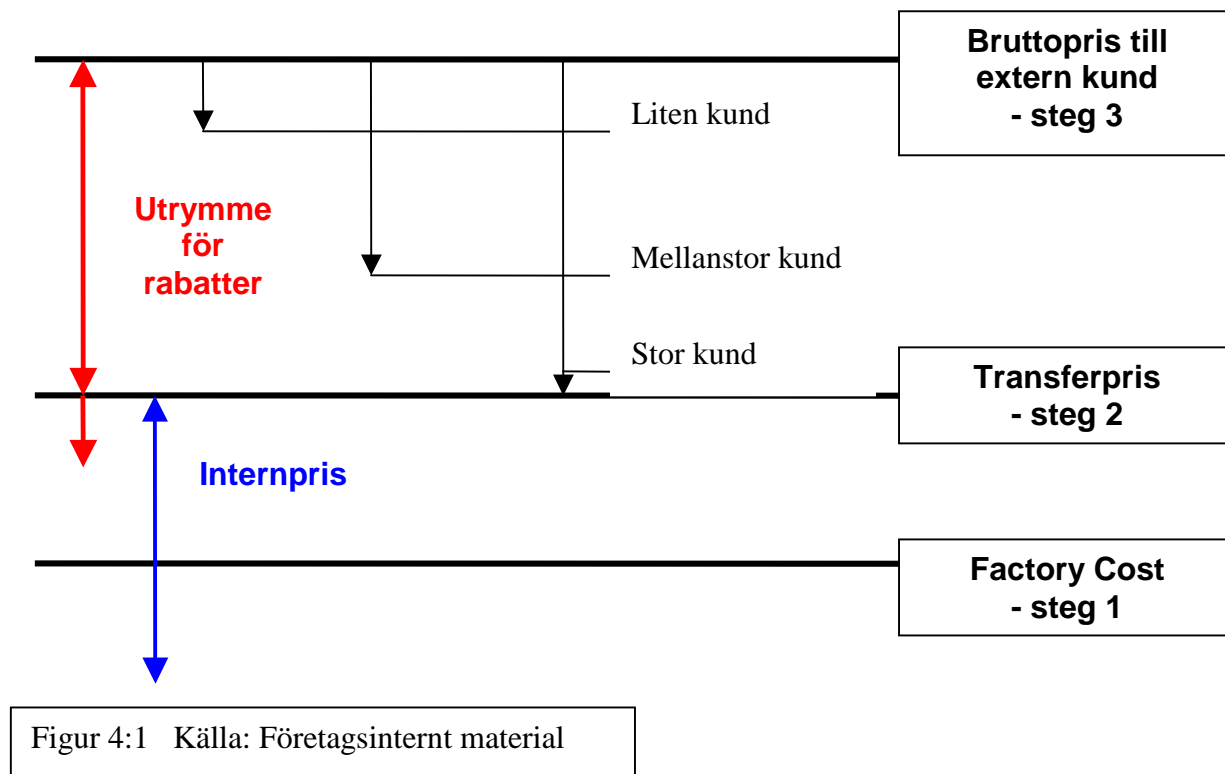
4.4 Koncernens internprismodell

Internprismodellen som används i koncernen är en modell som innefattar tre steg och utformningen är beslutad på central nivå. Det första steget utgör grunden för modellen och är baserad på den tillverkande enhetens kostnader. De följande två stegen är procentuella påslag. Koncernen har ett uniformerat internprissystem för att kunna använda detta även till analys, överväganden och jämförelser mellan produkter och produktionsenheter. Systemet är utarbetat för att visa produktionskostnader vilka mäts så noggrant som möjligt med utgångspunkt på produktnivå. Koncernen använder sig för närvarande av enbart en internprismodell för sina produkter.

Försäljningsbolagen utför beräkningen av de prognostiserade volymerna. Varje år i juli månad påbörjas arbetet med att uppdatera volymer och kostnader, Costing Update. Costing Update slutförs i december månad och ligger till grund för beräkningen av Factory Cost vilket är fallföretagets självkostnad på tillverkade produkter. Marknadscheferna i försäljningsbolagen gör en försäljningsprognos baserat på försäljningshistoriken tolv månader tillbaka i tiden med hänsyn till framtidsplaner för nya produkter och konjunkturläget i större länder som Kina och USA. De standardiserade värden för volymer räknas därefter fram för de kommande sex kvartalen. Utifrån denna prognostiserade volym beställs material för tillverkningen av produkterna. Division A anser att de har lättare än Division B att räkna ut sina prognoser. Detta eftersom de har tydliga säsongsvariationer i försäljningen och kunder med återkommande behov. Division B har kunder som beställer totallösningar och de är väldigt projektorienterade med stora variationer i

försäljningen. Inköpspriser på material beräknas av Division C och är baserade på historiska värden samt prognostiserade prisförändringar framåt i tiden.

Anledningen till att vi omnämner samtliga tre steg i modellen är att eventuell framförhandlad rabatt till extern kund i steg tre kan beröra internpriset i det andra steget. I det följande benämns internpris för Transferpris då det är den benämning fallföretaget använder sig av. Nedan presenteras modellen som utgör grunden för diskussionen som följer:



4.4.1 Definition av Factory Cost – steg 1

De generella principerna för Factory Cost konceptet är att kostnaderna är förkalkylerade och genomsnittliga samt gällande i ett år. Factory Cost ska spegla fullkostnadstäckning i de tillverkande enheterna och inte inkludera någon marginal. Factory Cost är tillämplig inom områden som redovisning, prestationsmätning, värdering av lager och som en komponent vid prissättningsbeslut. Dock finns det situationer då Factory Cost ska användas med god omdömesförmåga i koncernen. Exempelvis kan nämnas i situationer då köp- eller säljbeslut ska tas, vid rationaliseringar och för marknadsföringsstrategier. Anledningar för dessa begränsningar är att det har som bas en stegvis förkalkylerad kostnad, nuvarande kapacitet används som beräkningsgrund, tidsspann är gällande för endast ett år samt att kapitalkostnader för maskiner tillkommer. Steg två och tre är procentuella påslag på Factory Cost.

Ansvar för de tillverkande enheterna är att tillhandahålla specificerade och utvecklade produkter till försäljningsdivisionerna. Factory Cost ska täcka kostnader

för de resurser som använts för leverans av produkter under ett år till prognostiserade volymer. Ändras volymen kan Factory Cost bli missvisande eftersom den är beräknad utifrån budgeterad beläggning. Detta kostnadsförs i de flesta fall som oförutsedda kostnader på enheten fabrik.

Direkt material och direkt lön är enkla att definiera vid kalkyleringen av Factory Cost. Vilken del och hur mycket av overheadkostnaderna som ska inkluderas i Factory Cost kan utgöra ett problem. Overheadkostnader för exempelvis serviceenheter som personalmatsal, företagshälsovård, personaladministration och finansieringsenhet fördelas till den tillverkande enheten med hjälp av lämpliga nyckeltal. Vissa typer av kostnader delas upp med hjälp av olika kostnadsbärare, exempelvis kostnader för utveckling. Produktförändringar som orsakar extra arbete, avveckling av produkter och rationalisering av en existerande produktionsprocess ska inkluderas i Factory Cost.

4.4.2 Definition av Transferpris - steg 2

Utrymmet mellan Factory Cost och Transferpris är den vinst, i form av ett procentuellt påslag, som ska tillfalla fallföretaget. Denna vinst eller bruttomarginal är procentuell och adderas på Factory Cost. Det är även en funktionell nödvändighet sett ur redovisnings- och skattesynpunkt vilket dock inte behandlas i denna uppsats.

Lämnar segmentschefen i försäljningsbolaget en rabatt till extern kund som är större än den egna bruttomarginalen så sjunker vinsten i det regionala fallföretaget. Detta sker endast i exceptionella fall och då måste detta ha förhandlats fram innan slutlig försäljning.

4.4.3 Definition av Bruttoprisk till extern kund - steg 3

Det procentuella pålägg som läggs på Transferpris är den procentuella vinst som ska tillföras försäljningsbolagen i respektive land. Bruttoprisk mot extern kund är satt till det högsta marknadspriset för en enstaka produkt oavsett var den säljs i världen. Marknadspriset är satt av aktörerna på marknaden vilken är konkurrensutsatt. Utrymmet mellan Bruttoprisk mot extern kund och Transferpris är en vinst vilket används av försäljningsbolagen som förhandlingsutrymme med kund. Rabatten är baserad utifrån konkurrenssituationen på marknaden och kundens inköpsvolymer. Rabatter som lämnas till extern kund får till viss del lämnas av säljaren. Önskas större rabatt så måste denna godkännas av segmentschefen. Transferpris representerar den maximala rabatt som försäljningsbolagen kan erbjuda extern kund. Ju större rabatt som lämnas till extern kund desto mindre vinst tillfaller försäljningsbolagen.

4.5 Principer för kostnadsfördelning

För att underlätta kostnadsfördelningen delas kostnaderna upp i så kallade Cost Centers. Detta görs bland annat eftersom lämpliga procentsatser för timkostnader och materialkostnader ska kunna beräknas och användas i produktkalkylering och för resultatfördelning.

Ett grundläggande problem vid kostnadsfördelning är att koppla kostnader till en produkt eller indirekt via ett Cost Center. Detta utförs genom att välja olika kostnadsdrivare, eller fördelningsnycklar, baserade på de olika kostnaderna som uppkommer. Kostnadsfördelning är svårt och ofta en orsak till sammanblandning för de olika enheterna. Fördelning av de fasta kostnaderna som uppkommer utanför tillverkningen är det också problem med. Overheadkostnaderna omfattar 50 % av de totala tillverkningskostnaderna så det är väl investerad tid att fördela dessa så exakt som möjligt för att ge en sann och rättvis bild av resursanvändningen.

Kostnader för elektricitet, gas och vatten fördelas på de olika enheterna. Dessa ska kostnadsföras både på produkterna och på de administrativa delarna av enheterna. Kostnader för byggnader ska delas mellan varje enhet genom att beräkna pris per kvadratmeter som enheten upptar. Dessa kostnader kan delas upp i räntekostnader och avskrivningskostnader eller i hyra för byggnaden. Byggnadsrelaterade kostnader som exempelvis övervakning och försäkringar läggs på.

Exempel på generella principer som gäller i koncernen för kostnadsfördelning är att för att få en bättre förståelse för de fördelade kostnaderna ska fördelningen förhandlas fram och accepteras av enheten som ska bära dessa. Prognostiserade kostnader ska fördelas med en fördelningsnyckel som normalt inte ska ändras under året. Eventuell residual från de prognostiserade alternativt verkliga kostnaderna ska bäras av den levererande enheten. Rekommenderade fördelningsnycklar används för olika typer av kostnader. Ett exempel på en fördelningsnyckel är ekonomienhetens hantering av divisionernas leverantörsfakturer. Kostnaden per faktura är baserat på den totala kostnad för alla fakturer per år.

4.6 Sammansättning av Factory Cost

Factory Cost innefattar direkta kostnader för material, lön och övriga overheadkostnader. Kostnadsbäraren inom tillverkningsenheterna är traditionella material- och tillverkningskostnader.

4.6.1 DM – Direkt material

Direkt material innefattar inköpskostnad för material inklusive frakt till fabrik, försäkring, tullkostnader, förpackningsmaterial eller material som legotillverkats. Inköpspriset är det prognostiserade genomsnittliga för året och förväntade förändringar i pris ska inkluderas.

4.6.2 MO - Material Overhead

MO ska användas för att absorbera alla kostnader associerade med inköp och materialhantering tills materialet är i produktion. Alla kostnader som ska fördelas via MO är registrerade på en eller flera Cost Centers för att man ska kunna följa upp dem. Kostnader som kan vara inkluderade i MO är kostnad för inköp (centralt och lokalt), lager av inköpta varor, godsmottagning och inspektion, inventering, hyra för lager, beräknad ränta för inventarier i lager, beräknad ränta av leverantörsskulder (intäkt), inkuranta och långsam förbrukning av lagerhållna varor samt inkomst från försäljning av skrot.

4.6.3 DW – Direkt Wage

Direkt Wage är en ersättning till arbetare som utför en aktivitet och definieras i internprismanualen som en kostnadsbas. Direkt Wage för arbetare inkluderar lön, lönerelaterade kostnader som t ex grundlön, skiftlön, övertidslön, semesterlön, helgdagsersättning, betald frånvaro, individuell bonus, försäkringar, hälsovård, pensionspremier och sociala avgifter.

4.6.4 PO – Process Overhead

Process Overhead är den mest använda kostnadsbäraren inom tillverkning. Basen är antal tillskrivna timmar. Process Overhead indelas i följande delar:

PO Ir – Overheadkostnader som är rörliga, direkt fördelade till produktionens Cost Centers. Exempel på detta är konsumtionsmaterial, verktyg, elektricitet, luft, gas samt reparation och underhåll.

PO If – Overheadkostnader som är fasta och direkt fördelade till produktionens Cost Centers. Exempel på dessa kostnader är avskrivningar, kalkylerad ränta på tillgångar, indirekt arbete av direkta arbetare, lagerhållning samt arbetsträning och utbildning.

PO II – Overheadkostnader fördelade från tillverkningspersonal. Exempel är produktionschef, produktionsingenjör, planeringsenhet och IT resurser inom produktionen.

PO III – Overheadkostnader fördelat utanför tillverkningsenheten. Exempelvis kan nämnas enheten Finance (den del som inte täcks av MO), IT-service (den del som inte täcks av MO eller GO) och mänskliga resurser.

Om kostnaderna varierar med produktionsvolymen är kostnaderna definierade som rörliga. Rörliga kostnader kan inte alltid delas upp i direkt proportion till ändringen i volymen. Fasta kostnader blir generellt inte berörda vid en ändring i volym, åtminstone inte sett på kort sikt. Det är svårt att dra en linje mellan rörliga och fasta kostnader och det är inte heller praktiskt att sätta några generella regler. I ett långsiktigt perspektiv ska alla kostnader dock anses som rörliga av koncernen.

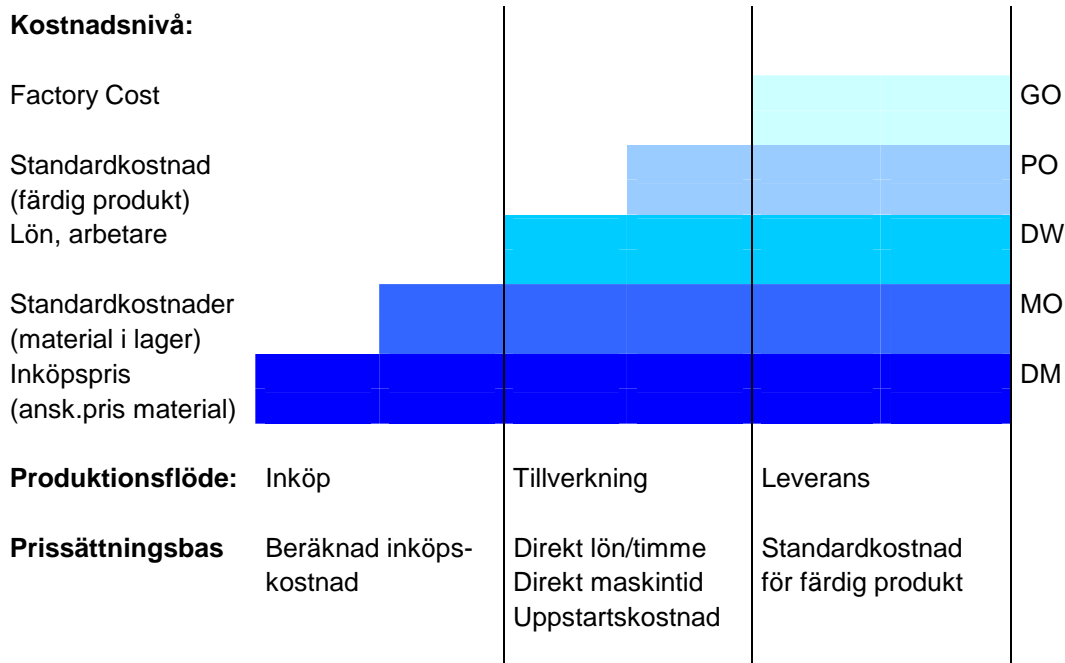
4.6.5 GO – General Overhead

Kostnader för produktion ska täcka de kostnader som uppkommer efter att produkten lämnat tillverkningsenheten. GO inom tillverkning är uppdelad i två typer av kostnader GO I och GO II. Basen för att tillskriva kostnader är produktens standardkostnad (summan av material, timbaserad samkostnad, MO och PO), DM och DW.

GO I – Delivery Overhead, ska användas till att absorbera kostnader som uppkommer efter det sista steget i produktionen. Exempel är ränta på lager, ränta på färdiga varor i lager, packning av produkt, arbetares lön samt transport.

GO II – Generell kostnad som ska tillskrivas standardkostnader med övriga kostnader som bas. Exempel är Central Manufacturing management. Local Production Manager, Factory Controller och Corporate Management Fee.

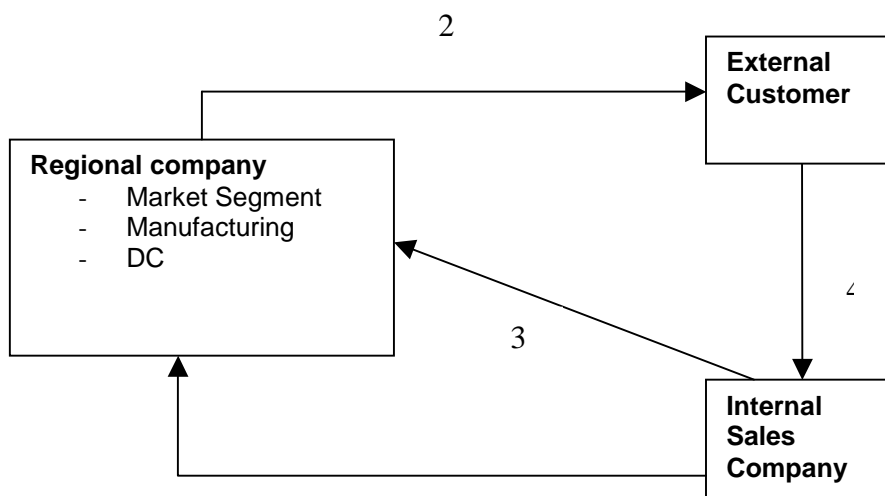
Nedan beskrivs koncernens stegvisa kalkyleringsmodell för Factory Cost:



Figur 4:2 Källa: Företagsinternt material

4.7 Varuflöden mellan enheterna

Fallföretaget utvecklar och tillverkar olika modeller och produktgrupper för Division A och Division B. Delvis så stödjer Division C även tillverkande enheter i andra länder med halvfabrikat för montering av produkten lokalt. Försäljningsenheterna har inte valfrihet att köpa varor från den externa marknaden utan ska köpa internt.



Figur 4:3 Källa: Företagsinternt material

Steg 1: Försäljningsbolaget bekräftar en överenskommelse med extern kund och lägger en order hos den tillverkande enheten i fallföretaget.

Steg 2: Division C levererar produkten till extern kund.

Steg 3: Försäljningsbolaget betalar Transferpris till Market Segment regionalt. Produkten och den legala äganderätten går över till försäljningsbolaget från fallföretaget. Om försäljningspriset är lägre än Transferpris måste detta vara överenskommet i förväg.

Steg 4: Den externa kunden betalar försäljningsbolaget det överenskomna försäljningspriset och den legala äganderätten går från försäljningsbolaget till den externa kunden.

Fallföretaget säljer sina produkter till försäljningsbolag som är representerade i omkring 50 länder. Under året 2003 skedde 60 000 leveranser till försäljningsbolagen av fallföretagets produkter. Försäljningsenheterna som är mottagare av varuflöden inom koncernen har resultatansvar och även ett räntabilitetsansvar. Ett exempel på investeringsansvar har exempelvis en enhet benämnd Real Estate som äger byggnaderna i fallföretaget. Alla enheter i koncernen oavsett uppgift har någon form av ekonomiskt ansvar.

5. ANALYS

I detta femte kapitel analyserar vi det material som vi fått vid fallstudien. Olika aspekter av internprismodellen diskuteras och kopplas till teori och tidigare forskningsresultat för att se i vilken mån det finns likheter och olikheter. Vi diskuterar även de effekter som identifierats i fallföretaget på grund av vald internprismetod.

Ett skäl till att en större koncern, som vårt fallföretag ingår i, använder sig av interndebiteringar kan kopplas till decentraliseringen. Om företaget inte hade varit uppdelat i självständiga enheter med ekonomiskt ansvar hade det troligtvis inte varit angeläget med ett internprissystem. Internprissystemet ser vi som stödjande för strategin med ekonomiskt ansvar i enheterna och även som en förutsättning på grund av den decentraliserade strukturen. Vi ser en koppling till internprissättningens första syfte där internprissättningen möjliggör en uppdelning av företaget i autonoma enheter och internpriserna skapar en koppling mellan de olika enheterna.

5.1 Koncernens internprismodell

Koncernen har lång erfarenhet av att tillämpa internprissättning. Beslut om internprismodellens uppbyggnad togs centralt i koncernen. Detta beslut kan inte anses som en inskränkning i de självständiga enheternas beslutsrätt utan är ett strategiskt beslut i koncernen. Modellen ger täckning för samtliga kostnader samt en vinst i form av ett procentuellt pålägg som tillfaller den tillverkande enheten. Metoden som modellen baseras på är enligt teorin en cost-plus modell dvs. kostnadsbaserad. Här ser vi en överensstämmelse med resultaten i Arvidssons studie (1971) och även Lantz studie (2002) som visar att de metoder som primärt används i företagen är kostnadsbaserade.

Koncernen använder sig av ett uniformerat internprissystem som har använts i sin nuvarande utformning i cirka tio år. De intervjuade upplever en stor nytta med ett väldefinierat och uniformerat system. Eftersom det endast är en modell som används för alla enheter så finns det en förklaring till varför de anställda upplever modellen som rättvis och är därmed motivationshöjande. Kontinuiteten under den långa tidsperiod som modellen används har inneburit en högre grad av acceptans för modellen och även till att den upplevs som enkelt att arbeta med. Koncernens modell är uppbyggd enligt Cost-plus metoden. De fördelar som metoden Cost-plus uppvisar enligt teorin är just enkelhet samt att alla användare av modellen ska förstå densamma. Detta påstår vi överensstämmer med hur det upplevs av de anställda på fallföretaget.

Kalkyleringsmetoden som används för beräkningar har vi identifierat till att vara normalmetoden eftersom behovet att räkna med prognostiserade volymer finns. Beslut angående nyttjande av prognoser innebär en viss osäkerhet och inget verkligt utfall är helt förutsägbart utan förknippat med en viss risk. Här finns tydliga paralleller med resultatet i Ewings studie (1992) då internpriserna kalkyleras fram med hjälp av standardpriser. Resultatet av studien visade på att risken är stor för att kalkyleringen blir felaktig och överensstämmer dåligt med de verkliga kostnaderna. Försäljningsenheterna kan exempelvis gå miste om att ge de externa kunderna

prisvärda produkter då Bruttpris till extern kund har fastställs felaktigt. Den information som Factory Cost ger till företagsledningen kan bli oriktig och därmed blir också uppfattningen om marginaler och lönsamhet felaktig. De i fallföretaget upplevda nackdelar med metoden som diskuterats ovan är exakt de nackdelar som teorin visar på. Beslut rörande den administrativa styrningen med ovan nämnda felaktiga beslutsunderlag kan leda till ytterligare snedstyrningar som exempelvis vid fördelning av resurser mellan enheterna inom koncernen. Den information som internpriserna ger används som underlag för beslutsfattande på central- och lokal nivå i företaget. Här ser vi en koppling till det tredje syftet som ser på internpriser som informationsbärare på central och lokal nivå i företagen.

5.2 Transferpris

Koncernens internpris dvs. Transferpris utgörs av Factory Cost och ett procentuellt vinstpåslag. Factory Cost är självkostnadsbaserad och är utarbetad för att ge full kostnadstäckning i den tillverkande enheten under ett år. Det skäl som finns enligt teorin till att använda sig av ett kostnadsbaserat internpris är önskemålet om att kostnaderna ska följa produkten genom hela tillverkningsprocessen. Detta anser vi överensstämmer med koncernens önskemål för hur internprismodellen ska vara utformad.

5.2.1 Fasta och rörliga kostnader

Kostnaderna som utgör Factory Cost uppkommer i den tillverkande enheten och delas upp i en fast och en rörlig del. En skillnad som vi fann mellan praktik och teori är fallföretagets syn på de s.k. halvfasta kostnaderna. De exempel som nämndes i teorin på halvfasta kostnader var löner och hyra. Löner anses i fallföretaget vara rörliga till skillnad från teorin. En förklaring till varför fallföretaget anser löner vara rörliga är på grund av att normalmetoden används. De rörliga kostnaderna divideras med verkliga volymer och inte med den prognostiserad volym som de fasta kostnaderna divideras med. De fasta kostnaderna beräknas i normalmetoden som en genomsnittskostnad per produktenhet. Med tanke på att lönerna har en stor inverkan på kostnaderna är fallföretagets önskemål om en större exakthet förstaeligt. Det fjärde syftet med internprissättning uppnås i fallföretaget då internpriser ska motivera till kostnadsmedvetande. Detta fjärde syfte handlar om den psykologiska effekten av internpriser vilket har visat sig i fallföretaget då de uppger att de blivit mer kostnadsmedvetna.

De intervjuade blev tillfrågade om de ansåg att koncernens definition av fasta och rörliga kostnader överensstämde med deras syn av dessa och då fick vi svaret att de var nöjda. Dock ansåg de att de rörliga kostnaderna som material och löner som bärs av produkten var mer rättvisa. Merparten av de fasta kostnaderna upplevs i högre grad opåverkbara och fördelades i större utsträckning ut på produkterna efter typ av kostnader och efter centralt beslut om fördelningsnycklar för dessa kostnader. Vi ser trots detta en stor fördel för fallföretaget att använda normalmetoden då den ger stabila priser att arbeta med under perioden.

5.2.2 Overheadkostnader

Kostnadsfördelningen av overheadkostnader uppges vara en anledning till sammanblandning för de olika enheterna enligt uppgift från internprismanualen. De fasta overheadkostnader som uppkommer utanför tillverkningen är det största problemet. Overheadkostnaderna uppges omfatta 50 % av de totala tillverkningskostnaderna. Koncernen lägger stor vikt vid att fördela dessa så exakt som möjligt för att skapa en så sann och rättvis bild av kostnaderna för resursanvändningen.

Enligt koncernens internprismanual ska de fördelade kostnaderna förhandlas fram och accepteras av den enhet som ska bära dessa. Det framkom dock vid ett intervjutillfälle att enheterna inte hade något val angående att acceptera eller möjligheten att inte acceptera en fördelad kostnad. Som vi ser det är tillvägagångssättet vid fördelning av overheadkostnader är teoretiskt korrekt då dessa kostnader med stor precision ska registreras direkt på produkten vid kalkylering. Samma fördelningsregler gäller för samtliga produkter vilket medför att jämförbarhet mellan produkter, mellan tillverkande enheter och över tiden kan göras. Här ser vi att internprissättningens andra syfte blir uppfyllt eftersom internprissättningen i fallföretaget visar en rättvisande resultatbedömning av enheterna.

5.2.3 Fastställande av prognostiserad volym

Att fastställa prognostiserade volymer som standardiseras och ligger till grund för uträkningen av självkostnaden anses svårt både av fallföretaget och även enligt teorin. Uträkningarna av de prognostiserade volymerna sker i de två försäljningsenheterna och vi har kommit fram till att normalmetoden används. Beräkningarna går till så att försäljningshistoriken för tolv månader tillbaka i tiden används som utgångspunkt. Beaktande av framtidsplaner för nya produkter och rådande konjunkturläget i större länder där försäljning sker, Kina och USA-marknaden nämndes vid intervjutillfället. Utifrån dessa två faktorer sätts det standardiserade värdet för den försäljningsvolym som används vid kalkylering av Factory Cost de följande sex kvartalen. Vi anser att denna kalkylering som sker i fallföretaget är teoretiskt riktigt även då det finns risk för en felaktig bedömning ska ske.

Försäljningsenheten Division A uppger att de lättare än Division B kan räkna ut prognostiserad volym. Deras försäljning har tydliga säsongvariationer samt kunder med återkommande behov. De kunder som tillhör Division B beställer totallösningar och enheten har stora variationer i sin försäljning. Det troliga är att Division B:s varianser är större än Division A i jämförelse med verkligt utfall. Vid användande av normalmetoden blir man beroende av att kunna beräkna prognostiserad volym då de fasta kostnaderna divideras med denna volym. När de prognostiserade försäljningsvolymerna inte stämmer som exempelvis vid lägre sysselsättning än prognostiserat uppstår undertäckning av enhetens fasta kostnader. Detta medför att den tillverkande enheten inte får täckning fullt ut för sina kostnader som är baserade på en högre sysselsättning och har därmed beräknat kostnaderna för lågt.

5.2.4. Fastställande av standardkostnader

Koncernen använder sig av standardkostnader i sina kalkyler. Förutsättningarna för att detta ska lämpa sig enligt teorin uppfylls genom att fallföretaget tillverkar produkter i tillräckligt stor omfattning och produktionen avser likartade produkter. Ett problem är svårigheten med att fastställa råvarupriser. Dessa fluktuerar kraftigt under perioderna och risk för felkalkylering uppstår i alla led fram till bruttopris till extern kund. Det anses som relativt svårt för de anställda att beräkna de genomsnittliga värdena på framtida volymer. De svårigheter som nämns av de anställda anses även enligt teorin för standardkostnader tillhöra metodens nackdelar.

5.2.5 Fastställande av vinstpåslag

Transferpris är lika med Factory Cost plus ett procentuellt vinstpåslag. Vinsten är ett centralt beslutat procentuellt påslag som ska tillfalla fallföretaget. Detta centrala beslut anser vi gynna koncernen eftersom det enligt teorin finns en risk för ett opportunistiskt beteende. Detta beteende kan vara i form av att den säljande enheten lägger på ett för högt procentuellt vinstpåslag eller överdriver de verkliga kostnaderna för tillverkning av produkten. Skulle detta ske i fallföretaget så gynnas den tillverkande enheten och försäljningsenheterna missgynnas. Koncernens mål för total försäljning kan också påverkas av detta beteende då priset kan bli för högt i förhållande till rådande marknadspris och försäljningen minskar.

Endast i exceptionella fall lämnar segmentschefen för försäljningsenheten en rabatt till extern kund som är större än utrymmet mellan Brutttopris till extern kund och Transferpris. Detta sker efter en förhandling mellan försäljningsenheten och den tillverkande enheten. Vi utgår från att detta agerande kan uppstå när det handlar om att knyta en storkund till sig.

5.3 Brutttopris till extern kund

Brutttopris till extern kund är inget internpris utan ett slutpris vid försäljning externt. Vi diskuterar det här eftersom priset är en del av internprismodellen i koncernen och att vi har identifierat kopplingar till teorikapitlet. Brutttopris till extern kund är ett marknadsbaserat pris och nivån på detta pris sätts med hänsyn till rådande marknadspris av försäljningsenheterna vilket justeras med rabatter. Brutttopris till extern kund är stödjer strategin i koncernen då försäljningsenheterna har ett resultat- och räntabilitetsansvar. I teorin finner vi att om marknadsbaserad prissättning används är förutsättningarna goda för just de ekonomiska ansvar som fallföretaget har givit försäljningsenheterna.

Storleken på de lämnade rabatterna förhandlas fram mellan försäljningsbolagen och den externa kunden. Samarbetet mellan försäljningsenheterna och deras kunder stärks vid förhandling enligt teorin. Vi anser att detta kan medföra sänkta kostnader för marknadsföring i framtiden samt att idéer och förslag på förbättringar framkommer. Med denna metod stöds beslutet om ekonomiskt ansvar i koncernen genom att enheterna får ansvara för utfallet av försäljningen.

Det förekommer tillfällen då försäljningsbolagen lämnar hela vinstmarginalen i rabatt och säljer produkter till Transferpris. Vid de tillfällena lämnas ändå ett bidrag till koncernen eftersom det finns en vinstmarginal inkluderad i Transferpriset. Denna vinstmarginal är det procentuella vinstpålägg som läggs på Factory Cost. Försäljningsenhetens egen vinst förbättras inte av just den försäljningen men koncernen som helhet gynnas och en grund kan ha lagts för ytterligare försäljning av reservdelar och service i framtiden. Detta är en fördel med förhandling då diskussionen vid förhandlingar ger goda framtida kontakter.

5.4 Styrning med internpriset

Synen på internprissättning i koncernen är främst att det är ett ekonomiskt styrinstrument. Internpriser styr beslut i företag vilket är uppenbart i alla företag och inte enbart i decentraliserade företag. Det blir dock mer angeläget att uppmärksamma internprisernas styrande inverkan om en större mängd viktiga beslut är delegerade till enheten.

Ur fallföretagets självkostnads kalkyler beräknas Transferpris och detta används vid produktions- och leveransbeslut i koncernen. Det får därmed en styrande verkan på de beslut som fattas med internpriset som underlag. Exempel på detta är när den tillverkande enheten, Division C, ska besluta om att framställa en komponent internt eller köpa halvfabrikat externt. Ser vi på de olika styrformer som enligt Arvidsson förekommer har vi uppmärksammat att de förekommer parallellt i fallföretaget. Uppbyggnaden av kalkylen för Factory Cost som kan anses vara en form av direktstyrning eftersom företagsledningen meddelar hur enheten ska göra beräkningarna. Programstyrning sker i försäljningsenheterna då deras bruttopris till extern kund inte får överstiga gällande marknadspris. Detta kan jämföras med att de är styrda till att följa vissa åtgärder i en viss situation, dvs. vid försäljningstillfället. Ramstyrning sker i den tillverkande enheten då de av företagsledningen har fått ramar att hålla sig inom. De kan själv välja att producera hela produkten själv eller köpa halvfabrikat externt. Målstyrning i de tillverkande enheterna sker i form av att de har ett mål att uppnå. Exempel på detta är målet för kostnader, vilket inte får överstiga Factory Cost, vid tillverkning av produkterna.

5.5 Effekter av internpriset

Vi har i den tidigare diskussionen identifierat alla fyra syften som vi angav i teoriavsnittet. Varje syfte med internprissättningen ställer krav på internprissystemets utformning och denna utformning ger vissa effekter för företagen. Koncernen har utformat en modell som anses lämplig för syftet med internprissystemet. De syften som främst kan härledas till fallföretaget handlar om ekonomisk styrning och kostnadsmedvetande. Det ekonomiska ansvaret ger en effekt i form av både kostnadsmedvetande och beteendepåverkan då det finns vissa mål och kostnadsramar att hålla sig inom för enheterna. Risken för konflikter finns då internpriser fastställs utifrån administrativa grunder som vi anser att det har gjorts i fallföretaget. Skulle nämnda konflikter uppkomma i koncernen så grundas de på hur kostnaderna fördelas och på att standardkostnader används. Denna risk har fallföretaget till stor del undvikit eftersom vi bedömer det som om företagsledningen

på ett tydligt sätt har kommunicerat nyttan med fördelningen av kostnader och användning av standardkostnader i internprismodellen. Vårt antagande ovan stöds av att de intervjuade på fallföretaget uppger att de är nöjda med modellen och anser att den är väl fungerande.

5.5.1 Effekter på central nivå

Positiva effekter är att internpriset har gjort det möjligt att från central nivå delegera ut ekonomiskt ansvar i enheterna i form av ett resultatansvar. Som nämnts förut har alla enheterna ett ekonomiskt ansvar. Koncernen har sett att införandet av internpriser har medfört en lägre resursförbrukning. Detta har skett genom en ökad medvetenhet av de kostnader som uppstår från produktion till leverans av produkterna. Nya tankesätt har uppkommit i enheterna i form av reflektion över kostnader samt att resurser som förbrukas inte är gratis utan får bäras av enheten. Koncernen mäter de lokala enheternas prestationer i form av bruttomarginal men fokus finns på den totala marginalen i koncernen. Tidigare förhandlades vinstmarginalen fram mellan de olika försäljningsenheterna i världen och fallföretaget. Dock har detta tillvägagångssätt med förhandling frångåtts. Vi anser att detta är positivt då risk finns för suboptimala effekter som enligt teorin är stor tidsåtgång, informationsasymmetri och ökad konkurrens mellan enheterna. Centralstyrningen har bland annat bidragit till att samma prislista används inom hela koncernen. Detta leder till resursbesparing då ansvarig personal inte behöver arbeta med ett stort antal prislistor vid registrering av försäljning.

Negativa effekter som uppkommer på grund av centralstyrningen är till exempel att overheadkostnaderna fördelas ut efter centralt beslut. Enhetscheferna inte anser sig kunna påverka dessa och dessutom uppger de att de inte vill bli belastade med dessa. Vi har uppfattat vid intervjuerna att variationer i försäljningsvolym och inköpspriser anses frustrerande. Detta är ett problem då det framstår som väldigt viktigt att kunna mäta utfall så exakt som möjligt. Diskussioner angående svängningarna i inköpspriser på råmaterial har uppkommit under hösten 2004. Dessa fluktuationer anses också som svåra att bedöma och därmed också svåra att prognostisera för att användas i en självkostnads kalkyl. De ansvariga har uppgett vid intervjuerna att de vet att på detta område kan de bli bättre. De önskar att beräkningen av de prognostiserade värdena skulle göras på ett annat sätt. Vi anser att det trots allt är övervägande positivt med användning av standardkostnader då man undviker fluktuationer i internpriset.

5.5.2 Effekter för den säljande enheten

Positiva effekter av internpriset för den säljande enheten är att alla enheter kan uppvisa vinst. Cost-plus metoden har den fördelen att enheten kan styra prissättningen på slutprodukten via kontroll av vinstpåslagen. Huvudmotivet enligt teorin är att undvika fluktuationer i internpriserna vilket också undviks för den tillverkande enheten i fallföretaget. Efter centralt beslut behöver de säljande enheterna inte längre förhandla fram vinstmarginalen som läggs på Factory Cost. Detta spar resurser i form av tid och det arbete som genomförs varje gång Transferpriset ändrades efter en förhandling. En annan fördel är att modellen är enkel och lätt att förstå för alla berörda parter samt att den har funnits i koncernen i

ungefär tio år. Detta vill vi påstå leder till en större uppmärksamhet och därmed också till ett mer uttalat kostnadsmedvetande i alla enheter på fallföretaget.

Negativa effekter som uppkommit i koncernen är att Factory Cost är baserat på ett förkalkylerat standardpris. En nackdel med dessa internpriser är att de anses svåra att beräkna korrekt på grund att de blir beräknade för högt eller lågt. Förseningar i produktion, svinn, grad av fördelning av kostnader, råmaterial och lagerhållning kan variera över tiden samt andra faktorer kan påverka storleken av Factory Cost. Vinstpåslaget läggs på automatiskt och därmed ges den säljande enheten ingen motivation till förbättringar och kostnadsreduceringar. Detta anser vi dock kompenseras delvis genom att modellen är enkel och lätt att förstå samt att den kräver engagemang på alla nivåer. En annan negativ effekt, som finns på kort sikt, är förändringar i volym eftersom fasta overheadkostnaderna är volymberoende. Detta innebär att den person som beslutar om produktionsvolym också beslutar om pris per styck. Ytterligare en annan negativ effekt med cost-plus metoden är att den säljande enheten kan vinna på att överdriva sina kostnader enligt teorin. Detta avhjälpas emellertid i koncernen genom kombinationen med metoden avräkning till standardkostnad samt centralstyrning. Detta innebär i fallföretaget att standardkostnader såväl som vinstpåslag fastställs centralt.

5.5.3 Effekter för den köpande enheten

Till de positiva effekterna hör att den tillverkande enheten får samtliga kostnader täckta. Den teoretiska definitionen av metoden självkostnad är likvärdig med koncernens definition av Factory Cost. Ingen vinst uppkommer i Factory Cost, kostnaderna förs vidare till den köpande enheten i form av ett Transferpris. Transferpriset inkluderar ett procentuellt påslag och är därmed likställt med metoden Cost-plus. Metoden anses vara objektiv och rättvis, den visar prestationens kostnader samt ger incitament till försäljning internt. De intervjuade upplever en stor nytta med ett väldefinierat och uniformerat kostnadsbaserat system. Synen på internprissättning är främst att det är ett ekonomiskt styrinstrument. Som exempel på detta kan nämnas att utgångspunkten är produktens kostnad vid beslut som berör tillverkning och finansiering.

Till de negativa effekterna hör vinstpåslaget vilket utgör en risk eftersom försäljningsenheterna kan tvingas bära en för hög kostnad och därmed får extern kund betala ett för högt pris vid försäljning. Försäljningsenheterna iaktar därför marknaden och får anpassa storleken på vinstpåslaget därefter genom ett rabattsystem. Kostnadsreduceringar kan bli påtvingade då försäljningsenheterna signalerar om att bruttopriset till extern kund inte är tillräckligt konkurrenskraftig på marknaden.

En annan negativ effekt med cost-plus metoden är att modellen i grunden saknar incitament till ökad effektivisering. Efter det centrala beslutet om att all handel ska ske internt och inga andra alternativ finns för försäljningsenheterna får den tillverkande enheten sin vinst automatiskt då. Till viss del vill vi framhålla att incitament till effektivisering finns genom det ekonomiska ansvar som företagsledningen gett enheten. Den psykologiska påverkan på beteendet som infinner sig då det ekonomiska ansvaret har delegeras ut leder till viss del till effektivisering i form av kostnadsmedvetande.

5.6 Modellens utformning

Vi kommer i detta avsnitt att utgå från Andersson/Hanssons studie (1984) och diskutera hur koncernen har utformat sitt internprissystem ur ett designperspektiv. Den tekniska utformningen av koncernens internprissystem är kostnadsbaserat med ett förkalkylerat pris i självkostnads kalkylen. Internprissystemet är utformat enligt fördelningslogiken då de fördelar samtliga kostnader genom en schablonmässig fördelningsgrund. Factory Cost visar den fördelningsgrund för användningen av resurser som uppkommer i de tillverkande enheterna. Försäljningsenheten får en begränsad möjlighet till att påverka de fördelade kostnader som påförs enheten. Då internpriset är kostnadsbaserat och den säljande enheten sparar in på resursanvändningen så drar även försäljningsenheterna nytta av detta.

Koncernen använder internprissystemet aktivt och betonar incitamentsskapande och styreffekter. Den aktiva användningen medför att internprissättningen får en marknadsroll i den administrativa styrningen. Påverkansmöjligheterna finns mellan de tillverkande enheterna och försäljningsenheterna. Försäljningsenheterna får bära kostnaderna för tillverkning av produkterna. Då dessa är för höga och bruttopris till extern kund inte är konkurrenskraftigt reagerar enheterna. Den interna marknaden stimuleras genom att försäljningsenheterna har inflytande på sina köpbeslut. Försäljningsenheterna har även ett inflytande på de säljande enheternas tillverkningsbeslut genom att vara de enda köparna av produkterna som tillverkas. Påverkan kan ske centralt där beslut angående utformning av internprismodellen sker. Påverkan på de säljande enheterna kan ske genom att försäljning till extern kund minskar då höjt pris medför minskad konkurrenskraft på marknaden.

Vid utformningen av internprismodellen har marknadshushållningsfilosofin utgjort grunden. Rollen internpriset spelar beror på vald filosofi. Rollen speglar även utformningen av systemet konstruktionsmässigt. Konkurrens har uppstått i koncernen främst eftersom enheterna är självständiga. Det har skapats en inre marknad och enheterna har ett ekonomiskt ansvar. Internprissättningen stöttar konkurrensen genom modellens utformning där möjlighet till rabatter finns för att kunna erbjuda kunderna ett konkurrenskraftigt pris. Kraven som ställs på systemet är att de centrala beslutsfattarna ska kunna följa utvecklingen i enheterna i förhållande till deras mål. Detta krav uppfylls då enheternas resultat kan mätas i form av ett ekonomiskt ansvar. Då internprissättningen har en marknadsroll blir internprissättningen ett centralt instrument vilket stämmer bra överens med hur det praktiskt fungerar i koncernen.

6. RESULTAT OCH RESULTATDISKUSSION

Då det empiriska materialet analyserats i föregående kapitel har detta givit oss möjlighet att svara på frågeställningen som formulerades i det inledande kapitlet. I det följande resonerar vi kring fallföretagets kostnadsbaserade internprismodell.

Vår fallstudie av koncernen har visat starka inslag av central styrning samt att koncernen har ett enkelt och effektivt system. Hanteringen fungerar globalt och samma prislista gäller för alla länder vilket är en fördel för alla berörda medarbetare. Centralstyrningens positiva effekter är att den förenklar, sparar tid och resurser och den gör att man kan komma tillrätta med en del av den valda internprismetodens negativa effekter. Det är centralt beslutat att all handel för försäljningsenheterna ska ske internt och inga externa alternativ får existera. Då även marginalerna är satta på central nivå och förhandling om prisnivåer inte heller förekommer så ges enhetscheferna väldigt lite utrymme att påverka internhandeln. Vi upplever det som att enhetscheferna är väldigt hårt styrda i detta avseende.

6.1 Internprismodell

De intervjuade på fallföretaget anser att koncernen tillämpar en cost-plus modell. Sammantaget bedömer vi att företagets modell är en kombination av olika metoder. Koncernen har kombinerat ihop olika teoretiska metoder för att uppnå så många positiva effekter som möjligt. Den metod vi har identifierat förutom cost-plus är avräkning till standardkostnader samt att dessa sedan kompletteras med centralstyrning. Som tidigare sagts i denna uppsats så har ingen modell enbart positiva effekter utan också negativa. De negativa effekterna som följer med en modell dämpas i många fall just på grund av kombinationen av olika teorier.

Företagsledningen i koncernen har beslutat om en kostnadsbaserad modell och valt ut cost-plus metoden som gör det möjligt för enheterna att gå med vinst och ha ett ekonomiskt ansvar. Internprissystemet stöder strategin om decentralisering genom möjligheten att delegera ut ett ekonomiskt ansvar. Detta har visat sig ha en psykologisk effekt på medarbetarnas beteende i form av ett ökat kostnadsmedvetande. Inslag av rättvisa samt möjligheten att kunna mäta enheternas prestationer är förklaringen till valet av metod. När metoden cost-plus kombineras med metoden för avräkning till standardkostnad så kan dessa kostnader användas som en norm vid mätningen av prestationerna i enheterna. Vi uppfattar det dock som om det förekommer en viss svårighet med att uppnå en tillförlitlig kalkylering. Den största svårigheten är att prognostisera den försäljningsvolym som ligger till grund för de standardiserade tillverkningsvolymerna. Koncernen använder sig av försäljningshistorik för tolv månader tillbaka i tiden, framtidsplaner för nya produkter samt rådande konjunkturläge i Kina och USA då de beräknar den prognostiserade försäljningsvolymen. Ett förslag till förändring som vi vill ge är att beräkna den genomsnittliga försäljningsvolymen på den försäljning som skett de senaste fyra till fem åren i stället för tolv månader. Fem år utgör en ungefärlig konjunkturcykel vilket kan ge en mer rättvisande genomsnittlig försäljningsvolym.

Även beräkningen av standardkostnader för råmaterial utgör ett problem då världsmarknadspriserna fluktuerar kraftigt under året. Här anser vi att det uppstår en konflikt mellan det som koncernen uppger som viktigt, nämligen att kunna mäta enheternas prestationer på ett rättvist sätt samt att ha ett system som förstärker enhetlighet och enkelhet. För att uppnå enkelhet både vad gäller att förstå modellen och att underlätta planeringsarbetet använder koncernen sig av förkalkylerade standardkostnader för att undvika fluktuationer i internpriserna. Detta anser vi dock står i strid med en rättvis mätning av enheternas prestationer då företaget uppgett sig ha svårigheter att fastställa prognostiserade volymer och självkostnader. Detta leder till att enheternas prestationer mäts på ett missvisande sätt beroende på om standardkostnaderna/standardvolymerna visar sig har satts i över- eller underkant i relation till verkligt utfall. Här finns en förklaring till varför enheterna upplever prestationsmätningen som orättvis.

Det procentuella vinstpåslaget är berättigat då samtliga enheter har någon form av ekonomiskt ansvar. En aspekt är att den tillverkande enheten får täckning för de kostnader som uppkommer i enheten utan incitament till kostnadsbesparingar. Ett försök att motverka den negativa effekten av att inga incitament ges till effektivisering är att påtala koncernens övergripande mål till vilket alla enheter då kan ge ett bidrag. Detta avhjälpas även med de psykologiska effekter på beteendet som ett resultatansvar ger upphov till.

En reflektion som vi gjort när vi studerat koncernens modell är att centralstyrning egentligen inte är förenligt med decentralisering enligt teorin. Att detta trots allt verkar fungera inom koncernen tror vi beror dels på företagskulturen och dels på att det finns en överensstämmelse mellan ledningsfilosofi och hela det ekonomiska styrsystemet. En annan bidragande orsak anser vi vara att modellen är väl inarbetad efter cirka tio års användning. För att en modell ska kunna bli effektiv krävs att den är enkel att förstå och att modellen använts under lång tid. Vill företaget ha en effektiv modell är inte är förenligt med enkelhet att byta modell för ofta. Att koncernen använder sig av samma modell globalt förstärker ytterligare syftet med enkelhet samt att det bidrar till en mera rättvis mätning av enheternas prestationer oavsett var de är lokaliserade. Detta ger en stabilitet och kontinuitet i sättet som koncernen vill att medarbetaren ska se på internprissättningen. Kontinuitet leder till högre acceptans vilket visas tydligt i fallföretaget.

Modellen som koncernen har byggt upp är enkel och kräver engagemang på alla nivåer vilket ger en bredare uppmärksamhet. Vi anser att fördelar med att ha en enkel modell är att den genom lättförståelighet inte har något tolkningsutrymme. Detta skulle i så fall ge upphov till diskussioner och konflikter som kräver resurser att komma tillrätta med. De argument som framkommer när vi analyserar modellen enligt teorierna, såsom särskilt enkelhet och möjlighet att kunna mäta prestationer rättvist, försvåras genom användningen av standardkostnader. Detta stämmer väl överens med vad fallföretaget själva framhåller som negativa effekter. En av de negativa effekterna är att den säljande enheten kan vinna på att överdriva sina kostnader. Detta motverkas i fallföretaget av att standardkostnader används i kombination med att dessa är centralt beslutade. Den negativa effekten av att använda standardkostnader är att de är svåra att beräkna på ett tillförlitligt sätt vilket leder till att enheternas prestationsmätning kan upplevas orättvis. Denna effekt anser vi är svårare att komma tillrätta med då rättvis prestationsmätning anges som viktigt i

organisationen. Centralstyrningen har förenklat hanteringen oerhört då samma prislista fungerar globalt vilket leder till tids- och resursbesparingar. Negativt är även att fördelningen av vissa kostnader upplevs av enhetscheferna som opåverkbara och de vill därför inte bli belastade med dem. Många negativa effekter kommer koncernen således tillrätta med genom sin kombination av olika teorier men inte alla. Här stämmer teori och praktik överens genom att företagen får välja den modelluppbyggnad som är mest satisfierande för syftena.

6.2 Lärdomar och framtida nytta

Vi har lärt oss mycket under uppsatsens gång både om teorier och praktiken. Lärdom vad gäller internprismetoder var att vi antog de var klart åtskilda vilket visade sig vara fel. Olika internprismetoder sammanblandas i praktiken för att komma åt effekter som främjar organisationen i den situation den befinner sig i för tillfället. Intressant är att upptäcka att praktiken kan förklaras av teorierna i situationer då ett beslut eller handlande kan tyckas vara orationellt i sammanhanget.

Andra företag kan eventuellt ha nytta av att läsa denna uppsats då deras internprissystem är uppbyggt teoretiskt korrekt för att förstå att effekterna av vald modell kan förstärkas eller dämpas om man kombinerar olika metoder i sin modell. Så kallade ad-hoc lösningar är enligt Lantz et al:s studie betydligt vanligare i tjänsteföretag. Detta arbete visar dock på att det fungerar bra även i tillverkande företag. Uppsatsen visar på att med utgångspunkt i befintliga metoder kan dessa appliceras på verkligheten i omarbetad form.

Vår förhoppning är att vi delvis fyllt en kunskapslucka genom att visa på att det kan vara effektivt att kombinera olika metoder i en modell för att uppnå så många positiva effekter som möjligt och att försöka dämpa de negativa.

Förslag till fortsatta studier är att göra replikatstudier inom ett antal tillverkande företag för att kartlägga hur olika ad-hoc lösningar byggts upp samt att se i hur stor utsträckning företag i denna kategori använder sig av helt teoretiska modeller såsom de är beskrivna i ekonomistyrningslitteraturen.

KÄLLHÄNVISNINGAR

Artiklar

Lantz, Björn, Ceder, Andreas & Larsson, Jonas (2002); Internprissättning i svenska börsnoterade bolag, Företagsekonomiska institutionen, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Göteborg

Metodlitteratur

Andersen, Ib (1998); *Den uppenbara verkligheten*, Studentlitteratur: LUND

Eriksson, Lars & Wiedersheim-Paul, Finn (1991); Att utreda, forska och rapportera, Liber Ekonomi: Malmö

Holme, Idar & Solvang, Bernt Krohn (1997); *Forskningsmetodik – om kvalitativa och kvantitativa metoder*, Studentlitteratur: LUND

Lundahl, Ulf & Skärvad, Per-Hugo (1999); *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, Studentlitteratur: LUND

Rienecker, Lotte & Jörgensen, Peter (2002); *Att skriva en bra uppsats*, Liber: Malmö

Teorilitteratur

Andersson, Göran (1997); *Kalkyler som beslutunderlag*, Studentlitteratur, Lund

Andersson, Per-Magnus & Hansson, Lennart (1984); *Internprissättning inom offentlig förvaltning*, Studentlitteratur, Lund

Anthony, R N & Govindarajan, V (2003); *Management Control Systems*, McGraw-Hill Book Co, Singapore

Artzberg, Kristina (2003); *Reovisningsteori- policy- och praxis*, Liber Ekonomi, Malmö

Aridsson, Göran (1972); *Internpriser. Styrning, motivation, resultatbedömning* Sveriges mekanförbund: Ekonomiska forskningsinstitutet vid Handelshögskolan i Stockholm, Stockholm

Aridsson, Göran (1971); *Internpriser* M&B fackboksförlag, Stockholm

Aridsson, Göran (1972); *Internprissättning*, Bohuslänningens AB, Uddevalla

Ax, Christian, Johansson, Christer & Kullén, Håkan (2002); *Den nya ekonomistyrningen*, Liber, Malmö

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

Emmanuel, Clive, Otley David & Merchant, Kenneth (1990); *Accounting for Management Control*, 2 uppl. Chapman & Hall, London; TJ Press Ltd, Cornwall

Ewing, Per (1992), *Ekonomiskt styrning av enheter med inbördes verksamhetssamband*, Gotab, Stockholm

Johansson, Sven-Erik, Samuelsson, Lars (1993); *Industriell kalkylering och redovisning*, 8 uppl. Nordstedts Juridik, Stockholm

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

Lindvall, Jan (2001); *Verksamhetstyrning*, Studentlitteratur, Lund

Paulsson Freckner, Tryggve (1954); *Internprestationer som företagsekonomiskt bedömningsproblem*, P. A. Norstedt & Söners förlag, Stockholm

Pettersson, Gertrud (1996); *Att skriva rapporter*, Lunds universitet, Lund

Samuelsson, Lars (2001); *Controllerhandboken*, 7 uppl., Sveriges Verkstadsindustrier och Industrilitteratur, Stockholm

Företagsinterna källor

Praktikfallsföretagets årsredovisning år 2003

Praktikfallsföretagets interna policydokument

Muntliga källor

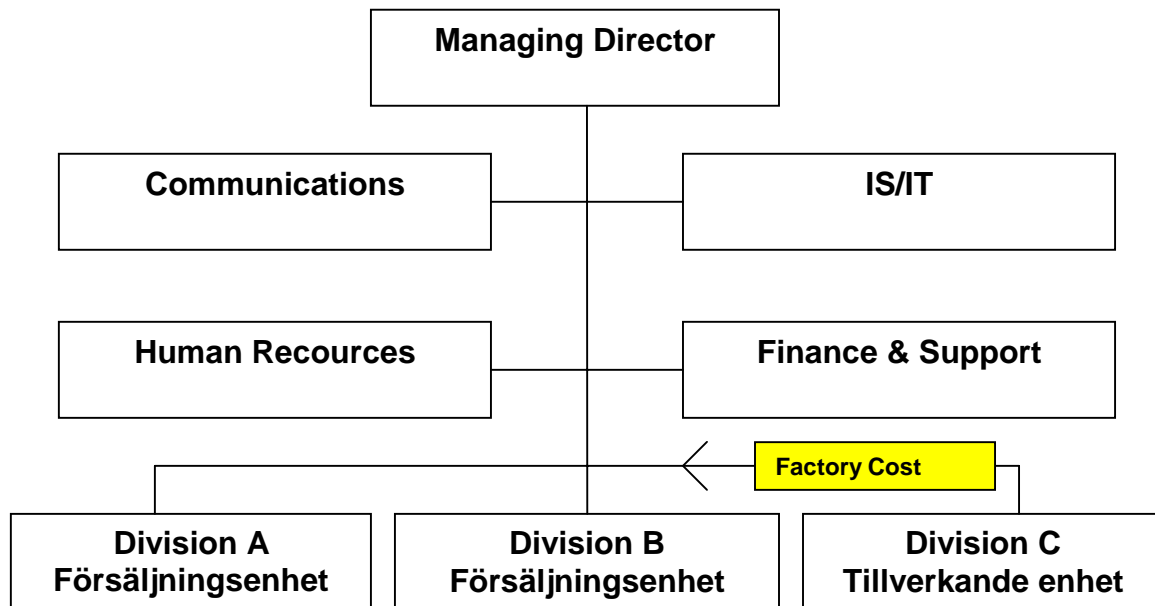
Fallföretagets ekonomichef (2004-11-12)

Produktchef, Division A (2004-12-13)

Produktchef, Division B (2004-12-14)

BILAGA 1

KONCERNENS ORGANISATIONSSCHEMA



Källa: Företagsinternt material