



EKONOMIHÖGSKOLAN
Lunds universitet

Magisteruppsats
den 2 februari 2006

Fördelning av intäkter från gemensamma delar

Handledare

Per Magnus Andersson

Författare

Anders Bolse

Mikael Nilsson

Sammanfattning

Uppsatsens Titel:	Fördelning av intäkter från gemensamma delar
Seminariedatum:	2006-02-14
Ämne/Kurs:	Fek 591 Magisteruppsats
Författare:	Anders Bolse och Mikael Nilsson
Handledare:	Per Magnus Andersson
Fem Nyckelord:	Bilindustri, Fördelningsnycklar Gemensamma delar, Internprissättning, Intäktsallokering,
Syfte:	Syftet med uppsatsen var att beskriva och analysera hur intäkter kan fördelas för delar som gemensamt används av produkter med olika varumärken, hur dessa intäkter bör fördelas samt de motiv som är orsaken till de valda metoderna för fördelning.
Metod:	Den kvalitativa metoden har använts i detta arbete då det setts som angeläget att införskaffa djupa kunskaper om det valda fenomenet. Vidare har den induktiva ansatsen tillämpats.
Referensram:	I detta avsnitt presenteras distinktionen mellan extern och intern redovisning samt metoder med vars hjälp intäkter fördelas mellan resultatenheter och ansvarsenheter. Referensramen innefattar även intäktsteori och modellteori
Empiri:	Det empiriska materialet som presenteras i uppsatsen består av primärdata som samlats in genom intervjuer med respondenter från Saab Automobiles, Svenska Volkswagen AB och Volvo Car Corporation. Underlaget innefattar även sekundärdata som främst insamlats från fallföretagens hemsidor.
Resultat:	Efter att ha genomfört studier med tre fallföretag besvarades problemformuleringarna. Uppmärksammas

bör att resultaten inte är generaliserbara utan att de endast avser de medverkande fallföretagen. Studien fann att:

1. Fördelning av gemensamma intäkter antingen sker med hjälp av fördelningsnycklar eller med internprissättning. Uppmärksammas bör att fördelningsnycklar och internprissättning löser olika problem som de gemensamma intäkterna kan ge upphov till.

2. Valet av metod som används för att fördela gemensamma intäkter är beroende av organisationens struktur.

3. Studien bidrog även med ett antal kriterier med vars hjälp fördelningsnycklar och internprissättningssystem kan utformas.

Summary

Title:	The allocation of revenues from common parts
Seminar Date:	2006-02-14
Course:	FEK 591:
Authors:	Anders Bolse och Mikael Nilsson
Advisor:	Per Magnus Andersson
Keywords:	Allocation key, Car industry, Common parts, Revenue allocation, Transfer pricing.
Purpose:	The purpose of this study was to describe and analyze how revenues from common parts can be allocated and should be allocated, as well as, the motives that are the cause for the chosen methods.
Methodology:	The qualitative method and the inductive approach have been used in this study. The study also contained case studies of three companies.
Frame of Reference:	Methods that are used to allocate revenues between profit centers, different kinds of responsibility centers, and the distinction between external and internal accounting will be described here. The section will also address revenue theory and model theory.
Empirical Foundation:	The empirical foundations presented in this paper consist of primary data that have been collected during interviews with respondents from Saab Automobiles, Svenska Volkswagen AB, and Volvo Car Corporation, as well as, secondary data that has been collected from the companies' web-sites.
Result:	After having conducted case studies with three companies, we were able to answer the questions describing the problem. It should be noticed that the

results are valid for the case companies but should not be generalized for other companies. The study found that:

1. Allocation of common revenues is done with either allocation keys or with internal transfer pricing. Allocation keys and transfer pricing solve different problems that the common revenues create.

2. The choice of method that is used to allocate common revenues depends upon the organizations structure.

3. The result also consisted of criterias that could be used when developing allocation keys and internal transfer pricing systems.

Förord

Vi vill i detta förord passa på att uppmärksamma alla de personer som varit inblandade i arbetet med denna uppsats.

Ett särskilt tack till våra kontaktpersoner Lise-Lott Stefansson och Rune Löven-Åberg verksamma inom Saab Automobiles, Birger Birkeldh och Leif Lybeck inom Volkswagen Sverige AB och inte minst till Bengt Sutinen som arbetar på Volvo Car Corporation.

Vidare vill vi även ge en eloge till vår handledare på Ekonomihögskolan Per-Magnus Andersson som bidragit med många intressanta synpunkter och diskussioner om arbetets fortskridande.

Till sist vill vi bara understryka att vi som författare är ansvariga för innehållet i denna uppsats och att eventuella fel inte kan lastas de som medverkat till uppsatsens genomförande.

Anders Bolse

Mikael Nilsson

Innehållsförteckning

1. Inledning	10
1.1 Bakgrund.....	10
1.2 Problemformulering.....	12
1.3 Syfte	13
1.4 Disposition	13
2 Metod	15
2.1 Inledning	15
2.2 Ämnesval	15
2.3 Val av Metod	15
2.3.1 Uppsatsens tillvägagångssätt	15
2.3.2 Fallstudie	17
2.3.3 Val av fallföretag	17
2.4 Datainsamling	18
2.4.1 Primärdata.....	18
2.4.2 Val av respondenter.....	19
2.4.3 Sekundärdata	21
2.5 Källkritik.....	22
2.5.1 Granskning av primärdata.....	22
2.5.2 Granskning av sekundärdata	23
2.6 Granskning av den valda metoden.....	23
3 Referensram	25
3.1 Inledning	25
3.2 Ekonomistyrning.....	25
3.3 Ansvarsenheter.....	27
3.3.1 Resultatenhet.....	27
3.4 Intern och extern redovisning	29
3.5 Internprissättning	30
3.5.1 Motiv för internprissättning.....	31
3.6 Kostnads och intäkts teorier.....	33
3.6.1 Kostnads och intäktsbegrepp.....	34
3.6.2 Godtycklighet,	34
3.7 Allokering	35
3.7.1 Allokeringsproblemet.....	35
3.7.2 Teoretisk berättigande av allokering	36
3.8 Problematiken kring val.....	37
3.9 Modellteori.....	38
3.10 Fördelningsmetoder	39
3.10.1 Självkostnadskalkyl.....	39
3.10.2 ABC-kalkyl.....	40

4 Eftermarknad och Bilindustrin	42
4.1 Inledning	42
4.2 Eftermarknad	42
4.2.1 <i>Trender och Drivkrafter</i>	45
4.2.2 <i>Intäkter och kostnader från eftermarknadsenheterna</i>	45
4.2.3 <i>Kombinationen av intern och extern styrning</i>	47
4.3 Bilmarknadens utveckling	48
4.3.1 <i>Den ekonomiska situationen</i>	48
4.3.2 <i>Produktion</i>	48
4.3.3 <i>Den Europeiska Marknaden</i>	48
4.3.4 <i>Sysselsättning</i>	48
4.3.5 <i>Drivkrafterna bakom industrins förändringar</i>	49
4.3.6 <i>Konkurrens</i>	49
4.3.7 <i>Ur ett globalt perspektiv- framtiden</i>	50
5 Empiri	52
5.1 Inledning	52
5.2 Ford Motor Company	52
5.2.1 <i>Ford Motor Company</i>	52
5.2.2 <i>Historia</i>	52
5.2.3 <i>Organisation</i>	53
5.2.4 <i>Marknad</i>	53
5.2.5 <i>Volvo Car Corporation</i>	53
5.2.6 <i>Gemensamma delar</i>	53
5.2.7 <i>Allokering av intäkter från gemensamma delar</i>	54
5.2.8 <i>Motiv till att nyttja internprissättning för att fördela gemensamma intäkter</i>	55
5.2.9 <i>Fördelningsnycklar</i>	56
5.2.10 <i>Olika sätt att fördela intäkter i organisationen</i>	56
5.3 General Motors Norden	57
5.3.1 <i>Företagspresentation</i>	57
5.3.2 <i>Historia</i>	57
5.3.3 <i>SAAB Automobile (Saab)</i>	58
5.3.4 <i>Opel</i>	58
5.3.5 <i>GM Norden idag</i>	58
5.3.6 <i>General Motors Corporation</i>	58
5.3.7 <i>General Motors Europa (GME)</i>	59
5.3.8 <i>Gemensamma delar</i>	59
5.3.9 <i>Allokering av intäkter från gemensamma delar</i>	60
5.3.10 <i>Motiv till att nyttja fördelningsnycklar för att allokerar intäkter från gemensamma delar</i>	61
5.3.11 <i>Fördelningsnycklar</i>	61

5.3.12 Olika sätt att fördela intäkter i organisationen	62
5.4 Volkswagen	62
5.4.1 Företagspresentation	62
5.4.2 Historik	63
5.4.3 Organisation	63
5.4.4 Marknad.....	63
5.4.5 Svenska Volkswagen AB	64
5.4.6 Gemensamma delar	64
5.4.7 Allokering av intäkter från gemensamma delar	65
5.4.8 Motiv till att nyttja fördelningsnycklar för att allokera intäkter från gemensamma delar	65
5.4.9 Fördelningsnycklar.....	66
5.4.10 Olika sätt att fördela intäkter i organisationen	67
6 Analys.....	68
6.1 Inledning	68
6.2 Motiv till allokering	68
6.3 Allokering via internprissättning	68
6.4 Allokering via fördelningsnycklar	70
6.5 Skillnader i intresse för Ekonomistyrning	73
6.6 Sammanfattande tabell.....	75
6.7 Allokeringens påverkan av fallföretagens organisationsstruktur	76
6.8 En modell beskrivande fördelningsverktygs karaktär	78
7 Resultat	80
7.1 Inledning	80
7.2 Hur fördelas intäkter från gemensamma produkter?	80
7.3 Vad är motivet till valet av den metod som används för att fördela intäkter från gemensamma produkter?.....	81
7.4 Hur bör intäkter fördelas för företag vars olika varumärken har gemensamma produkter?	83
7.5 Reflektioner över studiens resultat	84
Litteraturlista.....	86
Figurförteckning	89
Appendix - 1	89

1. Inledning

I detta inledande kapitel kommer det ämne som uppsatsen ämnar beskriva att presenteras. Denna del inleds därför med en bakgrund som avser att förklara hur det undersökta problemet uppstod. Vidare kommer även det fenomen som undersöks att redogöras för med hjälp av problemformulering och syfte. För att skapa en överblick för läsaren ingår en disposition som sammanfattar innehållet i uppsatsens olika delar.

1.1 Bakgrund

Företagsledning har olika drivkrafter i sitt arbete. Dessa drivkrafter kan leda till att företag strävar efter att växa.¹ Ett sätt att skapa tillväxt är att förvärva andra företag. När företag med starka varumärken förvärvas är det vanligt att varumärkena behålls intakta då de anses vara etablerade på marknaden. En sådan utveckling kan ge upphov till koncerner med en mängd olika varumärken inom samma produktgrupp.

Uppköp kan motiveras med att synergieffekter kommer att uppstå då flera varumärken ingår i en koncern. De nämnda synergieffekterna kan åstadkommas bland annat genom att storskalfördelar uppnås. Av denna orsak kan olika varumärken inom samma koncern komma att samordna produktionen. Inom tillverkningsindustrin är det vanligt att olika varumärken, inom samma koncern, producerar delar som är gemensamma för de olika varumärkenas produkter. De gemensamma delarna anses kunna förkorta andelen tid som går åt till design vid utvecklande av nya produkter samt minska tidsåtgång och kostnader för tillverkningsprocessen.²

Inom bilindustrin har det, historiskt sett, varit vanligt att bilmärken inom en viss koncern köpts upp eller fusionerats med konkurrerande koncerner³. På detta sätt

¹ Whetter David A, Ann. Rev. 1987: Sociol, 13:335-358, s 340

² Mcdermott Christopher, Stock Gregory, 1994: Production and Inventory Management Journal, Third Quarter, 35;3;ABI/INFORM Global, s 66

³ Von Corswant Fredrik, Fredriksson Peter, 2002: *Sourcing trends in the car industry A survey of car manufacturers' and suppliers strategies and relations*, International Journal of Operations & Production Management, Vol. 22 No. 7, pp. 741-758, s 741

har bland annat Ford-koncernen, GM-koncernen och Volkswagen-koncernen växt fram.⁴

Ett exempel på potentiella storskalsfördelar med uppköp av andra bilmärken är att olika bilmärken och modeller inom koncernen kan använda gemensamma delar. Detta förfarande sänker tillverkningskostnader och utvecklingskostnaderna som kan fördelas på ett större antal bilar. En annan möjlig fördel med att samla olika bilmärken i en koncern är att variationer i efterfråga kan utjämnas. Detta kan åstadkommas, vid produktion av gemensamma delar, då ett visst bilmärke kanske har en lägre efterfrågan än förväntat medan ett annat har en högre.⁵

De möjliga fördelarna med att varumärken inom samma koncern samarbetar är till viss del beskrivna men det bör även uppmärksammas att ett sådant samarbete kan skapa problem för de inblandade parterna. I denna uppsats fokuseras på ett av dessa problem som kan uppkomma vid försäljningen av gemensamma identiska delar. Detta problem uppstår då intäkterna för de gemensamma delarna skall fördelas.

Att kunna fördela intäkter till rätt enhet är av vikt för att företagsledningar skall kunna fatta beslut på rätt grunder. Därför kommer de att efterlysa information som beskriver hur de olika enheterna presterar. Den externa redovisningen syftar till att förse utomstående intressenter med övergripande information och innehåller därför inte den specifika information som interna intressenter efterfrågar⁶. För att tillhandahålla den efterlysta informationen är det vanligt att interna redovisningar upprättas.

I de fall då koncernen inte kan bestämma vad som ger upphov till intäkter från gemensamma delar, kan det vara svårt att upprätta den interna redovisningen. Skälet till detta är att för att de olika enheterna skall kunna upprätta sin redovisning, behövs kunskap om hur mycket av de gemensamma intäkterna som varje resultatenhet bidragit med. Inom just bilindustrin är det vanligt att intäkter från försäljning av reservdelar, som hör till kategorin gemensamma delar, ger upphov till det beskrivna problemet. Intäkterna från denna försäljning kommer till en början att summeras i en pott eftersom koncernen inte vet vilken enheter som genererat dem. Denna pott kommer sedan att behöva fördelas mellan de olika

⁴ 2005, Special Report, *Extinction of the predator- The global car industry*, The Economist, vol 376, s 72

⁵ Chandra Charu, Everson Mark, Grabis Janis, 2005: Omega 33, s 20

⁶ Lönnqvist, Rune, 1998: *Internredovisning och prestationsmätning*, Studentlitteratur, Lund, s 10

resultatenheterna. Ett sätt att lösa denna problematik är att använda fördelningsnycklar för att allokera de gemensamma intäkterna till de olika enheterna inom koncernen.

Svårigheten med att fördela intäkter från gemensamma produkter existerar i praktiken men det verkar vara mindre vanligt med litteratur som beskriver och analyserar problemet. Därför ses möjlighet till att genomföra empiriska studier som kan bidra med en analys av problemet.

1.2 Problemformulering

De motiv till varför och hur intäkter fördelas för gemensamma produkter verkar vara sällsynt beskrivet i litteraturen. Därför avser denna uppsats beskriva och analysera en sådan fördelning. Detta kommer att ske med utgångspunkt i tre problemformuleringar som syftar till, att på ett distinkt sätt, formulera det som uppsatsen ämnar undersöka.

Hur fördelas intäkter för företag vars olika varumärken har gemensamma delar?

För att kunna beskriva fördelningen av intäkter från gemensamma produkter torde det vara av intresse att undersöka hur intäkter fördelas i praktiken. Vilka metoder används och hur är de konstruerade?

Vad är motivet till att koncernen valt den metod som används för att fördela intäkter från gemensamma delar?

Varför har en viss metod valts för att fördela intäkter från gemensamma produkter? Vilka faktorer har påverkat detta val?

Hur bör intäkter fördelas för företag vars olika varumärken har gemensamma delar?

Det torde vara användbart för företag att erhålla kunskap, med vars hjälp de kan utveckla eller förbättra metoder för att fördela intäkter från gemensamma produkter.

1.3 Syfte

Syftet med uppsatsen var att beskriva och analysera hur intäkter kan fördelas för delar som gemensamt används av produkter med olika varumärken, hur dessa intäkter bör fördelas samt de motiv som är orsaken till de valda metoderna för fördelning.

1.4 Disposition

Kapitel 1 - Inledning

Det första kapitlet syftar till att introducera uppsatsens ämne för läsaren. Därför kommer bakgrunden till det aktuella ämnet att beskrivas. Denna bakgrund kommer att mynna ut i en problemformulering som syftar till att göra läsaren uppmärksam på det problem som uppsatsen strävar efter att undersöka. Därefter följer uppsatsens syfte. I slutet av kapitlet kommer även uppsatsens disposition att redogöras för.

Kapitel 2 - Metod

I detta avsnitt kommer de tillvägagångssätt och metodologiska val som gjorts att beskrivas. Avsikten med denna genomgång är att förse läsaren med kunskap så att denne skall kunna bedöma det sätt som uppsatsen genomförts på och kunna värdera det resultat som presenteras. I denna del kommer även respondenterna att namnges och motivet till deras medverkan att beskrivas.

Kapitel 3 - Referensram

I detta kapitel kommer litteratur som antagits vara relevant för uppsatsen att presenteras. Meningen med referensramen är att erbjuda information och tankegångar som kan vara användbara under arbetet med uppsatsen. För de läsare som är insatta i den litteratur som beskrivs rekommenderas en översiktlig genomgång av detta kapitel.

Kapitel 4- Eftermarknad och Bilindustrin

Syftet med detta kapitel är att läsaren skall kunna skapa sig en överblick av eftermarknaden och av bilbranschens utveckling så att förståelsen för de empiriska delarna underlättas. Detta kapitel har delats in i två delar. I den första delen beskrivs eftermarknaden och dess aktiviteter medan den andra delen behandlar bilmarknadens utveckling.

Kapitel 5- Empiri

I detta avsnitt kommer empiri som beskriver de olika fallföretagen att presenteras. För att underlätta jämförelsen mellan de olika fallföretagen kommer empirin från varje fallföretag att redovisas separat. Empirin består av en allmän presentation av fallföretagen, samt av för uppsatsen specifika och för de olika fallföretagen gemensamma teman.

Kapitel 6 - Analys

I denna del kommer empirin att analyseras med hjälp av de verktyg som redovisades i referensramen. Detta avsnitt kan sägas vara en sammanfattning och analys av det som beskrivits i de tidigare kapitlen. I analysen kommer även en modell att introduceras med vars hjälp företag kan definiera metoder med vars hjälp gemensamma intäkter fördelas.

Kapitel 7 - Resultat

I detta kapitel kommer lösningar på de problem som formulerades i kapitel ett att redogöras för. Kapitlet innehåller även reflektioner över det presenterade resultatet.

2 Metod

2.1 Inledning

Kapitlet syftar till att göra läsaren införstådd med de metodologiska val som gjorts under uppsatsens genomförande. Med andra ord kommer det valda tillvägagångssättet att beskrivas. I motiveringen av de metoder som använts under arbetet med uppsatsen ingår anledningar till varför vissa metoder använts och varför vissa exkluderas.. Genomgången ger läsaren möjlighet att kritiskt granska det resultat som kommer att presenteras längre fram i uppsatsen då denne, efter följande genomgång, kommer att ha kunskap om hur resultatet arbetats fram.

2.2 Ämnesval

Skälet till att det aktuella ämnet valdes är att författarna sedan lång tid tillbaka, ämnat utreda ett praktiskt problem under magisteruppsatsen. På ett tidigt stadium kontaktades därför Saab-Automobiles i Göteborg med avsikten att undersöka huruvida företaget hade ett för uppsatsen lämpligt problem. Det föll sig naturligt att undersöka ett problem med anknytning till redovisning och ekonomistyrning då detta är författarnas huvudsakliga inriktning och intresseområde. Representanter från Saab Automobiles presenterade under ett första telefonmöte ett aktuellt problem som verkade intressant och väl förenligt med författarnas kunskapsområden. Skälet till intresset för ämnet är att det inte verkar existera en direkt tillämpbar teori varför författarna hoppas kunna bidra med egen forskning inom området. Gruppmedlemmarnas bakgrunder inom redovisning, skatterätt och finansiering bidrog också till intresset, då problemet med hur intäkter skall fördelas har en mängd olika infallsvinklar. Efter att ha fått klartecken från handledaren fastslogs ämnet för uppsatsen och arbetet påbörjades.

2.3 Val av Metod

2.3.1 Uppsatsens tillvägagångssätt

För att genomföra uppsatsens syfte och besvara frågeställningen har den kvalitativa ansatsen valts. Skälet till valet är att författarna anser att den kvalitativa ansatsen är den ansats som är mest lämplig för att på ett bra sätt uppnå

det valda syftet med uppsatsen. Detta beror på att en djup kunskap och mer fullständig uppfattning behöver införskaffas genom den valda metoden.⁷ Den kvantitativa metodens karaktär erbjuder inte den djupa kunskap som eftersträvas genom studien vilket gjorde att valet av den kvalitativa metoden föll sig naturligt.

Under uppsatsens genomförande har strävats efter att ha en närhet till forskningsobjektet, det vill säga till fallföretagen och till intervjupersonerna, för att följa litteraturens rekommendationer om hur forskaren bör bete sig vid studier som genomförs med kvalitativ metod.⁸ Närheten har yttrat sig genom att författarna avlagt frekventa besök på Saab Automobiles och haft en löpande kontakt med respondenterna från de andra fallföretagen som är representerade i uppsatsen.

De intervjuer som genomförts har varit djuplodande i strävan efter att skapa en förståelse för de fördelningsgrunder som är användbara i fallföretagen. Med djuplodande intervjuer avses att författarna strävat efter att införskaffa så många upplysningar och en så bra bild som möjligt av det aktuella problemet⁹. Jämfört med om den kvantitativa metoden hade använts kommer antalet intervjupersoner att vara betydligt lägre med den kvalitativa metoden.

I uppsatsen har tillämpats ett induktivt förfaringssätt, ett sätt som är väl förenligt med den kvalitativa metoden¹⁰. Det valda tillvägagångssättet innebär att författarna samlar in empiri som sedan används som underlag för att utveckla hypoteser¹¹. Dock ämnar inte uppsatsen skapa en ny teori eller nya hypoteser utan strävar i stället efter att beskriva och analysera de områden som syftet uppmärksammar. Om det deduktiva tillvägagångssättet istället hade använts hade utgångspunkt tagits i teorin för att därefter testa de befintliga teorierna med hjälp av empirin¹². Då det valda ämnet är sällsynt i litteraturen valdes detta tillvägagångssätt bort.

⁷Holme Magne Idar, Solvang Bernt Krohn, 1991: *Forskningsmetodik-Om kvalitativa och kvantitativa metodeK*, Studentlitteratur, Lund, s 115

⁸ Holme Magne Idar, Solvang Bernt Krohn, 1991: *Forskningsmetodik-Om kvalitativa och kvantitativa metodeK*, Studentlitteratur, Lund,,s

⁹ Halvorsen, Knut, 1992: *Samhällsvetenskaplig Metod*, Studentlitteratur, Lund, s 82

¹⁰ Carlsson Bertil, 1991: *Kvalitativa forskningsmetoder för medicin och beteendevetenskap*, Almqvist & Wiksell, Solna s 27

¹¹ Carlsson Bertil, 1991: *Kvalitativa forskningsmetoder för medicin och beteendevetenskap*, Almqvist & Wiksell, Solna s 27

¹² Artsberg Kristina, 2003: *Redovisningsteori-policy och-praxis*, Lieber Ekonomi, Malmö, s 31

Under beskrivningen av de empiriska undersökningarna och vid den teoretiska genomgången har ett deskriptivt synsätt använts då författarna ämnar att på ett objektivt sätt beskriva det som studerats. Uppmärksammas bör att även om vi strävat efter att vara objektiva i vår forskning kommer tidigare erfarenheter och värderingar att påverka sättet som forskningen genomförs på¹³. Detta är svårt att undvika då sättet som information samlas in och resultatet analyseras på präglas av de personer som genomför forskningen. Läsaren bör därför granska studien med ett kritiskt förhållningssätt för att själv på bästa sätt kunna bilda sig en uppfattning av uppsatsen och dess resultat.

2.3.2 Fallstudie

För att genomföra de empiriska undersökningarna avgränsades studien till att gälla ett antal fallföretag. Att använda just fallstudier som metod under uppsatsens genomförande, passar väl ihop med det valda syftet då författarna avser att utveckla en helhetsförståelse för det undersökta fenomenet¹⁴. Urvalet har, vid den genomförda studien, inte skett med avsikten att göra generaliseringar vilket även stämmer in på fallstudiens karaktär.¹⁵ Dock kommer empirin, längre fram, att presenteras med hjälp av, de för fallföretagen, gemensamma teman eller kategorier, något som även är förenligt med det rekommenderade tillvägagångssättet för metoden.¹⁶

2.3.3 Val av fallföretag

För att kunna samla in empiri som beskriver det valda fenomenet har företag identifierats som kan tänkas besitta den efterfrågade kunskapen. Detta skedde genom att företag kontaktades som antogs ha ett behov av att fördela intäkter från gemensamma produkter. Många av de företag som kontaktades visade sig sakna kunskap om det valda fenomenet, vilket gjorde att de blev ointressanta för studien då de inte kunde bidra med relevant empiri. Dessa företag är: ABB, Höganäs och Trelleborg. Andra företag hade inte tid att avsätta för deltagande i vår studie eller valde att inte besvara vår förfrågan. Dessa är Ericsson, Getinge, NCC, Sandvik, SCA, SKF och Telia. Då problemet uppstod i Saab Automobiles föll det sig naturligt att undersöka huruvida andra biltillverkare har erfarenhet av problemet. Därför kontaktades även Fiat, Volkswagen och Volvo. Fiat besvarade författarnas

¹³ Halvorsen, Knut, 1992: *Samhällsvetenskaplig Metod*, Studentlitteratur, Lund, s 16

¹⁴ Lundahl Ulf, Skärvad Per-Hugo, 1999: *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, Studentlitteratur, Lund, s 185

¹⁵ Halvorsen, Knut, 1992: *Samhällsvetenskaplig Metod*, Studentlitteratur, Lund, s 67

¹⁶ Ejvegård Rolf, 1993: *Vetenskaplig Metod*, Studentlitteratur, Lund, s 32

förfrågan men valde att inte medverka i studien, medan Volkswagen och Volvo uppgav att de hade möjlighet att bidra med respondenter för studien.

Då respondenter från tre företag, verkandes inom bilindustrin, var intresserade av att delta i studien föll det sig naturligt att inrikta studien till att gälla bilindustrin.

2.4 Datainsamling

Under arbetets gång har data samlats in till referensramen samt till det empiriska kapitlet. De data som samlats in kan delas in i primär och sekundärdata¹⁷.

2.4.1 Primärdata

Insamlandet av primärdata har skett genom intervjuer med respondenter som valts ut efter den kunskap och position de besitter. Kriteriet att respondenten i fråga skall ha en aktiv position som är relaterad till det aktuella problemet kommer av att författarna strävat efter att beskriva problemets praktiska förankring och därför använt fallföretag till studien.

Intervjuerna har skett dels genom personliga möten och dels med hjälp av telefoni. Anledningen till det valda tillvägagångssättet är att författarna inte haft resurser för att träffa samtliga respondenter personligen.

Detta torde dock inte haft någon större påverkan på respondenternas sätt att besvara frågorna, då frågornas karaktär inte är av den arten att de torde ge upphov till manipulation. Det som beskrivs av respondenterna är i de flesta fall ekonomiska modeller och egna åsikter om intäktsfördelning. Respondenterna har också varit noga med att påpeka vilken information de kunna dela med sig av och vilken information de, på grund av sekretesskäl eller av andra skäl, inte kunnat föra vidare.

Intervjuerna med representanter från Saab Automobiles har skett dels genom möten och dels med hjälp av telefoni medan intervjuerna med respondenter från de andra fallföretagen uteslutande skett via telefoni. Intervjuernas längd har varierat mellan 30-90 minuter beroende på den mängd information som respondenten delat med sig av och den tid som respondenten kunnat avvara. I de fall som en intervju varit otillräcklig för att bidra med den information som eftersöktes har ytterligare en intervju genomförts.

¹⁷ Halvorsen, Knut, 1992: *Samhällsvetenskaplig Metod*, Studentlitteratur, Lund, s 72

Telefonintervjuerna har skötts av den ena av författarna medan den andra lyssnat och antecknat det som framkommit. Efter intervjun har båda författarna skrivit ner anteckningarna från intervjun och sedan granskat den andres anteckningar så att de stämmer med vad som uppfattades framkomma under intervjun. Även om författarnas preferenser påverkar hur intervjuerna tolkas borde det beskrivna förfarandet minska det subjektiva inslaget i tolkningarna.

Då informella intervjuer och avslappnade respondenter eftersträvades har diktafon medvetet utelämnats under intervjuerna. Kanske har detta inneburit att detaljer förbisetts under intervjuerna, ett faktum som inte torde ha påverkat uppsatsen i någon större omfattning då uppgifter som ansetts vara osäkra kompletterats med respondenterna.

För att förbereda intervjuerna har en manual författats med ämnen som berörts och ett antal frågor som ställts under intervjuerna¹⁸. Intervjuerna kan därför kategoriseras som semistandardiserade. Anledningen till frågornas karaktär var att författarna innan intervjun vetat vilka teman som skulle beskrivas men inte hur respondenten skulle styra intervjun.

De beskrivna frågorna skickades via e-post i förväg ut till potentiella respondenter så att de kunde avgöra huruvida de hade den kunskap som krävdes för att kunna delta i studien. Respondenterna har på detta sätt haft möjlighet att förbereda sig inför intervjun och vid behov kunnat kontrollera sådant som de inte varit säkra på.

I viss mån har även observation använts för att samla in empiri eftersom författarna tillbringade två arbetsveckor på ett av fallföretagen. Den empiri som samlades in på detta sätt har bidragit till att skapa en helhetsbild av det fenomen som studerats men inte som material till den empiri som presenteras längre fram då denna samlats in med hjälp av intervjuer.

2.4.2 Val av respondenter

Valet av respondenter är av vikt för studiens resultat då det är dessa som bidrar med en stor del av empirin. De respondenter som har intervjuats i denna uppsats har valts ut då de antagits ha kunskap om problemet som uppsatsen ämnar att utreda.¹⁹ Inom GM-koncernen kontaktades personer som författarnas

¹⁸ Holme Magne Idar, Solvang Bernt Krohn, 1991: *Forskningsmetodik-Om kvalitativa och kvantitativa metodeK*, Studentlitteratur, Lund, s 111

¹⁹Holme Magne Idar, Solvang Bernt Krohn, 1991: *Forskningsmetodik-Om kvalitativa och kvantitativa metodeK*, Studentlitteratur, Lund, s 114

kontaktperson ansåg vara insatta i problematiken. Detta förfarande kallas att utnyttja snöbollseffekten för att införskaffa lämpliga respondenter²⁰. Det beskrivna tillvägagångssättet har även tillämpats vid sökandet efter respondenter från andra fallföretag. Den första kontakten har, i dessa fall, dock tagits med företagets informationsavdelning eller investor-relationship avdelning. Uppmärksammas bör att alla som kontaktats inte haft tid eller möjlighet att delta i studien vilket begränsat omfattningen av det empiriska materialet. Begränsningen har varit särskilt tydlig eftersom få inom de valda företagen verkar ha djup kunskap om det valda problemet och då vi haft svårigheter med att identifiera lämpliga respondenter till studien.

Nedan kommer de medverkande respondenterna att presenteras:

Ford-koncernen, Volvo Car Corporation

Bengt Sutinen intervjuades 2005-12-27 samt 2006-01-13 via telefoni

Bengt är Financial Reporting Manager på Volvo Car Corporation och arbetar på en avdelning som heter Central Finance, Profit Forecasting & Business Planning. Som namnet antyder arbetar denna avdelning med finansiell rapportering, planering och analys inom Volvo Car Corporation. Tidigare har Bengt arbetat som controller i andra företag men är sedan 2003 anställd av Volvo Car Corporation. Under 2005 blev Bengt befordrad från analytiker och är numera manager. Han har, genom sitt arbete, stor erfarenhet av att utforma fördelningsnycklar.

GM-koncernen, Saab Automobile AB

Rune Löwén Åberg intervjuades 2005-12-09 i Göteborg

Rune Löwén Åberg är manager för en avdelning inom Saab Automobile som heter After Sales Global Sales. Avdelningen har till uppgift att administrera Saab Automobiles världsomspännande eftermarknadsförsäljning. Rune har varit verksam i Saab Automobile sedan 1986 och har stor erfarenhet av dess olika avdelningar och marknader. Han har arbetat internationellt inom Saab Automobile i Singapore, Malaysia, Mellanöstern och Italien.

²⁰ Halvorsen, Knut, 1992: *Samhällsvetenskaplig Metod*, Studentlitteratur, Lund , s 102

Lise-Lotte Stefansson intervjuades 2005-09-01 samt 2005-12-14 i Göteborg
Lise-Lotte är verksam som controller och ekonomichef inom Commercial Finance-Aftersales. Hon har haft diverse ekonomirelaterade funktioner i Saab Automobiles under de senaste tio åren och arbetar till viss del på GM:s kontor i Russelheim.

Volkswagen-koncernen, Svenska Volkswagen AB

Leif Lybeck intervjuades 2005-12-07 via telefoni

Leif Lybeck arbetar, sedan tre år tillbaka, på Svenska Volkswagen inom en avdelning som benämns Group Controlling. Avdelningen samordnar Volkswagen-koncernens controllers i Sverige och är således ansvarig för koordineringen av den externa och den interna redovisningen för de svenska enheterna. Leif Lybeck är direkt underställd Svenska Volkswagen ABs chefscontroller och har stor erfarenhet av fördelningsnycklar.

2.4.3 Sekundärdata

De sekundära data som använts i uppsatsen består av litteratur, vetenskapliga artiklar, tidningsartiklar och internetsidor. Källor till de sekundära data har främst lokaliserats med hjälp av ELIN, Google Scholar, Libris, Lovisa och referenslistor till befintlig litteratur. I viss mån har även uppsatsens handledare bidragit med förslag på användbar litteratur. De sökord som använts i databaserna är bland annat, "Allocation", "Allocation Key", "Automobile Industry", "Car Industry", "Cost Allocation", "Common Parts", "Revenue Allocation" och "Transfer Pricing".

Som källor till de sekundära data som beskrivit fallföretagen har främst fallföretagens hemsidor använts. De har i de flesta fall innehållit den information som eftersträvats till den generella presentation av fallföretagen som görs i det empiriska kapitlet.

På ett tidigt stadium i arbetet med uppsatsen upptäcktes att det verkar saknas teori som är direkt tillämpbar på just metoder att fördela intäkter och fördelningsnycklar. Författarna bestämde sig då för att istället för att söka efter intäktsfördelning och fördelningsnycklar primärt söka efter teori beskrivande fördelning av kostnader. Motivet till ovanstående är att det finns betydligt mer teori som beskriver fördelning av kostnader och att sådan teori borde ha likheter med fördelning av intäkter. Följaktligen borde då teori om kostnadsfördelning ge

användbar teori till uppsatsen. Tankesättet, att göra en bred teorigenomgång som inte exakt motsvarar det specifika problemet, stöds av Patel och Davidson som menar att det inte alltid finns specifika teorier som förklarar specifika problem²¹.

I uppsatsen har främst källor publicerade på engelska använts. Undantag finns då en del källor publicerade på svenska bidragit med information. Trots att författarna är av svensk nationalitet torde inte tolkningarna av de engelska källorna ha påverkats eftersom vi som ekonomistuderande är vana vid litteratur som är presenterad på engelska.

2.5 Källkritik

Enligt litteraturen bör det som presenteras i vetenskapliga verk vara rätt och objektivt. Att de källor som använts i uppsatsen är tillförlitliga är väsentligt för att uppsatsen och dess resultat skall kunna vara tillförlitligt. Forskaren bör också ta hänsyn till de krav som diskuteras i metodlitteraturen på de källor som ingår i ett vetenskapligt arbete. Enligt dessa krav skall källorna vara äkta, oberoende, färska och uppfylla samtidskravet. Att källorna skall vara färska innebär att det generellt sätt är bättre att använda nyare och mer aktuella källor än äldre och mindre aktuella. Det så kallade samtidskravet åsyftar att ett verk som är närmare det beskrivna fenomenet i tiden kan vara mer relevant än ett senare verk.²² Nedan kommer den primär och sekundärdata som använts i uppsatsen att diskuteras med hjälp av de ovan introducerade krav som forskare bör ställa på sina källor.

2.5.1 Granskning av primärdata

De respondenter som utgjort källor till det empiriska kapitlet till uppsatsen kan antas uppfylla kriteriet att de skall vara färska, som källor, då de för närvarande arbetar med det fenomen som undersöks. Det så kallade samtidskriteriet är inte relevant att utvärdera primärdata med, i denna uppsats, då andra källor inte kan vara mer samtida än de som använts i uppsatsen. Anledningen till detta är att samtliga respondenter för närvarande arbetar med det fenomen som undersökts och därför uppdateras om de förändringar som sker. Vidare kan respondenterna antas vara äkta som källor eftersom författarna haft kontakt med de företag där respondenterna arbetar. Författarna har inte heller lyckats identifiera någon anledning till att de personer som hänvisat oss till de intervjuade respondenterna

²¹ Patel Runa, Davidson Bo, 1994: *Forskningsmetodikens grunder Att planera, genomföra och rapportera en undersökning*, Studentlitteratur, Lund, s 37

²² Ejvegård Rolf, 1993: *Vetenskaplig Metod*, Studentlitteratur, Lund, 1996, s 59-60

skulle försöka manipulera studien genom att hänvisa oss till personer som inte är relevanta för studien. Vi har också försäkrat oss om att respondenterna arbetar med det undersökta fenomenet innan de antogs som källor.

Uppmärksammas bör att respondenterna inte är oberoende i sin beskrivning av fenomenet då de är inblandade i det som undersöks. Avsaknaden av oberoende kan leda till att respondenterna strävat efter att ge en bild av det beskrivna fenomenet som förskönar deras roll eller ger en bild av fenomenet som överensstämmer med deras syften. Dock torde inte detta ha påverkat uppsatsen avsevärt då det som undersöks till stor del är faktiska förhållanden och tillvägagångssätt. Vidare torde det inte gå att undvika att respondenterna är beroende eftersom de, för att kunna bidra med relevant empiri till studien, måste vara inblandade i det fenomen som beskrivs.

2.5.2 Granskning av sekundärdata

Under arbetet med att identifiera och samla in relevanta källor till referensramen har strävats efter att använda så aktuella upplagor av källorna som möjligt. Dock nyttjas några källor som inte är av den senaste upplagan då det i några fall varit svårt att få tag på mer aktuella upplagor. Några betydligt äldre källor ingår även i referensramen då författarna inte funnit relevanta substitut. Det kan dock inte uteslutas att författarna missat senare eller mer samtida upplagor.

Vidare är det svårt att bedöma huruvida de källor som använts varit äkta. Även om författarna strävat efter att använda vetenskaplig litteratur har ämnets karaktär medfört att facktidsskrifter och liknande litteratur nyttjats. Sådana källor kan eventuellt anses som mindre trovärdiga. För att motverka att icke trovärdiga eller partiska källor tagits med som referenslitteratur har författarna strävat efter att kritiskt granska alla källor.

2.6 Granskning av den valda metoden

Ovanstående granskning av primär och sekundärdata kan sägas diskutera studiens reliabilitet. I följande avsnitt kommer studiens validitet att granskas.

Med definitionsvaliditet åsyftas om det som mättes i studien var det som avseddes. I detta avseende torde denna studie vara framgångsrik då fallföretag lokaliserats, för vilka, det valda problemet är aktuellt. Begreppet validitet

innehåller även de två begreppen giltighet och relevans. Dessa begrepp syftar på hur väl de teoretiska och empiriska begreppsplanerna stämmer överens samt på hur väl det empiriska valet av begrepp är förenligt med problemställningen.²³ Då det verkar saknas utförlig teori som beskriver det valda ämnet torde den breda genomgång som görs i referensramen vara relevant för arbetet. Författarna menar även att arbetet har en logisk sammansättning och att problemformulering, syfte, och frågeställning är konsekvent med det som presenteras i det empiriska kapitlet. Påpekas bör dock att en sådan bedömning är subjektiv och att det därför är upp till läsaren att avgöra huruvida författarna lyckats med att vara konsekventa i uppsatsen.

²³ Andersen Ib, 1998: *Den uppenbara verkligheten Val av samhällsvetenskaplig metod*, Studentlitteratur, Lund, s 85

3 Referensram

3.1 Inledning

I detta kapitel kommer uppsatsens referensram att beskrivas. Den första delen av kapitlet behandlar ekonomistyrning, ansvarsenheter, extern och intern redovisning, internprissättning samt de metoder med vars hjälp intäkter fördelas. Den senare delen behandlar allokering, intäktsteori och modellteori.

Referensramen syftar till att användas som underlag för de analyser som berör de metoder med vars hjälp intäkter fördelas i kapitel 7.

3.2 Ekonomistyrning

Ekonomistyrning kan sammanfattas som de aktiviteter ett företag vidtar för att planera och följa upp sin verksamhet. Inom ekonomistyrningen skiljs mellan på formella och mindre formella styrmedel. Till de formella hör affärsidé, strategier och planer och till de informella räknas utbildning och företagskultur. De olika styrmedlen har olika stor betydelse beroende på i vilket företag de används samt i vilken situation företaget befinner sig.²⁴ Ibland fokuserar företag på de formella styrsystemen och ibland fokuseras på de informella. Särskilt viktigt är sambandet mellan organisationen och dess formella styrsystem. Vid en förändring i organisationen förändras ansvarsförhållandena inom företaget. Detta kommer även att leda till förändringar i det formella styrsystemet.²⁵

Ekonomistyrningen kan delas upp i tre perspektiv²⁶.

Objekt: I detta perspektiv fokuseras på en avgränsad del av företaget. Sådana delar kan vara verksamhetens utbud eller marknad. Uppmärksammas bör att även företaget som helhet kan vara i fokus.

Tid: Tidsbegreppet är starkt förknippat med de formella styrmedlen. Detta begrepp kan delas upp i tre olika delar. Dessa är strategisk,

²⁴ Samuelsson, Lars A (red), 2004: *Controllerhandboken*, Industrilitteratur, Stockholm, s 22

²⁵ Samuelsson, Lars A (red), 2004: *Controllerhandboken*, Industrilitteratur, Stockholm, s 23

²⁶ Björnenak T & Olsson O, 1999: *Unbundling management accounting innovations*, Management Accounting Research, nr 10, s 327 f

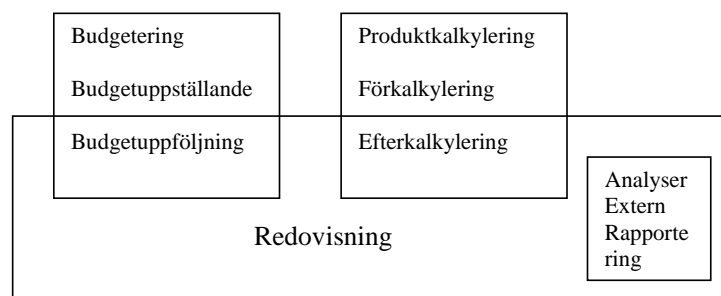
taktisk och operationell styrning. Vid denna uppdelning är tidsföljden i fallande ordning.²⁷

Mått: I detta perspektiv fokuseras på olika sorters mått som exempelvis räntabilitetsmått eller residualmått. Vissa organisationer använder även balanserade styrkort.²⁸

De mest formaliserade delarna av ekonomistyrning är budgetering och produktkalkylering. Detta är också de delar som utgör grunden för företagens ekonomisystem och som till största del bygger på rutiner och formella modeller.

Arbetet med budgetering och produktkalkylering är vanligen uppdelat mellan de organisatoriska enheterna och sker oftast enligt precisa tidsscheman. Vid utformningen av organisationens ekonomisystem bör organisationerna analysera vilket behov av information som finns. Den information som eftersträvas skall vara grundvalen för de ekonomiska modeller som utvecklas för verksamheten.

Det ekonomiska systemet kan illustreras med hjälp av följande figur²⁹.



Figur 1: Det ekonomiska systemet

Källa: Controllerhandboken

Intäktsfördelning används nästan uteslutande för att fördela intäkter mellan resultatenheter. Skälet till detta är att företag behöver kunna bedöma resultat och lönsamhet för dess enheter för att kunna fatta beslut. I dessa situationer utformas kalkylerna efter de grunder som de ämnar utreda. Det ekonomiska systemets funktion som förmedlare av information ses som viktig och används för att kunna

²⁷ Johansson, Christer, 1998: *Budgetering i omvandling- avveckling eller utveckling*, Ekonomistyrning&informatik, s387 f

²⁸ Samuelsson, Lars A (red), 2004: *Controllerhandboken*, Industrilitteratur, Stockholm, s 41

²⁹ Samuelsson, Lars A (red), 2004: *Controllerhandboken*, Industrilitteratur, Stockholm, s 49

förbättra den inre effektiviteten. Med god inre effektivitet åsyftas att företagets resurser utnyttjas på ett effektivt sätt³⁰.

3.3 Ansvarsenheter

En ansvarsenhet är en divisionaliserad enhet inom en organisation. Enheten kan bestå av en avdelning eller förfoga över en funktion inom ett företag. Ansvarsenheter ansvarar själva för och bedöms efter den egna prestationen. De har dels ett mål som är unikt för varje enhet och delar även organisationens övergripande mål. Ansvarsenheternas unika mål tas fram genom att organisationens övergripande mål översätts till en strategi för de olika ansvarsenheterna. I praktiken är alla företag uppbyggda av ansvarsenheter, skillnaden mellan företagen beror på hur omfattande denna uppdelning är.³¹

Ansvarsenheterna mäts och utvärderas efter hur väl de förvaltar det som investerats i dem. Dessa investeringar kan vara i både varor och tjänster. Ansvarsenheterna kan beläggas med olika sorters ansvar. Vissa av enheterna ansvarar enbart för sina kostnader och benämns kostnadscenter. Andra enheter har enbart till ansvar att skapa intäkter och kallas intäktscenter. Utvärderingen av ansvarsenheterna sker utifrån deras inre och yttre effektivitet. Som redan nämnts är inre effektivitet relationen mellan det som investeras och det som produceras i enheten. Yttre effektivitet är ett mått som beskriver relationen mellan det som skapas och det mål som enheten har.³²

3.3.1 Resultatenhet

En ansvarsenhet som bedöms och är ansvarig för både sina intäkter och kostnader benämns resultatenhet. Att resultatenheter bedöms efter sina intäkter och kostnader innebär att den inre och yttre effektiviteten tas till hänsyn samt att enheten utvärderas utifrån det ekonomiska resultat som den producerar.³³

Indelningen av en organisation i resultatenheter fungerar bäst i divisionaliserade organisationer. Anledningen till detta är att en sådan organisation redan är anpassad för att agera självständigt och för att ta ansvar för den egna prestationen.

³⁰ Samuelsson, Lars A (red), 2004: *Controllerhandboken*, Industrilitteratur, Stockholm, s 732

³¹ Anthony R, Govindarajan, V, 2003: *Management Controll System*, 11 uppl, Mcgraw-hill, New York, s 147 f

³² Anthony R, Govindarajan, V, 2003: *Management Controll System*, 11 uppl, Mcgraw-hill, New York, s 149

³³ Samuelsson, Lars A (red), 2001: *Controllerhandboken*, Industrilitteratur, Stockholm, s 94

För att uppdelningen av företaget i resultatenheter skall kunna fungera på ett bra sätt bör cheferna i de olika enheterna ha tillgång till relevant information för att kunna leda enheten. En annan viktig förutsättning är att ledningen för företaget, skall kunna mäta enhetens resultat på ett tillförlitligt sätt.³⁴

En fördel med att dela upp företag i resultatenheter är att besluten kommer att decentraliseras och tas närmare beslutsställningen. Vinstmedvetenheten inom enheten kommer även att öka, vilket borde leda till att överflödiga kostnader elimineras³⁵. Vidare kommer en uppdelning av organisationen i självständiga enheter att främja konkurrens inom organisationen, då enheterna lättare kan jämföras med varandra. Detta är även till fördel för ledningen som nu, i och med redovisningen av självständiga enheter, får en tydlig bild av de olika enheternas prestation.³⁶

En möjlig nackdel med att konkurrens uppstår mellan enheterna är att dessa kan uppmuntras till att agera på ett sätt som gynnar dem men inte organisationen som helhet. Andra tänkbara nackdelar med uppdelningen i resultatenheter är att ledningen förlorar kontroll över företaget samt att företagets utökade administration ger upphov till ökade kostnader.³⁷

En resultatenhet utvärderas, som tidigare nämnts, utifrån dess vinst. Vinsten kan mätas på olika sätt. Nedan följer en beskrivning av några alternativa vinstmätt³⁸:

Täckningsbidrag: Måttet är skillnaden mellan intäkten för den sålda produkten och produktens rörliga kostnader. Något förenklat innebär begreppet det bidrag som var såld enhet genererar för att täcka de fasta kostnaderna. För att beräkna den totala vinsten skall fasta kostnader och avskrivningar adderas till det resultat som täckningsbidraget ger upphov till.

³⁴ Anthony R, Govindarajan, V, 2003: *Management Controll System*, 11 uppl, Mcgraw-hill, New York, s 204

³⁵ Hansson, Jan-Inge, *Resultatenhetens ABC*, Kommunlitteratur 1993, s 4

³⁶ Samuelsson, Lars A (red), 2001: *Controllerhandboken*, Industrilitteratur, Stockholm , s 79, Anthony R, Govindarajan, V, 2003: *Management Controll System*, 11 uppl, Mcgraw-hill, New York, s 206 f

³⁷ Anthony R, Govindarajan, V, 2003: *Management Controll System*, 11 uppl, Mcgraw-hill, New York, s 207 f

³⁸ Samuelsson, Lars A (red), 2001: *Controllerhandboken*, Industrilitteratur, Stockholm , s 95

Direkt vinst: Den direkta vinsten är återstoden av täckningsbidraget efter det att enhetens fasta kostnader har subtraherats. Mätetalet visar centrrets bidrag till organisationen som helhet.

Kontrollerbar vinst: Den kontrollerbara vinsten består av den direkta vinsten efter det att hänsyn tagits till enhetens andel av den centrala organisationens fasta kostnader. Uppmärksammas bör att hänsyn endast tagits till de kostnader som benämns som kontrollerbara. Med kontrollerbara kostnader menas att enheten vet om och kan approximera dem i förväg.

Att välja rätt metod för att fördela intäkter är av stor vikt för att en väl fungerande resultatenhet skall kunna upprättas. Det finns dock fler aspekter som bör tas hänsyn till för att detta skall vara möjligt. En sådan är problematiken som uppstår då beslut tas om när företag skall redovisa intäkter. Alternativen är att redovisa intäkten när den är levererad, beställd eller när enheten mottagit betalningen. Som tidigare belysts kan resultatenheter inom samma företag konkurrera då de bedöms efter hur den egna enheten presterar. Det är därför viktigt att företaget, vid utvecklingen av redovisningen och incitamentsstrukturen, strävar efter att uppmuntra enheterna att agera på ett sätt som gynnar företaget som helhet. Ett annat, närstående problem, är att bestämma på vilka grunder gemensamma intäkter skall fördelas när två eller fler resultatenheter tillsammans har skapat en vinst. Detta är ett problem som inte brukar ägnas mycket tid inom företagen. Orsaken till detta är att det ofta upplevs som för komplicerat, att precis allokera intäkter, för att vara praktiskt genomförbart³⁹.

3.4 Intern och extern redovisning

Det är svårt att konstruera en redovisning som kan leva upp till alla de krav som företagets intressenter ställer. Externa intressenter vill ofta få övergripande information medan personer som är insatta i företaget efterfrågar mer detaljerad information. Vidare ställer även de olika intressenterna olika krav på informationens kvalitet.⁴⁰

³⁹ Anthony R, Govindarajan, V, 2003: *Management Controll System*, 11 uppl, Mcgraw-hill, New York, s 216 f

⁴⁰ Lönnqvist, Rune, 1998: *Internredovisning och prestationsmätning*, Studentlitteratur, Lund , s 10

Det perspektiv som används vid upprättandet av redovisningen kommer att få en avgörande betydelse för redovisningens innehåll, redovisningens användningsområde samt för dem som kommer att använda informationen.⁴¹

Redovisningsbegreppet kan delas upp i ett externt och ett internt perspektiv. Den interna redovisningen syftar till att tillhandahålla interna beslutsfattare med information medan den externa redovisningen avser att tillgodose de externa intressenternas behov av information.⁴²

Det finns inte några grundläggande regler för hur den interna redovisningen skall utformas. Detta har fått till konsekvens att det finns stora skillnader mellan olika företags interna redovisningar. Den interna redovisningen används primärt för att samla in information för att företaget skall kunna styra och kontrollera fördelningen av resurser. Detta kan ske genom exempelvis budgetering. Tillgången till relevant information ger företagsledningen möjligheten att styra företaget så att det kan uppnå sina långsiktiga mål. Även på ett mer operationellt plan är informationen nödvändig för att företaget skall kunna styras på ett effektivt sätt.⁴³

Syftet med den externa redovisningen är att tillhandahålla information till intressenter som befinner sig utanför företagens verksamhet och därför inte har tillgång till den interna informationen. Dessa intressenter är oftast hänvisade till det material som det redovisningsskyldiga företaget måste producera.⁴⁴

3.5 Internprissättning⁴⁵

Utvecklingen mot större företag och multinationella koncerner har skapat nya problem för företagen. När företagen växt har de i många fall tvingats till att skapa decentraliserade organisationer för att kunna driva verksamheten effektivt. Denna divisionalisering har lett fram till att det nu inom många av de stora företagen återfinns mindre och relativt självständiga resultatenheter. Dessa företag

⁴¹ Falkman, Pär, 2001: *Externredovisningens grunder*, Studentlitteratur, Lund , s 13

⁴² Falkman, Pär, 2004: *Teori för redovisning*, Studentlitteratur, Lund, s 11f

⁴³ Falkman, Pär, 2001: *Externredovisningens grunder*, Studentlitteratur, Lund , s 17

⁴⁴ Falkman, Pär, 2001: *Externredovisningens grunder*, Studentlitteratur, Lund , s 20

⁴⁵ Nilsson Mikael, *Internprissättning och regler kring området*, B-uppsats i Skatterätt vid Lunds Universitet 2005-06

har problem med att avgöra hur besluten avseende resursfördelningen skall organiseras.⁴⁶

Med denna ökade autonomi och ansvarskänsla följer problem. Till exempel har divisionaliserade företag ofta problem med att samordna och kontrollera verksamheten.⁴⁷

Samordningsproblemen berör de interna relationer som finns mellan de olika divisionaliserade enheterna inom företaget. Ledningen bör kontrollera att all samordning sker på ett sätt som främjar hela organisationen och inte bara de enskilda enheterna.⁴⁸

Kontrollproblematiken åsyftar problematiken med att kontrollera och utvärdera de olika divisionerna/enheterna. Denna blir särskilt tydlig då det finns omfattande intern handel inom organisationen. För att reda ut denna problematik krävs det att ett resultat kan upprättas för de olika enheterna. För att enheterna skall kunna värderas utifrån resultat krävs det att de interna tjänster och produkter som byter ägare inom organisationen beläggs med ett ekonomiskt pris.⁴⁹

Det internpris som tas fram kan sannolikt inte tillgodose alla de ovanstående behoven. Ledningen måste därför välja den internprissättningsmetod som på bästa sätt hjälper organisationen att uppnå sina mål.

3.5.1 Motiv för internprissättning

I litteraturen uppmärksammas ett flertal skäl till varför internprissättning bör tillämpas. Sammanfattningsvis kan dessa skäl delas upp i tre olika områden som får anses vara de viktiga anledningarna till att använda internprissättning i organisationer.⁵⁰

- Styrning
- Motivation

⁴⁶ Anthony R, Govindarajan, V, 2003: *Management Controll System*, 11 uppl, Mcgraw-hill, New York, s 243

⁴⁷ Arvidsson, Göran, 1972: *Internprissättning*, M&B Fackboksförlag, Stockholm, s 9

⁴⁸ Anthony R, Govindarajan, V, 2003: *Management Controll System*, 11 uppl, Mcgraw-hill, New York, s 243

⁴⁹ Anthony R, Govindarajan, V, 2003: *Management Controll System*, 11 uppl, Mcgraw-hill, New York, s 243

⁵⁰ Arvidsson, Göran, 1972: *Internprissättning*, M&B Fackboksförlag, Stockholm, s 14

- Resultatbedömning

Styrning

Genom att beakta internpriser vid olika kalkyleringssituationer kan ledningen använda internpriserna med syfte att styra verksamheten i en viss riktning. De interna priserna tas till hänsyn vid de olika kalkylerna och ges därför möjlighet att påverka resultatet.

Motivation

Internprissättning kan motivera på två sätt. Den skapar en ökad kostnadsmedvetenhet för nyttjandet av företagets resurser och den kan skapa incitament för ett mer aktivt samarbete mellan de olika enheterna inom företaget.

Resultatbedömning

Internprissättning kan användas som ett verktyg för resultatbedömning. Den omfattas då av den interna och den externa aspekten. Den interna aspekten behandlar transaktionerna mellan de olika organisatoriska enheterna inom det egna företaget. Den externa aspekten berör huruvida värderingar är korrekta enligt de fiskala krav som ställs på prissättning mellan fristående juridiska personer som verkar inom samma koncern. Ett korrekt internpris skall leda fram till att företagets olika delar kommer att bedömas efter ett rättvisande resultat. I praktiken är det emellertid svårt att konstruera ett korrekt internpris.⁵¹

De interna priserna fungerar som informationskällor och kan ligga till grund för beslut inom organisationen. De skapar underlag till ledningen för hur de skall styra organisationen och ger möjlighet för bättre resultatjämförelser. Internprissättning skapar dessutom en kostnadsmedvetenhet inom organisationen. Detta kan leda till besparingar då enheterna får ett ekonomiskt resultat presenterat för sig.⁵²

Hur internprissättningen nyttjas kan även påverkas av externa faktorer, såsom skatter. Internprissättning utnyttjas i detta syfte för att flytta vinster mellan systerbolag inom en koncern. Det huvudsakliga motivet bakom dessa förflyttningar är att förskjuta vinster från länder med hög skattebas till länder med låg skattebas.

⁵¹ Arvidsson, Göran, 1972: *Internprissättning*, M&B Fackboksförlag, Stockholm, s 20

⁵² Samuelsson, Lars A (red), *Controllerhandboken*, Stockholm 2001, s 280

Avsikten med att använda interprissättning är även att skapa möjlighet och motivation för att decentralisera det ekonomiska ansvaret. Detta gör det möjligt att dela upp företaget i självständiga enheter. Syftet är att decentraliseringen skall leda till bättre beslut på grund av att den lokala enheten ofta har bättre information om det aktuella förhållandet.⁵³

Ett rättvist internpris bör bestämmas efter marknadsmässiga grunder eller åtminstone vara kostnadstäckande för den säljande enheten. Det finns även ett dilemma som består av att avgöra vad som är ett rättvisande och vad som är ett rättvist internpris⁵⁴.

Det pris som skall användas för internt bruk kommer sannolikt inte att kunna uppfylla alla de ovan beskrivna behoven. Det är därför upp till ledningen att välja den metod, som de anser att på bästa sätt, kommer att hjälpa deras organisation att uppnå sina mål.

3.6 Kostnads och intäkts teorier

Intäkter är väsentliga för företagen. Ändå verkar det som om litteraturen om ämnet är begränsad i sin omfattning. I *Boken om intäkter* myntade Hüttner 4/80-regeln. Denna regel relaterar till kontoplanen och åsyftar till att företag, i sin redovisning, ofta har ett begränsat antal intäktsslag medan de har ett stort antal kostnadsslag. Begreppet kommer av att relationen mellan intäkts- och kostnadsslag antagits vara cirka 4 mot 80.⁵⁵ Kanske är det så att detta praktiska fenomen fått genomslag i fördelningen mellan intäkter och kostnader i litteraturen. Detta betyder att kostnadsfördelning och särskilt allokering av fasta kostnader är betydligt mer omskrivet än intäkter.

Allokering av kostnader torde ha många likheter med allokering av intäkter. Därför har även litteratur som beskriver allokering av kostnader använts då det verkar saknas specifik allokeringsteori för intäkter.

⁵³ Samuelsson, Lars A (red), *Controllerhandboken*, Stockholm 2001, s 273

⁵⁴ Samuelsson, Lars A (red), *Controllerhandboken*, Stockholm 2001, s 277

⁵⁵ Hüttner, Max, 1996: *Boken om Intäkter*, Lieber-Hermod, Malmö, s 10

3.6.1 Kostnads och intäktsbegrepp

Ett ekonomistyrningssystem är uppbyggt för att behandla och bearbeta olika kostnader och intäkter i en organisation. Genomgången nedan syftar till att skapa en överblick av de benämningar och begrepp som kan relateras till kostnader och intäkter.

Kostnader kan grovt sett delas in i rörliga och fasta. Skillnaden mellan dessa är att rörliga kostnader är beroende av den volym som tillverkas medan fasta kostnader är oberoende av denna. Rörliga kostnader är exempelvis kostnader för material som ökar då fler enheter tillverkas. Exempel på fasta kostnader är hyror och i viss mån personalkostnader som är oberoende av volymförändringar.⁵⁶

Inom området kostnads kalkylering finns tre begrepp som är ständigt återkommande. De tre begreppen är *kostnadsställe*, *kostnadsbärare* och *kostnadsslag*. Under begreppet kostnadsslag sorteras kostnader som är av samma sort. Mängden kostnadsslag och dess innehåll varierar från fall till fall och anpassas efter det aktuella behovet. En kostnadsbärare är ett objekt inom organisationen som ger upphov till en kostnad. En kostnadsbärare kan exempelvis vara en produkt, en kund eller en marknad. Ett kostnadsställe är en enhet eller funktion inom en organisation som symboliserar en avgränsad del i företagets förädlingsprocess. För att kunna utföra prestationer inom en sådan enhet krävs resurser. Detta ger upphov till kostnader.⁵⁷

3.6.2 Godtycklighet,

Vid fördelning av intäkter och kostnader, baserade på bokföringsmässiga grunder, finns det risk för att godtycklighet uppstår. De intäkter som genereras och fördelas via bokföring, och som inte direkt kan härledas till en specifik process, kommer att behöva fördelas till enheterna inom organisationen. För att få till stånd en sådan fördelning kommer det krävas ett antal antagande och matematiska uträkningar. Alla beräkningar genomförda på ett sådant sätt kommer att kunna ifrågasättas.⁵⁸

⁵⁶ Johansson, Sven-Erik, 1997: *Industriell kalkylering och redovisning*, Norstedts Juridik, Stockholm s 75ff

⁵⁷ Johansson, Sven-Erik, 1997: *Industriell kalkylering och redovisning*, Norstedts Juridik, Stockholm, s 77f

⁵⁸ Thomas, Arthur L, *Transferprices of Multinational Firms: When will they be arbitrary*, ABACUS, sid 43

Om möjligheten finns för någon att bli bedömd utifrån flera olika alternativ kommer möjligheten finnas för dem som är ansvariga för redovisningen att välja bedömningskriterium utifrån de egna intressena.

3.7 Allokering

Allokering innebär fördelning av kostnader, intäkter, inkomster eller kassaflöden. Begreppet kan också åsyfta fondering av individuella resurser eller grupper av resurser, fördelning till tidsperioder eller divisioner inom företag. Allokeringsbegreppet innefattar även termen matchning som innebär att kostnader fördelas till de intäkter som de hör samman med.⁵⁹

3.7.1 Allokeringsproblemet

Allokeringsproblemet inom ekonomisk redovisning består av, enligt Thomas, att välja och därefter försvara den fördelningsmetod som valts. Problemet överlappar de traditionella redovisningsproblemen som uppstår vid ackumulering av kostnader och vid matchning mellan intäkter och kostnader.⁶⁰ Detta problem existerar oberoende av vad som skall allokeras.⁶¹

En annan aspekt är att det inte går att bestämma ett verkligt värde för allokeringar, i alla fall inte till ett otvivelaktigt marknadsvärde⁶². Detta resonemang grundar Thomas på att allokeringar inte är fästade vid verkliga värden eller till den ekonomiska verkligheten, utan bygger på uppskattningar. Resonemanget har kritiserats av bland annat Eckel som menar att Thomas har fel som påstår att allokeringar inte motsvarar de fördelningar som görs i den ekonomiska verkligheten. Eckel anser istället att allokeringar finns till för att återspegla den ekonomiska verkligheten men medger dock att vissa allokeringar inte återspeglar ett korrekt marknadsvärde. Detta beror på att redovisningen till stor del baseras på

⁵⁹ Thomas, Arthur L, 1974: *The allocation problem: Part two*, Studies in accounting research, #9 , s 1

⁶⁰ Thomas, Arthur L, 1969: *The allocation problem in financial accounting theory*, Studies in accounting research, #3 , 1969, s 6

⁶¹ Thomas, Arthur L, 1974: *The allocation problem: Part two*, Studies in accounting research, #9 , s 11

⁶² Thomas, Arthur L, 1974: *The allocation problem: Part two*, Studies in accounting research, #9 , s 50ff

historiska och inte på marknadsmässiga värden. Verifierbara värden kan inte erhållas om inte redovisningen baseras på verkliga värden.⁶³

De flesta beräkningar som genereras ur redovisningssystem är resultat av olika allokeringar. Som exempel kan nämnas de gällande reglerna om avskrivningar. Med icke finansiella resurser avses resurser som inte är likvida medel eller legala värdepapper och som kan användas för att producera tjänster/produkter. Exempel på icke finansiella resurser är bland annat råmaterial, personal och reklam. I redovisningen fördelas icke finansiella resurser över åren och till organisationens olika delar⁶⁴. På samma sätt kommer redovisningen att allokera de intäkter och kostnader som uppstått. När vinsten skall fördelas mellan de olika enheterna som bidragit med resurser, tas den vinst som organisationen skapat och fördelas till enheterna. Detta kan göras på en mängd olika sätt. Till exempel kan vinsten fördelas till specifika maskiner eller till enheter i organisationen.⁶⁵

Ett implicit antagande angående allokering är att redovisningen genom åren utvecklat en mängd olika tumregler för hur intäkter och kostnader skall allokeras inom organisationer. Ett resultat av detta är att det uppstått en inkonsekvens för de allokeringar som görs i organisationerna, exempelvis för de allokeringar som görs vid avskrivningar⁶⁶. I litteraturen finns det metoder som säger sig vara försvarbara gentemot alla andra tekniker. Detta visar sig dock vara fel när metoderna prövas i praktiken.⁶⁷

Att avskrivningarna kan vara både försvarbara och icke försvarbara belyser återigen den otydlighet som är förknippad med allokeringar.⁶⁸

3.7.2 Teoretisk berättigande av allokering

Problemet med allokering uppstår när redovisningen skall ligga till grund för ekonomiska rapporter. För allokeringen av icke finansiella resurser finns det en

⁶³ Eckel, Leonard G, 1976: *Arbitrary and Incorrigible Allocations*, The Accounting Review, No4, s 766

⁶⁴ Thomas, Arthur L, *Transferprices of Multinational Firms: When will they be arbitrary*, ABACUS, sid 44

⁶⁵ Thomas, Arthur L, *Transferprices of Multinational Firms: When will they be arbitrary*, ABACUS ???, s 44

⁶⁶ Thomas, Arthur L, *Transferprices of Multinational Firms: When will they be arbitrary*, ABACUS ???, sid 45

⁶⁷ Thomas, Arthur L, *Transferprices of Multinational Firms: When will they be arbitrary*, ABACUS ???, 45

⁶⁸ Thomas, Arthur L, *Transferprices of Multinational Firms: When will they be arbitrary*, ABACUS ???, 45

mängd olika metoder att använda. När de ekonomiska rapporterna skall framställas måste en av dessa väljas. Det finns även flera olika kriterier som skulle kunna konstituera försvaret av den valda metoden. Tre av dem är dock mest relevanta⁶⁹

*Nollsumma*⁷⁰: Metoden skall fördela det som är möjligt att fördela, varken mer eller mindre.

Entydighet: När metoden implementerats skall den gälla.

Försvaret: Valet av allokeringsmetod är ett val av många möjliga. När valet av metod är gjort skall den valda metoden kunna försvaras mot andra möjliga val.

De två sista kriterierna kan förenas till ett kriterium som innebär att metoden entydigt skall kunna presenteras i förväg och vara möjlig att försvara mot alla andra metoder.⁷¹

3.8 Problematiken kring val

Problematiken kring kalkylering och modellbyggen återfinns främst i de val som måste fattas vid utvecklandet av en kalkylmodell. I strävan efter att konstruera en så pass situationsanpassad modell som möjligt kan ett antal användningsproblem uppkomma. Därför måste bedömningar göras vid varje valtillfälle.

För att konstruera en kalkylmodell krävs tillgång till relevant data. Förutsättningen för att samla in denna information skiljer sig åt mellan företag. I detta avseende finns det en skillnad mellan serieproducerande och styckproducerande företag. I ett serieproducerande företag finns det ofta större möjligheter att spåra kostnader genom skapandet av rutiner vilket underlättar insamling av information. I styckproducerande företag existerar inte samma förutsättningar på grund av att de mer individuella produkterna försvårar

⁶⁹ Thomas, Arthur L, 1969: *The allocation problem in financial accounting theory*, Studies in accounting research, #3 , 1969, s 7

⁷⁰ Översatt från engelskans *Additivity*

⁷¹ Thomas, Arthur L, 1969: *The allocation problem in financial accounting theory*, Studies in accounting research, #3 , 1969, s 7

uppbyggnad av rutiner. Detta leder till mindre kontroll och risk för en sämre datakvalité.⁷²

Vid allokering av intäkter och kostnader till kalkylobjekten uppstår ofta valsituationer. Dessa kan i de flesta fall kopplas till begreppen *urval*, *periodisering* och *värdering*. *Urvalsproblematiken* berör vilka kostnader som skall ingå och hur de skall aktiveras. Ett viktigt kriterium är att personerna som är tänkta att använda kalkylen/modellen skall ha en förståelse för dess uppbyggnad för att få största möjliga användning av den. *Periodisering* syftar på kostnadernas spridning över tiden. *Värderingen* sker oftast genom bokföringsmässiga värden men ibland används även andra metoder eftersom de ger en mer rättvisande bild.⁷³

3.9 Modellteori

Det är viktigt att vara medveten om att vissa brister är förenade med nyttjandet av modeller. Modeller är framtagna som ett försök att representera en bild av verkligheten^{74 75}. I modeller kommer det dock alltid att finnas simplificeringar och generaliseringar för att en förenklad bild av det beskrivna fenomenet skall kunna presenteras⁷⁶. Vid framtagandet av alla typer av modeller kommer kompromisser att göras mellan dess detaljeringsgrad och praktiska användbarhet. Modellen måste dels uppfylla de krav som ställs för att den skall vara tillämplig i situationen men får samtidigt inte vara så komplex att den blir för svår att använda⁷⁷.

Utformandet av modeller sker efter det tänkta syftet med modellerna. Syftet vid internprissättning är främst att införskaffa information med vars hjälp styrning av organisationen underlättas. Det är viktigt att den modell som tas fram blir förankrad hos medarbetarna i organisationen. Modellen bör således vara förståelig, rättvisande och beröra essentiella aspekter inom organisationen⁷⁸.

När behovet av en modell uppstår kan antingen en ny modell utvecklas eller så kan en standardmodell anpassas till det aktuella problemet. En förutsättning vid

⁷² Andersson, Göran, 1999: *Kalkyler som beslutsunderlag*, Studentlitteratur, Lund, s 174

⁷³ Samuelsson, Lars A (red), 2004: *Controllerhandboken*, Industrilitteratur, Stockholm, s 382

⁷⁴ Hägg, Ingemund, 1990: *Att arbeta med modeller inom företagsekonomi*, Lieber, Malmö, s 13

⁷⁵ Andersson, Göran, 1999: *Kalkyler som beslutsunderlag*, Studentlitteratur, Lund, s 39

⁷⁶ Hägg, Ingemund, 1990: *Att arbeta med modeller inom företagsekonomi*, Lieber, Malmö, s 7

⁷⁷ Andersson, Göran, 1999: *Kalkyler som beslutsunderlag*, Studentlitteratur, Lund, s 40

⁷⁸ Andersson, Göran, 1999: *Kalkyler som beslutsunderlag*, Studentlitteratur, Lund, s 41

utformandet av modeller är att de som utvecklar modellen besitter god kunskap om verksamheten och det problem som modellen är tänkt att lösa^{79 80}.

Underlaget för modellen är av central betydelse vid utformningen. Det underlag som finns tillgängligt utgör förutsättning för hur modellen kommer att kunna utformas. Modellbygget underlättas om de data som behövs finns lättillgänglig inom organisationen. Skulle inte detta vara fallet får ansträngning göras för att lokalisera denna.⁸¹

De data som samlas in och används i modellen kan vara i antingen behandlad eller obehandlad form⁸². De behandlade data kan vara periodiseringar eller andra justeringar av de värden används. De vanligaste data som används i modeller är intäkts och kostnads data. Även annan information beskrivande marknadssituation och konkurrenter kan användas.⁸³

3.10 Fördelningsmetoder

Fördelningsmodeller är verktyg som utformas efter det aktuella företagets villkor och förutsättningar. Modellen bör utformas med hänsyn till företagets organisation samt till användarnas erfarenheter och kunskaper. Det finns en mängd olika modeller och metoder beskrivna i teorin för fördelningsmetoder. För ett optimalt brukande bör dessa anpassas efter det aktuella företagets förutsättningar.⁸⁴

3.10.1 Självkostnadskalkyl

Syftet med självkostnadskalkylering är att samtliga kostnader skall beaktas som en viss produkt eller process ger upphov till. I största möjliga mån skall kalkylobjekten belastas med de kostnader som de orsakar.

Samtliga kostnader skall föras över till kalkylobjekten även om fördelningen inte görs enligt något tydligt orsakssamband. Särkostnader samt fördelade samkostnader kommer sedan att bilda kalkylobjektets självkostnad. Vid

⁷⁹ Hägg, Ingemund, 1990: *Att arbeta med modeller inom företagsekonomi*, Lieber, Malmö, s 61

⁸⁰ Andersson, Göran, 1999: *Kalkyler som beslutsunderlag*, Studentlitteratur, Lund, s 40

⁸¹ Andersson, Göran, 1999: *Kalkyler som beslutsunderlag*, Studentlitteratur, Lund, s 41

⁸² Hägg, Ingemund, 1990: *Att arbeta med modeller inom företagsekonomi*, Lieber, Malmö, s 44

⁸³ Andersson, Göran, 1999: *Kalkyler som beslutsunderlag*, Studentlitteratur, Lund, s 42

⁸⁴ Alnestieg, Peter, 1998: *Produktkalkyler*, Sveriges Verkstadsindustrier, Stockholm, s 48

självkostnadskalkylering används oftast förenklingar. Eftersom dessa uträkningar till stor del baseras på företagets redovisning nyttjas vanligen direkta och indirekta kostnader. Distinktionen mellan dessa görs efter hur de bokförs i redovisningen. De direkta kostnaderna är ofta relaterade till ett visst kalkylobjekt. Övriga kostnader blir registrerade efter kostnadsställen och allokeras sedan till kalkylobjekten med hjälp av fördelningsnycklar.⁸⁵

Den vanligaste metoden för att belasta kalkylobjekten med olika omkostnader är genom att skapa ett pålägg. Pålägg baseras på de budgeterade eller aktuella kostnaderna dividerade med budgeterat eller aktuellt belopp för påläggsbasen. Grunden för påläggsbasen kan varieras så att den skall passa den specifika situationen. Exempel på olika baser är tillverkningsvolym, kostnad för direkt material eller kostnad för direkt lön.⁸⁶ Fördelen med självkostnadsmetoden är att den ger en mångsidig belysning av företagets kostnadsbild vilket frambringar goda förutsättningar för att skapa en långsiktig prissättning inom företaget⁸⁷.

Allokering av indirekta kostnader kan sägas ske på mer eller mindre godtyckliga grunder. Hur denna fördelning sker är av intresse. Om ett företags totala kostnader till stor del består av indirekta kostnader kan valet av allokeringsnyckel få väsentlig påverkan vid deras självkostnadskalkylering⁸⁸.

3.10.2 ABC-kalkyler

Grundtanken vid ABC-kalkylering är att de aktiviteter som utförs inom ett företag ger upphov till kostnader. Kostnader uppkommer genom att aktiviteter förbrukar resurser. Skälet till att resurser förbrukas är att varor och tjänster produceras. Varje vara eller tjänst förbrukar i sin tur aktiviteter. Aktiviteterna kan härledas och fördelas till de olika produkterna med hjälp av kostnadsdrivare. Kostnadsdrivarna mäter hur mycket varje vara eller tjänst förbrukar av varje aktivitet. Den totala summan av en varas eller tjänst förbrukning utgör sedan dess produktkostnad.⁸⁹

En resurs är alla de produktionsfaktorer som behövs för att kunna utföra de aktiviteter som varan eller tjänsten behöver för att produceras. Vid användandet av ABC-kalkylering översätts resurserna ofta till monetära termer i form av löne-

⁸⁵ Ask, Urban, 1997: *Produktkalkylering i litteratur och praktik*, BAS, Göteborg , s 45

⁸⁶ Alnestieg, Peter, 1998: *Produktkalkyler*, Sveriges Verkstadsindustrier, Stockholm , s 40f

⁸⁷ Andersson, Göran, 1999: *Kalkyler som beslutsunderlag*, Studentlitteratur, Lund, s 95

⁸⁸ Andersson, Göran, 1999: *Kalkyler som beslutsunderlag*, Studentlitteratur, Lund, s 98f

⁸⁹ Alnestieg, Peter, 1998: *Produktkalkyler*, Sveriges Verkstadsindustrier, Stockholm , s 55

och materialkostnader⁹⁰. Meningen är att resursdrivarna skall fungera som fördelningsnycklar och fördela produktionskostnader till aktiviteterna. Resursdrivarnas funktion är således att visa företagets olika aktiviteter förbrukning av resurserna.⁹¹

Aktiviteterna utgörs av de processer som utförs inom företaget. Dessa processer använder en viss mängd resurser för att kunna producera en vara eller tjänst. Aktiviteterna är således processer där resurser omvandlas till varor eller tjänster. En av ABC-kalkyleringens svåraste uppgifter är att bestämma hur många och vilka arbetsuppgifter som skall inkluderas i varje enskild aktivitet⁹². En avvägning görs vid nyttjandet av ABC-kalkyleringen mellan behovet av precisa fördelningar och den kostnad som detaljerad styrning ger upphov till.⁹³

Likheten mellan traditionell kalkylering och ABC kalkylering är att vid båda metoderna fördelas direkta kostnader direkt till kalkylobjektet. Fasta kostnader fördelas däremot med hjälp av olika fördelningsnycklar. Den största skillnaden mellan teknikerna är att vid användandet av ABC-kalkylering fördelas dessa kostnader på olika aktiviteter istället för på kostnadsställen. Aktiviteternas drivare representerar därför de olika kalkylobjektens förbrukning av aktiviteten och kan användas för att allokerar kostnader till de individuella kalkylobjekten.⁹⁴

⁹⁰ Widengren, Gunilla (red), 1993: *ABC-teknikens grunder*, Brombergs, Stockholm, s 37

⁹¹ Gerdin, Jonas, 1995: *ABC-Kalkylering*, Studentlitteratur, Lund, s 65f

⁹² Gerdin, Jonas, 1995: *ABC-Kalkylering*, Studentlitteratur, Lund, s 67

⁹³ Gerdin, Jonas, 1995: *ABC-Kalkylering*, Studentlitteratur, Lund, s 67

⁹⁴ Widengren, Gunilla (red), 1993: *ABC-teknikens grunder*, Brombergs, Stockholm, s 48

4 Eftermarknad och Bilindustrin

4.1 Inledning

I följande kapitel kommer bilindustrin och eftermarknaden att presenteras. Beskrivningen av bilindustrin berör främst Europa fast kan ändå även sägas gälla för resterande delar av världen då den trend som beskrivs har varit likvärdig världen över. Kapitlet inleds med information om eftermarknaden och avslutas med information om bilindustrin. Avsikten med denna indelning är att underlätta övergången till nästa kapitel då detta inleds med information om de olika fallföretagen som verkar i bilbranschen.

Syftet med detta avsnitt är att öka läsarens förståelse för bilmarknaden och eftermarknaden. Orsaken är att en sådan förståelse är nödvändig för att läsaren skall kunna tillgodogöra sig de empiriska studierna, samt de analyser och resultat som presenteras i uppsatsen.

4.2 Eftermarknad

Många producerande företag får idag en väsentlig del av sina intäkter från vad som benämns ”eftermarknadsaktiviteter”. Eftermarknadsaktiviteter är ett brett begrepp som omfattar tjänster och produktrelaterade aktiviteter. Ett vanligt problem, för denna typ av verksamheter, är att det kan vara svårt att koordinera den ekonomiska styrningen. Detta beror till stor del på att många eftermarknadsaktiviteter utförs av flera samverkande företag eller företagsdivisioner och får som konsekvens att styrningen av aktiviteterna inte kan begränsas till en avdelning.⁹⁵

Eftermarknadsenheterna kan vara avsedda att bevara funktionaliteten hos en produkt med hjälp av reservdelar och service eller att erbjuda tillbehör till denna. Oavsett definition finns det ett antal tjänster och produkter som vanligtvis brukar hänföras till eftermarknadsverksamhet⁹⁶. Dessa är:

reservdelar

⁹⁵ Samuelsson, Lars A (red), 2004: *Controllerhandboken*, Industrilitteratur, Stockholm, s 757

⁹⁶ Andersson, Per, 1998: *Eftermarknad*, Mekanförbundets Förlag, Stockholm, s 21

förbrukningsartiklar
reparationer
förebyggande underhåll
informationstjänster
tillbehör
installation
utbildning
transporter

De ovanstående aktiviteterna har utvecklats från organisationens olika delar. Från början sorterades aktiviteterna ofta in under servicedivisionens resultatansvar men kunde även delas upp på både interna och externa enheter⁹⁷.

De senaste decennierna har karakteriserats av globalisering och stora samgåenden mellan olika bilproducenter. Detta har lett fram till strukturella och organisatoriska förändringar. Några av de områden som har genomgått störst förändringar är reparationer, underhåll och hanteringen av reservdelar⁹⁸. I takt med att konkurrensen ökat, för producerande företag, har service och underhållsverksamheten blivit bredare och djupare. Intäkterna från dessa aktiviteter har därför ökat. Den ökade betydelsen som dessa verksamheter har fått har också inneburit att större krav ställts på dem och att de organiserats i resultatenheter. Förändringen från att driva serviceenheten som kostnadsenhet till att bli en fristående resultatenhet har ofta ställt till problem. De största problemen uppstår vid intäkts och kostnadsfördelningen av till exempel garantikostnader, servicekontrakt eller produktutbyten. Många av de problem som uppstått kan hänföras till att den ekonomiska styrningen inte har förändrats samtidigt som eftermarknadsenheterna förändrats och fått nya funktioner. Den ekonomiska styrningen är därför inte anpassad till de funktioner som den förväntas uppfylla.⁹⁹

Eftermarknadens nya funktioner kan sammanfattas under ett antal punkter¹⁰⁰

- Serviceenheternas intäktsskapande och genererande av vinster har blivit allt tydligare. I vissa företag står eftermarknadsenheterna för upp till 50 % av vinsten. I dessa fall blir företagets resultat till stor del beroende av dessa enheters resultat.

⁹⁷ Samuelsson, Lars A (red), 2004: *Controllerhandboken*, Industrilitteratur, Stockholm, s 759

⁹⁸ Andersson, Per, 1998: *Eftermarknad*, Mekanförbundets Förlag, Stockholm, s 11 f

⁹⁹ Samuelsson, Lars A (red), 2004: *Controllerhandboken*, Industrilitteratur, Stockholm, s 759

¹⁰⁰ Samuelsson, Lars A (red), 2004: *Controllerhandboken*, Industrilitteratur, Stockholm, s 759 ff

- Eftermarknadsenheten kan fungera som stödjande funktion för produktförsäljningen. Ekonomistyrningen har en viktig funktion i att få detta att fungera. Denna funktion yttrar sig främst genom det sätt som företagen väljer att fördela sina intäkter och kostnader mellan försäljningsavdelning och eftermarknadsavdelning.
- Eftermarknadsenheterna bidrar ofta till en ökad merförsäljning för företagen.
- Flera av de förändringar som eftermarknadsenheterna genomgått har skett i en ansträngning efter bättre sätt att använda resurser i företagets distributions och marknadssystem. De flesta av dessa effektiviseringar har utförts genom ett bättre nyttjande av personalresurser. Även i detta fall är det av vikt att företagen använder sig av ett väl fungerande styrsystem.
- Eftermarknadsavdelningen har även, till stor del, fungerat som företagets företrädare mot kunder och omvärlden. Orsaken är att eftermarknadsavdelningen i många fall är den avdelning som har mest kundkontakt inom ett företag. Hur dessa kontakter hanteras har stor betydelse för kunders benägenhet att göra återköp.
- Eftermarknadsenheterna har en viktig funktion för företagets relation till kunderna. De skall inte bara skapa tekniska lösningar för kunderna utan även sköta kommunikationen mellan kunderna och företaget. Detta medför frekventa kontakter med kunderna och kräver att företaget har ett styrsystem som är inriktat på att skapa långsiktiga relationer.

Sammanfattningsvis kan eftermarknaden karakteriseras som en verksamhet omgärdad av stora förändringar. Denna verksamhet har utvecklats från att enbart hantera rutinmässiga reparationer till att bidra med en stor del av företagets samlade resultat. Detta har även inneburit att eftermarknadsenheterna ålagts nya ansvarsområden. Tydligast har detta visat sig genom att eftermarknadsenheterna ofta är ansvariga för den egna redovisningen och har ett eget resultatansvar. Eftermarknadsenheternas nya funktion fordrar en tydlig styrning från ledningens sida. Påpekas bör att ledningar tenderar att sakna den långsiktiga tidshorisont som behövs för att driva eftermarknadsenheterna på ett så effektivt sätt som möjligt.¹⁰¹

¹⁰¹ Samuelsson, Lars A (red), 2004: *Controllerhandboken*, Industrilitteratur, Stockholm, s 764

4.2.1 Trender och Drivkrafter¹⁰²

Enligt en undersökning genomförd av AFSMI (Association for Service Management International) har företagens syfte med eftermarknadsenheterna ändrats med tiden. Från att ha organiserat eftermarknadsenheterna som kostnadsenheter har nu de flesta av företagen valt att organisera eftermarknadsenheterna som resultatenheter. Endast 10 % av de undersökta företagen driver eftermarknadsenheterna som kostnadsenheter. Undersökningen konstaterar även att företagen använder eftermarknaden som ett sätt att stärka företagets image och för att skapa en ökad merförsäljning.

Undersökningen visade att företagens främsta mål med eftermarknaden var att öka intäkter och skapa en högre vinst. Detta mål framstod som kortsiktigt och det fanns en avsaknad av långsiktig planering. I undersökningen antas en förändring ske över tiden i detta avseende. I takt med att konkurrensen inom denna marknad kommer att öka blir företagen troligtvis tvungna att fokusera på en mer långsiktig strategi för att överleva.

Informations och styrsystem används för att kunna kontrollera eftermarknadens enheter. Dessa system genererar ett antal nyckelmått som kan vara både kvalitativa och finansiella. Exempel på sådana mått kan vara servicekvalitet och finansiella utfall.

4.2.2 Intäkter och kostnader från eftermarknadsenheterna¹⁰³

Det finns inte någon allmängiltig modell som beskriver de vanligaste intäkts och kostnadsposterna. AFSMI har dock utvecklat en modell som syftar till att illustrera aktiviteterna på eftermarknaden. Modellen är presenterad nedan:

¹⁰² Utredning genomförd av AFSMI refererad via controllerhandboken, 2004

¹⁰³ Utredning genomförd av AFSMI refererad via controllerhandboken, 2004

Hardware Maintenance	Carry in Service	Software Support	Consulting Sales	Parts and Supplies	Customer Training
Field Maintenance	Repair	Software	Consulting	Logistics	Development
Technical support	Technical support	Technical support	Traning	Parts	Instruction
Logistics management	Scheduling	Traning	Documentation	Supplies	Scheduling
Parts and parts repair	Parts	Documentation		Documentation	
Dispatching	Training				
Training	Documentation				

*Tabell 1: Visar eftermarknadens olika intäktslag
Källa: AFSMI*

Tabellen beskriver de sex vanligaste intäktsrelaterade funktionerna samt deras underfunktioner. Under var och en av underfunktionerna kan sedan ytterligare intäktsrelaterade aktiviteter tas fram. På detta sätt skapas en mängd olika aktiviteter. Påpekas bör att intäkter inte endast skall fördelas till de olika aktiviteterna utan även kommer att fördelas till företagens olika funktioner såsom försäljning och produktion.

Förändringen från att organisera eftermarknadsenheten som en kostnadsenhet till resultatenhet har lett till problem med att lokalisera lämpliga fördelningsbaser. Bland företagen finns därför en osäkerhet om hur fördelningen av kostnader och intäkter skall utföras.

För att styrningen av eftermarknadsintäkterna skall fungera på ett så bra sätt som möjligt krävs det att:

- Organisationen utvecklar lämpliga rutiner och metoder för den ekonomiska styrningen samt att den lokaliserar mått för identifiering av de aktiviteter som ligger till grund för intäkterna.
- De ansvariga för den ekonomiska styrningen tar fram tydliga riktlinjer för hur intäkter och kostnader skall fördelas mellan de olika aktiviteterna och mellan de olika funktionerna.

- De riktlinjer och metoder som företaget väljer att använda, för fördelning av intäkter från eftermarknadsaktiviteter, kan få stora konsekvenser för företagets styrning.
- Den fördelning som tillämpas signalerar företagets långsiktiga prioriteringar samt avsikten med det interna samarbetet till företagets olika delar.

Många av problemen med att styra eftermarknadsverksamheten kan till stor del bero på det arv som den produktionsbaserade styrningen efterlämnade. Nedan kommer därför sex punkter att presenteras som syftar till att styrningen av eftermarknaden skall utvecklas på ett effektivt sätt.

- Redovisnings och rapportsystem bör fånga in kostnader för underfunktioner.
- Styrssystemet bör även fånga in de olika aspekterna av serviceförmågan för att kunna påvisa de intäktsskapande effekterna.
- Med hjälp av styrssystemet skall eftermarknadens intäkter kunna särskiljas från de intäkter som andra enheter gett upphov till. De fördelningar som sker genom interna transaktioner, samt med hjälp av allokeringsnycklar, skall i så stor utsträckning som möjligt spegla de verkliga värdena.
- Styrssystemet skall kunna hantera en differentierad prissättning.
- Redovisnings och rapportsystem skall stödja den långsiktiga strategiska styrningen.
- Måtten som behandlas i styrssystemet bör vara anpassade till verksamhetens karaktär.

4.2.3 Kombinationen av intern och extern styrning

I takt med den ökande konkurrensen har det blivit viktigare för företagen att kunna erbjuda sina kunder ett brett utbud av tjänster och produkter. Följden har blivit att företag i allt större utsträckning börjat engagera externa firmor för att förvalta vissa av dess eftermarknadsaktiviteter. Detta ställer nya krav på ekonomistyrningssystemen att vara anpassade till både intern och extern styrning. Vidare kommer en ökad integration av informationssystem, förbättrad kontroll över företagens lager och logistik samt service management att efterfrågas. Förändringen medför nya möjligheter för att generera information genom hela processen.¹⁰⁴

¹⁰⁴ Andersson, Per, 1998: *Eftermarknad*, Mekanförbundets Förlag, Stockholm, s 164

4.3 Bilmarknadens utveckling

4.3.1 Den ekonomiska situationen

Under de senaste fem åren (1998-2003) har länderna inom EU uppvisat en avtagande tillväxt. Den svaga tillväxten har lett till minskad konsumtion vilket ytterligare stärkt den avtagande trenden. Den privata konsumtionen började dock tillta svagt under det senare halvåret av 2004 trots att arbetslösheten steg.¹⁰⁵

4.3.2 Produktion

Under 2002 producerades strax över 59 miljoner bilar globalt. Ungefär en tredjedel av detta antal tillverkas i länderna runt Stillaohavsasien. Denna andel gör regionen till den största globala bilproducenten följt av Västeuropa och Nordamerika. Inom dessa regioner säljs även flest bilar.¹⁰⁶

Bilindustrin domineras av stora bolag och grupperingar som är globalt organiserade. De tio största koncernernas produktion motsvarar nästan 83 % av den globala produktionen och de sex största grupperingarna står för nästan två tredjedelar av denna summa.¹⁰⁷

4.3.3 Den Europeiska Marknaden

Den europeiska bilmarknaden är starkt konkurrensutsatt med över fyrtio verkande bilproducenter. Fordonsindustrin är en vital del av den europeiska ekonomin och bidrar varje år till handelsbalansen med cirka 30 miljarder.¹⁰⁸

4.3.4 Sysselsättning

Bilindustrin är av stor betydelse för EU då den ger arbete till nästan 1,94 miljoner av dess invånare (2002). Flest verksamma finns i Tyskland, Frankrike och Storbritannien. Sverige är det land som har störst andel verksamma inom

¹⁰⁵ European Monitoring Centre on Change, *Trends and drivers of changes in the European automotive industry: Mapping report*, 2004, s 1

¹⁰⁶ European Monitoring Centre on Change, *Trends and drivers of changes in the European automotive industry: Mapping report*, 2004, s 2

¹⁰⁷ European Monitoring Centre on Change, *Trends and drivers of changes in the European automotive industry: Mapping report*, 2004, s 2

¹⁰⁸ European Monitoring Centre on Change, *Trends and drivers of changes in the European automotive industry: Mapping report*, 2004, s 3

bilindustrin av EUs länder, då nästan var tionde person inom produktionssektorn arbetar inom bilindustrin.¹⁰⁹

4.3.5 Drivkrafterna bakom industrins förändringar

Under det senaste decenniet har bilindustrin upplevt omfattande organisatoriska förändringar. Samtidigt har bilarnas teknik och de teknologiska förutsättningarna för produktionen utvecklats. Drivkrafterna bakom dessa förändringar kommer att diskuteras i följande avsnitt.

4.3.6 Konkurrens

Förekomsten av konkurrens ställer höga krav på att verksamheter är effektiva för att de skall kunna överleva. Ett sätt att uppnå framgång är att utnyttja stordriftens fördelar för att reducera fasta kostnader per producerad enhet. Företagen har försökt att skapa en högre lönsamhet genom att öka volymer och standardisera delar för de olika modellerna. Följden har blivit investeringar i anläggningar med hög kapacitet och ett ökat antal sammanslagningar och uppköp. Det har även blivit vanligare med samarbeten mellan företag så att forsknings och utvecklingskostnader kan minska då de delas av två företag.

Konsolideringen av biltillverkare

Bilindustrins historia har präglats av fusioner och uppköp. Uppmärksammade händelser inkluderar Ford-koncernens förvärv av Land Rover (2000), Volvo Car Corporation (1999) och Jaguar (1990), GM-koncernens uppköp av Saab Automobiles (2000), Volkswagens uppköp av Skoda (1990) och Seat (1986) samt alliansen mellan Renault och Nissan (1999). Enligt vissa prognoser finns det bara utrymme för sex bilproducenter på den globala marknaden, jämt fördelade i Europa, Japan och USA. Dessa prognoser verkar gå i uppfyllelse för Japan och USA som har två producenter var, men än så länge inte för Europa som är hemvist för sex bilproducenter.^{110 111}

Fusioner och uppköp

Alla samgåenden har dock inte varit framgångsrika. Exempelvis så valde

¹⁰⁹ European Monitoring Centre on Change, *Trends and drivers of changes in the European automotive industry: Mapping report*, 2004, s 4

¹¹⁰ European Monitoring Centre on Change, *Trends and drivers of changes in the European automotive industry: Mapping report*, 2004, s 6

¹¹¹ 2005, Special Report, *Extinction of the predator- The global car industry*, The Economist, vol 376, s 72

BMW att avyttra Rover efter sju års ägande på grund av bristande lönsamhet¹¹². Uppmärksammas bör att det även finns mer lyckade exempel såsom Volkswagens förvärv av Skoda och Seat samt alliansen mellan Renault och Nissan¹¹³.

En annan sorts samarbete som börjat bli allt vanligare är tillfälliga allianser som används vid exempelvis utvecklandet av en ny modell eller motor. Exempel på detta är det samarbete som uppstått mellan Citroen, Peugeot och Toyota med syftet att utveckla en mindre bilmodell.¹¹⁴

Överkapacitet

Bilproducenter planerar sin produktion med avsikten att uppnå stordriftsfördelar. Därför är det vanligt att de produktionsanläggningar som byggs har hög kapacitet. I Västeuropa finns det uppskattningsvis en produktionskapacitet på 18,8 miljoner bilar. Detta ska jämföras med den verkliga produktionen som uppgår till 15,2 miljoner bilar (2002). Skillnaden mellan den produktion som sker och produktionskapaciteten har lett till nedskärningar och nedläggningar av flera europeiska fabriker. Detta har drabbat bland annat Fiat, Ford och General Motors.¹¹⁵

Problemet med överkapacitet i produktionen har en direkt inverkan på bilföretagens ekonomiska situation. Bilpriserna beräknas till stor del efter produktionsprognoser. En minskad kapacitet eller produktion innebär högre styckpris.

4.3.7 Ur ett globalt perspektiv- framtiden

Bilindustrin har präglats av samarbeten, uppköp och sammanslagningar. Höga bensinpriser och rapporter om en minskande nybilsförsäljning förmedlar en sviktande framtidstro inom bilindustrin.

De mogna marknaderna i Europa och Nordamerika fortsätter att sänka vinsterna för biltillverkarna men sett ur ett globalt perspektiv verkar bilindustrin möta en

¹¹² 2005, Special Report, *Extinction of the predator- The global car industry*, The Economist, vol 376, s 73

¹¹³ 2005, Special Report, *Extinction of the predator- The global car industry*, The Economist, vol 376, s 73

¹¹⁴ European Monitoring Centre on Change, *Trends and drivers of changes in the European automotive industry: Mapping report*, 2004, s 6

¹¹⁵ European Monitoring Centre on Change, *Trends and drivers of changes in the European automotive industry: Mapping report*, 2004, s 6

expansion. Vissa prognoser menar att det kommer att produceras mer bilar under de kommande 20 åren än vad som tillverkats hittills. Detta beror främst på den utveckling som sker i Indien och Kina, där motorfordon blir allt vanligare. Prognoser visar att Kina, inom en snar framtid, kan komma att ersätta Japan som den näst största nationella marknaden efter USA.¹¹⁶

¹¹⁶ 2005, Special Report, *Extinction of the predator- The global car industry*, The Economist, vol 376, s 72

5 Empiri

5.1 Inledning

I detta kapitel kommer den empiri som samlats in under arbetet med uppsatsen att redovisas. Det empiriska materialet består av dels generell företagsfakta samt av för arbetet specifik information. Den generella företagsfaktan är hämtad från fallföretagens hemsidor medan den specifika informationen är insamlad genom intervjuer med respondenterna från fallföretagen.

Förutom att dela in empirin efter det fallföretag som beskrivs kommer även en indelning att göras i olika teman som syftar till att tydliggöra det som efterfrågades i problemformuleringen. De teman som används kommer att vara gemensamma för de olika fallföretagen med avsikten att läsaren skall kunna jämföra metoder att fördela gemensamma intäkter i fallföretagen.

5.2 Ford Motor Company¹¹⁷

5.2.1 Ford Motor Company

Ford Motor Company är en av de stora bilproducenterna i världen. Totalt omfattas Ford-gruppen av åtta varumärken vars sammanlagda försäljning uppgick till ca 6,7 miljoner bilar (2004). Koncernens försäljning motsvarar 19,3 % av den amerikanska bilmärknaden och 11 % av den europeiska.

5.2.2 Historia

Ford Motor Company bildades 1903 av Henry Ford. Mest känd är kanske Henry Ford för att ha introducerat det löpande bandet inom bilindustrin. Detta skedde 1913 på Fords fabrik i Michigan. Den nya tekniken gav företaget en ökad effektivitet vilket gjorde att tillverkningskostnaderna minskade. Följden blev att allmänheten nu fick råd att köpa bil. Ford-gruppen påbörjade sin expansion 1925 då de köpte upp Lincoln Motor Company. Fem år senare startades Mercury-divisionen upp för att kunna tillgodose efterfrågan inom den nya dyrare mellanklassen. 1956 introducerades Ford på börsen vilket gav dem kapital till att finansiera den fortsatta expansionen.

¹¹⁷ Informationen till företagspresentationen har inhämtats från <http://www.ford.com/en/default.htm>, den 28 december 2005

5.2.3 Organisation

Ford Motor Company består av de åtta varumärkena Aston Martin, Ford, Jaguar, Land Rover, Lincoln, Volvo, Mazda och Mercury. Varumärkena har egna organisationer och fungerar som fristående företag, som själva förhandlar med sina återförsäljare i de länder där de är verksamma.

5.2.4 Marknad

Fords starkaste marknad är den amerikanska. På denna marknad säljs närmare fyra miljoner bilar per år vilket motsvarar en marknadsandel på strax under tjugo procent. Den europeiska marknaden, med en försäljning som uppgår till 2,5 miljoner bilar per år, är koncernens näst viktigaste. Ford-koncernens försäljning på denna marknad står för 11 % av den totala försäljningen.

5.2.5 Volvo Car Corporation

Volvo Car Corporation grundades 1927 av Assar Gabrielsson och Gustaf Larsson. Sedan 1999 ingår Volvo Car Corporation i Ford-koncernen där företaget tillhör koncernens premiummärkesgrupp "Premium Automotive Group" (PAG). De andra varumärkena som ingår i gruppen är Aston Martin, Jaguar och Land Rover. Inom Ford-koncernen och framför allt inom "Premium Automotive Group" har Volvo Car Corporation till uppgift att vidarebefordra den omfattande forskning om säkerhet som görs inom Volvo Car Corporation.

Sedan företaget började sin verksamhet har cirka 13 200 000 bilar av märket Volvo producerats. Av dem finns fortfarande mer än 5 miljoner bilar i drift runt om i världen. Den största andelen anställda finns i Sverige där ca 19 500 av de ca 27 500 anställda arbetar (december 2004). Huvudkontoret är placerat i Göteborg som är präglad av Volvo då Torslanda-verken och 8000 av företagets anställda huserar i staden. Företaget har även produktionsanläggningar i Belgien, Malaysia, Sydafrika och Thailand.¹¹⁸

5.2.6 Gemensamma delar¹¹⁹

Volvo Car Corporation har komponentfabriker i svenska Torslanda och Belgiska Ghent där komponenter tillverkas till det egna företaget samt till de europeiska systerbolagen Ford of Europe, Jaguar och Land Rover. Påpekas bör att även externa kunder har möjlighet att beställa komponenter från dessa fabriker. Inom Volvo Car Corporation har man traditionellt sett arbetat självständigt och strävat

¹¹⁸ <http://www.volvocars.com/AboutVolvo/CorporateInfo/Manufacturing>, den 15 december 2005

¹¹⁹ Respondent från Volvo

efter att själva tillverka de delar som ingår i Volvos bilar. Efter att ha blivit uppköpta av Ford-koncernen har detta förändrats. Ledningen har nu börjat eftersträva storskalsfördelar som uppnås genom att systerbolagen inom Ford-koncernen samordnar produktionen. Under utvecklingsfasen av de olika bilmodellerna fastställs de efterfrågade egenskaperna som den aktuella modellen skall besitta. Sedan kan de ansvariga för de aktuella modellerna i fråga undersöka huruvida de efterfrågade komponenterna finns tillgängliga inom Ford-koncernen. Om så är fallet och om komponenterna kan inhandlas till ett pris som är lägre än den kostnad som skulle vara förenad med att Volvo Car Corporation skulle tillverka komponenten kommer denna att beställas från ett av systerföretagen. En följd av detta är att vissa komponenter nyttjas av flera bilmärken inom Ford-koncernen.

De olika bilmärkena, inom koncernen, har egna fabriker som tillverkar delar till det aktuella bilmärket. Detta innebär att i de fall då systerbolagen vill införskaffa komponenter från Volvo Car Corporations fabriker eller från något annat systerbolag inom Ford-koncernen beställer de det antal som efterfrågas. Därför kommer de olika dotterbolagen inom Ford att veta hur många komponenter som sålts och vilket systerbolag som köpt komponenterna. Vid försäljningen av reservdelar tillgodoräknas den fabrik som producerat reservdelen intäkten. Detta innebär att reservdelsförsäljningen inte är indelad som en separat resultatenhet utan tillhör det bilmärke som ansvarar för produktionen av den aktuella komponenten.

5.2.7 Allokering av intäkter från gemensamma delar¹²⁰

Som diskuterades ovan kommer Volvo Car Corporation att veta hur många komponenter som sålts internt genom att systerföretagen beställer det antal som de har behov av. Ford-koncernens problem uppstår istället då intäkter skall fördelas eftersom de behöver prissätta interna transaktioner för att kunna producera ett resultat för de olika resultatenheterna. Prissättningen sker genom att tillverkningskostnaden för den aktuella komponenten adderas med en påläggsfaktor, som består av en andel av tillverkningskostnaden. Detta priset kommer sedan att nyttjas vid interna försäljningar av komponenter. Den totala kostnaden för interna inköp beräknas därför genom att volymen av den aktuella komponenten multipliceras med det interna priset.

¹²⁰ Respondent från Volvo

I och med att europeiska biltillverkare tillverkar bilar efter att de fått en beställning är det svårt att uppskatta försäljningsvolymerna i förväg. Det blir därför svårt för Volvo Car Corporation, att i förväg, fördela de fasta kostnaderna i fabriken till de tillverkade komponenterna. Därför kommer ofta prisvarianser att uppstå för de produkter som finns i lagret när priserna uppdateras. Det kommer också att vara skillnad på det i förväg fastställda interna priset och på det pris som beräknas i efterhand då man inom företaget vet hur många enheter som sålts och därför kan beräkna deras andel av de fasta kostnaderna. Detta är dock inget problem för Ford-koncernen eftersom det konsoliderade resultatet inte påverkas av interna transaktioner. Däremot påverkas de enskilda systerbolagens resultat.

5.2.8 Motiv till att nyttja internprissättning för att fördela gemensamma intäkter¹²¹

Respondenten från Volvo Car Corporation menar att en fördel med Ford-koncernens internprissättning är att den metod som används är relativt enkel att förstå och att tillämpa. Detta är också ett kriterium som respondenten anser att internprissättningsmetoder bör uppfylla för att vara praktiskt genomförbara. Uppmärksammas bör att den valda metoden trots detta är tidskrävande och komplicerad att utföra jämfört med exempelvis fördelningsnycklar. Ett annat motiv till att använda metoden är att den kan användas för att flytta resultat mellan bolagen i koncernen. Det innebär att koncernen kan använda den interna prissättningen för att manipulera storleken på den skatt som betalas.

Alternativet till att använda internprissättning är att fakturera all intern försäljning när den sker. Detta skulle ha inneburit att varje del som sålts internt skulle ha fakturerats till det pris som den kostat att tillverka vid tidpunkten för dess produktion. En sådan metod skulle ha gett upphov till en mängd olika priser och en svårhanterad administration. Genom att använda den ovan beskrivna metoden och uppdatera priserna under året undviks sådan administration och kostnader sparas in.

Internprissättning skapar, vid korrekt utformning, incitament för företaget att maximera vinsten för koncernen som helhet. Detta innebär att i de fall som koncernen gynnas av att systerbolagen köper in delar från utomstående producenter, kommer detta att ske även om förfarandet minskar vinsten för enskilda bilmärken. Respondenten menar att det inte finns något motiv för enheter inom koncernen att upprätthålla icke lönsamma enheters vinst med hjälp av

¹²¹ Respondent från Volvo

stödköp. Därför är det nödvändigt att de interna priser som fastställs uppmuntrar det efterfrågade beteendet.

5.2.9 Fördelningsnycklar¹²²

Respondenten menar att fördelningsnycklar främst finns till för att kunna fördela centrala kostnader. De är ett enkelt och effektivt sätt att fördela kostnader med. Att göra en fördelning med fördelningsnycklar är nödvändigt för att de decentraliserade enheterna, som tar del av den centrala administrationen, skall bli medvetna om de kostnader som deras verksamhet ger upphov till. De är också nödvändiga för att ett resultat skall kunna arbetas fram för de olika resultatenheter. Den information som den interna redovisningen ger nyttjas för att analysera det ekonomiska läget i koncernen.

En fara med fördelningsnycklar är att deras förekomst kan inbjuda personalen att använda fördelningsnycklar även i fall då det går att lokalisera vad som driver en kostnad eller vad som ger upphov till en intäkt.

5.2.10 Olika sätt att fördela intäkter i organisationen¹²³

Volvo Car Corporation använder en fördelningsnyckel som fördelar centrala kostnader i tre steg. Syftet med denna fördelningsnyckel är att belasta decentraliserade delar av organisationen med deras andel av kostnaden för den centrala administrationen. I det första steget fördelas kostnader till de olika geografiska regionerna som organisationen delats in i. Denna indelning har gjorts eftersom dessa regioner antagits ha liknande egenskaper. Därför samordnas marknadsföring och försäljning i dessa regioner. Motivet till detta förfarande är att skalfördelar uppnås när så sker. Det andra steget består av att fördela kostnader till de olika marknaderna. Exempelvis så fördelas gemensamma kostnader ut till marknaden Sverige. I det tredje steget fördelas kostnader till företagets produkter.

Anledningen till att Volvo Car Corporation väljer att fördela kostnader i tre steg är att ledningen, för att kunna ta beslut, vill veta hur de olika regionerna, marknaderna och produkterna presterar. Med det beskrivna tillvägagångssättet kommer Volvo Car Corporation att kunna bedöma företagets lönsamhet för de tre uppdelningarna av organisationen. Ur analysynpunkt är detta värdefullt då företaget kan identifiera och satsa på lönsamma regioner/marknader/produkter och utveckla regioner/marknader/produkter som inte uppfyller kraven på lönsamhet.

¹²² Respondent från Volvo

¹²³ Respondent från Volvo

Som tidigare diskuterats har Ford-koncernens bolag kunskap om var de gemensamma delar som säljs inom koncernen hamnar. Problem uppstår dock när Volvo Car Corporation skall prognostisera den framtida försäljningen. Anledningen är att Volvo Car Corporation använder planer med olika tidshorisonter och därför behöver bedöma framtida utfall. För att kunna uppskatta den framtida försäljningen inom koncernen använder Volvo Car Corporation fördelningsnycklar som verktyg. Den fördelningsnyckel, med vars hjälp kostnaderna fördelas, baseras på den budget som utformas innan räkenskapsåret startar. Det innebär att de budgeterade andelarna av de totala administrativa kostnaderna används för att fördela kostnader till organisationens olika delar. Volvo Car Corporation använder sju baser som fördelningsgrund till fördelningsnycklarna. Dessa är intäkter, volym, materialkostnad, fraktkostnad, tillverkningsomkostnad, administrativa kostnader samt reservdelar. Denna metod är mer avancerad än övriga Ford-koncernen som använder volym som enda fördelningsbas. Skälet till detta är att Volvo Car Corporation har en tradition av noggrann uppföljning och har valt att fortsätta med detta även efter det att företaget blivit del av Ford-koncernen.

5.3 General Motors Norden

5.3.1 Företagspresentation

General Motors representeras i Sverige av 54 återförsäljare som totalt förfogar över 120 försäljningsställen. Företrädevis ägnar sig dessa åt försäljning av Opel och Saab men till viss del bedrivs även försäljning av Chevrolet. GM Norden är GMs distributör till återförsäljarna och ansvarar för all distribution inom området.¹²⁴

5.3.2 Historia

GM började verka i Sverige redan 1927 genom grundandet av General Motors Nordiska AB. Samma år bildades även den första fabriken i Stockholmsområdet, där vissa amerikanska bilar och senare Opel tillverkades. Denna produktion upphörde 1956 då fabriken lades ned. 1989 köpte GM upp 50 % av Saab Automobiles och år 2000 förvärvades resterande del. I juni 2004 bildades GM Norden som sedan dess ansvarat för alla aktiviteter rörande Opel och Saab samt Chevrolet i Norden.¹²⁵

¹²⁴ http://www.gmeurope.com/about/gm_sweden_se.html. 2005-12-07

¹²⁵ http://www.gmeurope.com/about/gm_sweden_se.html. 2005-12-07

5.3.3 SAAB Automobile (Saab)

Saab bildades 1937 och är en av Sveriges äldsta biltillverkare. Verksamheten bestod ursprungligen av att tillverka militära flygfartyg. Kort därefter började Saab dessutom att producera bilar. Idag ingår Saab Automobiles i GM koncernen och omsätter ungefär 22 677 miljoner per år¹²⁶. Försäljning sker världen över och ofta i samarbete med något av GM:s andra bilmärken. I Sverige är försäljningen av Saabs bilar samordnad med försäljningen av Opel. Produktionen av Saabs bilar sker runt om i världen och även i Sverige där tillverkningen är koncentrerad till Trollhättan. Saab producerar ungefär 80 000 bilar per år och sysselsätter cirka 5500 anställda (2005).¹²⁷

5.3.4 Opel

Opel började tillverka bilar 1899 och har i dag en produktion som uppgår till cirka 1,6 miljoner bilar per år. Bilmärket har basen i Tyskland och ingår sedan 1929 i GM-koncernen. Dess produktion är koncentrerad till sex länder i Europa.

Som kuriosita kan nämnas att Opel är känt under namnet Vauxhall i Storbritannien.¹²⁸

5.3.5 GM Norden idag

GM Norden har idag cirka 130 anställda, att jämföra med de cirka 5500 som arbetar på Saab Automobiles (2005). GM Nordens totala försäljning i Sverige uppgår till 39 116 bilar uppdelade på bilmärkena Chevrolet, Opel och Saab. Av denna försäljning uppgår Saabs andel till ca 65 %.

5.3.6 General Motors Corporation

General Motors Corporation är en av världens största biltillverkare med en försäljning som uppgår till 9 miljoner bilar. Företaget startades 1908 och har i dag ca 325 000 anställda världen över. Koncernen har för närvarande produktionsanläggningar i ca 30 länder och bedriver försäljning i ca 200 länder.¹²⁹

GM är uppdelat i två delområden: GM Automobile and Others samt GM Finance and Insurance. Bilproduktionen är lokaliserad under GM Automobile and Others. GM Automobile är därefter uppdelat efter deras geografiska tillhörighet i fyra olika delmarknader. Dessa är GM North America, GM Europe, GM Latin

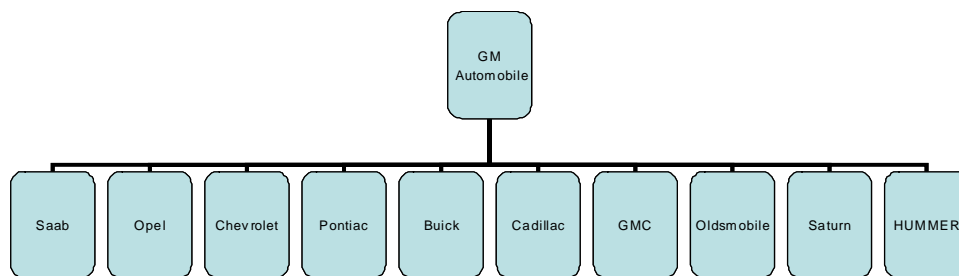
¹²⁶ <http://www.ad.se>

¹²⁷ <http://www.saab.com>, den 24 december 2005

¹²⁸ <http://www.opel.com>, den 21 december 2005

¹²⁹ http://www.gm.com/company/corp_info/profiles/, 2005-11-08, 11:24

America/Africa/Mid-East, and GM Asia Pacific. Dessa fyra delar verkar som självständiga enheter och har egna ledningar . Under dessa fyra enheter sker sedan ytterligare en divisionalisering efter bilmärke och funktion. Organisationen är således uppdelad i en matrisorganisation där varje varumärke agerar som en egen division men där även var funktionsorganisation fungerar som en enskild enhet. De bilmärken som ingår i GM-koncernen redovisas i nedanstående bild:



Figur 2: GMs bilmärken
Källa: Egen konstruktion

5.3.7 General Motors Europa (GME)

GM representeras i Europa genom General Motors Europé som ansvarar för försäljningen av GM:s samtliga bilmärken för samtliga marknader i Europa. GME ansvarar dessutom för de elva produktions- och monteringsfabriker som finns fördelade i åtta av Europas länder. Totalt har GME cirka 60 000 anställda. GMEs försäljning uppgick år 2004 till 1 952 440 bilar, detta motsvarar en andel på den europeiska marknaden som uppgår till 9,5 %.

5.3.8 Gemensamma delar¹³⁰

I Sverige är GM Norden generaldistributör för både Opel och Saab. Det betyder att alla återförsäljare av Opels och Saabs bilar köper in produkter från GM Norden. GM Norden köper i sin tur in alla produkter från de centrala GM producenterna inom koncernen. Detta sker genom att GM Norden beställer den önskade kvantiteten av de aktuella enheterna.

¹³⁰ Respondenter från GM

Vid försäljning till de olika återförsäljarna i Sverige uppstår problemet med intäktsfördelning, inom eftermarknadsområdet, när återförsäljarna köper in vad som benämns gemensamma delar. Gemensamma delar är bildelar, reservdelar och tillbehör, som kan användas av både Opels och Saabs modeller. Problematiken existerar då det av GMs återförsäljare finns sådana som säljer både Opel och Saab inom samma agentur. Tidigare skildes gemensamma delar för Opel och Saab åt, vid försäljning till konsumenten, genom att de hade olika artikelnummer. I september 2005 ändrades detta och gemensamma artikelnummer infördes. Konsekvensen har blivit att det hos GM Norden inte längre går att skilja mellan om det är till Opel eller Saab som intäkterna från de gemensamma delarna skall tillgodoräknas. Detta innebär att det uppstått en summa intäkter som på något sätt skall fördelas mellan de båda bilmärkena. Vid all övrig försäljning som GM Norden administrerar särskiljs intäkter med hjälp av affärssystemen. Denna metod går emellertid inte att tillämpa i fallet med de gemensamma delarna på grund av att de har gemensamma artikelnummer.

5.3.9 Allokering av intäkter från gemensamma delar¹³¹

För att lösa problemet med att fördela gemensamma intäkter mellan Opel och Saab utvecklade GM Norden en allokeringsnyckel. Denna nyckel baserades på historisk fakta hämtad ur analyssystemen Isar och Parma. I dessa system finns fakta om storleken på försäljningen av gemensamma delar som Opel och Saab haft innan gemensamma artikelnummer infördes.

Den lösning som har använts inom GM Norden sedan den 12 september 2005 då det nya systemet togs i bruk är en fördelningsnyckel som fördelar 69 % av intäkterna från de gemensamma delarna till Opel och 31 % till Saab. Den nuvarande, ovan nämnda, fördelningsnyckeln har använts som en tillfällig lösning och arbetades fram genom att personalen uppskattade fördelningen i samband med övergången till det nya systemet. Fördelningsnyckeln som konstruerades verkar inte vara särskilt genomtänkt. Detta har framkommit vid intervjuer med de ansvariga för allokeringsnyckeln hos GM Norden. Intervjun genomfördes tre månader efter att nyckeln tagits i bruk men trots det har de ansvariga svårt att förklara vilka antaganden som gjorts och vilken fakta som nyckeln baseras på.

Den uppskattning av fördelningen som gjordes var inte genomtänkt och kan följaktligen inte antas överensstämma med den verkliga fördelningen. Därför vill eftermarknadsenheten After Sales inom Saab Automobiles arbeta fram en ny

¹³¹ Respondenter från GM

fördelningsnyckel som baseras på mer relevanta antaganden. Förmodligen borde Saab bli tilldelad en större andel av de gemensamma intäkterna än vad som sker med den gällande fördelningsnyckeln. Därför uppvisar antagligen varumärket Opel ett högre resultat än vad som faktiskt är fallet.

5.3.10 Motiv till att nyttja fördelningsnycklar för att allokera intäkter från gemensamma delar¹³²

Anledningen till att fördelningsnycklar används för att fördela de gemensamma intäkterna är att GM-ledningen vill veta hur mycket varumärkena Opel och Saab bidrar till det totala resultatet för koncernen. Ledningen vill ha ett underlag för att kunna genomföra analyser av hur organisationens olika enheter presterar. Sådana analyser behövs för att ledningen skall kunna fatta beslut på rätt grunder. Exempelvis är det av vikt att kunna identifiera de delar av organisationen som är lönsamma och de som inte är det för att kunna åtgärda det som inte fungerar.

Fördelningsnycklar kan enligt Saab Automobiles, i deras fall, vara det enda "rimliga sättet" att fördela intäkter från gemensamma produkter med. Anställda på Saab menade att det inte finns något annat alternativ som bättre uppfyller det efterfrågade syftet än just fördelningsnycklar. Ett tänkbart alternativ är att skilja på de gemensamma delarnas artikelnummer och utveckla affärssystemet så att det kan hantera artikelnummer. En sådan utveckling skulle få till följd att fördelningen av gemensamma intäkter blir exakt. Dock menar respondenterna att detta alternativ skulle vara förenat med höga kostnader.

5.3.11 Fördelningsnycklar¹³³

En bra fördelningsnyckel skall någorlunda motsvara verkligheten. Det viktigaste är inte att nyckeln stämmer helt överens med verkligheten utan att den fyller sitt syfte och ger en fördelning som inte är missvisande. En av respondenterna uppger att om en fördelningsnyckel fördelar intäkter eller kostnader med en felmarginal på tio procent från den verkliga fördelningen så är nyckeln "jättebra". Dock så är det svårt och ibland omöjligt att utvärdera fördelningsnycklar då det inte i efterhand går att mäta det som allokeringsnyckeln fördelade. Det är möjligt att utforma nycklar som är väldigt precisa men oftast eftersträvas inte detta då en exakt nyckel kan ta för stora resurser i anspråk, dels vid utformningen av nyckeln och dels vid användandet av denna. En nyckel som ger en fördelning som är väldigt precis kan vara komplicerad och därför fordra mycket tid och kostnader vid utformandet och vid tillämpandet. Personalen i organisationen kan även ha

¹³² Respondenter från GM

¹³³ Respondenter från GM

svårt att tillgodogöra sig de förutsättningar som nyckeln grundas på. Att personalen förstår logiken är en förutsättning för att nyckeln skall vara trovärdig och få genomslag i organisationen. En av respondenterna menar att det görs en avvägning, vid utformandet och användandet av nyckeln, mellan den tid och kostnad som nyckeln tar i anspråk och den nytta som en exakt nyckel medför. En annan aspekt att beakta är hur ofta nyckeln skall uppdateras och den process som är förknippad med uppdateringen. En av respondenterna menar att nyckeln skall vara enkel att uppdatera och att processen inte skall vara förenad med stora kostnader. Företaget skall därför sträva efter en nyckel som fyller sitt syfte givet de resurser den har till sitt förfogande.

5.3.12 Olika sätt att fördela intäkter i organisationen¹³⁴

Inom GM används, som tidigare beskrivits, ofta fördelningsnycklar för att fördela intäkter. Enligt respondenterna används fördelningsnycklar inom eftermarknadsenheten After Sales för både reservdelar och tillbehör. Båda de nuvarande nycklarna är schabloner som används utan att vara genomarbetade vilket kan få till följd att en fördelning sker av gemensamma intäkter som inte stämmer överens med den verkliga. Detta innebär troligen, som tidigare diskuterats, att redovisningen för varumärkena Saab och Opel upprättas på felaktiga grunder.

I USA har GM organiserat försäljningen av reservdelar i en enhet som heter Spare Part Organisation (SPO). Enheten är ansvarig för all försäljning av reservdelar till GMs samtliga bilmärken i USA. Intäkterna från denna försäljning redovisas direkt för SPO som en resultatenheter utan att fördelas på de olika bilmärkena. Företrädare för GM motiverar detta med att det är det konsoliderade resultatet som är av vikt.

5.4 Volkswagen¹³⁵

5.4.1 Företagspresentation

Volkswagen-koncernen är en av de ledande biltillverkarna i världen och den största bilproducenten i Europa. Koncernen har en andel som uppgår till 11,5 % av den globala personbilsförsäljningen och en andel som uppgår till 18,1 % av den europeiska personbilsförsäljningen.

¹³⁴ Respondenter från GM

¹³⁵ <http://www.volkswagen-ag>, den 4 december 2005

5.4.2 Historik

The "Gesellschaft zur Vorbereitung des Deutschen Volkswagens mbh" grundades i Maj 1937. Skälet till att företaget grundades var att den tyska staten ville producera en bil som skulle ha ett överkomligt pris och tilltala folket. Ferdinand Porsche fick till uppdrag att designa den första "folkvagnen" som började produceras 1938 i Wolfsburg. Till en början ägdes företaget helt av den tyska staten men 1960 ändrades ägarförhållandet då staten valde att ombilda företaget till formen av ett aktiebolag. Samtidigt såldes 60 % av aktierna ut till allmänheten medan resterande 40 % behölls av staten.

Över tiden har koncernen växt sig stor då en mängd andra biltillverkare förvärvats, men den tyska traditionen är fortfarande stark i företaget. I dag, liksom då, har "The Volkswagen Group" sitt högkvarter i Wolfsburg i Tyskland och är som koncern Europas största tillverkare av bilar.

5.4.3 Organisation

Koncernens personbilar är indelade i de två varumärkesgrupperna Audi och Volkswagen. Syftet med att dela in organisationen i varumärkesgrupper är att fördela ansvar så att varumärkena Audi och Volkswagen blir ansvariga för de övriga bilmärkena som ingår i respektive grupp. Varumärkesgruppen Audi innefattar Audi, Lamborghini och SEAT medan varumärkesgruppen Volkswagen består av Bentley, Bugatti, Skoda, och Volkswagen. Av de båda varumärkesgrupperna är Volkswagen störst med en försäljning som uppgår till ca 3,5 miljoner bilar per år (2004) medan varumärkesgruppen Audis försäljning uppgår till 1,2 miljoner.

The Volkswagen Group har 340 000 anställda världen över och försäljningen av dess fordon sker i mer än 150 länder.

5.4.4 Marknad

Volkswagen har sitt starkaste fäste i Tyskland och Väst-Europa. Under 2004 sålde koncernen sammanlagt c:a 5,1 miljoner bilar.

Varje bilmärke har till uppgift att upprätthålla den egna imagen och att rikta in sig mot ett visst segment av bilköpare. Detta får till följd att de olika bilmärkena agerar som självständiga enheter på marknaden. Geografiskt sett är "The Volkswagen Group" uppdelat i fyra regioner. Dessa är Europa/Other markets, North-America, South America och Asien-Pacific. Den överlägset största marknaden av dessa är Europa/Other Markets.

5.4.5 Svenska Volkswagen AB¹³⁶

Svenska Volkswagen AB, med huvudkontor i Södertälje, är sedan januari 2002 ett helägt dotterbolag till Volkswagen AG. Företaget är Sveriges största bilimportör och en av de större bildistributörerna. Som dotterbolag till företaget ingår Europeisk Biluthyrning AB, SVW IT Service AB och SVW Parts Logistic AB. Moder och dotterbolag har tillsammans ca 500 anställda. I Sverige marknadsför Svenska Volkswagen AB Audi, Bentley, Lamborghini, Porsche, och Skoda. Seat är nära förbundet med Svenska Volkswagen AB då Volkswagen AG är ensam ägare till Seat och då Svenska Volkswagen AB äger 49 % av Seat Nordic AB. Resterande del ägs av moderbolaget Volkswagen AG.

Som en del av Svenska Volkswagen AB ingår eftermarknadsenheten After Sales som utvärderas som en självständig resultatenhet. Denna enhet ansvarar för all hantering av koncernens eftermarknad. Detta innebär att all försäljning av reservdelar för koncernens varumärken tillgodoräknas enheten.

5.4.6 Gemensamma delar¹³⁷

Som tidigare uppmärksammats ingår bilmärkena Audi, Seat, Skoda, Volkswagen samt Bentley och Lamborghini i Volkswagen-koncernen. De fyra först nämnda bilmärkena har delar och reservdelar som är gemensamma. Gemensamma reservdelar säljs i förpackningar som är identiska för de fyra nämnda bilmärkena vilket gör att det inte går att veta till vilket bilmärke försäljningen sker. Bentleys och Lamborghinis delar säljs däremot helt separat från de andra bilmärkena i koncernen. Vid försäljningen av reservdelar för Bentley och Lamborghini uppstår således inga svårigheter med att fördela intäkter då försäljningen av respektive bilmärkes reservdelar fördelas direkt till respektive bilmärke. Däremot så uppstår svårigheter då gemensamma reservdelar säljs för de fyra bilmärken som har gemensamma delar. Fördelningen görs inte med affärssystemen vilket får till följd att de ansvariga för redovisningen har skapat en fördelningsnyckel som schablonmässigt fördelar, ovan nämnda, gemensamma intäkter.

Fördelningsnyckeln hos Volkswagen används i Sverige av Volkswagen Sverige AB som ansvarar för koncernens eftermarknadsenhet i Sverige. Svenska Volkswagen AB ansvarar även för all försäljning till de svenska återförsäljarna. Därför behöver intäkterna från de gemensamma delarna liksom, i fallet med GM Norden, fördelas ut till de olika bilmärkena.

¹³⁶ <http://www.svenska.volkswagen.se>, den 29 november 2005

¹³⁷ Respondenten från Volkswagen

5.4.7 Allokering av intäkter från gemensamma delar¹³⁸

För närvarande använder Volkswagen, vid fördelandet av gemensamma intäkter från reservdelsförsäljningen, en fördelningsnyckel som baseras på respektive bilmärkes genomsnittliga andel av de fyra bilmärkenas ”vagnflotta” under de senaste sju åren. Med vagnflottan avses inte det antal bilar som säljs av bilmärket utan det antal bilar som är registrerade i Vägverkets register. Beräkningen av fördelningsnyckeln med ”vagnflottan” som bas leder till att importerade bilar tas till hänsyn. Schablonen får också till följd att man inom Volkswagen inte beaktar att olika bilmärken kan använda olika mängd reservdelar. Den schablon som beräknas är alltså väldigt förenklad jämfört med verkligheten.

Den nuvarande nyckeln kommer att bytas ut då det svenska dotterbolaget fått nya direktiv från moderbolaget. Anledningen till bytet är att samtliga bolag inom koncernen använder samma nycklar då enheter som har samma funktioner skall kunna jämföras efter samma grunder. Den nya nyckeln, som införs räkenskapsåret 2006, kommer att baseras på Generalagentens försäljning till återförsäljarna. Den nuvarande fördelningsnyckeln baseras på antalet registrerade bilar av varumärket under de senaste sju åren. Argumentet som respondenten för Volkswagen använder för att använda den nya fördelningsnyckeln är att nyare bilar i större utsträckning än äldre bilar använder reservdelar som är original. Den nya fördelningsnyckeln antar alltså att fördelningen av reservdelsförsäljningen, mellan bilmärkena, stämmer överens med respektive bilmärkes andel av den totala försäljningen från Generalagenten till återförsäljarna.

5.4.8 Motiv till att nyttja fördelningsnycklar för att allokera intäkter från gemensamma delar¹³⁹

Inom Volkswagen-koncernen ägnas mycket tid åt just lönsamhets- och effektivitetsbedömningar för att ta fram den information som behövs för att kunna styra organisationen i önskad riktning. Av den anledningen har ledningen valt att dela upp eftermarknadsenheten After Sales och de olika bilmärkena som självständiga resultatenheter.

Denna uppdelning av organisationen sker i hela koncernen eftersom de olika enheterna skall kunna jämföras på samma grunder oavsett var i världen enheterna är belägna. Följden blir att redovisningen upprättas i två steg och i två olika versioner. Den ena versionen av redovisningen upprättas för resultatenheten After

¹³⁸ Respondenten från Volkswagen

¹³⁹ Respondenten från Volkswagen

Sales och den andra upprättas för de olika bilmärkena. I moderbolaget Volkswagen anses det som viktigare att skapa ett resultat för den självständiga resultatenheten After Sales än för de resultatenheter som utgörs av bilmärkena eftersom företrädare för de olika bilmärkena anses ha liten påverkan på försäljningen av reservdelar. Därför upprättas redovisningen för resultatenheten After Sales i ett första skede och sedan fördelas intäkterna ut till de olika bilmärkena med hjälp av en fördelningsnyckel i ett andra skede.

5.4.9 Fördelningsnycklar¹⁴⁰

Respondenten från Volkswagen nämmer tre kriterier som en ”bra” fördelningsnyckel skall uppfylla. Dessa är:

- 1) Det skall vara enkelt att förstå hur fördelningsnyckeln är uppbyggd.
- 2) Fördelningsnyckeln skall ha verifierbara basdata.
- 3) Den skall ge rimliga/acceptabla konsekvenser.

Det första kriteriet är en förutsättning för att kunskap om fördelningsnyckeln skall kunna spridas i organisationen. De som påverkas av fördelningsnyckeln måste kunna förstå dess uppbyggnad och kunna verifiera de data som den grundas på, därav det andra kriteriet. Den sista förutsättningen, att nyckeln skall ge rimliga/acceptabla konsekvenser, är logisk eftersom en fördelningsnyckel som ger en fördelning som är orimlig inte är önskvärd. I fallet med Volkswagen skulle ett exempel på en orimlig fördelning kunna vara att ett visst bilmärke tilldelas omotiverat stora intäkter.

Vidare uppmärksammas att en bra fördelningsnyckel skall vara enkel att använda och att förstå. Generellt sätt kan fördelningsnycklar sägas vara ett ”tydligt instrument” vilket upplevs som positivt av användarna. Fördelningsnyckeln måste, för att fungera på ett bra sätt, vara förankrad i organisationen vilket innebär att berörd personal skall veta på vilka grunder som nyckeln är framtagen och hur den fungerar.

Eftersom fördelningsnycklar består av schabloner kommer de antagligen aldrig att visa den faktiska fördelningen men detta spelar ingen större roll då nyckeln inte behöver vara särskilt exakt för att vara bra. Dock så är det viktigt att hela organisationen tillämpar samma fördelningsnycklar så att olika delar av organisationen går att jämföra. En annan fördel med gemensamma standarder i

¹⁴⁰ Respondenten från Volkswagen

organisationen är att när enheter med samma funktioner jämförs kommer jämförelsen att vara rättvisande.

5.4.10 Olika sätt att fördela intäkter i organisationen¹⁴¹

I Sverige använder Volkswagen-koncernen, förutom den beskrivna fördelningsnyckeln, även en koncerngemensam fördelningsnyckel som fördelar vissa gemensamma intäkter och kostnader enligt en schablon. Till exempel så fördelas gemensamma transportintäkter, utbildningsintäkter och kostnader från den centrala administrationen enligt denna nyckel. Med gemensamma transportintäkter avses sådana intäkter som uppkommer då Svenska Volkswagen, i egenskap av generalagent, transporterar bilarna till återförsäljarna. Intäkterna från transporten av koncernens bilmärken till kunder i Sverige summeras och fördelas ut till de olika bilmärkena med hjälp av ovan nämnda schablon. De utbildningsintäkter som fördelas med hjälp av fördelningsnyckeln är sådana som uppkommer då Volkswagen utbildar återförsäljarna och de auktoriserade märkesverkstäderna. Denna fördelningsnyckel är utformad så att intäkten eller kostnaden fördelas efter en andel som beräknas med summan av tre faktorer. En tredjedel av fördelningsnyckeln baseras på bilmärkets andel av volymen nya bilar av det totala antalet bilar inom koncernen i Sverige. Den andra tredjedelen baseras på bilmärkets andel av koncernens bruttoomsättning av nybilsförsäljningen. Den sista tredjedelen är en schablon som viktas lika för alla mottagare.

¹⁴¹ Respondenten från Volkswagen

6 Analys

6.1 Inledning

Syftet med detta avsnitt är att analysera den empiriskt insamlade informationen med hjälp av den teori och den litteratur som presenterats i de tidigare kapitlen. Kapitlet har delats in i underrubriker med avsikten att strukturera de tankegångar som presenteras och underlätta instuderingen av avsnittet för läsaren. De analyser som beskrivs kommer att ligga till grund för uppsatsens resultat.

I denna del kommer även en modell som bygger på de empiriska studierna att introduceras. Modellen är ett hjälpmedel som kan användas för att utforma modeller/verktyg med vars hjälp gemensamma intäkter kan fördelas.

6.2 Motiv till allokering

Fördelning av intäkter är ett område som inte är särskilt utbrett i litteraturen. I praktiken verkar dock en sådan fördelning vara vanligt förekommande. På grund av avsaknaden av relevant litteratur och teori har företagen ofta valt att lösa problematiken med hjälp av andra mer vanligt förekommande allokeringmetoder som exempelvis fördelning av kostnader.

Att kunna fördela intäkter till rätt resultatenheter är av betydelse för företagen, främst av två anledningar. Den första anledningen beror på att det inom fallföretagen finns ett behov av att veta hur de olika enheterna presterar för att kunna använda denna information till att fatta beslut. Till exempel är det av intresse för ledningen att veta hur resultat och försäljning utvecklas för de olika varumärkena och resultatenheter. Den andra anledningen, till att fördela intäkter, beror på de legala krav som ställs på koncernernas organisation och redovisning för att de skall kunna bedriva verksamhet i ett land. Detta får till följd att koncernerna verkar genom juridiska personer vars redovisning måste ta hänsyn till de lagar och normer som ställs inom det land där de verkar.

6.3 Allokering via internprissättning

Fords organisation är till stor del annorlunda än de två andra fallföretagens. Koncernen tillämpar därför en annan metod att fördela gemensamma intäkter med. Uppmärksammas bör att den metod som Ford använder fyller en annan funktion än den som de andra fallföretagen nyttjar då de gemensamma intäkterna

ger upphov till andra problem inom Ford-koncernen än i de andra fallföretagen. Dessa skillnader kommer att redogöras för längre fram.

Ford-koncernen har valt att organisera de olika bilmärkena som relativt självständiga resultatenheter. Denna uppdelning gäller både för koncernens interna och externa redovisning. Detta gör att Ford-koncernens olika bilmärken agerar som självständiga företag och är decentraliserade från moderbolaget. Av den valda organisationsformen följer att produktion och försäljning organiseras på lokal nivå av de olika bilmärkena. Detta innebär att de koncerngemensamma delarna i de flesta fall tillverkas av fabriker som tillhör de olika bilmärkena. Som exempel kan nämnas att Volvo förser flera av organisationens modeller med motorer samt säkerhetsutrustning. Följden av att all produktion sker lokalt hos de olika bilmärkena är att varje bilmärke kommer att veta hur många delar som producerats till de andra bilmärkena inom koncernen. Volvos problem är därför inte att lokalisera vilka bilmärken som använder de gemensamma delar som Volvo tillverkat. Istället behöver de skapa ett system som fördelar intäkter för de gemensamma delarna mellan de enheter som gett upphov till dessa. Orsaken till detta är att flera bilmärken gett upphov till intäkten då ett visst bilmärke inom koncernen kan ha producerat de gemensamma delarna medan ett annat kan ha sålt bilar där delarna ingår.

Ford-koncernen använder ett internt prissättningssystem för att fördela dessa intäkter. Detta sker genom att transaktioner inom koncernen prissätts. Internprissättningen ger koncernen möjlighet till att styra resultatfördelningen på ett passande sätt. Denna styrning kan ske både för den interna och för den externa redovisningen.

Vad som bör beaktas avseende den externa redovisningen, är att det finns en mängd legala regler som omger området. Regleringarna gäller skatterätten och finns till för att förhindra att företag flyttar skattebasen från Sverige till andra länder med lägre skatter. Vid upprättandet av den interna redovisningen finns inga sådana begränsningar utan företaget kan välja det pris som passar dem.

Vid prissättning av varor och delar som säljs inom en organisation skapas ett internprissättningssystem som underlättar interna resultatjämförelser. Enheterna får också, med internprissättningssystemet, enklare att förstå vilka kostnader och intäkter som de interna transaktionerna ger upphov till. Detta torde skapa en resultatmedvetenhet inom organisationen.

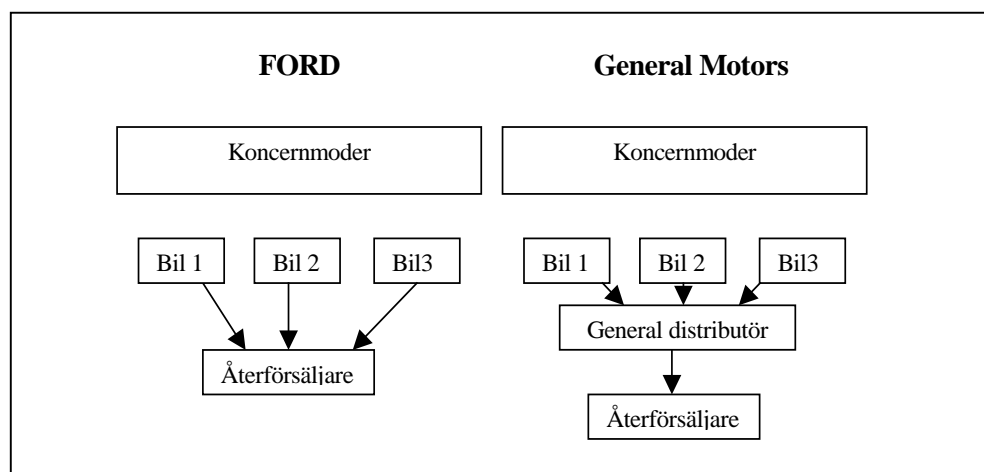
Problemet med Fords internprissättning, är att prissättningen är beroende av den volym som produceras av den aktuella delen. Ju fler delar som produceras desto

billigare blir de. Konsekvensen av detta är att priset på dessa delar inte kan bestämmas i förhand. För att kunna beräkna det exakta priset måste därför Ford-koncernen vänta tills årets slut innan relevant statistik finns tillgänglig att basera prissättningen på. Ändå görs beräkningar vid årets början som ligger till grund för det pris som tillämpas under året. Eftersom det kan vara svårt att precis förutsäga de volymer som systerbolagen kommer att beställa under året justerar Volvo och de övriga bolagen inom koncernen prisavvikelser från de ursprungliga prognoserna vid årets slut.

6.4 Allokering via fördelningsnycklar

Hos Volkswagen och GM sker produktionen och försäljningen genom centrala organisationer som distribuerar delar och bilar till återförsäljarna. Många av dessa återförsäljare representerar flera bilmärken inom koncernen.

Inom Sverige sker försäljningen av GM:s produkter, till återförsäljarna genom ett bolag som heter GM Norden. GM Norden köper i sin tur in delarna från GM:s globala producenter. En följd av denna struktur är att GM Norden inte kan särskilja om intäkterna från de gemensamma delarna för Opel och Saab skall tillfalla Opel eller Saab. Det beskrivna problemet skulle egentligen kunna lösas med hjälp av en justering i affärssystem och ordersystem. En sådan justering skulle leda till att affärssystemet skulle registrera om de gemensamma delar som återförsäljarna köper in kommer att användas i Opel eller Saab. Respondenterna från GM menar dock att en sådan justering skulle vara alltför kostsam.



Figur 3: Bild över Fords och GMs distributionskedja

Källa: Egen konstruktion

Konsekvensen av detta för GM Norden, är att de inte vet hur intäkter, från försäljningen av gemensamma delar, skall fördelas mellan varumärkena Opel och Saab. Detta skapar inte problem för den externa redovisningen då GM Norden är en separat legal enhet som tillgodoräknas både Opels och Saabs intäkter. Problemet uppstår istället vid den interna redovisningen, det vill säga den redovisning som hanterar varumärkena Opel och Saab.

GM Norden använder för närvarande en fördelningsnyckel som grundas på historiska siffror. Det är dock oklart vilka värden som använts vid utformandet, då de ansvariga för utformandet har svårigheter med att återge vilka antaganden som ligger till grund för beräkningarna. Klart är emellertid att försäljningsstatistik som finns registrerad hos respektive bilmärkes eftermarknadsavdelning nyttjats.

Att använda en fördelningsnyckel är enligt GM Norden det enda rimliga sättet att fördela dessa intäkter. Andra metoder såsom ABC-kalkylering eller modifiering av affärssystemet skulle kräva alltför mycket tid och kapital. En fördelningsnyckel är enkel att använda och tar inte höga kostnader i anspråk vare sig vid fördelningen eller vid utvecklandet.

Uppmärksammas bör att fördelningen av de gemensamma intäkterna inte är av vikt för GM Norden. Orsaken till detta är att GM Norden tillgodogörs Opels och Saabs konsoliderade resultat men inte påverkas av de enskilda varumärkenas prestationer. Därför är det kanske inte så märkligt att GM Norden inte verkar ha ägnat mycket uppmärksamhet åt att utforma den nuvarande fördelningsnyckeln. Som tidigare nämnts ägnar inte ledningen för GM stort intresse för de enskilda enheternas prestationer utan efterfrågar främst en konsoliderad redovisning för koncernen. Däremot kan en felaktig fördelning få konsekvenser för Opel och Saab som har ett intresse av att bli tilldelade en stor andel av de gemensamma intäkterna för att kunna stärka sin position inom koncernen.

Fördelningsnyckeln som GM använder är, som tidigare nämnts, en modell för att fördela gemensamma intäkter mellan Opel och Saab. Denna nyckel baseras på någon form av historisk data som återfinns i de interna affärssystemen. Historisk data kan tyckas lämpa sig väl för att utveckla en fördelningsnyckel i detta fall. Den är lättillgänglig, finns inom organisationen och kan på ett enkelt sätt transformeras till en fördelningsnyckel. Problemet är att historisk data utelämnar relevant information såsom det ökade utnyttjandet av gemensamma delar inom GM:s modeller och en förändrad fördelning mellan gemensamma delar i de båda bilmärkena. Konsekvensen av detta är att en fördelningsnyckel som är baserad på historiska data, utan att uppdateras, blir inaktuell och därför kan ge upphov till en snedvriden fördelning. Detta resonemang stöds av personalen inom Saab

Aftersales som har svårt att acceptera den fördelning av gemensamma intäkter som för närvarande görs av GM Norden. Ifrågasättandet stärks också av svårigheten av att få en ordentlig förklaring från GM Norden om vilka antaganden som den aktuella fördelningsnyckeln grundas på.

Alla modeller har svagheter som det är viktigt att vara medveten om vid nyttjandet. Modeller skall representera den verklighet som de är byggda för att efterlikna. Påpekas bör att det alltid kommer att finnas förenklingar för att modellen skall kunna konstrueras samt att kompromisser kommer att göras mellan kraven på användarvänlighet och på detaljrikedom. Det ses som viktigt att modeller skall vara förankrad hos användarna och anpassad för det aktuella syftet. GM:s fördelningsnyckel har svårt att klara dessa krav. Nyckeln är visserligen utvecklad för att behandla den aktuella situationen men den har svårt att leva upp till kraven på detaljrikedom och förankring hos användarna.

Det är svårt att avgöra vilka faktorer som är viktigast vid utvecklandet av de beskrivna fördelningsnycklarna. Som tidigare nämnts är inte fördelningsnycklar en exakt vetenskap utan ett sätt att efterlikna den verkliga fördelningen. Detta tycks vara den allmänna åsikten för samtliga av, de i studien medverkande, respondenterna. Dock verkar inte fördelningsnyckeln något egenskaper ses som ett problem. Istället tycks respondenterna anse det som acceptabelt att den fördelning som görs med fördelningsnycklar inte är exakt. Som exempel kan nämnas ett citat från en av respondenterna från Saab som menar att om en fördelningsnyckel ger ett resultat som är 10% från den verkliga fördelningen så är den ”jättebra”.

Uppenbart är att användandet av fördelningsnycklar ger upphov till godtycklighet. Fördelningen kommer ju att göras efter en mängd antaganden från den som är ansvarig för fördelningen. De beskrivna antaganden kommer att ske både vid utformningen av fördelningsnyckeln och vid fastställandet av den intäkt som fördelningsnyckeln är tänkt att fördela. Anledningen till att godtyckliga antaganden kan göras vid fastställandet av den beskrivna intäkten är att intäkter framställs genom bokföring och att denna kan manipuleras.

Detta kan enligt teorin i många fall leda fram till konflikter bland de enheter som intäkterna skall fördelas mellan. Detta bekräftas av respondenterna som är eniga om att inte alla inom organisationerna accepterar den fördelning som sker mellan enheterna.

Volkswagen har precis som GM en central försäljningsorganisation som distribuerar koncernens produkter på ett liknande sätt. Försäljningen av reservdelar och bilar sker till återförsäljarna genom Svenska Volkswagen AB som

är den legala enhet med vilken Volkswagen verkar i Sverige. Detta leder, precis som i GM:s fall, till att alla gemensamma intäkter kommer att tillfalla Svenska Volkswagen AB vid upprättandet av den legala redovisningen. Vid upprättandet av den interna redovisningen kommer dock Volkswagen att ställas inför samma problem som GM Norden .

Volkswagens affärssystem är inte heller sofistikerat nog att lösa problemet med att fördela intäkter från gemensamma delar. Förvärv av stora bilmärken som alla haft unika affärssystem har lett till svårigheter att skapa ett enhetligt system för hela koncernen. För att lösa detta problem har även Volkswagen anammat fördelningsnycklar.

Volkswagen Sverige AB använder en mer avancerad fördelningsnyckel, för att fördela gemensamma intäkter från eftermarknaden, än GM-Norden. Volkswagen-koncernens fördelningsnyckel verkar också vara mer genomtänkt och förankrad i organisationen.

Hela Volkswagen-koncernen använder samma fördelningsnycklar. Detta verkar leda till att fördelningsnycklarna blir förankrad i organisationen. Det verkar som att Volkswagens organisation ägnar stor möda åt just den ekonomiska styrningen och åt att informera sina anställda om de metoder som tillämpas.

Det tre baserna som används för att beräkna koncernens fördelningsnyckel verkar vara genomtänkta. De tar hänsyn till att historiska värden förändras, även om den sjuåriga tidshorisonten kanske inte bidrar till en aktuell fördelning. Dock torde den sjuåriga tidshorisonten ge upphov till en fördelning som är ungefärlig i genomsnitt. Tydligt är att fler än en aspekt beaktas vid utformandet av fördelningsnyckeln. Detta leder till en högre detaljnivå och därmed en ökad trovärdighet.

Den stora skillnaden mellan GM och Volkswagens fördelningsnyckel är detaljrikedomen. Volkswagen verkar, som tidigare diskuterats, lagt ner betydligt mer tid och kraft på utvecklandet av sin nyckel. En orsak till detta kan vara att Volkswagen-koncernen haft mer tid på sig att utveckla sin nyckel och att hela koncernen använder samma nycklar vilket borgar för att deras nyckel är trovärdig.

6.5 Skillnader i intresse för Ekonomistyrning

En annan möjlig orsak till att GM Nordens fördelningsnyckel inte verkar lika trovärdig som Volkswagen-koncernens är att fokuseringen på ekonomistyrning skiljer sig åt mellan de två bolagen. Den allmänna uppfattningen hos

respondenterna från GM verkar vara att ledningen för GM-koncernen är intresserade av det konsoliderade resultatet men att de inte har ett lika stort intresse för hur de olika varumärkena presterar.

Hos Volkswagen och Volvo Car Corporation verkar däremot den interna ekonomistyrningen vara av stort intresse. Volkswagens representant var noga med att understryka att organisationen som helhet är mycket intresserad av hur de enskilda märkena presterar. Det intresse och stöd som Volkswagens organisation förmedlar skapar antagligen ett extra incitament för de olika avdelningarna att upprätta redovisningen på ett korrekt sätt. Representanten från Volvo Car Corporation menade att organisationen ägnade mycket tid åt den interna ekonomistyrningen och att det var av stor vikt att fördela intäkter på rätt sätt.

Även om den organisatoriska strukturen skiljer sig åt mellan de olika bolagen, avseende försäljnings och produktionsenheternas uppbyggnad samt de legala enheternas sammansättning, kan vissa gemensamma mönster urskiljas.

De olika enheterna är oftast uppdelade i resultatenheter med ansvar för intäkter och kostnader. Organisationerna har även flera olika resultatenheter inom ett bilmärke. Som exempel kan nämnas eftermarknadsenheten After Sales inom Saab. Denna enhet ingår även i den eftermarknadsenhet som är ansvarig för alla eftermarknadsaktiviteter inom GM och fungerar som en självständig resultatenhet. Liknande uppdelning återfinns i Volkswagen och Fords organisationer.

Denna indelning gör det möjligt för moderbolaget att skilja på de olika resultaten, inte enbart mellan bilmärkena utan även för de olika avdelningarna inom bilmärkena och för moderbolaget som helhet. Detta skapar möjlighet för ledningarna att identifiera vad som är lönsamt och vad som inte är det.

6.6 Sammanfattande tabell

Nedan kommer några av de faktorer som identifierats vid de empiriska studierna att sammanfattas i en tabell.

	Ford (Volvo)	GM Norden (Saab)	Volkswagen (Svenska)
Information			
Bransch	Bilindustrin	Bilindustrin	Bilindustrin
Antal bilmärke i organisationen	8	11	8
Produktområde			
Fokus för studiens genomförande	Gemensamma delar	Gemensamma delar	Gemensamma delar
Ekonomistyrning			
Intresse inom organisationen*	Högt	Lågt	Högt
Fokus från moderföretaget	Resultatenheter	Konsoliderat	Resultatenheter
Organisationsstruktur			
Ansvarsheter	Resultatenheter	Resultatenheter	Resultatenheter
Vinstmätt	Kontrollerbarvinst	Täckningsbidrag	Kontrollerbarvinst
Allokering			
Allokeringssätt	Interprissättning	Fördelningsnyckel	Fördelningsnyckel
komplexitet**	Hög	Låg	Låg
Motiv	Resultatbedömning	Resultatbedömning	Resultatbedömning
Interprissättning			
Prissättningsmetod	Kostnadspåslag	---	---
Tillåtelse att köpa in från externa producenter	Ja	---	---
Fördelningsnyckel			
Allokeringssätt	---	Historiska värden	Historiska värden/Bilpark/Tid
Komplexitet***	---	Låg	Mellan
Detaljnivå****	---	Låg	Hög
Förståelse hos personalen*****	---	Låg	Hög
Uppdateringsfrekvens*****	---	Sällan	Ofta

Tabell 2: Sammanfattande tabell

* Gradering i skalan Låg, Mellan, Hög

** Gradering i Skalan Låg, Mellan, Hög

*** Gradering i Skalan Låg, Mellan, Hög

**** Gradering i Skalan Låg, Mellan, Hög

***** Gradering i Skalan Låg, Mellan, Hög

***** Gradering i Skalan Aldrig, Sällan, Ofta

Källa: Egen konstruktion

Tabellen ovan har skapats för att åskådliggöra analysen för läsaren på ett översiktligt sätt. Meningen är att tabellen skall visa sambandet mellan de teoretiska kapitlen, det empiriska kapitlet och det analytiska kapitlet.

Genom att studera tabellen är det möjligt att urskilja vissa mönster avseende den ekonomiska styrningen hos fallföretagen.

Det bör uppmärksammas att intresset för ekonomistyrning inom organisationen verka påverka hur avancerad den modell som företaget använder sig av är. Det är däremot svårt att avgöra vilken effekt graden av intresse får. Tydligt är emellertid att ledningen bör visa intresse för ekonomistyrningen för att denna skall bli förankrad i organisationen.

Det kan antas att ju mer komplex den metod som används för att fördela intäkter är, desto precisare blir lösningen. Uppmärksammas bör att en mer exakt fördelning ger upphov till högre kostnader samt minskar metodens användarvänlighet.

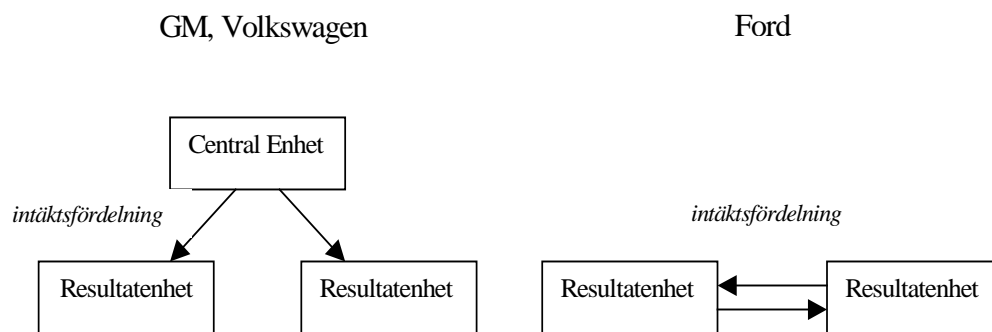
6.7 Allokeringens påverkan av fallföretagens organisationsstruktur

Valet av den metod som fallföretagen använder för att lösa fördelningsproblematiken beror till stor del på deras organisationsstruktur. Detta val kan därmed vara avgjort redan innan problematiken med att fördela intäkter från gemensamma produkter uppstår. Avgörandet beror på den struktur organisationen valt att organisera sig i. GM och Volkswagen har huvudsakligen organiserat sig i matrisorganisationer med centrala försäljningsenheter och produktionsenheter. Svårigheter kan uppstå då centrala försäljningsenheter och tillverkningsenheter representerar flera av bilmärkena inom respektive koncern när de agerar mot återförsäljarna. I normalfallet ställer dock detta inte till någon fördelningsproblematik då de centrala enheterna kan särskilja de olika märkenas produkter från varandra. Problem kan dock uppstå vid försäljning av gemensamma produkter eftersom centrala enheter inte, i alla fall, kan skilja på till vilken enhet som dessa intäkter skall tillfalla.

Ford-koncernen har valt att strukturera sin organisation på ett annat sätt. Inom Ford-koncernen agerar varje bilmärke som relativt självständiga enheter. Detta innebär att de olika bilmärkena fungerar som fristående divisioner inom koncernen. Uppmärksammas bör att bilmärkena inom Ford-koncernen ändå använder gemensamma produkter för att dra nytta av de storskalsfördelar som uppnås vid med dessa. All produktion och försäljning av dessa delar sker emellertid hos respektive bilmärken. Därför har inte Ford-koncernen, likt GM och Volkswagen, ett behov av att fördela intäkter från centrala enheter till de olika resultatenheter.

I Ford-koncernen uppstår istället en annan slags fördelningsproblematik. Intäkterna från de gemensamma produkterna skall fördelas så att inte hela intäkten

tillfaller det bilmärke som producerar dem eller till det bilmärke som ansvarat för försäljningen. I stället skall de enheter som tillsammans gett upphov till denna intäkt ta del av den. I Fords fall består problemet således av att fördela intäkter mellan resultatenheter istället för som i GM-koncernen och Volkswagen-koncernens fall försöka lokalisera i vilket bilmärke som den aktuella delen hamnat. Ford-koncernen använder alltså internprissättning för att fördela intäkter från gemensamma produkter till de delar inom koncernen som varit med om att producera intäkten. GM-koncernen och Volkswagen-koncernen använder däremot fördelningsnycklar för att uppskatta i vilket bilmärke som de gemensamma delarna hamnar och respektive bilmärkes andel av dessa intäkter. Andra skillnader är att Ford-koncernen fördelar gemensamma intäkter mellan de resultatenheter som utgörs av bilmärkena medan GM-koncernen och Volkswagen-koncernen fördelar intäkter från centrala enheter till de resultatenheter som utgörs av bilmärkena. Internprissättningen fyller därför en lite annorlunda funktion i Ford-koncernen än vad fördelningsnycklarna gör i GM-koncernen och Volkswagen-koncernen.



Figur 4: Skillnader i intäktsfördelningen mellan organisationerna
 Källa: Egen konstruktion

GM-koncernen och Volkswagen-koncernens organisatoriska uppbyggnad får till följd att de använder fördelningsnycklar för att fördela gemensamma intäkter. Ford-koncernen har en annorlunda organisatorisk struktur som medföljer att de har kännedom om var i organisationen gemensamma intäkter hamnar. Bolagen inom koncernen kan därför använda internprissättning för att upprätta de interna redovisningarna.

Uppmärksammas bör att internprissättningen inte löser samma problematik som fördelningsnyckeln. Om samma problem som finns i GM-koncernen och Volkswagen-koncernen skulle uppstå inom Ford-koncernen torde antagligen fördelningsnycklar vara användbara som fördelningsmetod.

6.8 En modell beskrivande fördelningsverktygs karaktär

I detta avsnitt kommer fördelningsverktygs karaktär och önskade egenskaper att diskuteras. Orsaken till denna genomgång är att en av de frågor som formulerades i kapitel 1 är av mer normativ karaktär. Detta avsnitt ämnar förbereda analyser med vars hjälp denna fråga besvaras.

Under intervjuerna framkom det att det, i de flesta fall, är möjligt att fördela gemensamma intäkter med hög precision. Detta verkar dock inte vara önskvärt på grund av att en sådan fördelning skulle medföra en mängd nackdelar såsom komplicerade beräkningar och höga kostnader. Komplicerade beräkningar kan komma att behövas då en mer precis fördelning kräver mer avancerade modeller. Detta kan få till följd att det blir svårt att förankra modellen inom koncernen då den kan vara svår att förstå. Höga kostnader kan även uppstå då affärssystemen kan behöva utvecklas för att kunna fördela gemensamma intäkter. Av dessa skäl använder GM-koncernen och Volkswagen-koncernen fördelningsnycklar för att fördela gemensamma intäkter till bilmärkena. Då Ford-koncernens fördelningsproblem inte är av samma karaktär behöver de inte använda fördelningsnycklar för att fördela gemensamma intäkter. Istället har Ford-koncernen har bidragit med empiri som beskriver internprissättningssystem. Uppmärksammas bör att Ford-koncernen nyttjar fördelningsnycklar i andra delar av organisationen och därför har kunnat bidra med information som beskriver fördelningsnycklars egenskaper.

Med hjälp av dessa utsagor har en modell arbetats fram som tar hänsyn till några av de efterfrågade egenskaperna och kan användas för att utforma fördelningsnycklar eller andra fördelningsmetoder med.

Modellen är presenterad nedan:

uppdatering

Sällan	I detta fall är det verktyg som används detaljerat. Verktyget uppdateras sällan.	Detta fördelningsverktyg ger en grov fördelning och uppdateras sällan.
Ofta	I detta fall uppdateras inte verktyget ofta, en detaljerad fördelning ges.	Detta fördelningsverktyg ger en grov fördelning men uppdateras ofta
	Detaljerad	Grov

detaljeringsgrad

Figur 5: Modell över allokeringsnycklarnas egenskaper

Källa: Egen konstruktion

Ovanstående modell tar hänsyn till två parametrar: hur ofta fördelningsverktyget skall uppdateras och hur detaljerad fördelningsverktyget skall vara.

Modellen är något förenklad och visar inte de möjliga fall som finns mellan de båda extremfallen. I det ena extremfallet implementeras fördelningsverktyget som sedan används på obestämd tid utan att uppdateras. Det innebär att den fördelning som antas gälla när fördelningsverktyget utformas, antas gälla i framtiden också. Detta antagande torde i de flesta fall vara orealistiskt då de förutsättningar som en modell kan bygga på oftast förändras.

Den andra parameteren i modellen beskriver hur detaljerad fördelning fördelningsverktyget gör. Ju mer detaljerad fördelningsverktyget är, desto troligare är det att den representerar en sann bild av verkligheten. Problemet med detaljrikedom är att ju mer fakta som skall ingå i fördelningsverktyget desto kostsammare blir det att utforma och kanske också mer komplicerad att förstå och nyttja.

7 Resultat

7.1 Inledning

I detta kapitel kommer de frågor som formulerades i kapitel ett att besvaras utifrån de analyser som gjorts av de empiriska och teoretiska studierna. Detta avsnitt innehåller även reflektioner över studiens genomförande som syftar till att diskutera de resultat som presenterats och det sätt som studien genomförts på.

7.2 Hur fördelas intäkter från gemensamma produkter?

Genom empiriska studier, bedrivna med fallföretagen, har två huvudsakliga metoder identifierats med vars hjälp fallföretagen fördelar intäkter från sina gemensamma produkter. Det bör observeras att de två metoderna inte har samma funktion då fallföretagens val av organisatorisk struktur skapar skilda problem avseende fördelningen av gemensamma intäkter. Dock så fördelar båda metoderna gemensamma intäkter vilket gör att de är relevanta för frågeställningen.

Den första metoden, som två av fallföretagen använder, är fördelning av gemensamma intäkter med hjälp av fördelningsnycklar. Fördelningsnycklar är ingen exakt vetenskap utan ett försök att skapa en förenklad bild av det verkliga resultatet. Trots denna påtalade osäkerhet med fördelningsnycklar verkade fallföretagen finna metoden effektiv. De problem med allokering som diskuterats i arbetet var välkänd inom fallföretagen. Fördelningsnycklarnas enkla och effektiva sätt att fördela verkar kompensera för de uppmärksammade nackdelarna. Det skall dock påpekas att bristerna med att använda fördelningsnycklar är något som användaren bör ha i åtanke vid nyttjandet.

Fördelningsnycklarna baseras på historisk data. De data som behövs för att räkna fram fördelningsnycklarna verkar också, i de flesta fall, finnas att tillgå inom den egna organisationen. Det är intressant att observera att antalet allokeringbaser skiljer sig åt mellan de olika fallföretagen men också mellan de olika fördelningsnycklarna, vilket får konsekvenser för hur detaljerad fördelningen blir.

Den andra metoden, med vilken ett av fallföretagen fördelar intäkter från gemensamma produkter, är internprissättning. Internprissättning är den metod som ger den mest exakta fördelningen av de båda metoderna. Med detta avses att internprissättning tillämpas då koncernen har kännedom om var de gemensamma delarna hamnar i samband med interna transaktioner. Internprissättning är ett sätt

att prissätta interna transaktioner med avsikten att upprätta redovisning för interna resultatenheter.

Internprissättningen administreras, i det undersökta fallet, genom begagnandet av ett affärssystem. Affärssystemet gör det möjligt för användaren att få tillgång till de data som behövs för att beräkna ett internpris. Det är också affärssystemet som gör det möjligt för ekonomiavdelningen att administrera fördelningen som sker mellan de olika resultatenheterna. Detta i kombination med internprissättningen skapar en effektiv fördelningsmetod.

Internpriserna bestäms efter att ett påslag adderats för tillverkningskostnaderna. Påslagen varierar mellan produkterna och bestäms centralt av organisationen. Internpriserna beräknas initialt ut efter prognoser som beskriver den förväntade bilförsäljningen. Dessa prognoser stämmer sällan med de verkliga utfallen vilket leder till att en differens uppstår mellan de prognostiserade och de verkliga intäkterna. Detta verkar dock inte upplevas som ett problem då differensen utgör ett, i sammanhanget, mindre belopp och då denna inte påverkar det konsoliderade resultatet för koncernen.

Det bör dock uppmärksammas att de två metoderna fördelar intäkter på olika sätt. Internprissättningen fungerar i Fords fall som ett sätt att fördela gemensamma intäkter mellan de resultatenheter som gett upphov till intäkten. Denna metod kan nyttjas då de olika resultatenheterna har kännedom om i var de gemensamma delarna hamnar i samband med interna transaktioner. GM-koncernen och Volkswagen koncernen har ett annat problem då deras fördelning syftar till att approximera fördelningen av gemensamma produkter mellan de olika bilmärkena.

7.3 Vad är motivet till valet av den metod som används för att fördela intäkter från gemensamma produkter?

De metoder som redovisades i föregående fråga är fördelning, av intäkter från gemensamma produkter, med hjälp av fördelningsnycklar och internprissättning. Att fördela sådana intäkter med hjälp av interprissättning, utan att bruka allokeringsnycklar, är endast möjligt i de fall då bolag inom en koncern har kännedom om hur de gemensamma produkterna fördelas inom organisationen. Med detta avses att systerbolagen har insikt i var de gemensamma produkterna hamnar efter att de lämnat produktionen. I de fall som systerbolag kan lokalisera var gemensamma produkter hamnar uppstår behovet av att fastställa ett pris för interna transaktioner.

I det andra fallet, då intäkter från gemensamma produkter fördelas med hjälp av fördelningsnycklar, har inte systerbolagen kännedom om var de gemensamma produkterna hamnar vid de interna transaktionerna. Däremot har de vetskap om storleken av de totala intäkterna från gemensamma produkter då försäljning sker till externa köpare. Denna pott behöver fördelas mellan koncernens olika resultatenheter så att deras lönsamhet kan bedömas. Fördelningen sker med hjälp av fördelningsnycklar.

Orsaken till att två fall uppstår, är att koncernerna valt att organisera verksamheten på olika sätt. I de fall då de olika bilmärkena är organiserade som egna resultatenheter och då de använder gemensamma produkter, kommer de olika varumärkena att behöva beställa delar från varandras fabriker. De kommer därför att ha vetskap om var de gemensamma delarna hamnar vid interna transaktioner. Intäktsfördelningen kommer således inte att behöva ske från en central enhet ut till resultatenheter. Utan istället kommer en metod som kan fördela intäkterna mellan de olika resultatenheterna att behöva nyttjas.

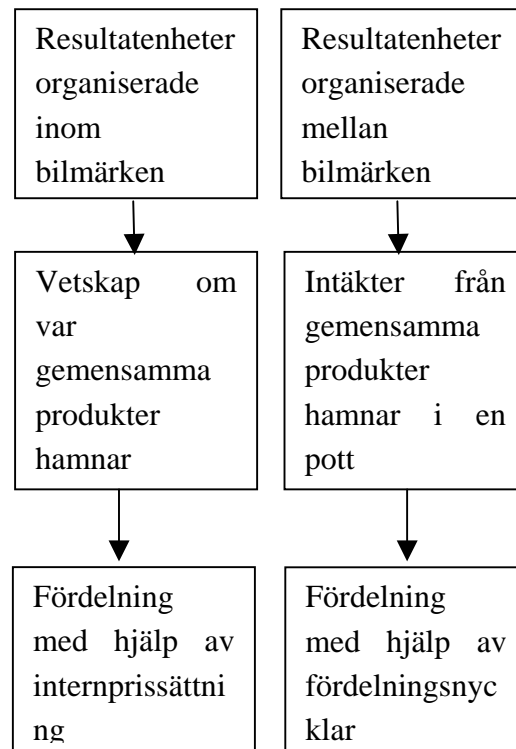
I andra fall då koncernerna valt att dela upp organisationen i resultatenheter som är gemensamma för produkter med olika varumärken, uppstår svårigheten med att lokalisera intäkter från gemensamma produkter. Sammanfattningsvis kan därför valet av metod, för de bilmärken som deltagit i denna studie, sägas bero på organisationens uppbyggnad.

Nedanstående figur illustrerar hur valet av metod är beroende av organisationernas struktur:

Bilmärke

Volvo

Saab, VW



Figur 6: Figur visande skillnaderna mellan de olika organisationerna

Källa: Egen konstruktion

7.4 Hur bör intäkter fördelas för företag vars olika varumärken har gemensamma produkter?

De empiriska studierna bidrar med slutsatsen att, de medverkande fallföretagens, uppbyggnad avgör vilka metoder som tillämpas. Då fallföretagen antagligen inte är villiga att förändra organisationernas uppbyggnad för att kunna välja metod, att fördela gemensamma intäkter med, avgörs valet av metod, av den befintliga organisationens struktur. Som tidigare diskuterats har två möjliga metoder identifierats vid de empiriska studierna. Dessa är internprissättning och fördelningsnycklar. Detta avsnitt syftar till att bidra med en mer normativ lösning på hur intäkter bör fördelas för företag vars olika varumärken har gemensamma produkter. De förslag som presenteras, på fördelningsnycklars och internprissättningens önskade egenskaper, har hämtats från de empiriska studierna samt från referensramen.

Fördelningsnycklars önskade egenskaper

- Fördelningsnycklar behöver inte göra en exakt fördelning eftersom de inte skall fördela intäkter som går att härleda och eftersom en exakt fördelning kan ta mycket tid och kostnader i anspråk.
- De data som ingår i modellen skall kunna verifieras.
- Det skall vara enkelt att förstå hur nyckeln är uppbyggd eftersom de berörda parterna skall kunna tillgodogöra sig dess förutsättningar.
- Fördelningsnyckeln skall vara förankrad i organisationen.
- Fördelningen skall ge rimliga konsekvenser.
- De skall kunna uppdateras på ett sätt som inte är tar mycket tid och kostnader i anspråk.

Internprissättningens önskade egenskaper

- Den internprissättning som tillämpas skall vara relativt enkel att förstå och tillämpa
- Systemet skall vara utformat så att det ger incitament för organisationens enheter att gynna organisationen som helhet

De ovan nämnda egenskaperna är sådana som de ideala metoderna skall besitta. Det kan dock vara svårt att utforma en metod som innehåller alla de nämnda egenskaperna, speciellt i fallet med fördelningsnyckeln, eftersom beskrivningen av de önskade egenskaperna är omfattande. De nämnda egenskaperna kan dock användas som riktlinjer vid utformandet av de båda verktygen.

7.5 Reflektioner över studiens resultat

Även om avsikten med denna uppsats inte är att generalisera det resultat som presenteras i studien är det intressant att spekulera över det redovisade resultatet.

Vi kom fram till att de metoder som används i fallföretagen, för att fördela intäkter från gemensamma produkter, är fördelningsnycklar och internprissättning. Detta resultat är starkt bundet till de fallföretag som studerats och bör därför inte generaliseras.

Andra aspekter som kan ha påverkats studiens resultat är att alla fallföretagen verkar i bilindustrin. Det bör nämnas att ett mer varierat urval av fallföretag från olika branscher skulle ha kunnat påverka studiens resultat.

En begränsning, för möjligheten till att generalisera resultatet, har också varit antalet fallföretag som medverkat i studien. Då endast tre företag deltagit i studien är mängden infallsvinklar begränsade. Detta gäller särskilt för den empiri som beskriver internprissättning då denna insamlats från ett av fallföretagen.

Huruvida om dessa tre avseenden har påverkat studiens resultat är svårt att bedöma. Vi betvivlar att ett utökat antal fallföretag eller studier i andra branscher skulle leda fram till fler metoder för att fördela intäkter från gemensamma produkter. Orsaken är att andra företag som är verksamma i andra branscher antagligen har liknande uppbyggnad som fallföretagen. De respondenter som medverkat i studien och representerat fallföretagen, befinner sig visserligen i den beskrivna branschen och utgör del av den begränsade undersökningen, men de besitter ändå en bred kunskap om ekonomistyrning. Därför ges anledning till att tro att de metoder som presenterats i studien utgör ett välbalanserat resultat av hur verkligheten ser ut. Uppmärksammas bör dock att detta resonemang kan ses som rena spekulationer från författarna och inte bör förväxlas med fakta.

Vidare kan även spekuleras i hur resultatet skulle ha blivit om Ford-koncernen haft samma problematik som GM-koncernen och Volkswagen-koncernen. Kanske hade Ford-koncernen kunnat lösa motsvarande problem med hjälp av den interna prissättningen eftersom deras affärssystem hanterar artikelnummer. Om koncernens affärssystem inte skulle kunna hantera en sådan fördelning verkar det troligt att fördelningsnycklar skulle införas för att fördela intäkter från gemensamma delar. Orsaken till en sådan prognos är att denna studie inte funnit några lämpliga alternativa lösningar på GM-koncernens och Volkswagen-koncernens fördelningsproblem.

Litteraturlista

Litteratur

Alnestieg, Peter, 1998: *Produktkalkyler*, Sveriges Verkstadsindustrier, Stockholm

Andersen Ib, 1998: *Den uppenbara verkligheten Val av samhällsvetenskaplig metod*, Studentlitteratur, Lund

Andersson, Göran, 1999: *Kalkyler som beslutsunderlag*, Studentlitteratur, Lund

Andersson, Per, 1998: *Eftermarknad*, Mekanförbundets Förlag, Stockholm

Anthony R, Govindarajan, V, 2003: *Management Controll System*, 11 uppl, Mcgraw-hill, New York

Artsberg Kristina, 2003: *Redovisningsteori-policy och-praxis*, Lieber Ekonomi, Malmö

Arvidsson, Göran, 1972: *Internprissättning*, M&B Fackboksförlag, Stockholm

Ask, Urban, 1997: *Produktkalkylering i litteratur och praktik*, BAS, Göteborg

Carlsson Bertil, 1991: *Kvalitativa forskningsmetoder för medicin och beteendevetenskap*, Almqvist & Wiksell, Solna

Chandra Charu, Everson Mark, Grabis Janis, 2005: *Omega 33*

Ejvegård Rolf, 1993: *Vetenskaplig Metod*, Studentlitteratur, Lund

Falkman, Pär, 2001: *Externredovisningens grunder*, Studentlitteratur, Lund

Falkman, Pär, 2004: *Teori för redovisning*, Studentlitteratur, Lund

Gerdin, Jonas, 1995: *ABC-Kalkylering*, Studentlitteratur, Lund

Halvorsen, Knut, 1992: *Samhällsvetenskaplig Metod*, Studentlitteratur, Lund

Holme Magne Idar, Solvang Bernt Krohn, 1991: *Forskningsmetodik-Om kvalitativa och kvantitativa metodeK*, Studentlitteratur, Lund

Hüttner, Max, 1996: *Boken om Intäkter*, Lieber-Hermod, Malmö

Hägg, Ingemund, 1990: *Att arbeta med modeller inom företagsekonomi*, Lieber, Malmö

Johansson, Sven-Erik, 1997: *Industriell kalkylering och redovisning*, Norstedts Juridik, Stockholm

Lindvall, Jan, 2001: *Verksamhetsstyrning*, Studentlitteratur, Lund

Hansson, Jan-Inge, 1993: *Resultatenhetens ABC*, Kommunlitteratur, Ängelholm

Lundahl Ulf, Skärvad Per-Hugo, 1999: *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, Studentlitteratur, Lund

Lönnqvist, Rune, 1998: *Internredovisning och prestationsmätning*, Studentlitteratur, Lund

Patel Runa, Davidson Bo, 1994: *Forskningsmetodikens grunder Att planera, genomföra och rapportera en undersökning*, Studentlitteratur, Lund

Samuelsson, Lars A (red), 2004: *Controllerhandboken*, Industrilitteratur, Stockholm

Samuelsson, Lars A (red), 2001: *Controllerhandboken*, Industrilitteratur, Stockholm

Widengren, Gunilla (red), 1993: *ABC-teknikens grunder*, Brombergs, Stockholm

Artiklar

Björnenak T & Olsson O, 1999: *Unbundling management accounting innovations*, Management Accounting Research, nr 10

Eckel, Leonard G, 1976: *Arbitrary and Incorrigible Allocations*, The Accounting Review, No4

Johansson, Christer, 1998: *Budgetering i omvandling- avveckling eller utveckling*, Okonomistyrning&informatik

Mcdermott Christopher, Stock Gregory, 1994: Production and Inventory Management Journal, Third Quarter, 35;3;ABI/INFORM Global

Thomas, Arthur L, *Transferprices of Multinational Firms: When will they be arbitrary*, ABACUS

Thomas, Arthur L, 1974: *The allocation problem: Part two*, Studies in accounting research, #9

Thomas, Arthur L, 1969: *The allocation problem in financiall accounting theory*, Studies in accounting research, #3

Von Corswant Fredrik, Fredriksson Peter, 2002: *Sourcing trends in the car industry A survey of car manufacturers´ and suppliers strategies and relations*, International Journal of Operations & Production Management, Vol. 22 No. 7, pp. 741-758

Whetter David A, Ann. Rev. 1987: Sociol, 13:335-358

Rapporter

European Monitoring Centre on Change, *Trends and drivers of changen in the European automotive industry: Mapping report*, 2004

2005, Special Report, Extinction of the predator- The global car industry, The Economist, vol 376

Muntliga Källor

Lise-Lotte Stefansson, GM, 2005-09-01 samt 2005-12-14

Leif Lybeck, Volkswagen, 2005-12-07

Rune Löwén Åberg, GM, 2005-12-09

Bengt Sutinen, Volvo, 2005-12-27 samt 2006-01-13

Elektroniska källor

<http://www.ad.se>

<http://www.ford.com/en/default.htm>, den 28 december 2005

http://www.gmeurope.com/about/gm_sweden_se.html. 2005-12-07

http://www.gm.com/company/corp_info/profiles/, 2005-11-08, 11:24

<http://www.opel.com>, den 21 december 2005

<http://www.saab.com>, den 24 december 2005

<http://www.svenska.volkswagen.se>, den 29 november 2005

<http://www.volkswagen-ag>, den 4 december 2005

<http://www.volvocars.com/AboutVolvo/CorporateInfo/Manufacturing>, den 15 december 2005

Figurförteckning

- Figur 1: Det ekonomiska systemet
- Figur 2: GMs bilmärken
- Figur 3: Bild över Fords och GMs distributionskedja
- Figur 4: Skillnader i intäktsfördelning mellan organisationerna
- Figur 5: Modell över allokeringsnycklarnas egenskaper
- Figur 6: Figur visande skillnaderna mellan de olika organisationerna
- Tabell 1: Visar eftermarknadens olika intäktsslag
- Tabell 2: Sammanfattande tabell

Appendix - 1

Har era produkter delar som är gemensamma för olika varumärken inom koncernen?

Hur fördelas intäkter från dessa produkter?

Använder sig ert företag av någon form av fördelningsnyckel för intäkter? (förklaring: t.ex om ni bedriver försäljning av gemensamma varor inom olika divisioner/affärsenheter kan det behöva fördelas intäkter efter viss metod. Kan gälla både extern och intern redovisning)

På vilka grunder fördelar ni intäkter? Vad fördelar ni efter?

Vilka möjliga fördelningsgrunder/situationer som intäkter generellt bör fördelas finns det?

Nämn för och nackdelar med er fördelningsmetod

På vilka grunder fördelar ni kostnader?

Vad tycker du generellt om fördelningsnycklar - Risker/Fördelar/Nackdelar

Hur skall en bra fördelningsnyckel se ut?

Hur skall ett bra internprissättningssystem vara?