

Göran Arvidsson

Studier i intern- prissättning

Avhandlingen består av två publikationer

- 1) Internpriser. Styrning, motivation, resultatbedömning.
Stockholm 1971. EFI / Sveriges Mekanförbund
- 2) Internal Transfer Negotiations — Eight Experiments.
Stockholm 1973.

Akademisk avhandling

som för avläggande av ekonomie doktors-
examen vid Handelshögskolan i Stockholm
framlägges till offentlig granskning
fredagen den 18 maj 1973 kl 13.15 i
sal 205 å högskolan, Sveavägen 65,
Stockholm.

Stockholm 1973

Göran Arvidsson

STUDIER I INTERNPRISSÄTTNING **— en sammanfattning**

Bakgrund och syfte

Medelstora och större företag är vanligen indelade i mer eller mindre självständiga enheter. Överföringar av varor och tjänster sker ofta mellan sådana enheter. De två rubricerade rapporterna, som tillsammans framläggs som doktorsavhandling vid Handelshögskolan i Stockholm, utgör resultatet av ett projekt vars syfte var att studera villkor för internleveranser och deras ekonomiska och beteendemässiga effekter.

Omfattning och metoder

Projektet har bedrivits i följande faser:

1. Litteraturstudier
2. Översikt över internavräkning i större svenska företag. Två enkäter har gjorts, 1967 och 1970.
3. Teoretiska analyser med huvudsyfte att knyta samman teorifragment från ekonomisk teori, organisationsteori och socialpsykologi.
4. Fältstudier av internprissättning och internrelationer i ett begränsat antal företag. Fyra företag i skogsindustrin, två i stålindustrin och elva i verkstadsindustrin har undersökts.
5. Experiment för att undersöka effekterna på internrelationer av förändringar såväl i konflikter mellan komponenter i ett företagssystem som i omvärlden. Åtta experiment har genomförts.

Resultat och slutsatser i sammanfattning¹⁾

Enkäterna visade bl a att internprestationer och internprissättning förekom i de flesta större och medelstora företag (343 tillfrågades i 1970 års enkät; 235 svarade). Det viktigaste syftet för internprissättningen var resultatberäkning. Kostnadsbetingade internpriser var vanligast. Därefter följde marknadsbaserade priser och förhandlingspriser. I de flesta företagen användes mer än en metod. Många företag angav att internprisproblemen var svåra och otillfredställande lösta.

En omfattande litteraturgenomgång samt diskussioner med praktiker utgjorde utgångspunkten för en genomgång och utvärdering av internprissättningsmetoder, både traditionella och nyare varianter. Slutsatsen blev att ingen enda metod kan lösa alla de uppgifter som brukar läggas på internprissättningen. Utformning av internprissystem kräver en samlad bedömning av relevanta faktorer. En genomgång av sådana faktorer ledde fram till en modell för utformning av internprissystem.

Fältstudierna utgjorde en viktig del av projektet. Resultaten och analyser av dessa presenterades dels i form av praktikfall, dels i avsnitt om olika internprestationer. Koncernrättsliga aspekter, handläggningsproblemen samt internationella leveranser behandlades i särskilda kapitel. Fältstudierna gav sammanfattningsvis ökad kunskap om hur "centrala" och "lokala" företagsledare resonerar och beter sig när det gäller internprestationsfrågor.

Experimenten gjordes för att generera och testa hypoteser om den påverkan institutionella förhållanden (som konjunkturläge, beroenden mellan enheter o s v) kan ha på beslut om internleveranser och på enheternas interaktioner, attityder och ekonomiska resultat. Åtta experiment genomfördes i vilka olika preliminära hypoteser testades. Resultaten

1) Av projektets fem faser är fas 5 (och delvis 3) rapporterad i avhandlingens del 2; de övriga i del 1. Del 2 innehåller en utförlig sammanfattning på engelska av del 1.

visade bl a att den externa omgivningen och de möjliga kommunikations-sätten mellan de transfererande enheterna påverkade internprestations-överenskommelserna. Slutsatserna formulerades dels som hypoteser för fortsatt forskning, dels som förslag till tumregler för praktisk tillämpning.

En gemensam slutsats av alla faserna i projektet är att det är nödvändigt att integrera ekonomiska och beteendefaktorer. I de två publikationerna görs försök att integrera dessa faktorer och understryks vikten av en helhetssyn. Dessutom betonas och exemplifieras betydelsen av att stor hänsyn tas till det specifika i varje internprestationsproblem.

PAULSSON FRENCKNER
Företagsekonomiska inst.
Stockholms universitet
Fack, S-104 05 STOCKHOLM
Tel. 08-15 01 60

EFI

Ekonomiska Forskningsinstitutet vid Handelshögskolan i Stockholm

- är en vetenskaplig forskningsinstitution vid Handelshögskolan i Stockholm
- arbetar helt oberoende av politiska och ekonomiska gruppintressen
- bedriver teoretisk och empirisk forskning inom företagsekonomin och samhällsekonomin olika områden och ger i samband därmed avancerad utbildning
- söker välja forskningsprojekt efter forskningsområdenas behov av teoretisk och praktisk vidareutveckling, projektens metodologiska intresse samt problemställningarnas generalitet
- utför inte konsultuppdrag
- offentliggör alla sina forskningsresultat; detta sker i institutets tryckta eller stencilerade skriftserier samt ofta också i artikelform
- består av ett 80-tal forskare, främst ekonomer men också psykologer, sociologer och statistiker

Ytterligare information om EFI:s pågående forskning och publicerade forskningsrapporter återfinns i institutets projektkatalog som kan rekvideras direkt från EFI, Sveavägen 65, Box 6501, 113 83 Stockholm.

Innehåll

	sid.
Förord	
Företal	
1 Bakgrund	1
2 Internprestationer	4
3 Styrning och internpriser	8
4 Internprissättningens syften	26
5 Traditionella metoder för internprissättning	34
6 Nya ansatser på internprissättningsområdet	52
7 Utformning av internprissystem	78
8 Internprissättning i svensk verkstadsindustri: en översikt	99
9 Internprissättning i verkstadsföretag: några praktikfall	106
10 Behandling av olika slags internprestationer	129
11 Internprissättning i skogsindustriföretag ¹⁾	157
12 Internprissättning i ett vertikalintegrerat stålföretag	181
13 Internprissättning i diversifierade företag	202
14 Koncernrättsliga aspekter	213
15 Internprissättning i multinationella företag	218
Bilaga till kapitel 15	236
16 Handläggning av internprissättningsfrågor	265
Bilaga: Frågeställningar	297
Litteratur	307
Sakregister	320
Fullständig innehållsförteckning återfinns på sid 329	329

Förord

Denna studie är resultatet av ett samarbete mellan EFI och Mekanförbundet.

Vid slutet av år 1969 beslöt Mekanförbundets utskott för ekonomistyrning att starta ett utvecklingsprojekt om internprissättningsfrågor. För detta engagerades civilekonom Göran Arvidsson, som i ett par års tid inom sektionen för kostnadsintäktsanalys och administrativ ekonomi vid EFI bedrivit teoretisk och empirisk forskning om just dessa frågor samt börjat planera en fältstudie inom verkstadsindustrin. Tanken var att samarbetet dels skulle innebära större möjligheter för Göran Arvidsson att få fram intressant empiriskt material till sitt eget projekt, dels skulle ge dokumentation till en för praktiker utformad skrift. För detta senare arbete tillsattes en särskild arbetsgrupp bestående av nuvarande direktör Lars Trane, Alfa-Laval, civilekonom Lars Samuelson, Mekanförbundet och Göran Arvidsson.

Efter hand framstod det emellertid som önskvärt från både EFI:s och Mekanförbundets sida att i ett sammanhang presentera både det nya materialet från verkstadsindustrin och materialet från Göran Arvidssons tidigare och samtidigt inom EFI pågående forskning. Härigenom har hela författarskapet kommit att åvila Arvidsson, som i enlighet med praxis inom EFI haft full frihet att genomföra arbetet enligt eget omdöme. Mekanförbundets utskott för ekonomistyrning har löpande följt arbetet och lämnat synpunkter både vid uppläggnings- och fältarbetet och vid utformningen av manuskriptet.

Skriften har därför kommit att bli väsentligt mer omfattande än vad som ursprungligen planerades. Den innehåller således vissa mer teoretiska delar och material från andra branscher än verkstadsindustrin. Det är vår förhoppning att "INTERNPRISER. Styrning - motivation - resultatbedömning" skall visa sig intressant för läsare inom olika branscher och ge uppslag till nytänkande när det gäller de ekonomiska styrsystemen.

Stockholm i december 1971

EKONOMISKA FORSKNINGSinSTITUTET
vid Handelshögskolan i Stockholm

SVERIGES MEKANFÖRBUND

Erik Ruist

Nils Lundqvist

Företal

Denna skrift utgör en delrapport inom ett projekt om "Internprissättning och ekonomiska internrelationer i företag", som bedrivs inom sektionen för kostnadsintäktsanalys och administrativ ekonomi vid EFI. Den är samtidigt resultatet av ett utvecklingsarbete initierat och understött av Mekanförbundets utskott för ekonomistyrning.

Skriften bygger på material från ett stort antal företag och myndigheter. Många personer har givit sig tid att besvara intervju- och enkätfrågor. I flera fall har man låtit mig ta del av interna promemorior osv. Utan allt detta tillmötesgående skulle den eftersträfvade praktiska förankringen av arbetet varit omöjligt att nå.

Åtskilliga personer har givit värdefulla bidrag till studien. Direktör Björn Fagerström har författat huvuddelen av bilagan till kapitel 15. Kapitel 12 baserar sig på en studie genomförd av filosofie kandidaterna Leif Gripenbäck och Per Thorslund inom en seminariegrupp om internprisfrågor som jag lett vid Företagsekonomiska Institutionen vid Stockholms Universitet. Visst material till kapitlen 2, 4 och 8 erhöles från ett annat delprojekt i denna seminariegrupp.

Professor Paulsson Frenckner, som varit min handledare, har påverkat arbetet på flera sätt. Resultaten av hans egen forskning på området har starkt påverkat min föreställningsram. Han har förmedlat många värdefulla kontakter med företagsvärlden. Han har dessutom från första början stimulerat mitt arbete med nya uppslag samt utsatt det för en ingående och konstruktiv kritik.

Professor Knut Rodhe gjorde mig uppmärksam på internprissättningens koncernrättsliga aspekter. Kapitel 14 samt avsnitt 15.B.5 bygger huvudsakligen på material som han ställt till förfogande. Hans ingående kommentarer till de preliminära manuskriptversionerna har också haft stort värde.

Ledamöterna av Mekanförbundets utskott för ekonomistyrning har givit många värdefulla synpunkter på såväl delrapportens uppläggning som dess utformning. Utskottets sekreterare, civilekonom Lars Samuelson, har agerat kri-

tisk granskare under arbetets olika faser. Åtskilliga oklarheter har eliminerats genom hans medverkan.

Flera kolleger inom EFI, bland dem främst ekonomie licentiaterna Curt Berg och Ingolf Ståhl, har varit vänliga nog att omsorgsfullt läsa och kommentera utkast till olika kapitel.

Kapitlen 1 - 6 samt 11 har i tidigare versioner använts i akademisk undervisning sedan 1969. De synpunkter som därvid framkommit har utnyttjats vid omarbetningen.

Åtskilliga personer har hjälpt mig med utskrifter och annat administrativt arbete bakom boken. Det skulle föra för långt att nämna dem alla.

Sveriges Mekanförbund har i egenskap av en av studiens två huvudmän svarat för en stor andel av finansieringen av denna delrapport. Svenska Cellulosa- och Pappersbruksföreningen har finansierat datainsamlingen till kapitlet om skogsindustrin. Bankforskningsinstitutet har i flera år bidragit till finansieringen av projektet. Statens Råd för Samhällsforskning har givit anslag till datainsamling m m.

Till alla dem, institutioner och enskilda, som bidragit till denna studies tillkomst framför jag mitt varma tack.

Stockholm i december 1971

Göran Arvidsson

1 Bakgrund

Ett problemkomplex som länge intresserat både ekonomiska teoretiker och praktiker är frågan om hur centraliserat beslutsfattandet i en ekonomi, i allmänhet ett land, "bör" vara. Utifrån skilda värderingar och på grundval av olika förutsättningar har man diskuterat för- och nackdelar hos marknadsekonomier, planekonomier och olika former av blandekonomier. Prisbildningsmekanismens funktion och betydelse har därvid ofta stått i centrum av intresset. Vilka välfärdsekonomiska konsekvenser leder prismekanismens osynliga hand till jämfört med vad central planering innebär?

Med utvecklingen mot allt större företagsenheter har följt att många företag har ställts inför ungefär samma problem. I de miniatyrekonomier, som storföretagen utgör, har man alltså ställts inför avgörandet om hur stor andel och vilken andel av verksamheten som skall planeras centralt och följaktligen också om vilken form självständigheten hos delarna skall få ta. Hur centraliserat beslutsfattandet i ett företag skall vara för att man skall nå största möjliga måluppfyllelse är således ett väsentligt problem för ledningen i varje storföretag. Frågan berör dock inte bara företagsledningar. Debatten om centralisering eller decentralisering av beslutanderätten i företagen har därför engagerat många intressenter och varit mycket livlig - inte minst under senare år.

Två viktiga beslutsområden som kan vara föremål för en mer eller mindre långt gången decentralisering är fördelningen av real- och penningresurser mellan olika delar av företaget och utnyttjandet av resurserna, dvs aktiviteterna, i olika delar av företaget. Anskaffning respektive avyttring av realresurser kan ses som en särskild sorts aktiviteter som innebär utbyte av penningresurser mot realresurser och omvänt.

Formerna för resursfördelningen kan variera från en centralt bestämd tilldelning av specifika realresurser för en viss tidsperiod - baserad på en detaljerad centralplanering omfattande samtliga verksamhetsområden - till en resursfördelning där de centrala besluten begränsas till frågor om tillskott av finansiella medel vid större investeringar o dyl.

Formerna för aktivitetsplaneringen - som bl a innefattar val av produktprogram, val av produktionsfaktorer och inköpskällor, val av avnämare osv - kan variera från en central detaljplanering till en starkt decentraliserad beslutsprocess, eventuellt med en viss policy som gemensam grund.

I alla företag av någonlunda storlek är det med andra ord ett fundamentalt problem att avgöra i vilken utsträckning olika beslut rörande resursfördelning och resursdisponering skall överföras från den centrala ledningen till lokala befattningshavare - och omvänt. Företagstillväxt leder i allmänhet till ökad arbetsfördelning och indelning av företaget i olika funktioner eller verksamhetsområden med åtföljande delegering av arbetsuppgifter och befogenheter. En konsekvens av ökad decentralisering genom delegering av beslutanderätt och skapande av relativt självständiga enheter är emellertid att samordningsproblemen och kontrollproblemen ökar i omfattning och betydelse.

Samordningsproblemen gäller dels att klara ut vilka interna relationer som finns - och som bör finnas - mellan enheterna i företaget och som kräver eller kan kräva ekonomisk samordning, dels att arrangera så att denna samordning sker på ett ändamålsenligt sätt. Detta är till stor del ett informationsflödesproblem. En intressant fråga är då vilka relationer som kan beskrivas med hjälp av priser på varor och tjänster som överförs mellan olika enheter i företaget.

För att kunna angripa kontrollproblemen krävs någon form av värdering av enheternas verksamhet. Men önskar man beräkna det ekonomiska resultatet av de olika delarnas verksamhet, blir det ofrånkomligt att värdera både de resurser som de tar i anspråk (de uppföringar verksamheten medför) och de prestationer som de ger upphov

till. Så länge resurserna anskaffas utanför företaget och så länge produkterna - varor eller tjänster - avsättes utanför företaget finns ett externt underlag för värderingen, som därför ofta blir relativt enkel. Annat förhåller det sig när prestationer utväxlas inom företaget men mellan självständiga delar av detta. Med vilket värde skall då den levererande avdelningen gottskrivas och med vilket värde skall den mottagande belastas? Det ligger nära till hands att söka använda sådana värden att det resultat, som beräknas för avdelningarna, ger en så rättvisande bild som möjligt av deras andel i totalresultatet.

En redovisningsmässig resultatfördelning kan för övrigt vara önskvärd även i ett företag med starkt centraliserad resursfördelning. Den ger nämligen underlag för kontroll av genomförandet av fattade beslut liksom viss information för kommande centrala beslut.

I företag där reell resursfördelning sker på lokal nivå, dvs direkt mellan operativa enheter, tillkommer önskemålet att värderingen skall vara sådan att de lokala internprestationsbesluten skall vara så bra som möjligt ur hela företagets synvinkel. Dessa beslut kan både avse kvalitets- och kvantitetsbeslut och beslut avseende externa alternativ på sälj- respektive köpsidan. De fördelar man anser följa med decentralisering (främst ökat incitament för berörda befattningshavare, beslut där sakkunskap och "lokalkännedom" finns, snabba beslut samt minskade krav på informationsöverföring till och från dyrbara centrala organ och på omfattande informationsbearbetning i dessa) bör alltså inte elimineras genom felaktiga villkor för delarnas verksamhet, sådana de kommer till uttryck vid värderingen av prestationer mottagna från och levererade till andra delar av företaget.

Två slutsatser, som kan dras av detta, och som kommer att exemplifieras i de följande kapitlen är: Centralisering kan förenas med krav på intern avräkning. Decentralisering kräver ett väl fungerande internt prissystem.

Problemet är dels vilka krav som kan ställas på ett väl fungerande internprissystem, dels hur ett sådant system skall se ut.

2 Internprestationer

2.1 Definitioner

Med prestationer¹⁾ förstås produkter (varor och tjänster) som är:

- 1 identifierbara (i tid och rum)
- 2 mätbara (kvantifierbara)
- 3 ekonomiskt värderbara (i pengar)
- 4 valbara (åtminstone i princip möjliga att avstå ifrån eller att anskaffa på alternativa sätt)

Med internprestationer förstås prestationer som levereras mellan (mer eller mindre) självständiga enheter i ett företagssystem för vilka separat resultat- eller kostnadsberäkning görs. Enheterna kan t ex utgöras av bolag inom en koncern eller av sektorer, avdelningar etc inom en juridisk person.

Termen internleverans används i praxis vanligen som synonym till internprestation men reserveras ibland för internlevererade varor (dvs ej tjänster). Termerna betraktas fortsättningsvis som synonymer.

En rad olika indelningsgrunder för internprestationer är tänkbara. Eftersom syftet med indelningen avgör vilken eller vilka indelningsgrunder som är relevanta skall diskussionen om olika sådana sparas till kapitel 10. (Jämför också Frenckner, 1971, bil 3, och 1954, s 54 - 64.) Till vidare skall intresset begränsas till varans eller tjänstens art, dess tekniska karaktär.

Med internpris avses det värde som åsätts en internprestation. Ett

1) Begreppet prestation används här i en vidare bemärkelse och annan dimension än enligt Tekniska nomenklaturcentralens definition: "arbetskvantitet eller produktmängd per tidenhet" (TNC nr 34). Jämför Frenckner, 1971, bil 2, och 1954, s 38 - 48, samt Thorburn, 1969, s 79 och 146.

internpris kan utgöra ett kostnadsvärde, ett marknadsvärde, ett konstruerat värde eller ett värde framkommet genom förhandling.

Med internprissättning avses, i enlighet med vedertaget språkbruk, hela det område som rör användande av priser inom ett företag. Begreppet omfattar således mer än beräkning av internprisers storlek, vilket här kallas internpriskalkylering.

Med internprissystem avses system för internprissättning, dvs det totala systemet för sättande, fastställande och användande av priser inom ett företag.

Med internavräkning avses den registrering (gottskrivning respektive belastning) av internpriser som sker mellan levererande och mottagande enheter. Begreppet internavräkning omfattar även löpande nyckelfördelning av kostnader vilken anknyter till urskiljbara flöden av varor eller tjänster. Internavräkningen kan ske direkt i bokföringen eller vid sidan av denna i statistisk form.

2.2 Förekomst

Förekomsten av internprestationer i svenskt näringsliv kartlades i en brevenkät som genomfördes sommaren 1967. Resultatet av undersökningen, som omfattade ca 200 svenska företag bl a alla börsregistrerade, redovisas här i starkt koncentrerad form. (För en utförligare sammanfattning se Arvidsson, 1969.)

Totalt tillskrevs 235 företag, varav tre ekonomiska föreningar och tre statliga affärsdrivande verk. Antalet användbara svar var 182 (77 %). I 29 av dessa 182 medverkande företag överfördes ej prestationer mellan avdelningar (koncernbolag) för vilka separat resultat- eller kostnadsberäkning gjordes. Dessa företag återfinnes främst bland banker, förvaltningsbolag och rederier samt bland icke börsregistrerade företag inom verkstads-, skogs- och livsmedelsindustrierna och varuhandeln.

I 14 av de 153 återstående företagen var internprestationerna av speciell karaktär (avser samtliga sex iugående förvaltnings-, fastighetsförvaltnings- och försäkringsföretag) eller av mycket blygsam omfattning. De internprestationer som förekom i resterande 139 företag och vilka som internprissattes framgår av tabell 2.1.

I två av företagen förekom ingen avräkning alls.

Tabell 2.1 Internprestationer i 139 företag

	Börsregistrerade (71)			Ej börsregistrerade (68)			Summa (139)		
	Före- kommer	Pris- sätts	Pris- sätts ej	Före- kommer	Pris- sätts	Pris- sätts ej	Före- kommer	Pris- sätts	Pris- sätts ej
Råvaror	40	40	0	32	31	1	72	71	1
Halvfabrikat	52	52	0	32	30	2	84	82	2
Komponenter	40	39	1	30	26	4	70	65	5
Färdigvaror	57	57	0	56	54	2	113	111	2
Rep o underh. tj.	49	47	2	39	36	3	88	83	5
Konsulttjänster	52	34	18	43	29	14	95	63	32
Maskintid	53	44	9	45	36	9	98	80	18
Lokalhyra ^{x)}	7	7	0	6	6	0	13	13	0
Transporter ^{x)}				9	9	0	9	9	0
Kapital ^{x)}	4	4	0	1	1	0	5	5	0
x) Ej nämnda i det utsända formuläret									

Materialiet visade bl a:

Internprestationer var vanliga i större svenska företag, både börsregistrerade och icke börsregistrerade.

Råvaror, halvfabrikat och färdigvaror samt reparations- och underhållstjänster prissattes nästan undantagslöst.

Konsulttjänster och liknande liksom maskintid i vid bemärkelse var också vanliga som internprestationer. Prissättning skedde i ca 2/3 respektive 4/5 av fallen.

Förekomsten av internprestationer i större svenska företag togs också upp i en mer fördjupad enkätundersökning som gjordes 1970.

I 235 svarande, av 343 tillfrågade, större företag förekom olika slags internprestationer i följande omfattning.

<u>Internprestation</u>	<u>Antal företag</u>
Råvaror	103
Halvfabrikat	127
Komponenter	79

<u>Internprestation</u>	<u>Antal företag</u>
Färdigvaror	176
Reparations- och underhållstjänster	145
Konsulttjänster	127
Maskintid	108
Transporter	135
Annat	62

Internprestationer av något slag förekom i 220 företag, internpris-sättning i 194. (Se vidare Larsson, Sundquist och Arvidsson, 1971.)

3 Styrning och internpriser

3.1 Problemområden, kontaktformer och planeringsformer

Planering och värdering av internprestationer, dvs varor och tjänster som överförs mellan olika enheter i ett företag, berör många olika problemområden. De väsentligaste av dessa kan sammanfattas i fem punkter.

- ☐ styrning, samordning och kontroll av företagsenheter (avdelningar, sektorer, dotterbolag osv)
- ☐ resursallokering inom företaget, planering av internprestationer
- ☐ incitament, kostnadsmedvetande
- ☐ information (insamling, bearbetning, överföring och förvaring av data)
- ☐ resultatredovisning

Internprestationsbedömning har som synes många och viktiga beröringspunkter med andra områden inom den administrativa ekonomin. Frågor som berör värdering och planering av internprestationer måste ses mot denna bakgrund. Detta utvecklas vidare i de följande kapitlen. Här skall intresset först riktas mot kontaktformerna mellan olika enheter i företaget.

Ett företag kan betraktas som ett system av inbördes relaterade komponenter. (Komponenterna kan i sin tur utgöra system av komponenter osv.) Dessa komponenter utgörs av centrala och lokala enheter eller, om man så vill, av administrationsenheter och produktionsenheter (operativa enheter). Mellan enheterna - stabsenheter, sektorer, dotterbolag, avdelningar osv - finns vanligen många sammanbindande länkar. De kan bestå i att man bearbetar gemensamma råvaror, att man utgör olika led i en tillverknings- och distributionskedja, att man utnyttjar gemensamma försäljningskanaler, att man

utför tjänster åt varandra etc.

De kontakter som har formen av överföring av varor och tjänster mellan olika enheter kan vara föremål för mer eller mindre hård styrning från företagsledningen. Vid den ena ytterligheten bestämmer ett centralt organ alla interna transaktioner som går över enheternas gränser. Man fastställer alltså prestationsslag, volym och tidpunkt för leverans. Vid den andra ytterligheten är alla dylika beslut delegerade till de lokala enheterna. Däremellan finns många slag av mellanformer.

Vid total central planering är någon prissättning ej nödvändig för planeringsändamål. Ofta vill man dock ha en avräkning för att kunna bestämma resultatet av enheternas verksamhet (givet ramarna i form bl av mottagna och avgivna prestationer), för att ta fram vinst där man önskar (skatte- och civilrättsliga hänsyn), för att få en kontroll på internleveransers utförande etc.

Vill man släppa på den centrala planeringen men ändå styra enheterna finns flera möjligheter. Vanligast är att man i olika budgeter sammanfattar planer och prognoser för kommande planeringsperioder, varvid successiv prövning sker av hur mål och medel på olika nivåer och för olika funktioner låter sig förenas. Genom budgetkontroll kan dels lönsamma korrigeringar av planer och beslut uppmärksammas, dels allt bättre planeringsunderlag erhållas. Internprestationerna kan fixeras kvantitativt i större eller mindre utsträckning i budgeten. För vissa kanske volymen låses helt, medan för andra endast vissa intervall anges; de exakta volymerna överläts åt endera parten att besluta om eller eventuellt åt båda parter att enas om under hand.

Om man vill låta lokala enheter helt bestämma kvantiteterna kan en central enhet, t ex ett koncernplaneringsorgan, styra internprestationsflödet genom att föreskrivna internpriser på förekommande och möjliga internprestationer. Om internpriser skall fungera som styrmedel erfordras att de finns och är kända innan beslut om internleveranser fattas. Styrning med internpriser kan emellertid göras på många olika sätt.

Den centrala ledningen kan, slutligen, överlåta både volymbesluten

och värderingen, dvs både internprestationsplaneringen och internprissättningen, till lokala beslutsfattare. Det är då frågan om kvantitets- och prisdcentralisering.

Dessa fyra, grovt skisserade modeller skall i återstoden av kapitlet preciseras närmare i två olika dimensioner. Först, i avsnitt 3.2, presenteras ett antal schematiska modeller som mer precist belyser olika former för resursfördelning i ett företagssystem. Särskild tonvikt läggs på internprisernas roll. (Några av modellerna bygger ej alls på internpriser.) Därefter, i avsnitt 3.3, diskuteras några olika former för den centrala styrningen av verksamheten i de lokala enheterna också med speciell betoning på internprisernas roll i de olika fallen. Slutligen, i avsnitt 3.4, jämförs några viktiga utgångspunkter för de två ansatserna, den ekonomiskt-teoretiska och den organisationsteoretiska.

Dessa tre avsnitt är avsedda att ge en fylligare och mer strukturerad bakgrund till den följande diskussionen om syften med och metoder för intern prissättning och avräkning. De kan emellertid överhoppas utan att sammanhanget i den fortsatta framställningen förlo-
ras.

3.2 Ekonomiskt-teoretiska modeller för styrning och resursfördelning

Ett företags struktur består enkelt uttryckt av de ingående enheterna, komponenterna, som var och en har sina specifika egenskaper, och relationerna mellan dessa. Förekomsten av olika komponenter och dessas egenskaper bildar ramen för de möjliga internprestationerna, medan informationsöverföringen avseende internprestationer och verkligen utförda prestationer är uttryck för existerande relationer.

Detta kan belysas med ett exempel som avser ett vertikalt integrerat företag med en central enhet och två lokala enheter, vilka exempelvis tillverkar och säljer halvfabrikat respektive färdigvaror.

Följande sju modeller visar hur relationerna mellan företagsledningen – det centrala planeringsorganet – och driftsenheterna kan se ut. Modellerna avser att belysa olika former för resursallokering och bygger på ekonomiskt-teoretiska resonemang. De är ordnade ef-

ter stigande grad av decentralisering som bild 3.1 visar.¹⁾

Det måste understrykas att modellerna endast avser att - som bakgrund för senare kapitel - presentera vissa tankegångar rörande olika former för resursfördelningsbeslut. Det är exempelvis inte säkert att det till alla modellerua går att finna mekanismer som leder till optimal resursfördelning ens för mycket enkla modellföretag.

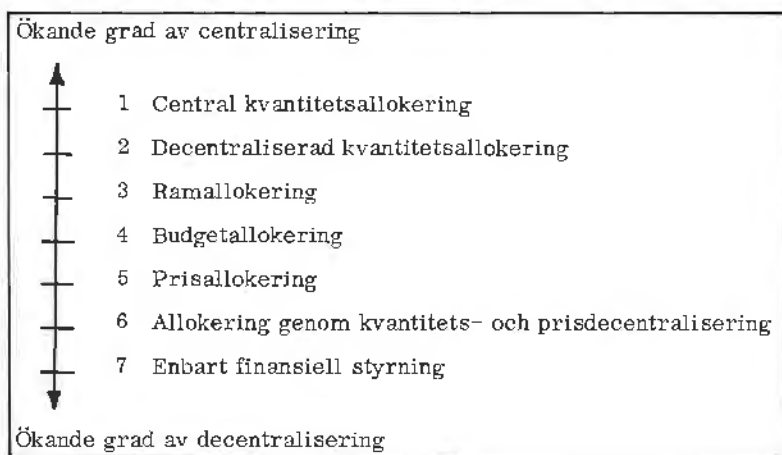
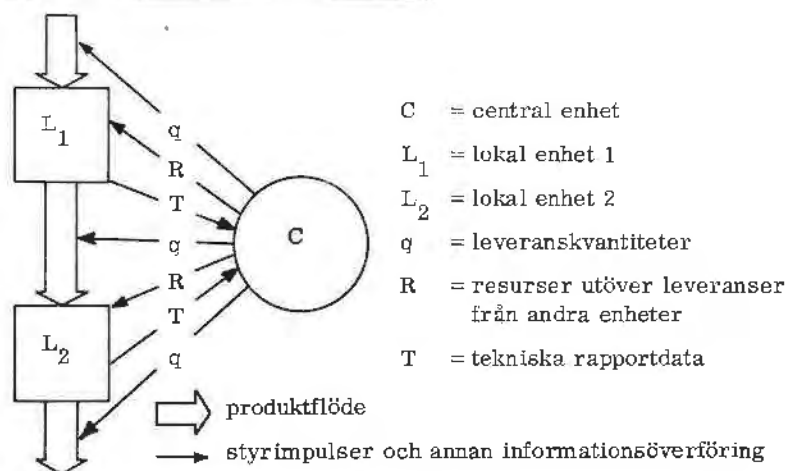


Bild 3.1 Sju resursallokeringsformer

Modell 1 Central kvantitetsallokering



1) Modellerna 1-5 är till sitt materiella innehåll tagna från Ståhl, Ysander och Grape, 1967, s 30 - 34 (jfr också Planering och programbudgetering i försvaret, 1969, s 152 - 154, där de utvecklas vidare). Rangordningen av dem, som kan diskuteras, är hämtad från samma källa. Modellerna 6 och 7 har inga direkta förebilder.

Det centrala organet totalplanerar på grundval av totalmålsättning, extern information och teknisk information från de lokala enheterna. Ingen styrning med internpriser.

Från L_1 och L_2 till C: samtliga tekniska rapportdata avseende resurstillgång och resursbehov vid olika aktiviteter.

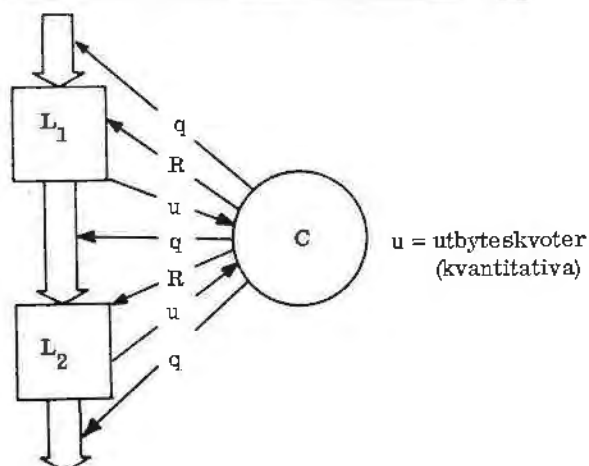
Från C till L_1 och L_2 : definitiva produktionsorder, leveransorder, resurstilldelning.

Från L_1 till L_2 : internprestationer. Antingen registrering av kvantiteter eller avräkning i efterhand, dvs registrering av värde (pris gånger kvantitet).

Fördelarna med central planering är huvudsakligen att samordningen kan drivas långt och att överblick över hela verksamheten finns hos den instans som beslutar.

Nackdelarna är främst att avdelningarna mister den motivation självbestämmanderätt ger och att stora mängder information måste överföras till och bearbetas av det centrala organet och sedan gå tillbaka i form av direktiv - om detta ens är möjligt. Risken för informationsförvrängning måste också uppmärksammas liksom risken för både dålig anpassning av systemet och dålig anpassning av allokeringsbesluten till förändringar i omvärlden. Se också avsnitt 6.2.

Modell 2 Decentraliserad kvantitetsallokering



Det centrala organet totalplanerar på grundval av totalmålsättning, extern information och information från de lokala enheterna om marginella utbyteskvoter mellan produkter och resurser. Ingen styrning med internpriser.

Styrningen är (enligt Ståhl, Ysander och Grape) tänkt att tillgå så att det centrala organet meddelar preliminära produktionsorder och anvisar preliminära resurser. De lokala enheterna beräknar och meddelar sina marginella utbyteskvoter. Dessa uttrycker dels utbytesförhållanden mellan olika produktionsfaktorer, resurser, dels utbytesförhållanden mellan prestationer och resurser. Utbyteskvoterna är således rena kvantitetsdata. Därefter sker en stegvis justering av order och resurstilldelning, tills utbyteskvoterna blir lika i de lokala enheterna och överföringar av resurser från en enhet till en annan inte längre lönar sig för helheten. Produktion och leveranser utförs därefter.

Från L_1 och L_2 till C: vissa tekniska rapportdata (utbyteskvoter).

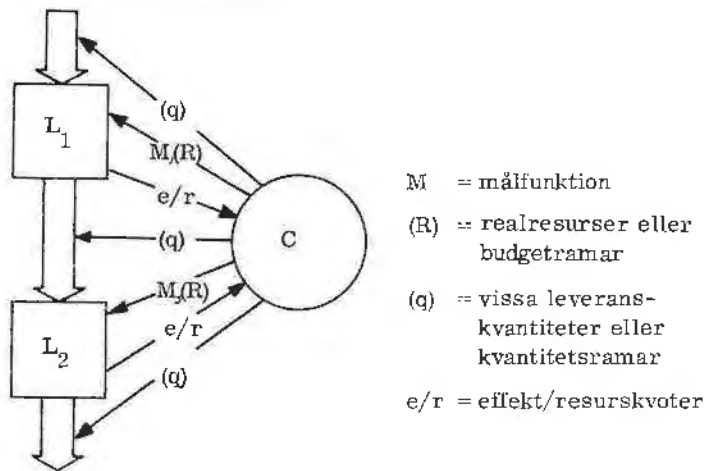
Från C till L_1 och L_2 : produktionsorder, leveransorder, resurstilldelning i flera omgångar.

Från L_1 till L_2 : internprestationer. Registrering av kvantiteter eller avräkning i efterhand.

Fördelarna med denna allokeringsform jämfört med den föregående är främst att kravet på informationsöverföring blir väsentligt mindre och att de lokala enheterna kan stimuleras av att själva få ta del i planeringen.

Nackdelarna återspeglas bl a i risken att rapporterade utbyteskvoter inte är "korrekta" och inte jämförbara. Det är också svårt att se hur denna modell skall kunna "fungera", dvs stegvis leda mot en optimal lösning.

Modell 3 Ramallokering



Vissa delar av den övergripande målfunktionen delegeras till de lokala enheterna. Dessa beordras optimera en viss effekt, exempelvis nå högsta möjliga produktion av en viss produkt (eller kombination av produkter) under vissa bivillkor avseende övrig produktion. De tilldelas resurser antingen i form av bestämda kvantiteter av olika resurser som ej kan utbytas mot varandra (modell 3a) eller i form av i pengar uttryckta budgetramar för varje resurslag för sig (modell 3b). I det senare fallet finns utbytbart inom varje ram men ej mellan ramarna. Det förutsätter att internpriser finns på de utbytbara resurserna. Således viss styrning med internpriser i modell 3b, som kan ses som en blandning av "ren" ramallokering (modell 3a) och budgetallokering (modell 4).

Styrningen tillgår så att de lokala enheterna tilldelas preliminära resurser, optimerar resursanvändningen enligt sin av centralorganet tilldelade målfunktion samt rapporterar sina beräknade marginella effekt/resurskvoter. Dessa uttrycker vilka effekter på målfunktionen som utvinns av de marginella resursinsatserna uttryckta i kvantiteter (modell 3a) eller i pengar (modell 3b) i varje aktivitet. Därefter justeras resurstilldelningen stegvis genom överflyttning av resurser till aktiviteter med högre marginell effekt per resursenhet. Produktion och leveranser utförs sedan.

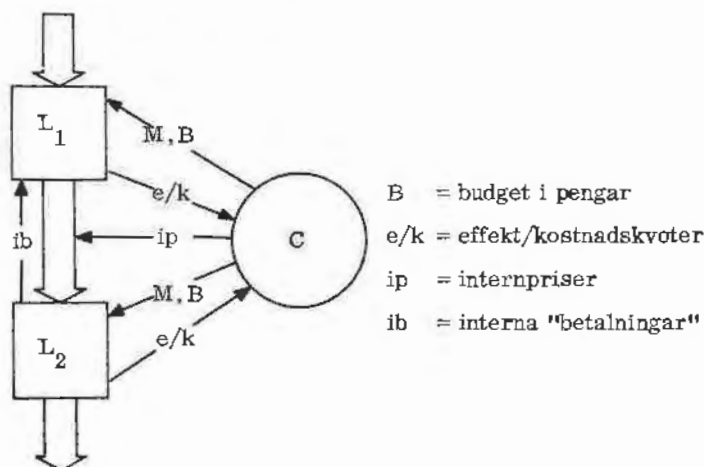
Från L_1 till C: "halvekonomiska" rapportdata (effekt/resurskvoter)

Från C till L_1 och L_2 : målfunktion, restriktioner, resurstilldelning i flera omgångar, vissa prisdata.

Från L_1 till L_2 : internprestationer. Avräkning i efterhand eller i vissa fall registrering av kvantiteter.

För- och nackdelarna i jämförelse med den centrala kvantitetsallokeringen har ytterligare accentuerats. Bl a ökar samordningsproblemen mellan de lokala enheterna successivt. Det är dessutom inte alltid säkert att effekt/resurskvoterna har en entydig innebörd.

Modell 4 Budgetallokering



De lokala enheterna får ansvar för en egen, av centralorganet tilldelad målfunktion samt tilldelas en budget i pengar, tvärs över olika resurser. De förutsätts optimera den effekt, i ekonomiska eller icke-ekonomiska termer, som målfunktionen uttrycker. Budgeten utgör den enda restriktionen. Enheterna får fritt köpa produktionsfaktorer till centralt fastställda priser.

Styrningen sker genom att det centrala organet successivt för över budgetbelopp från enheter med låg till enheter med hög marginell avkastning. Successiva justeringar av internpriserna kan erfordras i "budgetdialogen". Produktion och leveranser utförs därefter.

Från L_1 och L_2 till C : ekonomiska rapportdata (effekt/kostnadskvoter).

Från C till L_1 och L_2 : målfunktion, budget, internpriser i flera omgångar.

Från L_1 till L_2 : internprestationer.

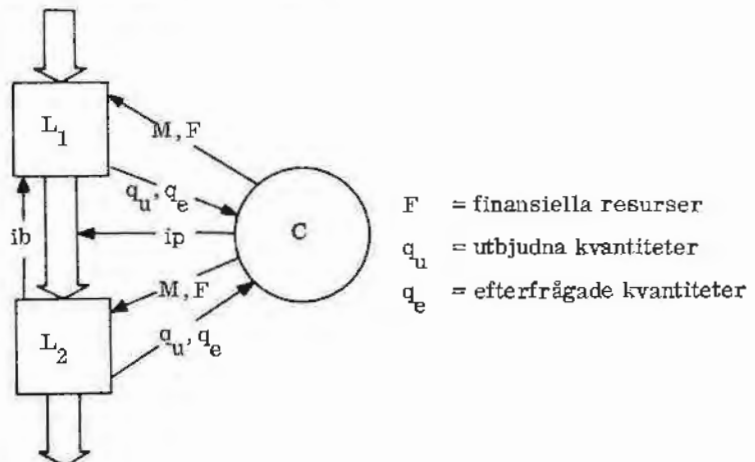
Från L_2 till L_1 : intern "betalning". Avräkning till centralt bestämda priser.

En stor del av planeringen sker horisontellt och den centrala planen kan sägas vara baserad på "kontrakt" mellan de lokala enheterna. Sådana "kontrakt" blir, sedan de samordnats och godkänts av det centrala organet, bindande mål för enheterna. Utförandet kontrolleras och sanktioner finns (jfr Wilczynski, 1970, s 16). Redan den psykologiska verkan av själva budgetarbetet och av att utfallet av beslut värderas är i allmänhet av väsentlig betydelse.

Fördelarna, jämfört med föregående modeller, ligger bl a i att beslut om resursanskaffning och -användning kan fattas snabbare och "närmare problemen", i att motivationen kan bli bättre i de lokala enheterna som en följd av den ökade självständigheten och i att centralorganet kan koncentrera sig på övergripande och långsiktiga frågor.

Nackdelarna ligger bl a i att konflikter kan uppstå mellan "officiella" mål och lokala sidomål, med lojalitetsproblem som följd, och i att trögheten mot allomfattande förändringar kan öka.

Modell 5 Prisallokering



De lokala enheterna förutsätts optimera sin vinst. De bestämmer själva över resursutnyttjande och produktionssammansättning samt får fritt köpa och sälja till av den centrala enheten meddelade priser på produktionsfaktorer och produkter. Således styrning med internpriser.

Styrningen sker genom att internpriserna successivt justeras så att utbud och efterfrågan på produktionsfaktorer kommer i jämvikt och så att externt utbud av produkter stämmer med det centrala organets önskemål och den externa marknadens villkor.

Från L_1 och L_2 till C: rapportdata angående utbud och efterfrågan.

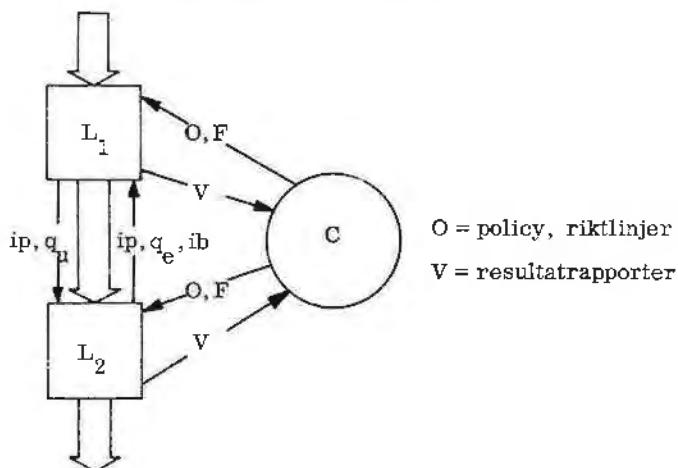
Från C till L_1 och L_2 : internpriser.

Från L_1 till L_2 : internprestationer.

Från L_2 till L_1 : intern "betalning". Avräkning till knapphetspriser, som beräknas med hjälp av en central optimeringsmodell.

Det utmärkande med denna resursallokeringsform jämfört med de föregående är den mycket begränsade informationsöverföring som krävs mellan enheterna samt den stora frihet enheterna har i sina ekonomiska dispositioner. Se vidare avsnitt 6.3.

Modell 6 Allokering genom kvantitets- och prisdecentralisering



De lokala enheterna agerar självständigt gentemot varandra inom ramen för en gemensam policy, vilken bl a ger riktlinjer för internprissättning och internprestationsbeslut. Det centrala organets funktion är att handlägga policyfrågor, att agera som finansiär, att tillhandahålla gemensamma tjänster t ex i form av viss expertis, att agera som medlare eller som domare i tvister etc.

Styrningen av produktion och konsumtion i de lokala enheterna sker enbart i form av riktlinjer och rambeslut fattade centralt. Dessa riktlinjer kan vara mer eller mindre preciserade. De kan utgöras både av kalkylanvisningar och av förhandlingsregler. Internprestationsbeslut fattas lokalt på basis av lokalt beräknade internpriser. Volym- och prisbesluten kan ligga hos endera parten eller vara föremål för förhandlingar.

Från L_1 och L_2 till C: resultatrapporter.

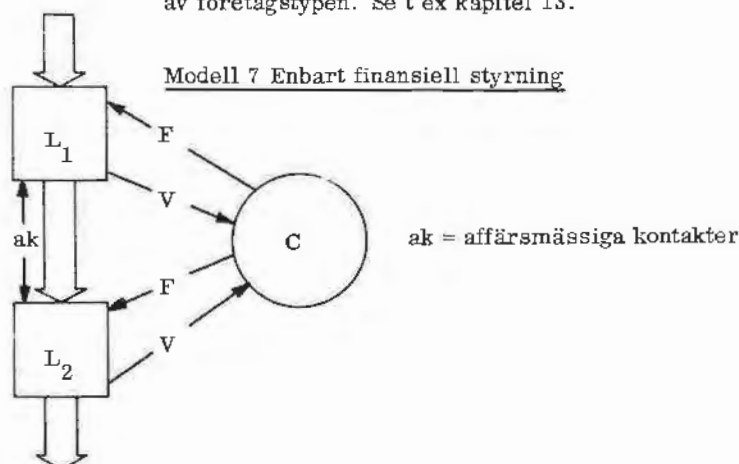
Från C till L_1 och L_2 : riktlinjer, finansiella resurser.

Från L_1 till L_2 : internpriser, internprestationer.

Från L_2 till L_1 : beställningar, internpriser, intern betalning.

Avräkning enligt centrala riktlinjer men till lokalt fastställda internpriser.

Denna modell skiljer sig från de föregående bl a genom att samordningen här sker direkt mellan de lokala enheterna och ej via det centrala organet. Modelleus fördelar och nackdelar är starkt beroende av företagstypen. Se t ex kapitel 13.



De lokala enheterna agerar i princip som fristående företag. De förhandlar fritt med varandra på "affärsmässig bas" och köper och säljer till marknadspris eller till förhandlingspris efter inbördes överenskommelse.

Det centrala organets funktion kan vara att agera som finansiär, att besluta om koncernbidrag etc, men det utövar ingen direkt styrning på verksamheten i de lokala enheterna. Jfr avsnitt 13.1.

Från L_1 och L_2 till C: resultatrapporter

Från C till L_1 och L_2 : finansiella resurser

Mellan L_1 och L_2 : affärsmässiga kontakter

Avräkning på "affärsmässig bas".

Ett antal fördelar och nackdelar med "affärsmässiga förhandlingar" som internprissättningsmetod anges i 5.3.1.

En mer realistisk modell

De presenterade modellerna skall ses som typexempel på ekonomiskt-teoretiska organisationsmodeller med avseende på graden av decentralisering. I mindre renodlad form finns samtliga dessa modeller representerade i verkligheten - om än inte alla i form av vad som traditionellt kallas företag.

Genom att kombinera modellerna med varandra - så att vissa av komponentrelationerna får en form och andra en annan - kan olika "blandekonomimodeller" konstrueras, och därigenom mer realistiska representationer av verkliga företag. Modellerna kan också byggas ut till att omfatta fler enheter sammankopplade vertikalt och/eller horisontalt. Det bör i detta sammanhang betonas att de flesta av allokeringsmodellerna knappast är aktuella i företag med så enkel struktur som exemplet.

Bild 3.2 (jfr Rhenman, 1964, s 5) illustrerar ett mer komplicerat flöde av varor och tjänster mellan lokala enheter samt förekomsten av ett flertal centrala, styrande enheter, exempelvis centrala staber,

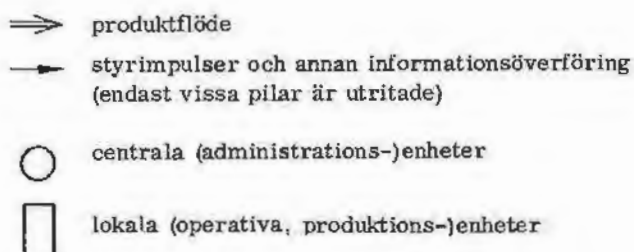
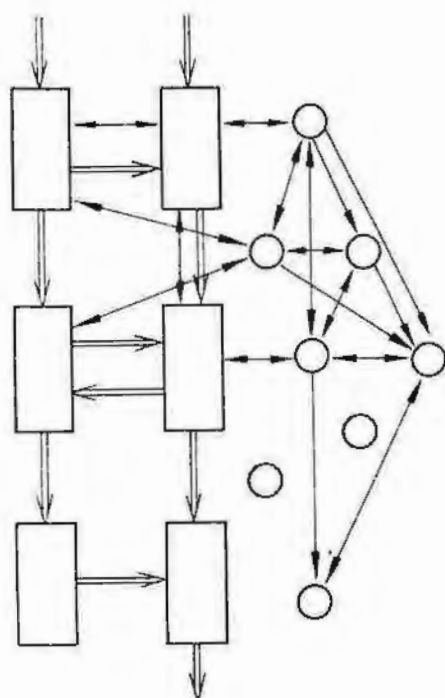


Bild 3.2 Företaget som ett system av centrala och lokala enheter

sektorstyrelser (som dock är "lokala" i förhållande till företagsledningen) etc. Bilden visar också att de lokala enheterna utsätts för ständiga styrimpulser från olika håll med direkt eller indirekt betydelse för deras inbördes relationer, av vilka internprestationerna utgör en viktig del.

Jämfört med ett verkligt storföretag utgör modellen självfallet fortfarande en avsevärd förenkling.

3.3 Organisationsteoretiska modeller för styrning och beslutsfattande

I föregående avsnitt diskuterades styrning som ett ekonomiskt problem rörande former för resursfördelning, vilka kännetecknas av olika grad av centralisering. Begreppen centraliserad och decentraliserad styrning har i administrativa sammanhang oftast en vidare betydelse genom att anknyta till hela beslutssystemets utformning.

I modern organisationsteori betraktas företaget ofta som ett styrt system (jfr bild 3.2) i vilket olika styrformer leder till olika beslut och åtgärder. Den intressanta frågan är inte centralisering eller decentralisering utan hur central och lokal styrning kan och bör kombineras. Den centrala styrningen, dvs styrningen "uppifrån" av de lokala enheterna, kan tillåta en större eller mindre lokal handlingsfrihet, vilken varierar mellan olika beslutsområden.²⁾

Liksom när det gäller resursfördelningen kan ett antal styrformer urskiljas vilka uttrycker olika grad av centralisering av beslutsprocessen.³⁾ Se bild 3.3.

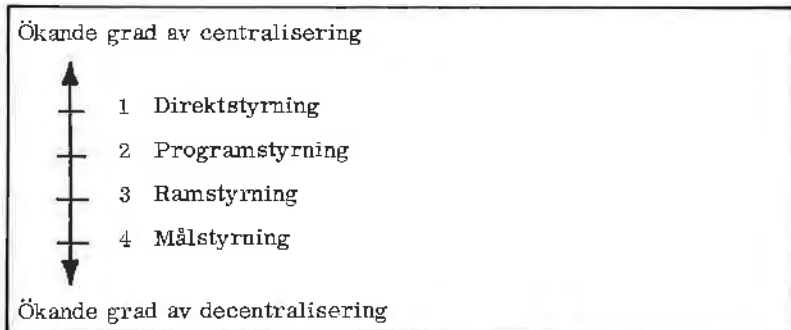


Bild 3.3 Fyra styrformer för beslutsprocessen

Vid direktstyrning meddelar det centrala organet vilken åtgärd som skall vidtagas av den lokala enheten. Exempelvis kan en tillverkan-
de enhet beordras motta och använda ett visst halvfabrikat från en
annan enhet. Någon handlingsfrihet föreligger inte för den lokala

2) Se t ex Ramström, 1963, s 98 - 103

3) Jfr Ramström, 1963, s 30 - 31 och 1969, s 66 - 67 samt Rhen-
man, 1964, s 14.

enheten, och därmed finns heller inget behov av att styra den med internpriser. Däremot kan prisinformation till den halvfabrikatmot-tagande enheten, t ex genom interndebitering, ge det centrala orga-net värdefull informationsåterföring bl a i form av klagomål på för höga priser.

Programstyrning bygger på anvisningar som fastlägger vilka åtgär-der som skall vidtagas i en viss situation. Exempelvis kan föreskri-vas vilka prioriteringar som skall göras i en fabrik vid eventuell ka-pacitetsbrist. I detta fall sker ingen styrning med internpriser. Pro-gramstyrningen kan emellertid också ske genom normer för intern-priskalkyleringen samt regler för hur internprestationer skall be-dömas när internpriserna förhåller sig på visst sätt i jämförelse med exempelvis marknadspriser.

Ramstyrning innebär att vissa ramar ställs upp för det önskade be-teendet hos den lokala enheten. Dessa ramar kan vara mer eller mindre snävt tilltagna beroende bl a på beslutsområdets art och på den allmänna styrning man på centralt håll vill utöva. Exempelvis kan lokala enheter ges full frihet att upp till en viss volym köpa el-ler sälja externt. Ramarna kan formuleras i ekonomiska termer t ex så att en viss enhet, upp till ett visst belopp, har full frihet att utifrån köpa vissa varor eller tjänster. Ramar kan också upp-ställas för internprissättningen, t ex så att ett internpris ej får överstiga motsvarande marknadspris - eventuellet korrigerat på visst sätt. Härigenom sker också en styrning av internprestations-besluten, åtminstone på lite längre sikt, genom att olönsamma pres-tationer uppmärksammas.

Målstyrning, slutligen, innebär att vissa mål uppställs för de lokala enheterna men att de själva får välja vilka åtgärder som skall vidta-gas med hänsyn till dessa mål. Ett sådant mål för en tillverkande enhet kan vara att tillverka ett visst produktprogram till lägsta möj-liga kostnad (mätt på visst sätt). För en produktsektor kan ett mål uttryckas i form av avkastningskrav på engagerat kapital (mätt på visst sätt). I båda fallen kan den lokala enheten själv besluta om hur tillgängliga resurser skall utnyttjas. I den mån internprestationer

ingår som beslutsvariabler på anskaffnings- eller avlämningsidan (dvs inputsidan respektive outputsidan) hos en lokal enhet, som är styrd med ekonomiska mål, kommer internpriserna att tillhöra beslutsunderlaget. I sådana fall kommer internpriserna att styra såväl utnyttjandet av befintliga resurser inom företaget som den mer långsiktiga utvecklingen. Dessa frågor behandlas mer ingående i senare avsnitt (se avsnitt 4.1, samt kapitel 5 och 7).

De fyra styrformerna utgör inte enbart alternativ till varandra. Som inledningsvis nämdes kan styrformerna variera mellan olika beslutsområden. I praktiken förekommer ofta direkt-, program-, ram- och målstyrning samtidigt.

Sammanfattningsvis kan således styrningen av beslut i lokala enheter ske dels genom föreskrifter rörande enheternas åtgärder, dels genom påverkan av enheternas mål, dels genom påverkan av konsekvenserna av enheternas handlingsalternativ. Internprisernas roll blir därigenom olika vid olika styrformer.

Vid centralt beslutsfattande, dvs vid direktstyrning och programstyrning av internprestationer, tjänar internpriserna som informationsbärare till de centrala beslutsfattarna exempelvis genom att ge kostnadsinformation från lokala verksamhetsgrenar, eller genom att tjäna som standards vid kostnadskontroll.

Vid decentraliserade internprestationsbeslut, dvs vid ram- och speciellt vid målstyrning, kommer internpriserna att tjäna som informationsbärare till de lokala beslutsfattarna. Bl a ger de underlag för beslut om vilka kvantiteter av olika prestationer som skall produceras och vart dessa skall gå och för beslut om vilka kvantiteter som skall anskaffas och varifrån.

Internpriser kan således styra beslut inte bara vid höggradig decentralisering byggt på målstyrning. Men ju fler och viktigare beslut som fattas lokalt, desto angelägnare blir det att uppmärksamma internprisernas styrande verkan.

3.4 Styrning ur ekonomisk och ur organisatorisk synvinkel — en jämförelse

Vilken praktisk relevans har då de modeller som presenterats i detta kapitel?

Skillnaderna mellan de sju ekonomiskt-teoretiska modellerna i avsnitt 3.2 bygger på en mekanisk syn på beslutsfattandet och är därför litet "overkliga". Beslutsfattarna antas reagera på ett "rationellt" och förutsägbart sätt på mottagna styrimpulser.

De fyra styrformerna i avsnitt 3.3 är mer praktiskt anknutna. Analyser av skillnader emellan bygger emellertid delvis på förekomsten av styrimpulskedjor av ett slag som sällan kan renodlas när det gäller mänskliga beslutsfattare. Just den bristande rationaliteten hos beslutsfattarna står emellertid i centrum för mer beteendevetenskapligt inriktade organisationsforskare.

Frågan om olika former av centralisering eller decentralisering av beslutsprocesser är för den ekonomiske teoretikern en fråga om styrningens effektivitet i ett modellföretag. För organisationsteoretikern är den snarast en fråga om anpassning till yttre och inre betingelser med stor hänsyn tagen till faktorer som flermålsproblem, bristande rationalitet hos beslutsfattarna, intressekonflikter etc, dvs just de faktorer som skiljer företaget beskrivet som en föränderlig koalition av individer och grupper av individer från den matematiske ekonomens eller operationsanalytikerns företag: ett system optimerande enheter med en gemensam huvudmålsättning och vissa gemensamma resurser. Tabell 3.1 visar några betydelsefulla skillnader i synsätten.

Tabell 3.1 Styrning ur ekonomisk och organisatorisk synvinkel

	Styrning som ett ekonomiskt-teoretiskt problem	Styrning som ett organisations-teoretiskt problem
Bestslutsfattare	En i varje företagsenhet.	Flera i varje företagsenhet.
Mål	Optimera en malfunktion (ev. en vägd funktion av flera delmål): Inga måtkonflikter inom enheter.	Nå tillfredsställande resultat i olika dimensioner: måtkonflikter; aspirationsnivåanpassning beroende på koalitioner av individer och dessas intressen, varseblivningsförmåga och makt.
Information	Varje beslutsfattare har perfekt information om alla handlingsalternativ och dessas konsekvenser (dvs både överblick och detaljinformation); ingen tidsutdräkt vid informations-sökning och -bearbetning.	Varje beslutsfattare har begränsad information om vissa handlingsalternativ och vissa av dessas konsekvenser; successiv sökprocess; informationsökning och -bearbetning tar tid.

Dessa olika synsätt inverkar även på bedömningar rörande internprestationer, internpriser och internavräkning, vilket bl a framgår av de olika utvecklingslinjer som forskningen följt under senare år. Se vidare kapitel 6.

När det gäller de olika styrformerna (se 3.2 och 3.3) finns dock flera anknytningspunkter. Central kvantitetsallokering kan sägas vara en form av direktstyrning och prisallokering en form av målstyrning. Ramallokering och budgetallokering har däremot i varierande grad inslag av både målstyrning, ramstyrning, programstyrning och direktstyrning så något klart urskiljbart samband finns inte.

Förhållandena i ett verkligt företag har uppenbarligen ingen fullständig motsvarighet i modellerna i de föregående avsnitten. Modellerna bygger på en stringens i förutsättningarna som ej finns i verkligheten. Även om man således ej kan direkt hänföra ett enskilt företag till något av de presenterade modellalternativen, kan det för att underlätta analyser vara ändamålsenligt att falla tillbaka på den närmaste modellmotsvarigheten. Att ge en sådan referensram har varit huvudsyftet med detta kapitel.

4 Internprissättningens syften

4.1 Syften i litteraturen

I avsnitt 3.1 listades ett antal problemområden med anknytning till internprestationsvärderingen. Därmed antydde också möjligheten att använda internprissystem för att uppnå önskade effekter inom ett eller flera av dessa problemområden:

- ☐ styrning, samordning och kontroll av företagsenheter
- ☐ resursallokering inom företaget, planering av internprestationer
- ☐ incitament, kostnadsmedvetande
- ☐ information (insamling, bearbetning, överföring och förvaring av data)
- ☐ resultatredovisning

Av denna lista framgår den dubbelroll internpriser kan spela: dels i beslutsprocessen, dels i efterhandsregistreringen. Internprissättningen har således både en direkt framåtblickande, styrande aspekt och en först bakåtblickande, registrerande aspekt. De två går dock i varandra då efterhandsregistreringen genom återkoppling utlöser korrekativa åtgärder. Eftersom internpriser kan fungera både som informationsbärare och incitamentsskapare tillkommer en psykologisk aspekt som griper över de båda förstnämnda.

I den litteratur som behandlar frågor med anknytning till internprestationer finns en mängd uttalade eller outtalade syften med intern prissättning och avräkning. De kan emellertid återföras till tre kategorier, som avspeglar de nyssnämnda aspekterna: styrsyften, redovisnings- och uppföljningssyften samt psykologiska syften. De går dock alla i varandra.

Syftena i tabell 4.1 är de som förefaller vara mest uppmärksamma-
de i litteraturen. För att möjliggöra jämförelser anges för varje
syfte ett alternativ till internprissättning.

Tabell 4.1 Syften i litteraturen

Syften för internprissättning	Alternativ till internprissättning (exempel)
<i>Styrsyften:</i> Resursfördelning Samordning vertikalt * horisontalt ☆ Styrning på lång sikt Styrning på kort sikt <i>Redovisnings- och uppfölj- ningssyften:</i> Uppföljning och kontroll för centrala organet för lokala enheterna Resultatredovisning (extern) <i>Psykologiska syften:</i> Incitament till optimering Kostnadsmedvetande	central allokering • (central) direktstyrning ○ » direktstyrning direktstyrning statistik, kostnadsredovisning statistik kostnadsfördelning (onödigt vid direktstyrning) kostnadsfördelning
• se avsnitt 3.2 * via centralt organ ○ se avsnitt 3.3 ☆ direkt mellan lokala enheter	

Som exempel på önskade styreffekter avseende resursfördelning
och samordning kan anges:

Rationellt¹⁾ utnyttjande av företagets gemensamma resurser

Rationell¹⁾ arbetsfördelning i företaget

Tillskapande och tillvaratagande av samordningsfördelar

1) Ordet "rationell" används här i betydelsen "förståndig,
väl planlagd" (Våra vanligaste främmande ord, 1951).

Det finns emellertid vissa motsättningar i dessa önskemål. Om företagsledningen använder mål- eller ramstyrning finns det behov av instrumenter för att kunna styra resursanvändningen totalt. Samtidigt krävs i allmänhet någon form av samordning mellan enheterna, vilken antas bli uppnådd genom den interna prismekanismen. Prismekanismen skulle alltså idealt ha både en resursfördelande och en aktivitetssamordnande funktion. De svårigheter som uppstår sig härvidlag berörs dels i avsnitt 6.4 (om beteendevetenskapliga ansatser), dels i kapitel 7 (om utformning av internprissystem).

När det gäller styrning på lång och kort sikt finns också motsättningar. En perfekt kortsiktig anpassning kan av uppenbara skäl - se något arbete om strategisk eller långsiktig planering - vara mycket olycklig på längre sikt; bl a kan utveckling av nya aktiviteter försummas. Vidare är resursutnyttjande ofta också resurspåverkande även om detta inte är avsikten. Knapphet på kort sikt kan mer eller mindre automatiskt framkalla resursutökningar som inte är rationella på längre sikt. Dessa motsättningar exemplifieras bl a i kapitel 10.

Ett antal andra motsättningar, som kan råda mellan de angivna syften, belyses i kapitel 5, som tar upp för- och nackdelar i skilda avseenden med olika slag av instrumenter.

4.2 Syften i praxis

I den brevenkät 1967 som omnämndes i avsnitt 2.2 undersöktes bland annat vad man i svenska företag vill åstadkomma med sin interna avräkning. En sammanfattning av vilka syften man angav för avräkningen och hur viktiga syftena ansågs vara finns i tabellerna 4.2 och 4.3. (Se vidare Arvidsson, 1969.)

De angivna syftena kan grupperas i de tre i avsnitt 4.1 nämnda huvudkategorierna: styrsyften, redovisnings- och uppföljningssyften samt psykologiska syften. Som styrsyften kan räknas syftena 2, 5,

Tabell 4.2 Syften angivna av minst två företag

Syfte *	Kategori *	Börsreg (63)	Ej börsreg (50)	Summa (113)
1 För beräkning av (»rättvist») resultat för avd., för ansvarskontroll etc.	R	58	38	96
2 För lönsamhetskalkyler för produkter etc.	S	21	11	32
3 Öka incitament, kostnadsmedvetande etc.	P	14	14	28
4 För löpande kalkylering, kostnadsbokföring etc.	S,R	11	15	26
5 För externa jämförelser (köpa – tillverka, sälja – förädla)	S	14	12	26
6 Följa civilrättsliga lagar, »god köpmannased»	R	7	4	11
7 För prissättning (extern)	S	6	5	11
8 För värdering av lager och varor i arbete	R	5	3	8
9 Av skatteskäl, Sverige	R	6	1	7
Utlandet		2	1	3
10 För investeringsbedömning	S	5	2	7
11 Möjliggöra decentralisering		2	3	5
12 För kontroll av leveranser	R	2	3	5
13 För lokaliseringsbedömning	S	2	0	2
★ Företagen fick själva formulera vilka syften de hade. Svaren har sedan sammanställts under tabellens rubriker. ☆ S = styrsyften, R = redovisnings- och uppföljningssyften, P = psykologiska syften. Se texten.				

7, 10 och 13. Till den andra gruppen kan hänföras syftena 1, 6, 8, 9 och 12. Syfte 4 får anses höra till båda dessa grupper. De psykologiska aspekterna har sammanförts till syfte 3. Syfte 11 – att möjliggöra decentralisering – täcker mer eller mindre de övriga.

Att det dominerande syftet med internavräkning var att möjliggöra

en resultatbedömning av olika enheter (avdelningar etc) i ett företag är uppenbart. Många angav därtill att de beräknade resultaten skulle vara "rättvisa" - och således förutsatte intern avräkning.

Det är svårt att veta vilken mening de svarande lagt i termen resultatberäkning. Det är inte uteslutet att resultatberäkningen i en del fall är något som endast sker ex-post: avräkningen sker i efterhand för att fördela vinst och förlust till de resultatenheter (profit centers) där de "rätteligen" hör hemma. Internpriser tjänstgör i sådana fall, till skillnad från externpriser (marknadspriser), inte som beslutsunderlag. De kan snarare ses som kompensationsbetalningar mellan medlemmar i en koalition (företaget), vilka både har gemensamma och motstridande intressen. Åtminstone är avsikten inte att besluten skall styras av de priser som används i den interna avräkningen. Sedan kan ju ändå förväntningar rörande avräkningen de facto komma att påverka åtminstone vissa beslut av resultatansvariga befattningshavare.

Resultatberäkningen kan emellertid också vara direkt framåtsyftande: vara ett medel för målstyrningen. Genom förekomst av resultatuppföljning nås vissa psykologiska syften som i sin tur är viktiga medel att öka lönsamheten i företagets olika delar. Denna tolkning förefaller rimlig beträffande vissa av svaren.

Omfattningen av internprisens användning som beslutsunderlag framgår av syftena 2, 4, 5, 7, 10 och 13. Att de oftast ansågs ha betydelse för produktbeslut är tydligt. Endast i ett mindre antal företag uppgav man att internprissättningen syftade till att ge underlag för investerings- och allokeringsbeslut.

I en fjärdedel av företagen uppgavs att man med internavräkningen avsåg att "sporra" beslutsfattarna och/eller att öka "kostnadsmedvetandet" i företaget.

Den vikt som tillmättes syftena redovisas i tabell 4.3. Syftena är numrerade i enlighet med tabell 4.2.

Tabell 4.3 Syften med internavräkning och syftenas vikt (113 företag)

Syfte nr:	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	
	Resultatberäkning	Lönsamhetsberäkning	Psykolog	Löpkalk	Extjfr	Lagar	Prissättin	Lagervärdering	Skatt	Invest	Decent	Levkontr	Lokalisering	
	Sv/Ud													
Förekomst	96	32	28	26	26	11	11	8	7	3	7	5	5	2
Avgör.vikt	83	28	17	17	13	8	6	2	3	1	3	3	4	0
Viss vikt	9	3	10	9	13	2	4	5	3	1	3	2	1	2
Mindre vikt	2	0	1	0	0	1	1	0	0	0	1	0	0	0
?	2	1						1	1	1				

En försiktig "profilanalys" av de största branscherna i undersökningen ger följande resultat:

Gemensamt för alla branscher (utom läder-, gummi- och plastindustrin): Syfte 1, resultatberäkning, var dominerande.

Bruksindustri: Syfte 2, lönsamhetskalkylering, var näst vanligast. Det var av avgörande vikt. Mindre viktiga och mindre frekventa: 5, externa jämförelser, och 8, prissättning.

Verkstadsindustri: Endast syfte 1, resultatberäkning, angavs av mer än hälften av företagen. Av övriga syften var syfte 2, lönsamhetskalkylering, mest frekvent. Se vidare kapitel 8 - 10.

Skogsindustri: Externa jämförelser var viktigaste bisyfte, men omnämndes endast av en tredjedel av företagen. Anmärkningsvärt är att inget företag angav syfte med anknytning till kostnadsredovisning och att ingen nämnde prissättning. Detta kan förklaras med att vertikala internprestationer är de viktigaste i denna bransch. I andra branscher är prestationerna ofta horisontella, varvid "lönsamhetsrättvisa" blir väsentligare och förutsättningarna för decentraliserade beslut bättre. Se vidare kapitel 11.

Livsmedelsindustri: Endast resultatberäkning och löpande kalkylering angavs av mer än ett företag.

Kemisk industri: Många lågfrekventa syften.

Varuhandel: Psykologiska faktorer angavs av drygt en tredjedel av företagen. Övriga syften, dvs utom 1 och 3, samlades högst två svar var.

Beträffande vikten av de olika syftena framgår att de två första syftena i det överväldigande antalet fall var av "avgörande vikt". Vikten av andra syften var mer varierande.

4.3 Sammanfattning

Syftena i tabell 4.2 är ordnade efter fallande frekvens. En mer systematisk gruppering kan göras med utgångspunkt från de tre huvudklasserna styrsyften, redovisnings- och uppföljningssyften samt psykologiska syften. I viss utsträckning är det också möjligt att ordna syften med internprissättning efter den roll internpriserna spelar: från att användas i en historisk registrering till att användas som beslutsunderlag och "aktiva" styrinstrument.

Tabell 4.4 är ett försök till en sådan, mer systematisk, lista av syften. Den innehåller dock en del överlappningar. Speciellt syfte g (om budgetunderlag) i tabellen innefattar både uppföljnings-, psykologiska och styraspekter. Listan kan naturligtvis göras mer detaljerad. Exempelvis skulle man kunna åtskilja styrning av internprestationsbeslut och annan styrning. Den kan även kompletteras med andra slag av syften, t ex med sådana som tillkommer vid internationella internleveranser (se kapitel 15).

Tabell 4.4 Syften för internprissättning

Redovisning och uppföljning: extern

- a Skapa underlag för anläggnings- och lagervärdering för bokslut
- b Skapa ett fiskalt pris för internleveranser mellan olika juridiska personer.

Redovisning och uppföljning: intern

- c Möjliggöra kontroll av interprestationsflödet.
- d Möjliggöra »rättvis» resultatberäkning för levererande enheter.
- e Möjliggöra »rättvis» resultatberäkning för mottagande enheter.

Psykologiska syften:

- f Möjliggöra decentralisering för att skapa incitament till rationellt handlande.

Styrsyften:

- g Skapa underlag för budgetering och kontroll av olika verksamhetsgrenar.
- h Ge enheterna relevant underlag för lönsamhetsbedömning och planering.
- i Skapa underlag för val av inköpskälla (internt eller externt) för varor och tjänster.
- j Skapa underlag för prissättning av slutprodukter.
- k Kunna styra med priser i stället för direktiv.

5 Traditionella metoder för internprissättning

Ända sedan internavräkning över huvud taget blev aktuell som företagsekonomiskt bedömningsproblem har man diskuterat hur internpriser skall sättas. Denna diskussion aktualiserades redan i 1600-talets bruksföretag. Någon enda allmänt accepterad metod har inte funnits.

Man kan finna två skolor företrädna i den traditionella diskussionen: en grupp var förespråkare för internavräkning baserad på någon form av kostnadsberäkning för de överförda prestationerna, medan en annan pläderade för användning av priser utvisande alternativvärdet, vanligen marknadsvärdet, av prestationerna. Kanske kan man i Europa finna en starkare tro på den förra skolan, i USA på den senare. Båda skolorna förutsatte en central styrning av internprissättningen antingen genom normer eller genom centralt fastställda priser.

Parallellt med framväxten av stora divisionaliserade företag ökade intresset för olika former av prisdecentralisering, som dock inte var ny som idé. Man kan därför urskilja en tredje huvudgrupp av metoder, vilken bygger på tanken att priser och andra leveransvillkor skall fastställas genom förhandlingar direkt mellan levererande och mottagande enheter.

Återstoden av detta avsnitt är resultatet av en genomgång av den traditionella internprissättningslitteraturen, som främst avspeglar erfarenheter och åsikter hos företagsledare, ekonomifolk, konsulter och revisorer. De typer av internprestationer de avsett innefattar både vertikala varuflöden och horisontella prestationer (se kapitel 10) samt både kontinuerliga och sporadiska prestationer. De företag de haft i åtanke torde främst vara dels vertikalintegrerade, dels produktsektoriserade företag. Dessa och andra typer av företag behandlas bl a i kapitel 13.

För varje slag av internpris ges en koncentrerad översikt över i litteraturen och vid företagsbesök anförda fördelar och nackdelar med att internavräkna till just det värdet. Till nackdelarna har även förts eventuella riskfaktorer. Ordningsföljden mellan för- och nackdelarna är i första hand systematiskt betingad, dvs utvisar inte deras relativa vikt. I den mån motsägelser förekommer beror de på olika uppfattningar hos källorna. Det har varit en strävan att göra urvalet av argument allsidigt. Vissa referenser ges som exempel på arbeten där argumenten framförts.

5.1 Kostnadsbaserade internpriser

Traditionellt har det legat nära till hands att låta en enhet, som utnyttjar en annans tjänster eller varor, belastas med "kostnaderna" härför. Tankegången har varit att den mottagande enheten inte gratis skall få utnyttja andra enheter men att den heller inte skall behöva betala fullt pris (t ex rådande marknadspris) till en annan enhet inom samma företag. En önskan att ge incitament till att i första hand köpa inom företaget och därigenom utnyttja redan befintliga resurser - särskilt vid underbeläggning - torde främst ligga bakom "subventioneringen" av internköp, men även principen att inga vinster realiseras vid försäljning inom företaget förefaller ha spelat en roll.

Beroende på syftet med avräkningen och företagets allmänna redovisningsmetoder har följande kostnadsbaser för internpriser föreslagits:

särkostnad, mängdrörlig kostnad, gränskostnad
tillverkningskostnad, självkostnad
självkostnad plus vinstpålägg

Kostnaden kan vara faktisk kostnad eller standardkostnad. Avräknar man till faktisk kostnad men har behov av att veta kostnaderna innan produktionen skett kan avräkning ske till förkalkylerad kostnad, med eventuell korrigering när den verkliga kostnaden blir känd. Med standardkostnad avses kostnad som fastställts som standard för en viss prestation levererad under en viss period. Avvikelser från standard kan påföras leverantören, vilket torde vara vanligast, eller mottagaren. Kostnadsfördelning i efterhand behandlas ej.

5.1.1 Avräkning till förkalkylerad sär- kostnad

Med särkostnad avses kostnad som är specifik för ett visst handlingsobjekt vid viss given kalkylsikt, dvs här för en viss given internleverans. Kan ibland approximeras med rörlig kostnad eller - fastän vanligen med risk för underskattning - med direkt kostnad. Vid avräkning till prestationens gränskostnad avses särkostnaden för den sista enheten, inte den genomsnittliga särkostnaden, vilken de flesta praktiker torde avse i internprisdiskussioner. Ofta är de dock approximativt lika inom aktuella intervall. I avsnitten 6.1.1 och 7.2.3 ges synpunkter på gränskostnadsprissättning.

Huvudmotiv: Styra användning av befintliga resurser på ett för helheten - på kort sikt och i en given avgränsad situation - optimalt sätt.

För:

- + Styr under vissa betingelser mot kortsiktigt totaloptimum för företaget (Hirshleifer, 1956).
- + Relevant för planering vid ofullständigt utnyttjad kapacitet (Shillinglaw, 1961, s 41).
- + Ger relevant underlag för kortsiktsavgöranden om produkt-politik, prissättning m m (Dean, 1955, s 69).
- + Köpande avdelning kan avgöra om externt köp eller köp till producerande enhets särkostnad är fördelaktigast för företaget (Dean, 1955, s 69).
- + Inget behov av fördelning av samkostnader och fasta kostnader (Dean, 1955, s 69).

Mot:

- Inget incitament för levererande enheter, kvantitetsstyrning blir nödvändig. "Löser därför problemen med decentralisering (självständiga enheter) genom att avskaffa systemet" (Cook, 1957, s 76).
- Risk för resursslöseri framför allt genom en svårundviklig underberäkning av särkostnaderna.
- Ej relevant som planeringsunderlag om internprestationerna är knappa, dvs levererande enhet innehåller trång sektion.

Ransonering kan ske genom förhandling om internpriset eller genom centralt beslut - i det senare fallet ingen autonomi (Cook, 1957, s 77).

- Ej tillräckligt som planeringsunderlag vid kapacitetsförändringar (Hirshleifer, 1956, s 180).
- Låga kostnader i tidigare led kan dölja höga kostnader i senare (Dean, 1955, s 69).
- Sista ledet får stort manöverutrymme på de tidigare bekostnad, vilket bl a kan leda till att för låga priser tas ut i den externa försäljningen.
- Stora mätproblem (Shillinglaw, 1961, s 42).

5.1.2 Avräkning till förkalkylerad självkostnad (exkl försäljningskostnad) eller tillverkningskostnad

Huvudmotiv: Levererande enhet får sina kostnader täckta, men gör ej vinst på internhandel.

För:

- + Självkostnaden visar vilken kostnad mottagaren måste kunna bära för att prestationen skall vara långsiktigt lönsam att tillhandahålla.
- + Mottagaren får en uppfattning om vad prestationen kostar på lång sikt under "normala" förhållanden.
- + Självkostnad ger ofta intryck av att vara ett "objektivt värde".
- + Det sökta värdet finns ofta beräknat för andra ändamål.
- + Metoden har redovisningstekniska fördelar.

Mot:

- Internpriset ger ej uttryck för den relevanta kostnaden vid beslut om volymförändringar, vidareförädling, externa inköp/försäljningar, dvs styr besluten fel (gäller vid oföränderlig omvärld, kort sikt och oberoende mellan beslut).
- Tillverkningskostnad och självkostnad är beroende av prestationsvolymen. Det är därför viktigt hur och av vem volymen bestäms (Li, 1965, s 52). Konflikter om kostnader och volymer

är nästan oundvikliga (Whinston, 1964, s 415). De kan dock delvis undvikas genom att debitera fast och rörlig kostnad separat (Cook, 1957, s 79).

- Döljer enheternas bidrag till totalresultatet. Räntabilitetsberäkningar för de olika enheterna blir meningslösa (NICB, 1967, s 8).
- Ingen motivation att rationalisera hos leverantören om kostnader automatiskt täcks (gäller ej om standardkostnad används).
- Utlöser missnöje och ovilja till internleveranser hos leverantören om denne har resultatansvar (dvs ej enbart kostnadsansvar) och således tvingas avstå från vinstmöjligheter på en del av sin kapacitet.
- Mottagaren förlorar på men kan sällan påverka höga kostnader hos leverantören (Greer, 1962, s 7).

5.1.3 Avräkning till förkalkylerad självkostnad (eller tillverkningskostnad) plus vinst, s k cost-plus

I internpriset medräknas normal marginal eller normal avkastning på investerat kapital. Vinstpåslagen kan ingå i de löpande internpriserna eller debiteras periodvis.

Huvudmotiv: Låta levererande enheten gå med "gängse" vinst (motivet blir litet olika om extern marknad saknas resp om sådan ständigt finns som alternativ).

För:

- + Räntabilitetstänkande indoktrineras (Cook, 1955, s 91).
- + Vinstpåslaget avspeglar nödvändig avkastning på kapital och vad utomstående leverantör skulle kräva (Cook, 1955, s 91).
- + Tillfredsställande vinst på slutprodukter garanteras förutsatt att erforderliga priser kan tas ut.
- + Prissättning av slutprodukter kan styras genom central kontroll över vinstpåslag i tidigare led.
- + Ingen exploatering av levererade enheter; internhandel uppmuntras varigenom integrationsfördelar tillvaratas.

- + Kan vara ett approximativt marknadspris i "cost-plus" industrier (Cook, 1955, s 92).
- + Accepteras lätt om marknadspris ej finns eller ej kan beräknas ens approximativt.
- + Utgör en prissättningsrutin som minskar behovet av förhandlingar.
- + Eliminering av internvinster är lättare än om marknadsbaserade internpriser används (NICB, 1967, s 9 - 10).

Mot:

- Priset inget alternativvärde, dvs olämpligt som beslutsunderlag t ex vid produktval (Dopuch & Drake, 1964, s 14).
- Om många vertikala steg kan kostnaden till slut bli så hög att en produkt som är lönsam för företaget kan befinnas olönsam (Cook, 1955, s 92).
- Priset leder till en missvisande bild av enheternas resultat (Dean, 1955, s 70).
- Godtyckligt och auktoritärt pris (Dean, 1955, s 70).
- Automatiskt vinstpåslag ger dålig motivation.
- Vinsteliminering krävs i bokslut.

5.1.4 Avräkning till standardkostnad

Avräkning till standardkostnad avser antingen standardsärkostnad eller standardtillverkningskostnad/standardsjälvkostnad. Standardsatserna fixeras för minst en budgetperiod. Punkterna nedan avser för- och nackdelar jämfört med avräkning till motsvarande faktiska (förkalkylerade) kostnad. Tyvärr ger litteraturen inte underlag för separata jämförelser standardsärkostnader - förkalkylerade särkostnader respektive standardsjälvkostnader - förkalkylerade självkostnader. Fördelarna med standardvärden torde dock vara sär-

skilt markanta vid avräkning till särkostnader, framför allt kanske fördelen att undvika ryckighet i internpriser och planering.

Huvudmotiv: Undvika alltför tätt fluktuerande internpriser - som kan vara missledande om de svänger snabbare än besluten kan ändras - samt skapa motivation hos både leverantör och mottagare till att vidta kostnadspressande åtgärder.

För:

- + Fasta priser underlättar planering hos mottagaren (Mc Lain, 1963, s 30 - 32).
- + Medger resultatanalys avseende båda parter.
- + Avslöjar ineffektivitet hos leverantören.
- + Stimulerar till kostnadsbesparingar hos leverantören (Mc Lain, 1963, s 30 - 32).
- + Enkelt och lättförståeligt (Mc Lain, 1963, s 30 - 32).
- + Underlättar redovisning och rapportering (NICB, 1967, s 9).

Mot:

- Risk för konflikter rörande kvalitetsnivå och rörande standardisering kontra specialutförande (Cook, 1955, s 90).
- Risk att avvikelser från standard ej uppmärksammas så att man får en felaktig bild av de verkliga kostnaderna (NICB, 1967, s 9).
- Standardpriser som baseras på verkliga kostnader i tidigare perioder och ej på produktionsekonomiska analyser kan leda till att effektivitetsbrister ej uppmärksammas och åtgärdas (NICB, 1967, s 9).

Även andra slag av fasta priser - t ex av typ courtage för finansiell service - förekommer, speciellt för tjänster. Den enda fördelen med en sådan prissättning är att den är enkel - "som alla feodala system" (Dean, 1955, s 71).

5.2 Marknadsbaserade internpriser

Ett huvudsyfte med decentralisering är att utsätta enheter inom företaget för konkurrens - detta för att skapa motivation till lönsam-

hetstänkande och rationella beslut. Detta ställer krav på värderingen av enheternas resultat. Beträffande värdet av interna leveranser så anses detta ofta bäst - och mest objektivt - avspeglas av det värde som etablerats på en konkurrensmarknad.

Internpriserna skall vara konkurrenskraftiga, enheterna skall ut sättas för "the test of the market". Olönsamma produkter och avdelningar skall upptäckas.

Genom att använda marknadsbaserade internpriser skapas således ett pristryck på enheterna. (En annan sak är att för en levererande enhet, som levererar på intern beställning, kan ett standardkostnadspris innebära ett väsentligt hårdare tryck än ett marknadspris.) Ett sådant pristryck kan också vara ändamålsenligt om enheterna ingår i en vertikal kedja och man vill begränsa utrymmet nedåt vid prissättningen i det sista ledet. Risker är emellertid att detta pristryck kan föranleda underutnyttjande av företagets totala kapacitet.

Om enheterna utgör olika juridiska personer ställer lagstiftning och andra förordningar vissa krav på att transaktionerna ska ske på marknadsmässig bas. Se kapitel 14.

För vissa standardprodukter finns marknadspriser etablerade och kan lätt användas i intern avräkning. Ofta finns dock ingen enhetlig marknad varför marknadspriser får uppskattas på basis av priset på liknande produkter. Stundom finns inga marknadsnoteringar alls att grunda värderingen på. Marknadsbaserade priser finns därför i tre huvudvarianter:

rådande marknadspris

uppskattat marknadspris

bedömt pris hos en effektiv extern producent

Samtliga varianter kan kombineras med prisavdrag av olika slag.

5.2.1 Avräkning till rådande marknadspris

Internpriset sätts lika med marknadspriset. Förutsätter etablerat marknadspris och att försäljnings- respektive anskaffningskostnader vid intern och extern handel ej är alltför olika.

Huvudmotiv: Låta enheterna agera självständigt under konkurrens.
Ingendera parten skall förlora på att handla internt.

För:

- + Idealiskt för värdering, planering och motivation - om det finns en fri, öppen och obegränsad marknad för prestationen med ett etablerat, känt pris¹⁾ (Greer, 1962, s 8) och om företagets olika enheter aktivt kan agera självständigt. Fler likartade motiv anförs av Dearden (1960, s 117 ff) och av Dopuch & Drake (1964, s 12).

Mot:

- Vid överkapacitet hos levererande enheten kan marknadspriset vara missledande (Cook, 1957, s 75).
- Mottagaren kan frestas till för helheten olönsam egentillverkning (NICB, 1967, s 15).
- Risk att kostnadsinformation förloras vid transfereringen (NICB, 1967, s 18).
- På vissa marknader fluktuerar priserna kraftigt.
- Olika delmarknader för en produkt kan finnas (Greer, 1962, s 8). Marknadspriset kan vara olika för levererande och mottagande enhet (Gould, 1964).
- Tillfällig dumpning skapar ofta problem (Greer, 1962, s 9).
- Vid långsiktiga internprestationsavtal uppstår prognosproblem avseende "framtida rådande marknadspriser" (jfr 5.2.2).
- Missnöje kan uppstå om fördelningen av integrationsvinster²⁾ (Li, 1965, s 52).
- Om en intern leverantör är en liten producent eller försedd med mindre rationella anläggningar kanske han inte kan konkurrera med externa leverantörer. Konflikter uppstår lätt i sådana fall (Whinston, 1964, s 415).

1) Om marknaden ej är fri, öppen och obegränsad, dvs marknadspriset påverkas av det egna företagets handlande, kan ett externt marknadspris jämföras med ett uppskattat marknadspris. Se avsnitt 5.2.2 för fördelar i denna situation,

2) Ekonomiska fördelar av intern handel jämfört med extern.

- Det kan vara mycket kostsamt att ständigt följa marknadspriserna om företaget arbetar med ett stort sortiment.
- Det kan ta tid att bestämma marknadspriset samt övriga faktorer (produktspecifikationer, försäljningsvillkor osv) speciellt om företagets externa handel med prestationen är obetydlig (NICB, 1967, s 15).
- Problem med vinsteliminering i bokslut.

5.2.2 Avräkning till uppskattat (hypotetiskt) marknadspris

Finns ingen identisk produkt på marknaden kan ett "marknadspris" härledas från priset på liknande produkter. Uppskattningar kan också göras om en befintlig marknad skulle rubbas om företaget gick ut och sålde/köpte den aktuella internprestationen. Metoden innebär således att ett hypotetiskt marknadspris beräknas, varvid prissättningsmetoder för företagets säljvaror och information om prissättningsmetoder i andra företag kan utnyttjas. (Se t ex Dear-den, 1960).

Huvudmotiv: Låta enheterna agera som under konkurrens även när etablerad extern marknad för internprestationerna saknas.

För:

- + Det beräknade marknadspriset utgör ofta en långsiktig operationell kostnad vilket ger relevant underlag för planering, speciellt på lång sikt.
- + Ger ryggrad vid prissättning av slutprodukter genom att avkastningskrav på investeringar i tidigare led är intäckta i internpriset och därmed finns med i sista ledets kostnadsbild (minskar "slack" i sista ledet).
- + Möjliggör rättvis och "objektiv" värdering av enheternas resultat (NICB, 1967, s 19).
- + Uppmuntrar båda parter till internhandel ifall båda kan tillgodoräkna sig integrationsfördelar (jfr dock 5.2.4).
- + Skapar motivation för leverantör och mottagare.

Mot:

- Existerande priser enligt prislistor etc, på vilka uppskattningarna baseras, är ofta manipulerade, dolda rabatter finns etc. (Greer, 1962, s 8 - 9).
- Infordrade anbud är oftast orealistiska om anbudsgivaren bedömer en order som mindre sannolik (NICB, 1967, s 15).
- Problem om fastställande av minsta internleveransvolym.
- Problem om hur ändring av inköpskälla skall bedömas och bestämmas.
- Problem om hur hänsyn till integrationsfördelar skall tas (jfr 5.2.4).
- Risk att enhetscheferna "genom upptrissade priser försöka förtjäna pengar på varandras bekostnad" (Liljeblad, 1952, s 141).
- Stor risk för oenighet beträffande beräkning (av vem? hur?) av "marknadspriset" med konflikter, medling, skiljedom etc som följd (jfr 5.3.2).

5.2.3 Avräkning till bedömt pris hos en effektiv extern producent

Om externa alternativ till en intern prestation saknas och om heller inga likartade produkter finns på marknaden existerar inget marknadspris. Detta gäller exempelvis vid beställningstillverkning då både slutprodukten och ingående delar specialtillverkas enligt beställarens specifikationer. I stället kan - med utgångspunkt från känd teknologi, kända avkastningskrav etc - ett långsiktigt pris hos en tänkt, effektiv extern leverantör konstrueras och användas som internpris (se t ex Dearden, 1960). Metoden är tänkt som komplement till andra internprissättningsmetoder och i första hand avsedd för mycket betydelsefulla specialprodukter.

Huvudmotiv: Låta enheterna agera som under konkurrens trots att externa alternativ saknas.

För:

(Se 5.2.2)

Mot:

(Se 5.2.2)

5.2.4 Avräkning till reducerat marknadspris

Vid intern handel finns vanligen en rad kontaktfördelar i jämförelse med handel med utomstående. Försäljnings- respektive inköpskostnader kan sparas, kreditkostnader och -risker undviks, långsiktiga åtaganden garanteras, samordning av olika processled kan drivas långt osv. De flesta sådana integrationsfördelar faller vid marknadsprissättning vanligen på den levererande enheten. (När vertikal integration motiveras av kvalitets skäl, råvarugaranti e d är motsatsen ofta fallet.) Genom olika avdrag från rådande eller uppskattat marknadspris kan integrationsfördelarna omfördelas.

Avdragen kan göras schablonmässigt i form av procentuella prisavdrag eller genom krontalsavdrag. En annan metod är att använda det pris som en utomstående distributör skulle debiterats (NICB, 1967, s 15). Se vidare avsnittet om korrektionsförhandlingar, 5.3.2.

Huvudmotiv: Få en "rättvisare" fördelning av integrationsfördelarna (i övrigt som vid avräkning till rådande marknadspris/uppskattat marknadspris).

För:

- + Stimulerar mottagande enheter till interna inköp: bättre utnyttjande av gemensamma resurser och av integrationsfördelar.
- + Internpriserna kan beräknas schablonmässigt.

Mot:

- Risk för oenighet beträffande avdragens storlek (NICB, 1967, s 16).
- Försvårar jämförelser med utomstående konkurrenter (NICB, 1967, s 16).

5.2.5 Avräkning till slutprodukts försäljningspris minus avdrag

Här är det inte frågan om att utgå från marknadspriser på likartade produkter som sedan reduceras. I stället används vid avräkningen

- 3) Trots att denna metod inte innebär internprissättning som bygger på internprestationens marknadsvärde utan på slutprodukten har den, för att hålla antalet grupper av metoder nere, sammanförts med de alternativvärdeorienterade. Deras åsyftade slutresultat är ungefär detsamma.

mellan vertikala led det sista ledets försäljningspriser gentemot utomstående kunder som bas för internpriserna. Dessa erhålles sedan genom avdrag av t ex särkostnader, standardsärkostnader, självkostnader eller standardsjälvkostnader i försäljningsledet eller i flera led fr o m detta och bakåt. Denna variant innebär således en slags negativ kostnadsbaserings för internpriserna. Procentuella avdrag är också möjliga. Det sista ledet ges ofta en procentuell marginal på beräknade försäljningspriser.

Huvudmotiv: Lägga huvudsakliga resultatansvaret vid vertikal integration hos näst sista ledet, vanligen sektorer eller motsvarande.

För:

- + Underlättar för näst sista ledet och/eller centrala ledningen att påverka den externa prissättningen. Eftersom denna direkt påverkar internprissättningen blir det "rimligt" med överläggningar och med styrning från tidigare led eller från centrala ledningen.
- + Någorlunda bra om köparens marknad råder (Dean, 1955, s 70).
- + Underlättar vinsthemtagning om sista ledet består av dotterbolag utomlands.

Mot:

- Mindre bra om säljarens marknad råder (Dean, 1955, s 70).
- Kan hålla volymen nere, eftersom sista ledet då får större skillnad mellan försäljningspris och inköpskostnad, vilket kan vara fördelaktigt för sista ledet men ej för företaget som helhet.
- Förändringar i slutpris slår igenom hela kedjan. Sista ledet skyddas av sina marginaler vid prissänkning, vilket kan hålla priset nere (Dearden, 1960, s 123).
- Kan - i jämförelse med exempelvis kostnadsbaserad internprissättning - upplevas som en inskränkning i det sista le-

dets självständighet, framför allt i prissättningen, med minskad motivation som följd.

- Svårt och arbetskrävande att göra prognoser för försäljningspriser i sista ledet, speciellt om sortimentet är stort.

Om avdrag görs i flera led med olika slag av kostnader blir för- och nackdelarna också olika i analogi med dem som redovisades i avsnitt 5.1.

5.3 Internpriser fastställda efter förhandling

5.3.1 "Affärsmässiga förhandlingar"

Huvudtanken är att man eftersträvar en slags intern marknad (Hasenack, 1957, s 308 ff) med syfte att enheterna därigenom skall agera på ett för helheten fördelaktigt sätt. Metoden rekommenderas (bl a av Dean, 1955 och 1957) då ofullständig konkurrens råder och komplett decentralisering önskas (Dopuch & Drake, 1964, s 13). Avdelningarna förutsätts få fritt utnyttja externa alternativ.

Huvudmotiv: Låta enheterna agera självständigt gentemot varandra (jämför med modellerna 6 och 7 i avsnitt 3.2) för att därigenom stimulera till ömsesidigt fördelaktiga åtgärder.

För:

- + Mottagande enhet kan påverka priset, integrationsfördelar tillfaller inte enbart levererande enheten (Li, 1965, s 53).
- + Levererande enhet får incitament att minska kostnaderna (Li, 1965, s 53).
- + Godtycke undviks, samförstånd skapas (Dean, 1955, s 68).
- + Praktiskt om få och sällan förekommande internprestationer.

Mot:

- Risk att samverkan hindras, att ansträngningar avleds (Greer, 1962, s 9).
- Om ej total självständighet hos enheterna (dvs modell 6 i av-

snitt 3.2 snarare än modell 7) krävs ofta ingripande från centralt håll, speciellt om enheterna har olika förhandlingsstyrka (Anthony, 1965a, s 260 - 261).

- Risk för förvanskning av information till andra enheter - även centrala (Cook, 1955, s 93).
- Risk att man vid resultatvärdering snarare värderar förhandlingsförmåga och -styrka än förmåga att kontrollera ekonomiska variabler (Dopuch & Drake, 1964, s 13).
- Förhandlingar stjäl dyrbar tid (NICB, 1967, s 16).

5.3.2 "Korrektionsförhandlingar"⁴⁾

Med korrektionsförhandlingar avses sådana förhandlingar eller - kanske adekvatare - överläggningar som syftar till att korrigera grundpriser framräknade enligt någon av de i tidigare avsnitt (särskilt 5.2) angivna metoderna. Denna typ av överläggningar rör vanligen integrationsfördelars fördelning. Vid mindre omfattning av överläggningarna, dvs då få prestationer berörs och korrigeringarna har liten ekonomisk betydelse och i stor utsträckning kan grundas på sakskäl, torde fördelarna i form av eliminerade irritationsmoment, ökade insikter om andras förhållanden osv överväga. Vid större omfattning och betydelse av överläggningarna blir skillnaderna gentemot "affärsmässiga" förhandlingar (se 5.3.1) inte så stora.

5.4 Användning av traditionella metoder för internprissättning

Den litteratur som givit material till avsnitten 5.1 - 5.3 ger tyvärr inte någon tydlig bild av vad som ligger bakom faktiska val av internprissättningsmetod. Det finns emellertid några undersökningar, som ger vissa upplysningar på den punkten.

En undersökning utfördes 1956 av NACA⁵⁾ och omfattade fyrtio amerikanska storföretag. I rapporten finns ett antal citat från

4) Denna typ av förhandlingar finns inte explicit behandlad i den genomgångna litteraturen. De fältundersökningar som ligger bakom denna skrift har emellertid visat att vad som här kallats korrektionsförhandlingar är relativt vanliga (se t ex kap 11 och 12). De förtjänar därför en egen rubrik.

5) Accounting for intracompany transfers, 1956.

olika företag som utvisar resonemang bakom val av olika slags marknads- och kostnadsbaserade priser. Den innehåller också ett kort kapitel om redovisning av internleveranser. Man ger inga rekommendationer och drar inga slutsatser utöver att man iakttagit en trend mot decentralisering av vinstansvar och marknadsorienterad internprissättning.

År 1957 publicerades en doktorsavhandling (Stone, 1957), som redovisade resultatet av en brevenkät med ca 350 svarande amerikanska företag. Det framgår att de viktigaste faktorerna vid val av internprissättningsmetod var:

Förekomst av marknad

Företagets struktur

Internprestationernas volym

Slag av operationer (extraktion, bearbetning, sammansättning ...)

Företagets historia

Individuella hänsyn

Marknads- och kostnadsbaserade priser var vanligast. Förhandlingspriser var ovanliga och användes bara som komplement till de andra. De flesta företagen använde mer än en metod. Detta berodde framför allt på att marknadsformerna var olika för de transferrade produkterna.

Studien tar också upp de speciella problem som upplevdes vid användandet av de olika metoderna.

1967 publicerades ännu en amerikansk undersökning (Interdivisional Transfer Pricing, 1967). Den bygger på material från 190 amerikanska företag. Två tredjedelar av dessa använde kostnader i någon form i sin internprissättning antingen som den enda basen för internpriserna eller i kombination med marknadsbaserade internpriser. I över hälften av företagen användes marknadsbaserade internpriser, ensamma eller i kombination med kostnadsbaserade.

Undersökningen tar också upp de "filosofier som ligger bakom valet av de olika metoderna". Ett antal praktikfall beskriver metoder

använda i olika namngivna företag. Vidare ges exempel på policyuttalanden och instruktioner.

Praxis i större svenska företag har också undersökts (Larsson, Sundquist och Arvidsson, 1971). 343 företag tillsändes frågeformulär. 235 svar var användbara. I 194 företag förekom internprissättning. Av dessa 194 företag använde 158 st (81 %) någon form av kostnadsbaserad och 109 (56 %) någon form av marknadsbaserad internprissättning. Internpriser fastställda efter förhandling förekom i 56 företag (28 %). I 51 företag (26 %) fastställdes internpriser centralt.

Som enda metod förekom kostnadsmetoden i 43 företag, marknadsmetoden i 16, förhandlingsmetoden i 3 och metoden med centralt fastställda priser i 4 företag. I 79 företag kombinerades två metoder. I 47 företag användes tre eller fler metoder.

Studien redovisar även företagens syften och tillfredsställelse med internprissättningen, enheternas befogenheter m m och relaterar dessa faktorer till de använda metoderna.

Praxis, framför allt i svenska företag, redovisas mer ingående i kapitel 8 - 16 nedan.

5.5 Sammanfattning

Av översikten över för- och nackdelar med olika avräkningsvärden framgår att något i alla avseenden "bästa" värde inte existerar. Varje internprissättningsmetod uppvisar fördelar i vissa avseenden och i vissa situationer och nackdelar i andra. Detta är också en förklaring till varför olika metoder och variationer inom dessa förekommer i praktiken.

De intressantaste dimensionerna när det gäller värdering av internprestationer, speciellt med hänsyn till avsedd styreffekt, är sannolikt följande (jämför Frenckner 1954, sid 48):

- objektets karaktär (slag av internprestation)
- subjektens karaktär (slag av levererande och mottagande enheter samt planeringsenheter)

- företagssystemets struktur (storlek, teknologi, flödesberoenden mellan enheter, formell och informell organisation)
- beslutens grad av oberoende av andra beslut
- externa förhållanden (alternativ på köp- respektive säljsidan, grad av föränderlighet i omvärlden m m)
- planeringshorisonten (bundenhet över tiden, osäkerhet i framtidsbedömningen m m)

En bedömningssituation avseende internprestationer kännetecknas både av rådande förhållanden i dessa dimensioner och av syftena med bedömningen. Bilden kompliceras ytterligare av ömsesidiga beroenden mellan i första hand syftena å ena sidan och tillstånden i de övriga dimensionerna å den andra. Det är därför stor risk att uttalanden om huruvida en viss typ av internpriser är bra eller inte, med hänsyn till ett angivet syfte, blir vilseledande om inte tillstånden i de andra dimensionerna samtidigt fastläggs.

Det är särskilt angeläget att understryka att metoder för internprissättning måste ses i samband med den totala styrningen i företagssystemet och därmed med dettas struktur och organisation. Uppdelningen i enheter med särskilda mål och funktioner samt dessa enheters inbördes relationer påverkar och påverkas av internprestationer och hur dessa bedöms (jfr Hamann, 1969, s 78 - 100). Självständigheten hos de lokala, internprestationslevererande och -mottagande enheterna är en viktig faktor. Det är uppenbart att andra krav på internprissättningen ställs om enheterna har full frihet att utnyttja alternativa externa marknader än om internprestationerna planeras och fastställs centralt i företaget. Denna fråga tas upp igen i kapitel 7.

6 Nya ansatser på internprissättningsområdet

Det har från skilda utgångspunkter gjorts flera försök att utforma "goda" ekonomiska system. Ser man till de ekonomiska system, som utgörs av företag i vilka internprestationer förekommer, kan följande ansatser förtjäna att uppmärksammas:

Förbättrad internavräkning på traditionell grund

Totalplaneringsmodeller

Anpassningsprocesser

Beteendevetenskapliga ansatser

6.1 Förbättrad internavräkning på traditionell grund

Fördelarna och nackdelarna med de traditionella metoderna för beräkning av internpriser har stimulerat till funderingar kring möjligheten av kombinationer som tar tillvara "fördelarna av alla och nackdelarna av ingen". Förslag om att använda flera priser parallellt på en och samma prestation har så framkommit. Andra utvecklingsvägar är att avräkna i flera steg och att integrera resultat i olika led vid resultatmätningen.

6.1.1 Olika internpris för leverantör och mottagare

Leverantören krediteras ett pris, mottagaren debiteras ett annat. Metoden förutsätter inte att den dubbla bokföringen överges i internavräkningen. Differenserna kan samlas upp i ett särskilt pris-differenskonto benämnt integrationskonto e d. (Se Frenckner, 1954, s 132 ff). Följande tre förslag har påträffats:

a Variabel tvådimensionell metod

Leverantör krediteras: Högsta av självkostnad (eventuellt plus vinstpålägg) och marknadspris.

Mottagare debiteras: Lägsta av självkostnad (eventuellt plus vinstpålägg) och marknadspris. (Greer, 1962, s 11).

Skillnaden utgör kostnaden för företaget av att avdelningarna hand-

lar internt. Om självkostnaden är högst visar skillnaden merkostnaden av egenförsörjning. Om marknadspriset är högst visar skillnaden vilken vinst på prestationen man går miste om genom att leverera internt. Värderingsproblemen härvidlag måste givetvis nogga beaktas.

"Metoden löser inte alla problem och kan inte alltid tillämpas. (Greer anger t ex inte hur integrationsfördelar behandlas. Sådana uppstår bl a genom att både försäljnings- och inköpskostnader kan sparas genom intern handel.) Den tillåter emellertid varje enhetschef att beräkna sitt resultat på ett sätt som ställer det i fördelaktigaste möjliga belysning. Bedömningen av resultatet ur helhetens synvinkel överläts till företagsledningen, på vilken det ankommer att göra sådana bedömningar. Det väsentliga är att enheternas chefer befrias från vad som inte ligger inom deras ansvarsområden." (Greer, s 12)

b Konstant tredimensionell metod

Leverantör krediteras: Marknadspris.

Mottagare debiteras: (standard) särkostnad (på kort sikt) + andel i (budgeterad) samkostnad (på lång sikt). (Frenckner, 1954, s 134 ff).

Särkostnad och andel i samkostnad redovisas separat. Leverantörens resultat blir beräknat som om han vore fristående, mottagarens visar resultatet för kombinationen (s 138). Frenckner visar för övrigt i detalj ett antal olika bedömningsmodeller av denna typ. Huvudidén är att visa "hur olika för internprestationernas bedömning erforderliga upplysningar skola kunna erhållas i ett sammanhang" (s 109). Varje enhet (företag) "skall självständigt kunna bedöma sin fristående lönsamhet på såväl kort (intäkts-särkostnadsjämförelse) som lång sikt". Moderföretaget "skall kunna bedöma planeringen på såväl kort som lång sikt för hela företagskombinationen". Högsta ledningen "skall kunna bedöma (och kontrollera) ekonomin på längre sikt med att upprätthålla internprestationerna i nuvarande eller ändrad omfattning". (s 111). Modellerna visar hur avräkningen sker - under olika antaganden

rörande antalet enheter, moderföretagets placering i internprestationskedjan, horisontella respektive vertikala internprestationer m m - samt vilka upplysningar den kan lämna för de olika slagen av bedömningar.

c Konstant tvådimensionell metod

Leverantör krediteras: Pris på slutprodukt minus vinst och bearbetningskostnader (särkostnader) i senare led.

Mottagare debiteras: Särkostnad (gränskostnad).

(Drebin, 1959, s 54).

Metoden är tänkt för vertikalt integrerade företag och utgör en kombination av 5.2.5 och 5.1.1. "Härigenom kommer den levererande enheten att öka sin produktion så länge gränskostnaderna är mindre än gränsintäkterna (vilka på grund av internpriset också är företagets gränsintäkter). Detta ger samma produktionsnivå som skulle erhållits av någon som försökte optimera hela företagets vinst. På motsvarande sätt kommer den mottagande enheten att utnyttja prestationer från andra enheter så länge deras gränskostnad (vilken på grund av internpriset också är företagets gränskostnad) är lägre än gränsintäkten hänförlig till dessa produktionsfaktorer och, naturligtvis, lägre än det pris som kan erhållas utanför företaget. Detta är den utsträckning i vilken en person, som försökte optimera företagets vinst, skulle hyra resurser." (s 54).

Drebin anför en mer komplicerad redovisning som enda skäl emot den föreslagna metoden. Andra, och allvarigare, invändningar kan emellertid göras. Metoden garanterar inte, vilket antyds, att företagets interna utbud och efterfrågan bringas i jämvikt. Ingen hänsyn tas till knappa resursers värde (alternativutnyttjandekostnader) eller till produktionsekonomiska samband och efterfrågesamband mellan olika produkter. Metoden löser således inte de kortsiktiga optimeringsproblemen. Därtill tar den ingen hänsyn till mer långsiktiga aspekter, vilket ur tillämpningssynpunkt kanske är den allvarligaste bristen.

Genom att debitera även knapphetspriser, där trånga sektioner tas

i anspråk, och kombinera metoden med en effektiv budgetering blir fördelarna större jämfört exempelvis med särkostnadsavräkning.

6.1.2 Avräkning i två steg

Redan i traditionell avräkning till kostnad plus vinst (cost-plus) görs ofta avräkningen i två steg. Under redovisningsperioden redovisas alla internleveranser till kostnadsvärde och vid periodens slut avräknas vinstpålägget på periodens leveranser. Detta kan ske i eller utanför bokföringen och görs framför allt för att förenkla redovisningen.

Tanken bakom de "nya" varianterna av avräkning i två steg (flera av dem finns i 50-talslitteraturen) är att man dessutom vill dels ge planeringsunderlag, dels fördela kostnader eller nppkommen vinst på ett rättvist sätt.

En variant bygger på löpande avräkning till produktsärkostnad. Periodvis debiteras mottagaren en andel av leverantörens samkostnader exempelvis i form av ett procentuellt pålägg på under perioden debiterade särkostnader eller med enligt variant 6.1.1 b angivna budgeterade samkostnader. Härigenom förenklas redovisningen (bl a Frenckner, 1954, s 200). Dessutom kan produktkalkyleringen, om så önskas, hållas ren från pålägg tvärsigenom alla led samtidigt som leverantören får kostnadstäckning och mottagaren får känna av kapacitetskostnaderna hos leverantören. Nackdelen torde främst ligga på motivationssidan, i första hand hos den levererande enheten, om inte resultatbedömningen inom företaget helt knytes till den årliga redovisningen jämförd med årsbudgeteringen.

En annan variant innebär att man vid leverans räknar av till särkostnad (eventuellt självkostnad) och vid periodens slut krediterar leverantören med en andel i mottagarens eller företagets vinst. Både låga kostnader och lönsamhet belönas, men det blir svårt att väga de två faktorerna mot varandra. (Cook, 1955, s 92).

En tredje variant går ut på att leverans debiteras till standardsärkostnad plus ett pålägg för samkostnader (indirekta kostnader, fasta kostnader) och vinst. Pålägget utgår i form av en klumpsumma som fastställs periodvis efter förhandling mellan parterna. Förde-

larna för mottagaren är att inköpspriset (särkostnaden) understiger marknadspriset, för leverantören att mottagaren blir en fast kund med vilket följer kontaktfördelar, som det dessutom blir naturligt att dela. Därtill kommer fördelarna för företaget som helhet av att planering och samordning¹⁾ uppmuntras. (Li, 1965, s 53 - 54).

Gemensamt för de förslag som presenterats i detta och närmast föregående delavsnitt är att man vill göra internprissättningen flerdimensionell och därmed mer flexibel. Man behöver olika värden för olika ändamål (Frenckner, 1954, s 94 ff. Cook, 1957, s 77 ff). Rent generellt kan man därför förespråka en registrering av flera värden på internprestationer för att vid behov kunna välja ut det relevanta värdet för:

kortsiktiga och av varandra oberoende beslut
långsiktiga eller av andra beslut starkt beroende beslut
värdering av avdelningar och deras chefer
värdering av lager etc vid bokslut

Men vilka slag av värden man ska registrera och hur ofta "uppdatering" skall ske måste till sist baseras på kompromissöverväganden.

6.1.3 Integrerad resultatmätning - En metod att försöka få bukt med suboptimering och utdragna prisdiskussioner mellan tillverkande och säljande enheter är att vid resultat- och räntabilitetsberäkningar lägga samman resultaten i de olika leden. Man gör således medvetet dubbelräkningar av bl a integrationsvinster, som vid totalberäkningar för företaget måste elimineras. Genom att låta enheterna få del i varandras vinst hoppas man nå en ökad integrering med mer av samverkan och informationsutbyte och mindre av konflikt i deras inbördes relationer. Den integrerade resultatmätningen är således snarare ett sätt att motverka och helst eliminera de negativa effekter som den "norma-

1) Li utgår ifrån (vilket inte är nödvändigt) att först sker planeringen i vilka internprestationsvolymerna fastställs. Därefter sker underhandlingar om internpriserna, som består av två delar enligt ovan. Internpriserna får då ingen styrande verkan.

la" internprissättningen har än en speciell form för internprissättning.

Särskilt i företag med internationella internleveranser (se vidare kapitel 15) påverkas dessutom internpriserna av externa faktorer. Någon form av resultatkorrigerering anses därför ofta nödvändig i sådana företags interna resultat- och räntabilitetsmätningar. Resultatintegrering är en lösning som eliminerar internprisernas vinstfördelande effekt (Jfr Solving international pricing problems, 1965). En annan lösning är att ha ett officiellt (externt) och ett internt internprissystem (se 16.1.4).

Resultatintegrering kan åstadkommas på flera sätt och göras mer eller mindre fullständig.

a Vinstöverföringar "bakåt"

Resultatintegreringen uppnås genom att resultatet i ett led krediteras ett tidigare, den s k credit-back-metoden.

Exempel: Resultatet i försäljningsbolag utomlands krediteras levererande sektorer i moderbolaget. Någon motsvarande debitering på dotterbolagen sker inte. Resultatet på utlandsförsäljningen dubbelredovisas alltså. Beräkningarna kan göras i statistisk form vid sidan om bokföringen.

b Vinstöverföringar "framåt"

Resultatet på internt sålda produkter krediteras mottagaren.

Exempel: Ett utländskt tillverkande och säljande dotterföretag försörjs delvis från ett annat dotterföretag. För att inte uppmuntra till kapacitetsutbyggnad i det första företaget, vilket kan vara irrationellt från koncernsynpunkt, tillgodoräknas det resultat i föregående led vid upprättandet av internbokslut. I den mån man inte samtidigt eliminerar internvinsten hos leverantören (t ex för att inte göra internleveranserna ointressanta för leverantören) dubbelräknas alltså vissa resultatposter.

c Vinstöverföringar "framåt" och "bakåt"

Vid resultatmätningen tillgodoräknas senare led resultat i tidigare led och omvänt.

Exempel: I ett sektoriserat företag med utländska dotterbolag beräknas dels resultat per sektorområde (sektorns resultat plus resultat utomlands på sektorns produkter), dels resultat per försäljningsområde (dotterbolagets resultat plus resultat i tidigare led på internt förvärvade prestationer).

Gemensamt för metoderna a - c är att man vill frigöra den interna resultatmätningen av företagsenheter från den löpande avräkning-
eu, eftersom denna utformas med hänsyn även, eventuellt huvudsakligen, till andra faktorer. Bland sådana faktorer återfinns både interna, t ex produktkalkylering, och externa, t ex restriktioner i form av lagregler och andra förordningar. Det är alltså bieffekterna på resultatvärderingen av en anpassning till dessa faktorer man vill eliminera.

Den främsta nackdelen med resultatintegrering torde vara att man ersätter snedvridna resultatmått med ett för flera enheter gemensamt resultatmått och därmed inte löser målstyrningsproblemen, som är särskilt aktuella just i den typ av företag som metoden är avsedd för. Resultatansvar kommer inte att sammanfalla med operativt ansvar. (Det senare gäller dock även i t ex de fall resultatansvariga enheter köper internt till faktiska kostnader.) Metoden löser således ej styrproblemen, men eliminerar kontroverser rörande internprisers inverkan på resultatmätningen och kan uppmuntra till samarbete för företagets totala vinst. Den kan utgöra ett komplement både till internprissystem med styrning som huvudsyfte och till sådana som starkt påverkas av tullar, skatter o d.

6.2 Totalplaneringsmodeller

Arbetet med totalplaneringsmodeller har tagit två huvudinriktningar. Den ena syftar till optimering och bygger på matematisk analys eller, vilket idag är viktigare, på matematiska programmeringsmetoder. Den andra syftar till att finna godtagbara och suc-

cessivt bättre lösningar på planeringsproblemen och bygger vanligen på simuleringsmetoder.

Den typ av totalplanering som utnyttjar linjär programmering och andra former av matematisk programmering innebär att man arbetar med stora matematiska modeller, med hjälp av vilka man centralt skall kunna beräkna optimal resursallokering och optimala produktionsprogram (jfr modell 1 i avsnitt 3.2). Då all planering sker centralt behövs ingen intern prissättning för planeringsändamål. Om den centrala kvantitetsallokeringen bygger på en uppdelad planering (se nedan) kan dock internpriser utnyttjas i själva planeringsfasen.

Det finns tre mycket väsentliga faktorer som försvårar en praktisk applicering av forskningsresultaten på detta område.

- 1 Modellerna bygger på vissa specifika antaganden - rörande målfunktionen, aktivitetsmängden och restriktionerna - utan vilka en lösning ej vore möjlig. Dessa antaganden är vanligen "orealistiska"²⁾. I vissa branscher, t ex i processindustrier som oljeindustrin, har dock totalplaneringsmodeller av denna typ visat sig användbara, särskilt för en mer allmän totalplanering som ej går in i detaljerna.
 - 2 Beräkningsmetoder, datorkapacitet och informationsöverföringsmetoder gör att endast starkt förenklade modeller är hanterbara. Man har exempelvis lyckats någorlunda väl med att åstadkomma statiskt effektiva modeller, dvs optimeringsmodeller som avser en tidsperiod och förutsätter en oföränderlig omvärld. Förloppet över tiden kan bara illustreras genom upprepade beräkningar med varierande förutsättningar. Att göra modeller dynamiskt effektiva, dvs bygga in tillväxtfaktorer o dyl, har man inte lyckats med särskilt väl. Detta begränsar modellernas användbarhet i praktiska sammanhang.
 - 3 Förekomsten av beslut på olika nivåer och kopplingen mellan
- 2) Exempel: konkav målfunktion, konvex aktivitetsmängd, frånvaro av s k externa effekter.

dessa beslut innebär beteendeproblem. Beteendevetenskapliga faktorer som exempelvis motivation och inlärning samt människors varierande beteenden i risk- och konfliktsituationer har dock ingen plats i modellerna. Detta är kanske den allvarligaste bristen från tillämpningssynpunkt.

Dessa faktorer hindrar i och för sig inte att exempelvis linjär programmering kan vara till stor nytta vid en övergripande planering i vissa slag av företag (jfr Laine, 1970). I andra fall, där beroendeförhållandena är mer komplexa, kan en koppling till den systemteoretiska forskningen med dess inriktning på informationsprocesser, återföringsmekanismer etc ligga närmare till hands. Här kommer simuleringsmodellerna in. Simulering är en experimentell metod för att lösa problem rörande utformning och analys av system, och används när analytiska metoder och metoder som matematisk programmering inte är tillfyllest. Simulering av lager- och kösystem är vanliga exempel på metodens användning inom företag.

Simuleringsmodeller av hela företag är inte så vanliga. De tre mest kända är Forresters "Industrial Dynamics", "the Systems Development Corporation Model" och Boninis modell³⁾. Alla tre ägnar speciell uppmärksamhet åt företagets informationssystem och alla tre bygger på datorns förmåga att hantera många variabler och att lagra och bearbeta stora mängder av data. Boninimodellen skiljer sig från de andra två genom att även beteendelement simuleras. Varje beslutsfattare i modellen har ett "index på upplevd press" vilket är en funktion av "resultat i förhållande till förväntningar". Vidare har optimering ersatts med satisfiering.

Alla tre modellerna är alltså planeringsmodeller för hela företag, varvid olika beslutsfattare svarar för väl definierade beslutsområden. Planeringen sker på grundval av prognoser och resulterar i kvantitativa mål för tillverkande och försäljande enheter. Interna priser används således ej för styrning i dessa modeller (jämför modellerna 1 och 2 i avsnitt 3.2).

3) Se t ex McMillan och Gonzalez, 1965, kapitel 11 - 12.

Det finns en rad praktiska försök inom olika områden med framför allt Industrial Dynamics-tekniken. De flesta praktiska simuleringsförsök rör emellertid än så länge begränsade funktioner, t ex simulering av produktionsprocesser (se t ex Gordon, 1969). Ett exempel på en vidare ansats är Gershefski (1969) som beskriver en finansiell simuleringsmodell för att förbättra budgetering och planering i ett oljeföretag.

Både matematisk programmering och simulering kommer med säkerhet att få en allt större betydelse som hjälpmedel vid planeringen i företag. Att döma av den hittillsvarande utvecklingen kommer emellertid deras betydelse som instrument för totalplanering att under överskådlig tid vara relativt begränsad.

För det första har arbetet med att utforma system som täcker ett stort, komplext företag, s k Management Information Systems, varit förenat med en rad tekniska problem.

För det andra är många förutsättningar svåra att operationalisera. Detta gäller bl a målsättningsfrågan. Det "är knappast till någon nytta att utveckla dyra matematiska metoder, som kräver mycket databehandling, för att optimera mera sammansatta system vilkas mål man ändå inte har någon metod att skaffa fram ordentligt. Det är där som jag menar att det stora problemet med totalintegrerad styrning ligger ...". "Vad man ändå kan göra och som det är rimligt att betrakta som en form av totalstyrningssystem är att man mer eller mindre intuitivt yxar till ett system av operativa mål." (Langefors, 1969, s 108 och 109 - 110.) Någon form av målstyrning skulle alltså komma ifråga.

För det tredje finns den viktiga frågan om vem i företaget som skall ha tillgång till vilken information, och när. En företagsledning som önskar leda företaget med centraliserad styrning och hård kontroll kan få avsevärd hjälp av ett datorbaserat totalstyrningssystem. En annan typ av företagsledning⁴⁾ kan vilja utnyttja

4) Jfr med McGregors (1960) teori X och teori Y.

Vid pris- och kvantitetsdecentralisering sker däremot informationsutbytet rörande priser och kvantiteter direkt mellan de lokala, producerande, enheterna (jfr modell 6 i avsnitt 3.2). Anpassningen sker "horisontellt" utan löpande medverkan från den centrala enheten i planeringsfasens olika steg.

De klassiska ekonomiska resonemangen om internprissättning (t ex Schmalenbach, 1947 och Hirshleifer, 1956) går ut på att redovisa villkoren för en optimal jämviktspunkt. Däremot sägs inget om hur denna jämviktspunkt skall nås, dvs om hur styrningen och anpassningen skall gå till. Regler som säger att internpriser och kvantiteter skall höjas eller sänkas under vissa bestämda förutsättningar är inte tillräckliga (se t ex Hax, 1965, s 164).

Frågan om internprissättning - eller snarare en viss typ av internprissättning - är bra för planering och resursallokering kan inte besvaras förrän man undersökt om en anpassningsprocess finns och sedan jämfört denna med andra anpassningsprocesser, t ex med plantal i stället för priser, eller med fullständig centralisering.

"Tekniska" faktorer att ta hänsyn till är bl a tidsfaktorn, beräknings- och kommuniceringshastigheterna och graden av variation i externa variabler.

Faktorer som är svårare att precisera är beroenden av olika slag - dels över tiden mellan beslut inom en beslutsenhet, dels mellan olika beslutsenheter - och möjliga avvikelser från de former av beteenden som förutsätts i de olika modellerna. Ett viktigt tillämpningsproblem gäller just möjligheterna att genomdriva ett internprissystem så, att prisinformationen påverkar det lokala beslutsfattandet på ett för helheten önskvärt sätt (se t ex Arrow, 1964). Internprisernas styreffekt beror bl a av intensiteten i beslutsfattarnas målsträvanden (Hamann, 1969, s 85). Vidare måste risker för informationsförvanskning och "fusk" uppmärksammas (se Kriebel och Lave, 1969 samt Marglin, 1969) liksom att vissa samordningsfunktioner nödvändiggör personkontakter av olika slag. Motivationsaspekter och intressekonflikter måste

med andra ord beaktas. Se vidare nästa avsnitt.

De tankegångar som framkommit i det teoretiska arbetet med administrerade prissystem⁵⁾ har hittills främst tillämpats i socialistiska marknadsekonomier. Praktiska försök har gjorts t ex i Ungern där olika industrisektorer fått planera med utgångspunkt från centralt beräknade knapphetsvärden på produktionsfaktorer och produkter (Kornai, 1967a). Även i stora företag har enkla varianter av dylika prissystem börjat utnyttjas för planeringsändamål. Svårigheterna att praktiskt beräkna och använda "styrpriser" är dock betydande. Men även om resultaten av den teoretiska forskningen inte direkt kan omsättas i praktiken finns det anledning att ta tillvara de tankegångar som förs fram. Om inte annat så är de pedagogiskt upplysande och pekar på en rad problem som borde uppmärksammas mer ute i företagen.

6.4 Beteendevetenskapliga ansatser

Det senaste decenniets deduktiva forskning om allokeringsmodeller, decentralisering med internpriser etc har - bortsett från vissa tillämpningar inom processindustrin - inte haft någon större inverkan på praktiken. Avståndet mellan modellerna och den komplicerade verkligheten har varit för stort. Modeller av optimeringstyp förefaller heller inte vara speciellt lämpade för användande på ett område som detta, där rationaliteten är så begränsad på grund av bristande information, komplexa målstrukturer etc. Decentralisering genom skapande av divisioner, sektorer o dyl har i stället möjliggjorts bl a genom relativt osofistikerade metoder för internprissättning.

Kanske ligger förklaringen till de begränsade framgångarna i att de tekniker man använder (matematiska modeller, ekonomiska analyser) är avpassade för operationsstyrning, dvs styrning av lagerhållning, transporter, produktionsprocesser o dyl, och inte

5) Se t ex Armand, 1968; Arrow & Hurwicz, 1960; Arrow, 1964; Bohmer, 1963; Hurwicz, 1959; Jennergren, 1971; Koopmans, 1951; Kornai, 1967a och 1967b; Lindgren & Näslund, 1968; Malinvaud, 1967; Marschak, 1959; Whinston, 1964.

för företagsstyrning där människors beteende har dominerande betydelse⁶⁾.

Två viktiga aspekter vid företagsstyrning skall belysas: dels beslutsfattarnas beteende i beslutssituationer i almhänhet, dels relationerna mellan beslutsfattare i olika enheter. Avsikten är att presentera ett urval beteendevetenskapliga ansatser med relevans för internprisproblematiken. Endast ett fåtal av dessa rör dock uttryckligen internprisfrågor.

6.4.1 Beslutsfatta- res beteende vid besluts- fattandet

Beslutsfatta- res beteende i olika slag av beslutssituationer är en fråga av stor räckvidd. Här kan endast ett fåtal viktiga aspekter ges en kort presentation: incitaments- och målfrågorna, handlingsalternativen och konsekvensbedömningen samt effekterna av ökad rutinisering, s k programmering, av återkommande beslut.

Incitaments- och målfrågorna är av största betydelse i en decentraliserad organisation. Motivationspsykologer har undersökt vad som driver människan i organisationen - här intresserar oss främst personer på ledande poster i olika enheter i företaget⁷⁾.

Man har pekat på både prestationsorienterade och socialt orienterade drivfjädrar. För vissa personer ligger den främsta källan till tillfredsställelse i att framgångsrikt lösa och genomföra svåra uppgifter, för andra är det väsentligare att nå uppskattning hos och känna gemenskap med kolleger, över- och underordnade.

Dessa drivkrafter kan i högre eller lägre grad sammanfalla med företagets intressen: den enskildes framgångar i arbetet kan i olika utsträckning också innebära framgångar för företaget, dvs i sista hand för övriga intressenter i företaget. Denna aspekt är visserligen svår att bedöma explicit vid utformning av styrsystem, men detta förhållande minskar inte dess betydelse i tillämpnings- sammanhang.

6) Jfr Anthony 's (1965b) distinktion mellan "operational control" och "management control".

7) Se t ex Gellerman, 1963 och 1970.

Organisationsteoretiker har diskuterat utformningen av belönings-system bl a för företagsledare på olika nivåer⁸⁾. Tantiem- och bonussystem är ett sätt att skapa överensstämmelse mellan de ekonomiska målen hos företaget och dess ledande befattningshavare. Ett syfte med budgetering och delegering av befogenheter är att personer i olika funktioner skall ta ansvar för sin del av verksamheten⁹⁾. Över huvud taget har frågan om samordning av individens och företagets mål ägnats mycket stor uppmärksamhet under senare år. Antaganden om att beslutsfattare optimerar ur företagets eller ur sin egen enhets synvinkel förutsätter en intressegemenskap eller lojalitet som i praktiken inte är självklar.

Till detta kommer så flermålsproblemen i stora organisationer¹⁰⁾. De olika intressenterna i företaget tillför detta sina mål, vilka är mer eller mindre motstridande. Dessutom är den enskilde intressentens mål ofta både svåra att precisera och varierande med omständigheterna.

Företagets måluppsättning kan ses som en funktion av de olika intressentgruppernas mål, vilkas relativa vikt dels varierar mellan olika delar av företaget, dels förändras över tiden. Vid förskjning i intressenternas styrka liksom i de yttre förutsättningarna för företagets verksamhet förändras uppmärksamheten på och upplutningen kring de olika slagen av mål och restriktioner¹¹⁾.

Detta betyder bl a att styrmekanismer får olika effekter i olika situationer. En internprestationsmottagande enhets känslighet för förändringar i internpriserna torde t ex vara större i lågkonjunkturer än i högkonjunkturer. Enhetens allmänna situation är då mer pressad¹²⁾. Reaktionen påverkas av aspirationsnivån.

8) Se not 7. Jämför också Kriebel och Lave, 1969.

9) Betecndeeffekter av budgetkontroll är dock ännu relativt outforskade. Se t ex Miles och Vergin, 1966, och Bergstrand m fl, 1970.

10) Se t ex Johnsen, 1968.

11) Jämför Cyert och March, 1963, kap 4, Gross, 1965 och Johnsen, 1968.

12) Vissa experiment som författaren genomfört ger för övrigt stöd åt en sådan hypotes (Arvidsson, 1970).

En viss styrimpuls, exempelvis i form av ett nytt internpris, kan dessutom i vissa situationer utlösa en "rationell" anpassningsprocess men i andra en "irrationell" försvarsmekanism, t ex i form av en bestraffning av andra enheter även om denna är förenad med egna uppföringar¹³⁾.

Svårigheterna att identifiera och kvantifiera effekterna i skilda situationer av olika slag av styrimpulser är svåra att kringgå vid utformning och tillämpning av system för styrning med internpriser. I botten måste nämligen finnas en uppfattning om enheternas sk reaktionsfunktioner, vilka beskriver hur enheterna reagerar vid internpriserförändringar. En sådan uppfattning kan vara mer eller mindre väl underbyggd med funnen erfarenhet och mer eller mindre formaliserad.

Att styrimpulser, t ex i form av internpriser, får olika effekt i olika situationer kan uttryckas så att reaktionen beror på aspirationsnivån, som i sin tur beror på yttre omständigheter, tidigare resultat etc. En möjlig vidareutveckling av de matematiska internprismodeller som bygger på anpassningsmekanismer (se avsnitt 6.3) är därför att låta aspirationsnivåanpassningar komma till uttryck i reaktionsfunktionerna. Sådana försök har t ex gjorts vid studier av budgetsystem¹⁴⁾. Praktikerns önskemål om empirisk realism får avvägas mot den formalisering och schematisering som kan krävas vid kvantitativa modellanalyser.

När det gäller beslutsfattarens beteende vid sökande, formulering, värdering och val av handlingsalternativ kan det räcka att här peka på några viktigare problem, som måste attackeras vid utformning av styrsystem så fort man avstår från antagandena om den ratio-

13) Förhandlingsexperiment utförda av Foursaker och Siegel, 1963, samt preliminära resultat av författarens egna experiment ger belägg för detta. Denna typ av beteende nämns för övrigt ofta i praktiskt orienterad internprislitteratur av den typ som refererades i kapitel 5.

14) Stedry, 1960. Jämför också Boninis, 1963, simuleringsmodell (se avsnitt 6.2) samt Näslund och Wadell, 1971, kap 11 ("Företaget - ett komplext socialt adaptivt system").

nelle "economic man". Begrepp som sökprocesser, inläring, kognition, satisfiering, aspirationsnivåförändringar och intressekonflikter visar var några av svårigheterna ligger¹⁵⁾. En internprisstudie som systematiskt tar upp dessa problem saknas ännu. En sådan studie skulle kunna bestå av modellanalyser av olika internprissystem i ett antal olika situationer under förutsättning av bl a begränsad rationalitet hos beslutsfattarna.

Ytterligare en synpunkt på det enskilda beslutsfattandet skall beröras. En ökad användning av centralt beräknade "styrpriser", vilka beslutsfattarna instruerats att utnyttja på ett visst sätt, t ex i särskilda beslutsmodeller, innebär en rutinisering av beslutsfattandet. En sådan kan ha både positiva och negativa effekter. Till den förra kategorin hör snabbare och mindre godtyckliga beslut, till den senare minskad motivation och mindre utrymme för hänsyn till den enskilda beslutssituationens särdrag. Det är inte osannolikt att förväntade negativa effekter av denna typ till stor del legat bakom den hittills relativt begränsade användningen av formella styrsystem, med och utan internpriser.

En slutsats, med direkt praktisk anknytning, av diskussionen ovan är att man i företagen skulle ha nytta av att veta mer om internprissättningens verkliga effekter. Sådan kunskap kan successivt erhållas och förbättras genom att man preciserar hypoteser om effekter av alla internprisändringar och fortlöpande prövar och anpassar dessa hypoteser.

6.4.2 Relationer mellan olika organisatoriska enheter

Den andra aspekten, som skulle tas upp i detta avsnitt, rör relationerna mellan olika enheter i företaget. Traditionellt har framför allt de vertikala hierarkiska relationerna stått i blickpunkten. Intresset för horisontella relationer mellan enheter på samma nivå i hierarkin är relativt nytt, men blir allt starkare bl a som en följd av utvecklingen mot allt större företag. Samtidigt som

15) Den typ av forskning som här avses representeras närmast av March och Simon, 1958, Cyert och March, 1963, Ramström, 1967, samt Stymne, 1970. Andra beteendeansatser som ligger längre från styrmodeller etc representeras av t ex Likert, 1967.

man önskar tillvarata de möjliga specialiseringsfördelarna i det stora företaget eftersträvas låga samordningskostnader. Detta är inget lätt balansproblem.

Internprisfrågan kommer in på flera sätt i detta sammanhang. För det första är det betydelsefullt vilken typ av beroende som råder mellan olika enheter. Internprestationsflödet representerar en typ av beroende, som kan kallas flödesberoende. Flödesrelationerna kan vara vertikala och horisontella (jfr kapitel 10).

För det andra är det viktigt vilka former som samverkan mellan enheterna tar. Gemensam problemlösning, formaliserat informationsutbyte med beslutsrätt hos endera parten respektive förhandlingar - rörande internprestationer och internpriser - har olika artade effekter bl a på det gemensamma resultatet och dess fördelning. Denna typ av relationer kan kallas beslutsrelationer.

Flödesberoendet mellan två operativa enheter i ett företag kan schematiskt delas in i tre kategorier: indirekt, sekventiellt och dubbelriktat beroende (Thompson, 1967). Slaget av beroende avgör bl a vilken form av samordningsapparat som är lämpligast.

Vid indirekt flödesberoende (bild 6.1) bidrar enheterna A och B till helhetens bästa samtidigt som de kan tillgodogöra sig olika fördelar av att tillhöra denna helhet. Ingen direkt interaktion mellan enheterna är emellertid nödvändig för att uppnå dylika synergieffekter. Mellan divisioner och dotterbolag i företag av konglomerattyp finns beroenden av detta slag (synergirelation).

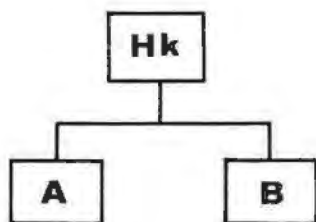


Bild 6.1¹⁶⁾ Indirekt flödesberoende

16) Bilderna 6.1 - 6.3 är tagna från Galbraith, 1970, s 117. De engelska termerna är "pooled", "sequential" och "reciprocal dependence". Termen "flödesberoende", till skillnad från "beslutsberoende", har föreslagits av P. Frenckner.

Sekventiellt flödesberoende (bild 6.2) innebär att ett riktat beroende kan urskiljas mellan enheterna. I bilden utnyttjar enhet B prestationer från enhet A. I vertikalt integrerade företag (exempel: företag i skogsindustri, stålindustri, maskinindustri med serietillverkning) är beroendeförhållandena mellan de tillverkande leden av denna typ (vertikal relation).

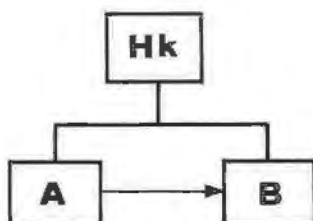


Bild 6.2 Sekventiellt flödesberoende

Vid dubbelriktat flödesberoende (bild 6.3) använder enheterna varandras produkter, dvs prestationer går i båda riktningarna. Denna typ av ömsesidigt beroende innebär att enheternas verksamhet griper in i varandra. I företag som tillverkar och säljer anläggningar av olika slag (exempel: företag i tung verkstadsindustri och i datorbranschen) sker ofta korsvisa internleveranser. Beroendeförhållandena mellan produktsektorer i sådana företag är av denna tvåvägstyp (horisontell relation).

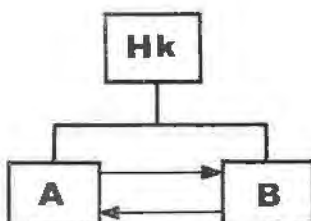


Bild 6.3 Dubbelriktat flödesberoende

Ofta förekommer beroenden mellan flera enheter. Som exempel på multilaterala beroenden kan nämnas dels fastighetsavdelningen, som ger utrymme åt reparationsavdelningen, som levererar värme till fastigheten (horisontell relation), dels stålverket, som levererar stål till götverket, som levererar ämnen till valsverket, som levererar skrot till stålverket (vertikal relation).

Enligt Thompson (1967) och efterföljare till honom¹⁷⁾ finns ett samband mellan typen av flödesberoende och anordningarna för samordning mellan enheterna. Helt kort innebär detta samband följande.

Vid indirekt flödesberoende kan samordningen till största delen ske med hjälp av standardregler för handläggning av frågor som involverar flera enheter. Exempelvis kan reglerna ange vilka frågor som får handläggas på lokal nivå samt ge vägledning och ramar för den lokala interaktionen.

Om flödesberoendet är sekventiellt krävs en fastare samordning genom samplanering av aktiviteterna i de olika leden. Behovet - och fördelarna - av samplanering är särskilt stora om beroendet mellan enheterna är starkt, i synnerhet om flexibiliteten i dessa är låg. Formerna för planeringen kan variera. Exempelvis kan olika grader av medverkan från den centrala ledningen komma i fråga (se kapitel 3).

Vid dubbelriktat och än mer vid multilateralt flödesberoende är det normalt mycket svårt att formalisera samordningsprocessen i planer o dyl. Den ömsesidiga anpassning som det blir fråga om kräver i allmänhet direkta personkontakter mellan enheterna, ofta på flera nivåer. Mer institutionella sätt att nå förbättrad samordning är att utse befattningshavare med speciella samordningsuppgifter, eventuellt en särskild samordningsstab, eller arbetsgrupper som skär igenom de olika organisatoriska enheterna (jfr Kosiol, 1962, s 162).

Typen av flödesberoende är således en betydelsefull planeringsförsättning. Bl a blir informationsbehovet på skilda håll olika bero-

17) Se t ex Studies in Organization Design, 1970. Jämför även Lawrence och Lorsch, 1967, s 137 ff.

ende på flödesrelationerna. Särskilt vid dubbelriktade och vid multilaterala flödesberoenden blir det viktigt att ordna flexibla och "vida" informationssystem. Svårigheterna i dessa fall att ordna formella styrsystem innebär således inte att kraven på internprisinformation blir mindre, snarare tvärtom. Detta förhållande torde vara en viktig faktor bakom bl a förslagen till flerdimensionell internprissättning (se 6.1.1, speciellt metod b, och 6.1.2).

Det är givetvis inte bara riktningen på flödesberoendet som är betydelsefullt för utformningen av informations- och styrsystemet. Även omfattningen av beroendet är väsentlig. Om huvuddelen av en enhets leveranser går till en viss annan enhet och där utgör huvuddelen av inleveranserna blir både förutsättningarna för och behoven av samplanering annorlunda än om internleveranserna för båda utgör marginella poster. Integrationsgraden kan sägas vara hög-hög respektive låg-låg i dessa fall.

Andra kombinationer av beroendegrader finns också med sina speciella problem. Om en halvfabrikatlevererande enhets hela produktion går till annan enhet men endast täcker en mindre del av dennas behov, är integrationsgraden hög-låg osv. Internprestationernas relativa betydelse för parterna kan alltså variera vilket bl a medför att både volym- och prisbeslut kan ha olika vikt för parterna.

Det kan således konstateras, att förutsättningarna för styrning med en viss form internpriser är olika vid de olika slagen av beroendeförhållanden. Sambandet mellan internprissystem och beroendeförhållanden diskuteras vidare i nästa kapitel.

Även relationerna i övrigt mellan i hierarkin sidordnade organisatoriska enheter har stor relevans för internprissättningen. Fyra intressanta dimensioner hos dessa horisontella relationer skall här urskiljas (Walton, 1966, s 412 - 415):

- a de grundläggande organisatoriska mekanismerna: "beteendebelöningsystemet" (beskrivning av önskat beteende, tekniker för styrning och utvärdering av beteende, belöningar och

straff för beteende) och "samordningssystemet" (den mekanism som bl a reglerar prestationsflödet mellan enheterna, dvs prestationernas kvantitet, kvalitet, turordning, leveranstidpunkt osv).

- b processen för fattande av gemensamma beslut, "beslutsprocessen". Denna kan beskrivas efter en skala köpslående-gemensamt problemlösande.
- c strukturen hos interaktionerna mellan enheterna, "interaktionsstrukturen". Kontakternas omfattning, intensitet och flexibilitet är några egenskaper.
- d attityderna mellan (personer i de olika) enheterna, "attityderna".

Den närmare innebörden i de tre senare dimensionerna framgår klarare av avsnitt 12.6, där de utnyttjas för en analys av relationerna i en vertikalintegrerad rörelsegren, Gränges Stål.

En beskrivning av relationerna mellan olika företagsenheter, vilken inte tar hänsyn till eventuella samband mellan förhållanden i de olika dimensionerna, är emellertid ofullständig. Exempelvis torde interaktionsstrukturen vara annorlunda i företag där beslut om internpriser och internleveranser fattas genom förhandlingar än i företag där samplanering sker på basis av budgeterade kvantiteter och priser.

En modell som visar ett antal samband av denna typ är Waltons (1966) modell. Därmed ger modellen också en beteendevetenskaplig utgångspunkt för diskussionen om internpriser. Den förtjänar därför en kort presentation. Se bild 6.4 i vilken de heldragna pilarna visar primär påverkan och de streckade återföringseffekter.

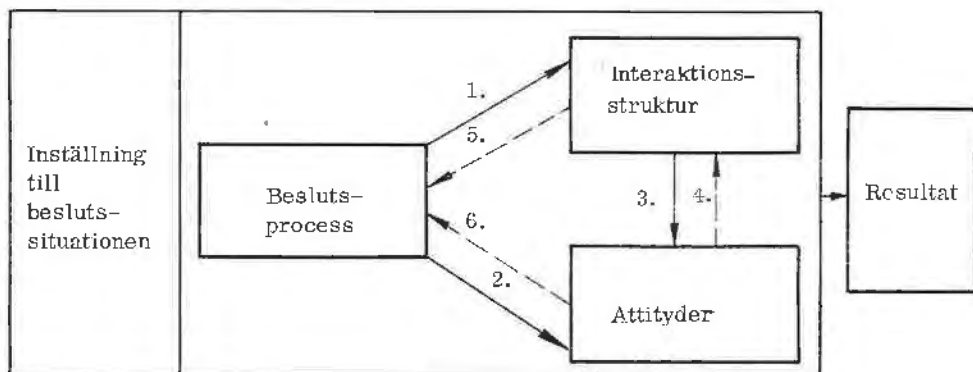


Bild 6.4 Waltons modell

Inställningen till beslutssituationen avser om parterna är inställda på att i första hand tillvarata sina egna respektive intressen eller det gemensamma bästa. Denna inställning är resultatet av flera faktorer utanför parternas inbördes förhållande. Walton (s 416) nämner enheternas resultatstruktur, den efterfrågan de utsätts för, de kapacitets- och informationsbegränsningar de har samt de ledandes personligheter. Exempelvis kan det förväntas att ju starkare orienteringen mot suboptimering är desto mindre kännetecknas beslutsprocessen av gemensam problemlösning, desto mindre blir informationsutbytet före beslut osv.

Sambanden mellan de tre relationsdimensionerna i modellen framgår av pilarna 1 - 6.

Pil 1 visar att formen av beslutsprocess påverkar interaktionerna mellan enheterna. Exempelvis kan gemensamt problemlösande antas åtföljas av täta, informella kontakter med många personer inblandade och få ingripanden av överordnade instanser. En köpslående beslutsprocess skulle kännetecknas av färre och mer forma-

liserade interaktioner, stelare beslutsprocesser och större beroende av ingripanden uppifrån i form av medling, skiljedom etc.

Pil 2 representerar sambandet mellan typen av beslutsprocess och attityderna mellan parterna. En "köpslående" process kan antas ge övervägande negativa attityder och en "problemlösande" övervägande positiva.

Pil 3 visar att interaktionsstrukturen påverkar attityderna mellan parterna. Positiva attityder uppstår genom

- 1 återkommande samarbete
- 2 utbredda kontakter
- 3 stor frihet att initiera kontakt
- 4 flexibla beslutsregler och experimenterande med dessa och
- 5 liten inblandning av yttre auktoriteter.

Motsatserna ger mer negativa attityder.

Pil 4 visar att attityderna i sin tur påverkar interaktionsstrukturen. Positiva attityder underlättar ett ofta återkommande samarbete.

Pil 5 ger uttryck för att få och formella kontakter försvåras, eventuellt omöjliggör, en "problemlösande" beslutsprocess.

Pil 6 visar att attityderna mellan enheterna påverkar inställningen till den gemensamma beslutsprocessen. Positiva attityder ger en mer "problemlösande", negativa en mer "köpslående" beslutsprocess.

Walton skiljer på två typer av internrelationer. Den första är ett "fördelningsförhållande" (distribute relationship) som karakteriseras av

- 1 en köpslående typ av beslutsprocess med begränsad och förvrängd information
- 2 en interaktionsstruktur, som är stel, formell och kringskuren och

3 negativa attityder gentemot den andra parten.

Den andra är ett "integrerande förhållande" (integrative relationship), som i sin tur karakteriseras av

- 1 en problemlösande beslutsprocess med fullständigt informationsutbyte,
- 2 ett öppet, informellt och flexibelt interaktionsmönster och
- 3 positiva känslor mellan parterna.

Pilarna i Waltons modell är visserligen enbart hypoteser. Men om de uttrycker realistiska samband - och åtskilligt talar för det även om forskningsresultaten ännu är mycket begränsade - ges här en utgångspunkt för ansatser som syftar till att klarlägga sambanden mellan olika internprissystem - eller styrsystem över huvud taget - och internrelationerna på framför allt lokal nivå i företaget. Exempelvis kan man försöka öka kunskaperna om hur personer, eller grupper av personer, beter sig gentemot varandra under olika organisationsformer¹⁸⁾ och vid olika styrsystem (anpassningsprocesser, internavräkningssystem etc) samt om olika former av differentiering och integrering i företag¹⁹⁾.

Sådana kunskaper, sedan väl behovet av dem kartlagts, kan dels skaffas och utnyttjas i enskilda företag, dels ställas samman från olika empiriska undersökningar och exempelvis fångas in i stora "decentraliserade" simuleringssmodeller som sedan testas. På så sätt borde forskningen kunna erbjuda ett mer verklighetsanpassat underlag för planering och organisation i företagen än vad som fallet är idag.

18) Se t ex Walton, Dutton och Fitch, 1966.

19) Se t ex Lawrence och Lorsch, 1967, och Studies in Organization Design, 1970.

7 Utformning av internprissystem

7.1 Struktur — ekonomi- teknik — människor

Bild 7.1 och följande citat avser visserligen ett helt annat organisatoriskt problem men illustrerar väl från vilka olika utgångspunkter internprestationsproblem brukar angripas:

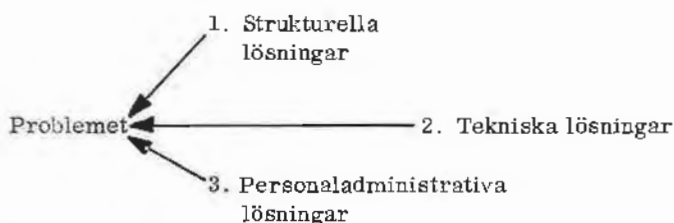


Bild 7.1

"Vi har en grupp som önskar lösa problemet med enhet X genom att arbeta på strukturen, genom att förändra organisationsplanen och fördelningen av befogenhet och ansvar. Vi har en annan grupp som kommer att lösa samma problem teknologiskt, genom att förbättra den analytiska kvaliteten hos besluten och genom att införa nya tekniker för kontroll och bearbetning av information. Och vi har en tredje grupp som kommer att lösa exakt samma problem mänskligt, genom att arbeta med personer och relationer mellan personer.

Men det finns en viktigare sak som måste framhållas här . . .

De är inte ömsesidigt uteslutande. Saken är den att diagrammet ovan är ofullständigt. . . Struktur och teknologi och människor är inte skiljbara fenomen i organisationer." (Leavitt, 1964, s 321)

Om man försöker lösa internprestationsproblem genom att ändra organisationsstrukturen t ex genom att skapa produktsektorer (för att minska volymen av interna transaktioner mellan resultatansvariga enheter) eller genom att centralisera beslut rörande internprestationsvolymen och internpriser (t ex för att få bättre samordning eller för att minska lokala diskussioner och dispyter) påverkas

inte bara de akuta problemen utan också människornas attityder och inbördes relationer. Likaså påverkas de ekonomitekniska metoderna och hjälpmedlen. Nya krav kan exempelvis komma att ställas på redovisningssystemet och informationsflödet.

Teknikorienterade lösningar innebärande nya informationssystem, nya prissättningsregler etc påverkar inte bara varu- och tjänsteflödet inom företaget utan också företagets struktur och de enskilda människorna: beslut kommer att fattas på nya ställen, ansvar kommer att flyttas, personalförändringar kan bli nödvändiga, inom vissa områden kanske besluten kan programmeras...

Angreppssätt som tar sikte på att påverka människorna så att de blir öppnare, mer samarbetsvilliga och mer inriktade på det helas bästa än på sitt eget och den egna enhetens bästa kommer även att påverka befogenhetsfördelning, statussystem, målhierarkier etc (och därmed organisationsstrukturen) liksom individernas krav på införande av nya och borttagande av gamla tekniker för informationsöverföring, styrning och kontroll.

Därmed skulle vi komma fram till en mer realistisk bild (a a, s 323) av problemet och de olika angreppssätten (bild 7.2):

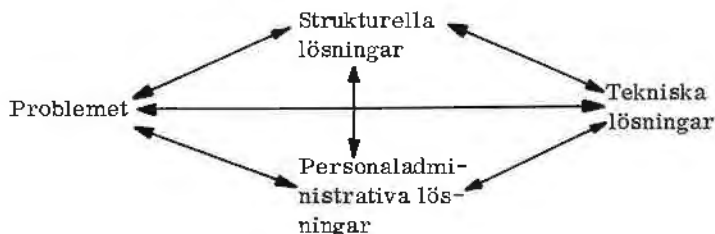


Bild 7.2

En förändring i en av komponenterna i figuren, t ex teknologin i form av ett nytt internprissystem, påverkar således även de andra. Vissa av dessa följdverkningar kan vara positiva, andra negativa. Dessutom påverkas andra faktorer i ett nästa steg osv. Dessa beroendeförhållanden är nödvändiga att ta hänsyn till vid utformningen av internprissystem. Det är inte möjligt att utforma ett optimalt internprissystem utan specifika antaganden rörande företagets

struktur och teknologi, individuellt och grupp beteende samt företags yttre miljö.

7.2 Krav på internpris-system

Fyra krav på ett "bra" internprissystem i ett decentraliserat företag kan emellertid formuleras. Det skall:

- 1 Ge "korrekt", dvs totalmålsanpassat, beslutsunderlag för
 - a det centrala organets beslut på kort och lång sikt
 - b de lokala enheternas beslut på kort och lång sikt
- 2 Tillåta mätning av enheternas resultat på ett sätt som är tillfredsställande för
 - a det centrala organet
 - b de lokala enheterna
- 3 Ge incitament till för helheten rationella beslut av
 - a det centrala organet
 - b de lokala enheterna
- 4 Vara administrativt effektivt (i sig självt praktiskt och ekonomiskt), vilket i sin tur kräver att det skall
 - a passa ihop med företagets struktur och omvärld
 - b passa ihop med personalpolitiken (i vid mening)
 - c vara väl avvägt i omfattning och detaljrikedom

7.2.1 Beslutsunderlag Kravet att internpriserna skall ge ett "korrekt" beslutsunderlag för beslutsfattare på alla nivåer på kort och på lång sikt får inte tas alltför bokstavligt. I de tidigare kapitlen, speciellt 5 och 6, har visats dels att något i alla situationer relevant internpris inte existerar, dels att multiprissystem bygger på kompromisser bl a i urval och uppdatering. I en praktisk situation blir det närmast frågan om i vilka beslutssituationer som internpriserna har och bör ha störst styrverkan och anpassa internprissystemet till detta. Målet bör vara att internpriserna skall förmedla totalmålsanpassad information.

internprisernas betydelse för det centrala organet är starkt beroende av dettas roll i beslutsfattandet. Om volymsbesluten i huvudsak fattas centralt kan internpriserna användas dels för att förmedla kostnadsinformation från de operativa enheterna (som underlag för totalplaneringen), dels för uppföljning av beslut, för kostnadskontroll och dylikt. Vid budgetallokering och vid prisallokering kommer internpriserna snarast att förmedla information från det centrala organet (jfr avsnitt 3.2).

När det gäller internprisernas styreffekter på de lokala besluten finns det flera riskmoment att beakta.

Åtgärder av en enhet, vilka är rationella från dennas synpunkt, kan få negativa återverkningar i andra enheter. Exempelvis kan produktionsvolymförändringar som vid givna internpriser framstår som lönsamma för den producerande enheten totalt sett vara olönsamma för företaget genom resultatförsämringar hos mottagande enheter. Vidare kan utnyttjandet av t ex hjälpavdelningar och centrala staber genom för låga internpriser bli för stort. En icke lönsam kapacitetsuppbyggnad eller ransoneringar, som ofta blir ekonomiskt felaktiga, kan framtingas. För höga internpriser kan leda till att vissa förbrukare avstår från vederbörande internprestationer med negativa återverkningar på andra avnämare som följd, t ex genom att förlorade stordriftsfördelar hos producenten slår igenom i internpriserna.

Det är visserligen lättare att eliminera sådana negativa externa effekter mellan enheter inom ett företag än mellan ett företag och andra enheter i samhället i stort. Inom företaget kan omorganiseringar göras. Bakom skapandet av produktsektorer o dyl ligger ofta önskemål om "internalisering" av dylika effekter. Vidare kan inom företaget fastställas att åtminstone större beslut med bedömda externa effekter skall kräva sanktion från den centrala ledningen, detta för att undvika konflikter i företaget.

Det kvarstår dock, så länge det rör sig om internprestationer, att det är fler än en enhet som berörs av vilka beslut som fattas rörande kvantitet och pris (värde per enhet). Dessa beslut kan fattas

under olika former av medverkan från levererande, mottagande och överordnade enheter.

Den kvantitativa påverkans karaktär är av avgörande betydelse för internprisernas roll. Fyra fall kan nämnas med korta exemplifieringar.

Den centrala enheten beslutar

De lokala enheterna åläggs genom ett centralt beslut - som dock kan ha framkommit under medverkan av parterna t ex i budgetarbetet - att leverera respektive ta emot en viss kvantitet av en internprestation under en viss tid. Det finns således ingen lokal valfrihet när det gäller kvantiteten. Däremot kan det finnas en betydande valfrihet när det gäller hur prestationen skall detaljutföras, framställas, levereras och användas.

Internprissättningen kan i detta fall få till syfte att dels stimulera leverantören till kostnadsbesparingar, kvalitetsförbättringar och samplanering med mottagaren, dels stimulera mottagaren till att hushålla med prestationen på ett ur företagets synvinkel önskvärt sätt, till att aktivt söka nya användningsområden för prestationen i sin egen verksamhet och till att samverka med leverantören i olika avseenden. För den centrala enheten kan internprissättningen ha till syfte bl a att ge signaler - direkt eller via de lokala enheterna - om internprestationens berättigande.

Vilken eller vilka typer av internpriser som då bör användas beror självfallet även av andra omständigheter. Kostnadsbaserade, eventuellt lokalt överenskomna, standardpriser eller ett system med dubbla priser kan t ex tänkas (jfr avsnitten 5.1 och 6.1).

Den levererande enheten beslutar

Detta fall kan exempelvis vara aktuellt om det finns en levererande och flera mottagande eller potentiellt mottagande enheter, särskilt vid kapacitetsbrist i den levererande enheten. (Exempel: produktsektorn som levererar till försäljningsbolagen.) I en sådan situation kan det befinnas lämpligt att den levererande enheten får stå för

ransoneringen av de knappa prestationerna. Den måste då också kunna bedöma effekterna för företaget som helhet av olika prioriteringar. (Av detta skäl är detta synsätt sällan aktuellt för centrala stabs- och serviceorgan. Där får eventnella prioriteringsproblem vanligen lösas i budgeteringen eller centralt.)

Valfriheten gäller här till vilken eller vilka interna mottagare som leverans skall ske. Ett internt anbudsförfarande, dvs ransonering med internpriser, kan därvid komma ifråga i planeringsarbetet, speciellt om många olika slag och varianter av internprestationer är tänkbara.

Om mottagaren ej deltar i ett anbudsförfarande utan direkt tilldelas prestationen kan ett viktigt syfte för internprissättningen vara att se till att mottagaren utnyttjar den på ett mot helheten lojalt sätt. Leverantörens valfrihet kan också innefatta friheten att sälja externt i stället för internt. Konsekvenserna för de interna avnämarna av prestationen måste emellertid även tas med i bedömningen, varför en dylik "ensidig" frihet för leverantören sällan kan komma i fråga, såvida denna inte samtidigt svarar för totalplanering i företaget.

Den mottagande enheten beslutar

Denna situation kan vara aktuell både när det gäller vertikala och horisontella prestationer.

I vertikalintegrerade företag styrs i många fall de tidigare leden praktiskt taget helt av försäljningssituationen. Beställningar bakåt i kedjan är då normalfallet. (Exempel: resultatansvariga försäljningsenheter beställer från fabriker som har kostnadsansvar; produktsektorer beställer från halvfabrikatsfabriker.)

Beträffande vissa servicefunktioner kan avnämarna ha frihet att välja externa leverantörer medan den interna avgivaren av prestationen har leveranstvång. (Exempel: transportavdelning, data-central, ritkontor).

I båda dessa fall kan mottagaren påverka både mottagandet och an-

vändandet av prestationen, ofta också den närmare specifikationen av den. För leverantörens del blir det fråga om att dels utöva en beredskapsfunktion, dels uppfylla erhållna beställningar.

Vid vertikala flöden synes detta fall innebära att den mottagande enheten svarar för en väsentlig del av den kvantitativa totalplaneringen i företaget. Det är då viktigt att den förses med relevant kostnadsinformation från den levererande eller de levererande enheterna. (Om det är flera "parallella" mottagare torde detta fall knappast vara aktuellt på grund av svårigheterna att samordna dessas efterfrågan på internprestationer). Mottagaren skall kunna bedöma om, när och i vilken utsträckning olika slag av internleveranser är lönsamma för företaget. Att ge sådan information kan framförallt om det gäller ett stort antal olika prestationer, vara en lämplig uppgift för internprissättningen.

Vid horisontella flöden, t ex när det gäller tjänster, bör mottagaren - om denna har frihet att avstå och att köpa utifrån - styras av internpriserna så att varken efterfrågetrycket på stabs- och serviceorganen blir för stort eller för företaget som helhet dyrare externa källor anlitas.

Den levererande enheten kan ha en från motivationssynpunkt besvärlig situation. Det kan vara svårt att enbart få hålla beredskap och ta emot och effektuera beställningar samtidigt som det förväntas att effektiviteten skall vara hög och internpriserna låga.

En lösning på internprisproblemen kan vara att särskilja beredskapsprestationen från de prestationer som tar denna beredskap i anspråk. Mottagaren får betala dels för beredskapen, dels för i anspråk tagna varor och tjänster. Beredskapsnivån fastställs i budget. För beredskapen betalas en fixerad summa per period, för mottagna prestationer ett fast enhetspris. Med ett dylikt system skapas incitament till kostnadsreduceringar och samplanering hos båda parter. (Jämför systemet med kapacitetsbokningar i praktikfallet "Svenska Maskin och Motor AB" i avsnitt 9.4)

Både levererande och mottagande enhet beslutar

Här fattas kvantitetsbesluten av levererande och mottagande enhet tillsammans. Många olika varianter är möjliga.

Båda enheterna kan ha fullständig valfrihet när det gäller prestationen i fråga. En sådan frihet kan vara kombinerad med frihet att också överenskomma om internpriset. Den kvantitativa friheten kan också vara förenad med villkor rörande internpriserna, exempelvis så att det centralt beslutats vilka värden som skall avräknas, t ex självkostnad eller "cost plus" enligt företagets kalkylschema. Ett viktigt syfte för internprissättningen vid fullständig ömsesidig kvantitativ valfrihet synes vara att stimulera till skapande och tillvaratagande av integrationsfördelar (jfr avsnitten 5.2 och 5.3 samt 6.1.1).

Den kvantitativa valfriheten kan också vara begränsad inom vissa ramar eller vara villkorlig såtillvida att överordnade organ kan ingripa när den finner det lämpligt med hänsyn till den övergripande målsättningen eller om parterna ej kan enas. Den lämpligaste formen av samordningsmekanism och av internprissättningsmetod är i detta fall starkt beroende av enheternas målsättningar och av flödesberoendet (se 6.4.2) dem emellan (jfr Worre, 1970).

Ytterligare några synpunkter på enheternas beslutsfattande kan ges. Om målsättningen för enheterna är relativt kortsiktig, vilket ofta är fallet vid prisstyrning och bidragsoptimering, kan rationellt handlande från enheternas utgångspunkt vara irrationellt med hänsyn till företagets mer långsiktiga mål. Effektivitet på kort sikt leder inte alltid till effektivitet på lång sikt. Inte heller är det säkert att effektivitet på en låg nivå medför effektivitet på en högre nivå i företaget.

Någon total prisstyrning, där priserna utgör enda beslutsunderlag, kan knappast komma ifråga dels av dessa skäl, dels med hänsyn till bl a stordriftsfördelar, externa effekter och osäkerhet i framtidsbedömningen.

7.2.2 Resultatmätning

Kravet avseende mätningen av enheternas resultat gäller, å ena sidan, den centrala ledningens möjligheter att följa utvecklingen i de operativa enheterna, dvs grundförutsättningen för avvikelsestyrning (management by exceptions) och målstyrning i samverkan (management by objectives). Redan ur denna synvinkel är det angeläget att resultatberäkningen blir "rättvisande" så att företagsledningen har möjlighet att följa resultatutvecklingen i enheterna och att bedöma när ingripanden är motiverade. Bland annat är det viktigt att klarlägga de lokala enheternas möjlighet att påverka olika resultatpåverkande variabler. Ju större beroendet är mellan beslut i de olika enheterna desto viktigare blir detta i ett decentraliserat företag.

Förutom upplysningar om enheternas måluppfyllelse behöver den centrala ledningen i ett företag, som inte bygger på ett rent pris-system, information om utfallet av den resursallokering och de produktionsprocesser som styrs av bl a internpriserna. Denna återföring av information utgör ett led i företagsledningens över tiden utsträckta beslutsprocess.

Resultatmätningen torde ur de lokala enheternas synvinkel, å andra sidan, ha sin främsta betydelse som incitamentsskapande faktor, eftersom den utgör en viktig del av belöningsssystemet. Enheterna behöver sådan information att det är möjligt att dels fastställa om de arbetar effektivt, dels visa detta för det centrala organet.

7.2.3 Incitament

Incitamentsfrågan, det tredje kravet, har därmed berörts. Även här kan olika behov hos det centrala organet och de lokala enheterna urskiljas. Det centrala organet bör ha incitament att skapa och vidmakthålla en rationell resurs- och arbetsfördelning inom företaget. Det blir snarast en fråga om aspirationsnivån därvidlag, vilken är beroende av vilka handlingsmöjligheter som upplevs stå till buds. Ett internprissystem erbjuder möjligheter till decentralisering med begränsat informationsutbyte och kan därigenom öppna nya möjligheter till arbetsfördelning, dels vertikalt, dels horisontalt i företagssystemet.

För de lokala enheterna kan incitamentsfrågan ses ur tre aspekter:

Den första aspekten rör incitamentet att handla rationellt ur den egna enhetens synvinkel, dvs incitamentet att suboptimera den egna verksamheten. Detta kräver ett belöningsystem, inte nödvändigtvis i form av ekonomisk ersättning, som står i samklang med enhetens måluppsättning.

Ett sätt är att belöna enheterna efter uppnått ekonomiskt resultat beräknat efter en i förhand fastställd norm, som tar hänsyn till vilka beslutsvariabler som enheterna kan påverka. Målstyrning med hjälp av internpriser kan öka handlingsfriheten och därmed incitamentet jämfört med styrformer som bygger på direkta ingripanden eller fixerade handlingsregler från det centrala organet¹⁾.

Om internprissystemet skall utformas så, att incitamentet inte motverkas, får de internpriser som används vid mätningen av måluppfyllelsen inte vara sådana, att de skulle lett till andra beslut än de internpriser som gällde vid beslutstillfällena under perioden. Om det ekonomiska incitamentet inte skall vara obefintligt måste internpriserna medge uppkomsten av ett positivt ekonomiskt resultat. Exempelvis kan prissättning till leverantörens gränskostnad i vissa situationer styra mot totaloptimum samtidigt som leverantören inte kan undvika förlust.²⁾

Den andra aspekten på enheternas incitament rör riskerna för felaktig suboptimering, dvs att rationellt handlande ur enheternas synvinkel inte är rationellt ur hela företagets synvinkel.³⁾ Detta är ett stort problem i alla organisationer med delat beslutsfattande.

-
- 1) I avsnitt 3.3 tas innebörden i styrformerna målstyrning, direktstyrning respektive programstyrning upp.
 - 2) Om leverantörens genomsnittskostnader sjunker med volymen är gränskostnaden mindre än genomsnittskostnaden. Intäkten per enhet blir således mindre än kostnaden per enhet och leverantören kan ej undvika förlust. Se t ex Baumol, 1961, s 258.
 - 3) Se t ex Ackoff, 1966.

När det gäller internprissättningen ligger problemet dels i att fastställa vilka slag av kvantitetsbeslut som med fördel kan delegeras, dels i att avgöra vilka av dessa som bör prisstyras uppifrån eller från sidan, dels i att tillse att internpriserna i dessa fall ger en från helhetens synpunkt önskvärd styrverkan (jfr 7.2.1).

Den tredje aspekten rör endast delvis lokala internprestationsbeslut. Även när internprestationerna styrs centralt har internsavräkningen betydelse för incitamentet hos lokala beslutsfattare. Endast om de upplever avräkningen som vettig kan de förväntas solidariskt bidra till företagets ekonomi i andra avseenden. En "rättvis" resultatfördelning är också huvudsyftet med internavräkningen i de flesta större svenska företag (se tabell 4.2) inklusive sådana med central internprestationsstyrning. Erfarenheter från företagbesök tyder dessutom på att detta syfte skulle vara särskilt dominant i denna senare typ av företag.

Bristen på en sådan solidaritet kan bli ett uttryck i lokalt resursslöseri och lokal inaktivitet när det gäller företagets vidare intressen. Ett exempel med direkt anknytning till internleveranser gäller skapande och tillvaratagande av integrationsfördelar.

Fördelar av att tillhöra ett visst företagssystem, vilka inte tillfaller en enskild enhet, kanske denna enhet inte uppmärksammar eller i varje fall inte aktivt strävar efter. Detta kan vara fallet beträffande en enhet som köper varor internt till det rådande priset på den externa marknaden. Denna enhet har inget ekonomiskt incitament till att underlätta leverantörens produktionsplanering genom tidiga beställningar. Om priset noteras fritt på fabriken, å andra sidan, leverantören inget ekonomiskt incitament till att bidra till att rationalisera transporter till mottagaren.

Ekonomiskt incitament för enheterna kan i fall som dessa skapas genom ett avräkningssystem som skiljer ut integrationsfördelar, vilka sedan kan delas på ett för parterna acceptabelt sätt (se avsnitt 6.1). En särredovisning av integrationsvinster kan emellertid ha en ännu viktigare funktion, nämligen att ge ökat incitament för företagsledningen att aktivt söka efter och skapa integrationsfördelar.

7.2.4 Administrativ effektivitet

Det fjärde kravet på ett bra internprissystem är att det skall vara praktiskt och ekonomiskt i sig självt. Dels skall den typ av internprissystem väljas som bäst passar ihop med företagets struktur och omvärld och de människor som arbetar i företaget. Dels skall det valda systemet vara avvägt i omfattning och detaljrikedom så att det på marginalen inte kostar mer än det tillför i nytta.

Det första delkravet kan uttryckas så: "man kan inte studera effektiviteten av ett prissystem skilt från den institutionella och administrativa ram som skapats för att tillämpa och kontrollera prismekanismen." (Jönsson, 1968, s 18)

Hur skall då kravet kunna mötas? "Ett idealt sätt för jämförelse mellan alternativa styrstrategier vore att studera skillnaden mellan en viss styrforms intäkter och kostnader. Det förutsätter emellertid att intäkterna låter sig uttryckas i samma slags storheter som kostnaderna, t ex ... i kronor ... Tyvärr kan ett sådant förfaringssätt endast utnyttjas i undantagsfall främst kanske på grund av de svårigheter som är förknippade med den företagsekonomiska målproblematiken." (Ljung & Selmer, 1970, s 7). Ur praktisk synvinkel torde det inte vara mycket lättare att jämföra de alternativa effekter som kan uppnås för en viss kostnad. (Jfr Ramström, 1969, s 54 och 71 ff.)

Något svar på hur man i praktiken skall gå tillväga för att möta det första delkravet är således svårt att ge. Vad som kan göras är att studera olika styrformer med tillhörande internprissystem och noga överväga hur de kan inpassas i den ram företaget utgör - med de förändringar i ramen som kan bli aktuella - och samtidigt bedöma önskvärdheten ur olika synvinklar av de olika alternativen. Härvid får uppmärksammas bl a att den "bästa" organisationsmodellen (styrformen) kan kräva ett internprissystem som ej går att genomföra eller som blir alltför komplicerat. Företagets redovisnings- och datasystem utgör en viktig restriktion.

Det andra delkravet, som hänger samman med det första, är att internprissättningen inte skall drivas längre i omfattning och detaljrikedom än att man kan bedöma att nyttan uppväger kostnaderna. Den sk administrationströskeln får inte överskridas. Ekono-

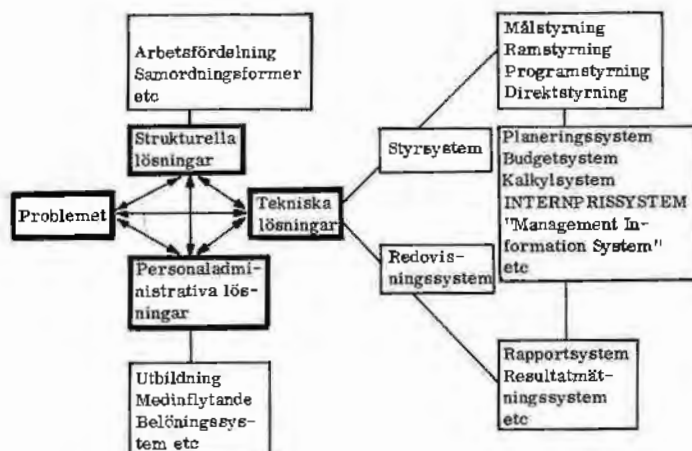
miskt mindre betydelsefulla internprestationer kanske inte motiverar en formell avräkning. Det kan räcka med en enkel registrering av förbrukningen i timmar, styck etc eller med en schablonmässig kostnadsfördelning i efterhand. Eventuellt kan det vara motiverat att helt avstå från registrering av vissa internprestationer. Bedömanden får göras från fall till fall.

Mot fördelarna med en anpassning av internprissättningen till förhållandena för olika prestationer står de fördelar som kan följa med ett enhetligt internprissättningssystem för alla företags internprestationer. Bland sådana fördelar kan nämnas ökade möjligheter till standardisering av rutiner för prissättning och kontroll av internprestationer samt till en större allmän förtrogethet med internprissättningens syften och utförande i företaget.

7.3 Betingelser för internprissystem

Ett genomgående tema hittills har varit betydelsen av situationsanpassning av internprissystem. Vad skall då internprissystem anpassas till?

Bild 7.3 illustrerar hur internprissystemet förhåller sig till vissa andra "system" i företaget. Figuren är en vidareutveckling av bild 7.2 men gör inga anspråk på att vara fullständig. Den avser att belysa att ett internprissystem endast är en del, men en integrerande del, av det totala styrsystemet i företaget.



Not: → markerar påverkan
 — markerar anknytning till exemplifieringar

Bild 7.3 Internprissystemets yttre ram.

Det finns också en rad faktorer i företagets omvärld som är betydelsefulla. En uppfattning om viktigare betingelser för utformningen av "goda" internprissystem kan erhållas på åtminstone två sätt. En väg är att gå igenom befintlig litteratur på internprissättningsområdet och notera vilka avgränsningar och förutsättningar författarna gör när de analyserar och värderar olika internprissättningsmetoder.⁴⁾ En annan väg är att på fältet undersöka hur praktisk internprissättning anpassats till skilda förutsättningar. Underlaget till följande koncentrerade översikt har erhållits på båda dessa sätt:

Betingelser för internprissystem:

- a Företagets mål: ekonomiskt resultat (överskott, räntabilitet); tillväxt; stabilitet; anställningstrygghet; "samhällsnytta" osv.
- b Företagets organisation: enheternas antal, mål, självständighet, uppgifter och befogenheter osv.
- c Företagets teknologi: vertikala eller horisontella interaktionsflöden; komponentberoende (hög- eller låginTEGRerade enheter); slag av produktionsprocess (process-tillverkning, masstillverkning, "batch production", tjänsteproduktion); effekt av skalförändringar: förekomst av externa effekter; kapacitetsutnyttjande i olika led.
- d Företagets lokalisering: avstånd mellan enheter; enheter i olika länder.
- e Företagets marknader: slag av externa marknader för köpvaror, mellanvaror och säljvaror; slag av efterfrågesamband mellan produkter; konjunktorkänslighet.
- f Företagets kalkyl- och redovisningsmetoder samt informationssystem.

4) Man kan endast i undantagsfall tala om internprissystem om man därmed avser ett sammanhängande system av priser som utgör en integrerande del av företagets styrning i stort. Ett sådant undantag är Freckner, 1954. Ett annat är Whinston, 1964.

Uppräkningen omfattar de betingelser som förefaller vara de väsentligaste. Andra kan givetvis tänkas. Indelningen har gjorts för att utmärkta att betingelserna har samband med alla huvudfunktioner i ett företag: organisation, teknologi, marknadsföring och ekonomi. Utformning av internprissystem är således ingen i snäv mening ekonomiteknisk fråga.

En viktig aspekt saknas dock i uppräknningen, nämligen fördelningen av beslutanderätten rörande internprestationer. Denna aspekt är emellertid dels avhängig av de nämnda betingelserna, dels så intimt förbunden med prissättningen av internprestationer att det knappast är meningsfullt att betrakta den ena som en betingelse för den andra. Vid praktiska diskussioner av olika värden på internprestationer är det med andra ord nödvändigt att samtidigt klargöra av vem och hur dessa värden, internpriserna, skall användas. Detta samband har belysts tidigare i detta kapitel samt i de sju modellerna i avsnitt 3.2 (jfr också avsnitten 7.5 och 7.6 nedan).

7.4 Anpassning av internprissystem till givna betingelser

Att anpassa ett internprissystem till givna betingelser är själva kärnfrågan i en normativ ansats. En sådan kan göras på olika sätt.

Man kan t ex lägga fast ett antal förutsättningar och bygga en normativ modell kring dessa. Så har t ex Whinston (1964) gjort. Han konstruerade en icke-linjär "decentraliserad" programmeringsmodell som bygger på prisstyrning.

En mindre stringent metod, men mer lättillgänglig för applikationer, är att diskutera vad vissa utvalda betingelser innebär för internprissättningen. Detta är vad de flesta skribenter på området har valt att göra.

En tredje metod är att välja ut ett antal betingelser, som är inbördes förenliga och som kan bedömas vara någorlunda intressanta från praktisk tillämpningssynpunkt, och i anknytning till dessa diskutera fram ett eller flera rimliga förslag till internprissystem. Varje sådant förslag skulle bygga på specifika antaganden om syftena med internprissystemet (jfr kapitel 4), vilka är konsistenta

med de aktuella betingelserna.

Det är således inte fruktbart att försöka formulera ett generellt internprissystem att applicera i verkliga företag. De två internprissystem som närmast skisseras - ett för ett "relativt centraliserat" företag och ett för ett "relativt decentraliserat" företag - är endast att se som ofullständiga exempel på hur olika faktorer och avvägningar leder fram till olika slutresultat. De är inte tänkta att direkt kunna tillämpas i ett företag.

7.5 En "centraliserad" modell

Modellen avser ett tänkt företag med relativt hög grad av central kvantitetsstyrning av verksamheten.

7.5.1 Betingelser

- a Företagets mål: prioritering av expansion.
- b Företagets organisation: stark central ledning; enheterna kostnads- och/eller intäktsansvar; hård budgetstyrning; produkt- och marknadsstyrning på lång och kort sikt från centrala stabsenheter.
- c Företagets teknologi: vertikal integration med högt sektoriellt komponentberoende; masstillverkning; stora potentiella externa effekter mellan tillverkande enheter.
- d Företagets lokalisering: styrande enheter koncentrerade till en ort; tillverkande och säljande enheter kan vara utspridda.
- e Företagets marknader: externa marknader för köpvaror, mellanvaror och säljvaror finns; marknaderna kännetecknas av monopolistisk konkurrens (relativt många säljare av likartade, men ej identiska, produkter).
- f Företagets kalkyl- och redovisningsmetoder samt informationssystem: central produktkalkylering baserad på bidragsmetoden; rapportsystem som snabbt förser centrala stabsorgan med extern och intern information.

7.5.2 Syften för internprissystemet

För den centrala ledningen:

Att ge underlag för produkt- och marknadsbeslut

Att ge underlag för budgetering och kontroll av olika verksamhetsgrenar

Att ge underlag för externa inköp och försäljningar

För de lokala enheterna:

Att skapa effektivitetsmått för produktion och marknadsföring

7.5.3 Ett tänkbart
internprissystem

Standardpriser fastställs centralt i samband med budgeten. Priset består av två delar: standardsärkostnad och planmässigt bidrag. Det planmässiga bidraget bestäms så att vid "normala förhållanden" full kostnadstäckning erhålls hos den levererande enheten. Vad som skall anses som "normala förhållanden" kan exempelvis överenskommas år från år mellan parterna med utgångspunkt från ett antal i företaget fastlagda kriterier.

Vid leverans avräknas standardsärkostnaden mellan levererande och mottagande enhet. De planmässiga bidragen avräknas periodvis. Detta kan ske mellan levererande och mottagande enhet antingen direkt eller via ett centralt organ representerat av ett integrationskonto (jfr Frenckner, 1954, s 136 - 137 samt s 141, fig 7:7).

De planmässiga bidragen (standardomkostnaderna) kan alternativt avräknas mellan levererande enhet och det centrala organet utan att belasta mottagande enhet.

7.5.4 Kommentarer

Tanken är att levererande enheter skall belastas med faktiska kostnader och gottskrivas standardpriser. Mottagande enheter skall belastas med standardpriser byggda på standardsärkostnader alternativt standardsärkostnader plus planmässiga bidragskrav i tidigare led.

Det förutsätts att analyser av och beslut om produktprogram till stor del sker centralt och att man centralt har tillgång till data beträffande både standard- och faktiska kostnader samt priser på köpvaror, mellanvaror och säljvaror.

Det skisserade internprissystemet fyller kraven på att dels ge

beslutsunderlag till den centrala ledningen som sköter den nödvändiga samplaneringen av enheternas verksamhet (se avsnitt 6.4.2), dels möjliggöra kontroll av kostnadsutvecklingen på produktionsidan och av uppnådda bidrag på försäljningssidan. Se vidare avsnitten om avräkning till förkalkylerad särkostnad (se 5.1.1), avräkning till standardkostnad (5.1.4) och avräkning i två steg (6.1.2). Jämför också med praktikfallet Facit AB (9.3).

7.6 En "decentraliserad" modell

Modellen avser ett tänkt företag med relativt hög grad av decentraliserad kvantitetsstyrning och delvis även decentraliserad prisstyrning av verksamheten.

7.6.1 Betingelser

- a Företagets mål: Rimlig avkastning på investerat kapital samt stabilitet prioriteras.
- b Företagets organisation: Företaget är organiserat i produktsektorer med mycket stor grad av självständighet. Dessa har full frihet att avstå från inbördes internpresentationer.
- c Företagets teknologi: Företagsenheterna utvecklar och tillverkar tngg industriell ntrustning, ofta efter noggrann kundspecifikation. Komponentberoendet består i utnyttjande av gemensamt tillverkade komponenter, av gemensamma stabsavdelningar etc. Inga permanenta, mer betydande vertikala flöden finns mellan sektorerna.
- d Företagets lokalisering: Företagsenheterna är med sina respektive ledningar lokaliserade på olika orter i landet.
- e Företagets marknader: Externa marknader finns ej på kort sikt för de flesta mellanvaror. Säljvaror tillverkas i princip på beställning efter anbudsförfarande.
- f Företagets kalkyl- och redovisningsmetoder samt informationssystem: Produktkalkylering och prissättning är till stor del delegerad till enheterna. Den löpande kalkyleringen bygger på självkostnadsmetoden. Kostnader för centrala enheter fördelas ut på enheterna efter schabloner fastställda vid budgeteringen.

7.6.2 Syften för internprissystemet

För den centrala ledningen:

Att ge underlag för resultatberäkningar avseende dels olika företagsenheter, dels viktigare verksamhetsområden (huvudprodukter och marknader)

Att ge underlag för långsiktig utvecklings- och resursplanering samt för finansiell planering på både kort och lång sikt

För de lokala enheterna:

Att skapa underlag för produktions- och marknadsföringsbeslut på kort och lång sikt

Att skapa kostnadsmedvetande och incitament till rationellt handlande

Att skapa underlag för beslut om externa inköp och försäljningar av mellanvaror

Att skapa underlag för prissättning av säljvaror

7.6.3 Ett tänkbart interuprissystem

Tjänster från centrala staber prissätts till standardvärde avspeglade deras självkostnad. Prislistor utfärdas årligen.

Halvfabrikat från gemensam halvfabrikatstillverkning prissätts till beräknad långsiktig kostnad för en effektiv extern producent.

Leveranser mellan produktsektorerna prissätts genom förhandlingar mellan parterna. Samordning sker vid behov genom ett centralt stabsorgan. Riktlinjer för förhandlingarna utfärdas av företagsledningen.

7.6.4 Kommentarer

Internprissättningen bygger på centralt fastställda prislistor för centrala varor och tjänster och på kvantitets- och prisdecentralisering när det gäller leveranser mellan de lokala enheterna. Priser kan endast fastställas efter separata analyser i de senare fallen eftersom internprestationerna ej är standardiserade och ej regelbundet återkommande.

Det skisserade internprissystemet ger enheterna en frihet som överensstämmer med förhållandena i övrigt samt har den flexi-

bilitet som är naturlig i avsaknad av omfattande regelbundna internleveranser. Se modell 6 i avsnitt 3.2 samt avsnitt 6.4.2 om relationer mellan enheter. Se vidare avsnitten om avräkning till förkalkylerad självkostnad (5.1.2), avräkning till standardkostnad (5.1.4), avräkning till bedömt pris hos en effektiv extern producent (5.2.3). Jämför också med behandlingen av olika slag av internprestationer (kapitel 10).

7.7 Sammanfattning

En slutsats av översikten över traditionella internprissättningsmetoder i kapitel 5 var att något i alla situationer och i alla avseenden "bästa" internpris inte existerar. Sju intressanta dimensioner när det gäller värdering av internprestationer formulerades (avsnitt 5.5). I det här kapitlet har identifierats ett antal viktiga betingelser för internprissättning i allmänhet. Ett försök gjordes också att skissera grund dragen i ett internprissystem för vart och ett av två tänkta typföretag. Internprissättningens utformning innebär således val på två nivåer, dels valet av ett internprissystem i stort, dels valet av metod för prissättning av var och en av internprestationerna (se vidare avsnitten 16.1 och 16.2).

För att visa hur en utvärdering av de traditionella internprissättningsmetoderna kan se ut görs avslutningsvis, i tabell 7.1, en skattning av för- och nackdelar med respektive metod i ett hypotetiskt företag. Utgångspunkten är att avräkningen sker mellan resultatansvariga enheter inom en juridisk person och avser en vara som levereras för (viss) bearbetning och försäljning. För varan gäller dels att likartade, men ej identiska, produkter finns på marknaden, dels att det råder en säljarens marknad. Andra förhållanden skulle ge andra värderingsresultat.

Skattningarna har gjorts med utnyttjande av det material som presenterats i de tidigare kapitlen. Självfallet är de relativt godtyckliga eftersom tillståndsbeskrivningen är mycket oprecis. Om liknande skattningar skall användas som underlag för praktiska beslut om internprissystem måste tillståndsbeskrivningen göras avsevärt mer noggrann. De plus-, noll- och minustecken som finns i tabellen är således enbart exempel på resultatet av utvärdering.

De är inte generellt giltiga. Det viktiga med tabellen är dess uppställning, ej dess innehåll.

Tabell 7.1 Schema för utvärdering av olika slag av internpriser med hänsyn till olika syften och till praktiska aspekter, samt exempel på en utvärdering för ett hypotetiskt företag i en viss situation.

INTERNPRISER ¹⁾		SYFTEN ²⁾						PRAKTISKA ASPEKTER ³⁾
		Styrning		Redovisning och uppföljning		Psykologiska syften		
		kort sikt	lång sikt	extern	intern	leverantör	mottagare	
<i>Kostnadsbaserade</i>								
Självk/tillvk	faktisk	-	0	++	0	-	—	+
	standard	-	0	+	+	-	-	+
Självk+vinst	faktisk	--	+	+	0	0	-	0
	standard	-	+	0	+	+	0	0
Särkostnad	faktisk	+	—	+	0	-	-	++
	standard	++	-	+	+	-	-	++
<i>Marknadsbaserade</i>								
Rådande marknadspris								
Uppskattat marknadspris		0	+	—	+	+	+	-
Bedömt pris hos effektiv producent		0	++	—	+	+	++	—
Reducerat marknadspris		+	+	-	++	+	++	-
Slutligt försäljningspris minus avdrag		-	-	—	-	+	-	—
<i>Förhandlingsbaserade</i>								
Affärsmässig förhandling		-	+	—	—	+	+	—
Korrektionsförhandling		+	0	-	-	+	+	-

1) Se kapitel 5

2) Se kapitel 4

3) Se kapitel 16

8 Internprissättning i svensk verkstadsindustri: en översikt

I detta kapitel ges en översikt över förekomst av internprestationer och hur sådana prissätts och avräknas. Materialet härrör från tre studier: en brevenkät 1967¹⁾, en brevenkät 1970²⁾ och en fältstudie 1970. Först görs en branschöversikt därefter en redovisning av tretton utvalda företag.

8.1 En branschöversikt

Materialet härrör från brevenkäten 1967 och omfattar 43 företag inom metall- och verkstadsindustrin enligt klassificering i Svenska Aktiebolag, varav 23 börsregistrerade. I fyra företag förekom inga internprestationer. Totalt tillfrågades 57 företag i branschen, varibland samtliga 27 börsregistrerade.

Förekomst av internprestationer och internprissättning framgår av tabell 8.1.³⁾

Tabell 8.1 Förekomst av internprestationer och internprissättning

Prestation	Börsregistrerade (23)			Ej börsregistrerade (16)			Summa (39)		
	Före- kommer	Pris- sätts	Pris- sätts ej	Före- kommer	Pris- sätts	Pris- sätts ej	Före- kommer	Pris- sätts	Pris- sätts ej
Råvaror	13	13	0	7	7	0	20	20	0
Halvfabrikat	22	22	0	10	9	1	32	31	1
Komponenter	21	21	0	12	11	1	33	32	1
Färdigvaror	21	21	0	15	14	1	36	35	1
Rep. och underhåll	17	17	0	13	12	1	30	29	1
Konsulttjänster	21	17	4	11	8	3	32	25	7
Maskintid	19	18	1	10	10	0	29	28	1
Lokalhyra ^{x)}	2	2	0	1	1	0	3	3	0
Div. andra prest. ^{x)}	2	2	0				2	2	0
^{x)} Ej nämnda i det utsända formuläret									

1) Se vidare kapitel 2 och 4 samt Arvidsson, 1969.

2) Larsson, Sundquist och Arvidsson, 1971.

3) Jfr tabell 2.1 (samtliga företag).

Färdigvaror, komponenter, halvfabrikat och konsulttjänster var de vanligast förekommande internprestationerna. Med undantag för konsulttjänster prissattes internprestationerna nästan undantagslöst.

Internprestationer var vanligare i de börsregistrerade företagen. En förklaring är att dessa företag genomsnittligt är större både vad beträffar antal arbetsställen och antal enheter med egen resultatredovisning.

Syftena med avräkningen och deras vikt framgår av tabell 8.2.⁴⁾ 29 företag svarade. Inga svarsalternativ gavs. Svaren klassificerades i efterhand.

Tabell 8.2 Syften med internavräkning och dessas vikt

Syfte	Samtliga företag (29)				varav börsregistrerade (19)			
	Förekomst	Avgörande vikt	Viss vikt	Mindre vikt	Förekomst	Avgörande vikt	Viss vikt	Mindre vikt
1. För beräkning av (»rättvist») resultat för avd., för ansvarskontroll etc.	26	24	2	0	18	18	0	0
2. För lönsamhetskalkyler, för produkter etc.	12	10	2	0	8	7	1	0
3. Öka incitament, kostnadsmedvetande etc.	8	3	4	1	5	3	2	0
4. För löpande kalkylering, kostnadsbokföring etc.	8	6	2	0	3	2	1	0
5. För externa jämförelser (köpa-tillverka, sälja-förädla)	5	1	4	0	3	1	2	0
6. Följa civilrättsliga lagar »god köpmannased»	5	4	1	0	3	2	1	0
7. För prissättning (extern)	4	3	1	0	2	2	0	0
8. För värdering av lager och varor i arbete	2	0	2	0	2	0	2	0
9. Av skatteskäl, Sverige	1	0	1	0	1	0	1	0
Utländet	1	1	0	0	1	1	0	0
10. För investeringsbedömning	3	1	2	0	3	1	2	0
11. Möjliggöra decentralisering	1	1	0	0	—	—	—	—
12. För kontroll av leveranser	—	—	—	—	—	—	—	—
13. För lokaliseringsbedömning	—	—	—	—	—	—	—	—

4) Jfr tabell 4.2 och 4.3 (samtliga företag).

I genomsnitt har företagen angett två eller tre syften, dvs i allmänhet syfte 1 plus ett eller två bisyften. Inget av bisyftena var så vanligt, att det angavs av mer än hälften av företagen. Svaren visar vilka syften som låg närmast till hands. Hade svarsalternativ getts hade med all sannolikhet många fler syften angivits.

Svårighetsgraden hos och tillfredsställelsen med internavräkningen framgår av tabell 8.3 (börsföretagens andel står inom parentes). Som jämförelse anges svaren från samtliga 139 i totalundersökningen ingående företag (jfr kapitel 4).

Tabell 8.3 Svårighetsgrad hos och tillfredsställelse med internavräkningen

Svårighetsgrad	Mycket tillfr.	Relativt tillfr.	Mindre tillfr.	Otillfr.	Ej svar	Summa	Samtliga företag
Väsentliga svårigheter		4(3)	2(1)			6(4)	9(5)
Vissa svårigheter		14(10)	2(1)			16(11)	63(39)
Ringa svårigheter	2(1)	8(5)	1(1)			11(7)	41(22)
Utan svårigheter	1(0)	4(1)				5(1)	21(5)
Ej svar					1(0)	1(0)	5(0)
Summa	3(1)	30(19)	5(3)		1(0)	39(23)	
Samtliga företag	21(11)	100(51)	11(8)		7(1)		139(71)
() anger börsföretagens andel							

Man kan inte dra några alltför bestämda slutsatser av dessa svar. Olika tolkningar och värderingar av svarsalternativen, försiktighet etc har med all säkerhet påverkat svaren. I de flesta fall är svårigheterna emellertid inte alltför stora. Man är relativt tillfredsställd. Detta enligt de ekonomifunktionärer som besvarat frågorna.

Intressant är att av samtliga företag som har väsentliga svårigheter återfinns de flesta i metall- och verkstadsindustrin. Där finns också relativt fler mindre tillfredsställda än i andra branscher. De flesta stora komplexa företag hör hemma i denna bransch. Det är inte förvånande att denna typ av företag har stora problem med internprestationerna.

8.2 Tretton utvalda företag

För att få mer empiriskt material om åsikter och beteende när det gäller internprestationer och värdering av sådana genomfördes under våren 1970 en serie företagsbesök. Dessa omfattade 13 medlemsföretag i Sveriges Mekanförbund. De utvaldes i samråd med Mekanförbundets utskott för ekonomistyrning så att företag med olika storlek, organisatorisk struktur, teknologi, lokalisering och kalkylsystem skulle representeras. Något slumpmässigt urval var det inte frågan om. Samtliga utvalda företag samtyckte till att delta i undersökningen.

För vart och ett av företagen gjordes datainsamling i form av

intervju i 2 - 3 timmar med ekonomichefen (motsv.)

anskaffande av internt material som anvisningar för kalkylering, internprissättning etc.

anskaffande av externt material som årsredovisningar, informationsskrifter etc.

Information har också erhållits från företagens svar i enkäten 1970.

Närmast presenteras de allmänna erfarenheterna från de tretton företagen. Mer ingående analyser görs i senare avsnitt.

8.2.1 Förekomst av internprestationer och internprissättning

I samtliga företag förekommer både internprestationer och internprissättning - i ett dock i mycket blygsam omfattning, i ett annat i relativt begränsad omfattning. I övriga elva utgörs mellan 10 och 100 % av moderbolagets omsättning av interna leveranser.

För sex av dessa företag utgörs de viktigaste internprestationerna av färdigvaror från moderbolaget till utländska dotterbolag. Tre andra kännetecknas av regelbundna "vertikala" leveranser av råvaror, halvfabrikat och komponenter. Återstående två skulle kunna karakteriseras som systemtillverkare, varvid de viktigaste internprestationerna utgörs av komponenter eller färdiga produkter att ingå i dessa system. Självfallet är detta en grov indelning: flera av de "internationella" är också systemtillverkare, de två "systemtillverkarna" har stor exportförsäljning osv.

Intervjuerna rörde huvudsakligen transfererade varor. Tjänster

ansågs i allmänhet vara mindre problematiska, möjligen bortsett från utvecklingsarbete. I många företag är avräkning av tjänster reglerad genom centrala anvisningar. Sådana anvisningar är mindre vanliga beträffande varor, speciellt färdigvaror. Vanligen finns en allmän rekommendation att använda t ex marknadspris eller tillverkningskostnad, men dessa värden korrigeras ofta genom förhandlingar.

Beträffande de riktvärden som används för olika slag av prestationer kan följande grova drag urskiljas:

Försäljning till utländska dotterbolag sker till marknadsbaserade priser. De justeringar som förekommer är ofta mycket komplicerade och osystematiska. I en del företag fastställs priserna centralt, i andra fastställs de genom förhandlingar mellan levererande och mottagande enheter. Juridiska och finansiella aspekter är ofta mycket betydelsefulla.

Övriga vertikala internprestationer i form av hel- eller halvfabrikat behandlas mycket olika. Viktigt är om levererande enhet är resultatenhet eller kostnadsenhet. I det förra fallet används antingen marknadsprisbaserade internpriser eller självkostnad plus vinstpålägg; i det senare oftast tillverkningskostnad, som dock definieras och uppdelas på i stort sett lika många sätt som antalet företag. Endast i tre företag förekommer debitering av rörliga särkostnader i nämnvärd omfattning, men i två av dessa debiteras mottagande enhet dessutom förkalkylerat täckningsbidrag, varför debitering av rena särkostnader endast förekommer i ett företag och där som komplement till marknadspriser.

Tjänster mellan resultatenheter avräknas vanligen till standardkostnad. Syftet är då att få kostnadstäckning hos den som utför tjänsten. Beträffande centralt tillhandabållna tjänster finns två skolor: enligt den ena debiteras ej sådana tjänster eftersom de tvingas på enheterna och eftersom man vill att de skall efterfrågas; enligt den andra debiteras de ut för att skapa kostnadsmedvetande hos både mottagare och leverantör av tjänsterna. Den förra skolan domineras av företag med stark central styrning och "bidragstänk-

ande", den senare av komplexa, divisionaliserade företag med "självkostnadstänkande".

8.2.2 Syften med internavräkning

Förutom att intervjupersonerna själva fick ange vilka syften de ansåg att man hade (eller borde ha - detta är svårt att urskilja) med internprissättningen i företaget fick de ange vikten hos tretton angivna syften.⁵⁾ För tio företag är "rättvis resultatberäkning för levererande och mottagande enheter" av avgörande vikt. För lika många är "skapa underlag för budgetering och kontroll av olika verksamhetsgrenar" av avgörande vikt. Andra syften är av mer varierande vikt.

Man kan urskilja skillnader mellan olika slag av företag. De stora, komplexa företagen anger fler syften än de mera homogena. För två av de största (oms över 1000 mkr) är åtta av de tretton tänkbara syftena av avgörande vikt; fyra jämförelsevis homogena (litet differentierade) företag anger ett (vanligen "budgetering och kontroll") eller två syften som avgörande.

För ett par av de internationella företagen är det väsentligt att anpassa internpriser på leveranser till utländska bolag till rådande tull- och skatteförhållanden. För andra är internpriserna därvid ingen handlingsvariabel; man nöjer sig med att kontrollera att man ej överträder givna bestämmelser.

8.2.3 Utformning av internprissystem

Det finns många olika "system" för fastställande och användande av internpriser. Man finner allt från "en snårskog av bilaterala avtal" (enligt en intervjuperson) till centralt i detalj fastställda regler för bedömning av internleveranser. Detta kan förklaras dels med graden av enkelhet hos frågan, dels med hur väsentlig den är, dels med i vilken grad man ägnat uppmärksamhet åt den på centralt håll. Man torde våga påståendet: ju starkare koncernledning desto mer preciserade regler för internleveranser. Ett stöd för detta påstående utgör det faktum att man nu ägnar speciellt intresse åt frågan i de

5) Elva av dessa återfinns i tabell 4.4. Resterande två avsåg tullar och skatter samt kapitalöverföring vid internationella koncernleveranser.

företag där man försöker få ett bättre centralt grepp om tidigare mycket självständiga enheter.

Beträffande de regler som finns i olika företag och hur de verkar kan konstateras att i de flesta företagen förekommer flera metoder parallellt. Prissättningen beror bl a på slag av prestation, slag av transfererande enheter och slag av kalkylsystem.

Man kan urskilja två intressanta dimensioner för en beskrivning och analys: dels hur man i olika företag resonerar och beter sig, dels hur olika slag av prestationer behandlas. I matrisform kan det illustreras:

		Prestation				
		1	2	3	4	
Företag	A					
	B					
	C					
	D					
	⋮					
	⋮					

I stället för att studera varje cell i matrisen för sig - eller hela denna i ett sammanhang - skall först ett antal rader tas upp (kapitel 9) och därefter ett antal kolumner (kapitel 10). Härigenom kan hänsyn tas till både företags- och prestationskaraktäristika utan att framställningen tyngs av jämförelser i båda dimensionerna samtidigt.

9 Internprissättning i verkstadsföretag: några praktikfall

I detta kapitel beskrivs hur internprestationer behandlas i några svenska verkstadsföretag¹⁾.

Praktikfallen har fått en något varierande uppläggning. Olika aspekter har betonats i de olika fallen. Strävan har varit att urskilja vad som förefaller speciellt relevant i olika slag av företag. Det har också varit en strävan att ordna praktikfallen så att graden av komplexitet i internprestationsbedömningen efter hand stiger.

9.1 SMT Machine Company AB

SMT Machine Company AB är ett ungt expanderande företag.

Huvudprodukter: svarvar, bormaskiner, fräsmaskiner, fleroptionsmaskiner, olika slags verktyg

Omsättning: under 100 mkr

Antal anställda: ca 800

Företagsenheter: Ett halvduzin fabriker i Sverige. Försäljningsbolag utomlands.

Organisation: Hittills klassisk funktionsorganisation²⁾ med administrations-, marknads-, produktions- och konstruktionsavdelning. En ny organisation är aktuell (se bild 9.1).

I kontaktrådet ingår representanter för företagsledningen, arbetare och tjänstemän. Sammanträden hålls på regelbundna tider.

Policyorganisationen består av fem kommittéer i vilka funktionscheferna är medlemmar. Respektive verkställande chef är ordfö-

1) Texten i praktikfallen, liksom sakuppgifterna i kommentarerna till dem, har granskats och godkänts av respektive företag våren 1971.

2) Se Jonsson och Wallroth, 1970, s 17 - 20.

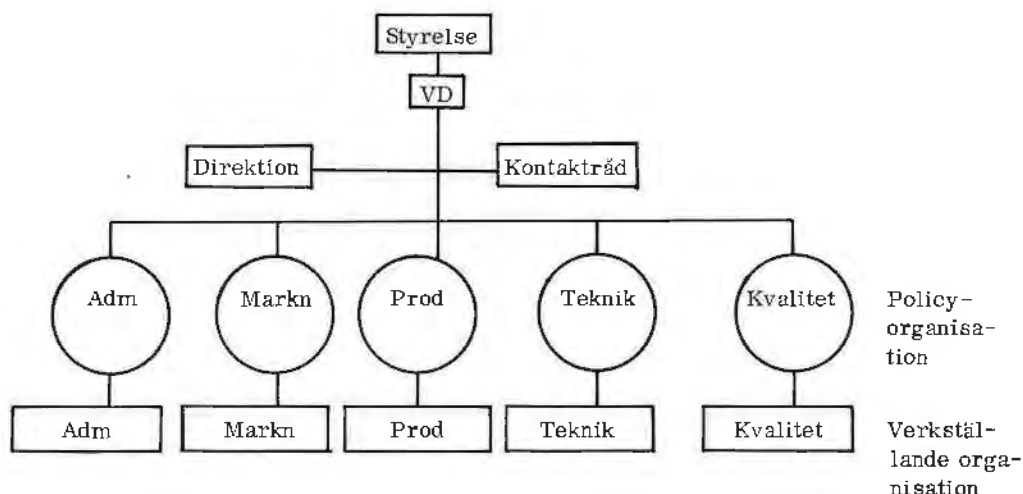


Bild 9.1 Ny organisation i SMT Machine Company

rande. Syftet är att underlätta samverkan mellan de olika avdelningarna, dvs få en ökad integration av aktiviteterna.

Man centraliserar marknadsföring och produktutveckling. Produktionsansvaret är delegerat. Mål för fabriken uttrycks i volymer och budgeterade kostnader. VD känner ej till målkonflikter. Man har inga problem med avdelningstänkande.

Redovisning: Den interna redovisningen bygger på självkostnadsmetoden varvid verkliga priser jämförs med standardpriser. Uppföljning av operationstider och sysselsättningsgrad i verkstäderna görs var fjortonde dag, uppföljning av omkostnadsbudget varje månad och fullständiga internboksut görs varannan månad. Leveransbudgeten följs upp veckovis ("jagar intäkter, ej kostnader").

Budgeten är ett handlingsprogram: motiv och planer redovisas öppet. Vid budgetkontrollen ligger tyngdpunkten på kommentarer - ej på siffror. Vid resultatanalys av en fabrik ställs standardpris mot

verkligt utfall och budgeterade administrationskostnader mot verkliga. Rörliga kostnader och bidrag tas fram för beräkning av lönsamhet i olika led. Bidragskalkyler används enbart för prioritering av kapacitet, som t ex under en högkonjunktur.

Internleveranser: Inga fysiska internleveranser av vikt förekommer. Däremot sker all försäljning centralt, varför avräkning sker mellan Hk och fabriker. Vidare köper de utländska försäljningsbolagen från moderbolaget, mb. Samtliga internleveranser fastställs av marknads- och produktionsplaneringsstaberna i Hk.

Internpriser: Fabriker som redovisas som produktionsenheter (avdelningar) inom Hk levererar till standardsjälvkostnad. En självständig fabrik (dotterbolag) levererar till standardsjälvkostnad + pålägg för adm. kostnader och vinst. Hk fungerar här som agent. De fysiska transporterna går dock direkt från fabrik till kund.

Internpriserna fastställs årsvis. Normala avvikelser åvilar produktionsenheten. Internpriserna kontrolleras noga; de anses avspegla leverantörens effektivitet.

Försäljningsbolagen utomlands behandlas ungefär som agenter. De beställer från mb normalt först när de har en kundbeställning. Mb bestämmer kundpriset. Från detta räknas internpriset ut baklänges med hänsyn till vinster, skatter etc. Dotterbolagen får själva klara sin finansiering. Dotterbolagscheferna är ansvariga för volym och försäljningskostnader. De har provision på bruttovinsten.

De viktigaste syftena bakom internprissättningen är rättvisande resultatberäkning, budgetering och budgetkontroll samt anläggnings- och lagervärdering. Hänsyn till bokslut tas ej vid prissättningen. Vid behov sker vid bokslutet utdebitering av administrationskostnader.

Enligt VD fungerar systemet bra. Man har ej anledning att ändra internprissättningen (eller organisationen) även om företaget växer.

Kommentarer: Företaget är förhållandevis litet och produktvarianterna få. En stor del av produktionen går till svenska storföretag.

9.2 Aktiebolaget Plåtmanufaktur

Produkternas genomloppstid är lång, upp till ett år.

Företagets begränsade storlek och avsaknaden av krav på snabba anpassningar gör att en centraliserad styrning av produktutveckling, produktprogram och marknadsföring är möjlig. Allokeringsformen är närmast av typen central kvantitetsallokering (se modell 1 i avsnitt 3.2). Genom policyorganisationen kan integration av funktionerna tillförsäkras.

Den enda mekaniserade styrning som internpriserna utövar är att de utgör kostnadsstandards för fabrikerna. De utgör inte underlag för decentraliserade beslut, vilket är vanligt i större och mer differentierade företag. Med hänsyn till redovisade betingelser för internprissättningen (jfr avsnitt 7.3) förefaller den valda metoden med självkostnadsbaserad avräkning vara ändamålsenlig.

PLM tillverkar standardiserade produkter (förpackningar av glas, plåt och plast) i långa serier. Företaget är mycket expansivt.

Omsättning: 600 mkr.

Antal anställda: Omkring 6 000 varav 60 % i Sverige.

Företagsenheter: Tillverkningen är sektoriserad. I varje sektor ingår 3 - 4 fabriker.

Organisation: De operativa enheterna är tre: produktion, försäljning och internationell avdelning. Försäljningsenheten är organiserad efter kunder och tillverkningsenheten efter produktionsteknik. Centrala stabsenheter finns för finans och administration, information, marknad, strategisk planering och teknisk utveckling. Vidare finns en projektorganisation som skär igenom både de operativa enheterna och de centrala stabsenheterna. Nya projektgrupper utses av ett särskilt projektråd.

Redovisning: Kostnadsbokföringen bygger på bidragsmetoden. I fabrikerna arbetar man löpande med enbart rörliga särkostnader. Fabrikernas budgeterade fasta kostnader fördelas en gång per år till maskingrupper och avdelningar. Centralt gör man en stegkalkyl. Samtliga samkostnader fördelas vid budgeteringen för att få fram förkalkylerade bidrag.

Resultatmätning: Både produktionssektorer och fabriker är resultatenheter. Deras intäkter är vad som faktureras kunderna. Krediteringen till fabriker sker direkt. I deras kostnader ingår inga centrala kostnader.

Vinst för fabrik: Fsgpris - TK - internränta

" " sektor: Fsgpris - Summa TK - FsgK - SektorK på Hk.

För försäljningsavdelningarna beräknas täckningsbidrag för olika produkter.

TB = Intäkter - std RK

För varje order beräknas std TB. Man har förkalkylerade TB mot vilket std TB mätes. Std TB dividerat med förkalkylerat TB x 100 benämnes bidragskvot. Försäljningsledningen känner till den budgeterade bidragskvoten. Försäljarna mäts med en prismet, som uttrycks som std TB/prismetbidraget. Prismetbidraget som är ett marknadsanpassat TB, utgör en viss % av förkalkylerat TB.

Systemet gör fabriker måna om både intäkter och kostnader. De håller ett öga på försäljningen. Det är enklare att fördela försäljningskostnader på produkter än produktionskostnader på kundgrupper. Därför är fabriker och produktionssektorer resultatansvariga. I framtiden är det dock troligt att man skapar divisioner med både tillverkning och försäljning. Den tekniska utvecklingen talar för det.

Internleveranser: Huvudsakligen halvfabrikat. Internleveranserna utgör endast ca 4 % av omsättningen, vilket beror på att leveranser inom en och samma fabrik ej uppfattas som internleveranser. Någon valfrihet beträffande leveranserna torde där ej föreligga (jfr definitionen av "internprestation" i avsnitt 2.1).

Mellan sektorer: Endast vissa detaljer. Leverantören får samma pris som utomstående leverantörer.

Inom sektorer: Inga stora planerade flöden mellan fabriker. De är i allmänhet ej underleverantörer åt varandra, men bistår varandra vid kapacitetsbrist. (Om koncernens kapacitetsreserver är uttömda tvingas man köpa utomlands för att tillfredsställa kun-

dernas behov. Detta sker även om inköpspriset överstiger försäljningspriset). I en sektor är dock vissa tillverkningsmoment koncentrerade till en fabrik. Produkter i andra fabriker som skall genomgå dessa moment sänds till den förstnämnda för bearbetning och levereras sedan tillbaka eller direkt till kund.

Internpriser: Vilka internpriser som skall debiteras mellan verksamhetsställen finns fastlagt i en skriftlig anvisning. För råmaterial och halvfabrikat debiteras i de flesta fall standard rörlig kostnad (som fastställs årsvis) plus frakt. För helfabrikat debiteras marknadspris minus eventuella hanteringskostnader uttryckta som en %-sats på priset.

Internpriserna beräknas i den centrala kalkylavdelningen enligt principer som fastställts av ekonomiavdelningen och godkänts av sektorcheferna. Detta gäller mellan de svenska fabrikena. Debiteringar mellan PLM-fabriker i olika länder sker till självkostnad "eftersom koncernbidrag ej får förekomma".

Rättvisa vid resultatmätningen är det allt överskuggande syftet med internavräkningen. Ingen skall betala för mycket. Man vill upprätthålla en god anda: "varje enhet skall visa ett gott resultat. Kostnadsmedvetandet skall ej sättas ner genom något som är horribelt ur avdelningens synvinkel."

Kontroll av flödet har viss vikt. Produkter som sänds till en annan fabrik för viss bearbetning debiteras mottagaren för att denna skall ta ansvaret för produkten. När produkten sänds tillbaka debiterar han i sin tur. I internpriset ingår då särkostnaden för bearbetningen. Pålägg för mottagarens andel i de fasta kostnaderna för bearbetningen görs endast om mottagaren ej har produktionsutrustning för produkten/operationen i fråga och regelbundet utnyttjar annan fabriks kapacitet.

Det anses viktigt att systemet är enkelt och att man kan undvika ändlösa diskussioner. Det har man lyckats med. De flesta diskussioner som förekommit har rört verktyg, som tillverkats av den egna verkstaden. Här debiteras i princip självkostnad. Klagomål förekommer när det finns överkapacitet i branschen. I ett sådant

fall reducerade man internpriset till 75 % av självkostnaden så länge överkapaciteten rådde.

Trots företagets ökande internationella engagemang har internationella leveranser begränsad omfattning. Hittills har det rört sig om helfabrikat, för vilka man debiterar marknadspris (i enlighet med gällande bestämmelser).

Kommentarer: Avgörande för den syn man har på internprestationerna och prissättningen av dessa är den bidragsfilosofi man omfattar i företaget. Avräkningen av halvfabrikat till särkostnader och av helfabrikat till marknadspris är i enlighet med företagets bidragsfilosofi. När det gäller verktyg debiteras dock den som mottar prestationen även andel i samkostnader. Motivet till detta "avsteg" kan sökas i den strävan till rättvisa och god anda som nämnts ovan.

Internprestationsflödena är som sagt relativt små. De kan därför planeras och överblickas centralt utan större svårigheter. Flödena inom en sektor fastläggs i den årliga produktionsbudgeten, i vilken produktionen fördelas på de olika fabrikena. Löpande justeringar görs under året.

Med hänsyn till prestationernas standardiserade karaktär och ringa omfattning torde internpriserna rätt väl avspegla deras alternativvärden. Någon större risk för snedstyrning finns därför inte. Eftersom systemet underlättar bokslutsarbetet (inga internvinster att eliminera) och är accepterat av berörda beslutsfattare förefaller det vara ändamålsenligt i detta företag.

9.3 Facit AB

Produktionen i Facit AB omfattar huvudsakligen serietillverkning av kontorsmaskiner.

Omsättning: Ca 1 miljard kronor.

Antal anställda: Ca 10 000 i Sverige.

Företagsenheter: Ett halvdussin företagsenheter i Sverige. Några av dessa har fabriker på mer än en ort. I utlandet ett tjugotal dotterbolag av vilka de flesta är enbart säljande.

Organisation: Facit AB är moderbolag i en koncern i vilken tidigare fristående företag i branschen uppgått i form av dotterbolag. Av de utländska bolagen är ca en tredjedel dotterbolag till något av de svenska dotterbolagen. De svenska bolagen är sammanförda i två grupper. I fortsättningen koncentreras framställningen till den grupp i vilken moderbolaget ingår.

Redovisning: Företaget övergav självkostnadsmetoden på 1950-talet. Huvudskälet var det ökade intresse man då, på grund av hårdnande konkurrens, började rikta mot lönsamheten av olika produkter. Följande citat ur ett internt kompendium är klargörande:

"De redovisningssystem enligt självkostnadsmetoden, som Facit då tillämpade, byggde emellertid icke i första hand på produkterna utan på de juridiska enheter av vilka koncernen var uppbyggd. En produkt kunde tillverkas i en juridisk enhet och säljas genom en annan. Mellan dessa koncernenheter avräknades produkterna till avräkningspriser, som byggde på principen att det producerande bolaget skulle få betalt för sina självkostnader + "skälig fabriksvinst". Eftersom produkterna oftast lagerfördes hos det säljande bolaget, kunde ett samlat resultat för en produkt under en viss period icke erhållas. Fabriksresultatet redovisades exempelvis under ena perioden, säljbolagets resultat under den andra. Givetvis medförde också detta interna prissättningssystem många ofructbara diskussioner mellan produktions- och försäljningsledningarna.

Från koncernledningens sida krävde man nu därför en större realism i resultatredovisningen."

Vidare ansåg man att redovisningen skulle ge ett bättre underlag för analyser, för planläggning på kort och lång sikt och för kontroll av planerna. Man införde "produktredovisning, lönsamhetskalkylering och budgetering". Kalkylsystemet kan betecknas som ett "stegkalkylsystem", eftersom man både arbetar med rörliga kostnader och med periodiska pålägg för fasta kostnader (se nedan).

Resultatredovisningen är således inriktad på produkter och produktgrupper och ej på de olika bolagen. Skälet är den vertikala integrationen inom koncernen. Givetvis upprättar de olika företagsenheter-
na sitt särskilda bokslut, men dessa sammanställs, enligt kompen-
diet,

"... till en enda samlad koncernredovisning för den inhem-
ska delen av koncernen och denna resultatrapport är den
enda koncernledningen behöver ägna sitt intresse utöver ut-
landsbolagens rapporter."

Denna fråga har ventilerats ofta i koncernen. Cheferna för de till-
verkande enheterna upplever det egna företags resultat som
mycket viktigt. I ett av de tillverkande företagen framhölls att det
system man har är ett negativt system, att man saknar en sporre.
Missnöjet riktar sig huvudsakligen mot det sätt på vilket företags
resultat mäts och tar sig uttryck i kritik mot de principer som
gäller för avräkning av färdigvaror som levereras till moderbola-
get för försäljning.

Internleveranser: Internleveranserna inom den studerade före-
tagsgruppen kan schematiskt illustreras genom bild 9.2.

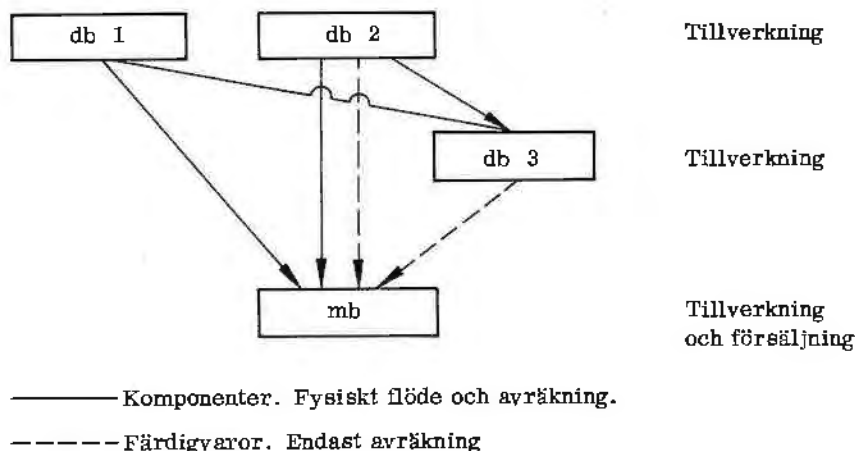


Bild 9.2 Internprestationsflöde i del av Facit

Endast en del av produktionen i db 1 och 3 levereras internt. Leveranserna av komponenter sker löpande med korta intervall. Färdigvaror skickas direkt till kunder och distributörer.

Internavräkning: Färdigvaror, reservdelar och tillbehör faktureras månadsvis till rörlig kostnad. Kvartalsvis faktureras ett bidrag till täckande av leverantörens fasta kostnader som ett %-pålägg på under kvartalet fakturerade rörliga kostnader. Vid fakturering av halvfabrikat och komponenter delar leverantören upp priset i rörlig och fast kostnad och bokför hela värdet som internfakturering. Mottagaren bokför den rörliga kostnaden som rörlig tillverkningskostnad och resten av internpriset som fast särkostnad. Det kalkylerade internpriset på halvfabrikat får dock endast användas då det understiger marknadspriset.

Även för färdigvaror för intern förbrukning utgör marknadspriset en övre gräns. Tankegången är att resurserna skall utnyttjas på det för koncernen - inte den enskilda företagsenheten - mest ekonomiska sättet.

Reparationer, underhåll, transporter och andra tjänster avräknas inte.

Internpriserna på de färdigvaror som levereras till mb fastställs årsvis. Priserna, totalt 30 - 40 olika i ett av de tillverkande bolagen, uttrycker produkternas rörliga tillverkningskostnad. Dessa priser faktureras försäljningskontoret månadsvis. Kvartalsvis faktureras så pålägget för fasta kostnader.

Std RTK (Rörlig tillverkningskostnad bestående av direkt material, direkt lön samt lönebikostnader) uppgöres av respektive tillverkningsbolag men fastställs i princip i samråd med moderbolagets ekonomiavdelning i samband med att budgetarbetet för det kommande budgetåret påbörjas. När RTK beräknas, tas hänsyn till kommande års förändringar på material och löner samt den rationaliseringsvinst man bedömer som trolig. Då det är svårt att bedöma det framtänkade RTK-priset, finns i systemet ingen värdemätare på tillverkningsbolagets effektivitet.

Avvikelser från fastställda RTK-priser framkommer i redovisningen i form av kalkyldifferenser. Dessa kalkyldifferenser framkommer i regel produktgruppsvis och inte per enskilda produkter. "För att inte äventyra koncernledningens resultatbedömning", framhåller man i en tillverkningsenhet, "är det därför av vikt att kalkyldifferenserna inte blir för stora, vilket ställer krav på att RTK-priserna bedöms realistiskt".

Den procentsats på RTK-priset, som kvartalsvis används som pålägg för fasta kostnader, skall i princip ändras årligen. Här kan som beräkningsunderlag användas antingen föregående års verkliga underlag eller också kommande års resultatbudget. "I verkligheten fungerar väl detta så, att omingen större förändring har skett procentuellt sett, sker heller ingen förändring i procentsatsen."

I den tillverkande enhet, där man upplevde resultatmätningssystemet som negativt (se ovan), framförde en representant att internavräkningen borde kompletteras på något sätt, så att ansträngningar att förbättra tillverkningsekonomin kan mätas på ett bättre sätt än idag. Denna komplettering borde ske på sådant sätt, att bidragsmetoden i princip kan bibehållas. Han föreslog, att producerande bolag skall få ett fast pris enligt följande modell:

År	Grundpris	Förändring		Index	Internpris
		Externa faktorer	Interna faktorer		
0	1000	0	0	1,00	1000
1	1000	+0,05	-0,03	1,02	1020
2	1000	+0,09	-0,05	1,04	1040
osv					

Internpriset skulle alltså erhållas genom att ett grundpris multipliceras med ett index, som uttrycker budgeterade externa och interna prisförändringar. Grundpriset skulle innehålla såväl rörliga som fasta kostnader, inklusive kapitalkostnader, och internpriset i princip fastställas för ett år i sänder genom indexreglering. Prissättningen skulle ske i samråd mellan försäljning och tillverkning.

"Detta system skulle ge mera motivation till rationaliseringar och kostnadsbesparingar på både rörliga och fasta tillverkningskostnader än nuvarande system, där de fasta kostnaderna i huvudsak uppföljes mot budget och eventuellt också föregående års kostnader. Avräkning till marknadspris minus försäljningskostnader skulle eliminera försäljningssidans incitament. Båda parter måste ha lönsamhetsincitament och kostnadsmedvetande. Det pris vi får och försäljningssidan betalar, dvs internpriset, bör kunna ge goda upplysningar till koncernledningen. Med ett fast pris, som justeras med index, skulle man ha en klarare norm och känna större ansvar för de egna kostnaderna (intäkterna)."

Ekonomerna i koncernledningen är väl medvetna om dessa och liknande synpunkter, eftersom frågan ofta diskuteras. De anser att det använda systemet ändå är det bästa de känner till: "Problemen ligger hos vissa enheter som vill 'tjäna mer', medan de koncernmässiga fördelarna med systemet är uppenbara. Att den rörliga kostnaden följer produkten eliminerar t ex många svårigheter både vid lönsamhetsbedömning, löpande redovisning och bokslut."

Någon sympati för de tillverkande enheternas omsorg om den egna vinsten har man inte: "Man skall ställa kvantitet och kvalitet mot kostnaderna. Det interna priset mellan fabrik och försäljningsorgan är ointressant när det gäller resultatbedömning. Det viktigaste är att klara ut vad som är realistiska resultatenheter. I detta fall är det produktgrupper. Fabrikschefernas önskemål om att hänsyn skall tas till deras resultat vid internprissättningen tillmötesgås därför inte."

Kommentarer: I företaget förekommer olika åsikter om hur man skall se på internleveranserna. Däremot är man ense om att organisationsstrukturen med ett flertal producerande enheter och gemensamma avdelningar för försäljning och utvecklingsarbete är den mest ändamålsenliga. Ett försök att subjektivt sammanfatta hur man i koncernen värderar företagets internavräkningsystem efter ett antal kriterier ger följande resultat.

Kriterier	Koncernledningen anser	Lokala tillverkande enheter anser
Styrning, kontroll	Skall inriktas på produkter, ej enheter	Tendens till centraldirigering av lokal verksamhet
Incitament	Inget syfte för internprissättningen	Systemet ger för dåligt incitament
Informationsbehandling	Finns i n inget bättre system	Praktiskt
Resultatredovisning	Bra	För stelt

Internprissättningen ses på centralt håll ej som ett administrativt hjälpmedel för styrning, samordning och kontroll av olika organisatoriska enheter. Det centrala är att kunna bedöma resultatet hos produkter och produktgrupper och att få en enkel och klar redovisning. Denna uppfattning har man också på försäljningssidan. På tillverkningssidan finns dock en utbredd uppfattning att sättet för internprisernas beräkning har betydelse för den egna verksamhetens inre effektivitet, dvs för hur väl man producerar det man skall producera. (Produktval m m som kan hänföras till den yttre effektiviteten påverkas inte direkt av tillverkningsenheterna.) Vilken betydelse det har att systemet uppfattas som negativt i detta avseende kan inte avgöras utan en ingående undersökning. Uppenbarligen är det dock inte bara fråga om en utbildningsfråga eftersom alla berörda parter var väl insatta i varandras åsikter och motiveringar.

9.4 "Svenska Maskin & Motor AB"³⁾

"Svenska Maskin & Motor AB" är moderbolag i en grupp ledande företag i branschen.

Organisation: Den studerade verksamheten, som är den dominerande rörelsegrenen, är med något undantag inrymd i moderbolaget, givetvis med bortseende från utländska bolag. De operativa enheterna består av dels resultatenheter (produktsektorer), dels pro-

3) Fingerat namn. Företaget önskar vara anonymt på grund av pågående översyn av metederna för resultatmätning och internprissättning.

duktionsenheter. De förra ansvarar för produktutveckling och marknadsföring, de senare för tillverkning. Tillverkningen är uppdelad så att ett antal fabriker tillverkar komponenter av olika slag, vilka sedan sätts samman tillsammans med köpta detaljer i företagets monteringsenheter.

Resultatmätning: Resultatmätningen har fått en allt större betydelse i företaget sedan den tidigare funktionsorganisationen (med centrala planeringsavdelningar) sektoriserades.

Resultatmätningen avser dels produkter, dels ansvarsområden.

Rörelseresultatet för produktgrupper beräknas fyra gånger per år. Två gånger per år gör man en räntabilitetsberäkning.

I samband med räntabilitetsberäkningen för produktgrupperna görs en resultatmätning för sektorområdena, varvid resultatet i sektorerna (i moderbolaget) läggs samman med resultatet hos dotterbolagen utomlands (jfr avsnitt 6.1.3). Inom moderbolaget görs kortperiodiska bokslut åtskilliga gånger per år. För produktionsenheterna görs en produktivitetmätning två gånger per år.

Internleveranser: Tre huvudgrupper av internprestationer kan urskiljas: komponenter till montering, färdigvaror till försäljning och tjänster.

Komponenter. Leveransvolymerna av komponenter måste på grund av tillverkningens karaktär samordnas tvärs över hela företaget och bestäms gemensamt av producerande och mottagande enhet under övervakning av en central planeringsenhet. Programsättning sker nu fyra gånger per år, men kommer sannolikt att bli åtta gånger per år i framtiden. Kastningar i programmen kan förekomma mellan programsättningarna. Förändrade konjunkturs- och underleverantörsförhållanden kan exempelvis framkalla ändringar.

Man har ett särskilt system för kapacitetsbokningar. Produktsektorerna (resultatenheterna) är skyldiga att boka in sig för viss kapacitet i produktionsenheterna. Flera produktsektorer bokar in sig hos en produktionsenhet. Om bokad kapacitet inte utnyttjas,

slår det igenom på produktsektorn, som drabbas av en s k sysselsättningsförlust.

Färdigvaror levereras till färdiglager och tas sedan ut för leverans till återförsäljare och kunder.

Tjänster indelas i grupper:

- a mottagaren kan påverka kostnaderna t ex genom beställningar. Exempel: underhåll och hantering av produkter i färdiglager
- b mottagaren kan påverka uttag men ej kostnader för företaget. Exempel: lokaler

Internavräkning: Avräkningen har nära samband med driftsredovisningen och produktkalkyleringen, som bygger på standardvärden. Dessa fastställs i budget för ett år framåt.

Produktkalkylen tjänar som bas för beräkning av försäljningspris och som instrument för effektivitetskontroll. Den utförs i form av en självkostnads-kalkyl. En minimikalkyl kan göras direkt på kalkylunderlaget utan omständliga beräkningar. Förkalkylen bygger på standardvärden.

Följande värden är av intresse vid en internprestationsbedömning avseende fysiska produkter.

Standardkostnad för halvfabrikat, stdK_h
(=mtrl + lego + dL + TOpål + typpål)

Standardkostnad för färdig produkt, stdK_p
(= stdK_h + mtrl + lego + dL + TOpål + typpål)

Standardsjälvkostnad, stdSjk
(= stdK_p + spec försK)

Internpriserna på komponenter och färdigvaror fastställs årsvis på basis av budgeterade kostnader. Budgeten görs på vissa förutsättningar beträffande produktionsprogram och olika kostnadsfaktorer. Internpriserna fastställs, efter ingående diskussioner, av direktionen för ett år framåt.

Komponenter. Komponenttillverkarna krediteras de fastställda standardpriserna, stdK_h , och debiteras de verkliga kostnaderna. Det pris den levererande enheten krediteras anses spegla dess effektivitet, dvs ett lågt pris innebär hög effektivitet.

Om omständigheterna förändras under året, kan omläggningar i produktionen bli aktuella. Produktionsenheterna kan i sådana fall få merkostnader avräknade vid sidan om det normala. Avräkningar vid sidan av fastställda internpriser förekommer också då sektorerna, för att nå en högre flexibilitet, kräver viss produktionsberedskap hos produktionsenheterna.

Komponenterna debiteras inte den mottagande monteringsfabriken utan "slussas rakt igenom denna". I produktkalkylerna värderas de till standardkostnad, stdK_h .

Färdigvaror. Vid leverans till färdiglager sker avräkning till standardkostnad, stdK_p . Vid avräkning från lager mot försäljning används standardsjälvkostnaden, stdSjk , dvs speciella försäljningskostnader har tillkommit i det debiterade priset.

Tjänster. För avräkning av tjänster gäller att resultatenheterna i princip betalar endast för beställda och mottagna tjänster. Avräkningen sker till förkalkylerat pris gånger verklig, uttagen kvantitet. I några fall sker avräkning helt till förkalkylerat värde, exempelvis när man inte finner det lämpligt att mäta förbrukningen. Även för tjänster där mottagaren kan påverka uttaget men ej kostnaden (tjänster grupp b ovan) sker debiteringen schablonmässigt.

Kommentarer: Detta företag är stort och internleveranserna är omfattande. Några externa valmöjligheter föreligger sällan för respektive enheter. Samordningen sker genom en omfattande gemensam planering, vilket är naturligt vid vertikala leveranser och starkt sekventiellt beroende (se avsnitt 6.4.2). Genom att förändringar i verksamhetsvolymen i ett led slår direkt igenom i andra led har man byggt upp ett avancerat planeringssystem för hela produktions- och försäljningsprocessen.

Internprissättning används därför inte för styrning av decentrali-

serade beslut om produktionsprogram, externa köp eller försäljningar o dyl. Internpriserna har sin betydelse huvudsakligen som informationsbärare till planerande organ rörande kostnaderna för olika aktiviteter, t ex tillverkningen av en viss produkt, och som instrument för effektivitetskontroll avseende såväl aktiviteter som företagsenheter.

Av speciellt intresse är bl a systemet med kapacitetsbokningar som innebär att mottagande enhet får "betala" även för outnyttjad, men inbokad, kapacitet hos levererande enhet. Detta är ett sätt att hantera de pris-volymproblem, som lätt uppstår vid avräkning till tillverknings- eller självkostnad (se 5.1.2). Planeringsansvaret har lagts hos de resultatansvariga produktsektorerna.

Intressant är också att man i konsekvens med detta låter sektorerna få betala för önskad produktionsberedskap i produktionsenheterna. Även vid omläggningar i produktionen, som framkallas från sektorerna, kan produktionsenheterna få en särskild avräkning av sina merkostnader.

Dessa komponenter i avräkningssystemet, som alltså i första hand är ett system för kostnadsfördelning, är tecken på en mycket medveten strävan att påverkbarheten av olika kostnadsbestämmande variabler skall komma till uttryck i avräkningen. Där detta ansetts särskilt besvärligt, som t ex beträffande vissa slag av tjänster, har man nöjt sig med en enkel schablonavräkning (jfr avsnittet om administrativ effektivitet, 7.2.4).

9.5 AB Götaverken⁴⁾

Götaverken är ett stort varvsföretag, dvs tillverkar komponenter till samt sätter samman stora, tunga verkstadsprodukter (framför allt fartyg). Omsättningen har legat kring 700 miljoner kronor de senaste åren. Antalet anställda är mellan 8 000 och 9 000.

Organisation: Företaget (eller snarare koncernen eftersom några dotterbolag finns) är uppbyggt kring fem resultatenheter. Dessa "förutsättes vara relativt självständiga vad gäller den löpande verk-

4) Avser förhållandena före förändringen i företagets ledning våren 1971.

5
samhetens bedrivande men centralt samordnade och kontrollerade. Initiativet i de mer långsiktiga frågorna förutsättes ligga på koncernledningen". Branschspecifika förhållanden gör att försäljningen "kräver stora insatser från koncernchefen, vilket innebär att fullt resultatansvar inte kan delegeras". Koncernstaben består av en "enhet för planering, samordning och kontroll av resultatenheter" samt "enheter för service till resultatenheter och samordning av vissa koncernfrågor". Till dessa senare hör bl a inköps- och försäljningsavdelningarna. (Citaten är hämtade ur ett internt meddelande.)

För varje resultatenhet finns en permanent styrgrupp bestående av VD, centrala stabspersoner och resultatenhetens ledning. En liknande styrgrupp på direktionnivå finns för koncernen som helhet. I styrgrupperna fattas alla viktigare beslut.

Redovisning: Den löpande kostnadsredovisningen görs centralt i form av "stegkalkylering". Produktkalkylerna görs alltid ute på resultatenheterna. Man anser att de skall göras av personer som kan bedöma produkten i fråga tekniskt. Man försöker decentralisera kalkyleringen så långt det går. Detta gäller både för- och efterkalkyler.

Den centrala ekonomiplaneringsavdelningen utvecklar nya ekonomitekniska system, samordnar där så behövs och följer upp verksamheten koncernmässigt. Budgetkontroll och korrigerande åtgärder vill man decentralisera.

Internleveranser: Fyra av resultatenheterna, RE, bedriver produktion. Den femte arbetar med produktutveckling och marknadsföring av en viss sorts produkter som tillverkas inom en av de andra RE. Det fysiska flödet av de dominerande internlevererade produkterna går från två av de producerande RE till de andra två. (Se bild 9.3)

RE 2 levererar till RE 3 till ett marknadsvärde av dryg 50 mkr. De andra internleveranserna har också mycket stor omfattning.

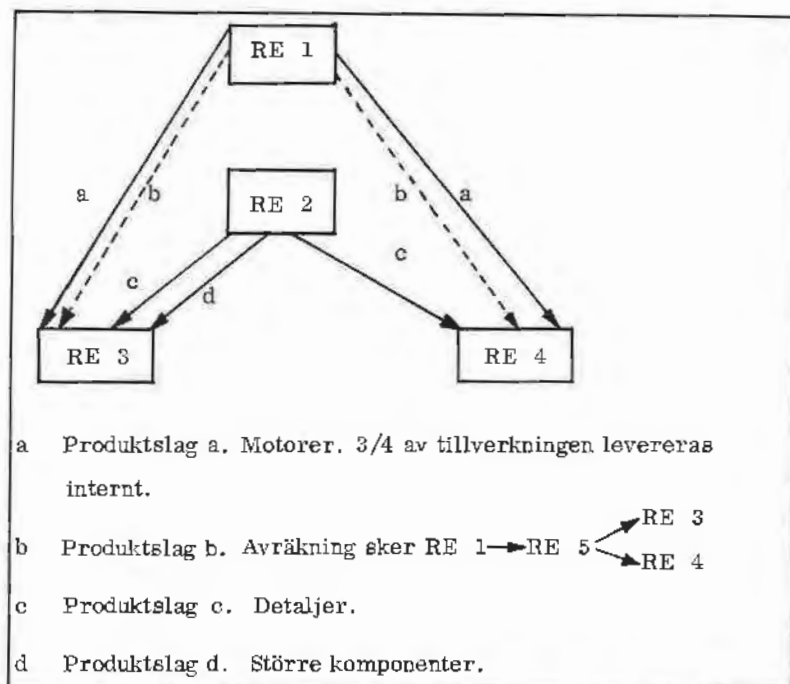


Bild 9.3 Internprestationsflöde i Götaverken

Internavräkning: den interna avräkningen är i första hand utformad för att ge underlag för resultatjämförelser över tiden för en och samma resultatenhet. Eftersom det är en stor koncern med stora lösningar anses relativa förändringar viktiga som larmsignaler. Att resultatfördelningen blir rättvis mellan olika resultatenheter kommer i andra hand. Man tror sig heller inte om att "klara detta på ett riktigt sätt". Vissa separata bedömningar görs som komplement.

Avsikten är inte att låta internpriserna fungera som informationsbärare vid lönsamhetsbedömning och planering i resultatenheterna. "Vi går ut och predikar att vi måste skilja mellan den kontinuerliga uppföljningen av verksamhetens resultat och beslut att t ex satsa på en viss produkt." Vid beslut "kan man utgå från resultatbedömningen, men man får göra en separat bedömning så man ej får felaktiga resultat".

Företagets produkter har lång genomloppstid. De är ofta skräddarsydda efter beställarens önskemål. Många ingående komponenter är dock av standardmodell. Det förhållandet att endast vissa internprestationer kan preciseras i detalj vid fastställande av leveranserna har påverkat utformningen av internprissättningssystemet.

Man har en klart uttalad strävan efter alternativvärden som internpriser. Den överordnade principen är att avräkning mellan resultatenheter skall ske till marknadspris. När avsteg görs från denna princip sker prissättningen i huvudsak till en beräknad operationell kostnad, dvs särkostnad + alternativkostnad för utnyttjade resurser. Internprestationernas tekniska karaktär är avgörande för hur de värderas.

Tekniskt definierade produkter (t ex produktslagen a och b i figuren ovan): marknadspris

Internpriserna fastställs för 1/2 à 1 år, i princip genom förhandling mellan cheferna för respektive enhet. Vid eventuell tvist fattas centralt beslut.

En stor internprestation är motorer (produktslag a i figuren). Den externa marknaden påminner om en råvarumarknad med en stor andel av produktionen i reglerad handel med långa åtaganden samt en liten andel på en fri marknad med fluktuerande priser.

Att sätta fasta internpriser på basis av hur denna delmarknad fungerar anses inte gå. I stället förhandlar man sig fram till ett fast pris, ett långsiktigt marknadspris. Därvid sneglar man på utvecklingen sedan föregående senaste avtal. Priset vid avtalstidpunkten gäller sedan även om leverans sker långt senare.

Om en produkt är tekniskt definierad men man ej kan finna ett marknadspris undersöks vilka resurser produkten tar i anspråk. Man vet i regel vilka bidrag dessa kan ge. På dessa alternativvärden baseras internpriset. Prisavgörandena i dessa fall styrs hårt av företagsledningen.

Vid förändring av den tekniska definitionen av en produkt revideras internpriset, ej annars.

Ej tekniskt definierade produkter (t ex lego): särkostnad plus leverantörens alternativkostnad för utnyttjade resurser

Direkta materialkostnader plus direkt lön plus lönebikostnader plus kostnader för underleverantörer debiteras direkt i redovisningsrutinen på mottagaren av prestationen.

Vidare följer man upp det antal timmar en resultatenhet arbetar på en annan resultatenhets produkter. Det täckningsbidrag som dessa timmar borde ha gett om man producerat för direkt försäljning tillförs den levererande och belastas den mottagande resultatenheten. Denna bedömning görs centralt, diktatoriskt, dvs är ingen förhandlingsfråga. Vissa av de väsentligaste frågorna här har avgjorts på koncernnivå, t ex hur man ska betrakta rationaliseringsnivån inom olika avsnitt.

Större komponenter (produktslag d i figuren): särkostnad plus andel av mottagarens bidrag

Dessa komponenter utgör ett särfall. De kan nämligen också tillverkas hos mottagaren, men kan ej definieras vid avtalstillfället. Som i föregående fall debiteras $dM + dL + \text{lönebikostnader} + \text{underleverantörskostnader}$ direkt, men bidrag fördelas med utgångspunkt från vad man skulle fått om mottagaren själv tillverkat produkten i fråga. Bidragen kan röra sig upp mot 10 mkr om året. Det är alltså inte ointressant hur fördelningen sker. Det händer ibland att mottagaren säger: "Det här är för dyrt." eller leverantören: "Det här är för billigt." Man försöker i viss mån dämpa konjunktursvängningarna genom denna metod. Vid högkonjunktur är leverantörerna missnöjda, vid lågkonjunktur är mottagarna missnöjda. Enligt egen uppgift är dock koncernstaben rätt diktatorisk i dylika frågor och tolererar ej längre diskussioner.

Man har följt de nu angivna principerna i åtminstone tre år och arbetar med att öka andelen tekniskt definierade produkter med fast pris. Det understryks att man inte släpper greppet om kostnaderna för att man avräknar till fasta priser.

Tjänster (service) till resultatenheter från centrala enheter:
beräknade särkostnader

Det som kan bedömas vara särkostnader uppdelas på respektive mottagare. Underhållskostnader för byggnader fördelas från anläggningsavdelningen till den resultatenhet där byggnaderna finns. Man vill ha det funktionella ansvaret hos anläggningsavdelningarna och det resultatmässiga hos resultatenheten. Projektsidan är viktig. Kostnaderna för konstruktionsarbete fördelas efter nedlagt antal timmar. Kostnader för allmänt utvecklingsarbete och för försäljningsarbete fördelas schablonmässigt på RE 3 och RE 4.

Övrig service: ingen avräkning

Kostnaderna kvarstår hos leverantören. Man har många skäl för detta:

slipper fördelningsarbete i redovisningen

vill att tjänster ska utnyttjas och att man ska undvika att gå ut och skaffa motsvarande tjänster

vill ha resultatansvar hos den som utför tjänsten

de flesta tjänster är ekonomiskt obetydliga: visst underhållsarbete, lån av specialister o dyl.

Twisteämnen finns. Exempelvis fördelas ej kostnaderna för underhåll av vissa resurser som RE 2 delvis använder för produktion av internprestationer till RE 3. Dessa kostnader kan röra sig om flera hundra tusen kronor och belastar således enbart RE 2.

Kommentarer: Företagets internprissystem är klart alternativvärdeorienterat. När det gäller tekniskt definierade produkter används beräknade långsiktiga marknadspriser (se avsnitt 5.2.2) fastställda efter korrektionsförhandlingar (5.3.2). I övriga fall strävar man efter att låta internpriserna avspegla prestationernas operationella kostnad. Avräkningen sker då i två steg (se 6.1.2) så att särkostnader avräknas direkt, medan alternativutnyttjandekostnader hos leverantören, respektive andelar i mottagarens bidrag, beräknas och avräknas i särskild ordning.

Trots den starka alternativvärdeorienteringen är emellertid systemet i första hand tänkt för resultatjämförelser över tiden och inte för styrning av resursallokeringen mellan enheterna eller av besluten inom dessa. Åtminstone i teorin förefaller systemet ge goda förutsättningar för en sådan styrning (se t ex modell 6 i avsnitt 3.2, 5.2.2 och 6.1.2). Vid resultatuppföljning kan det vara en risk att alternativvärdeorienterade internpriser inte ger en rättvisande bild av enheternas möjligheter till resultatpåverkan.

Det är intressant att notera att man utsett särskilda styrgrupper för samordning av enheternas verksamhet. I varvsföretag förekommer ofta betydelsefulla horisontella eller ömsesidiga internprestationer, dvs tvåvägsberoenden mellan enheter (se bild 6.3). Det har tidigare framförts att det just i sådana fall ofta är ändamålsenligt med arbetsgrupper med särskilda samordningsuppgifter (se 6.4.2). I detta företag har man uppenbarligen ansett så vara fallet.

10 Behandling av olika slags internprestationer

Det finns internprestationer av vitt skilda slag och dessa behandlas på olika sätt i företagen. För en systematisk bedömning är någon form av klassificering nödvändig.

Flera indelningsgrunder är tänkbara:

- ☐ efter prestationens tekniska karaktär: materiella prestationer, t ex råvaror, halvfabrikat, komponenter och färdigvaror, respektive immateriella prestationer, t ex tjänster och know-how.
- ☐ efter prestationens roll i produktionsprocessen: vertikala, t ex halvfabrikat till vidareförädling, horisontella, t ex helfabrikat för intern förbrukning.
- ☐ efter prestationens alternativvärde: externt anskaffningsalternativ finns, externt avsättningsalternativ finns, båda dessa finns, ingetdera finns.
- ☐ efter leverantörens och mottagarens karaktär: prestationer inom respektive mellan resultatenheter, prestationer från producerande till säljande enheter, prestationer från hjälpavdelningar, prestationer från huvudkonteret, prestationer mellan enheter i olika länder osv.

Vilken indelningsgrund som skall väljas i praktiken får avgöras mot förutsättningarna i varje enskilt fall. I de undersökta företagen är den grundläggande indelningen vanligen gjord efter prestationernas tekniska karaktär. De så erhållna klasserna är i sin tur uppdelade med hänsyn dels till förekomst av externa möjligheter till köp/försäljning, dels till de transfererande enheternas karaktär. Någon allmänt använd indelningsgrund finns således ej.

I tabell 10.1 lämnas ett antal exempel på indelningsgrunder. De är hämtade från åtta av de undersökta verkstadsföretagen (se avsnitt 8.2). I tabellen visas också vilka typer av internpriser som används för olika slag av prestationer.

Tabell 10.1 Åtta exempel på internprestationers indelning och värdering

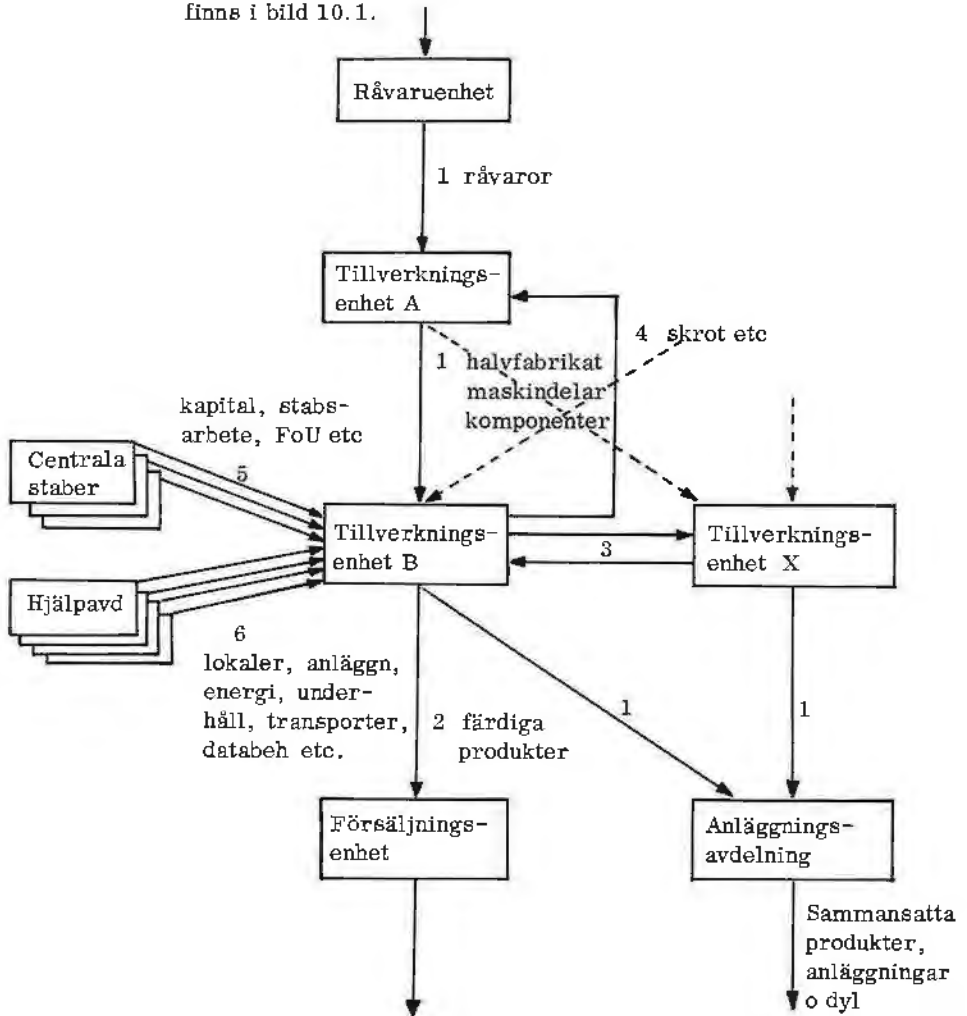
	Prestationslag	Slag av internpris *
Ex 1	Råmaterial, köpta halvfabrikat Egna halvfabrikat Helfabrikat f v b till kund Helfabrikat för annan fabrik Verktyg etc. Maskiner o inventarier	»Stodpris», »inventeringspris» »Total RK enligt Stds (stdsärk) »Försäljningspris minus 10% (om mottagaren betalar frakten) alt. 5% (om kunden betalar frakten)» »Gällande marknadspris» Stdsjälvk. »Verkl. ansk. värde - avskrivn.» enligt 20%-regeln
Ex 2	Från inköp till tillverkning råmaterial Från tillverkning till tillverkning halvfabrikat verktyg Från tillverkning till försäljning färdiga produkter reservdelar, tillbehör etc	»Inköpspris + 10%» RK + andel i FK (dock högst mp) » RK + (periodvis) procentuellt pålägg på RK »
Ex 3	Helfabrikat från fabrik till lager från lager i moderbolaget till försäljningsbolag Detaljer. Reservdelar Tjänster Omkostnadsandelar	Stdtillv.k. (inkl pålägg för verktygs- o. utvecklingskostn.) Stdtillv.k. + vinst eller baklänges: beräknat försäljningspris - budg. försäljningskostn. - önskad vinst. Internpriset sätts centralt Stdtillv.k. + 9% Beslutas av ek.avd. Beräknas av lev., diskuteras med mottag.
Ex 4	Komponenter Färdigvaror till försäljningslager från lager till försäljning Tjänster mottag kan påverka kostn. mottag kan påverka uttag, ej kostn.	Ingen avräkning Stdtillv.k. »Stdsjälvk.» (stdtillv.k. + pålägg för spec. försäljningskostn.) Förkalkylerad kostn. (per uttagen enhet) Budgeterade kostn. debiteras

* Av företagen använda termer står inom citationslucken

Tabell 10.1 forts.

	Prestationslag	Slag av internpris
Ex 5	Delar för vidare tillverkning Färdigprodukter till resultatenhet från resultatenhet till försäljningsbolag Tjänster F o U, tekn. uppdrag el, värme interna hyror	Std tillv.k. + kalkyldiff månadsvis Std tillv.k. + kalkyldiff månadsvis Kundpris – rabatt alt. ingen debitering med procentuell kommission till försäljningsbolag Centralt bestämd timtaxa Kostnadsfördelning Centralt fastställd hyra per m²
Ex 6	Produkter från fabrik till resultatenhet från resultatenhet till försäljning Omkostnader tjänster dispositions rätt förmödenheter	Std tillv.k. Tillv.k. + kostn. för ritningar o dyl + allm. adm.- och förs.k. (ej försäljn. enh. omkostn) enligt std Marknadspris el. fast kostnadstäckande pris (t ex timtaxa) alternativt månads- (eller års-)belopp
Ex 7	Mellan tillv. bolag internlego produkter för vidarebearbetning komponenter Produkter för försäljning Tjänster o varor från moderbol.	Överenskommet marknadsmässigt pris. Vid ledig kapacitet och extern konkurrens utgör rörlig kostnad undre prisgräns. »Stdsjälvk.» Förhandling Självk, i vissa fall särk, i form av timpris o dyl
Ex 8	Halvfabrikat, komponenter Produkter för försäljning strategiskt viktiga produkter övrigt försäljningssortiment anläggningar o distributionsutrustn.	Std tillv.k. inkl. avskrivning o ränta Kundpris – rabatt Std tillv.k. + pålägg Std tillv.k. + pålägg

Materialet i tabell 10.1 är inte ägnat för en systematisk analys. Därför har ett försök till omgruppering gjorts. Som utgångspunkt för denna ligger det exempel på ett internprestationsflöde som finns i bild 10.1.



Not:

Siffrorna 1 - 6 avser de klasser i vilka internprestationerna indelas i texten: 1. varor för vidare bearbetning, montering etc, 2. varor för försäljning, 3. horisontella prestationer, 4. återgångsprestationer, 5. prestationer från centrala staber, 6. prestationer från hjälpavdelningar.

Bild 10.1 Exempel på internprestationsflöde i en del av ett företag.

Internprestationer mellan tillverkande och/eller säljande enheter kan indelas i två huvudkategorier, vertikala och horisontella.

Vertikala prestationer (1 och 2 i bild 10.1) ingår i ett produktions- och/eller försäljningsförlopp. Exempel: gjuteriet levererar gjutgods till maskinverkstaden; de deltillverkande enheterna levererar komponenter till sammansättningsfabriken; produktionsenheterna levererar helfabrikat till försäljningsenheterna. Den färdiga produkten i ett led blir input i nästa led.

Horisontella prestationer (3 i bild 10.1) avser leveranser mellan enheter i olika produktions- och/eller försäljningsförlopp. Exempel: inköpta råvaror överförs från en tillverkande enhet till en annan som använder samma råvaror; biprodukter i en process tas in i en annan; hjälparbeten utförs i en fabrik för en annans räkning; varor överförs från ett försäljningsbolag till ett annat.

Ytterligare ett slag av internprestationer har betydelse i vissa företag, s k återgångsprestationer (4 i bild 10.1). Härmed avses prestationer som går tillbaka till ett tidigare led. Exempel: Spill och kasserade produkter går från verkstäderna tillbaka till stålverket.

Vid sidan av denna indelning tas "prestationer från centrala staber" och "prestationer från hjälpavdelningar" upp. Indelningsgrunden är här leverantörens karaktär.

Följande slag av internprestationer skall således ges en separat behandling:

vertikala: varor för vidare bearbetning (10.1)

varor för försäljning (10.2)

horisontella (10.3)

återgångs- (10.4)

från centrala staber (10.5)

från hjälpavdelningar (10.6)

Klassificeringen har gjorts för att framhäva skillnader mellan olika slags internprestationer och för att möjliggöra jämförelser mellan olika undersökta företags behandling av likartade prestationer.

Den skall inte ses som ett förslag till indelning i det enskilda företaget.

Det har ibland varit svårt att få fram klara motiv för olika beteenden. Önskvärda fördjupningar har därför inte alltid varit möjliga. Vissa inkonsekvenser i framställningen har av detta skäl inte kunnat undvikas.

10.1 Varor för vidare bearbetning

Följande (tekniska) slag av prestationer skall behandlas: råvaror, halvfabrikat, komponenter.

10.1.1 Råvaror

Råvaror som internprestation kan förekomma som leverans mellan inköpande enhet och producerande enhet och mellan råvaruproducerande enhet och råvaruförbrukande enhet. I det förra fallet utgör de utgångsvaror för företaget; i det senare fallet utgör de mellanvaror (jfr Produktkalkyler i industrin, 1970, s 79 ff). Skillnaden mellan egentillverkade råvaror och halvfabrikat är en definitionsfråga utan relevans i det här sammanhanget. Den typen av leveranser tas upp under "halvfabrikat" (10.1.2), som avser relativt oförädlade mellanvaror till skillnad från "komponenter" (10.1.3). Här skall råvaror i egenskap av utgångsvaror behandlas.

Leveranser mellan inköpsavdelning och producerande enheter kan ses på två sätt. I det ena fallet köper inköpsavdelningen varor utifrån och säljer dem vidare till producerande enheter. De fysiska transporterna går dock ofta direkt mellan den externa leverantören och den interne användaren. I ett av företagen debiteras användarna inköpspriset plus ett pålägg (10 %) för att täcka inköpsavdelningens kostnader; i ett annat debiteras ett standardpris, varigenom prisavvikelser faller på inköpsavdelningen.

Enligt den andra synen består internprestationen ej av varan utan av inköpstjänsten. I detta fall är alltså varorna externa prestationer medan de producerande enheterna mottar inköpstjänster från inköpsavdelningen. Dessa är i vissa företag avgiftsfria, i vissa debiteras kostnadsandelar (jfr avsnitt 10.6).

De två synsätten illustreras i bild 10.2.

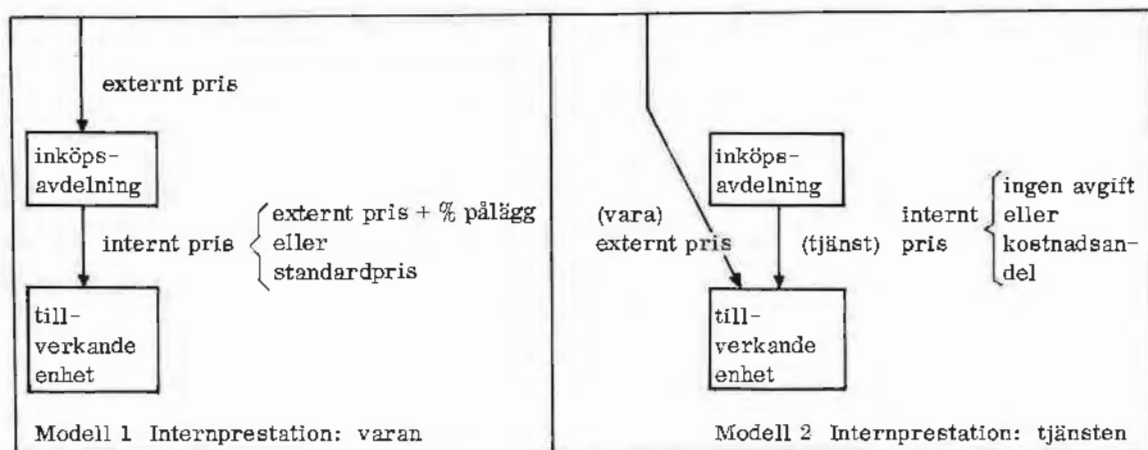


Bild 10.2 Två modeller för avräkning av råvaror inköpta genom inköpsavdelning.

Det förekommer också att utifrån inköpta råmaterial transfereras från en tillverkande enhet till en annan som använder samma material i sin produktion. Denna typ av horisontella internprestationer prissätts enligt en amerikansk undersökning (Interdivisional Transfer Pricing, 1967, s 4) vanligen till verkliga inköpskostnader eventuellt inklusive frakt- och hanteringskostnader. Även när inköp sker genom en inköpsavdelning i en annan division är regeln den att internpriserna ej innehåller vinstpålägg.

Relationerna mellan råvaruanskaffande och råvaruförbrukande enheter kan således utformas på olika sätt. Avgörande för hur rationellt råvaruförsörjningen bedrivs är dels värdet hos de anskaffade prestationerna, dels kostnaderna för dem. Givet att har man en separat inköpsavdelning bör således relationerna (inklusive avräkningen) mellan denna och råvaruförbrukande enheter utformas så att båda parter strävar efter att totaloptimera råvaruförsörjningen. Det skulle föra för långt att här gå igenom kriterier på optimal råvaruförsörjningspolitik¹⁾. Det kan räcka med att konstatera att det sällan torde vara betydelselöst om råvaruförbrukaren betalar:

1) Denna fråga diskuteras utförligare i avsnitt 11, som behandlar internprissättning av råvara (vedråvara och sågflis) i skogsindustriföretag.

- a externt pris
- b externt pris + procentuellt pålägg till inköpsavdelning
- c externt pris + fast andel av inköpsavdelningskostnader under perioden
- d standardpris

Systemet bör utformas så att man skapar intresse och ansvar, beträffande varorna för: priser, rabatter, transportkostnader, kvalitet, leveranssäkerhet, leveransflexibilitet etc.

och beträffande inköpsarbetet för: planering på kort och lång sikt, aktivitet, nya initiativ, kostnadsmedvetande etc.

En stor och mycket självständig inköpsavdelning stimuleras kanske bäst med en standardprissättning, medan en liten "ordercentral" kan stå helt utanför all intern avräkning.

Här har framställningen avsett råvaror, köpta utifrån genom en separat inköpsavdelning. Problemen är likartade beträffande andra köpvaror. De tas upp igen vid behandlingen av tjänster från hjälpavdelningar i avsnitt 10.6.

10.1.2 Halvfabrikat Med halvfabrikat förstås här egentillverkade varor som levereras för vidare bearbetning till en annan enhet i företagssystemet. I begreppet innefattas alla slag av mellanvaror som i förädlingsgrad ligger före "komponenter" varmed avses mer eller mindre specialtillverkade delar till företagets slutprodukter. Halvfabrikat kan ofta både köpas och säljas externt, åtminstone i marginella kvantiteter.

Halvfabrikaten levereras från ett steg i produktionskedjan till nästa och är således exempel på vertikala internprestationer för vilka vanligen centralt utarbetade anvisningar finns. Detta gäller oavsett om levererande och mottagande enheter är resultat- eller kostnadsansvariga.

Som framgår av tabell 10.1 avräknas halvfabrikat vanligtvis till ett kostnadsbaserat värde liggande mellan rörlig kostnad och tillverkningskostnad inklusive avskrivning och ränta. Vanligtvis fastställs

värdet i kronor för ett år i taget och efter beräkningar enligt i företaget fastställda normer.

I två av de undersökta företagen, som ej är representerade i tabell 10.1, finns en stålrelse med omfattande interna leveranser av råvaror och halvfabrikat. I båda företagen strävar man efter en alternativkostnadsvärdering av dessa prestationer. En rad praktiska skillnader finns dock.

Exempel 1. I det ena företaget har man som princip att använda "lägsta marknadspris". Om sådana är okända eller icke entydiga "måste avräkningspriser i stället fastställas genom överläggningar" (intern PM). Inköpsavdelningen fungerar som medlare vid eventuella tvister mellan parterna. Undantagsvis tillåts användande av andra värderingsgrunder än "lägsta marknadspris", t ex mottagarens beräknade självkostnad om denna ligger mellan leverantörens särkostnader och marknadspriset och om leverantören ej har något varaktigt bättre utnyttjandealternativ. Särkostnader och självkostnader kan också förekomma som internpris. "Det bör understrykas att ett internavräkningsystem inte utgör ett självändamål och att alla möjligheter att förenkla redovisningsarbetet i detta hänseende skall tillvaratas. Målet bör vara att internpriserna sättes så att fattandet av de för koncernens ekonomi bästa besluten underlättas." (intern PM). Sammanfattningsvis kan sägas att anvisningarna är mycket allmänt hållna. De visar på konsekvenserna av olika former för prissättning av internprestationer. Man överläter åt berörda parter att själva fastställa internavräkningsgrunderna.

Exempel 2. I det andra företaget har man mer detaljerade anvisningar med angivna värderingsregler för olika kalkylsituationer. De kan sammanfattas som i tabell 10.2.

Tabell 10.2 Exempel på internpriser vid olika slag av försörjning

Slag av försörjning	Förkalkyl medel- och kortfristig	Budget och bokslut
Full intern, utan säljalternativ	Särkostnad	Särkostnad
Full intern, med säljalt.: intill full belägg. överfull belägg.	Särkostnad Försäljn.pris	Särkostnad Försäljn.pris
Partiell intern	Högsta pris av extern o intern återanskaffning	Genomsnitts- pris mellan medel-ansk.- pris och egen produktsär- kostnad
Försörjning från annan rörelsegren	Försäljn.pris	Försäljn.pris

I företaget har under åren återkommit önskemål från produktionssi-
dan om att "skjuta in en marknadsprissättning (eller liknande) för
halvfabrikat. I första hand gäller detta fram till det stadium pro-
duktionen är gemensam (göt och ännen)." Om representativt mark-
nadspris saknas har man föreslagit att i kostnaderna (internpriser-
na) skall ingå "även fördelade samkostnader, kalkylmässiga kapital-
kostnader för anläggningar och ränta för förrådshållning".

Bakom förslagen att gå ifrån särkostnadsdebiteringen har legat önske-
mål dels om att rörelseresultat skall redovisas för varje fabriksen-
het (föreslogs 1965), dels om att åstadkomma en bättre uppföljning
av lönsamhetsutvecklingen produktgruppvis (föreslogs 1969).

De argument som man från ekonomisidan anfört mot att ändra den
kontomässiga avräkningen har utgått från tre syften med kostnads-
bokföringen:

- 1 ge underlag för förkalkyleringen
- 2 ge upplysning om uppnådd kortfristig lönsamhet (utan
inblandning av internvinster) för olika produktgrupper
- 3 ge underlag för beräkning av den långfristiga lönsamheten
för olika produktgrupper

För att ej snedvyrida dessa beräkningar, har man påpekat, krävs att
prisnivån är oberoende av om vidareförädling sker på samma eller

annan ort. Likaså har man påpekat att lönsamhetstalen ändras, och att detta ej får ske så att rangordningen av färdigprodukternas lönsamhet omkastas på ett missvisande sätt. Man har därför ej tillmötesgått önskemålen om ändrad prissättning i bokföringen utan rekommenderat separata beräkningar om man önskar "någon sorts affärsmässigt resultat per bruksenhet" (PM 1965) respektive ytterligare utredningar om det totala behovet av ekonomisk information och hur detta bäst skall tillgodoses (PM 1969).

Med en viss generalisering kan skillnaderna mellan de två företagen, när det gäller internprissättning av egentillverkade halvfabrikat, sägas bestå i att det förra eftersträvar en enkel, allmängiltig värderingsgrund motsvarande prestationernas marknadsvärde medan det senare söker mer situationsanpassade värderingsgrunder, varvid strävan är att priset skall motsvara särskostnad plus eventuell alternativutnyttjandekostnad.

Vilken metod som fungerar bäst kan inte avgöras utan ingående analyser i de två företagen. Förutsättningarna och syftena för internprissättningen är självfallet av avgörande betydelse. Internpriserna kan syfta bl a till att utgöra standardvärden mot vilka faktiska kostnader hos leverantören mäts, att signalera när förändringar i interna transaktioner bör övervägas, att utgöra underlag för köpa/tillverka-beslut, att skapa kostnadsmedvetande avseende mottagna internprestationer osv.

I det första av de två företagen är huvuddelen av prestationerna vertikala och levererande och mottagande enheter är starkt bundna till varandra. Information om externa marknadspriser finns i allmänhet tillgänglig. I det andra företaget utgörs en stor del av prestationerna av horisontella prestationer mellan olika produktionsprocesser. Valmöjligheterna beträffande prestationsströmmarna förefaller därigenom vara större i detta företag. Den önskade prisinformation i internpriserna kan därför vara mycket olika i de två företagen.

Särskilda krav ställs på internpriser som används som underlag för beslut rörande användningen av egentillverkade halvfabrikat vilka

både kan vidareförädlas inom företaget och säljas externt, eventuellt i olika kvaliteter. Internpriserna bör då sättas så att snedstyrning av halvfabrikattillverkningen och -användningen undviks. Mot-svarande gäller för det fall internpriserna vägleder vid beslut om egentillverkade eller utifrån köpta halvfabrikat skall användas i senare produktionsled. I det senare fallet bör bl a uppmärksammas att för den mottagande enheten är problemet om extern eller intern försörjning främst en prisfråga. För den levererande enheten är det i första hand ett volymproblem.

I en kortsiktig bedömning av halvfabrikatleveranser bör hänsyn tas till tillgängliga externa alternativ för både den levererande och mottagande enheten. Om externa alternativ endast finns på avsättnings-sidan och om den mottagande enheten gör bedömningen av lönsamheten av en viss halvfabrikatleverans bör han i sin kalkyl ha med sär-kostnader och alternativutnyttjandekostnader (förlorade täckningsbidrag på grund av uppoftad extern försäljning av halvfabrikatet) hos levererande enhet samt egna särkostnader och alternativutnyttjandekostnader (förlorade täckningsbidrag på grund av uppoftad annan produktion).

För att fatta rationella beslut om den kortsiktiga användningen av halvfabrikat tillverkade i tidigare led behöver mottagaren således information om de operationella kostnaderna (särkostnader plus alternativutnyttjandekostnader) i tidigare led. Genom att låta dessa kostnader komma till uttryck i internpriserna utnyttjas en rutinmässig informationskanal som dessutom har stor genomslagskraft i jämförelse med renodlad kostnadsinformation.

Endast för sällan förekommande och ekonomiskt mycket betydande internprestationer torde dock särskilda beräkningar av aktuella sär-kostnader och alternativutnyttjandevärden kunna komma i fråga. I sådana fall kan det för övrigt vara mer motiverat att göra en totalbedömning för både levererande och mottagande enhet varvid internpriset inte kommer att styra beslutet. Härvidlag kan också hänsyn till kapacitetsförändringar och till kostnadsförlopp vid olika kapacitetsgränser komma till uttryck i kalkylerna.

Vid mer regelbundna flöden är ständiga fluktuationer i internpriserna inte önskvärda - inte bara av praktiska registreringsskäl. Det finns bl a en avsevärd risk att man i anpassningen till för tillfället aktuella operationella kostnader både underskattar kostnaderna för omställningar och förlorar det mer långsiktiga perspektivet. Till detta kommer att budgetkontroll försvåras och att halvfabrikattillverkarens ansvar för kostnaderna för den fasta apparaten kan urholkas. Alternativutnyttjandekostnaderna är i allmänhet påverkbara endast i begränsad utsträckning och internpriserna ger inget direkt incitament till kostnadsbesparingar.

För den löpande internavräkningen skulle hänsyn till dessa faktorer kunna innebära att internpriserna hålls konstanta över en viss planeringsperiod, som bestäms med hänsyn till de låsningar i tiden som finns i de aktuella verksamheterna. Internpriserna kan därvid sättas så att de approximerar de operationella kostnaderna vid den valda kalkylsikten. Detta sker om respektive internpris sätts lika med summan av prestationens särkostnader enligt standard - eller enligt förkalkyl - och ett planmässigt bidrag, vilket uttrycker ett genomsnittligt bidrag vid extern försäljning av den aktuella eller liknande prestationer.

I avsaknad av reella externa alternativ kan ett internpris baserat på tillverkningskostnaderna utgöra en approximation av de operationella kostnaderna. Vid avräkning till tillverkningskostnader förefaller dock syftet i praktiken snarare vara kostnadsfördelning och ansvarskontroll än styrning av produktionsbesluten.

Exempel 3. I ett av de undersökta företagen (exempel 6 i tabell 10.1) avräknas regelbundna halvfabrikatleveranser, s k förrådsleveranser, till stdtillverkningskostnad plus indextillägg och vissa ordergrundkostnader. 15 % av halvfabrikatenhetens leveranser går externt. Vid eventuella konflikter prioriteras interna kunder. Halvfabrikattillverkningen styrs från de förbrukande enheterna dels genom prognoser, dels genom beställningar när beställningspunkten i mottagarens förråd nås. Ett problem är att beställningspunkterna uppnås ojämnt med resulterande ojämnheter i beläggningen hos tillverkaren.

Internpriserna har en viss betydelse för beställningsvolymen per gång genom ordergrundkostnaden men styr annars inte de löpande leveranserna. Den centrala inköpsavdelningen sköter konjunkturutmjämningen genom externa inköp. På längre sikt påverkar internpriserna konstruktioner i vilka olika slags halvfabrikat kan ersätta varandra.

Mottagarna klagar ofta på priserna varvid diskussioner förs direkt mellan parterna. Ofta händer inget mer; ibland ändras priserna; ibland släpps produkten; ibland går man till högre instans. I en mottagande enhet anses att halvfabrikatleverantören vill vara flexibel i prissättningen - gå ner vid lågkonjunktur och upp vid högkonjunktur - för att undvika diskussioner. Det anses dock inte gå att spela med internpriserna, eftersom det skulle påverka prissättningen på slutprodukterna.

Det är uppenbart att andra faktorer än optimal styrning av halvfabrikatverksamheten ligger bakom internprissättningen i detta företag.

Avslutningsvis kan konstateras att halvfabrikat vanligen är standardiserade och transfereras i relativt stabila flöden och att de för- och nackdelar med olika slag av internpriser som diskuteras i litteraturen i första hand avser just den typen av internprestationer. De synpunkter som förts fram i kapitel 5 har därför särskild relevans vid analyser av internprissättning av halvfabrikat.

10.1.3 Komponenter Med komponenter avses produkter som i förädlingsgrad ligger mellan halvfabrikat och färdiga produkter. Hit hör med andra ord även vad som benämns detaljer, maskindelar o dyl. Av intresse här är sådana komponenter som levereras vidare inom företagssystemet. Sådana som tillverkas för extern försäljning inryms under termen "varor för försäljning" och behandlas i avsnitt 10.2.

Den interna prissättningen av komponenter i de undersökta företagen varierar mycket och avspeglar den allmänna prissättningspolitik man har i respektive företag.

I ett företag med löpande-bandtillverkning sker ingen debitering av komponenter till montering. Både komponenttillverkande och monte-

rande enheter är kostnadsenheter. I produktkalkylen ingår komponentkostnaden i form av ett standardpris (mtrl + lego + dL + TO-pål + typpål). Se 9.4, " Svenska Maskin & Motor AB".

I tre företag avräknas komponenter till standard rörlig kostnad. I de flesta företagen används emellertid någon form av tillverknings- eller självkostnad: "verkstadsnetto", "standardtillverkningspris", "självkostnad" etc. Några företag har rådande marknadspris som tak för internpriset.

I jämförelse med halvfabrikat används genomgående samma värderingsgrund. Den skillnad som skulle kunna betingas av halvfabrikatens och komponenternas olika förädlingsgrad och därmed avhängiga skillnader i externa anskaffnings- och avsättningsmöjligheter går inte att finna i materialet.

Av de tretton företagen använde tio kostnadsbaserade och två marknadsprisorienterade internpriser på halvfabrikat och komponenter. I ett företag förekom inga internleveranser av dessa slag.

Huvudskälet till att internleveranserna prissätts till ett kostnadsvärde uppges vara att de levererande enheterna är kostnadsenheter. Även andra skäl framförs emellertid: svårigheter att finna stabila alternativvärden, betoning av produkters och produktgruppers lönsamhet snarare än fabrikers (vilket kräver kostnadsdata som avspeglar verkliga kostnader i olika led), underlättande av jämförelser över tiden, effektivare resursutnyttjande (genom att låga internpriser stimulerar till utnyttjande av centrala halvfabrikatstillverkande enheter med skalekonomi) etc. Skälen är med andra ord just de som i både europeiska och amerikanska företag framförs som fördelar med en kostnadsbaserad internprissättning.

En typ av internleveranser som har stor betydelse i några av de undersökta företagen utgörs av färdigvaror som skall ingå i sammansatta produkter eller anläggningar (se bild 10.1). Dessa produkter utgör alltså delar i paket som sätts samman och säljs av en av företagsenheterna. Några exempel på sådana paket: datorsystem, kontorsutrustning, elanläggningar, teleanläggningar, fartyg.

Prissättning av komponenter av detta slag är ofta relativt godtycklig. Man har således inget kalkylschema som, om det följs, automatiskt ger det sökta internpriset. I samtliga företag där prestationer av detta slag har någon betydelse avgörs internpriserna efter överläggningar mellan berörda parter.

I ett företag utgår man från produkternas självkostnad, men pålägget för försäljnings- och administrationskostnader kan "av marknadspolitiska skäl höjas eller sänkas från sin 'rätta' nivå". I det slutliga priset på paketet ingår också pålägg för den sammansättande och försäljande enhetens omkostnader och för vinst.

I ett annat företag avräknas färdiga produkter mellan tillverkning och försäljning inom produktområdet till rörlig kostnad. Problem uppstod när produkter började levereras till andra produktområden som komplement till dessas produkter. Man har frågat sig vems förtjänsten är att en enhet får göra en internprestation men inte tagit definitiv ställning till hur värderingen av dylika prestationer skall ske.

I ett tredje företag förhandlar man sig fram till långsiktiga marknadspriser på de internprestationer som är tekniskt definierbara. Andra slag av produkter värderas till särkostnad eventuellt plus centralt fastställt alternativbidrag.

Med en viss förenkling kan sägas att man i de flesta företagen arbetar med centralt justerade självkostnadsvärden, varvid man ofta uppnår approximativa marknadsvärden. Internprissättningen är med andra ord inte mekaniserad när det gäller detta slag av produkter.

En typ av komponenter, som kan sägas ligga mitt emellan detaljer o dyl och färdigvaror som ingår i anläggningar, är motorer. Sådana specialtillverkas ofta för de maskiner, fordon, etc i vilka de ingår. I flera av de undersökta företagen utgör motorer viktiga internprestationer.

I ett av företagen internprissätts motorer liksom andra varor till standardtillverkningskostnad. I vissa lägen kan detta leda till problem. "Somliga motorer kan bli för dyra genom att de tillverkas i en för dyr anläggning som finns för andra ändamål, dvs för större och

mer komplicerade motorer. Med våra normer för standardpris resulterar det i att småmotorer, som tillverkas i paket med andra, får för höga kostnader på sig jämfört med en marknadsprissättning. I olyckliga fall kan man prissätta sig ut på en viss typ. Men det finns vissa möjligheter att i sådana lägen komplettera standardprissättningen med centrala normer om att en lägre avkastning i procent är tillfredsställande." (ekonomichef). Frågan är förstas om och hur sådana korrigeringar görs.

I praktikfallen om Facit (9.3) och Götaverken (9.5) ges ytterligare synpunkter på internprissättning av motorer.

10.2 Varor för försäljning

Med varor för försäljning avses sådana varor som överförs till en annan enhet för försäljning i oförändrat fysiskt skick. Mottagaren utför med andra ord endast en immateriell förädling av varan. De varor som är aktuella är dels helfabrikat, dels reservdelar, tillbehör o dyl.

10.2.1 Helfabrikat

I flera av de undersökta verkstadsföretagen levereras helfabrikat till speciella försäljningsenheter, som ansvarar för marknadsföringen. Den fysiska transporten går dock ofta direkt från fabrik till kund. Flera olika metoder används för internprissättningen av helfabriken (jfr tabell 10.1).

Två av företagen serietillverkar kapitalvaror som via särskilda försäljningsorganisationer säljs till företag och enskilda. I det ena företaget (ex 2 i tabell 10.1) avräknas löpande standard rörlig kostnad mellan tillverkande och säljande enheter. Periodvis avräknas ett procentuellt pålägg på dessa kostnader för att täcka de fasta kostnaderna. I det andra företaget (ex 3 i tabell 10.1) sker avräkning först mellan fabrik och lager (i moderbolaget) till "full" standardtillverkningskostnad, dvs inklusive bl a verktygs- och utvecklingskostnader, och sedan mellan moderbolag och försäljningsbolag varvid ett vinstpålägg tillkommer. Alternativt utgår man från beräknat kundpris och drar ifrån budgeterade försäljningskostnader och önskad vinst i försäljningsledet (metoden behandlas i 5.2.5). I båda fallen bestäms internpriset centralt i moderbolaget.

I det första företaget sker alltså internavräkningen rutinmässigt mellan tillverkningen och försäljningen; i det andra styrs internpriserna av koncernledningen. Både administrativa och finansiella plus fiskala aspekter ligger bakom de olika valen av internprissättningsmetod.

Även bland de företag som säljer tyngre verkstadsprodukter varierar avräkningsmetoderna för färdigvaror till försäljningsledet. I flera av dessa företag sker avräkningen i två led: från tillverkningsenheter till produktsektorer, som svarar för marknadsföring och produktutveckling, och från produktsektorer till försäljningsbolag av vilka de flesta finns utomlands.

Avräkningen i det första ledet sker i samtliga fall till tillverkningskostnad. Full kostnadstäckning i tillverkande enheter eftersträvas. För att möjliggöra budgetkontroll m m samt av praktiska skäl används standardvärden. Kalkyldifferenserna belastar i allmänhet den tillverkande enheten.

I ett företag, ett mycket stort företag med omfattande internleveranser av både standardprodukter för försäljning och helfabrikat som sätts samman till stora anläggningar (ex 5 i tabell 10.1), belastas dock mottagaren månadsvis med differenserna (kalkyl-, pris- och påläggsdifferenser). Dessutom indexjusteras de över flera år fasta standardkostnaderna. Slutresultatet blir att mottagande produktsektorer "betalar de verkliga kostnaderna. Det är det bästa att ta kostnaderna direkt som de är. Det är ingen idé att betala standardkostnaderna. Verkstäderna har inget att betala differenserna med Vi måste täcka alla produktionskostnaderna varför det är riskabelt med ett standardkostnadssystem. Man kan strunta i om kostnaderna stiger om man ej drabbas av de verkliga kostnaderna. Skulle standardkostnaderna vara för höga kan man å andra sidan prissätta sig ur marknaden". (Sektorekonomichef).

Citatet är intressant därför att det visar att man inte anser standardkostnader helt lämpliga som internpriser. Det brukar vanligen anses att standardvärden är ändamålsenligare än förkalkylerade eller "verkliga" värden vid mer omfattande och regelbundna internleve-

ranser (jfr 5.1.4 och 7.5). I detta företag avräknas både standard- och verkliga kostnader. "Verkstäderna kontrolleras med differensanalys... Vi satsar rätt hårt på omkostnads- och differensuppföljning. Vi har genomgång av bokslut minst en gång per år med alla arbetsledare och uppåt ... Produktsektorerna, den centrala ekonomiafdelningen och chefen för verkstadssektorn kritiserar oss hårt" (verkstadsekonomichef). Men för att få de verkliga kostnaderna att snabbt slå igenom debiteras alltså differenserna mot standardtillverkningskostnaderna på mottagande produktsektorer.

I nästa led, mellan produktsektor och säljande bolag, är internprissättningen mycket mindre enhetlig än i det första ledet. Speciellt stora skillnader föreligger beträffande prissättningen mot dotterbolag utomlands. Även inom företagen förekommer stora variationer mellan sektorer och mellan olika slags produkter. I ett par fall fastställs priserna huvudsakligen genom förhandlingar mellan sektorer och dotterbolag, i ett par räknas internpriset fram baklänges av ett centralt organ i moderbolaget (jfr 5.2.5), i andra läggs ett schablonpålägg på standardtillverkningskostnaden. De speciella faktorer, som tillkommer vid och som påverkar internprissättning mellan företagsenheter i olika länder, tas upp i kapitel 15.

Internleveranser från sektorer till svenska försäljningsenheter är inte så vanliga. Ofta ingår sådana enheter i sektorn, varför några egentliga internprestationer inte uppstår. I de fall särskilda försäljningsbolag finns sker avräkningen antingen till reducerade kundpriser (se 5.2.5) eller till ett "cost-plus" värde (se 5.1.3). Båda metoderna ger mottagaren en viss marginal, som kan styras av det internprissättande moderbolaget.

I flera företag nämndes att speciella problem uppstår när flera sektorer samverkar i ett projekt och tillskjuter produkter och arbete. Svårigheter uppstår då ofta både om hur låg ersättning som kan accepteras totalt och om hur denna skall fördelas. Vissa interna leverantörer kan vara fullbelagda och andra ha ledig kapacitet.

I två av företagen nämndes spontant problemet med prutningar på slutet för att få en viss order när flera enheter är inblandade. I ett

av företagen var detta ett ständigt men ännu inte allvarligt problem. I det andra företaget "drabbar prutningar på slutpriset alla, även de som har full beläggning och kanske ej vill ha ordern. De hålls inte 'skadelösa'. Det skulle inte gå." Någon enkel lösning hade man inte funnit.

Interprissättning av helfabrikat exemplifieras ytterligare i kapitlet med praktikfall, speciellt i avsnitten 9.1, 9.3 och 9.4.

10.2.2 Reservdelar, tillbehör o dyl

Endast i två av de studerade företagen, för övrigt de två som först beskrevs i avsnitt 10.2.1, urskiljdes reservdelar, tillbehör o dyl som en särskild grupp internprestationer. I det ena företaget sker avräkningen till standard rörlig kostnad plus, periodvis, ett procentpålägg för fasta kostnader. I det andra företaget avräknas standardtillverkningskostnad plus 9 %. Pålägget var satt så att det skulle täcka samkostnader och räntekostnader. Det hade varit fixerat ett antal år, men man övervägde att ändra det.

I ett tredje företag (ex 8 i tabell 10.1) ingår reservdelar o dyl i gruppen "övrigt försäljningssortiment". Enligt ett färskt beslut skulle internpriserna sättas som standardtillverkningskostnad (skall täcka rörliga och fasta kostnader vid normalt kapacitetsutnyttjande inklusive kalkylmässiga avskrivningar och ränta) plus ett "bidrag" (för täckande av produktutvecklings-, marknadsförings- och administrationskostnader) plus målsatt vinst. Internpriset skulle räknas fram av ekonomiavdelningen och fastställas av den levererande sektorns marknadsavdelning. Tidigare varierade praxis inom företaget.

Reservdelar som levereras för intern användning utgör i allmänhet horisontella prestationer. Se 10.3.

10.3 Horisontella prestationer

Horisontella internprestationer är sådana som går mellan skilda produktions- och/eller försäljningsförlopp. Prestationer från hjälpavdelningar benämns ibland horisontella, men behandlas här separat (avsnitt 10.6).

De horisontella prestationerna kan utgöras av förbrukningsvaror,

utnyttjanderätt, tjänster, anläggningstillgångar och inventarier, säljvaror m m. Det gemensamma är att de inte ingår i förädlingsprocessens huvudflöde "från råvara till såld produkt" och motsvarande. De kan förekomma på skilda nivåer i företaget. I det följande behandlas internprestationer mellan sektorer, mellan tillverkande enheter (inom en sektor) och mellan säljande enheter.

10.3.1 Prestationer mellan sektorer

Internprestationer mellan resultatansvariga sektorer, som inte ingår i en vertikal kedja, förekommer ofta även om man vid sektorisering strävar efter att göra sektorerna så oberoende av varandra som möjligt.

Stordriftsfördelar kan motivera att vissa funktioner koncentreras till en av sektorerna, exempelvis vissa inköp, viss tillverkning av halvfabrikat och komponenter, vissa slag av utvecklingsarbeten, vissa operationer i specialmaskiner. Alternativet att skapa en separat hjälpavdelning kan vara mindre lämpligt. Denna typ av internprestationer är av mera regelbundet slag och kan sägas utgöra ett gränsfall mellan horisontella och vertikala.

Ett konkret exempel, hämtat från ett större verkstadsföretag, är "produkter ur bolagens reguljära tillverkningsprogram som ingår i det mottagande bolagets produkter" (intern PM). Vid leverans mellan sektorerna i detta företag gäller som huvudregel att prissättningen skall "avgöras såsom vid ett vanligt inköpsförfarande". Detta gäller exempelvis för internlego, gjutgods, smide m m. För de aktuella produkterna gäller dock att de "skall prissättas med det levererande bolagets standard självkostnad (SK), dvs standard tillverkningskostnad (TK) + en ... fastställd procentsats avsedd att täcka de kostnader som ej ingår i TK". Något vinstelement finns inte med i internpriset som vid de övriga leveranserna mellan bolagen (sektorerna). Jfr avsnittet om komponenter som ingår i sammansatta produkter (i 10.1.3).

Även i andra företag finns en tendens att använda marknadsorienterade priser för mer sporadiska prestationer medan mer planlagda flöden ofta prissätts till kostnadsbaserade värden. Någon enhet-

lig princip finns dock inte, inte ens inom ett och samma företag annat än i undantagsfall. (Ett sådant beskrivs i avsnitt 10.1.2, exempel 2).

En iakttagelse är att internprissättning av prestationer som kan betraktas som nödvändiga eller obligatoriska, t ex därför att sektorerna inte gjorts helt fristående från varandra, oftare blivit föremål för centrala direktiv än mer tillfälliga, frivilliga prestationer. Den senare typen överenskomms vanligen från fall till fall mellan parterna på affärsmässig bas.

Skillnaden förefaller naturlig inte bara av praktiskt administrativa skäl (jfr avsnitt 16.1). Ju större beroendet är mellan resultatansvariga enheter desto svårare är det att finna ett "objektivt" värde och desto större är risken för konflikter och för något som liknar utslagning av den i förhandlingssituationen svagare parten. Vid små bindningar mellan enheterna torde affärsmässiga överenskommelser i många fall betyda att även ur helhetens synvinkel goda beslut fattas. Bl a finns incitament för båda parter att ta hänsyn både till mer långsiktiga konsekvenser av eventuella leveranser och till mer kortsiktiga effekter av kapacitetsutnyttjandet i respektive enhet. Tillvaratagande av integrationsfördelar (se 5.2.4) är ofta ett skäl även för horisontella prestationer.

10.3.2 Prestationer mellan tillverkande enheter

De slag av prestationer som framför allt är aktuella är internlego, specialbearbetningar, verktyg för permanent eller tillfälligt bruk, tekniska uppdrag o dyl förutom mer regelbundna som köpvaror inköpta gemensamt via en enhet, biprodukter som förädlas i en annan fabrik etc.

Praxis för horisontella prestationer mellan tillverkningsenheter varierar. Om enheterna utgör kostnadsenheter är det normalt att varor avräknas till ett kostnadsvärde, som dock definieras på olika sätt. Arbetsuppdrag åsätts i vissa företag en kostnadsbaserad timtaxa. Specialbearbetningar, t ex ytbehandling, förefaller behandlas på åtminstone fyra olika sätt. I vissa fall sker ingen debitering utan endast en tidsredovisning; i andra debiteras ett fast pris; i

ytterligare andra görs arbetet på löpande räkning; i andra åter avräknas först den vara som skall behandlas och sedan avräknas den behandlade varan tillbaka varvid kostnader för specialbearbetningen tillkommit i internpriset (jfr 9.2, AB Plåtmanufaktur).

Ett vanligt skäl för prestationer mellan tillverkningsenheter är kapacitetsutjämning. Vid kapacitetsbrist läggs vissa arbetsmoment över på andra fabriker. Detta kan ske tillfälligt eller genom att viss tillverkning flyttas från en enhet till en annan. I det senare fallet blir det aktuellt att prissätta maskiner, verktyg o dyl som överflyttas. I allmänhet förefaller villkoren vid sådan avräkning uppställas från fall till fall.

I ett företag, där de tillverkande enheterna utgör skilda bolag, finns följande regler. "Detaljer, färdigfabrikat och råmaterial avräknas till det värde varmed de ingår i lagerredovisningen hos de företag, som upphör med produktionen. Tillhörande tillverkningsunderlag, speciella tillverkningsverktyg och övriga verktyg debiteras med det värde de kan anses ha vid överlämnandet". Vid överföring av anläggningstillgångar "skall avräkning ske till det värde som företaget kan erhålla på marknaden". Verktyg för tillfällig hjälp utlånas utan kostnad om de ej förslitas medan "förbrukningsverktyg prissättes med det värde de kan anses ha vid överlämnandet". (intern PM)

10.3.3 Prestationer mellan försäljande enheter

Framför allt i de internationella företagen förekommer det att säljvaror överförs från en säljande enhet till en annan. Även immateriella varor som patent, licenser och know-how är i vissa företag föremål för interna transaktioner. Denna typ av horisontella leveranser skall inte närmare beröras. Problemen är sällan likartade från fall till fall.

10.3.4 Kommentarer

Horisontella prestationer är ofta tillfälliga eller oregelbundna till sin natur och ofta finns interna eller externa alternativ till dem. Vissa typer har fördröjda eller osäkra effekter. Detta gäller t ex konsultarbete, tekniska uppdrag, licenser o dyl. Beslutssituationen är därför i allmänhet en annan än när det gäller vertikala pres-

tationer, vilket har betydelse bl a för internprissättningen.

De återkommande – men sinsemellan olika – beslutssituationerna kan ge upphov till önskemål om rutinisering av beslutsfattandet. Exempelvis kan det anses önskvärt att fastlägga ett kalkylschema, som visar hur lönsamhetsbedömningar av externa och interna alternativ skall göras. Särskilda köpa-tillverkarutiner är inte ovanliga. För att undvika återkommande diskussioner har man i vissa företag standardiserat internprissättningen, t ex så att standardkostnader enligt företagets normer alltid skall användas mellan sidoordnade enheter.

En stelbent internprissättning medför emellertid stora risker för snedstyrning. Speciellt gäller detta för horisontella prestationer, som sällan låter sig planeras i ett övergripande perspektiv. En allsidig kostnads- och intäktsinformation är önskvärd både löpande och vid speciella beslut. En samtidig registrering av särkostnader, samkostnader och marknadspriser kan därför vara ändamålsenlig. Se 6.1.1 och 6.1.2.

10.4 Återgångs- prestationer

Med återgångsprestationer menas sådana som går tillbaka från ett senare till ett tidigare led i ett flöde. Exemplet att kassation och spill av plåt går tillbaka till stålverket har tidigare nämnts.

Ett annat exempel är maskiner som från maskinverkstaden levereras till maskinparken i deltillverkningen. I fall som detta är det sällan fråga om regelbundna leveranser. Internprissättningen får då ofta formen av en specialkalkyl i vilken de externa alternativen på både avsättnings- och anskaffningssidan kan komma till uttryck. Beslutet fattas efter en totalbedömning av olika alternativs konsekvenser.

Vid mer regelbundna prestationer uppstår behovet av en internprissättningsrutin. Hur man i företagen rutinmässigt internprissätter spill, kassation m m som går tillbaka till tidigare led är dock oklart. Frågan aktualiserades först sedan fältstudien var avslutad. Den drogs inte upp vid något företagsbesök, vilket kan tyda på att den inte ansågs särskilt angelägen i de besökta företagen.

Rent allmänt kan sägas att återgångsprestationer av typ spill, kassationsgods o dyl bör prissättas så att de inte framkommer i onödigt stor omfattning men ändå ombändertas på ett ekonomiskt sätt. Ett internpris anknutet till marknadspriset på prestationen eller substitut till den ligger därför nära till hands. Jämför diskussionen av sågflis i avsnitt 11.3.2.

10.5 Prestationer från centrala staber

De internprestationer som hittills berörts i detta kapitel har gått mellan operativa enheter, dvs tillverkande och/eller säljande enheter. I detta avsnitt behandlas prestationer från centrala stabsenheter till operativa enheter och i nästa prestationer från hjälpavdelningar.

Gränsdragningen mellan centrala stabsenheter och hjälpavdelningar är något godtycklig. Klart till den förra gruppen hör exempel ekonomi-, organisations- och juridiska avdelningar. Klart till den senare gruppen hör kraft-, underhålls-, transportavdelningar och liknande. Enheter för forskning och utveckling, reklam och PR, databehandling, fastigheter m m är gränsfall. Uppdelningen i två avsnitt har gjorts för att markera skillnaderna mellan, å ena sidan, mer allmänt stödjande arbete med svåridentifierbara prestationer i både tid och rum (från staber) och, å andra sidan, mer konkret understöd med lätt identifierbara prestationer (från hjälpavdelningar, se 10.6).

Centrala enheter brukar i första hand tillkomma dels för att driva frågor av gemensam och ofta långsiktig art, dels för att tillhandahålla tjänster inom administration, marknadsföring m m.

Som redan nämnts, i avsnitt 8.2.1, finns två skolor beträffande internprissättning av centrala tjänster representerade bland de undersökta företagen. Enligt den ena uppfattningen, som är vanlig i "bidragsföretag", skall sådana tjänster ej debiteras eftersom de ej är valfria för enheterna och eftersom man vill att de ska efterfrågas. Enligt den andra, som är vanlig i "självkostnadsföretag", krävs en intern avräkning för att skapa kostnadsmédvetande. Mottagarna skall inte ohämmat få utnyttja de centrala organen utan att få känna av kostnaderna; de centrala organen behöver ett tryck från "kunderna" för att inte svälla ut och bli för dyra.

I några av de undersökta företagen förekommer således ingen avräkning av centrala tjänster. (Se t ex 9.3, Facit). Stundom görs ingen avräkning men väl en kostnadsfördelning av centrala kostnader i samband med resultatmätningen. I ett företag belastas sektorer, men inte fabriker som också är resultatenheter, med Hk-kostnader (se 9.2, PLM). I ett annat företag uppdelas vad som kan bedömas vara särkostnader (se 9.5, Götaverken). I flera företag kombineras en schablonmässig debitering av vissa slag av kostnader med avräkning av mottagen kvantitet gånger ett fast pris för prestationer som är lättare att mäta (se t ex 9.4, "Svenska Maskin & Motor AB").

I företag, som har som princip att så långt möjligt fördela centrala kostnader på resultatenheter, uppstår ofta svåra avgränsnings- och mätproblem. Vad skall debiteras efter förbrukning, vad skall schablonfördelas, vad skall ligga utanför fördelningen osv? En kompromiss mellan principiella önskemål och praktiska överväganden - med hänsyn till bl a den s k administrationströskeln - blir nödvändig.

I tre av de elva besökta verkstadsföretagen fanns ingående skriftliga anvisningar för behandling av varor och tjänster (service) från centrala organ. När det gäller centrala stabsavdelningar, vilkas kostnader man ville fördela, beräknas andelar i samband med budgeteringen. Det ansågs viktigt att låta mottagaren ta del i denna fördelning. I ett av företagen uttrycktes detta så här. "Mottagarna måste ha en känsla av att de kan påverka tjänsterna. Dit måste vi komma även om det finns restriktioner i och med organisationsplanen. Annars tappar man förtroendet..." (Ekonomichef). Budgeten för en central enhet fastställs inte av direktionen förrän sektorerna sagt hur stor andel de vill betala. Man undersöker med andra ord anspråken först. Budgeterade kostnader debiteras sedan tjänstekonsumerande enheter.

I ett annat företags anvisningar står att omkostnadsandelar uträknas av respektive avdelningschef i samband med budgeteringen. Andelarna skall diskuteras med de tänkta mottagarna. Om uppgörelse inte nås hänskjuts ärendet till ekonomiavdelningen som fastställer andelen.

I flera av de besökta företagen ansåg man att prissättning av sådana prestationer från centrala enheter, som inte utgjordes av varor och rutinmässiga tjänster, var mycket besvärlig. Eftersom psykologiska skäl snarare än informationsöverföring är vad som motiverar avräkningen är detta inte märkligt. Av samma orsak är det också omöjligt att ge några generella rekommendationer om hur bedömningen skall göras.

10.6 Prestationer från hjälpavdelningar

Med hjälpavdelningar avses här centrala avdelningar för kraftförsörjning, transporter, underhållsarbeten, kontorsservice, databehandling och liknande.

Liksom beträffande centralt stabsarbete varierade praxis mellan företagen från ingen fördelning till en långtgående debitering på mottagare. I de företag, som gått längst, finns skriftliga anvisningar för hur olika prestationer skall behandlas samt centralt fastställda prislistor för prestationer som debiteras per styck, timme etc.

I ett företag debiteras lokal- och maskinhyror samt kostnader för telefon-, telegram- och telex-tjänst. "På motsvarande sätt har tjänster och förnödenheter såsom kontorsmaskinservice, reklamtryck, kataloger och ritningskopior åsatts lämpligt debiteringsvärde. Då interntjänstens omfattning är svår att fixera, har ett alternativt förfarande tillämpats, nämligen ett fast belopp per månad och år. Ifrågavarande belopp har baserats på budgeten för den internlevererande avdelningen..." (intern budgetanvisning).

I ett annat företag faktureras bl a följande på inhemska koncernbolag:

- a centrallaboratorier: självkostnad uttryckt som timpris
- b datacentral: olika timpriser för olika arbetsmoment
- c systemutveckling: särkostnad uttryckt som timpris
(endast för beställningsarbeten)
- d patentkontor: licensavgifter faktureras till verklig kostnad, patentkostnader fördelas schablonmässigt

- e personal: andel i personalavdelning, läkarmottagning, restaurang faktureras månadsvis. Andelarna överens-
koms årsvis
- f telefonväxel, vaktmästeri etc: se punkt e
- g kontorsmateriel: fördelas efter antalet tjänstemän
- h film och foto, kataloger, teknisk information m m:
särskilda prislister
- i fastigheter: hyra faktureras per kvm. Hyrorna revideras
årsvis

Löner för service som moderbolaget ger koncernbolagen faktureras inte. Om koncernbolagen begär service faktureras de rörliga kostnaderna. I de fall ingen fakturering sker registreras kostnaderna hos moderbolaget på respektive koncernbolag och påverkar resultatmätningen. Detta görs för att prestationerna inte skall få karaktären av fria nyttigheter trots att en formell avräkning inte görs av praktiska skäl.

Prestationer från hjälpaydelningar berördes mycket litet vid de besökta verkstadsföretagen. Ovanstående är därför endast några exempel. De togs med för att visa att det i vissa företag noga regleras hur olika prestationer i denna kategori skall behandlas. I andra företag sker, som nämnts, vare sig avräkning eller schablonmässig kostnadsfördelning.

I kapitlet om skogsindustriföretag behandlas internprissättning av elkraft (11.3.5) och transporter (11.3.6). De synpunkter som ges där har relevans även för verkstadsföretag. Se också praktikfallet om stålföretaget, avsnitten om transporter och tjänster (i 12.3.2).

11 Internprissättning i skogsindustriföretag¹⁾

Detta kapitel behandlar internprisproblematiken i en vertikalintegrerad processindustribransch. Först redovisas skogsindustriföretagens svar i en brevenkät. Därefter presenteras resultatet av en studie omfattande fyra företag av olika storlek.

11.1 En branschöversikt

Enkäten gjordes sommaren 1967²⁾. Sexton företag, varav nio börsregistrerade, ingår i materialet. Förekomst av internprestationer och internprissättning framgår av tabell 11.1³⁾.

Tabell 11.1 Förekomst av internprestationer och internprissättning.

	Börsregistrerade (9)			Ej börsregistrerade (7)			Summa (16)		
	Före- kommer	Pris- sätts	Pris- sätts ej	Före- kommer	Pris- sätts	Pris- sätts ej	Före- kommer	Pris- sätts	Pris- sätts ej
Råvaror	9	9	0	7	7	0	16	16	0
Halvfabrikat	8	8	0	5	5	0	13	13	0
Komponenter	5	4	1	3	3	0	8	7	1
Färdigvaror	7	7	0	7	7	0	14	14	0
Rep. o. underhåll	6	6	0	5	5	0	1	1	0
Konsulttjänster	3	1	2	4	1	3	7	2	5
Maskintid	4	3	1	5	3	2	9	6	3
El, ånga ^{x)}	1	1	0	2	2	0	3	3	0
Transporter ^{x)}				2	2	0	2	2	0

x) Ej nämnda i det utsända formuläret

- 1) Detta kapitel är en lätt reviderad version av underlaget till ett anförande om internprissättning vid Svenska Cellulosa- och pappersbruksföreningens (SCPF) Ekonomidag den 12.5.1969.
- 2) Se vidare kapitel 2 och 4 samt Arvidsson, 1969.
- 3) Jfr tabell 2.1 (samtliga företag) och 8.1 (verkstadsföretag).

I samtliga företag överfördes och prissattes råvaror. Färdigvaror och halvfabrikat var andra frekventa internprestationer. Konsult- (och liknande) tjänster var den typ av internprestationer som mest sällan var föremål för prissättning.

Syftena med avräkningen och deras vikt framgår av tabell 11.2⁴⁾.

Ett företag svarade ej.

Tabell 11.2 Syften med internavräkning och dessas vikt

	Samtliga företag (15)					varav börsregistrerade (8)			
	Före- komst	Avg. vikt	Viss vikt	Mindre vikt	?	Före- komst	Avg. vikt	Viss vikt	Mindre vikt
1 För beräkning av »rättvists» resultat för avd., för ansvars- kontroll etc.	13	11	1		1	8	8		
2 För lönsamhetskalkyler för produkter etc.	4	3			1	2	2		
3 Öka incitament, kostnadsmed- vetande etc.	3		3			1		1	
4 För löpande kalkylering, kostnadsbokföring etc.	—					—			
5 För externa jämförelser (köpa- tillverka, sälja-förädla)	5	3	2		1	—		1	
6 Följa civilrättsliga lagar, »god köpmannased»	2		1	1		2		1	1
7 För prissättning (extern)	—					—			
8 För värdering av lager och varor i arbete	—					—			
9 Av skatteskäl, Sverige Utlandet	4 2	2	1 1		1 1	3 1	2	1 1	
10 För investeringsbedömning	2	2				1	1		
11 Möjliggöra decentralisering	1	1				—			
12 För kontroll av leveranser	—					—			
13 För lokaliseringsbedömning	—					—			

I genomsnitt har företagen angett två eller tre syften, dvs i allmänhet syfte 1 plus ett eller två bisyften. Inget av bisyftena var ofta

4) Jfr tabell 4.2 och 4.3 (samtliga företag) samt 8.2 (verkstadsföretag).

återkommande om man undantar syfte 5, externa jämförelser, i icke börsregistrerade företag. Det angavs av fyra av dessa sju företag. En möjlig förklaring till detta kan vara att de fyra företagen hör till de minsta och minst integrerade av de undersökta företagen. Externa jämförelser är självfallet mer väsentliga för sådana företag än för stora företag och för företag som är mer självförsörjande med råvaror och halvfabrikat.

Svårighetsgraden hos och tillfredsställelsen med internavräkning framgår av tabell 11.3⁵⁾. De börsregistrerade företagens andel står inom parentes.

Tabell 11.3 Svårighetsgrad hos och tillfredsställelse med internavräkningen

Svårighetsgrad	Mycket tillfr	Relativt tillfr	Mindre tillfr	Otillfr	Summa	Samtliga företag
Väsentl.svårigh.						9 (5)
Vissa svårigh.		7 (5)			7 (5)	63 (39)
Ringa svårigh.	1 (0)	6 (2)			7 (2)	41 (22)
Utan svårigh.	2 (2)				2 (2)	21 (5)
Summa	3 (2)	13 (7)			16 (9)	134 (71)
Samtl. företag	21 (11)	100 (51)	11 (8)		132 (70)	139 (71)

Av svaren att döma är svårigheterna inte alltför stora. Man är relativt eller mycket tillfredsställd. Vid en jämförelse med andra branscher förefaller skogsindustrin inta en genomsnittsposition. Mer kan man inte säga eftersom variationerna inom branschen är relativt betydande.

Till sist kan nämnas att i ett av de tillfrågade skogsföretagen förekom inga internprestationer. Företaget var helt centraliserat, dvs det fanns inga avdelningar för vilka separat kostnads- eller resultatredovisning gjordes. Företaget hade emellertid ett halvdussin geografiskt åtskilda arbetsställen. Någon internavräkning förekom alltså ej.

5) Jfr tabell 8.3 (verkstadsföretag)

11.2 Fyra praktikfall

För att få en uppfattning om vilka problem man upplever i skogsindustrin och om hur man löst - eller försökt lösa - dessa, besöktes våren 1969 fyra skogsindustriföretag. Företagen representerar skilda storlekar, geografiska och - i viss mån - ägarförhållanden. Besöken omfattade en till två hela dagar. Antalet personer som intervjuades i respektive företag varierade mellan två och elva.

Interprissättningen måste delvis ses mot bakgrunden av respektive företags struktur, vilken därför kortfattat redovisas. Gemensamt för företagen är dels att de vertikala prestationerna dominerar i betydelse, dels att dessa är helt avgörande för minst endera av levererande och mottagande enhet. Dessa förhållanden gör möjligheterna till decentraliserade kvantitetsbeslut starkt begränsade. De skillnader som finns mellan företagen, t ex när det gäller fördelningen av befogenheter för beslut om internprestationer, belyses dels i detta avsnitt, dels i nästa som tar upp problem rörande avräkning av vedråvara, sågflis, massa, råpapper, elkraft och transporter.

Materialet till den följande framställningen insamlades vid de nyss nämnda företagsbesöken. Problembeskrivningarna avser således förhållandena 1969⁶⁾.

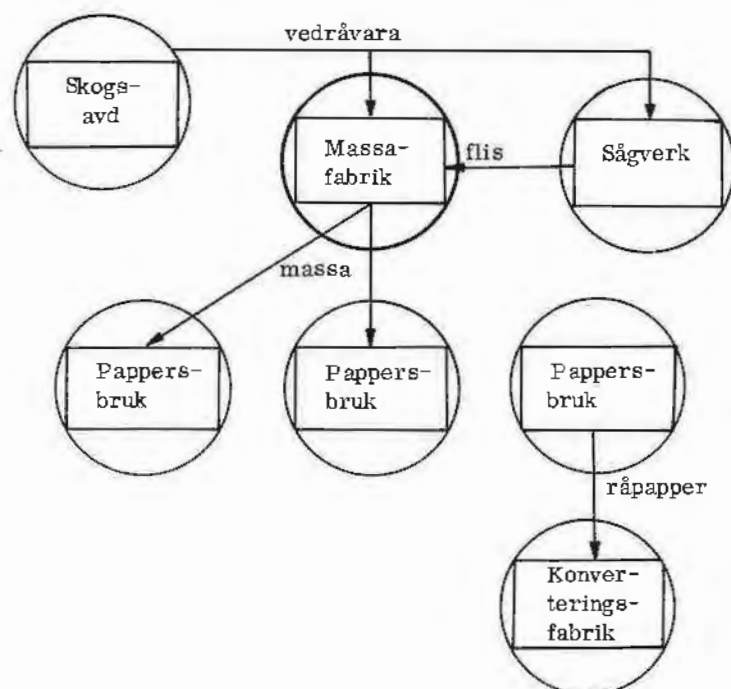
11.2.1 Internavräkning i företag "Alfa"⁷⁾

Antal intervjuade = 2.

Detta företag är det minsta av de besökta företagen. Omsättningen ligger mellan 200 och 300 mkr. Antalet sysselsatta är under 2 000. Företaget har en massafabrik, tre pappersfabriker, en konverteringsfabrik samt sågverk. En modell av företaget och det viktigaste internprestationsflödet finns i bild 11.1.

6) Avsnitten 11.2.1 - 11.2.4 har åter granskats och godkänts av företrädare för respektive företag i juli 1971.

7) Företaget önskar vara anonymt.



Not: Rektangel avser fabrik, cirkel organisatorisk enhet

Bild 11.1 Företag "Alfa"

Företaget har den för skogsindustrin traditionella funktionsorganisationen. Man har en skogs- (råvaru-) avdelning, en industriavdelning och en marknadsavdelning jämte administrativa och utvecklingsenheter. Inom industriavdelningen kan man tala om linjeorganisation med ett antal fabrikschefer osv, medan marknadsavdelningen både har funktionella och produktinriktade enheter.

Samtliga företagsenheter styrs i allt väsentligt centralt. Enligt de intervjuade pågår en process innebärande att viktigare avgöranden centraliseras samtidigt som underenheternas chefer ges ökad frihet att agera inom allt mer specificerade ramar.

Internprestationer

Samtliga undersökta internprestationer (vedråvara, sågverksflis, olika slags massa, pappershalvfabrikat och elkraft) planeras och

fastställs centralt i samband med den årliga budgeteringen.

Internavräkning

Avräkning sker för samtliga undersökta internprestationer. De främsta syftena med den interna avräkningen är att

beräkna lönsamhet hos olika förädlingsled (och därmed hos levererande och mottagande enheter) - för beslut och kontroll

möjliggöra externa jämförelser (framför allt med pappersbruk på kontinenten)

ge underlag för investeringsbedömanden

skapa en sporre för (press på) chefer på olika nivåer

Man syftar inte till att frikoppla avdelningar med hjälp av priser, ej heller till att internpriserna skall utgöra beslutsunderlag för beslutsfattare utanför koncernledningen. (Det senare gäller dock inte för verkstads- och transporttjänster.) Extern redovisning och finansiering har inte påverkat utformningen av den interna avräkningen.

Internpriserna fastställs årsvis i samband med budgeteringen och baseras på följande värden:

vedråvara:	marknadspris korrigerat för transportkostnader
massa:	marknadspris minus upptagningskostnader etc
massa, halvkemisk:	budgeterad rörlig kostnad
pappershalvfabrikat:	marknadspris
elkraft:	budgeterad rörlig kostnad

Att halvkemisk massa ej avräknas till marknadspris motiveras med att avsalualternativ ej finns och knappast heller något etablerat marknadspris. Massafabrik och pappersmaskin betraktas som en enda produktionsenhet och "den halvkemiska massans budgeterade rörliga kostnad används som avräkningspris mellan de två delarna av enheten".

Dessa normer har tillämpats en längre tid. Någon översyn är ej aktuell. Ekonomiafdelningen sköter bokföringen av internprestationer.

na. Då den också fastställer internpriser, gör för- och efterkalkyler för produkter, sorterar och stryker i investeringsplaner etc ntövar den en kraftig ekonomisk styrning av driftsenheterna. I ekonomiavdelningen förefaller man vara mycket nöjd med internpres-tationsbedömningen och upplever ringa svårigheter härvidlag.

11.2.2 Internavräk- ning i Billeruds Aktie- bolag

Antal intervjuade = 5

Företaget har ett tiotal fabriker i Sverige förutom ett antal på kon-
tinenten. Dess omsättning ligger mellan 300 och 400 mkr. Antalet
anställda är närmare 7 000. En modell av företagets svenska del
finns i bild 11.2.

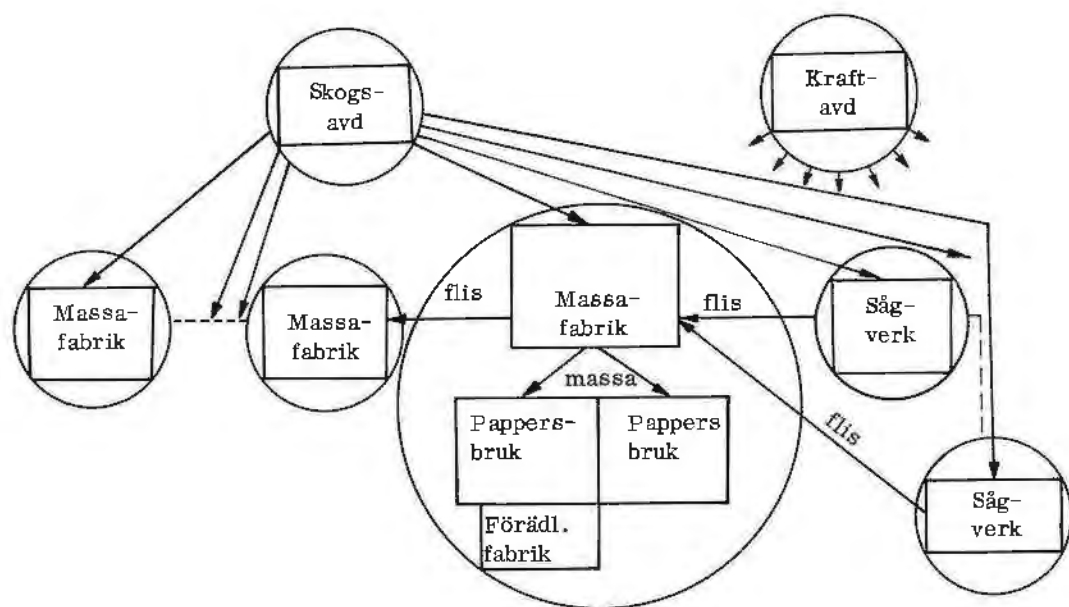


Bild 11.2 Billerud

Företaget är organiserat på i princip samma sätt som det föregå-
ende. Bruken och sågverken utgör administrativa enheter under den
centrala industriförvaltningen. Vid sidan av denna finns en skogs-
avdelning, marknadsavdelningar, administrativa enheter och en

forsknings- och utvecklingsavdelning.

Även i detta företag är centralstyrningen betydande. En centraliserings- och koncentrationsprocess pågår - framför allt på skogssidan. Industrienheterna betraktas från centralt håll som kostnadsenheter (cost centers). Den lokale chefens önskan att ha en intäktsida är tillgodosedd för skogs- och kraftavdelningarna genom internavräkningen. Industrienheterna säljer däremot inte sina produkter till marknadssidan. Inte heller köper de marknadsföringstjänsterna av marknadsavdelningarna. Dessa i sin tur har både intäktsida och kostnadssida, den senare dock bara bestående av egna administrations- och försäljningskostnader. Någon internavräkning av färdigvaror för försäljning eller marknadsföringstjänster förekommer alltså inte.

Internprestationer

De viktigaste internprestationerna är vedråvara, sågverksflis, transporter, elkraft och industriprodukter för förädling eller förbrukning. Planeringen av dessa prestationer sker väsentligen i de berörda avdelningarna inom de ramar som dragits upp vid budgeteringen.

Internavräkning

Samtliga angivna internprestationer utom industriprodukter för förädling avräknas. Pappersmassa och råpapper för förädling vid eget bruk avräknas således inte. Beträffande råpapper för förädling vid annat bruk utförs denna ofta som legoarbete. I annat fall skall avräkning ske till budgeterad mängdriktig kostnad.

Huvudsyftena med avräkningen är att

- möjliggöra täckningsbidragskontroll per ansvarsområde
- möjliggöra beräkning av resultat för skogen, industrin och kraftförvaltningen

Man syftar inte till att internpriserna skall vägleda lokala beslutsfattare i planering eller i värdering av externa inköps- eller försäljningsalternativ.

Principer för bokföringsmässig internavräkning finns i skriftlig form. För beräkning av internpriser gäller följande:

vedråvara:	marknadspris inklusive provision plus genomsnittlig transportkostnad för in- dustrienhetsens upptagningsområde (dvs fritt fabrik)
sågverksflis:	baseras på marknadspris på rundvedsflis
industriproduk- ter för förbruk- ning:	budgeterat marknadspris
transporter och skogsmaskiner:	marknadspris
elkraft:	budgeterat marknadspris (abonnemang på köpkraft; mottryckskraft levereras till kraftavd som säljer tillbaka)

För råvaror, halvfabrikat och färdigvaror för förbrukning fastställer den administrativa avdelningen prislister att gälla ett år. För tjänster mellan avdelningar finns enbart principer för prissättningen fastställda (vanligen mängdrörlig kostnad). Leverantören beräknar sedan priset på utförda tjänster. Alla anläggningstillgångar "ägs" av företagsledningen och "lånas ut" till avdelningarna. För sådana gemensamma resurser liksom för alla andra internprestationer än ovan behandlade sker endast en orientering om utnyttjandet. Någon avräkning (t ex i form av hyra för anläggningar eller arvode för tjänster från centrala organ) sker med andra ord inte.

Enligt budgetchefen har man behov av kalkylmässig avräkning till olika priser vid sidan av den bokföringsmässiga avräkning som hittills behandlats. Man försöker att i så stor utsträckning som möjligt göra avräkningar utanför redovisningen.

Principerna för internavräkning har nyligen setts över och förändrats. Man har därför inte så lång erfarenhet att falla tillbaka på vid en värdering. I stort sett var alla, som intervjuades, nöjda. Förekommande missnöje kunde i de flesta fall föras tillbaka på

det faktum att avdelningarna (framför allt industrienheterna) inte ville betrakta sig som "kostnadsadministratörer", vilket man förutsatte från centralt håll. Huvudprinciperna för avräkningen ifrågasattes emellertid endast i ett avseende: regeln att industriprodukter för förädling skall avräknas till mängdrörig kostnad.

Enligt budgetchefen är internprissättningen logisk med hänsyn till den organisation företaget har. De problem som hittills uppstått har inte varit av någon betydelse.

11.2.3 Internavräkning i Mo och Domsjö AB

Antal intervjuade = 11

MoDo har ett tiotal skogsindustriella anläggningar i Sverige samt ett antal på kontinenten. En modell av företagets svenska del finns i bild 11.3.

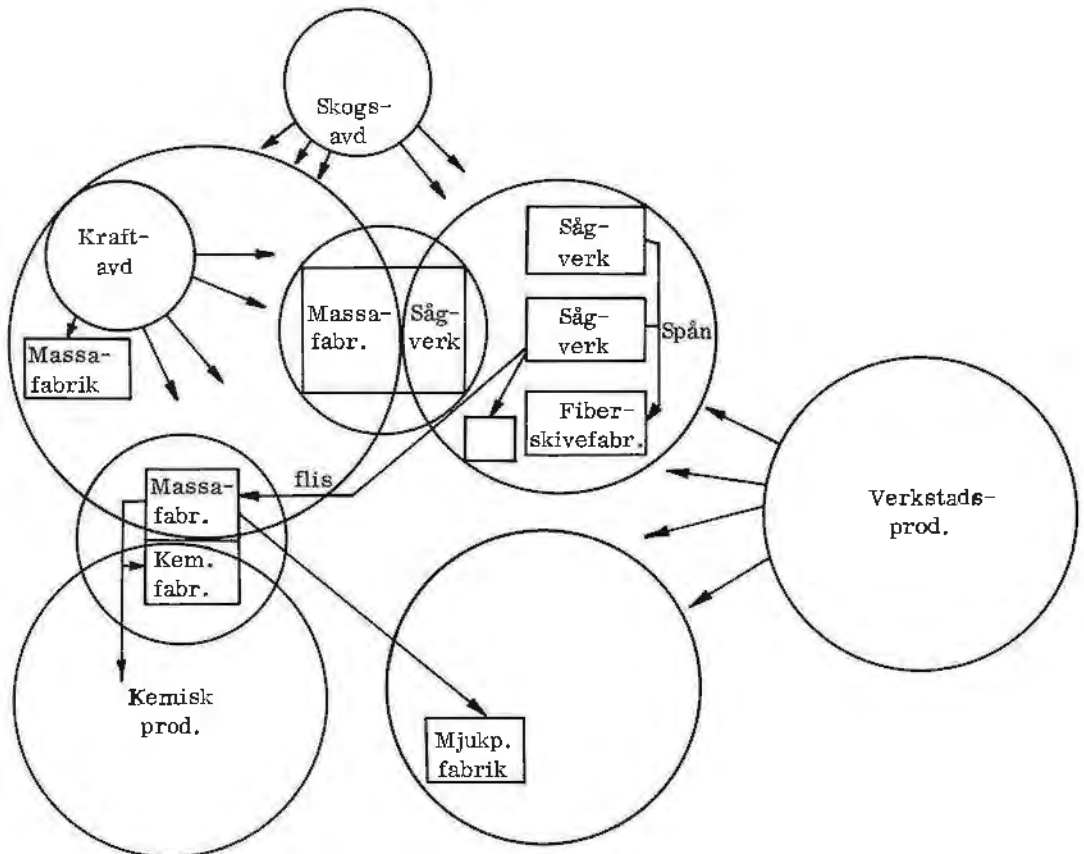


Bild 11.3 MoDo

Företaget är organiserat efter produktgrupper. Varje produktgrupp utgör en resultatenhet. Under VD finns således dels ett antal planerande, administrerande, konsulterande (marknadsföring hör hit) och kontrollerande enheter, dels ett antal linjeenheter. De senare utgörs av skogsavdelningen och resultatenheterna.

Resultatenheterna förefaller mer självständiga gentemot koncernledningen och varandra än vad som är fallet beträffande bruken, sågverken etc i de andra företagen. Verksamheten i fabrikena styrs dock i stor utsträckning centralt från resultatenhetsledningen. Skapandet av resultatenheter förefaller ha betytt att koncernledningens styrning av driften har minskat samtidigt som en centralisering av långsiktiga beslut ökat. Enligt uppgift dirigeras t ex investeringsverksamheten allt mer från koncernledningen.

Resultatenheterna har vinstmål, vilket innebär att avräkning av internprestationer mellan resultatenheter är följdriktig. Även vissa internprestationer mellan fabriker inom samma resultatområde avräknas. Enheterna inom ett resultatområde kan nämligen antingen vara kostnads- respektive bidragsadministratörer eller resultatenheter i mindre skala. I det senare fallet blir avräkning alltid aktuell; i det förre åtminstone i en del fall.

Internprestationer

De viktigaste internprestationer som utväxlas över resultatenhetsgränserna är vedråvara, sågverksflis, pappersmassa, elkraft, kemikalier och verkstadsprodukter. Beträffande verkstadsprodukter träffas separat avtal i varje enskilt fall på samma sätt som vid externa avtal. (Denna typ av internprestation berörs ej mer i detta kapitel.) Beträffande de övriga avgörs i princip leveransvolymen av förbrukaren när det gäller vedråvara, pappersmassa och elkraft och av producenten när det gäller sågverksflis och kemikalier.

Internavräkning

Samtliga internprestationer över resultatenhetsgränser avräknas. Inom resultatenhetsgränser avräknas t ex sågspån och kemikalier.

Huvudsyftena med internavräkningen är att

skapa underlag för budgetering och kontroll av olika verksamhetsgrenar

ge avdelningarna relevant underlag för lönsamhetsbedömning och planering

möjliggöra rättvisande resultatberäkning för olika ansvarsområden

öka incitament och kostnadsmedvetande.

Vissa hänsyn till skattekonsekvenser kan tillgodoses genom efterdebiteringar. Detta har dock inte någon större betydelse. Någon medveten styrning med priser förekommer inte. Internpriser ger underlag för externa inköp när det gäller transporter och verkstadstjänster.

Beträffande planering och internprissättning av vedråvara har en utredning nyligen påbörjats. Sedan en tid tillbaka köper industrin fritt fabrik. Priset består av leveransvirkespris + provision + fabriks-tillägg + andel i skogens transport- och förvaltningskostnader. Principen att alla kostnader för vedanskaffningen skall belasta användarna omfattas av alla berörda parter. Frågan är dock hur de skall fördelas på olika användare (massafabriker - sågverk).

Principer för internavräkning av andra internprestationer har nyligen fastlagts. Ett citat: "Innan leveransperioden börjar bör internpris och leveranskvantitet fastställas och ekonomifördelningen skriftligen informeras av säljaren. Marknadspriset skall vara riktvärde. I de fall då marknadspriset inte utgör något realistiskt alternativvärde (t ex på grund av höga lagrings- och/eller transportkostnader) bör inte internpriset sättas högre än värdet av annat alternativt utnyttjande, t ex värmevärde eller bortskaffningskostnad."

Ifall marknadspris icke existerar föreslås, att man räknar internpriset som tillverkningskostnad + kapitalkostnad. "Vid kontinuerliga leveranser mellan resultatområden skall överenskommelse om kvantitet och internpris ske vid varje redovisningsperiods början,

t ex i samband med budget. Detta hindrar inte, att man för längre tid än redovisningsperioden kan göra överenskommelser om varans internpris, t ex i den kalkylsituation, där utbyggnad av kapaciteten baserar sig på ett annat resultatområdes produkt som råvara."

Marknadspris med hänsyn till transport- och leveransvillkor är alltså normen för internprissättningen. Avsteg förekommer dock och accepteras om närmast berörda parter är överens.

Arbetet bakom de nya principerna har utförts av ett stabsorgan inom koncernledningen. Ekonomiavdelningen berörs av internavräkningen genom att den dels sänder ut prismeddelanden (baserade på leverantörens uppgifter), dels sköter bokföringen för vissa enheter.

Inom båda dessa enheter liksom inom resultatenheterna är man nöjd med de nya principerna. De stora svårigheterna ligger på vedråvarusidan, som alltså är under utredning.

11.2.4 Internavräkning i Svenska Cellulosa AB

Antal intervjuade = 7
SCA har ett stort antal industrienheter inom och utem Sverige. En modell av företagets skogsindustriella del finns i bild 11.4.

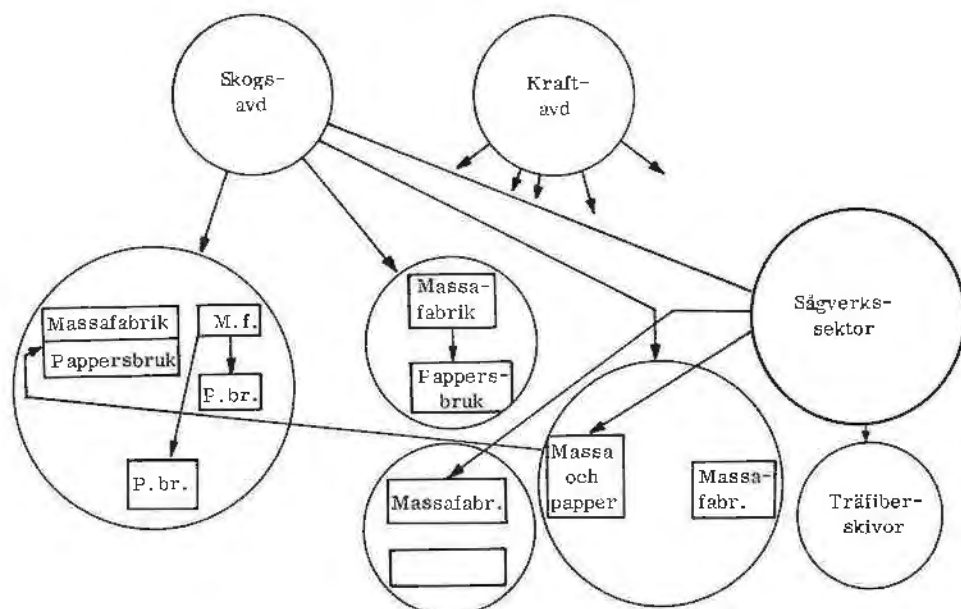


Bild 11.4 SCA

Företagets organisation är en blandning av geografisk och produktorganisation. Industrienheterna förefaller vara relativt självständiga. De senaste åren har det dock skett en ökad centralisering av beslutsfattandet. Vid undersökningstillfället pågår en utveckling mot ökad central planering och kontroll medan driften av fabriker och serviceenheter allt mer decentraliseras.

Internprestationer

Företaget har ett relativt komplicerat flöde av internprestationer, vilket förklaras av antalet ansvarsenheter och av fabrikernas specialisering. De viktigaste internprestationerna är vedråvara, sågverksflis, olika slags massa, elkraft, transporter, kemikalier samt verkstadsprodukter och verkstadstjänster.

Internavräkning

Internavräkning "har alltid förekommit". Syften och normer liksom omfattning har ändrats.

De viktigaste syftena med avräkningen är att

skapa underlag för budgetering och kontroll av olika verksamhetsgrenar

ge avdelningarna relevant underlag för lönsamhetsbedömning och planering

öka incitament och kostnadsmedvetande

möjliggöra rättvisande resultatberäkning för avdelningar

Flera andra syften uppgavs med anknytning både till internt beslutsfattande och till extern redovisning och informationsgivning.

Vid all internprissättning är marknadspriser vägledande⁹⁾. Mottagarens alternativvärde gäller om pris vid extern försäljning ej är lika med pris vid externt inköp.

9) Denna princip har delvis övergivits sedan 1969. För transporttjänster och vedråvara används 1971 en självkostnadsprincip vid prissättningen, vilket är administrativt enklare. Från styrsynpunkt har marknadsprissystemet ersatts med andra hjälpmedel, bl a matematiska planeringsmodeller.

Internpriserna beräknas enligt centralt fastställda normer. Vid oenighet om tillämpning hänskjuts frågan till ett centralt planeringsorgan som "medlar" eller "dömer".

Vedråvarans internpris baseras på priset på leveransvirket¹⁰⁾.

Ett tillägg görs för transportkostnader, merkostnader för köp utanför området etc. Priset avser fritt fabrik. Förr slogs den skotten ut lika per kubikfot tvärsöver hela sortimentet. Numera beräknas ett medeltalspris för industrierna i olika distrikt. Tanken är att verklig vedkostnad skall belasta varje fabrik.

För andra internprestationer utgörs internpriset alltså i princip av mottagarens alternativkostnad. Avvikelse förekommer dock.

Exempelvis betalar ett bruk "sin andel" av förädlingskostnaden för att få flis upphuggen i ett centralt renseri som lyder under ett annat bruk. Vissa distributionstjänster debiteras till budgeterad självkostnad.

Även om inga förändringar nyligen gjorts och inga utredningar pågick beträffande internpriser och internavräkning var frågeställningarna tydligen mycket aktuella. Liksom i de andra företagen var det vedråvarans problematik som upplevdes som mest väsentlig och svårbemästrad. Flest kontroverser förekom även här beträffande priser på tjänster - typ verkstadstjänster - och beträffande mått och kvalitet på sågverksflis (ett pris - varierande kvalitet). Enligt den centralt placerade planeraren är de klagomål som kommer dock snarast att se som indikationer på vissa brister i ett i stort sett bra system. Uteblivna reaktioner vore sämre än smärre missnöjesyttringar. Den tid han som central handläggare ägnar åt internpriser är av storleksordningen en halv dag per månad.

11.2.5 Kommentarer De fyra besökta företagen har löst handläggningen av ekonomiska internrelationer mellan organisatoriska enheter på i stort sett samma sätt. Detta gäller både relationerna mellan den centrala ledningen och driftsenheterna och relationerna mellan de senare.

10) Numera (1971) utgörs vedråvarans internpris av den beräknade uppdelade totalkostnaden för anskaffningen under verksamhetsåret.

I alla företagen har den centrala enheten ett avgörande inflytande inte bara på finansiella frågor utan också på verksamhetsinriktning, produktionsvolymen etc. Detta inflytande gör sig gällande framför allt under budgetarbetet då internleveranser och villkor härför, ofta i form av centralt fastställda prislister, fastläggs för alla mer väsentliga internprestationer. Även under verksamhetsperioderna utövar den centrala enheten en viss övervakning; starkast i de två minsta företagen svagast i de två största. Kontakterna mellan internprestationsleverantörer och -mottagare sker dock huvudsakligen direkt. I de större företagen uttryckte lokala chefer farhågor för att den ökade centraliseringen skulle leda till längre och - åtminstone ur deras synvinkel - sämre kontaktvägar.

I vertikalt integrerade företag av typ processindustri är de olika förädlingsleden helt beroende av varandra. Totalplanering av verksamheten är därför naturlig. En samtidig önskan att delegera beslutan-derätt, problem rörande överföring och bearbetning av information, tillvaratagande av sakkunskap etc tillmötesgås genom att verksamheten uppdelas i olika ansvarsområden.

En konsekvens av denna dualism har blivit att internavräkning används för att fördela nppkommet resultat, för att stärka kostnadsmedvetandet och för att stimulera till bättre lokala beslut. Internpriserna avses - och anses - endast undantagsvis styra beslut avseende produktionsinriktning och produktionsvolym, avseende utnyttjande av externa inköps- och försäljningsmöjligheter etc. Sådana avgöranden fattas eller sanktioneras centralt. Frågan är emellertid om inte de resultat som internprissättningen ger påverkar den centrala styrningen. Det finns material som tyder på att så är fallet bl a när det gäller fördelning av kapital för investeringar mellan olika enheter.

Orienteringen mot marknadspriser är klar i alla företagen. Den är naturlig med de syften internavräkningen har. Marknadspriser är dock inte alltid lika med operationella kostnader (alternativvärden) vilket kan leda till inoptimalt resursutnyttjande och till felaktig långtidsinriktning - om internpriserna påverkar sådana beslut. De

centrala planerarna i företagen tror inte detta är fallet. Det är emellertid befogat att ställa följande två frågor:

- 1 Vet skogens folk tillräckligt om industrins förhållanden för att avgöra om gjorda beställningar är optimala (eller omvänt: vet industrins folk tillräckligt om skogens förhållanden så att de kan göra optimala beställningar)? Påverkas besluten av de senaste priserna på leveransvirke? (Om inte: vad påverkas de då av? Ved och timmer är ju ingen fri nyttighet.) Vidare: kan inte relationerna mellan ved- och timmerpriserna styra avverkningsplaneringen så att den sker vid inoptimala tidpunkter?
- 2 Priset på sågverksflis skall motsvara priset på rundvedflis, trots att kvaliteten på den förra ofta är sämre. Kan detta inte leda till att för mycket sågverksflis "påtvings" massafabrikerna med högre produktionskostnader som följd - och kanske också mindre rationell sågning?

11.3 Internprissättning av speciellt viktiga prestationer

De internprestationer som är av störst betydelse inom skogsindustrin är vedråvara (massaved och sågtimmer), sågflis, pappersmassa, råpapper, elkraft och transporter. Planering och internprissättning av var och en av dessa prestationer skall diskuteras i detta avsnitt. Det bör understrykas att de förslag som framförs inte alltid har någon praktisk erfarenhetsbakgrund. Vissa av dem torde med fördel kunna omsättas i praktiken; andra kan tjäna enbart som uppfordran till omprövning och självkritik.

11.3.1 Vedråvara

Massa- och sågverksindustrins råvaruförsörjning är helt naturligt en fråga av största betydelse i skogsindustrin. Den handläggs också centralt i företagen. Den vanliga gången är att industrin gör preliminära rekvisitioner på basis av sina produktionsplaner, att rekvisitionerna granskas, korrigeras och fastställs centralt, att rekvisitionerna går till råvaruavdelningen (skogsavdelningen) som beräknar hur behovet skall fyllas till lägsta kostnad och slutligen att leveransplanerna efter eventuella slutjusteringar fastställs centralt.

Råvarutillförseln till industrin avgörs således i princip centralt. Något behov av att styra industrins efterfrågan eller den egna skogens avverkning med priser anser man sig inte ha. I stället förefaller internavräkningen ha följande huvudsyften:

möjliggöra beräkning av resultatet för råvaruavdelningen och för egen skog ("skogsvinsten")

låta industrin känna och bära den verkliga råvarukostnaden.

Möjligheten att inränga råvarusidan i industrin och därigenom göra avräkning onödig ansågs utesluten, även om man på sina håll ifrågasatte skogsvinstberäkningen.

Vilken typ av internpriser uppfyller då bäst de angivna syftena? Troligen alternativvärden av följande slag:

Råvaruavdelningen krediteras råvarukostnad för en tänkt, effektiv råvaruavdelning uttryckt som standardkostnad för olika sortiment. Effektiviteten mäts genom avvikelseanalys varvid påverkbara och icke-påverkbara kostnadsvolymer (kvantitet gånger värde) noga åtskiljs.

Egen skog krediteras sitt alternativvärde på produkterna. Om egen skog är förhållandevis liten och det existerar en rundvirkesmarknad kan rådande marknadspris användas. Egen skog betraktas då som vilken leverantör som helst. Om egen skog saknar potentiella externa köpare, eller om efterfrågan är marginell avspeglar marknadspriset inte alternativvärdet. I sådana fall kan egen skog krediteras ett långsiktigt standardpris baserat på uppskattad kostnad (inkl rimlig vinst) för en tänkt, effektiv extern leverantör. Egen skog och råvaruavdelning bör i detta fall utgöra en ansvarsenhet.

Industrin debiteras råvarans operationella kostnad, dvs särkostnaden för leveransvirke och alternativvärdet för vedråvara från egen skog och innehavda rotposter. Det

ur snäv industrisynvinkel intressanta alternativvärdet utgörs av det lägsta av marknadspriset och särkostnaden för avverkning och transport till industrin (jfr 6.1.1 varianterna a och b). Om det emellertid är industrin som närmast svarar för totalplaneringen kan det vara lämpligt att också låta den känna av det för företaget relevanta marginalvärdet, nämligen det högsta av marknadspriset och den egna särkostnaden. Någon form av standardvärden anslutande till de operationella kostnaderna torde vara enklast att hantera i avräkningen. Vid råvaruplaneringen erfordras en betydligt mer detaljerad pris- och kostnadsstatistik.

Fördelarna med ett system som detta är uppenbara. Råvaruavdelning och egen skog har incitament till rationellt handlande. Lokala skogsförvaltningar får veta sitt resultat (vilket de ofta oftast begär men inte alltid får - åtminstone inte officiellt) osv. Samtidigt har man ett relevant underlag för beslut om inköp och egna avverkningar i de priser som industrin debiteras. Både råvaruavdelningen och industrin får intresse av att de operationella kostnaderna för råvaran hålls nere varför samverkan uppmuntras. (Problemen i vedgårdarna kanske minskar.) Att industrin får bära de operationella kostnaderna för råvaran betyder också att utnyttjandet av råvaran kan bli mer rationellt. Vidare torde konflikterna mellan sågverk och massaindustri om vem som skall betala rotpostförluster, långa transporter etc försvinna. Å andra sidan blir troligen kostnadsmedvetandet i industrin sämre om den belastas bara med särkostnaderna för avverkning och transport (alternativt med råvarans alternativutnyttjandevärde). Därför bör industrin periodvis debiteras även samkostnaderna för råvaruavdelning och egen skog. (Om kunskap om råvarans totalkostnad önskas "ända ner på fabriksgolvet" kan givetvis ett tillägg för samkostnader göras på varje intern faktura.) Härigenom skapas också incitament till totalsyn och därigenom exempelvis till bättre samordning av råvaruförsörjningen.

Om andra önskemål finns med avräkningen, t ex att styra avverkning i olika förvaltningar, att ge underlag för långsiktig planering

etc får den givtvis avpassas efter dessa. Emellertid är de ovan angivna syftena sannolikt de som bäst lämpar sig att försöka nå med internprissättning, åtminstone för närvarande. På sikt kanske anpassningsprocesser för styrning av egen avverkning kan utvecklas för praktiskt bruk. Ett steg i den riktningen anvisas av Lindgren och Näslund (1968, kap. 8 - 9), som presenterar en linjär planeringsmodell.

Att avräkning till rådande marknadspris inte upplevs som tillfredsställande i företag med stora egna skogar och stort råvarubehov märks redan på alla de olika korrigeringar som förekommer. Dessa är dessutom inte ens till slaget desamma i de besökta företagen, vilket väl tyder på att man inte funnit något allmänt accepterat sätt att fastställa internpriset. Kanake flera parallella värden, t ex de ovan föreslagna, är lösningen? Några större praktiska problem torde inte följa med ett sådant förfarande, vare sig avräkningen sker i bokföringen eller vid sidan om denna.

11.3.2 Sågflis

Sågflisleveranserna är av väsentlig betydelse för ett sågverks resultat. För många massafabriker utgör sågflisen en stor och i vissa fall dominerande andel av råvaran. Sågflis är därför oftast en viktig internprestation även ur företagets synvinkel.

Precis som beträffande rundvirke är förekomsten av externa alternativ väsentlig för värdet på och därmed planeringen av sågflisen. Transportkostnaderna är därvidlag, vid sidan av de egna sågverkens produktion, det helt avgörande. Åtminstone på sikt finns också flera interna alternativ för både producenter och förbrukare av sågflis.

Mycket talar för att planeringen bör ske gemensamt för all råvara. Detta kan åstadkommas genom en råvaruavdelning, som handlägger försörjningen med både rundved och sågflis. Sågflisen behandlas ungefär som rundved från egen skog (skillnaden betingas av planeringsperiodernas olika längd). Sågverken krediteras ett standardpris "fritt grind" anslutande till alternativvärdet (marknadspris eller värmevärde efter avdrag för särkostnader för transporter m m). Härigenom uppmuntras inte slarvig sågning. Genom olika priser för

olika kvalitetsklasser kan bättre sållning bli lönsam för sågverken. Skulle tillfälliga externa leveranser till högre pris än internpriset bli möjliga för sågverken bör sådana kunna tillåtas. De är sannolikt lönsamma även för företaget. Inträffar de för ofta är alternativvärdet för lågt och bör höjas.

Industrin debiteras särkostnader för inköpt flis och alternativvärdet på internt levererad flis för att få en riktig uppfattning om dessa råvarors kostnader för företaget som helhet. Därigenom kan sannolikt en hel del dispyter om mätning och kvalitetsbedömning av sågflis undvikas. Är sågflis billigare än rundvedsflis och massafabrikerna märker det i debiteringarna fördras omställningar i kokerierna bättre.

För övrigt är det motiverat att ifrågasätta varför just mottagarens alternativvärde skall krediteras sågarna. Varför skall sågflisens värde direkt variera med priset på rundved? Kan denna form av subventionering bero på att sågflisen har varit så viktig för sågverken och så marginell för massaindustrin? I så fall finns det all anledning till omprövning. Vill man inte föra över vinst från sågverken till massaindustrin kan sågverken krediteras sitt alternativutnyttjandevärde och massaindustrin debiteras sitt alternativanskaffningsvärde (pris för externt flis eller för motsvarande mängd rundved, dvs som nu). Skillnaden, integrationsvinsten, kan redovisas separat eller delas upp på parterna, varvid den givetvis - som nu - helt kan hänföras till leverantören.

Resonemanget ovan har byggt på att man centralt beslutar om avvägningen sågflis - rundvedsflis. Den typ av internavräkning som föreslagits torde underlätta förståelsen i massaindustrin för denna avvägning, samtidigt som sågverken ej får en felaktig bild av värdet på sin flis. Önskar man decentralisera besluten om internprestationen flis måste dessutom hänsyn tas till risker för suboptimering liksom till att sågflisfrågan endast är en del av det totala vedförsörjningsproblemet.

11.3.3 Massa

Företagsbesöken visade att följande metoder för avräkning av massa förekom:

ingen avräkning

avräkning till budgeterad rörlig kostnad

ingen avräkning men i efterhand kreditering med andel
i mottagarens vinst

avräkning till marknadspris (för pumpmassa: minus
upptagningskostnader)

De tre första varianterna användes när alternativ användning av massan ej var möjlig eller aktuell ens på sikt. I sådana fall förefaller kostnadsuppföljning vara väsentligare än resultatfördelning, motivation etc. Traditionell avräkning kan ersättas med noggrann kostnadsredovisning och -kontroll och massafabriken och pappersbruket integreras till en enhet.

Finns alternativa användningsområden för massan (ej så sällan säljs den större delen externt) är avräkning till marknadspris (säljarens alternativvärde) att föredra, speciellt som massamarknaden torde påverkas mycket mindre än pappersmarknaden av volymförändringar vidtagna i ett enskilt företag. Finns alternativ på både köp- och säljsidan bör lösningen sökas efter samma linjer som för sågflis (se 11.3.2).

11.3.4 Råpapper

De slag av internpriser som användes i de besökta företagen var:

marknadspris

mängdrörlig kostnad

Som alltid är syftet med internprissättningen avgörande för en bedömning av olika slag av internpriser. Det förefaller som internprissättning av råpapper skulle ha sin största betydelse som informationskälla vid beslut om produktval och om slag av förädling. Särkostnader plus alternativkostnader för utnyttjade resurser är då relevanta.

Ett alternativ till internleverans av råpappret är att låta den förädlade enheten legoarbета åt råpappersproducenten. Legoarbetet utgör då internprestationen och kan prissättas t ex med uppskattat externpris. Denna variant förefaller motiverad om råpappersprodu-

centen har hand om de väsentligaste produktionsstegen medan förädlarens insats är marginell. Om å andra sidan förädlaren genom en komplicerad process bearbetar ett standardhalvfabrikat ligger det närmare till hands att han "köper" detta av den interna producenten. Ansvar för slutprodukten bör rimligen ligga hos den som väsentligen svarar för dess kvalitet. (Detta uppnås förstås euklast om hela processen inrymmer inom en ansvarsenhet, men det är kanske inte lämpligt från andra synpunkter.)

11.3.5 Elkraft

Elkraftsfrågan förefaller vara mycket komplicerad. Den verkar dock från internprestationsbedömnings synpunkt vara osedvanligt problemfri. Inte i något företag var man på industrisidan kritisk mot hur elleveranserna sköttes av kraftavdelningen eller mot de avgifter man fick erlägga. Ändå hade t ex frågan om mottryckskraften handlagts på olika sätt. I ett företag levererar massaindustrin mottryckskraft till kraftavdelningen till "mängd- och driftskostnad". All kraft köps sedan från kraftavdelningen till ett långsiktigt standardpris utgörande att approximativt marknadspris. I ett annat företag köper industrin inte mottryckskraften, som alltså inte utgör någon internprestation. Även i detta företag är det dock kraftavdelningen som avgör när det är lönsamt att stanna turbinerna och köpa marginell kraft utifrån. Industrin debiteras marknadspriset på denna kraft och eftersom det är lägre än kostnaderna för turbinkraften är man helt nöjd med kraftavdelningens inflytande. I ett tredje företag debiteras budgeterad rörlig kostnad för all förbrukning, vilket också anses fungera fint.

Det är naturligt att volymen av egenproducerad kraft avgör om kraftavdelningen bör utgöra en hjälpavdelning till industrin eller en egen resultatenhet. I det senare fallet finns dock enligt en industriman risker att kraftavdelningen fjärrmar sig från resten av företaget, vilket skulle kunna leda till mindre trygghet i kraftförsörjningen under bristperioder.

11.3.6 Transporter

Här skall endast göras några kommentarer rörande transport av vedråvara. En väsentlig princip är att den som kan påverka transportkostnaderna också bör bära dessa. Det betyder att om råvaru-

avdelningen står för ved- och timmertransporterna bör avräkningen ske fritt fabrik. Eventuell avräkning av transportkostnaderna sker då inom råvaruavdelningen. Den sker lämpligen till marknadspris även vid transport på egna fordon.

Sågflis köps lämpligen fritt sågverkets grind om råvaruavdelningen eller massaindustrin ombesörjer transporten. En sågverksman framförde dock följande: "Om massaindustrin köper sågflis av råvaruavdelningen till 'rundvedspris' och sågverket säljer till detta pris minus transportkostnaderna slår kostnaderna för ineffektiva transporter tillbaka på sågverket." Ett långsiktigt standardpris på transporterna (eller ett dubbelpris på flisen) borde kunna undanröja sådant missnöje.

11.4 Några synpunkter på den framtida utvecklingen

Med sina krav på samordning och långsiktig planering borde företag i skogsindustrin ha en hel del att lära av det arbete med totalplaneringsmodeller som pågår. Framför allt borde erfarenheterna av arbetet på stora simuleringsmodeller kunna utnyttjas inom en inte alltför avlägsen framtid. I åtskilliga skogsindustriföretag finns redan en strävan mot en kraftigare central planering av verksamheten. De redskap som forskningen anvisar borde kunna ge god hjälp härvidlag. (Se avsnitt 6.2.)

En samtidig decentralisering av verksamheten inom de centralt dragna ramarna, och därigenom nödvändiggjorda internprestationer, kräver emellertid någon form av internprissättning. Åtminstone under de närmaste åren torde mest stå att vinna på att göra ingående analyser av olika syften med internprissättningen och att utnyttja och anpassa de traditionella metoderna till de utvalda syftena. (Se kapitel 5 och avsnitt 6.1.) På längre sikt kanske man finner det önskvärt att frikoppla enheterna mer än vad som nu är fallet. Styrning med olika slag av prismekanismer kan då bli mer aktuell.

12 Internprissättning i ett vertikalintegrerat stålföretag

av Leif Gripenbäck, Per Thorslund och Göran Arvidsson

Detta kapitel behandlar några aspekter på internprissättningen inom Gränges Stål ("Malm- och stålrörelsen" vid undersökningstillfället), som är en av rörelsegrenarna (divisionerna) inom Gränges AB. Praktikfallet baserar sig på en studie i mitten av 1970 och avser förhållandena vid den tiden. Bland de olika aspekterna behandlas främst använd metod, syften med denna, de berörda enheternas åsikter om denna samt dess inverkan på informationsutbyte, samverkan och attityder mellan enheterna.

Det empiriska materialet inhämtades genom intervjuer med nio personer spridda på sju företag eller andra enheter. Av dessa nio personer var tre chefer för ekonomiavdelningar, två chefer för budgetavdelningar, en var chef för den för hela rörelsegrenen gemensamma inköpsavdelningen och en var chef för den avdelning för kostnads- och intäktsanalys, som också är gemensam för hela rörelsegrenen.

12.1 Presentation av undersökningsobjektet

Grundstenarna i Grängeskongcernen har gamla anor, men dagens Gränges skiljer sig ganska radikalt från begynnelsens. Det förhållandet är resultatet av en stark expansion under 50- och 60-talen, som medfört omorganisationer och en stor utökning av antalet enheter.

Kongcernen har en divisionaliserad organisation. Hierarkins topp utgörs av HK inkl direktionen, som till sitt förfogande har en stab av specialister. Under HK sorterar ett antal s k rörelsegrenar. Dessutom är HK närmast överordnat organ för några speciella företagsenheter.

Rörelsegrenarna, som är produkten av en omorganisation inom kongcernen, består vardera av en rörelsegrensledning och ett antal en-

heter med likartad produktinriktning eller med en naturlig anknytning till varandra, t ex genom ett närliggande verksamhetsfält. Rörelsegrensledningen är centralt organ för planering, samordning och kontroll av de ingående enheterna.

Varje enhet, som ingår i en rörelsegren, kan i sin tur vara ägare, delägare eller förvaltare av ytterligare enheter.

Då undersökningen koncentrerade sig till endast en av rörelsegrenarna, Gränges Stål, följer nedan en närmare beskrivning av denna.

Gränges Stål är den näst största rörelsegrenen och har en ganska omfattande gemensam organisation, i vilken finns avdelningar för inköp (gemensam för hela rörelsegrenen), informations- och operationsanalys (dataavdelning gemensam för hela koncernen), personaladministration, ekonomisk långtidsplanering, budgetering, teknik m fl områden.

Till Gränges Stål hör sommaren 1970 i huvudsak fem enheter, Oxelösunds Järnverk (OJ), Gruvrörelsen (Gruv), Guldsmidshytte Bruk (GuBr), TGOJ och Nyby Bruk. Av dessa har Nyby och Gruv ett antal underenheter, bl a dotterbolag.

Enheterna har i allmänhet den traditionella organisationen med försäljningsavdelning, ekonomiavdelning, produktionsavdelning, personalavdelning plus någon specialavdelning. För enheterna inom Gränges Stål saknas inköpsavdelningar, då som redan nämnts, inköpen är samordnade och sköts av den gemensamma inköpsavdelningen i divisionen.

En av huvudprodukterna inom divisionen är grovplåt, som tillverkas av OJ. Råmaterialet, malmen, framställs av Gruv, men betydande mängder köpes även utifrån. Malm från Gruv köpes även av GuBr, där den används för tillverkning av bl a s k kokiller.

Transporter tillhandahålles av TGOJ. Rörelsegrensstaben utför tjänster till samtliga ingående företag. Av bild 12.1 framgår internprestationsflödet tydligare.

Koncernens formella målsättning är av traditionell typ. Man har som huvudmål att söka uppnå "bästa möjliga resultat på lång sikt".

Till detta huvudmål kommer mål som samhällsansvar, hög sysselsättning, kvalitetsmål o dyl. För enheterna gäller naturligtvis också dessa huvudmål, men för dessa finns mål uppställda av HK/divisionsledning som t ex viss procents avkastning på insatt kapital.

Hur de ekonomiska målen skall uppnås formuleras i budgeter. I koncernen finns budgeter, som sträcker sig över olika tidsrymd. Man har ettårsbudgeter, treårsbudgeter och långsiktiga utvecklingsplaner. Man har många slag av budgeter, t ex för investeringar, resultat, kapitalavkastning, rörelsekapital, likviditet och produktion.

Enheternas finansiering sker genom ett äskande/anslagsförfarande. Detta tillgår så, att enheterna gör en kalkyl över de investeringar man planerar. I denna skall även medräknas de investeringar, som kan bli nödvändiga hos andra enheter om kapaciteten utökas (s k sekundärinvesteringar). Kalkylen (äskandet) går sedan via division till HK för bedömning och beslut.

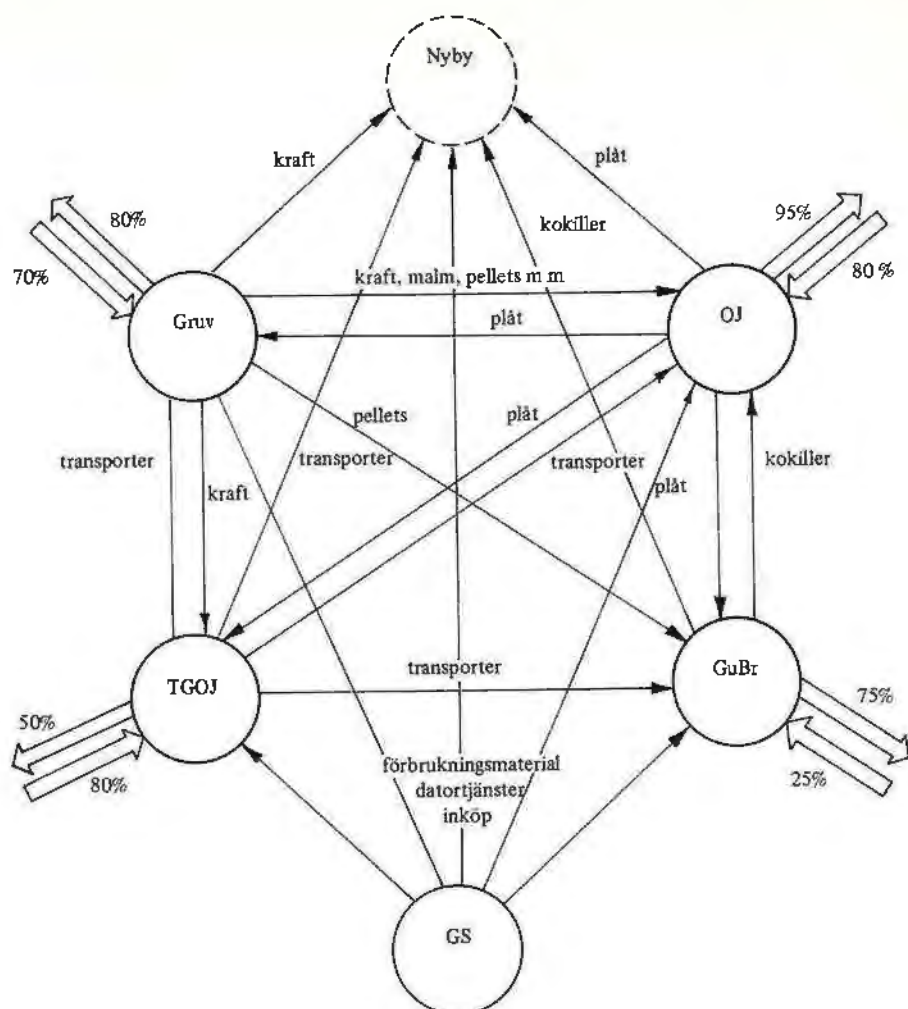
Sambandet mellan de olika enheterna i rörelsegrenen är ganska starkt. Detta beror i huvudsak på:

- 1 koncern- och rörelsegrenstillhörigheten ger i sig ett formellt samband
- 2 enheterna är tvungna att offerera till andra enheter inom rörelsegrenen, om den efterfrågade produkten finns
- 3 vissa funktioner är gemensamma

Dessutom arbetar man inom koncernen på att öka koncernmedvetandet. Koncernens intressen skall gå före de enskilda enheternas.

12.2 Internprestationsflödet

Bild 12.1 illustrerar det viktigaste internprestationsflödet. I figuren har fyra olika enheter, som organisatoriskt ingår i gruvrörelsen, sammanförts till en enhet kallad Gruv.



Cirklar: GS: divisionsledning och -stab; övriga: de enheter som ingår i divisionen. Den streckade cirkeln representerar Nyby, som ingår i divisionen, men som inte undersökts.

Enkla pilar: internflöde av prestationer; flödet sker i pilarnas riktning.

Dubbla pilar: flöde av prestationer mellan rörelsegrenen och utomstående inkl andra rörelsegrenar i koncernen.

Procenttalen: andelen externa inköp och försäljningar (i värde); avser hela 1970 av praktiska skäl (se texten).

Bild 12.1 Internprestationsflödet

Den största delen av flödet sker mellan Gruv och OJ med transport-hjälp från TGOJ. Värdet av malmen från Gruv till OJ belöper sig årligen till ett belopp av storleksordningen 50 miljoner kronor. Värdet av transporten av all malmen rör sig kring 30 miljoner kronor årligen. Detta flöde utgör det viktigaste inom rörelsegrenen. Som orsak till att denna är organiserad som den är, angavs också främst råvaru- och transportmässiga skäl.

Av de dubbla utåtriktade pilarna, som visar den procentuella andelen externförsäljning (inkl försäljning till andra rörelsegrenar i koncernen) i förhållande till den totala, framgår att den interna försäljningen för ett företag som OJ är av ringa vikt. För Gruv och GuBr är den interna försäljningen betydligt viktigare och för TGOJ går ca hälften av prestationerna till andra enheter inom rörelsegrenen.

De dubbla inåtriktade pilarna, som visar hur stor del i procent de externa inköpen (av varor, arbete och tjänster från utomstående inkl andra rörelsegrenar i koncernen) utgör av de totala, visar att GuBr är kraftigt beroende av interna inköp (75 % av tot.). För OJ utgör de interna inköpen ca 20 %; här är det främst malmen som spelar in. För Gruv och TGOJ är andelen mindre, men väntas öka till 20 - 30 % i och med att en planerad central förrådshållning av förbrukningsmaterial införs under året. De interna inköpen anses dock redan vara mycket betydelsefulla. Gruv är exempelvis helt beroende av köp av transporter från TGOJ.

En aspekt på den interna handelns storlek och vikt är hur bunden man anser sig vara till den interna motparten. För Gruv gäller att man i det närmaste är helt bunden till interna köpare. Man har alltså svårt att neka att leverera till dessa. Då det gäller interna säljare är man, som förut nämnts, helt bunden till TGOJ för transport av malmen. TGOJ anser sig vara helt bunden till interna köpare. Man kan t ex aldrig neka att utföra transporttjänster. OJ är bundet av interna köp av malm. Som framgår av bilden är OJ:s interna försäljning liten och man anser sig inte vara speciellt bunden till de interna köparna. GuBr är, som framgår

av bilden, starkt bunden till interna säljare (75 % av totala inköpen). Man upplever sig även vara kraftigt bunden till den största interna kunden, OJ.

Sammanfattningsvis kan sägas, att de ingående företagen har som sin huvudsakliga "interna funktion" att hålla den största producenten inom divisionen, OJ, med råmaterial och andra produktionsfaktorer: Gruv malm, GuBr kokiller och TGOJ transporter. Över det hela vakar rörelsegransstaben, som tillhandahåller tjänster av olika slag (dator och inköp) samt, fr o m mitten av 1970, centralt förrådshållna förbrukningsmaterial.

12.3 Internprissättningsmetoden

12.3.1 Den principiella metoden Det sätt på vilket internprestationer skall prissättas i koncernen finns reglerat i en PM, som gavs ut av HK 1964. Huvudregeln enligt denna PM "är att prissättning skall ske till lägsta marknadspris". Detta innebär t ex att om "koncernekonomiska skäl" motiverar att en prestation köps/säljs internt och om den levererande enhetens "självkostnad eller 'normala' taxa är högre än lägsta marknadspris", då skall denna enhet göra priseftergift ned till detta pris. En sådan priseftergift skall göras så länge levererande enhet uppnår ett positivt täckningsbidrag.

I de fall då marknadspriset inte är känt skall avräkningspriset fastställas genom överläggningar mellan parterna. Enligt PM är det "väsentligt att dessa överläggningar genomförs utan onödig tidsutdräkt"; se vidare avsnitt 12.3.2.

Om lägsta marknadspris förefaller den mottagande enheten så högt, att man överväger att framställa prestationen själv, skall avräkningen ske till den mottagande enhetens beräknade självkostnad. I denna skall då ingå kapitalkostnader och "skälig andel av samhälls- och andra sociala kostnader". Detta naturligtvis under förutsättning att den levererande enhetens merkostnad understiger eller är lika med denna självkostnad. Detta ger ju lägsta kostnad för hela koncernen.

Vid val av inköpskälla finns det två sätt för utvärdering. För det första skall, om ledig kapacitet föreligger inom koncernen, jämförelsen göras gentemot lägsta marknadspris. För det andra

skall, om kapaciteten vid en enhet är fullt utnyttjad av externa leveranser, jämförelse göras mellan lägsta marknadspris och det intäktsbortfall, som skulle drabba enheten om den levererade internt.

12.3.2 Fastställande av internpriser i praktiken

I princip fastställs priset på de viktigaste internprestationerna så, att parterna förhandlar sig fram på basis av ett marknadspris enligt riktlinjerna i 1964 års PM. Hur dessa förhandlingar går till, hur marknadspris bestäms, svårigheter osv behandlas i det följande.

Malm

Den viktigaste internprestationen inom den undersökta delen av rörelsegrenen är malmen. För denna produkttyp finns det lätt urskiljbara marknadspriser, som fastställs per år genom förhandlingar mellan de största producenterna och konsumenterna i Europa. Dessa internationella förhandlingars resultat blir sedan normerande för förhandlingarna inom divisionen om storleken av internpriset på olika malmsorter och -kvaliteter. Dessa förhandlingar, som brukar vara färdiga kring årsskiftet och gälla årsleveranser, förs i första hand mellan chefen för Gruv och chefen för OJ. Kan inte dessa personer komma överens om ett pris, rycker chefen för Inköpsavdelningen in som medlare. I sista hand skjuts avgörandet upp till chefen för Gränges Stål. Man försöker dock klara förhandlingarna själva.

Som princip vid prissättningen gäller, att Gruv "skall vara oberoende av om företaget säljer externt eller internt" och priset beräknas "fritt mottagaren". Det anses dock av några av de intervjuade, att OJ trots denna princip får betala ett pris för malmen, som ligger under marknadspriset. Detta förklaras dels med de avsevärt lägre transportkostnaderna, dels med att om OJ skulle köpa på öppna marknaden, skulle det ske på marginalen, vilket ofta innebär ett högre pris.

Transporter

Som framgår av det ovanstående är det Gruv, som betalar frakten

av malm till OJ. Denna frakt sker helt på järnväg och sköts av TGOJ, för vilket malmfrakterna utgör ryggraden i verksamheten. Avtalen mellan TGOJ och Gruv löper på kalenderår och fastställs efter förhandlingar. Vid dessa förhandlingar utgår TGOJ från ett världsmarknadspris för järnvägsfrakter, vilket innebär att man räknar om fraktsatser i olika länder till ett pris per tonkm. Gruv kommer sedan med ett motbud och parterna diskuterar sig sedan fram till ett pris. Under dessa diskussioner kan det uppstå svårigheter för TGOJ att förklara de i ögonen fallande höga täckningsbidrag man har, och att dessa måste ställas i relation till de likaledes höga fasta kostnaderna. Priserna på malmfrakterna har dock inte ändrats under de senaste 10 åren, vilket synes innebära ett medvetet avsteg från marknadsprissättningsidén (jfr 12.5.3).

För övriga typer av godstransport är TGOJ:s taxor bundna av att det inom landet finns ett annat företag, som nära nog är allenarådande på detta område. Detta företag inverkar också på malmfrakternas storlek och det innebär vissa problem, då dessa måste vara klara före malmförhandlingarna. Företagets taxor brukar inte föreligga förrän sent på året.

Stabstjänster

Ännu ett undantag från marknadsprissidén utgör prissättningen av de tjänster, som tillhandahålles av rörelsegränsstaben. Dessa är dattortjänster, inköpsavdelningens tjänster samt övriga experttjänster. Som princip har man, att stabens resultat skall vara plus minus noll. Debiteringen sker enligt ett pris, som utgörs av självkostnaden exklusive avskrivningar och ränta. Priset utgörs för det mesta av en lönekostnad.

Övrigt

Övriga prestationer inom divisionen som kraft, kulsinter, kokiller, plåt, dynamit etc prissätts i görligaste mån enligt marknadsprismetoden och gången är densamma, som beskrivits för malmen. För de flesta av dessa produkter finns etablerade marknadspriser. Här kan naturligtvis också uppstå diskussioner om exempelvis jämförbara

varor och kvaliteter. Denna typ av tvister mellan företagen är det meningen att rörelsegrensstaben skall slita.

12.4 Syften med internprissättningsmetoden

Som framgår av avsnitt 12.3 används en internprissättningsmetod, baserad på marknadspriser. Detta avsnitt behandlar de syften HK kan ha med denna metod, vilka syften man på de olika enheterna upplever att HK har samt försök till analys av intressanta skillnader.

12.4.1 HK:s syften

De två huvudsyftena med internprissättningsmetoden finns klart uttryckta i förut nämnda PM. De är:

- 1 "att möjliggöra framtagande av ett för de olika redovisningsenheterna så 'rättvisande' resultat som möjligt".
- 2 "att förhindra att anspråk på tillgängliga resurser till följd av för låga priser leder till icke ekonomiskt motiverade utbyggnader av koncernens kapacitet på olika områden".

Den intervjuade representanten för HK, chefen för budgetavdelningen, presenterades en lista över tänkbara syften.¹⁾ Han fick ange sin syn på de olika syftenas relativa vikt (tabell 12.1). Fyra "tunga" syften fanns:

"möjliggöra 'rättvis' resultatberäkning för levererande/mottagande enheter" (syfte d²⁾ och e)

"möjliggöra decentralisering för att skapa incitament till rationellt handlande" (syfte f)

"skapa underlag för budgetering och kontroll av olika verksamhetsgrenar" (syfte g)

"ge enheterna relevant underlag för lönsamhetsbedömning och planering" (syfte h)

1) Se tabell 4.4 i kapitel 4. De rubriker som finns i tabellen fanns dock inte med i den framlagda listan.

2) Syfte d osv hänсыftar på respektive syftes beteckning i tabellerna 4.4 och 12.1

Syftet "skapa underlag för val av inköpskälla, internt eller externt" (syfte i) intog en mellanställning, under det att övriga syften ansågs vara "av mindre vikt".

De "tunga" syften var i stort de väntade, speciellt med tanke på PM:n av 1964. Syfte d och e respektive h motsvarar de två ovan citerade syftena i PM:n. Möjligen skulle man kunnat vänta sig att "skapa underlag för val av inköpskälla" tillmättes större vikt.

12.4.2 Upplevelser av HK:s syften hos respektive enheter

Vid besöken på de olika enheterna undersöktes hur viktiga man upplevde, att de i listan upptagna syftena var för HK. Svaren framgår av tabell 12.1. Det bör framhållas att vissa intervjupersoner ansåg att deras svar var behäftade med relativt stor osäkerhet.

Tabell 12.1 HK:s syften enligt egen och enligt enheternas bedömning

Syfte	Avgörande vikt	Viss vikt	Mindre vikt	Ej svar
a Anläggnings- och lagervärdering	TGOJ, GuBr	OJ, Gruv	HK, KI	
b Fiskalt pris mellan juridiska personer	TGOJ, GuBr	Gruv	HK, KI	OJ
c Kontroll av internprestationsflödet	TGOJ	KI, GuBr	HK, Gruv	OJ
d »Rättvis» resultatberäkning för levererande enhet	HK, OJ, TGOJ, GuBr	KI, Gruv		
e »Rättvis» resultatberäkning för mottagande enhet	HK, OJ, TGOJ, GuBr	KI, Gruv		
f Incitament	HK, OJ, GuBr	TGOJ	KI, Gruv	
g Underlag för budgetering och kontroll	HK, KI, TGOJ, GuBr	OJ, Gruv		
h Ge enheterna underlag för planering	HK, OJ, Gruv, TGOJ, GuBr		KI	
i Underlag för val av inköpskälla	OJ, TGOJ, GuBr	HK	KI, Gruv	
j Underlag för prissättning av slutprodukter	GuBr		HK, KI, OJ, Gruv	TGOJ
k Styra med priser i stället för direktiv	TGOJ, GuBr	KI, OJ	HK, Gruv	

HK (i egenskap av svarande) = Koncernens budgetavdelning

KI = Rörelsegrenens avdelning för kostnads- och intäktsanalys

De syften, som av HK betecknades som "tunga", upplevdes också av de flesta som "av avgörande vikt". Detta är naturligt då de, som ovan påpekats, är en följd av 1964 års PM och man hänvisade flera gånger till denna. Ett par befattningshavare markerade dock "av viss vikt" för syftena d, e och g, och "av ringa vikt" för syftena f och h. Förklaringar till dessa skillnader följer i avsnitt 12.4.3. För syftena a, b, c, i och k visade svaren en jämn spridning över hela skalan. I genomsnitt låg de närmare "av avgörande vikt" än de från HK. Syfte j gav en något annan svarsfördelning, där en befattningshavare angav "av avgörande vikt" och de övriga "av ringa vikt".

12.4.3 Analys av likheter/olikheter i upplevelser

Som visats i föregående avsnitt överensstämmer svaren för de "tunga" syftena väl mellan de olika företagsenheterna, men det finns vissa svar, som bryter - ibland markant - mot detta mönster. Det är intressant att studera vilka enheter som avgivit dessa svar och att försöka förklara, varför de svarat som de gjort.

För syftena d och e ("rättvis" resultatberäkning) har två intervjuade angett "av viss vikt". Dessa representerade KI-avdelningen och Gruv.

En förklaring till Gruvs svar är, att man upplever sig vara kraftigt bunden till interna köpare/säljare och att man därför inte har fullständig frihet att välja motpart externt för att på så sätt uppnå

ett så bra resultat som möjligt. Detta visar sig bl a i att man anser, att den största interna köparen av deras produkter gynnas av använd internprissättningsmetod och att man på grund av rådande transportförhållanden inte kan välja transportsätt. En annan sak, som pekar åt detta håll, är att man anser, att det över tiden skett en minskning av enhetens självständighet gentemot HK.

En orsak till svaret från KI-avdelningen kan vara att dess primära intresse rör resultatet för hela rörelsegrenen. Detta visar sig också i att syftet "underlag för budgetering och kontroll" (syfte g) angavs vara "av avgörande vikt". KI-avdelningens avvikelse kan dock vara skenbar. Dess svar tenderar genomgående mot en mindre vikt för syftena än de andra enheternas.

I fråga om syfte f, "decentralisering för incitament till rationellt handlande", skiljer sig representanterna för Gruv och KI-avdelningen från mängden på ett markant sätt. För Gruv är det rimligt att anta att man på grund av förut nämnda skäl har svårt att se decentralisering som ett av HK:s huvudsyften. Ett huvudmotiv till KI-avdelningens svar förefaller vara att man för viss planeringsperiod ser det aktuella huvudflödet så fastlagt att en enskild enhet inte kan tillåtas ändra detta även om motivet är rationaliseringsvinst för enheten.

Svarsfördelningen för syfte i, "val av inköpskälla", är ungefär densamma som för syfte f. Förklaringen till Gruvs svar torde vara bundenheten till interna köpare och säljare. För KI:s del torde skälet vara detsamma som angavs för syfte f.

Även för syfte h, "ge enheterna relevant underlag för lönsamhetsbedömning och planering", föreligger det en intressant skillnad. Samtliga enheter har här svarat "av avgörande vikt" utom KI-avdelningen, som svarade "av mindre vikt". Man kan anta, att detta beror på att man fäster stora förhoppningar till en LP-modell, som man utvecklat för bestämning av gynnsammaste sammansättning för divisionen av tillverkning, egenförbrukning, försäljning och köp utifrån av malm under beaktande av den egna transportresursen.

12.4.4 Jämförelse mellan HK:s syften och enheternas upplevelser av dessa

För syfte c, "kontroll av internprestationsflödet", kan konstateras att enheterna tillmäter detta syfte större vikt än HK. Detta kan betyda, att den använda internprissättningsmetoden i praktiken anses innebära en större kontroll av internprestationsflödet än vad HK tänkt sig.

HK:s svar för syftena d-h uppvisar en mycket stor samstämmighet med enheternas. Dessa syften ligger ju också nära de huvudsyften, som finns uttryckta i PM:n av 1964. I avsnitt 12.4.3 togs två avvikelser från mönstret upp.

Beträffande syfte i, "underlag för val av inköpskälla", svarade enheterna antingen "av avgörande vikt" eller "av mindre vikt". HK svarade här "av viss vikt". De enheter som svarade "av mindre vikt" var, som nämnts, KI och Gruv.

Vad gäller syfte j, "underlag för prissättning av slutprodukter", överensstämmer enheterna i det närmaste helt med HK. Man ger detta syfte "mindre vikt". Undantaget utgörs av GuBr som svarade "av avgörande vikt". Detta företag tillverkar och säljer tackjärn och kokiller och upplever alltså att HK genom internprissättningen vill styra prissättningen. Det bör noteras att GuBr tillmäter de flesta syftena "avgörande vikt".

Svaren för syftena a, b och k visar, att enheterna i genomsnitt upplever, att dessa syften har en vikt, som ligger mellan "av avgörande vikt" och "av viss vikt". HK däremot tillmäter dessa syften "mindre vikt". Den intressantaste skillnaden mellan HK:s uttalade syfte och enheternas upplevelser av detta föreligger för syfte k, "kunna styra med priser i stället för direktiv". Ren principiellt skall ju inte en internprissättningsmetod som baseras på ett marknadspris och förhandlingar, kunna medföra möjligheter för HK att styra företagen genom att fastställa priser. Orsaken till att man på företagen ändå upplever det, som om HK styrde med priser, kan vara att man inte kände sig ha full frihet vid val av exempelvis inköpskälla och vid fastställande av priset. Skiljedom förekommer t ex. Känslan av ökad styrning från koncernledningen visade sig också i de ofta uttalade farhågorna från enheternas sida att införan-

det av rörelsegrensstaben skulle minska deras självständighet.

Sammanfattningsvis tillmäter enheterna i allmänhet de olika syftena, med undantag för de tunga, en något större vikt än vad HK gör. Detta kan förklaras med att svarspersonen i HK åtskild mer mellan syftena än svarspersonerna i företagsenheterna. Tydligt är dock att OJ, TGOJ och GuBr upplever att internprissättningen är ett viktigt allroundinstrument för HK - kanske viktigare än det anses i HK - medan Gruv upplever att andra syften än att ge beslutsunderlag inte har någon avgörande vikt.

12.5 Åsikter om internprissättningsmetoden

12.5.1 Positiva

De intervjuade var helt överens om den använda internprissättningsmetodens positiva inverkan. Den fördel, som oftast framhölls, var att metoden möjliggör för varje enhet att visa ett "rättvisande" resultat och för varje chef att göra vettiga resultatberäkningar. En annan fördel med att utgå ifrån ett - om än ibland fiktivt - marknadspris, ansågs vara att man automatiskt får en norm att diskutera efter. Möjligheten att hela tiden kunna jämföra med ett marknadspris betraktades som en stor hjälp. Då metoden innebär att företagen i princip skall agera, som om de vore helt självständiga, är det lätt för respektive företagsledning att ställa upp mål för sina företag. Man kan koncentrera sig på att ge det egna företaget bästa möjliga resultat, naturligtvis inom de gränser som dras av HK:s allmänna riktlinjer.

På en mer allmän fråga om fördelarna med interna inköp/försäljningar, var det vanligaste svaret, att det är lättare att få kontakt med "koncernbröder" än med en extern motpart. En annan fördel var att man i och med koncerntillhörigheten är mindre marknadsberoende och har stora möjligheter att experimentera med nya produkter. Som exempel på detta kan nämnas, att då Gruv tog fram en helt ny produkt, köpte OJ under en utvecklingsperiod även de delar av denna produktion, som inte var helt perfekta. Koncernen användes alltså som en buffert under utvecklingsskedet. Avsluten med den interna motparten går snabbare än med den externa och detta betrak-

tades också som en stor fördel. En annan fördel ansågs vara att betalningarna internt sker via ett "clearing"-förfarande, som innebär vissa likviditetsmässiga fördelar för företagen. För företag med hårda kvalitetskrav på de produkter man köper, uppfattades det som en fördel att handla internt, då det ansågs vara lättare att få gehör för sina krav hos en intern motpart än hos en extern.

12.5.2 Negativa

Även om man till övervägande del var positivt inställd till den använda internprissättningsmetoden, såg man dock vissa nackdelar. Främst ansågs de förhandlingar, som föregår det slutgiltiga fastställandet av priserna, ta för mycket av de högre chefernas tid. Den främsta orsaken sades vara, att man i dessa förhandlingar har tillgång till samma material, "man spelar med öppna kort". På detta sätt är det lätt att fastna i detaljdiskussioner, som drar ut på tiden. Tidsfaktorn visar sig även i, att man ansåg, att det var svårt att få fram uppgörelser i tid för budgetarbetet. Det förekom att man i vissa budgeter arbetade med ett pris och i "clearingen" med ett annat. För vissa företag nämndes också, att det kunde vara svårt att förklara de täckningsbidrag man måste ha, men som kunde förefalla motparterna alltför höga. I samband med fördelarna med metoden nämndes, att den underlättade målformuleringen för respektive enhet. Nackdelen med detta, risken för suboptimering, påpekades också. Några mer allmänna nackdelar med intern inköp/försäljningar utöver de ovanstående var svåra att få fram.

12.5.3 Vilka enheter gynnas?

En fråga, som kan ställas i anknytning till "åsikter om internprissättningsmetoden", är om någon enhet anses gynnas mer än andra av den använda metoden. Enligt vad vi kunde upptäcka var detta fallet. De enhetsrepresentanter som gav uttryck för en sådan uppfattning - och eventuellt ansåg sin enhet vara missgynnad - var emellertid inte mindre positivt inställda till metoden som sådan än de övriga. Gruv:s representant och inköpschefen ansåg båda, att OJ gynnades på så sätt, att det pris OJ betalade för malmen, låg under det pris man skulle få ge på den öppna världsmarknaden. Med andra ord, OJ:s alternativpris är högre än internpriset. I OJ sade man: "(Gruv) kan tycka att vi tjänar". Den främsta orsaken

till denna särställning är antagligen, att OJ är den största enheten inom den del av divisionen vi undersökte.

Som framgått av redogörelsen för hur internpriserna fastställs är det Gruv, som betalar TGOJ för frakterna av malm till Oxelösund. Enligt TGOJ ligger detta pris avsevärt under marknadspriset för frakt av denna typ av produkter, och på detta sätt gynnas alltså Gruv och indirekt OJ. Detta framstår ännu tydligare, då det inte existerar något realistiskt alternativ till denna typ av frakter. Även om TGOJ höjde priset avsevärt skulle den interna kunden, Gruv, inte finna bättre externa alternativ.

12.6 Beslutsprocess, interaktionsstruktur och attityder

Det finns flera intressanta dimensioner i relationerna mellan företagsenheter på samma hierarkiska nivå i ett företagssystem. Tre betydelsefulla dimensioner är ³⁾:

processen för fattande av gemensamma beslut,
"beslutsprocessen"

strukturen hos interaktionerna mellan enheterna,
"interaktionsstrukturen"

attityderna mellan (personer i de olika) enheterna,
"attityderna"

Mot bakgrund av vissa förutsättningar i form av fakta beträffande internprissättningsmetoden är det möjligt att göra hypotetiska beskrivningar utefter dessa tre dimensioner av relationerna mellan enheterna i ett företag. Dessa beskrivningar kan sedan kontrasteras med empiriska resultat. Ett försök till en sådan analys gjordes för Gränges Stål. Det gav i korthet följande resultat.

12.6.1 Förutsättningar

- a Den internprissättningsmetod som används bygger på ett marknadspris. Det slutliga priset fastställs efter förhandlingar mellan parterna.
- b Dessa är var för sig resultatenheter.

3) Den analys av horisontella relationer som detta avsnitt bygger på är hämtad från Walton, 1966. Waltons modell presenterades utförligt i avsnitt 6.4.2.

- c Enligt föreskrifterna i PM-64 skall man se till, att den för hela koncernen bästa ekonomin uppnås.
- d Förhandlingarna mellan parterna sker för det mesta en gång om året.
- e Om parterna inte kan komma överens om ett pris skall rörelsegransstaben fälla skiljedom. Före hösten -69 fanns en "skiljedomstol" på HK, som avgjorde sådana konflikter.

12.6.2 Beslutsprocessen

Den beslutsprocess genom vilken företagsenheter kommer fram till gemensamma beslut kan beskrivas efter en skala "köpsläende" - "gemensamt problemlösande". En köpsläende beslutsprocess kännetecknas av suboptimering och begränsat informationsutbyte mellan parterna, ofta i form av budgivning och ofta med förvrängd information. En gemensamt problemlösande beslutsprocess kännetecknas av strävan till totaloptimering och av öppet informationsutbyte samt av att fördelningsfrågan är sekundär.

Den beslutsprocess som är av intresse här gäller överenskommelser mellan enheterna i Gränges Stål rörande internleveranser. Här inbegripes frågor om priser, volymer, kvaliteter, tidpunkter m m. Förutsättningarna ovan motiverar följande resonemang kring utseendet på denna beslutsprocess.

Förutsättningarna a och b, förhandlingar respektive resultatenheter, torde innebära att parterna försöker få ut så mycket som möjligt från sina köpare och betala så litet som möjligt till sina leverantörer, oberoende av om dessa är externa eller interna. Strävanden till suboptimering som följer härav kan dock motverkas av föreskrifterna i PM-64 (förutsättning c).

Det vore emellertid rimligt att antaga att beslutsprocessen ligger närmare typen "köpsläende" än typen "gemensamt problemlösande".

Studien ger motsatt uppfattning. Av beskrivningen av hur internpriset bestäms framgår, att man vid förhandlingarna "spelar med öppna kort". Detta innebär, att parterna har god vetskap om varandras förhållanden och vad man bygger respektive bud på.

Informationsutbytet är alltså relativt stort och öppet.

Man hänvisade ofta till "koncernnyttan" och sade sig vilja optimera för divisionen/koncernen som helhet. De incitament till suboptimering, som följer av resultatansvaret, kompenseras uppenbarligen till stor del av den policy som bl a kommer till uttryck i PM-64:s tal om "för koncernen bästa ekonomi". Sammanfattningsvis:

Beslutsprocessen liknar mest den "gemensamt problemlösande" typen - inte den "köpsläende" typen.

12.6.3 Interaktionsstrukturen

Interaktionsstrukturen avser formerna för samverkan och kan, med Walton (1966, s 414-415), i sin tur beskrivas i ett antal dimensioner:

- 1 intensitet; mått: frekvens hos interaktionerna
- 2 extension; mått: antal personer i de olika enheterna som medverkar i interaktionerna
- 3 grad av reglering; mått: omfattning av regler, inklusive förbud, för parternas beteende
- 4 flexibilitet i regelstrukturen; mått: grad av "informalism", frihet i regeltillämpning, antal alternativa regler
- 5 flexibilitet i interaktionsstrukturen; mått: utrymme för förändringar (i interaktionsstrukturen) i praxis
- 6 yttre beroende; mått: omfattning av påverkan på parternas samverkan från andra enheter

Låga värden i dimensionerna 1, 2, 4 och 5 och höga i 3 och 6 betyder en "stel, formell och kringskuren interaktionsstruktur". Motsatta värden betyder en "öppen, informell och flexibel interaktionsstruktur".

En hypotetisk beskrivning, baserad på de angivna förutsättningarna (se 12.6.1), av interaktionsstrukturen kan se ut som följer. Förutsättningarna a, förhandlingar, och d, en gång om året, bör innebära både låg intensitet i interaktionerna (dimension 1) mellan förhandlingarna och liten extension, dvs få personer engagerade i in-

teraktionerna (dimension 2). Sannolikt innebär de också att kontaktvägarna är relativt formellt utstakade av enheterna (dimension 3). Förutsättningarna c, FM-64, och e, skiljedomstol, tyder snarare på stort än på litet externt beroende (dimension 6). Förutsättningarna utsäger ingenting om dimensionerna 4 och 5.

På basis av de angivna förutsättningarna skulle det således kunna antas att interaktionsstrukturen mer är av det "stela, formella och kringskurna" slaget än av det "öppna, informella och flexibla" slaget.

Studien visade följande. För dimension 1 gäller, att samarbete/kontakt mellan de olika parterna sker ofta, både då det uppstått ett gemensamt problem och då en part önskar en upplysning. Intensiteten i interaktionsstrukturen är alltså hög. Extensionen, dimension 2, är likaså hög, då det egentligen inte finns någon begränsning av det antal personer, som deltar i detta "dagliga" samarbete. Den, som önskar exempelvis en upplysning, tar kontakt med den person han tror sitter inne med denna. Hur kontakterna skall gå till och hur samarbetet skall ske finns inte heller strikt reglerat, dimension 3. Kontaktmönstret är mycket informellt och det förekommer täta kontakter, både horisontellt och vertikalt, över "funktionsgränser", speciellt i "service-frågor" (upplysningar o dyl). Vem som skall initiera kontakt finns inte heller närmare reglerat, utan den som har ett problem tar initiativet. Regel- och interaktionsstrukturerna är därför flexibla, dimension 4 och 5.

Även om således reglerna för parternas beteende är få gäller dock normen att man i "beslutsfrågor" inte skall använda sig av informella kontakter utan hålla sig inom ansvarsområden och formella kontaktvägar. Detta betyder att regler finns, dimension 3, därtill på det väsentligaste området. Vilken betydelse dessa regler har, går emellertid inte att uttala sig om utan mer ingående undersökningar.

Beslutsstrukturens beroende av andra enheter, speciellt överordnade sådana, dimension 6, visade sig vara mindre än väntat. Man uttalade en vilja att söka undvika skiljedom och i stället lösa tvis-

terna själva. Beroendet av yttre auktoriteter, vad gäller internprissättningen, inskränkte sig egentligen till de ramar, som dras upp i PM-64.

Sammanfattningsvis gav studien följande intryck av interaktionerna:

Interaktionsstrukturen är mer "öppen, informell och flexibel" än "stel, formell och kringsskuren".

12.6.4 Attityderna Attityderna mellan befattningshavare i samverkande enheter kan vara övervägande positiva eller övervägande negativa. Attityder mäts med attitydtest av olika slag. Av flera skäl var det nödvändigt i denna undersökning att som enda mätmetod använda utsagor om (personer i) de andra enheterna.

Samma skäl, som motiverade antagandena om en "köpslående beslutsprocess" och en "stel, formell och kringsskuren interaktionsstruktur", kan motivera en förväntan om att attityderna till övervägande del är negativa eller neutrala. Eftersom beslutsprocessens och interaktionsstrukturens art sannolikt påverkar attityderna är det vidare rimligt att anta att attityderna är starkare (positiva eller negativa) hos personer som tar stor del i interaktionerna och mot enheter med vilka interaktionerna pågått länge.

Det skulle således kunna förmodas att attityderna mot andra enheter är negativa eller neutrala.

Med reservation för godtycket i mätmetoden, att direkt och indirekt fråga om inställningen till andra enheter, kunde emellertid konstateras att attityderna i övervägande grad var positiva.

På en fråga om hur samarbetet med de olika enheterna går allmänt sett gavs genomgående svaret "bra". Den enda inskränkningen var att detta inte i samma utsträckning gällde företagssenheter, som var nya i koncernen/divisionen. Detta tyder på att det råder en positiv koncernanda i Gränges som förstärks över tiden. Intrycket är således:

Attityderna är mer positiva än vad som kunde antas med hänsyn till internprissättningsmetoden.

Relationerna mellan de undersökta enheterna Gränges Stål kännetecknas av

- 1 en gemensamt problemlösande beslutsprocess med relativt stort informationsutbyte
- 2 ett ganska öppet, informellt och flexibelt samarbetsmönster
- 3 relativt positiva attityder mellan parterna

Man kan spekulera över orsakerna till den för företaget fördelaktiga bild vi fick av relationerna mellan de undersökta enheterna. Som vi ser det, är den främsta orsaken att man från koncern- och divisionsledning accepterar, och i viss mån legaliserar, det informella kontaktmönster som uppkommit.

En annan orsak är att ledningen, trots de uppenbara risker för suboptimering, som finns med använd internprissättningsmetod, lyckats införa ett starkt koncernmedvetande. Företagsenheterna strävar för det mesta efter att uppnå "för koncernen bästa ekonomi".

Den tredje främsta orsaken är att man vid förhandlingar har full information om motparten. Detta gör det lättare att se hans svårigheter och att förstå hans argument. Det blir lättare att gemensamt lösa uppkomna problem och detta medför i sin tur "fred och välstånd" åt alla parter.

För det fjärde ger den använda internprissättningsmetoden företagen relativt stor handlingsfrihet, vilket också påverkar deras situationsbeskrivning i positiv riktning.

En femte, mycket naturlig orsak kan vara att man från enheterna ville visa de utomstående undersökarna en bild av informationsutbyte, samverkan och attityder, som är ljusare än den verkliga.

13 Internprissättning i diversifierade företag

I detta kapitel ges några synpunkter på internprissättningens roll i stora flerproduktföretag. Tre slag av sådana företag kan särskilt urskiljas:

- 1 Konglomerat bestående av ett antal i huvudsak oberoende rörelsedrivande enheter och en förhållandevis liten central ledning.
- 2 Produktsektoriserade företag bestående av ett antal relativt oberoende produktsektorer - som dock arbetar inom närliggande områden eller har en gemensam faktor som en viss råvara, ett visst halvfabrikat (egentillverkat eller anskaffat), ett visst kunnande etc. - och en omfattande, gemensam stabsorganisation. Denna typ av företag kan vidare indelas i sådana med och utan omfattande (horisontella) internleveranser.
- 3 Vertikalintegrerade flerproduktföretag med omfattande stabila internprestationsflöden mellan fabriker, resultat-enheter etc.

Gemensamt för företag i de två första kategorierna är att de "består av ett antal produktdivisioner som säljer olika produkter till sina egna marknader snarare än till varandra" (Berg, 1965, s 80).

De företag som kallas konglomerat är ofta sådana som snabbt byggts upp genom förvärv och fusioner, medan de produktsektoriserade vanligen successivt diversifierats genom intern expansion in i närliggande områden (jfr Berg, 1969, s 112).

De vertikalintegrerade flerproduktföretagen skiljer sig från de andra i två viktiga avseenden. De är mer branschhomogena. De kännetecknas av höggradiga interna beroenden mellan produktionsprocesser, fabriker och sektorer.

Dessa olikheter betyder bl a att problemen rörande styrning och uppföljning skiljer sig mellan de tre företagstyperna. Internpris-sättningens roll blir därmed också olika.

13.1 Konglomerat

Med företag av konglomerattyp avses alltså sådana som verkar inom flera olika branscher och som i första hand byggts upp genom förvärv och fusioner. ITT, Litton, LTV och Textron är välkända amerikanska företag av denna typ. De hade alla år 1968 en omsättning över en miljard dollar och har, som andra amerikanska konglomerat, expanderat mycket kraftigt (Fortune, 15 maj, 1969).

En annan typ av konglomerat representeras av utvecklingsbolagen varmed avses "företag vars huvudsakliga syfte är att medverka till lösning av problem i och utveckling av små och medelstora företag ... (med) främsta uppgift att tjänstgöra som kanal till kapitalmarknaden ... Medlemsföretagen drivs som självständiga enheter och interaktion i form av 'interna' leveranser av halvfabrikat och dylikt är sällsynt." (Jönsson, 1971, s 23). Några svenska exempel är Coronaverken, Företagsfinans, Hexagon, Incentive, Promotion och Skansen Lejonet (jfr Jönsson, 1971, s 23 - 27).

Trots att dessa två slag av konglomerat starkt skiljer sig i fråga om bl a storlek finns åtskilliga gemensamma drag i förhållandena mellan, å ena sidan, moderbolaget (den centrala ledningen) och de rörelsedrivande dotterföretagen (de operativa enheterna) och, å andra sidan, mellan de senare.

Enligt Berg (1969, s 113 ff) utmärks de stora amerikanska konglomeraten bl a av

- a relativt små centrala staber som i första hand tillhandahåller speciella tjänster inom finansiering och administration
- b mycket självständiga divisioner som själva sköter produktutveckling, tillverkning och marknadsföring och som ej samordnas centralt utan samverkar på frivillig bas
- c välutvecklade informationssystem med snabba och tätt återkommande rapporter om divisionernas ekonomiska utveckling i stort

- d tilltro till motivationsskapande företagsklimat och ersättnings-system
- e finansiellt stöd till behövande divisioner
- f "affärsmässig" intern allokering av kapital.

En sådan beskrivning förefaller även stämma in på exempelvis Wallenbergsgruppen, även om "divisionerna" där utgörs av börs-registrerade företag.

Enligt Jönsson (1968, s 97 ff) kännetecknas utvecklingsbolagen och deras dotterbolag bl a av

- a att stödåtgärderna från moderbolagen främst består av finansiellt stöd, en aktiv styrelse, samt teknisk och administrativ service
- b att dotterbolagen är relativt oberoende enheter
- c att dotterbolagen inte anser att de utsätts för intensiv kontroll från moderbolaget och inte heller att deras mål-sättning ändrats sedan övertagandet.

13.1.1 Internpres-tationer

Två huvudtyper av internprestationer kan urskiljas: prestationer mellan de rörelsedrivande företagsenheterna och prestationer från den centrala enheten till de förstnämnda.

Den aktuella typen av företagsgrupperingar är uppbyggda så att internerleveranser mellan de rörelsedrivande enheterna inte är någon grundläggande förutsättning för verksamheten i dessa. Internleveranser kan givetvis förekomma och är då i allmänhet av den horisontella typen (se avsnitt 10.3). Om enheterna drivs självständigt - bortsett från finansiella, skatte- och liknande frågor - faller det sig följdriktigt att dessa själva får överenskomma om villkoren för eventuella internprestationer. Både pris- och volymbeslut är då lokala angelägenheter (jfr modell 7 i avsnitt 3.2). Eventuellt kan regler analoga med "mest-gynnad-nations-klausuler", dvs att interna kunder/leverantörer skall ha minst lika goda villkor som externa, vara uppställda. Internprissättningen löses m a o som vilket externt prissättningsproblem som helst. Endast prestationer

som för båda parter ter sig attraktiva kommer till stånd.

Det kan diskuteras om leveranser av denna typ kan betecknas som "interna". Det som avgör detta är om enheterna står under en gemensam ledning eller ej. Det ur praktisk synvinkel viktiga är emellertid om enheterna alls styrs när det gäller prestationer till eller från andra enheter i företagssystemet. I den händelse ingen styrning förekommer skiljer sig de "interna" prestationerna inte från externa på något avgörande sätt från de lokala enheternas synpunkt. De samordningsförluster detta kan leda till för helheten kan i många fall mer än uppvägas av andra fördelar. I vissa konglomerat har man "medvetet gett upp vissa av de möjliga synergivinsterna för att i stället förenkla de administrativa problemen på både företags- och divisionsnivå" (Berg, 1969, s 116).

Den andra typen av internprestationer i denna typ av företagssystem utgörs av prestationer från centrala enheter. Den allt överskuggande internprestationen utgörs av finansiella resurser, som anskaffas centralt och sedan fördelas på de olika enheterna. I övrigt är det, med hänsyn till de begränsade centrala staber som brukar vara aktuella, vanligen endast fråga om vissa speciella tjänster som tillhandahålls utan kostnad (se avsnitt 10.5).

13.1.2 Kapitalallokering

Vid kapitalallokeringen, som - i synnerhet i företag av konglomerattyp - torde utgöra en fråga av största vikt, kan det ligga nära till hands att överväga användning av någon form av prismekanism. Det tekniska och marknadsmässiga oberoende som vanligen råder mellan enheterna underlättar i hög grad en applicering av bl a prisallokeringsmodeller (jfr avsnitt 6.3).

En genomgång av ett antal studier på området ger emellertid inte vid handen att internprissättning av kapital kan lösa kapitalallokeringsproblemet i företag av denna typ. I en studie (Jönsson, 1968) "var frågan huruvida lösningen till resursfördelningsproblemet i ett decentraliserat företag kan sammanfattas i en uppsättning priser på resursen kapital" (Jönsson, 1971, s 3). En slutsats var att "priser inte kan överföra den information mellan beslutsenheter som behövs för en samordnad planering" (s 4).

Den nya ansats på utvecklingsbolagens planeringsproblem som gjordes i en följande studie (Jönsson, 1971) bygger på att "det i planeringsprocessen inskjutes en målformuleringsprocess mellan den övergripande, vagt formulerade, långsiktiga målsättningen ... och det aktuella resursfördelningsbeslutet ..." (s 5). Koordineringsproblemet indelas i ett strukturproblem och ett procedurproblem. "Lösningen till strukturproblemet innebär att man väljer koordineringsprincip" (s 51). Procedurproblemet beskrivs i termer som "långsiktprogram", "utvecklingsfas", "... åligger det centralenheten att, dels indikera i vilka avseenden tillståndet hos den lokala enheten bör förbättras..., dels att föranstalta om nödvändig resursöverföring", "den kortsiktiga planeringen i lokalenheterna grundas på den koordineringsinput, som erhållits..." (s 56-57).

Slutsatsen blir att planeringsproblemen inte kan beskrivas med en prismekanism, inte ens med en komplex sådan.

Det strategiska beslutsfattandet i stora konglomerat, som studerats av Berg (1965), omfattar bl a fördelning av kapital. Det gäller därvid inte bara investeringar i olika enheter utan också utvecklingsprojekt av olika slag (s 81). Problemet är både hur mycket pengar varje division skall ha och vad pengarna skall användas till i varje division (s 84). Målkonflikter - beroende på dels skilda verklighetsuppfattningar, dels skilda egenintressen - komplicerar resursfördelningen.

En viktig fråga är hur utvecklingsarbete skall avvägas mot kortsiktig vinst. Företagsledningen tvingas påverka avvägningen både centralt och lokalt. Frågan är inte om utan hur detta skall ske. Både direkta anslag och vinstmål kan användas för att styra projektkostnaderna (s 86).

Studien utmynnar bl a i slutsatsen att planeringen består av en flernivåprocess i företaget, som gör det möjligt att balansera kort- och långsiktiga effekter mot varandra. Det finns iugen enkel formel för denna planeringsprocess (s 91 - 92). Någon nyare studie som vederlägger denna slutsats har inte påträffats.

Den slutsats som kan dras av de nämnda studierna är entydig. Internprissättning av kapital löser inte kapitalfördelningsproblemet i företag av konglomerattyp - än mindre i företag med sins emellan beroende enheter, där t ex någon form av budgetallokering (se modell 4 i avsnitt 3.2) ligger närmare till hands. Planeringsprocessen är alltför komplex för att internpriser skall kunna innehålla den relevanta informationen.

Inga andra "opersonliga" mekanismer är heller tillräckliga. Där emot kan teoretiska allokeringsmodeller underlätta struktureringen av den praktiska planeringen liksom formaliserade beslutsmodeller kan underlätta beslutsfattandet inom avgränsade problemområden (jfr avsnitt 6.2).

13.2 Produktsektoriserade företag

Med produktsektoriserade företag avses företag som genom separata organisatoriska enheter bedriver verksamhet inom flera närbesläktade, men någorlunda avgränsade, produktområden. Ofta ligger en intern expansion bakom bildandet av produktsektorerna, som ibland utgör egna juridiska personer, ibland inte. Karakteristiskt är att man bibehållit och/eller byggt upp relativt omfattande centrala organ. Dessa kan ha till uppgift att bedriva utvecklingsarbete både mer allmänt och inom olika funktioner, att samordna sektorerna, att tillhandahålla tjänster etc.

I denna typ av företag söker man uppnå fördelar med både decentralisering och samordning. "Från decentralisering får vi initiativ, ansvar, personalutveckling, beslut nära fakta, flexibilitet - kort sagt, alla de nödvändiga kvaliteter en organisation behöver för att anpassa sig till nya betingelser. Från samordning får vi effektivitet och ekonomiska fördelar." (Sloan, 1963, s 429)

Frågan om vilken roll internprissättning kan få i ett diversifierat företag med "samordnad decentralisering" (jfr modell 6 i avsnitt 3.2) har till stor del redan besvarats. Flera av de företag som behandlats i tidigare kapitel (speciellt kapitel 8, 9 och 10) är av denna typ.

De horisontella prestationerna är normalt av relativt liten betydelse.

I de besökta företagen anses de inte medföra större problem. Ofta rekommenderas användande av dels kostnadsbaserade internpriser, ibland med ett vinstpålägg, för speciella prestationer, dels marknadspriser för varor ur leverantörens ordinarie försäljningssortiment (jfr 10.3.1).

Internprestationer inom sektorerna - mellan enheter med enbart kostnads- eller intäktsansvar - är inte specifika för denna typ av företag och skall därför inte tas upp här (se 10.1 och 10.3.2).

Leveranser från sektorer till separata försäljningsenheter har också behandlats tidigare (se 10.2). De är särskilt aktuella i internationellt verksamma företag och medför i allmänhet svåra värderings- och beslutsproblem (se kapitel 15).

Vid sidan av leveranser från sektorer till separata försäljningsenheter, där sådana finns, torde prestationer från centrala staber och hjälpavdelningar ge upphov till de största problemen i de produktsektorerade företagen. Även dessa slag av prestationer har emellertid redan behandlats (se 10.5 respektive 10.6) varför inte heller de diskuteras vidare.

Utan att här närmare gå in på de skillnader i planeringsproblemen, som råder mellan denna typ av företag och företagen av konglomerattyp (se Berg, 1969), kan konstateras, att internprissättningen har betydligt fler tillämpningsområden i de produktsektorerade företagen. Dels är sektorerna ofta inte helt oberoende av varandra, vilket innebär förekomst av interna mellanhavanden, dels medför gemensamma staber och hjälpavdelningar internprestationsproblem. Detta skapar problem beträffande resursfördelning, produktionsplanering, resultatmätning m m. Internprissättningens roll kan därför vara mycket betydelsefull (jfr kapitel 7).

13.3 Vertikalintegrerade flerproduktföretag

Denna typ av företag karakteriseras dels av förekomst av många olika produkter, dels av att dessa framkommer respektive tas i anspråk i flera sammanhängande produktionsled. Exempel på företag av denna typ finns i skogsindustrin, den kemiska industrin, oljeindustrin, livsmedelsindustrin (slakteri-charkuteri-färdiglagning), stålindustrin etc.

De interna beroendeförhållandena skapar speciella planeringsproblem. "Förutom att vara svåra att beskriva tillkommer i flerproduktföretag problem med internpriser, biprodukter och inbördes beroende produkter, kapitalflöden samt frågan om hur man skall skilja delarna från helheten och omvänt" (Stone, 1970, s 10).

I stora vertikalintegrerade flerproduktföretag är det ofta ett både väsentligt och svårt problem att veta vad och hur mycket som skall produceras samt var eller av vem. Det är också svårt att besluta om fördelning av fysiska, finansiella och intellektuella resurser, att samordna produktion och marknadsföring osv. Därtill kommer det i denna typ av företag svåra problemet rörande olika beslutsenheters roll i beslutsprocessen.

Det teoretiska arbetet rörande planeringsproblem av detta slag har tagit två huvudriktningar. Den ena utgår från ekonomisk teori och matematiska programmeringsmetoder. Syftet är att nå fram till mer realistiska - och därmed också mer komplexa - optimeringsmodeller, helst integrerade sådana (se avsnitt 6.2).

Den andra huvudinriktningen koncentrerar intresset på beslutsfattandet och de interna relationerna i företaget. Här kan man urskilja dels ekonomiskt-systemteoretiska ansatser med informations- och beslutsproblemen i centrum, dels mer beteendevetenskapligt inriktade studier (se avsnitt 6.4).

Målproblematiken och optimeringsantagandena är de största hindren för tillämpningar av resultaten från de ekonomiskt-matematiska ansatserna. Svårigheterna att nå fram till generaliseringar med praktiska tillämpningar minskar det praktiska värdet av de beteendeinriktade studierna. I de ekonomiskt systeminriktade ansatserna föreuas element från de båda andra. Ofta är den praktiska anknytningen mycket klar (jfr 6.1 och 6.4). Bristen på goda planeringsmetoder är dock fortfarande stor.

Svårigheterna i större företag att överblicka verksamheten och att följa effekterna av beslut rörande produktvolymen, fabrikskapaciteter etc utanför den primärt berörda enheten skapar svåra samordningsproblem, vilka i brist på en utvecklad metod måste lösas

från fall till fall - när de upptäcks. Företagsledningen är i allmänhet hänvisad till att förlita sig på den årliga budgeteringen och på spontan lokal samverkan.

Även om huvuddelen av den interna information som kan behövas - för beslut om tillverkningslokalisering, utbyggnader och nedläggningar, viktigare varuflöden etc - finns någonstans i företaget är den svår att få fram, sammanställa och värdera.

Detta påstående stöds av uttalanden i de undersökta företag, som har omfattande interna beroenden mellan produkter och mellan processled. Kunskaper om även viktigare prestationsflöden finns sällan sammanställda annat än i mycket grova drag. Speciella logistikavdelningar som biträder med den fysiska planeringen av bl a varuflödena blir emellertid allt vanligare i större företag, kanske speciellt i produktsektoriserade företag med internationell verksamhet. Någon klar bild av beroendeförhållandena, särskilt de ekonomiska konsekvenserna, vid olika slag av "störningar i systemet" förefaller dock tillfrågade materialplanerare ha svårt att ge.

Speciellt för stora vertikalintegrerade företag med omfattande och stabila interna beroenden mellan enheterna kan en s k input-outputmodell underlätta planeringen av de interna flödena, av eventuella kapacitetsförändringar m m. En sådan modell visar omfattningen av de olika resurser som tas i anspråk i skilda delar av företaget och av de prestationer som var och en av företagsenheterna avger inom och utom företaget (se t ex Vogel, 1969, eller Stone, 1970).

Eftersom en input-outputmodell bygger på fixa tekniska koefficienter (antal X som åtgår för att producera en enhet Y), konstant skalavkastning (produktionsvolymen proportionell mot produktionsfaktorsatsen), fixa relativa priser på inputs och outputs, fix effektivitet och ingen utbytbarhet mellan inputs (Stone, 1970, s 23) är den speciellt användbar för företag med stabila förhållanden inom och mellan olika produktionsled.

Modellen kan användas både deskriptivt - för att ge besked om beroendeförhållanden inom företaget - och implikativt - för att ge besked om följdverkningar av en förändring någonstans i systemet,

exempelvis i försäljningen eller i en fabrik (Stone, 1970, s 62 och 53). Modellen "tillåter företagets beslutsfattare att välja mellan flera alternativa beteendemönster utan att någonsin behöva explicit specificera företagets kortsiktiga målfunktion, vilket kan vara omöjligt för dem att göra" (s 39).

Den största fördelen med input-outputmodellen är att den ger en samlad, kvantifierad och konsistent bild över alla viktigare processled i företaget och sambanden mellan dem, något som företagsledningen ofta saknar. Den kan därför utgöra ett värdefullt komplement till de lokala planeringsinstrumenten.

Internprissättningens roll i ett företag av den typ som diskuteras här är starkt beroende av var och hur de koordinerande besluten fattas.

I den mån planeringen i huvudsak görs centralt, och hela produktionsförloppet kan ses som en sluten process, kan det hävdas att det inte finns något behov av internprissättning visavi de olika produktionsenheterna annat än möjligen för kostnadskontroll o dyl. En sådan uppfattning torde ligga bakom de strävanden att reducera internprissättningens betydelse som bl a kan märkas i åtskilliga processindustriföretag. Två väsentliga motargument bör emellertid framhållas.

Om verksamheten är omfångsrik och mångskiftande finns det mycket som talar för en uppdelad planering. Ett av företagsledningens styrmedel är då internprissättningen.

En från tillämpningssynpunkt viktigare invändning är att internprissättning kan behövas för att skapa lojalitet mot systemet i stort ("koncerntänkande"), dvs bl a ansvar för konsekvenser på högre nivå av lokala beslut, för att ge incitament till lokalt lönsamhetstänkande vid beslut som innebär förbrukning eller skapande av internprestationer osv.

Av de många alternativa metoderna för internprissättning (se kapitel 5, 6 och 7) är det i huvudsak två som brukar diskuteras för integrerade flerproduktföretag av processtyp, nämligen avräkning

till särkostnader respektive alternativvärden (inkl. marknadspriser).

Den förra metoden ger "renare" kostnadsinformation till senare led, vilket är värdefullt om beslut rörande externa köp och försäljningar i hela kedjan fattas där (eller centralt). Den ger också en enklare redovisning (se vidare avsnitt 5.1.1).

Den senare metoden ger ett bättre underlag för decentraliserade beslut och ger bättre motivation till rationellt handlande i hela kedjan. Den är dock administrativt och redovisningsmässigt besvärligare, i synnerhet om enheterna ingår i en och samma juridiska person (se vidare avsnitt 5.2).

Användande av dubbla priser (se 6.1.1) eller avräkning i flera steg (se 6.1.2) kan vara en lösning som tillfredsställer flera önskemål än de två nyssnämnda metoderna utan att vara alltför komplicerad att administrera.

14 Koncernrättsliga aspekter

Det är inte ovanligt att företagsenheter som transfererar internprestationer utgör olika juridiska personer inom en koncern.

Ofta är en sådan konstruktion betingad av yttre faktorer och utan större betydelse för företagssystemets styrning. Några faktorer som angivits av undersökta företag är marknadsskäl ("försäljningsenheterna vill ha eget namn, egen telefonväxel etc; därför är de organiserade som försäljningsbolag"), historiska skäl ("fabriken X har köpts upp men vi vill att namnet skall leva kvar i orten och så vill vi fortsätta att betala kommunalskatt där") och statusskäl ("våra platschefer får högre status vid kontakter med myndigheter, andra företag etc om de är VD"). Skatteskal liksom bättre finansieringsmöjligheter är ytterligare några faktorer. Ibland kan en konstruktion med flera juridiska personer vara nödvändig, t ex om enheterna är belägna i olika länder eller om minoritetsintressen i vissa enheter omöjliggör en fusion.

Så länge internprestationer utväxlas inom en och samma juridiska person medför avräkningsmetoden inga juridiska problem. Men om enheterna i företagssystemet utgör olika juridiska personer finns det juridiska restriktioner för internprestationsbedömningen. De restriktioner som skall tas upp här är sådana som tillkommit för att skydda andra intressenter än anställda i koncernen. Den inverkan internavräkningen kan ha på tantiemberäkningar för dotterbolagsdirektörer, på bedömning av investeringars lönsamhet i olika dotterbolag osv tas således inte upp.

Av utrymmesskal skall heller inte internprissättningens betydelse för koncernredovisningen tas upp från aktievärderingssynpunkt o d. Endast två slag av restriktioner skall beröras: skydd för utomstå-

ende minoriteter och skydd för borgenärer¹⁾. I båda fallen är de regler aktuella, som tillkommit för att skapa viss balans mellan intressenter i olika juridiska personer. Vid internleveranser mellan två juridiska personer blir reglerna tillämpliga, såvida inte fullständig intressegemenskap råder mellan ägarna respektive fordringsägarna i de två bolagen. Ett visst skydd finns alltså för sådana ägare eller borgenärer, som har intressen bara eller huvudsakligen i det ena av företagen. Även framtida borgenärer skyddas.

14.1 Minoritetsskydd

Om det finns ett minoritetsintresse i en företagsenhet har denna minoritet intresse av att företagsenheten ger ett så bra resultat som möjligt. Minoriteten har ju sin andel i den vinst företaget visar. Problem uppstår om majoriteten hellre vill ta ut sin vinst i ett annat bolag: "Ett grundläggande typfall är det, att ett moderbolag, som inte äger alla aktierna i dotterbolaget, låter detta sälja sin tillverkning till självkostnadspris. Den vinst, som borde uppstått i dotterbolaget och som delvis skulle tillfallit dotterbolagets minoritet, uppstår här hos moderbolaget och tillfaller endast dem som äga aktier i detta." (Rodhe, 1968, s 174)

Internprisets storlek kan således bli föremål för konflikt mellan majoritets- och minoritetsinnehavarna.

Den svenska aktiebolagslagen, ABL, ställer upp vissa, men begränsade, regler till minoritetens skydd. Enligt ABL 76 § får bolagsstämman "ej besluta om användande av bolagets vinstmedel eller övriga tillgångar eller om åtagande av förpliktelser för ändamål, som uppenbarligen är främmande för föremålet för bolagets verksamhet eller för verksamhetens syfte ... Bolagsstämman må ej heller ... besluta om sådan användning av bolagets tillgångar eller eljest om sådan åtgärd, att uppenbarligen fördel beredes vissa aktieägare till nackdel för bolaget eller övriga aktieägare."²⁾

1) Koncernredovisning inkl. lagervärderingsproblem tas upp i avsnitt 16.5, internationella aspekter i kapitel 15. För en inrängående diskussion av koncernrättsliga aspekter i allmänhet - avseende Tyskland, England, USA och Sverige - se Borgström, 1970.

2) I förslaget till ny aktiebolagslag har 80 § i stort samma innebörd. Se SOU 1971:15 s 33 och 244-245.

Enligt 91 § gäller motsvarande regler för styrelsen eller annan företrädare (firmatecknare) för bolaget³⁾. Se vidare Borgström (1970, s 78 - 82 och 97 - 104) om "moderbolags befogenheter att ingripa i dotterbolags angelägenheter".

Dessa bestämmelser innebär att "bolagsorganen inte får fatta beslut som strider mot bolagets syfte att bedriva en vinstgivande rörelse. Men reglerna är så formulerade, att en minoritet kan få domstols hjälp endast när det är fråga om uppenbara överträdelse av regeln. I verkligheten har alltså moderbolaget en mycket stor frihet att utforma reglerna för internprestationsbedömning i förhållandet mellan moderbolaget och dotterbolaget." (Rodhe, 1969 s 2)

Lagstiftningen ger alltså inte minoritetsaktieägarna något starkt skydd. Åtminstone i en del stora svenska företag omfattas dock vissa normer innebärande att hänsyn till minoritetsägare skall tas vid internprissättningen. I brevenkäten 1967 (se avsnitt 4.2) frågades bl a om syftena med den interna avräkningen. Inga svarsalternativ gavs. Några företag svarade bl a att det var viktigt att ta hänsyn till minoritetsintressen: "Flertalet enheter med egen resultatredovisning äro juridiska personer - god köpmannased kräver därför i många fall intern avräkning" (stort verkstadsföretag). "Hänsyn till minoritetsaktieägare i de fall sådana finns" (stort livsmedelsföretag). "Rätt redovisning mellan två juridiska personer" (gäller halvfabrikatleveranser mellan två enheter med olika ägarstruktur i ett skogsindustriföretag).

Andra företag angav som syfte med internprissättningen "att tillgodose civilrättsliga krav om redovisning" (börsnoterat skogsindustriföretag), "att uppfylla aktiebolagslagens krav" (kemiskt företag) och liknande.

I flera företag med icke helägda dotterbolag anger man alltså bland de viktigaste syftena med den interna avräkningen att tillgodose minoritetsägarnas intressen. Hur detta sker, och i vilken utsträckning, är oklart. Skyddet kan dock till stor del sägas vara direkt

3) Motsvaras av 62 § i förslaget till ny ABL. Se SOU 1971:15 s 28 och 215 - 216.

beroende av majoritetens hänsynstagande. I värsta fall kan emellertid - om moderbolaget äger mer än 9/10 av aktiekapitalet i dotterbolaget - en minoritetsaktieägare påkalla att hans aktier blir inlösta av moderbolaget (ABL 174 §, 2 mom).⁴⁾

Företag med dotterbolag utomlands befinner sig i en annan situation. Dels lägger skatte-, tull- och valutabestämmelser vissa restriktioner på företagen, dels gäller andra civilrättsliga regler i andra länder. Dessa frågor behandlas i kapitel 15.

14.2 Borgenärsskydd

Dotterbolagets fordringsägare - för att fortsätta med samma fall som ovan - har också intresse av att det sköts väl eftersom moderbolaget normalt inte ansvarar för dotterbolagets förbindelser.

I exempelvis den nya tyska lagstiftningen finns regler speciellt avsedda för koncernförhållanden. Enligt Rodhe (1969) kan de sammanfattas så, "att moderbolaget, så länge ett avtal mellan moder- och dotterbolag föreligger, är skyldigt att tillse att dotterbolaget håller sig solvent."

I den svenska lagstiftningen finns inga sådana specialregler. Av intresse är i stället bl a de regler som syftar till att skydda aktiebolagets kapital: "Bolagets behållning kan försvinna framför allt på två sätt: dels genom att rörelsen går med förlust, dels genom att medel utan vederlag betalas ut till aktieägarna" (Rodhe, 1968, s 56 - 57). Vid internprestationsbedömning är det förra fallet mest aktuellt. Genom en för dotterbolaget ofördelaktig internprissättning kan detta bolags rörelse gå med förlust. Detta kan visserligen inte förbjudas; däremot kan man förhindra att den förlustbringande verksamheten fortsätter för länge.

4) I 139 § i förslaget till ny ABL stadgas att inlösen kan påkallas av minoritetsaktieägare (liksom av moderbolaget) "om moderbolaget självt eller tillsammans med dotterbolag (ägar) mer än nio tiondelar av aktierna med mer än nio tiondelar av röstetallet ... "(SOU 1971:15 s 50). Att även indirekt aktieinnehav via andra dotterbolag inräknas i de nio tiondelarna har snarast stärkt minoritetsskyddet. Även i det nya förslaget är dock inlösningsrätten det enda egentliga skyddet för en minoritet om inte någon i lagen angiven form av minoritetsförtryck kan bevisas. Bevisbördan ligger på minoriteten.

Brottsbalken 11 kap 3 § stadgar straff för "gäldenär, som fortsätter rörelse under förbrukande av avsevärda medel utan motsvarande nytta för rörelsen". Likaså straffas gäldenär som "genom gåva eller annan liknande åtgärd avhänder sig egendom av betydelse och därigenom försätter sig på obestånd eller förvärrar sitt obestånd". Antagligen kan vissa former av internprissättning falla under "annan liknande åtgärd". Dessa straff för vårdslöshet respektive oredlighet mot borgenär gäller även ledningen för ett aktiebolag.

I ABL stadgas dessutom att om "aktiekapitalet till två tredjedelar eller den mindre del, som kan vara bestämd i bolagsordningen, gått förlorat" och bristen inte inom viss tid blivit fylld eller aktiekapitalet nedsatt då skall bolaget träda i likvidation (142 §). Vid underlåtelse blir de handlande personligen ansvariga för uppkommande förbindelser (148 §).⁵⁾

Av intresse är också reglerna beträffande förtäckt vinstutdelning, som t ex kan ske genom "att bolaget säljer egendom till underpris till aktieägare" (Rodhe, 1968, s 81), dvs i detta fall till moderbolaget. Om denna förtäckta utdelning är olovlig, dvs överskrider vad som enligt senaste balansräkning finns tillgängligt för utdelning, föreligger återbetalningsskyldighet (ABL 73 §, 2 mom). Dessutom kan olovlig vinstutdelning medföra straff för styrelseledamot eller VD (214 § 3).⁶⁾

-
- 5) I förslaget till ny ABL är tvångslikvidationsreglerna uppmjukade (117 §). Vidare har det personliga ansvaret tagits bort och sanktionen ligger enbart i skadeståndsskyldighet enligt 140 - 143 §§. Se SOU 1971:15 s 44, 50, 326 - 328 samt 351 ff.
- 6) För en utförligare diskussion av skydd för minoriteter i dotterbolag se Borgström, 1970, s 157 - 176.

15 Internprissättning i multinationella företag

Många svenska företag har i andra länder dotterbolag eller andra företag som står under deras kontroll. För vissa storföretag är den utlandsbaserade verksamheten av mycket betydelsefull omfattning.

En företagsenkät (Veckans Affärer, 10 september 1970, s 48 - 49) visar bl a att 1969 hade tjugofem företag, noterade på börsens A-lista, 10 % eller mer av sin tillverkning förlagd utomlands. I fjorton av dessa företag var dels utlandsproduktionens andel av den totala minst 25 %, dels denna utlandsproduktion uppdelad på sex eller fler tillverkande dotterbolag eller bolag i vilka man hade betydande inflytande. För några företag (SKF och AGA) var andelen så hög som cirka två tredjedelar. Försäljningsandelen utomlands för de tjugofem företagen låg 1969 mellan 94 och 10 % med ett medianvärde på 60 %. Till dessa företag kommer så de företag, som har hela tillverkningen i Sverige men säljer utomlands genom egna dotterföretag.

Även om dessa siffror inte säger något direkt om leveranserna mellan koncernbolag i olika länder - någon sådan statistik har inte gått att få fram¹⁾ - ger de i alla fall en uppfattning om internationaliseringen i vissa svenska börsföretag. Internationaliseringen blir dessutom allt betydelsefullare - inte bara i denna grupp av företag. Allt fler utländska multinationella företag etablerar sig i Sverige och även icke börsregistrerade svenska företag ökar sina internationella engagemang.

1) Finansstatistiken ger dock besked om de totala koncernkrediterna. "De totala utländska koncernfordringarna uppgick vid slutet av år 1968 till 2,7 miljarder kr., motsvarande skulder till 3,4 miljarder kr. Som jämförelse kan nämnas att de totala handelskrediterna mellan fristående företag i samma material uppgick till på fordringssidan 5,4 och på skuldsidan 3,6 miljarder kr." (Grassman, 1971, s 83)

Storföretagens internationella aktiviteter har på senare år väckt allt större intresse hos skatte-, tull- och valutamyndigheter, hos arbetstagarorganisationer, industripolitiker och experter på koncernrättsliga frågor samt, inte minst, hos åtskilliga författare, journalister och andra opinionsbildare.

Det är givetvis omöjligt att här ens beröra alla de viktiga aspekter som kan läggas på de multinationella företagens verksamhet. Framställningen koncentreras till prissättningen av internationella koncernleveranser ur, i första hand, koncernledningens synvinkel.

Kapitlet disponeras på följande sätt. Först ges en kort översikt över de speciella problem och förutsättningar som kännetecknar ekonomiska mellanhavanden mellan koncernbolag i olika länder (15.1). Huvudsyftena för internprissättningen i multinationella företag tas därefter upp, varvid synpunkter från olika företag redovisas (15.2). Kapitlet avslutas med ett försök att sammanknyta alternativa utformningar av internprispolitiken i ett multinationellt företag med moderbolagets organisationsform (15.3 - 15.8).

I en särskild kapitelbilaga tas internprissättningen upp mer konkret ur ett svenskt sektoriserat moderbolags synvinkel. Framställningen utgör en ingående och relativt teknisk diskussion av hur internprissättningsfrågan kan lösas i ett sådant företag. Speciellt diskuteras finansiella, skatte-, tull- och civilrättsliga aspekter.

15.1 Problem vid internationell internprissättning

Internprissättningen i multinationella företag är särskilt besvärlig eftersom hänsyn måste tas till intressenter och förhållanden, som inte är aktuella vid leveranser inom ett och samma land. Skatter, tullar och valutabestämmelser samt konkurrensförhållanden, affärsseder m m i olika länder komplicerar bilden.

Skattemyndigheterna i det land moderbolaget och andra levererande företagsenheter befinner sig i har intresse av att internpriserna inte blir för låga, dvs av att vinster inte flyttas utomlands.

Skattemyndigheterna i de länder, som de mottagande företagen är

lokaliserade i, kräver att dessa sköts som vinstdrivande företag och har därmed i sin tur intresse av att koncernleveranser inte faktureras till för höga priser. Tullmyndigheter kontrollerar fakturor och ser till att tullavgifterna för varor belagda med värdetull inte blir för små genom för låga fakturabelopp. Valutamyndigheter har intresse av att valutabestämmelser inte kringgås genom internprissättning av varor eller genom uttag av royalties eller avgifter. Olika nivåer på tullar och skatter i olika länder, liksom varierande bestämmelser och praxis när det gäller myndigheternas agerande, gör att de interna fördelarna med en enhetlig internprispolitik nog måste vägas mot de koncernmässiga vinster som en flexibel internprissättning kan medföra. Detta gäller speciellt för företag med verksamhet i många länder.

15.2 Huvudsyften med internprissättningen

Vid sidan av de syften, som kan vara aktuella vid internprissättning inom ett land (se kapitel 4), tillkommer i multinationella företag en rad syften som sammanhänger med de speciella förhållanden som berörts i närmast föregående avsnitt.

Den rättvisepincip som är så viktig för internprissättningen i de flesta företag (jfr tabell 4.2) gäller också för internprissättning gentemot utländska dotterföretag eller anslutna företag. Enligt en undersökning som omfattar 130 amerikanska multinationella företag är rättvisepincipen grundläggande i de flesta företag. Med "rättvisa" avses då "en rimlig, rationell fördelning" av "kostnader och, i sin tur, vinster". (Greene och Duerr, 1970 s iv-v.)

I samma undersökning uppger ett antal företagsledare att man skall sköta relationerna med de utländska enheterna under iakttagande av effekterna för hela koncernen. Hänsyn till de utländska enheterna tar sikte i första hand på moralen hos personalen (förmodligen framför allt ledningen) i dessa. Vikten av att redovisa vinst för lokala skattemyndigheter anses vara mindre. (S vi.)

Det tryck som internprissättningen utsätts för från intressenter inom och utom företaget behöver balanseras "på ett sätt som tillåter företaget att operera rutinmässigt och växa under lönsamhet i konkurrens med andra tillverkare". Detta "är en huvudangelägenhet

15.3 Organisationsform och internationell internprispolitik

i internationell företagsledning och ett huvudmål för den grundläggande (internpris-) politiken". (S vi-vii.)

De synpunkter som refereras i den amerikanska studien överensstämmer väl med uppfattningarna hos ledande befattningshavare i de svenska multinationella företag som undersökts (se kapitel 8). Möjligen betonar dessa starkare betydelsen av moderföretagets resultat. Det intrycket kan visserligen bero på undersökningarnas olika uppläggning (skriftliga frågor och svar respektive intervjuer), men kan också förklaras av att dessa svenska företag troligen är mer beroende av sin utländska verksamhet än flertalet i den amerikanska undersökningen.

Ytterligare erfarenhetsmaterial från amerikanska företag redovisas av Butler och Dearden (1965).

Det finns många faktorer som avgör valet av internprispolitik i ett multinationellt företag. Flera sådana, både interna styr- och kontrollaspekter samt skatte-, tull- och valutaförhållanden, har nämnts i det föregående. De behandlas mer ingående i kapitelbilagan. Här skall i stället uppmärksammas hur olika förhållanden, framför allt organisationsformen, kan leda fram till olika utformning av internprispolitiken. Översikten konkretiseras med exempel på hur olika företag utformat sin internationella internprispolitik.

Ett förhållande av grundläggande betydelse för internprispolitiken är hur de utländska enheterna är organiserade visavi koncernledningen. Organisationen av utlandsverksamheten är i sin tur avhängig av vilken typ av företag som moderföretaget utgör.

Chandler (1966) skiljer mellan tre typer av företag. Mycket kort kan dessa beskrivas på följande sätt:

Ett typ I-företag är i princip uppbyggt kring en person. Det har ofta bara en enda produktlinje och tyngdpunkten lagd på en enda funktion, t ex tillverkning. Denna företagstyp är begränsad till relativt små företag med förhållandevis okomplicerad verksamhet.

Ett typ II-företag är vertikalintegrerat och funktionellt organiserat. Ofta har det en eller ett fåtal närliggande produktlinjer. Tyngd-

punkten ligger vid rationellt resursutnyttjande, effektivitet och samordning av funktionella aktiviteter. Strukturen är relativt centraliserad med ett fåtal centralt placerade befattningshavare som fattar ett stort antal komplexa beslut. Denna typ av företag motsvarar ungefär de vertikalintegrerade flerproduktföretagen i kapitel 13.

Ett typ III-företag är diversifierat och sektoriserat i resultatansvariga enheter. Finansiella frågor, planering och forskning handläggs centralt. Ett företag av denna typ blir mycket flexibelt och innovativt och fostrar dessutom goda företagsledare. Denna typ av företag innefattar både konglomeraten och de produktsektoriserade företagen i kapitel 13.

En undersökning av amerikanska företag (Fouraker och Stopford, 1968) visar "att det amerikanska tillverkande företaget med omfattande internationella intressen sannolikt är:

- 1 diversifierat i sina hemmamarknadsaktiviteter
- 2 typ III i sin organisationsstruktur
- 3 ledande inom forskning och utveckling
- 4 en stor exportör från USA" (s 56).

De fyra ledande branscherna i alla dessa avseenden är kemi, gummi, transport och elektrisk maskinindustri. (S 61.)

Storlek, kapitalintensitet och lönsamhet uppvisar däremot inget klart samband med den internationella verksamhetens omfattning. "De företag som stannar hemma kan vara bland de största, mest integrerade, mest kapitalintensiva och mest lönsamma företagen i (den amerikanska) ekonomin. Vidare är det inte så troligt att de har problem med organisation, rekrytering och utbildning av företagsledare, linjestabskonflikter eller med att finna ut vad företaget egentligen ägnar sig åt eller borde ägna sig åt". (S 63.)

De stora företag som stannar hemma är alltså ofta väl sammanhållna och behåller en typ II-organisation även när de växer. Även för företag med liten internationell verksamhet eller med ett fåtal produkttyper kan denna organisationstyp, med några få centralt placerade

personer i moderbolaget som samordnar den internationella verksamheten, vara ändamålsenlig (modell a).

Om den utländska marknaden växer och ställer krav på innovationer och diversiering av produkter och marknadsansträngningar krävs en annan typ av organisation, något mer av typ III. Ytterligare fyra organisationsmodeller kan då urskiljas (jfr Fouraker och Stopford, 1968, s 53 - 54):

- en särskild resultatansvarig internationell avdelning i moderbolaget ansvarar för all verksamhet utomlands (modell b)
- världsomfattande produktsektorer i moderbolaget inkluderar även den utlandsbaserade verksamheten inom produktområdet (modell c)
- geografiska sektorer, regioner, omfattar all verksamhet inom respektive område oberoende av produktslag (modell d)
- tredimensionell organisation i vilken produkt-, områdes- och funktionellt ansvar knyts samman (modell e)

Dessa fem modeller ger olika utgångspunkter för relationerna i allmänhet mellan moderbolag och dotterbolag och mellan dotterbolag inbördes. För internprissättningen kan de vara helt avgörande. Det visar följande exempel som samtliga är hämtade från svenska företag med omfattande internationell verksamhet.

15.4 Modell a: funktionell samordning

I företag med en enda produktlinje och med begränsad utlandsverksamhet i egen regi är det i allmänhet tillräckligt med en person - eller en liten grupp av personer - i moderbolaget som sköter kontakterna med de utländska dotterföretagen.

Internprissättningen kan på grund av fåtalet produkter och fåtalet involverade länder lätt anpassas till de lokala förutsättningarna. Exempelvis kan dotterföretagen behandlas ungefär som agenter. Det nettopris de debiteras kan beräknas med hänsyn till tullar och skatter. Avgifter för tjänster från moderbolaget kan tas ut från fall till fall. Överhuvudtaget torde själva internprissättningen sällan medföra större problem i företag av denna typ.

Exempel 1. Se avsnitt 9.1, praktikfallet SMT Machine Company AB.

Även i företag med omfattande internationell verksamhet men med en typ II-organisation i moderbolaget förekommer denna modell.

Exempel 2. Företag 2 är funktionellt organiserat med en produktions-, en marknads- och en finansdirektör. De flesta tillverkningsenheterna har enbart kostnadsansvar. Tillverkningen omfattar standardiserade kapitalvaror.

De mest betydelsefulla av de förhållandevis många utländska dotterbolagen är organiserade direkt under VD, övriga under marknadsdirektören. En tidigare organisationsform med produktchefer i moderbolaget övergavs bl a på grund av administrativa svårigheter. Det var exempelvis svårt att uppnå samordning mellan produktsektorerna, vilket dotterbolagen och därmed koncernen blev lidande på.

Planeringen av leveranser mellan bolag i olika länder sker i princip oberoende av internprissättningen. Internleveransplaneringen ingår i det årliga budgetarbetet. Visserligen ingår preliminärt beräknade internpriser (fabrikpriser) i de budgetförutsättningar som i början av året före budgetåret tillställs dotterbolagen, men produktions- och leveransprogrammen fastställs huvudsakligen på basis av försäljningsbolagens preliminära försäljningsprognoser, fabrikernas kapaciteter och centralt önskvärda program. Detta är klart i augusti-september. Justeringar görs sedan både under tiden fram till budgetårets början och löpande under detta.

Sedan fabriksbudgeterna färdigställts görs produktkalkylerna. Internpriserna, som består av standardtillverkningskostnad (inkluderande verktygs- och utvecklingskostnader) plus vinst (jfr ex 3 i tabell 10.1) är således ej klara vid budgetarbetet.

Internprissättningen handläggs helt centralt. De internationella internleveranserna, som här diskuteras, är efter svenska förhållanden mycket omfattande.

När det gäller leveranser från Sverige till dotterbolag utomlands görs i moderbolaget bedömningar av skatter i Sverige och utlandet, inklusive eventuell dubbelbeskattning, tullar och andra avgifter,

valutabestämmelser, utdelningar, dotterbolagens finansiella situation, eventuell expansion i dotterbolagen osv. På basis av dessa bedömningar samt kostnader och kundpriser beräknar och föreslår en stabsenhet i ekonomiavdelningen internpriser, vilka sedan officiellt sätts av marknadsdirektören.

"Dotterbolagen måste ha ett acceptabelt resultat, men strävan är att lägga internpriserna så att moderbolagets kapital får en tillfredsställande förräntning." I det pressade läge företaget befinner sig är "minimering av tullar och skatter helt avgörande".

Även problemen rörande vinsthemtagning är mycket väsentliga. "Moderbolaget måste slå vakt om rörelseresultatets utveckling. Vi måste ha täckning för utdelningen ... Vi måste få utdelning (från dotterbolag) om vi ska gå ner i pris. Annars är det risk för utarmning i Sverige."

Kapitalöverföringen kompliceras av att specialfaktureringar eller efterfaktureringar är omöjliga. All överföring av kapital måste ske löpande. Internprissättningen av varuleveranser fyller därför en viktig finansiell funktion. Men det anses svårt att få information om tullar och skatter i olika länder. Det anses också svårt att göra systematiska avvägningar mellan förändringar i internpriser, löften om utdelningar, förändringar i leveranskredittider, lokala lånetransaktioner etc.

Dessa förhållanden påverkar styrningen av dotterbolagen. "Om ej tullar, skatter etc fanns kanske prissättningen skulle göras så att de utländska dotterbolagen fick arbeta mer företagsekonomiskt självständigt. Nu måste de ta hänsyn även till andra dotterbolag och till moderbolaget."

Internpriserna har således i huvudsak en officiell roll. De används inte för styrning eller resultatmätning av vare sig fabriker eller försäljningsbolag. "Dotterbolagscheferna förses med komplett kostnadsinformation från moderbolaget så internpriset ger ej mycket upplysning."

De officiella internpriserna har ingen betydelse i resultatmätning-

en. "Försäljningsbolagen bedöms mot del i koncernvinst. Men redovisat resultat påverkar de anställda i de utländska bolagen. Det är av psykologisk betydelse att dessa går med vinst."

Även leveranser mellan dotterbolag i utlandet fastställs i budget. Dotterbolagen har viss frihet när det gäller dessa leveranser. Internpriserna sätts dock av moderbolaget. Ett dotterbolag "skall ej tjäna på export. De tvingas ibland sälja till andra koncernbolag. De ska endast mätas med vad de säljer i landet". Vinsten på försäljning till andra koncernbolag förs vid resultatmätningen över till dessa, som i gengäld belastas med ränta på kapital bundet i leverantörens produktionsapparat.

Sammanfattningsvis har man i detta företag en helt centralstyrd internprissättning. Produktions- och leveransvolymerna fastläggs i stort centralt. Totalt resultatansvar har ingen enhet. Tillverkningsenheter bedöms genom kostnadsjämförelser mot budget, försäljningsenheter med utgångspunkt från sin andel i koncernvinsten.

I båda exemplen på företag med funktionell samordning av både hemmamarknads- och utlandsverksamheten används således den internationella internprissättningen i första hand som ett finansiellt instrument och inte som ett styr- eller internt kontrollinstrument.

15.5 Modell b: internationell avdelning

Enligt amerikanska erfarenheter är det ett vanligt första utvecklingsstadium i företag av typ III, som internationaliserar sin verksamhet, att skapa en "international division" vid sidan om de redan förefintliga resultatansvariga sektorerna (Fouraker och Stopford, 1968, s 53). Härigenom uppnås flera effekter: dels framhävs utlandsverksamhetens betydelse, dels skapas ett klart ansvar inom moderbolaget för utlandsverksamheten, dels hushållas med företagsledare med internationell erfarenhet.

Den internationella avdelningen har resultatansvar för all utlandsverksamhet. Den blir emellertid starkt beroende av produktsektorerna både när det gäller varuleveranser, utvecklingsarbete och service av olika slag. Slitningar uppstår därför lätt mellan produktsektorerna och den internationella avdelningen rörande prioriteringar

i produktionen, sortiments- och kvalitetsfrågor, fördelning av kapital samt, inte minst, internpriser.

Sådana inbyggda konfliktmoment samt kommunikationssvårigheterna med att ha all internationell expertis i en särskild resultatenhet tenderar att göra denna organisationsmodell till en övergångsform. En utvecklingsväg är att den ersätts med en modell med världsomfattande sektorer; en annan att tillverkningsenheterna bryts ut från produktsektorerna och att regionalt resultatansvariga enheter skapas. (Jfr Fouraker och Stopford, 1968, s 52 - 53.)

I svenska företag finner man olika varianter på grundmodellen med produktsektorer och en särskild internationell avdelning. Åtminstone bland verkstadsföretagen är det dock svårt att hitta exempel på resultatansvariga internationella avdelningar som köper produkter internt för försäljning utomlands. Vanligen har man antingen en enbart säljstödande exportavdelning eller också sker all försäljning genom en särskild försäljningsorganisation vid sidan om produktsektorerna. Exempel 3 belyser det senare fallet. I exempel 4 redogöres för hur ett företag övergick från en modell med separat försäljningsavdelning till en modell med totalansvariga sektorer. I båda företagen är den internationella verksamheten av avgörande vikt.

Exempel 3. Detta företag är ett stort verkstadsföretag med tillverkning av apparater, maskiner m m som i stor utsträckning sätts samman till stora anläggningar. Företaget är organiserat i ett antal produktsektorer samt stora centrala enheter för forskning och utveckling, tekniska frågor, försäljning och ekonomi.

All försäljning sker genom den centrala försäljningsavdelningen. Detta anses nödvändigt eftersom man säljer anläggningar och dessa sätts ihop av produkter från olika sektorer.

Försäljningsavdelningen består av dels ett antal resultatansvariga enheter, som är inriktade på olika tillämpningsområden, dels ett antal stabsenheter.

Sektorerna skall i princip ha ett resultat lika med noll. De säljer

sin produktion till försäljningsavdelningen till budgeterade totala tillverkningskostnader. Denna lägger på ett pålägg för gemensamma försäljnings- och administrationskostnader samt för eventuella fraktkostnader o dyl. Till det så erhållna priset säljs produkterna till de resultatansvariga försäljningsorganen som gör pålägg för sina kostnader samt vinst.

Det pålägg försäljningsavdelningen gör anses vara marknadsanpassat. Det kan variera från noll procent till mycket höga procenttal. "Genom att plussa på i tidigare led undviker vi att försäljarna tar ut för låga priser . . . Om priser ska höjas är det lättare att låta försäljarna behålla sina pålägg och plussa på i tidigare led." Å andra sidan prutas dock ofta i dessa pålägg. Man spelar både med dem och med påläggen i sista ledet vid förhandlingar med kunderna.

Den försäljning som går via dotterbolag i utlandet anses inte medföra några särskilda problem. När det gäller standardprodukter levereras dessa till marknadsorienterade priser. Vid mer komplicerade produkter arbetar dotterbolagen ofta på kommission.

Försäljningsorganen, som är resultatenheter, bedöms med sitt uppnådda resultat, dvs försäljningsintäkter minus "egna" kostnader och vad som betalats internt för varor och tjänster. Till de senare hör bl a montage som köps från en central teknisk enhet.

Sektorernas resultat skall som nämnts i princip vara lika med noll, men man vill veta resultatet för produktgrupper. Därför återförs all försäljning på sådana. Dessutom beräknas resultat för sektorerna (egentligen för produktområdena, vilket inte riktigt är samma sak). Man utgår från beställningsstatistik och med hänsyn till tidsfördröjningar i olika produktgrupper förskjuts lönsamheten bakåt. Detta görs för att kunna studera hur lönsamheten förändras över tiden inom produktområdena.

Sammanfattningsvis har man alltså produktsektorer som levererar till fullkostnadspris (enligt standard) till en särskild försäljningsavdelning, som inrymmer både stabsenheter och resultatansvariga enheter. Man har utrett alternativet att sektorerna säljer till försälj-

ningen till ett marknadsanpassat pris (marknadpris minus rabatt). Förslaget föll huvudsakligen för att man ej ville ha ständiga diskussioner om internpriserna. Den utvecklingsväg man ser är att någon gång i framtiden bilda större sektorer som svarar för både tillverkning och försäljning.

Exempel 4. Utvecklingen i ett annat av de största svenska verkstadsföretagen utgör en illustration av hur svårigheterna med en central marknadsansvarig enhet kan framkalla organisatoriska förändringar.

Fram till för några år sedan utgjorde moderbolaget en operativ enhet, som fungerade som en sammanbindande länk mellan koncernens tillverkande respektive säljande bolag. Tillverkningsbolagen sålde sin produktion till moderbolaget, som sålde till försäljningsbolagen. Försäljningsavdelningen var mycket stor - den omfattade ca 400 personer - och var organiserad efter tre grupper av kundkategorier.

Internprissättningen mellan moderbolaget och försäljningsbolagen skedde genom förhandlingar. Det rådde ett utbrett missnöje med detta system. Ständiga klagomål förekom. En översyn över internprissystemet beslutades. Den skulle handläggas av marknadsplaneringsavdelningen i moderbolaget och vara klar efter ca fem månader.

Undersökningen planlades i följande steg:

- 1 klargöra teorin
- 2 klargöra nuvarande internprissystem
- 3 klargöra företagets målsättningar och politik beträffande bl a finansiering, styrning och utvärdering av försäljningsbolag
- 4 utarbeta policy för internprissättning inom ramen för företagets målsättningar
- 5 kalkylera internpriser för nästföljande år
- 6 utarbeta förslag till organisation plus genomförande i introduktionsskedet

Teoridelen (steg 1) presenterades i en 30-sidig PM efter ca en månad. Ytterligare två månader senare var kartläggningen avslutad. Arbetsgrupper hade diskuterat målsättningsfrågan. Två förslag, "ett helt decentraliserat och ett med viss centralisering", var utarbetade. I det skedet avbröts utredningen. Enligt utredaren var "saker på gång" och frågan skulle vila ett par månader.

Fem månader senare trädde en ny organisation i kraft. Moderbolaget övergick till att endast omfatta koncernledning, stabsorgan samt en central forsknings- och utvecklingsavdelning. Produktionen koncentrerades på tre produktbolag, som vart och ett svarar för ett givet produktområde. Moderbolagets försäljningsavdelning, utom en enhet för samordning, uppsplittrades på dessa bolag. Försäljningsbolagen fick således direktkontakt med produktbolagen.

Lösningen på problemen blev alltså mer genomgripande än en omläggning av internprissättningen. Den centrala försäljningsavdelningen försvann.

Internprissättningen i den nya organisationen (bortsett från horisontella prestationer mellan produktbolagen och prestationer från huvudkontoret) sker i ett led genom direkta förhandlingar mellan tillverkande och säljande bolag. Vid dessa utgår man från ett standard exportpris (marknadspris) på varje produkt. Hänsyn till skäliga försäljningskostnader, tullar och skatter samt introduktionslättnader m m medför att rabatter och påslag förekommer "i en fruktansvärd flora. På var och en av de tusentals olika produkterna kan det finnas lika många priser som länder". Internprissättningens huvudsyften ur koncernledningens synvinkel är att skapa möjligheter till resultatkontroll och att stimulera lönsamhetstänkande.

Produktions- och leveransplanering sker genom ett särskilt planeringssystem. Moderbolaget svarar för de strategiska avgörandena men den löpande planeringen, inklusive de prioriteringar som måste göras pga den konstanta kapacitetsbristen i tillverkningen, handläggs främst av produktbolagen. Dessa får information om "försäljningsbolagens marginaler på deras produkter så att de kan idka koncerntänkande. Detta kan verka underligt då försäljningsbolagen ju är pro-

duktbolagens förhandlingspartners ... Men det är ingen rapporteringskyldighet. Det vore ju vederstyggligt."

Den stora fördelen med den nya organisationen och det nya internprissystemet anses vara ett "mer preciserat lönsamhetsansvar och en klarare bild av var koncernvinsten ligger".

Förhandlingsmodellens största fördel uppges ligga i att det garanterar ett konstant, hårt pristryck på försäljningsbolagen från produktbolagens sida. Vare sig de förra eller de senare har visserligen några externa alternativa marknader att tillgå, men försäljningsbolagen har stor frihet och starka lokala styrelser, varför man vill "aktivera dem att ta ut bästa möjliga pris i sista led".

Det missnöje som finns på centralt håll rör förhandlingssystemets kortsiktiga karaktär. Man vill få in dotterbolagen i ett lönsamhetstänkande på lång sikt och skulle därför önska en långsiktig marknadsorienterad internprispolitik. Men en sådan skulle i sin tur medföra svåra avvägningsproblem eftersom internprissättningen samtidigt dels är avgörande för hur bolagen kan nå sina avkastningskrav, dels bör stimulera till snabba anpassningar till ändrade yttre förutsättningar pga bl a konkurrenters, myndigheters och kunders beteende.

Man vill ha internpriserna marknadsorienterade vilket "undanskymms om man laborerar med olika priser pga tullar och skatter. Det vore för administrativt krångligt att ha ett inre (internt) och ett yttre (officiellt) internprissättningssystem. Det skulle också vara svårt eftersom många bolag har lokala chefer och styrelser med ledande bankmän, jurister etc."

Sammanfattningsvis utgör alltså internprissättningen i detta företag ett led i en viktig intern kontrollfunktion - en kontrollfunktion vars betydelse ytterligare betonas av att en särskild controllerfunktion inrättades en tid efter det företaget besöktes för denna studie.

Vid en jämförelse mellan detta exempel och exempel 2 framgår att syftena med och utformningen av den internationella internprissättningen i dessa två företag är helt olika. I det ena fallet används

internprissättningen som ett internt kontroll- och styrinstrument, i det andra som ett finansiellt instrument.

15.6 Modell c: världs- omfattande sektorer

Om ett företag med betydelsefull utlandsförsäljning - och tillverkning - organiseras i världsomfattande produktsektorer undviks en rad konfliktområden i jämförelse med om man har en särskild internationell avdelning eller om man använder moderbolaget som buffert mellan produktenheter i moderlandet och försäljningseenheter utomlands. Det totala lönsamhetsansvaret för varje produktlinje kommer att ligga inom en och samma resultatenhet, vilket reducerar konfliktrisker rörande internpriser och kapitalallokering och stimulerar och underlättar ett flervägs informationsutbyte.

Modellen kräver dock förhållandevis många företagsledande personer med internationell erfarenhet. Den har dessutom vissa nackdelar, bl a risken att styrningen av de utländska bolagen från sektorerna blir - eller i varje fall upplevs som - alltför stark. Om de utländska dotterföretagen säljer produkter från flera sektorer finns också risken för svåra samordnings- och prioriteringsproblem (jfr exempel 2 ovan).

Exempel 5 och 6. Två exempel på företag med denna grundmodell kan ges. Båda säljer verkstadsprodukter på oligopolmarknader världen över och båda är alltså organiserade i produktsektorer, som även inbegriper försäljning utomlands. Utlandsbolagen är dock själva resultatansvariga för sin verksamhet.

I båda företagen har internpriserna länge fastställts genom förhandlingar mellan sektorer och utlandsbolag och i båda har omfattande utredningar av extern och intern prissättning nyligen genomförts. De lösningar man kom fram till var emellertid mycket olika. I det ena företaget satsade man på ett standardiserat kostnadsbaserat internprissystem med integrerad resultatmätning för sektorer och dotterbolag. I det andra infördes avräkning till beräknade kundpriser minus rabatt för "strategiska produkter" och till självkostnad plus målsatt vinst för det övriga sortimentet.

De olika stegen i de två utredningarna inklusive de slutliga försla-

gen refereras i avsnitt 16.6 och tas därför inte upp här. Några erfarenheter från de nya systemen kan ännu inte redovisas.

Ytterligare synpunkter på internprissättning i företag med internationellt säljande produktsektorer ges i bilagan till detta kapitel (15.B.1 och 15.B.2)

15.7 Modell d: regioner

Denna modell bygger på geografiskt inriktade divisioner, vilka har "resultatansvar för ett område oberoende av produktslag. Typfallet är att denna struktur är förknippad med de företag som har mogna, standardiserade produktlinjer för vilka marknadsföring, snarare än produktion och teknologi, är den kritiska variabeln". (Fouraker och Stopford, 1968, s 53)

Exempel 7. Detta företag tillverkar huvudsakligen ett fåtal varianter av en viss typ av relativt dyrbara kapitalvaror som säljs till både privatpersoner och företag. Utlandsförsäljningen är organiserad regionvis. Regioncheferna köper varorna från koncernens produktsektorer i moderbolaget till kostnadsbaserade priser. Resultatintegrering görs mellan sektorer och regioner vid resultatmätningen. Något totalt områdesansvar finns således inte i företaget.

Inte heller i de övriga företag som studerats förekommer en renodlad regionindelad organisation. I flera fall finns regionindelade marknadsstabersom som biträder de resultatansvariga produktsektorerna. I det företag som beskrevs i exempel 3 biträds de resultatansvariga försäljningsenheterna av regionindelade stabsorgan. Regionindelning förekommer också inom produktsektorer som nästa exempel visar.

Exempel 8. Den största resultatenheten i ett stort elektrotekniskt företag består av stabsorgan samt tekniska enheter, en svensk försäljningsavdelning och en regionindelad exportavdelning. Produkterna köps från moderbolagets produktionssektor till full tillverkningskostnad (standardkostnad plus kalkyldifferens månadsvis).

Regionavdelningarna säljer dels direkt till kunder, dels genom utländska dotterbolag. I det senare fallet förekommer både att dotter-

bolagen faktureras kundpris minus rabatt och att dotterbolagen erhåller kommission. Internprissättningen av färdigvaror mellan sektorn och de utländska dotterbolagen är således marknadsorienterad. Sektorn ansvarar vanligen för kundprissättningen, dotterbolagen bidrar och får betalt för sina kostnader genom överenskommen kommission från sektorn.

Sektorn är således den primärt resultatansvariga enheten. Den drabbas också om ett utlandsbolag gör förluster på affärer som initieras från sektorn.

De internationella affärerna övervakas av en försäljningsdirektion i moderbolaget som för övrigt också är regionindelad. Denna biträder även med olika slag av utredningar.

Sammanfattningsvis är det alltså svårt att hitta exempel, åtminstone bland större svenska verkstadsföretag, på renodlat regionindelade företag. I flera fall återfinns regionindelningar inom produktsektorer och ej tvärtom.

15.8 Modell e: tredimensionell organisation

I det föregående har givits flera exempel som inte uppvisat en renodlad organisationsmodell. Ofta finns en blandning av sektorer, regioner och enheter med funktionellt ansvar. I allmänhet förefaller sådana blandformer ha vuxit fram som en successiv anpassning till en ökande och relativt allt mer betydelsefull internationell verksamhet.

Det finns åtskilliga svårigheter förknippade med dylika blandformer. Oklara ansvarsförhållanden, motstridiga intressen osv är några exempel. Oenighet om internpriser utgör ofta symtom på sådana djupare liggande problem.

Det finns emellertid fördelar med en tredimensionell organisationsform. Den kan ge en bättre garanti för att både funktionella, produktinriktade och geografiska aspekter aktivt bevakas och utvecklas. "Det finns allvarliga problem förenade med denna form, men förmågan hos en organisation att lära sig att arbeta inom en sådan struktur kan vara nyckeln till bibehållandet av den administrativa flexibilitet som är nödvändig för fortsatt tillväxt och framgång utomlands" (Fouraker och Stopford, 1968, s 54).

Det internprissystem som bäst passar ett sådant företag kännetecknas av att det är högggradigt företagsanpassat. Synpunkterna i kapitalbilagan kan kanske tjäna som en ytterligare vägledning.

15.B Internprissättningen i ett multinationellt företag

Bilaga till Kapitel 15

av Björn Fagerström och Göran Arvidsson¹⁾

Denna bilaga har tre huvudsyften. Dels avser den ge en relativt konkret bild av hur internprisproblemen kan se ut och attackeras i en svensk sektoriserad koncern med utlandslokaliserade säljande respektive tillverkande och säljande enheter. Dels avser den visa hur skatte-, tull- och valutaförhållanden kan analyseras och tas in i bedömningar av internpriser, eller hellre mellanlandspriser, i flernationella företag. Dels avser den ge en bild över de restriktioner i form av lagar och andra förordningar som finns vid "mellanlandsprissättningen".

15.B.1 Exempel på mål och principer för internprissättningen

Internprisproblematiken i ett multinationellt företag är svår, särskilt därför att man med internprissättningens hjälp kan vilja uppnå många målsättningar av vilka flera kan vara i konflikt med varandra.

Internprissättningen kan:

externt

- a vara ett medel att etablera fiskala vinstmål för koncernens operativa enheter i samråd mellan koncernledning och dotterbolag
- b på lämpligt (optimalt, "satisfierande") sätt avväga den fiskala vinsten mellan olika operativa enheter inom koncernen med hänsyn tagen till skatter och tullar i de involverade länderna
- c göra det möjligt för koncern-, sektor- och dotterbolagsledning att värdera och jämföra dotterbolagens respektive

1) Fagerström svarar för avsnitten 15.B.1 - 15.B.4, Arvidsson för 15.B.5 samt för redigeringen av bilagan.

olika sektorers inom moderbolaget fiskala resultat

- d etablera sådana internpriser som är acceptabla för nationella skatte- och tullmyndigheter

internt

- e reducera tiden för interna prisdiskussioner inom koncernen
- f stimulera till ett bättre koncerntänkande
- g ge säljande enheter full kostnadsinformation så att man kan bedöma om en affär är lönsam ur koncernens synpunkt
- h belöna försäljning av standardprodukter
- i stimulera försäljningen på nya marknader och inom nya användningsområden

Följande principer kan, även om de inte är tillämplbara i alla typer av multinationella företag, kanske ge viss vägledning vid översyn eller utformning av internprissättningen.

Internpriser bör normalt inte styra beslut om lokal tillverkning och lokala köp. Internpriserna skall heller inte bestämma kundpriserna men de kan tjäna som en kontroll på att ej alltför låga kundpriser tas ut och på att kostnadsnivån i dotterbolaget ej är för hög.

Man bör sträva efter ett standardiserat system för internprissättningen. Utgångspunkten kan vara en prislista från vilken man gör avdrag eller pålägg. Dessa kan variera mellan sektorer, produkter och länder. Förhandlingar mellan parterna kan därvid komma i fråga. Ett annat system är att ha en enhetlig prisformel baserad på lokal kostnad plus ett standardpålägg på alla internleveranser. Kostnaden hos den mest effektiva tillverkaren inom koncernen plus ett standardpålägg kan också användas.

Ett enhetligt system skapar större ordning och effektivitet i prissättningen. Det underlättar kontrollen och eventuell övergång till en framtida automatisk databehandling.

Säljande instanser inom koncernen bör vara medvetna om riskerna då en vara passerar flera resultatenheter på väg från fabrik till kund. Inom en koncern finns inte några vinster, bara kostnader. Sektorerna bör därför kontrollera att inte internpriserna sätts så högt, att det blir omöjligt för dotterbolagen att vid försäljning till marknadspriser få täckning för sina kostnader.

En lösning är att bara ha en nivå i företaget där vinsten genereras. Huvudargumentet härför är att en producerande eller säljstödjande enhet inte kan vara en resultatenhet, eftersom man inte säljer till en slutlig konsument. Innan en produkt nått konsumenten kan den bara flyttas inom en koncern och det bör ej generera några vinster.

Det ligger en stor risk i att låta blott säljstödjande sektorer utgöra resultatenheter. De kan då bygga ut sina resurser och öka sina kostnader utan de hämningar som en konfrontation med marknader-
na och konkurrensen på dessa innebär. En sektor av detta slag bör ha en kostnadsminimerande målsättning i stället för en intäktsmaximerande.

Om en sektor får manipulera sin intäktssida genom att höja internpriserna när de egna kostnaderna har trappats upp, övervältras kostnadsproblemen på de verkliga resultatenheterna - nämligen de säljande enheterna.

Det viktiga priset är kundpriset och man får se till att kundprissättningsstrategin inte hindras av en serie interna pålägg som minskar handlingsutrymmet för den säljande enheten till en mycket liten marginal.

Internprisets höjd kan man i första hand låta bestämmas av marknadsprisets höjd på respektive marknad och kostnaderna för att sälja produkten. Det är riskabelt att enbart räkna "cost plus" hela vägen från fabrik till kund. Den säljande enheten kan få för liten marginal och försvagas i sin marknadsposition. Det finns kanske ej tillräckligt utrymme för en aktiv säljinsats med reklam och andra säljfrämjande åtgärder.

De säljande enheterna bör ha tre kriterier för sin kundprissättning:

- a kalkyl nerifrån
- b marknadspris (den viktigaste konkurrentens pris)
- c Hur klarar man vinstmålsättningen?

Dessa tre kriterier är även en kontroll på internprisets rimlighet. Man bör räkna baklänges från marknadspriset och dra av rimliga kostnader och vinst för att få kontroll på internpriset.

Vid diskussion mellan koncernledning och dotterbolagsledning om vinstmålsättningar för dotterbolagets olika avdelningar får man också från koncernledningens sida en uppfattning om internpriserna är rätt avvägda.

Vissa företag har olika internpriser till sina dotterbolag allt efter den service som lämnas av moderbolaget. Detta kan vara ett alternativ till ett enhetligt internpris på varorna kombinerat med särskilda avgifter för olika slags service.

I internprissättningsfrågor bör skatteöverväganden i allmänhet ej dominera över hänsynstaganden till marknadspriser och konkurrensförhållanden.

Erfarenheter från många företag visar att internprissättningssystemet i första hand bör anpassas till den operationella målsättningen i kontrollsystemet. Blott då yttre förhållanden är av exceptionell betydelse, t ex mycket höga tullar eller höga skatter, bör hänsyn till dessa komma i första hand vid internprissättningen.

Skattesatserna i utvecklade länder tenderar att utjämnas. EEC-harmonisering av skatter kommer. EEC får nya medlemmar. USA har i viss mån anpassat sina skattesatser till EEC länderna. Därmed kommer skattesynpunkternas betydelse i internprispolitiken att reduceras väsentligt. De europeiska skattemyndigheterna kommer sannolikt att följa IRS i USA vad gäller kontroller av mellanlandspriser till dotterbolag. Se vidare 15.B.3.

Ett företag med multinationell inriktning bör sträva efter att vara "en god medborgare" i alla länder där man opererar. Detta gör ett ensidigt lokalisering av vinsten, och därmed skatten, till det

ena av två inblandade länder omöjligt.

Det finns en risk i vissa länder att dotterbolaget kan beskattas efter en skönsmässigt gjord omfördelning av vinsten mellan moderbolag och dotterbolag. I Italien har fackföreningarna rätt att "revidera" företagets vinst; i Västtyskland och Frankrike sitter deras representanter i företagets styrelser och detta kan få konsekvenser för lokalisering av vinsten genom internpriser.

I många bolag vars internpriser är satta under hänsynstagande till skatter, tullar och andra yttre inflytanden används någon form av korrigering för att mäta olika enheters verkliga bidrag. Detta kan ske exempelvis genom ett s k credit-backsystem. De officiella internpriserna användes då ej som bas vid räntabilitetsmätningar för moderbolagets sektorer och dotterbolag. Räntabilitetsmätningarna baseras på ett icke officiellt internpris där alla dotterbolag sätts på lika basis. (Se 6.1.3.)

En viktig förutsättning vid förändringar i ett internprissättnings-system inom ett multinationellt företag är att förändringarna inte orsakar destruktiva förändringar i det existerande kontrollsystemet - såvida man inte vidtar korrigeringar för att få systemet att effektivt fungera (t ex någon form av credit-back). Om internpriser ändras på grund av högre tillverkningskostnader ändras ej systemet, men om ett internpris förändras för att motverka eller dra fördel av yttre omständigheter, då kommer systemet att återspegla resultat som inte enbart är en följd av den verksamhet systemet är utvecklat för att mäta. Och om mätresultatet är fel blir också ofta de beslut som baseras därpå felaktiga. Ett krav på ett kontrollsystem är att det skall ge möjlighet att mäta, värdera och motivera olika operativa enheter i en koncern och de kraven är så viktiga för koncernens effektivitet att förändringar i internprissättningen som svar på yttre stimuli inte bör tolereras om möjligheten att möta ovanstående krav väsentligt försämras.

15.B.2 Olika internpriser på varans väg från fabrik till kund

Internprissättningen ses ur ett svenskt moderbolags synvinkel. Koncernledningen antas identisk med moderbolagets. Moderbolaget tänks bestå av både produktionsenheter och produktsektorer. De utländska

aktiviteterna bedrivs genom tillverkande och säljande respektive enbart säljande dotterföretag. Branschen är verkstadsindustri.

15.B.2.1 Prissättning mellan fabrik och produktsektor inom samma företag

Om fabriken enbart levererar till sektorn finns det skäl som talar för att fabriken ej bör vara en resultatenhet och för att priserna från fabriken är fasta. Logiken för verksamheten bör vara att uppnå standardpriser. Fabriken bedöms härefter och genom jämförelser med vad man uppnått tidigare. Produkterna bör således avräknas till standardpris. Problemet är vad skall detta innehålla. Somliga företag använder tillverkningskostnad utan tillägg för allmän administration och forskning och utveckling (FoU). Kostnader för FoU brukar debiteras särskilt.

Vissa företag har gått in för att fastställa den tillverkningskostnad en produkt skall ha på basis av kostnaderna i den effektivaste fabriken. Kostnaden fastlägges för ett år i taget. Systemet innebär att en koncern endast använder sig av en enda tillverkningskostnad för en viss bestämd produkt oberoende av i vilket land eller i vilka länder produkten tillverkas. Det blir alltså egalt från denna kostnadssynpunkt vilken fabrik man väljer inom koncernen.

15.B.2.2 Prissättning mellan moderbolagets produktsektorer och dotterbolag (i utlandet och i hemlandet)

Det är dessa internpriser som är mest kritiska. Ett lämpligt system för internprissättningen kan vara att ha en prislista och från denna göra pålägg eller avdrag alltefter den nivå man önskar att internpriserna skall ha för olika länder.

Internpriserna bör i allmänhet sättas i första hand efter marknadspriser, kostnader och konkurrensförhållanden på respektive marknad. Men man bör även i andra hand beakta skatter, tullar, lämpligaste finansieringssätt av ett dotterbolag, vinsthemtagningsmöjligheter m m. Ur koncernens synvinkel bör avbränningar i form av skatter och tullar minimeras. Internprissättningen är inom vissa gränser ett medel härför. Men då uppmärksamheten på lokalisering av vinst till ettdera av två inblandade länder genom internprissättning alltmer bevakas av skattemyndigheter och då det finns ett önskemål att "vara goda medborgare" i alla länder där koncernen opererar och då dessutom skatter och tullar tenderar att nt-

jämnas inom block av länder, kan dotterbolagsländerna delas upp i följande grupper i internprissättningshänseende:

- a EEC Låga priser kan tillämpas. På sikt görs internpriserna lika länderna emellan. För närvarande (1971) behövs man ej tillämpa enhetliga priser. Skatterna tenderar att utjämnas länderna emellan.
- b EFTA Då tullar saknas mellan länderna kan priserna avvägas utan hänsyn till dessa. Skatterna är höga i flera EFTA-länder. Där kan relativt höga priser tillämpas.
- c Spanien + Lafta Då tullarna är 50 - 100 % kan det motiveras att till dotterbolag ta ut lägsta möjliga priser. Det kan vara nödvändigt om man vill vara med och konkurrera där, om man ej har tillverkande bolag på platsen.
- d Nordamerika Tullarna är relativt låga och skatterna ungefär desamma som inom EEC. "Normala" internpriser kan tillämpas utan större olägenhet i skatte- och tullhänseende.
- e Övriga länder kan man sätta på en gemensam prisnivå, såvida ej särskilda skäl talar däremot. "Normala" priser kan i princip tillämpas.

Marknadsprissättningen skall ej baseras på det officiella internpriset. Det finns en fara att dotterbolagen prissätter sig ur marknaden genom okritiskt användande av pålägg. Faran med att ett lågt internpris resulterar i ett för lågt kundpris kan motverkas genom etablerandet av vinstmål för dotterbolag. Beslut om att lokalt köpa eller tillverka koncernens standardprodukter bör ej baseras på det officiella internpriset. Sektorerna bör avgöra frågan om inköp av substitut.

15.B.2.3 Prissättning Produktsektorerna kan liksom då det gäller dotterbolagen utgå från mellan moderbolagets en bruttoprislista. Vid fastställandet av rabatter från eller påslag produktsektor och agenter respektive till denna lista beaktas att priset till en agent ur koncernens synvinkel är ett externpris medan priset till ett dotterbolag är ett in-

ternpris. Av denna anledning kan det vara berättigat att ta ut ett högre pris av en agent. Då agenterna kräver ett större försäljningsunderstöd än dotterbolagen är det också av denna anledning berättigat med ett högre pris. Utgående från ett marknadspris i respektive land bör ett sådant pris tas ut från respektive agent att det ger honom en tillräcklig marginal för att energiskt driva försäljningen (men ej heller mer).

Bruket att sälja till joint ventures till högre pris än till helägda dotterbolag är tvivelaktigt från skattesynpunkt. Nationella skattemyndigheter är inte villiga att acceptera argumentet att ett högre pris kan motiveras på grund av olika grad av ägande. Blott olika insatser i marknadsföring och administration e dyl torde kunna motivera skillnader i pris.

15.B.3 Vinstlokalisering mellan koncernföretag i olika länder samt minimering av tull- och skatteavbränningar

Som utgångspunkt för resonemanget används ett exempel som avser en produkt som tillverkas i Sverige (bild 15.B.1). Försäljningspriset till kund är satt = 100.

Vissa av de olika kostnader som förekommer vid försäljning och tillverkning av en produkt kan lokaliseras dit man vill, till tillverkningsland eller till försäljningsland. Man kan t ex göra reklam centralt eller lokalt, man kan ha specialister centralt eller lokalt, man kan sätta ihop en produkt centralt eller lokalt osv. I princip bör kostnaderna lokaliseras till det land där de är lägst.

Den vinst som resulterar av verksamheten borde då å andra sidan lokaliseras till det land, där skatteavbränningarna är lägst. Internprisets inverkan på tullar och andra importkostnader och på lokalisering av vinsten blir då aktuell. Ett lågt internpris ger t ex lägre värdetull. Det ger samtidigt en lägre vinst i det levererande bolaget och en högre vinst i det köpande bolaget. Det är emellertid inte bara fråga om omlokalisering av vinst. Ett lågt internpris ger en absolut besparing i tull för koncernen. Om vinsten lokaliseras till ett land med lägre skatt gör koncernen även en absolut vinst – det blir lägre totala avbränningar.

15.B.3.1 Informationsinsamling om tullar och skatter

En första uppgift är att ta reda på hur höga tullarna och andra importavgifter är för koncernens sortiment. Ett exempel som avser Italien kan exemplifiera. Uppställningen över dessa avgifter för Italien (tabell 15.B.1) omfattar en hel rad positioner och totala importkostnaden till Italien från ett annat EEC-land blir i detta fall 17,84 %. Alla positioner påverkas av det interna prisets höjd. Vid import till Italien från ett icke EEC-land är de totala importkostnaderna för samma vara för närvarande över 40 %. En sänkning av priset med 1 krona ger en koncernbesparing i tull med över 40 öre.

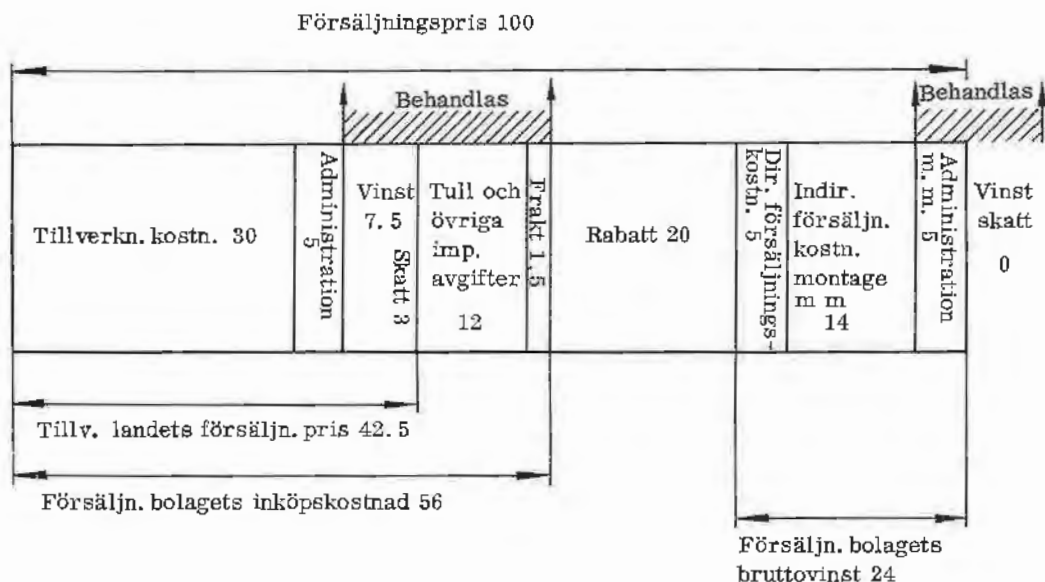


Bild 15. B. 1 Ett kalkylexempel

Tabell 15. B.1 Importation Cost from an EEC-country
(W. Germany) - Italy

		Product X	
Item 1	Value of Invoice for delivery ex works. Base cost	100,00	
Item 2	Cost for freight and insurance in addition to base cost	2,00	
Item 3	Value of Invoice incl. cost for freight and insurance (Item 1+2)	102,00	
Item 4	By the Customs applied increase of the cif price as per item 3 on deliveries from Head- or Sister Companies making the base value for customs duty = 5% (thus $102,0 \times 1,05 = 107,10$)	—	
Item 5	Customs (Import) duty based on the value under item 4 (3,6 %)	3,86	
Item 6	Customs clearance fee (Administration fee) based on the value as per item 4+5 (0,5%)	0,55	
Item 7	Import (Income) tax based on the value as per item 4+5 (IGE = 4%)	4,44	
Item 8	Compensation (Purchase) tax based on the value under item 4+5 (6,3%)	6,99	
Item 9	Turnover tax based on value under item . . .	—	
Item 10	Total import price	117,84	
Item 11	Import cost in per cent of base cost ex works.	17,84	

Skatterna i olika länder måste undersökas på samma noggranna sätt. Men här finns problemet att identiska skattesatser i två länder kan resultera i mycket olika effektiv skatt. Avskrivnings- och nedskrivningsregler skiljer sig liksom vad som godkännes som kostnader. Bifogade uppställningar (tabell 15.B.2 och 15.B.3) visar hur man kan samla in information om skatter, av- och nedskrivningar m m för att stå på en fast grund då man vill bedöma skattebelastningens höjd i ett land.

15.B.3.2 Minimering av tull och skatt

När man har alla data kan man styra en koncerns aktivitet mot lägsta möjliga importkostnader och avbrännningar. Man kan till exempel ta reda på från vilken fabrik man skall förse ett land med varor. Bifogade exempel (tabell 15.B.4) visar det koncernmässiga resultatet av en sänkning av internpriset ner till tillverkningskostnad (som i stort sett var densamma i Sverige och Frankrike) och en överflyttning av leveranserna från Sverige till Frankrike. Resultatet av operationen:

Tullbesparing och reduktion av andra	
importkostnader	4 900 lire
Övrig vinst (tillverkning)	900 lire
Skattevinst (lägre skatt trots 40 %	
högre vinst)	<u>200 lire</u>
	6 000 lire

6 000 lire representerade 33 % av tillverkningskostnaden. Det var alltså frågan om en mycket lönsam operation att flytta leveranserna från Sverige till Frankrike och att sänka internpriset till tillverkningskostnad. Detta är ett teoretiskt exempel men det visar möjligheterna. Enligt dubbelbeskattningsavtalet mellan Italien och Sverige kan vinsten hemföras utan extra skattebelastning genom utdelning.

Tabell 15. B. 2 Exempel på sammanställning av skatteregler, Västtyskland

DÜSSELDORF		PROFIT REGULATING MEASURES AT THE FOREIGN SUBSIDIARIES	Reference	Date 30/6/58	Page 1
Measures	Max. depreciation or devaluation (% or amount) deductible at income tax calculation	Other information			
Inventory valuation	Eine Abschreibung auf das Lager von Fertig- und Halbfabrikaten ist nicht gestattet. Für evtl. Verrostung haben wir auf das Rohmaterial als Rückstellung 10% abgeschrieben.	Für die Bewertung des Lagers bestehen 3 Möglichkeiten: 1) Tagespreis, 2) Wiederbeschaffungspreis, 3) ursprüngl. Anschaffungspreis. Laut Handelsrecht müssen wir die niedrigste der 3 Bewertungsformen wählen.			
Depreciation on machinery	Nach der Nutzungsdauer zwischen 5% u. 33 1/3% (durchschnittl. 8-10%)	Geringwertige Wirtschaftsgüter bis einschl. DM 500,— können direkt abgeschrieben werden.			
Depreciation on equipment	Nach Lebensdauer, durchschnittlich 15-20%	ditto.			
Depreciation on buildings	2% pro Jahr				
Provision for pensions	Man kann Rückstellungen machen in schwankender Höhe, aber nur für einzeln genannte Personen und also	je nach Alter und Versorgungszusage der betreffenden Angestellten. Man kann auch eine Pensionskasse mit Zuschuss bis 1 1/2% der Jahres-Lohnsumme bilden. Dies ist aber eine getrennte Kasse, mit Eigenverpflichtung der Vereinigungen sein, und das Kapital darf also nicht in der Firma stehen bleiben.			
Provision for bad debts	Verlorene Forderungen müssen 100% abgeschrieben werden, zweifelhafte je nach Lage (wir haben einen Durchschnitt von 5% der Forderungen) (nach 100% Abschreibung der verlorenen Forderungen) zurückgestellt, was auch vom Finanzamt gutgeheißen worden ist.				
Provision for guarantee and service	Das Finanzamt hat uns bei der Prüfung im Jahre 1956 erlaubt, zunächst für zu erwartende Garantieleistungen eine Rückstellung von 2% der Verkaufsumme zu machen. Es ist jedoch wahrscheinlich zu erwarten, dass bei einer späteren Prüfung nur eine Rückstellung von 1% der wirklichen Jahreskosten für Garantie anerkannt werden.				
Other provisions - deductible	Vorläufig keine				

		PROFIT REGULATING MEASURES AT THE FOREIGN SUBSIDIARIES	Page 2
Measures	Max. depreciation or devaluation (% or amount) deductible at income tax calculation	Other information	
Tuition	Darf abgezogen werden, wenn es nicht an die Gesellschafter bezahlt wird.		
Interest to the parent company	Normalerweise abzugsfähig, jetzt Höchste Satz 4 1/2%		
Royalty charges by the parent company	Lizenzgebühren sind in der Körperschaftsteuer abzugsfähig, aber werden mit Gewerbesteuer belastet		
Possibilities to rebate or increase in export prices at the end of the year	Ein nachträglicher Rabatt ist erlaubt. Dahingegen würde eine Preiserhöhung an Jahresende derartige Konsequenzen haben (solltechnisch u. hinsichtlich Vertrauen des Finanzamtes und gegenüber), dass eine solche Massnahme als versteckte Gewinnausschüttung angesehen werden würde und also steuerpflichtig würde.		
Other deductible profit-reducing measures	Es wäre denkbar, zum Jahresende z.B. eine Belastung für gratis gelieferte Werbeproschüren zu machen. Auch hier müsste man jedoch mit den Vätern in das Finanzamt rechnen.		
Total taxes in per cent of profit before taxes	Da gewisse Steuern nicht gewinnabhängig sind, ist es unmöglich, einen genauen Prozentsatz anzugeben. Bei einem Gewinn von DM 100.000,— kann man mit ca. 60% rechnen, bei niedrigstem Gewinn steigt der Prozentsatz bis auf etwas mehr als 70%.		
*) through an additional invoice			

Tabell 15. B.3 Exempel på skatteberäkning, Danmark

Company X Köpenhamn		RESULT 19 58				
		Date	Reference			
		14.3.59				
Description	Subsidiary's figures			1958 figures		
	Bookkeeping figures		Taxable income current year	Swedish Krona's Exchange rate 75		
	Preceding year	Current year				
BOOKKEEPING REPORT DECEMBER I						
Net profit before taxes and depreciation	286.7	363.6	—	273		
Depreciation, normal	95.5	139.2	—	104		
Net profit before taxes December I	191.2	224.4	226.9	169		
BOOKKEEPING REPORT DECEMBER II						
Increase of profit, taxfree						
Increase of profit, taxable						
Decrease of inventory reserve	465.0	465.0	465.0	349		
Decrease of reserve for bad debts	—	—	—	—		
Contribution from the parent company	—	—	—	—		
Adjustment of tantum (bonus)	—	—	—	—		
" " depreciation, building	—	53.3	25.0	40		
Deductions from profit, taxfree						
Increase of inventory reserve	465.0	465.0	465.0	349		
Increase of reserve for bad debts	—	—	—	—		
Further depreciation, buildings	9.7	—	—	—		
Further depreciation, machinery	—	12.7	12.7	10		
Further depreciation, equipment etc	24.6	33.8	17.4	25		
Adjustment of tantum (bonus)	—	—	—	—		
Pension fund	—	—	—	—		
Adj. profit portable	10.1	16.8	16.8	13		
" depr. good will	—	2.1	2.1	2		
Deductions from profit, taxable	—	—	—	—		
Extraordinary depreciation	—	4.0	—	3		
good will	—	—	—	—		
Norden (skatter + revisions-honorar)	—	12.3	—	9		
Profit before taxes December II	146.8	196.0	202.9	147		
Taxes	22.1	60.0	—	45		
Final profit to show for the year X)	124.7	136.0	—	102		
ALLOCATION OF PROFIT						
Balance of profit of	18.8	38.5	—	29		
Net profit of the year	124.7	136.0	—	102		
	143.5	174.5	—	131		
Dividend	60.0	90.0	—	68		
Legal reserve	45.0	9.8	—	7		
+ ekstra reservefond	—	35.0	—	26		
Balanced into new account	38.5	39.7	—	30		
	143.5	174.5	—	131		
CALCULATION OF TAXES		Statistics				
	Amount	Year	Turnover	Gross inventory	Inventory reserve	Net profit X)
of taxable income		1954	1.215.0	1090.6	96.5	17.8
29.6 af 202.9	60.000	1955	2.884.5	1007.8	425	34.8
		1956	3.138.3	857.8	465	113.7
		1957	3.306.3	1011.0	465	124.7
Total taxes		1958	4.045.5	1056.0	465	136.0
		1958 av års	0.034.0	792.0		

Tabell 15.B.4 Vad blir det koncernmässiga resultatet av en pris-sänkning på produkt X till Italien och överflyttning av leveranserna från Sverige till Frankrike?

	Nuläge (fr.Sv.)	1967 (fr.Fr.)
Nettopris från Sverige	227.50 sv. kr	141 Fr
Tillverkningskostnad	<u>148.00</u>	<u>141</u>
Svenskt resp. franskt täckningsbidrag	79.50 = 9.700 L	0
Pris från Sverige resp. Frankrike i lire	28.600	18.000
Tull	3.300	—
Frakt	400	300
Övriga importkostnader	<u>4.000</u>	<u>2.500</u>
Franco Milano	36.300	20.800
Försäljningspris	75.000	75.000
Agentrabatt 30%	<u>22.400</u>	<u>22.400</u>
Nettopris	52.600	52.600
Franco Milano	<u>36.300</u>	<u>20.800</u>
Bruttovinst	16.300	31.800
Rörlig försäljningskostnad	<u>7.500</u>	<u>7.500</u>
Täckningsbidrag	8.800	24.300
Koncernbidrag	18.500	24.300
Koncernvinst (per maskin)		5.800
totalt (1.365 mask. 1964)		7.917.000
+ skattevinst		
I Italien ca 30% skatt		
I Sverige ca 50% skatt		

Intern prissättning är den »billigaste» finansieringsformen för ett italienskt dotterbolag.

Utdelning är den fördelaktigaste vinsthemtagningsmetoden

Skattemyndigheter och tullmyndigheter har ofta konflikterande intressen. Skattemyndigheterna vill ha ett lågt internpris för att kunna beskatta en hög vinst. Tullmyndigheterna vill ha ett högt internpris att applicera tullen på. Då det oftast inte finns någon kommunikation mellan dessa båda myndigheter är det svårt att spela ut dem mot varandra.

En snabbgenomgång av tullar och skatter visar att det från svensk sida för närvarande (våren 1971) inte lönar sig att sänka priser till dotterbolag i Finland, Österrike, Australien, Norge och Storbritannien. Däremot innebär låga priser en koncernbesparing på länder med höga tullar, främst då de latinamerikanska länderna samt Spanien. På grund av den låga skatten i Schweiz skulle det löna sig att hålla låga priser även på detta land.

För EEC är besparingsmöjligheten svårare att bedöma. De något lägre bolagsskatterna talar i och för sig för låga priser, vilket också medför tullbesparingar. Men man kan riskera "up-lifts" av fakturavärdena vid beräkning av importavgifterna.

EEC har ett konkret program för skatteharmonisering. Man avser att koordinera bolagsskatter, kupongskattesatser, taxerings- och uppbördsförfaranden, regler för inkomstberäkning, avskrivningar m m. Om en prisdifferentiering till EEC-länderna tillämpas, uppkommer frågan huruvida tull på lågprisimport kommer att utsättas för "up-lifts" till en nivå som gäller för andra EEC-importörer. Legalt sett finns det för närvarande inget som hindrar en differentierad prissättning på EEC länderna. Vad beträffar "up-lifts" har en "Customs Treaty" ratificerats. Syftet med denna är att få till stånd en gemensam tullbehandlingspraxis, något som bygger på vittgående ömsesidigt utbyte av information länderna emellan. För närvarande tolkas 1950 års Brysselstadga olika i olika länder, vilket lett till skillnader i klassifikation av gods. EEC-kommissionen planerar ett förslag till enhetlig definition av begreppet "fair value" för en vara. I detta sammanhang löses sannolikt frågan om gemensam tullberäkningsgrund för en vara.

Dessa förhållanden leder sannolikt till att företagens mellanlands-

prispolitik kommer att ådra sig större uppmärksamhet i framtiden från såväl svenska som utländska myndigheters sida. Beträffande de svenska myndigheternas inställning har tidigare nämnts att ett större bortfall av vinster i Sverige knappast kan komma att accepteras. I valutaförordningen säges bl a att fulla värdet för till utlandet sålda varor skall hemtagas. Vidare heter det (§ 10, St 2): "Ej heller må någon här i riket bosatt, i syfte att kringgå denna förordnings bestämmelser, till någon, som är bosatt i utlandet och med vilken han har gemensamt ekonomiskt intresse, sälja eller av honom köpa varor till annat pris än det i allmänhet gällande eller i samma syfte vidtaga liknande åtgärder".

Till detta kan också läggas att det i dubbelbeskattningsavtal av nyare typ, bl a i avtalet med Brasilien, finnes följande formulering: "Om mellan företagen i fråga om handel eller andra ekonomiska förbindelser avtalas eller föreskrivas villkor, som avvika från dem som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, må alla vinster, som utan sådana villkor skulle ha tillkommit det ena företaget men som på grund av villkoren i fråga icke tillkommit detta företag, inräknas i detta företags inkomster och beskattas i överensstämmelse därmed".

15.B.3.3 Skattebesparande organisationsformer

Skatter kan sparas genom att aktier i dotterbolag innehas av holdingbolag i länder utvalda så att befintliga dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser utnyttjas. Ett bolag i en "skattehamn" kan användas för ackumulering av vinster. Detta kan gå till så att man fakturerar låga priser på bolaget i "skattehamnen" medan detta i sin tur fakturerar vidare till de operativa företagen till högre priser.

Svenska multinationella företag har inte givit sig in på sådana skattebesparande bolagsformer i någon större utsträckning. Valutarestriktioner förhindrar för övrigt upprättandet av holdingbolag idag. Många företags ångrar kanske att de ej skapade "skattehamnar" medan det ännu gick. Med nuvarande valutarestriktioner kunde de kommit väl till pass för att underlätta expansion på världsmarknaden. Man kunde där ackumulerat vinster, som obetydligt beskurets av skatter.

Ett holdingbolagsarrangemang innebär oftast inte skatteflykt utan ett uppekjutande av skatt. Pengarna används för fortsatt internationell expansion. Om produktionen ligger i det svenska moderföretaget kommer Sverige så småningom att skörda vinsten av arrangementet.

Det finns emellertid risker att organisera sin verksamhet huvudsakligen på basis av existerande skattefördelar. Skatterna kan ändras snabbt och därmed kan fördelarna elimineras. I de flesta fall kan dessutom aktierna i utländska dotterbolag ägas direkt av det svenska moderföretaget. Då det gäller dotterbolag i länder med vilka Sverige icke har dubbelbeskattningsavtal är det emellertid mindre lämpligt att äga aktierna från Sverige. Beskattningen i olika led kan då äta upp hela vinsten.

15.B.4 Internprissättningen som ett medel att finansiera utländska dotterbolag

15.B.4.1 Kostnaden Hur finansieras ett dotterbolag på lämpligaste sätt? En låg intern-
för olika finansierings-prissättning sätter ett dotterbolag i stånd att göra vinster och själv-
former finansiera sin verksamhet. Vad kostar då denna finansieringsform jämfört med andra? Finns det något sätt att mäta "kostnaden" för olika finansieringsformer?

Tabell 15.B.5 visar investeringssida och finansieringssida i ett dotterbolag. Man kan finansiera ett dotterbolag på ett eller flera av följande sätt: genom lån från den egna organisationen, genom lån från utomstående, genom aktiekapital från den egna organisationen, eventuellt tillskjutet tillsammans med partners, genom varukredit, genom möjliggörande för dotterbolaget att göra egna vinster medelst en låg intern prissättning, genom att moderbolaget eller annat bolag inom koncernen åtager sig kostnader för dotterbolaget, genom export av ny eller begagnad utrustning.

"Kostnaden" för dessa olika finansieringsformer kunde man jämföra, bara man hade ett kriterium härpå, som var homogent. Låt oss säga, att kriteriet på denna "kostnad" är koncernens likvida uppoffring före skatt för att förse ett dotterbolag med 100 kr disponibelt för investe-

ring. Lönsamhetsuppostringen, dvs kapitalkostnaden, är mindre lämplig att använda.

Tabell 15.B.6 visar ett försök att beräkna "kostnaden", den likvida uppostringen före skatt, för att finansiera dotterbolag i olika länder på olika sätt. Ett lån utifrån belastar inte koncernen likviditetsmässigt direkt med mer än räntan, som dessutom är avdragsgill i skattehänseende. Om moderbolaget lutar till självfinansiering, måste man i Sverige göra en vinst före skatt på 200 kr för att efter 50 % skatt kunna skicka 100 kr som " eget " lån eller som aktiekapital med bibehållen likviditet i Sverige. Huruvida lån eller aktiekapital är fördelaktigast är beroende av flera faktorer. Ett lån är alltid mindre bundet än ett aktiekapital. Om skattens storlek i utlandet är beroende av vinstens storlek i förhållande till aktiekapitalet, är det gynnsamt med ett stort aktiekapital. Detsamma är förhållandet, om utdelning på aktier är ett fördelaktigt sätt att få vinst från dotterbolaget, och moderbolaget önskar en kraftig utdelning. Skulle å andra sidan ränta på lån vara ett bättre sätt för vinstöverföring från dotterbolag till moderbolag, med hänsyn tagen till total skattebelastning, är det välbetänkt, att dotterbolaget i största möjliga utsträckning är finansierat genom lån från moderbolaget.

Varukredit från moderbolaget är ofta en mycket smidig finansieringsform på så sätt, att dess storlek lätt kan anpassas till utlandsrörelsens omfattning. Uppskjutandet av betalningen av varuskulden till moderbolaget verkar som ett effektivt finansieringsinstrument. "Kostnaden" för moderbolaget för den uppskjutna betalningen är beroende av det interna priset till dotterbolaget. Låt oss säga, att detta pris är 100. Självkostnaden för varan i Sverige är 60. För att ha samma möjligheter att bevilja kredit som tidigare måste deuna självkostnad på nytt plockas in i tillverkningsprocessen. Om moderbolaget skall stå likviditetsmässigt lika, krävs då en vinst på 120 före skatt i Sverige. Då varufordran på ett utlandsbolag avdragsgillt får skrivas ned med ett belopp, som motsvarar skerealiserad vinst i dotterbolagets lager (dvs i princip skillnaden mellan moderbolagets faktureringspris och självkostnaden), är

FINANSIERING AV UTLÄNDSKA DOTTERBOLAG

Den koncernmässiga "kostnaden" att på olika sätt ge ett dotterbolag ett tillskott på 100 disponibelt för investering. Skatten i Sverige antages vara 50%.

Finansieringsform	Tyskland	Frankrike	Italien	Belgien	Nederl.	England	Schweiz	Danmark	Norge
<u>Aktiekapital</u> el. motsv. fr. Sverige - överf. av beskattade medel För att överföra 100 eft. skatt fordr. före skatt	200	200	200	200	200	200	200	200	200
<u>Lån</u>									
a) Nedskrivning icke möjlig i Sverige	200	200	200	200	200	200	200	200	200
b) Nedskrivning möjlig i Sverige	100	100	100	100	100	100	100	100	100
<u>Varukredit</u> Självkostn. ^{x)} för varorna insätts i produktionen Före skatt fordras med självfinansiering ^{xx)}	120	120	120	120	120	120	120	120	120
<u>Intern prissättning</u> Sänkn. av priset i moderbol. för att åstadkomma 100 efter skatt i dotterbolagen	239 kvarh. vinst 62% skatt 10% tull	182 50% skatt 10% tull	102 30% skatt 40% tull xxxx)	134 xxx) 32% skatt 10% tull	162 44% skatt 10% tull	182 45% skatt 0% tull	125 20% skatt 0% tull	154 35% skatt 0% tull	233 57% skatt 0% tull
<u>Omkostnadsbidrag</u> a) Avdragsgillt i Sverige Beskattn. bart hos dotterbolaget b) Avdragsgillt i Sverige och hos dotterbolaget	100	100	100	100	100	100	100	100	100
<u>Främmande finansiering</u>	Räntan—								

x) Självkostnaden antages vara 60% av det interna priset, vilket antages vara detsamma för alla dotterbolag.
 xx) Vid bokslut avdrag för intern vinst i dotterbolagens lager från vår fordran 50% (100-60).
 xxx) 100 fkr vinst.
 xxxx) Importavgifter.

15.B.4.2 Inflationens effekt²⁾

För att undvika inflationsförluster söker många multinationella företag finansiera verksamheten i ett inflationsland med lokala lån. Man ser också till att likvida medel dras bort från landet så snabbt som möjligt. Men inflationsländer har ofta betalningsbalansproblem och detta kan leda till svårigheter att transferera vinstmedel. Lösningen på inflationsproblemet i t ex Brasilien har för ett företag varit att leverera till låga priser med tanke på de höga tullarna och kravet från regeringens sida att deponera kontant i förskott ett belopp motsvarande 6 månaders beräknade import. Det blir inflationsförluster på det deponerade beloppet men både det deponerade beloppet och inflationsförlusten blir mindre vid låg prissättning. Andra företag säljer till Brasilien för extra höga priser för att få ut något av verksamheten där och dra bort likvida medel därifrån.

15.B.4.3 Vinsthemtagning och dubbelbeskattningsavtal

I vissa länder finns starka begränsningar för möjligheterna att transferera vinst till ett utländskt moderbolag. Sådana restriktioner kan man i viss utsträckning kringgå genom eu hög prissättning till dessa länder. Utländsk valuta kan prioriteras till import av vissa varugrupper. Har företaget sådana varugrupper, kan vinsten tas hem via ett högt pris på just dessa varugrupper.

Som framgår av det föregående, hör vinsthemtagningsproblemet nära ihop med finansieringsproblemet. I stort sett finns det fyra olika vinstöverföringsvägar från ett utländskt dotterbolag - genom utdelning, genom räntebelastning, genom royaltybelastning och genom intern prissättning. Räntebelastning förutsätter finansiering genom lån och utdelning naturligtvis ett inte alltför litet aktiekapital. De olika sätten att ta hem vinst till moderbolaget har olika skattekonsekvenser. Vilket sätt man väljer beror på om det finns dubbelbeskattningsavtal eller ej med ett aktuellt land. Finns ett dubbelbeskattningsavtal bestämmer dess innehåll hur man skall gå till väga.

2) För synpunkter rörande koncernbeteende vid olika växelkursförväntningar se t ex Grassman, 1971, och Ugglå, 1969 och 1970 (GA:s anm).

Avsevärda skillnader existerar mellan dubbelbeskattningsavtalen, då det gäller bestämmelserna om utdelning, ränta och royalty. I fråga om utdelning är det inte många avtal, som beviljar full befrielse från utdelningsskatt; de flesta avtal reducerar endast densamma. Däremot beskattas ofta nettoutdelningen ej alls i det mottagande landet. För att man skall befrias från utdelningsskatt är det ofta ett krav, att man äger minst 90 % av aktierna i dotterbolaget.

En ränta till ett moderbolag är i regel avdragsgill hos dotterbolaget. Ofta träffas en ränta ej heller av någon "withholding tax" (källskatt) i debitorlandet. Röntan beskattas i stället i sin helhet i mottagarlandet.

Även royalty är i de flesta avtal fritagen från källskatt. Om den ej överstiger en skälig, ofta angiven procentsats är den avdragsgill vid dotterbolagets beskattning. Uppbär det svenska moderbolaget royalty från någon av de stater, med vilka Sverige ingått dubbelbeskattningsavtal, beskattas royaltyn som regel endast i Sverige.

Tabell 15.B.7 visar ett försök att räkna ut vilken vinsthemtagningsväg, som är den mest ekonomiska – den som ger lägsta skatteavbrämningar vid olika former av vinsthemtagning från olika länder.

Sverige har under de tio sista åren ingått ett stort antal dubbelbeskattningsavtal³⁾. Vårt land är nu ett av de länder i världen, som har det mest utvecklade dubbelbeskattningsavtalsnätet. De svenska avtalen har i regel sökt sörja för att utdelningar från utländska dotterbolag till det svenska moderbolaget gått fria från skatt hos det svenska bolaget. Man har också i största möjliga utsträckning försökt få utdelningen fri från skatt i den utdelande staten. Trots avtal är dubbelbeskattningen emellertid i flera fall ej undanröjd.

3) En sammanställning över samtliga svenska avtal avseende inkomst, förmögenhet, kupongskatt och arvsskatt finns i Bratt och Fernström, 1971, s 232 - 235. Avräkning av skatt som erlagts i utlandet behandlas på s 235 - 237 i samma arbete. Information om dubbelbeskattningsavtal kan även erhållas från Institutet för Utländsk Rätt, Exportföreningen. Den senaste sammanställningen av avtal mellan OECD-länder m fl är daterad 1.1.1969 (GA:s anm).

SKATT VID OLIKA FORMER AV VINSTÖVERFÖRING TILL SVERIGE

Land	Bolagsskatt i resp. land "normalskatt"	Skatt på vinsthemtagning i % av bruttobelopp som skall hemtagas vid:									Fördelaktigaste vinsthemtag- ningsväg						
		Prishöjning	Utdelning			Sum- ma	Räntebetalning		Royalty								
			Svensk in- komstskatt	Utländsk Bolagssk.	Kup. sk.		Sverige Bol. sk.	Utländsk svensk skatt	Sum- ma	Utländsk svensk skatt		Sum- ma					
Västtysk- land	62% på kvarh. vinst 32% på utdel. vinst	50	32	+	$\frac{25 \cdot 68}{100}$	+	0	49	30	+	$\frac{50 \cdot 70}{100}$	65	0	+	50	50	Utdelning
Frankrike	50	50	50	+	0	+	0	50	0	+	50	50	0	+	50	50	Alla lika
Italien	30	50	30	+	0	+	0	30	22	+	50-22	50	0	+	50	50	Utdelning
Belgien	32 om vinsten = 100 tkr.	50	32	+	0	+	0	32	50	+	$\frac{50 \cdot 50}{100}$	75	0	+	50	50	Utdelning
Nederl.	44	50	44	+	0	+	0	44	0	+	50	50	0	+	50	50	Utdelning
Storbrit.	45	50	45	+	0	+	$\frac{13 \cdot 55}{100}$	52	0	+	50	50	0	+	50	50	Prishöjn., rän- tor el. royalty
Schweiz	20	50	20	+	$\frac{5 \cdot 80}{100}$	+	$\frac{76 \cdot 50}{100}$	62	30	+	$\frac{50 \cdot 70}{100}$	65	0	+	50	50	Prishöjn. el. royalty
Danmark	35	50	35	+	0	+	0	35	0	+	50	50	0	+	50	50	Utdelning
Norge	57	50	57	+	0	+	0	57	0	+	50	50	0	+	50	50	Prishöjn., rän- tor el. royalty
Österrike	48	50	48	+	$\frac{20 \cdot 52}{100}$			58	0	+	50	50	0	+	50	50	Prishöjn., rän- tor el. royalty

Tabellen visar principen för uträkning. Vissa skatter och dubbelbeskattningsavtal har förändrats sedan den gjordes.

Om dubbelbeskattningsavtal ej finns, blir det ofta inte något kvar av en vinst, som görs i dessa länder, och som sedan skall hemtagas till Sverige i form av utdelning eller på annat sätt. Många av utvecklingsländerna i Asien, Afrika och Latinamerika har över huvud taget inte ingått några dubbelbeskattningsavtal och tycks vara obenägna att göra det inom den närmaste framtiden. Ett av skälen härtill är säkert de åtgärder, som vidtagits i de viktigaste kapital-exporterande länderna för att undvika dubbelbeskattning utan dubbelbeskattningsavtal. Man har nämligen i dessa länder begränsat skatten på vinster, som härrör från exportverksamhet. Så ger t ex "tax credits" i USA, Canada och Storbritannien investerare i dessa länder avsevärt skydd mot dubbelbeskattning.

"Tax credit" begränsar den totala skatten till den högsta av de skattesatser, som gäller i utdelningsland och mottagarland. Dessutom ger många av de underutvecklade kapitalimporterande länderna, som söker dra till sig utländska investeringar, särskilt gynnsamma betingelser i skattehänseende åt utländska företag, som engagerar sig i för landet värdefulla näringar. Dessa "encouragement investment laws" går ofta långt utöver de fördelar, som kan uppnås i skattehänseende genom dubbelbeskattningsavtal. De kan t ex befria ett företag helt och hållet från inkomstskatt under 5 eller 10 år.

Det går inte att göra dubbelbeskattningsavtalen uniforma i större utsträckning och sluta dem på multilateral basis. Avtalen måste vara flexibla, om de skall kunna ömsesidigt tjäna länderna för att justera deras ofta vitt varierande skattesystem. Även sedan ett dubbelbeskattningsavtal ingåtts, kvarstår kravet på flexibilitet. De förutsättningar, på vilka ett givet avtal är baserat, förblir inte statiska. Skattelagarna, som ligger till grund för avtalet, förändras, och nya problem uppstår, som kanske inte täcks av avtalet. Avtalen måste därför ses över med jämna mellanrum.

15.B.5 Koncernlagstiftning i olika länder

Multinationella företag arbetar vanligen genom dotterföretag av lokal nationalitet. Lagstiftningen hindrar i allmänhet inte detta. Däremot finns det ett intresse i dotterföretagens värdländer att övervaka dem och tillse att de dels följer landets lagar och sedvänjor, dels sköts på bästa sätt ur sin egen, dvs inte det multinationella företags, synvinkel.

Den internationella lagstiftning som tar sikte på multinationella företag är mycket bristfällig och lämnar stort utrymme för individuella nationella arrangemang. Kollisioner mellan olika länders intressen, liksom mellan de multinationella företagens och deras värdländers, blir därför oundvikliga. Tanken att det multinationella företaget är en "god medborgare" i alla länder, i vilka det har företagsenheter, innebär ofta att svårighetsgraden hos dessa konflikter förringas och kanske döljs (Vagts, 1970, s 745).

Flera konfliktområden har berörts i det tidigare, bl a olika länders intresse av skatte- och tullinkomster och av valutaflöden. Problem rörande investeringar i främmande länder, överföring av tekniskt och administrativt kunnande, vinsthemtagning och disinvestering finns också⁴⁾.

De multinationella företagens agerande i dessa frågor är ofta mycket svåra att reglera lagstiftningsvägen. Myndigheterna hänvisas därför även fortsättningsvis till att huvudsakligen utöva sin kontrollerande och styrande verksamhet från fall till fall genom förhandlingar samt genom inhemsk industripolitik, krav på "joint-ventures" med inhemska intressenter etc.

Inom vissa områden kan man emellertid räkna med att lagstiftningen kommer att få ökad betydelse för de multinationella företagen. Ett sådant område gäller skyddet för minoritetsägare och borge-närer i dotterföretag i internationella koncerner⁵⁾.

4) För en ingående behandling av de multinationella företagens, moderbolagsländernas och dotterföretagsländernas intressen och strategier se Vagts, 1970.

5) Den svenska lagstiftningen har redovisats i kapitel 14.

I juni 1970 avgav EEC-kommissionen ett förslag till förordning om s k europabolag. Förslaget stadgar bl a att minoritetsägare, "när ett koncernförhållande har konstaterats föreligga, skall ha rätt att välja mellan att sälja sina aktier till det överordnade företaget mot kontantersättning eller att byta sina aktier mot aktier i det överordnade företaget. Detta kan, men behöver inte, därjämte erbjuda de fria aktieägarna ett tredje alternativ, nämligen att bibehålla sina aktier med fast avkastning". (Rodhe, 1971, s 16.)

Den procedur som skall följas, när ett koncernförhållande konstaterats, beskrivs i detalj i förslaget. Proceduren är dock av engångskaraktär och den, "som inte håller sig framme i tid, får finna sig i att bibehålla sin position som aktieägare i de underordnade bolaget på vanliga villkor" (aa, s 16).

Borgenärsskyddet består i ett stadgande "att det överordnade företaget svarar för det underordnade företags skulder. Ansvar är dock subsidiärt" (aa, s 16).

Reglernas tillämpbarhet är beroende bl a av om det överordnade respektive underordnade företaget är beläget inom EEC och om det är ett europabolag. Eftersom förslagets öde är ovisst skall denna fråga inte tas upp här. (Den behandlas av Rodhe, 1971.)

I Tyskland finns emellertid redan koncernregler av denna typ. Den nya aktiebolagslagen från 1965 reglerar förhållandena inom olika slag av företagskombinationer. Bl a ges minoritetsaktieägare i dotterbolag ett väsentligt bättre skydd än i Sverige. Dotterbolagets ledning skall nämligen årligen dels upprätta en redogörelse över de ekonomiska relationerna med moderbolaget för att dotterbolagets revisorer och "Aufsichtsrat" skall kunna bedöma deras för- och nackdelar för dotterbolaget, dels utjämna nackdelarna.

Vid omfattande ekonomiska relationer är en enklare lösning möjlig. Moder- och dotterbolag kan träffa ett avtal som befriar moderbolaget från den annars lagstadgade skyldigheten att beakta minoritetens intressen vid internprissättningen. Villkoret för ett sådant avtal är att minoritetsaktieägarna garanteras viss utdelning eller att

deras aktier inlöses kontant eller mot aktier i moderbolaget⁶⁾.

Dessa regler gäller dock enbart AG (Aktiengesellschaft) och ej GmbH (Gesellschaft mit beschränkter Haftung), vilken senare är den bolagsform som är närmast aktuell för svenska dotterbolag i Tyskland. Sedan 1969 föreligger emellertid ett förslag till en ny lag för denna bolagstyp. Detta förslag uppvisar stora likheter med lagen för AG. En viktig skillnad är att endast kontant utlösning, och alltså inte utdelningsgaranti eller utbyte av aktier mot aktier i moderbolaget, finns som skydd för minoritetsägare. Innebörden av förslaget⁷⁾ är "tydligt, att när ett koncernförhållande skapas genom att ett företag förvärvar majoritetsställning i ett GmbH, så måste det överordnade företaget räkna med att nödgas mot kontant vederlag förvärva även alla övriga andelar i det underordnade företaget, såvida inte annan uppgörelse kan träffas med minoriteten" (Rodhe, 1971, s 15).

Denna regel kan bli betydelsefull för svenska företag med dotterbolag i Tyskland. De kan komma i den situationen att de tvingas lösa ut eventuella minoritetsägare kontant⁸⁾. (Tendensen är således helt motsatt den i många u-länder. Där krävs ofta ett lokalt minoritets- eller majoritetsintresse i företag som etableras av utländska bolag).

Eventuella minoritetsägare i utländska bolag komplicerar således problemen rörande internprissättning av varor och fördelning av gemensamma kostnader. Konflikter mellan lokala intressen och hela koncernens uppstår lätt. Detta gäller speciellt när några "objektiva" internpriser, t ex marknadspriser, inte finns. I vissa

6) För en översikt av de tyska reglerna, se Rodhe, 1966 och 1971.

7) Förslaget refereras och diskuteras utförligt i "Tatsachen und Konzeptionen für ein neues GmbH-Konzernrecht, 4 Stellungnahme zum Referentenentwurf eines GmbH-Gesetzes", Centrale für GmbH Dr Otto Schmidt, Köln-Marienburg, 1970. Bl a kritiseras att alternativet utdelningsgaranti ej finns med.

8) Värderingsproblem och tysk praxis vid utbyte och inlösen av aktier redovisas i Huppert, V., "Unternehmungsbewertung zur Abfindung aussenstehender Aktionäre", Zeitschrift für das Gesamte Kreditwesen, 8. Heft S 18, 1970, s 316 - 322.

fall kanske konflikterna, eller redan möjligheten till sådana, helt hindrar "joint-ventures" med lokala intressenter.

Men ofta är det värdefullt med lokala partners och lokala långivare är stundom helt nödvändiga att utnyttja. Bl a av det skälet är både de tyska förslagen och förslaget till europabolag högst relevanta för företag som planerar eller redan bedriver verksamhet genom egna bolag på kontinenten. Det finns m a o all anledning att följa utvecklingen inte bara på skatte-, tull- och valutaområdena utan också inom koncernlagstiftningen⁹⁾.

9) Se t ex Borgström, 1970, s 105 - 156, som diskuterar skydd för minoriteter i dotterbolag enligt tysk, engelsk, amerikansk och svensk rätt. Bokslutsfrågan diskuteras av Smith, 1966, s 101 ff.

16 Handläggning av internprissättningsfrågor

I tidigare kapitel har den praktiska handläggningen av internprissättningsfrågor berörts endast flyktigt. De administrativa aspekterna tas i stället upp i ett sammanhang i detta kapitel. Med hänsyn till kapitlets längd ges först en kort beskrivning av innehållet.

Handläggningen av internprisfrågor innefattar dels utformningen av principer och regler för internprissättningen, dels det praktiska arbetet med värderingen och avräkningen av internprestationerna.

Utformningen av centrala anvisningar innehållande principer och regler, det formella internprissystemet, tas först upp (16.1). Förhållanden i amerikanska och svenska företag redovisas. Avsnittet avslutas med några synpunkter på sambandet mellan det formella och det tillämpade internprissystemet. I nästa avsnitt (16.2) beskrivs hur den löpande internpriskalkyleringen tillgår i några olika företag.

I de följande avsnitten behandlas ett antal specialproblem. Först tas beslut om extern handel upp (16.3). Därefter refereras hur man i olika företag handlägger fall av oenighet beträffande internprestationsbedömningen (16.4). Några restriktioner som redovisningen ställer upp presenteras sedan översiktligt (16.5).

Kapitlet avslutas med ett särskilt avsnitt om utredningar och införande av nya internprissystem (16.6).

16.1 Centrala anvisningar: principer och procedurer

Centralt utfärdade anvisningar kan inrymma både allmänna principer och direkta regler. I de fall beslut rörande internleveranser har någorlunda stor betydelse för de enskilda företagsenheterna och för företagssystemet som helhet är någon form av enhetlig policy beträffande värdering av internprestationer i allmänhet nödvändig - inte minst på grund av det konfliktnöjet som finns i all

internprissättning. "En definitiv, konsistent och fast politik är nödvändig för att eliminera ständiga diskussioner" (företagsledare i amerikanskt elektronikföretag citerad i Interdivisional Transfer Pricing, 1967, s 20). Den utsträckning i vilken principerna behöver eller bör konkretiseras med regler för tillvägagångssättet vid beräkning och fastställande av internpriser, för registreringen etc varierar från fall till fall.

16.1.1 Förekomst av Amerikanska företag centrala anvisningar

Enligt NICB-studien (Interdivisional Transfer Pricing, 1967), omfattande 190 amerikanska företag, hade de flesta företag funnit det önskvärt eller t o m nödvändigt att dokumentera den interna prispolitiken och beräknings- och avräkningsprocedurerna i formell, skriftlig form, ofta i interna handböcker. I andra företag använde man sig huvudsakligen av direktiv, PM, brev och personliga kontakter när det gällde att instruera underlydande i internprestationsfrågor.

Vissa av de tillfrågade amerikanska företagsledarna ansåg att deras prispolitik under tidens lopp så vuxit in i nyckelpersonernas medvetande att det aldrig funnits behov av att skriftligen klarlägga företagets inställning.

Svenska företag

Om de tretton undersökta verkstadsföretagen (se avsnitt 8.2) uppdelas efter förekomst och omfattning av skriftliga anvisningar erhålls följande uppställning, som hänför sig till sommaren 1970 (årtal för senaste upplaga av förekommande skriftliga anvisningar anges inom parentes):

- a Policy och procedurer: 4 företag (70, 67, 65, 64)
- b Procedurer för alla prestationer: 1 företag (69)
- c Procedurer för vissa prestationer (i första hand tjänster):
3 företag (69, 69, 66)
- d Procedurer indirekt i kalkylanvisningar: 2 företag

e Inga anvisningar: 1 företag

f Anvisningar under utarbetande: 2 företag

Att döma av tillgängligt material upplevs värdering av internprestationer som en mer aktuell och problematisk fråga i de företag som tillhör kategorierna a, c och f än i de som tillhör kategorierna b, d och e.

Av företagen i kategori a har två som huvudprincip att avräkning skall ske till marknadsprisbaserade värden, ett att avräkning skall ske till särkostnad och ett att avräkning skall ske till särkostnad + eventuell alternativkostnad för utnyttjade resurser (dvs ofta ett ungefärligt marknadspris).

Företaget i kategori b använder olika beräkningsgrunder för olika prestationer. För de viktigaste internprestationerna, halvfabrikat och helfabrikat, används standard rörlig kostnad respektive reducerat marknadspris.

Alla företagen i kategori c reglerar värderingen av centralt tillhandahållna prestationer. Syftet är att de operativa enheterna skall bära sina kostnader. Internpriserna är självkostnads- ev. marknadsvärden och tas upp i årligen utarbetade prislister. Andra prestationer, huvudsakligen produkter som internlevereras vertikalt, värderas olika. I ett företag avräknas till tillverkningskostnad/självkostnad (beroende på förädlingsstadium). En utredning 1965 om övergång till marknadsorienterade priser ledde inte till några förändringar. I det ena av de två andra företagen i denna kategori fastställs internpriserna på huvudprodukterna efter årliga förhandlingar och i det återstående fastställs de centralt efter ingående analyser av finansiella, skattemässiga och liknande konsekvenser.

De två företagen i kategori d har inga explicita anvisningar beträffande internprissättning. I båda företagen sker avräkningen som ett led i självkostnadskalkyleringen. Företagens kalkylanvisningar anger vilka kostnader som skall ingå i internpriset på förekommande prestationer.

Företaget i kategori e har i jämförelse med de andra undersökta

företagen ett mycket begränsat internprestationsflöde.

Ett av företagen i kategori f har bedrivit ett omfattande utredningsarbete i ett par års tid. Man hade tidigare ingen central policy beträffande internleveranserna, som har väsentlig betydelse för företaget. Utredningen är våren 1971 inte slutförd men man är enig om att införa ett återkrediteringssystem ("credit-back-system", se 6.1.3) med internpriser bestående av tillverkningskostnader plus pålägg. Det andra företaget har en välutvecklad policy och fastställda regler för den praktiska tillämpningen, vilka man har för avsikt att dokumentera.

Det kan noteras att de mest omfattande separata anvisningarna finns i "bidragsföretagen", medan de flesta "självkostnadsföretagen" nöjer sig med sina "vanliga" anvisningar för kostnadsbudgetering och produktkalkylering. Endast beträffande vissa prestationer har man gjort separata anvisningar, ofta av typ klarlägganden.

Huvudorsaken till denna skillnad är sannolikt att man i "bidragsföretagen" avräknar både till särkostnader och till marknadsvärden och att det är viktigt att klargöra i vilka kalkylsituationer det ena eller andra värdet skall användas, så att snedstyrning av resurserna ej riskeras. I "självkostnadsföretagen" uppstår inte samma valproblem eftersom man i normalfallet direkt tillämpar den vanliga självkostnadskalkylen.

Behovet är standardisering och låsning av internpriserna torde dessutom vara mindre om de baseras på självkostnader än om de baseras på särkostnader eller marknadspriser. De senare värdena är i allmänhet mer känsliga för kortsiktiga förändringar i kalkylsituationen. Alltför täta och stora fluktuationer i internpriserna undviks genom användning av standardvärden.

Någon annan påtaglig egenskap hos företagen som samvarierar med omfattningen av internprestationsanvisningar förefaller inte finnas. Vare sig omfattningen av internprestationerna, dessas karaktär (slag av prestationer, slag av transfererande enheter) eller företags storlek uppvisar något klart samband med förekomst och ut-

formning av skriftliga anvisningar - med ett undantag. De två företag, som har en stål rörelse med omfattande internleveranser av halvfabrikat, hör båda till den grupp som har de mest omfattande och genomarbetade skriftliga anvisningarna.

Den rimliga hypotesen att de mest omfattande anvisningarna finns i de företag som har den längst drivna decentraliseringen av internprestationsbesluten får inget stöd av materialet. Snarare ger detta ett visst underlag för följande hypoteser:

- a I företag med internprestationer huvudsakligen från kostnadsansvariga enheter omfattar anvisningarna, där sådana finns, i första hand tillämpningsregler för den löpande kostnadsredovisningen.
- b I företag med stabila, centralt fastlagda eller sanktionerade, internprestationsflöden mellan resultatenheter finns de mest omfattande och preciserade anvisningarna. Syftet torde främst vara att reglera resultatmätningen och tillförsäkra centralorganet önskad information.
- c I företag där både kvantitets- och internprisbeslut delegerats omfattar anvisningarna dels precisa regler för centralt tillhandahållna prestationer, dels allmänna riktlinjer för lokala internprestationer. Riktlinjerna kan ange rekommenderade värderingsmetoder (inkl hänvisningar till företagets produktkalkylering), förfarande vid oenighet m m.

16.1.2 Innehåll i centrala anvisningar: några synpunkter

Skriftliga anvisningar för värdering och avräkning av internprestationer innehåller således i allmänhet både generella riktlinjer och detaljerade anvisningar. Avvägningen är emellertid mycket olika. I vissa företag är anvisningarna mycket allmänt hållna medan de i andra noga reglerar hur olika prestationer skall värderas och behandlas i redovisningen.

Innehållet i centrala anvisningar kan struktureras efter ett antal "dimensioner" i internprissättningen, t ex följande:

rum (bredd och djup)

tid

metod
beslut
ansvar

Vid utredning av interndebitering i det svenska försvaret har man skilt på interndebiteringens bredd och djup. Bredden avser vilka internprestationer som skall prissättas och avräknas. Djupet avser hur detaljerat internprisunderlaget skall vara, vilken ekonomisk information priset på olika prestationer skall innehålla och vilka parter som skall beröras.

Tidsdimensionen avser internavräkningens tidshorisont. En kostnadsbaserad avräkning kan avse enbart enperiodkostnader (jfr ex 2 i 10.1.2) eller, vanligen, även flerperiodkostnader. Marknadspriser som används i internavräkningen kan vara mer eller mindre långsiktiga osv.

Dessa distinktioner kan underlätta fastläggandet av den s k administrationströskeln vid metodvalet (se kapitlen 5 och 6). Internprissättningen får inte vara ett självändamål utan dess kostnader måste vägas mot dess förväntade nytta. Somliga mindre betydelsefulla internprestationer kanske det inte lönar sig att avräkna alls. För vissa kan det räcka med kostnadsfördelning i efterhand. För andra kan det vara lämpligast med avräkning till ett fast schablonvärde. För ytterligare andra kan det vara angeläget med en noggrann värdering i varje beslutssituation. (Jfr 7.2.4.)

Beslutsdimensionen avser hur befogenheterna att fatta beslut om priser på och kvantiteter av internprestationer är fördelade (jfr avsnitten 3.2 och 7.2.1).

Ansvarsdimensionen omfattar både priser (kalkylansvar), kvantiteter och kvaliteter. Det är viktigt att urskilja hur möjligheterna till värdemässig och kvantitativ påverkan av internprestationer är fördelade i företaget.

Internprissystemets omfattning i bredd och djup och tid, prissättningsmetoderna samt befogenhets- och ansvarsfördelningen utgör viktiga policyfrågor. De hör alla till det som ligger närmast till hands att centralt fastlägga - åtminstone i stora drag. Vid stort beroende mellan företagsenheterna kanske man väljer att centralt reg-

lera både internprestationsvolymerna och internpriser. Vid litet beroende kanske den centrala styrningen begränsas till uppställande av principer och vissa restriktioner. I ett mellanfall dras kanske relativt strikta ramar upp centralt medan själva prissättningen delegeras. En mall för de centrala anvisningarna i ett sådant fall kan se ut på följande sätt:

- . Bakgrund och syfte med internprissättningen
- . Vem som har ansvaret för olika delar av internprissystemet
- . Lista på företagsenheter med angivande av vilka prissättningsmetoder de skall använda
- . Lista på prestationer med angivande av efter vilken prissättningsmetod de skall värderas
- . Kalkylformler för internprissättningen
- . Vem som skall beräkna olika internpriser
- . Vem som skall fastställa olika internpriser
- . Förfarande vid oenighet mellan berörda parter

Det kan också anges hur man skall gå tillväga vid analyser av och beslut om externa inköp eller försäljningar som alternativ till interna transfereringar.

Vid sidan av permanenta anvisningar kan det vara motiverat med årliga sådana i budgetanvisningarna.

16.1.3 Formellt och tillämpat internprissystem

Det är ofta ändamålsenligt att göra en distinktion mellan det formella och det tillämpade internprissystemet i ett företag. Formaliseringen kan vara mer eller mindre långt driven; det formella systemet kan vara mer eller mindre betydelsefullt för det tillämpade.

Förändringar i internprestationsbedömningar och -beslut kan göras genom förändringar i det formella internprissystemet, t ex genom införande av nya värderingsregler eller överflyttande av internprissättningsansvar. Utfallet betingas dock av hur genomförandet och den senare tillämpningen i realiteten sker.

Å andra sidan påverkas önskemål och krav på det formella systemet av hur olika intressenter upplever att det tillämpade, det reella, systemet fungerar i för dem väsentliga avseenden och situationer. Exempelvis kan upplevelser, välgrundade eller ej, hos en part, om att han orättmätigt utnyttjas av en annan, framkalla krav på ett centralt ingripande i form av exempelvis ändrade direktiv för internprissättningen eller direkta prisjusteringar.

Vid ändringar i rådande internprissystem är det således betydelsefullt att iaktta både de formella och de reella aspekterna. Särskilt vid mer genomgripande förändringar är det svårt, och därmed frestande att avstå ifrån, att bedöma hur berörda parter kommer att reagera i olika lägen.

16.1.4 Internt och externt (officiellt) internprissystem

Vid prissättning av leveranser mellan enheter som utgör olika juridiska personer kan interna önskemål (t ex rörande fördelning av finansiella och realresurser, styrning av operativa beslut samt mätning av resultat och räntabilitet) komma i konflikt med externa restriktioner (bl a i form av lagar och andra förordningar) och med externt betingade hänsyn (t ex skatte- och tullreducering). I somliga företag kan internprissättningen karakteriseras som en svår balansgång mellan sådana, ofta svårförenliga, hänsyn.

En lösning, som ofta antyds men samtidigt brukar förkastas både av praktiskt-administrativa och av psykologiskt-moraliska skäl, är att arbeta med ett internt och ett externt internprissystem. Det är ändå inte svårt att finna praktiska uttryck för denna tanke på dubbla system. Integrerad resultatmätning (se 6.1.3) och utanför bokföringen liggande "avräkningar" (t ex av tjänster mellan bolag i olika länder) är några exempel. Här kan man kanske tala om två olika, men inte helt åtakilda internprissystem. Lokala överenskommelser kan också leda till att det "externa" och det "interna" systemet avviker från varandra. Externt korrekta men internt som "orättvisa" betraktade internpriser kan kompenseras på olika sätt, t ex genom gratistjänster o d, för att inte snedvrider resultatmätningen.

Det "externa" internprissystemet kan vara lika med det formella, det "interna" det som upplevs som väsentligt i företaget. Å andra

sidan kan ett formellt, i huvudsak på interna förhållanden inriktat internprissystem på lokalt håll uppfattas som alltför litet anpassat till externa krav och hänsyn. Nya styrinriktade internprissystem i multinationella företag kan riskera att åtföljas av sådana reaktioner. Det tillämpade systemet kan då komma att bli mer präglad av externa hänsyn än det formella.

16.2 Beräkning och fastställande av internpriser

Ansvaret för beräkning och fastställande av internpriser kan fördelas på olika sätt i ett företag. Vidare kan beräkningarna utföras med olika metoder och med olika frekvens. Som bakgrund till några synpunkter på det praktiska utförandet av prissättningsproceduren ges därför först en översikt över hur prissättningen kan tillgå då priserna baseras på kostnader respektive marknadspriser. I båda fallen kan det finnas inslag av förhandlingar. (Jfr praktikfallen i kapitel 9.)

16.2.1 Kostnadsbaserad prissättning

Fastställandet av de kostnader som utgör internpriset eller på vilka detta grundas (t ex genom att ett pålägg adderas) sker i allmänhet, utem möjligtvis när det gäller enstaka internprestationer, rutinmässigt och medför inga problem som är specifika för internprissättningen. Om standardkostnader används i stället för verkliga kostnader fastställs priserna ofta årsvis efter sedvanliga budgetdiskussioner. Exempel från tre svenska verkstadsföretag får visa hur man kan gå tillväga vid fastställandet av standardkostnadspris.

I ett maskinföretag fastställs internpriserna (rörlig tillverkningskostnad) för ett år i taget i den lokala "försäljningsbudget" som levererande enheter utarbetar. Differenser mellan verklig kostnad och standard (= internpriset) beräknas månadsvis i leverantörens ekonomiavdelning och rapporteras kvartalsvis till koncernens.

I ett stort företag med löpandebandtillverkning bokar sektorerna in sig hos produktionsenheterna. Varje år görs ett normalprogram upp. Samtidigt studeras förutsättningarna för kostnadskomponenterna, t ex löner och material. Standardpriserna (tillverkningskostnad) beräknas i de producerande enheterna och fastställs av direktionen efter ingående diskussion (ofta långa och svåra förhand-

lingar). Sektorerna pressar på men får ej vara med vid fastställandet av priserna. Däremot ger de budgetunderlag till dem som skall beräkna sina standardpriser. Exempelvis kan sektorerna begära att produktionsenheterna skall ha en viss flexibilitet för svängningar i produktionen. Sektorerna betalar för detta antingen genom en engångsersättning eller genom standardpriserna.

I ett sektoriserat elektrotekniskt företag säljer sektorerna produkter till försäljningen och till andra sektorer till standardtillverkningskostnad. Internpriserna på produkter hålls bundna i två år. Levererande enhet sätter priserna. I dessa ingående pålägg är centralt fastställda liksom omkostnader och kapacitetsvolymmer. Beträffande exempelvis halvfabrikat finns en prislista hos mottagaren, som själv för upp priset på den avsändningssedel som följer leveransen. Denna sedel sänds sedan till leverantörens ekonomienhet för avräkning. Där lägger man på index och vissa ordergrundkostnader. Beträffande vissa produkter sker avräkningen automatiskt; beträffande andra sänds avräkningssedlar.

I somliga företag där man prissätter interna leveranser till självkostnad (tillverkningskostnad) plus pålägg överlåter man åt de transporterande enheterna att förhandla sig fram till pålaggens storlek. Detta är fallet i två av de undersökta svenska företagen, av vilka ett dock är på väg att ersätta förhandlingsproceduren med centralt fastställda pålägg.

I amerikanska divisionaliserade företag är prisförhandlingar inte ovanliga, speciellt inte i de största och mest diversifierade företagen där divisionerna i allmänhet agerar mycket självständigt. Där de slutliga internpriserna inte fastställs genom förhandlingar fixeras pålaggen av någon central instans, ofta ekonomichefen eller en speciell priskommitté. Viktigare prestationers priser fastställs i många företag av direktionen eller VD.

16.2.2 Marknadsbaserad prissättning

Information om aktuella marknadspriser kan erhållas från interna såväl som externa källor.

Om en levererande enhet säljer både externt och internt är intern

information om prestationens marknadsvärde tillgänglig. Om det är fråga om standardprodukter finns det vanligen prislistor som då kan användas även för internleveranser. Köpande enheter uppmanas dock i många amerikanska företag att, i eget intresse och för att pressa leverantören, skaffa anbud utifrån. Vanligtvis förväntas den säljande enheten möta bästa externa pris för ifrågavarande kvalitet (så länge det är rimligt).

Om den säljande enheten normalt inte säljer utanför företaget hänvisas man till externa källor. Konkurrerande företags prislistor, offentlig prisstatistik, fackpress etc kan ge viss vägledning. Den köpande enheten kan också begära in offerter från möjliga utomstående leverantörer, men sådana offerter torde inte vara tillförlitliga om offertgivaren upplever en order som osannolik.

I många företag görs inköp från både externa och interna källor, varvid internpriset kan beräknas så att det motsvarar vad man skulle fått betala en utomstående leverantör för motsvarande prestationer.

Om lättillgängliga marknadspriser saknas kan det åvila en stabsenhet att beräkna de sökta marknadspriserna. Beträffande halvfabrikat och andra standardprodukter är vanligen inköpsavdelningen ansvarig. När det gäller mer specifika produkter kan tekniska stabsavdelningar behöva kopplas in.

I vissa företag används korrigerade marknadspriser. Avdrag görs för minskade transportkostnader, kreditrisker och administrativa kostnader. Hänsyn tas till speciella handikapp hos leverantören etc. Korrigeringar görs både i form av fixerade procentuella avdrag och i form av rabatter och andra avdrag som diskuteras fram. Sådana diskussioner förs ofta direkt mellan de transfererande enheterna och endast vid eventuell oenighet kopplas centrala enheter in. Ekonomichefer och inköpschefer förefaller vara vanliga i rollen som medlare/skiljedomare.

I ett företag som använder det slutliga försäljningspriset minus rabatt som avräkningspris i tidigare led beräknas förväntade regionala marknadspriser av den centralt marknadsansvarige produktche-

fen. Från det förväntade marknadspriset dras en fixerad avräkningsprocent. Vissa korrigeringar görs också av lokala skäl. Det så erhållna internpriset kontrolleras mot de nettopriser konkurrerande tillverkare erbjuder. Det kontrolleras också av den levererande enheten mot produktens självkostnad inklusive målsatt vinst (men korrigeras inte).

16.2.3 Kommentarer Beräkning och fastställande av internpriser att gälla för en kommande period eller för en viss leverans sker således på många olika sätt i praktiken. Beträffande ekonomiskt mindre betydelsefulla presentationer, t ex vissa centralt tillhandahållna varor och tjänster, görs prissättningen vanligtvis rutinmässigt på så sätt att den levererande enheten upprättar en prislista som fastställs av ekonomiavdelningen - eventuellt efter någon eller några korrigeringar.

Beträffande strategiskt viktiga produkter som säljs från en produktdivision i Sverige till dotterbolag utomlands engagerar prissättningen i allmänhet både ledningen för de transfererande enheterna och ledande befattningshavare i koncernens ekonomi-, inköps- och tekniska enheter.

I det förra fallet kan internprissättningen sägas vara ett exempel på operativa beslut vilka lämpar sig för långtgående delegering och rutinmässig behandling. I det senare fallet utgör fastställandet av internpriserna strategiska beslut som är svåra att rutinisera och olämpliga att delegera.

Mellan dessa båda extremer ligger merparten av den internprissättning som utförs i företagen. Man beräknar priserna efter vissa fastlagda normer. Korrigeringar sker när så bedöms lämpligt. Priserna tas upp i internprislistor vanligen i samband med årsbudgetens fastställande.

16.3 Beslut om extern handel

En viktig fråga är hur man skall ställa sig till de externa alternativ som kan finnas till interna köp och försäljningar. En levererande enhet kan finna det mer lönsamt att sälja externt än internt. En mottagande enhet kan finna att externa inköp är billigare än interna. Problemen uppstår dels därför att suboptimering inte alltid leder

till totaloptimering, dels därför att det som är bäst på kort sikt inte alltid är bäst på lång sikt.

De flesta företag, som deltog i NICB-undersökningen 1967¹⁾, tillät externa inköp av material även om en annan division kunde leverera, men bara inom vissa gränser. Exempelvis krävdes det i vissa företag tillstånd från företagsledningen för att köpa utifrån. I vissa företag tilläts inte externa köp under några villkor.

Enligt en svensk undersökning (Larsson, Sundquist och Arvidsson, 1971) tillät 138 av 194 internprissättande företag (71%) enheterna att köpa externt i sådana fall, men endast i 20 av företagen saknades restriktioner.

Frågan togs även upp vid några av de verkstadsföretag som besöktes 1970. När det gäller annat än marginella inköp avgör vanligen den centrala inköpsavdelningen i samråd med berörda produktionsenheter vad som skall levereras internt och vad som skall köpas utifrån.

I de vertikalt integrerade företagen är, som ekonomidirektören i ett företag uttryckte det, huvuddelen av internleveranserna bundna av företagets struktur. Extern handel utgör komplement snarare än substitut till intern handel. För biprodukter och horisontella prestationer (t ex transporter, hantverksarbeten, legoarbeten osv) är externa substitut mer aktuella. För denna typ av prestationer förekommer regler för under vilka omständigheter och till vilka villkor externa avtal får träffas. När det gäller inköp som ersättning till internleveranser kan besluten fattas i samråd mellan köparen och den interne leverantören. Tillstånd från ett centralt stabsorgan eller från en därtill utsedd direktionsmedlem kan krävas, speciellt vid större och mer långsiktiga avtal.

Externa inköp har dock oftast kompletterande karaktär. Den interne leverantören kanske inte har tillräcklig kapacitet att helt stå för försörjningen. Detta kan vara ett permanent förhållande eller bli aktuellt vid tillfälliga toppar i produktionen. Externa inköp är i sådana fall de enda möjliga.

1) Interdivisional Transfer Pricing, 1967.

Att gå närmare in på faktorer relevanta vid köpa-tillverkabeslut skulle föra för långt. Det kan räcka med att konstatera att man i somliga företag har speciella rutiner för denna typ av kalkyler. I ett av de undersökta svenska företagen finns t o m en speciell avdelning för köpa-tillverka-analyser inom inköpsavdelningen. Den senare fattar beslut i samråd med mottagaren. Vid oenighet hänskjuts frågan till VVD eller VD.

Man säger i vissa företag att internpriser inte är relevanta vid beslut av denna typ medan man i andra understryker vikten av att internpriserna inte skall ge en snedstyrning, dvs vare sig stimulera till olönsamma internprestationer eller till olönsamma externa affärer sett ur hela företagets synvinkel.

Efter ett stort antal intervjuer med personer i olika ledande befattningar kan man konstatera att även där man (dvs ekonomichefen och motsvarande personer) "fastställt" att internpriserna inte skall styra när det gäller externa jämförelser så har de ändå ofta den effekten på beslutsfattare i resultat- (eller kostnads-) ansvariga enheter. Formellt kan det givetvis sägas att internpriserna styr endast när den mottagande enheten själv får avgöra om inköp skall ske externt eller internt. Vid centrala beslut kan om beslutsfattarna är fullständigt rationella (dvs "economic men"), hänsyn tas till helhetens intressen utan att ta in internpriser i bilden. Reellt har dock internpriserna stor betydelse i många fall bl a genom att de signalerar för mottagaren om externa alternativ är billigare. Initiativ till förändringar i intern/extern försörjning tas ofta lokalt. Utan internprisinformation skulle sådana initiativ försvåras. Internpriserna ger i bästa fall automatiskt impulser till nya försörjningsalternativ. Internprestationer från tidigare led, dvs integrationen bakåt, bör systematiskt ifrågasättas.

Extern försäljning kan på motsvarande sätt komplettera eller substituera interna leveranser. Det förefaller mindre vanligt att extern försäljning konkurrerar ut intern. I allmänhet betraktas det som självklart i levererande enheter att man i första hand skall försörja internt och endast eventuell överkapacitet säljs externt. Beträffan-

de vertikala internprestationer (råvaror, halvfabrikat, maskindelar osv) är problemet att avgöra på vilket stadium vidareförädlingen skall avbrytas. Beträffande horisontella prestationer (framför allt tjänster och service av olika slag) tillhandahålls de oftast av enheter med uppgift jnst att leverera internprestationer.

I båda fallen är det uppenbart att frågor om extern försäljning inte kan ses enbart ut den enhets synvinkel som producerar prestationen. Inget fall har heller påträffats där en levererande enhet själv kunnat sälja externt på bekostnad av en intern mottagare. Däremot finns exempel på att mottagande enheter får köpa externt även om detta går ut över en hittillsvarande intern leverantör. I amerikanska företag, men inte så ofta i svenska, förekommer det att divisionerna fritt får köpa erforderliga råvaror och halvfabrikat där de finner det fördelaktigast. I sådana företag prissätts internprestationerna på marknadsmässig bas och tanken är att de externa alternativen då också måste vara reella. (Jfr syftena med marknadsbaserade internpriser i avsnitt 6.2.)

Frågan om hur externa säljalternativ bedöms, och hur de bör bedömas i olika situationer, förefaller negligerad. NICB-studien tar t ex inte upp den. Även om åtskilligt i vad som skrivits om köpa-tillverka-analyser kan överföras till detta område finns dock en del faktorer som inte är gemensamma. Bland annat kan exempelvis partiellt extern försäljning av halvfabrikat medföra en förändrad efterfrågan på slutprodukterna som måste analyseras.

16.4 Åtgärder i händelse av oenighet

Att oenighet beträffande internpriser då och då uppstår kan knappast undvikas. Det kan t o m vara ett hälsotecken. Uteblivna reaktioner är sämre än smärre missnöjesyttringar, som en centralt placerad ekonom i ett skogsindustriföretag uttryckt det. Slaget av oenighet eller konflikt är emellertid betydelsefullt²⁾.

Vid kostnadsbaserad internprissättning rör uppkomna tvister ofta komplext pris-kvalitet eller uppdykande, attraktiva externa alter-

2) Jfr Rhenman, Strömberg och Westerlund, 1963, kap V, som presenterar ett analyschema för konflikter. Begreppen sak-, mål- och pseudo-konflikter i det följande är hämtade därför.

nativ, ofta av tillfällig karaktär. Även storleken på eventuella pålägg tycks vara ett "omtyckt" diskussionämne. Här kan det röra sig om både sak- och målkonflikter.

Vid marknadsbaserad internprissättning förekommer praktiskt taget undantagslöst olika slag av beräkningar och korrigeringar, vilka lätt utlöser dispyter mellan berörda parter. Företag som använder denna form av internprissättning anger för övrigt detta förhållande som den största nackdelen med metoden ifråga. Här torde det närmast vara fråga om sakkonflikter.

Om internpriser fastställs genom förhandling är det naturligt med oenighet mellan parterna. Systemet bygger på målkonflikter - samtidigt som det förutsätts finnas även gemensamma intressen. Problemet uppstår om man ej kommer överens med rimliga ansträngningar. Förhandlingsprocessen får med andra ord ej bli för dyrbar.

Man kan utgå ifrån att de allra flesta fall av oenighet löses av parterna själva, möjligen efter rådfrågning hos något stabsorgan. Det är ofta fråga om tolkningsproblem exempelvis beträffande kalkylanvisningar, kostnadsberäkningar eller prisstatistik. I sådana fall föreligger ingen reell konflikt utan en s k pseudo-konflikt.

När oenigheten inte bottnar i tolkningsproblem, utan det föreligger en reell sak- eller målkonflikt, kan det bli nödvändigt för företagsledningen att ingripa som skiljedomare eller medlare.

16.4.1 Amerikanska företag

Enligt NICB-studien är det i amerikanska företag vanligen ekonomidirektören, i sista hand verkställande direktören, som medlar och fäller avgörandet i priskonflikter mellan divisionerna. Andra personer i företagsledningen engageras också men har sällan personligt ansvar för lösande av tvisterna: Inköpschefer (kunskap om marknader, leveransvillkor etc), tillverkningschefer (hänsyn till konsekvenser på materialflöde, kapacitetsutnyttjande etc) och marknadschefer (hänsyn till effekter på prissättning av slutprodukter).

I en del amerikanska företag finns stående kommittéer på direktionnivå för lösande av interna prisfrågor. I andra tillsätts speciella medlare när behovet så påkallar. I ytterligare andra avgör ett centralt stabsorgan.

NICB-studien visar också att medlaren i allmänhet arbetar informellt och försöker finna en lösning som både tillfredsställer divisionerna och tillgodoser företagets bästa. I vissa företag har man dock en formell processordning. Avgörandet fattas på grundval av skriftliga inlagor från parterna.

16.4.2 Svenska företag

I de undersökta verkstadsföretagen handläggs uppkomna tvister relativt informellt. Bara tre av företagen har i sina skriftliga anvisningar för internprissättningen en punkt som visar vart eventuella tvister skall hänskjutas. I två fall är detta ekonomiavdelningen. I det tredje hänvisas till tillverknings- eller budgetavdelningen i moderbolaget (gäller dock enbart produkter och tjänster transfererade mellan olika sektorer och mellan centrala enheter och sektorer, dvs ej de viktiga leveranserna från moderbolaget till dotterbolagen). Någon processordning finns inte dokumenterad i företagen.

Även om handläggningen av tvister således huvudsakligen sker från fall till fall kan vissa mönster urskiljas:

- a Där stora tunga leveranser prissätts på basis av en självkostnadsberäkning fastställs internpriserna undantagslöst på direktionens nivå. Prisförslagen, som vanligen kommer från den levererande enheten, har dessförinnan granskats och diskuterats ingående av berörda parter. Eventuella tvister avgörs alltså automatiskt i och med att internpriserna fastställs.
- b Där köpande och säljande enheter förhandlar om internpriserna, vilket bland annat sker beträffande viktiga vertikala leveranser i några stora företag med internationell verksamhet, övervakar och ingriper vid behov koncernledningen. Det rör sig ofta om mycket känsliga frågor med stor betydelse för internationell marknadsföring, finansiering m m.
- c Där man avräknar till rörlig kostnad (särkostnad) medför beräkningarna sällan problem. Klagomålen rör i sådana fall nästan uteslutande principerna för internprestations-

värderingen, och inte priserna som sådana. Avsaknaden av resultatansvar och ett otillräckligt incitament är vanliga punkter i kritiken.

- d Beträffande tjänster avgör vanligen den centrala ekonomiavdelningen vilka priser som skall debiteras.
- e Tvister rörande internleveranser av engångskaraktär avgörs i ett flertal fall av den centrala ekonomiavdelningen, såvida de ej är av väsentlig omfattning. Överförande av anläggningstillgångar kan exempelvis engagera flera direktionsmedlemmar, ja t o m bli en styrelsefråga. Men då rör det sig inte längre om vad man normalt menar med internprestationer, utan om omfördelningar av produktionsapparaten.

Även om man i företagen inte använder formella analys-scheman för konflikter för att ställa diagnos på och behandla fall av oemighet, förefaller det i de flesta företag ha utvecklats situationsanpassade och väl fungerande konfliktlösningsmekanismer.

16.5 Redovisningsproblem

Två slag av redovisningsproblem kan urskiljas: dels internprissättningens anpassning till gällande konventioner för den externa redovisningen, dels utformningen av den interna redovisningen av internprestationerna. Endast det förstnämnda problemområdet kan emellertid tas upp här. Den interna redovisningen, eller kanske snarare registreringen, av internprestationer är en alltför omfattande och teknisk fråga för att behandlas i detta arbete. Några litteraturreferenser finns i fotnot 3³⁾.

Internprestationer som inte avräknas till ett rent kostnadsvärde ger upphov till problem för den externa redovisningen. Vinstelement

3) Frenckner (1954) innehåller bl a ett antal kontoscheman samt en del referenser till redovisningslitteratur. Några senare arbeten är Accounting for intra-company transfers (1956), Skare, Västthagen och Johansson (1958), Dopuch och Drake (1964), Madson (1970) och Mellerowicz (1966, kap 25). I det sistnämnda arbetet diskuteras olika former för avräkning av kostnader för internprestationer från indirekta respektive direkta avdelningar. Ett antal numeriska exempel illustrerar. Förfaranden vid marknads- och förhandlingsbaserade internpriser behandlas ej.

i internpriser inom en juridisk person måste elimineras i bokslutet. Motsvarande gäller vid uppställande av balans- och resultaträkningar för en koncern. Den s k realisationsprincipen, att ingen vinst uppstår förrän extern försäljning har skett, är med andra ord aktuell.

I den mån internt levererade varor lagerhålls blir civil- och skatterättsliga värderingsregler för omsättningstillgångar tillämpliga. Aktiebolagslagens regler ("lägsta värdets princip") "kräver upptagande av omsättningstillgångar till det lägsta av ettdera anskaffningsvärdet (varianten FIFO) eller verkliga värdet" (Sillén och Västham, 1961, s 50).

I den svenska skattelagstiftningen anges som huvudregel att varulager får nedskrivas med 60 % av det lägsta av anskaffningsvärdet (FIFO) och återanskaffningsvärdet efter inkuransavdrag. Om man vill redovisa ett lågt varulagervärde måste man eliminera i internpriset ingående pålägg i tidigare led. Detta komplicerar redovisningen av internprestationerna. Både varulagervärdena i de köpande enheterna och bruttovinsterna i de säljande måste justeras i de externa boksluten.

I amerikanska företag är det, enligt NICB-studien, vanligt att man har separata konton för internförsäljningar och försäljningskostnader i de säljande divisionernas böcker och separata konton för in-ternerna inköp i de köpandes.

För värdering av internlevererade varor som finns kvar i företaget vid bokslutstidpunkten har somliga amerikanska företag en detaljerad lagerredovisning av internprestationer. Andra företag nöjer sig med att schablonmässigt reducera de totala lagervärdena för att få fram approximativa kostnadsvärden.

För att underlätta redovisningen debiteras i en del företag under redovisningsperioden endast leverantörens (fabriks-)kostnader. Vid periodens slut krediteras leverantören ett procentuellt vinstpålägg. Mottagaren debiteras samma belopp som redovisas i separat konto och ej tas med i lagervärderingen.

I de undersökta svenska företagen finns givetvis samma problem. Lagervärderingen anses allmänt som den viktigaste restriktionen vid internprissättningen. I några företag har man valt kostnadsbaserade internpriser huvudsakligen för att undvika de komplicerade internvinstelimineringar marknadsbaserade priser skulle framtvunga. I stället förekommer det att man "delar ut vinst periodvis". Vinstpålägg på internleveranser beräknas och tillgodoräknas respektive belastas leverantör och mottagare vid resultatberäkningar som görs statistiskt, dvs utanför bokföringen.

Vid internleveranser mellan olika juridiska personer tillhörande en koncern tillkommer vissa problem. Resultatfördelningen mellan de olika företagsenheterna påverkas av internprissättningen och därmed ställningen för intressenterna i dessa, exempelvis borgenärer och eventuella minoritetsägare. Några synpunkter på dessa problem samt den aktuella lagstiftningen togs upp i kapitel 14.

Vid internationella internleveranser tillkommer en rad aspekter: tullar, skatter, kapitalöverföringar etc. Ekonomidirektören i ett av de undersökta verkstadsföretagen, som har ett stort antal dotterbolag utomlands, uppger att man har "inter-company profits i enorm skala. Vi har en ingående modell som ska över på data så småningom. Det måste vi göra för den externa redovisningen, bl a för skattemyndigheterna". Modeller finns även i andra företag, men det vanligaste förefaller vara att en liten grupp experter analyserar och korregerar effekterna av den löpande internavräkningen utan formaliserat underlag. De speciella problemen med internationell internprissättning har behandlats utförligare i kapitel 15.

16.6 Utredning och införande av ett nytt internprissystem

Utredningar av internprissystem ligger i tiden. Decentralisering genom skapande av resultatenheter i kombination med arbete på nya informations- och styrsystem är en allmän tendens, som ligger bakom intresset för nya och bättre internprissystem.

I åtskilliga företag (och myndigheter) har internprissättningsfrågan varit föremål för utredning under något av de senaste åren. I andra planeras utredningar. Några synpunkter från en del av de gjorda utredningarna kan ge viss vägledning för framtida internprisstudier.

Följande faser i utredningsarbetet skall tas upp:

- Initiativet (16.6.1)
- Arbetsgruppen (16.6.2)
- Utredningsmaterialet (16.6.3)
- Förslagen och reaktionerna (16.6.4)
- Beslutet (16.6.5)
- Vad hände sen? (16.6.6)

16.6.1 Initiativet

Det är inte alltid så lätt att urskilja hur eller på vems initiativ som utredningar tillkommer. Ofta är det en rad omständigheter som samverkar så att utredningen upplevs som "naturlig", "ofrånkomlig", "nödvändig" osv.

Internprisutredningar brukar ha en av följande två slag av bakgrunder. Den ena karakteriseras av mer eller mindre spritt missnöje med de rådande förhållandena. Symtom är prisdyspyter och klagomål över snedvridna resultatberäkningar, överskådliga internprisavtal, komplicerad redovisning etc. Detta är en negativ bakgrund.

Den andra sortens bakgrund kan sägas vara mer positiv. Man har frågat sig om inte internprissättningen kan göras effektivare och fylla nya syften. Sådana överväganden har ofta aktualiserats i samband med utformning av prispolitik, budgetsystem, räntabilitetsberäkningar etc.

Några exempel:

Omfattande internprisutredningar har nyligen avslutats i två stora företag som båda tillverkar maskinell utrustning. Försäljningen sker på oligopolmarknader, huvudsakligen utanför Sverige. Vad som låg bakom båda utredningarna var framför allt missnöje med möjligheterna att värdera resultatet hos sektorerna i moderbolaget och hos dotterbolagen samt produkternas koncernmässiga lönsamhet. I båda företagen sammankopplades för övrigt internprisfrågan med en genomgång av den allmänna prispolitiken.

I företag där den externa prissättningen är mindre problematisk, liksom i offentlig förvaltning, ses internprissättningen mer eller

den meningen att man skulle få färre missnöjesyttringar, mindre "dold snedstyrning" och bättre samverkan mellan företagsenheter - om de utredningar som tid efter annan görs fick en bredare bas. Om inte annat skulle man på centralt håll snabbt bli varse en rad oanade konsekvenser av formerna för internprissättningen.

16.6.3 Utrednings- materialet

Två huvudaspekter kan urskiljas: vad tas upp i utredningen och vilket underlag till förslaget/beslutet tas fram?

En internprisutredning kan, som tidigare nämnts, vara allt ifrån en integrerad del i en större organisationsutredning till en specialstudie av en väl avgränsad, ofta redovisningsteknisk, fråga.

De utredningar som givit material till detta kapitel intar en mellanställning. Både organisationen och redovisningssystemet utgör i stort restriktioner. Vad som utreds är vilka slag av internpriser som kan användas och vilka konsekvenser olika lösningar kan få för resultat- och räkenskapsmätning, beslutsprocesser avseende internprestationsvolym, prissättning av slutprodukter m m. Kalkylerings- och registreringsrutiner är andrahandsfrågor, vilka dock kan verka som begränsningar, som administrationströsklar.

De ramar och huvudfrågor som är aktuella i denna typ av utredningar ter sig frångått av de tidigare kapitlen, speciellt de som rör syften (kapitel 4) och metoder (kapitel 5-7) för intern prissättning. Vidare utvisar innehållet i förekommande skriftliga anvisningar för internprissättning (avsnitt 16.1) givetvis aspekter som i företagen upplevts som relevanta i sammanhanget. Ett koncentrat av frågor med relevans för en internprisutredning finns för övrigt i det intervjuunderlag som användes vid företagsbesöken (se bilaga).

Det material som tagits fram i de studerade utredningarna har till största delen utgjorts av referat av genomgången litteratur. I de två verkstadsföretag som studerade sin internationella internprissättning var dokumentationen omfattande. Även i hemmamarknadsföretag används facklitteratur som beslutsunderlag. Genomgående förefaller dock källurvalet rätt godtyckligt. Synpunkter och argument som passar in i utredarnas föreställningsramar plockas från

olika håll, ofta utan angivande av källan.

Om dessutom sakinformation rörande omfattningen av förefintliga interpretationsflöden, externa alternativ, begränsningar i handelsfriheten hos berörda parter m m inte insamlas och systematiseras, blir styrningen från de intressen som är företrädade i utredningsgruppen än starkare. Faktainsamling - dvs kartläggning av restriktioner, nuvarande internprissättningsmetoder, relevant litteratur etc - och studier av tänkbara konsekvenser av alternativa lösningar blir därför särskilt betydelsefulla om utredningen görs av en liten expertgrupp. (Å andra sidan utnyttjas sådana ofta där man redan har en principmodell klar för sig och/eller då man arbetar under tidspress.) I en större mer allsidigt sammansatt grupp kan, åtminstone till en del, motsvarande material komma fram diskussionsvägen.

Ett exempel på vilka olika slag av information som kan sökas i en utredning ges i tabell 16.1 Tabellen visar dispositionen av en aktivitetsbeskrivning för ett projekt rörande "nya redovisningsprinciper (speciellt internprissystem och kontoplan)" i ett stort producentkooperativt företag. Även om denna utredning omfattar mer än enbart internprissättning, ger aktivitetsbeskrivningen en god överblick över både vilka informationskällor och vilka arbetsfaser, som kan vara aktuella i internprisutredningar.

Tabell 16.1 Exempel på en aktivitetsplan

Aktivitet	Ansvarig	Medverkande	Antal dagar	Start-vecka	Slut-vecka
1 Mangling av projektplan	Projektledaren	Projektgruppen			
2 Arbetshypotes					
2.1 Utformning	Konsult	Expert, utredare 1			
2.2 Behandling av 2.1	Projektledaren	Projektgruppen			
3 Erfarenhetsinsamling utifrån					
3.1 Konsulter	Utredare 1	Projektgruppen			
3.2 Branschfarenheter utomlands	»	»			
3.3 Litteratur	»	»			
4 Företagsbesök					
4.1 Utformning av frågor m m	Konsult	Expert			
4.2 Behandling av 4.1	Projektledaren	Projektgruppen			
4.3 Genomförande	Konsult				
5 Speciella analyser					
5.1 Anpassning av gängse lönsamhetsmetoder	Konsult	Studenter (ev)			
5.2 Samband mellan driftsbokföring och kompletterande sidorutiner	Utredare 2	Utredare 1			
6 Principförslag					
6.1 Utformning av disposition	Konsult	Expert, utredare 1			
6.2 Behandling av 6.1	Projektledaren	Projektgruppen			
6.3 Sammanställning av rapport	Konsult				
6.4 Behandling av 6.3	Projektledaren	Projektgruppen			
6.5 Presentation av förslag	Ek dir	Projektgruppen, styrgruppen, referensgrupperna			
7 Detaljutformning av nya principer					

16.6.4 Förslagen och reaktionerna

Någon enhetlig tendens i innehållet i de förslag som olika studerade internprisutredningar lagt fram finns inte. Både utgångsläge och behov var alltför olika i företagen. Det enda gemensamma draget är en strävan efter ökad enhetlighet och förbättrad överblick, vilket man avsåg nå genom att utarbeta centrala normer för internprissättningen. Det bör då nämnas att avsikten med samtliga de studerade internprisutredningarna var att de skulle ligga till grund för införandet av ett formellt sanktionerat internprissystem som ersättning för dittillsvarande successivt framväxta och institutionaliserade praxis.

Hur framkommer då förslagen? Enligt den traditionella "beslutsprocessen" börjar man med problembeskrivning och målformulering. Därefter formuleras alla varandra uteslutande handlingsalternativ. I nästa steg görs en konsekvensbeskrivning för vart och ett av alternativen. En rangordning görs sedan med hänsyn till det uppställda beslutskriteriet. Därefter fattas beslutet, varvid även faktorer som inte kunnat uttryckas i det valda måttet, vanligen kronor, beaktas. Så följer genomförande, uppföljning etc.

En sådan beslutsprocess beskriver dock inte hur de slutliga förslagen till nya internprissystem framkommit i de studerade företagen. Även där det varit fråga om expertutredningar har man inte arbetat med alternativa förslag parallellt. I stället har man relativt snart bundit sig för en viss principlösning, t ex att använda särkostnadspriser eller att använda marknadspriser där det är möjligt och i övrigt självkostnad plus vinstpålägg. Utredningsarbetet har sedan utgjort en successiv anpassningsprocess, varigenom en acceptabel lösning till sist framkommit. Anledningen till att man "går rätt på" kan vara att man är buuden av kontoplan, kalkylprinciper, utbildningsnivå osv.

Det är mycket svårt att i efterhand rekonstruera vilka anpassningar som gjorts, vilka intressekollisioner som uppstått, vilka nya idéer som efter hand tillförts, vilka förhållanden som beaktats osv. Ännu svårare är det att fastställa vilka anpassningar som inte gjorts, vilka idéer som inte anammats etc. I tre företag har det dock varit

möjligt att följa utredningens förlopp åtminstone i stora drag.

I två av företagen rörde utredningen huvudsakligen prissättningen gentemot utländska dotterföretag. Eftersom sådana inrymmer en rad speciella problem (se kapitel 15) skall här endast några huvuddrag noteras.

I det ena företaget föreslog utredningsgruppen i moderbolaget att man skulle införa ett så standardiserat internprissystem som möjligt. Internpriserna skulle baseras på tillverkningskostnaderna plus ett pålägg som kan variera mellan produktsektorer och produkter. Standardiserade prislister skulle upprättas av sektorerna. Vid resultatmätningen skulle dotterbolagen dock endast belastas med tillverkningskostnader och omkostnader för orderbehandling, forskning och utveckling.

Reaktionerna från dotterbolagen var överlag positiva. Vad som oftast framhölls var att man måste få en acceptabel vinst, vilket förslaget syntes innebära. De invändningar som gjordes var i allmänhet hänförliga till tull- och skatteaspekter.

I det andra företaget föreslogs att "strategiska produkter" skulle prissättas till beräknad kundpris minus rabatt och övriga produkter till självkostnad plus pålägg för målsatt vinst.

Reaktionerna från dotterbolagen var i vissa stycken mycket häftiga. Man ansåg att man förlorade ansvar och självständighet speciellt som marknadspriserna skulle fastställas av ansvarig produktchef i moderbolaget i samråd med dotterbolagen. Tidigare fastställdes kundpriserna i stort lokalt och internpriserna diskuterades fram med moderbolaget.

Efter hand anpassades förslaget så att den centrala styrningen av både kund- och internprissättning minskade i jämförelse med det första förslaget. En ökad standardisering och central styrning i jämförelse med utgångsläget var dock följderna och principerna frångicks inte.

I det tredje företaget, ett hemmamarknadsföretag med löpandebandtillverkning i ett antal vertikala led och med omfattande biproduktbearbetning, hade man i utgångsläget en marknadsorienterad prissätt-

ning mellan olika vertikala och horisontella led. Tillkallade konsulter föreslog avräkning till särkostnader för att bli a "förbättra styrningen och renodla produktkalkyleringen". Det resultatansvar som fanns i samtliga led skulle ersättas med kostnadsansvar utom i försäljningsledet.

Detta hade tidigare föreslagits från marknadssidan men, efter vad det förefaller, motarbetats från både tillverknings- och ekonomisidan.

Eftersom utredningen inte slutförts, när detta skrivs, är det omöjligt att förutsäga innebörden i det slutliga förslaget, men sannolikt blir det svårt att få gehör för ett renodlat särkostnadssystem, speciellt som externa alternativ finns lätt tillgängliga och marknadspriser är öppet noterade.

Det förefaller som om reaktioner från operativa enheter är av två huvudtyper: praktiska och egoistiska.

Samtal med personer ute i sektorer och motsvarande ger vid handen att framlagda förslag ofta uppfattas som alltför teoretiska och alltför opraktiska. Brev från chefer från avlägsna dotterbolag ger samma intryck. Däremot förefaller strävanden mot ökad enhetlighet mottas positivt. Denna typ av kritik finns det klara strävanden att anamma. Utredningsförslagen tenderar att efterhand ge efter på principer till förmån för praktiska synpunkter.

Invändningar av mer egoistisk art, t ex att resultatet försämras, att man tappat motivation etc, sätter betydligt mindre spår i de reviderade förslagen. Detta beror sannolikt till stor del på att ett huvudsyfte med de nya internprissystemen varit just att möjliggöra ökad central kontroll av både totalresultatet och dess fördelning.

De nya internprissystemen i de två första företagen synes således utgöra resultatet av successiva kompromisser kring en mycket tidigt - sannolikt redan innan utredningen tillsattes - fastlagd principmodell. En mer förutsättningslös utredning skulle ta större uttalad hänsyn till de olika betingelserna för internprissättningen

och mer systematiskt diskutera alternativa principlösningar. Utredningen i det tredje företaget förefaller ta en sådan vändning.

Även om det i ett företag förefaller helt självklart vilken princip för internprissättningen som skall väljas är en systematisk analys av denna givetvis önskvärd.

För det första bör det klarläggas exakt vilka effekter man vill uppnå med internprissättningen. Andra instrument för styrning, resultatfördelning etc finns ju.

Vidare måste effekterna - positiva och negativa, avsedda eller icke avsedda - av den tänkta metoden klaras ut. Härvid behöver man känna till både konsekvenser vid "optimalt" utnyttjande av den givna metoden och mer "realistiska" konsekvenser. Med "optimalt" utnyttjande förstås att alla ideala förutsättningar i analysmodellen är uppfyllda. Beroende på imperfektioner av olika slag (t ex bristande rationalitet hos de agerande parterna) blir effekterna i olika grad sämre. Man borde därför göra dels en "ideal" jämförelse, dels en "praktisk" jämförelse mellan metoderna.

I den ideala jämförelsen skulle metoderna jämföras under antagande om uppfyllda ideala förhållanden. I den praktiska skulle en mer realistisk jämförelse göras med ingående värdering av effekter av olika slag av möjliga imperfektioner. Det är inte säkert att rangordningen skulle bli densamma. Vilken metod som väljs i ett sådant fall blir beroende av möjligheterna att eliminera imperfektioner av olika slag.

16.6.5 Besluten

Endast en av de studerade utredningarna har, ännu, lett fram till beslut. Detta redovisas i form av en omfattande PM för internprissättning inom det svenska moderbolaget, mellan moderbolaget och dotterbolagen och mellan dotterbolagen. En ytterligare uppdelning är gjord efter prestationsslag. Ansvarsfördelning för intern (och extern) prissättning klarläggs liksom hur beslut om leveranser skall tillgå, hur marknads- och produktionsplanering skall samordnas m m. Formerna för resultatmätning regleras i en särskild PM.

Av tidigare beslut i andra företag framgår att den allmänna internprispolitiken och de allmänna normerna brukar fastläggas på direk-

tionsnivå. Tillämpningsbestämmelser utfärdas i allmänhet av ekonomiafdelningen eller en sektion i denna. Som framgått ovan kan dock inflytandet över besluten vara stort från de operativa enheterna. Detta gäller i de fall förslagen successivt anpassas till olika intressenters önskemål och krav och efter hand förankras hos olika viktigare befattningshavare.

16.6.6 Vad hände sen? Denna rubrik har medtagits för att betona vikten av dels genomförandefasen, dels uppföljningen av det nya systemets införande. Något erfarenhetsmaterial finns dock inte att redovisa här, annat än att i flera av de undersökta företagen var okunnigheten om internprissättningens handläggning och effekter i andra enheter betydande. Speciellt allvarligt synes detta vara när, som i en del undersökta företag, det gäller personer i den centrala ekonomiafdelningen.

Intresset för internprissättningsfrågan och medvetenheten om de olika problem denna är förknippad med förefaller emellertid att vara starkt växande. Om denna skrift kan bidra till detta har den fyllt ett av sina syften.

För att få underlag till denna skrift gjordes - vid sidan av andra tillvägagångssätt som litteraturstudier, egna enkätundersökningar och informella diskussioner - ett stort antal intervjuer i totalt ett tjugotal större svenska företag. Dessa intervjuer var delvis ostandardiserade såtillvida att de kretsade kring företagsspecifika problem och förhållanden som ofta kom fram under intervjuens gång; delvis byggde de på i förväg formulerade frågor som anknöt till ett antal arbetshypoteser.

Intervjuerna var inte avsedda att resultera i ett datamaterial lämpligt för statistisk bearbetning. Emellertid kan det för den som vill tänka igenom - eller planerar att lägga om - internprissättningen i ett företag vara av intresse att ta del av de frågor som ställdes och som gav värdefulla svar. Utan mer djupgående systematik redovisas därför ett urval av dessa frågor i det följande. Många frågor av allmänt orienterande karaktär har utelämnats. Följdfrågor och svarsalternativ har i de flesta fall också utelämnats.

Sammanställningen kan förhoppningsvis dels peka på för läsaren i detta sammanhang nya aspekter, dels stimulera till funderingar kring dessas relevans och betydelse i det egna företaget, dels tjäna som en sammanfattande lista på intressanta faktorer när det gäller internprissättning.

Frågesammanställningen består av fem huvuddelar, A-E. Del A består av mer allmänna frågor om företagets internprestationer. Del B rör redovisnings- och kalkylmetoder. Del C tar upp administrativa aspekter. Frågorna i delarna A-C ställdes till representanter för den centrala ledningen, vanligen ekonomichefer och budgetchefer. Del D rör internprestationsfrågan ur de enskilda

företagsenheter synvinkel. Del E tar upp frågor med anknytning till enskild internprestation. Frågorna i denna del ställdes till både levererande och mottagande enheter av viktigare internprestationer. Generellt gäller givetvis att inte alla frågor ställdes i alla intervjuer.

A. Allmänt om företagets internprestationer

1. Företagets organisation
 - 1.1. Hur är företaget organiserat i stora drag? (Organisations-schema? Verksamhetsgrenar? Geografisk belägenhet? Juridiska personer? Divisioner? Avdelningar?)
 - 1.2. a) Vilka delar av företaget (koncernen) är att betrakta som helt självständiga (bortsett från beslut om större investeringsprojekt, finansiering etc)?
b) Vilka delar har begränsad självständighet? (Ange begränsningarna.)
c) Vilka delar styrs i allt väsentligt centralt?
2. Internprestationsflödet
 - 2.1. Vilka är de viktigaste, prissatta internprestationerna och mellan vilka delar av företaget överförs de? (Namn eller beteckning, slag, leverantörer, mottagare, fysiska transporter. Gärna flödesschema.)
 - 2.2. Vilket är det organisatoriska sambandet mellan de angivna enheterna (avdelningarna, koncernbolagen)?
 - 2.3. Beträffande vilka av de under punkt 2.1 angivna internprestationerna anser Ni att följande inte gäller:
a) Internprisets storlek helt självklart.
b) Leveransvolymen absolut given.
c) Resultatet för alla enheter berörda av internprestationen påverkas ytterst obetydligt vid rimliga förändringar i internpriset.
3. Internprissättningssystemet
 - 3.1. Finns några skrivna regler eller anvisningar inom företaget för internprissättning? Vad är reglerat? Hnr?
 - 3.2. Finns någon praxis utvecklad beträffande prissättning av olika typer av internprestationer? Vilken?
 - 3.3. a) Hur länge har det nuvarande internprissättningssystemet använts?
b) Hur har det utvecklats fram till i dag?
4. Finns syftena med Er interna avräkning dokumenterade någonstans? Var? Vilka är de?
5. Vilka av följande tänkbara syften med internprissättning anser Ni passa in på Ert företag? Hur viktiga är de i så fall för företaget? (Alternativen, med undantag av två som gällde kapitaltransaktioner och tull- och skatteaspekter vid internationella leveranser, finns i tabell 4.4 i kapitel 4.)
6. Vilka svårigheter bereder internprissättningsfrågan i Ert företag? Eventuella försök att lösa dem? Resultat?

7. Hur tillfredsställd är man i allmänhet i företaget med det nuvarande internprissättningsystemet? Hur har belåtenhet eller missnöje kommit till uttryck? Vem anser vad? Vad är man speciellt nöjd med? Speciellt missnöjd med? Hur uppfylls de syften Ni angivit?
8. Anser Ni att det finns andra faktorer som väger upp bristerna i internprissättningen (t ex andra fördelar av decentralisering, vilken förutsätter internavräkning)? Vilka?
9. Har Ni några planer på att förändra Ert internprissättnings-system? När? Hur? Vems initiativ?
10. På vilka sätt är ekonomiavdelningen direkt berörd av avräkning av internprestationer mellan andra enheter i företaget? Sköter bokföring?
Fastställer internpriser?
Fastställer när, var och vilka leveranser som skall ske?
Ger berörda enheter bistånd vid internprestationsavgöranden?
Synpunkter på problem? Tidsinsats? Ställning (förhandlingspart, domare, rådgivare etc)?

B. Redovisnings- och kalkylmetoder

1. Intern redovisning
 - 1.1. Form av löpande internredovisning (kostnadsredovisning)?
 - 1.2. Utförs kostnadsredovisningen centralt inom företaget (koncernen)? Var? I vilken omfattning på olika håll? Samband?
 - 1.3. Använder Ni standardvärden på internprestationer i kostnadsredovisningen? Hur fastställs de?
 - 1.4. Har Ni en sådan budgetering för produkter eller verksamhetsgrenar att hänsyn till internprestationer tas i budgetarbetet? I vilka budgeter? Hur värderas internprestationerna? (Fastställs standardvärden? Hnr? För hur långa perioder?)
 - 1.5. Sker någon speciell resultatanalys avseende internprestationer? Hur analyseras avvikelser (främst prisavvikelsen)?
 - 1.6. Anses det pris en levererande enhet tar (får) avspegla enhetens effektivitet (dvs lågt pris = hög effektivitet)?
 - 1.7. Subsidieras någon enhet, någon verksamhetsgren (så att dålig lönsamhet ej skall motivera nedläggning av en verksamhet som man önskar bibehålla av andra skäl)?
2. Förekalkyler
 - 2.1. Vad görs förekalkyler för produkter:
 - a) kortfristiga?
 - b) medelfristiga?
 - c) långfristiga?
 - 2.2. Finns regler för internprissättning avsedd för
 - a) kortfristiga förekalkyler? Vilka?
 - b) medelfristiga förekalkyler? Vilka?
 - c) långfristiga förekalkyler? Vilka?
 - 2.3. Får enheterna planeringsunderlag från ekonomiavdelningen, huvudplaneringsavdelning eller liknande, för bedömning som

- berör internprestationer? Vad? Hur? För vad? Full handlingsfrihet sedan? Inom vilka ramar?
- 2.4. Används dator för planering och koordination av företagets delverksamheter? Hur?
 - 2.5. Används dator på annat sätt i beslutsprocessen? Hur?
 - 2.6. Används någon linjär eller icke-linjär programmeringsmetod i Ert företag? För vilka ändamål och var i företaget?
 - 2.7. Vet Ni var företaget har sina trånga sektioner och vilka som är trånga på kort och på lång sikt? I så fall: hur vet Ni detta?
 - 2.8. Hur sker fördelningen av knappa resurser på olika enheter? Genom beslut av företagsledningen? Genom "anbudsförfarande"? Genom förhandlingsöverenskommelse? Beskriv närmare (beträffande kapital, lokaler, dyrbara maskiner, specialistorgan).
 - 2.9. Vem bestämmer i allmänhet leveransvolymen av internprestationer? Mottagande enhet? Levererande enhet? Levererande och mottagande enhet efter förhandling? Centralt organ (vilket)? Undantag?
 - 2.10. Vem bestämmer i allmänhet värdet på internprestationen, dvs internpriset? Levererande enhet? Mottagande enhet? Levererande och mottagande enhet efter förhandling? Centralt organ (vilket)? Undantag?
 - 2.11. Används internpriset av centralt organ för att styra, samordna olika enheter i företaget? Vilka enheter? Hur går det till?
3. Investerings- och finansieringsfrågor
 - 3.1. Över vilken typ av investeringar har enheterna full beslutsrätt?
 - 3.2. Vilken rutin finns för andra investeringar?
 - 3.3. Kan enheterna tvingas investera, bygga ut? När, hur?
 - 3.4. Kan enheterna tvingas utnyttja vissa produkter eller tjänster? Vilka enheter och vilka prestationer? Motiv för obligatoriet? Kostnad för enheterna?
 - 3.5. Vilket värde åsätts internprestationer i investeringskalkyler (för beslut om nybyggnad eller externa inköp, nedläggning av intern framställning av prestationen etc)? "Normalt" internpris? Vilket? Fastställs efter speciell undersökning? Hur?
 - 3.6. Självfinansierar vissa enheter sin verksamhet helt eller delvis? Vilka enheter, i vilken utsträckning och till vad?
 - 3.7. Överförs medel inom företaget genom att variera priser på internprestationer (dvs faktisk överföring, ej bokslutsmässiga operationer)? Hur? Varför? Omfattning?
 - 3.8. Hur erhåller enheter medel för investeringar som de inte kan finansiera med egna medel?
 - 3.9. Speciella problem vid överföring av internprestationer mellan företag i olika länder?
Skäl: Finansiering, skatter, tullar.
Restriktioner: Valutarestriktioner, skatteregler, civilrättsliga lagar, "moral".

4. Extern redovisning
- 4.1. Tas speciella hänsyn vid internavräkningen till effekter på officiella bokslutet:
 - a) Avseende skattekonsekvenser? Hur?
 - b) Avseende minoritetsintressen i företaget? Hur?
 - c) Avseende övriga önskemål om redovisat resultat för olika juridiska personer? Hur?
- 4.2. Ges koncernbidrag i form av speciellt beräknade priser? Motiv? Hur?

C. Administrativa aspekter

- 1.1. Varför är verksamheten uppdelad och organiserad som den nu är? (Teknologiska, marknadsmässiga, råvarumässiga, transportmässiga och andra skäl.)
- 1.2. Hur har enheterna bildats?
 - a) Genom uppdelning av större enheter? Vilka?
 - b) Genom nybildande? Vilka?
 - c) Genom införlivande med företaget (fusion)? Vilka?
- 1.3. Har enheternas självständighet gentemot varandra och företagsledningen under de senaste fem åren: a) ökat? b) varit i stort oförändrad? c) minskat? Undantag?
- 1.4. Anser Ni företagsledningen medvetet strävar efter: a) ökad decentralisering? b) ökad centralisering? c) bibehållen centraliseringsgrad? Hur? Vilka effekter?
- 1.5. Vilken typ av mål är uppställda för: a) koncernbolag och resultatenheter? b) kostnadsenheter?
- 1.6. Har enhetscheferna tantiem? Vilka? Vilken form?
- 1.7. Anser Ni att enhetscheferna riskerar att utsättas för målkonflikter (enhetens mål strider mot företagets)? Varför/ varför ej?
- 1.8. Tror Ni eller vet Ni att sådana målkonflikter förekommer?
- 1.9. Beskriv kortfattat en eller flera målkonflikter Ni känner till (hört talas om).
- 1.10. Har Ni hört talas om att någon enhetschef anser att det frestar på att alltid vara lojal mot företaget även på bekostnad av den egna enheten? I vilka situationer?
- 1.11. Anser Ni att internprissystemet ger (kan ge) snedstyrning? Exempel?

D. Frågor till enhetschef

1. Om anskaffade prestationer
- 1.1. Vilka varor och tjänster mottar Ni från andra enheter inom företaget/koncernen (namn, slag, omfattning, leverantör)? För vilka sker avräkning?
- 1.2. Hur viktiga är dessa leveranser för Er enhet?
- 1.3. Vilka andra varor och tjänster skulle Ni kunna skaffa inom företaget - åtminstone på lite längre sikt (namn, slag, omfattning, sikt, källa)?
- 1.4. Vilka varor och tjänster har Ni tidigare köpt inom företaget men nu köper utifrån eller ej längre använder (namn, slag, omfattning, källa, motiv för förändringen)?
- 1.5. Hur använder Ni de anskaffade internprestationerna? Vilken grad av frihet har Ni i dessa beslut?
- 1.6. Har Ni full frihet att välja inköpskälla för de prestationer som Ni behöver? Vilka inskränkningar?

- 1.7. Har Ni full frihet att bestämma hur mycket av olika prestationer Ni skall anskaffa? Vilka inskränkningar?
- 1.8. Är Ni nöjd med de priser Ni får "betala" för internprestationerna? Varför/varför inte?
- 1.9. Känner Ni till internpriserna i förväg (före inköp)?
- 1.10. Använder Ni internpriserna som beslutsunderlag (ingående i kalkyler)? Vilka? Till vad? Hur?
- 1.11. Anser Ni att internpriserna avspeglar kostnaden för företaget att förse Er med prestationerna i fråga?
- 1.12. Upplever Ni det så att Ni befinner Er i konflikt med levererande enhet (t ex betr leveransers pris, kvalitet etc)? Även i sådan konflikt som Ni inte tror skulle uppstå mellan Er och en utomstående leverantör?
- 1.13. Anser Ni det värdefullt att skaffa prestationerna internt? Varför/varför inte?
2. Om avgivna prestationer
 - 2.1. Vilka varor och tjänster "levererar" Ni till andra enheter inom företaget/koncernen (namn, slag, omfattning, mottagare)? För vilka sker avräkning?
 - 2.2. Hur viktiga är dessa leveranser för Er enhet?
 - 2.3. Vilka andra varor och tjänster skulle Ni kunna leverera till andra enheter inom företaget - åtminstone på lite längre sikt (namn, slag, omfattning, sikt, mottagare)?
 - 2.4. Vilka varor och tjänster har Ni tidigare försett andra enheter med (namn, slag, omfattning, mottagare, motiv för förändringen)?
 - 2.5. Får Ni själv besluta om vilka internprestationer Ni skall tillhandahålla? Vilken grad av frihet har Ni härvidlag?
 - 2.6. Vilken grad av frihet har Ni när det gäller att fastställa leveransvillkor (pris, volym, kvalitet, bundenhet i tiden etc)?
 - 2.7. Är Ni nöjd med de "leveransvillkor" som gäller vid internleveranser? Varför/varför ej?
 - 2.8. Använder Ni - de förväntade - internpriserna som beslutsunderlag (t ex ingående i kalkyler om internprestationers lönsamhet)? Vilka? Till vad? Hur?
 - 2.9. Anser Ni att internpriserna avspeglar vad det kostar företaget (inte Er enhet) att förse de mottagande enheterna med prestationerna?
 - 2.10. Upplever Ni det så att Ni befinner Er i konflikt med mottagande enhet (t ex betr leveransers pris, kvalitet etc)? Även i sådan konflikt som Ni inte tror skulle uppstå mellan Er och en utomstående köpare?
 - 2.11. Anser Ni det värdefullt att sälja prestationerna internt? Varför/varför inte?
3. Allmänt
 - 3.1. Vilka mål finns för Er enhet?
 - 3.2. Tror Ni att Era beslut är lika bra ur företagets som ur Er enhets synvinkel? Varför/varför inte?
 - 3.3. Tycker Ni ibland att Ni får ge upp enhetens intressen för att kunna tillgodose företagets intressen? I vilka situationer?

- 3.4. Anser Ni att den nuvarande uppdelningen av företaget i olika ansvarsområden är den mest lämpliga ? Önskvärda förändringar ?
- 3.5. Hur sker Era kontakter med andra enheter som har internprestationsanknytningar till Er ? Direkt ? Via centralt organ ?
- 3.6.
 - a) Vilka syften med använd internprissättningsmetod upplever Ni vara de väsentligaste för koncernledningen ?
 - b) Hur väl anser Ni att man uppnår dessa syften ?
 - c) Har Ni sett någon förändring över tiden ?
 - d) Är det någon skillnad i syften för olika prestationer ? Exempel.
- 3.7.
 - a) Vilka fördelar har nuvarande internprissättningsmetod för Ert företag ?
 - b) Vilka fördelar har interna inköp/försäljningar ?
 - c) Vilka nackdelar har nuvarande internprissättningsmetod för Ert företag ?
 - d) Vilka nackdelar har interna inköp/försäljningar ?
 - e) Skulle en annan metod ge större fördelar ? Vilken metod ? Vilka fördelar ?
- 3.8. Hur påverkar nuvarande internprissättningsmetod uppnåendet av företagsledningens syften/mål ?
- 3.9. Vilka typer av budgeter upprättas för Er enhet ?
- 3.10. Hur behandlas internprestationer i budgetarbetet ?
- 3.11. Vad sker om budgetförutsättningarna ändras under året ?
- 3.12.
 - a) Vilka störningar är de vanligaste i internprestationsflödet ? Finns det regler för hur man skall handla vid vissa störningar ? Exempel på störningar ?
- 3.13.
 - a) Sker någon speciell resultatanalys avseende internprestationer ?
 - b) För vilka prestationer sker denna analys ? Varför för dessa och inte andra ?
- 3.14.
 - a) Får Er enhet planeringsunderlag från ekonomiavdelningen, eller annan central enhet (vilken), som berör internprestationer ? För vilka prestationer ? Vad är det för typ av underlag (kostn. bedömn., externa markn. priser, tillverka-köpa, intäkter av internförs., ev. integrationsvinster) ?
- 3.15. Hur tillgår investerings- och finansieringsbeslut ? Över vilka investeringar har Ni full beslutanderätt ? Har Ni någon "självfinansiering" ?
- 3.16. Hur har utvecklingen varit på detta område ?
- 3.17. Är Ni nöjd med nuvarande system för investerings- och finansieringsbeslut ? Önskade förändringar ?

E. Frågor om internprestation

1. Slag av internprestation (förädlingsstadium) ?
2. Levererande enhet/-er ?
3. Mottagande enhet/-er ? Sker fysisk överföring mellan samma enheter som överföring av förfoganderätt ?
4. Hur ofta överförs prestationen från levererande till mottagande enhet ?
5. Ungefärligt värde per leverans/per tidsperiod ?

6. Vem bestämmer leveransvolymen ? Mottagande enhet ? Levererande enhet ? Levererande och mottagande enhet efter förhandling ? Centralt organ ? Vilket ? Fastställs volymen i budget eller vid varje leveranstillfälle ? Leveranstider ? Leveranssätt ?
7. Vem bestämmer värdet på intern prestationen, dvs internpriset ? Levererande enhet ? Mottagande enhet ? Levererande och mottagande enhet efter förhandling ? Centralt organ ? Vilket ? Hur går det till ? Tas hänsyn till integrationsfördelar ?
8. Används flera värden parallellt ?
 - a) Olika pris för olika slag av bedömningar
 - b) Olika pris internt och externt
 - c) Olika pris inom och mellan bolag
 - d) Olika pris debiteras och krediteras
9. Baseras internpriset på någon form av marknadspris ? Vilken ? Hur går det till ?
10. Baseras internpriset på kostnaderna för prestationen ? Vilka kostnader ? Hur beräknas priset ?
11. Bestäms priset efter förhandling ? Mellan vilka ? Vad utlöser förhandling, vem tar initiativet ? Hur ofta förhandlar man ? Hur länge förhandlar man varje gång ? Vad händer om enighet ej nås ?
12. Bestäms priset centralt ? Av vem ? På vilken grund ? Hur ofta sker justeringen ? På vilken grund ?
13. Används internpriset som beslutsunderlag av mottagande enhet ? För bestämning av inköpsvolym ? För bestämning av inköpskälla ? För bestämning av lönsamhet i den verksamhet som tar prestationen i anspråk ?
14. Används internpriset som beslutsunderlag av levererande enhet ? För bestämning av produktions- (leverans)volym ? För bestämning av mottagare ? Som underlag för investeringsbeslut ?
15. Används internpriset av centralt organ för att styra, samordna olika enheter i företaget ? Vilka enheter ? Hur går det till ?
16. Andra ändamål med prissättningen av denna internprestation.
17. Kan prestationen anskaffas utanför företaget ? På vilken sikt ?
18. Har mottagande enhet rätt att köpa utanför företaget i stället för inom företaget ? Full frihet ? Endast med levererande avdelnings godkännande ? Endast med företagsledningens godkännande ?
19. Kan prestationen säljas utanför företaget ? Med vilka modifieringar ?
20. Har levererande enhet rätt att sälja utanför företaget i stället för inom företaget ? Full frihet ? Endast med mottagande avdelnings godkännande ? Endast med företagsledningens godkännande ?
21. Fördelar med att köpa/sälja internt ? Allmänt för företaget ? För enheten som sådan ?
22. Nackdelar med att köpa/sälja internt ? Allmänt för företaget ? För enheten som sådan ?

23. Om yttre marknad för prestationen finns karaktärisera den.
a) Konkurrensform ? b) Geografisk utsträckning ?
c) Rörlighet, tillväxt ? d) Skulle marknadspriset påverkas om Ni gick ut och köpte/sålde hela Ert behov/produktion ? Hur ?
24. Om prestationen ej är en slutprodukt:
a) Slutproduktens namn och värde ? b) Marknadsform ?
c) Marknadens geografiska utsträckning ?
d) Företagets marknadsandel ? e) Säljer Ni substitut eller komplement till denna slutprodukt ? Vilka ? Efterfrågesamband ? Produktionssamband ?
25. Om senaste aktionen att ändra priset på prestationen:
När ? Varför ? Vems initiativ ? Vad hände sedan ?
26. Om nuvarande system för prissättning av prestationen.
a) Hur länge har prissystemet använts ? b) Speciella positiva och negativa konsekvenser ? c) Planerad förändring ?

För att underlätta eventuell litteratursökning anges inom parentes vid mindre heltäckande arbeten till vilka avsnitt i skriften de närmast anknyter. I texten refererade och omnämnda arbeten har utmärkts med * .

- Accounting for intracompany transfers, 1956 (5.4) *
N. A. C. A. Research Series No. 30, New York
- Ackoff, R. L., 1966, Structural conflicts within (7.2.3) *
organizations, J.R. Lawrence (ed), Operational
research and the social sciences, London,
s 427 - 438
- Albach, H., 1966, Die Koordination der Planung im (6.3)
Grossunternehmen, Zeitschrift für Betriebswirt-
schaft, 36, No 12, s 790 - 804
- Albach, H., 1967, Die Koordination der Planung im (6.2)
Grossunternehmen, Rationale Wirtschaftspolitik
und Planung in der Wirtschaft von heute, Ver-
handlungen auf der Tagung des Vereins für Social-
politik in Hannover 1966, Hrsg. von E. Schneider,
Berlin, s 332 - 438
- Anthony, R. N., 1965a, Notes on transfer prices, (5.3.1) *
R.N. Anthony, J. Dearden och R.F. Vancil,
Management control systems, Homewood,
Ill., s 258 - 261
- Anthony, R. N., 1965b, Planning and control (6.4) *
systems, Boston
- Anthony, R. N., Dearden, J. och Vancil, R. F., (5)
1965, Management control systems,
Homewood, Ill., kap. 6
- Armand, R., 1968, La decentralisation des (6.3) *
décisions par les prix, Metra, Vol. VII,
No 1, s 21 - 42
- Arrow, K. J., 1959, Optimization, decentralization (6.3)
and internal pricing in business firms, Con-
tributions to scientific research in manage-
ment, Univ. of Calif., Los Angeles, Calif.,
s 9 - 18

- Arrow, K.J., 1964, Control in large organizations, Management Science, Vol.10, No 3, April, s 397 - 408 (6.3) *
- Arrow, K.J. och Hurwicz, L., 1960, Decentralization and computation in resource allocation, R.W. Pfouts (ed), Essays in economics and econometrics, Chapel Hill, N.C. (6.3) *
- Arvidsson, G., 1969, Så räknar vi av våra inre prestationer, Ekonomien, 4, s 10 - 19 (2.2,4.2) *
- Arvidsson, G., 1970, Beteende under olika inrättningssystem - En första experimentell ansats, Stockholm, (EFI, opubl. stencil) (6.4.1) *
- Baumol, W.J., 1961, Economic theory and operations analysis, Englewood Cliffs, N.J. (7.2.3) *
- Baumol, W.J. och Fabian, T., 1964, Decomposition, pricing for decentralization and external economies, Management Science, Vol. 11, No 1, sept., s 1 - 32 (6.2)
- Benson, R.A., 1963, Pricing interplant transfers for measuring plant operations, NAA Bulletin, Vol. XLIV, No 6, Feb., s 53 - 57 (5)
- Benston, G., 1963, The role of the firm's accounting system for motivation, Accounting Review, Vol. XXXVIII, April, s 347 - 354 (6.4)
- Berg, N., 1965, Strategic planning in conglomerate companies, Harvard Business Review, May - June, s 79 - 92 (13) *
- Berg, N., 1969, What's different about conglomerate management? Harvard Business Review, Nov. - Dec., s 112 - 120 (13) *
- Bergendorff, H., 1969, Några dekompositionsmetoder och deras sammanhang med styrning av vissa idealiserade ekonomiska system, FOA P Rapport C-8232-11, Stockholm (stencil) (6.3)
- Bergstrand, J., m.fl., 1970, Budgetering - en litteraturöversikt, Stockholm (6.4) *
- Bierman, H., Jr, 1959, Pricing intracompany transfers, Accounting Review, July, s 429 - 432 (5)
- Bierman, H., Jr, 1963, Topics in cost accounting and decisions, New York, kap. 6 (6.1)
- Bohmer, R., 1963, Die Anwendbarkeit der Linearen Programmierung auf Betriebswirtschaftliche Planungsprobleme, Köln (6.2-3) *

- Bonini, Ch. P., 1963, Simulation of information and decision systems in the firm, Englewood Cliffs, N.J. (6.2) *
- Bonini, Ch. P., 1964, Simulation of organizational behavior, Ch. P. Bonini, R.K. Jaedicke och H.M. Wagner (eds), Management controls, New York, N.Y., s 91 - 101 (6.4)
- Borgström, C., 1970, Koncernrättsliga problem. En komparativ studie, Stockholm (14, 15.B.5) *
- Bratt, J. och Fernström, O., 1971, Deklaration och beskattning, 16 uppl., Stockholm (15.B.4.3) *
- Butler, W.J. och Dearden, J., 1965, Managing a worldwide business, Harvard Business Review, May - June, s 93 - 102 (15.2) *
- Böhm, H.H., 1957, Lineare Programmplanung als Spezialproblem der Planung der internen Verrechnungspreise, Neue Wege zur Fortführung des Automation, Berlin, s 78 - 92 (6.3)
- Böhm, H.H., 1958, Erfolgsspaltung ohne illusorische Netto-Erfolge, Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 28, s 469 - 472 (5.3.1) *
- Chamberlain, N.W., 1962, The firm: Micro-economic planning and action, New York, kap. 18 (5)
- Chandler, A.D., Jr, 1966, Strategy and structure, Garden City, N.Y. (15.3) *
- Cook, P.W., Jr, 1955, Decentralization and the transfer-price problem, Journal of Business, Vol. XXVIII, No 2, April, s 87 - 94 (6.1) *
- Cook, P.W., Jr, 1957, New technique for intra-company pricing, Harvard Business Review, Vol. 35, No 4, s 74 - 80 (6.1) *
- Cyert, R.M. och March, J.G., 1963, A behavioral theory of the firm, Englewood Cliffs, N.J., spec. s 270 - 278 (6.4) *
- Dahlström, G., 1969, Inkomstbeskattning av företag med verksamhet i flera länder, Svensk Skattetidning, s 369 - 375 (15)
- Dantzig, G.B. och Wolfe, P., 1960, Decomposition principles for linear programs, Operations Research, 8, s 101 - 111 (6.2)
- Dantzig, G.B. och Wolfe, P., 1961, The decomposition algorithm for linear programs, Econometrica, 29, s 767 - 778 (6.2)
- Dean, J., 1955, Decentralization and intracompany pricing, Harvard Business Review, 33, s 65 - 74 (5) *

- Dean, J., 1957, Profit performance measurement (5.3) ★
of divisional managers, The Controller, Sept,
s 423 ff
- Dean, J., 1958, An approach to internal profit (5) ★
measurement, NAA Bulletin, Vol. XXXIX,
No 7, s 5 - 12
- Dearden, J., 1960, Interdivisional pricing, Harvard (5) ★
Business Review, 38, s 117 - 125 (finns också
i Anthony, Dearden o. Vancil, 1965, s 262 -
275)
- Dearden, J., 1965, How to organize information (6.2)
systems, Harvard Business Review, March -
April, s 65 - 73
- Dopuch, N. och Drake, D.F., 1964, Accounting im- (5,6.2) ★
plications of a mathematical programming
approach to the transfer price problem, Journal
of Accounting Research, Vol. 2, No 1, s 10 - 24
- Drebin, A.R., 1959, A proposal for dual pricing of (6.1) ★
intra-company transfers, NAA Bulletin, sec 1,
Feb., s 51 - 55
- Ekonomiska system, 1971, A. Lindbeck (red.), (1)
Stockholm
- Ekonomisystem för försvaret, 1, SOU 1968:1, Bil.2, (5)
Principer för interna avräkningspriser, s 266 -
292
- Ekonomisystem för försvaret, 2, SOU 1969:24, (5)
Bil. 2, Interndebitering, s 241 - 256
- Farag, S.M., 1968, A planning model for the divi- (13.3)
sionalized enterprise, The Accounting Review,
April, s 312 - 320
- Forrester, J.W., 1961, Industrial dynamics, (6.2) ★
New York, N.Y.
- Fouraker, L.E. och Siegel, S., 1963, Bargaining (6.4.1) ★
behavior, New York
- Fouraker, L.E. och Stopford, J.M., 1968, Organi- (15) ★
zational structure and the multinational strategy,
Administrative Science Quarterly, 13, s 47 - 64
- Frenckner, T.P., 1954, Internprestationer som före- ★
tagsekoniskt bedömningsproblem, Stockholm
- Frenckner, T.P., 1971, Interndebitering i försvarets ★
planerings- och ekonomisystem, Stockholm
(stencil)
- Förslag till aktiebolagslag m m, 1971, Betänkande (14) ★
avgivet av aktiebolagsutredningen, SOU
1971:15, Stockholm

- Galbraith, J., 1970, Environmental and technological determinants of organization design, J.W. Lorsch och P.R. Lawrence (eds), Studies in organization design, Homewood, Ill., s 113 - 139 (6.4.2) *
- Gellerman, S.W., 1963, Motivation and productivity, (6.4) *
New York, N.Y.
- Gellerman, S.W., 1970, Företagsledning och människor, Stockholm (6.4) *
- Gershefski, G.W., 1969, Building a corporate financial model, Harvard Business Review, Vol.47, No 4, July - Aug, s 61 - 72 (6.2) *
- Goetz, B.E., 1967, Transfer prices: an exercise in relevancy and goal congruence, The Accounting Review, July, s 435 - 440 (7.2)
- Gordon, G., 1969, System simulation, Englewood Cliffs, N.J. (6.2) *
- Gordon, M.J., 1964, The use of administered price system to control large organizations, C.P. Bonini, R.K. Jaedicke och H.M. Wagner (eds), Management controls, s 1 - 26 (6.3)
- Gould, J.R., 1964, Internal pricing in firms when there are costs of using an outside market, Journal of Business, Vol. XXXVII, Jan., s 61 - 67 (5.2, 6.3) *
- Grassman, S., 1971, Valutareserven och utrikes-handels finansiella struktur, SOU 1971:32, Stockholm (15) *
- Greene, J. och Duerr, M.G., 1970, Intercompany transactions in the multinational firm, Managing International Business, No 6, National Industrial Conference Board, New York, N.Y. (15.2) *
- Greer, H.C., 1962, Divisional profit calculation - notes on the "transfer price" problem, NAA Bulletin, Vol. XLIII, No 11, July, s 5 - 12 (5.6.1) *
- Gross, B.M., 1965, What are your organization's objectives? A general-systems approach to planning, Human Relations, XVIII, No 3, Aug, s 195 - 216 (6.4.1) *
- Hamann, D., 1969, Die Steuerung dezentraler Kostenentscheidungen in Herstellungsbereich industrieller Unternehmungen, Berlin (5.5, 6.3) *
- Hasenack, W., 1957, Massnahmen des Rechnungswesens zur Gestaltung der Eigenverantwortlichkeit in der Unternehmung, Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 9. Jg. N.F., s 307 - 315 (1.5.3) *

- Hass, J.E., 1968, Transfer pricing in a decentral- (6.3)
ized firm, Management Science, Vol. 14,
No 6, Feb., s B310 - 331
- Hax, H., 1965, Koordination von Entscheidungen, (6.3) *
Köln, Berlin, Bonn och München
- Heuser, F.L., 1956, Organizing for effective intra- (16)
company pricing, NACA Bulletin, Vol. XXXVII,
May, s 1100 - 1105
- Hirshleifer, J., 1956, On the economics of trans- (5,6.3) *
fer pricing, Journal of Business, 29, s 172 - 184
- Hirshleifer, J., 1957, Economics of the divisiona- (5,6.3)
lized firm, Journal of Business, 30, s 96 - 108
- Hirshleifer, J., 1964, Internal pricing and (5)
decentralized decisions, C.P. Bonini, R.K.
Jaedicke och H.M. Wagner (eds), Management
controls, New York, s 27 - 37
- Hurwicz, L., 1959, Optimality and informational (6.3) *
efficiency in resource allocation processes,
Mathematical methods in the social sciences,
Stanford Univ. Press, s 27 - 46
- Interdivisional transfer pricing, 1967, National (5,10,16) *
Industrial Conference Board (Business Policy
Study No 122), New York, N.Y.
- Jaensch, G., 1966, Optimale Produktionssteuerung (6.2)
bei unvollständiger Information der Unter-
nehmensleitung, Produktionstheorie und
Produktionsplanung, Hrsg. von A. Moxter,
D. Schneider och W. Wittmann, Köln och
Opladen, s 195 - 229
- Jennergren, P., 1967, Om decentraliserad resurs- (3.3) *
fördelning - främst prisallokering - inom för-
svaret, specialkurs C, HHS, HT (stencil)
- Jennergren, P., 1971, Studies in the mathematical (6.2-3) *
theory of decentralized resource allocation,
diss, Stanford Univ., Palo Alto, Calif.
(stencil)
- Johnsen, E., 1968, Studies in multiobjective (6.4) *
decision models, Lund
- Jonsson, A-M och Wallroth, C., 1970, 14 organi- (9) *
sationsmodeller, Stockholm (Sveriges Mekan-
förbund)
- Jönsson, S., 1968, Några aspekter på resursfördel- (6.3,13) *
ningsproblemet i ett decentraliserat företag,
lic. avh., Göteborgs Univ. (stencil)

- Jönsson, S., 1971, Om utvecklingsbolagens planeringsproblem - resurskombinering och organisatorisk strukturering, doktorsavh., Företagsek. studier i Göteborg, 11, Göteborg (13) *
- Katz, R.L., 1970, Management of the total enterprise, Englewood Cliffs, N.J. (13)
- Keil, M., 1966, Preisbildung und Erfolgsoptimierung eines mehrstufigen Industriunternehmens (Die Anwendung der Standard-Grenzpreisrechnung am industriellen Modell), Zeitschrift für Betriebswirtschaft, nr 7, s 447 - 463 (6)
- Keller, I.W., 1962, Profit planning in depth - A case study, NAA Bulletin, Vol. XLIV, No 1, Sept., s 23 - 29 (5)
- Kling, F. och Wadstein, N., 1952, Industrieföretagets ekonomi, Stockholm, spec. s 118, 143 - 144, 149 - 156 (5)
- Koopmans, T.C., 1951, Analysis of production as an efficient combination of activities, T.C. Koopmans (ed), Activity analysis of production and allocation, New York, N.Y., s 33 - 97 (6.3) *
- Koopmans, T.C., 1957, Allocation of resources and the price system, Three essays on the state of economic science, New York, N.Y., s 1 - 126 (6.3)
- Kornai, J., 1967a, Mathematical planning of structural decisions, Amsterdam (6.3) *
- Kornai, J., 1967b, Mathematical programming of long-term plans in Hungary, E. Malinvaud och M.O.L. Bacharach (eds), Activity analysis in the theory of growth and planning, London, s 211 - 231 (1,6.3) *
- Kornai, J. och Liptak, Th., 1965, Two-level planning, Econometrica, Vol. 33, No 1, Jan., s 141 - 169 (6.3)
- Kosiol, E. 1962, Organisation der Unternehmung, Wiesbaden (6.4.2) *
- Kostnadsberäkning inom pappersindustrin, 1961, (utg. av Svenska Pappersbruksföreningen), Stockholm (11)
- Kriebel, Ch. och Lave, L.B., 1969, Conflict resolution within economic organizations, Behavioral Science, Vol. 14, No 3, May, s 183 - 196 (6.3-4) *
- Laine, V., 1970, Linjär programmering vid företagsstyrning, Stockholm (EFI) (6.2) *

- Landsberger, H.A., 1961, The horizontal dimension in bureaucracy, Administrative Science Quarterly, 6, s 298 - 332 (6.4.2)
- Langefors, B., 1969, Integrerad företagsstyrning - vad är det? Asplund m fl, Produktionsstyrning i det moderna företaget, Stockholm, s 99 - 117 (6.2) *
- Langefors, B., 1970, System för företagsstyrning, Stockholm (6.2)
- Larsson, L., Sundquist, L. och Arvidsson, G., 1971, Internprissättning - Metoder vid avräkning av internprestationer i 235 större svenska företag, Stockholm (EFI, stencil) (2,5,8) *
- Lawrence, P.R. och Lorsch, J.W., 1967, Organization and environment, Boston (6.4) *
- Leavitt, H.J., 1964, Managerial psychology, 2nd ed., Chicago (6.4,7.1) *
- Li, D.H., 1965, Interdivisional transfer planning, NAA Bulletin, June, s 51 - 54 (5,6.1) *
- Likert, R., 1961, New patterns of management, New York (6.4.1)
- Likert, R., 1967, The human organization - its management and value, New York (6.4.1) *
- Liljeblad, R., 1952, Kostnadsberäkning och kostnadsredovisning inom mekanisk verkstadsindustri, Stockholm, spec. s 139 - 142 (5) *
- Lindgren, J.E. och Nöslund, B., 1968, Planering inom skogsbruket med användande av matematisk programmering, Stockholm (6.3,11) *
- Ljung, B. och Selmer, J., 1970, Företagsstyrning - en teoretisk diskussion med viss tonvikt på internpriser samt en case-studie. Sem. uppsats i företagsek., Stockholms Univ. (stencil) (3,7.2.4) *
- Madsen, V., 1970, Redovisningens roll i 70-talets styrsystem, Stockholm (16.5) *
- Malinvaud, E., 1967, Decentralized procedures for planning, E. Malinvaud och M.O.L. Bacharach (eds), Activity analysis in the theory of growth and planning, London, s 170 - 208 (6.3) *
- Management controls: New directions in basic research, 1964, (Ed by C.P. Bonini, R.K. Jaedicke och H.M. Wagner), New York
- March, J.G. och Simon, H.A., 1958, Organizations, New York, spec. s 199 - 210 (6.4) *

- Marglin, S. A., 1969, Information in price and command systems of planning, J. Margolis och H. Guitton (eds), Public economics, London och New York (6.3)★
- Marschak, T., 1959, Centralization and decentralization in economic organizations, Econometrica, 27, No 3, s 399 - 430 (6.3)★
- Marschak, T., 1965, Economic theories of organization, J. March (ed), Handbook of organizations, Chicago, s 423 - 450 (3.6.3)
- McGregor, D., 1960, The human side of enterprise, New York, N.Y. (6.2, 6.4)★
- McLain, R.K., 1963, Transfer pricing can contribute to divisional performance evaluation, NAA Bulletin, Aug., s 29 - 32 (5.1.4)★
- McMillan, C. och Gonzalez, R.F., 1965, Systems analysis - a computer approach to decision models, Homewood, Ill., kap. 11 - 12 (6.2)★
- Mellerowicz, K., 1963, Kosten und Kostenrechnung, Bd 1, 4. Aufl. Berlin (16.5)
- Mellerowicz, K., 1966, Kosten und Kostenrechnung, Bd 2:1, 4. Aufl., Berlin, kap. 25 (16.5)★
- Menge, J. A., 1961, The backward art of inter-divisional transfer pricing, Journal of Industrial Economics, Vol. 9, s 215 - 232 (5)
- Mesarović, M.D., Macko, D. och Takahara, Y., 1970, Theory of hierarchical, multilevel systems, New York och London (6.2)★
- Miles, R.E. och Vergin, R.C., 1966, Behavioral properties of variance controls, California Management Review, Vol. VIII, No 3, Spring (också i D.R. Hampton (ed), Modern management, Belmont, Calif., 1969, s 419 - 435) (6.4.1)★
- Morris, W. T., 1968, Decentralization in management systems: An introduction to design, Ohio State University Press, Columbus, Ohio (3,6)
- Myers, C.A., 1968, Management decisions for the next decade, Industrial Management Review, X, No 1, s 31 - 40 (6.2)★
- NICB, 1967, (se Interdivisional transfer pricing) (5,16)★
- Näslund, B. och Wadell, B., 1971, Företagsteorier, Stockholm (6.4.1)★

- Opfermann, K. och Reiner mann, H., 1965, Oppor- (6.3)
tunitätskosten, Schattenpreise und optimale
Geltungszahl, Zeitschrift für Betriebswirt-
schaft, April, s 211 - 236
- Planering och programbudgetering i försvaret, (3.3) ★
 SOU 1969:25, Bil. 1, kap. 1, Planering och
 resursfördelning, s 143 - 158
- Porwit, K., 1967, Central planning - evaluation (1)
of variants, New York
- Produktkalkyler i industrin, 1970, Stockholm, (10) ★
(Sveriges Mekanförbund)
- Ramström, D., 1963, Administrativa processer, (3.4) ★
 Stockholm
- Ramström, D., 1967, The efficiency of control (6.4) ★
strategies. Communication and decision-
making in organizations, Uppsala
- Ramström, D., 1969, Systemplanering, Stockholm (3.4, 7.2.4) ★
- Rhenman, E., 1964, Företaget som ett styrt sys- (3.4) ★
tem, Stockholm
- Rhenman, E., Strömberg L. och Westerlund G., (16.4) ★
 1963, Om linje och stab. En studie av kon-
flikt och samverkan i företagens organisation,
 Stockholm (2:a uppl., Stockholm 1967)
- Roberts, E.E., Abrams, D.L och Weil, H.B., (13.3)
 1968, A systems study of policy formulation
 in a vertically-integrated firm, Management
Science, Vol. 14, No 12, Aug., s B674 - B694
- Rodhe, K., 1966, Företagskombinationer i Västtysk- (15.B.5) ★
 lands nya aktiebolagslag, Ekonomisk Revy,
 nr 10, s 595 - 602
- Rodhe, K., 1968, Aktiebolagsrätt, Stockholm (14) ★
- Rodhe, K., 1969, PM avgående integration mellan (14) ★
kostnadsintäktsanalys och rättsvetenskap,
 Stockholm (ej publ.)
- Rodhe, K., 1971, Koncernlagstiftning inom EEC, (15.B.5) ★
Ekonomisk Revy, nr 1, s 13 - 18
- Ronen, J. och McKinney, G., 1970, Transfer (6.3)
 pricing for divisional autonomy, Journal
of Accounting Research, Vol. 8, No 1,
Spring, s 99 - 112
- Ruefli, T.W., 1971a, A generalized goal decompo- (6.3, 6.4.2)
 sition model, Management Science, Vol. 17,
 No 8, April, s B505 - B518
- Ruefli, T.W., 1971b, Behavioral externalities in (6.3, 6.4.2)
 decentralized organizations, Management
Science, Vol. 17, No 9, June, s B649 - B657

- Samuels, J.M., 1965, Opportunity costing: (16.5)
An application of mathematical programming,
Journal of Accounting Research, Vol. 3,
No 2, Autumn, s 182 - 191
- Sandström, B.G., 1970, Förslag till Europa-bolag (15.B.5)
framlagt, Företagsekonomi, nr 10, s 406 - 07
- Schmalenbach, E., 1947, Pretiale Wirtschaftslenkung, Band 1, Die optimale Geltungszahl,
Bremen - Horn (6.3)*
- Schmalenbach, E., 1948, Pretiale Wirtschaftslenkung, Band 2, Pretiale Lenkung des
Betriebes, Bremen - Horn (6.3)
- Schneider, D., 1966, Zielvorstellungen und innerbetriebliche Lenkungspreise in privaten und öffentlichen Unternehmungen, Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 18. Jg,
s 260 - 275 (6.4)
- Sewell, W.P., 1966, Internal pricing for optimal capacity of air transport fleets subject to diversified user, J.R. Lawrence (ed),
Operational research and the social sciences, London, s 179 - 189 (6.3)
- Shillinglaw, G., 1961, Problems in divisional profit measurement, NAA Bulletin, 42, 7,
March, s 33 - 43 (5)*
- Shillinglaw, G., 1962, Toward a theory of divisional income measurement,
The Accounting Review, April, s 208 - 216 (5)*
- Shillinglaw, G., 1967, Cost accounting, analysis and control, Homewood, Ill., rev.ed.,
kap. 26 (5)*
- Shubik, M., 1964, Incentives, decentralized control, the assignment of joint costs and internal pricing, C.P. Bonini, R.K. Jaedicke och H.M. Wagner (eds), Management controls,
s 205 - 226 (6.4.1)
- Shulman, J.S., 1969, Transfer pricing in the multinational firm, European Business, Jan.,
s 46 - 54 (15)
- Sillén, O. och Västnäs, N., 1961, Balansvärderingsprinciper, Stockholm (16.5)*
- Skare, L.H., Västnäs, N. och Johansson, S-E, 1958, Industriell kostnadsberäkning och redovisning, 4. uppl., Stockholm (16.5)*
- Sloan, A.P., Jr, 1963, My years with General Motors, Garden City, N.Y. (13.2)*

- Smith, D. Th., 1966, Financial variables in international business, Harvard Business Review, Jan.-Feb., s 93 - 104 (15.B.5) *
- Solomons, D., 1965, Divisional performance, measurement and control, Homewood, Ill., spec. s 160 - 230 (7.2.2)
- Solving international pricing problems, 1965, Business International, Research Report 65-7, New York, N.Y. (6.1.3,15) *
- SOU 1971:15, (se Förslag till aktiebolagslag m m, 1971) (14) *
- Stedry, A., 1960, Budget control and cost behavior, Englewood Cliffs, N.J. (6.4.1) *
- Stone, D.S., 1970, An economic approach to planning the conglomerates of the 70's, Princeton (13.3) *
- Stone, W.E., 1957, Management practices with respect to internal transfer pricing in large manufacturing companies, diss, Univ. of Pennsylvania, (stencil), (Referat finns i Accounting Review, Oct. 1959, s 631 - 632) (5.4) *
- Studies in organization design, 1970, (Ed by J.W. Lorsch och P.R. Lawrence), Homewood, Ill. (6.4) *
- Stymne, B., 1970, Values and processes - A systems study of effectiveness in three organizations, Lund (6.4.1) *
- Ståhl, I., Ysander, B.-C. och Grape, L., 1967, Allmänna principer för planering och strids-ekonomisk värdering, FOA P Rapport C - 8171 - 11, Stockholm (stencil) (3.3) *
- Thompson, J.D., 1967, Organizations in action, New York (6.4.2) *
- Thorburn, T., 1969, Förvaltningsekonomi, Stockholm (2) *
- Uggla, C., 1969, Svenska företags valutaproblem, Stockholm (EFI, stencil) (15.B.4.2) *
- Uggla, C., 1970, Handelskrediter och företagens kurssäkringsproblem, Skandinaviska Bankens Kvartalsskrift, 3, s 69 - 75 (15.B.4.2) *
- Vagts, D.F., 1970, The multinational enterprise: A new challenge for transnational law, Harvard Law Review, 83, s 739 - 792 (15.B.5) *
- Vogel, F., 1969, Betriebliche Strukturbilanzen und Strukturanalysen, Würzburg (13.3)

- Walton, R.E., 1966, Theory of conflict in lateral organizational relationships, J.R. Lawrence (ed), Operational reasearch and the social sciences, London, s 409 - 426 (6.4.2,12) *
- Walton, R.E., Dutton, J.M. och Fitch, H.G., 1966, (6.4.2)*
A study of conflict in the process, structure, and attitudes of lateral relationships, A.H. Rubenstein och C.J. Haberstroh (eds), Some theories of organization, 2nd ed., Homewood, Ill., s 444 - 465
- Weitzman, M., 1970, Iterative multilevel planning with production targets, Econometrica, Vol. 38, No 1, Jan. (6.3)
- Whinston, A., 1964, Price guides in decentralized organizations, H.J. Leavitt och M.W. Shelly II (eds), New perspectives in organization research, New York (5,6.3) *
- Wilczynski, J., 1970, The economics of socialism, London (1,3.3) *
- Worre, Z., 1970, Realiteter og skinproblemer omkring begrebet interne afregningspriser, Faglige Artikler IX, Nov., Foreningen af Revisorsassistenten i Danmark (5,7.2)

Sakregister

För vissa mer frekventa ord anges endast sida för definition (def).

Bokstaven f utläses "och följande sida"

Bokstaven ff utläses "och följande sidor"

Bokstaven n utläses "fotnot"

	Sid
AGA AB	218
Administrationströskel	89, 154
Administrativ effektivitet	89 f
Agent	242 f
Aktiebolagslagen	214 ff, 283
Alternativvärde	125 ff, 143, 168, 172, 174 ff, 212
Anbudsförfarande	83
Anläggning(-stillgång)	138, 151, 165
Anpassningsprocess	63 ff, 68, 77
Anvisning (för internprissättning)	103, 137, 155 f, 265 ff
Aspirationsnivå	24, 67 ff
Attityd	74 ff, 200 ff
Avräkning (se internavräkning)	
Bankföretag	5
Belöningsystem	67, 87
Beredskapsfunktion	84
Beroende	
besluts-	70 n
flödes-	70 ff, 85
Beslutsprocess	21, 24, 74 ff, 196 ff
Beslutsunderlag	30, 80 ff, 95
Beteende	60, 64 ff
Bidrag	125 f, 148
alternativ-	144
förkalkylerat	109 f
planmässigt	94, 141
prisnorms-	110
Bidragskvot	110
Billeruds AB	163 ff

Borgenärsskydd	216 f
Bruksindustri	31
Budget (-ering)	9, 15 f, 67, 94, 109, 115 ff, 120, 154, 224 ff
Budgetallokering	15 f, 25, 81
Budgetram	14
Centralisering	1 ff, 11, 21 ff, 172
"Cost-plus"	38 f, 55, 147, 238
"Credit-back"	57, 240, 268
Datorbransch	71
Decentralisering	1 ff, 11, 21 ff, 40, 65, 180, 207
Dekomponerad programmering	62
Differentiering	77
Diversifierade företag	202 ff
Dotterbolag, utländska	102 f, 147, 218 ff
Dubbelbeskattningsavtal	251 f, 257 ff
Effekt/kostnadskvot	15
Effekt/resurskvot	14 f
Extern handel	41, 83 ff, 276 ff
"Externa effekter"	59 n, 81, 85
"Europabolag"	262
Facit AB	95, 112 ff, 145, 154
Fastighetsförvaltningsföretag	5
Finansiell styrning	18 f
Finansiering (av utlandsbolag)	252 ff
Funktionell samordning	223 ff
Företagssystem	8, 24, 51, 265
Förhandling (jfr internpriser, förhandlingsbaserade)	
"affärsmässig"	47
"korrektions-"	48
Försäkringsföretag	5
Försörjning, slag av	138
Förvaltningsbolag	5
Gränges Stål	74, 161 ff

Götaverken, AB	122 ff, 145, 154
Incitament (jfr motivation)	8, 66 ff, 86 ff, 117 f, 175
Indexreglering (-justering)	116, 146
Inflation	258
Information	8, 12, 84
Informationsbärare	23, 26, 122, 124
Informationsförvrängning	12, 64
Informationssystem	60, 79
Informationsåterföring	22
Informationsöverföring	10, 13, 17
Inköpsavdelning	134 ff
Input-outputmodell	210 f
Integration (jfr integrering)	109
vertikal	45 f, 114
Integrationsfördel	39, 43 ff, 47 f, 53, 88, 150
Integrationsgrad	73
Integrationskonto	52, 94
Integrationsvinst	42, 56, 88, 177
Integrering	56, 77
Interaktionsstruktur	74 ff, 198 ff
Internationell avdelning	226 ff
Internavräkning, def	5
Interndebitering	22, 270
Internleverans, def	4
Internprestation, def	4
Internprestationer	
förekomst av	5 ff, 99 f, 102 ff, 157
klassificering av	129 ff
Internprestationsflöde	20, 70 ff, 132
Internprestationsslag (m h t flöde)	
vertikala	31, 34, 83 f, 102 f, 121, 133 ff, 139, 160, 279
horisontella	31, 34, 83 f, 128, 132 f, 135, 139, 148 ff 279
återgångs	132, 152 f

från centrala staber	132 f, 153 ff
från hjälpavdelningar	132 f, 155 f
Internprestationsslag (m h t teknisk karaktär)	
råvaror	134 ff
halvfabrikat	103, 136 ff
komponenter	142 ff
färdigvaror (helfabrikat)	103, 143 ff
tjänster	102 ff, 153 ff
elkraft	179
transporter	179 f, 187 f
Internpris, def	4 f
Internpriser	
kostnadsbaserade	35 ff, 49 ff, 82, 111 f, 115 ff, 120 f, 136, 143, 149, 273 f
marknadsbaserade	19, 40 ff, 49 ff, 103, 125, 143, 149, 274 ff
förhandlingsbaserade	19, 47 ff, 96, 103, 125, 198 f, 229 ff
centralt fastställda	15, 50, 69, 103
dubbla	52 ff, 82, 212
Internpriskalkylering	5, 273 ff
Internprispolitik	221 ff, 266 ff
Internprissystem	5, 78 ff, 104, 265 ff
betingelser för	90 ff
formellt och tillämpat	271 f
internt och externt	272 f
Internprissättning, def	5
förekomst av	5 ff, 99 f, 102 ff
syften med	26 ff, 80, 93 f, 96, 100 f, 104, 158 f, 189 ff, 220 f, 236 ff
svårighetsgrad med	101, 159
tillfredsställelse med	101, 159
Internprissättningsmetoder	
översikt över	34 ff, 52 ff
användning av	48 ff
Internrelation (se relation)	
Internvinst	39, 57, 112, 282 ff

"Joint venture"	243, 261, 264
Juridisk person	213 ff, 272
Jämviktspunkt	64
Kalkyldifferens	116, 146
Kapacitetsbokning	84, 119, 122
Kapacitetskostnad	55
Kapacitetsutjämning	151
Kapitalallokering	205 ff
Kapitalöverföring	229
Kemisk industri	32, 208, 222
Knapphetspris (jfr alternativvärde)	17, 54, 65
Koalition	24, 30
Kompensationsbetalning	30
Koncernbidrag	19, 111
Koncernlagstiftning	213 ff, 261 ff
Konflikt	24, 56, 69, 81, 214, 232, 279 ff
Konglomerat	70, 202 ff
Kontaktform (se även interaktionsstruktur och relation)	8 f
Kostnad	
alternativutnyttjande-	54, 125 ff, 139 ff
faktisk (verklig)	35, 94, 146 f, 155
fast	36, 115, 145, 148
förkalkylerad	35 ff, 95
gräns-	35 f, 54, 87
kapital-	38, 138, 168, 253
(mängd-) rörlig	35 f, 115 f, 144 f, 148, 162, 164, 178
operationell	43, 125, 127, 140 f, 172, 174 f
sam-	36, 53 ff, 109, 138
själv-	35, 37 ff, 52, 96 f, 108, 120, 137, 144, 155
standard-	35, 39 f, 94 f, 97, 103, 120, 146 ff, 273 f
sär-	35 ff, 39 f, 53 ff, 94 f, 103, 109, 125 ff, 137 ff, 177, 212
tillverknings-	35, 37 ff, 103, 130 ff, 146 f, 168, 241, 246

Kostnadsenhet	143, 150, 164, 241, 269
Kostnadsmedvetande	8, 29 f, 82, 103, 111, 172, 175
Kvantitetsallokering	
central	11 ff, 25, 59, 109
decentraliserad	12 f
Kvantitets- och prisdecentralisering	10, 17 f, 64, 95 f
Kvantitetsstyrning	
central	93
decentraliserad	95
Köpvara	94, 150
Lagervärdering	283 f
Livsmedelsindustri	5, 32, 208
Läder-, gummi- och plastindustri	31
Lönsamhetskalkylering	29 ff, 113
"Management Information System"	61, 90
Marknadspris	41 ff, 52 f, 125, 137, 144, 165, 169 ff, 178, 186 ff, 241, 274 ff
Matematisk programmering	58 f, 209
Mellanlandsprissättning	236
Mellanvara	94, 134, 136
Minoritetsskydd	214 ff, 262 ff
Mo och Domsjö AB	166 ff
Motivation (jfr incitament)	12, 16, 84, 212, 293
Multinationella företag	218 ff, 236 ff
Målproblem	24, 66 ff, 89, 209
Oenighet (se konflikt)	
Oljeindustri	59, 208
Omkostnadsandel	154
Optimering	11 ff, 24, 58 ff, 85, 209, 276 f
Osäkerhetsabsorption	62
PLM (AB Plåtmanufaktur)	109 ff, 151, 154
Planering	2 f, 8 ff, 58 ff, 72 ff, 81 ff, 205 ff
central	9, 11 f, 180
total-	58 ff, 81, 172
uppdelad	62 ff, 211

Policyorganisation	107, 109
Praktikfall	106 ff, 160 ff, 181 ff
Prestation, def (jfr internprestation)	4
Prisallokering (jfr prisstyrning)	16 f, 63 ff, 81
Prisavdrag	45 ff, 237, 241
Prislista	96, 165, 172, 237, 241, 267
Prisstyrning	85, 95
Produktsektor (se sektor)	
Produktsektoriserade företag	34, 202, 207 f, 232 f, 240 ff
Projektorganisation	109
Ramallokering	14 f, 25
Ransonering	37, 83
Rationalitet	24, 65, 69
Reaktionsfunktion	68
Rederiföretag	5
Redovisningsproblem	282 ff
Redovisningssystem	90
Region	233 f
Registrering, kvantitativ	12 f, 15, 90
Relation	10, 51, 69 ff, 78, 196 ff, 223
besluts-	70
flödes-	70 ff
intern-	76 f, 171, 209
Resultatberäkning (se resultatmätning)	
Resultatenhet	30, 117 ff, 122 ff, 167, 196 f, 232 f, 238
Resultatfördelning	3, 88, 178, 284
Resultatintegrering	56 ff, 232
Resultatjämförelse	124
Resultatmätning	29 ff, 86 ff, 110 f, 114, 116, 119
Resursallokering (resursfördelning)	2 f, 8 ff, 27 f, 59 ff, 63 ff, 86
Royalty	258 ff
Ränta	138, 148, 258 ff
SCA (Svenska Cellulosa AB)	169 ff
SKF (Svenska Kullagerfabriken, AB)	218
SMT Machine Company AB	106 ff, 224

Samordning	2, 8, 18, 27 f, 70 ff, 85, 207, 209
Samverkan	56, 70
Satisfiering	60, 69
Sektor	71, 146 f, 149 ff, 207 f, 227 f, 232 f, 236 ff
Simulering	59 f, 180
Skatt	29, 104, 239, 243 ff
"Skattehamn"	251
Skogsindustri	5, 31, 71, 157 ff, 208
Standardpris (jfr kostnad, standard-)	82, 94, 107, 143, 174, 241, 273 f
"Stegkalkyl"	109, 113, 123
Struktur	10, 78 ff, 160, 222
Styreffekt	50, 62 ff, 80 f, 88, 294
Styrform	21 ff, 89
Styrimpuls	20, 24, 63, 68
Styrning	8 f, 13, 17 ff, 26 ff, 51, 60 ff, 172, 180, 225, 292
avvikelse-	86
direkt-	21 ff
företags-	66
mål-	21 ff, 28, 30, 61, 86 f
program-	21 ff
ram-	21 ff, 28
"Styrpris"	69
Styrsystem	66, 68 f, 77, 90
Styrverkan (se styreffekt)	
Stålindustri	71, 181 ff, 208
Stålrörelse	137
Suboptimering	87, 276
Subventionering	35
"Svenska Maskin & Motor AB"	118 ff, 154
Systemteori	60, 62, 209
Säljvara	94, 145
Sökprocess	24, 69
"Tax credit"	259
Totalstyrningssystem	61 ff

Tredimensionell organisation	234
Tull	104, 239, 243 ff
Utbyteskvot	13
Utdelning	217, 258 ff, 262 f
Utgångsvara	134
Utredning (av internprissättning)	168, 229 f, 284 ff
Utvecklingsbolag	203 ff
Valuta, full	255
Varuhandel	5, 32
Varukredit	253 f
Varvsföretag	122
Verkstadsindustri (-företag)	5, 31, 71, 99 ff, 106 ff, 241
"Verkstadsnetto"	143
Vertikalintegrerade företag	34, 71, 83, 157, 172, 202, 208 ff, 221 f
Vinsteliminering	39, 57, 112, 282 ff
Vinsthemtagning	46, 257 ff
Vinstlokalisering	243
Vinstöverföring	57 f

Innehållsförteckning

1	Bakgrund	1
2	Internprestationer	4
2.1	Definitioner	4
2.2	Förekomst	5
3	Styrning och internpriser	8
3.1	Problemområden, kontaktformer och planeringsformer	8
3.2	Ekonomiskt - teoretiska modeller för styrning och resursfördelning	10
3.3	Organisationsteoretiska modeller för styrning och beslutsfattande	21
3.4	Styrning ur ekonomisk och ur organisatorisk synvinkel - en jämförelse	23
4	Internprissättningens syften	26
4.1	Syften i litteraturen	26
4.2	Syften i praxis	28
4.3	Sammanfattning	32
5	Traditionella metoder för internprissättning	34
5.1	Kostnadsbaserade internpriser	35
5.1.1	Avräkning till förkalkylerad särkostnad	36
5.1.2	Avräkning till förkalkylerad självkostnad (exkl försäljningskostnad) eller tillverkningskostnad	37
5.1.3	Avräkning till förkalkylerad självkostnad (eller tillverkningskostnad) plus vinst, s k cost-plus	38
5.1.4	Avräkning till standardkostnad	39
5.2	Marknadsbaserade internpriser	40
5.2.1	Avräkning till rådande marknadspris	41
5.2.2	Avräkning till uppskattat (hypotetiskt) marknadspris	43
5.2.3	Avräkning till bedömt pris hos en effektiv extern producent	44
5.2.4	Avräkning till reducerat marknadspris	45
5.2.5	Avräkning till slutprodukten försäljningspris minus avdrag	45
5.3	Internpriser fastställda efter förhandling	47
5.3.1	"Affärsmässiga förhandlingar"	47
5.3.2	"Korrektionsförhandlingar"	48
5.4	Användning av traditionella metoder för internprissättning	48
5.5	Sammanfattning	50
6	Nya ansatser på internprissättningsområdet	52
6.1	Förbättrad internavräkning på traditionell grund	52
6.1.1	Olika internpris för leverantör och mottagare	52
6.1.2	Avräkning i två steg	55
6.1.3	Integrerad resultatmätning	56
6.2	Totalplaneringsmodeller	58
6.3	Anpassningsprocesser för decentraliserad resursfördelning	63

6.4	Beteendevetenskapliga ansatser	65
6.4.1	Beslutsfattarens beteende vid beslutsfattandet	66
6.4.2	Relationer mellan olika organisatoriska enheter	69
7	Utformning av internprissystem	78
7.1	Struktur - ekonomiteknik - människor	78
7.2	Krav på internprissystem	80
7.2.1	Beslutsunderlag	80
7.2.2	Resultatmätning	86
7.2.3	Incitament	86
7.2.4	Administrativ effektivitet	89
7.3	Betingelser för internprissystem	90
7.4	Anpassning av internprissystem till givna betingelser	92
7.5	En "centraliserad" modell	93
7.5.1	Betingelser	93
7.5.2	Syften för internprissystemet	93
7.5.3	Ett tänkbart internprissystem	94
7.5.4	Kommentarer	94
7.6	En "decentraliserad" modell	95
7.6.1	Betingelser	95
7.6.2	Syften för internprissystemet	96
7.6.3	Ett tänkbart internprissystem	96
7.6.4	Kommentarer	96
7.7	Sammanfattning	97
8	Internprissättning i svensk verkstadsindustri: en översikt	99
8.1	En branschöversikt	99
8.2	Tretton utvalda företag	102
8.2.1	Förekomst av internprestationer och intern- prissättning	102
8.2.2	Syften med internavräkning	104
8.2.3	Utformning av internprissystem	104
9	Internprissättning i verkstadsföretag: några praktikfall	106
9.1	SMT Machine Company AB	106
9.2	Aktiebolaget Plåtmanufaktur	109
9.3	Facit AB	112
9.4	"Svenska Maskin & Motor AB"	118
9.5	AB Götaverken	122
10	Behandling av olika slags internprestationer	129
10.1	Varor för vidare bearbetning	134
10.1.1	Råvaror	134
10.1.2	Halvfabrikat	136
10.1.3	Komponenter	142
10.2	Varor för försäljning	145
10.2.1	Helfabrikat	145
10.2.2	Reservdelar, tillbehör o dyl	148
10.3	Horisontella prestationer	148
10.3.1	Prestationer mellan sektorer	149
10.3.2	Prestationer mellan tillverkande enheter	150

10.3.3	Prestationer mellan försäljande enheter	151
10.3.4	Kommentarer	151
10.4	Återgångsprestationer	152
10.5	Prestationer från centrala staber	153
10.6	Prestationer från hjälpavdelningar	155
11	Internprissättning i skogsindustriföretag	157
11.1	En branschöversikt	157
11.2	Fyra praktifall	160
11.2.1	Internavräkning i företag "Alfa"	160
11.2.2	Internavräkning i Billernds Aktiebolag	163
11.2.3	Internavräkning i Mo och Domsjö AB	166
11.2.4	Internavräkning i Svenska Cellulosa AB	169
11.2.5	Kommentarer	171
11.3	Internprissättning av speciellt viktiga prestationer	172
11.3.1	Vedråvara	173
11.3.2	Sågflis	176
11.3.3	Massa	177
11.3.4	Råpapper	178
11.3.5	Elkraft	179
11.3.6	Transporter	179
11.4	Några synpunkter på den framtida utvecklingen	180
12.	Internprissättning i ett vertikalintegrerat stål- företag (av Leif Gripenbäck, Per Thorslund och Göran Arvidsson)	181
12.1	Prestation av undersökningsobjektet	181
12.2	Internprestationsflödet	183
12.3	Internprissättningsmetoden	186
12.3.1	Den principiella metoden	186
12.3.2	Fastställande av internpriser i praktiken	187
12.4	Syften med internprissättningsmetoden	189
12.4.1	HK:s syften	189
12.4.2	Upplevelser av HK:s syften hos respektive enheter	190
12.4.3	Analys av likheter/olikheter i upplevelser	191
12.4.4	Jämförelse mellan HK:s syften och enheternas upplevelser av dessa	193
12.5	Åsikter om internprissättningsmetoden	194
12.5.1	Positiva	194
12.5.2	Negativa	195
12.5.3	Vilka enheter gynnas?	195
12.6	Beslutsprocess, interaktionsstruktur och attityder	196
12.6.1	Förutsättningar	196
12.6.2	Beslutsprocessen	197
12.6.3	Interaktionsstrukturen	198
12.6.4	Attityderna	200
12.6.5	Sammanfattning	201
13	Internprissättning i diversifierade företag	202
13.1	Konglomerat	203
13.1.1	Internprestationer	204
13.1.2	Kapitalallokering	205
13.2	Produktsektoriserade företag	207
13.3	Vertikalintegrerade flerproduktföretag	208

14	Koncernrättsliga aspekter	213
14.1	Minoritetsskydd	214
14.2	Borgenärsskydd	216
15	Internprissättning i multinationella företag	218
15.1	Problem vid internationell internprissättning	219
15.2	Huvudsyften med internprissättningen	220
15.3	Organisationsform och internationell internprispolitik	221
15.4	Modell a: funktionell samordning	223
15.5	Modell b: internationell avdelning	226
15.6	Modell c: världsomfattande sektorer	232
15.7	Modell d: regioner	233
15.8	Modell e: tredimensionell organisation	234
15.B	Bilaga till kapitel 15: Internprissättningen i ett multinationellt företag (av Björn Fagerström och Göran Arvidsson)	236
15.B.1	Exempel på mål och principer för internprissättningen	236
15.B.2	Olika internpriser på varans väg från fabrik till kund	240
15.B.2.1	Prissättning mellan fabrik och produktsektor inom samma företag	241
15.B.2.2	Prissättning mellan moderbolagets produktsektorer och dotterbolag (i utlandet och i hemlandet)	241
15.B.2.3	Prissättning mellan moderbolagets produktsektorer och agenter respektive joint ventures	242
15.B.3	Vinstlokalisering mellan koncernföretag i olika länder samt minimering av tull- och skatteavbränningar	243
15.B.3.1	Informationsinsamling om tullar och skatter	244
15.B.3.2	Minimering av tull och skatt	246
15.B.3.3	Skattebesparande organisationsformer	251
15.B.4	Internprissättningen som ett medel att finansiera utländska dotterbolag	252
15.B.4.1	Kostnaden för olika finansieringsformer	252
15.B.4.2	Inflationens effekt	257
15.B.4.3	Vinsthemtagning och dubbelbeskattningsavtal	257
15.B.5	Koncernlagstiftning i olika länder	261
16	Handläggning av internprissättningsfrågor	265
16.1	Centrala anvisningar: principer och procedurer	265
16.1.1	Förekomst av centrala anvisningar	266
16.1.2	Innehåll i centrala anvisningar: några synpunkter	269
16.1.3	Formellt och tillämpat internprissystem	271
16.1.4	Internt och externt (officiellt) internprissystem	272
16.2	Beräkning och fastställande av internpriser	273
16.2.1	Kostnadsbaserad prissättning	273
16.2.2	Marknadsbaserad prissättning	274
16.2.3	Kommentarer	276
16.3	Beslut om extern handel	276
16.4	Åtgärder i händelse av oenighet	279
16.4.1	Amerikanska företag	280
16.4.2	Svenska företag	281
16.5	Redovisningsproblem	282
16.6	Utredning och införande av ett nytt internprissystem	284
16.6.1	Initiativet	285

16.6.2	Arbetsgruppen	286
16.6.3	Utredningsmaterialet	288
16.6.4	Förslagen och reaktionerna	291
16.6.5	Besluten	294
16.6.6	Vad hände sen?	295
	Bilaga:	
	Frågeställningar med relevans för internpris-	
	sättning i företag	297
	A. Allmänt om företagets internprestationer	298
	B. Redovisnings- och kalkylmetoder	299
	C. Administrativa aspekter	301
	D. Frågor till enhetschef	301
	E. Frågor om internprestationer	303
	Litteratur	307
	Sakregister	320