

EXAMENSARBETE

TARGET COSTING: En möjlighet trots höga fasta kostnader?

En fallstudie av Norra Västerbotten

ERIK HINDRIKES
JENS KARLSSON

Samhällsvetenskapliga och ekonomiska utbildningar

EKONOMPROGRAMMET • C-NIVÅ

Institutionen för Industriell ekonomi och samhällsvetenskap
Avdelningen för Ekonomistyrning

SAMMANFATTNING

Target Costing slår sig fram på en allt bredare front över företagarvärlden som kalkyleringsprocess vid produktutveckling. Det kommer ursprungligen från Japan och används traditionellt av tillverkande företag som är i början av sin produktutvecklingsprocess. Target Costing skiljer sig från den vanliga kalkyleringsprocessen där man lägger ihop alla kostnader och gör ett vinstpålägg för att erhålla det slutgiltiga priset som kunderna skall betala. Istället utgår Target Costing ifrån kunden och vad denne är beredd att betala för en produkt. När kundens önskemål är fastställda jobbar man sedan mot de kostnads mål som måste uppfyllas för att kalkyleringen skall gå ihop. Med denna uppsats har vi valt att undersöka om företag med höga fasta kostnader, trots vad den tidigare teorin säger, kan få en behållning av att använda Target Costing. Vår undersökning har utgått från tidigare teori om Target Costing och en fallstudie av Norra Västerbotten, ett tidningsföretag med stora fasta kostnader i bland annat sin tryckverksamhet. Fallstudien utgjordes av intervjuer med berörda parter. Vi har genom vår undersökning tagit fram en modell som företag med liknande förutsättningar som Norra Västerbotten kan använda sig av för att undersöka om det finns förutsättningar att använda sig av Target Costing. Vi har kommit fram till att det finns många möjligheter att använda Target Costing i dessa företag, men att det inte får riktigt samma genomslag på grund av de fasta kostnaderna. Tankegången som Target Costing för med sig med sin kundmedvetenhet är dock något som företagen bör ta till vara på oavsett om de avser använda det fullt ut eller inte.

ABSTRACT

The concept of Target Costing was originally developed in Japan and is traditionally used by production companies that are in the early stages of product development. Target Costing differs from the more traditional product calculation methods, which tend to observe one's costs and then add a percentage to these in order to set a price. Instead, Target Costing starts with the customer and ascertains what he or she is willing to pay for a particular product. The price that the consumer then specifies is used as a starting point to ascertain what should be done within the company to achieve this price. In our thesis, we have chosen to study whether or not companies with large amounts of fixed costs can use the Target Costing process. We have used existing theory and a study of a newspaper company called Norra Västerbotten in order to determine our result. The study consisted of interviews with relevant personnel within the company. Using our results, we were able to create a model, which companies with similar problems of large amounts of fixed costs can use to see what measures they should take in order to apply the Target Costing process. Unfortunately, we found that the overall effect of the Target Costing process will be constrained by the high amounts of fixed costs. The overall mindset of the Target Costing process, with its focus on customer knowledge can, however, be used whether or not the company can apply significant parts of the Target Costing process.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1	INLEDNING	1
1.1	BAKGRUND	1
1.2	PROBLEMDISKUSSION.....	2
1.3	SYFTE.....	3
1.4	DEFINITION AV SMÅ OCH MEDELSTORA FÖRETAG	3
1.5	DISPOSITION.....	3
2	METOD	4
2.1	FORSKNINGSANSATS	4
2.2	UNDERSÖKNINGSANSATS	5
2.3	VAL AV FALLSTUDIEOBJEKT.....	5
2.4	DATAINSAMLINGSMETOD.....	5
2.5	ANALYSMETOD	6
2.6	LITTERATURSTUDIE.....	6
2.7	METODPROBLEM	6
3	TEORI	8
3.1	VAD ÄR PRODUKTKALKYLERING?	8
3.2	OLIKA KOSTNADSSLAG.....	8
3.2.1	<i>Fasta Kostnader</i>	8
3.2.2	<i>Rörliga kostnader</i>	9
3.3	VAD ÄR TARGET COSTING?.....	10
3.4	TARGET COSTING-PROCESSEN.....	10
3.5	FASTSTÄLLANDE AV FÖRSÄLJNINGSPRIS (TARGET PRICE).....	11
3.6	FASTSTÄLLANDE AV VINSTKRAV (TARGET PROFIT)	12
3.7	FASTSTÄLLANDE AV MÅLKOSTNADEN (TARGET COST).....	12
3.8	NÅ MÅLKOSTNADEN (VALUE ENGINEERING)	14
3.9	KAIZEN COSTING.....	15
3.9.1	<i>Kaizen Costing vs. traditionell kostnadskontroll</i>	16
3.10	FÖR OCH NACKDELAR MED TARGET COSTING	16
3.11	TEORETISK ANALYSMODELL	17
4	EMPIRI	20
4.1	OM NORRA VÄSTERBOTTEN.....	20
4.2	PRISSÄTTNING AV TIDNINGEN	21
4.3	PRISSÄTTNING AV ANNONSER.....	22
4.4	MARKNADSUNDERSÖKNINGAR.....	22
4.5	MÖJLIGHETER TILL KOSTNADSBESPARING.....	23
4.6	MÖJLIGHETER OCH BEGRÄNSNINGAR KRING TRYCKPRESSEN	24
5	ANALYS	25
5.1	EMPIRISK ANALYSMODELL	25
5.2	MÖJLIGHETER OCH HINDER VID FASTSTÄLLANDE AV TARGET PRICE	26
5.3	MÖJLIGHETER OCH HINDER VID FASTSTÄLLANDE AV TARGET PROFIT	27
5.4	MÖJLIGHETER OCH HINDER VID FASTSTÄLLANDE AV TARGET COST	27
5.5	MÖJLIGHETER OCH HINDER I ARBETET MED VALUE ENGINEERING & KAIZEN COSTING	28
5.6	DISKUSSION AV SLUTMODELL	28
5.7	SLUTMODELL	31

6	SLUTSATSER.....	32
7	REFERENSER.....	34
BILAGA 1: INTERVJUGUIDE		

1 INLEDNING

I detta avsnitt förklarar vi valet av uppsatsämnet. Vi redogör för bakgrunden till teorin och för en problemdiskussion kring ämnesvalet. Problemdiskussionen leder till ett syfte. Slutligen redogör vi i en kort disposition för hur uppsatsens upplägg och innehåll ser ut.

1.1 Bakgrund

I slutet av 1960-talet och början av 1970-talet ökade levnadsstandarden dramatiskt i Japan. Den japanska industrin gick bra och den japanska marknaden fylldes snart med en uppsjö av olika produkter. Allteftersom konkurrensen mellan företagen hårdnade, var de tvungna att komma på nya sätt att locka nya kunder. Detta tog ofta skepnad i form av flera variationer av en och samma produkt för att locka till sig olika kundgrupper. (Ax, Johansson, Kullvén, 2001).

Mot slutet av 1970-talet kom automatiseringssvågen till Japan, vilket avsevärt förbättrade företagens möjligheter att skapa varianter av sina produkter. Det var i och med denna automatisering som företagen alltmer började distansera sig från mer klassiska sätt att ekonomistyra (Ax et al, 2001). Tidigare hade företagen hanterat kostnaderna på ett mer traditionellt sätt. De producerade en produkt och när den var färdig satte de ett pris som låg i linje med deras lönsamhetsmål (Monden, 1995). Dessutom såg många företag stora volymer och storskalighet som det bästa sättet att bli kostnadseffektiv. Problemet med storskalighet är dock att förluster kan uppstå vid vikande efterfrågan. Ett annat ständigt återkommande problem var att företagen ofta missade de kostnads mål som man hade ställt upp för en viss produkt. (Cooper, 1996)

Det var dock först under 1980-talet som Target Costing i större utsträckning blev populärt i Japan. Det började med att den japanska bilindustrin försattes i en svår situation då Japans valuta, yenen, blev stark. Den starka yenen gjorde att priserna på den inhemska produktionen blev för höga för att exportera till den största marknaden i världen, nämligen den amerikanska. Dessa prisökningar gjorde att en amerikansk bil av likvärdig kvalitet som en japansk, var betydligt billigare än den japanska bilen. De japanska företagen insåg snart att denna utveckling hotade de framtida vinster som de kunde göra i USA. (Monden, 1995)

Det bestämdes att det bästa sättet bemöta detta problem var att se vart man inom de egna företagen kunde spara pengar och på så sätt öka lönsamheten hos en produkt. Detta mynnade till slut i framtagning av Target Costing och Kaizen Costing (Monden, 1995), där Kaizen Costing kan ses som en del av Target Costing processen. Enligt Monden (1995) handlar Kaizen Costing om hur man skall få redan befintliga produkter att bli så lönsamma som möjligt, genom att bland annat tillverka dem på ett annat, billigare sätt. Target Costing och de tankar som ligger till grund för det är i sig inga nya revolutionerande idéer, utan har funnits sedan lång tid tillbaka. Det som senare kommit att kallas Target Costing är helt enkelt en mer formell process för att sätta kalkylering av målkostnader i fokus.

Idag använder japanska företag som Toyota, Yamaha, Sony och NEC Target Costing som en ingående del av deras produktutvecklingsprocess. Det finns uppskattningar som säger att 80% till 90% av de japanska företagen idag jobbar med någon form av målkostnadskalkylering (Ax et al, 2001). På senare år har konceptet mer och mer börjat användas i västvärlden där Tyskland och USA är de länder som det har tillämpats mest i (Cooper, 1996).

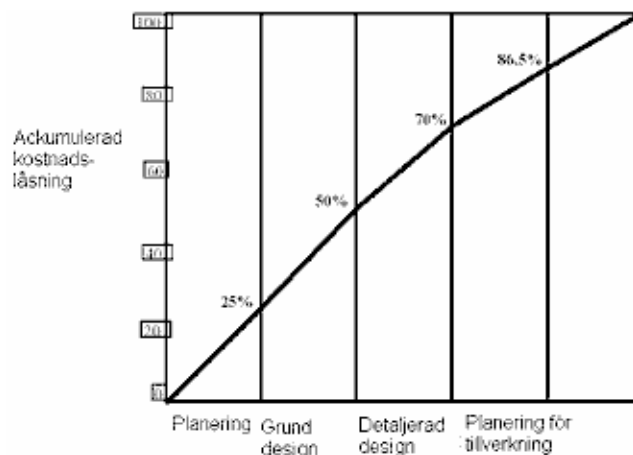
1.2 Problemdiskussion

Under de sista 15 åren har företag i allt större utsträckning börjat implementera Target Costing som en del av deras produktutvecklingsprocess (Cooper, 1996). Traditionellt sett innebär en Target Costing-strategi att man redan innan inköp av maskiner och råvaror tar hänsyn till den kostnad som produktens produktion och utveckling kommer att innebära (Ax et al, 2001). Det handlar om att man ständigt under produktutvecklingsprocessen, från idé till den färdiga produkten, ska tillämpa Target Costing-tänkandet och på så sätt reducera kostnaden för en framtida produkt under hela dess livscykel (Nicolini, Tomkins, Holti, Oldman, Smalley, 2000). På grund av detta lämpar sig Target Costing enligt teoretiker bäst för företag som har en omfattande tillverkning av produkter och hela tiden kommer med nya tillskott till produktportföljen, eller åtminstone förändringar av produkter.

Enligt Cooper (1996) är Target Costing trots sina 15 år fortfarande en relativt nya företeelse, speciellt här i västvärlden. Gagne & Discenza (1995) visar på att många företagsledningar först nu har börjat inse att mer traditionella metoder att kontrollera kostnader i dagens konkurrenstyngda marknad inte fungerar väl. Detta har medfört att många företag redan är tungt belastade med inventarier, maskiner och andra tunga fasta kostnader eftersom de aldrig varit i kontakt med ett koncept som Target Costing tidigare.

Många företag är dessutom helt beroende av att göra dessa investeringar för att överhuvudtaget komma igång med verksamheten. För alla dessa företag medför detta att de till och med innan produktionen satt igång har dragit på sig stora fasta kostnader. Enligt Drury (2000) är en fast kostnad en kostnad som inte påverkas av förändringar i verksamhetsvolymen hos ett företag. Detta innebär att företag med stora fasta kostnader och små rörliga kostnader har svårare att pressa de kostnader som produktionen omfattar.

Enligt Ax & Ask (1995) kan man illustrativt visa i Figur 1.1 vilken proportion låsning av fasta kostnader kan ta i en produktutvecklingsprocess. När tillverkningen väl kan sättas igång så har man redan låst upp ca 86,5% av tillverkningskostnaderna och därmed är endast 13,5 % direkt påverkbara. Detta betonar vikten och förtjänsten av att företagen måste vara mer förutseende och beräknande än vad de tidigare har varit när de låser upp stora delar av deras kostnader tidigt i utvecklingsprocessen.



Figur 1.1 Kostnadslåsningsfenomenet enligt Ax & Ask (1995)

Innebär detta då att företag med höga fasta kostnader blir helt utelämnade av Target Costing och tvingas acceptera att det inte går att göra något åt situationen? Eller finns det ändå utrymme att i någon utsträckning sträva efter ett Target Costing koncept? Om det sedan skulle visa sig att det går att implementera, innebär det då någon förtjänst trots den höga andelen av låsta kostnader?

1.3 Syfte

Avsikten med uppsatsen är

- att identifiera de möjligheter och hinder som finns för att implementera en Target Costing-strategi hos ett tillverkande företag, där stora delar av kostnaderna är fasta kostnader.
- att utveckla en modell för om Target Costing kan tillämpas hos små och medelstora företag med höga fasta kostnader. Denna modell kan sedan användas för att se om det finns någonting att tjäna på en Target Costing-strategi hos ett företag med höga fasta kostnader.

1.4 Definition av små och medelstora företag

Storleksklassificeringen av företag varierar något från myndighet till myndighet och land till land, det finns ingen allmän vedertagen definition på SME. Det kan mätas i t.ex. antal anställda, omsättning, ägarstruktur med mera. Vi väljer dock att begränsa oss till EU: s definition som Reppel & Vigier (2002) menar är företag som har mellan 11-250 anställda eller en balansomslutning på max 43 miljoner euro eller en omsättning på max 50 miljoner euro.

1.5 Disposition

I kapitel två går vi igenom den metod som vi använt oss av i utförandet av uppsatsen och vilka problem som uppstått. Kapitel tre tar upp den aktuella teorin inom det specifika området som skall behandlas och avslutas med den analysmodell som utvunnits ur teorin. I kapitel 4 tar vi upp den empiri som samlats ihop ifrån de intervjuer och observationer vi gjort under våran undersökning. Kapitel fem består sedan av en analys på den erhållna empirin samt koppling till analysmodellen. Avslutningsvis i kapitel sex går vi igenom de slutsatser som kan dras av våra resultat.

2 METOD

I detta kapitel förklaras de metoder som har använts i undersökningen, samt varför just de metoderna är använda och hur de har tillämpats för att uppnå syftet. Även de problem som uppstått tas upp.

2.1 Forskningsansats

Vi har i vår undersökning utgått ifrån de teorier som behandlar Target Costing och de problem som stora andelar opåverkbara kostnader genererar. Vi har gjort detta för att bilda oss en uppfattning om vad som kommer att krävas av företag med höga fasta kostnader för att de skall kunna implementera Target Costing. Den insamlade teorin har lett till utformandet av en analysmodell som beskriver vilka förutsättningar företag med höga fasta kostnader bör ha för att kunna tillämpa Target Costing. Denna modell testades sedan mot fallstudieföretaget för att kunna förfinas och bekräfta modellen så att den bättre fyllde sitt syfte.

Undersökningen har varit av explorativ karaktär, vilket innebär att man försöker klargöra och definiera ett problem. Vi har initialt använt en deduktiv forskningsansats, eftersom vi använde oss av befintlig teori om Target Costing för att förklara vårt problem. En deduktiv ansats innebär enligt Zikmund (2000) att man drar en slutsats baserad på tidigare kända fakta och teorier och formar hypoteser som är testbara påståenden om verkligheten. I vårt fall har det funnits en mängd teorier om Target Costing som har använts och som ligger till grund för vår ursprungsmodell. Vi har lyft ut den teori som vi skulle ha användning av och tryckt på vissa delar som är specifika för vårt problem. Därefter använde vi oss av en induktiv ansats tillsammans med den deduktiva ansatsen för att testa, vidareutveckla och slutföra modellen. Den induktiva ansatsen innebär å andra sidan enligt densamme att man genom observationer kommer fram till generella regler och teorier. Detta speglades i fall av att vi genom observationer och intervjuer på det aktuella företaget iakttog och använde den inhämtade datan för att vidareutveckla modellen och även för att styrka de tidigare gjorda påståendena från den deduktiva delen.

Inom metodläran pratas det främst om två olika angreppssätt, dessa är det kvalitativa och det kvantitativa angreppssättet. Vi har använt oss av den kvalitativa metodansatsen i fallstudien för att få en nyanserad och djup insikt i fallet och för att kunna ge en beskrivande bild i våra slutsatser. Detta eftersom vi utgick ifrån tron att det inte enbart skulle gå att utföra undersökningen med tabelluppgifter och siffror, som enligt Zikmund (2000) kännetecknar den kvantitativa ansatsen. Vi ville ha en bredare, mer förklarande och dynamisk bild av de olika respondenterna, istället för att titta på statiska tabelluppgifter som inte ger någon återkoppling och en väldigt dåligt beskrivande bild.

Det har hela tiden funnits en närhet och kommunikation mellan oss som forskare och Norra Västerbotten som undersökningsenhet. Vår uppgift har varit att försöka förstå den situation som företaget befinner sig i och de specifika förutsättningar som råder, för att kunna applicera erforderlig kunskap på analysen. Genom detta hoppas vi kunna erhålla mer kunskap än vad teorin kan tillföra och andra infallsvinklar på det aktuella problemet. (Holme, 1991)

2.2 Undersökningsansats

Vår avsikt med uppsatsen har varit att ta reda på vad som krävs för att tillämpa Target Costing på företag som redan i ett startskede av tillverkningen har höga fasta kostnader. Därför valde vi att mer ingående studera ett specifikt företag med problemet höga fasta kostnader. Undersökningsansatsen har utgjorts av en fallstudie av vårt företag och har baserats på dagstidningen Norra Västerbotten, beläget i Skellefteå. Detta eftersom de är ett företag som har höga fasta kostnader i bland annat den tryckpress som behövs i deras tidningstillverkning.

Anledning till att vi har använt oss av en fallstudie på ett enda företag är att arbetet skulle ha blivit alltför omfattande att utföra kvalitativa undersökningar på många olika företag. En sådan undersökning skulle dessutom inte ha givit oss den behållning vi önskade. Vi har inom ramarna för vår fallstudie kunnat gå in på djupet i vårt problem då vi har haft möjligheten att undersöka ett företag under just dessa förutsättningar. En av fördelarna med fallstudier är att de ger stora friheter och möjligheter att undersöka problemen, vilket tillsammans med den kvalitativa ansatsen gav oss den behållning vi önskade.

2.3 Val av fallstudieobjekt

Tidningen Norra Västerbotten utlyste problemet med deras stora kostnad i form av en tryckpress på en hemsida om examensjobb och undrade vad man kunde göra åt saken. Target Costing används inte traditionellt på denna typ av företag som redan är inne i produktionen. Dessutom har de form av tillverkningsprocess än vad som annars är vanligt inom tillverkande företag. Dessutom är teorin ofta avsedd för stora företag och inte SME företag som Norra Västerbotten. Eftersom de utlyste en lösning på sitt problem föll inte valet svårare än att hjälpa dem med deras problem samtidigt som vi försökte hitta en bra lösning för oss själva vad gäller uppsatsen och dess innehåll.

2.4 Datainsamlingsmetod

Datainsamlingen sker vanligtvis genom två metoder, enkätundersökning och intervjuer. Enkäter kan vara ett bra alternativ om man till exempel har tidsbrist, stort urval, söker enklare svar, inte behöver följa upp frågor eller om man vill garantera anonymitet. Intervjuer ger, tvärt emot enkäter, möjligheten att följa upp frågor. Detta ansåg vi oss behöva, samt den kontroll och en mer nyanserad bild över situationen som intervjuer ger. (Eriksson & Wiedersheim-Paul, 2001) Eftersom vi valt att göra en fallstudie med kvalitativt inslag föll valet på att använda oss av personliga intervjuer. Vi ville få personliga åsikter på de frågor vi valde att ställa samt att vi skulle kunna föra en ostrukturerad diskussion kring ämnesvalet vilket omöjliggjorde valet av en enkät. Intervjuerna utfördes enligt intervjuguiden i bilaga 1.

Intervjuerna har riktats mot de ansvariga för tillverkning, ekonomi och marknadsavdelningen inom företaget. Vi anser att vi genom våra intervjuer har vi fått en god insikt i företagets kostnadsstruktur och verksamhet. Vi har dessutom fått en djupare insikt i vad det är som driver företagets kostnader och huruvida dessa kostnader kan påverkas på något sätt.

Intervjuguiden är baserad på den teori som tas upp i referensramen. Intervjuernas röda tråd har gått genom Target Costing-processen och dess delar, men samtalet har också samtidigt försökt skapa en bild av hur de aktuella respondenterna ser på sin situation att påverka kostnader. Intervjuerna spelades in på en bandspelare för att lättare kunna föra en dialog med respondenten utan att behöva anteckna. Detta var något som alla respondenter tyckte uppskatta, då intervjun kunde genomföras på ett mer informellt sätt. Intervjuerna genomfördes i Norra Västerbottens lokaler, på respektive respondents kontor, och tog mellan 40 minuter till

en hel timme. De personer på Norra Västerbotten som intervjuades var marknadschefen Christer Berggren, tillverkningsansvarig Per-Henrik Johansson samt ekonomichefen Ove Forslund.

När vi väl hade samlat in all data i form av intervjuer och observationer började vi att ta fram den modell som arbetets syfte var att uppnå. Här utgick vi ifrån de insamlade uppgifterna vi hade och referensramen vi byggt upp. Tillsammans har empirin och teorin mynnat ut i den modifierade modell som vi idag kan presentera för företag som befinner sig i liknande situationer som Norra Västerbotten.

2.5 Analysmetod

Vi har valt att utgå ifrån teorin för att skapa en analysmodell som är stärkt av denna och passar in på det valda ämnesområdet. Modellen kommer att utgå ifrån den övergripande process som teoriområdet innefattar, för att sedan komma med tillägg och eventuella förändringar för att uppfylla vårt aktuella syfte. Anledningen till att utgå från en mall på den process som finns i teorin istället för att skapa en egen är att vi vill försöka göra vår slutmodell så enkel som möjligt att förstå. Dessutom kräver inte syftet av oss att den skall vara onödigt omfattande eller komplicerad. Efter att vi lyft fram de essentiella delarna ur teorin för att koppla det till vårt specifika syfte gick vi vidare med att jämföra våra resultat med empirin för att kunna stärka eller förkasta de antaganden som tidigare var gjorda. Vi la även till påståenden som vi tyckte det fanns belägg för i empirin. Slutligen sammanställdes den modifierade analysmodellen med våra resultat ifrån empirin för att på så vis skapa den slutgiltiga modellen.

2.6 Litteraturstudie

Arbetet började med att en litteraturstudie gjordes på befintlig litteratur inom området kostnadskalkylering och mer specifikt inom Target Costing. Litteraturen har utgjorts av böcker, artiklar och rapporter. Litteraturen som har använts i arbetet har uteslutande hittats i databaserna LIBRIS, Ebsco, Emerald samt sökmotorer på Internet som Google och Evreka. Sökorden som användes var bland annat målkostnad, målkostnadskalkylering, Target Costing, produktkalkylering, kostnadskalkylering, Kaizen och Cost Management.

2.7 Metodproblem

Under vår litteraturstudie hittade vi inte all den litteratur vi hade hoppats på. Det fanns väldigt lite skrivet om fenomenet med kostnadslåsning och med de begränsade resurser vi hade fick vi helt enkelt använda oss av det som fanns tillgängligt för oss. Dessutom var den litteratur som fanns, ofta skriven av ett fåtal personer som hela tiden återkom vid litteratursökningarna. Alternativet hade varit att vi skulle ha gjort intervjuer angående teorin eller att vi skulle ha beställt artiklar. Detta har lett till att den teori vi samlat in, trots att den är teoretiskt förankrad i de flesta avseenden, inte är så komplett som vi velat se den.

Valet av företag att göra fallstudie på kan diskuteras om det är rätt eller inte. En tidning är kanske inte det mest lämpade företaget att genomföra Target Costing på, vilket teorin säger. Men på grund av den goda samarbetsviljan hos de utlovade på Norra Västerbotten valde vi att gå vidare med dem. Även valet av att utföra en fallstudie kan tyckas vara en kraftig begränsning då generella slutsatser skall vara resultatet, men återigen spelade aspekterna tid och pengar in.

Respondenterna gavs aldrig någon chans att läsa igenom intervjuguiden innan intervjun ägde rum, vilket kan ha varit ett misstag då de inte kunde förbereda sig på de frågor som skulle komma. Intervjuernas utformning blev något ostrukturerade då respondenterna ofta kom in på flera olika områden i sina svar. Detta gjorde att vi ibland kom ifrån intervjuernas röda tråd .

3 TEORI

Kapitlet börjar med att gå igenom de grundläggande processer som finns med i produktutveckling och produktkalkylering för att ge en förklarande bild om vilken situation företagen som innefattas av detta arbete kan befinna sig i. Olika kostnadsbegrepp behandlas sedan eftersom det finns många olika definitioner på olika kostnader och en stor del av arbetet fokuserar på just fasta kostnader. Vidare kommer Target Costing processen in, själva kärnan i arbetet. Den förklaras enligt den mest förekommande teoretiska modellen hämtad från den litteratur vi använt oss av. Target Costing följs sedan upp med Kaizen Costing, en vanligt förekommande process som enligt teorin ofta ingår i Target Costing.

Avslutningsvis resoneras vår analysmodell fram ur teorin som senare tillsammans med empirin skall omarbetas och leda till den slutgiltiga modellen, vilket är själva syftet med arbetet.

3.1 Vad är produktkalkylering?

Alla företag har en eller flera produkter de vill sälja, vare sig det är en tjänst eller vara. För att veta om en produkt sedan är lönsam eller kostsam behövs olika metoder för att beräkna detta, nämligen produktkalkyler. Ax et al (2001) definition på produktkalkyl är ”en sammanställning av intäkter och/eller kostnader för ett visst kalkylobjekt i en viss kalkylsituation”, och han menar vidare att produktkalkylering är ”den process i vilken produktkalkyler tas fram”.

Det är viktigt för företagen är att hitta en kalkylmodell som passar för de produkter och situationerna som företagen har och befinner sig i. Yoshikawa (1993) betonar vikten av att kalkylera för kostnader på grund av att kostnader uppstår till största delen tidigt i produktutvecklingsprocessen. Ax et al (2001) pekar på att det finns även en mängd olika kalkylsituationer för olika typer av önskemål. Exempel på dessa situationer kan uppstå vid prissättning, lönsamhetsberäkning, kostnadskontroll, produktval med mera.

3.2 Olika kostnadsslag

I produktkalkyleringsarbetet stöter man på en mängd olika klassificeringar av kostnader när man skall bilda sina kalkyler. Man brukar dela kostnaderna i främst två huvudkategorier, fasta och rörliga. Drury (2000) och Ax et al (2001) fortsätter med att klassificera dem ytterligare beroende på de olika karaktärer kostnaderna uppvisar.

3.2.1 Fasta Kostnader

Enligt Drury (2000) är en fast kostnad en kostnad som inte förändras även om verksamhetsvolymen förändras. Ax et al (2001) väljer att dela in fasta kostnader i två olika typer av kostnader, nämligen helt fasta kostnader och halvfasta kostnader.

Helt fasta kostnader:

Enligt Ax et al (2001) är helt fasta kostnader, kostnader vars totalsumma förblir oförändrad vid förändringar i verksamhetsvolymen. Exempel på helt fasta kostnader är lokalhyra, lönekostnader, leasingavgifter och avskrivningar på byggnader och maskiner.

På samma sätt som man kan dela upp kostnader i rörliga och fasta kan man dela upp helt fasta kostnader i två olika slag. Ax et al (2001) väljer att kalla dessa olika fasta kostnader för stilleståndskostnader och driftsbetingade kostnader. Stilleståndskostnader omfattar kostnader som existerar oavsett om verksamheten är igång eller inte, medan driftsbetingade kostnader är

kostnader som bara existerar då verksamhetsvolymen är större än noll. Exempel på stilleståndskostnader är försäkringar och minimiunderhåll på inventarier och maskiner. Exempel driftsbetingade kostnader utgörs av uppvärmningskostnader och städning då verksamheten är igång. (Ax et al, 2001)

Någonting man måste beakta då man pratar om helt fasta kostnader är tidsperspektivet man använder. Att klassificera en kostnad som helt fast bör gälla endast under en kortare period. Enligt Ax et al (2001) ska man helst inte låta tidsperioden var mer än ett år. Drury (2000) menar att anledningen till det korta perspektivet är att fasta kostnader kan ses som rörliga kostnader om man sätter dessa på en tillräckligt lång tidsaxel. Ett exempel av detta vore om man tittade på en fast kostnad så som hyra. I och med att hyran kan förändras med åren, kan den därmed se rörlig ut på ett längre tidsperspektiv.

Halvfasta kostnader

Drury (2000) anser att halvfasta kostnader är kostnader vars totalkostnad förändras stegvis med förändringar i verksamhetsvolymen. Drury menar vidare att dessa kostnader förändras med en konstant stegvis nivå när en kritisk gräns i tillverkningsvolymen uppnås. Det är vid den kritiska gränsen som kostnaden endera faller eller stiger. Detta får kostnadskurvan för halvfasta kostnader att se ut som en trappa om man presenterar den på en tidsaxel.

Ax et al (2001) väljer att dela även de halvfasta kostnaderna i två olika slag. Dessa kostnadsslag skiljer sig i hur de reagerar på förändringar i verksamhetsvolymen och kallas för reversibla halvfasta kostnader och irreversibla halvfasta kostnader. Reversibla halvfasta kostnader stiger snabbt med en snabbt ökande verksamhetsvolym, och sjunker lika snabbt med sjunkande verksamhetsvolym. Irreversibla halvfasta kostnader stiger snabbt vid en ökande verksamhetsvolym, men faller sedan inte lika snabbt vid en sjunkande verksamhetsvolym. (Ax et al, 2001)

3.2.2 Rörliga kostnader

Enligt Drury (2000) är en rörlig kostnad en kostnad som förändras proportionellt mot verksamhetsvolymen förändringar. Detta medför att om verksamhetsvolymen minskar så minskar även den rörliga kostnaden. Ax et al (2001) menar att det även när man behandlar rörliga kostnader är viktigt att beakta tidsperspektivet. Ax påpekar att förutsättningarna för hur rörliga kostnader påverkas av förändringar i verksamhetsvolymen kan förändras på grund av förändringar i omgivningen. Det är därför viktigt att beakta ett kortare tidsperspektiv då man berör rörliga kostnader.

Rörliga kostnader kan delas in i tre typer av rörliga kostnader. Dessa kostnader är proportionellt rörliga kostnader, progressivt rörliga kostnader och degressivt rörliga kostnader. Av de tre kostnadsslagen är det vanligast att använda sig av proportionellt rörliga kostnader då man tillämpar olika produktkalkyler. En av anledningarna till detta är enligt Ax et al (2001) att beräkningarna kring proportionellt rörliga kostnader och degressivt rörliga kostnader är avsevärt svårare att genomföra korrekt.

Proportionellt rörliga kostnader är kostnader som förändras linjärt med förändringar i verksamhetsvolymen. En av de mest utmärkande egenskaperna hos proportionellt rörliga kostnader är att om totalsumman av kostnaderna förändras vid stigande eller fallande verksamhetsvolym, förändras inte styckkostnaden hos den produkt man tillverkar. Progressivt rörliga kostnader är rörliga kostnader som förändras i snabbare takt än verksamhetsvolymens förändringar. Detta innebär att de ökar mer än proportionellt vid ökande verksamhetsvolym

och minskar snabbare än proportionellt vid fallande verksamhetsvolym. Ett exempel på en progressivt rörlig kostnad är lönekostnader vid övertidsersättning och skiftarbete. Enligt Ax et al (2001) är degressivt rörliga kostnader, kostnader vars totalsumma förändras i långsammare takt än förändringarna i verksamhetsvolymen. Detta innebär att de ökar mindre än proportionellt vid ökande verksamhetsvolym och minskar saktare än proportionellt vid fallande verksamhetsvolym. Det är på grund av detta fenomen som degressivt rörliga kostnader ofta kan ses som motsatsen till progressivt rörliga kostnader. Exempel på degressivt rörliga kostnader är materialkostnader där rabatt erhålls vid större inköp.

3.3 Vad är Target Costing?

Begreppet "Target Costing" eller "Genka Kikaku" som det heter på japanska innebär att man inom ett företag ständigt kontrollerar och försöker reducera en produkts utvecklingskostnader under produktutvecklingsprocessen (Nicolini et al, 2000). Enligt Monden (1995) innebär dessa kontroller dels att man utformar produkten efter kundens krav, dels att man identifierar kostnader för en produkt både idag och framtiden och att man genom en analys försöker att förstå hur stor marknaden kan bli i framtiden. Slutligen skall man i enlighet med de ovanstående förslagen se till att produkten uppnår de uppställda Target Cost-målen och även satisfierar kundens behov. Yoshikawa (1993) summerar detta tänkande genom att påstå att Target Costing kan ses som den maximalt tillåtna kostnaden för en produkt vid en viss tidpunkt under dess livscykel.

Enligt Monden (1995) är ett av målen med en Target Costing-strategi att sänka kostnaderna på nya produkter så att de fastställda lönsamhetsmålen uppnås, samtidigt som kvalitén och andra tillhörande tjänster satisfierar kundens behov. Ett annat är att motivera alla anställda inom företaget till att uppnå de fastställda lönsamhetsmålen under produktutvecklingsfasen genom att få de anställda att inse att de kan påverka en produkts kostnader på deras nivå i produktutvecklingsfasen (Monden, 1995).

Tidigare utgick produktutvecklingen och den kalkylering som hörde ihop ofta ifrån ingenjörer och andra som jobbade med produktutvecklingen. Dessa tog fram produkter utifrån den teknik som fanns tillgänglig och som utvecklarna tyckte sig behöva, vilket ledde till att man lät kostnaderna styra och satte priset därefter. Detta ledde ofta till att man stod med en maskinpark och en produkt som egentligen inte var optimalt samspelade, utan fyllde varken kundernas krav eller de ekonomiska kraven. Ofta hade man en produkt som kanske var för dyr och/eller komplicerat och tekniskt avancerad eller kanske man hade maskiner som var kapabla av långt mer avancerad tillverkning än vad som egentligen var försvarbart, rent ekonomiskt. (Leahy, 1998) En av fördelarna med Target Costing är att man kommer ifrån problemet med låsning av kostnader som inte skulle behövas i samma utsträckning. Detta uppnås helt enkelt genom att vända in och ut på den tidigare utvecklingsprocessen och låta kunderna bestämma förutsättningarna och därefter låta utvecklarna anpassa sig efter de rådande kraven. (Leahy, 1998)

3.4 Target Costing-processen

Det finns en uppsjö av olika metoder som mer eller mindre liknar varandra i beskrivningen av hur man kan tillämpa en Target Costing-strategi. Den vanligast förekommande modellen brukar bestå av fyra huvudsteg. (Ax & Ask, 1995) Givetvis kan skillnader i modellen uppstå då man tittar på olika branscher och i vilken mån man avser att tillämpa Target Costing. Det viktiga när man tillämpar denna strategi är dock att man ser till att det passar just det företaget som strategin är avsedd att tillämpas på. (Ax & Ask, 1995) Det är också viktigt enligt Leahy

(1998) att målsättningen är klart definierad vid implementering, att man i alla led i organisationen stödjer processen och att de anställda är redo att genomgå förändringar.

För att effektivt kunna implementera Target Costing krävs en god förståelse för kundupplevd värde. Dessutom krävs en förståelse för de kostnader som tidigare funnits inom företaget och hur dessa har hanterats. Slutligen måste en förståelse för hur man långsiktigt arbetar med leverantörer för att hålla ner kostnader hos en produkt (Monden, 1995). Leahy (1998) betonar också vikten av den interna kommunikationen och att man alltid förser andra med information och även att man själv förses med information om processen och dess gång.

De grundläggande momenten i Target Costing processen utgörs enligt Ax & Ask (1995) av fyra steg.

1. Fastställande av försäljningspris (Target Price)
2. Fastställande av vinstkrav (Target Profit)
3. Fastställande av målkostnaden (Target Cost)
4. Nå målkostnaden (Value Engineering)

3.5 Fastställande av försäljningspris (Target Price)

Enligt Monden (1995) finns det traditionellt två prissättningsmetoder, kostnadsbaserad och marknadsbaserad. Kostnadsbaserad prissättning är den mer traditionella metoden där man lägger till en erforderlig vinstmarginal till den beräknade kostnaden för produkten, för att erhålla det lämpliga slutpriset på den. Target Costing är dock inriktad mot att använda den marknadsbaserade metoden vid prissättning, som Ax & Ask (1995) tar upp i sin fyra stegs modell.

I det första steget av processen menar Ax & Ask (1995) att man bör fastställa ett målpris som marknaden är beredd att betala för produkten med avseende på dess funktioner och kvalitet. Det är så att säga en process där man fastslår hur marknaden syn på produkten är och vilket värde, mätt i pengar, den har för den.

Fastställande av detta försäljningspriset kräver enligt Cooper & Slagmulder (1999) att marknadsundersökningar måste göras. Dessa skall sedan ligga till grund för vilka funktioner, egenskaper, kvalitet och pris som kunderna vill se hos den framtida eller befintliga produkten. Undersökningens frågor till kunder måste givetvis begränsas till vad företaget i verkligheten kan anpassa sig till. Ax & Ask (1995) påpekar att det är betydelsefullt för företaget i en sådan undersökning att veta vad som är viktigt att få ut av den, då den inte är helt enkel att genomföra. Skillnaderna i hur undersökningen utformas kan vara väldigt olika beroende på ett antal faktorer som typ av produkt, kundsegmentet, marknadskaraktäristika, branschtillhörighet, teknologi, teknik samt om det är frågan om en helt ny produkt eller en redan existerande. (Ax & Ask, 1995)

Efter att informationen från marknaden hämtats in kan man bestämma försäljningspriset. Priset sätts med hänsyn till vad marknaden beräknas klara av att betala och inte med vad företaget beräknar ha för kostnader för produkten. Ett flertal faktorer påverkar valet av pris, bland annat kvalitet, produktens egenskaper, uppskattad försäljningsvolym, priser på närliggande produkter, produktlivscykelns längd, image och varumärke (Ax & Ask, 1995). Det är även av stor vikt att undersöka konkurrenters produkter med liknande egenskaper som befinner sig på samma marknad betonar Monden (1995). Monden menar vidare att det är

viktigt att priset som erhålls skall gå att uppnå, eftersom det måste motivera de anställda och inte ställa omöjliga krav. I praktiken görs därför en avvägning mellan dessa faktorer.

Ett vanligt sätt att prissätta produkter är enligt Ax & Ask (1995) genom metoden ”pricing by function”. Det handlar om att dela upp produkten i olika funktioner som är kopplade till tillhörande värde som kunderna är villiga att betala för, varefter man får en lista med funktioner ställda mot kostnader att välja mellan. Även Monden (1995) skriver om hur man genom olika metoder t.ex. ”price-performance curve” kan koppla samman priset kontra produktens funktioner.

3.6 Fastställande av vinstkrav (Target Profit)

Efter att ha lyckats fastställa vad de potentiella/befintliga kunderna är villiga att betala kan man ta nästa steg i processen. Detta steg omfattar enligt Ax & Ask (1995) att fastställa vilket vinstkrav man behöver ha på produkten för att kunna räkna hem, en på lång sikt, duglig lönsamhet. Det sätts med utgångspunkt från företagets övergripande strategiska planering, vilken ofta spänner över en tidsperiod om 3-5 år. Kraven delas upp olika på de delar och produkter som åsamkar kostnaderna då de kan ta olika anspråk av olika delar av tillverkningskostnaderna. Målet är enligt Cooper & Slagmulder (1999) att produkterna på lång sikt skall bidra till företagets långsiktiga vinstkrav. Cooper & Slagmulder menar vidare att det är i huvudsak två överväganden som måste beaktas vid fastställande av vinstkraven. Dels skall de vara realistiska vinstkrav som sätts upp och att man måste se till förändringar i produktlivscykelkostnader.

Det totala vinstkravet som sedan bryts ner med avseende på kraven av enskilda produkter och delar i produkten, beroende på till exempel olika overheadkostnader och avkastningskrav ställs sedan ofta i relation till försäljningen. Japanerna benämner det ”Return on sales”, på svenska, vinstmarginal (ROS). Andelen företag som använder ROS ökar hela tiden. ROS innebär att överskottet (vinst) ställs i relation till försäljningen. (Ax et al, 2001)

3.7 Fastställande av målkostnaden (Target Cost)

När marknadspriset och vinstkravet sedan är fastställda återstår det bara att beräkna målkostnaden. Den fastställs med utgångspunkt i vilka mål man har, till exempel vilken kostnadsnivå man uppskattar att man måste ligga på för att nå en viss marknadsandel, försäljning eller vinst. Målkostnaden bör sättas till en nivå understigande den kostnad till vilken företaget och ibland deras leverantörer i nuläget skulle kunna utveckla, tillverka, distribuera produkten till. Detta gör att det skapas ett kontinuerligt kostnadstryck på företaget, ett tryck vars storlek bestäms av de marknadsvillkor som råder. Samtidigt bör målet vara realistiskt, för att de anställda skall känna att de kan uppnå målet. (Ax et al, 2001)

Enligt Cooper & Slagmulder (1999) finns det en trestegsprocess i hur man fastställer målkostnad. Först gäller det att bestämma en uppnåbar produktmålkostnad och därefter, när målkostnaden är satt, kan designprocessen av produkten påbörjas för att nå den kostnaden. Under designprocessen är det viktigt att hela tiden styra mot målet och kontinuerligt följa upp de vedertagna åtgärderna. Det sista steget i Coopers process är att genom Value Engineering eller andra ingenjörsmetoder nå målkostnaden, utan att behöva offra funktionalitet eller kvalitet.

Det finns enligt Ax et al (2001) och Robinson (1999) tre huvudsakliga sätt att beräkna målkostnaden:

- Vinstplaneringsmetoden
- Additionsmetoden
- Kombinationsmetoden

Vinstplaneringsmetoden

Den första metoden går ut på att kontinuerligt subtrahera bort målvinst och overhead från målpriset för att på så vis uppnå en målkostnad. Denna metod lämpar sig bäst då det finns stor möjlighet att påverka tekniken i produktionen. Den lämpar sig mindre bra för nya produkter där erfarenheten av produktens egenskaper är liten. Fördelen med subtraktionsmetoden är att om man kan fastställa ett korrekt pris på produkten, blir det lättare att avgöra om man kan uppnå erforderlig vinst och därmed om produkten är något att satsa på. (Robinson 1999) Vinstplaneringsmetoden är den av de tre metoderna för att fastställa målkostnaden som i störst utsträckning är marknadsinriktad. Förväntningar och kunskap om marknaden byggs formellt in i arbetet och därmed i ekonomistyrningen. (Ax et al, 2001)

$$\text{Target cost (component cost) + (production cost) + (overhead) = selling price - required profit}$$

(Robinson 1999)

$$\text{Försäljningspris(Målpris) - Vinstkrav(Målvinst) = Målkostnad}$$

(Ax et al, 2001)

Additionsmetoden

Enligt Yoshikawa (1993) används additionsmetoden framförallt för att räkna ut en målkostnad som man sedan kan utgå från då man sätter ett pris på en produkt. Denna metod fokuserar på de interna faktorer så som teknologi och maskineri och de möjligheter företaget har att påverka kostnader (Robinson 1999).

Ax et al (2001) menar att denna metod utgår ifrån redan existerande produkter och när man planerar förnya dessa. Metoden faller på att den inte tar hänsyn till marknaden och produkten som släpps kan därmed utsättas för hård konkurrens. Additionsmetoden är den metod som används minst i praktiken.

$$\text{Target price = target cost (direct product cost + overhead) + required profit}$$

(Robinson, 1999)

Det finns enligt Yoshikawa (1993) tre kritiska steg i additionsmetodens process. Först måste kostnaden för liknande produkter justeras så att de speglar dagens situation. Detta kan innebära att kostnaderna måste till exempel justeras för volymen man kan producera och inflationsförändringar som har skett i omgivningen. Nästa steg omfattar att sätta en målkostnad som baseras på den uppnådda målkostnaden för liknande produkter. Detta steg anses av många vara tämligen lätt, men för mycket vikt skall inte läggas på detta steg då det kan ge en orättvis bild av det egentliga prisläget. Det tredje steget handlar om att man skall försöka åstadkomma förbättringar av tidigare genomförda processer.

Kombinationsmetoden

Enligt Yoshikawa (1993) finns det även en tredje Target Costing-metod som kan vara tillämpbar beroende på vilken situation företaget befinner sig i. Denna metod är en

kombination av additions och vinstplaneringsmetoden och kallas kombinationsmetoden. Ax et al (2001) antyder att kombinationsmetoden i dagsläget framförallt används i Japan och att den, som de flesta övriga metoderna som har med Target Costing att göra, utvecklades i Japan.

Yoshikawa menar vidare att kombinationsmetoden i sig inte har några strikta ramar, utan bör utformas efter varje företags behov. Det handlar om att man skall försöka plocka ut det bästa av subtraktions och additionsmetoderna och komma fram till en kombination som passar en själv. Yoshikawa väljer också att belysa det faktum att själva processen att välja ut de användbara delarna i subtraktions och additionsmetoderna kan leda till konflikter inom företaget, då olika människor kommer att ha olika syn på vad som är viktigt hos de olika metoderna.

Ax et al (2001) menar dock att arbetet kring kombinationsmetoden faktiskt struktureras från basnivån. Enligt Ax utgår de flesta företag som jobbar med kombinationsmetoden från två uppskattade målkostnader som har räknats fram via subtraktions och additionsmetoderna. Det är sedan dessa två målkostnader som är utgångspunkten för diskussionsarbetet mellan de olika parterna inom företaget.

3.8 Nå målkostnaden (Value Engineering)

Värdeanalysen är det sista steget i Ax et als (2001) modell. I detta steg är det mesta nu fastställt och alla känner till vad som gäller för den framtida produktutvecklingen och tillverkningen. Värdeanalysen tar över efter de tidigare målkalkyleringarna och fungerar enligt Ax et al (2001) som ett verktyg för att studera och ifrågasätta samtliga faktorer som påverkar produktens framtida totalkostnad. Dessutom används värdeanalysen för att fastställa de arbetsmetoder och det tillverkningssätt som leder till lägst totalkostnad. Monden (1995) styrker detta och menar vidare att värdeanalysen är ett av flera subsystem till Target Costing som kopplar ihop kostnader till designprocessen.

Enligt Ax et al (2001) kan värdeanalysarbetet innehålla bland annat följande studier; Hur man skall arbeta för att kunna dra ner på utvecklingskostnader och tillverkningskostnader, utan att marknaden omvärderar produkten. Hur man genom nya metoder och arbetsrutiner eller förbättringar av gamla arbetsrutiner skall kunna uppnå en lägre kostnadsnivå. Även hur kontakten och samordningen med leverantör skall utformas och optimeras vad gäller inköp och andra samarbeten kan vara en studie som beaktas i värdeanalysarbetet. Andra studier kan undersöka hur man skall skapa synergieffekter med befintliga produkter vid framtagandet av nya produkter. Även undersökningar kring hur kostnader för kunders drift, underhåll och service skall reduceras kan genomföras. (Monden, 1995)

Värdeanalysen handlar enligt Ax et al (2001) i stora drag om att välja två alternativa inriktningar. Den första inriktningen handlar om att försöka reducera den framtida kostnaden med utgångspunkt i fastställda kundkrav (funktionaliteten). Den andra inriktningen handlar om att hålla en konstant kostnadsnivå och eftersträva en höjning av produktens funktionalitet (kvalitet, design och prestanda).

Ax et al menar vidare att uppdelningen bygger på att jämställa begreppet värde i värdeanalysen med kundvärde. Det handlar om att få kunden att uppleva ett högre kundvärde för en förhållandevis billig peng det vill säga ”mycket vara, för lite pengar.” Sambandet

förklaras vidare genom uppställningen nedan, där man genom att förändra funktionalitet och kostnad skall kunna påverka kundvärdet.

$$\frac{\text{Funktionalitet}}{\text{Kostnad}} = \text{Kundvärde}$$

I det fortsatta arbetet används sedan ett flertal olika metoder/verktyg, ofta komplicerade och tekniska, kallade enligt ekonomistyrare för ingenjörsmetoder. Två av dessa är funktionsanalys och kostnadstabeller (Ax et al, 2001). Drury (2000) framhäver att Value Engineering förutsätter att man använder sig av funktionsanalys under processen. Funktionsanalys handlar enligt Ax et al (2001) och Drury (2000) om att produkten bryts ner i flera olika delar/funktioner. Med hjälp av detta försöker man sedan erbjuda och skapa produkter som enligt kunden är prisvärda med avseende på kvalité, kontra pris, kontra funktionalitet. Många likheter kan dras med kundcentrerad utveckling inom kvalitetstekniken, som på samma sätt försöker genom analyser koppla samman behov, kvalité, funktion och pris. Bergman & Klefsjö (2001) visar detta bland annat genom att illustrera ett så kallat kvalitétshus. Ett kvalitétshus är en funktionstabell där alla faktorer kan kopplas ihop. Kostnadstabeller är som funktionstabeller ett annat verktyg i värdeanalysen. Kostnadstabeller handlar om erfarenhets och uppskattningsbaserade databaser med detaljerad information om kostnader, material åtgång och tidsåtgång. (Ax et al, 2001)

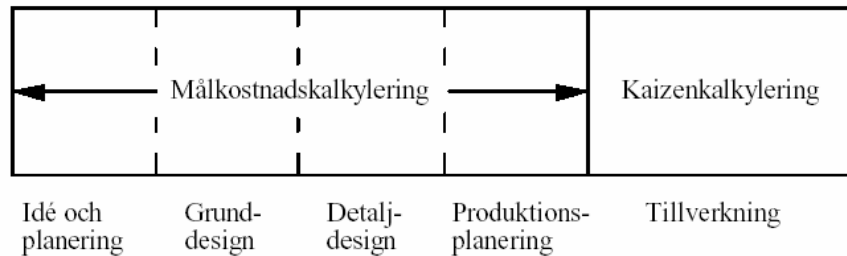
3.9 Kaizen Costing

Kaizen Costing handlar, till skillnad från Target Costing, om att förändra kostnader efter att de redan är satta och har enligt Imai (1997) helt och hållet utvecklats i Japan. Enligt Monden (1995) är det huvudsakliga målet med Kaizen Costing att ständigt eftersträva kostnadsreduceringar i varje steg av produktionsprocessen i ett företag. På så sätt ska man kunna uppnå de lönsamhetsmål som man har satt upp för hela företaget eller en viss produkt.

Monden menar vidare att Kaizen Costing innebär att man kontrollerar och håller fast ett företags kostnadsnivåer i produktionsprocessen, samtidigt som man arbetar aktivt för att sänka produktionskostnaderna. Imai (1997) antyder att även om förbättringarna som uppstår med hjälp av Kaizen Costing kan ses som små och till synes betydelselösa, kan effekten av dessa små förbättringar bli dramatisk över en längre tid. Grundtanken ligger i att inte underskatta de effekter som små förändringar kan ha ur lönsamhetssynpunkt hos ett företag.

Ax et al (2001) menar att Kaizen Costing-processen kan användas på många olika sätt. För vissa företag kan det vara aktuellt att reducera materialkostnaderna, medan det för andra företag kan vara mer intressant att försöka reducera personalkostnaderna. Ax visar på att det finns två huvudsakliga sätt att genomföra Kaizen-Costing. Om man jobbar utifrån det första synsättet strävar man efter att göra små vardagliga förbättringar i produktionsprocessen och på så sätt spara en större summa pengar på lång sikt. När man jobbar utifrån det andra synsättet påbörjas Kaizen-arbetet då man sätter en produkt i produktion som inte har lyckats hålla sina kostnads mål i produktutvecklingsfasen. Detta medför att bördan för att nå målkostnaden läggs på produktionsprocessen. I detta fall söker man inte efter vardagliga förbättringar, utan företaget strävar efter att sänka kostnaderna mer aggressivt gentemot denna produkt som man för tillfället producerar.

I Figur 3.1 kan man se förhållandet mellan Kaizen Costing och Target Costing.



Figur 3.1 Förhållandet mellan Kaizen Costing och Target Costing enligt Ax & Ask (1995)

3.9.1 Kaizen Costing vs. traditionell kostnadskontroll

Enligt Monden (1995) finns det ett flertal skillnader mellan företag som jobbar med Kaizen Costing och företag som jobbar med andra kostnadsreducerande program. Monden (1995) anser att företag som jobbar med mer traditionella kostnadsreducerande program inte förändrar de sätt de producerar sina varor, medan företag som jobbar med Kaizen Costing ständigt förändrar och förbättrar produktionsprocessens villkor för att reducera kostnader. För att driva igenom dessa förändringar menar Monden (1995) att personalen hos företag som tillämpar Kaizen Costing allmänt är mer engagerad i kostnadsreduceringsprocessen.

Företag som jobbar mer traditionellt sätter i regel kostnads mål en eller två gånger varje år, medan företag som tillämpar Kaizen Costing varje månad ser över sina kostnader och försöker därefter att göra någonting åt eventuella kostnadsökningar. (Monden, 1995) Andra sätt att arbeta som präglar företag som tillämpar Kaizen Costing är att företagen i regel analyserar skillnaderna mellan de kostnads mål som har satts upp och de kostnader som nu präglar produktionen. Dessutom gör de undersökningar om kostnads mål inte uppnås för att försöka förstå och åtgärda anledningen till att ett kostnads mål missats. Även om det inte går att reducera kostnader mer inom ett visst område kan det ändå vara fördelaktigt att vara medveten om det inte går att reducera kostnaderna mer och därefter utgå ifrån det. (Monden, 1995)

3.10 För och nackdelar med Target Costing

Det finns enligt de flesta teoretikerna ett flertal fördelar och nackdelar med Target Costing:

En fördel med Target Costing enligt Ax et al (2001) är att de kostnader som omfattar produktutveckling håller sig oftare inom de kostnadsspärrarna/kostnads mål man har satt upp, till skillnad från gamla metoder. Den väsentliga fördelen ur detta är att livscykelkostnaderna för en produkt sänks. Detta ökar möjligheten att lättare nå de lönsamhets mål man har satt upp för en viss produkt. Ax menar vidare att en effektiv Target Costing-strategi innebär att man får god kännedom av marknaden. Genom detta blir det lättare att undvika att producera produkter som det inte finns någon efterfrågan på.

I och med att man redan under produktutvecklingsarbetet har bestämt de framtida kostnaderna för en produkt, innebär det att när produkten väl börjar tillverkas är alla beslut kring kostnaderna redan fattade och kan därmed inte annulleras. Detta innebär att man redan i ett tidigt stadium är medveten om de kostnader som kommer att träda fram under produktens livscykel. Man brukar kalla denna kunskap om produktens framtida kostnader för kostnadslåsningsfenomenet. (Ax et al, 2001)

Det finns enligt teoretikerna även en del problem som kan uppstå vid tillämpandet av Target Costing. Det finns en risk att man med Target Costing lägger ner för mycket tid på produktutveckling, vilket kan resultera i alltför lång produktutvecklingstider. Om det finns en tidspress när det gäller att ta fram en produkt, kan detta resultera i att man blir tvungen att göra en avvägning mellan hur långt man är villig att gå med Target Costing jämfört med vad det är man vill uppnå med produkten. (Ax et al, 2001)

Cooper (1996) betonar vikten av att man inte skall lägga ribban alltför högt när man ställer upp sina kostnadsmål. Det kan enligt Cooper vara lika ödesdigert som att inte ha någon ribba alls. Ax et al (2001) argumenterar på ett liknande sätt och antyder att det finns en risk med pressen att uppnå de uppställda kostnadsmålen kan leda till utbränd och trött personal. Detta på grund av långa arbetsdagar, i vissa fall orealistiska lönsamhetsmål, och ett obefintligt belöningsystem. För att undvika detta har japanska företagare enligt Cooper (1996) ofta valt att sätta upp delmål som ett led i att uppnå ett större mål.

De olika organisatoriska nivåerna eller personerna i företaget kan ha olika föreställningar om vilka funktioner och image produkten ska ha, vilket kan leda till organisatoriska konflikter. Enligt Ax et al (2001) har det visat sig att konflikter oftast brukar uppstå mellan marknads och tillverkningsavdelningar inom företagen.

Eftersom en av de ingående delarna av en effektiv Target Costing-strategi är att även leverantörerna håller låga kostnader, finns det en risk att pressen på dessa leverantörer kan bli alltför stor. Leverantörerna kan uppfatta att de domineras av kunden, vilket kan leda till konflikter mellan parterna. Om företaget blir alltför angeläget om att tillgodose alla utav marknadens önskemål finns det en risk att företaget överproducerar sin produktlinje. Detta kan leda till att de kan ha svårt att få en överblick på verksamheten, samt att kunderna kan få svårigheter att veta vilken produkt som passar dem bäst. (Ax et al, 2001)

3.11 Teoretisk analysmodell

Vi har till vår analysmodell försökt att plocka ut de allra väsentligaste delarna ur Target Costing som kan kopplas till företag med höga fasta kostnader. Modellen har utformats efter Ax & Ask (1995) modell och behandlar de fyra huvudstegen i Target Costing. Vi har även valt att behandla Kaizen Costing tillsammans med Value Engineering, då vi anser att dessa ger och tar mycket ifrån varandra i teorin. Modellen består av ett antal påståenden, som stöds av teorin, som är tänkta att fungera som frågeställare kring Target Costing. Vi vill att modellen ska fånga det viktigaste inom teorin som kan knytas till höga fasta kostnader så att vi sedan kan testa denna modell mot den modell som empirin ger.

Att tänka på vid fastställande av Target Price:

Både Monden (1995) och Ax et al (2001) har betonat vikten i att det pris som fastställs som försäljningspriset bör kunna uppnås genom de aktiviteter som företaget utövar kring produktutveckling och produktion. Detta kan annars leda till problem längre fram i processen, såsom omotiverad personal. Företaget måste vara medveten om att det kan finnas svårigheter att göra något åt de höga fasta kostnaderna. Det kan istället bli aktuellt att försöka ändra funktionerna på produkten och arbeta med kostnadsreduceringar för att bättre kunna nå kundens önskade pris. Företaget bör därför beakta att *det försäljningspris man fastställer ska kunna uppnås av företaget.*

Enligt alla berörda teoretiker är en av de centrala förutsättningarna för att kunna sätta Target Price möjligheten att kunna göra marknadsundersökningar. Detta är en essentiell del av

marknadskontakten och bör inte påverkas av de fasta kostnaderna. Därför bör man *ha möjligheterna att utföra marknadsundersökningar, då dessa skapar förutsättningarna att tillämpa resten av Target Costing-processen.*

Leahy (1999) och Ax & Ask (1995) menar att undersökningen givetvis måste utgå ifrån de förutsättningar som företaget besitter. Detta så att företaget har möjlighet att ta till sig de resultat som marknadsundersökningarna framställer. Om man har höga fasta kostnader anser vi att företaget bör känna till de begränsningar som de dras med. Därför bör man *innan marknadsundersökningarna utförs veta vilka möjligheter man har att ändra priset på ens produkt. Att känna till sina egna begränsningar innan man gör undersökningen är viktigt så att man har möjlighet att ställa de rätta frågorna, för att kunna erhålla de väsentliga svaren..*

Att tänka på vid fastställande av Target Profit:

Då produkterna orsakar olika kostnader och är upphov till olika låsningar av produktionskostnaderna i tillverkningen bör de också fastställas med olika vinstkrav enligt Ax et al (2001). Detta gäller inte bara för företag med höga fasta kostnader, utan även rent allmänt för andra företag. Det vill säga att man *bör kunna fastställa olika vinstkrav på olika produkter.*

Enligt Ax et al (2001) sker en stor kostnadslösning i utvecklingsprocessen och denna bidrar till en förenkling vid uträknande av framtida vinstkrav då dessa låses på lång sikt. Uträknandet av de framtida vinstkraven bör vara lättare för företag med höga fasta kostnader att göra i och med de fasta kostnaderna. Därför bör man tänka på att *dra nytta av att man kan beräkna de framtida vinstkraven någorlunda noggrant.*

Cooper (1999) menar att Target Profit baseras på att de långsiktiga vinstkraven på produkterna i portföljen sätts på lång sikt så att de uppfyller de långsiktiga lönsamhetskraven som företaget har. Vid långsiktig planering måste många oförutsebara konsekvenser tas hänsyn till vid prissättningen. Det vill säga *den vinstmarginal som sätts måste ta hänsyn till de eventuella fluktuationer som kan ske på marknaden och det faktum att kostnaderna finns kvar trots en eventuell minskning i efterfrågan.*

Att tänka på vid fastställande av Target Cost:

Yoshikawa et al (1993) betonade att man i samband med bestämmande av Target Cost bör företaget framställa målet som uppnåbart så att de anställda inte uppfattar målet som ouppnåeligt. Yoshikawa menar vidare att företag som redan befinner sig i produktion bör använda sig av kombinationsmetoden då denna tar hänsyn till marknadsaspekten och lämpar sig även för redan befintliga produkter. Om man tar hänsyn till detta bör *kostnadsmålen som fastställs ur formeln för Target Cost avsiktligt sättas till en lägre nivå, som av personalen uppfattas som uppnåelig.*

Det kostnadstryck som man enligt Ax et al (2001) utsätts för bör bidra till att man undersöker alternativ till de befintliga kostnaderna. Detta kan för företag med höga fasta kostnader innebära att man försöker lägga ut tillverkningen. *Undersök om tillverkningen går att förändra, eller om man har möjlighet att outsourca den, det vill säga lägga ut på entreprenad. Man bör kunna påverka tillverknings och utvecklingsprocesserna i företaget för att uppnå det önskade målet.*

Att tänka på i Value Engineering och Kaizen Costing-processen:

Value Engineering och Kaizen Costing strävar enligt alla författare efter att nå bland annat kostnadsreduceringar och förbättringar av nuvarande rutiner. De höga fasta kostnaderna kan dock försvåra för större förändringar. Företag bör dock i alla fall *sträva efter ytterligare kostnadsreduceringar, och vara beredd på att förändra tillverkningen i något avseende.*

Det är viktigt att se över de delar i produktutvecklingen som enligt Ax et al (2001) har med funktionalitet och kostnad kontra kundvärde att göra. Företag bör även försöka att genom funktionstabeller koppla ihop egenskaper och priser hos produkten. Möjligtvis kan man genom sådana undersökningar hitta nya kombinationer och lösningar på en ny eller modifierad produkt. Alltså bör man ha *möjligheter att se över produkten vad avser funktionalitet, pris och kvalitet. Var beredd på att driva igenom förändringar och hitta nya produktlösningar.*

Ax et al (2001) och Leahy (1999) med flera visar alla på hur problemen med kostnadslåsningen hopar sig när investeringarna tar fart. Genom att lägga ut tillverkningen kan öppnas möjligheten att minimera kostnadslåsningseffekten då man inte gjort samma åtagande innan tillverkningen har satt igång. Alltså bör man tänka på att *kontrollera möjligheten att sälja av delar av tillverkningen och outsourca den, det vill säga att lägga ut på entreprenad eller eliminera fasta kostnader på annat sätt.*

4 EMPIRI

Empirin ger en bild av fallstudieföretagets verksamhet och historia samt sammanfattar resultatet från insamlad data.

4.1 Om Norra Västerbotten

Norra Västerbotten är en dagstidning som har sin bas i staden Skellefteå i Västerbotten. Tidningen grundades 1910 av Anton Wikström och det första ordinarie numret av tidningen gavs ut 1911. Ursprungligen gavs tidningen ut två gånger i veckan, men detta har med årens lopp blivit sex gånger i veckan. Idag är tidningen en av de största tidningarna i Västerbotten.

Tidningen ägs av en stiftelse vid namn Skelleftepress. Företaget har omkring 150 anställda och är en av Skellefteåområdets största arbetsgivare. Omsättningen för tidningskoncernen ligger kring 120 miljoner kronor per år för närvarande. Förutom tidningsverksamheten ingår även två stycken fastighetsförvaltningsbolag i koncernen. En del av dessa fastigheter hyrs till redovisningsbyrån Ernst & Young.

Tidningsverksamheten är idag uppdelad i sex avdelningar som ansvarar för olika delar av tidningens utvecklingsprocess. Dessa avdelningar är centralredaktionen, webbredaktionen, annonsavdelningen, annonsmottagningen, tryckeri och distribution samt ekonomiavdelningen. Centralredaktionen ansvarar för all material som läggs in i tidningen. Detta medför att all information som finns i tidningen på ett eller annat sätt har behandlats av centralredaktionen. Annonsavdelning ansvarar för framtagningen av alla annonser som används in tidningen. På denna avdelning jobbar annonsföreläsare, kreatörer och annonsmottagare. Upp till 80 procent av alla de annonser som syns i tidningen är producerade av tidningens egen annonsavdelning. Annonsmottagning sköter om den privata annonseringen. Detta innebär alla de annonser som riktar sig mot familjesidan i tidningen, prylbörserna och de övriga privata annonserna.

Webbredaktionen ansvarar för tidningens webbsida och ser till att den jämnt och ständigt är uppdaterad. Ekonomiavdelningen ansvarar för tidningens ekonomi och skickar årligen ut omkring 35 000 fakturor. Tryckeri och distributionsavdelningen ansvarar för att tidningen trycks och att den når alla de läsare som vill läsa tidningen. Tryckeriprocessen påbörjas strax för klockan tio på kvällen och avslutas vid tretiden på kvällen. Därefter tar distributionsföretaget Tidningstjänst över de färdig tryckta tidningarna och ser till att de når läsarna.

De avdelningar som vi valde att fokusera vår fallstudie kring var ekonomiavdelningen och tryckeri och distributionsavdelningen. Detta på grund av att de har mest kunskap om processerna och kostnaderna som berör tryckpressen.

4.2 Prissättning av tidningen

Idag består Norra Västerbottens upplaga av 30 000 abonnerade exemplar och cirka 800 lösnummer som distribueras i Skellefteås närområde. Företaget har för närvarande som lokaltidning inga större konkurrenter i dess närområde. Detta har med tiden inneburit att Norra Västerbotten har kunnat uppnå en 78-79 % hushållstäckning i Skellefteåområdet. Enligt ekonomichefen Ove Forslund är det dock svårt att knyta till sig de sista procenten av hushållen då det helt enkelt finns människor som inte har råd med eller inte vill köpa tidningen. Annars ser Norra Västerbotten tidningar som Aftonbladet, Expressen, Svenska Dagbladet och Dagens Nyheter som konkurrenter. Christer Berggren medger dock att dessa inte konkurrerar direkt med Norra Västerbotten, då den är en lokal tidning med fokus på framförallt lokala händelser.

Vid prissättningen av tidningen tar företaget hänsyn till bland annat personalkostnader, tryckkostnader och distributionskostnader. Vad gäller prissättningen av tidningen gentemot privatpersoner menar Christer Berggren att företaget inte använder sig av någon särskild påläggskalkyl. Istället undersöks försäljningspriset av andra liknande tidningar i Sverige och därefter sätts priset efter dessa. Även ekonomichefen Ove Forslund menar att det inte finns någon särskild prissättningsmodell idag, men att det tidigare har funnits modeller där man framförallt tog hänsyn till produktionskostnaderna kring tidningen. Dessa modeller övergavs då annonsunderlaget hos dagstidningarna började växa och till slut blev en stor del av tidningarnas intäkter. I dagsläget står annonsintäkter i Norra Västerbottens fall för närmare 60% av upplagepriset.

Det finns enligt Forslund två distributörer som Norra Västerbotten har möjligheten att använda sig av. I ett försök att sänka distributionskostnaderna har Norra Västerbotten försökt spela dessa två distributörer mot varandra och därmed få sänkta kostnader. Ove Forslund menar vidare att även om man använder sig av en marknadsbaserad prissättning måste man vara medveten och om hur distributionskostnader kan vara olika i landet. För Norra Västerbotten del är det direkt olönsamt att distribuera till många delar av Norrland. Det finns dock idag inga planer på att sluta distribuera till någon del av Norrland.

Enligt både Ove Forslund och Christer Berggren finns det inget större utrymme för prissänkningar av tidningen, men däremot har Norra Västerbotten insett vikten av att erbjuda olika priser gentemot olika kundgrupper. I Norra Västerbottens fall har de valt att erbjuda en typ av prenumeration till vanliga medborgare, en riktad mot studenter, en riktad mot personer med läs och skrivsvårigheter, en digitaltidning och en tidning som riktar sig mot den yngre populationen. Upplagan som är särskilt riktad mot personer med läs och skrivsvårigheter måste enligt Berggren finnas då det är ett lagstadgat krav som ställs på varje dagstidningen. Vid prissättning av den digitala produkten har Norra Västerbotten tagit hänsyn till de sänkta kostnader kring distribution och tryck som de kan dra nytta av, men har också sänkt priset på den upplagan med över 1000 kronor om man jämför med standardabonnemanget.

Det som framförallt har oroat Norra Västerbotten den senaste tiden är det väsentliga tappet av abonnemang bland medborgare under 26 år gamla. Det är som tidigare förklarar inte lika självklart att skaffa sig ett lokaltidningsabonnemang som det var för i tiden. Därför har Norra Västerbotten även här tagit fram ett specialabonnemang som prismässigt är lite mer attraktivt för unga personer. Christer Berggren menade att det var viktigt att få in betydelsen av ett tidningsabonnemang hos unga personer så att de även i framtiden skulle fortsätta prenumerera på tidningen när de blir äldre.

Prisbild	
Helårsprenumerationer	
Standard	1725kr
Student	1294kr
Radiotidningen	1725kr
Digitala tidningen	850kr
Ung (under 26)	1512kr

Figur 4.2 Källa: Norra Västerbotten (2003)

4.3 Prissättning av annonser

Christer Berggren pekar på att prissättning på Norra Västerpottens annonsplatser även de är baserade på en allmän prisstandard som råder inom tidningsbranschen. Hur denna standard har tagits fram visste han inte direkt, men antydde att den förmodligen har sitt ursprung ur ett flertal marknadsfaktorer där bland annat hänsynstagande till konkurrenternas pris väger in tungt. Ove Forslund styrker detta uttalande och lägger till att prisskillnaderna konkurrenterna emellan i Skellefteå är ytterst liten och skiljer sig endast med några ören per millimeter. De andra tidningar vars annonsförsäljningspriser som Norra Västerbotten tar hänsyn till är bland andra Västerbottens Kuriren och Piteå Tidningen.

Berggren antyder dock att det finns vissa delar av tidningsbranschen som börjar gå mot en annan typ av prissättning, det vill säga en prissättning som bygger på antalet kontakter man når ut till. Kontakter innebär antalet personer som faktiskt läser tidningen och därmed har möjlighet att ta till sig informationen i annonserna. Denna siffra uppgår i Norra Västerbottens fall till 66 000 läsare. Detta innebär att en helsidesannons, som i dagsläget säljs för cirka 30 000 kronor, kostar mindre än 50 öre per kontakt. Berggren menar vidare tidningsbranschen går mot denna prissättning framförallt så att de bättre ska kunna konkurrera mot de andra medierna som befinner sig på marknaden och redan använder sig av denna prissättningsmetod. I Norra Västerbottens fall har de redan börjat styra mot denna typ av prissättningen, men använder det i dagsläget framförallt för att kunna motivera de priser som de har på annonserna. Kunderna tycker att det alltid är för dyrt, och en höjning av priset i dagsläget skulle definitivt inte accepteras. Men han vet inte om det är prissättningen på tidningen och annonserna som har lett till den minskade upplagan. Han tror istället att det beror på andra faktorer.

Berggren sticker dock inte under stolen med att man som ensam dominerande tidning på en ort har möjlighet att på lokalnivå bestämma de priser som ska gälla vid annonsering i tidningen. Han medgav dock att man kan inte göra hur som helst med prissättningen då kunder, särskilt i dagsläget, är känsliga för hur priset sätts och kan välja alternativa sätt att annonsera om de anser att det är alldeles för dyrt med tidningsannonser.

4.4 Marknadsundersökningar

Norra Västerbotten har tidigare gjort marknadsundersökningar och avser att fortsätta att göra marknadsundersökningar när de behöver veta mer om marknaden. Hittills har undersökningarna dock inte handlat om prissättningen på tidningen och annonser, utan har mer fokuserats på tidningens innehåll. Frågorna har rört vilka sidor man tycker är mest intressanta, är det för lite eller för mycket sport, vart börjar man läsa tidningen, i början eller i slutet. Enligt Christer Berggren har Norra Västerbotten försökt ta till sig så mycket som

möjligt av det de har lärt sig från marknadsundersökningar för att på så sätt behålla, men även locka till sig nya kunder.

4.5 Möjligheter till kostnadsbesparing

Norra Västerbotten var ett av de enda företagen i tidningsbranschen som inte tog till sig de möjligheter till kostnadsbesparingar som datoriseringen innebar. Det var framförallt de som skötte den manuella redigeringen och utformningen av tidningen som kunde rationaliseras bort i och med datoriseringen. Ove Forslund menar att det på andra tidningar av liknande storlek som Norra Västerbotten försvann uppemot 20 personer till följd av rationaliseringsvinsterna. Dessa människor fick dock vara kvar hos Norra Västerbotten, men placerades ut på andra avdelningar. Detta har inneburit att företaget under ett flertal år har haft en överkapacitet vad gäller personalstyrkan. Sedan den nya VD:n tillträdde vid årsskiftet 2003 har man börjat rationalisera bort denna överkapacitet, främst genom att erbjuda förtidspension till en del av medarbetarna. Vid följdfrågor kring andra möjliga kostnadsbesparingar sade Forslund att det var framförallt på personalsidan som de största kostnadsmässiga besparingarna kunde göras.

Norra Västerbotten har även genomfört besparingar i antalet sidor som går ut till tryckeriet. Till och med mars i år har tidningen tryckt 160 sidor mindre än föregående period. 160 sidor kan tyckas som väldigt lite, men då man beaktar att tidningen trycks i cirka 30000 exemplar, så innebär detta att tidningen totalt har tryckt 4,8 miljoner färre sidor. Denna minskning har uppnåtts genom skicka ut direktiv till personalen om att försöka komprimera sin text. För att försöka hålla sig till dessa lägre antal papperssidor har Norra Västerbotten dessutom budgeterat för varje dag hur många sidor som skall tryckas till tidningen. Hittills har detta visat sig vara ett bra sätt att spara på själva tidningen.

Norra Västerbotten gjorde för några år sedan en utredning om möjligheterna att genomföra trycksamverkan tillsammans med Västerbottenskuriren, Norrländska socialdemokraten och Piteå-Tidningen. Planerna på en samverkan lades dock på is efter att intresset för en trycksamverkan var låg hos de andra parterna på grund av att de redan ingått samarbeten eller nyligen själva gjort stora investeringar i tillverkningen.

Möjligheterna till kostnadsbesparingar kring själva tryckpressen i sig är enligt alla tillfrågade få. Det finns framförallt tre material/produkter som behövs för att man skall kunna sätta ihop en tidning, dessa är tryckplåt (med tidningssidorna) till tryckpressen samt färg och papper till tidningen. Idag är det SCA som levererar det papper som behövs till tidningen. Norra Västerbotten bytte nyligen tillbaka till SCA efter en kortare relation med Stora Enso mellan åren 2001 och 2002. Skälet till bytet var att SCA enligt både Ove Forslund och Per-Henrik Johansson kunde erbjuda betydligt bättre pris på pappret än Stora Enso. Det finns enligt Ove Forslund inga större omställningskostnader för byte av papper är därför relativt enkelt att göra. Forslund menar vidare att det finns möjligheter att importera ryskt papper till bättre pris än det svenska, men att Norra Västerbotten inte har vågat sig på detta då det kan hända att kvalitén på pappret varierar.

Kvalitén på pappret är förvisso enligt Ove Forslund inte av någon större vikt för kunden, men det är av stor vikt för Norra Västerbotten att pappret uppfyller en del minimikrav. Det allra viktigaste av dessa krav är att pappret inte lätt orsakar brott i tryckprocessen. Ett brott i pappret under tryckprocessen innebär att pappret helt enkelt går av under tryckprocessen och därmed orsakar ett tryckstopp. När detta sker måste pappret matas in i tryckpressen igen, detta är en process som kan ta upp emot två timmar. Om ett brott uppstår en gång under en kväll då

tidningen trycks, är detta i sig inte något större problem, men när det uppstår flera gånger kan det leda till avsevärda förseningar av tidningen.

4.6 Möjligheter och begränsningar kring tryckpressen

Christer Berggren visar på att de marknadsundersökningar Norra Västerbotten har utfört pekar mot att de privata kunderna inte bryr sig om tidningen trycks i färg eller inte, utan det är annonsörerna som framförallt vill ha färgen för att kunna dra till sig uppmärksamhet från deras målgrupp. Problemet är dock att Norra Västerbotten idag inte kan trycka lika många färgsidor som de skulle vilja trycka. Detta är på grund av de begränsningar som pressen dras med. Detta innebär att endast en del av volymens upplaga kan tryckas i färg. Christer Berggren menar att Norra Västerbotten skulle vilja trycka alla sidor i färg då det är en konkurrensfråga när det handlar om att kunna erbjuda kunderna på annonssidan goda annonsmöjligheter.

Det är särskilt viktigt för Norra Västerbotten att kunna trycka annonserna i färg då detta är deras mest konkurrensutsatta marknad. På annonsmarknaden har företaget bland annat den färgtrycka direktreklamerna är den största konkurrenten. Problemet för Norra Västerbotten är att den uppgradering av tryckpressen som behövs för att kunna trycka alla sidor i färg kostar flera miljoner. Christer Berggren var tveksam att det i dagsläget är lämpligt att göra en sådan investering, särskilt såsom konjunkturen och annonsmarknadens ser ut idag.

Möjligheterna att ta in fler tryckuppdrag är enligt Ove Forslund begränsade till ett antal faktorer. Dels behövs ett kontrakt som går över en längre tid som gör det möjligt för Norra Västerbotten att kunna anställa fler människor att sköta om tryckpressen. I dagsläget är sju personer anställda på tryckeriavdelning varav det behövs fem personer när tryckningen är igång. Det finns dock möjlighet för Norra Västerbotten att lägga ut en del tryckuppdrag på andra pressar då de har bokat tid för andra uppdrag vid just den tiden. Detta har dock skett ytterst sällan och har framförallt gällt bilagor då man tagit på sig för många uppdrag. De har förövrigt funderat på fler externa tryckuppdrag.

Per-Henrik Johansson menar vidare att det finns praktiska svårigheter i att ta sig an fler tryckuppdrag för flera dagstidningar. Det handlar framförallt om de tidsgränser som de olika tidningarna har satt upp. De flesta tidningarna ska ut till kunden på morgonen och det är i vissa fall intressant att lägga till t.ex. hockey resultat som kom in i sista minuten. Denna möjlighet försvinner helt och hållet för tidningarna om de själva inte kan styra över tryckpressen. Det är detta fenomen som har lett till att i stort sett varje dagstidning i Sverige har en egen tryckpress. Annars är det enligt både Ove Forslund och Per-Henrik Johansson inga större problem för Norra Västerbotten att ta på sig fler tryckuppdrag för reklamblad och tidningsformat som inte kräver leverans morgonen därpå. De som dock styr vilka uppdrag som man kan ta på är att pressen endast klarar av att trycka i ett format.

5 *Analys*

Analyskapitlet börjar med att sammanfatta empirin i en analysmodell och fortsätter sedan med en allmän diskussion om de möjligheter och hinder företag med höga fasta kostnader har att tillämpa Target Costing. Därefter styrks de påståenden som gjordes i teorikapitlets analysmodell med den insamlade empirin. Dessa styrkta påståenden tillsammans med de empiriska påståendena leder därefter till den slutgiltiga modellen.

5.1 **Empirisk analysmodell**

I den empiriska analysmodellen har vi tagit fram essensen av det vi lärde oss inom det empiriska avsnittet med avseende på höga fasta kostnader. Även denna modell syftar till Target Costing och behandlar ytterligare påståenden som vi har upptäckt genom vårt empiriska arbete.

Att tänka på vid fastställande av Target Price

Norra Västerbotten har utvecklat och börjat sälja den digitala tidning som inte alls påverkar tillverkningen av papperstidningen. Denna tidning har de sedan riktat mot ungdomar och studenter till ett kraftigt reducerat pris. Med denna produkt har Norra Västerbotten lyckats ta fram en produkt som inte påverkar kostnaderna i tillverkningen. Därav bör man *undersöka om företaget har produkter som ligger helt utanför eller åtminstone påverkas mindre av de fasta kostnader man har. Lyft sedan ut dessa och sikta på ett annat segment än det traditionella med en annan prisbild.*

Norra Västerbotten berättade om hur de geografiska och demografiska förhållandena kan spela stor roll för kostnader och prisbild för tidningen. I dagsläget går en hel del tidningar ut till människor som bor på landsbygd och som betalar samma pris som alla andra. I Norra Västerbottens fall betyder detta att de till skillnad från andra tidningar främst i södra Sverige har betydligt högre distributionskostnader. *Tänk på att de lokala förhållandena som råder kan spela stor roll vid prissättning av produkter. Detta är något man bör vara medveten om och inte stirra sig blind på de resultat man kommer fram till i marknadsundersökningarna.*

Norra Västerbotten har genom förbättring i rutinerna hos personalen kunnat jobba bort den överkapacitet som de hade för några år sedan. Detta har gjort att alla ständigt har någonting att göra, och ingen går runtomkring och släpar på fötterna. Norra Västerbotten har genom effektiviseringen lärt sig att *man bör aktivt arbeta för att sysselsätta personalen. Använd dem för att erbjuda ett mervärde för kunden i form av till exempel utökad kundservice, vilket i sin tur kan motivera ett högre pris.*

Att tänka på vid fastställande av Target Profit

Enligt Ove Forslund förändrades kostnadsstrukturen väldigt lite under årens lopp vid tillverkningen av tidningen, detta till stor del på grund av de fasta kostnaderna. Då fasta kostnader är kostnader som inte förändras i någon större utsträckning över tiden, underlättar dessa kostnader kalkyleringsarbetet vid fastställande av erforderliga vinstmarginaler. Därför är det en fördel att *ha långa produktlivscyklar då dessa förenklar arbetet med kalkylering av vinstmarginaler.*

Att tänka på vid fastställande av Target Cost:

Norra Västerbotten har genom att vidta medel som ny teknik och att uppsöka nya leverantörer kunnat göra sig av med kostnader som tidigare ansågs vara fasta. Det kan handla om att köpa in papper från annat håll eller lägga ut delar av tillverkningen på andra företag. Därför bör man vara medveten om att *alla kostnader som klassas som fasta inte behöver vara det, det kan finnas alternativ.*

Att tänka på i Value Engineering och Kaizen Costing-processen:

Trots att Norra Västerbotten har höga fasta kostnader har de aktivt arbetat med kostnadsreduceringar, vilket har inneburit att skära lite här och var för att uppnå den i slutändan större besparingen. Exempel på detta har varit att minska antalet sidor, effektivisera tryckningen och omfördela personalen. Ove Forslund sade att *det är viktigt att vara medveten om att många bäckar små i slutändan kan leda till stora besparingar.*

Det som visat sig vara en viktig del i Norra Västerbottens arbete med kostnadsreduceringar var att man lade ut en stor del av ansvaret på de som jobbade med processen. Det vill säga att de som verkligen jobbade med tryckpressen på golvet fick ansvaret att dra ner kostnaderna på deras avdelning själva. Därav bör man ta till sig *möjligheten att grundligt informera och delge ansvar till de anställda som deltar i de berörda processerna i företaget.*

5.2 Möjligheter och hinder vid fastställande av Target Price

Att bestämma Target Price är kanske den minst komplicerade delen i hela Target Costing-processen och beror inte så mycket på företaget i sig, utan mer på produkten. Själva genomförandet ställer olika krav, kostnadsmissigt och kapacitetsmissigt, beroende på i vilken utsträckning man avser att tillämpa den, som Ax & Ask (1995) påpekar med den mängd av olika undersökningar kan utföras. I Norra Västerbottens fall finns det i dagsläget inga större hinder att fastställa ett marknadspris på tidningen om de vill, men de har hittills valt att inrikta sina marknadsundersökningar mer på tidningsinnehållet. Här finns det en möjlighet för Norra Västerbotten att bli ännu mer kundfokuserade än vad de är idag. Fördelen med fastställandet av Target Price är att man inte behöver lägga ner mer tid och pengar på steget än vad man anser ser sig behöva. Vi anser att detta steg är stor möjlighet för företag oavsett kostnadsstrukturen, då den ger en bild av företagets kunder och vad de förväntar sig att betala för en viss produkt. För företag som belastas med höga fasta kostnader kan det dock i vissa fall ställa till med bekymmer eftersom möjligheterna att göra någonting åt priset är begränsade.

Om det redan finns en stor kostnadsbas som är låst, finns det därmed ofta färre möjligheter att påverka kostnaderna utan att vidta drastiska åtgärder, vilket i Norra Västerbottens fall blir ganska uppenbart i och med de förutbestämda villkor som råder hos dem. Detta visar sig i Ax et al (2001) resonemang kring kostnadsslagen och hur de beter sig. Tillverkningsprocessen i sig själv sätter upp en lägsta nivå för hur mycket en produkt kostar att tillverka och blir ett hinder för en flexibel prissättning. Hos Norra Västerbotten speglas det i den tryckpress som finns och kringrustningen därtill. Om kunden sedan inte kan tänka sig att betala det pris som företaget kan erbjuda skapas onekligen vissa problem.

Problem kan även uppstå i själva marknadsundersökningen med avseende på tillförlitligheten i undersökningarna. Frågor kring om kunderna verkligen ger en sann bild av priset de är

villiga att betala måste beaktas. Detta betonar Ax & Ask (1995) vad gäller svårigheten att genomföra undersökningarna då dessa beror på en mängd faktorer. Även hur kunderna ser på konkurrenter med likvärdiga produkter måste beaktas såsom Monden (1995) tidigare har påpekat. Det kan dock vara svårt att mäta sådana subjektiva värderingar. Vad händer om man inte har några konkurrenter? Norra Västerbotten befinner sig i just denna typ av situation vilket är ett betydande hinder för en korrekt kundbaserad prissättning. De befinner sig i en unik situation där de är ensamma på dagstidningsmarknaden och agerar på en stor geografisk plats, vilket leder till förhållanden som gör det svårt för dem att jämföras med andra annonsmedier. Detta leder till att kundernas åsikter går isär vad avser det pris som de är beredda att betala på grund av att de jämför de olika medierna.

5.3 Möjligheter och hinder vid fastställande av Target Profit

Vid fastställande av Target Profit handlar det om att företaget skall kunna räkna hem vinst på de fasta kostnaderna de har, samt de overheadkostnader som finns. Här bidrar de fasta kostnaderna till att det blir förhållandevis enkelt att beräkna den del av kostnaderna som måste täckas in. Detta eftersom de redan är låsta och förmodligen ganska konstanta över tiden. Resonemanget kring detta fördes tidigare i teorins analysmodell. Detta framgår tydligt av Norra Västerbotten då de under ett par decennier har haft en ganska konstant kostnadsstruktur. Dessutom är det en möjlighet för enklare vinstbestämning ju färre produkter företaget har, då det bidrar till färre kostnadsbärare, det vill säga färre produktkalkyler behöver göras. Med Norra Västerbottens i princip enda produkt blir det därför absolut enklast, då denna ovillkorligen måste bära alla kostnader. Vi ser inga egentliga hinder för användandet av Target Costing vid fastställande av Target Profit för företag med höga fasta kostnader, det förenklar snarare än försvårar.

5.4 Möjligheter och hinder vid fastställande av Target Cost

Att uppnå Target Cost med höga fasta kostnader är kanske det svåraste steget i hela processen. Givet de fasta kostnaderna kan det vara svårt att uppnå de krav som ställs i de tidigare två stegen. Å andra sidan är det enklare vid låsta kostnader att räkna på de förutsättningar man har för att se hur långt ifrån målet man ligger, men det är desto svårare att påverka dem. Möjligheten för Norra Västerbotten finns återigen i det faktum att de kostnader som skall beräknas och påverkas är konstanta sedan en lång tid tillbaka.

Det kan dock ändå bli svårt att uppnå den kostnad som blir målet enligt den givna formeln. Ofta är man knuten till vissa kostnader under en längre tid som helt enkelt inte går att påverka, vilket Ax & Ask (1995) visade i kostnadslåsningsdiagrammet. Det kan till exempel vara specifika leverantörer till något man tillverkar, eller maskiner som inte går att på kort sikt ställa om. I många fall görs investeringar i maskiner på enorma belopp som beräknas stå sig i kanske 20 år framåt i tiden, såsom fallet med Norra Västerbotten och deras tryckpress. Dessa fasta kostnader går helt enkelt inte att förändra. Vi anser att det även här kan vara en fördel med de fasta kostnaderna, då dessa visar exakt vilka kostnader som finns och därmed vad man kan jobba med.

5.5 Möjligheter och hinder i arbetet med Value Engineering & Kaizen Costing

I den sista delen av Ax & Ask (1995) process kommer det mesta arbetet att ligga för företag med stora fasta kostnader. Här måste man ta ställning till hur man kan gå vidare med förbättring av utvecklingsprocesser, tillverkning, kostnadsreduceringar med mera. Företag med höga fasta kostnader kommer att behöva lägga stora delar av sin tid på denna del för att kunna implementera de andra delarna i processen. Fasta kostnader ger förvisso inte de bästa möjligheterna att genomföra kostnadsreduceringar, men det är ett måste för att uppnå kostnads målet. Norra Västerbotten har trots deras höga fasta kostnader insett vikten av att ständigt göra små kostnadsreduceringar som i sin tur kan leda till den större besparingen. Vi anser att de även i fortsättningen bör fortsätta med detta arbete, då detta hittills inte har varit en långt gående process.

Det är även viktigt i detta steg att lägga stor vikt på att skapa så mycket funktionalitet som är möjligt för samma kostnader. Detta kan uppnås bland annat genom Mondens (1995) förslag att ständigt sträva efter kostnadsreducering och Ax et als (2001) förslag att koppla ihop funktion med kostnad. Detta bör i slutändan leda till ett förhöjt kundvärde. Möjligtvis finns redan resurser att öka funktionalitet eller kvalitet av vissa slag, utan att man vet om det. Exempel kan vara en maskin som har högre kapacitet vad gäller funktioner än vad man har använt, eller den kanske kan byggas ut för en billig penning för att uppnå samma effekt. Norra Västerbotten har till exempel möjligheter att bygga ut deras press för en rimlig kostnad för att erhålla färg på alla sidor i tidningen vilket skulle kunna öka kvalitén. De har även möjlighet att köpa in papper och färg från andra tillverkare vilket också är en möjlighet att förändra produkten med de resurser som de redan besitter. Det gäller att vrida och vända på hela produktionsprocessen och lyssna av vad kunderna är villiga att betala.

5.6 Diskussion av slutmodell

I slutmodellen vill vi sammanställa de påståenden vi hämtat ur teorin och empirin. Först vill vi dock styrka de teoretiska påståendena vi har gjort med hjälp av den empiri vi samlat på oss. Nedan följer den diskussion som stärker teorin med utgångspunkt från empirin.

Target Price

Försäljningspris man fastställer bör kunna uppnås av företaget.

Man bör ha möjligheterna att utföra marknadsundersökningar, då dessa skapar förutsättningarna att tillämpa resten av Target Costing-processen.

Man bör innan man gör marknadsundersökningarna veta vilka möjligheter man har att ändra priset på ens produkt. Att känna till sina egna begränsningar innan man gör undersökningen är viktigt så att man har möjlighet att ställa de rätta frågorna, för att kunna erhålla de väsentliga svaren.

Kunder vill alltid betala lägsta möjliga pris för en produkt, vilket innebära att marknadsundersökningarna blir svåra att göra förtjänster av. Detta visar sig i fallet med Norra Västerbotten då deras annonskunder hela tiden vill ha lägre priser. Norra Västerbotten har istället lagt vikten på att hålla samma prisnivå som deras konkurrenter har. Av det vi har sett utifrån empirin har de tre tidigare påståendena i modellen bekräftats. Första påståendet styrks av att Norra Västerbotten ständigt jobbar med kostnadsreduceringar och försöker utveckla sin produkt för att skapa ett mervärde hos kunden. Det andra och tredje påståendet styrks av de aktiva marknadsundersökningarna och tillämpningarna av resultaten som företaget genomför.

Target Profit

Företaget bör kunna fastställa olika vinstkrav på olika produkter

Dra nytta av att man kan beräkna de framtida vinstkraven någorlunda noggrant.

Vinstmarginalen som sätts måste ta hänsyn till de eventuella fluktuationer som kan ske på marknaden och det faktum att kostnaderna finns kvar trots en eventuell minskning i efterfrågan.

I Norra Västerbottens fall är det ganska enkelt att räkna ut vilka vinstkrav som kommer att behövas på sikt för att nå lönsamhet. Detta för att alla kostnader skall täckas av försäljningen av i princip en enda produkt, samt att marknaden är förhållandevis konstant. Deras långa erfarenhet inom branschen är givetvis en fördel också. Första påståendet styrks av den prisdifferentiering som Norra Västerbotten har valt på deras tidningsabonnemang. Det andra påståendet styrks av det faktum att de fasta kostnaderna hos företaget har varit konstanta sedan en lång tid tillbaks, och det mesta talar för att de kommer att fortsätta vara det även framöver. Detta leder i sin tur till att budgeteringen och produktkalkyleringen förenklas avsevärt, vilket kunde bekräftas av Norra Västerbotten. Det sista påståendet kan förklaras dels genom Norra Västerbottens engagemang att hitta samarbetspartners att trycka tillsammans med, och dels att de satsar mer aktivt inom andra områden såsom Internet och reklam. Detta är förutom det faktum att de medvetet planerar för en upplageminskning att de räknar på andra alternativ och försöker givetvis att räkna hem det genom andra inkomstkällor.

Target Cost

Kostnadsmålen som fastställs ur formeln för Target Cost bör avsiktligt sättas till en lägre nivå, som av personalen uppfattas som uppnåelig.

Undersök om tillverkningen går att förändra, eller om man har möjlighet att outsourca den, det vill säga lägga ut på entreprenad. Man bör kunna påverka tillverknings och utvecklingsprocesserna i företaget för att uppnå det önskade målet.

Som tidigare nämnts är fasta kostnader en fördel vid beräkningen av målkostnaden. Problemet ligger i det som det första antagandet syftar på att det i vissa fall kan vara nästintill omöjligt att reducera kostnaderna mer inom vissa områden. Detta har Norra Västerbotten haft problem med då de tidigare har gjort väldiga framsteg i kostnadsreduceringen, men nu tycks inte kunna kostnadsreducera mer. Därför bör man vara medveten om de åtgärder som redan är vidtagna kan i vissa fall vara det enda man kan göra. Därför måste man också vara beredd att acceptera sådana situationer inom vissa avdelningar. Det andra påståendet kan styrks av att Norra Västerbotten sökt att genomföra flera samarbeten och undersökt möjligheten att lägga ut tidningsproduktionen, vilket är ett tecken på att man vidtagit andra mer drastiska åtgärder att få ner kostnadsbasen.

Value Engineering & Kaizen Costing

Sträva efter ytterligare kostnadsreduceringar, och vara beredd på att förändra tillverkningen i något avseende.

Företaget bör besitta möjligheten att e över produkten vad avser funktionalitet, pris och kvalitet. Var beredd på att driva igenom förändringar.

Kontrollera möjligheten att sälja av delar av tillverkningen och outsourca den, det vill säga att lägga ut på entreprenad eller eliminera fasta kostnader på annat sätt.

Empirin pekade på att Norra Västerbotten redan nu håller på med en sorts Value Engineering och Kaizen Costing och har fortsatta möjligheter att jobba vidare på det. Sett till bara tryckpressen fanns möjligheter att bland annat bygga ut den, byta typ av papper och färg. Det som eventuellt skulle kunna vara på tapeten var att bygga ut pressen vad gäller färger p.g.a. det problem med att färgsätta alla sidor i tidningen som fanns. Detta skulle dock innebära en stor investering. Även genom att arkivera artiklar och bilder istället för fysiskt har man kunnat dra ner på kostnader och se över funktionaliteten. Detta resonemang tycker vi stärker det första och andra påståendet i våra antaganden. Även det sista antagandet kan styrkas av empirin då Norra Västerbotten har jobbat mycket med alternativ till att ha en inhouse-tryckning och har även lagt ut delar av bilagsdelen till tidningen.

5.7 Slutmodell

Efter att ha sammanställt och bekräftat de tidigare gjorde antagandena och lagt till de från empirin hämtade antagandena så har följande modell erhållits. Modellen skall ses som en frågeformulär för företag som har höga fasta kostnader och ställer frågan om de har möjlighet att tillämpa Target Costing.

Target Price

Försäljningspris man fastställer bör kunna uppnås av företaget.

Man bör ha möjligheterna att utföra marknadsundersökningar, då dessa skapar förutsättningarna att tillämpa resten av Target Costing-processen.

Man bör innan man gör marknadsundersökningarna veta vilka möjligheter man har att ändra priset på ens produkt. Att känna till sina egna begränsningar innan man gör undersökningen är viktigt så att man har möjlighet att ställa de rätta frågorna, för att kunna erhålla de väsentliga svaren.

Undersök om företaget har produkter som ligger helt utanför eller åtminstone påverkas mindre av de fasta kostnader man har. Lyft sedan ut dessa och sikta på ett annat segment än det traditionella med en annan prisbild.

Tänk på att de lokala förhållandena som råder kan spela stor roll vid prissättning av produkter. Detta är något man bör vara medveten om och inte stirra sig blind på de resultat man kommer fram till i marknadsundersökningarna.

Företaget bör aktivt arbeta för att sysselsätta personalen. Använd dem för att erbjuda ett mervärde för kunden i form av till exempel utökad kundservice, vilket i sin tur kan motivera ett högre pris.

Target Profit

Företaget bör kunna fastställa olika vinstkrav på olika produkter

Dra nytta av att man kan beräkna de framtida vinstkraven någorlunda noggrant.

Vinstmarginalen som sätts måste ta hänsyn till de eventuella fluktuationer som kan ske på marknaden och det faktum att kostnaderna finns kvar trots en eventuell minskning i efterfrågan.

Det är en fördel att ha långa produktlivscyklar då dessa förenklar arbetet med kalkylering av vinstmarginaler.

Target Cost

Kostnadsmålen som fastställs ur formeln för Target Cost bör avsiktligt sättas till en lägre nivå, som av personalen uppfattas som uppnåelig.

Undersök om tillverkningen går att förändra, eller om man har möjlighet att outsourca den, det vill säga lägga ut på entreprenad. Man bör kunna påverka tillverknings och utvecklingsprocesserna i företaget för att uppnå det önskade målet.

Alla kostnader som klassas som fasta inte behöver vara det, det kan finnas alternativ.

Value Engineering & Kaizen Costing

Sträva efter ytterligare kostnadsreduceringar, och vara beredd på att förändra tillverkningen i något avseende.

Företaget bör besitta möjligheten att över produkten vad avser funktionalitet, pris och kvalitet. Var beredd på att driva igenom förändringar.

Kontrollera möjligheten att sälja av delar av tillverkningen och outsourca den, det vill säga att lägga ut på entreprenad eller eliminera fasta kostnader på annat sätt.

Det är viktigt att vara medveten om att många bäckar små i slutändan kan leda till stora besparingar.

Se över möjligheten att grundligt informera och delge ansvar till de anställda som deltar i de berörda processerna i företaget.

6 *Slutsatser*

I detta avsnitt går vi kortfattat igenom de resultat vi erhållit och drar dels generella slutsatser vad gäller företag med höga fasta kostnader och dels slutsatser som är specifika för Norra Västerbotten.

Efter att noggrant ha granskat Norra Västerbotten som företag och färdigställt vår modell har vi kommit fram till följande slutsatser. Att ha höga fasta kostnader i sig inte är ett hinder för att kunna tillämpa Target Costing. Däremot måste man vara medveten om att vissa delar av Target Costing-processen är lättare att tillämpa och andra delar svårare att tillämpa. Även om det är så att ett företag inte ser sig kunna tillämpa hela Target Costing-processen finns det fördelar med att vara medveten om processens olika delar. Detta för att få nya infallsvinklar på olika problem. Target Costing-processen kan ge företag en god insikt i kundmedvetenhet, marknadskrav, hur man bäst skall hitta en god sammansättning av produkten och hur den skall tillverkas.

Vi anser att det för Norra Västerbottens del är möjligt att tillämpa Target Costing, även om möjligheterna att få ut full effekt av processen är begränsade. Detta beror till stor del på deras produkt som i sig är ganska okomplicerad, med få råvaror och delar i dess sammansättning. Det är svårt att veta hur stor effekt man rent kostnadsmässigt skulle kunna få vid ett implementerande, men de tidigare kostnadsreducerande åtgärder som genomförts tyder på att det åtminstone finns möjligheter för ytterligare reduceringar. Även om den kostnadsreducerande faktorn skulle räknas bort finns det mycket att tjäna på i Target Costing-tänkandet. Bland annat i att förstå marknaden och vara medveten om de kostnader man har.

Vi vill påstå att Norra Västerbotten redan i nuläget använder sig av Target Costing, om än i liten utsträckning. Företaget har god kännedom av marknaden, har framtida lönsamhetsmål och personalen jobbar ständigt med kostnadsförbättringar. Vad gäller problemet med tryckpressen är det ingen hemlighet att den skapar ett problem för Norra Västerbotten både i implementerandet av Target Costing och för den framtida produktutvecklingen. Vi är dock inne på samma spår som de redan varit vad gäller outsourcing-möjligheter och samarbeten. Vi anser att detta förmodligen är det bästa alternativet att få kontroll över kostnaderna och göra dem mindre låsta. Dessutom öppnar det för frekventare produktförändringar i takt med att kraven förändras, då Norra Västerbotten inte binder sig till en tryckpress och de medföljande faciliteterna och kostnaderna som det innebär.

Rent allmänt kan man säga att Target Costing går att tillämpa inom företag med höga fasta kostnader, men dess tillämpning måste anpassas efter de olika företagens förutsättningar och möjligheter. Vi anser att det allra viktigaste när man tillämpar Target Costing är att man har god insikt och förståelse över det egna företaget och att man sedan använder denna insikt till att dra bäst nytta av Target Costing. Det handlar om att förändra sättet man arbetar idag och börja tänka på ett nytt sätt, där man involverar alla de befintliga delarna av organisationen. Target Costing är trots allt en heltäckande process där hela företaget skall involveras och där alla delar skall dra sitt strå till stacken för att påverka kostnaderna.

Vi hoppas att vår modell kan användas som en guide som hjälper företag att få den bästa behållning som är möjligt av Target Costing. Tanken är att punkterna i modellen ska stimulera till nytänkande och insikt om Target Costing kan vara tillämpbart i företaget. Givetvis innehåller modellen brister och dessa bör beaktas. Faktumet att vi endast har studerat ett företag kan göra att de generella slutsatser vi har dragit är missvisande. Vi har dock försökt se

till en större och mer generell bild när vi utformat modellen. Genom detta hoppas vi att vår modell hjälper åtminstone några företag med höga fasta kostnader som vill tillämpa Target Costing.

7 Referenser

- Ax, C., Ask, U. (1995). *Cost Management*. Lund: Studentlitteratur
- Ax, C., Johansson, C., Kullvén, H. (2001). *Den nya Ekonomistyrningen*. Malmö: Liber ekonomi
- Bergman, B & Klefsjö, B (2001). *Kvalitet från behov till användning*. Lund. Studentlitteratur.
- Cooper, R., Chew, W. B. (1996). *Control Tomorrow's Costs Through Today's Designs*. Harvard Business Review, January-February, p. 88
- Cooper, R & Slagmulder, R, (1999). *Develop profitable new products with target costing*. Sloan management review, Summer, p. 23
- Dahlström, K, (1991). *Från datainsamling till rapport – att göra en statistisk undersökning*. Spånga: Studentlitteratur
- Drury, C. (2000) *Management & Cost Accounting*. Italy: Thomson Learning
- Eriksson, L., Wiedershem-Paul, F., (2001) *Att utreda forska och rapportera* Karlshamn: Liber Ekonomi
- Gagne, M., Discenza, R. (1995) *Target Costing* Journal of Business & Industrial Marketing Vol. 10 No. 1
- Holme, M, Solvang, B, (1991). *Forskningsmetodik, Om kvalitativa och kvantitativa metoder*. Lund: Studentlitteratur
- Imai, M. (1997). *Gemba Kaizen: A Commonsense, Low-Cost Approach to Management* USA: McGraw-Hill
- Leahy, T, (1998). The target Costing Bull's eye: *Controller Magazine, February*
- Masaaki, I, (1997). *Gemba Kaizen a commonsense, low-cost approach to management*. USA: McGraw-Hill
- Monden, Y. (1995). *Target Costing and Kaizen Costing*. Portland, Oregon: Productivity Press
- Nicolini D., Tomkins, C., Holt R., Oldman A., Smalley M., (2000) *Can Target Costing and Whole Life Costing be Applied in the Construction Industry?: Evidence from Two Case Studies*. British Journal of Management, Vol. 11, page 303-324
- Norra Västerbottens hemsida (2003). Tillgänglig: www.norran.se (22 maj 2003)
- Reppel K, Vigier P (2002). *Små och medelstora företag*. Tillgänglig: http://europa.eu.int/comm/enterprise/library/enterprise-europe/issue8/articles/sv/enterprise04_sv.htm (22 maj 2003)

Robinson, F. (1997). *A Practical Guide to Target Costing*. Great Britain: Biddles Ltd, Guildford and King's Lynn.

Yoshikawa, T., Innes, J., Mitchell, F., Tanka, M., (1993). *Contemporary Cost Management*. London,: Chapman & Hall

Zikmund, W, (2000). *Business research methods*. USA: The Dryden Press

Bilaga 1: Intervjuguide

INTERVJUGUIDEN KOMMER ATT ANPASSAS TILL FÖLJANDE PERSONER PÅ FÖRETAGET.

Tillverkningschef

Marknadschef/Försäljningschef

Ekonomichef

TARGET PRICE

1. Hur fastställer ni försäljningspriset på tidningen? (prissättning mot kunder)
 - a. Försäljningspris på annonser?
 - b. Säljpris på pressen?
2. Har ni någon fastställd vinstmarginal?
3. Vilka är i dagsläget era främsta konkurrenter?
 - a. Tidningsbranschen?
 - b. Annonsmarknaden?
 - c. Köp och Sälj?
4. Utför (har ni utfört) ni marknadsundersökningar?
 - a. Hur går undersökningen till?
 - b. Vilka frågor ställs?
 - c. Vad anser ni är intressant?
 - d. Tillämpar ni de eventuella svar ni får av marknadsundersökningen?

TARGET PROFIT

5. Vilket vinstkrav har ni inom organisationen?
6. Hur fastställer ni vinstkravet på er produkt? (målvinst)

TARGET COST

7. Vilka produktkalkylerings metoder använder ni, om några?
 - a. Jobbar ni utifrån era kostnader när ni sätter pris?
8. Hur ser er kostnadsstruktur ut?
9. Vilken möjlighet har ni att pressa era priser?
10. Arbetar ni med kostnadsreduceringar?
11. På vilket sätt?
12. Vilka kostnader ser ni som rörliga?
13. Vilka funktioner ser ni som är rörliga?
14. Vilka funktioner ser ni som låsta?
15. Problem med en stor fast kostnad?

ALLMÄNT

16. Är TC någonting för er rent spontant?
17. Produktkalkylering?
18. Produktutveckling/produktförändring?
19. Skulle ni valt en annan väg, dvs. Något som gett er andra förutsättningar?
20. Är den fast? (går det att göra sig av med en del av den fasta kostnaden(anpassa pressen osv)
21. Vad har ni för intäkter idag och i framtiden?
22. Hur går funderingarna kring att sälja annonsblad?