

# I vilken omfattning tillämpar sågverksindustrin target costing?

En fallstudie på två träindustriföretag

Karolina Hettinger

Luleå tekniska universitet

D- uppsats

Företagsekonomi

Institutionen för Industriell ekonomi och samhällsvetenskap

Avdelningen för Ekonomistyrning

### **Förord**

Jag skulle vilja ta tillfället i akt att rikta ett stort tack till min handledare Jeaneth Johansson och mina opponenter som har hjälpt mig under mitt uppsatsskrivande genom att ge goda råd och konstruktiv kritik. Jag vill också passa på att tacka mina respondenter som har tagit sig tid till intervjuer och som givit mig intressanta åsikter. Till sist vill jag tacka mina nära och kära som varit ett stort stöd under hela arbetets gång.

Luleå tekniska universitet, maj 2006

---

Karolina Hettinger

### **Sammanfattning**

I takt med ökad globalisering och konkurrens, runt om i världen, har kundernas preferenser förändrats. Detta har gjort att företagen måste kunna kalkylera bättre med faktorerna pris och kvalitet. Mot bakgrund av detta behandlar denna uppsats i vilken omfattning två stora sågverksföretag arbetar med kalkylering i sin ekonomistyrning. Dels har jag beskrivit den arbetsgång som tillämpas vid kalkylering i branschen och dels har jag jämfört denna med arbetsgången vid så kallad "target costing" (målkostnadskalkylering). Jag har utgått från både teori, beskriven av olika författare, men också från vad mina olika aktörer uttalat.

Undersökningen innefattar intervjuer av fyra ekonomiansvariga varav två är verksamma inom SCA Timber AB och två inom Setra Group AB. Detta för att erhålla olika perspektiv på kalkyleringen inom respektive företag.

Slutsatsen är att företagen delvis tillämpar target costing. De utgår från vad kunderna på marknaden är beredda att betala, för att sedan räkna ut den högsta acceptabla tillverkningskostnaden, för att produkten ska vara intressant att tillverka. Företagen använder också metoden för att hålla nere kostnaderna under processens gång. En upptäckt som gjorts är att både SCA Timber AB och Setra Group AB tillämpar target costing på ungefär samma sätt och på samma grunder.

## **Abstract**

Concurrently with an increased globalization and competition around the world, the customers preferences have changed. As a result of this, the companies must be able to calculate better with the factors price and quality. On the grounds of that this essay deals with how large saw mills work with calculation in their financial control. I have described the planning of the work which is applied when calculating in this line of business as well as comparing this with the planning of the work of so called 'target costing'. I have based this essay on both theory, described by different writers, as well as what different participants have stated. According to the theory.

The research consists of interviews with four financial managers, where two are active at SCA Timber AB and two active at Setra Group AB. These were done to receive different views on calculating within the two companies.

The analysis gives further support to the conclusion that the company partly applies target costing. To be able to calculate the highest acceptable manufacturing cost to produce the product they consider what the customers on the market are willing to pay.

During the research it was discovered that both of the companies apply target costing in fairly the same way and with the same principles.

## Innehållsförteckning

<b>FÖRORD</b> .....	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b> .....	<b>1</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>1</b>
<b>INNEHÅLLSFÖRTECKNING</b> .....	<b>1</b>
<b>1. INLEDNING</b> .....	<b>1</b>
1.2 BAKGRUND.....	1
1.3 PROBLEMDISKUSSION .....	2
1.4 SYFTE .....	3
1.5 DEFINITION.....	3
<b>2. METOD</b> .....	<b>4</b>
2.1 FORSKNINGSANSATS .....	4
2.2 UNDERSÖKNINGSANSATS .....	4
2.2.1 Val av empiriskt fallföretag samt respondenter .....	5
2.3 DATAINSAMLINGSMETOD .....	5
2.3.1 Litteraturstudie.....	5
2.3.2 Intervjuer.....	5
2.4 METODPROBLEM .....	6
<b>3. TEORI</b> .....	<b>8</b>
3.1 STYRNING.....	8
3.2 TARGET COSTING SOM STYRVERKTYG .....	8
3.2.1 Produktutveckling.....	9
3.2.2 Kundrelationer – Costumer Relationsip Management (CRM) .....	9
3.2.3 Samarbete och nätverk – påverkar kostnaderna positivt .....	9
3.2.4 Övergripande om target costing .....	10
3.2.5 Logistik – en stor del av alla kostnader .....	10
3.2.6 Tillämpningen av Target costing.....	11
3.3 KAIZENKALKYLERING .....	12
3.4 ANDRA PRODUKTKALKYLERINGSMETODER.....	12
3.4.1 Bidragskalkylering .....	13
3.4.2 Självkostnads kalkylering .....	13
3.4.3 ABC – kalkylering (Activity Based Costing) .....	14
<b>4. EMPIRI</b> .....	<b>15</b>
4.1 SCA TIMBER AB.....	15
4.1.2 Styrning .....	15
4.1.3 Processen – Faktorer som gör det möjligt att tillämpa target costing .....	16
4.1.4 Samarbete och nätverk.....	17
4.1.5 Logistik – en stor del av alla kostnader .....	17
4.1.6 Kalkylering i processen.....	18

# INNEHÅLLSFÖRTECKNING

---

4.2 SETRA GROUP AB .....	19
4.2.1 Styrning .....	19
4.2.2 Processen – Faktorer som gör det möjligt att tillämpa target costing .....	19
4.2.3 Kalkylering i processen.....	21
4.2.4 Transporternas betydelse .....	22
4.2.5 Samarbete och nätverk.....	22
<b>5. ANALYS .....</b>	<b>23</b>
5.1 ALLMÄNT OM STYRNING .....	23
5.2 PROCESSEN – FAKTORER SOM GÖR DET MÖJLIGT ATT TILLÄMPA TARGET COSTING .....	24
5.2.1 Prissättningen och marknaden.....	25
5.2.2 Produktutbud och produktutvecklingen .....	27
5.3 KALKYLERING I PROCESSEN .....	28
5.3.1 Bidragskalkylering .....	29
5.3.2 Självkostnadskalkylering.....	29
5.3.3 ABC – kalkylering (Activity Based Costing).....	29
5.4 TRANSPORTERNAS BETYDELSE.....	30
5.5 SAMARBETE OCH NÄTVERK .....	30
<b>6. SLUTSATS .....</b>	<b>32</b>
6.1 FÖRSLAG PÅ VIDARE FORSKNING.....	33
<b>7. REFERENSER.....</b>	<b>34</b>
<b>BILAGA 1 .....</b>	<b>37</b>

## 1. Inledning

*Det här kapitlet innehåller en bakgrund och en problemdiskussion som ska ge läsaren en inblick i hur företag inom skogsindustrin styr verksamheten med hjälp av olika kalkyleringsmetoder. Vidare redovisas här uppsatsens syfte samt avgränsningar.*

### 1.2 Bakgrund

1960-talet karaktäriserades av en ökad efterfrågan av massproducerade produkter, menar Brinker (1992). Detta gjorde att konsumenternas behov blev alltmer differentierade och kraven på ett ökat utbud för olika tycke och smak stärktes. En stor variation av varor på marknaden kunde därför bättre tillfredsställa kundernas behov (ibid). Ax och Ask (1995) skriver att företagen under 1970-talet successivt började övergå från att vara tillverkningsinriktade till att vara mer marknadsinriktade. Företagen har också varit tvungna att ändra sin strategi på grund av den ökade konkurrensen runt om i världen, framför allt från Japan och andra asiatiska länder. Ax och Ask (1995) fortsätter sitt resonemang och skriver att ett lågt pris tidigare var det viktigaste konkurrensmedlet, men att det nu har kommit andra faktorer som har fått stor betydelse, exempelvis service, kundanpassning, kvalitet och snabba leveranstider. Det menar även William (1995) som skriver i sin artikel att det i mitten på 1990-talet har fokuserats mer på kostnader och kunder än tidigare. Johansson och Samuelsson pekar på att både redovisning, kalkylering och beräkning av kostnader har anor från flera tusen år före Kristus.

Som en följd av denna utveckling har produktkalkyleringen blivit en allt mer central fråga. Frenckner och Samuelsson (1984) förklarar att produktutvecklingen har stor betydelse vid den dagliga operativa styrningen, både för inköp och försäljning, men de poängterar samtidigt att förutsättningarna för produktkalkylerna, behoven eller hjälpmedlen för dessa, inte har förändrats de senaste decennierna. Enligt Expowera (2005) får produkten bära sina särkostnader samt en framräknad andel av företagets samkostnader. Om priserna sen konsekvent täcker självkostnaden blir totalresultatet positivt för företagets produkter (ibid).

Johansson och Samuelsson (1997) pekar på att den utveckling som skett inom området bland annat är introduktionen av ABC<sup>1</sup>-kalkylering. De noterar att ABC-kalkylen uppkommit på grund av stark kritik mot de tidigare kalkylernas innebörd. Författarna menar att de tidigare kalkyleringsmetoderna inte fördelade de alltmer avancerade tillverkningskostnaderna på ett rättvist sätt, utan att de traditionella modellerna är alltför enkelt uppbyggda. Vid ABC – kalkylering fördelas de indirekta kostnaderna utifrån dess aktiviteter, i stället för att bestämma pålägget utifrån vanligtvis lönekostnaderna.

I och med den inledningsvis omnämnda ökade globala konkurrensen uppstår en ständig press på produktpriserna, vilket ökar krav och fokus på tillverkningskostnaderna. En omständighet som naturligtvis ytterligare skärper kraven på såväl kostnadsstyrning (William 1995) som själva kvaliteten på produktkalkyleringen (Ax och Ask 1995). Begreppet ”målkostnads-kalkylering” introducerades därför under 1960-talet (Ax och Ask 1997).

---

<sup>1</sup> Activity Based Costing (Aktivitetsbaserad kalkylering)

### **1.3 Problemdiskussion**

Skogsindustrin utgör en av hörnstenarna i den svenska ekonomin och svarar för fyra procent av Sveriges BNP. Skogsindustrin exporterar årligen för 85 miljarder kronor och svarar för 50 procent av Sveriges bytesbalans. Sverige är världens näst största exportör av sågade trävaror (Skogsindustrierna, 2004 b).

I slutet av 1990-talet drabbades sågverken av bristande lönsamhet som medförde att många sågverk tvingades lägga ner. Under 2003 började det komma rapporter om en vändande konjunktur och att marknaden för trävaror började bli starkare igen. Sedan 2003 har sågverksindustrins resultatutveckling påtagligt förbättrats och många menar att detta beror på de rationaliseringar i de stora sågverkskoncernerna och de sammanslagningar som skett mellan olika sågverkskoncerner (ibid). En annan bidragande orsak är att de stora koncernerna gjort stora nyinvesteringar i maskiner för att kunna öka kapaciteten och effektivisera tillverkningen och därmed minska sina kostnader och lättare kunna styra om produktionen till mer kundanpassade produkter (Larsson 2005).

En viktig utveckling är att produktlivscyklerna blir allt kortare och att kunderna kräver mer differentierade produkter med kortare intervall (Brinker, 1992). Gagne och Discenza (1995) menar att produktutveckling är nyckeln för företagens överlevnad och konkurrens inom det förändrande affärssamhället. Brinker (1992) håller med och anser att denna förändring i samhället har gjort att cost management [fritt översatt: *kostnadsstyrning*] har satts i fokus.

Frenckner och Samuelsson (1984) förklarar att produktkalkyler med fördel kan användas vid bland annat kostnadsjakt, det vill säga att söka områden där det kan finnas onödiga kostnader, eller vid uppföljning av verksamheten. Inom självkostnads-kalkylering fördelas de gemensamma kostnaderna med hjälp av en så kallad fördelningsnyckel (Johansson och Samuelsson 1997). Denna anger hur stor andel av dessa kostnader som produkten ska bära (ibid). Johansson och Samuelsson (1997) berättar att kostnaderna till en produkt fördelas i förhållande till den faktor som orsakar aktiviteten. I ABC-kalkylen samlas omkostnaderna på olika aktiviteter, i stället för på kostnadsställen och varje företag bestämmer vilka aktiviteter som ska användas. Författarna menar att kostnadsställen samlar kostnader för flera sammanhängande aktiviteter (ibid).

Shank och Fisher (1999) skriver att target costing ska identifiera produktionskostnaden för en föreslagen produkt, så att produkten, sen när den är såld genererar den önskvärda vinstmarginalen. Vidare påpekar Shank och Fisher (1999) att många anser att target costing endast är tillämpbar i vissa industrier och bara i början av produktlivscykeln.

Sågverkens råvara är förhållandevis låst till svensk skogsråvara. Produkterna är olika typer av sågade och efterbehandlade trävaror. Förutom klyvning av trädstammen till olika dimensioner kan trävarorna yt- eller djupbehandlas med hyvling respektive impregnering. Viss typ av vidareförädling kan också noteras under senare år i form av limträbalkar och fingerskarvning. Produktutvecklingen i övrigt torde dock för skogsindustrin vara relativt begränsad. Kostnadsjakt och sortimentsoptimering för bästa lönsamhet torde därför vara särskilt viktigt i denna bransch. Mot denna bakgrund vore det intressant undersöka hur tillämpningen av target costing är inom denna bransch.

Utifrån ovanstående resonemang har jag kommit fram till följande syfte med uppsatsen.



### **1.4 Syfte**

Syftet med denna uppsats är att förstå i vilken omfattning två specifika sågverksindustriföretag tillämpar target costing. Detta ska jag göra genom att:

Identifiera karaktäristika vid kalkyleringsarbetet samt att jämföra karaktäristika som identifierats, med karaktäristika för target costing

### **1.5 Definition**

Ax och Ask (1995) skriver att "*Target Costing*" är ett anglo-saxiskt begrepp som är översatt från det motsvarande japanska begreppet "*genkakikaku*", som Nilsson (2003) menar betyder kostnadsplanering. Enligt Karlsson (1999) har begreppet i den svenska översättningen fått namnet målkostnadskalkylering, som dock egentligen har sin grund i det japanska uttrycket "*cost management*" [fritt översatt: *kostnadsstyrning*].

## 2. Metod

*I detta kapitel beskrivs vilken metod jag använt mig av. Det första som tas upp är min forsknings- och undersökningsansats. Där kommer jag i det förnämnda att beskriva vilket metodsynsätt jag har valt att använda mig av och i det andra vilken typ av undersökning jag har valt att tillämpa. Därefter redogörs för hur jag hanterat datainsamlingen, för att slutligen ta upp de metodproblem som uppkommit under arbetets gång.*

### 2.1 Forskningsansats

Enligt Holme och Solvang, (1997) är en metod ett redskap och ett sätt att lösa problem för att nå ny och ökad kunskap. Arbnor och Bjerke (1994) skriver att det finns tre olika metodsynsätt, aktörs-, system- och analytiskt synsätt. Aktörssynsättet siktar på att förstå sociala samband ur aktörernas synvinkel, utifrån en dialog med aktörerna. Detta var också vad jag vill åstadkomma. Utifrån detta resonemang har jag valt att använda mig av aktörssynsättet, eftersom jag inte är ute efter att generalisera. Jag vill, precis som Arbnor och Bjerke (1994) skriver, finna aktörernas egen subjektiva syn, genom att välja den aktör som kan tänkas vara mest intressant för att få svar på frågorna. Arbnor och Bjerke (1994) menar att aktörernas uppfattning varierar beroende på vem i företaget som blir intervjuad. Detta eftersom de kan se problemet ur olika synvinklar och därmed ge olika svar. Därför gick jag igenom lämpliga aktörer för att hitta de som skulle kunna vara mest lämpade att svara på intervjufrågorna.

Jag har valt fallstudier, eftersom Denscombe (2000) påpekar att fallstudier är lämpliga vid småskaliga undersökningar och pekar på att det därmed ger en studie på djupet. Jag ville ha djupare studier och ansåg att denna metod var mest lämplig för mig.

### 2.2 Undersökningsansats

Det är de intervjuade aktörernas personliga åsikter och värderingar som ligger till grund för resultaten i undersökningen och därför är undersökningen av kvalitativ karaktär (Saunders, Thornhill, och Lewis 2003). Undersökningens syfte är att genomföra en jämförelse mellan befintlig teori och ett verkligt empiriskt fallföretag. Undersökningen ses som deduktiv, eftersom empirin har inhämtats med bakgrund av den teori som jag använt i min studie och sedan analyserats utifrån teorin (Johansson och Sandgren, 2004).

I denna uppsats kommer fallstudier med kvalitativ metod att tillämpas. Merriam (1994) menar att valet av metod beror på vilken typ av information som forskaren vill ha reda på. Denscombe (2000) menar att en fallstudie använder sig av ett fåtal undersökningsenheter. Jag ville ta reda på observerbara beteenden, situationer och händelser samt söka detaljerad information, i vilken utsträckning stora träindustrieföretag tillämpar target costing, genom att identifiera karaktäristika vid kalkyleringsarbetet samt att jämföra karaktäristika som identifierats, med karaktäristika för target costing. Därför fann jag denna metod som mest lämplig i mitt arbete.

### *2.2.1 Val av empiriskt fallföretag samt respondenter*

Vid val av empiriföretag sökte jag information genom sökmotorn Google på Internet för att finna efter lämpliga sågverksföretag. Mina kriterier var att företagen skulle finnas i Sverige, ha egna sågverk samt uppfylla Företagarnas (No date) definition på ett stort företag, det vill säga att företaget skulle ha 200 eller fler anställda. Detta kunde jag hitta på respektive företags hemsida. Utifrån mina uppställda kriterier valde jag SCA Timber AB samt Setra Group AB.

Jag valde att intervjua två högt uppsatta personer med ekonomiansvar på varje företag. För att hitta mina respondenter mailade jag ut till personer inom företagen med hög befattning och bred kunskap och som jag ansåg skulle kunna lotsa mig till de personer som ansågs vara mest lämpliga att bli intervjuade.

## **2.3 Datainsamlingsmetod**

### *2.3.1 Litteraturstudie*

Blaxter L., Hughes C och Tight M. (2001) menar at forskning på högre akademisk nivå skall bygga på teorier, undersökningar och fakta som är hämtade från skrivna verk. Detta för att skapa en trovärdighet i forskningen, genom att referera till andra forskares verk och därmed stärka sin egen forskning. För att tillgodogöra mig kunskap om det valda problemområdet samlade jag in relevanta teorier i form av böcker och vetenskapliga tidskrifter/artiklar.

Sökningen av böckerna skedde genom Luleå tekniska universitets lokala databas Lucia samt i den nationella databasen Libris. Här användes sökorden target costing, ABC-kalkylering, produktkalkylering och produktutveckling samt nätverk. De vetenskapliga artiklarna söktes via universitetets olika databaser; Artikelsök, Ebsco och Emerald. De sökord som användes var target costing, activity based costing, traditional calculation, network, CRM (customer relation management), logistic samt time to market. Jag kombinerade även dessa för att begränsa urvalet för att hitta artiklar som hade anknytning till mitt ämnesområde. Jag studerade även publicerade uppsatser och dess källförteckningar för att kartlägga tidigare forskning inom mitt valda ämnesområde som kunde bidra till min forskningsstudie.

### *2.3.2 Intervjuer*

För insamlandet av uppsatsens empiriska material valde jag att genomföra telefonintervjuer för tre av de fyra aktörerna. Den fjärde aktören ansåg att det var lättare för honom att uttrycka sig via skrift, så det löstes genom att svaren skickades via mail. För att få så kvalitativa svar som möjligt skickades frågeguiden ut till samtliga respondenter i förväg, för att de på så sätt skulle kunna hitta all information och kunna förbereda sig på bästa sätt. Detta ansåg jag gagnade både mig och respondenten, eftersom att vi på så sätt spar tid. Svaren lästes även igenom av en annan ekonomistuderande student, som också var med vid telefonintervjuerna.

Telefonintervjuer är enligt Yin (2003) en lämplig metod vid fall- och kvalitativa studier. Denscombe (2000) skriver att metoden kan göra att forskaren inte behöver resa till respondenten för att kunna genomföra intervjun. Telefonintervjuerna var också en fördel för mig i och med att det fanns en ekonomisk aspekt på att inte åka till respektive respondent för att intervjua. Att jag inte var ensam vid intervjuerna var till stor fördel för mig, för att vi båda kunde fylla i och hjälpa till att förklara vissa begrepp, som respondenten kunde undra över. Telefonintervjuerna gav en bred inblick i aktörernas åsikter, eftersom respondenterna kunde utveckla sina svar och förklara vad de menade om de uppkom oklarheter. Enligt Denscombe (2000) finns det tre olika typer av forskningsintervjuer, strukturerade, semistrukturerade och

ostrukturerade intervjuer. Jag använde mig av semistrukturerade intervjuer. Denscombe (2000) menar att intervjuaren då har en färdig lista med ämnen som skall behandlas och frågor som skall besvaras och intervjuaren kan vara flexibel när det gäller frågornas ordningsföljd. Svaren är öppna och betoningen ligger på den intervjuade som ges möjlighet att utveckla sina synpunkter. Yin (2003) menar också att den aktuella datainsamlingsmetoden ger forskaren möjlighet att ställa komplexa frågor till de intervjuade aktörerna. Vid nedskrivandet av intervjuguiden hjälpte även den ekonomistuderande studenten till att hitta de mest relevanta frågorna. Innan intervjuerna ägde rum tog jag med intervjuguiden till min handledare, för att stämma av att jag fått med allt väsentligt. Senare vid intervjutillfällena kontrollerade jag med respondenterna om det gick bra att konversationen spelades in, vilket samtliga respondenter accepterade. Jag använde en mp3-spelare vid intervjuerna för detta ändamål. Det inspelade materialet var till stor hjälp vid den efterföljande renskrivningen av samtalen. För att sedan ytterligare försäkra mig om att intervjuerna höll hög kvalitet, mailade jag deras svar, för korrigerande av eventuella missförstånd.

### ***2.4 Metodproblem***

Arbnor och Bjerke (1994) menar att det alltid finns en risk att mätfel uppstår av olika slag i en empirisk studie och att dessa är oberoende av vilken metod som används. Författarna menar också att det finns risk att forskaren generaliserar i analysen när studien är av ett kvalitativt slag (ibid). Detta har jag varit noggrann med att inte göra, utan jag har tittat på varje enskild aktörs svar och utgått från varje individ. Det grundläggande för aktörssynsättet är att reliabilitet är av mindre vikt, eftersom det inte går att mäta, beroende på att aktörernas åsikter och preferenser förmodas förändras med tiden (ibid).

Reliabiliteten baseras på att den tekniska utrustningen och människorna är pålitliga, men även att det är en bra kvalitet på forskningen. Jag har därför varit angelägen om att det var de rätta aktörerna som svarade på intervjufrågorna och att inspelningsmaterialet kunde ta upp konversationen på ett rättvist sätt, så att det inte skulle tolkas fel vid nerskrivningen. Kvalitén på forskningen anser jag också är hög, eftersom jag hade assistans vid utförandet av intervjuerna, samt att kontrollera den fjärde aktörens svar via mail. Det var på så sätt lättare att kunna få vissa svåra begrepp förklarade och även kontrollera att alla frågor var besvarade, att inte något fattades.

Med validitet menas att forskaren använder rätt sak vid rätt tillfälle. Det betyder också att beskrivningen av insamlingen och bearbetningen av data har skett på ett systematiskt och hederligt sätt (Infovoice No date). Detta har jag gjort genom att låta respondenterna granska och revidera sina intervju svar och på så vis kunde felaktiga tolkningar undvikas.

I och med att jag inte hade möjlighet att utföra personliga intervjuer på plats kunde jag inte tolka respondenternas ansiktsuttryck. För att därför undvika missförstånd var jag noga med att aktörerna förstod frågorna och kontrollerade att jag hade tolkat svaren rätt. Det fanns svårigheter att finna den person som bäst kunde svara på frågeformuläret, men det löste jag genom att personer som hade hög befattning och kompetens på respektive företag meddelade mig om den person som de ansåg vara mest lämplig att bli intervjuad. Jag har även varit noggrann med att påpeka att det inspelade materialet endast skulle användas av mig och inte lämnas ut till någon utomstående. Detta för att minimera risken för att respondenterna skulle vara hämmade och osäkra när de skulle svara på våra frågor. Jag var också noggrann med att berätta för respondenterna att de hade möjlighet att vara anonyma om så önskades. Under

## METOD

---

intervjuerna upplevdes ändå att inspelningen glömdes bort och att konversationerna flöt på bra. När sedan samtalen var klara, var jag också noggrann med hur jag noterade samtalen.

### 3. Teori

*I detta kapitel kommer den teoretiska delen av uppsatsen att behandlas. Det som kommer att ingå är hur olika författare förklarar styrning, en beskrivning om vad target costing är och hur den används samt en överblick över olika typer av kalkyleringsmetoder.*

#### 3.1 Styrning

Alnestig och Segerstedt (1997) säger att kalkylerna är en viktig del i organisationernas ekonomistyrning. Ekonomistyrning handlar om att genom planer försöka nå de uppsatta målen, men att det inte bara är slutprodukten, resultatet, som är intressant, utan hela processen; om de förväntningar som finns för framtiden och att rapportera om utfallen (ibid). Alnestig och Segerstedt (1997, s 21) förklarar ekonomistyrning som *”den planering och uppföljning av verksamheten som bedrivs i ett företag för att uppnå ekonomiska mål, och vanligen med pengar som huvudsaklig måttenhet”*. Andersson, Ekström och Gabriellson (1999) pekar på att ekonomistyrningens syfte är att klargöra relationen mellan den enskilda personens arbete och företagets intäkter. Både Johansson och Samuelsson (1997) samt Alnestig och Segerstedt (1997) förklarar att det ekonomiska styrsystemet inkluderar budgetering, kalkylering och redovisning. Ax (1997) beskriver begreppet system som ett samlingsbegrepp för kalkylmetoder, -regler och –rutiner bland annat. *”Att leda företag är att finna styrsystem”* menar (Bergstrand 2003, s 10).

Enligt Alnestig och Segerstedt (1997), är även uttrycket ekonomisystem av värde, eftersom det innefattar de formaliserade och rutinmässiga delarna av företagets ekonomiska styrning. Här ingår bland annat produkt- och investeringskalkyler. Dessa anger vilka data som ska bokföras, hur behandlingen ska gå till, hur data ska samlas som sedan sammankopplas till planer, budgetar, för- och efterkalkyler samt utfallsrapporter och det som fokuseras mycket på i svenska ekonomisystem är tillverkningskostnaderna.

Alnestig och Segerstedt berättar att besluten om prissättning eller produkt- och metodval kan ske på olika nivåer i företagshierarkin. Detta på grund av att det skiljer sig mycket mellan olika företag, om de är centraliserade eller decentraliserade. Sedan beror även uppföljningen med att jämföra besluten mot de uppsatta målen, på vilken ledningsstil som präglar företaget.

Som en sammanfattning skriver Alnestig och Segerstedt (1997) att det inte går att standardisera valet av former och rutiner för produktkalkyler. De menar att hänsyn måste tas till de omständigheter som råder i företaget samt vilka kalkylernas uppgifter är. Det spelar också en stor roll vilken typ av ledarstil som föreligger i företaget.

#### 3.2 Target costing som styrverktyg

Både Ax och Ask (1995) samt Robinson (1999) menar att den vanligaste användningen av target costing är vid utveckling av nya produkter, eller uppdatering av redan existerande produkter.

### 3.2.1 Produktutveckling

Enligt Ax och Ask (1995) är produktutvecklingsprocessen uppdelad i fyra utvecklingsfaser nämligen grund- och detaljdesign samt idé- och produktionsplanering. Dessa läggs sedan ihop och utgör den fastlåsta delen av tillverkningskostnaden och kommer därmed inte att kunna påverkas när väl tillverkningen av produkterna påbörjats (ibid).

För att ett företag skall vara konkurrenskraftig på den globala marknaden enligt Grandhinathan, Raviswaran och Suthakar (2004) måste företagets produkter ha vissa egenskaper som kvalitet, utseende och prestanda. Detta menar författarna spelar en större roll nu än tidigare, eftersom konkurrensen ökat på produktmarknaden. Dagens produkter möts av hårdare konkurrens än tidigare vilket resulterar i att priset ständigt pressas från marknaden och att ett konkurrenskraftigt pris i dag med stor sannolikhet inte är konkurrenskraftigt i morgon. Detta har lett till att företag insett att kalkyleringen blivit en allt viktigare del i tillverkningen av produkter. När ett företag verkar inom en bransch som är starkt konkurrensutsatt måste företagen bli experter på att utveckla produkter som levererar den kvalitet och funktionalitet som kunderna kräver, men produkterna måste samtidigt generera lönsamhet till företaget (ibid).

### 3.2.2 Kundrelationer – Customer Relationship Management (CRM)

Enligt Kross och Molis (2004) är skapande och bibehållande av relationer med kunderna relaterat till framgångsrik affärssatsning. Detta menar även Lynette (2005) som skriver att implementering av CRM genererar bättre företagsprestationer när ledningen fokuserar på att maximera kundvärdet. Yim, Anderson och Swaminathan (2004, s 264) definierar CRM som *“the overall process of building and maintaining profitable customer relationships by delivering superior customer value and satisfaction”*.

### 3.2.3 Samarbete och nätverk – påverkar kostnaderna positivt

Skogsindustrierna (2004 a) pekar på att är samarbete i nationella och internationella nätverk av största vikt för Skogsindustrierna.

För de mesta, antas, av allmän kommunikation som utövas i industrier, att nätverk består av stora förutsägbara processer som tryggt kan fortskrida utan förmånen av, eller behovet av feedback. De flesta justeringarna i nätverksprocesser kommer från serviceleverantörer, som ofta använder intuition och experiment för att finjustera parametrar. Intelligent kommunikationsnätverk måste åtminstone kunna förstå den kommunicerande miljön för att ta beslut och för att använda nätverksresurserna effektivt (Mognati och Knittel 2001).

Gemmel (No date) förklarar att SLU, Lunds Tekniska Högskola och Växjö Högskola har beslutat om ett forsknings- och utbildningssamarbete inom skog och trä i Sydsverige. De vill på detta sätt skapa ett sydsvenskt *“Skogs- och träuniversitet”* som knyter ihop kompetenser från skogsbruk till färdig träprodukt. De olika högskolorna ska i utbildningssamarbetet då erbjuda magister-, ingenjör-, civilingenjör- eller doktorsexamen som har kurser inom skogsbruk, träförädling och virkesanvändning. Gemensamma seminarier och kontakter med näringslivet, är också sådant som samarbetet inom forskarutbildningen innefattar även. Gemmel påpekar att syftet med detta är att skapa bättre kunskap och kontroll över produktionskedjan från skogsförnyring till färdig träprodukt (ibid).

### 3.2.4 Övergripande om target costing

Nilsson (2003) berättar att det huvudsakliga syftet med target costing är att reducera den totala kostnaden, men att fortfarande behålla kvalitén. Ax och Ask (1995) menar att kärnan i target costing är att fastställa kostnadsmålen för företagets produkter med utgångspunkt från de marknadskrav som finns, för att säkerställa att framtida kostnader hålls inom givna ramar. Brinker (1992, s O3-2) förklarar att target costing ofta brukar kallas ”*cost planning*” (fritt översatt: *kostnadsplanering*) eller ”*cost projection*” (fritt översatt: *kostnadsberäkning*). Han skriver att target costing definieras som ”*..a cost management tool for reducing the overall cost of a product over its entire life cycle with the help of the production, engineering, R&D, marketing and accounting departments.*”

Karlsson (1999) skriver att target costing innefattar ett helt förlopp bestående av resultatplanering, prissättning, planering, kalkylering, produktutveckling och styrning av tillverkningskostnader. Han menar att uttrycket därför lätt kan få en vilseledande betydelse, eftersom det inte är en ren produktkalkylmetod. En traditionell produktkalkylering innebär att ta fram kostnaderna, för att sedan, tillsammans med annan information, komma fram till ett pris på produkten (ibid). Omar (1997) menar att target costing tar hänsyn till kvalitet och pris separat och att priset tidigare var en indikator på kvalitet. Frank (1999) menar att target costing är en teknik som har blivit mer använt i ett vidare omfång av företag. Shank och Fisher (1999) anser att target costing inte är någon enkel kostnadsreduktionsteknik, utan ett komplett strategiskt vinst management system.

Karlsson (1999) skriver att target costing tillämpas redan vid det stadiet då idén kommit upp, eftersom det där finns den största möjligheten att påverka kostnaderna (ibid). Ax och Ask (1995) menar att detta är för att reducera de framtida kostnaderna som kan härledas till de aktuella produkterna. Samuelsson och Johansson (1997) anger att upp till 50 procent av en produkts tillverkningskostnad avgörs vid idéstadiet. Vidare pekar de på att cirka 75 procent av tillverkningskostnaderna är bestämda före tillverkningen påbörjas. När väl tillverkningen påbörjats finns det normalt bara ett utrymme på omkring tio procent av tillverkningskostnaden, som är möjlig att påverka (ibid).

### 3.2.5 Logistik – en stor del av alla kostnader

Skogsindustrierna (2005) pekar på att det finns stora effektiviseringsmöjligheter inom logistiken. Var tredje järnvägsvagn samt var fjärde lastbil och exportbåt i Sverige, fraktar någon form av skogsindustriprodukter. Skogsindustrierna (2004 a) menar att svensk skogsindustri har långa transportavstånd, jämfört med konkurrenter i många andra länder och detta gäller för både råvaran och den färdiga produkten. De förklarar att den ökade transportkostnaden därför slår hårt mot konkurrenskraften (ibid). För träbranschen består transportkostnaden för mellan 20 och 25 procent av slutpriset (Skogsindustrierna 2005). Genom att införa hantering av streckkoder och elektroniska meddelanden, är det möjligt att sänka dessa kostnader. Logistiken kan effektiviseras genom att ge information i förväg och ha lätt identifierbara virkespaket. Det är viktigt att ha ett bra fungerande elektroniskt kommunikationssystem, eftersom att det är många olika aktörer som är inblandade i transportkedjan (ibid). Kunder har en ökad önskan att få information om de produkter de köper, menar Charpenter och Choffel (2003). Kunden vill kunna värdera produktens ursprung och de kanaler som produkten har följt. Därför vill industrierna kunna erbjuda kunderna en spårbarhet av produkterna och träprodukter är inget undantag från detta (ibid).



### 3.2.6 Tillämpningen av Target costing

Ax och Ask (1995) pekar på att det finns många sätt att arbeta med target costing, eftersom att den är en process som innefattar:

- Fastställande av försäljningspris (Target price)
- Fastställande av vinstkrav (Target Profit)
- Fastställande av målkostnaden (Target cost)
- Nå målkostnaden genom värdeanalys (Value engineering)

Zsidisin, Ellram och Odgen (2003) förklarar att target costing innebär att ett pris sätts utifrån vad kunderna kan tänkas betala. De faktorer som påverkar priset på en produkt, är enligt Andersson, Ekström och Gabrielsson vad konkurrenterna sätter för priser, vad kunden är villig att betala, samt vilka kostnader som finns i företaget. Författarna uppger också om priselasticiteten och klargör att om det är en elastisk efterfrågan, sjunker försäljningen procentuellt mer än vad priset höjs. Det betyder med andra ord att kunderna är känsliga för prisförändringar (ibid).

Johansson och Samuelsson (1997) menar att target costing är en metod som ligger rätt i tiden och att den har sin styrka i att så tydligt utgå från marknadsförutsättningarna. Karlsson (1999), menar att det därefter tas hänsyn till det uppsatta vinstkravet, för att sedan bestämma hur stora kostnaderna högst får vara för att det ska vara intressant att tillverka produkten. Detta sker utifrån de egenskaper som marknaden vill att produkten ska ha. Egenskaperna kan exempelvis vara funktion, kvalitet och design och efter detta bestäms vinstkravet, som oftast är en procent av försäljningssumman. När sedan vinstkravet och försäljningspriset är fastsatt, bestäms målkostnaden (target costing). Detta är sedan den högsta kostnaden som produkten får tillverkas till, för att vinstkravet ska uppnås (ibid). Johansson och Samuelsson (1997) menar att target costing innebär att beräkna en produkts kostnader och att räkna så realistiskt som möjligt. De skriver att produktkostnaden sedan ger ett försäljningspris som jämförs med ett marknadspris för att på så sätt kunna avgöra om produkten är lönsam eller ej. När då priset bestäms, fastställs den största delen av tillverkningskostnaden i början av produktionen, det vill säga vid idéstadiet. Därefter blir påverkansmöjligheterna på tillverkningskostnaderna allt mindre (ibid).

Monden (1995, s 217) beskriver att value engineering, dvs värdeanalys, är själva kärnan i target costing. Han definierar value engineering som *"organized efforts to implement functional analysis of products and/or services to reliably achieve all required functions at the lowest possible life cycle cost."* Fortsättningsvis förklarar han att value engineering är en serie av standardiserade steg för implementering av value engineering aktiviteter. Dessa är att definiera och värdera funktionerna samt att till sist sätta upp förbättringsplaner.

Robinson (1999) pekar på att den möjliga användningen av target costing är väldigt spridd och att den är speciellt relevant i multi process massmarknader. Nationalencyklopedin (2005) förklarar processindustrin som en *"industri där råvaror omvandlas under ett kontinuerligt arbetande materialflöde. Exempel är stål-, sågverks-, massa- och pappersindustri"*. Target costing beror även på vilken typ av produkt samt marknad det är (Robinson 1999). Ax och Ask (1995) klargör att tillämpningen av target costing varierar och att detta beror på vilka produkter som företaget producerar, vilken marknad de verkar på samt varierande produktlivscyklar. Shank och Fisher (1999) menar också att target costing även är ett strategiskt styrverktyg som ger fördelar under hela produktlivscykeln, men att risker finns att de produktutvecklare som ingår i produktutvecklingsteamet förbiser viktiga faktorer, som exempel om produkterna verkligen har de marknadsförutsättningar som krävs. Detta är

beroende på deras starka koppling som uppstår till produkterna som kan resultera i att beslutsfattandet angående produkterna inte är rationella och risken finns då att marknadsundersökningarna utformas på ett sätt som produktutvecklarna önskar och därmed kommer en felaktig bild av produkterna att målas upp (ibid).

### **3.3 Kaizenkalkylering**

Ett vanligt komplement till target costing, är Kaizenkalkylering, skriver Karlsson (1999). Ax och Ask (1995, s 139) förklarar att uttrycket kommer från det anglo-saxiska begreppet "*Kaizen Costing*" som i sin tur kommer från det japanska uttrycket "genkakaizen" (ibid). Ax och Ask förklarar att strävan att reducera kostnaderna ska fortsätta även när tillverkningen börjar. Skillnaden mellan denna och target costing är att kaizenkalkylering innebär att reducera kostnaderna inom befintlig tillverkning, medan target costing går ut på att sänka kostnaderna redan på idé- och produktionsplaneringsstadiet (Karlsson 1999). Monden (1995, s 289) förklarar att Kaizenkalkylering innebär "*maintaining current cost levels for currently manufactured vehicles and costing and working systematically to reduce costs to desired levels.*"

### **3.4 Andra produktkalkyleringsmetoder**

Hansson och Nilsson (2003) menar att ekonomi handlar om att hushålla med knappa resurser. För att uppnå en effektivitet i användandet av dessa resurser menar författarna att verksamheten måste styras, det vill säga planeras, samordnas och kontrolleras för att uppnå de uppsatta målen. Olsson (1998) pekar på att kalkyler är ett hjälpmedel som företagen använder för att planera och i efterhand kontrollera verksamheten. I produktkalkyler bedöms och utvärderas kostnaderna för företagets egna förädlingsaktiviteter (arbetskostnader samt kostnader för utnyttjande och förbrukning av kapitaltillgångarna) och inköpta produkter (insats- och förbrukningsvaror). Produktkalkylerna ger även underlag för lönsamhetsbedömningar av företagets produktsortiment. Produktkalkyleringens syften kan därmed sägas vara att ge underlag för kostnadskontroll, prissättning och offertgivning, eller produktval (ibid). Bergstrand (2003) menar att prissättning och offertgivning är för många företag det viktigaste skälet att kalkylera och för företag som tillverkar produkter på beställning utgör kalkyleringen en nödvändig förutsättning för att över huvud taget få fram ett prissättningsunderlag. Ax (1997) skriver att många av de mål som produktkalkyleringen syftar till att nå, kan underlättas genom en ökad anpassning. Bland de kända kalkylmetoderna i litteraturen nämns i första hand bidragskalkylering, traditionell självkostnadskalkylering, ABC - kalkylering samt target costing (Bergstrand 2003).

Alnestg och Segerstedt (1997) skriver att produktkalkylens roll och inflytande över ekonomistyrningen ökat under åren De menar att produktkalkylen utgör en viktig beståndsdel inom styrningen av företaget och måste därför vara speciell för varje beslutssituation (ibid).

Johansson och Samuelsson (1997) skriver att huvuddragen i produktkalkyleringen inom verkstadsindustrin ännu har kvar vissa rekommendationer från 1936. Detta innebär bland annat att den mest använda kalkylmetoden är påläggskalkylen och att omkostnaderna uppdelas till produkterna genom ett antal pålägg. I tillverkningen är det också fördelningsnycklar som återger resursinsatserna. Författarna menar även att standardkostnaderna uppdateras en gång per år (ibid).

### 3.4.1 Bidragskalkylering

Enligt Expowera (2005) innebär bidragskalkylering att produkten endast belastas med dess särkostnader och att produktens täckningsbidrag därefter utgör skillnaden mellan priset på produkten och dess särkostnader. Expowera förklarar särkostnader som "*kostnader som en produkt orsakar och som inte skulle uppstått om produkten inte tillverkades*". De menar att detta även kan innefatta ombyggnad av lokaler och en helt ny produktionslinje, bland annat. Bidragskalkyleringsmetoden är en enkel metod, menar Expowera (2005). Den kräver inga fördelningsnycklar, utan går ut på att räkna ut den produkt som har det största täckningsbidraget.

I bidragskalkyleringen räknas inte företagets samkostnader med i kalkylen. Expowera (2005) tydliggör att samkostnader är sådana kostnader som finns oberoende om produkten tillverkas eller ej. De förklarar att det kan vara kostnader för gemensamma resurser som produkten utnyttjar. Expowera påpekar att metoden därmed kan ge en felaktig bild, av lönsamheten. Detta eftersom att en produkt med det bästa täckningsbidraget inte självklart är den produkt som har den bästa lönsamheten. Den produkten kanske utnyttjar de gemensamma resurserna mer än en produkt med lägre täckningsbidrag (ibid).

### 3.4.2 Självkostnadskalkylering

Alnestig och Segerstedt (1997) definierar självkostnadskalkylering som "*..summan av alla kostnader för en viss produkt eller annan prestation tills den är levererad och betald inklusive eventuella framtida garantikostnader.*" Det engelska ordet för självkostnadskalkylering är "*absorption costing*" och det antyder att alla kostnader suggs upp i produktkalkylen. Författarna anger att kostnaderna i en självkostnadskalkyl beräknas för var och en av produkterna. Detta sker utifrån exempelvis den tid som produkten tas i anspråk, eller dess värdeandel. Samtliga kostnader ska fördelas på produkten på ett eller annat sätt, även om det inte klart framgår på vilket sätt som kostnaderna har orsakats. Självkostnadskalkylering har historiskt spelat en mycket viktig roll för svenska företag. Tankegången är att alla produkter ska bära sin del av företagets alla kostnader och att dessa kostnader anses bero på produkterna (ibid).

Expowera (2005) anger att självkostnadskalkylering innefattar fördelningsnycklar, som används för att fördela de indirekta kostnaderna på kostnadsbärarna. Dessa är material-, tillverknings-, försäljnings- och administrationskostnader (ibid). Expowera menar samtidigt att kalkyleringssättet har vissa brister, som exempel att vissa produkter kan ta längre tid att tillverka och då egentligen skulle ta på sig en större del av kostnaderna. I och med att pålägget ofta räknas i procent får en dyr produkt då ett påslag som i kronor är betydligt högre än en billigare produkt. Det skulle betyda att den dyrare produkten är mer kostsam att tillverka än den billigare, men så behöver det inte vara, menar Expowera. Det kan istället vara precis tvärtom (ibid).

Både Johansson och Samuelsson (199) samt Gerdin (1995) menar att huvudsyftet med den traditionella påläggskalkylen är att dela upp de totala kostnaderna i direkta och indirekta kostnader. De direkta kostnaderna är sådana kostnader som direkt kan hänföras till olika kostnadsbärare, kalkylobjekt. Detta kan vara exempelvis hur mycket material som gått åt för en viss produkt. De indirekta kostnaderna däremot, består av dels förbrukning av resurser som direkt kan kopplas till en specifik produkt, men även kostnader som är gemensamma för flera kalkylobjekt (ibid). Andersson, Ekström och Gabrielsson beskriver modellens innebörd, att produkternas gemensamma kostnader fördelas schablonmässigt med hjälp av procentpålägg. Detta innebär att produkter med högre direkta kostnader får ett högre pålägg i kronor än en

produkt med lägre direkta kostnader. De klargör också att påläggsprocenten som används är framräknad som ett genomsnitt för avdelningen eller hela företaget. Så detta innebär att om ett pålägg för en produkt sänks, så måste pålägget för en annan produkt ökas, om inte verksamhetsvolymen blir större än beräknat, för att det ska vara lönsamt för företaget. Produktkalkylen förutsätter också att det är en viss verksamhetsvolym och det medför att kalkylen därmed inte stämmer om verksamhetsvolymen avviker (ibid).

### 3.4.3 ABC – kalkylering (Activity Based Costing)

ABC – kalkylen är enligt Ting, Zhang och Wang. (1999) ett kostnadsplaneringssystem för att skildra organisationen. De menar också att metoden från början utvecklades för att uppnå förbättrad kostnadsinformation om produkterna.

Persson (1994) menar att ABC– och den traditionella självkostnadskalkylen är ganska lika varandra. Detta eftersom ABC-kalkylen är uppbyggd som en självkostnadskalkyl, att samtliga kostnader fördelas ut på produkterna (Bolmgren och Hult, 1996). Kostnaderna ska ses som rörliga och Ax och Ask (1995) förklarar att samtliga kostnader i en ABC-kalkyl ses som antingen kortsiktigt eller långsiktigt rörliga.

Bergstrand (2003) berättar att, ett missnöje av den tidigare självkostnadskalkyleringen, har resulterat i att ABC – kalkylen vuxit fram. Ax och Ask (1995) berättar att utgångspunkten vid utvecklingen av ABC - kalkylen var att andelen omkostnader och fasta kostnader har ökat. Statskontoret (No date) beskriver omkostnader som kostnader som inte bidrar direkt till produktionen och som inte direkt kan hänföras till fastställda prestationer. Anledningen till att dessa ökat är ett resultat av att exempelvis tillverkningsprocessen har blivit mer teknikintensiv och att det har blivit viktigt med kundanpassning, som konkurrensmedel (ibid). Bolmgren och Hult (1996) berättar att ABC - kalkylen innebär att fördelningen av kostnaderna nu ska ske per aktivitet. Enligt Ax och Ask (1995) är aktiviteter konkreta arbetsuppgifter eller arbetsmoment som utförs i företaget. Ett exempel på aktiviteter är, enligt Bolmgren och Hult (1996) att beställa och planera tillverkningen samt att fakturera. Vidare förklarar Ax och Ask (1995) att aktiviteter genererar en finare fördelning av omkostnader än när den traditionella självkostnadskalkylen används. I en ABC – kalkyl, är tanken, enligt Alnestig och Segerstedt (1997), att aktiviteter konsumerar resurser och ger upphov till kostnader samt att produkter utnyttjar aktiviteter (ibid). Ax och Ask (1995) menar att kostnadsdrivare är det andra centrala begreppet inom ABC - kalkylering. Denna både fördelar aktivitetskostnaderna till produkterna samt förklarar varför aktivitetskostnaderna uppgår till vissa belopp. Kostnadsdrivare kan jämföras med självkostnadskalkylens fördelningsnyckel, men det finns vissa författare som inte är förtjusta i att denna liknelse görs. Detta på grund av att de menar att kostnadsdrivaren istället ska betraktas som en länk mellan aktiviteter och produkter. Kostnadsdrivarna mäter hur mycket varje produkt konsumerar av varje aktivitet och med hjälp av dessa, fördelas sedan varje produkts konsumtion av aktiviteter till produkterna (ibid). Ax och Ask (1995) förklarar vidare att produktionskostnaden utgörs av summan av en produkts konsumtion av aktiviteter.

## 4. Empiri

*I detta kapitel redogör jag för de intervjuer som jag haft med de olika aktörerna.*

### 4.1 SCA Timber AB

SCA Timber AB tillhör SCA och är en av Sveriges största sågverksgrupper med framställning av en stor kollektion högkvalitativa sågade trävaror och är en av Europas ledande leverantörer av trä för synlig användning. SCA Timber består av sex sågverk, där tre stycken (bland annat Munksund) producerar furu och de andra, där bland annat Rundvik ingår, producerar gran (SCA Timber AB, No date).

**Sten-Olov Andersson, Ekonomiansvarig för Rundvik sågverk, intervju 7/12 2005**

**Ulf Larsson, Economichef för Munksund sågverk, intervju 7/12 2005**

#### 4.1.2 Styrning

Larsson berättar att SCA Timber AB är en stor skogsägare och att basen för verksamheten ligger i att förädla skogen, skapa mervärde. Han förklarar att SCA Timber AB köper mellan 65 och 70 procent av råvaran från SCA:s egna skogar och förädlar det till sågade trävaror. Till Rundviks sågverk kommer resten från Holmen och Norra Skogsägarna samt ett antal andra leverantörer. Andersson berättar att det skett en förändring de senaste åren att sågverken själva beställer timmerstockarna i den dimension och längd som kunden vill ha. Detta medför att inköpen idag styrs direkt från skogen för att kunna optimera varje timmerstock när den klyvs och hyvlas vidare. Andersson förklarar att det är en ny trend inom sågverken att timmerråvaran är klassad redan när trädet står i skogen. Han berättar att skördaren mäter trädet på rot redan ute i skogen och informationen läggs in i datorn som sitter i skördaren, som bedömer vad trädet går att användas till.

Andersson berättar att varje enhet inom SCA ansvarar fullständigt för sina aktiviteter och olika funktioner, till exempel marknad och tillverkning. Han menar dock att det inom SCA finns många policier och strategier som sågverken arbetar med gemensamt, så inom SCA är det både en centraliserad och en decentraliserad styrning. *"Ska vi investera över en viss summa pengar så är det en beslutsgång, vi kan inte sitta här i Rundvik och investera hur mycket pengar som helst utan att vi har en återkoppling från SCA. Så till vida finns det en centraliserad styrning som också påverkar oss i vardagen, helt klart."* Larsson klargör att *"Våra styrmedel är inte mot varje produkt"*. Han fortsätter och berättar att *"... styrmedlet är hur mycket det ska kosta att producera exempelvis en kubikmeter av någonting. [...] det gäller att hitta kunder till hela timmerstocken som vi kan få till industrin."*

Munksund sågverk byggdes om 1998, berättar Larsson, från lite åldersdigen till att bli världens modernaste anläggning. Detta gör att de nu har bättre möjlighet att uppfylla allt fler krav från kunderna. Produkterna säljs till Europa USA, Asien och Nordafrika. Larsson påpekar att *"Utvecklingen går ganska snabbt och den takten minskar inte [...] och hemligheten ligger i att kunna ställa om sig själv om någonting händer någonstans."* Anderson håller med och säger att *"vi måste jobba upp de fördelar vi har med våra produkter, inte bara pris utan även kvalitet."* Han fortsätter *"Det gäller att komma så nära som möjligt för att uppfylla kundens krav."*

#### 4.1.3 Processen – Faktorer som gör det möjligt att tillämpa target costing

Sågverket i Munksund har en egen timmersortering, berättar Larsson. Det är det första steget i arbetsprocessen, där det timmer som kommer in sorteras. Genom att data samlas på varje stock som går igenom, lär man sig hur det ser ut. Han berättar att *”Förut sorterade man virket i det man kallar ”o/s, kvinta, utskott, urlägg” med mera, men nu är det mindre än hälften som sorteras utifrån dessa kriterier, medan resten sorteras utifrån kund.”* Ju mer förädling du har desto mer kundanpassade produkter får du. Förut var det kunderna som hyvlade, men nu är det vi som gör det, fortsätter han. Larsson menar att kostnaderna kan reduceras genom att styra avkapningen av timret. Andersson förklarar att all produktion sker i form av kundorder, vad en viss kund har beställt och är att det är färdigbestämt för kunden när det kommer fram färdiga produkter, eller paket.

#### Produktutbud och produktutveckling

Andersson säger att det är kunderna och konkurrenterna som bestämmer det produktutbud som finns. Larsson pekar på att det aldrig är de själva som kommer med något sådant, utan allting kommer från en kund, antingen genom att fråga eller lyssna på en kund, om hur deras behov ser ut, *”Om man ser på de senaste tio åren, så är det en alltmer tydlig trend att göra kundanpassade produkter”*, säger Andersson. Han fortsätter och berättar att vad som är viktigt är att hela tiden jobba mot kundsidan och få klart för sig vad kunderna vill ha och vad det är som efterfrågas. *”Det är hela tiden utbud och efterfrågan som styr.”*

Larsson berättar att de har en kombination av standardiserade och kundanpassade produkter för att få ner kostnaderna och därmed få bättre lönsamhet. Han säger att *”Vi brukar jämföra oss själva med ett slakteri, där man får in en älg, eller vad det nu är för någonting och ur filéerna ska man få ut så mycket som möjligt [...] vi får inte göra köttfärs av dem [...] och det är samma med stocken, man måste ta ut det som är av värde och hålla det isär [...] vi måste ha kontroll över den processen, från ax till limpa, så att säga”*. Andersson pekar på att förädlingen sker mer anpassat direkt till vad kunden behöver.

Andersson förklarar att det inom SCA Timber AB finns en liten grupp som enbart arbetar med produktutvecklingsfrågor, för alla sågverken inom SCA. Både Andersson och Larsson menar att det är många produkter som byts ut eller ändras. Andersson berättar att: *”För några år sedan sa vi att vi skulle begränsa våra produkter till 400, i dag har vi 800.”*

Andersson berättar att de förbättrar produktionskvaliteten genom att löpande investera i maskiner som ger mindre skador och fel. Larsson förklarar att när företaget kom in på den japanska marknaden för några år sedan kom helt nya dimensioner, bredder och tjocklekar och helt nya krav på produkterna samt en helt ny typ av sortering. Larsson vill därför jämföra verksamheten med mobiltelefonbranschen, eftersom de har olika sätt att sälja sina produkter på. Han menar att där lanseras nya modeller som tillverkarna vill att kunderna ska köpa, medan man inom träbranschen i stället arbetar närmare kunden.

#### Prissättningen och marknaden

Innan tillverkningen startar, bestäms produktens vinstmarginal, berättar Andersson. Detta för att man inte kan tillverka produkten om man inte får ut sina kostnader och en skälig vinst. Ofta görs provserier till kunden med en viss volym för att lättare kunna se hur prissättningen i framtiden bör vara. Det finns ett kostnadstak, menar han, för om produkten blir för dyr är det inte lönsamt att tillverka den. Både Larsson och Andersson påpekar att prissättningen sker utifrån vad kunden är beredd att betala och med hänsyn till vad konkurrenterna tar. Larsson resonerar vidare. *”Om vi kan spara kostnader hos kunden, kan vi då höja priset? Om det*

*kostar oss fem kronor att göra det här, men kunden sparar 10 kronor, då kan vi säga att vi delar på vinsten på 5 kronor. Du får betala 7.50, du tjänar ju 2.50 [...] Vi har ju 5 kr i högre kostnader, men totalt sätt så sparar vi en femma vi och kunden tillsammans och den här kalkylen kan vi göra känd för kunden". Andersson förklarar att "Man försöker få ett "bäst - möjligt pris". Larsson påpekar att "Vi kan inte först räkna fram vad vi får för kostnad [...] det är nästan omöjligt för oss att säga också". Larsson berättar att produkten blir mer unik ju närmare industri och slutförbrukare man kommer och då är den inte lika lätt att byta ut som om det hade varit en bulkvara<sup>2</sup>.*

Priskänsligheten på produkterna är mycket stor och den har ökat de senaste åren, menar både Larsson och Andersson. Det motverkas med en högre kundanpassning, menar Andersson. Marknaden är mycket konkurrensutsatt och flera tillverkare har tillkommit från olika länder runt Baltikum och Ryssland, som gör att SCA Timber AB hela tiden tävlar med tillverkade varor i länder som har en låg kostnadsnivå, fortsätter han. Priset fluktuerar mindre längre fram i förädlingsledet och det är också en anledning till att SCA Timber AB söker sig längre fram, menar Larsson "Vissa saker passar inte vår råvara för", fortsätter han. "Det är lika viktigt att säga nej som att säga ja." Larsson påpekar att det är viktigt att lära sig vilka typer av ändamål som passar på timret. De passar bättre för vissa ändamål och det är de sakerna som SCA Timber AB ska inrikta sig mot, förklarar han.

#### 4.1.4 Samarbete och nätverk

Nätverken finns bland annat med Universitetsfilialen i Skellefteå, säger Andersson. Det är ett stort samarbete med olika universitet och högskolor och det är på träsidan särskilt inriktat mot Skellefteå, menar Larsson. Andersson spekulerar om att det säkert skulle gå att utveckla ett bättre samarbete med högskolorna, för att alla sågverk skulle tjäna på att ha ett praktiskt samarbete med olika inriktningar inom träindustrin. Allt handlar inte bara om produktutveckling, utan även mycket transport, logistik och marknad. Larsson pekar på att "det blir mer och mer tydligt att det blir mer och mer relationsbaserat". Han menar att man måste lyssna och se vad som händer." Andersson berättar att sågverket i Rundvik arbetar med legotillverkare. Rundviks sågverk tyr sig till de övriga verken inom koncernen, säger han. Både Larsson och Andersson säger att det finns en viss form av samarbete inom företaget och branschen, samt med leverantörerna och kunderna. "Det finns ett flöde av information" säger Larsson, både gemensamma möten och om SCA får en ny kund kommer frågan var det ska tillverkas. SCA Timber AB mäter lönsamheten på varje sågverk och det blir en konkurrens mellan sågverken, berättar han, om den som är bäst.

#### 4.1.5 Logistik – en stor del av alla kostnader

Andersson säger att "Transportkostnaden är en viktig faktor när man jämför sågverken hur de ligger geografiskt. I det sammanhanget är det mycket logistik hur vi fraktar, transporterar och skickar våra produkter till våra kunder. Hela vår verksamhet är ett flöde från råvara till färdiga produkter till kund." Andersson förklarar att SCA Timber AB följer upp flödet utifrån olika funktioner i tillverkningen och att det stäms av mot budget att de ligger rätt till. Andersson berättar att det inte finns något samarbete inom transporten mellan sågverken, säger han. "Man är nog konservativ av naturen och var och en är van att kämpa och streta för sig själv." Larsson säger: "Vi ska inte sticka under stolen med att vi är långt uppe i norr och har oerhört lång väg till våra kunder. Längre väg än våra konkurrenter och avstånd kostar alltid pengar, både i form av kapitalbindning men också i rena kostnader i frakt. Det är inte långt från 30 procent av priset som går bort till olika former av frakter." Larsson

<sup>2</sup> Livsmedelsekonomiska Institutet (2002) förklarar en bulkvara som en vara med låg differentieringsgrad.

menar att det gäller att bryta i logistiksystemen, exempelvis genom att byta timmer med konkurrenter, eller med andra, för att hålla nere kostnader för transport eller att öka hastigheten av olika typer av produktionsanläggningar i produktionen.

#### 4.1.6 Kalkylering i processen

Andersson berättar att en kalkyl görs innan en produkt ska tillverkas, för att se om det finns möjlighet att tillverka produkten, om det är lönsamt eller inte. Genom den kontrolleras tillverkningskostnaden för att se hur den förändras och varje månad används modellen för att värdera lagret. Larsson menar att de tittar på om det finns timmer, om det går att producera och hur mycket det ska kosta. Han berättar att de även tittar på om de kan få lönsamhet i dag eller i framtiden och om den här produkten konkurrerar med något annat. Larsson berättar att de bara kan ta ut det timmer som går och att det sätter gränsen för dem. Han förklarar att de kan skruva i marginalen, men att det finns gränser för hur långt de kan gå.

Andersson säger att de har en kombination av normal-, standard- och tillverkningskostnadsberäkning, men även bidragsmetoden används. *”Vi försöker att testa flera vägar att räkna på i dag”*, säger han. Då räknar man ut var det uppstår flaskhalsar, det vill säga kapacitetsproblem i produktionen. Larsson förklarar att kalkylen ger signaler om det finns problem, om problemet kommer att vara uthålligt, om det var fel i kalkylen, eller om verkligheten är för dålig. Kalkylen blir en slags *”bör-norm”* eller ett *”bör-värde”*. Andersson menar att i och med att det är ett flöde, råvara in och råvara ut, så beräknar SCA Timber AB ut flödets kostnad per tidsenhet, vilket sedan omräknas till kostnad uttryckt per löpmeter, kubikmeter eller produkt. Andersson förklarar att de använder samma tänkande som ABC-kalkylen. *”Vi har byggt upp några egna sådana här modeller i den miljö vi har och använder det som kalkylmetod”*, fortsätter han. *”Det som är avgörande är om man kommer fram till det som känns mest rättvisande och att kalkylmodellerna ska vara lättanvända. Vi har en speciell grupp som jobbar med nya produkter och där är kalkylarbetet också en viktig del i deras jobb”*. Andersson påpekar att de har blivit allt duktigare på att kalkylera på produktnivå om man ser på de senaste tre till fem åren. *”Tänkandet att produkten ska vara lönsam, den genomsyrar hela processen, helt klart. Vi kör ju inte och mäter sen efter ett halvår och ser, utan vi försöker tänka efter före”*. Andersson berättar att de däremot använder traditionella investeringsmodeller för att räkna ut pay off för investeringarna, det vill säga när investeringarna är betalda.

Det är viktigt att utgå från sin egen *”nu-situation”*, menar Andersson, att se hur mycket man klarar, vilka kostnader som finns, vad man har för kapacitet och hur flödet ser ut vid tillverkningen av olika produkter. Andersson menar att all utveckling tar fasta, utifrån att man vet var man är, för att man då kan se var man hamnar efter en förändring. Problemet med all kalkylering, säger han, är att få tid över till att jobba med uppdatering av systemet. Det är också svårt att få alla att arbeta i systemet. Han berättar att de mer och mer försöker automatisera den här typen av funktionalitet, i den mån det går. Larsson berättar att det genomförs projekt hela tiden och att dessa är färre på hårdvarusidan än på mjukvarusidan, där mjukvarusidan är där människor är inblandade i processerna. Han menar att det till sist är människornas gnista och attityd som avgör. *”Den kombinationen är oslagbar.”*

Andersson menar att det kommer att fortsätta att komma mer diskussioner runt kalkyler i framtiden, för i takt med att grunddata förbättras så kommer man att vilja använda bättre kalkyler. Han menar att kalkylering inte är någon fråga som är på utdöende, utan att det är A och O för att ta rätt beslut och tänka rätt för den rätta produkten. *”För i slutändan är det kalkylen som avgör om vi ska satsa på en produkt eller inte”*, menar han.



## 4.2 Setra Group AB

Setra är resultatet av en fusion mellan Assi Domän och Mellanskog Industri AB. Setra Group AB ägs till 50 procent av Sveaskog och resten ägs av Lantbrukarnas Ekonomi AB (LRF) och Mellanskog Ekonomisk Förening, med cirka 25 procent var. Setra Group AB är Sveriges största träindustriföretag med 12 sågverk och fem förädlingsenheter (hyvlerier, tryckimpregnering, limträstillverkning, med mera), samt åtta distributionsställen. De 12 sågverken ingår i en sågverksorganisation med en produktionsområdeschef (Setra Group AB, No date).

**Williard Lindberg, Financial controller vid sex av sågverken, intervju 8/12 2005**  
**Claes Ericsson, Ekonom, affärsprocesser, vid Horndal sågverk, svar via mail, 8/12 2005**

### 4.2.1 Styrning

Lindberg berättar att han har varit ekonomichef i många år, men att han nu sitter som en av två financial controllers för sex av Setras sågverk. Han berättar vidare att den andra personen sitter i Piteå. Ericsson förklarar att han har mycket varierande uppgifter, innefattandes marknadssupport, controlling, systemförvaltning och projektledarskap.

Alla utom ett sågverk sågar träslagsrent, det vill säga att bara sågar ett träslag, antingen furu, eller gran. Han förklarar att det är viktigt att komma så nära kunden som möjligt och att ha en lönsam rörelse. Ericsson säger att affärsstrategin främst är kostnadsfokuserad. Lindberg pekar på att *"det där med kundfokus har varit en väldigt drivande strategi det sista året framför allt"*. Han fortsätter och förklarar *"Att komma kunden närmare, det är som att ställa frågan: vad har kunden för behov? Och det är utifrån kundens behov som vi ska göra en förändring av vår produktion så att det tillgodoser kundens önskemål."*

Både Lindberg och Ericsson berättar att besluten fattas central i den överordnade ledningsgruppen, där produktionsområdeschefen, företagets VD, ekonomidirektör och marknadschefer, bland andra sitter. Lindberg säger att *"Sågverken är inte med och fattar några strategiska beslut"* men Ericsson förklarar att *"mer kortsiktiga beslut är dock decentraliserade."* Lindberg berättar att sågverkschefen inte ansvarar för resultatet på sågen. *"Han ansvarar för att produktionen hålls igång och att det är rätt råvaruutnyttjande, han har därför också ansvar för kostnadskontroll"*.

### 4.2.2 Processen – Faktorer som gör det möjligt att tillämpa target costing

Lindberg berättar att de får allt timmer externt levererade till sågverken, för att de inte äger någon egen skog. Däremot är delägarna Sveaskog och Mellanskog Ekonomisk Förening leverantörer, men Lindberg är noga med att påpeka att de inte får någon subvention vid inköp av timmer. *"Även om de äger oss så har de inga avtal att de sänker priserna för oss, de ska ju ha ut optimalt ifrån oss, så mycket det går."*

När timret kommer till sågen, sker först en oberoende mätning, som anger vilken volym det är och bedömer vilken kvalitet det är, med barken kvar, berättar Lindberg. *"Men sen när man tar bort barken och sågar den så kanske det ser annorlunda ut."* Lindberg förklarar kvalitéerna grovt, att "O/S" är bästa kvalitet, "kvinta", näst bäst, "utskott" är lite sämre och "urlägg", är det allra sämsta. Han förklarar att man kan utnyttja knappt 50 procent av stocken till sågade trävaror och att resten går som flis framför allt till massaindustrin.

SCA Timber AB försöker med olika sätt att vara kostnadsrationella, påpekar Lindberg. Han ger exempel på olika sätt att reducera kostnader, att ha en organisation för inköp och avtala med vissa leverantörer, för att få rabatter, att se till att inte ha så mycket folk i organisationen och sen att optimera sönderdelningen. Lindberg menar också att det är viktigt att hela tiden laborera med om man kan såga ur en klenare dimension för att få en bättre kalkyl. Han pekar dock på att det förmodligen är olika på olika sågverk, att det är sågverksberoende. *”Det är platschefens ansvar, sen är det beroende på vilken inställning man har. Vissa jobbar mer med det, vissa jobbar mindre.”*

Ständigt och jämt diskuteras kostnader, berättar Lindberg, kostnader per kubikmeter *”[...] och där är vi väldigt noga om vi måste dra i handbromsen. [...] Så man har en ständig dialog om produktionskostnaden.”* Lindberg påpekar att *”kostnadstak i all ära, men produktion i förhållande till kostnadstaket, det är viktigt.”*

### **Produktutbudet och produktutvecklingen**

Ericsson berättar att det finns ett *”mycket stort antal produkter. Alla tänkbara dimensioner och kvaliteter av sågade trävaror, hyvlade produkter, lister, trägolv, paneler etcetera”*. Han menar att cirka 70 procent är standardprodukter och 30 procent är kundanpassade och att detta sker i olika hög grad. Fortsättningsvis berättar han att det kommer mer än fem nya produkter varje år som har nya längder och dimensioner. Däremot så kommer det mycket få produkter varje år som är helt ny på marknaden. Lindberg berättar att *”Vi har en avdelning som sysslar med produktutveckling.”* Ericsson säger att egen produktutveckling i sågverken sker i liten skala, ofta tillsammans med kund, till exempel att ändra sättet att såga, så att en produkt motstår röta bättre.

Lindberg klargör att kunderna *”skiter i vad vi vill ha, de talar om vad de vill betala och det är det som är konkurrenssituationen.”* Han fortsätter: *”Det gäller att söka rätt marknad, för att få lite extra betalt.”* Ericsson förklarar att *”Strategin är att ha långsiktiga kundrelationer med stora kunder, att ha ett nära förhållande med kunder och leverantörer så att prissättning inte blir avgörande i första hand.”* Han pekar på att produktutbudet påverkas av efterfrågan från kunderna. Ericsson säger att det är viktigt att effektivisera produktionen, öka volymen, vidta kvalitetshöjande åtgärder och öka utbyte av råvaran med mera. *”Nya produkter skall på sikt bli lönsamma för att tas in.”* Lindberg menar att vidareutveckling av redan befintliga produkter däremot sker kontinuerligt.

Lindberg menar att det är som en triangel med ett sågverk, en säljare/produktutvecklare och en kund, och påpekar att *”Man måste ha bra kommunikation och se till att man inte har några som helst luckor där man tappar information vilket annars är ett stort problem.”*

### **Prissättningen och marknaden**

Både Lindberg och Ericsson menar att prissättningen är marknadsstyrt. *”Det är nödvändigt att känna av marknaden”*, menar Lindberg.

Ericsson förklarar att prissättningen på produkterna innefattar tillverkningskostnad plus vinst på postningsnivå<sup>3</sup>, det vill säga att totalintäkten av hela stocken skall täcka alla kostnader plus en marginal för vinst.

---

<sup>3</sup> Träguiden (No date) förklarar att *postning* dels innefattar fastställande av det geometriska mönster som stocken ska sågas upp efter samt insättning av klingor och blad i block- och delningssåg. Postning av stocken är ett geometriskt tillvägagångssätt, där syftet är att få ut största möjliga volym sågade produkter ur stocken.

Företaget är väldigt priskänsliga för produkterna, menar Lindberg. *”Om vi säger så här, vad kan vi påverka? Om vi då indelar företaget utifrån resultat i ett antal stora punkter. Den största resultatpåverkande punkten är naturligtvis försäljningspriset. Den andra är timmerpriset, det är ju kostnader naturligtvis och sen har vi tillverkningspriset, tillverkningskostnaden, den egna personalen och så vidare, där ligger också produktionsutnyttjande också. Vad kan vi påverka själva? Vi kan påverka tillverkningskostnaden, att vi har rätt personer anställda på sågverken att vi inte har en enda människa i överflöd, att inte slösa med pengar och så vidare”.*

Båda två berättar att de exporterar till bland annat Storbritannien, Danmark, Tyskland, Spanien, Frankrike, Norge, Italien och Japan. Lindberg säger att mellan 50 och 60 procent av tillverkningen exporteras. Han påpekar att bland annat japanerna är väldigt kvalitetsmedvetna. *”Jag vill påstå att våra kunder blir mer och mer kvalitetsmedvetna. Det är klart att de är inne i en konkurrenssituation själv.”* Lindberg berättar att det finns förutfattade meningar om att den afrikanska marknaden köper mycket mer av den sämre produkten, alltså utskott och urlägg, men att de är otroligt kvalitetsmedvetna. De vill inte ha något sämre än det de har köpt, menar han. Konkurrensen är självklart stenhård, från alla marknader, säger Lindberg och Ericsson uttrycker det som att det råder *”fullständig konkurrens”*. Det är konkurrens från de andra sågverken i Sverige, både på den inhemska marknaden och på exportmarknaden, menar Lindberg. Ericsson pekar på att det är bra att ha en god kundkänedom på alla marknader och att det kan vara kapitalkrävande att komma in på nya marknader. Både Lindberg och Ericsson påpekar att produkterna är otroligt priskänsliga. Ericsson vill också påpeka att stor konkurrens också finns från andra material som exempelvis plast och aluminium.

Ryssland blir bättre och bättre, menar Lindberg. Han menar att de också investerar i mycket ny och fina sågverk och att de har så låga priser. *”För 10 till 15 år sen var kvalitén tveksam”. [...] men i dag så är de duktiga på kvalitet. De har blivit duktigare och duktigare och så har de priser som kan ligga 20-30 procent under våra och kommer med stora volymer, bara kränger ut. Det slår ju hål på alla marknader.”* Ryssland har hållit sig förhållandevis lugna i Europa, menar Lindberg. Setra Group AB har stormarknaden i Ryssland. Konkurrensen förändras hela tiden, menar han, för att det är nya konkurrenter hela tiden som dyker upp, det är också orsaken till att konkurrensen förändras. Lindberg berättar att de är störst i Sverige, utan konkurrens och att de väl är bland de tre till fyra största i Europa. Lindberg berättar att de har en ledande position på marknaden för *”synligt trä”*. Lindberg resonerar kring företagsstorlekens betydelse och menar att det inte är säkert att de största företagen också är bäst. Kvalitetsfrågor och prissättning kan ibland uppfattas som bättre hanterade i mindre företag.

#### 4.2.3 Kalkylering i processen

Lindberg menar att det är ständiga diskussioner om kostnader och att de jobbar på att bli mer kostnadsrationella. *”Det gäller att vara kostnadsmedveten oberoende konjunkturen”,* säger han. *”Kalkylsystemen vi har talar om vilken produkt som vi har mest lönsamhet på, men vi måste också anpassa den produkten till kundens önskemål [...] Det är den största förändringen som skett i sågverksbranschen de sista 10 åren, att man fått in produktkalkyleringen. Det har blivit ett alltmer finstämt instrument.”* Lindberg vill uttrycka det som *”Om det går åt helvete, ska man åtminstone veta varför.”* Både Lindberg och Ericsson förklarar att de har ett ganska enkelt kalkyleringssystem. Lindberg tycker att det är viktigt att kalkylprogrammen är snabba och att de inte är krångliga. *”Det måste vara snabba beslut och snabba svar.”* Lindberg pekar på att *”Den information vi får i dag på en dag, fick*

*en människa för 5-600 år sedan under hela sitt liv.” Ericsson säger att ”För att kunna göra bra jämförelser och optimera resultatet krävs gemensam likformig kalkyleringsmetod i vårt stora företag och på så sätt undvika suboptimering. [...] I dag förekommer ett antal olika mer eller mindre sofistikerade kalkyleringsmodeller ute på sågverken.” Ericsson säger att just nu är det ”ett pågående projekt där vi har ambitionen att få till ett gemensamt kalkylstöd för produktion och marknad som ersätter befintliga modeller. Detta för att man på ett bättre sätt ska kunna jämföra kostnaderna mellan produktionsenheterna och därmed stöd för att producera viss produkt till lägsta kostnad. Samtidigt som marknadsavdelningen ser aktuell lönsamhet för enskilda produkter, kunder etcetera.”*

#### *4.2.4 Transporternas betydelse*

Lindberg menar att fraktkostnaderna är betydande och en väsentlig komponent i produktkostnaden och Ericsson menar att en logistikavdelning inom koncernen löpande arbetar med dessa frågor. Lindberg berättar att det nordligaste sågverket har fraktstöd.

#### *4.2.5 Samarbete och nätverk*

Lindberg menar att det finns ett erfarenhetsutbyte med andra i samma situation. *”Det gör alla mer eller mindre, men det är inte i form av produktutveckling.”* Ericsson säger att det finns samarbete *”i någon mån för alla alternativ [...] för att i enlighet med företagets affärsidé vara marknadsledande inom kategorin synligt trä, för att behålla bra och lönsamma kunder”.*

Lindberg menar att Träteknik AB i Sundsvall har en utbildning där och att de är med och gör mycket undersökningar, att det är mycket utveckling och forskning. I Skellefteå, finns också träteknik som ofta arbetar med företagen. Han menar att *”den professionella hjälpen tar vi till ibland, i vissa specifika fall.”* Ericsson säger att det är *”alltid viktigt för ett stort företag att medverka/delta i olika grupperingar i näringslivet.”*

## 5. Analys

*I detta kapitel kommer de olika aktörerna inom SCA Timber AB och Setra Group AB att analyseras med teorin, men också med varandra. Senare i detta kapitel kommer även slutsatser samt förslag på vidare forskning att presenteras.*

### 5.1 Allmänt om styrning

I teorin kan läsas att Alnestig och Segerstedt (1997) säger att Ekonomistyrning handlar om att genom planer försöka nå det uppsatta målet. Det var också något som jag helt håller med om. Uttrycket förklaras tydligt av Andersson, Ekström och Gabrielsson (1999) som pekar på att ekonomistyrningens syfte är att klargöra relationen mellan den enskilda personens arbete och företagets intäkter. Av det kan tolkas, precis som Alnestig och Segerstedt (1997) skriver, att ekonomistyrning är planering och uppföljning av verksamheten som bedrivs för att uppnå ekonomiska mål. Det tycker även Ericsson som säger att affärsstrategin inom Setra Group främst är kostnadsfokuserad. Lindberg, förklarar att det är viktigt att ha en lönsam rörelse inom Setra Group AB. Alnestig och Segerstedt (1997) menar att kalkylerna är en viktig del i organisationernas ekonomistyrning och det är också något som är förståeligt, eftersom att författarna påpekar att det är hela processen som är intressant, om de förväntningar som finns för framtiden och att rapportera om utfallen. Ax (1997) beskriver begreppet system som ett samlingsbegrepp för kalkylmetoder, -regler och – rutiner bland annat. Det kan kopplas ihop med vad Andersson förklarar, att inköpen inom SCA Timber AB styrs direkt från skogen och att det skett en förändring de senaste åren att sågverken själva beställer timmerstockarna i dimension och längd utifrån hur kunden vill ha produkten. För att på så vis kunna uppfylla kundens krav anser både Larsson på SCA och Lindberg på Setra att det är viktigt att komma så nära kunden som möjligt. Detta är fullt förklarligt eftersom att det på så vis är lättare att kunna tillfredsställa kundens krav. Lindberg pekar på att *”det där med kundfokus har varit en väldigt drivande strategi det sista året framför allt”* i Setra Group AB. Han fortsätter och förklarar *”Att komma kunden närmare, det är som att ställa frågan: vad har kunden för behov? Och det är utifrån kundens behov som vi ska göra en förändring av vår produktion så att det tillgodoser kundens önskemål.”* Larsson på SCA påpekar att *”Utvecklingen går ganska snabbt och den takten minskar inte [...] och hemligheten ligger i att kunna ställa om sig själv om någonting händer någonstans.”* Anderson håller med och säger att *”vi måste jobba upp de fördelar vi har med våra produkter, inte bara pris utan även kvalité.”*

Alnestig och Segerstedt (1997) skriver att besluten om prissättning eller produkt- och metodval kan ske på olika nivåer i företagshierarkin, beroende på om företagen är centraliserade eller decentraliserade. När det gäller detta berättar Andersson att varje enhet inom SCA Timber AB ansvarar fullständigt för sina aktiviteter och olika funktioner, till exempel marknad och tillverkning. Detta gör att de är en aning decentraliserade, precis som inom Setra Group AB där mer kortsiktiga beslut fattas inom varje sågverk, enligt Ericsson. Andersson påpekar dock att det inom SCA finns många policies och strategier som sågverken arbetar med gemensamt, så inom SCA är det både en centraliserad och en decentraliserad styrning. Han menar att de måste ha återkoppling från SCA, för större beslut och precis samma säger Lindberg, att beslut inom Setra Group AB tas i den stora ledningsgruppen Detta resulterar i att beslutsgången i de båda företagen är liknande, eftersom de huvudsakligen är centraliserade. Dock kan tolkas att de även har en bit av decentralisering inom varje sågverk på respektive företag.

Som slutsats kan sägas att det nu är mer förståeligt att SCA Timber AB och Setra Group AB arbetar nära kunden, för att på så sätt få en möjlighet att överblicka de behov och önskemål som kunderna har.

## ***5.2 Processen – Faktorer som gör det möjligt att tillämpa target costing***

Sågverket i Munksund på SCA Timber AB har en egen timmersortering, berättar Larsson, där det timmer som kommer in sorteras. På SCA Timber AB samlas data på varje stock. Detta måste vara för att få ut så mycket som möjligt av varje stock, att optimera värdet på stockarna. Lindberg säger däremot att de får allt timmer externt levererade till sågverken, för att Setra Group AB inte äger någon egen skog. Till skillnad från SCA tror jag att detta kan vara en nackdel för Setra Group AB eftersom att de på så sätt inte har möjlighet att veta i förväg hur timret ser ut och vilken kvalitet det har. Av Lindbergs berättelse framgår att en oberoende mätning sker när timret kommer till sågen, som anger volym och kvalitet, när barken är kvar, men att det kan se annorlunda ut sedan när barken avlägsnas. Han menar att det går att använda knappt hälften av stocken till sågade trävaror och att resten går till flis. Lindberg förklarar att delägarna Sveaskog och Mellanskog Ekonomisk Förening är leverantörer till Setra Group AB, men han är noga med att påpeka att de inte får någon subvention vid inköp av timmer. *”Även om de äger oss så har de inga avtal att de sänker priserna för oss, de ska ju ha ut optimalt ifrån oss, så mycket det går.”* Här finns en förståelse för varför de har valt att göra så. Detta eftersom att alla parter strävar efter att få ut så stor vinst som möjligt.

Nilsson (2003) berättar att det huvudsakliga syftet med target costing är att reducera den totala kostnaden, men att fortfarande behålla kvalitén. Både Setra Group AB och SCA Timber AB arbetar med att reducera kostnader. Detta eftersom att båda företagen försöker med olika sätt att vara kostnadsrationella. Kostnaderna på SCA Timber AB reduceras genom att bland annat styra avkapningen av timret, förklarar Larsson. Denna sker i början av processen och Karlsson (1999) samt Ax och Ask (1995) skriver att target costing tillämpas redan vid det stadiet då idén kommit upp, eftersom det där finns den största möjligheten att påverka kostnaderna. Johansson och Samuelsson (1997) anger att upp till 50 procent av en produkts tillverkningskostnad avgörs vid idéstadiet. Vidare pekar de på att cirka 75 procent av tillverkningskostnaderna är bestämda före tillverkningen påbörjas. När väl tillverkningen påbörjats finns det normalt bara ett utrymme på omkring tio procent av tillverkningskostnaden, som är möjlig att påverka (ibid). Det framkommer också av Lindbergs förklaringar att Setra Group AB själva kan påverka tillverkningskostnaden genom att ha rätt personer anställda på sågverken, att inte ha anställda i överflöd, att inte slösa med pengar och så vidare. Detta gör nog att de båda företagen försöker att reducera så mycket av kostnaderna som möjligt i början av produktionen, genom att hitta bra lösningar på hur de ska hantera produkterna.

Innan jag började skriva denna uppsats hade jag en tanke att target costing endast hade ett syfte, det vill säga att utgå från marknadspriset. Det visade sig att den definition som Brinker (1992, s O3-2) skriver är annorlunda till skillnad från min, att target costing definieras som *”..a cost management tool for reducing the overall cost of a product over its entire life cycle with the help of the production, engineering, R&D, marketing and accounting departments.”* Omar (1997) menar att target costing tar hänsyn till kvalitet och pris separat och att priset tidigare var en indikator på kvalitet. Det är också något som jag själv kopplat ihop det som. Lindberg anser att kunderna till Setra Group blir mer och mer kvalitetsmedvetna, eftersom att kunderna själva är inne i en konkurrenssituation. Frank (1999) menar att target costing är en teknik som har blivit mer använt i ett vidare omfång av företag. Shank och Fisher (1999)

anser att target costing inte är någon enkel kostnadsreduktionsteknik, utan ett komplett strategiskt vinst management system.

Brinker (1992, s O3-2) förklarar att target costing ofta brukar kallas ”*cost planning*” (fritt översatt: *kostnadsplanering*) eller ”*cost projection*” (fritt översatt: *kostnadsberäkning*). Det här är också något som tillämpas inom Setra Group AB, eftersom att Lindberg menar att det är viktigt att hela tiden laborera med om det går att säga ur en klenare dimension för att få en bättre kalkyl. Han pekar dock på att det förmodligen är olika på olika sågverk, att det är sågverksberoende. Lindberg menar att kostnader ständigt och jämt diskuteras inom Setra Group AB.

Ett vanligt komplement till target costing, är Kaizenkalkylering, skriver Karlsson (1999). Ax och Ask förklarar att strävan att reducera kostnaderna ska fortsätta även när tillverkningen börjar. Detta betyder att både SCA Timber AB och Setra Group även tillämpar kaizenkalkylering, eftersom skillnaden mellan denna och target costing är att kaizenkalkylering innebär att reducera kostnaderna inom befintlig tillverkning, medan target costing går ut på att sänka kostnaderna redan på idé- och produktionsplaneringsstadiet (Karlsson 1999). Andersson berättar att SCA Timber AB förbättrar produktionskvalitén genom att löpande investera i maskiner som ger mindre skador och fel samt att Ericsson säger att affärsstrategin för Setra Group AB främst är kostnadsfokuserad. Av det Ericsson säger tolkar jag att företaget kontinuerligt håller nere kostnaderna under hela tillverkningsprocessen. Monden (1995, s 289) förklarar att Kaizenkalkylering innebär ”*maintaining current cost levels for currently manufactured vehicles and costing and working systematically to reduce costs to desired levels.*” Det tycker jag stämmer ganska bra överens med de åtgärder som Andersson menar att SCA Timber AB gör på maskinerna, men även med Setras affärsstrategi, för att hålla nere kostnaderna.

Ax och Ask (1995) menar att kärnan i target costing är att fastställa kostnadsmålen för företagets produkter med utgångspunkt från de marknadskrav som finns, för att säkerställa att framtida kostnader hålls inom givna ramar. Jag tror att detta gör att de båda företagen måste ha goda kunskaper om var de största kostnaderna finns och veta hur de ska gå tillväga för att kunna reducera dessa och på så sätt skapa lönsamhet inom organisationen. Larsson säger att mer förädling ger mer kundanpassade produkter. Han menar att det förut var kunderna som hyvlade, men att det nu är SCA Timber AB som gör det. Andersson förklarar att all produktion sker i form av kundorder, vad en viss kund har beställt och att det är färdigbestämt för kunden när det kommer fram färdiga produkter, eller paket. Larsson påpekar att produkten blir mer unik ju närmare industri och slutförbrukare man kommer.

Både SCA Timber AB och Setra Group AB tillämpar target costing, genom att optimera värdet på produkterna och reducera kostnaderna på produkterna. Det som också framkommer är att båda företagen även tillämpar kaizenkalkylering, eftersom att de arbetar med att reducera kostnaderna även under själva produktionen och inte bara fram till produktionens början.

### 5.2.1 Prissättningen och marknaden

Karlsson (1999) skriver att target costing innefattar ett helt förlopp bestående av resultatplanering, prissättning, planering, kalkylering, produktutveckling och styrning av tillverkningskostnader.

Lindberg förklarar att Inom Setra Group bryr sig inte kunderna om vad företaget vill ha för produkterna, utan talar i stället om vad de är villiga att betala. Genom att söka rätt marknad är det lättare att få extra betalt. Ericsson förklarar därför att strategin är att ha långsiktiga kundrelationer med stora kunder och leverantörer så att prissättning inte blir avgörande i första hand. Av detta tolkar jag att både SCA Timber AB och Setra Grupp AB använder sig av target costing, eftersom samtliga aktörer menar att prissättningen är marknadsstyrd och Zsidisin, Ellram och Odgen (2003) förklarar att target costing innebär att ett pris sätts utifrån vad kunderna kan tänkas betala. Ekström och Gabrielsson (1999) skriver att prissättningen påverkas förutom vad kunderna är villiga att betala, även vilka priser konkurrenterna sätter och vilka kostnader som finns i företaget. Andersson säger att produktens vinstmarginal bestäms innan tillverkningen startar. Karlsson (1999) samt Johansson och Samuelsson (1997) förklarar att det därefter tas hänsyn till det uppsatta vinstkravet, för att sedan bestämma hur stora kostnaderna högst får vara för att det ska vara intressant att tillverka produkten. Det här tror jag kan vara en ganska svår process, eftersom Ericsson förklarar att prissättningen på produkterna innefattar tillverkningskostnad plus vinst på postningsnivå<sup>4</sup>, det vill säga att totalintäkten av hela stocken skall täcka alla kostnader plus en marginal för vinst. För att sedan också göra proceduren enklare i fortsättningen, förklarar Andersson att det blir lättare att kunna se hur prissättningen ska vara i fortsättningen, när de först gör en provserie till en viss kund på en viss volym. Han menar att de försöker få bästa möjliga pris. SCA tillämpar target costing, eftersom att de räknar fram kostnaden i efterhand, enligt Larsson. Det här stämmer också med vad. Karlsson (1999) skriver, att målkostnaden (target costing) bestäms när vinstkravet och försäljningspriset är fastsatt. Detta är sedan den högsta kostnaden som produkten får tillverkas till, för att vinstkravet ska uppnås (ibid). Andersson säger att det dock finns ett kostnadstak, för att det inte är lönsamt att tillverka produkten om det blir för dyrt. Johansson och Samuelsson (1997) säger att när priset bestäms, fastställs den största delen av tillverkningskostnaden i början av produktionen, det vill säga vid idéstadiet. Därefter blir påverkansmöjligheterna på tillverkningskostnaderna allt mindre (ibid). Det här tror jag handlar om att redan vid kapningen av stockarna, maximera vinsten genom att ta vara på så stor del av stocken som möjligt för att på så sätt maximera vinsten.

Andersson påpekar att det inte går att tillverka produkten om man inte får ut sina kostnader och en skäligen vinst. Därför tror jag att de sorterar ut de produkter som inte blir lönsamma för företaget. Det verkar som att både SCA Timber AB och Setra Group AB tillämpar samma metod som förklaras i teorin om hur target costing används, eftersom att de går "bakvägen" det vill säga att först undersöka vilket pris som ska sättas, för att sedan ta reda på vilken vinstmarginal de ska ha, för att till sist kontrollera om produkten är lönsam att tillverka.

Samtliga aktörer förklarar att priskänsligheten på produkterna är mycket stor och att den har ökat de senaste åren. Andersson, Ekström och Gabrielsson (1999) upplyser om innebörden av priselasticitet och klargör att en elastisk efterfrågan innebär att försäljningen sjunker procentuellt mer än vad priset höjs, att kunderna är känsliga för prisförändringar. Det, menar Andersson motverkas med en högre kundanpassning. Det tror jag är väldigt kostsamt, men Larsson förklarar att priset fluktuerar mindre längre fram i förädlingsledet och att det också är en anledning till att SCA Timber AB just söker sig längre fram. Han menar att det är en mycket konkurrensutsatt marknad och att SCA Timber AB tävlar med tillverkade varor i länder som har en låg kostnadsnivå. Lindberg och Ericsson håller med och säger att konkurrensen för Setra Group AB är stenhård från alla marknader. Ericsson vill också påpeka

---

<sup>4</sup> Träguiden (No date) förklarar att *postning* dels innefattar fastställande av det geometriska mönster som stocken ska sågas upp efter samt insättning av klingor och blad i block- och delningssåg. Postning av stocken är ett geometriskt tillvägagångssätt, där syftet är att få ut största möjliga volym sågade produkter ur stocken.



att stor konkurrens också finns från andra material som exempelvis plast och aluminium. Det är konkurrens från de andra sågverken i Sverige, både på den inhemska marknaden och på exportmarknaden, menar Lindberg. Larsson påpekar att det är viktigt att lära sig vilka typer av ändamål som passar på timret. *"Vissa saker passar inte vår råvara för"*, fortsätter han. *"Det är lika viktigt att säga nej som att säga ja."* Det är också något som märks ute på marknaden att olika företag konkurrerar med varandra genom kostnaderna. Ericsson pekar på att det är bra att ha en god kundkänedom på alla marknader och att det kan vara kapitalkrävande att komma in på nya marknader.

För att SCA Timber AB och Setra Group AB ska kunna få till ett bra pris på sina produkter ser de till att ta reda på vilket pris som kunderna är villiga att betala och genom detta få fram den högsta kostnad som produkten kan tillverkas till.

### 5.2.2 Produktutbud och produktutvecklingen

Både Ax och Ask (1995) samt Robinson (1999) menar att den vanligaste användningen av target costing är vid utveckling av nya produkter, eller uppdatering av redan existerande produkter. Lindberg menar att vidareutvecklingen av redan befintliga produkter inom Setra Group sker kontinuerligt. På SCA timber AB är det också många produkter som byts ut eller ändras. Både inom Setra Group och SCA Timber AB är det en avdelning som ansvarar för den huvudsakliga produktutvecklingen inom respektive företag. Enligt Ax och Ask (1995) är produktutvecklingsprocessen uppdelad i fyra utvecklingsfaser nämligen grund- och detaljdesign samt idé- och produktionsplanering. Dessa läggs sedan ihop och utgör den fastlåsta delen av tillverkningskostnaden och kommer därmed inte att kunna påverkas när väl tillverkningen av produkterna påbörjats (ibid). Shank och Fisher (1999) menar att target costing även är ett strategiskt styrverktyg som ger fördelar under hela produktlivscykeln.

Ax och Ask (1995) samt Robinson (1999) klargör att tillämpningen av target costing varierar och att detta beror på, vilken marknad de verkar på, varierande produktlivscyklar samt vilka produkter som företaget producerar. Det är något SCA Timber AB verkar ha arbetat mycket med, eftersom de strävar efter att hålla kostnaderna nere, genom att ha en kombination av standardiserade och kundanpassade produkter och därmed få bättre lönsamhet. Detta är för att Grandhinathan, Raviswaran och Suthakar (2004) berättar att konkurrensen ökat på produktmarknaden, vilket resulterar i att priset ständigt pressas från marknaden. Detta har lett till att företag insett att kalkyleringen blivit en allt viktigare del i tillverkningen av produkter. När ett företag verkar inom en bransch som är starkt konkurrensutsatt måste företagen bli experter på att utveckla produkter som levererar den kvalitet och funktionalitet som kunderna kräver, men produkterna måste samtidigt generera lönsamhet till företaget (ibid). Ericsson säger att det är viktigt att effektivisera produktionen, öka volymen, vidta kvalitetshöjande åtgärder och öka utbyte av råvaran med mera. *"Nya produkter skall på sikt bli lönsamma för att tas in."*

Larsson jämför träindustribranschen med mobiltelefonbranschen och menar att i den senare lanseras nya modeller som tillverkarna vill att kunderna ska köpa, medan man i träbranschen i stället arbetar närmare kunden. Det är också något som Andersson pekar på, att förädlingen inom SCA Timber AB sker mer anpassat direkt till vad kunden behöver. Lindberg pekar på att produktutbudet inom Setra Group AB påverkas av efterfrågan från kunderna och så är det också för SCA Timber AB, eftersom att Andersson berättar att det är viktigt att hela tiden arbeta mot kundsidan och få klart för sig vad kunderna vill ha och vad det är som efterfrågas, för att det är det som styr. Setra Group AB hanterar oftast sin produktutveckling tillsammans med kunden, till exempel att ändra sättet att såga, så att en produkt motstår röta bättre.

Andersson håller med och påpekar att det inom SCA Timber AB är kunderna och konkurrenterna som bestämmer produktutbudet och att det har blivit en allt mer tydlig trend de senaste 10 åren att göra kundanpassade produkter.

Det framgår att både SCA Timber AB och Setra Group AB arbetar med att skapa produkter som kunderna efterfrågar och vara av hög kvalitet, samtidigt som produkterna måste kunna ge en bra lönsamhet för företaget. Det kan även läsas att produktionsutvecklingen sker tillsammans med kunden.

### ***5.3 Kalkyleringsprocessen***

Olsson (1998) pekar på att kalkyler är ett hjälpmedel som företagen använder för att planera och i efterhand kontrollera verksamheten. Alnestig och Segerstedt (1997) skriver att produktkalkylens roll och inflytande över ekonomistyrningen ökat under åren. De menar att produktkalkylen utgör en viktig beståndsdel inom styrningen av företaget och måste därför vara speciell för varje beslutssituation (ibid). Det här håller Lindberg med om och menar att *”Det är den största förändringen som skett i sågverksbranschen de sista 10 åren, att man fått in produktkalkyleringen, det har blivit ett alltmer finstämt instrument”*. Setra Group har ett ganska enkelt kalkyleringssystem. Lindberg tycker att det är viktigt att kalkylprogrammen är snabba och enkla. Det här löser Både SCA Timber AB och Setra Group AB genom att de gör en kalkyl innan en produkt ska tillverkas, för att se om produkten, är lönsam eller inte. Det gäller att hitta kunder till hela timmerstocken. Olsson (1998) menar att detta sedan kontrolleras genom att kostnaderna i produktkalkylerna bedöms och utvärderas. Detta gör att produktkalkylerna ger ett underlag för lönsamhetsbedömningar av företagets produktsortiment. Samtidigt som kalkylsystemen talar om vilken produkt som är mest lönsam, men att den också måste anpassas till kundens önskemål. Enligt Alnestig och Segerstedt (1997) fokuseras det mycket på tillverkningskostnaderna i svenska ekonomisystem. Det görs det även inom SCA Timber AB, där kalkylen kontrollerar tillverkningskostnaden för att se hur den förändras. Enligt Hansson och Nilsson (2003) handlar ekonomi om att hushålla med knappa resurser. Av detta berättar Larsson att SCA Timber AB bara kan ta ut det timmer som går och att det sätter gränsen för dem. Styrmedlen inom SCA är inte mot varje produkt, utan hur mycket det ska kosta att producera exempelvis en kubikmeter av någonting. Lindberg förklarar att det gäller att vara kostnadsmedveten oberoende konjunkturen. Det här förklarar Hansson och Nilsson (2003) att verksamheten måste styras, det vill säga planeras, samordnas och kontrolleras för att uppnå de uppsatta målen och för att uppnå en effektivitet i användandet av de knappa resurserna. Larsson menar att de inom SCA Timber AB tittar på om det finns timmer, om det går att producera och hur mycket det ska kosta. Han berättar att de även tittar på om de kan få lönsamhet i dag eller i framtiden och om den här produkten konkurrerar med något annat. Han förklarar att de kan skruva i marginalen, men att det finns gränser för hur långt de kan gå.

Andersson menar att det är viktigt att utgå från SCAs egen *”nu-situation”*, att se vilka kostnader som finns, vad man har för kapacitet och hur flödet ser ut vid tillverkningen av olika produkter. Andersson menar att all utveckling tar fasta, utifrån att man vet var man är, för att man då kan se var man hamnar efter en förändring. Lindberg menar att det är ständiga diskussioner om kostnader inom Setra Group AB och att de jobbar på att bli mer kostnadsrationella, säger han. På detta sätt förklarar Olsson (1998) att produktkalkyleringens syften därmed kan sägas vara att ge underlag för kostnadskontroll, prissättning, offertgivning, eller produktval. Bergstrand (2003) menar att prissättning och offertgivning för många företag är det viktigaste skälet till att kalkylera och för företaget som tillverkar produkter på beställning

utgör kalkyleringen en nödvändig förutsättning för att över huvud taget få fram ett prissättningsunderlag. Det har framgått i intervjuerna att företagen i första hand tar hänsyn till vad kunderna vill betala för pris och sedan på den egentliga kostnaden för att få fram ett lämpligt pris på produkterna är. Ax (1997) skriver att många av de mål som produktkalkyleringen syftar till att nå, kan underlättas genom en ökad anpassning. Bland de kända kalkylmetoderna i litteraturen nämns i första hand bidragskalkylering, traditionell självkostnadskalkylering, ABC - kalkylering samt target costing (Bergstrand 2003).

Kalkylerna har en stor betydelse för Setra Group AB och SCA Timber AB för att den har ett viktigt tillämpningsområde, eftersom den används för att kunna ge vägledning för att hitta de mest lämpliga kostnaderna, på produkterna, så att det på så sätt ska bli lättare att kunna ge bra och rättvisa priser åt kunderna.

### 5.3.1 Bidragskalkylering

Enligt Expowera (2005) innebär bidragskalkylering att produkten endast belastas med dess särkostnader och att produktens täckningsbidrag därefter utgör skillnaden mellan priset på produkten och dess särkostnader. Inom SCA Timber AB används en kombination av normal-, standard- och tillverkningskostnadsberäkning, men även bidragsmetoden. Bidragskalkyleringsmetoden är en enkel metod, menar Expowera (2005). Den kräver inga fördelningsnycklar, utan går ut på att räkna ut den produkt som har det största täckningsbidraget. Andersson säger att *"Vi försöker att testa flera vägar att räkna på i dag"*. Detta kan tolkas som att SCA Timber AB använder metoden för att hitta ett sätt att lösa eventuella produktionsproblem.

### 5.3.2 Självkostnadskalkylering

Alnestig och Segerstedt (1997) definierar självkostnadskalkylering som *"..summan av alla kostnader för en viss produkt eller annan prestation tills den är levererad och betald inklusive eventuella framtida garantikostnader."* Det framgick inte av intervjuerna huruvida den traditionella självkostnadskalkyleringen användes. Alnestig och Segerstedt (1997) menar dock att självkostnadskalkylering historiskt har spelat en mycket viktig roll för svenska företag.

### 5.3.3 ABC – kalkylering (Activity Based Costing)

Andersson menar att i och med att det är ett flöde, råvara in och råvara ut, så beräknar SCA Timber AB ut flödets kostnad per tidsenhet, vilket sedan omräknas till kostnad uttryckt per löpmeter, kubikmeter eller produkt. Andersson förklarar att de använder samma tänkande som ABC-kalkylen. Av det kan tolkas att SCA Timber AB försöker att tillämpa tänkandet som Bolmgren och Hult (1996) berättar, att ABC - kalkylen innebär att fördelningen av kostnaderna sker per aktivitet. Enligt Ax och Ask (1995) är aktiviteter konkreta arbetsuppgifter eller arbetsmoment som utförs i företaget. Inom SCA Timber AB menar Andersson att de *"har byggt upp några egna sådana här modeller [...] och använder det som kalkylmetod"*. Andersson påpekar att SCA Timber AB har blivit allt duktigare på att kalkylera på produktnivå om man ser på de senaste tre till fem åren. *"Tänkandet att produkten ska vara lönsam, den genomsyrar hela processen, helt klart. Vi kör ju inte och mäter sen efter ett halvår och ser, utan vi försöker tänka efter före"*. Det verkar som att företaget har blivit allt mer skickliga på att tänka hur den enskilda produkten påverkar hela produktionen och vilka kostnader som den kan dra på sig. Inom Setra Group AB pågår ett stort projekt att få till en gemensam kalkyl för hela företaget. Detta för att på så sätt ha möjlighet att göra jämförelser mellan sågverken. Det här är också något som Andersson menar att det kommer att fortsätta

att komma mer diskussioner runt kalkyler i framtiden, för i takt med att grunddata förbättras så kommer man att vilja använda bättre kalkyler. Han menar att kalkylering inte är någon fråga som är på utdöende, utan att det är A och O för att ta rätt beslut och tänka rätt för den rätta produkten. *"För i slutändan är det kalkylen som avgör om vi ska satsa på en produkt eller inte"*, menar han.

Av texten att döma framkommer att de båda företagen arbetar flitigt med att finna så praktiska och effektiva kalkyler som möjligt i sin produktion. Detta för att kunna räkna fram de mest rättvisa kostnaderna vid produktionen och på så sätt även kunna erbjuda de mest eftertraktade priserna för sina kunder.

#### **5.4 Transporternas betydelse**

Lindberg påpekar att fraktkostnaderna är betydande och en väsentlig komponent i produktkostnaden för Setra Group AB. Larsson menar också att det inom SCA Timber AB inte är långt ifrån 30 procent av priset som går bort till olika former av frakter. Detta tror jag beror på, precis som Skogsindustrierna (2004 a) menar, att svensk skogsindustri har långa transportavstånd, jämfört med konkurrenter i många andra länder och att detta gäller för både råvaran och den färdiga produkten. Andersson säger att transportkostnaden är en viktig faktor när man jämför sågverken hur sågverksföretagen ligger geografiskt. Det är också något som Larsson håller med om. *"Vi ska inte sticka under stolen med att vi är långt uppe i norr och har oerhört lång väg till våra kunder. Längre väg än våra konkurrenter och avstånd kostar alltid pengar, både i form av kapitalbindning men också i rena kostnader i frakt."* Det gör att ökade transportkostnader därför slår hårt mot konkurrenskraften, precis som Skogsindustrierna (2004 a) förklarar. Larsson berättar att det inte finns något samarbete inom transporten mellan sågverken inom SCA Timber AB. *"Man är nog konservativ av naturen och var och en är van att kämpa och streta för sig själv."* Det finns en tanke att sågverken skulle effektivisera transporterna och därmed spara mycket pengar och resurser om de skulle ha mer samarbete mellan sågverken. Detta eftersom att Skogsindustrierna (2005) pekar på att det finns stora effektiviseringsmöjligheter inom logistiken. De menar att det bland annat är viktigt att ha ett bra fungerande elektroniskt kommunikationssystem, eftersom att det är många olika aktörer som är inblandade i transportkedjan. Det här ger Larsson några exempel på att det gäller att bryta i logistiksystemen, exempelvis genom att byta timmer med konkurrenter, eller med andra, för att hålla nere kostnader för transport eller att öka hastigheten av olika typer av produktionsanläggningar i produktionen. Logistiken kan också effektiviseras genom att ge information i förväg och ha lätt att identifierbara virkespaket (Skogsindustrierna 2005). Det här visar att det finns en stor potential till att förbättra logistiksystemet för att på så sätt uppnå en effektivisering och därmed kunna transportera virket till ett lägre pris.

Transporten har en stor påverkan på de båda företagen genom att tar upp en stor del av den totala kostnaden. Därför finns det en stor anledning att effektivisera transporterna genom att bland annat samarbeta på mer rationellt sätt och på så sätt spara mycket pengar.

#### **5.5 Samarbete och nätverk**

Larsson pekar på att *"det blir mer och mer tydligt att det blir mer och mer relationsbaserat"*. Han menar att man måste lyssna och se vad som händer." Det beror också på att Kross och Molis (2004) samt Lynette (2005) menar att skapande och bibehållande av relationer med kunderna är relaterat till framgångsrika företagsprestationer. Andersson menar att det säkert

skulle gå att utveckla ett bättre samarbete med högskolorna, för att alla sågverk skulle tjäna på att ha ett praktiskt samarbete med olika inriktningar inom träindustrin. Det tror jag också, eftersom det finns så mycket kunskap som kan utbytas med varandra och att detta kan ge alla sågverk fördelar inom så många områden. Detta tror jag eftersom att Gemmel (No date) menar att ett bra samarbete med universiteten ger bättre kunskap och kontroll över produktionskedjan från skogsföryngring till färdig träprodukt. Det är också något som Andersson påpekar att allt inte bara handlar om produktutveckling, utan även mycket transport, logistik och marknad Ericsson säger att det finns samarbete *"i någon mån för alla alternativ"*. *"Det finns ett flöde av information"* säger Larsson

Genom att effektivisera samarbetet kan företagen på så sätt bli mer lönsamma. Det kan exempelvis vara mellan företagen och universiteten/ högskolorna, för att kunskapen där kan utbytas på ett effektivt sätt och på så sätt skapa en ström av användbar information som båda parter kan ha god användning av.

### 6. Slutsats

I uppsatsen kan läsas om hur SCA Timber AB och Setra Group AB arbetar med kalkylering i sin styrning. Jag har försökt att beskriva denna arbetsgång och jämföra den med den arbetsgången som uppstår vid tillämpning av target costing.

Det framgår att båda företagen tillämpar target costing till viss grad. Detta eftersom de vid utveckling av nya produkter först undersöker vad kunderna är beredda att betala, för att sedan ta reda på vad produkten får kosta som mest, för att det ska vara lönt att tillverka produkten. I texten går även att utläsa att företagen använder target costing för att hålla nere kostnaderna vid utvecklingen av nya produkter. Även i tillverkningsprocessen satsas det på att reducera kostnaderna och det resulterar i att båda företag även tillämpar en aning kaizenkalkylering. Detta eftersom den används senare under tillverkningsprocessen, medan target costing endast används fram till tillverkningens början

Av det som står i teorin kan läsas att det huvudsakliga syftet med target costing är att den ska reducera kostnaderna samtidigt som kvalitén ska behållas. Utifrån de intervjuer som gjorts kan slutsatsen dras att det är just detta som företagen försöker åstadkomma. De vill optimera utnyttjandet av varje stock så att de får ut så mycket av den som möjligt och eftersträvar därför att samla så mycket information som möjligt om varje stock så tidigt som möjligt, det vill säga redan när stocken är ett träd i skogen.

Det har också märkts att kunderna har fått allt större betydelse för företagen, i och med att dess referenser ständigt förändras. Det har visat sig tydligt att det med tiden har blivit allt svårare att kunna konkurrera, eftersom att marknaden har breddats så mycket och att kunderna har blivit mer kräsna. Produkterna måste anpassas mycket mer till kundernas krav. Detta har i sin tur lett till att företagen får allt svårare att konkurrera på marknaden. För att då kunna bli framgångsrika krävs att företagen klarar av att tillverka produkterna utifrån kundernas önskemål, samtidigt som de måste ha stor kontroll på de kostnader som medföljer. Detta resulterar i att target costing ofta används i företagen utan att man egentligen är medveten om det. Detta för att det kan kännas som en naturlig del av den produktionsprocess som är inom företaget när produkterna ska tillverkas.

Som slutsats kan sägas att det nu är mer förståeligt att SCA Timber AB och Setra Group AB arbetar nära kunden, för att på så sätt få en möjlighet att överblicka de behov och önskemål som kunderna har. Både SCA Timber AB och Setra Group AB tillämpar target costing, genom att optimera värdet på produkterna och reducera kostnaderna på produkterna. Det som också framkommer är att båda företagen även tillämpar kaizenkalkylering, eftersom att de arbetar med att reducera kostnaderna även under själva produktionen och inte bara fram till produktionens början.

För att SCA Timber AB och Setra Group AB ska kunna få till ett bra pris på sina produkter ser de till att ta reda på vilket pris som kunderna är villiga att betala och genom detta få fram den högsta kostnad som produkten kan tillverkas till. Kalkylerna har en stor betydelse för Setra Group AB och SCA Timber AB för att den har ett viktigt tillämpningsområde, eftersom den används för att kunna ge vägledning för att hitta de mest lämpliga kostnaderna, på produkterna, så att det på så sätt ska bli lättare att kunna ge bra och rättvisa priser åt kunderna.

Det framgår att både SCA Timber AB och Setra Group AB arbetar med att skapa produkter som kunderna efterfrågar och vara av hög kvalitet, samtidigt som produkterna måste kunna ge en bra lönsamhet för företaget. Det kan även läsas att produktionsutvecklingen sker tillsammans med kunden.

Av texten att döma framkommer att de båda företagen arbetar flitigt med att finna så praktiska och effektiva kalkyler som möjligt i sin produktion. Detta för att kunna räkna fram de mest rättvisa kostnaderna vid produktionen och på så sätt även kunna erbjuda de mest eftertraktade priserna för sina kunder.

Transporten har en stor påverkan på de båda företagen genom att ta upp en stor del av den totala kostnaden. Därför finns det en stor anledning att effektivisera transporterna genom att bland annat samarbeta på mer rationellt sätt och på så sätt spara mycket pengar. Genom att effektivisera samarbetet kan företagen på så sätt bli mer lönsamma. Det kan exempelvis vara mellan företagen och universiteten/ högskolorna, för att kunskapen där kan utbytas på ett effektivt sätt och på så sätt skapa en ström av användbar information som båda parter kan ha god användning av.

### ***6.1 Förslag på vidare forskning***

- Eftersom transportkostnaden utgör en väsentlig del av kostnaden för sågade trävaror vore det intressant att undersöka huruvida transportlogistiken är optimerad genom varubyte mellan parterna.
- I empirin framgår att företagen använder kaizenkalkylering för att på så sätt hålla nere kostnaderna vid produktionen. Ett förslag på vidare forskning skulle därför kunna vara på vilket sätt och i vilken utsträckning som denna metod tillämpas inom träindustrin.

## 7. Referenser

- Andersson, J-O., Ekström, C., Gabrielsson, A. (1999). *Finansiering och kalkylering*. Malmö: Liber ekonomi.
- Alnestig, P., Segerstedt, A. (1997). *Produktkalkyler*. Jönköping: Förlags AB Industrilitteratur.
- Arbnor, I., Bjerke, B. (1994). *Företagsekonomisk metodlära*. Lund: Studentlitteratur.
- Ax, C. (1997). *Produktkalkylering och resurssnål produktion*. Lund: Studentlitteratur.
- Ax, C., Ask, U. (1995). *Cost management*. Lund: Studentlitteratur.
- Bergstrand, J. P. (2003). *Ekonomisk styrning*. Lund: Studentlitteratur.
- Blaxter L., Hughes C., Tight M. (2001). *How to research*. Buckingham: Open University Press.
- Bolmgren, R., Hult, Å. (1996). *Finansiering och kalkylering*. Malmö: Gleerup.
- Brinker, B. (1992). *Emerging practices in Cost Management*. USA: Warren, Gorham & Lamont, Inc.
- Charpenter, P., Choffel, D. (2003). The feasibility of intrinsic signature identification for the traceability of pieces of wood. *Forest Products Journal* 53(9), 40-46.
- Dahmström, K. (1996). Från datainsamling till rapport: att göra en statistisk undersökning. Lund: studentlitteratur.
- Denscombe, M. (2000). *Forskningshandboken*. Lund: Studentlitteratur.
- Expowera.com* (2005). Sköts av företaget Småföretagarkonsult, Röstånga, Skåne. Retrieved November 21, 2005 and January 14, 2006. <http://www.expowera.com>
- Frenckner, P., Samuelsson, L. A. (1984). *Produktkalkyler I industrin*. Västervik: Ekblads.
- Företagarna, (No date) Retrieved December 17, 2005. [http://www.foretagarna.se/pdf/Fakta\\_2005.pdf](http://www.foretagarna.se/pdf/Fakta_2005.pdf)
- Gagne, M., Discenza, R. (1995). Target costing. *Journal of Business & Industrial* 10(1), 16-22.
- Gammel, P. (No date). Sydsvenskt nätverk ger skogs- och träuniversitet. Institutionen för sydsvensk skogsvetenskap, SLU. Retrieved January 14, 2006. <http://www.svo.se/aktuellt/skogseko/eko974/sydsven.htm>
- Gerdin, J. (1995). *ABC-kalkylering*. Lund: studentlitteratur.



- Hansson, S., Nilsson, S-Å. (2003). *Produktkalkylering*. Malmö: Liber Ekonomi.
- Holme, I.M., Solvang, B.K. (1997). *Forskningsmetodik: om kvalitativa och kvantitativa metoder*. Lund: Studentlitteratur.
- Infovoice. (No date) *Information om forskningsmetodik*. Göteborgs universitet. Retrieved November 8, 2005.  
<http://www.infovoice.se/fou/bok/10000035.htm>
- Johansson, A., Sandgren, B. (2004). *Kritiska faktorer vid införande av IS/IT-system - En fallstudie av införandet av affärssystemet Navision*. Magisteruppsats på C/D – nivå. Handelshögskolan vid Göteborgs universitet. Retrieved November 15, 2005.  
[http://www.handels.gu.se/epc/archive/00003770/01/Nr\\_13\\_AJ,BS.pdf](http://www.handels.gu.se/epc/archive/00003770/01/Nr_13_AJ,BS.pdf)
- Johansson, S-E., Samuelsson, L. A. (1997) *Industriell kalkylering och redovisning*. Falköping: Norstedts Juridik AB.
- Karlsson, I. (1999). *Kalkylering – lönsamhetsbedömning, investeringar och resultatplanering*. Malmö: Liber Ekonomi.
- Kross, J. F., Molis, J. (2004). Keys to CRM SUCCESS. *Marketing Health services* 24(4), 32-36.
- Larsson, U. (2005). Föreläsning 2005-11-15, om att arbeta inom träbranschen. Luleå tekniska Universitet.
- Livsmedelsekonomiska Institutet (2002) *Internationell handel – även för jordbruket?* Rapport 2002:4. Retrieved 2006-01-17
- Lynette, R. (2005). Making Customer Relationship Management Work: The Measurement and Profitable Management of Customer Relationships. *Journal of Marketing* 69(4), 252-261.
- Merriam, B. S. (1994). *Fallstudien som forskningsmetod*. Lund: Studentlitteratur.
- Mognati, M., Knittel, S.F (2001). A Framework for Understanding Network intelligence. *Bell Labs technical Journal* 6(1), 163-191.
- Monden, Y. (1995). *Target costing and kaizen costing*. Portland: Productivity.
- Nationalencyklopedin (2005). Retrieved January 14, 2006. [www.ne.se](http://www.ne.se)
- Nilsson, U. (2003). *Product costing in interorganizational relationships*. Jönköping: ARKTryckaren AB.
- Olsson, U. E. (1998). *Kalkylering för produkter och investeringar*. Lund: Studentlitteratur.
- Omar, O. E. (1997) Target pricing: a marketing management tool for pricing new cars. *Pricing, Strategy & Practice* 5(2), 61-69.

- Persson, P. (1994). *ABC-kalkylering I teori och praktik*. Examensarbete. Högskolan i Luleå.19995:21 C.
- Robinson, F. (1999). *A practical guide to target costing, Processes and techniques*. British Library Cataloguing in Publication Data. London.
- Saunders, M.N.K., Thornhill, A., Lewis, P. (2002). Understanding employees' reactions to the management of change: an exploration through an organizational justice framework. *Irish Journal of Management* 23(1), 85-108.
- SCA Timber AB. (No date). Retrieved December 8, 2005. [www.timber.sca.com](http://www.timber.sca.com)
- Setra Group AB. (No date). Retrieved December 8, 2005. [www.setragroup.se](http://www.setragroup.se)
- Shank, J.K., Fisher, J. (1999). Target costing as a strategic tool. *Sloan management Review* 41(1), 73-82.
- Skogsindustrierna (2004 a). *Skogsindustriernas årskrift 2004*. Retrieved January 14, 2006. [www.skogsindustrierna.org](http://www.skogsindustrierna.org)
- Skogsindustrierna (2004 b). *Skogsindustrin, En faktasamling*. Retrieved November 22, 2005. [www.skogsindustrierna.org](http://www.skogsindustrierna.org)
- Skogsindustrierna (2005). *Trä på väg – En skrift från skogsindustrierna om logistikeffektivisering i trävarubranschen*. Retrieved January 14, 2006. <http://www.skogsindustrierna.org>
- Statskontoret (No date) Retrieved November 22, 2005. <http://www.netpub.se/site/showcase/4090/html/chapter17.htm>
- Ting, P. K. D., Zhang, C., Wang,B.(1999). Product and process cost estimation with fuzzy multi-attribute utility theory. *The engineering economist* 44 (4), 303-331.
- Träguiden (No date).Retrieved January 18, 2006. <http://www.traguiden.se/templates/Toolbox.asp?id=864>
- William, M. (1995). The missing element in cost management: Competitive target costing. *Industrial Management* 37(2), 29-32.
- Yim, F. H-k., Anderson, R. E., Swaminathan, S. (2004). Customer relationship management: it's dimensions and effect on customer outcomes. *Marketing management* 13(5), 42-46.
- Zsidisin, G., Ellram, L., Odgen, J. (2003). The relationship between purchasing and supply management's perceived value and participation in strategic supplier cost management activities. *Journal of business logistics* 24(2), 129-154.

# Bilaga 1

## *Intervjuguide*

### **1. Berätta om företaget**

Vilken affärsstrategi har företaget? (kostnadsfokuserad, differentierade?)

Vilken organisationsstruktur har företaget? (antal anställda mm)

Hur är beslutsfattandet? (centraliserat, decentraliserat)

1.4 Är företagets underenheter uppdelade i ansvarsenheter, arbetslag och hur styrs dessa?

1.5 Beskriv:

1.5.1 företagets marknad (Konkurrens)

1.5.2 företagets position på marknaden

1.5.3 företagets grad av konkurrens

1.5.4 vilka inträdesbarriärer som finns

### **2. Berätta om dig själv**

2.1 Vilken roll har Du inom företaget?

### **3. Berätta om produkterna**

3.1 Berätta om ert produktutbud.

3.2 Är produkterna standardiserade eller kundanpassade?

3.3 Är produkterna priskänsliga?

3.4 Vem/Vilka är Era kunder och leverantörer och vad är deras roll?

3.5 Hur och i vilken grad påverkar kunderna, konkurrenterna och leverantörerna Ert produktutbud, prissättning och valet av material?

3.6 På vilket sätt arbetar Ni med att reducera produkternas kostnader? Skiljer det sig mellan befintliga och nya produkter? I så fall hur?

3.7 Hur prissätter Ni Era produkter? Vilka faktorer tar ni hänsyn till?

Exempel:

3.7.1 Produkters framtida investeringskrav och kostnader,

3.7.2 ” ” försäljningspris,

3.7.3 Framtida förändringar i försäljningsvolymen,

3.7.4 Lönsamhet i produktsortimentet,

3.7.5 Förväntad marknadstillväxt,

3.7.6 Kortsiktiga lönsamhetskrav,

3.7.7 Långsiktiga lönsamhetsstrategin.

3.8 Skiljer sig prissättningen mellan befintliga och nya produkter?

## BILAGA 1

---

- 3.9 När och hur går ni tillväga vid fastställande av nya produkters vinstmarginal? (Idéstadiet, produktens utformning, tillverkningsstadiet eller utvärdering efter lansering)
- 3.10 Uppskattningsvis, hur ofta introducerar Ni nya produkter på marknaden?
- 3.11 Uppskattningsvis, hur ofta vidareutvecklar Ni befintliga produkter, i form av material?
- 3.12 Bedriver Ni en egen produktutveckling (inom företaget, koncernen)?
- 3.13 Vilka faktorer ser Du som mest avgörande för Er att ha en bra produktutveckling?
- 3.14 Fastställer ni någon typ av kostnadstak för den slutliga produktionskostnaden för varje enskild producerad enhet av den nya produkten? I så fall när, hur och på vilket sätt?
- 3.15 Medverkar Ni någon form av samarbete allianser eller nätverk inom produktutvecklingen med, till exempel
- 3.15.1 Mellan företagsledning och operativ nivå,
  - 3.15.2 Företag inom koncernen
  - 3.10.3 Branschen
  - 3.15.3 Leverantörer
  - 3.15.4 Kunder
- I så fall hur och vilket syfte fyller samarbetet för er?
- 3.16 Vilka möjligheter och begränsningar ser Ni med att verka inom samarbete allianser eller nätverk? Tror Du att detta kommer att förändras i framtiden? Hur?

### **4. Berätta om produktkalkyleringen inom företaget**

- 4.1 Vilket eller vilka kalkyleringsmetoder använder Ni er av? Varför? Vad är Syftet?
- 4.2 Har Ni olika kalkyleringsmetoder beroende på vilken produkt som skall tillverkas? I så fall vilka och varför?
- 4.3 Vem och vad är det som avgör vilket/vilka kalkyleringssätt som är mest lämpade?
- 4.4 Vilka inom företaget är med i kalkyleringsarbetet?
- 4.5 Använder Ni samma typer av kalkyleringsmetoder i dag, jämfört med för ett par år sedan? Varför?
- 4.6 Vilka möjligheter och begränsningar ser Du med det produktkalkyleringssystem som företaget använder sig av i dag?
- 4.7 Hur tror Du att framtiden kommer att se ut när det gäller användandet av kalkylering inom företaget?

### **5. Övrigt som Du vill tillägga?**