

Selvstendig studie innen masterstudiet i økonomi og administrasjon,
hovedprofil Økonomisk styring

Veileder: Post. doc, dr. oec. Gorm Grønnevet

Undersøkelse av internprispraksis i Norge

- Benyttes internprising som et effektivt styringsverktøy?

Av: Petter Saghaug og Vegar Strand

“Transfer prices are necessary for almost all large companies. Trying to do without them, sacrifices so much that it is no solution at all.”

- Dean, J., 1955, *Decentralization and Intracompany Pricing*, *Harvard Business Review*, Jul/Aug, Vol. 33, Iss. 4

Dette selvstendige arbeidet er gjennomført som ledd i masterstudiet i økonomi- og administrasjon ved Norges Handelshøyskole og godkjent som sådan. Godkjenningen innebærer ikke at Høyskolen inntår for de metoder som er anvendt, de resultater som er fremkommet eller de konklusjoner som er trukket i arbeidet.

1 Sammendrag

Denne utredningen har undersøkt internprispraksis i Norge, og drøftet praksis opp mot internprisingteorien. 109 bedrifter svarte på vår undersøkelse, og foretakene er godt spredd både bransjemessig og i størrelse. Denne utredningen er den første i Norge som kartlegger bruk av internpriser på et nasjonalt nivå. Gjennom svar på hovedproblemstillingen finner utredningen at flertallet av foretakene unnlater å benytte markedspris som internpris, selv om markedspris anbefales av teorien, og at internprising derfor ikke benyttes fullt ut som et effektivt styringsverktøy i Norge.

Internpristeorien hevder at kostbaserte internprismetoder bidrar til et mindre effektivt styringssystem. Kaplan og Atkinson (1998) mener eksempelvis at bruk av kostbaserte internprismetoder ikke kan forsvares. Tidligere internasjonale studier av internprispraksis (Atkinson, 1987; Anthony og Govindarajan, 2007) viser at de fleste benytter kostbaserte internpriser, noe som strider mot teorien. Vår utredning tester, som den første i Norge, dette i en norsk kontekst.

Utredningen har, som Atkinson (1987), delt internprising inn i to: Internpris ved (a) internsalg av støttetjenester, og internpris ved (b) konserninterne transaksjoner mellom resultatsentra.

Bedriftene oppgir selv at de er fornøyde med sin internprispraksis uavhengig av hvilken metode de benytter. Videre viser utredningen at de fleste foretakene med resultatbasert bonus benytter kostbaserte internprismetoder, noe som kan resultere i feil bonusgrunnlag. Avslutningsvis viser utredningen at foretak med kostbaserte internpriser legger mer defensive motiv til grunn for valg av internprismetode enn foretak som benytter markedsbaserte internpriser.

Utredningen presenterer også andre funn som er med på å undersøke bruk av internpriser i Norge, men som faller utenfor hovedproblemstillingen.

2 Forord

Denne utredningen er en avsluttende oppgave for masterstudiet ved Norges Handelshøyskole. Vi har begge fordypning i økonomisk styring, og valgte derfor å skrive en utredning fra dette fagområdet. Utredningen omhandler bruk av internpriser i Norges største bedrifter.

Vi vil benytte anledningen til å takke alle selskapene som har brukt verdifull tid for å delta på vår spørreundersøkelse. Uten deres velvilje hadde utredningen aldri blitt gjennomført. Vi vil også takke hverandre for godt samarbeid og en fin skriveprosess.

Vi vil takke vår veileder Gorm Grønnevet for god veiledning og nyttige tips i skriveprosessen. Vi vil også takke Erik Vea og Sveinung Jørgensen ved Høgskolen i Lillehammer, som har hjulpet oss med det teoretiske rammeverket for utredningen.

Masterutredningen setter et punktum for to 5 års lange økonomiutdannelse. Takk til alle ved Høgskolen i Lillehammer og Norges Handelshøyskole som har bidratt til å gjøre disse årene til en særdeles god opplevelse!

Petter Saghaug

Vegar Strand

Bergen, 19. juni 2009

3 Innhold

1 Sammendrag	2
2 Forord	3
3 Innhold.....	4
4 Innledning.....	5
4.1 Bakgrunn for oppgaven	5
4.2 Utredningens hovedproblemstilling.....	6
4.3 Hypoteser	6
4.4 Begrepsavklaringer	8
5 Tidligere forskning	11
5.1 Innledning.....	11
5.2 Forskjellige grener innenfor internprisleforskningen	11
5.3 Sentrale bidragsytere og resultater innen grenen økonomisk styring.....	12
6 Internpristeori	15
6.1 Innledning.....	15
6.2 Styringsmetoder og desentralisering	15
6.3 Type ansvarsenheter – resultatsentra og støtteenhet.....	17
6.4 Grunnleggende krav til internprisen	18
6.5 Den optimale internpris	19
6.6 Internprismetoder	20
6.7 Oppsummering teori	30
7 Metodeteori og -anvendelse	32
7.1 Innledning.....	32
7.2 Metode – teoretisk rammeverk	32
7.3 Metodeanvendelse.....	34
8 Analyse	37
8.1 Innledning.....	37
8.2 Internprispraksis i Norge – resultater av spørreundersøkelsen.....	37
8.3 Andre funn.....	48
9 Konklusjon	53
9.1 Innledning.....	53
9.2 Svar på hypoteser.....	53
9.3 Svar på hovedproblemstilling.....	54
9.4 Andre funn.....	55
10 Videre forskning	56
10.1 Innledning.....	56
10.2 Forslag til videre forskning	56
11 Appendiks	58
Appendiks A – E-postkommunikasjon.....	58
Appendiks B - Spørreundersøkelsen	60
Appendiks C - Utvalget	70
12 Kilder.....	74

4 Innledning

4.1 Bakgrunn for oppgaven

En forutsetning for å kunne ta gode økonomiske beslutninger er at informasjonen som ligger til grunn er riktig. Økonomiske styringsverktøy skal strukturere denne informasjonen og hjelpe bedrifter til å drive sin virksomhet mest mulig effektivt. Når bedrifter blir store og mer komplekse, er det behov for gode styringsverktøy som ivaretar bedriftens informasjonsflyt (Kaplan og Atkinson 1998). Internpriser er et økonomistyringsverktøy som skal koordinere kjøp og salg av varer og tjenester internt i en bedrift, og bidra til rett økonomisk måling av bedriftens enheter (Simons 2000). Intern handel av varer og tjenester har foregått siden 1880-tallet (Eccels 1985), og har frem til i dag vært en måte å organisere og måle ulike enheter i virksomheten på.

Vi har begge valgt å fordype oss i økonomisk styring og det var naturlig å finne et tema som er interessant innenfor vår fagretning. Internprising er en viktig del av kurset BUS400N Styring av større foretak, som omhandler mange viktige elementer innen økonomisk styring, deriblant internprising. Kurset ble holdt av Jan Bergstrand. Bergstrand og andre akademikere (eksempelvis Kaplan og Atkinson, 1998; Simons, 2000; Anthony og Govindarajan, 2007) argumenterer grundig for at markedspris er den mest fornuftige internprismetoden å benytte, mens kostbaserte metoder bidrar til suboptimalisering og feilaktige resultater i resultatene. Markedspris er dermed den normative internprisen. De internasjonale studiene viser at foretak likevel benytter en kostbasert metode, og dette er et paradoks. Dette er ikke undersøkt i Norge før vår utredning.

Internhandel er en kilde for konflikter internt i organisasjoner, fordi internprisen påvirker inntektene til selgende enhet og kostnader for kjøpende enhet. Begge enhetene er derfor meget opptatt av hvordan internprisen blir utformet. I Norge er det ikke kjent hvordan bedrifter velger å prisen interne leveranser og det forekommer derfor et kunnskapsgap. Det vil være interessant å undersøke internprispraksisen for å øke forståelsen av og fokuset på hvordan prisene settes, og om det finnes potensial for forbedring.

De siste årene har det i praktisk og akademisk sammenheng vært fokus på det skattemessige aspektet med intern handel i internasjonale selskaper. Et eksempel på dette er OECDs retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter som trådte i kraft 13. juli 1995, som

et resultat av at multinasjonale selskaper flyttet profitt til lavskattland ved hjelp av internpriser. Denne utredningen har ikke fokus på det skattemessige, men fokuserer i stedet på hvordan bedrifter benytter internpriser som et styringsverktøy.

Det vil være av stor akademisk interesse å undersøke internprispraksis i norske bedrifter og om dette styringsverktøyet benyttes til sitt fulle potensial. Internpristeoriene har utviklet seg siden starten på 1900-tallet, og denne utredningen tar sikte på å undersøke om den norske praksisen er i tråd med hva teorien sier.

4.2 Utredningens hovedproblemstilling

Utredningens hovedproblemstilling er:

Benytter norske selskaper den markedsbaserte internprisen som anbefales i internprisingsteorien, slik at internprisingen benyttes som et effektivt styringsverktøy?

Denne utredningen vil undersøke dette gjennom en deskriptiv, empirisk undersøkelse blant de 300 største bedriftene i Norge, og sammenligne resultatene med tidligere internasjonale undersøkelser (Vancil, 1978; Atkinson, 1987; Govindarajan, 1994, og andre) der dette er mulig. De deskriptive funnene fra Norge vil også sammenlignes med den normative internprisen som argumenteres for av akademikerne. Den normative internprismetoden er som nevnt å benytte markedspris. For å vurdere om internprising benyttes som et effektivt styringsverktøy, vil vi se på forhold knyttet til bruk av internpriser gjennom fem hypoteser. Disse hypotesene er presentert i neste delkapittel, og vil testes mot spørreundersøkelsens funn og internpristeorien.

4.3 Hypoteser

Utredningen har fem hypoteser, som er utarbeidet etter hva internpristeorien mener er korrekt internprispraksis. Hypotesene bygger opp om utredningens hovedproblemstilling, presentert i forrige delkapittel. Siden spørreskjemaet skulle gi svar på våre hypoteser, måtte hypotesene være klare før utformingen av spørreskjemaet startet. Hypotesene er basert på teori og funn fra utenlandske studier, og er som følger:

Hypotese 1

Bedrifter i Norge benytter samme internprismetodikk som Atkinson (1987) fant at canadiske bedrifter gjorde når det gjelder (a) internsalg av støttetjenester og (b) konserninterne transaksjoner mellom resultatsentra.

Utredningens historiske tilbakeblikk i kapitlene 5 og 6.3, viser at teoriene rundt internprising har vært kjent i flere årtier. Atkinsons studie har vært en inspirasjon for vår utredning, og det er derfor nærliggende å sammenligne våre funn med Atkinson sine funn fra 1987.

Hypotese 2

Bedriftene som kan identifisere en markedspris for (a) salg av støttetjenester internt og (b) konserninterne transaksjoner mellom resultatsentra, velger å ta utgangspunkt i markedsprisen når de beregner sine internpriser.

Cook (1955) fant tidlig regelen for optimal internpris, som Horngren m.fl. (2003) senere modifiserte om til å være den retningsgivende regelen for internprising. Regelen er beskrevet nærmere i kapittel 6.5, og kan i korte trekk forklares slik: Anbefalt internpris = særkostnad + alternativkostnad. Dette tilsvarer markedspris, da alternativkostnaden som regel vil tilsvare differanse mellom mulig ekstern salgspris og produksjonskostnader. Markedsprisen kan eventuelt justeres for interne besparelser. Hvis en støtteavdeling eller et resultatsenter kan identifisere en ekstern markedspris for sitt produkt eller sin tjeneste som selges internt, antas det følgelig at interprisen vil tilsvare denne markedsprisen.

Hypotese 3

Bedrifter som benytter markedsbaserte internpriser er fornøyde, mens bedrifter med kostbaserte internpriser er misfornøyde med sitt metodevalg.

Den normative internprisen er av akademikerne argumentert frem til å være markedspris, eller en tilnærming til en markedspris. Ifølge Kaplan og Atkinson (1998) kan kostbaserte metoder gi feilaktig styringsinformasjon. Det forventes følgelig at bedrifter med markedsbaserte internpriser er mer fornøyde med valg av internprismetode enn de med kostbaserte internpriser.

Hypotese 4

Hvis en leder har sin bonus knyttet opp til sin avdelings resultat, så bør foretaket benytte markedspris som internprismetode ved (b) konserninterne transaksjoner mellom resultatsentra.

Akademikerne argumenterer for at en internpris skal være rettferdig å bidra til å vise en avdelings sanne resultat, og at markedspris er metoden som best ivaretar dette. Det antas derfor at foretak som har resultatbasert lønn benytter markedsbaserte internprismetoder, for å sikre at bonusgrunnlag er så riktig som mulig.

Hypotese 5

Foretak med kostbaserte internprismetoder er mer defensive i sine motiver bak valg av internprismetode ved (a) internsalg av støttetjenester og (b) konserninterne transaksjoner mellom resultatsentra enn foretak med markedsbaserte internprismetoder.

Det vil være nærliggende å anta at bedrifter som benytter kostbaserte internpriser har fokus på kostnader og interne forhold, og derfor har defensive motiv bak valg av internprismetode. Følgelig er det nærliggende å anta at bedrifter med markedsbaserte internpriser har mer offensive motiv som fokus på inntekter, profitt og eksterne forhold.

Andre funn

Utredningen vil også besvare spørsmål som går utenfor hovedproblemstillingen. Dette er svar som ble avdekket av spørreundersøkelsen, og som er av verdi. Dette omhandler følgende: På hvilket nivå i foretakene tas beslutninger om internprisingen, hvilke internprismetoder vil foretakene benytte i oppgangs- og nedgangstider, og er det forskjell i internprispraksisen mellom bransjer?

4.4 Begrepsavklaringer

Definisjon av begrepet effektivt

Hovedproblemstillingen i denne utredningen er å teste om internprisingen benyttes som et effektivt styringsverktøy i Norge. *Effektivt* er et sentralt begrep her. Busch og Vanebo (2003) definerer effektivitet gjennom begrepet rasjonalitet, i forbindelse med et rasjonelt perspektiv på en organisasjonskultur. Det rasjonelle perspektivet kan føres tilbake til klassiske organisasjonsteoretikere som Taylor og Fayol.

Fokuset i dette perspektivet er å utforme organisasjonen slik at best mulig effektivitet oppnås, gjennom å finne de beste virkemidlene til å nå organisasjonens mål. Busch og Vanebo (2003) sier det ligger en mål-middel-rasjonalitet til grunn for dette perspektivet. En definisjon av et effektivt styringssystem vil da være å velge de inputvariablene som gir det styringssystemet hvor de beste beslutningene kan tas ut fra.

Et viktig mål med styringssystemer er å fremskaffe god og riktig informasjon, og et effektivt styresystem vil inneholde internpriser som gir dette. Det vil være, slik utredningen argumenterer for i

kapittel 6, markedsbaserte internpriser som vil være den inputvariabelen som gir det mest effektive styringssystemet.

2 typer internhandler

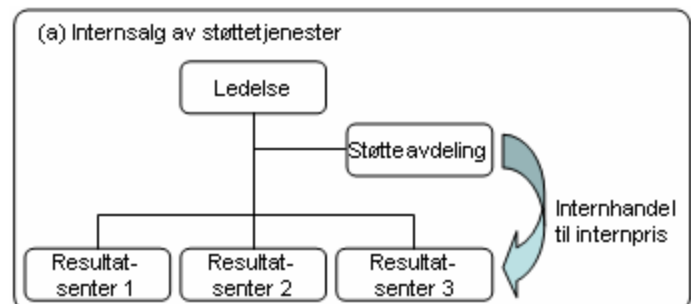
Denne utredningen skiller som Atkinson (1987) mellom to typer internhandler, som kan ha forskjellige internpriser og internprismetoder. Det første er internpriser ved (a) internsalg av støttetjenester. Denne typen vil senere i utredningen alltid betegnes med en "(a)" foran, for å gjøre leseren oppmerksom på at det er denne internprisen som presenteres.

I spørreskjemaet respondentene ble presentert for ble internpris ved (a) internsalg av støttetjenester beskrevet slik: "Ta utgangspunkt i den største (målt i kostnader) støtteavdelingen/-enheten i deres organisasjon som tilbyr støttetjenester internt. Eksempel på en slik enhet kan være IT-avdeling, hovedkontor, vedlikeholdsavdeling, regnskapsavdeling, lønnsavdeling eller tilsvarende." Se figur 1 for illustrasjon.

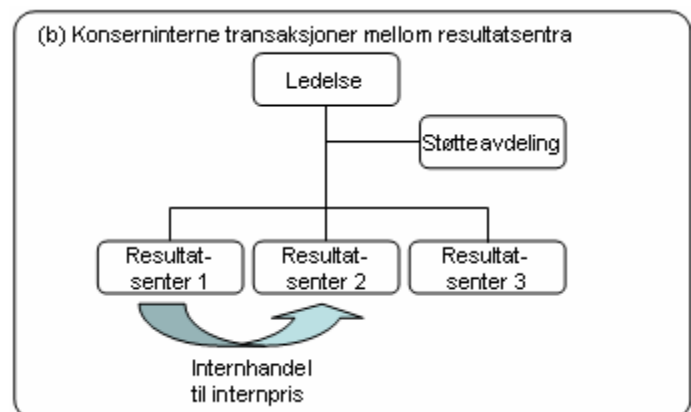
Den andre typen er internpriser ved (b) konserninterne transaksjoner mellom resultatsentra. Denne typen vil i utredningen bli betegnet med en "(b)" foran. I spørreskjemaet ble dette betegnet som: "Ta

utgangspunkt i den største vare-/tjenestestrømmen (målt i kroner) mellom to resultatenheter i din organisasjon. Eksempel på en slik vare-/tjenestestrøm kan være salg av varer mellom to produksjonsavdelinger, salg av varer mellom produksjonsavdeling og salgsavdeling, leie av personell mellom to lokalavdelinger, salg av halvfabrikata mellom to divisjoner, eller tilsvarende." Se figur 2 for illustrasjon.

Det forventes at selskapene i vårt utvalg er så store at det finnes støtteenheter som brukes i den daglige driften i de fleste selskapene. Det er ikke like opplagt at det handles internt mellom resultatsentra, da foretaket må være organisert slik at denne type intern handel er naturlig. Det er



Figur 1 - Grafisk fremstilling av (a) internsalg av støttetjenester. Kilde: Egen fremstilling



Figur 2 - Grafisk fremstilling av (b) konserninterne transaksjoner mellom resultatsentra. Kilde: Egen fremstilling

derfor naturlig å skille de to typene internhandel. Siden disse to typene internhandel diskuteres separat i analysekapittelet, vil det forekomme noe repetisjon av teori og kilder der.

Det forventes at det vil være noe forskjell mellom hvordan internpriser benyttes ved (a) internsalg av støttetjenester og (b) konserninterne transaksjoner mellom resultatsentra. Mange støttetjenester (som f eks hovedkontor, økonomiavdeling og tilsvarende) vil eksempelvis i stor grad være utenkelig å outsource til eksterne leverandører, og mange foretak vil selge støttetjenester internt ved bruk av kostbaserte metoder som for eksempel selvkost. Det forventes derimot at foretak i større grad vil benytte markedsbaserte metoder ved (b) konserninterne transaksjoner mellom resultatsentra. Bakgrunnen for forventning om forskjeller mellom de to er basert på Atkinsons (1987) undersøkelse fra Canada hvor slike metodeforskjeller ble identifisert.

5 Tidligere forskning

5.1 Innledning

Førrige kapittel beskrev bakgrunnen for utredningen, dens hovedproblemstilling og en viktig begrepsavklaring. Dette kapitlet presenterer i 5.2 forskjellige retninger innenfor forskning på internprising. Vår utredning følger grenen som kalles økonomisk styring. Delkapittel 5.3 presenterer den hvilke sentrale akademikere som tidligere har undersøkt internprispraksis internasjonalt og hva resultatene har vært innenfor grenen økonomisk styring.

5.2 Forskjellige grener innenfor internprisforskningen

Utover 1900-tallet begynte organisasjoner å utvide sin virksomhet fra å produsere ett produkt til å produsere flere. I tillegg bidro teknologisk utvikling til at produktene ble mer kompliserte og krevde høyere grad av interne leveranser. For å få et riktig bilde av lønnsomheten i de enkelte resultatsentrene og motivere til kostnadseffektivitet og lønnsomhet, må de interne leveransene prises. Dette var bakgrunnen for at bedrifter følte et behov for et desentralisert system hvor enhetene økte sitt ansvar. Det ble mer aktuelt å organisere sine interne enheter som resultatsentra, og internprising var en uunngåelig metode for å få dette til å fungere. Men hvordan den riktige internprisen skal utformes har vært gjenstand for stor uenighet og usikkerhet oppgjennom historien.

Eccles (1985) beskriver hvordan de tidlige internprisdebatter på 1920-tallet forgrenet seg ut til forskjellige syn på den universelle internpris. Fire av de forskjellige forgreningene er beskrevet under:

Economic theory

Hirschleifer (1955) regnes som grunnleggeren for dette synet. Denne grenen mener internprisers hovedfunksjon er å allokere ressurser internt i selskapet, under forutsetningen om at enhetsledere ønsker å maksimere sin enhets profitt. Under strenge forutsetninger om perfekte tilgjengelige eksterne markeder og ledig kapasitet mener denne grenen at markedspris var rett metode. Uten perfekt tilgjengelige eksterne markeder argumenterer economic theory for bruk av marginalkostnad som internpris metode. Eccles kritiserer denne grenen for å ikke ta høyde for foretakenes strategiske valg og evaluering av enheter.

Matematisk programmering

Dette er en komplisert metode som matematisk regner ut riktig internpris med bakgrunn i etterspørsel, variable kostnader, finansielle ressurser og foretakets policy, gjennom lineær programmering, geometrisk programmering eller andre metoder. Verlage (1975) (ref. Eccles 1985) mener at matematiske internprisers største paradoks er at desentraliseringen som ligger til grunn for benyttelsen av internpriser delvis forsvinner gjennom hovedkontorets sterke medvirkning i bestemmelsen av inputvariablene som brukes i utregningen. Eccles konkluderer med at denne grenen mulig er matematisk interessant, men den tilfører praktikere lite.

Internasjonal internpris - Skattemessige hensyn

Dette er en reallt ny retning som oppsto i forbindelse med OECDs retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter. Disse trådte i kraft 13. juli 1995. Når et selskap har foretningsområder i to eller flere land kalles det et multinasjonalt selskap. En internasjonal internpris vil oppstå dersom disse foretningsområdene handler med hverandre over landegrensene. Fordelingen mellom mor- og datterselskapets inntekter og kostnader, og dermed den skattemessige fortjenesten, kan i stor grad påvirkes gjennom internprisene, selv om konsernets samlede inntekter og kostnader er gitt (Bjerke, 1997)¹. Det finnes en rekke bøker, artikler og studentoppgaver som omhandler internprising i denne settingen.

Økonomistyringsteori

Denne grenen har hovedsakelig debattert to områder; hvilken internprismetode som bør brukes når, og om resultatenheter fritt skal kunne velge om de vil kjøpe varer og tjenester internt eller eksternt. Kaplan (1982) konkluderte med at akademikerne enda ikke hadde funnet noen optimal internprismetode. Senere har denne retningen konkludert med at markedspris, eller en tilnærming til denne, er den beste internprismetoden (Kaplan og Atkinson, 1998; Simons, 2000; Anthony og Govindarajan, 2007; Bergstrand, 2008). Denne retningen har også diskutert grunnleggende krav til internprisen.

5.3 Sentrale bidragsyttere og resultater innen grenen økonomisk styring

En rekke studier er gjort internasjonalt om interprising innenfor grenen økonomisk styring, etter at det ble lagt stort fokus på forskning om desentralisering og divisjonalisering på 1950- og 60-tallet.

¹ Bjerke, Joachim M. (1997): Internprissetting. Tano Aschehoug, Otta

Cook (1955) var tidlig ute da han beskrev den optimale internpris til å være særkostnad pluss alternativkostnad, en regel som fortsatt står i dag.

Solomons (1965) gjennomførte en av de første studiene innen divisjonalisering. Han gjennomførte dybdeintervjuer med konsern- og resultatenhetsledelse i 25 store produksjonsbedrifter i USA. Det er ingen kvantifisering knyttet til bruk av internprismetode i denne undersøkelsen, selv om det gjøres tilnærminger til hvilke internprismetoder som er å anbefale i forskjellige settinger.

Vancil (1978) gjennomførte en av de første store kvantitative undersøkelsen hvor internprismetodikk blir kartlagt. Hans utvalg var seniorpersonell hos de 684 amerikanske medlemmene av Financial Executives Institute², som også finansierte undersøkelsen. 313 bedrifter bidro, og 296 benyttet internpriser. Vancil fant en stor spredning i bruk av forskjellige metoder. Videre forsøkte han å finne korrelasjoner mellom internprismetode og 7 forskjellige variabler som beskriver bedrifter (for eksempel omsetning, diversifiseringsstrategi og antall resultatenheter), men kunne ikke trekke noen ensrettede slutninger ut av sine funn.

Price Waterhouse (1984) gjennomførte en undersøkelse hvor 74 selskaper på Fortune 150-listen var med. I tillegg til en kvantifisering av metodebruk, behandlet denne undersøkelsen når internpriser ble revurdert, hvor fornøyd brukerne var med sin internprismetode, hvordan konflikter ble håndtert og en rangering av hovedmotiver bak bruk av internpriser.

Eccles (1985) gjennomførte en stor undersøkelse om internprising, hvor fokuset var en dybdeundersøkelse av hvordan internprismetoder blir oppfattet av ledere på ulike nivåer. Han kartla valg av internprismetoder i forskjellige typer organisasjoner. Hans utvalg var 144 ledere på forskjellige nivåer i 13 ulike amerikanske foretak.

Atkinson (1987) kartla metoder og motiv bak valg av internpriser hos canadiske foretak. Hans utvalg var de 435 største selskapene i Canada etter omsetning, hvorav 245 responderte. 186 av respondentene returnerte spørreskjemaet og 152 av disse benyttet internpriser aktivt. Atkinson delte bruk av internpriser inn i to: Til bruk ved internsalg av støttetjeneter og konserninterne transaksjoner mellom resultatsentra. Atkinson fant en større vridning mot bruk av kostnadsbaserte internpriser enn ved Vancils undersøkelse. Dette kan karakteriseres som overraskende. Atkinson fant videre ut at hovedmotivene bak internprising var "kostnadsbestemmelse",

² <http://www.financialexecutives.org>

”resultatenhetsevaluering” og ”ansvarliggjøring av forbruk” ved internsalg av støttetjenester, og ”profittevaluering” og ”kostnadsanalyser” for konserninterne transaksjoner mellom resultatsentra. Atkinsons studie blir kommentert ytterligere i kapittel 8 som omhandler analyse av internprispraksis i Norge.

Anthony og Govindarajan (2007) viser til en samling av studier hvor et av formålene er å avdekke bruk av interpriser. Disse studiene, i tillegg til Vancils og Atkinsons studier, er oppsummert i figur 3. Figuren viser at alle studiene konkluderer med at en hovedvekt av foretakene benytter kostbaserte internprismetoder.

Det er ikke funnet tilsvarende studie av norske foretak før vår utredning.

Prosentandel av respondenter som bruker internprismetoden								
Land	USA '94 ^a	USA '78 ^b	Australia ^c	Canada '92 ^d	Canada '87 ^e	Japan ^f	India ^g	UK ^h
Antall respondenter	470	247	N/A	N/A	152	N/A	N/A	N/A
Kostnadsbaserte metoder								
Variable kostnader	11 %	4 %	N/A	6 %	N/A	2 %	6 %	10 %
Selvkost	25 %	25 %	N/A	37 %	N/A	44 %	47 %	38 %
Selvkost + fortjeneste	17 %	16 %	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
Andre	N/A	N/A	N/A	3 %	N/A	0 %	0 %	1 %
Sum	53 %	45 %	65 %	46 %	57 %	46 %	53 %	49 %
Markedspris	31 %	30 %	13 %	34 %	30 %	34 %	47 %	26 %
Forhandlinger	16 %	21 %	11 %	18 %	7 %	19 %	0 %	24 %
Andre	N/A	3 %	11 %	2 %	6 %	1 %	0 %	1 %
	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %

a Vijay Govindarajan, "Profit Center Measurement: An Empirical Study", The Amos Tuck School of Business Administration, Dartmouth College, 1994, p.2

b R. Vancil, "Decentralization: Managerial ambiguity by design", Financial Executives Research Foundation, Dow Jones-Irwin, 1978

c M. Joye and P. Blayney, "Cost and Management Accounting Practices in Australian Manufacturing Companies", Accounting Research Centre, The University of Sydney, 1991

d R. Tang, "Canadian Transfer Pricing in the 1990s", *Management Accounting*, February, 1992

e R. Tang, C. Walter and R. Raymond, "Transfer Pricing - Japanese vs. American Style", *Management Accounting*, January, 1979

f A. A. Atkinson, "Intra-firm Cost and Resource Allocations: Theory and Practice", Canadian Accounting Research, 1987

g V. Govindarajan and B. Ramamurthy, Transfer Pricing Policies in Indian Companies: A Survey, *The Chartered Accountant*, November 1983

h C. Drury, S. Braud, P. Osborne and M. Tayles, "A Survey of Management Accounting Practices in U.K. Manufacturing Companies", London, UK: Chartered Association of Certified Accountants

Figur 3 - Oppsummering av studier som kartlegger bruk av interpriser.

Kilde: Egen fremstilling etter Anthony og Govindarajan (2007)

6 Internpristeori

6.1 Innledning

Hittil har vi presentert bakgrunnen for utredningen, hvordan den tidligere forskningen har vært på feltet og hvilken internprispraksis utenlandske foretak benytter. Dette kapittelet vil hjelpe leseren til å forstå det teoretiske rammeverket rundt internprising som fagfelt, innenfor grenen økonomisk styring, og hvilke valgmuligheter bedrifter har i praksis. Dette omhandler bakgrunn for hvorfor internpriser benyttes, hvilke typer enheter foretak kan deles inn i, hva som er den optimale internpris og en beskrivelse av de forskjellige kjente internprismetodene. Kapittelet avsluttes med en oppsummering.

6.2 Styringsmetoder og desentralisering

Bergstrand (2008) nevner fire forskjellige måter å styre en organisasjon på. Dette er direkte styring, programstyring, målstyring eller målkort og visjon. Tradisjonelt ble bedrifter styrt etter direkte styring. Etter hvert som bedriftene økte i størrelse og kompleksitet ble det nødvendig å fordele ansvar nedover i organisasjonene. Dette kalles desentralisering.

Desentraliseringens hovedformål er å enklere kunne håndtere lokale forskjeller i språk, kulturer, lover og tilsvarende (Horngren, Datar og Foster, 2006), gjennom økt ansvar på lokal leder med utstrakt lokalkunnskap. Dette er en naturlig organisering av bedrifter som følge av at ansvaret fordeles nedover i organisasjonene. Med ansvarsfordelingen følger en form for frihet for de lokale lederne. Hver av de lokale lederne blir målt på hvor godt deres avdeling leverer økonomisk. Denne målingen gjøres mest riktig ved å benytte internpriser.

Graden av frihet hos den lokale lederen betegnes av Solomon (1965) som *grad av autonomi*. Jo større grad av autonomi, jo større frihet til å ta egne beslutninger lavere ned i organisasjonen. Simons (2000) beskriver den samme graden av desentralisering som *span of attention*, som kan oversettes til lederens ansvarsområde. Jo bredere ansvarsområde, jo større grad av autonomi, og jo større grad av desentralisering.

Det finnes en rekke årsaker til hvorfor bedriften bør, eller ikke bør, desentralisere. Burns og Stalker (1960), Solomons (1965), Eccles (1985), Colbjørnsen (1995), Kaplan og Atkinson (1998) og Horngren, Datar og Foster (2006) beskriver blant andre disse:

Fordeler med desentralisering

- Økt tilpasningsdyktighet gjennom ansvar hos lokale ledere
- Strukturert informasjonsdeling og –lagring
- Raskere responstid gjennom beslutningsmyndighet hos lokale ledere
- Frigjøring av toppledelsens tid
- Økt motivasjon for lokale ledere gjennom høyere grad av autonomi

Ulemper med desentralisering

- Duplisering av oppgaver i lokale ledergrupper
- Lite helhetlig beslutningstaking grunnet mangel på sentral styring
- Desentraliseringens motivasjonsparadoks

Styringsmetoder og desentralisering er teoretiske fundamentet som legger grunnlaget for bruk av internpriser gjennom økt behov for styring fra sentralledelsens side. Et tenkt eksempel kan være en produksjonsbedrift med flere produksjonsavdelinger. Så fort en slik bedrift blir stor nok til å gi slipp på direkte styring og innføre desentralisert ansvar, vil bedriften ha behov for å måle de enkelte avdelingene internt i foretaket på en god måte. Internpriser vil være et verktøy som gjør denne målingen enklere og mer riktig.

Hirschman (1970) innførte en teori omkring interne markeder som han bygget opp rundt begrepene *voice* og *exit*. *Voice* og *exit* benevner alternativene en lokal leder har i forbindelse med en intern handel. *Voice* betyr å uttrykke krav ovenfor leverandøren, for eksempel gjennom e-post, klage eller annen måte. Denne metoden kan være veldig ressurskrevende. *Exit* betyr å uttrykke seg ved å velge en ekstern leverandør på bekostning av intern handel, og gjennom dette vise at en ikke er fornøyd med dagens relasjon. Gjennom dette behandles hver enkelt internavdeling som hvilken som helst ekstern leverandør. Hirschmans hovedtanke var at hver internavdeling skulle behandles som en ekstern avdeling, og gis frihet til å handle fra og selge til hvem de vil.

Bakgrunnen for teorien om *voice* og *exit* oppsummeres av Colbjørnsen (1995) gjennom hvilke forutsetninger som bør legges for et internt marked:

- Et foretaks avdelinger skal eksponeres for eksterne og/eller interne kunder. Interne kunder skal ha mulighet til å velge eksterne leverandører.
- Internpriser har som oppgave å regulere tilbud og etterspørsel mellom de interne enhetene, og samtidig samordne produksjonsprosessen dem imellom.
- Interne avdelinger skal ha et klart definert resultatansvar.

Desentralisering og opprettelse av interne markeder har resultert i forskjellige typer interne enheter, kalt ansvarsenheter.

6.3 Type ansvarsenheter – resultatsentra og støtteenhet

Gode økonomistyringssystemer forutsetter selskapsstrukturer som er tilpasset organisasjonens oppgaver. Oftest deles foretak inn i flere ansvarsenheter. Kaplan og Atkinson (1998) beskriver fem typer ansvarsenheter, kategorisert etter hvilket ansvar lederne for hver enhet har. Ansvarsenhetene og lederens ansvar i hver av dem, og for et selvstendig aksjeselskap, er presentert i tabell 1.

Siden denne utredningen skiller mellom bruk av internpris ved internsalg av støttetjenester og ved konserninterne transaksjoner mellom resultatsentra, presenteres kun disse to typene ansvarsenheter.

Tabell 1 - Viser en leders ansvar i fem forskjellige typer ansvarsenheter og for et selvstendig aksjeselskap.
Kilde: Egen fremstilling

Type enhet	Lederens ansvar
Kostnadscenter	Kostnader
Inntektssenter	Inntekter
Støtteenheter	Kostnader
Resultatsenter	Kostnader og inntekter
Investeringscenter	Kostnader, inntekter og investeringer
Selvstendig aksjeselskap	Kostnader, inntekter, investering og kapital

En *støtteenhet* er en sentral enhet som leverer tjenester til operative deler av selskapet. Eksempler på slike støtteenheter er IT-avdeling, økonomifunksjon, regnskapsavdeling, lønnsavdeling, vedlikeholdsavdeling og hovedkontor. En leder for en støtteenhet har tradisjonelt kun hatt ansvar for avdelingens kostnader.

Et spørsmål enhver bedriftsleder må stille seg er:

- Skal støttetjenestene sentraliseres gjennom opprettelse av en fellesavdeling som selger disse tjenestene til de operative avdelingene?
- Skal støttetjenestene desentraliseres, slik at hver avdeling i organisasjonen har egne stillinger til å ivareta disse funksjonene?
- Skal støttetjenestene outsources?

Hvis selskapet velger å beholde disse tjenestene sentralt er internpriser en vanlig metode å benytte for å fordele kostnadene. Dette gir støtteenheten et målbart resultat. Gjennom internprising vil enhetslederen også få ansvar for støtteenhetens inntekter, i tillegg til kostnadene.

Et konkret eksempel på en støtteenhet er Elkem Shared Services, som er fellesleverandør av støttetjenestene IT, økonomi og lønn i Elkem-konsernet.³ Disse tjenestene kjøpes av Elkems datterselskaper/internavdelinger for en internpris. Elkem Shared Services har i tillegg et samarbeid med Orkla Shared Services. Dette samarbeidet begrunnes med økte karrieremuligheter for de ansatte, høyere kostnadseffektivitet og økt kvalitet.

Et *resultatsenter* er en enhet hvor enhetslederen har ansvar for både inntekter og kostnader, og dermed enhetens resultat. Et eksempel på et resultatsenter kan være en produksjonsavdeling som selger varer både internt og eksternt. Lederne av en slik avdeling må ta standpunkt til produksjonsvolum, kvalitet, salgspris og kostnadsstyring, og blir målt og evaluert etter hvordan disse faktorene samlet utgjør enhetens resultat. Slik behandles resultatsentra nesten som frittstående selskaper, med den hovedhensikt å få en riktig evaluering av enhetens prestasjoner.

For å beregne enhetens resultat trengs et system for å beregne riktige inntekter og kostnader. Dette gjøres blant annet ved å benytte internpriser på interne handler. Internprisene vil påvirke lederens insentiver til å bestemme hvor mye som skal selges eksternt og hvor mye som skal selges internt. I et resultatsenter har toppledelsen desentralisert beslutningsansvaret til enhetens leder, men har selv beholdt myndighet til å foreta investeringer.

6.4 Grunnleggende krav til internprisen

Anthony og Dearden (1980) mener at internprissystemet i foretaket "should motivate the division manager to make sound decisions, and it should communicate information that provides a reliable basis for such decisions." Med dette mener de at internprisene skal motivere divisjonslederne til å ta fornuftige beslutninger, og kommunisere informasjonen som ligger til grunn for denne beslutningen.

Hansen og Svendsen (1996) nevner at hovedformålet ved å benytte internpriser er å kunne danne et korrekt lønnsomhetsbilde av resultateneheten, og å motivere til økt kostnadsbevissthet og totallønnsomhet i selskapet som helhet. Ut fra dette hovedformålet springer tre krav til internprisen:

³Orkla Bulletin nr 1 – 2008

- Internprisen skal gjenspeile rett kostnad i forbindelse med internttransaksjonen. Uten dette vil lønnsomhetsbildet forvris både i selgende og kjøpende resultatsenter, og muligheten til å ta feil beslutninger øker.
- Internprisen skal oppfattes som rettferdig av både selger og kjøper. Uten dette vil uenighetene internt kunne bli store, og diskusjonene evigvarende.
- Internprisen skal bidra til at foretaket i sin helhet skal unngå suboptimale beslutninger. Et eksempel på suboptimal internpris vil være om en intern avdeling med ledig kapasitet setter sine priser over markedspris. Da får de ikke solgt internt, siden kjøperne kan kjøpe billigere eksternt.

Simons (2000) mener toppledelsen, divisjonsledere og økonomiavdelingen har ulike mål for internprisingen, som alle bidrar til å gi grunnlag for et foretaks internprispolicy.

Toppledelsen ønsker at internprissystemet skal:

- Motivere divisjonssjefene til å ta beslutninger som maksimerer foretakets langsiktige profitt.
- Bidra med informasjon slik at ledere med beslutningsansvar tar gode kortsiktige og langsiktige beslutninger.

Divisjonsledere ønsker at internprissystemet skal:

- Bidra til at den finansielle målingen av deres divisjon skal bli så riktig som mulig.
- Bidra til å reflektere gode beslutninger de tar innad i deres divisjon.

Økonomiavdelingen ønsker at internprissystemet skal:

- Være enkelt og pålitelig, slik at dette blir brukt og er nyttig for divisjonsledere.
- Være enkelt å bruke og enkelt å forklare nedover i organisasjonen.

De grunnleggende kravene til internprisen og målene med valgt internpris legger grunnlaget for hvilken internpris som er den optimale.

6.5 Den optimale internpris

Praktikere og akademikere har i over hundre år diskutert hva som er den optimale internpris, uten å komme frem til en universell løsning for alle. Vancil (1978:142) konkluderte eksempelvis sin studie med at:

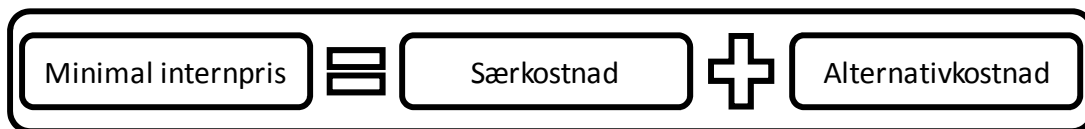
"My third disappointment in this study is that I have been unable to say anything definitive – or even mildly useful- on the subject of transfer prices.[...] The issue remains as a perennial puzzle for academicians, while practitioners continue to cope."

Vancil forsøkte å finne om forskjellige kjennetegn som størrelse, resultat og tilsvarende gav føringer for hvilke metoder som velges, uten å kunne trekke noen konklusjoner.

Cook (1955) beskrev det han mente var en "general rule" for internpris. Denne regelen ble først godt kjent gjennom bøkene til Horngren, Datar og Foster. Disse døpte om regelen fra "general rule" til "general guideline", for å ikke være for bastante. Retningslinjer for den minimale internpris beskrives av Horngren, Datar og Foster (2006) å inneholde:

- Særkostnad: Med særkostnad menes alle faste og variable kostnader som er forårsaket av en bestemt kostnadsbærer (Bøe og Wold, 1986). Denne kostnaden kan være noe vanskelig å bestemme i praksis. En praktisk tilnærming til særkostnad er variable kostnader.
- Foretakets alternativkostnad: Med alternativkostnad menes den inntjeningen den selgende resultatenheten eventuelt går glipp av ved å selge internt istedenfor eksternt.

Dette gir:



Figur 4 - Hovedregel for minimal eller optimal internpris.

Kilde: Egen fremstilling etter Cook (1955)

Cook sin internprisregel fra 1955 er akademisk forankret, men ikke lett å overføre til praksis. Den er passende som en retningsgiver i søken etter svar på prinsipielle spørsmål omkring internprising.

Colbjørnsen (1995) definerer den riktige internprisen som "hva de eksterne kundene er villige til å betale for ferdige produkter," noe som tilsvarer markedspris i et velfungerende marked. I praksis har det vokst frem en rekke forskjellige internprismetoder.

6.6 Internprismetoder

I praksis har det vokst frem 4 hovedgrupper med internprismetoder. Dette er markedsbaserte, kostbaserte, forhandlingsbaserte og andre metoder, og illustreres i figur 5.. Under hver av disse finnes en rekke forskjellige metoder.

Tidligere forskning og akademiske diskusjoner viser at det er stor uenighet omkring hvilken av metodene som er best å bruke i praksis. Eccles (1985:18-21) viser at det allerede på 1920-tallet løp en diskusjon om markedsbaserte eller kostbaserte internprismetoder var det beste. Det er fortsatt ingen unison enighet om hvilken metode som er den mest foretrukne. De forskjellige metodene, og fordeler og ulemper med disse, beskrives under:

Markedsbaserte internpriser

Hvis det finnes et eksternt marked for den aktuelle varen eller tjenesten, så er markedspris et naturlig valg for å få et effektivt styringsverktøy. Dette kan forklares ved å benytte Cook (1955) sin formel presentert i forrige delkapittel.



Figur 5 - Typer internpriser.
Kilde: Egen fremstilling

Særkostnaden vil i dette tilfellet være alle kostnader som kan henføres til produksjon av den aktuelle varen eller tjenesten. Alternativkostnaden for selger vil være prisen den kan ta ved å selge til eksternt kunde minus kostnadene ved å produsere. Simons (2000) støtter dette ved å konstatere at priser basert på markedsinformasjon reflekterer den virkelige alternativkostnaden. Minimum internpris blir da markedspris:

Internpris = Særkostnad + Alternativkostnad

Internpris = Særkostnad + (Salgspris til eksternt kunde – særkostnad)

Internpris = Markedspris

Kaplan og Atkinson (1998) og Horngren, Dater og Foster (2006) mener valg av markedsbaserte internpriser er det mest fornuftige da følgende forutsetninger finnes:

- Sterk konkurranse og etterspørsel

Hvis det er sterk konkurranse og etterspørsel i markedet for den aktuelle varen eller tjenesten, vil den interne selgeren kunne selge så mye den vil til eksterne kunder og den interne kjøperen kan kjøpe så mye den vil fra eksterne selgere uten at dette vil påvirke prisen.

- Markedspris er identifiserbar

Hvis det kan identifiseres en markedspris på det aktuelle produktet, eller et tilsvarende, bør markedsbaserte internpriser benyttes.

Simons (2000) mener bruk av markedspris som internpris er den beste metoden, og trekker frem følgende positive sider ved bruk av denne metoden:

- Rett prestasjonsmåling og ressursallokering
Gjennom å bruke markedsbaserte internpriser vil enhetens prestasjoner bli målt på en riktig og rettferdig måte, og ressursene vil ikke bli feilaktig fordelt mellom de internhandlende enhetene. Valg av markedspris som internpris vil også være en kontrollmekanisme på om den interne avdelingen er konkurransedyktig eller ikke. Klarer ikke denne avdelingen å levere varer eller tjenester internt til markedspris med lønnsomhet, kan det argumenteres for at denne avdelingen ikke har livets rett i foretaket.
- Objektivt og rettferdig
Bruk av markedspriser oppleves som rettferdig, da de bestemmes utenfor bedriften av objektive parter.
- Motiverende
Bruk av markedsbaserte internpriser gir enhetenes ledere en større følelse av å drive sin egen bedrift, siden forutsetningene rundt blir mer markedsnære. Dette gir en følelse av økt ansvar, og fremstår som motiverende for lederne (Sheldon m.fl. 2001).

Den eneste negative siden Simons trekker frem om bruk av markedspris som internpris er at en markedspris i mange tilfeller kan være vanskelig å identifisere. Dette kan spesielt gjelde halvfabrikerte varer, høyteknologiske varer, varer sterkt tilpasset spesielle modeller av et bestemt merke eller tilsvarende. Dette er ifølge Bergstrand (2009) ikke et problem, da det kan løses ved å benytte seg av nærmeste tilgjengelige markedspris, og så justere denne.

Det finnes forskjellige varianter av markedsbaserte internpriser. Disse er:

- Markedspris

Varer som handles på verdensmarkeder, typisk råvarer, valuta eller tilsvarende, har markedspriser som endres hele tiden. Internpriser i forbindelse med handler av slike varer kan derfor beregnes ukentlig, daglig, hver time eller til og med hyppigere. Dette problemet kan i følge Bragelien⁴ løses ved å benytte langsiktige og standardiserte markedspriser, for å unngå problemene ved flukterende priser. Andre markedspriser kan være stabile over lengre tid.

- Markedspris minus interne besparelser

En avdeling som kjøper varer og tjenester internt istedenfor eksternt vil høyst sannsynlig oppleve lavere transportkostnader enn om de hadde kjøpt eksternt. Denne interne besparelsen kan gi utslag i

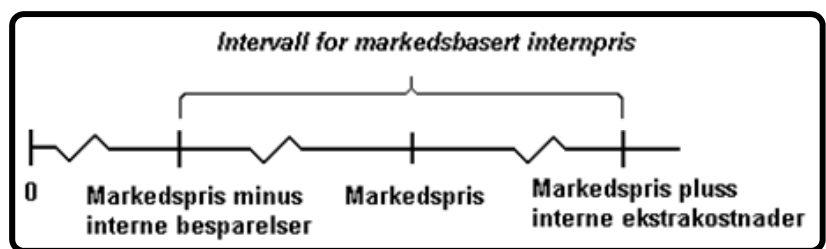
⁴ Bragelien (2005) nevner dette i forbindelse med bonus i artikkelen ”10 bonustabber – Hvordan lære av teori og praksis”. Problemet med flukterende priser kan oversettes til situasjoner med internpriser.

beregningen av interprisene. Besparelsen kan komme av sparte transportkostnader, spart reisetid, spart toll og lignende.

- Markedspris pluss interne ekstrakostnader

Noen ganger stilles det spesifikke krav til kvalitet, leveringstid eller annet som bare kan håndteres internt. I slike tilfeller kan foretaket beregne internprisen ved å ta utgangspunkt i markedsprisen og legge til ekstrakostnadene tilhørende de ekstra kravene.

Markedsbaserte internpriser vil befinne seg i intervallet mellom markedspris minus interne besparelser og markedspris pluss interne ekstrakostnader (figur 6). Størrelsen på dette intervallet vil variere med størrelsen på de interne besparelsene eller ekstrakostnadene.



Figur 6 - Intervall for markedsbasert internpris.
Kilde: Egen fremstilling

Kostbaserte internpriser

Hvis det ikke er mulig å identifisere markedspriser, velger foretak ofte en kostbasert internprismetode. Atkinson (1987) viste at kostbaserte internprismetoder var de mest benyttede i Canada på 1980-tallet. Disse tar sikte på å dekke enten variable eller alle kostnader, og eventuelt legge til en fortjenesteprosent.

Anthony og Govindarajan (2007) nevner noen forhold foretaket må ta hensyn til før de utarbeider et kostbasert internprissystem:

- Hvordan skal kostnadene estimeres?

Her kan det benyttes standard eller virkelige kostnader. Boye, Heskestad og Holm (2004) kaller dette forkalkulerte og etterkalkulerte kostnader. Forkalkulerte kostnader tilsvarer et forventet nivå og vil være med på å motivere avdelingene til effektiv drift, om disse settes på et nivå tilsvarende effektiv produksjon. Etterkalkulerte kostnader derimot tilsvarer virkelige kostnader, og vil ikke gi noe incentiv til å kutte kostnader. Denne utredningen skiller ikke mellom for- og etterkalkulerte internpriser.

- Hvilke kostnader skal tas med i beregningene?

Foretaket bør finne ut om de ønsker å basere internprisen på variable enhetskostnader eller selvkost.

- Hvordan skal avdelingen beregne fortjenesten?

Hvis internprisen inneholder et fortjenestepåslag må det fastsettes hvor stort dette påslaget skal være og på hvilket grunnlag det skal beregnes.

Det finnes en rekke forskjellige kostbaserte internprismetoder:

Variable enhetskostnader / Marginale kostnader

Hirschfelder (1955) mener at optimal internpris er der grenseinntekt er lik grensekostnad. Dette støttes også av klassisk mikroøkonomisk teori, hvor grenseinntekt lik grensekostnad gir maks profitt. Problemet med denne metoden i praksis er å identifisere grensekostnaden. Økonomer oversetter ifølge Kaplan og Atkinson (1998) ofte grensekostnadsbegrepet til å bety variable enhetskostnader. Denne metodens store ulempe er at den ikke tar hensyn til alternativkostnadene ved internhandelen. Videre, hvis grensekostnaden er stigende, vil gjennomsnittlige variable kostnader ligge for lavt.

Variable enhetskostnader vil vise et tilnærmet riktig bilde på hva produksjonskostnaden på siste produserte enhet var. På lengre sikt vil variable enhetskostnader i følge Kaplan og Atkinson (1998) være feil metode å bruke siden den selgende avdelingen ikke vil få dekket sine faste kostnader, og den kjøpende avdelingen vil få kjøpt sine varer for billig.

Simons (2000) nevner følgende fordeler med å benytte variable kostnader som internprismetode:

- Enkelt
Variable kostnader er enkle å beregne, og enkle å forholde seg til.
- Muliggjør grensekostnadsanalyser
Bruk av variable kostnader som prisingsmetode gjør det mulig å finne teoretiske riktig produksjonsnivå gjennom å velge produksjonsnivå der grenseinntekt er lik grensekostnad.

Av negative sider ved å benytte variable kostnader nevner Simons (2000):

- Profittallokering
Bruk av variable kostnader som metode flytter all profitt fra den selgende til den kjøpende enheten på en vilkårlig måte. Samtidig vil den selgende enheten få store problemer med å fremstå som profitabel i det hele tatt om de produserer ved full kapasitet.
- Ikkeeffektiverende
Variable kostnader gir ikke noe insentiv for den selgende enheten til å effektivisere sine faste kostnader, da disse ikke påvirker salget.
- Varierende grensekostnad
Grensekostnaden er sjelden lineær, noe som betyr at den variable enhetskostnaden for de aller fleste foretak endrer seg med produksjonsvolum. Dette kompliserer bruk av variable

kostnader som internprismetode, da krav om endring av internprisen ved endring av produksjonsvolum er til stede.

- Stopp i internsalg

Den selgende enheten kan nekte å selge internt, om den har stor ordretilgang med tilhørende profittmuligheter fra eksterne kjøpere.

- Underprising av varer til sluttkunde

Variable kostnader som internpris kan motivere enheten som selger til sluttkunde til å underprise markedet. Dette resulterer i lavere profitt for foretaket som helhet, mens enheten som selger til sluttkunden fortsatt har god margin.

Samlet mener Simon (2000) det er få gode grunner til å benytte variable kostnader som internprismetode.

Selvkost pr enhet

Ifølge flere studier (Vancil 1978, Atkinson 1987 og Govindarajan 1994) er selvkost den mest brukte metoden i praksis. Gjennom denne metoden vil den selgende enheten få dekket alle sine kostnader. Brukerne av denne metoden velger noen ganger å legge til et fortjenestepåslag ved interne handler. Selvkostmetodens store fordel er at den er enkel å beregne, og at selvkost eksisterer i de fleste økonomisystemer. I tillegg fremstår den som en rettferdig metode, siden den selgende enheten får dekket alle sine kostnader.

Kaplan (1982) er en stor motstander av denne metoden siden internprisen varierer med endring i andel ledig kapasitet, da selvkost fordeler den ledige kapasiteten over på produktene. Videre blir selvkostmetoden ofte implementert ved å ta variable kostnader og legge til en sats for å dekke kapasitetsrelaterede kostnader og eventuelt et påslag for fortjeneste. Dette gjør selvkost til det Kaplan og Atkinson (1998) kaller et "cost recovery system" istedenfor et "costing system".

Kaplan og Atkinson (1998) beskriver også hvordan foretakets sluttpris ut mot markedet blåses opp hvis det ikke finnes gode retningslinjer for hvordan fortjenestepåslagene beregnes. Her forklares et eksempel hvor en produksjonsbedrift har et produkt som går gjennom tre forskjellige produksjonsavdelinger. Mellom hver avdeling legges det til et påslag på 20 %. Dersom dette påslaget beregnes på hver avdelings kostnad, vil påslaget bli uriktig høyt for den siste avdelingen. Dette fordi påslaget på 20% legges på et høyere tall for den siste avdelingen i verdikjeden en for avdelinger tidligere. Det hadde her vært mer riktig å legge på et påslag på 20% av den første enhetens selvkost

for alle avdelinger. Dette oppfattes som suboptimalisering, siden faste kostnader i en avdeling blir sett på som variable kostnader i den neste avdelingen.

Et annet problem med et påslag er at insentivene til å senke kostnadene forsvinner. Med et prosentvis fortjenestepåslag på selvkost vil avdelingens resultat øke i takt med kostnadene.

Simons (2000) trekker frem disse fordelene ved å bruke selvkostbaserte metoder:

- Enkelt
Selvkost kalkuleres typisk av alle økonomisystemer, og er derfor tilgjengelig overalt.
- Kostnadsdekkende
Selvkostmetoden gjør det mulig for enhetene til å dekke sine kostnader, noe som er med på å gi enhetslederne en rettferdighetsfølelse.
- Kostnadseffektiverende gjennom press
Metoden gir et insentiv for den kjøpende enheten til å presse den selgende enheten til å holde sine kostnader, både de variable og de faste, nede.

Av klare ulemper ved bruk av selvkostbaserte metoder nevner Simons (2000):

- Påvirkes av feil allokering av indirekte kostnader
Etter inntog av aktivitetsbasert kalkulasjon og tilsvarende kalkuleringsmetoder har det blitt et allment faktum blant økonomer at selvkostmetodens fordeling av indirekte kostnader ikke er tilfredsstillende. Dette påvirker selvkost som internprismetode i negativ grad, gjennom at foretakene som benytter denne opplever feil kostnadsfordeling og dermed også uriktig resultatmåling.
- Faste kostnader blir variable
Faste kostnader i den selgende enheten blir til variable kostnader i den kjøpende enheten. Dette kan i verste fall motivere den kjøpende enheten til å ta for eksempel kapasitetsrelaterte beslutninger som er lønnsomme for enheten, men ulønnsomme for hele foretaket.
- Stopp i internsalg
Som ved bruk av variable kostnader som interpris, kan selvkostmetoden bidra til at selgende enheter nekter å selge internt til selvkost om de har muligheten til å selge til markedspris eksternt.

Kaplan og Atkinson (1998) konkluderer med at det er vanskelig å forsvare bruk av selvkost som internprismetode når det finnes tilgjengelige markedspriser.

Aktivitetsbasert kalkulasjon (ABC)

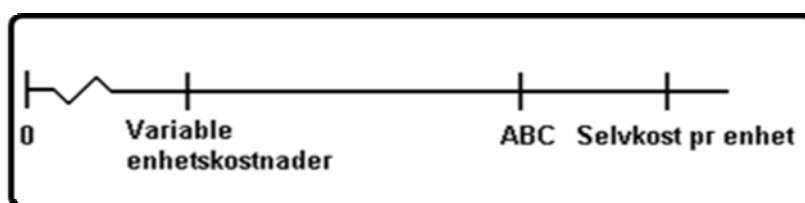
Denne metoden ble oppfunnet av Cooper og Kaplan på slutten av 1980-tallet som et alternativt kalkylesystem til bidrag og selvkost i en periode hvor andelen indirekte kostnader var sterkt økende. Metoden ble innført i Norge noen år senere. Viser til utredningens kilder (Kaplan og Atkinson, 1998) for utdypende metodisk forklaring av aktivitetsbasert kalkulasjon.

Boye, Heskestad og Holm (2004) nevner at bidrags- og selvkostkalkyler har blitt kritisert for å ha utilfredsstillende fordelingsgrunnlag, gjennom bruk av direkte kostnader som fordelingsnøkler for de indirekte. Gjennom aktivitetsbasert kalkulasjon fordeles de indirekte kostnadene til produkter eller andre kostnadsobjekter gjennom aktiviteter. En aktivitet kan være bestilling, omstilling, produksjon eller tilsvarende.

En av fordelene ved å bruke aktivitetsbasert kalkulasjon som internprismetode er at internprisen vil tilsvare en tilnærmet riktig ressursbruk. Således vil bruk av ABC-metoden gi toppledelsen et bedre beslutningsgrunnlag outsourcing, eller videre intern drift, enn hva bruk av variable enhetskostnader eller selvkost ville ha gitt.

Simons (2000) mener de største fordelene med å ha internpriser etter ABC-metoden er at det gir et mer riktig resultatbilde av enhetene enn hva internpriser etter selvkost og variable kostnader gjør, og at metoden motiverer enhetene til å ta riktige kapasitetsbeslutninger.

Av negative sider nevner han at ABC-metoden er relativt komplisert og kostbar å implementere i forhold til variable kostnader og selvkost, og at metoden avhenger veldig av hvor nøyaktig og riktig valg av kostnadsdrivere er gjort.



Figur 7 - Illustrasjon av hvordan de forskjellige kostbaserte internprisene forholder seg størrelsesmessig til hverandre.

Kilde: Egen fremstilling

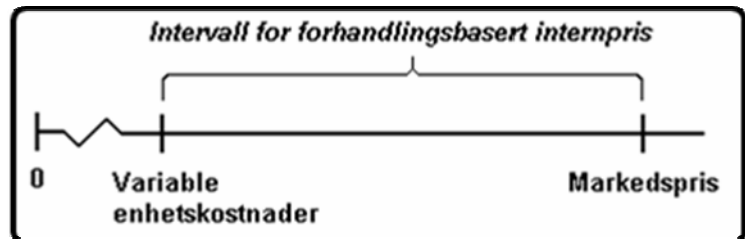
Det som skiller aktivitetsbasert kalkulasjon fra variable enhetskostnader og selvkost pr enhet, er at aktivitetsbasert kalkulasjon ikke fordeler kostnader for ledig kapasitet. I tillegg er ABC et estimat på langsiktige variable kostnader. Dette medfører at internprisen gjennom ABC-metoden i de fleste

tilfeller blir lavere enn ved selvkost (figur 7), siden få enheter arbeider ved full kapasitetsutnyttelse. Dette resulterer også i at enheter som har ledig kapasitet på lang sikt ikke vil få dekket inn indirekte kostnader i forbindelse med den ledige kapasiteten. Disse enhetene vil dermed være ulønnsomme. Dette kan løses ved å benytte ABC-metoden pluss et fortjenestepåslag. Et siste poeng om ABC-metoden er at den vil hjelpe enhetene til å tilpasse sin kapasitet til etterspørselen, når ledig kapasitet koster.

Forhandlingsbaserte internpriser

I noen tilfeller vil verken markedsbaserte eller kostbaserte internprismetoder oppleves som aktuelle for foretaket. En mulig løsning er da å innføre

forhandlingsbaserte internpriser. Denne metoden går ut på at den interne kjøper og selger, typisk ledere fra to lokale resultatenheter, selv forhandler frem internprisene seg i mellom.



Figur 8 - Forventet intervall for forhandlingsbaserte internpriser.
Kilde: Egen fremstilling

En forhandlingsbasert internpris vil høyst sannsynlig befinne seg i intervallet mellom variable enhetskostnader og markedspris (figur 8). Dette forhandlingsrommet er stort, og mange faktorer spiller inn for hvilken pris partene blir enige om. Rognes (2008) og Malhotra og Bazerman (2007) mener forhandlingens utfall hovedsakelig fremkommer på bakgrunn av enhetenes forhandlingsmakt. Det henvises til disse kildene for ytterligere teori omkring forhandlingens gang og teknikker.

Kaplan og Atkinson (1998) beskriver fire situasjoner hvor bruk av forhandlingsbaserte internpriser vil være suksessfullt:

- Eksternt marked

Hvis det finnes et eksternt marked for varen eller tjenesten vil forhandlingsrommet bli mindre, og prisutfallet vil ikke være altfor avhengig av enkeltpartenes evner til å forhandle.

- Deling av markedsinformasjon

Hvis enhetene deler all markedsinformasjon mellom seg vil sjansen for å forhandle frem en internpris i nærheten av Cooks regel om særkostnad + alternativkostnad øke, gjennom at alternativkostnaden synliggjøres.

- Frihet til å selge til hvem en vil

Hvis partene har frihet til å velge om de vil selge eller kjøpe internt eller eksternt vil dette bidra til at partene disiplineres til å unngå urimelige tilbud, da det alltid vil eksistere et alternativ.

- Støtte fra toppledelsen

De lokale lederne må oppfordres til å løse konflikter seg imellom på egen hånd. Hvis ikke faller noen av forutsetningene for desentralisering bort. Toppledelsen må ikke ha mulighet til å overkjøre forhandlede priser, og heller ikke fastsette internprisen i tilfeller der de lokale partene ikke kommer til enighet. Toppledelsen bør kun fungere som en megler.

Solomons (1965) mener forhandlingsbaserte interpriser er gode, siden de fremmer divisjonell autonomi. Med dette menes at de lokale lederne gjennom forhandlinger opplever økt grad av desentralisering, og den økte grad av motivasjon det fører med seg.

Kaplan og Atkinson (1998) mener forhandlingsbaserte priser har følgende ulemper:

- Det er tidkrevende for de lokale lederne.
- Det øker konfliktnivået mellom resultateneheten internt i foretaket.
- Resultatenhetenes prestasjoner blir indirekte et resultat av de lokale ledernes forhandlingsegenskaper. Noen ledere vil kun fokusere på å gjøre gode interne forhandlinger, istedenfor å fokusere på det eksterne markedet.
- Toppledelsen belastes med unødvendig mye tid i forbindelse med å kontrollere at forhandlingsprosessene har foregått på en riktig måte og til å megle ved uenigheter resultateneheten imellom.
- Hvis internprisen blir forhandlet frem til å ligge over alternativkostnaden ved å kjøpe eksternt, kan dette lede til suboptimale produksjonsnivåer grunnet uriktig høy lønnsomhet ved produksjon.

Andre internprismetoder

- Fastpris + betaling pr enhet

Dette er en internprismetode som har en fast abonnementspris i bunn, og som tillegges en pris per enhet kjøpt. Denne metoden kan være aktuell å bruke på støtteenheter som er viktige å ha i bedriften, men som ikke brukes hele tiden. Bergstrand (2008) eksemplifiserer bruk av denne metoden gjennom et svensk selskap som hadde et internt trykkeri. Selskapet var avhengig av å ha trykkeriet til stede ved situasjoner der de trengte ekstra kapasitet utover det eksterne tilbydere kunne gi. Trykkeriet endte opp med å belaste de andre internavdelingene med en fast abonnementspris for å holde trykkeriet i drift, i tillegg til å ta betalt pr leveranse.

- Dual pricing

Ved dual pricing mottar den selgende interne enheten nettoverdien av produktet. Dette betyr i praksis markedspris minus produksjonskostnader. Samtidig belastes kjøperen med særkostnad pluss alternativkostnad. Slik vil begge parter måtte ta hensyn til markedets tilbud og etterspørsel. Metoden er ifølge Kaplan og Atkinson (1998) relativt lite brukt, da den kompliseres veldig gjennom bruk av alternativkostnad og at det gjør intern handel mer lønnsom enn ekstern. Dette kan resultere i suboptimalisering for foretaket som helhet. Dette er en lite brukt metode i praksis.

Disse 4 forskjellige hovedmetodene for internprising beskriver hvordan praktikere kan benytte internprising som et styringsverktøy. I akademia har de skattemessige aspektene ved internprising vært dominerende de siste årene. Denne utredningen behandler ikke skattemessige hensyn, men beskriver denne retningen kort i neste delkapittel.

6.7 Oppsummering teori

Utover 1900-tallet begynte organisasjoner å utvide sin virksomhet fra å produsere ett produkt til å produsere flere. I tillegg bidro teknologisk utvikling til at produktene ble mer kompliserte og krevde høyere grad av interne leveranser. Internpriser ble innført som et verktøy til å måle avdelingenes lønnsomhet mest mulig riktig.

Cook (1955) innførte regelen om optimal internpris, ved særkostnad + alternativkostnad. Denne regelen slo ikke an hos praktikerne, og det vokste frem en rekke internprismetoder (se figur 9). Akademikerne har i årtier forsket på hvilke internprismetoder som benyttes, og hvilke som er teoretisk forsvarlige å benytte. Kostbaserte internprismetoder har vist seg å være mest utbredt, med selvkost og selvkost pluss fortjeneste som ledende metoder.



Figur 9 - Internprismetoder fra praksis.
Kilde: Egen fremstilling

Kaplan (1982), Simons (2000) og andre har vært svært kritiske til bruk av selvkost som internpris. Dette argumenteres med at selvkost gjør faste kostnader i en avdeling til variable i den neste, selvkostmetodens fordeling av indirekte kostnader er ikke tilfredsstillende og at selvkost pluss fortjeneste gir et insentiv til å øke kostnadene om påslaget er i prosent.

Andre kostbaserte metoder, som variable enhetskostnader og aktivitetsbasert kalkulasjon, har også sine tilhengere. Hirshleifer (1956) var en forkjemper for variable enhetskostnader, mens den senere tids utberedelse av aktivitetsbasert kalkulasjon har skapt tilhengere av denne metoden. Førstnevnte metode lar seg kun forsvare på kort sikt. Aktivitetsbasert kalkulasjon på sin side gir et riktig kostnadsbilde, men gjør det vanskelig for selgende enhet å få positivt resultat grunnet vanskeligheter med å fylle kapasiteten da aktivitetsbasert kalkulasjon ikke fordeler ledig kapasitet på produktene.

Forhandlingsbaserte internpriser anses av akademikerne som en retteferdig, men noe tidkrevende, metode. Samtidig nevnes det at litt for mye av utfallet kan styres av partenes forhandlingsegenskaper, og dermed gi uriktig pris.

Markedspris er eneste metode akademikerne aksepterer fullt ut. Bruk av markedspris gir en rettferdig og objektiv pris, som motiverer lederen til å ta riktige beslutninger både for sin avdeling og foretaket som helhet, og der med nå enklere nå sine mål. Markedspris, eller en god tilnærming til denne, er ifølge akademikerne overlegen i forhold til bruk av kostbaserte metoder. Ved å bruke markedspris vil internprisingen derfor være et effektivt styringsverktøy.

7 Metodeteori og -anvendelse

7.1 Innledning

Til nå har bakgrunnen for utredningen blitt beskrevet, og tidligere forskning samt det teoretiske rammeverket for bruk av internpriser i dag har blitt presentert. Kapittel 7.2 har til hensikt å presentere grunnleggende metodeteori, mens kapittel 7.3 beskriver hvilken metode denne utredningen benytter. Dette delkapittelet vil også presentere utvalget for vår spørreundersøkelse.

7.2 Metode – teoretisk rammeverk

For å kunne gjennomføre et godt forskningsarbeid må en tidlig ta stilling til hvilken metode man skal benytte. Metoden som benyttes blir et verktøy for å svare på utredningens problemstilling.

Forskningsdesign

Det er vanlig å skille mellom tre hovedtyper av design når det gjelder markedsanalyser: *eksplorerende, deskriptivt og kausalt design.*

Eksplorerende design

Hvis beslutningstakeren vet lite om saksområdet kan formålet med forskningen være å utforske temaet nærmere uten å ha klare mål med forskningen. Eksplorerende design benytter ofte kvalitative metoder som dybdeintervju og gruppesamtaler.

Deskriptivt design

Når analytikeren har en grunnleggende forståelse av problemet, og formålet er å beskrive en situasjon, så kan deskriptive design benyttes. Det skiller seg fra eksplorerende design ved at man tallfester størrelsen på variablene man undersøker.

Kausalt design

Et kausalt design brukes for å undersøke mulige årsaksforklaringer, der en hendelse X er årsak til en annen hendelse Y. Kausalt design kan deles i laboratorieeksperiment og felteksperiment. Utfordringer er å kunne kontrollere for andre effekter enn de man ønsker å manipulere.

Datainnsamling

Før man starter på selve utredningen må man vurdere hva slags data som er mulig å benytte. Det skilles mellom primærdata og sekundærdata. Sekundærdata er data som er hentet inn av andre og til andre formål. Eksempler på dette kan være tidligere studier, artikler, offentlig informasjon, bøker og studentoppgaver. Hvis det ikke finnes data som passer det formål du behøver, må du hente inn data selv. Dette kalles primærdata. Primærdata kan hentes inn gjennom observasjon eller

kommunikasjon. Observasjon innebærer at en registrerer den faktiske atferden som skjer, mens kommunikasjon består av intervju eller en spørreundersøkelse. Fordelen med å bruke sekundærdata er at den ofte er billig og rask å skaffe. Ulempen er at den kan være samlet inn til andre formål og kan ha mangler i forhold til hva vi vil bruke den til. Det kan også tenkes at dataene er foreldet og ikke lenger presise nok.

Kvalitativ og kvantitativ metode

Det er to metoder å tilnærme seg et problem på; kvalitativ og kvantitativ metode. Hovedforskjellen er bruken av tall. De kvantitative metodene er opptatt av å operasjonalisere mest mulig slik at analytikeren opprettholder kontroll. De kvalitative er mer opptatt av å fordype seg i færre respondenter.

Det er grunnleggende forskjell i hvordan de metodene henter sine data. Kvalitative metoder vil hente sine data i felten sammen med fenomenet de studerer. Intervju og gruppesamtaler er vanlige metoder å benytte seg av i kvalitativ metode. De kvantitative metodene vil distansere seg mer og ha en viss avstand til det de studerer. Utfordringen i den kvantitative metoden er å finne de mest presise spørsmål som måler det de vil undersøke.

Validitet

I forskningslitteraturen benyttes begrepet validitet, og viser til gyldigheten av resultatene. I hvilken grad måler vi det vi ønsker å måle? Det er ikke sikkert at de dataene som samles inn er presise nok til å kunne svare på det vi ønsker å undersøke. Det er derfor viktig å tolke dataene grundig og avgjøre deres validitet.

Bruk av spørreskjemaer i forskning

Den vanligste måten å samle inn kvantitative primærdata er å benytte seg av et spørreskjema. Johannessen, Tufte og Kristoffersen (2004) oppgir flere grunner til bruk av spørreskjemaer med forhåndsoppgitte svaralternativer (prekodete skjemaer):

- Faste spørsmål og svaralternativer innebærer en standardisering der det er mulig å se på likheter og variasjon i hvordan respondentene svarer.
- Det er mulig å undersøke utbredelse av fenomener, og om disse har spesielle kjennetegn.
- Standardisering gir mulighet til å generalisere resultatet fra utvalg til populasjon.
- Det er mulig gå samle inn data fra mange respondenter på forholdsvis kort tid.
- Ved hjelp av statistiske analyser er det mulig å undersøke sammenheng mellom fenomener.

Et spørreskjema kan være *åpent* eller *prestrukturert*. Åpne spørsmål tillater respondentene å svare med egne ord, mens et prestrukturert skjema tvinger respondenten å velge mellom ulike

svaralternativer som er gitt av forskeren. Det er fullt mulig å blande disse to i et såkalt *semistrukturert spørreskjema*. Fordelen med prestrukturerte skjemaer er at det er lettere for respondenten å fylle ut skjema. Forskeren vil da enkelt kunne benytte seg av ulike dataprogrammer for å analysere rådataene. Ulempen ved prestrukturerte skjemaer er at det ikke gis mulighet til å fange opp informasjon ut over oppgitte svaralternativer.

Før en starter å lage skjemaet er det viktig at en setter seg inn i temaet ved å studere tilgjengelig informasjon. Dette kan være sekundærdata som gamle studier, artikler eller studentoppgaver.

Den største utfordringen ved å benytte spørreskjemaer er å utforme spørsmålene i undersøkelsen slik at en kan få svar på forskningsspørsmålene. Samtidig kan ikke spørreundersøkelsen bli så omfattende at respondentene ikke orker å fullføre undersøkelsen. Forskerne må avveie hva og hvor mye de skal spørre om.

Før skjemaet blir sendt ut, bør det gjennomføres en forstudie. Skjemaet sendes ut til en gruppe personer som er på samme nivå som det opprinnelige utvalget. Prestudien skal gi svar på om de forstår begreper som benyttes og spørsmålene som stilles. Det vil da være mulighet til å omformulere spørsmål og begreper før undersøkelsen blir sendt ut til det endelige utvalget.

7.3 Metodeanvendelse

Denne utredningen benytter en deskriptiv metode. Spørreskjemaets oppbygging og tallfesting gjør det mulig å kvantifisere svarene. Vi har innhentet primærdata gjennom en spørreundersøkelse i det nettbaserte undersøkelsesverktøyet Refleks⁵.

Datainnsamling til utredningen

Det er lagt ned mye arbeid i å få tak i de rette kandidatene til å svare på undersøkelsen. Utredningen har også benyttet sekundærdata i form av tidligere studier og studentoppgaver. Især ble studien av Atkinson (1987) lest grundig. Atkinsons studie fungerte delvis som en mal og som en inspirasjonskilde for vår egen utredning, og det vil i noen grad være mulig å sammenligne våre funn med hans forskning.

Utvalget i utredningen

I samtale med veileder ble det besluttet å benytte DN500⁶ som utgangspunkt for utvalget i utredningen. Denne offentlige listen viser Norges 500 største bedrifter rangert etter omsetning, basert på regnskapstall fra 2007. På grunn av utredningens omfang valgte vi å begrense utvalget til de 300 største bedriftene. Totalt ble 22 bedrifter tatt ut av utvalget, da disse selskapene har felles

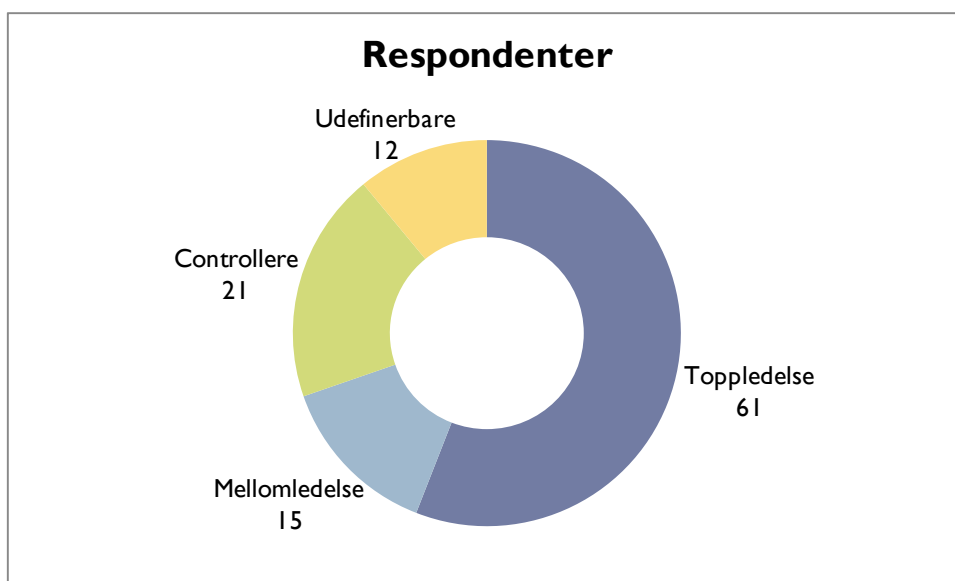
⁵ <http://www.refleks.no>

⁶ <http://www.dn.no/500/>

konsernledelse eller ikke er listet opp med kontaktperson eller e-postadresse. Utredningen baseres på de 109 svar vi fikk av det totale utvalget på 278. Den fullstendige listen av vårt utvalg ligger tilgjengelig i appendiks C.

Vi har kun benyttet e-post for å kommunisere med våre respondenter, og det var arbeidskrevende å identifisere e-postadressene ute hos foretakene, da selskapenes hjemmesider gir svært vekslende informasjon. Respondentene er spredt stillingsmessig fra økonomidirektør til controller. Vi har kategorisert deltakerne etter stillingsnivå og plassert dem i toppledelse, mellomledelse, kontrollere og udefinerbare.

Deltagere som befinner seg i toppledelsen er personer med et klart beslutningsansvar på konsernnivå. Eksempler på slike stillinger er økonomisjef, regnskapssjef, finansdirektør og CFO. Med mellomledelse mener vi stillinger som: senior controller, prosjektøkonom, senior tax advisor, og soussjef. Controllere rapporterer til mellomledelse og befinner seg nederst i organisasjonen. Deltakere som vi ikke har lyktes å finne stillingsnivå på har vi valgt å samle i gruppen udefinerbare. Respondentenes fordeling mellom de forskjellige nivåene er vist i figur 10.



Figur 10 - Respondenter i vår undersøkelse, kategorisert etter stillingsnivå.

Kilde: Egen fremstilling

Utvalget har en klar overvekt av deltakere som befinner seg i toppledelsen. Hele 61 deltakere har stillingstittel som tilsier at de befinner seg i toppledelsen. 15 deltakere befinner seg i mellomledelsen, mens 21 deltakere har stilling som kontrollere.

Det at 67 deltakere befinner seg i topp-/mellomledelse styrker utredningen, da en må anta at disse respondentene kjenner sin egen organisasjon svært godt, og har et godt grunnlag for å svare på undersøkelsen. Kun en respondent skrev tilbake at denne ikke var kvalifisert til å svare på

undersøkelsen. Vi ble derfor bedt om å kontakte en annen person i organisasjonen for å få kvalifiserte svar fra denne bedriften.

Bruk av spørreskjema i utredningen

Denne utredningen har benyttet webundersøkelsesverktøyet Refleks til å samle inn primærdata. Refleks lar brukeren utforme egne spørreundersøkelser og gir mulighet til krysstabulering av ulike variabler. Dette muliggjør bruk av deskriptive analyser av rådataene. Det er Refleks som administrerer lagring av dataene etter hvert som respondentene legger inn sine svar.

Spørreskjemaet måtte utformes slik at det kunne svare på våre hypoteser. For å sikre god validitet satte vi oss godt inn i gjeldende internpristeori, og studerte tidligere studier som er gjort på fagfeltet, før vi laget selve undersøkelsen. Det er likevel en fare for at noen av respondentene kan ha misforstått noen av spørsmålene.

For å oppnå så lavt frafall som mulig, var det viktig at undersøkelsen ikke tok mer en maks 4 minutter å gjennomføre. Det ble derfor lagt vekt på at respondentene kunne krysse av i rubrikker i stedet for å skrive selv. Dette gjorde jobben med å utforme hvert enkelt spørsmål og svaralternativ utfordrende.

For å sikre oss at alle respondentene i utvalget skulle forstå spørsmålene og begrepene vi brukte, benyttet vi oss av en forstudie. Forstudien bestod av en gruppe personer som vi kjenner godt. Flere av disse jobber, eller har jobbet, i større selskaper. Disse ga oss tilbakemelding på hvert enkelt punkt i undersøkelsen. Vi fortok oss noen få justeringer etter prestudien. Grunnet begrensninger i undersøkelsesverktøyet Refleks, ble vi nødt til å sende flere parallelle undersøkelser i løpet av mars måned. Hele gangen i spørreundersøkelsen finnes i appendiks B.

8 Analyse

8.1 Innledning

Hittil har denne utredningen presentert bakgrunnen for utredningen, hvilken vesentlig forskning som har blitt gjort på dette feltet før, hva det teoretiske rammeverket for internprising er, og hvilken metode denne utredningen benytter.

Utredningen skiller gjennomgående mellom internpris ved (a) internsalg av støttetjenester og ved (b) konserninterne transaksjoner mellom resultatsentra. Dette ble forklart og illustrert i kapittel 4.4.

Kapittel 8.2 vil teste hver av hypotesene nevnt i kapittel 4.3, for å kunne svare på utredningens hovedproblemstilling fra kapittel 4.2. Testingen vil i stor grad baseres på vår egen spørreundersøkelse blant de største bedriftene i Norge.

I kapittel 8.3 presenterer utredningen andre funn av interesse, som ikke er med på å svare på utredningens hovedproblemstilling.

8.2 Internprispraksis i Norge – resultater av spørreundersøkelsen

Hypotese 1

Bedrifter i Norge benytter samme internprismetodikk som Atkinson (1987) fant at canadiske bedrifter gjorde når det gjelder (a) internsalg av støttetjenester og (b) konserninterne transaksjoner mellom resultatsentra.

Utredningen tok sikte på å undersøke hvilke metoder bedriftene benyttet når de beregnet sin internpris for (a) internsalg av støttetjenester og (b) konserninterne transaksjoner mellom resultatsentra. Alle funn som blir presentert tar utgangspunkt i denne første kartleggingen. Tabell 2 viser fordeling av hvilke metoder bedriftene benytter når de beregner internpris både for (a) internsalg av støtteenheter og (b) konserninterne transaksjoner mellom resultatsentra.

For å gjøre det mer oversiktlig, har utredningen valgt å kategorisere metodene i kostbaserte, markedsbaserte, forhandlinger og andre metoder. Kostbaserte metoder består av kategoriene: Variable kostnader, variable kostnader + fortjeneste, selvkost, selvkost + fortjeneste og

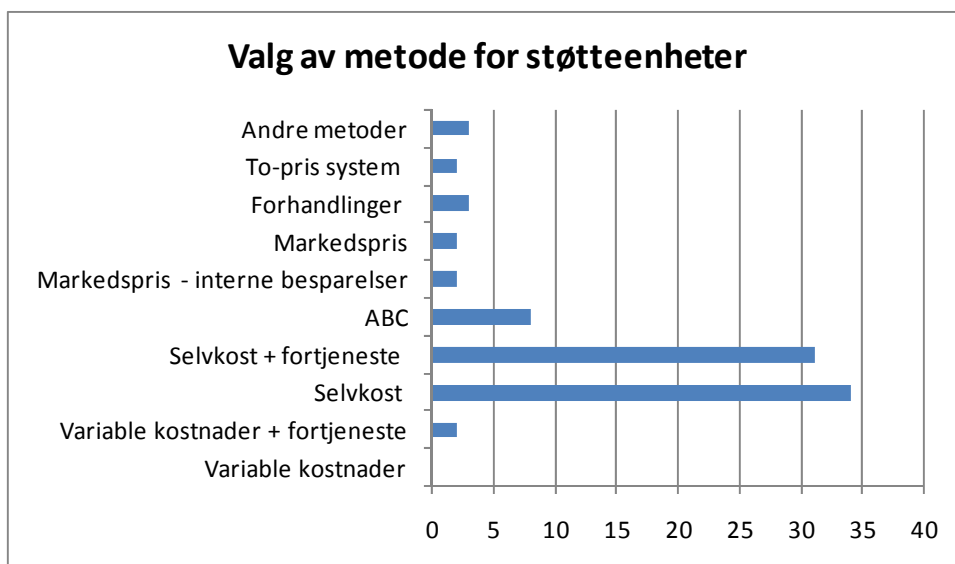
aktivitetsbasert kalkulasjon (ABC). Markedsorienterte metoder består av kategoriene: Markedspris – interne besparelser og markedspris. Forhandlinger består av kategorien Forhandlinger. Andre metoder består av kategoriene: To-pris system og andre metoder. Resultatene vises i tabell 2 under.

Tabell 2 - Kartlegging av internprismetoder blant Norges største selskap. Tallene viser antall.
Kilde: Egen undersøkelse

Internprismetode	Støtteenheter (a)	Resultatsentra (b)
Variable kostnader	0	1
Variable kostnader + fortjeneste	2	3
Selvkost	34	13
Selvkost + fortjeneste	31	30
ABC	8	3
Sum kostbaserte	75	50
Markedspris - interne besparelser	2	6
Markedspris	2	19
Sum markedsbaserte	4	25
Forhandlinger	3	5
Sum forhandlinger	3	5
To-pris system	2	1
Andre metoder	3	4
Sum andre metoder	5	5
Sum	87	85

Støtteenhet (a)

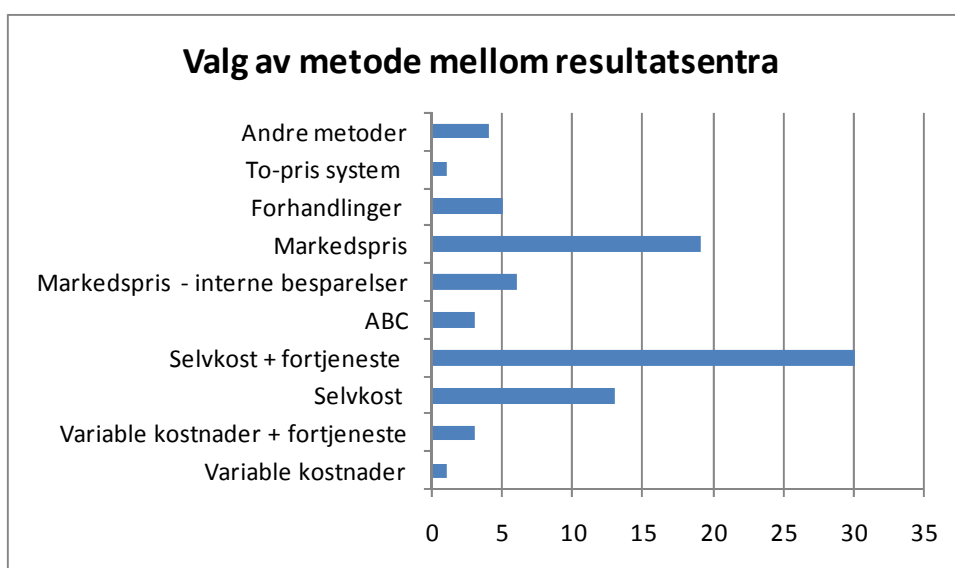
Den grafiske fremstillingen under (figur 11) er basert på tabellen, og viser en overvekt av kostbaserte metoder når bedriftene skal beregne en (a) internpris for sine støtteenheter. Hele 75 av 87 bedrifter velger kostbaserte metoder for beregning av internpris for sine støtteenheter. Selvkost og selvkost pluss fortjeneste er de mest vanlige metodene. Kun 4 respondenter oppgav bruk av markedsbaserte metoder.



Figur 11 - Internpris ved (a) intersalg av støttetjenester i Norges 300 største selskaper. Tall i antall.
Kilde: Egen undersøkelse

Resultatsentra (b)

Den grafiske fremstillingen under (figur 12) er basert på tabell ovenfor, og viser at ved beregning av internpris mellom resultatsentra er selvkost og selvkost + fortjeneste den mest foretrukne metoden. 50 bedrifter benytter kostbasert internpris, mens 25 benytter markedsbasert.



Figur 12 - Internpris ved (b) konserninterne transaksjoner mellom resultatsentra. Tall i antall.
Kilde: Egen undersøkelse

Sammenligning mellom Atkinsons og våre funn

En sentral del av utredningen er å kunne sammenligne våre funn med andre empiriske studier. Vi velger å sammenligne med Atkinson (1987), som har valgt å kategorisere internprismetoder etter kostbaserte, markedsbaserte, forhandlinger og andre metoder. Tabell 3 under viser Atkinsons funn og våre funn.

Tabell 3 - Sammenligning mellom Atkinsons (1987) og vår kartlegging av internprising.
Kilde: Atkinson (1987) og egen undersøkelse

	Støttetjenester (a)		Resultatsentra (b)	
	Atkinson	Våre funn	Atkinson	Våre funn
Kostbaserte	80 %	86 %	60 %	59 %
Markedspris	9 %	5 %	30 %	29 %
Forhandlinger	2 %	3 %	7 %	6 %
Andre	9 %	6 %	3 %	6 %

Våre funn er nokså like Atkinsons funn fra 1987 både ved (a) internsalg av støttetjenester og (b) konserninterne transaksjoner mellom resultatsentra.

Som vi ser er det noe forskjell i internprismetoder som brukes ved (a) internsalg av støttetjenester og (b) konserninterne transaksjoner mellom resultatsentra, slik det ble antatt i kapittel 4.4. Det finnes ingen forklaring på hvorfor det er slik.

Svar på hypotese

Norske bedrifter benytter omtrent samme internprismetodikk som Atkinson (1987) fant at canadiske bedrifter gjorde når det gjelder (a) internsalg av støttetjenester og (b) konserninterne transaksjoner mellom resultatsentra. Hypotesen aksepteres.

Hypotese 2

Bedriftene som kan identifisere en markedspris for (a) salg av støttetjenester internt og (b) konserninterne transaksjoner mellom resultatsentra, velger å ta utgangspunkt i markedsprisen når de beregner sine internpriser.

Hypotese 1 fastslo at norske bedrifter i hovedsak benytter kostnadsbaserte internpriser. Tabell 4 er en krystabulering av hvilken metode foretakene har valgt når de kjenner til markedsprisen.

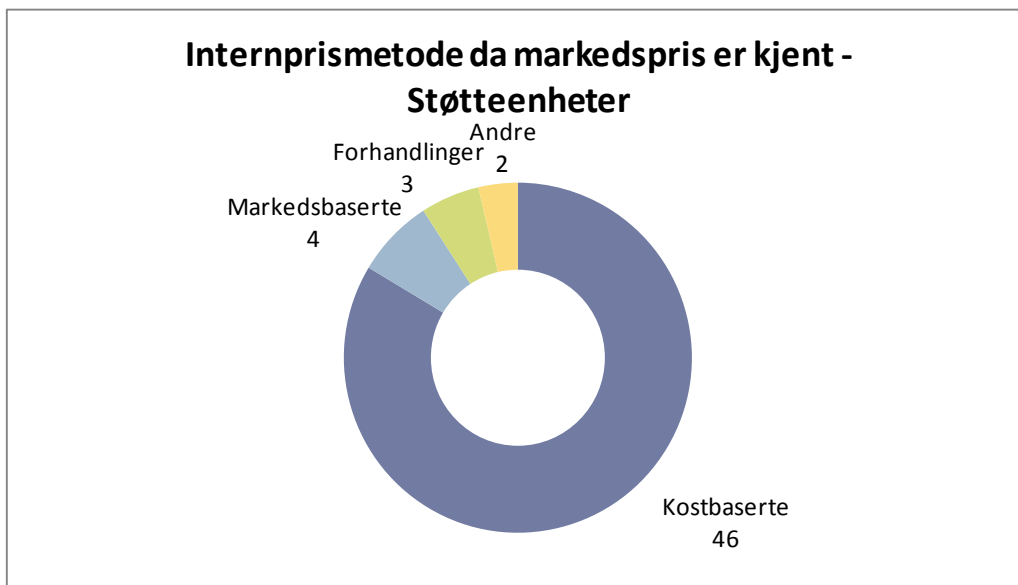
Tabell 4 - Kartlegging av internprismetode da en markedspris er kjent.

Kilde: Egen undersøkelse

Type enhet	Internprismetode	Markedspris finnes
Støtteenheter (a)	Variable kostnader	1
	Selvkost	22
	Selvkost + fortjeneste	19
	Andre kostbaserte	4
	Markedspris	4
	Forhandlinger	3
	Andre	2
Resultatsentra(b)	Variable kostnader	2
	Selvkost	8
	Selvkost + fortjeneste	26
	Andre kostbaserte	2
	Markedspris	24
	Forhandlinger	4
	Andre	4

Støtteenhet (a)

Figur 13 viser at 46 bedrifter velger å benytte kostbaserte metoder selv om de kan identifisere en markedspris for den aktuelle varen/tjenesten. Kun 4 bedrifter benytter markedspris.



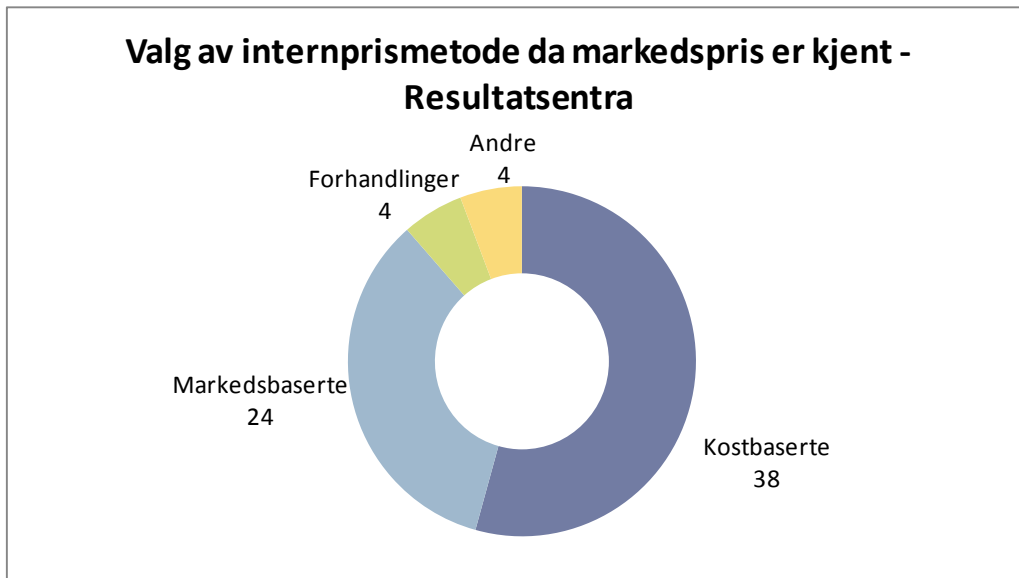
Figur 13 - Internprismetode ved (a) internsalg av støttetjenester da markedspris er kjent.

Kilde: Egen undersøkelse

Resultatsentra (b)

For intern handel mellom resultatsentra er bruk av markedspris mer utbredt (figur 14). 24 bedrifter

benytter markedsorienterte metoder da de kan identifisere en markedspris for den aktuelle varen/tjenesten, mens flertallet fortsatt benytter kostbaserte metoder.



Figur 14 - Internprismetode ved (b) konserninterne transaksjoner mellom resultatsentra da markedspris er kjent.

Kilde. Egen undersøkelse

Svar på hypotese

Bedriftene som kan identifisere en markedspris for (a) salg av støttetjenester internt velger ikke å ta utgangspunkt i markedsprisen når de beregner sine internpriser. Ved (b) konserninterne transaksjoner mellom resultatsentra benytter noen flere markedsbasert internpris, men flertallet benytter kostbaserte. Dette er et oppsiktsvekkende funn. Hypotesen forkastes.

Diskusjon omkring funnet

Teorien mener klart at bruk av markedspris er det foretrukne. Likevel oppgir de fleste respondentene at de benytter kostbasert internpris selv om en markedspris kan identifiseres. Hvorfor spriker teori og praksis så mye?

Tradisjon og enkelhet kan forklare hvorfor så mange bedrifter velger å benytte kostnadsbaserte metoder for å beregne interpriser (Bergstrand 2009). Mange bedriftsledere tilhører en generasjon der kostbaserte metoder foretrekkes på grunn av tradisjon. Kostbaserte metoder er enkle å forstå, og enkle å forholde seg til. Det kan også føles enklere for ledelsen å forsvare bruk av kostbaserte metoder fremfor markedsbaserte nedover i organisasjonen. Mange bedrifter vil nok føle rart å sammenligne kostnaden for egen støtteenhet opp mot hva det vil koste å kjøpe denne støtteenheten eksternt, og velger derfor en kostbasert metode for beregning av internpris.

Norske bedrifter velger å benytte kostbaserte metoder selv om markedsprisen er kjent. Ved å unngå å benytte markedsprisen mister bedrifter viktig informasjon som gir et bedre beslutningsgrunnlag. Dette er et viktig og oppsiktsvekkende funn. Problemene som oppstår ved å benytte kostbaserte metoder er gjort greie for i teoridelen. Dette kan tyde på at norske bedrifter er for konservative og lite markedsorienterte. Potensialet som ligger i å benytte internpriser som et styringsverktøy utnyttes ikke til det fulle, når bedriftene unngår å benytte markedsorienterte metoder da dette er mulig.

Cook (1955), Kaplan og Atkinson (1998) og Simons (2000) har alle uttrykt hvorfor det er feil å benytte selvkost som internprismetode. Teoridelen konkluderte med at hvis det finnes det en markedspris skal denne benyttes som utgangspunkt for beregning av internprisen. Selv om bedriftene oppgir at de kan identifisere en markedspris benyttes ikke denne til å beregne sine egne internpriser. Dette er et paradoks.

Hypotese 3

Bedrifter som benytter markedsbaserte internpriser er fornøyde, mens bedrifter med kostbaserte internpriser er misfornøyde med sitt metodevalg.

Undersøkelsen hadde et åpent og frivillig spørsmål der deltakerne ble bedt om å kommentere om de var fornøyd med sin internprispraksis. Totalt mottok vi 52 svar på dette spørsmålet. Svarene er krysstabulert med hvilken metode bedriftene har oppgitt at de benytter. Svarene ble også her delt opp i (a) støtteenheter og (b) resultatsenter. De svarene som vi ikke greide å avdekke som positive eller negative ble ikke blitt tatt med i analysen.

Tabell 5 - Kartlegging av hvor fornøyde foretak er med sin internprispolicy fordelt etter hvilken metode de benytter.
Kilde: Egen undersøkelse

Type enhet	Fornøyd med internprispolicy?	Kostbasert	Markedsbasert	Forhandlinger	Annet
Støtteenheter (a)	Ja	30	3	0	0
	Nei	5	1	1	2
Resultatsenter (b)	Ja	23	11	2	3
	Nei	6	1	0	0

Tabell 5 viser at respondentene er nokså fornøyde med sin internprispolicy. Det er bedrifter med kostnadsbaserte internprismetoder som fremstår som de minst fornøyde.

Ved tolkning av de kvalitative svarene fra respondentene er det åpenbart at kunnskapsnivået og engasjementet angående internpris er svært forskjellig mellom bedrifter. Noen benytter sin valgte metode fordi den er enkel, mens andre igjen har lange og inngående forklaringer omkring metodevalg og pågående revisjoner av hele internprissystemet.

Faren ved bruk av selvkost + fortjeneste er tidligere i denne utredningen beskrevet grundig, og det er teoretisk vanskelig å begripe at en så stor andel av de med kostbaserte internprismetoder er fornøyde.

Kun et mindretall av brukerne er misfornøyde. En respondent som benytter selvkost svarer at de er "ganske fornøyde" med valg av internprismetode, "da det er relativt enkelt å kontrollere og gjennomføre". En annen respondent skriver at "selvkost + litt margin fungerer bra. For oss er det viktig å ha et mest mulig korrekt resultat i alle avdelinger/divisjoner."

Om bruken av kostbaserte metoder og påfølgende tilfredshet skyldes foretakenes ignoranse for bedre metoder, naivitet i forhold til overdreven tro på egen metodebruk, eller økonomers fokus på kostnadskontroll, vites ikke.

Svar på hypotese

På bakgrunn av at vi kun mottok 54 svar på dette spørsmålet velger vi å være forsiktige med å gi et klart svar på hypotesen. Det registreres en tendens til at de fleste er fornøyd med sin valgte internprismetode, men at brukere av markedsbaserte metoder er noe mer fornøyde enn de som benytter kostbaserte metoder. Dette er i tråd i hva teorien sier, men det hadde vært å forvente at en større andel av de kostprispraktiserende foretakene var misfornøyde. En høyere svarprosent på dette frivillige spørsmålet ville gitt en sterkere konklusjon.

Hypotese 4

Hvis en leder har sin bonus knyttet opp til sin avdelings resultat, så bør foretaket benytte markedspris som internprismetode ved (b) konserninterne transaksjoner mellom resultatsentra.

I teorikapittelet viste utredningen at insentivene for effektiv drift er best for en leder om internprisen som benyttes er markedsbasert, siden dette vil gi et mest mulig riktig resultat for avdelingen.

Tabell 6 - Viser antall ledere av resultatsentra som har en bonusordning tilknyttet avdelingens resultat, og hvilken internprismetode disse foretakene benytter ved konserninterne transaksjoner mellom resultatsentra. Kilde: Egen undersøkelse

Type enhet	Internprismetode	Bonusordning tilknyttet resultatet: Ja
Resultatsentra (b)	Kostbasert	27
	Markedsbasert	14
	Forhandlinger	5
	Andre	4
	Sum	50

Tabell 6 viser en oversikt over metodebruk for (b) konserninterne transaksjoner mellom resultatsentra, da lederen for den aktuelle resultatenheden har en bonusordning tilknyttet avdelingens resultat. Av de som har bonusordning tilknyttet resultatet, benytter 27 foretak kostbaserte internpriser. 14 benytter markedsbaserte, 5 benytter forhandlinger og 4 benytter andre metoder.

Svar på hypotese

Blant respondentene benyttet kun 14 av 50 markedspris da det er bonus tilknyttet avdelingens resultat, men hele 27 benytter kostbaserte metoder. Dette kan være en indikasjon på at et flertall av Norges største bedrifter er i fare for å gi uriktige bonuser, da avdelingenes resultater på grunn av internprismetodevalg kan være uriktige.

Hypotesen forkastes, da det er en tendens til at et flertall av bedriftene benytter kostbaserte internprismetoder ved internsalg fra avdelinger hvor lederens bonus er tilknyttet denne avdelingens resultat. Dette er oppsiktsvekkende.

Hypotese 5

Foretak med kostbaserte internprismetoder er mer defensive i sine motiver bak valg av internprismetode ved (a) internsalg av støttetjenester og (b) konserninterne transaksjoner mellom resultatsentra enn foretak med markedsbaserte internprismetoder.

Gjennom vår spørreundersøkelse ba vi respondentene krysse av maks to av seks predefinerte motiver for deres valg av internprismetode. Disse motivene var rangert fra mest defensive til mest offensive i samarbeid med førstelektor Erik Veia ved Høgskolen i Lillehammer. Rangeringen av alternativene er vist i figur 15. Respondentene kunne i tillegg svare "andre metoder".

Defensive motiver beskrives som motiver der hovedfokus er kostnader og interne forhold, mens offensive motiver beskrives som motiver der fokuset er rettet mot inntekter, profitt og eksterne forhold.

Det vil være nærliggende å anta at bedrifter som benytter kostbaserte internpriser har fokus på kostnader og defensive motiv bak valg av internprismetode. Følgelig er det nærliggende å anta at bedrifter med markedsbaserte internpriser har et høyere fokus på inntekter, profitt og eksterne forhold.

Utredningen tester kun hypotesen ved internprismetoder i forbindelse med (b) konserninterne transaksjoner mellom resultatsentra, da en overdreven bruk av kostbaserte metoder ved (a) internsalg av støttetjenester gir liten grunnlag for analyse.



Figur 15 - Rangering av motiver bak valg av internprismetode.
Kilde: Egen fremstilling i samarbeid med førstelektor Erik Vea

Respondentene i undersøkelsen oppgav følgende motiv for sitt valg av internprismetode.

Tabell 7 - Viser motiver bak valg av internprismetode ved konserninterne transaksjoner mellom resultatsentra for foretak som benytter kostbaserte og markedsbaserte metoder.

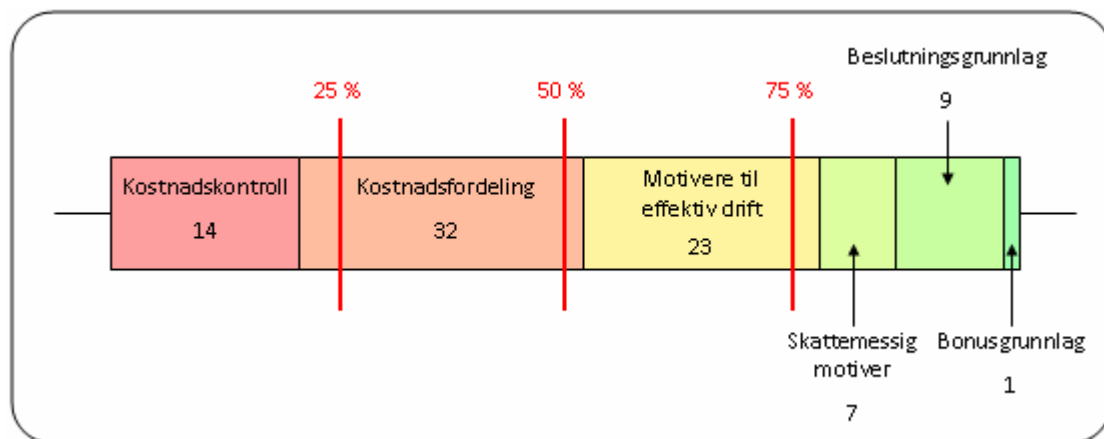
Kilde: Egen undersøkelse

Motiv	Kostbasert		Markedsbasert	
	Antall	Prosent	Antall	Prosent
Kostnadskontroll	14	16 %	2	3 %
Kostnadsfordeling	32	37 %	6	10 %
Motivere til effektiv drift	23	26 %	36	62 %
Skattemessige motiver	7	8 %	2	3 %
Beslutningsgrunnlag	9	10 %	8	14 %
Bonusgrunnlag	1	1 %	1	2 %
Annet	1	1 %	3	5 %
Sum	87	100 %	58	100 %

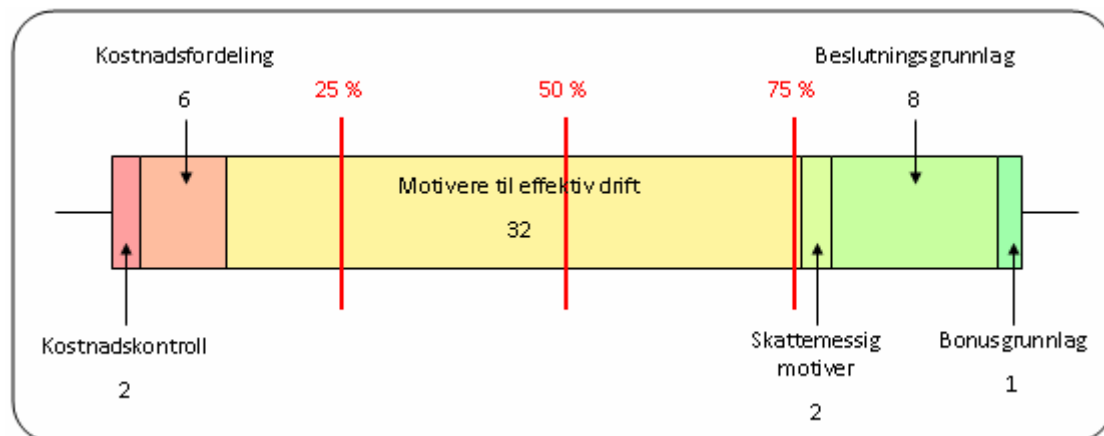
Tabell 7 viser at for de bedriftene som benytter kostnadsbaserte internprismetoder er motivet "kostnadsfordeling" mest utbredt. Deretter følger "å motivere til effektiv drift" og "kostnadskontroll". Av foretakene som benytter markedsbaserte metoder er å "motivere til effektiv drift" det klart mest utbredte, etterfulgt av "beslutningsgrunnlag" og "kostnadsfordeling".

Figurene 16 og 17 under viser kvartilene for besvarelsene ved henholdsvis de som benytter kostbaserte og markedsbaserte metoder. I figurene under er de mest defensive motivene farget røde, mens de mest offensive er grønne.

Foretak med kostbaserte metoder har en klart større andel rødfarge enn de med markedsbaserte metoder, noe som antyder at de er mer defensive. Fordelingen er prosentvis nokså lik ved de mest offensive motivene.



Figur 16 - Kvartiler for motivene bak valg av kostbaserte internprismetoder. Motivene er rangert fra defensive til offensive. Kilde: Egen undersøkelse



Figur 17 - Kvartiler for motivene bak valg av markedsbaserte internprismetoder. Motivene er rangert fra defensive til offensive. Kilde: Egen undersøkelse

Svar på hypotese

Analysen over viser tendenser til at motivene for valg av internprismetode er noe mer defensive for foretak med kostbaserte internpriser enn for de med markedsbaserte, og vice versa. Hypotesen

aksepteres fordi kvartilene i figur 16 og 17 viser at bedrifter med kostbaserte interpris er mer defensive enn bedrifter med markedsbaserte interpris.

8.3 Andre funn

Disse funnene er ikke med på å besvare hovedproblemstillingen, men er funn som vil være av interesse for praktikere og akademikere.

På hvilket nivå tas beslutningen om hvilke internpriser som skal brukes?

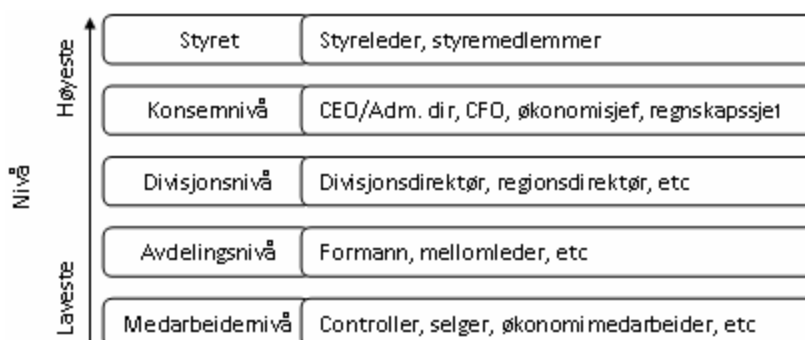
Undersøkelsen kartla hvilket nivå i deres organisasjon som tok beslutningen om hvilken internpris som skulle settes ved (a) internsalg av støttetjenester og (b) konserninterne transaksjoner mellom resultatsentra. Tabell 8 under viser kartleggingen.

Tabell 8 - Beskriver på hvilke nivåer beslutninger om internprismetode vedrørende (a) internsalg av støttetjenester og (b) konserninterne transaksjoner mellom resultatsentra tas i Norges største bedrifter.

Kilde: Egen undersøkelse

Type enhet	Nivå	Antall
Støtteenheter (a)	Styret	1
	Konsernnivå	65
	Divisjonsnivå	11
	Avdelingsnivå	9
	Medarbeidernivå	1
Resultatsentra (b)	Styret	2
	Konsernnivå	42
	Divisjonsnivå	32
	Avdelingsnivå	8
	Medarbeidernivå	1

De forskjellige nivåene i tabell 7 er eksemplifisert i figur 18. Tabellen viser at da internprismetode settes for (a) internsalg av støttetjenester så bestemmes prisen i hele 65 av tilfellene på konsernnivå.



Figur 18 - Eksempler på stillingstitler innenfor de forskjellige nivåene.

Kilde: Egen fremstilling

For (b) konserninterne transaksjoner mellom resultatsentra oppgir 42 bedrifter konsernnivå, etterfulgt av divisjonsnivå med 32 svar og avdelingsnivå med 8 svar.

Beslutninger om internpriser tas hovedsakelig på konsernnivå hos (a) støtteenheter, mens det er delt mellom konsern- og divisjonsnivå hos (b) resultatenheter. Dette antyder at ledere nedover i organisasjonene opplever større grad av autonomi hvis de er leder av et (b) resultatsentra i forhold til om de er leder av en (a) støtteenhet.

Valg av internprismetode i oppgangs- og nedgangstider

Med bakgrunn i regelen om minimal internpris (Cook 1955) kan det argumenteres for at den teoretisk optimale internpris vil forandre seg i overgang fra oppgang- til nedgangstider. Et konjunkturskifte vil innebære en endring i alternativkostnaden for foretaket. Det er imidlertid ikke klart om det finnes et teoretisk rasjonale for bytte av internprismetode. Denne utredningen presenterer derfor kun funnene uten diskusjon.

De siste årene har norske bedrifter vært inne i oppgangstider. Metoden de oppgav som dagens metode regnes derfor som å være deres valg av internprismetode for oppgangstider. Tabell 9 under viser respondentenes svar på utvikling fra dagens metode og 10 års nedgangstid.

Tabell 9 - Respondentenes valg av internprismetoder ved (a) internsalg av støttetjenester og (b) konserninterne transaksjoner mellom resultatsentra i oppgangstider og nedgangstider. Pilene illustrerer endringene.

Kilde: Egen undersøkelse

Internprismetode	Støttetjenester (a)		Resultatsentra (b)	
	Dagens metode	Nedgangstider	Dagens metode	Nedgangstider
Variable kostnader	2	3	4	4
Selvkost	34	27	13	13
Selvkost + fortjeneste	31	27	30	25
Andre kostbaserte	8	8	3	3
Markedspris	4	16	25	29
Forhandlinger	3	1	5	6
Andre	5	5	5	5

Ved (a) internsalg av støttetjenester benytter i dag de fleste en metode basert på selvkost. Undersøkelsen viser at en rekke bedrifter vil forlate selvkost til fordel for markedspris ved et tenkt tilfelle med 10 års nedgangstid. Dette er illustrert gjennom pilen til venstre i tabellen over.

Ved (b) konserninterne transaksjoner mellom resultatsentra er respondentene med dagens metode spredd mellom selvkost- og markedspris som grunnlag for beregning av internpris. Dette ser ikke ut til å endre seg nevneverdig i et tenkt tilfelle med 10 års nedgangstid. Kun noen få vil forlate selvkost til fordel for markedsprisbaserte metoder og forhandlinger. Dette er illustrert ved pilen til høyre i tabellen over.

Er det forskjell i valg av internprismetoder mellom bransjer?

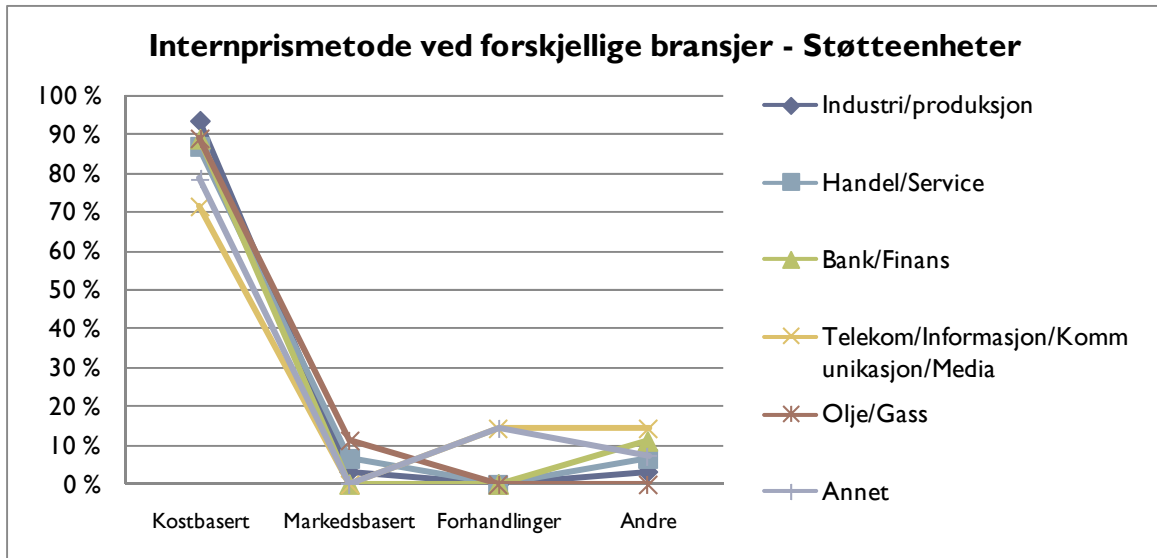
Utredningen kartlegger om det er forskjellig bruk av internprismetoder på tvers av bransjene. Tabell 10 oppsummerer funnene.

Tabell 10 - Valg av internprismetoder ved (a) internsalg av støttetjenester og (b) konserninterne transaksjoner mellom resultatsentra i forskjellige bransjer.

Kilde: Egen undersøkelse

		Kostbasert	Markedspris	Forhandlinger	Andre
Støttetjenester (a)	Industri/produksjon	29	1	0	1
	Handel/Service	13	1	0	1
	Bank/Finans	8	0	0	1
	Telekom/Informasjon /Kommunikasjon/Media	5	0	1	1
	Olje/Gass	8	1	0	0
	Offentlig sektor	1	1	0	0
	Annet	11	0	2	1
	Resultatsentra (b)	Industri/produksjon	14	12	2
Handel/Service	11	4	0	1	
Bank/Finans	6	2	1	0	
Telekom/Informasjon /Kommunikasjon/ Media	5	2	0	0	
Olje/Gass	5	3	0	0	
Offentlig sektor	0	1	0	0	
Annet	9	1	2	2	

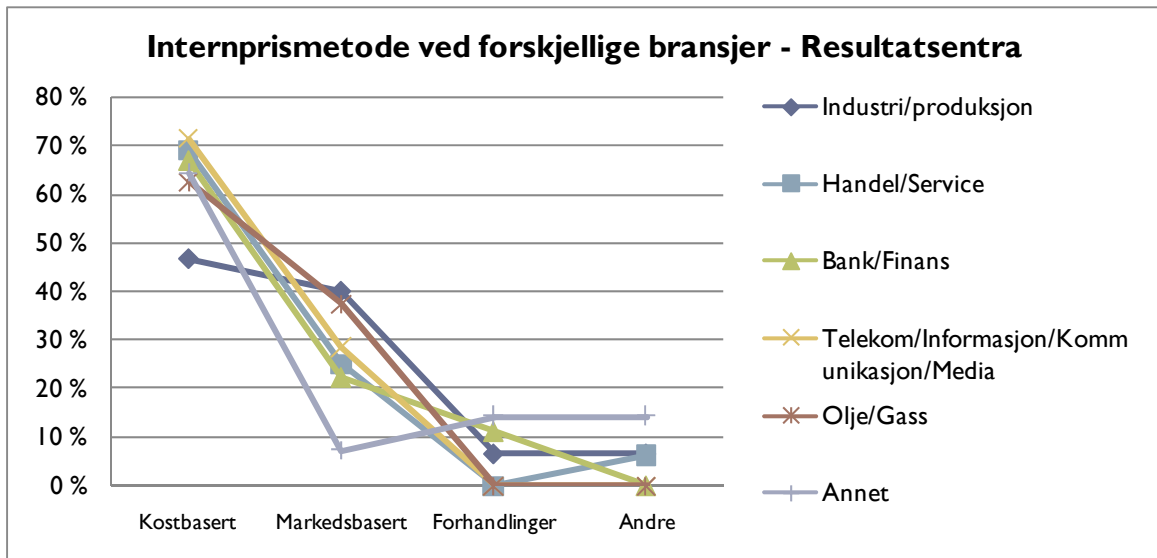
Funnene er fremstilt grafisk i figur 19 og 20. Bransjen offentlig sektor er fjernet fra begge figurene grunnet få respondenter. Figurene viser hvordan fordelingen mellom internprismetodene er i de forskjellige bransjene.



Figur 19- Valg av internprismetode i forskjellige bransjer ved (a) internsalg av støttetjenester. Y-aksen viser prosentvis andel som benytter den aktuelle internprismetoden.

Kilde: Egen undersøkelse

Figur 19 over viser at valg av internprismetode er nokså likt mellom bransjer ved (a) internsalg av støttetjenester, ved at linjene ligger nesten oppå hverandre.



Figur 20 - Valg av internprismetode i forskjellige bransjer ved konserninterne transaksjoner mellom resultatsentra. Y-aksen viser prosentvis andel som benytter den aktuelle internprismetoden.

Kilde: Egen undersøkelse

Figur 20 over viser at valg av internprismetode ved (b) konserninterne transaksjoner mellom resultatsentra varierer noe mellom forskjellige bransjer, ved at linjene ligger et stykke fra hverandre.

Spørreskjemaet gav ikke grunnlag til å si noe om hvorfor denne forskjellen mellom bransjene forekommer.

Det kan også trekkes ut fra tabell 10 at de bransjene som opplever størst forskjell i internprismetoder mellom (a) støtteenheter og (b) resultatsentra er "industri/produksjon". I denne bransjen benytter 29 av 31 støtteenheter kostbaserte internprismetoder, mens kun 14 av 30 resultatenheter benytter kostbaserte internprismetoder. Hele 12 av 30 bedrifter markedsbaserte internprismetoder.

9 Konklusjon

9.1 Innledning

Dette kapittelet tar utgangspunkt i analysen i det forrige kapittelet, og svarer gjennom denne på de fem hypotesene som ble presentert i kapittel 4.3 og hovedproblemstillingen fra kapittel 4.2.

Kapittelet vil også kort nevne andre funn utredningen finner, men som ikke svarer på hovedproblemstillingen.

9.2 Svar på hypoteser

Hypotesene i denne utredningen er alle knyttet til en undersøkelse av hvordan de interne prisene i Norges største selskaper beregnes. Resultatene har vi testet opp mot fem forskjellige hypoteser.

Hypotesene er oppsummert i figur 21.

Hypotese 1	Bedrifter i Norge benytter samme interprismetodikk som Atkinson (1987) fant at Canadiske bedrifter gjorde når det gjelder (a) internsalg av støttetjenester og (b) konserninterne transaksjoner mellom resultatsentra.	Aksepteres
Hypotese 2	Bedriftene som kan identifisere en markedspris for (a) salg av støttetjenester internt og (b) konserninterne transaksjoner mellom resultatsentra, velger å ta utgangspunkt i markedsprisen når de beregner sine interpriser.	Forkastes
Hypotese 3	Bedrifter som benytter markedsbaserte interpriser er fornøyde, mens bedrifter med kostbaserte interpriser er misfornøyde med sitt metodevalg.	Aksepteres delvis
Hypotese 4	Hvis en leder har sin bonus knyttet opp til sin avdelings resultat, så bør foretaket benytte markedspris som interprismetode ved (b) konserninterne transaksjoner mellom resultatsentra.	Forkastes
Hypotese 5	Foretak med kostbaserte interprismetoder er mer defensive i sine motiver bak valg av interprismetode ved (a) internsalg av støttetjenester og (b) konserninterne transaksjoner mellom resultatsentra enn foretak med markedsbaserte interprismetoder	Aksepteres

Figur 21 - Viser hypotesene og om de aksepteres eller forkastes.

Kilde: Egen undersøkelse

Hypotese 1 viser at majoriteten av norske foretak benytter kostbaserte interprismetoder både ved (a) internsalg av støttetjenester og (b) konserninterne transaksjoner mellom resultatsentra, og at dette er nokså likt Atkinsons funn fra 1987. Hypotesen aksepteres.

Drøfting av hypotese 2 viser at de fleste respondentene velger kostbaserte interprismetoder også når de har en markedspris tilgjengelig. Den teoretisk riktige interprisen er særkostnad + alternativkostnad. I praksis kan dette oversettes til markedspris eller markedspris minus besparelser

ved å handle internt. Denne funnet er stikk i strid med teorien, og er oppsiktsvekkende. Hypotesen forkastes.

Analyse av hypotese 3 viser at de fleste er fornøyde med sine internpriser, men at foretakene som benytter kostbaserte internpriser er noe mindre fornøyde. Hypotesen aksepteres delvis.

Drøfting av hypotese 4 viser at de fleste foretak som gir bonus knyttet til avdelingens resultat benytter kostbaserte internpriser ved (b) konserninterne transaksjoner mellom resultatsentra. Teoretikere argumenterer for at kostbaserte internpriser gir et feilaktig økonomisk bilde av enkeltavdelinger. Dette betyr at de fleste foretakene i utvalget står i fare for å gi feil bonuser til sine ledere, og funnet kan karakteriseres som oppsiktsvekkende. Hypotesen forkastes.

Svar på hypotese 5 viser at foretak som benytter kostbaserte internpriser har defensive motiv bak valg av internpriser. De som benytter markedsbaserte internpriser har mer offensive motiv bak valg av internprismetode. Hypotesen aksepteres.

9.3 Svar på hovedproblemstilling

Denne utredningens hovedproblemstilling var:

Benytter norske selskaper den markedsbaserte internprisen som anbefales i internprisingsteorien slik at internprisingen benyttes som et effektivt styringsverktøy?

Kapittel 6 viste at markedspris, eller en tilnærming til markedspris, er den normative internprismetoden som gir et best mulig styringsverktøy, mens kapittel 8 viste at få selskaper i Norge benytter markedspris. Selv om foretakene oppgir at de har markedspris tilgjengelig, velger de fleste bort markedspris som internprismetode.

Svarene på hypotesene over viser at flertallet av foretakene ikke utnytter potensialet som ligger i internprising, da de fleste benytter kostbaserte fremfor markedsbaserte internpriser. Foretakene står i fare for å gi feil bonus, og de som benytter kostbaserte internprismetoder er uriktig fornøyde med det. Vi kan derfor konkludere med at de fleste av de største selskapene i Norge ikke benytter markedsbaserte internpriser, og at internprising derfor ikke utnyttes fullt ut som et effektivt styringsverktøy.

9.4 Andre funn

Utredningen har også kartlagt andre forhold i forbindelse med bruk av internpriser som går utenfor hovedproblemstillingen og dermed ikke er en del av svar på konklusjonen. Disse forholdene er likevel med på å gi et bredere bilde av bruk av internpriser i Norge.

10 Videre forskning

10.1 Innledning

Denne utredningen har undersøkt bruk av internprismetoder i Norge gjennom bruk av et standardisert og begrenset spørreskjema. Svarene som har kommet fram har vært informative, men noe begrensende i dybde. På bakgrunn av våre funn og at forskning på internpriser er lite utbredt i Norge kan det tenkes flere retninger for videre forskning.

10.2 Forslag til videre forskning

Et opplagt alternativ er å gjenta undersøkelsen om 5 – 10 år og teste om det foreligger endring i metodevalg eller motiv. Dette vil kunne gi informasjon om hvordan utviklingen i internprising som verktøy er i norsk næringsliv, og mer spesifikt om en større andel vil bruke markedsbaserte metoder og om motivene bak i tillegg vil være mer offensive.

En annen mulighet vil være å identifisere to bedrifter med kostbaserte internprismetoder og to med markedsbaserte, og foreta dybdeintervjuer på forskjellige nivåer innad i bedriftene. Intervjuene kan ha som hensikt å analysere internprisbruken ytterligere. Dette kan sammenlignes med svar på forskjellige nivåer i foretakene og foretakene imellom.

I denne utredningens frivillige spørsmål ble respondentene bedt om å svare på om de var fornøyd med deres eksisterende internprispolicy, og eventuelt hvorfor ikke. Her svarte en rekke av respondentene kort "ja", mens andre svarte utfyllende med stort engasjement. Dette viste hos noen en stor iver og en god kunnskap omkring internpriser. Det ville følgelig vært meget interessant å undersøke hvor store kunnskaper foretak egentlig har omkring internprising som styringsverktøy, og hvor bevisste de er sine valg.

Det ville også vært interessant å gå mer i dybden på hvorfor det ikke er samsvar mellom den normative internprisen og hva som benyttes i praksis. En undersøkelse av dette vil kunne identifisere eventuelle barrierer som hindrer bedrifter i å benytte markedsbaserte internpriser, og komme med forslag til hvordan disse barrierene kan brytes. Eksempler på slike barrierer kan tenkes å være foretakenes ignoranse for bedre metoder, naivitet i forhold til overdreven tro på egen metodebruk, eller økonomiske utdannelsers fokus på kostnadskontroll.

En annen retning vil være å innlemme en større andel små selskaper i undersøkelsen og se om mindre selskaper benytter internpriser, og om det eventuelt er forskjell på internprispraksis hos små og store selskaper.

Et annet spennende område ville vært å foreta en dybdestudie av enkeltbransjer. Et eksempel er bransjen industri/produksjon som ifølge tabell 10 side 50 nesten utelukkende benytter kostbaserte internpriser ved (a) internsalg av støttetjenester, mens nesten halvparten benytter markedsbaserte internpriser ved (b) konserninterne transaksjoner mellom resultatsentra. Hvorfor er det slik? Intervju med personell i enkeltsekskapene innenfor disse bransjene ville gitt verdifull innsikt.

11 Appendiks

Appendiks A – E-postkommunikasjon

E-postkorrespondansen til våre respondenter

E-post sendt ut ved invitasjon:

Subject: Undersøkelse om internprising - Norges Handelshøyskole

Hei,

Vi er to masterstudenter ved Norges Handelshøyskole som jobber med et forskningsprosjekt om internprisingspraksis i de 300 største bedriftene i Norge. I denne forbindelse ønsker vi å komme i kontakt med (pr e-post) en representant fra deres økonomiavdeling for en 3-4 minutters nettbasert undersøkelse.

Undersøkelsen vil foregå i slutten av mars og respondentene i undersøkelsen er anonyme.

Alle deltagere vil få tilsendt en kort rapport om våre viktigste funn.

Kan dere hjelpe oss med dette?

På forhånd tusen takk!

Petter Saghaug – psaghaug@gmail.com - tlf 91 37 75 99

Vegar Strand – vegar.strand@gmail.com - tlf 95 26 01 94

Veileder Norges Handelshøyskole: Assistant Professor, Dr.oecon Gorm Grønnevet

E-post sendt ved aksept for deltagelse fra respondenten:

Hei og takk for din interesse!

Vi kontakter deg igjen da undersøkelsen starter. Undersøkelsen vil være anonym og ta ca 3-4 minutter. Har du noen spørsmål, ber vi deg kontakte oss via kontaklinformasjonen under.

Takk igjen og med vennlig hilsen,

Petter Saghaug – psaghaug@gmail.com - tlf 91 37 75 99

Vegar Strand – vegar.strand@gmail.com - tlf 95 26 01 94

Veileder Norges Handelshøyskole: Assistant Professor, Dr.oecon Gorm Grønnevet

Bruken av nettundersøkelserverktøyer Refleks var ikke uproblematisk. Enkelte respondenter fikk feilmelding etter at de hadde svart på undersøkelsen. Denne e-posten ble sendt ut da:

Hei, og takk for svar!

Din besvarelse er registrert, så alt er i orden. Noen av deltakerne har opplevd det samme som deg, uten at vi vet hvorfor. Det er Refleks som er administrator for undersøkelsen, så vi er i kontakt med dem for å få svar på hvorfor noen opplever dette.

Takk for at du tok deg tid!

Denne e-posten ble sendt ut for å purre på respondenter som ikke hadde svart:

Hei og takk for sist,

Vi forstår at din arbeidsdag er hektisk, men håper likevel du vil finne tid til å bli med på vår undersøkelse om bruk av internprising som et økonomistyringsverktøy i norske bedrifter, som avtalt. Undersøkelsen tar 3-4 minutter å svare på.

Alle deltagere vil motta et kort og informativt sammendrag hvor undersøkelsens viktigste resultater inngår. De som ønsker det vil, gjennom å ta kontakt med oss, i tillegg kunne motta en grundigere rapport om undersøkelsens resultater og hvordan internpristeorien ser ut i dag.

Takk igjen for at du ønsker å delta!

Har du noen spørsmål, vennligst kontakt en av oss:

Petter Saghaug - psaghaug@gmail.com - 91377599

Vegar Strand - vegar.strand@gmail.com - 95260194

Vår veileder ved Norges Handelshøyskole er Dr.oecon Gorm Grønnevet

SE INSTRUKSJONER UNDER, OG LEGG MERKE TIL PASSORDET SOM MÅ BRUKES FOR Å AVSLUTTE UNDERSØKELSEN.

Klikk på link for å besvare undersøkelsen:

<http://web.refleks.com/?surveyid=355860373642990>

Dersom du får problemer med linken, gå til www.refleks.com og tast inn undersøkelsesnummer XXX

Etter SEND, skriv inn ditt passord: XXX

Appendiks B - Spørreundersøkelsen

Undersøkelsen bilde for bilde

Bilde 1:



NHH

Internprising - Praksis i Norske bedrifter

■■■

Internprising - Praksis i Norske bedrifter

Denne undersøkelsen er hovedfundamentet i vår masterutredning ved Norges Handelshøyskole våren 2009. Målet er å kartlegge bruk av internprising som et økonomistyringsverktøy i Norges 300 største bedrifter.

Undersøkelsen inneholder 20 avkryssingsspørsmål og ett åpent frivillig spørsmål, og vil ta 3-4 minutter å besvare.

Undersøkelsens resultater vil kun benyttes til vår masterutredning, videre forskning ved Norges Handelshøyskole og eventuell vitenskaplig publisering. Alle svar behandles anonymt i utredningen.

Del 1: Informasjon om organisasjonen
Del 2: Internprising for bruk av støttetjenester
Del 3: Internprising i forbindelse med transaksjoner mellom resultatenheter
Del 4: Frivillig spørsmål
Del 5: Avslutning

Vi gjør oppmerksom på at undersøkelsen ikke inneholder tilbake-knapp, så tenk gjennom svarene dine før du går videre!

Takk for at du tar deg tid til å delta i vårt forskningsprosjekt!

Petter Saghaug og Vegar Strand
Masterstudenter, Norges Handelshøyskole

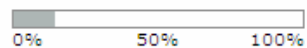
Neste

Bilde 2:



Internprising - Praksis i Norske bedrifter

■■■



Del 1 - Organisasjonsinformasjon

* 1. Hvilken bransjetilknytning har deres organisasjon?

- Industri/produksjon
- Handel/service
- Bank/Finans
- Telekom/Informasjon/Kommunikasjon/Media
- Olje/Gass
- Offentlig sektor
- Annen (vennligst spesifiser):

Kommentar:

* 2. Kryss av det som kjennetegner deres organisasjon best:

- Notert ved Oslo Børs
- Ikke børsnotert aksjeselselskap
- Offentlig sektor

Neste

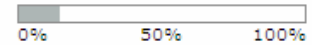
Bilde 3:



Internprising - Praksis i Norske bedrifter

■■■

- Du må besvare alle spørsmål som er markert med *.



Del 1 - Organisasjonsinformasjon

* 1. Hvilken bransjetilknytning har deres organisasjon?

- Industri/produksjon
- Handel/service
- Bank/Finans
- Telekom/Informasjon/Kommunikasjon/Media
- Olje/Gass
- Offentlig sektor
- Annen (vennligst spesifiser):

Kommentar:

* 2. Kryss av det som kjennetegner deres organisasjon best:

- Notert ved Oslo Børs
- Ikke børsnotert aksjeselskap
- Offentlig sektor

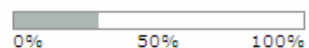
Neste

Bilde 4:



Internprising - Praksis i Norske bedrifter

■■■



Del 2 - Internprising for bruk av støtteavdelinger

Ta utgangspunkt i den største (målt i kostnader) støtteavdelingen/-enheten i deres organisasjon som tilbyr støttetjenester internt.

(Eksempel på en slik enhet kan være IT-avdeling, hovedkontor, vedlikeholdsavdeling, regnskapsavdeling, lønnsavdeling eller tilsvarende)

* 5. Bli de interne brukerne av denne støtteavdelingen fakturert/belastet med kostnader for bruk av tjenestene?

- Ja
 Nei

Neste

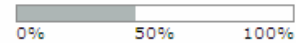
Bilde 5:



NHH

Internprising - Praksis i Norske bedrifter

■■■



Del 2 - Internpris i forbindelse med forbruk av støttetjenester

6. Vennligst spesifiser hvilken støtteavdeling du tar utgangspunkt i:

* 7. På hvilket nivå i deres organisasjon bestemmes denne støtteavdelingens internpriser?

- Styret, Generalforsamling eller tilsvarende
- Konsernnivå (CEO/Adm.dir, CFO, økonomisjef, regnskapssjef eller tilsvarende)
- Divisjonsnivå (divisjonsdirektør, regionsdirektør eller tilsvarende)
- Avdelingsnivå (formann, mellomleder eller tilsvarende)
- Medarbeidernivå (selger, økonomimedarbeider, controller eller tilsvarende)

* 8. Finnes det et marked der din organisasjon kan kjøpe disse støttetjenestene eksternt?

- Ja
- Nei

* 9. Er det mulig å identifisere en markedspris for disse støttetjenestene?

- Ja
- Nei

* 10. Hvordan beregner dere internpriser for bruk av denne støtteavdelings tjenester? (Kryss av for mest brukte metode)

- Variable kostnader
- Variable kostnader + fortjeneste
- Selvkost
- Selvkost + fortjeneste
- Aktivitetsbasert kalkulasjon (ABC)
- Markedspris
- Markedspris fratrukket interne besparelser
- Prisforhandling mellom de interne partene
- Toprissystem (fast årlig avgift + betaling ved bruk)
- Annen metode (vennligst spesifiser):

Kommentar:

* 11. Hva er hovedmotivene for den valgte internprismetoden ovenfor? (MAKS 2 KRYSS)

- Øke kostnadskontrollen
- Forbedre kostnadsfordelingen
- Ansvarliggjøre forbruk av støtteenhetens tjenester
- Effektivisering av driften
- Skattemessige motiver
- Prestasjonsmåling og belønningsgrunnlag
- Beslutningsgrunnlag (f.eks. internkjøp vs eksternkjøp)
- Annet (vennligst spesifiser):

Kommentar:

* 12. Gitt at de neste 10 årene vil bestå av en vedvarende KONJUNKTURNEDGANG. Hva vil da være mest foretrukne metode for å beregne internpriser for bruk av denne støtteavdelingens tjenester?

- Variable kostnader
- Variable kostnader + fortjeneste
- Selvkost
- Selvkost + fortjeneste
- Aktivitetsbasert kalkulasjon (ABC)
- Markedspris
- Markedspris fratrukket interne besparelser
- Prisforhandling mellom interne parter
- Toprissystem (fast årlig avgift + betaling ved bruk)
- Annen metode (vennligst spesifiser):

Kommentar:

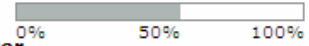
Neste

Bilde 6:



Internprising - Praksis i Norske bedrifter

■■■■



Del 3 - Internpris i forbindelse med transaksjoner mellom resultatenheter

Ta utgangspunkt i den største vare-/tjenestestrømmen (målt i kroner) mellom to resultatenheter i din organisasjon.

(Eksempel på en slik vare-/tjenestestrøm kan være

- salg av varer mellom to produksjonsavdelinger,
- salg av varer mellom produksjonsavdeling og salgsavdeling,
- leie av personell mellom to lokalavdelinger,
- salg av halvfabrikata mellom to divisjoner,
- eller tilsvarende.)

*** 13. Benytter dere internpriser i denne sammenhengen?**

- Ja
- Nei

Neste

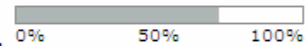
Bilde 7:



Internprising - Praksis i Norske bedrifter

■■■

Del 3 - Internpris i forbindelse med handel mellom interne resultatenheter



14. Vennligst spesifiser hvilken avdeling den selgende enheten er:

* 15. På hvilket nivå i deres organisasjon bestemmes den selgende enhetens internpris?

- Styret, Generalforsamling eller tilsvarende
- Konsernnivå (CEO/Adm.dir, CFO, økonomisjef, regnskapssjef eller tilsvarende)
- Divisjonsnivå (divisjonsdirektør, regionsdirektør eller tilsvarende)
- Avdelingsnivå (formann, mellomleder eller tilsvarende)
- Medarbeidernivå (selger, økonomimedarbeider, controller eller tilsvarende)

* 16. Finnes det et marked der din bedrift kan kjøpe dette produktet/denne tjenesten eksternt?

- Ja
- Nei

* 17. Er det mulig å identifisere en markedspris for dette produktet/denne tjenesten?

- Ja
- Nei

* 18. Hvilket grunnlag benyttes når internprisen bestemmes i den selgende enheten?

- Variable kostnader
- Variable kostnader + fortjeneste
- Selvkost
- Selvkost + fortjeneste
- Aktivitetsbasert kalkulasjon (ABC)
- Markedspris
- Markedspris fratrukket interne besparelser
- Prisforhandling mellom interne parter
- Toprissystem (Fast årlig avgift + betaling for bruk/per enhet)
- Annet (vennligst spesifiser):

Kommentar:

*** 19. Hva er hovedmotivene for å benytte internpriser mellom enhetene? (MAKS 2 KRYSS)**

- Kostnadskontroll
- Kostnadsfordeling
- Motivere til effektiv drift
- Skattemessige motiver
- Beslutningsgrunnlag (f eks outsourcing vs insourcing, kjøpe internt vs kjøpe eksternt)
- Beregne et best mulig bonusgrunnlag for de ansatte
- Annet (vennligst spesifiser):

Kommentar:

*** 20. Har lederen av den selgende enheten en bonusordning som er helt eller delvis tilknyttet enhetens lønnsomhet?**

- Ja
- Nei

*** 21. Gitt at de neste 10 årene vil bestå av en vedvarende KONJUNKTURNEDGANG. På hvilket grunnlag vil enheten da sette sine internpriser?**

- Variable kostnader
- Variable kostnader + fortjeneste
- Selvkost
- Selvkost + fortjeneste
- Aktivitetsbasert kalkulasjon (ABC)
- Markedspris
- Markedspris fratrukket interne besparelser
- Prisforhandling mellom interne parter
- Toprissystem (fast årlig pris + betaling ved bruk/per enhet)
- Annet (vennligst spesifiser):

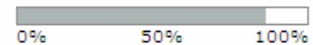
Kommentar:

Bilde 8:



Internprising - Praksis i Norske bedrifter

■■■



Del 4 - Frivillig spørsmål

Hvis dere benytter internpriser i deres selskap:

22. Er dere fornøyd med internprispolicyen/-metoden dere bruker i deres selskap? Hvorfor/Hvorfor ikke? Hva er problematisk?

Neste

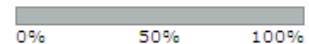
Copyright ©1999-2008 www.refleks.com. All Rights Reserved

Bilde 9:



Internprising - Praksis i Norske bedrifter

■■■



Del 5 - Avslutning

23. Et kort sammendrag (1-3 sider) av undersøkelsens resultater vil sendes ut til samtlige deltagere på e-post i midten av juni 2009.

Sammendraget sendes til e-postadressen denne undersøkelsen ble mottatt på.

Ønsker dere å motta sammendraget på en annen e-postadresse, vennligst fyll inn denne under.

Send

Copyright ©1999-2008 www.refleks.com. All Rights Reserved

Appendiks C - Utvalget

Selskapene i vårt utvalg er de 300 øverste på DN-500 listen, og er rangert etter omsetning i 2007. Selskapene som er merket med * er fjernet fra utvalget grunnet manglende kontaktinformasjon, eller at de har felles konsernledelse med et annet selskap i utvalget.

Nr	Navn	Nr	Navn
1	StatoilHydro ASA	44	Vinmonopolet
2	Hydro	45	Elkjøp
3	Telenor	46	Hafslund
4	Orkla	47	Felleskjøpet
5	Aker Solutions	48	Scandinavian Bunkering
6	Yara International ASA	49	O. N. Sunde AS *
7	Exxonmobil *	50	Petroleum Geo-Services
8	Helse Sør ØSt	51	Jotun AS
9	Total E & P	52	Bp Norge AS
10	Kommunal Landspensjonskasse	53	Kongsberg gruppen AS
11	Norgesgruppen ASA	54	EDB Businesspartner AS
12	Storebrand	55	Det Norske Veritas
13	Aker Yards / STX Europe	56	Ferd Holding AS
14	DNBNor	57	Rolls Royce Marine
15	Conocoo Phillips	58	Verner Gruppen
16	Reitangruppen AS	59	Moelven Industrier
17	Posten Norge AS	60	Bonheur ASA
18	Norske Skog AS	61	Camillo Eitzen & Co
19	Norske Shell AS	62	Cermaq ASA
20	Coop NKL	63	Enterprise Oil Norge
21	Veidekke ASA	64	Laco AS *
22	Ica Norge	65	Netcom
23	Eni Norge AS	66	Tinfos AS
24	Statkraft	67	Norsk Medisinaldepot AS
25	Tine	68	Harald a Møller AS *
26	Nortura	69	Odfjell Group
27	Helse Vest	70	Bama gruppen as *
28	Gjensidige	71	Trygg Vesta
29	Møllergruppen AS	72	ABB AS
30	Marine Harvest	73	Avinor
31	Schibsted	74	REC
32	Atea (Ementor)	75	FMC Kongsberg subsea *
33	Helse Midt Norge	76	Lerøy seafood Group
34	Nordea	77	Star Shipping
35	Skanska Norge	78	Olav Thon Gruppen
36	SAS Norge	79	Baumarine AS *
37	Rederi as Torvald Klaveness	80	Umoe AS
38	Expert AS	81	Elkjøp grossist *
39	Norsk Tipping	82	Kistefos AS
40	Sparebank1	83	Mesta
41	Helse Nord	84	Apokjeden AS
42	Nsb	85	ISS Norge
43	Berthel O Steen *	86	AF Gruppen

87	NCC	137	Veolia Miljø
88	Optimera AS	138	Fokus Bank
89	Wilhem Wilhemsen AS	139	Coop Trondheim
90	Idemistu petroleum	140	Fesil Produksjon
91	Agder Energi	141	Norsk Stål AS
92	GE Healthcare as	142	Kruse Smith AS
93	Eltek	143	E-co Energi
94	Ahlsell AS	144	Fjord1 Nordvestlanske
95	Byggmakker Norge	145	ConocoPhillipis Norge
96	A-pressen AS	146	Fjordkraft
97	Rieber & Søn	147	Nammo AS
98	Ineos Bamble	148	Visma As
99	Nexans Norway AS	149	Subsea 7 Norway
100	Choice Hotels Scandiavia	150	Peab Norge AS
101	Addeco Norge	151	Hewlett Packard Norge *
102	Brødrene Dahl *	152	Troms Kraft AS
103	Elkjøp Norge AS	153	TGS Nopec
104	Fred Olsen Energy	154	Kleven Maritime AS
105	Norwegian Air Shuttle	155	Sparebank 1 SR-Bank *
106	Toyota Norge AS	156	TV2 Gruppen
107	Kverneland ASA	157	Grieg Maturitas
108	H&M Hennes og Mauritz	158	Ekornes ASA
109	Norsk Rikskringkasting	159	BWG Homes
110	Hurtigruten	160	Onninen AS
111	BKK	161	Mestergruppen
112	Alliance Unichem	162	Farstad Shipping
113	Schenker AS	163	Widerøes Flyselskap
114	BW Gas	164	Tide ASA
115	Løvenskiold-Vækerø	165	Scana Industrier ASA
116	Aker ASA	166	TTS Marine ASA
117	Skretting AS	167	Bauda AS
118	YIT Building Systems	168	AS Oslo Sporveier
119	Tomra Systems ASA	169	Södra Tell Tofte
120	Pareto AS	170	Tollpost Globe
121	Statsnett	171	Reiertsen AS
122	Gresvig Holding	172	Caiano
123	Tandberg	173	Aker Seafoods
124	Komplett ASA	174	Dong E&P Norge
125	Halliburton	175	Wenaasgruppen
126	Acergy Norway	176	E-Co Vannkraft *
127	Hess Norge AS	177	Backergruppen
128	Lyse Energi	178	Sintef
129	Manpower AS	179	Acta Holding
130	Eidsiva Norge	180	Elektroskandia
131	Sør-Norge Aluminium	181	Fred Olsen Energy
132	Norsk Scania	182	Bilia Personbil
133	E. A. Smith	183	RWE Dea Norge
134	Tele 2 Norge AS	184	Solstad Offshore
135	Norsk Rikstoto	185	Steen&Strøm
136	Kongsberg Automotive	186	Sparebanken Møre

187	Nord-Trøndelag Elektrisitetsverk	237	Salmar ASA
188	ABG Sundal Collier	238	Coop Nord BA
189	AS Agra Industrier	239	Fosen ASA
190	Nordek AS	240	Gaz De France Norge AS
191	Heidenreich Holding	241	Heli-One Norge AS
192	Rica Hotels	242	BMW Norge AS
193	Ving Norge AS	243	Domstein ASA
194	Relacom AS	244	Kuoni
195	Sparebank1 SMN *	245	Norconsult holding AS
196	M-I Swaco Norge *	246	Nergård AS
197	Laerdal Medical Norway	247	Johs. Rasmussen AS
198	AGR Group AS	248	Nordan AS
199	Wartsila Norway	249	Egl Nordic *
200	KB Gruppen Kongsvinger AS	250	Aktiv Kapital AS
201	Europris Holding AS	251	Skeidar Holding AS
202	Motor Gruppen AS	252	Teekay Norway AS
203	I.K. Lykke AS *	253	Silver Pensjonsforsikring AS
204	GNT Norway AS	254	Kavli Holding AS
205	Fugro-Geoteam	255	Trondheim Energi AS
206	Fatland AS	256	Nordic Intertrade
207	GK Konsern AS	257	Accenture ASA
208	IKM AS	258	BIS Industrier AS
209	Ullstein Mekaniske Verksted	259	Alstom Norway AS
210	Arcus gruppen AS	260	Danofa AS
211	Deep Ocean AS	261	Fabricom AS
212	Kitron AS	262	Electrolux Home Products Norway AS
213	Saferoad AD	263	Coop Vestfold Telemark
214	Torghatten Trafikksenter AS	264	Bavaria AS
215	Technip Norge AS	265	GC Rieber
216	General Motors Norge AS	266	Nycomed Pharma AS
217	Sparebanken Nord-Norge	267	Ernst & Young AS
218	Brødr. Sunde AS	268	NCC Roads
219	Investor AS *	269	Treschov-Fritzøe AS
220	Byggma ASA	270	CET Holding *
221	Gyldendal ASA	271	Skanem AS
222	Felleskjøpet Rogaland Agder	272	Odin ASA
223	Volvo Maskin AS	273	Grenland Group
224	Jackon AS	274	PWC
225	Store Norske Spitsbergen Grubekompani	275	Aller Norge AS
226	Sparebanken Vest	276	Infocare AS
227	Rasmussengruppen	277	J. L. Tiedemanns Tobaksfabrik AS
228	Norwegian Transport Network	278	Startour-stjernereiser AS
229	Selvaag Gruppen AS	279	PON Equipment
230	Chr. Hansen as Naauf	280	Ford Motor Norge AS
231	Solar Norge AS	281	Green Reefers ASA
232	Hjemmet Mortensen AS	282	Securitas AS
233	Plantasjen AS	283	Strømberggruppen AS *
234	Eniro Norge AS	284	Clas Ohlson AS
235	Kjedehuset AS	285	Otium AS
236	Rezidor Hotels Norway AS	286	AS Fjellinjen

287	Nordli gruppen AS	294	Norse Energy Corp.
288	Cappelen Damm AS	295	Stangeland Maskin
289	Glava AS	296	Coop Økonomi ba *
290	Det Norske Diakonhjemmet AS	297	Rutebileiernes standardisering AS *
291	Sparebanken Hedmark	298	Lefdal Elektromarked AS
292	DSV Roads AS	299	Innovasjon Norge AS
293	Risa Konsernet AS	300	Entra Eiendom AS

12 Kilder

Anthony, R. N. og Dearden, J. (1980), *Management Control Systems*, 4th edition, Irwin

Anthony, R. N. og Govindarajan, V. (2007), *Management Control Systems*, 12th edition, McGraw-Hill/Irwin

Atkinson, A. A. (1987), *Intra-firm Cost and Resource Allocations: Theory and Practice*, Canadian Academic Accounting Association

Bergstrand, J. (2003), *Økonomisk Styrning*, 3. utgave, Studentlitteratur

Bergstrand, J. (2009), *Accounting for Management Control*, Studentlitteratur

Bergstrand, J. (2008), Forelesningsnotater BUS400N Styring av større foretak, Norges Handelshøyskole, høsten 2008

Boye, K., Heskestad, T. og Holm, E. (2004), *Kostnads- og inntektsanalyse*, 8. utgave, Universitetsforlaget

Busch, T. og Vanebo, J. O. (2003), *Organisasjon og Ledelse*, 5. utgave, Universitetsforlaget

Bøe, E. og Wold, G. W. (1987), *Økonomisk maxilex*, Cappelen

Colbjørnsen, T. (1995), *Reisen til markedet – organisasjonsutforming for økt konkurranse*, 2. utgave, Tano

Cook, P. W. Jr. (1955), *Decentralization and the Transfer Price Problem*, *Journal of Business*, Vol. 28, No. 2, p. 90

Dean, J. (1955), *Decentralization and Intracompany Pricing*, *Harvard Business Review*, (kan ikke identifisere utgavenummeret): 65-74

- Eccles, R. (1985), *The Transfer Pricing Problem – A Theory for Practice*, Lexington Books
- Hansen, T. og Svendsen, B. (1996), *Økonomisk styring av foretak*, Cappelen Akademisk Forlag
- Hirschman, A. O. (1970), *Exit, Voice and Loyalty*, Harvard United Press
- Hirshleifer, J., 1956, *On the Economics of Transfer Pricing*, Journal of Business No.29, s 172-184
- Hoff, K. G. m.fl (2009), *Strategisk Økonomistyring*, Universitetsforlaget
- Hornngren, C. T. m.fl (2006), *Cost Accounting – A managerial emphasis*, 12th edition, Prentice Hall
- Johnson, M (1997), *Outsourcing ...in brief*, Butterworth-Heinemann
- Kaplan, R. S., 1982, *Advanced Management Accounting*, Englewood Cliffs, Prentice-Hall
- Malhotra, D. og Bazerman, M. H., 2007, *Negotiation Genius*, Bantam Dell
- Rognes, J. K., 2008, *Forhandlinger*, Universitetsforlaget, 3. utgave
- Sheldon, K. M., Elliot, A. J., Kim, Y. og Kasser, T (2001), *What is satisfying about satisfying events? Testing 10 candidate psychological needs*, Journal of Personality and Social Psychology, Vol. 08, No. 2, 325-339
- Simons, R. (2000), *Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy*, Prentice Hall
- Solomons, D. (1965), *Divisional Performance: Measurement and Control*, The Research Foundation of Financial Executives Institute