

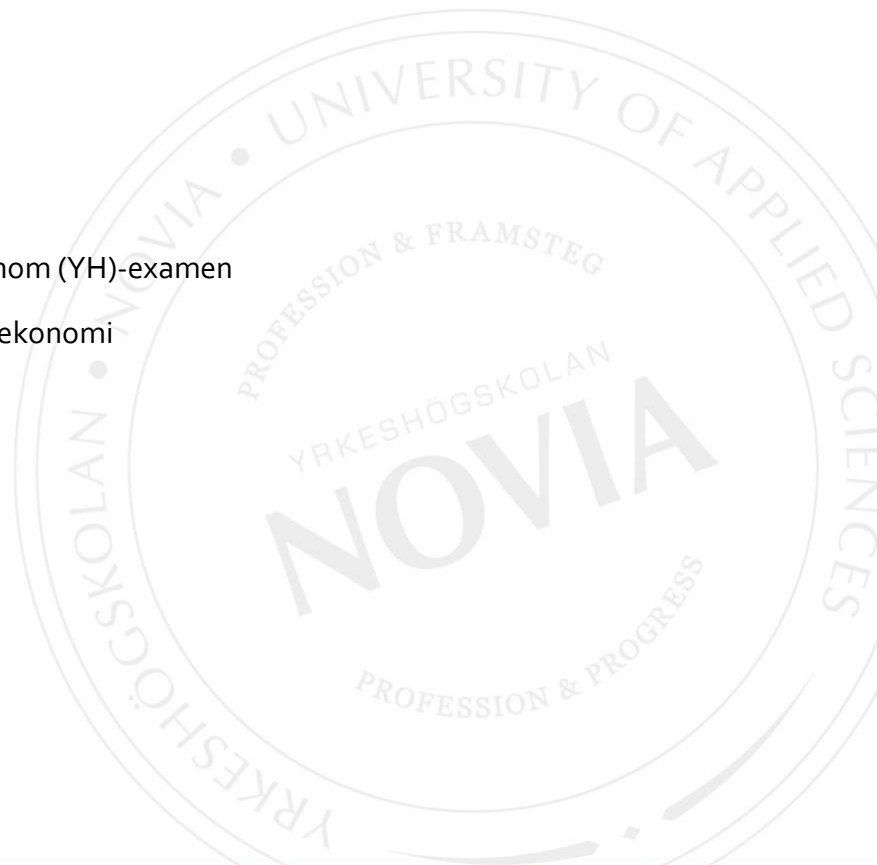
Prissättning och produktkalkylering i ett tjänsteföretag

Ida Tallgren

Examensarbete för tradenom (YH)-examen

Utbildningen för företagsekonomi

Vasa 2020



EXAMENSARBETE

Författare: Ida Tallgren

Utbildning och ort: Företagsekonomi, Vasa

Inriktningsalternativ: Ekonomiförvaltning

Handledare: Jörgen Strid

Titel: Prissättning och produktkalkylering i ett tjänsteföretag

Datum: 14.4.2020

Sidantal: 36

Abstrakt

Prissättning av tjänster kan vara väldigt svårt, därför kan man ha nytta av att använda olika sorters självkostnadskalkyler och prissättningsmetoder för att säkerställa långsiktig lönsamhet. Syftet med detta arbete var att ta fram en lämplig, långsiktig prissättningsmall för tjänster inom fallföretagets nya verksamhet.

I den teoretiska delen går olika prissättnings- och produktkalkyleringsmetoder igenom. Datainsamlingen gjordes både kvalitativt och kvantitativt, och insamlat data användes sedan till kostnadsfördelning och val av aktiviteter och kostnadsdrivare. Baserat på den teoretiska referensramen valdes lämpliga metoder för prissättningen; ABC-kalkylering och kostnadsbaserad prissättning.

Resultatet blev en självkostnadskalkylmall enligt ABC-metoden och ett prispålägg som företaget kan använda vid prissättning av de nya tjänsterna.

Språk: svenska

Nyckelord: prissättning, produktkalkylering

OPINNÄYTETYÖ

Tekijä: Ida Tallgren

Koulutus ja paikkakunta: Liiketalous, Vaasa

Suuntautumisvaihtoehto: Taloushallinto

Ohjaaja: Jörgen Strid

Nimike: Hinnoittelu ja kustannuslaskenta palveluyrityksessä

Päivämäärä: 14.4.2020

Sivumäärä: 36

Tiivistelmä

Palveluiden hinnoittelu voi olla vaikeaa. Pitkän aikavälin kannattavuuden saavuttamiseen voi hyödyntää erilaisia kustannuslaskentamenetelmiä ja hinnoittelutapoja. Opinnäytetyön tarkoituksena oli luoda sopiva, pitkäjänteinen hinnoittelumalli toimeksiantajan uusille palveluille.

Työn teoriaosuudessa käsitellään erilaisia kustannuslaskentamenetelmiä ja hinnoittelutapoja. Tiedonkeruu toteutettiin kvalitatiivisena ja kvantitatiivisena, ja kerätyt tiedot käytettiin kustannusten jakoon sekä toimintojen ja toimintakohdistimien määrittämiseen. Teoreettisen viitekehyksen perusteella sopivaksi hinnoittelutavaksi ja kustannuslaskentamenetelmäksi on valittu ABC-laskentamalli ja kustannuspohjainen hinnoittelu.

Opinnäytetyön tulos on kateprosentti ja kustannuslaskentamalli ABC-laskentamallin mukaisesti, joita yrityksessä voidaan käyttää uusien palveluiden hinnoittelussa.

Kieli: ruotsi

Avainsanat: hinnoittelu, kustannuslaskenta

BACHELOR'S THESIS

Author: Ida Tallgren

Degree Programme: Business Administration

Specialization: Financial Administration

Supervisor: Jörgen Strid

Title: Pricing and Product Costing in a Service Business

Date: April 14, 2020

Number of pages: 36

Abstract

Pricing services can be difficult. Using different kinds of pricing strategies and costing methods can be helpful to ensure long-term profitability. The aim of this thesis was to create a suitable, long-term pricing template for the company's new business.

The theoretical part of the thesis explores different pricing strategies and costing methods. Data collection was done both qualitatively and quantitatively, and the data collected was used for cost allocation and choosing activities and cost drivers. Suitable methods were chosen based on the theoretical framework; the activity-based costing method and cost-based pricing.

The result of the thesis was an absorption costing template based on the activity-based costing method, and a markup for the company to use when pricing the new services.

Language: Swedish

Key words: pricing, product costing

Innehållsförteckning

1	Inledning.....	1
1.1	Problemdiskussion.....	1
1.2	Syfte och problemformulering.....	2
1.3	Avgränsning	2
2	Prissättning och lönsamhet	3
2.1	Lönsamhet	3
2.2	Prissättningsstrategier och -metoder.....	4
2.2.1	Kostnadsbaserad prissättning	4
2.2.2	Kundvärdebaserad prissättning.....	5
2.2.3	Konkurrentbaserad prissättning.....	6
3	Produktkalkylering	7
3.1	Begreppsförklaringar	7
3.1.1	Rörliga och fasta kostnader.....	8
3.1.2	Sam- och särkostnader	8
3.1.3	Direkta och indirekta kostnader	9
4	Självkostnadskalkylering	10
4.1	Påläggsmetoden.....	11
4.1.1	Kostnadsfördelning	12
4.1.2	Kostnadsfördelning i tjänsteföretag	14
4.1.3	För- och nackdelar med påläggsmetoden.....	15
4.2	Aktivitetsbaserad kalkylering	16
4.2.1	Aktiviteter och kostnadsdrivare	17
4.2.2	Tidsdriven aktivitetsbaserad kalkylering.....	19
4.2.3	För- och nackdelar med aktivitetsbaserad kalkylering	19
5	Empirisk undersökning	21
5.1	Presentation av företaget.....	21
5.2	Metod för datainsamling	22
5.3	Val av prissättnings- och kalkyleringsmetod.....	22
6	Resultatpresentation.....	25
6.1	Aktiviteter och kostnadsdrivare	25
6.2	Kostnadsfördelning.....	27
6.3	Resultatanalys	28
7	Resultatdiskussion.....	30
7.1	Val av metod.....	31
7.1.1	Reliabilitet och validitet	31
8	Avslutning.....	33

8.1 Förslag till vidare studier	34
Källförteckning	35

Figurförteckning

Figur 1 Figur 1 Kalkyltrappan i ett tjänsteföretag (Skärvad & Olsson, 2015)	11
Figur 2 Påläggsmetoden i tjänsteföretag (Ax, et al., 2015)	12
Figur 3 Kostnadsfördelning i ett konsultföretag	15
Figur 4 Exempel på aktiviteter och kostnadsdrivare i tjänsteföretag	17
Figur 5 Exempel på kostnadsfördelning	19
Figur 6 Aktiviteter i företaget	25
Figur 7 Aktiviteter och kostnadsdrivare i företaget	26
Figur 8 Kostnadsfördelning	27
Figur 9 Exempel på självkostnadskalkyl	28

1 Inledning

Prissättning av produkter och tjänster kan vara svårt, därför använder sig de flesta företagen i dag av olika prissättningsstrategier och kalkyleringsmetoder som bas för prissättning. Även om det finns olika kalkyleringsmetoder som kan hjälpa till med att hitta vägen till det rätta priset, så kan det också vara svårt att välja vilken kalkyleringsmetod eller vilken prissättningsstrategi som passar till just ditt företag. Varje företag är unikt och behöver således också hitta ett unikt tillvägagångssätt för prissättning. Det är just denna svårighet med prissättning som är intressant för mig, därför skriver jag detta arbete. Utöver intresset finns också så klart ett annat syfte och eftersträvan – att uppdragsgivaren faktiskt ska ha nytta av och kunna använda det som slutligen blir resultatet av arbetet.

Fallföretaget, som är uppdragsgivare till detta arbete, har från förr en etablerad franchiseverksamhet. Företaget ska nu starta upp en helt ny verksamhet som inte i sig har någon annan koppling än delade utrymmen till den redan befintliga verksamheten, så prissättningskalkylering behövs för att dels säkerställa att man täcker kostnader, dels för att verksamheten ska vara lönsam även långsiktigt. Även om företagets olika verksamheter kommer hållas helt åtskilda i sig i fråga om intäkter och en del kostnader, så kommer man fördela vissa kostnader jämt på de olika verksamhetsområdena. Detta leder till att man kommer ha både fasta och rörliga kostnader att ta i beaktande i kalkyleringar som görs. Jag hoppas att jag med mitt arbete och dess resultat kommer kunna bidra till att verksamhetens prissättning redan från början är lönsam både kort- och långsiktigt, det vill säga att man inte går in på marknaden med antingen alltför låga eller höga priser, eftersom det i efterhand kan kännas jobbigt att behöva justera priser.

1.1 Problemdiskussion

Fallföretaget kommer under år 2020 starta upp en ny affärsverksamhet utöver den redan befintliga verksamheten. Den befintliga verksamhetens prissättningsmetoder kommer inte kunna nyttjas i den nya verksamheten, så företaget behöver en ny metod och strategi för prissättning. Börjar man med för låga priser måste man ändå kanske i något skede höja priser för lönsamhetens skull, därför vill man skapa en mall för prissättning, som är långsiktig, åt företaget.

Den nya verksamheten som företaget startar upp är försäljning av tjänster inom webbutveckling och -design. Tjänsterna består av projekt som kan se väldigt olika ut beroende på kundernas behov, så resursåtgången för varje sålt projekt är extremt varierande. En viss kunds ensidiga webbsida kan kräva lika mycket tid som tio sidor av en annan kunds, så tidsåtgången beror helt och hållet på hur avancerad och unik slutprodukten ska vara – detta är orsaken till att man inte kan ta betalt enligt till exempel hur många sidor en kund behöver. Samtidigt kan man inte heller riktigt ta betalt enligt till exempel rader skriven kod eller storleken på filer. Man behöver därmed någon sorts mall för prissättning som är prestationsbaserad eller tidsdriven samtidigt som man också tar produktens kundvärde i beaktande.

1.2 Syfte och problemformulering

Syftet med detta examensarbete är att ta fram en lämplig, långsiktig prissättning för tjänster inom fallföretagets nya verksamhet. I arbetet går olika kalkyleringsmetoder igenom för att avgöra vilken eller vilka som fungerar bäst i tjänsteföretag. Man vill med detta se till att verksamheten är lönsam förutom på kort sikt även långsiktigt.

Frågor som bör kunna besvaras med hjälp av arbetet är, baserat på problemdiskussionen, följande:

- Hurudan prissättningsstrategi lämpar sig bäst för en ny aktör på marknaden inom webbutvecklingstjänster?
- Hur ska företagets indirekta kostnader fördelas på de olika kalkylobjekten?

1.3 Avgränsning

Eftersom det är fråga om ett tjänsteföretag som prissättningen och produktkalkyleringen ska göras för, kommer man i detta arbete gå igenom bara sådana prissättningsstrategier och kalkyleringsmetoder som kan anses vara relevanta för tjänsteföretag. Flera olika kalkylmetoder testas inte heller i praktiken.

2 Prissättning och lönsamhet

Ett aktiebolags syfte är, enligt finska aktiebolagslagen (21.7.2006/624), att bedriva verksamhet som ger vinst åt ägarna. För att kunna ge ägarna avkastning måste företagets verksamhet vara tillräckligt lönsam. Detta kan man åstadkomma bland annat genom att planera verksamheten med hjälp av olika formella styrmedel, såsom olika sorters produktkalkylering, som går igenom senare i arbetet (Ax, et al., 2015). Det finns en hel del olika prissättningsstrategier och -metoder man kan använda för att uppnå detta, vilken strategi man själv väljer beror ganska mycket på hurudan produkt man säljer, samt hurudana mål man har inom företaget. Prissättningen av produkter har i huvudsak väldigt stor inverkan på företags lönsamhet. Prissättningen kan också anses positionera produkter i en kvalitetsskala, det vill säga att man ofta antar att en dyrare produkt ofta är av bättre kvalitet än en billigare (Länsiluoto, et al., 2017).

Ett pris på en produkt, det vill säga en vara eller en tjänst, består av en helhet som delas upp i olika sorters kostnader, en vinstmarginal, och mervärdesskatt. Kostnaderna kan delas in i fasta och rörliga, och respektive kostnader delas ännu in i egna kategorier, till exempel helt fasta och halvfasta kostnader. Vinstmarginalen utgörs ofta av olika sorters pålägg man har gjort. Många företagare är rädda för att ta "för mycket" betalt, eftersom man inte vill att kunder ska tycka att priset är för högt, därför är det viktigt att få till rätt pris redan från början. (Lundén, 2017)

2.1 Lönsamhet

Nationalencyklopedin definierar lönsamhet kort och koncist som den "ekonomiska effektiviteten hos en verksamhet". Effektivitet beskriver Ax, Johansson och Kullvén (2015) som till vilken grad man uppfyller de uppsatta målen. Man kan enkelt räkna ut lönsamheten i ett företag genom att dela resultatet med kapitalet. Att se på lönsamheten i denna form är bättre än att se enbart på resultatet, eftersom stora vinster i ett företag inte nödvändigtvis betyder att det är mer lönsamt än ett företag med sämre resultat. Några lönsamhetsmått som ofta används är olika former av räntabilitet, också kallat avkastning, på kapital. Kapitaldelen varierar i olika formler, då man kan räkna ut räntabiliteten på totalt, eget eller investerat kapital. (Ax, et al., 2015)

2.2 Prissättningsstrategier och -metoder

Lundén (2017) skriver att kundbaserad prissättning är det absolut mest lönsamma sättet man kan ta betalt på. Tyvärr kan det ändå vara ganska svårt att bedöma vad kundvärdet är. Det finns några olika kundvärdebaserade strategier för prissättning, bland annat penetrerings-, varukorgs-, och produktlinjeprissättning. (Lundén, 2017)

Penetreringsprissättning går ut på att man introducerar sig till marknaden genom att i början sätta väldigt låga priser, som till och med kan vara förlustaffärer. Detta görs för att man förväntar sig stora försäljningsvolym, som leder till att man får en stor marknadsandel. Med tiden höjer man sedan priset för att få önskad vinstmarginal. (Lundén, 2017)

Produktlinjeprissättning innebär att man har flera liknande produkter som erbjuder alternativ åt kunder med olika budget eller villighet att betala. Man kan alltså ha till exempel tre olika produkter som kan kännas lika eller ha någorlunda samma funktionalitet, men helt olika prisnivåer. (Lundén, 2017)

Varukorgsprissättning går däremot ut på att man säljer produkter i paket till ett billigare pris jämfört med om produkterna hade köpts skilt för sig. Detta menar Lundén att kan ge kunden en känsla av att man får saker "på köpet", vilket gynnar företaget. Vissa kunder hade kanske inte köpt delprodukterna var för sig, utan köper först då man har ett paketpris. Denna strategi används ofta av till exempel resebyråer, då man säljer paketresor med flyg, boende och mat. (Lundén, 2017)

2.2.1 Kostnadsbaserad prissättning

Kostnadsbaserad prissättning innebär kort sagt att man räknar igenom alla kostnader man har, och baserar sin prissättning på detta. Kostnaderna utgörs av både fasta och rörliga kostnader i de flesta företagen. Fasta kostnader är sådana kostnader som finns kvar och förblir de samma i företaget oavsett försäljningsvolym. Dessa kostnader kan vara till exempel låneamorteringar, lokalhyror eller löner. Rörliga kostnader är kopplade till företagets verksamhetsvolym. Vad som räknas till verksamhetsvolymen beror mycket på hurdan verksamhet man har, men det kan vara till exempel antal producerade enheter, körda kilometer, reparerade telefoner eller helt enkelt försäljningsvärden. (Ax, et al., 2015)

De rörliga och fasta kostnaderna blir tillsammans de totala kostnaderna man har i företaget. Eftersom de rörliga kostnaderna förändras en del kommer relationen mellan de rörliga och fasta kostnaderna med tiden fluktuera i takt med att försäljningsvolymen förändras. (Ax, et al., 2015)

Den här typen av prissättning är viktig för lönsamhetens skull, eftersom man genom att räkna ut ens kostnader får reda på det absolut lägsta priset man kan ta, det vill säga så att man faktiskt täcker alla kostnader. Metoden är också relativt enkel då det ofta är ganska lätt att få tag på data man behöver, och sedan använda detta. Även om den har några bra fördelar så är den största nackdelen med att använda denna metod att man varken tar konkurrens eller efterfrågan i beaktande i priset. (Hinterhuber & Liozu, 2012)

Målkostnadskalkyleringen kan anses vara den vanligaste metoden att använda inom kostnadsbaserad prissättning. I denna metod sätter man mål och gränser för till exempel hur mycket vinst man vill få ut av en viss produkt, eller huruvida pris man vill ha på en produkt. Ett sätt att räkna ut pålägget är att räkna enligt ägarnas avkastningskrav. Denna prissättningsmetod används ofta vid så kallad psykologisk prissättning, då man sätter sina priser med att sluta till exempel på 99 eller 95 (Lundén, 2017). Detta tillvägagångssätt används också oftast vid produktutveckling av olika slag. (Ax, et al., 2015)

2.2.2 Kundvärdebaserad prissättning

Kundvärdebaserad prissättning går ut på att man tar med kundvärde i prissättningen, man använder olika sorts data för att sätta ett pris på kundvärdet. För att kunna använda sig av denna metod måste man förstå några saker: kunders behov, uppfattning av värde, villighet att betala, och flexibilitet i fråga om pris. Tyvärr kan dessa faktorer vara svåra att faktiskt hitta data på, vilket gör det svårt att skapa en perfekt kundvärdebaserad prissättning. (Hinterhuber & Liozu, 2012)

Det finns en del faktorer som kan höja kundvärdet för olika produkter. Då kundvärdet är högt kan man ta betalt mer än om kunden inte känner att denne får ut något mer av produkten. Även om det är svårt att få data samlat för denna prissättningsmetod så kan det absolut löna sig att göra det. En stor fördel med att sätta priser med betoning på kundvärde är att man faktiskt tar kunden och dennes betalningsförmåga i beaktande

(Hinterhuber, 2008). Faktorer som kan öka kundvärdet är bland annat sådant som direkt har att göra med produkten – till exempel kvalitet och snabbhet – men också saker runt produkten som support, kundbetjäning, och garantier (Lundén, 2017).

Det finns ändå en del risker med kundvärdebaserad prissättning. Har man en väldigt unik produkt och tar väldigt bra betalt finns det risk att konkurrenter uppstår och erbjuder i princip samma produkt till lägre priser. Det finns också en risk att kunder inte uppfattar eller förstår det egentliga kundvärdet, vilket kan leda till att man anses sälja produkter till överpris. Att kunden ska begripa kundvärdet är inget man kan anta – man måste som företag aktivt kommunicera det som gör att din produkt är värt det där lilla extra. (Hinterhuber & Liozu, 2012)

2.2.3 Konkurrentbaserad prissättning

En metod för prissättning inom branscher med mycket konkurrens är så kallad konkurrentbaserad prissättning. Även om det till stor del går ut på att hålla koll på konkurrenters prisutveckling måste man också göra kostnadskalkyler, detta för att till exempel ta reda på hur mycket man kan justera sina egna priser om konkurrenter sänker. Vid konkurrentbaserad prissättning tar man ändå oftast också andra saker än pris i beaktande, bland annat kundvärde och kvalitet. (Lundén, 2017)

En nackdel med konkurrentbaserad prissättning är enligt Hinterhuber att man inte alls tar i beaktande kundens villighet att betala. Vidare rekommenderas det inte heller att man till exempel vid försäljning av tjänster ska använda denna typ av prissättning. Säljer man en produkt som är unik och som erbjuder mer än konkurrenternas produkter, ska man inte använda sig av konkurrentbaserad prissättning. Säljer man dock en relativt generisk produkt kan man ha nytta av att sätta sina priser ungefär som konkurrenterna gör. En fördel med detta är också att det ofta finns en hel del data tillgängligt att använda sig av för prissättningen. (Hinterhuber, 2008)

3 Produktkalkylering

Produktkalkylering är en del av dagens ekonomistyrning i företag, som går ut på att man medvetet styr företaget mot ekonomiska mål som man inom företaget satt upp (Ax, et al., 2015). Syftet med produktkalkylering kan variera från fall till fall, men i huvudsak använder man produktkalkylering som bas för olika sorters beslut, så som prissättning, val av nya produkter eller tillverknings sätt, eller för beräkning av lönsamhet. Exempel på kalkyleringssituationer är då ett konsultföretag ska ge offerter åt en kund, eller då man vill ta reda på kostnader för exempelvis en avdelning inom företaget. En kalkyl kan mycket väl göras i sammanhang som inte har med prissättning av göra, bland annat för att argumentera för ett visst beslut. Kalkyler kan också göras både före eller efter ett beslut, gör man dem i efterhand kan det vara bland annat för att bekräfta att rätt beslut har tagits eller helt enkelt för att förbättra framtida kalkyler. (Olsson, et al., 2012)

Som tidigare nämnt finns det olika sorters kostnader inom prissättning och produktkalkylering – rörliga och fasta. Dessa delas vidare in i egna grupper; proportionellt, progressivt och degressivt rörliga kostnader, respektive helt fasta och halvfasta kostnader. Inom självkostnadskalkylering används direkta och indirekta kostnader. (Ax, et al., 2015)

3.1 Begreppsförklaringar

Inom produktkalkylering används en hel del olika begrepp:

- *Kalkylobjektet* syftar på objektet som kalkyleringen görs för, till exempel en vara eller en tjänst.
- *Produkter* kan vara både varor eller tjänster.
- *Pålägg* är den andel av indirekta kostnader som fördelas till kalkylobjektet.
- *Omkostnader* och *indirekta kostnader* är synonymmer.
- *Verksamhetsvolymen* är antalet produkter eller enheter man tillverkar under en viss tid.

3.1.1 Rörliga och fasta kostnader

De rörliga kostnaderna inom kalkylering är sådana som förändras i takt med att verksamhetsvolymen ändras. Proportionellt rörliga kostnader förändras linjärt i relation till verksamhetsvolymen, det vill säga att styckkostnaden alltid är densamma. Progressivt rörliga kostnader ökar och minskar snabbare än verksamhetsvolymen. Degressivt rörliga kostnader innebär däremot att kostnaderna minskar eller ökar långsammare än verksamhetsvolymen, vilket betyder att ju fler produkter du kan till exempel tillverka, desto billigare blir styckpriset. Av dessa olika kostnader används den proportionellt rörliga kostnaden mest inom ekonomistyrning, eftersom det kan bli väldigt invecklat att räkna med de andra kostnadsslagen. (Olsson, et al., 2012)

Även om verksamhetsvolymen ändras mycket så förblir de fasta kostnaderna alltid samma. Helt fasta kostnader rör sig inte vid fluktuationer av verksamhetsvolymen, även om varje produkts andel av de fasta kostnaderna blir högre ju mindre verksamhetsvolymen är – också tvärtom – ändras inte den totala kostnaden. En helt fast kostnad för ett företag kan vara exempelvis lokalhyra, som ju oftast förr eller senare ändras. Denna typ av kostnad är oftast fast under en viss tidsperiod, men det betyder inte att man kan räkna med en och samma helt fasta kostnad för till exempel tio år framåt. (Olsson, et al., 2012)

3.1.2 Sam- och särkostnader

Särkostnader handlar om kostnader som uppkommer i en specifik kalkyleringssituation, till exempel vid en order. Dessa särkostnader kan vara exempelvis löner eller materialkostnader vid specifika projekt. Särkostnaderna är de kostnader som oftast först tas upp då man börjar göra kalkyler.

Nästa som läggs till är samkostnader. Samkostnader är sådana kostnader som alla kalkylobjekt har gemensamt, som till exempel lokalhyror eller olika maskiner och dess reparationer. Dessa kostnader ska då försöka fördelas mellan de olika objekten inom företaget.

(Ax, et al., 2015)

3.1.3 Direkta och indirekta kostnader

Direkta kostnader och omkostnader, också kallat indirekta kostnader, motsvarar ganska direkt sär- och samkostnader, även om de används i olika sammanhang. Direkta kostnader då alltså sådana som uppkommer specifikt för ett visst uppdrag eller en viss order. Exempel på dessa kostnader kan vara direkta löner eller direkta material. Direkta kostnader är ofta också rörliga, medan de indirekta kostnaderna är fasta. (Bragg, 2018)

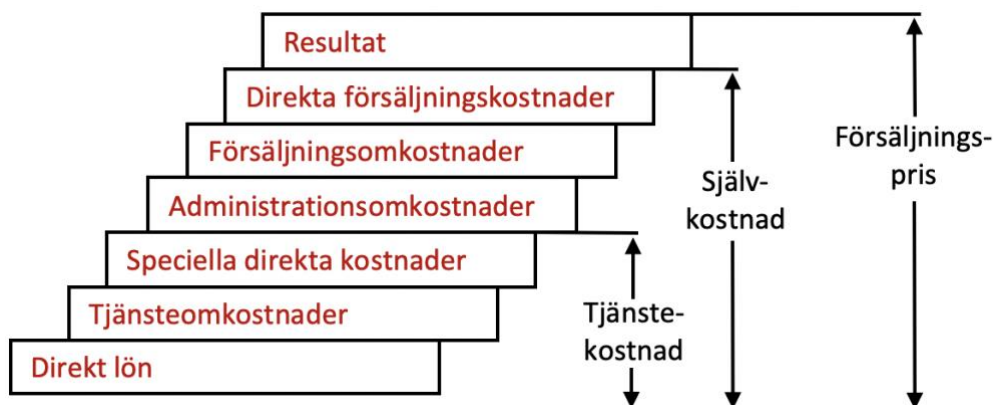
Indirekta kostnader är ofta kopplade till administration och lokaler, dessa är liksom särkostnader sådana kostnader som inte är direkt kopplade till ett specifikt projekt. Indirekta kostnader kan vara bland annat kvalitetskontroll, elektricitet, avskrivningar, och reparationer. (Ledford, 2014)

4 Självkostnadskalkylering

Självkostnadskalkylering är en viktig del av prissättningen i ett företag, eftersom man oftast måste börja med att ta reda på hur mycket en produkt eller tjänst överhuvudtaget kostar att tillverka, förrän man kan sätta ett slutgiltigt pris. Inom självkostnadskalkylering kan man fördela kostnaderna per till exempel timme eller tillverkad produkt. Ax et al. definierar självkostnad som summan av alla kostnader som hör till en viss produkt eller order tills den är levererad och betald. Självkostnadskalkyler delas oftast in i två huvudgrupper; periodkalkylering och orderkalkylering. Dessa delas vidare in i divisions-, normal- och ekvivalentmetoden, respektive påläggsmetoden och aktivitetsbaserad kalkylering. (Ax, et al., 2015)

Periodkalkylering går huvudsakligen ut på att man räknar ihop de totala kostnaderna för en period som kan vara allt från en månad till ett år. Dessa kostnader delas sedan till exempel med verksamhetsvolymen så man får fram självkostnaden per styck. Företag som har en eller några få likartade produkter är de lämpligaste kandidaterna för användning av periodkalkylering. Dessa kan vara bland annat livsmedels-, kemi-, eller cementföretag. (Skärvad & Olsson, 2015)

Orderkalkylering handlar däremot om att räkna ut självkostnaden för ett specifikt uppdrag eller order. Denna metod av kalkylering används av väldigt många olika sorters företag, både inom industri- och tjänsteföretag. Syftet med denna kalkyleringsmetod är att så jämnt som möjligt fördela de gemensamma kostnaderna inom företaget på de kalkylobjekt som förbrukar mest resurser, i form av till exempel material eller tid. Viktigt att komma ihåg är också att kalkylobjektet, trots metodnamnet, inte måste vara en order. (Skärvad & Olsson, 2015) Nedan finns ett exempel på hur den typiska kalkyltrappan för självkostnadskalkylering kunde se ut i ett tjänsteföretag:



Figur 1 Figur 1 Kalkyltrappan i ett tjänsteföretag (Skärvad & Olsson, 2015)

4.1 Påläggsmetoden

Påläggsmetoden är en typ av orderkalkyl. Den kan, precis som med de flesta andra kalkyleringsmetoderna, användas i de allra flesta branscherna, men den används flitigast inom tillverkande branscher och tjänsteföretag (Ax, et al., 2015). Denna metod används specifikt då företaget har många kostnader som är gemensamma för alla produkter som säljs. Man strävar ändå till att försöka specificera de direkta kostnaderna så noggrant som möjligt för att resultatet ska bli så rättvisande som möjligt. Huvudprincipen med denna metod är att de direkta kostnaderna sätts direkt på kalkylobjektet, sedan fördelas de indirekta kostnaderna på de olika kalkylobjekten med pålägg man har bestämt sig för att använda (Skärvad & Olsson, 2015).

Påläggsmetoden ser olika ut i till exempel ett tillverkande företag och ett tjänsteföretag, eftersom man i tjänsteföretagen sällan har någon direkt materialåtgång att räkna med så som i tillverkande företag. I ett tillverkningsföretag är flera av fördelningsnycklarna kopplade till just material eller tillverkningskostnader, som ju inte finns till exempel i ett konsultföretag, vilket betyder att dessa fördelningsnycklar kan vara helt olika i olika branscher (Ax, et al., 2015). I figuren nedan kan man se ett exempel av hur påläggsmetoden kunde se ut i ett tjänsteföretag.

+ Direkt lön	Lön för direkt personal, övertidsersättning, utbildning, sociala kostnader
+ Speciella direkta kostnader	Resor, speciell utrustning, inhyrd arbetskraft
+ Tjänsteomkostnader	Lön för indirekt personal, utrustning, lokalhyror
= Tjänstekostnad	Summan av ovanstående kostnadsposter
+ Administrationskostnader	Lön åt företagsledningen och administration, lokaler, kontorsmaterial och utrustning
+ Försäljningsomkostnader	Lön åt personal, utrustning lokaler, reklamaterial och reklam
+ Direkta försäljningskostnader	Lön åt försäljningspersonal, provision, offerter och reklam
= Självkostnad	Summan av samtliga kostnadsposter

Figur 2 Påläggmetoden i tjänsteföretag (Ax, et al., 2015)

4.1.1 Kostnadsfördelning

De indirekta kostnaderna i ett företag ska vid påläggskalkylering fördelas till de olika kalkylobjekten genom olika pålägg. Användningen av dessa pålägg ska möjliggöra en rättvis kostnadsfördelning, så att de kalkylobjekt som kräver mycket resurser faktiskt också bär en större del av de indirekta kostnaderna än ett kalkylobjekt som kräver mindre resurser. Påläggen räknas ut genom att hitta passliga fördelningsnycklar för de olika indirekta kostnaderna (omkostnader) (Olsson, et al., 2012). Formeln för uträkning av pålägg ses nedan:

$$\text{Pålägg} = \frac{\text{Omkostnader}}{\text{Fördelningsnyckel}}$$

För att bestämma sig för vilka de så kallade fördelningsnycklarna ska vara behöver man först avgöra vad det är som orsakar kostnaderna. Det finns några kriterier som brukar kunna ställas vid fördelning av de indirekta kostnaderna; orsak och verkan, nytta, samt bärkraft. Vid orsak-verkan-kriteriet försöker man bestämma så specifikt som möjligt vad det är som orsakar vissa kostnader. Rörliga kostnader kopplas här till kalkylobjektet som

skapar kostnaderna, de är också oftast relativt kortsiktiga. Dessa kostnader delas oftast proportionellt mot verksamhetsvolymen, som då är fördelningsnyckeln, och detta blir då pålägget som används. Ett exempel på detta är att man har direkt material (dM) som direkta kostnader, och totalt antal tillverkade varor som verksamhetsvolym. Det totala direkta materialet delas med totala antalet tillverkade varor, då blir resultatet pålägget. Detta pålägg kunde kallas då materialomkostnadspålägg. (Ax, et al., 2015)

Ett annat kriterium är att man ser på hurdan nytta kostnaden har. Detta kriterium är ganska långt kopplat till de fasta kostnaderna eller så kallade kapacitetskostnader, så som lokalhyror, reklam och inköp. Denna typ av fördelningsnyckel handlar om att fördela just till exempel lokalytor på sådana kalkylobjekt som fysiskt använder upp mycket utrymme, eller fördelning av maskinkostnader på de maskintimmar som ett visst kalkylobjekt använder. Dessa fördelningsnycklar ses ofta som ganska långsiktiga. Det sista kriteriet, bärkraft, handlar om sådana indirekta kostnader som är svåra att se som kostnadsorsakande på både kort och lång sikt. Dessa kostnader kan vara kopplade till exempel till administration, ledning och försäljning. De är kostnader som inte direkt kan kopplas till varken verksamhetsvolym eller någon sorts förbrukning, utan denna typ av kostnader fördelas på sådana som är som mest lönsamma och har således bärkraft för dessa kostnader. Fördelningsnyckeln i ett tjänsteföretag kan bland annat vara lönsamheten eller omsättningen, medan de indirekta kostnaderna är till exempel totala tjänsteomkostnader. I övrigt kan man också dela in fördelningsnycklarna i några olika typer; tid, kvantitet och värde. Tiden kan vara antingen arbetstid för människor eller maskiner, kvantitet kan vara antalet produkter eller vikten av något, och värde kan handla om olika kostnader för till exempel personal eller tillverkning. (Ax, et al., 2015).

Pålägget blir ett procenttal som fördelas på olika poster i kalkyleringar. I tillverkande företag är dessa pålägg ofta materialomkostnader (MO), där direkta materialkostnaden (dM) är fördelningsnyckeln, och tillverkningsomkostnader (TO), där till exempel direkta lönekostnaden är fördelningsnyckel, samt administrations- och försäljningsomkostnader (AO och FO), där tillverkningskostnaden är fördelningsnyckel. Administrations- och försäljningsomkostnaderna slås ofta ihop till affärsomkostnader (AFFO) (Olsson, et al., 2012).

Utöver dessa sätt att fördela kostnader finns ännu en sista metod som kan användas i olika sammanhang; fördelning med eller utan kostnadsställen. Att fördela med kostnadsställen går ut på att man i princip delar in verksamheten i olika delar som kan vara bland annat avdelningar eller produktionsgrupper. Att använda kostnadsställen vid kalkylering kan vara bra i fall då man har till exempel en produktgrupp som inte alls skapar kostnader som en annan skapar. Användningen av kostnadsställen orsakar ett tilläggssteg i kalkyleringen, då man först ska fördela alla omkostnader till dessa kostnadsställen, varifrån man sedan fördelar omkostnaderna till kalkylobjektet genom påläggerna man väljer. (Ax, et al., 2015)

4.1.2 Kostnadsfördelning i tjänsteföretag

Kostnadsfördelningen i ett tjänsteföretag ser ofta helt annorlunda ut än i ett tillverkande företag, i vilka man kan se på kostnader som till exempel maskintimmar eller förbrukat material. I tjänsteföretag har man sällan någon av de tidigare nämnda kostnaderna att ta i beaktande så man fokuserar oftast på arbetstiden, den direkta lönen som ska betalas för gjort arbete. Affärsomkostnaderna kan vara svåra att fördela, speciellt i tjänsteföretag, men man kan bland annat ha antal sålda tjänster som fördelningsnyckel för dem (Olsson, et al., 2012).

I en stor del av alla tjänsteföretag finns det kostnader som direkt behövs för att kunna sälja dina tjänster, så som datakonsultföretags datorer eller transportföretags fordon. Eftersom varken just datorer eller fordon är material som direkt förbrukas vid tillverkning eller försäljning av en tjänst, jämfört med materialåtgång vid tillverkning av varor, så har man oftast inte med materialomkostnader överhuvudtaget i tjänsteföretags påläggskalkyler – även om det också så klart finns tjänster som också har viss direkt materialåtgång. I stället har man med tjänsteomkostnader (TJO) och administrations- och försäljningsomkostnader (AO och FO, som tillsammans blir AFFO) som omkostnader i kalkyler för tjänsteföretag. (Ax, et al., 2015)

Fördelningsnycklarna som används med tjänsteomkostnaderna kan vara direkta lönekostnader eller direkta arbetstider. Man kan använda dem som fördelningsnycklar eftersom de ofta är direkt proportionerliga till de resurser som används till skapandet av tjänsten. Dessa resurser är då tid eller lön beroende på vilken fördelningsnyckel man använder. Administrationsomkostnaderna är ofta sådana som inte direkt kan kopplas till

varken orsak-verkan eller nyttokriterierna, och ska därför fördelas på sådana projekt eller produkter som har bärkraft för kostnaderna. Fördelningsnycklar för administrationsomkostnaderna (AFFO) kan vara bland annat omsättning eller de totala direkta lönerna (Ax, et al., 2015). Nedan finns ett typexempel på hur kostnadsfördelningen med påläggsmetoden kunde se ut i ett konsultföretag med olika lönenivåer:

+ Direkt lön för seniorkonsult	6 000 €
+ Direkt lön för juniorkonsult	3 000 €
+ Speciella direkta kostnader	1 800 €
+ Tjänsteomkostnadspålägg 10%	900 €
= Tjänstekostnad	11 700 €
+ AO-pålägg 4%	468 €
+ FO-pålägg 2%	234 €
+ Direkt försäljningskostnad	1 200 €
= Självkostnad	13 602 €

Figur 3 Kostnadsfördelning i ett konsultföretag

De direkta lönerna är skilda eftersom konsulterna har olika erfarenhetsnivå. Tjänsteomkostnadspålägget på 10% läggs på båda direkta lönerna, eftersom man har valt direkt lön, dL, som fördelningsnyckel i detta exempel. Speciella direkta kostnader kan vara till exempel resor, och den direkta försäljningskostnaden kan bestå av till exempel offertgivning. De direkta lönerna, speciella direkta kostnaderna och tjänsteomkostnadspålägget adderas och blir tillsammans hela tjänstekostnaden, det vill säga den kostnad som blir till av att detta uppdrag förverkligas. På detta lägger man AO- och FO-pålägg på sammanlagt 6%. Dessa AFFO-pålägg adderas med den direkta försäljningskostnaden som uppstår av uppdraget, och allt detta blir tillsammans självkostnaden (sjk) för hela uppdraget, det vill säga totala kostnaden för företaget att göra detta uppdrag.

4.1.3 För- och nackdelar med påläggsmetoden

Det finns både fördelar och nackdelar med att använda påläggsmetoden i ett tjänsteföretag. Att fördela omkostnader kan vara ett bra sätt att försöka se till att man får betalt tillräckligt så att det faktiskt täcker kostnader man har, både de direkta och indirekta. Man får alltså en fullständig kostnadsfördelning. En nackdel med denna

kalkyleringsmetod är att man inte alltid kan förutspå eller räkna ut till exempel hur mycket tid man måste använda till vissa saker, vilket gör att kostnaderna inte fördelas så som de borde, man kan alltså under- eller överdebitera vissa kalkylobjekt. Detta leder till att kalkylobjekt bär mer eller mindre än vad de behöver eller kan. De indirekta kostnaderna kan också bli större än vad man planerat med, vilket leder till att man fördelar en för liten summa kostnader till vissa kalkylobjekt. Påläggsmetoden kan också orsaka att vissa produkter uppvisar dålig lönsamhet enbart på grund av fördelningen man har gjort, även om produkten i sig annars är väldigt lönsam. (Esculier, 1997)

Fördelar med påläggsmetoden är att man får reda på ungefär hur mycket man åtminstone måste ta betalt för en produkt. Påläggsmetoden passar bra till detta jämfört med en vanlig kostnadsbaserad prissättningsmetod, eftersom man här också tar med alla indirekta kostnader som ju också måste betalas. (Esculier, 1997)

4.2 Aktivitetsbaserad kalkylering

Aktivitetsbaserad kalkylering kallas ofta ABC-kalkylering, som kommer från engelskans activity-based costing. Aktivitetsbaserad kalkylering började användas i början av 1990-talet för att företagen skulle bli mer lönsamma då kostnaderna kunde fördelas mer precist (Meric & Gersil, 2018). ABC-kalkylering går ut på att man identifierar aktiviteter och kostnadsdrivare, och använder dessa för att fördela kostnader mer rättvist på kalkylobjekt. Huvudprinciperna inom ABC-kalkylering är att man i alla företag har:

- aktiviteter som förbrukar resurser
- dessa aktiviteter har syften
- olika kunder eller produkter kräver olika mycket av dessa olika aktiviteter

Inom ABC-kalkylering fördelar man således alla kostnader enligt vilka aktiviteter som orsakar kostnader. ABC-kalkylering tar ett steg längre än påläggsmetoden med att så precist och detaljerat som möjligt försöka fördela de olika kostnaderna i företag på ett visst kalkylobjekt. Denna kalkyleringsmetod kan vara bra för att få reda på de faktiska kostnaderna som ett kalkylobjekt orsakar (Kannaiah, 2015).

4.2.1 Aktiviteter och kostnadsdrivare

Aktiviteter är moment eller olika uppgifter som finns i företag. Företag som använder sig av ABC-kalkylering har ofta sina egna, unika aktiviteter. Aktiviteterna skiljer sig mest mellan till exempel tillverkande företag och konsultföretag, men också två tillverkande företag kan sinsemellan ha helt olika aktiviteter. Exempel på aktiviteter i tillverkande företag kan vara materialinköp, kvalitetskontroll eller produktutveckling, och i konsultföretag kan dessa vara bland annat uppdragsplanering, själva tjänsteutförandet, eller tjänsteutveckling. Ax et al. delar upp dessa aktiviteter i så kallade aktivitetshierarkier, i vilka man delar in aktivitetsslag i olika nivåer, så som produkt-, företags- och kundnivå. Inom tjänsteföretag är dessa oftast indelade i enhets-, uppdrags-, tjänste- och företagsnivåer.

För att kunna koppla ihop företagets kostnadsförbrukande aktiviteter till kalkylobjekten behövs så kallade kostnadsdrivare. Dessa kostnadsdrivare följer ganska samma princip som fördelningsnycklarna i påläggsmetoden, det vill säga att man fördelar företagets kostnader dit de ska fördelas, alltså på vissa kalkylobjekt. Kostnadsdrivare kan liksom aktiviteter vara helt olika i olika företag, men de allra vanligaste kostnadsdrivare som används i olika företag är antalet timmar, minuter eller kunder. Inom tillverkande företag kan man ha kostnadsdrivare som antalet maskintimmar eller antalet inköpstimmar, medan man i tjänsteföretag kan ha till exempel antal timmar använda till planering eller helt enkelt antalet uppdrag. Kostnadsdrivare är alltid kopplade till aktiviteter, typiska kopplingar för dessa inom tjänsteföretag är:

Aktivitet	Kostnadsdrivare
Planering	Antalet planeringstimmar
Dokumentupprättning	Antalet dokument
Tjänsteutförande	Antalet utförda timmar
Kvalitetssäkring	Antalet kvalitetssäkringstimmar
Uppdragspresentation	Antalet uppdrag

Figur 4 Exempel på aktiviteter och kostnadsdrivare i tjänsteföretag

Då man påbörjar kalkyleringsprocessen med aktivitetsbaserad kalkylering ska man först bestämma de direkta kostnaderna kalkylobjektet orsakar. Dessa påförs direkt på kalkylobjektet. Efter detta går man igenom och väljer vilka aktiviteter som finns i företaget

och fördelar de indirekta kostnaderna till dessa. Har man många indirekta kostnader som fungerar som kostnadsdrivare till samma aktivitet kan man mycket väl slå ihop dem till en bredare aktivitet, likaså kan man slå ihop mindre "obetydliga" kostnadsdrivare och aktiviteter till en större aktivitet. Eftersom aktivitetsbaserad kalkylering kan bli relativt dyr att använda, speciellt i större företag, är detta ett sätt att spara lite tid, även om det resulterar i en mindre detaljerad kalkyl.

Efter detta bestämmer man sig för vilka kostnadsdrivare aktiviteterna ska ha. Det finns tre huvudsakliga kategorier av kostnadsdrivare; transaktions-, tids, och intensitetsrelaterade kostnadsdrivare. En *transaktionsrelaterad* kostnadsdrivare är ofta till exempel antalet gäster, fakturor eller order – det vill säga antal gånger en viss händelse förekommer. Dessa kostnadsdrivare används oftast när resurserna förbrukas lika oberoende av vilket kalkylobjekt man har, som exempelvis då man skapar och skickar fakturor. *Tidsrelaterade* kostnadsdrivare är, liksom namnet förmedlar, kopplade till tidsförbrukningen för en viss aktivitet. Tidsrelaterade kostnadsdrivare är då ofta timmar eller minuter, till exempel maskinbearbetningsminuter eller arbetstimmar. De *intensitetsrelaterade* kostnadsdrivarna används då olika kalkylobjekt kräver olika mycket till exempel kunskap eller speciellt dyra maskiner.

Efter att ha bestämt kostnadsdrivarna fastställer man kostnadsdrivarvolymen och räknar ut aktivitetssatser. Kostnadsdrivarvolymen är den praktiska volymen och kan också ses som den arbetskaperitet man har att sysselsätta. Man kan förstås använda den teoretiska maximala kapaciteten, men rekommendationen för den verkliga praktiska kapaciteten ligger på ca 80–85% av den teoretiska maximala kapaciteten (Hoozée & Hansen, 2018). Aktivitetssatser beräknas relativt likadant som påläggssatserna i påläggsmetoden, formeln lyder:

$$\text{Aktivitetssats} = \frac{\text{Aktivitetskostnader vid praktisk kostnadsdrivarvolym}}{\text{Praktisk kostnadsdrivarvolym}}$$

Som praktisk kostnadsdrivarvolym kan man alltså ha till exempel det maximala antalet timmar man har till förfogande för en viss aktivitet, säg offertgivning. Om den maximala praktiska kapaciteten som finns till förfogande är 1 000 offertgivningstimmar, och totala aktivitetssatsen är 20 000€, blir aktivitetssatsen 20 000€ delat på 1 000, det vill säga 20€ per timme. (Ax, et al., 2015)

4.2.2 Tidsdriven aktivitetsbaserad kalkylering

En så kallad vanlig ABC-kalkyl passar inte alla företag, utan vissa företag kan ha mer nytta av att använda sig av tidsdriven ABC-kalkylering. Tidsdriven ABC-kalkylering blev aktuellt mot slutet av 1990-talet, då den vanliga ABC-kalkyleringen hade funnits i flera år, och man började märka att den inte riktigt passade alla företag. Då man använder denna metod börjar man liksom i den vanliga ABC-kalkyleringen med att samla ihop alla kostnader (Meric & Gersil, 2018).

Det som skiljer den tidsdrivna ABC-kalkyleringen från den vanliga metoden är att man, som tidigare nämnt, inom den vanliga metoden väljer olika kostnadsdrivare för alla aktiviteter, medan man inom den tidsdrivna metoden använder sig av i princip en enda kostnadsdrivare – tiden det tar att utföra aktiviteten. Man kan ändå benämna tidskostnadsdrivaren olika för olika aktiviteter, till exempel fakturerings tid och arbetstid (Ax, et al., 2015). Aktivitetssatsen räknas också ut på samma sätt som i den vanliga metoden, det vill säga att man tar reda på vilka de totala aktivitetskostnaderna är vid den praktiska kostnadsdrivarvolymen, och delar detta med den praktiska kostnadsdrivarvolymen. Skillnaden är ändå att den praktiska kostnadsdrivarvolymen här inte är till exempel totala antalet order man har kapacitet för, utan totala timmar eller minuter det tar att utföra en viss aktivitet vid full kapacitet, till exempel då tidsåtgången för orderhantering. Detta kunde förslagsvis vara att man har praktiskt kapacitet för, alltså hinner med, 30 timmar fakturering per månad. (Meric & Gersil, 2018)

I figuren nedan finns ett exempel på hur kostnadsfördelningen för en del av ett företag kunde se ut vid användning av tidsdriven ABC-kalkylering. Tidsenheten som används i exemplet är minuter. (Hoozée & Hansen, 2018)

Aktivitet	Antal	Tidsåtgång per enhet	Total tidsåtgång	Kostnadsdrivare	Total aktivitetskostnad
Kundorderhantering	51 000	8	408 000	6,40 €	326 400,00 €
Kundhantering	1 150	44	50 600	35,20 €	40 480,00 €
Kreditundersökning	2 700	50	135 000	40 €	108 000,00 €
Totalt använt			593 600		474 880,00 €

Figur 5 Exempel på kostnadsfördelning

4.2.3 För- och nackdelar med aktivitetsbaserad kalkylering

En fördel med ABC-kalkylering är att man ganska precist kan fördela kostnader till de aktiviteter som faktiskt förbrukar resurserna. Denna kalkyleringsmetod ger således en mer rättvisande bild av hur kostnader fördelas och förbrukas än till exempel påläggsmetoden. (Skärvad & Olsson, 2015)

En fördel med tidsdriven ABC-kalkylering är att datainsamlingen inte kräver lika mycket tid som den vanliga metoden, då man inte i samma utsträckning behöver intervjua anställda eller observera verksamheten (Meric & Gersil, 2018). Den tidsdrivna metoden går också oftast snabbare att ta i bruk och är billigare att hålla i gång (Ax, et al., 2015). En studie från 2018 bekräftar detta, att tidsdriven ABC-kalkylering oftast kräver mindre data, och datainsamlingen blir då ofta mycket billigare än i den traditionella kalkyleringsmetoden (Hoozée & Hansen).

Det finns också en del nackdelar med ABC-kalkylering, både den så kallade vanliga och den tidsdrivna. Meric och Gersil refererar till en studie av Kaplan och Anderson som visade att implementeringen av ABC-kalkylering i företag ofta blev dyr och förbrukade mycket tid, till exempel då man intervjuade anställda för att få reda på alla möjliga aktiviteter och arbetsmoment som fanns i företagen. I och med att man ofta intervjuar anställda för att få data, kan det finnas en risk för att data då blir för subjektivt. Vissa menar också att man inte tar i beaktande alla kostnader då man inte tar med den outnyttjade kapaciteten i kalkyleringarna (Meric & Gersil, 2018).

5 Empirisk undersökning

I detta kapitel presenteras företaget och den empiriska undersökningen. Man går igenom metoder som används för datainsamling och diskuterar valet av prissättnings- och kalkyleringsmetod.

5.1 Presentation av företaget

Uppdragsgivaren till detta arbete är ett litet företag i Vasa. Företaget grundades år 2018 och startade då upp en franchiseverksamhet. Företaget utgör således en del av en nationell kedja, som i skrivande stund har kring 20 verksamhetsställen i Finland. Franchisegivaren sköter till största delen importen av produkter genom att beställa dem till dess huvudlager, varifrån franchisetagarna sedan automatiskt beställer sina produkter. Franchisegivaren bestämmer försäljningspriserna för kedjan, även om det är fritt fram att till exempel ha egna rabattkampanjer på det egna verksamhetsstället. Franchiseverksamheten säljer elektronikreparationstjänster – som då också innehåller varor (reservdelar) – som har relativt mycket konkurrens, speciellt i de större städerna i Finland. Prissättningen är således ganska långt konkurrentbaserad, även om den också grundar sig i kostnadsbaserad prissättning som tar i beaktande tiden för reparation och kostnader för reservdelar. I princip kan man säga att prissättningen är som en hybrid av alla strategier som tagits upp i teoridelen om prissättning i detta arbete, eftersom den grundar sig på kostnaden, men tar också i beaktande både kundvärdet och konkurrenterna.

Företaget har två anställda som kommer arbeta med den nya verksamheten. I framtiden hoppas man kunna anställa en person som huvudsakligen skulle sköta servicesidan, medan de två redan anställda skulle förflytta sig till att mer och mer bara arbeta med webbutvecklingstjänsterna. Man räknar också med en viss risk för förändringar, specifikt mot det sämre hållet, inom den redan befintliga verksamheten, eftersom utvecklingen av de produkter man reparerar kunde leda till att de blir omöjliga eller alltför dyra att reparera. Detta är delvis orsaken till att man vill starta upp en annan verksamhet utöver den redan befintliga verksamheten, delvis har också intresset för webbutveckling alltid funnits hos de anställda i företaget. Den nya verksamheten medför alltså försäljning av

produkter i form av projekt eller uppdrag, som då görs anpassade enligt kundens önskemål.

5.2 Metod för datainsamling

Datainsamlingen för arbetet görs helt enkelt så att man samlar in siffror från företagets bokslut och bokföring. Insamlingen görs både kvalitativt och kvantitativt, eftersom man både diskuterar med och intervjuar uppdragsgivaren för att få information om till exempel aktiviteter, samtidigt som man också samlar in data som är numerisk (Bell, et al., 2018). Siffrorna från bokföringen och bokslutet utgör tillsammans med diskussioner med uppdragsgivaren data som används i arbetet. Enligt Bryman, Bell och Harley (2018) är insamlat data inte direkt användbart om det inte är strukturerat, så allt data som har samlats in sammanställs i en excelfil och struktureras så det blir lättöverskådligt och -förståeligt.

5.3 Val av prissättnings- och kalkyleringsmetod

I detta arbete ska tillvägagångssätt väljas för två olika delar; prissättningsstrategi och kalkyleringsmetod. Företaget strävar i sig inte till att hänsynslöst tjäna så mycket pengar som bara är möjligt, utan i princip det man behöver och sedan lite till – man driver ju ändå som tidigare nämnt företag för att göra någon sorts vinst. Man har också, speciellt vid uppstart av ny verksamhet, hellre fler kunder än att möjligen förlora kunder på grund av girighet. Man vill kunna ge specifikt de första kunderna rabatter eftersom de är de första kunderna, samtidigt som man också i framtiden vill kunna vara medgörlig och diskutera priset, därför är det viktigt att ha en självkostnadskalkyl att använda som stöd vid prissättning.

Baserat på teorin är det troligt att kostnadsbaserad prissättning är det lämpligaste alternativet för företaget i fråga. Att huvudsakligen använda denna metod borde se till att företaget är så lönsamt som möjligt, utan att ändå vara girigt och således förlora kunder. Eftersom branschen överlag i huvudsak är fokuserad på business-to-businessförsäljning kan man inte heller riktigt använda sig av konkurrentbaserad prissättning eftersom webbyråer oftast inte har utskrivet priser, utan man ger i stället kundspecifika offerter.

Eftersom projekt kan skilja sig väldigt mycket från varandra kan man inte direkt använda sig av någon sorts "fast" prissättning eller räkna ut kostnaderna för något sorts medelvärde för varje projekt, utan man behöver göra en ny kalkyl specifikt för varje order, väljs orderkalkylering i stället för periodkalkylering. Eftersom projekt kan vara så olika både i form av krav på kunskap och i form av tid som krävs, kan man inte använda sig av periodkalkylering. Varje skilt projekt blir ganska naturligt ett nytt kalkylobjekt att räkna ut kostnader för

Frågan är då huruvida man vill använda sig av påläggsmetoden eller ABC-kalkylering av någon form. Bägge metoder har sina för- och nackdelar, så det finns inget direkt "korrekt" val att göra. ABC-kalkylering har överlag många fördelar, eftersom den tillåter företaget att mer exakt fördela kostnader och således hjälper den företaget att uppnå så bra lönsamhet som möjligt (Kannaiah, 2015). En nackdel som ändå ofta finns med att använda ABC-kalkylering är att det är tidskrävande och ofta också dyrt att implementera, speciellt i större företag då man måste intervjua och/eller observera olika avdelningar inom företaget för att hitta alla aktiviteter (Meric & Gersil, 2018). Eftersom det inte sedan tidigare finns någon kalkyleringsmetod som har använts inom företaget anser man att man inte direkt behöver ta i beaktande kostnader som implementeringen av en ny kalkyleringsmetod medför. Som Gurowka och Lawson (2007) konstaterar så är det viktigaste att man faktiskt får ut det man behöver ut kalkylerna. De menar också att man för att välja rätt kalkyleringsmetod kan lista de krav man har på kalkyler. I uppdragsgivarens fall finns det inte alltför många krav, man vill helt enkelt ha en så detaljerad självkostnadskalkyl som möjligt. Att göra en kalkylmall tar tid och kräver en del uträkningar, men då man har en mall att använda borde den vara ganska billig att upprätthålla, och senare också uppdatera vid behov.

Eftersom ABC-kalkylering som tidigare nämnt ger en mer detaljerad och precis fördelning av kostnader väljer man hellre denna än påläggsmetoden. Att påläggsmetoden är billigare och lättare att ta i bruk har inte någon direkt fördel i uppdragsgivarens situation då kostnaden för implementeringen av kalkylmetoden inte behöver tas i beaktande. Påläggsmetoden ger heller inte samma precision som ABC-kalkylering kan, därav väljer man ABC-kalkyleringen. Den tidsdrivna ABC-kalkyleringen ger inte heller några direkta fördelar för uppdragsgivaren så man väljer att använda sig av den traditionella ABC-

kalkyleringen för självkostnadskalkyleringar. Detta eftersom man som tidigare nämnt inte riktigt behöver ta i beaktande hur dyrt det är att samla information eller hålla kalkylmallen uppdaterad.

6 Resultatpresentation

I detta kapitel presenteras resultatet av datainsamlingen.

6.1 Aktiviteter och kostnadsdrivare

Man börjar ABC-kalkyleringsprocessen, enligt Ax et al (2015), med att föra alla direkta kostnader på objektet. Dessa är i detta fall de rörliga kostnader som kan tänkas uppstå vid specifika kunder, det vill säga till exempel domäner, webbservice eller licenser som köps för en viss kund eller ett visst projekt. De direkta kostnaderna förs på kalkylobjektet som sådana, men delas upp om det finns flera kalkylobjekt som använder sig av till exempel en licens. Vissa licenser är av sådant slag att de kan användas till ett begränsat antal projekt, exempelvis kan man ibland köpa rättigheter att använda ett program för fem olika inloggnings. Är den direkta kostnaden av sådan natur kan denna vara en kostnadsdrivare i stället för en direkt kostnad. Andra direkta kostnader som kan uppstå är också resekostnader om man ska resa för att träffa kunder.

Nästa steg i processen är att hitta och välja passande aktiviteter och arbetsmoment. Val av aktiviteter görs efter diskussion tillsammans med uppdragsgivaren. De huvudsakliga arbetsmomenten i en order eller ett projekt grupperas i planering, utförande och lansering. Utöver detta kan man också erbjuda underhåll, om kunden så önskar. Det finns några arbetsmoment, eller aktiviteter, som sker flera gånger under hela projektets gång på olika ställen, till exempel kundmöten och olika sorters planering. Man delar upp aktiviteter enligt de huvudsakliga arbetsmomenten som följande:

Planering	Utförande	Lansering	Eventuellt underhåll
Kundmöte	Intern planering	Uppdragspresentation	Underhåll
Offertgivning	Kodning	Testning	Support
Planering	Testning	Fakturering	
Datainsamling	Kundmöte		

Figur 6 Aktiviteter i företaget

Flera av dessa aktiviteter förekommer som sagt i flera olika steg av varje projekt. Till exempel kundmöten finns i flera skeden av planeringen, i utförandet och i form av uppdragspresentation även i lanseringsskedet. Planering är också en annan aktivitet som

förekommer i alla olika huvudsteg i ett projekt, i form av första planering, intern planering och annan sorts planering. Testning förekommer också både i utförande- och lanseringsdelarna. Samtliga aktiviteter som förekommer på fler än ett ställe buntas ihop till en enda aktivitet, det vill säga att man använder samma aktiviteter för kundmöte, planering och testning i alla delar av ett projekt. I detta arbete väljer man att inte ta med delen om eventuellt underhåll, eftersom den i sig är ett skilt kalkylobjekt och är en tjänst som pågår en längre tid.

Nästa steg är att fastställa kostnadsdrivarna. Det finns inga kostnadsdrivare som skulle kunna klassas som intensitetsrelaterade, så de som används i detta företag är transaktions- och tidsrelaterade. I figuren nedan ses vilka kostnadsdrivare som har valts till de olika aktiviteterna i företaget.

<u>Aktiviteter</u>	<u>Kostnadsdrivare</u>
Kundmöte	Antalet kundmötestimmar
Offertgivning	Antalet offerter
Materialinsamling	Antalet materialinsamlingstimmar
Planering	Antalet planeringstimmar
Kodning	Antalet kodningstimmar
Kundtestning	Antalet testningstimmar
Uppdragspresentation	Antalet uppdrag
Fakturerering	Antalet fakturor

Figur 7 Aktiviteter och kostnadsdrivare i företaget

Man har valt dessa kostnadsdrivare baserat dels på exempel som tas upp i den teoretiska delen av detta arbete, dels på hur dessa aktiviteter förekommer i företaget. Man väljer bland annat antalet fakturor som kostnadsdrivare för aktiviteten fakturerering, eftersom tiden det tar att fakturera inte skiljer sig olika uppdrag emellan, men man kan i stället ha olika antal fakturor som sänds för olika uppdrag. Kundmötestimmar används som kostnadsdrivare för kundmöten, eftersom kundmöten kan kräva väldigt olika mycket tid, och varje uppdrag kan kräva olika mycket möten, så i detta fall passar en tidsrelaterad kostnadsdrivare i stället för en transaktionsrelaterad.

6.2 Kostnadsfördelning

Efter val av kostnadsdrivare gör man själva kostnadsfördelningen, det vill säga att man fastställer kostnadsdrivarvolymerna och aktivitetssatser beräknas. Varje uppdrag är som tidigare nämnt unikt, och kan ta både längre eller kortare att utföra, men man räknar att ett typiskt projekt kan ta ungefär en och en halv månad, och att man hinner med ungefär fyra projekt per månad med nästan full praktisk kapacitet, det vill säga ca 80–85% av den teoretiska kapaciteten. Man räknar då med att den praktiska tiden som kan räknas med per år är 3 120 timmar för två personer, vilket är dryga 81% av den teoretiska kapaciteten på 3 840 timmar på ett år. Den teoretiska kapaciteten är baserad på den typiska arbetstiden för två anställda under ett år. Sammanfattningsvis räknar man med att man hela tiden kan ha fyra uppdrag på gång sammanlagt, och varje uppdrag tar ca 6 veckor. Detta betyder alltså att man hinner med ca 32 uppdrag per år. Insamlingen av data för denna del är baserad på intervju och diskussion med uppdragsgivaren.

Man tar inte med så kallade bokföringsmässiga kostnader, så som periodiseringar (Ax, et al., 2015). De få fasta kostnader som förväntas uppstå är till stor del programvaror, såsom molnlagrings-, bildbehandlings- och designprogram. Med en prognos på storleken av dessa medräknat är de totala indirekta kostnaderna för ett helt år 137 858,67€. Kostnadsfördelningen blir som följande figur visar:

Kostnadsdrivare	Praktisk kostnadsdrivarvolym	Kostnader vid praktisk volym	Aktivitetssats
Antalet kundmötestimmar	312	13 284,07	42,58 €
Antalet offerter	48	1 800,00	37,50 €
Antalet materialinsamlingstimmar	312	13 284,07	42,58 €
Antalet planeringstimmar	936	39 852,20	42,58 €
Antalet kodningstimmar	1 248	53 136,27	42,58 €
Antalet testningstimmar	312	13 284,07	42,58 €
Antalet uppdrag	32	1 650,00	51,56 €
Antalet fakturor	64	1 568,00	24,50 €
Totalt	3 264	137 858,67	

Figur 8 Kostnadsfördelning

Aktivitetssatsen har räknats ut genom att dela kostnaderna vid praktisk volym med den praktiska kostnadsdrivarvolymen enligt formeln från den teoretiska delen.

6.3 Resultatanalys

Aktiviteterna och kostnadsdrivarna har valts helt och hållet enligt vilka arbetsmoment som finns i ett typiskt uppdrag enligt uppdragsgivaren. Det kan så klart försvinna eller tillkomma fler aktiviteter med tiden då verksamheten har kommit i gång, då behövs helt enkelt en liten justering i aktiviteterna och kostnadsdrivarna.

Den teoretiska kapaciteten som man räknar med kan vara både större eller mindre, eftersom man inte alltid begränsar den egentliga arbetstiden till de öppettider man har i reparationsbutiken, men här har man räknat tiden enligt öppethållningstiderna. Antalet uppdrag kan också förstås vara både lägre eller högre i verkligheten, men i detta fall räknar man med att den verkliga kapaciteten är ca 32 uppdrag per år.

Resultatet av insamlad data används till att göra en mall för att beräkna självkostnaden för ett unikt uppdrag. Nedan kan ses ett exempel på en självkostnadskalkyl som fyllts i för ett fiktivt uppdrag:

Självkostnadskalkyl	Antal	Aktivitetssats	Totalt
Direkta kostnader			
Licens	1,00	100,00 €	100,00 €
Indirekta kostnader			
Kundmöte	4,00	42,58 €	170,31 €
Offertgivning	1,00	37,50 €	37,50 €
Materialinsamling	4,00	42,58 €	170,31 €
Planering	6,00	42,58 €	255,46 €
Kodning	12,00	42,58 €	510,93 €
Kundestning	2,00	42,58 €	85,15 €
Uppdragspresentation	1,00	51,56 €	51,56 €
Fakturering	2,00	24,50 €	49,00 €
Totalt			1 430,22 €

Figur 9 Exempel på självkostnadskalkyl

I figuren ovan har man räknat med vad som kunde vara ett typiskt, relativt enkelt projekt som beräknas ta ca 30 timmar. Projektet görs då under en period som kan vara ungefär en eller en och en halv månad, då man räknar med att man arbetar på tre andra projekt samtidigt. Den totala tiden det tar att få färdigt ett visst projekt kan såklart gå snabbare än en månad eller en och en halv, om man inte har andra projekt på gång under samma tid. Självkostnaden för detta kalkylobjekt blir sammanlagt 1 430,22€. Man räknar i detta

exempel att kalkylobjektet kräver en sorts licens som bara kan användas för detta uppdrag, därav har man en direkt kostnad i denna kalkyl för att visa hur direkta kostnader inkluderas.

Priset för ett uppdrag som detta behöver alltså som absolut minst vara 1 430,22€ för att man ska få kostnaderna täckta. På detta läggs då ännu ett pålägg för att få en vinstandel. Ägarna önskar ett pålägg på 20%, vilket betyder att försäljningspriset för detta fiktiva uppdrag således blir 1 716,26€ utan mervärdesskatt. Mervärdesbeskattningen behöver inte i sig räknas med i det totala priset eftersom detta som tidigare sagt huvudsakligen är business-to-businessförsäljning, och man då sällan har med mervärdesskatten överhuvudtaget.

7 Resultatdiskussion

Resultatet av detta arbete blev som önskat en kalkylmall för att få fram självkostnaden för olika uppdrag. Kalkylen är så precis som man behöver, och den borde kunna hjälpa till med att ge en realistisk bild av hur mycket ett visst uppdrag kan kosta att genomföra. Eftersom man inte på förhand kan veta helt säkert exakt hurdana nya fasta kostnader den nya verksamheten för med sig så är det så klart bara gissningar, men dessa gissningar anses ändå vara kvalificerade.

Man har valt att fördela vissa av de redan befintliga indirekta kostnaderna, så som hyran och parkeringsplatsen, jämt på de olika verksamhetsområdena. Fördelningen av de indirekta kostnaderna har sedan gjorts till stor del enligt hur stor andel en viss aktivitet tar av ett typiskt uppdrag, vilket jag tycker är passande då de allra flesta kostnaderna inom företaget är fasta, indirekta kostnader som ska fördelas på alla produkter. Jag och uppdragsgivaren var tillsammans överens om att det är passande att göra en uppskattning av hur stor andel tid av varje uppdrags totala tidsåtgång en viss aktivitet utgör, så att man på basis av detta kan räkna ut den praktiska kostnadsdrivarvolymen, och sedan också den totala kostnaden vid den praktiska kostnadsdrivarvolymen. Detta borde leda till att kostnadsfördelningen blir så realistisk och precis som möjligt.

Aktiviteterna och kostnadsdrivarna har valts enligt de arbetsmoment som finns under ett uppdrag. Dessa arbetsmoment är så klart till viss del uppskattningar, eftersom det är en helt ny verksamhet som ska startas upp. Man vet ändå av erfarenhet att åtminstone dessa arbetsmoment finns. Det kan eventuellt komma till fler aktiviteter, men jag misstänker att det nog inte i alla fall faller borta några aktiviteter av dem som har använts och valts i detta arbete. Med tiden kan man vid behov uppdatera kalkylmallen med nya aktiviteter som man konstaterar att behövs, och räkna om hur kostnaderna ska fördelas till dem.

Syftet med självkostnadskalkylen är ju att få fram självkostnaden för en produkt, eller ett uppdrag, och det får man enkelt genom att fylla i kalkylmallen. Kalkylmallen kommer användas som bas för offertgivning, då man för varje enskilt uppdrag kan fylla i uppgifter om hur länge uppdraget väntas ta och hur mycket resurser vissa aktiviteter kommer kräva, och således få fram en realistisk uppskattning av vad den totala självkostnaden för uppdraget blir. På denna självkostnad lägger man då till ett pålägg för att få fram det

mervärdeskattefria försäljningspriset. En kostnadsbaserad prissättningsmetod verkar vara riktigt passande för ett tjänsteföretag som ska in på en ny marknad, speciellt med tanke på att man inte riktigt kan veta vad konkurrenterna har för priser. Med sådan sorts prissättning kan man se till att man faktiskt får betalt för de kostnader man har, och att man också får lite extra utöver det – det vill säga vinst.

7.1 Val av metod

Att välja en sorts hybridmodell med både kvantitativ och kvalitativ datainsamling för detta arbete tycker jag att var riktigt passande. Den kvantitativa metoden är antagligen ett ganska naturligt val för ett arbete som detta, då man baserar kalkyleringen och prissättningen på det numeriska data som finns att samla in. Insamlat data skulle ändå bli aningen missvisande om man bara tog ett medeltal av alla kostnader som finns i till exempel bokslutet, eftersom de regelbundna kostnaderna har förändrats en del sedan det senaste bokslutet. Räkenskapsperioden är 1.5.X1–31.4.X2, så det befintliga bokslutet är nästan ett år gammalt, och nuvarande räkenskapsårs bokslut hinner inte bli färdigt innan detta arbete är färdigt. Därav diskuteras också förändringar i kostnaderna med uppdragsgivaren, kostnader som är troliga att uppstå och sådana som eventuellt kan uppstå. Utan intervjuer med uppdragsgivaren skulle arbetet vara mycket mindre realistiskt och kunde vara missvisande på många sätt, till exempel vore de fasta kostnaderna mycket lägre om man bara tog ett medeltal av alla kostnader från det befintliga bokslutet. En blandning av kvalitativ och kvantitativ datainsamling hjälpte därmed definitivt till med att få fram ett tillförlitligt, rättvisande och realistiskt resultat.

7.1.1 Reliabilitet och validitet

Reliabilitet betyder att data som samlas in är konsekvent, det vill säga att det är det samma även vid upprepning av samma studie (Sreejesh & Sanjay, 2014). Utöver det faktum att kostnader förändras med tiden, borde man vid upprepning i skrivande stund få fram samma data som har varit tillgängligt vid skrivandet av detta arbete. Reliabiliteten borde således vara ganska så hög som den kan vara med det data som har funnits tillgängligt vid skrivandet av detta arbete. En del av kostnaderna man har räknat med är till viss del prognoser av hurdana kostnader som kan uppstå, vilket kan sänka reliabiliteten något på grund av eventuella olikheter i prognoser.

Validitet handlar om huruvida valet av metod är lämpligt, att man använder rätt verktyg för att utföra studien (Sreejesh & Sanjay, 2014). Valet av metod, det vill säga kvalitativ och kvantitativ datainsamling, borde vara passande för detta arbete. Vore arbetet baserat enbart på den kvantitativa datainsamlingen hade arbetets resultat som tidigare nämnt blivit missvisande och således hade också validiteten varit sämre.

8 Avslutning

Syftet med detta examensarbete var att ta fram en lämplig, långsiktig prissättning för tjänster inom fallföretagets nya verksamhet. Jag tycker att resultatet, alltså kalkylmallen och prissättningen, mycket väl kan ge bra förutsättningar för företaget att prissätta sina produkter på ett sätt som är lönsamt. För att se till att prissättningen faktiskt också fungerar långsiktigt togs även prognoser av framtida kostnader tagits med, utöver de kostnader som redan fanns i företaget. Att inte ta med kostnader som förväntas uppstå med tiden skulle leda till att prissättningen är ganska kortsiktig.

Jag är relativt nöjd med arbetet i dess helhet, även om jag har vissa punkter som jag kunde ha gjort annorlunda. I den teoretiska delen kunde jag ha tagit upp mer om och undersökt hur man i praktiken väljer den praktiska volymen för kostnadsdrivare. Teorin kunde ha behandlat hur man fördelar den totala kostnaden vid den praktiska kostnadsdrivarvolymen på dessa i fall då de inte väldigt tydligt förbrukar bara vissa resurser, så som man i tillverkande företag kan slita på maskiner eller ta upp lagerutrymme. Kostnadsfördelningen blev således ett litet frågetecken för en stund, men jag är ändå nöjd över hur den sist och slutligen förverkligades.

Även om den nya verksamheten har varit under planering en god stund redan, så kommer detta arbetets tajming ganska bra. En förändring och risk som har tillkommit under skrivandet av detta examensarbete är undantagstillståndet som råder på grund av coronaviruset. Eventuella karantäner och nedstängningar av all sorts icke-nödvändig verksamhet skulle orsaka stora kundförluster i den redan befintliga verksamheten. Den nya planerade verksamheten kunde, ens till en liten del, bära en del av de kostnader som eventuellt inte kan täckas av den redan befintliga verksamheten om man vore tvungen att stänga helt och hållet, eftersom den nya verksamheten tillåter arbete på distans. Att då ha koll på ungefär hurudan prissättning man behöver ha för att få företaget gå runt är viktigt, så förhoppningsvis har uppdragsgivaren faktiskt nytta av resultatet av detta arbete.

Sammanfattningsvis tycker jag att resultatet av detta arbete har potential att ge en bra grund för uppdragsgivaren att basera sin prissättning av olika projekt på. Kalkylmallen och prissättningen är, enligt mig, rimliga båda två och jag är nöjd med resultatet. Arbetet har varit intressant att skriva och jag har definitivt lärt mig mer om hela processen med

prissättning och implementeringen av olika kalkyleringsmetoder i olika sorters företag. Jag vill också slutligen tacka uppdragsgivaren för att jag har fått möjligheten att göra ett arbete som resulterar i något som faktiskt kan vara av nytta.

8.1 Förslag till vidare studier

Som fördjupning på detta arbete kunde man också räkna med olika felmarginaler, eller kapacitetsbegränsningar och kostnader som uppstår för att inte utnyttja all tillgänglig kapacitet. Man kunde också göra mer av en komparativ studie, i vilken man jämför de olika självkostnadsresultaten man får av att använda olika kalkyleringsmetoder. Man kunde också ta kontakt med uppdragsgivaren i ett senare skede och följa upp för att se om kalkylmallen har fungerat bra, om den behöver utvecklas eller eventuellt göras om helt och hållet.

Ur prissättningssynvinkel kunde man räkna ut ett numeriskt kundvärde för att få fram ett konkret pris på kundvärdet, och göra prissättningen enligt det. Man kunde också göra en undersökning om hur konkurrensen ser ut och eventuellt hurudan prissättning konkurrenter använder sig av, och utifrån det undersöka om det finns skäl till att byta prissättningsstrategi.

Källförteckning

Aktiebolagslag, 21.7.2006/624. [Online]

Available at: <https://www.finlex.fi/sv/laki/ajantasa/2006/20060624>

[Använd 3 Februari 2020].

Ax, C., Johansson, C. & Kullvén, H., 2015. *Den nya ekonomistyrningen*. 5:e red. Stockholm: Liber.

Bell, E., Bryman, A. & Harley, B., 2018. *Business research methods*. 5:e red. Oxford: Oxford University Press.

Bodea, T. & Ferguson, M., 2011. *Pricing: Segmentation and Analytics*. New York: Business Expert Press.

Bragg, S., 2018. *AccountingTools: The difference between direct costs and indirect costs*. [Online]

Available at: <https://www.accountingtools.com/articles/the-difference-between-direct-costs-and-indirect-costs.html>

[Använd 9 Mars 2020].

Esculier, G. G., 1997. Using improper costing methods may lead to losses. *The TQM Magazine*, 9(3), p. 228–230.

Företag X, 2020. *Fallföretagets bokföring*. Vasa: u.n.

Gurowka, J. & Lawson, R. A., 2007. Selecting the Right Costing Tool for Your Business Needs. *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, 18(3), p. 21–27.

Hinterhuber, A., 2008. Customer value-based pricing strategies: why companies resist. *Journal of Business Strategy*, 29 (4), p. 41–50.

Hinterhuber, A. & Liozu, S., 2012. Is It Time to Rethink Your Pricing Strategy?. *MIT Sloan Management Review*, 53(4), p. 69–77.

Hoozée, S. & Hansen, S. C., 2018. A comparison of activity-based costing and time-driven activity-based costing. *Journal of Management Accounting Research*, 30(1), p. 143–167.

Kannaiah, D., 2015. Activity Based Costing (ABC): Is It a Tool for Company to Achieve Competitive Advantage?. *International Journal of Economics and Finance*, 7(12), p. 275–282.

Ledford, H., 2014. Indirect costs: Keeping the lights on. *Nature*, 515(7527), p. 326–329.

Lundén, B., 2017. *Prissättning*. 4:e red. Näsviken: Björn Lundén Information Ab.

Länsiluoto, A., Vesa, P., Jukka, P. & Marko, J., 2017. *Talousohjaus ja kustannuslaskenta*. 4:e red. Helsinki: Sanoma Pro Oy.

Meric, E. & Gersil, M., 2018. Usability of Time Driven Activity Based Costing Methods in the Budgeting Process of SMEs. *Business and Economics Research Journal*, 9(4), p. 961–978.

Olsson, U. E., Karén, M., Ljunggren, S. & Lönnqvist, R., 2012. *Kalkylering för produkter och investeringar*. 4:e red. Lund: Studentlitteratur.

Rosvall, L. & Rosvall, K., 2000. *Prissättning efter kundvärde*. Stockholm: Industrilitteratur.

Skärvad, P.-H. & Olsson, J., 2015. *Företagsekonomi 100, Faktabok*. 17:e red. Malmö: Liber.

Sreejesh, S. & Sanjay, M., 2014. *Business Research Methods*. u.o.:u.n.