



Institutionen för skogens produkter

**Kvalitativ analys av Holmen Skogs
internprissättningsmodell**

*A qualitative analysis of Holmen Skogs
transfer pricing method*

Lina Hellberg



Institutionen för skogens produkter

**Kvalitativ analys av Holmen Skogs
internprissättningsmodell**

*A qualitative analysis of Holmen Skogs
transfer pricing method*

Lina Hellberg

*Examensarbete, 30 hp, D-nivå i ämnet företagsekonomi
Lina Hellberg, ekonomprogrammet med skogsindustriell inriktning 04/08*

*Handledare SLU: Lars Lönnstedt
Handledare Holmen Skog: Fredrik Forsén & Tore Gidlund*

Förord

Detta examensarbete motsvarar 30 högskolepoäng och är utfört inom ramen för Ekonomiprogrammet med skogsindustriell inriktning på institutionen för skogens produkter, SLU, Uppsala.

Jag vill i förordet tacka Holmen Skog AB som gav mig möjlighet att skriva detta examensarbete. På företaget vill jag främst tacka Fredrik Forsén och Tore Gidlund som kom på idén med denna uppsats och valde ett ämne som ligger i ropet och har intressanta frågeställningar. Ni ska även ha ett mycket tack för all information och hjälp med detta examensarbete och för några givande dagar i Örnsköldsvik.

Jag vill också framföra ett stort tack till övriga respondenter på Holmen Skog AB som har bidragit med information och delgett era synpunkter inom problemområdet.

Jag vill också rikta ett tack till min handledare Lars Lönnstedt som har kommit med många olika idéer, synpunkter och varit engagerad under skrivandets tid.

Sist men inte minst vill jag tacka min familj och mina vänner för allt stöd och roliga stunder under arbetets gång. Samtidigt vill jag tacka alla som har varit till stöd under hela min studietid på Sveriges lantbruksuniversitet, TACK.

Bjuråker den 24 augusti, 2008.

Lina Hellberg

Abstract

Transfer pricing has attracted considerable interest among tax authorities in recent years. One of the reasons for this is that various countries have now begun to protect their own tax bases to a greater extent than they did in the past. Sweden has introduced a law on the documentation on the grounds that the tax office to review the pricing of transactions that occur within multinational corporations. The purpose of the law is that companies should apply a transfer pricing that meet arm's length principle, which means that internal pricing reflects market prices.

The EU Commission has, together with the EU member states formed a Forum, the EU Joint Transfer Pricing Forum (JTPF), since cross-border trade within groups constitute a threat to the internal market. The Forum has drawn up a code of conduct which includes a model of documentation. This code of conduct is described in the EU Transfer Pricing Documentation (EUTPD).

The Holmengroup has decided to use the EUTPD rules when it comes to describing the group's pricing. One of the group's business units are Holmen Skog, which has the task of providing the group's swedish industries with raw material. To meet the need of raw material a company in Estonia is established. There are cross-border timber trade between Holmen Skog and the estonian subsidiary, Holmen Mets.

The purpose of the thesis is to describe Holmen Skogs current transfer pricing method in a model, regarded to documentation obligation and arm's length principle. By using pricing theories and the OECD proposed transfer pricing methods similarities were noted as well as deviations from the set of guidelines for pricing.

The result of this thesis shows that a sustainable transfer pricing strategy means that there is no reason for tax administration in Estonia nor in Sweden to suspect that the companies move profits from one country to another. In Estonia, corporation tax was abolished and Holmen Skog believes that Holmen Mets profits are on an acceptable level. At present, there are no thoughts that Holmen Skog make use of the tax system because either the swedish or the estonian tax authorities have questioned the companies' reported profits. The company's commitment is to source the raw material for a cost within the group. The basic principle is that the transfer must correspond to companies of all acquisition costs with a reasonable markup. Transfer pricing decisions reviewed on a quarterly basis and then taken into account Holmen Mets income statement and an estimate of companies' acquisition costs. From these data are estimated volume and transfer prices, which means that the subsidiary's results will either be adjusted or remain unchanged.

An analysis of the empirical study shows that the company's current transfer pricing method characterizes a self costplus method. This requires EUTPD rules, a detailed description of the current transfer pricing method structure and how to get arm's lengths prices in transactions between the two companies.

Key words: Transfer pricing, documentation obligation, marketprice, arm's length principle

Sammanfattning

Intresset för internprissättning hos skattemyndigheterna har ökat de senaste åren på grund av att olika nationer med tiden har blivit alltmer intresserade av sina egna skattebaser. Länder som har hög bolagsskatt är inte intresserade av att företag genom felaktiga internpriser förflyttar vinster till länder som har lägre bolagsskatt. I Sverige har det införts en lag om dokumentationsskyldighet med anledning av att skatteverket ska kunna granska prissättningen av transaktioner som förekommer inom multinationella koncerner. Syftet med lagen är att företag ska tillämpa en internprissättning som uppfyller armlängdsprincipen, vilket innebär att internprissättningen speglar marknadsmässiga priser.

EU-kommissionen har tillsammans med EU:s medlemsstater bildat ett forum för internprissättning, EU Joint Transfer Pricing Forum (JTPF), eftersom gränsöverskridande handel inom koncerner utgör ett hot mot den inre marknaden. Forumet har sammanställt en uppförandekod som innehåller en modell för dokumentation. Denna uppförandekod beskrivs i EU Transfer Pricing Documentation (EUTPD).

Holmenkoncernen har beslutat att använda sig av EUTPD-reglerna när det gäller att beskriva koncernens internprissättning. En av koncernens affärsenheter är Holmen Skog som har till uppgift att förse koncernens svenska industrier med råvara. För att uppfylla råvarubehovet har ett anskaffningsbolag i Estland etablerats. Mellan Holmen Skog och det estniska dotterbolaget Holmen Mets förekommer gränsöverskridande virkeshandel.

Denna uppsats har till syfte att beskriva Holmen Skogs nuvarande internprissättningsmetod i en modell med hänsyn till dokumentationsskyldigheten och armlängdsprincipen. Genom att använda prissättningsteorier och av OECD föreslagna internprissättningsmetoder observeras såväl likheter som avvikelser från uppsatta riktlinjer för internprissättning.

Resultatet i denna uppsats visar att en hållbar internprissättningsstrategi innebär att det inte finns någon anledning för skatteverken i såväl Estland som Sverige att misstänka att bolagen förflyttar vinster mellan länderna. I Estland har bolagsskatten avskaffats och Holmen Skog anser att Holmen Mets vinst är på en acceptabel nivå. I dagsläget finns det inga tankar om att Holmen Skog utnyttjar skattesystemet eftersom vare sig den svenska eller estniska skattemyndigheten har ifrågasatt bolagens redovisade vinster. Företagets åtagande är att anskaffa råvaran till ett självkostnadspris inom koncernen. Grundprincipen är att internpriset ska motsvara bolagens samtliga anskaffningskostnader med ett skäligt vinstpåslag som uppfyller skattemyndigheternas krav. Internpriserna omprövas varje kvartal och då beaktas Holmen Mets resultaträkning och en kalkyl över bolagens anskaffningskostnader. Utifrån dessa underlag uppskattas inköpsvolymerna och internpriser som innebär att dotterbolagets resultat antingen kommer justeras eller vara oförändrat.

En analys av den empiriska undersökningen visar att företagets nuvarande internprissättningsmetod karaktäriseras av en egenhändig kostnadsplusmetod. Därmed kräver EUTPD-reglerna en utförlig beskrivning av den nuvarande internprissättningsmetodens uppbyggnad och hur man åstadkommer armlängdsmässiga priser i transaktionerna mellan de två bolagen.

Nyckelord: Internprissättning, dokumentationsskyldighet, marknadspris, armlängdsprincipen

Innehållsförteckning

INLEDNING	1
1.1 BAKGRUND.....	1
1.2 FRÅGESTÄLLNINGAR.....	2
2 SYFTE OCH AVGRÄNSNINGAR	3
2.1 SYFTE.....	3
2.2 AVGRÄNSNINGAR.....	3
3 TEORETISK REFERENSRAM	4
3.1 VAD ÄR ETT RÅDANDE MARKNADSPRIS?.....	4
3.2 FAKTORER SOM PÅVERKAR PRISSÄTTNINGSBESLUT.....	5
3.2.1 Externa faktorer.....	5
3.2.2 Interna faktorer.....	6
3.2.3 Balans mellan kostnader, konkurrens och kunder.....	6
3.3 INTERNPRISSÄTTNING.....	6
3.3.1 Internprestation.....	6
3.3.2 Internpris.....	6
3.3.3 Syftet med internprissättning.....	7
3.4 INTERNPRISSÄTTNINGSMETODER.....	8
3.4.1 Armlängdsprincipen.....	8
3.4.2 Traditionella transaktionsbaserade metoder.....	9
3.4.3 Transaktionsbaserade vinstmetoder.....	14
3.4.4 Sammanfattande jämförelse.....	15
4 METOD	16
4.1 METODBEGREPPETS INNEBÖRD.....	16
4.2 KVALITATIV METOD.....	16
4.3 KVANTITATIV METOD.....	16
4.4 INSAMLING AV DATA.....	17
4.4.1 Primärdata.....	17
4.4.2 Sekundärdata.....	17
4.4.3 En mix av primärdata och sekundärdata.....	17
4.5 VAL AV ANGREPPSSÄTT.....	17
4.6 GENERALISERBARHET.....	20
4.7 RELIABILITET.....	20
4.8 VALIDITET.....	20
4.9 METODKRITIK.....	21
5 HOLMEN	22
5.1 KONCERNEN.....	22
5.2 AFFÄRSOMRÅDET HOLMEN SKOG.....	22
5.3 DOTTERBOLAGET HOLMEN METS.....	23
5.4 HOLMEN SKOGS IMPORTHANDEL MED DOTTERBOLAGET.....	23
6 PRISSÄTTNING	25
6.1 PRISSÄTTNING AV FÖRETAGETS IMPORT FRÅN HOLMEN METS.....	25
6.1.1 Kvartalsvis prissättning.....	25
6.1.2 Vem sätter priset?.....	25
6.1.3 Begränsad betalningsförmåga för estnisk råvara.....	26
6.2 FÖRETAGETS INTERNPRISSÄTTNINGSMODELL.....	26
6.2.1 Bolagens kostnadsposter.....	26
6.2.2 Grundläggande principer för internprissättning.....	27
6.2.3 Exemplifiering av företagets internprissättningsmodell.....	28
6.2.4 Kontraktet.....	30
6.2.5 Intern jämförelsetransaktion.....	30

6.3 PRISSÄTTNING AV FÖRETAGETS EXTERNA RÅVARUHANDEL	31
7 ANALYS	33
7.1 FAKTORER SOM PÅVERKAR HOLMEN SKOGS PRISSÄTTNING	33
7.2 HOLMEN SKOGS INTERNPRISSÄTTNINGSMODELL I JÄMFÖRELSE MED UPPSATT RIKTLINJER	34
7.2.2 Återförsäljningsprismetoden	35
7.2.3 Marknadsprismetoden	35
7.2.4 Transaktionsbaserade vinstmetoder	36
7.2.5 Egenhändig kostnadsplusmetod	36
8 DISKUSSION	39
8.1 HUVUDRESULTAT	41
8.2 REKOMMENDATIONER	41
KÄLLFÖRTECKNING.....	42
 BILAGOR	 47

Inledning

I inledningen ges en övergripande introduktion om uppsatsens bakgrund och en presentation av de frågor som ska besvaras.

1.1 Bakgrund

Under de senaste åren har skattemyndigheterna intresserat sig alltmer för internprissättning. (Utdelat material från Holmens skattefunktion). En av anledningarna är att olika länder har i allt högre utsträckning blivit måna om sina egna skattebaser. Länder som har hög bolagsskatt är inte intresserade av att företag genom felaktig prissättning flyttar vinster till länder med låg bolagsskatt. I dagsläget arbetar alla länder för att åstadkomma en rimlig hantering av internprissättning inom multinationella koncerner. OECD är ett forum för idé- och erfarenhetsutbyte och ett organ för analys inom alla områden som påverkar den ekonomiska utvecklingen, främst i de 30 medlemsländerna (www, regeringen.se, nr:1, 2008). Detta samarbetsorgan engagerar sig för att ta fram riktlinjer för hur internprissättning ska gå tillväga (utdelat material från Holmens skattefunktion).

Då en koncern bedriver sin verksamhet i olika länder kan det på nationell nivå bli mycket svårt att fastställa ett så rättvisande skattemässigt resultat som möjligt för respektive verksamhet och land. Skattemyndigheterna i vardera land ansvarar för att kontrollera att landet får sin rimliga andel av de vinster som genereras i den multinationella koncernen.

För att Skatteverket lättare ska kunna granska att prissättningen vid transaktioner mellan koncernföretag är marknadsmässig har det i Sverige införts en lag om dokumentationsskyldighet. Lagen trädde i kraft 1 mars 2007 och dokumentationsplikt berör räkenskapsår efter 1 januari 2007. Lagen syftar till att företag ska använda en internprissättningsmetod som uppfyller armlängdsprincipen, det vill säga att internprissättningen speglar marknadsmässiga priser. Enligt armlängdsprincipen ska alla transaktioner vara grundade på samma villkor, oavsett om de sker mellan företag i intressegemenskap eller mellan två oberoende företag. Detta är en grundläggande princip i internationell skatterätt för företag i intressegemenskap vid prissättning av interna transaktioner. Inom OECD är alla eniga om att armlängdsprincipen ger det bästa resultatet eftersom den är nära ansluten till marknadsmässiga förhållanden. Det kan medföra konsekvenser om ett företag använder sig av priser som inte uppfyller armlängdsprincipen.

Det kan vara mycket svårt att fastställa ett armlängdspris och oftast är det nödvändigt med djupgående analyser för att kunna fastställa ett rimligt pris för internttransaktionen. Det ligger ett ansvar på företagen att kunna påvisa hur prissättningen går till. Det är konstaterat att höga kostnader och risk för dubbelbeskattning av gränsöverskridande handel inom koncerner utgör ett hot mot den inre marknaden. Med anledning av detta har EU-kommissionen och EU:s medlemsstater tillsammans formulerat ett forum för internprissättning, EU Joint Transfer Pricing Forum (JTPF). Forumet har arbetat fram en uppförandekod som innehåller en modell för dokumentation som beskrivs i "EU Transfer Pricing Documentation" (EUTPD). Uppförandekoden innebär bl.a. att koncerner ska sammanställa en Master File för att beskriva koncernens övergripande dokumentation. Dessutom ska en ingående Country File sammanställas där koncerner behandlar respektive land och den verksamhet som bedrivs där.

Syftet med detta forum är att skapa en bättre samordning mellan EU-länderna för att minska kostnaderna och osäkerheten i samband med koncerninterna transaktioner, framförallt när det gäller beskattning av gränsöverskridande handel inom koncerner.

Holmenkoncernen har valt att tillämpa EUTPD reglerna när det gäller att beskriva koncernens prissättning för gränsöverskridande handel (pers.kom, Odén & Bergqvist, 2008). Holmens skattefunktion ansvarar för att sammanställa den övergripande Master File. Respektive affärsområde ska upprätta en Country File för de länder som de är verksamma inom. Ett av koncernens affärsområden är Holmen Skog. Bolaget äger ett dotterbolag i Estland som heter Holmen Mets och bolaget är fullt integrerat i Holmen Skogs verksamhet (pers.kom, Forsén, 2008). Mellan Holmen Skog och dotterbolaget förekommer gränsöverskridande virkeshandel.

Odén och Bergqvist menar att Holmenkoncernens samtliga affärsområden måste åstadkomma en internprissättning som är acceptabel i verksamheternas respektive land. Detta med anledning av att man vill undvika att koncernens internprissättningsstrategi ska ifrågasättas ur skattemässig synpunkt. Beskattningen av bolag i Sverige och Estland skiljer sig åt. Sveriges bolagsskatt är i dagsläget 28 %. Estlands bolagsskatt avskaffades år 2000 (www.exportnytt.swedishtrade.se, nr 1, 2008). Om vinsten i ett estniskt bolag ska användas utgår dock en skattesats om 20 %.

Med tanke på dokumentationsskyldigheten är det i dagsläget aktuellt att Holmen Skog börjar se över sin prissättningsmetod för råvaruimport från Holmen Mets. Företagets internprissättningsmodell bör finnas dokumenterad och tillgänglig ifall Skatteverket begär att få granska den. Varje år genomför Holmen Mets revisorer en granskning av bolaget och de har inte ifrågasatt bolagets redovisade vinster. I dagsläget utgår Holmens skattefunktion från att Holmen Skogs internprissättning uppfyller armlängdsprincipen eftersom företaget än så länge inte har bemötts av några skatteproblem i vare sig Sverige eller Estland.

1.2 Frågeställningar

De frågeställningar som jag under arbetets gång ska försöka besvara är följande:

- Vad karaktäriserar Holmen Skogs nuvarande internprissättningsmetod?
- Stämmer företagets internprissättningsmetod överens med uppsatta riktlinjer?
- Tillämpar företaget armlängdsmässiga priser?
- Är företagets nuvarande internprissättningsstrategi hållbar?

2 Syfte och avgränsningar

I detta kapitel tydliggörs uppsatsens syfte och avgränsningar.

2.1 Syfte

Syftet med examensarbetet är att beskriva Holmen Skogs nuvarande internprissättningsmetod i en modell med hänsyn till dokumentationsskyldigheten och armlängdsprincipen. Företagets internprissättningsmodell kommer att jämföras med de fem prissättningsmetoder som rekommenderas av OECD. Syftet med jämförelsen är att finna likheter med uppsatta riktlinjer men även att observera avvikelser. Jämförelsen är relevant för att kunna avgöra vilken av de föreslagna prissättningsmetoderna som stämmer bäst överrens med Holmen Skogs internprissättningsmodell.

2.2 Avgränsningar

Inom tidsramen för examensarbetet kommer endast internprissättningsmodellen för Holmen Skogs virkeshandel med Holmen Mets att beskrivas. Det finns två geografiska avgränsningar i uppsatsen. Uppsatsen kommer enbart att beröra den virkesimport från Holmen Mets som är nödvändig för att kunna förse industrin i Iggesund med råvara. Den empiriska undersökningen kommer endast att genomföras på Holmen Skog i Sverige och därmed kommer inget empiriskt material att samlas in hos dotterbolaget i Estland.

3 Teoretisk referensram

Syftet med detta kapitel är att ge läsaren den teoretiska kunskap som behövs för att lättare förstå de nästkommande kapitlen. Den teoretiska referensramen ligger också till grund för analysen.

3.1 Vad är ett rådande marknadspris?

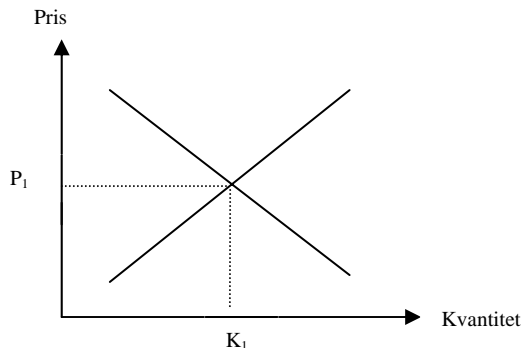
Med anledning av att internpriserna ska spegla marknadsmässiga priser ges i detta avsnitt de teoretiska förutsättningarna för ett rådande marknadspris.

I en ordbok för affärsfolk definieras marknadspris enligt följande. *Det pris som bildas på en marknad som ett resultat av utbud och efterfrågan på en viss vara under en viss tidsperiod. Marknadspriset är ett uttryck för varans eller tjänstens marknadsvärde (www, laurelli.com, nr;1, 2008).*

Enligt mikroekonomiska teorier råder det jämvikt på en perfekt marknad där utbudskurvan integrerar med efterfrågekurvan (Pindyck & Rubinfeld, 2005). Vid priset (P_1) enligt figur 1, är den kvantitet som bjuds ut på marknaden lika med den kvantitet som efterfrågas (K_1). När utbud och efterfrågekurvor tillämpas antas det att en viss kvantitet av en vara kommer att produceras och säljas till ett givet pris. Detta antagande förutsätter bl.a. att det råder perfekt konkurrens på marknaden.

Perfekt konkurrens förutsätter att det finns oändligt många små företag, där varje enskilt företags kvantitet inte utgör mycket av marknadens totala utbud. (op.cit.). De säljande företagen erbjuder en homogen vara som innebär att de olika företagens produkter är perfekta substitut. Det finns inga etableringshinder för dem som vill etablera en verksamhet och det råder fritt utträde från marknaden. Dessutom har alla aktörer såväl säljare som köpare perfekt information om varandra och produkterna. Det avgörande resultatet av de nämnda förutsättningarna är att ett enskilt företag inte kan påverka marknadspriset, d.v.s. att företagen är pristagare.

Ett företag som agerar på en marknad där det råder perfekt konkurrens kan inte påverka marknadspriset eftersom de möter en horisontell efterfrågekurva. (op.cit.). Den horisontella efterfrågekurvan innebär att priset inte ändras om ett enskilt företag korrigerar sitt utbud.



Figur 1. Marknadens utbud och efterfrågan avgör vilken kvantitet som bjuds ut till ett givet pris. Priset (P_1) motsvarar marknadspriset förutsatt att alla kriterier är uppfyllda (Pindyck & Rubinfeld, 2005).

Om det råder monopol på marknaden kontrolleras utbudet av endast ett säljande företag. (op.cit.). Därmed går det inte att identifiera ett förhållande mellan pris och kvantitet. En monopolist möter ensam hela marknadens efterfråga. Vid fluktuerande efterfråga kan monopolisten själv avgöra i vilken riktning denne vill korrigera kvantitet och pris.

3.2 Faktorer som påverkar prissättningsbeslut

Företagets prissättningsbeslut påverkas av ett antal grundläggande faktorer. Dessa faktorer har även inflytande på valet av internprissättningsmetod. Ett bolags möjlighet att kontrollera det rådande priset beror till viss del av produktens karaktäristik och marknadsplats. (Juslin & Hansen, 2003). Producenten har svårt att kontrollera priset om produkten i hög grad är beroende av marknaden, ju mer differentierad produkt desto enklare för företaget att kontrollera priset. Distributionskanalens utseende påverkar också pris flexibiliteten. Korta kanaler underlättar eftersom företaget kan basera priset på färre parametrar. Marknadstrender, konkurrenters agerande och förändrat utbud av råvara kan orsaka prisförändringar. Därför bör företaget vid prissättningsbeslut noggrant överväga om priset kan medföra några effekter på såväl kort- som långsikt.

Burk Wood (2004) har identifierat faktorer i företagens omgivning som påverkar prissättningen av varor och tjänster. Dessa faktorer är många och grupperas in i externa och interna faktorer.

3.2.1 Externa faktorer

Företag måste vara förutseende med hur kunderna kommer att reagera på olika prissättningsstrategier. Därmed är det viktigt att identifiera kunderna och marknadens behov. En del konsumenter är intresserade av att köpa produkter till lägsta pris medan vissa konsumenter föredrar högkvalitativa varor. Råvaruansaffande företag vill köpa sina råvaror så billigt som möjligt och detta påverkar naturligtvis leverantörernas prissättningsstrategier. Därför måste leverantören kunna förutse hur kunderna reagerar på prisförändringar. Ett företags prissättningsstrategi påverkas av den rådande konkurrensen på marknaden. Av den anledningen är betydande att ha kännedom om konkurrenters agerande och substitut.

Prissättningsbeslutet påverkas i hög grad av förädlingskedjans samtliga aktörer. De företag som levererar sin produkt vidare i förädlingskedjan måste försäkra sig om att mottagande part har möjlighet att sälja produkten till nästkommande aktör i kedjan. Vid prissättningsbeslut måste man därför se över samtliga aktörers kostnader och vinstmarginaler, samtidigt som slutkonsumentens betalningsförmåga måste beaktas. För en rättvisande prissättning gentemot förädlingskedjans aktörer kontrolleras prissättningen i vissa länder, vilket innebär att företag inte får göra avsteg från bestämda lagar och regler. I Sverige måste exempelvis interna transaktioner prissättas utifrån armlängdsprincipen.

3.2.2 Interna faktorer

Företagets prissättningsstrategi och dess övriga marknadsföringsstrategi måste sammanlänkas med deras organisations- och marknadsföringsmål. På företaget måste det finnas gott om resurser för att kunna tillämpa den valda prisstrategin. Organisationens marknadsföringsplan påverkar också valet av prissättningsstrategi. Företaget får inte glömma att det är priset som genererar intäkt. Därför förutsätter en hållbar prissättningsstrategi att priset återger alla fasta och rörliga kostnader som uppstår för att anskaffa alternativt producera produkten.

Alla prissättningsstrategier måste överensstämma med uppsatta riktlinjer och vald marknadspositionering. Prissättningsstrategin bestäms utifrån var produkten befinner sig i livscykel. Detta innebär att priset kan förändras då produkten byter livscykel. Företaget bör alltid fokusera på att reducera sina kostnader under produktens alla faser. Det finns olika sätt för att marknadsföra en produkt. Företaget bör använda sig av den marknadsförings-mix som anses vara bäst tillämpad för produkten ifråga. Vanligtvis marknadsförs billiga produkter med pris medan dyra produkter marknadsförs med kvalitet och egenskaper som kan generera högt värde för kunderna.

3.2.3 Balans mellan kostnader, konkurrens och kunder

Enligt Mohr et. al (2005), måste det finnas en balans mellan kostnader, konkurrens och kunder vid prissättningsbeslut. Författarna beskriver balansen genom att illustrera en trebenk där kostnader, konkurrens och kunder utgör benen. En hållbar prissättningsstrategi förutsätter att företaget tar hänsyn till samtliga parametrar. Att endast beakta två parametrar kan resultera i ett obalanserat pris.

3.3 Internprissättning

De affärsenheter inom en koncern som bedriver handel med varandra måste påvisa hur deras internpriser motsvarar marknadsmässiga priser. Eftersom internprestation och internpris är grundläggande termer inom ämnet för internprissättning definieras begreppen innan internprissättningens innebörd och syfte beskrivs.

3.3.1 Internprestation

Internprestationer kännetecknas av varor och tjänster som flödar mellan olika enheter inom ett företag. (Arvidsson, 2004). Olika enheter ska redovisa separat kostnadsberäkning och resultatberäkning. De olika enheterna kan exempelvis utgöras av bolag eller affärsområden i en koncern men också av divisioner, sektorer och avdelningar etc. inom juridisk person.

3.3.2 Internpris

Ett internpris utgör internprestationens monetära värde. (op.cit.). Det monetära värdet kan vara ett kostnadsvärde, marknadsvärde, ett konstruerat värde eller framförhandlat värde. I svensk

praxis används begreppet transfer pris för att beteckna priser på leveranser mellan koncernbolag i olika länder.

Företagsledningen är i princip fri att utforma sitt internprissystem eftersom priserna är interna. (Arvidsson, 2004). Företagets internprissättningssystem är en viktig del av företagets totala ekonomistyrning. Dock är det inte alltid självklart för företag hur de ska formulera sin internprissättningsmodell. Det är relevant att företag som handlar med interna prestationer tar beslut om resursanskaffning, resursfördelning och om resursanvändning ska avgöras centralt eller lokalt. I och med växande företag ökar arbetsfördelningen och företag brukar vanligtvis delas in i olika enheter som delegeras arbetsuppgifter och behörigheter. Detta kan orsaka samordningsproblem och kontrollproblem inom företaget. När företag ska lösa samordningsproblemen måste existerande relationer mellan olika enheter i företaget som förutsätter ekonomisk samordning identifieras. Dessutom bör samordningen fungera praktiskt. Huvudmotivet för att arbeta med interna priser är att möjliggöra decentralisering och lokalt ansvar. Internpriserna ska även användas som informationsbärare för såväl centrala som lokala beslut men också om verksamheten på kort och lång sikt.

3.3.3 Syftet med internprissättning

Det finns flera syften med internprissättning. (Arvidsson, 2004). Syftena är att

- *ge en rättvisande resultatbedömning av delverksamheter och organisatoriska enheter*
- *möjliggöra uppdelning av företag i autonoma enheter*
- *ge underlag för beslutsfattande centralt och lokalt*
- *motivera till affärsmässighet och kostnadsmedvetande.*

Det viktigaste syftet är att påvisa en rättvisande resultatbedömning. Andra syftet är anknutet till företagets struktur. En resultatbedömning består av både en extern och en intern sida. Den externa sidan gäller bl.a. internprisernas betydelse för anläggnings- och lagervärdering vid bokslut och uppfyllande av kraven på civilrättsligt och fiskalt korrekta priser på leveranser mellan enheter inom en koncern. Den interna sidan gäller organisatoriska enheter d.v.s. levererande och mottagande enheter, men även delverksamheter eller målgrupper där resultatmätningar ofta görs på tvären eller integrerat över de organisatoriska enheterna.

Andra syftet går att anknyta till företagets struktur (op.cit.). Om ett företag delas in i olika enheter som dessutom är beroende av varandra är det viktigt att klargöra för de interna relationerna dem emellan.

Tillämpandet av internpriser för att ge underlag för beslutsfattande såväl centralt som lokalt bygger på principen om priser som informationsbärare (op.cit.). Priser används för att ta beslut om produktion och leveranser. Resultatbedömningsuppgiften kan behöva lösas med internpriser som bestäms efter leveranserna skett, medan internpriser som styrinformation måste föreligga i förväg. Ifall internprissystemet ska ha denna tvåfaldiga uppgift är det viktigt att ta ställning till hur priser ex ante och ex post ska förhålla sig till varandra.

Affärsmässighet och kostnadsmedvetande handlar om uppmärksamhet, motivation och fokusering. (op.cit.). Genom prissättning speglas resursernas alternativvärde.

Internprissättning handlar om att hitta de redovisningsmässigt korrekta avräkningspriserna eller de analytiskt korrekta värdena (op.cit.). Helst vill man åstadkomma ett pris som uppfyller båda villkoren. Dock finns det även en beteendedimension att ta hänsyn till eftersom

resultatbedömning har en personlig anknytning, någon eller några personer borde ansvara för resultatet. Ju tydligare resultatansvariga bedöms och belönas utifrån redovisade resultat, desto mer ökar intresset för att redovisa goda resultat. Därmed finns en risk att egenintresse och avvikelser från regler får negativa konsekvenser för helheten. Internprisets egenskap att representera en kostnad för köpande enhet och en intäkt för den säljande innebär också en risk för intressekonflikter mellan parterna. Tidigare ansågs internprissättning vara en fråga om kalkylering och redovisning numera anses det vara en fråga om beteendepåverkan, motivation och konflikthantering.

Internprisernas påverkan på det ekonomiska utfallet blir allt mer intressant ju tydligare och starkare kraven är på lokalt ekonomiskt ansvariga. (op.cit.). Det är vanligt förekommande med diskussioner om hur fel internpriserna slår på olika enheters resultat. Vanligtvis är det en ständig debatt om enheter som får betala för mycket respektive enheter som för dålig ersättning vid interna transaktioner. Eftersom interna transaktioner sker mellan beroende parter är de interna priserna inte ett uttryck för det pris där marknadsaktörernas utbud och efterfrågan integrerar med varandra. Om företagsledningen vill arbeta med prisstyrning istället för kvantitetsstyrning kan internpriserna för en viss period fastställas på förhand.

3.4 Internprissättningsmetoder

Det finns fem olika föreslagna internprissättningsmetoder för att företag lättare ska uppfylla armlängdsprincipen vid internprissättningsbeslut. I detta avsnitt tydliggörs begreppet armlängdsprincipen och dessutom beskrivs de olika internprissättningsmodellernas uppbyggnad.

3.4.1 Armlängdsprincipen

Armlängdsprincipen är den grundläggande principen i internationell skatterätt för företag i intressegemenskap vid prissättning av interna transaktioner. (Regeringens Prop, 2005/06:169). Innebörden av armlängdsprincipen är att alla transaktioner ska grundas på samma villkor, oavsett om transaktionerna sker mellan företag i intressegemenskap eller mellan två oberoende företag. Därmed är det marknadsmässiga villkor som ska styra prissättningen av interna transaktioner. Ett armlängdspris är det pris som under jämförbara omständigheter skulle ha avtalats mellan oberoende parter.

Denna princip kommer i svensk lagstiftning till uttryck genom den så kallade korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL. (SKV M 2007:25). Om resultatet av en näringsverksamhet blivit lägre på grund av att det förekommer villkor i avtal som avviker från vad som skulle ha avtalats med oberoende parter ska resultatet justeras till det belopp som skulle gälla för avtal med oberoende parter.

Detta gäller endast om

- 1. den som på grund av avtalsvillkoren får ett högre resultat inte ska beskattas för detta i Sverige,*
- 2. det finns sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna och*
- 3. det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.*

När armlängdsprincipen tillämpas jämförs villkoren vid transaktioner mellan oberoende parter och villkoren vid transaktioner mellan närstående parter. (SKVFS 2007:1). Transaktionerna

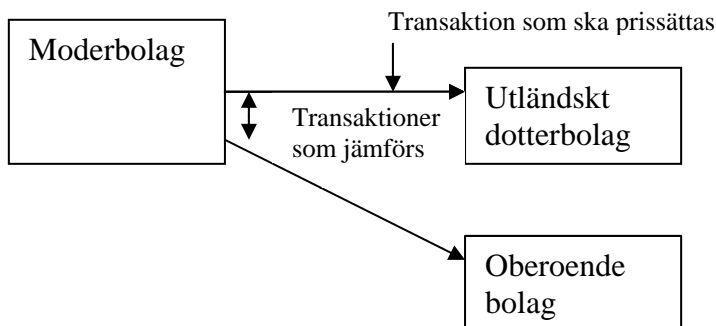
måste vara jämförbara för att en jämförelse av villkor ska anses vara meningsfull. En del av de handlingar och uppgifter som ska ingå i dokumentationen ligger till grund för jämförelser. I en jämförbarhetsanalys sker jämförelsen genom en undersökning av hur oberoende parter har eller skulle ha prissatt en jämförbar transaktion. OECD föreslår i sina riktlinjer fem olika metoder som kan tillämpas för att åstadkomma ett armlängdspris. (SKVFS 2007:1). Metoderna är indelade i traditionella transaktionsbaserade metoder och transaktionsbaserade vinstmetoder. De traditionella transaktionsbaserade metoderna innehåller marknadsprismetoden, återförsäljningsprismetoden och kostnadsplusmetoden och de transaktionsbaserade vinstmetoderna består av vinstfördelningsmetoden samt nettomarginalmetoden. I dokumentationen ska företaget beskriva den prissättningsmetod som valts och dessutom lämna uppgifter om huruvida en anpassning skett av metoden till förhållandena i ett enskilt fall. Om företaget tillämpar en metod som avviker från de fem metoder som föreslås ska denna beskrivas mycket utförligt. Då måste företaget ange hur metoden är uppbyggd och hur man genom att tillämpa denna metod uppnår armlängdsprincipen.

3.4.2 Traditionella transaktionsbaserade metoder

När internpriser analyseras med utgångspunkt från armlängdsprincipen rekommenderar OECD först och främst de tre traditionella transaktionsbaserade metoderna eftersom de anses vara de bäst tillämpbara för att fastställa ett armlängdspris. (utdelat material från Holmen). Marknadsprismetoden är huvudmetoden för prissättningen eftersom den klart och tydligt uppfyller armlängdsprincipen.

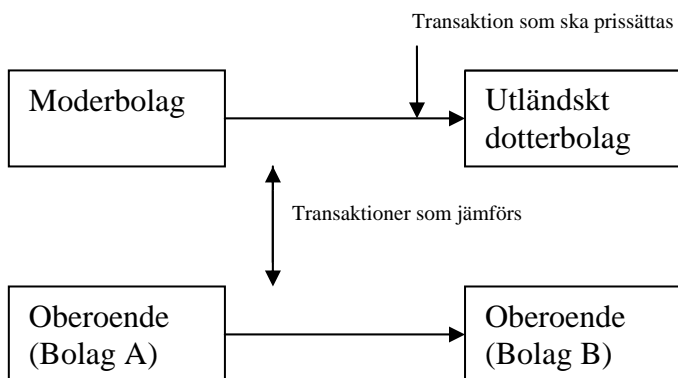
3.4.2.1 Marknadsprismetoden (“Comparable uncontrolled price method”, CUP)

Det grundläggande motivet med marknadsprismetoden är att applicera ett objektiva och affärsmässigt värde på de interna transaktionerna. (Arvidsson, 2004). Varken köpande eller säljande enhet ska förlora p.g.a. att transaktionen sker internt. Marknadsprismetoden grundas på marknadspriset för likvärdiga varor, tjänster, krediter med mera. För att fastställa ett internpris som är lika med marknadspriset krävs det att det finns en identisk produkt på marknaden med ett känt marknadspris. Dessutom förutsätts att försäljnings- och anskaffningskostnaderna inte varierar allt för mycket vid intern och extern handel. Armlängdspriset fastställs genom att jämföra transaktioner som sker mellan oberoende parter. (SKVFS 2007:1). Det finns två typer av jämförelsetransaktioner som företag kan använda sig av när de ska fastställa marknadspriset. Dessa är intern jämförelsetransaktion och extern jämförelsetransaktion. Vid en intern jämförelsetransaktion jämför företaget de transaktioner som sker mellan såväl oberoende parter som närstående parter. (Figur 2). Extern jämförelsetransaktion innebär att det företag som ska fastställa marknadspriset gör en jämförelse med transaktioner som sker i ett företag som är helt fristående från dem och som dessutom säljer till en oberoende part. (Figur 3).



Figur 2. Intern jämförelsetransaktion (SKVFS 2007:1).

Exempel, intern jämförelsetransaktion: Figur 2 ovan visar att det pris som moderbolaget ska betala för transaktionen med dotterbolaget ska vara likvärdigt med det pris som de betalar för transaktionen mellan det oberoende bolaget. Låt säga att moderbolaget betalar 300 kr/m³ fub för lövmassaved som de köper av ett oberoende företag. Internpriset för leveranser av lövmassaved från dotterbolaget ska därmed vara likvärdigt med priset 300 kr/m³ fub.



Figur 3. Extern jämförelsetransaktion (SKVFS 2007:1).

Exempel, extern jämförelsetransaktion: Denna figur visar att moderbolaget ska grunda sin internprissättning utifrån transaktioner som sker mellan bolag A och bolag B och där alla parter är oberoende av varandra. Om bolag A köper lövmassaved av bolag B för 300 kr/m³ fub så ska den interna transaktionen mellan moderbolag och dotterbolaget prissättas utifrån priset 300 kr/m³ fub.

Marknadsprismetoden anses vara passande inom exempelvis råvarubranscher, jordbruksprodukter, kemiska basvaror och finansiella produkter. (SKVFS 2007:1). Dock är det svårt att hitta jämförbara transaktioner eftersom dessa förutsätter en viss grad av överensstämmelse men eventuellt också justeringar för avvikelser.

Fördelar med marknadsprismetoden (Arvidsson, 2004 s.323)

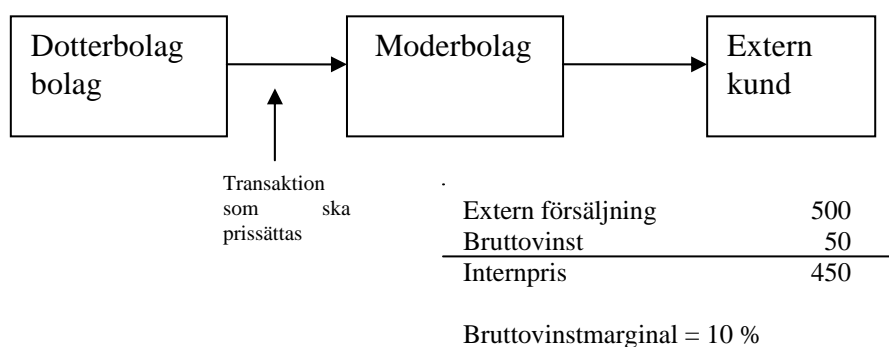
- *Idealisk för värdering, planering och motivation, förutsatt att det finns en fri, öppen och obegränsad marknad för prestationen med ett etablerat, känt pris och om företagets enheter aktivt kan agera självständigt.*
- *Priset är ”skarpt” och inte godtyckligt bestämt av någon i företaget.*

Nackdelar med marknadsprismetoden

- *Ett på marknaden förekommande pris uttrycker sällan alternativvärdet för både leverantör och mottagare av internleveranser. Det kan bl.a. leda till att lönsamma internleveranser inte kommer till stånd. Risken är påtaglig om leverantören har överkapacitet.*
- *Transaktionskostnader vid externa transaktioner kan avvika väsentligt från interna hanteringskostnader. Det leder lätt till konflikter som berör prisjusteringar.*
- *Marknadspriset kan variera på ett sätt som gör att det blir olämpligt som underlag för långsiktiga beslut om internleveranser.*
- *Det kan vara tidskrävande och kostsamt att följa marknadspriserna, särskilt om företaget har ett stort produktsortiment och det finns många delmarknader.*
- *Vinsteliminering i bokslut kan bli kostsam.*

3.4.2.2 Återförsäljningsprismetoden ("Resale price method", RPM)

Återförsäljningsprismetoden är en indirekt metod för att fastställa marknadspriset på grundval av ett slutgiltigt försäljningspris till en oberoende part, från vilket avdrag görs för kostnader och ett marknadsmässigt vinstpåslag. (SKVFS 2007:1). Återförsäljningspriset reduceras således med en lämplig bruttovinst som motsvarar det belopp med vilket återförsäljaren försöker täcka sina kostnader inklusive ett vinstpålägg. Det som återstår efter avdrag för lämplig bruttovinst kan ses som ett armlängdspris för den ursprungliga transaktionen mellan de närstående parterna. Metoden rekommenderas inte om varans värde genom förädling har fått ett ökat värde i försäljningsledet. Det kan vara svårt att beräkna eller uppskatta en korrekt bruttovinstmarginal. Dessutom bör företag uppmärksamma att ju längre tid mellan de två transaktionerna desto större blir sannolikheten att faktorer som bland annat kostnader och växelkurser behöver beaktas vid jämförelsen. (Figur 4).

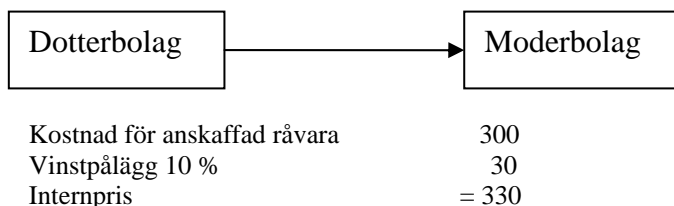


Figur 4. Återförsäljningsprismetoden. Egen bearbetning.

Exempel: Moderbolaget säljer virkesråvaran till en extern kund för 500 kr/m³ fub. Bolagets bruttovinstmarginal är beräknad till 10 %. Vid den externa försäljningen genereras en vinst på 50 kr/m³ fub. Efter avdrag för bruttovinst återstår ett belopp på 450 kr/m³ fub som motsvarar internpriset.

3.4.2.3 Kostnadsplusmetoden (Cost plus)

Huvudmotivet med denna metod är att möjliggöra för leverantören att gå med vinst (Arvidsson, 2004). Kostnadsplusmetoden är en indirekt metod som utgår från kostnader som uppstår för att exempelvis producera eller köpa en vara eller tjänst. (SKVFS 2007:1). Dessutom tillkommer ett tillägg för vardera koncernleds kostnader och ett marknadsmässigt vinstpålägg. För att uppnå ett armlängdspris beräknas säljarens anskaffningskostnad för råvaror och produktionskostnaden för den färdiga produkten med ett tillägg för skälig vinst. Kortfattat kan man säga att utgångspunkten är en verifierad kostnad, ett så kallat markandspris där varje produktionsled sedan inkluderar sina kostnader. Den markandsmässiga vinstmarginalen fås genom jämförelser eller andra uppgifter från oberoende företag. (Figur 5).



Figur 5. Kostnadsplusmetoden. Egen bearbetning.

Exempel: Dotterbolaget har anskaffat virkesråvaran till en kostnad av 300 kr/m³ fub. Vid försäljningen måste dotterbolaget täcka samtliga kostnader som har uppstått för att anskaffa råvaran och dessutom generera en vinst. Vinsten uppskattas motsvara 10 % av anskaffningskostnaderna. Därmed blir internpriset för transaktionen 330 kr/m³ fub.

Metoden är tillämpbar för såväl varor som tjänster (SKVFS 2007:1). Kostnadsplusmetoden tar dock ingen hänsyn till marknadens fluktuationer eftersom den är kostnadsinfluerad. Vid tillämpandet av denna metod kan det uppstå problem med att fastställa ett relevant kostnadsunderlag eftersom kostnadsredovisning skiljer sig åt länder emellan. Det är viktigt att även ta hänsyn till både direkta och indirekta kostnader när kostnadsunderlaget bestäms. Eftersom kostnader och verksamhetsvolymerna har en tendens att variera är det väsentligt att använda genomsnittsberäkningar som utgångspunkt.

Fördelar med kostnadsplusmetoden (Arvidsson, 2004 s.319-323)

- *Främjar räntabilitetstänkande.*
- *Vinstpålägget avspeglar nödvändig avkastning på kapital.*
- *Tillfredsställande vinst på slutprodukter garanteras förutsatt att erforderliga vinster kan genereras.*
- *Prissättning av slutprodukter kan styras genom central kontroll över vinstpålägg i tidigare led.*
- *Ingen exploatering av levererande enheter; internhandel uppmuntras.*
- *Kan vara ett approximativt marknadspris i "cost-plusindustrier".*
- *Utgör en prissättningsrutin som minskar behovet av förhandlingar.*
- *Eliminering av internvinster är lättare än om marknadsbaserade internpriser används.*

Nackdelar med kostnadsplusmetoden

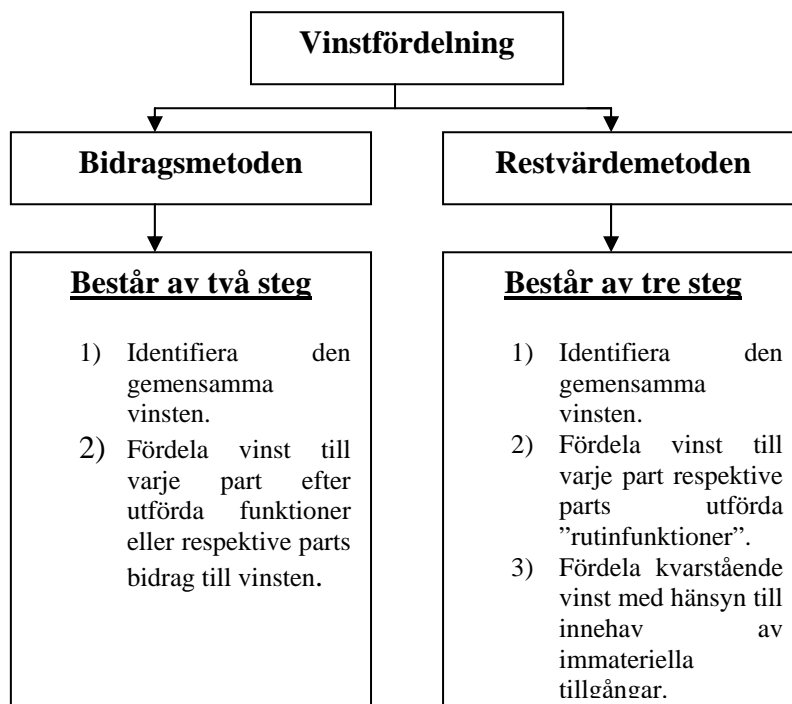
- *Priset är inget alternativvärde, d.v.s. olämpligt som beslutsunderlag exempelvis vid produktval.*
- *Om många vertikala steg kan kostnaden till slut bli så hög att en produkt som är lönsam för företaget kan befinnas olönsam.*
- *Både kostnadsdelen i priset och pålägget är godtyckliga.*
- *Automatiskt vinstpåslag ger dålig motivation.*
- *Vinsteliminering krävs i bokslut.*

3.4.3 Transaktionsbaserade vinstmetoder

Ifall inte någon av de traditionella transaktionsbaserade vinstmetoderna anses vara användbar för prissättning av interna transaktioner finns det ytterligare två metoder att beakta. (utdelat material från Holmen). Dessa metoder kan användas vid en sista utväg om det finns förklarliga skäl till att inte applicera de traditionella transaktionsbaserade vinstmetoderna.

3.4.3.1 Vinstfördelningsmetoden ("Profit split method", PSM)

Vinstfördelningsmetoden innebär att närstående parter delar på den internvinst som har uppkommit (SKVFS 2007:1). Vinstfördelning ska ske på ett ekonomiskt välgrundat sätt. En fördel med denna metod är att den inte kräver direkta jämförelsetransaktioner. Fördelningen av vinsten bygger i hög grad på de funktioner och tillgångar som respektive företag bidrar med. Metoden kräver uppgifter från utländska bolag i företagsgruppen i form av en noggrant utförd funktionsanalys. En nackdel med vinstfördelningsmetoden är att de externa marknadsdata som används för att bedöma de bidrag som alla företag i intressegemenskap lämnar till den gemensamma transaktionsvinsten, kan ha sämre anknytning till de gemensamma transaktionerna än vad som är fallet vid övriga prismetoder. Skatteverket föreslår två olika metoder som företag kan använda för att beräkna vinstfördelningen. Dessa metoder är bidragsmetoden (contribution analysis) och restvärdemetoden (residual analysis), Figur 6.



Figur 6. Vinstfördelningsmetoden (SKVFS 2007:1).

En fördel med vinstfördelningsmetoden är att den inte förutsätter direkta jämförelsetransaktioner. (op.cit.). Fördelningen av vinsten grundar sig i hög grad på de funktioner och tillgångar som respektive företag bidrar med. Metoden förutsätter dock uppgifter från utländska företag som är i intressegemenskap med andra företag i form av en mycket väl genomförd funktionsanalys. En nackdel med vinstfördelningsmetoden är att de externa marknadsdata som används för att bedöma varje enskild aktörs bidrag till den

gemensamma vinsten, kan ha sämre anknytning till de gemensamma transaktionerna än vad som är fallet vid de övriga prissättningsmetoderna.

3.4.3.2 Nettomarginalmetoden (”Transactional net margin method”, TNMM)

Nettomarginalmetoden syftar till att ett företags rörelseresultat som uppstår vid en transaktion med ett närstående företag ska relateras till en lämplig bas som exempelvis består av kostnader, omsättning eller tillgångar. (SKVFS 2007:1). När metoden tillämpas jämförs rörelsemarginalen med en motsvarande marginal som företaget åstadkommit vid transaktioner med oberoende företag. Om detta inte är möjligt kan rörelsemarginalen fås genom att undersöka en jämförbar transaktion som ett oberoende företag har uppnått. En fördel med nettomarginalmetoden är att rörelsemarginalen inte i lika hög grad som priset påverkas av skillnader i karaktärsdrag såvitt avser transaktionerna. Det praktiska arbetet med metoden är inte betungande eftersom endast en part behöver analyseras. Om metoden tillämpas och ett utländskt företag genomför ett så kallat test objekt ska således underlag i form av årsredovisningar, resultatsammanställningar, kalkyler eller annat material redovisas från samtliga företag som tillämpar nettomarginalmetoden. Dessutom kan ytterligare information angående företagets verksamhet efterfrågas för att man ska kunna utgå från det utländska företaget eftersom prissättningen av ett svenskt företag granskas.

3.4.4 Sammanfattande jämförelse

Internprissättningsmetoderna skiljer sig från varandra med hänsyn till olika parametrar. I Tabell 1 visas en sammanfattande jämförelse mellan de fem föreslagna prissättningsmetodernas utgångspunkt, rekommenderat användningsområde, nyckeltal och primär jämförelsefaktor.

Tabell 1. En överskådlig bild av föreslagna prissättningsmetoder utifrån olika parametrar (www.skatteverket.se, nr 1, 2008)

Prissättningsmetoder	Utgångspunkt	Rekommenderat Användningsområde	Nyckeltal	Primär jämförelse-Faktor
Marknadsprismetoden	Pris	Råvarubranscher, jordbruksbranscher, kemiska basvaror och finansiella transaktioner.		Egenskaperna för varor eller tjänster
Återförsäljningsmetoden	Bruttovinst	Försäljningsbolag, distributörer. Metoden anses vara användbar då bolaget inte tillför varan något värde.	Bruttovinst procent	Funktioner och risker
Kostnadsplusmetoden	Kostnadsbas	Produktionsenheter, tjänster, handel med halvfabrikat m.m.	Procent-Påslag	Funktioner och risker
Vinstfördelningsmetoden	Rörelse-Resultat	Användbar för komplexa Transaktioner		Vid värde-bedömning jämförs funktioner och risker
Nettomarginalmetoden	Rörelse-Resultat	Försäljningsbolag, distributörer, produktion, kontraktstillverkare m.m.	Rörelse resultat i förhållande till lämplig parameter	

4 Metod

I detta kapitel beskrivs olika angreppssätt som forskaren kan välja för att lösa en specifik problemställning. I avsnittet motiveras även valet av metod för att besvara uppsatsens frågeställningar.

4.1 Metodbegreppets innebörd

Samhällsvetenskaplig metod är ett samlingsbegrepp för de tillvägagångssätt som forskare väljer att arbeta utifrån när dem försöker samla kunskap om samhället, institutioner, organisationer, grupper och individer. (Andersen, 1998). Generellt kan metod beskrivas som *”läran om de olika tillvägagångssätten som människor kan använda sig av när de ska hämta in, bearbeta och sammanfatta information så att resultatet blir kunskap”*.

Metod är ett systematiskt sätt för att undersöka verkligheten (op.cit.). Metodläran består av ett antal föreskrifter om hur människor bör gå tillväga i konkreta situationer. Metodläran är normativ eftersom den anger regler och normer för ett specifikt handlingsmönster.

En forskare som ska genomföra en studie måste bestämma om undersökningen ska vara kvalitativ eller kvantitativ (Trost, 2005). Studiens syfte är avgörande för valet av metod. För att kunna ta beslut om vilken metod som anses vara lämpligast är det viktigt att vara medveten om skillnaden mellan kvalitativ och kvantitativ metod (Andersen, 1998 s.24).

4.2 Kvalitativ metod

Genom ett kvalitativt angreppssätt kan forskaren utifrån olika typer av datainsamling bilda sig en djup förståelse av det problemkomplex som studeras. (Andersen, 1998 s. 31). Den kvalitativa metoden utgår från ett mindre antal djupgående intervjuer. Detta angreppssätt förespråkas om studien syftar till att hitta mönster eller att finna förståelse. (Trost, 2005). Likaså om forskaren är intresserad av att försöka förstå människors sätt att resonera eller reagera, eller av att särskilja eller urskilja varierande handlingsmönster. Forskaren har under kvalitativa intervjuer möjlighet att formulera olika frågor som har samma syfte för att komma fram till ett resultat. Kvalitativa data grundas vanligen på små urval vilket innebär att resultatet kan bemötas med viss misstänksamhet.

Enligt Denscombe (2000) har den kvalitativa forskningen en tendens att

- *uppfatta ord som den centrala analysenheten*
- *förknippas med beskrivning*
- *associeras med småskaliga studier*
- *associeras med ett holistiskt perspektiv*
- *associeras med en inblandning från forskarens sida*
- associeras med en öppen forskningsdesign.

4.3 Kvantitativ metod

Det kvantitativa angreppssättet analyserar relationer mellan olika variabler. (Trost, 2005). Denna metod är bäst tillämpbar om resultatet går att kvantifiera i olika enheter. Kvantitativa undersökningar är vanligtvis grundade på enkäter med generella svar. Sådana studier anses ha hög tillförlitlighet och många beslutsfattare föredrar att ta beslut utifrån siffror som är baserade på stora och slumpmässiga urval. Många anser att det är enkelt att räkna och mäta för

att uppnå ett resultat och därmed blir kvantitativa undersökningar enklare att förstå och även mindre spekulativ.

Enligt Denscombe (2000) tenderar den kvantitativa forskningen till att

- *uppfatta siffror som den centrala analysenheten*
- *förknippas med analys*
- *associeras med storskaliga studier*
- *associeras med ett specifikt fokus*
- *associeras med neutralitet från forskarens sida*
- *associeras med förutbestämd forskningsdesign.*

4.4 Insamling av data

För att arbetet ska anses genomförbart måste forskaren samla information. Den information som kan vara nödvändig är såväl primärdata som sekundärdata.

4.4.1 Primärdata

Med primärdata menas att forskaren samlar in upplysningar för första gången. (Jacobsen, 2006). Det innebär att forskaren går direkt till den primära ursprungskällan. Den information som forskaren söker kan hämtas in med hjälp av intervjuer, observationer och frågeformulär. Denna typ av datainsamling är skraddarsydd för en specifik frågeställning, likaså när det inte finns någon tidigare information om det ämne som ska studeras.

4.4.2 Sekundärdata

Sekundärdata innebär att forskaren använder sig av information som har samlats in av någon annan. (Jacobsen, 2006). Denna information är vanligtvis inhämtad för ett annat ändamål och en annan problemställning än den som forskaren ska belysa. Sekundärdata kan vara av både kvantitativ och kvalitativ karaktär. Kvantitativa sekundärdata är vanligt förekommande inom ekonomi och utgörs främst av statistik, räkenskaper, årsredovisningar och börsnoteringar. Kvalitativa sekundärdata finns oftast i texter där forskaren försöker tolka historier och berättelser. Forskaren måste dock vara kritisk vid urvalet av källor till såväl kvantitativ som kvalitativ sekundärdata. Denne bör exempelvis uppmärksamma uppgifternas härkomst och vem som har samlat informationen. Det är mycket viktigt att fundera över dess trovärdighet och vilka fel uppgifterna är förknippade med.

4.4.3 En mix av primärdata och sekundärdata

Jacobsen (2006), rekommenderar forskaren att använda sig av både primärdata och sekundärdata i undersökningen. Olika data kan vara till stöd för varandra och kan styrka studiens resultat. Dessutom kan olika data kontrollera varandra och samtidigt kan de användas för att se kontraster som skiljer dem åt.

4.5 Val av angreppssätt

Komplexiteten i ett undersökningsprojekt betyder att det finns ett antal vägar för att nå det uppsatta målet (Andersen, 1998). Därför måste forskaren kontinuerligt välja och utesluta olika tillvägagångssätt under projektiden. Enligt Andersen är människan inte medveten om alla valmöjligheter som finns under projektets gång och hur resultatet kan påverkas p.g.a. valet av angreppssätt. När den empiriska studien är sammanställd är det enkelt att beskriva hur studien

genomfördes men ibland saknas en förklaring till att vissa metoder valdes bort. I en metodbeskrivning är det nödvändigt att analysera och att förklara varför metoden valdes.

Den studie jag genomför syftar till att förstå Holmen Skogs internprissättningsmetod. Förutom det ska jag försöka finna likheter och skillnader mellan bolagets nuvarande internprissättningsstrategi och de internprissättningsmetoder som anges i Skatteverkets föreskrifter.

För att få en uppfattning om karaktäristiken av företagets nuvarande internprissättningsmetod måste jag göra djupgående undersökningar på ett annat sätt än vad som är möjligt med det kvantitativa angreppssättet. De personer som jag ska intervjua på Holmen Skog är alla delaktiga i företagets internprissättningsproblematik. Genom djupgående samtal kommer jag förmodligen att kunna ta del av deras synpunkter och uppfattningar om internprissättning men även deras kunskap inom området. Jag tror att det lyckas bäst genom att bedriva en kvalitativ studie eftersom enkätstudier oftast resulterar i generella svar där exemplifieringar och möjliga scenarios uteblir. Eftersom det finns få tidigare studier om internprissättning finns det i princip inte någon tillgänglig sekundärdata som kan styrka en kvantitativ undersökning.

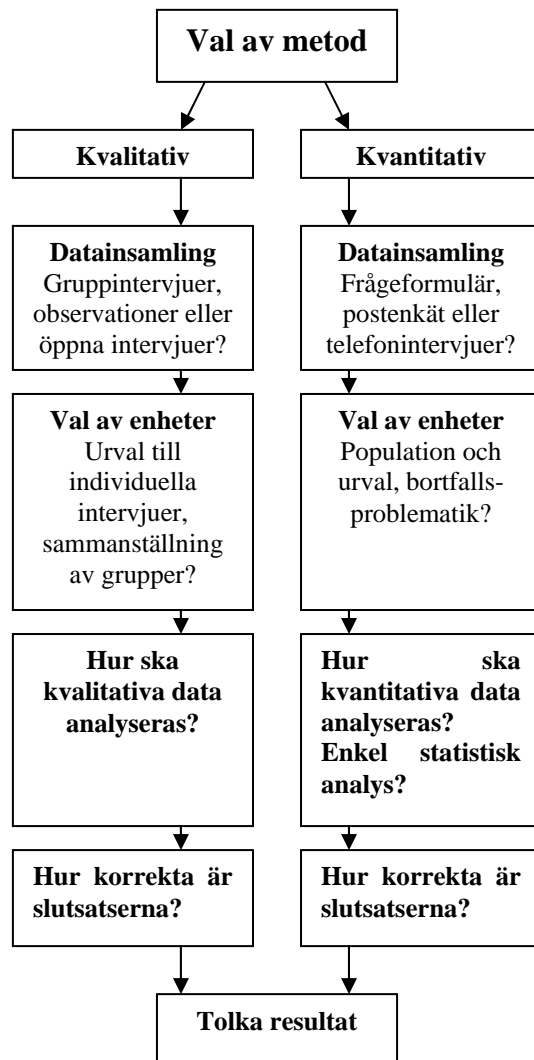
Uppdragsgivaren har bestämt urvalet av respondenter till den empiriska undersökningen. Bolagets redovisningschef gjorde ett subjektivt urval och de personer som utsågs utgör Holmen Skogs kärna för internprissättningsbeslut samt personer från Holmenkoncernens skattefunktion. Jag kommer intervjua personer som besitter specialkunskaper inom ekonomiskredovisning och skattefrågor. Dessa personer har bred kunskap inom sitt arbetsområde och kan därför besvara mångfaldiga frågor.

Samtliga utvalda respondenter valde att ställa upp för intervju. De personer som deltagit i den empiriska undersökningen är följande:

- **Tore Gidlund:** Redovisningschef på Holmen Skog AB som är delaktig i företagets internprisdiskussion eftersom han är controller över dotterbolaget i Estland.
- **Fredrik Forsén:** Stabschef för strategisk utveckling på Holmen Skog AB. När kvartalspriserna ska omprövas arbetar han med företagets internprissättningsmodell och kommunicerar med Holmen Mets om priserna.
- **Gunnar Lind:** Ekonomichef på Holmen Skog AB och har därmed ansvar för bolagets ekonomi. Han kontrollerar dotterbolagets resultatutveckling och kontrollerar att företaget tillämpar acceptabla internpriser.
- **Lars Magnusson:** Virkeschef på Holmen Skog AB, region Iggesund. Magnusson involveras i virkesförflyttningen från Estland till koncernens industrier i Sverige och för en ständig dialog med Holmen Mets VD och terminalcheferna i Estland.
- **Benne Odén:** VD på Holmen AB:s skattefunktion. Involveras inte i Holmen Skogs internprissättningsdiskussion men besitter kunskaper inom skattefrågor och problemområdet.
- **Gunilla Bergqvist:** Mervärdesskattexpert på Holmen AB:s skattefunktion. Är inte involverad i Holmen Skogs internprissättningsdiskussion men även hon har kunskaper inom skattefrågor och problemområdet.

4.5.1 Intervjuforskningens sju olika stadier

Tillvägagångssättet kommer att skilja sig åt beroende på vilken metod som väljs (Jacobsen, 2006). Figur 7 ger en översikt av de faser som vardera metoden går igenom i en undersökningsprocess.



Figur 7. De två metodernas olika tillvägagångssätt som möjliggör undersökning av en problemställning (Jacobsen 2006).

Kvale (1997) delar in intervjuforskningen i sju olika stadier. Den undersökning som jag ska genomföra kommer att följa de olika stadierna som anges nedan.

- *Tematisering*: Innan intervjuerna genomförs ska undersökningens syfte vara formulerat och det ska finnas en beskrivning av ämnet ifråga.
- *Planering*: Planera undersökningen utifrån den kunskap som eftersträvas.
- *Intervju*: Intervjuerna ska genomföras med hjälp av en samtalsguide men även med ett reflekterande förhållningssätt till den eftersökta kunskapen.
- *Utskrift*: Intervjuerna kommer att förvandlas från talspråk till skriftspråk. Jag kommer att lyssna av varje inspelning och transkribera samtalen på separat papper.
- *Analys*: Empirisk data kommer att analyseras utifrån uppsatsens teoretiska referensram.

- *Verifiering*: Tydliggör intervjuresultatens generaliserbarhet, reliabilitet och validitet.
- *Rapportering*: Resultatet av undersökningen kommer att sammanställas i ett dokument tillsammans med tillämpade metoder.

4.6 Generaliserbarhet

Vid intervjuundersökningar ställs vanligen frågan om resultatet är generaliserbart (Kvale, 1997). Författaren måste beskriva sin studie på ett induktivt sätt för att upptäcka anknytningar till generella kunskaper (Andersen, 1998). Därmed måste författaren finna specifika resultat i sin studie och dessutom avgöra vilka resultat som är generella. Ju fler fall som undersöks desto mer trovärdig blir den generaliserade kunskapen.

4.7 Reliabilitet

Reliabilitet handlar om undersökningens tillförlitlighet (Trost, 2005). En undersökning ska vara stabil och det får inte förekomma slumpinfluster. Om det finns flera intervjuare i studien måste de ställa frågorna på samma sätt och situationen måste vara den samma för alla. Begreppet reliabilitet består av fyra komponenter som presenteras nedan.

- *Kongruens*: Innebär att det ska finnas en överensstämmelse mellan de frågor som avser att mäta samma sak.
- *Precision*: Handlar om intervjuarens sätt att registrera svar.
- *Objektivitet*: För att uppnå hög objektivitet måste samtliga intervjuare registrera samma sak på likadant sätt.
- *Konstans*: Förutsätter att fenomenet inte förändras under arbetes gång. Konstans är dock inte lika viktigt vid kvalitativa studier som vid kvantitativa undersökningar. Vid kvalitativa undersökningar är forskaren intresserad av att observera förändringar.

Mina kvalitativa intervjuer är baserade utifrån ett antal frågor som jag kommer be samtliga respondenter att besvara. Intervjuerna kommer att genomföras enskilt med vardera respondenten vilket innebär att jag möjligtvis kommer att göra avvikelser från samtalsguiden. Vid enskilda samtal talar respondenten utifrån sina egna uppfattningar och åsikter vilket gör att det blir nödvändigt att ställa följdfrågor. Det kan även hända att vissa frågor besvarats innan de blivit ställda. För mig är det omöjligt att genomföra ett antal identiska intervjuer och den kvalitativa metodiken syftar bl.a. till att finna varierande handlingsmönster hos de intervjuade.

4.8 Validitet

Med validitet menas hur väl undersökningen stämmer överrens med verkligheten (Trost, 2005). Det betyder att forskaren undersöker ämnet som denne är avsedd att utforska. Vid kvalitativa undersökningar vill forskaren se hur människor uppfattar olika företeelser. Om forskaren i en kvalitativ undersökning t.ex. frågar hur den intervjuades familj ser ut så är denne intresserad av att veta vad den intervjuade menar med sin familj och inte familjebegreppet i största allmänhet.

Eftersom innehållet i min intervjuguide är formulerat utifrån arbetets teoretiska referensram ökar chanserna till att åstadkomma god validitet, åtminstone till någon av de föreslagna internprissättningsmetoderna. Uppsatsens teoretiska referensram ligger till grund för syftet och för att kunna besvara mina frågeställningar. Samtalsguiden blir min hjälp när jag ska genomföra den empiriska undersökningen. Jag anser att validiteten är av hög signifikans om

det finns ett tydligt samband mellan uppsatsens syfte, teoretiska referensram och resultatavsnitt.

4.9 Metodkritik

Författarens begränsade erfarenheter av att arbeta med kvalitativa undersökningar kan påverka uppsatsens reliabilitet. Ju fler intervjuer som genomfördes desto mer säker blev författaren eftersom denne gjorde justeringar och förbättringar inför kommande intervjuer. Även precisionen förbättrades med antalet genomförda intervjuer. Något som styrker uppsatsens reliabilitet är att det är endast en författare som beskrivit den kvalitativa undersökningen och därmed har intervjuaren registrerat observationer på ett likadant sätt. Resultatets reliabilitet kan påverkas av att endast respondenter från Holmen Skog har lagt sina synpunkter om internprissättningsproblematiken. Detta kan också medföra konsekvenser för undersökningens validitet. Författaren har endast skapat sig en bild av Holmen Skogs dagliga arbete med internprissättningsbeslut.

Författaren kan inte garantera att respondenterna har gett ärliga svar på intervjufrågorna. Intervjuaren har försökt att undvika små specifika frågor. För att få den mest exakta bild av företagets internprissättningsmodell har respondenterna själva beskrivit företagets internprissättningsstrategi utifrån några övergripande frågor. Eftersom respondenten blivit tilldelad tid till att själv få berätta om det aktuella ämnet borde denne lättare skildrat sina egna uppfattningar och åsikter och på så vis varit engagerad i samtalet.

Resultatets validitet kan också vara påverkat, detta p.g.a. att undersökaren valt att ställa ett antal övergripande frågor. Respondentens svar kan innebära avsteg från huvudfrågan och studiens syfte. Ifall intervjuaren hade valt att ställa mer specifika frågor hade resultatet kanske blivit annorlunda och mer djupgående.

Den samtalsguide som användes vid den empiriska undersökningen har justerats med antalet genomförda intervjuer. Under samtalen bildades nya frågeställningar och dessa lades till i samtalsguiden. De frågor som visade sig inte vara relevant för att besvara uppsatsens frågeställningar valdes bort. Justeringarna har inte medfört några större konsekvenser på resultatet i första och sista intervju eftersom den ursprungliga samtalsguiden var välgenomarbetad. Samtalsguiden var uppskattad eftersom den var ett underlag för att inga frågor skulle glömmas bort.

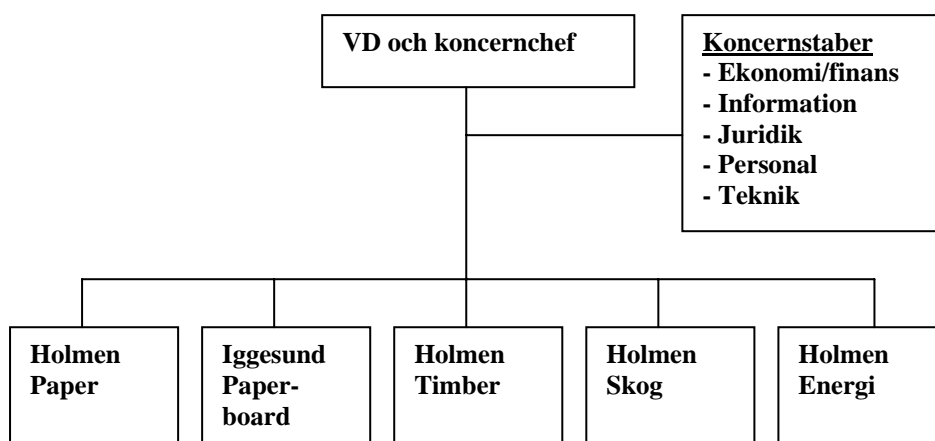
Den empiriska studien är grundad utifrån ett mindre antal dialoger med personer som jobbar inom Holmenkoncernen i Sverige. Därmed uteblev personliga åsikter från Holmen Mets personal, angående deras uppfattningar och synpunkter om den nuvarande internprissättningsmetoden samt diskussionen kring denna. Detta innebär att resultatet kan vara vinklat. Om jag genomfört intervjuer med personer från Holmen Mets hade jag kanske fått ytterligare uppfattningar och en bredare syn inom problemområdet. Tidsramarna för examensarbetet satte begränsningar för arbetsbördan och antalet intervjuer. Om jag hade träffat fler personer finns det dock en risk att respondenterna inte besitter den kompetens som behövs för att tillföra uppsatsen reliabilitet och validitet. Urvalet av respondenter består av företagets kärna för beslut om internpriserna. Ju fler personer som ska beskriva företagets internprissättningsstrategi och internprissättningsmodell desto större risk för avvikelse från huvudfrågan och att jag inte fått en tydlig förståelse för hur internpriserna beräknas.

5 Holmen

I detta kapitel presenteras Holmenkoncernen och det estniska dotterbolaget Holmen Mets.

5.1 Koncernen

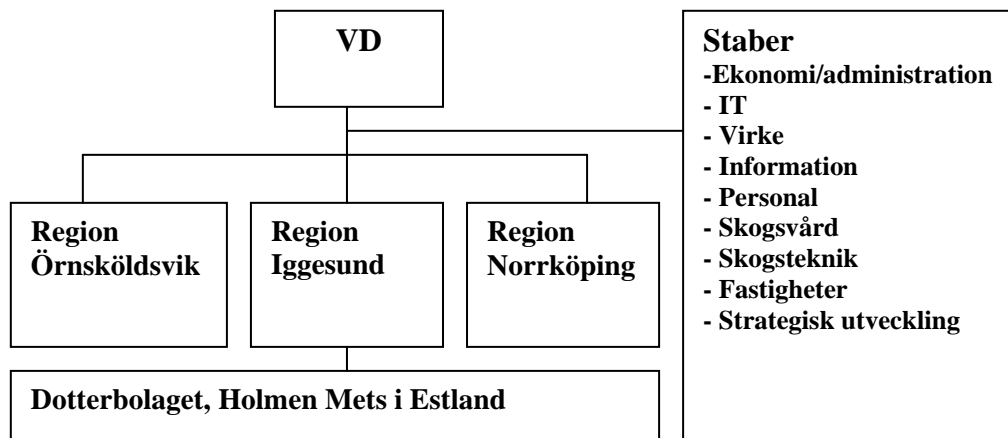
Holmen är en skogsindustrikoncern med en produktionskapacitet om cirka 2,7 miljoner ton papper och kartong per år. Koncernens huvudmarknad är Europa och omsättningen uppnår cirka 19 mdkr per år och antalet anställda är cirka 5 000 (www, holmen.com, nr:1, 2008) . Koncernen består av fem affärsområden. (www, holmen.com, nr: 2, 2008). Affärsområdena är Holmen Paper, Iggesund Paperboard, Holmen Timber, Holmen Skog samt Holmen Energi. (Figur 8). Holmen Paper producerar tidningspapper, telefonkatalogpapper, journalpapper och bokpapper. På Iggesund Paperboard tillverkas solidkartong och falskartong. Holmen Timber sågar trävaror i furu. Holmen Skog ansvarar för brukens virkesförsörjning och förvaltar koncernens egna skogar för att de ska generera god avkastning. Holmen Energi ansvarar för elförsörjning till koncernens svenska industrier och vattenkraftanläggningar. Varje affärsområde ansvarar för hela sin verksamhet (www, holmen.com, nr: 3, 2008).



Figur 8. Organisationsschema över Holmenkoncernen (op.cit.).

5.2 Affärsområdet Holmen Skog

Holmen Skog är en av Sveriges största skogsägare och en stor konkurrent på den inhemska virkesmarknaden (www, holmenskog.com, nr 1, 2008). Ett av företagets strategiska mål är att anskaffa råvara som ska levereras till koncernens industrier, andra skogsindustrier och lokala sågverk (pers.kom, Gidlund, 2008). För att uppfylla de strategiska målen måste affärsområdet organisera sig därefter (figur 9). Holmen Skog består av tre geografiskt indelade regioner, Örnsköldsvik, Iggesund och Norrköping. Bolaget äger dessutom ett dotterbolag i Estland. De tre regionerna och dotterbolaget anskaffar årligen 11 miljoner kubikmeter virke. Av den totala volymen anskaffas cirka 3 miljoner kubikmeter virke från koncernens egna skogar och cirka 8 miljoner anskaffas genom externa affärer. Företaget köper de största volymerna av privata skogsägare samt andra svenska skogsbolag. Holmen Skog nettoköper råvara av privata skogsägare och skogsägarföreningar. För att effektivisera transportererna så bedriver bolaget virkesbyten och lägesbyten med andra svenska skogsbolag.



Figur 9. Organisationsschema över Holmen Skog. Egen bearbetning.

Tabell 2. Redovisade nyckeltal för Holmen Skog år 2007 och 2006. Uppgifterna är direkt hämtade ur Holmenkoncernens årsredovisning

År	Nettovinst	Röresleresultat	Avkastning på sysselsatt kapital ¹	Avkastning på eget kapital
2007	4 775 000	702 000 000	10 %	9,2 %
2006	4 042 000	643 000 000	10 %	9 %

5.3 Dotterbolaget Holmen Mets

År 1994 etablerade Holmen Skog ett helägt dotterbolag, Holmen Mets. (pers.kom, Gidlund, 2008). Efter östblockets uppdelning ansåg bolaget att det inte längre fanns några garantier för stabila råvaruleveranser från öst. För att säkerställa leveranserna från öst beslutade Holmen Skog att förlägga ett dotterbolag i Estland. Verksamheten syftar främst till att anskaffa råvara till koncernens industri i Iggesund. Holmen Mets verksamhet finansieras på självkostnadsbasis och det finns inga uppsatta vinstmaximerande mål i bolaget. Råvaruleveranserna från Holmen Mets sker via fartyg från bolagets terminalplatser främst till Skärnäs terminal i Iggesund men också till Hallstavik, Norrköping eller mottagande hamn hos extern kund (pers.kom, Forsén, 2008). Dotterbolaget äger tre terminaler i Estland. Terminalplatserna är geografiskt indelade och finns i Pärnu som ligger i Rigabukten, Kunda i norra delen av landet och Sillamäe i närheten av den ryska gränsen. Holmen Mets är dessutom aktiva på de estländska öarna men där har de inga egna etablerade terminaler.

5.4 Holmen Skogs importhandel med dotterbolaget

För att kunna tillgodose industriernas råvarubehov måste Holmen Skog importera ca 10 % av de svenska brukens årliga virkesbehov (www, holmenskog.com, nr:2, 2008). Merparten av importen sker från dotterbolaget. Budgeterad totalvolym i Holmen Mets under 2008 är 560 000-600 000 kubikmeter virke (pers.kom, Forsén 2008). Av denna volym levereras cirka 200 000 kubikmeter löv och cirka 100 000 kubikmeter barr och gran till Holmens industrier. Det innebär att 33-50 % av den totala volymen från Holmen Mets levereras internt och

¹ Exkl. jämförelsestörande poster

resterande volymer säljs externt. Den externa försäljningen sker antingen direkt av Holmen Mets till den lokala marknaden i Estland, eller genom bytesaffärer där virkesavdelning i Iggesund är koordinator.

För några år sedan köpte Holmen Mets endast de sortiment som de svenska industrierna efterfrågade (pers.kom, Lind, 2008). Den estländska marknaden har förändrats med åren. Numera köper Holmen Mets i allt större utsträckning avverkningsrätter. Det innebär att företaget köper samtliga sortiment som finns på den areal som ska avverkas men alla sortiment exporteras inte till Sverige. De virkessortiment och volymer som koncernens industrier inte har behov av säljs till externa aktörer. För tillfället är det mest aktuellt att importera björk till Sverige trots att fler sortiment har avverkats. Holmen Skog har aldrig varit intresserad av att importera talltimmer till Sverige, det säljs istället till estländska sågverk.

6 Prissättning

Följande kapitel är en sammanställning av samtliga genomförda intervjuer på Holmen Skog. I kapitlet ges en beskrivning av företagets internprissättningsbeslut.

6.1 Prissättning av företagets import från Holmen Mets

Vid internprissättningsbeslutet involveras såväl personal från Holmen Skog som Holmen Mets. I följande avsnitt beskrivs varför bolagen väljer att ompröva internpriserna kvartalsvis, vilka personer som är delaktiga vid internprissättningsbeslutet och hur koncernens svenska industrier påverkar internpriserna.

6.1.1 Kvartalsvis prissättning

Internpriserna mellan Holmen Skog och Holmen Mets bestäms kvartalsvis. (pers.kom, Gidlund, 2008). En anledning till att företaget väljer att göra kvartalsvis omprövning av priset är att marknaden tenderar att förändras under året. Om marknaden anses vara stabil vid omprövningstillfället förlängs gällande kontraktspriser. Det finns möjlighet att reglera priserna om marknaden fluktuerar under en period. Företaget kan i sådana fall ändra kontraktet fr.o.m. nästa månad och det nya internpriset gäller t.o.m. kvartalets slut. Holmen Skog kan inte bryta kontraktet retroaktivt. P.g.a. den estniska exportmyndighetens struktur är det komplicerat att begära omfakturerings av redan levererade volymer. Omfakturerings kan indikera att företaget inte har en seriös prissättningsstrategi, säger Gidlund.

6.1.2 Vem sätter priset?

En hållbar prissättning innebär enligt min undersökning att Holmen Skog strävar efter att det inte finns någon anledning för varken svensk eller estnisk skattemyndighet att misstänka att företaget förflyttar vinster mellan Sverige och Estland. Därför måste Holmen Mets vinstmarginal vara på en nivå som accepteras av respektive skattemyndighet. Enligt skattemyndigheterna i Sverige och Estland motsvarar en godtagbar vinst i dotterbolaget cirka 1-4 miljoner EEK, vilket utgör ungefär 0,5-4 % av omsättningen. Holmen Mets vinst har under lång tid varit på en "acceptabel" nivå, säger Forsén.

En hållbar internprissättning förutsätter också att bolagen ständigt kommunicerar med varandra. (pers.kom, Gidlund, 2008). Bolagen måste bevaka marknaden och uppmärksamma dess fluktuationer. Holmen Skog finansierar dotterbolagets virkesanskaffning och de estniska virkesleveranserna sker till ett självkostnadspris med ett visst påslag för en vinstmarginal (se ovan). Holmen Mets VD, Tanel Tuuleveski och Holmen Skogs virkeschef i Iggesund, Lars Magnusson ansvarar för en kontinuerlig kommunikation. I prisdiskussionen tillkommer även den operativa personalen som består av bolagens transportsamordnare och samtliga terminalchefer i Estland som dessutom tillsammans med virkesavdelningen i Iggesund planerar och ansvarar för virkesleveranserna till Sverige.

På Holmen Skog finns ett nätverk som består av Fredrik Forsén, stabschef för strategisk utveckling, Tore Gidlund, redovisningschef samt Gunnar Lind, ekonomichef (op.cit.). Det är Holmen Skog som tar initiativ till att ompröva kvartalspriserna men bolagens operativa personal och Holmen Skogs ekonomistab tar ett gemensamt beslut om aktuella internpriser och vinstnivå.

Varje månad får Holmen Skogs ekonomichef rapporter om aktuella sortiment, priser och volymer som gäller mellan bolagen. Han har ett övergripande ansvar för Holmen Skogs ekonomi och hans uppgift är bl.a. att undersöka om företagets rådande internpriser ligger på

en acceptabel nivå. Ifall internpriserna anses vara orimliga finns det ökad risk för att Holmen Skog kan bli beskylld för att beskatta vinsten i det land där det är mest förmånligt. Med jämna mellanrum undersöker han också priserna för varje enskilt sortiment. Dessutom kontrollerar han dotterbolagets resultatutveckling under året. Om Holmen Mets resultat inte utvecklas i önskad riktning korrigerar Holmen Skog internpriserna för att uppnå den vinstnivå som beräknas utöver företagets självkostnad.

Redovisningschefen är controller över Holmen Mets. (pers.kom, Gidlund, 2008). Två gånger om året genomför han en övergripande kontroll av dotterbolaget. Detta innebär att han bl.a. undersöker hur marknaden i landet ser ut, rådande priser, inflation, arbetslöshet och aktiebörsen. Gidlund synar även varenda post i dotterbolagets balansräkning. Han har tidsserier över dotterbolagets utveckling fr.o.m. etableringsåret till idag. Varje månad granskar även han Holmen Mets resultatredovisning.

6.1.3 Begränsad betalningsförmåga för estnisk råvara

Internpriserna påverkas av de svenska brukens betalningsförmåga. (pers.kom, Lind, 2008.) Om den estländska råvaran blir för dyr måste Holmen Skog hitta andra lösningar för råvaruförsörjningen i Sverige. Den estniska importkostnaden jämförs med kostnader för alternativa lösningar. En lösning kan exempelvis vara att bedriva byteshandel med externa skogsbolag.

6.2 Företagets internprissättningsmodell

Den internprissättningsmodell som Holmen Skog använder sig av vid fastställandet av internpriser tar hänsyn till de kostnader som uppstår för att få virket levererat ur estnisk skog till svensk fabrik. I kommande avsnitt presenteras samtliga kostnadsposter, bolagets grundläggande principer för internprissättning och en beskrivning hur Holmen Skog beräknar internpriserna. Dessutom ges en intern jämförelsetransaktion och en bild över importörer av estnisk massaved.

6.2.1 Bolagens kostnadsposter

Under virkesförflyttningen från estnisk skog till terminal uppstår ett antal kostnadsposter (pers.kom, Gidlund, 2008). Holmen Mets står för alla kostnader från skog till att virket är lastat på fartyg.

Kostnadsposter i Estland som belastar Holmen Mets är följande

- *råvaran (avverkningsrätter, rotposter, terminalköp, statsauktion och import från Ryssland)*
- *avverkning (skördare och skotare)*
- *transport från bilväg till terminal eller estnisk kund*
- *administrationskostnader*
- *lagerhållningskostnader på terminal*
- *transport från terminal till båt*
- *lastning.*

Varje trakt som Holmen Mets köper namnges med ett projektnummer där varje enskild kostnadspost går att urskilja (op.cit.). Summan av volymens alla kostnadsposter utgör dess lagervärde.

Råvaran byter ägare fritt ombord, FOB, i estnisk hamn (pers.kom, Forsén, 2008). Det innebär att virket är lastat på båt då ägarbytet sker. Internpriset är ett FOB pris. När Holmen Skog ska transportera råvaran till Sverige uppstår ett antal kostnadsposter.

Dessa poster inkluderar kostnader för

- *frakt*
- *sjöfraktsförsäkring*
- *lossning*
- *transport från hamn till lager*
- *administration.*

6.2.2 Grundläggande principer för internprissättning

Såväl moderbolaget som dotterbolaget måste redovisa rimliga vinster (pers.kom, Odén & Bergqvist, 2008). Holmen Skog måste åstadkomma en prissättning som är godkänd av skattemyndigheterna i Sverige och Estland. Detta innebär att Holmen Mets priser ska generera en vinst om 1-4 miljoner EEK. De bolag som redovisar förlust eller väldigt höga vinster blir intressant för skattemyndigheterna. I sådana fall finns det skäl till att ifrågasätta om bolagen försöker undvika att betala skatt. En verksamhet som säljer en produkt med ständig efterfrågan bör regelmässigt inte redovisa nollresultat (pers.kom, Gidlund, 2008). Om Holmen Mets årligen redovisar negativa resultat kommer prissättningen att ifrågasättas. En fristående aktör skulle aldrig bedriva en verksamhet som går i förlust år efter år. Holmen undersöker årligen koncernens samtliga utlandsetablerade dotterbolag för att se om det är aktuellt att göra utdelning i bolagen. Eftersom den ackumulerade vinsten i Holmen Mets inte anses vara tillräckligt stor har ingen utdelning gjorts. Den ackumulerade vinsten kan behövas finnas kvar i dotterbolaget som en buffert.

Tabell 3. Redovisade nyckeltal för Holmen Mets. Siffrorna är hämtade ur bolagets årsredovisningar för år 2007 och 2006

År	Nettovinst	Intäkter	Vinstmarginal	Avkastning på eget kapital	Avkastning på totala tillgångar
2007	895 000	419 366 000	0.2 %	9 %	0.5 %
2006	1 466 000	337 148 000	0.4 %	17 %	1 %
2005	1 085 000	286 932 000	0.4 %	15 %	0.9 %

Grundprincipen är att internpriset ska motsvara såväl moderbolagets som dotterbolagets kostnader med ett ”normalt” vinstpåslag som uppfyller skattemyndigheternas krav (pers.kom, Forsén, 2008). Holmen Skog har till uppdrag att anskaffa virkesråvaran till ett självkostnadspris inom koncernen. Holmen Mets resultaträkning och en kalkyl som beskriver bolagens kostnader måste beaktas när internpriset sätts och kvartalspriserna omprövas. Med hjälp av relevant informationsunderlag uppskattas inköpsvolymerna och priser som antingen håller dotterbolagets resultat oförändrat eller justerar det i en viss riktning. Detta med anledning av att Holmen Skog inte vill riskera att bli anklagade för överflyttning av vinstmedel p.g.a. att de överkompenserar betalningarna för den estländska råvaran. För att undvika internpriser som resulterar i vinster som enligt skattemyndigheterna anses vara oacceptabla ägnar företaget resurser till att hålla sig ajour med marknadstrender och kostnader (pers.kom, Gidlund, 2008). Inom företaget finns det åsikter om att dotterbolagets förtjänst borde spegla de vinster som likartade virkesgrossister i norra Europa redovisar. Holmen Skog

har dock ingen exakt uppfattning om vilka resultat liknande virkesaktörer redovisar. Generellt kännetecknas försäljning av bulkprodukter av låga vinstmarginaler och i dagsläget råder det hård konkurrens på den europeiska virkesmarknaden.

Holmen Mets behöver inte redovisa goda vinstmarginaler om de största inköpsvolymerna erhålls genom handel med leveransvirke (pers.kom, Lind, 2008). I sådana affärer får leverantören direkt betalt för sina levererade volymer. Eftersom Holmen Mets i allt större utsträckning köper avverkningsrätter bör bolaget redovisa större vinstmarginaler. Handel med avverkningsrätter kan innebära risker. Vid köp av avverkningsrätter köps ett parti skog till ett fast pris som är baserat på köparens uppskattningar. Missbedömningar av exempelvis totalvolym, timmerandel och kvalitet kan innebära att affären resulterar i förlust. Därför bör Holmen Skog fundera över hur mycket eget kapital det ska finnas i dotterbolaget. Mängden eget kapital bör åtminstone motsvara risktagandet med handel av avverkningsrätter.

Odén och Bergqvist tycker att Holmen Skog ska använda en internprissättningsmodell som är enkel att tillämpa. Ju mer komplex den är desto svårare är det att hålla den ajour vid förändringar. En komplicerad modell är inte lätt att beskriva och dessutom blir det svårt att förklara avvikelser från den. Priset som företaget kommer fram till ska vara ett marknadsmässigt pris och det måste alltid finnas en förklaring till priset.

6.2.3 Exemplifiering av företagets internprissättningsmodell

Företaget sätter ett internpris för respektive råvarusortiment (pers.kom, Forsén, 2008). Varje sortiment måste särredovisas för en korrekt avräkning mot industrin. Vid prissättning av interna leveranser beaktas det gemensamma lagervärdet för samtliga terminalplatser i Estland. Lagervärderingsprincipen sker utifrån ett snittpris för samtliga transaktioner i föregående månad, se Tabell 4. De källor som bygger upp det gemensamma snittlagret består av det totala värdet av ingående balans vid månadens början, inköp under månaden, export samt försäljning inom Estland. Vid månadens slut finns en utgående balans till ett genomsnittsvärde per kubikmeter som baseras utifrån månadens lagerförändring. I detta exempel finns det 80000 kubikmeter björk till ett värde av 114 EEK/m³, vilket blir utgångspunkten vid fastställandet av kommande kvartals internpris för björk.

Tabell 4. Lager rapport. Egen bearbetning med fiktiva siffror

Lager förändring av björk	Ingående balans (björk)	Inköp	Export	Försäljning i Estland	Utgående balans (björk)
Volym (km ³)	95	40	30	25	80
Totalt pris (EEK)	10000	5520	4800	1600	9120
Snittpris (EEK)	105	138	160	64	114

Transportavstånd och terminalens läge resulterar i olika terminalpriser för ett och samma sortiment. Dessutom påverkas terminalpriserna av inköpsform till terminal. Prisbildningsmekanismen varierar mellan avverkningsrätter, leveransvirke, statsauktioner och import från Ryssland och Lettland. De fyra olika inköpskällorna bildar tillsammans en genomsnittskostnad vid terminal där de ingår i det lagervärde som måste beräknas, se Tabell 5.

Tabell 5. En överskådlig bild som visar hur genomsnittspriset för samtliga inköpsformer beräknas. Egen bearbetning med fiktiva siffror

Inköpsform	av	Lagervolym (km ³)	Pris (EEK/m ³)	Totalt pris
björk				
Avverkningsrätter		40	115	4600
Import		10	111	1110
Statsauktioner		10	117	1170
Leveransvirke		20	112	2240
Summa				9120
Lagervärde för UB²		80	114 = (9120/80)	

Vid analyserandet av internpriset beaktar Holmen Skog följande kostnadskalkyl, se Tabell 6. Kalkylen är densamma för samtliga sortiment och kostnadsberäkningarna sker i olika steg som beskrivs nedan.

Tabell 6. Egen bearbetning av Holmen Skogs kostnadskalkyl för de estniska virkesleveranserna. Denna kostnadskalkyl används som underlag vid beslut om internpriser. Beräkningarna har genomförts utifrån index

Sortiment: Björk	Vol. km ³	Lager- värde (EEK/m ³)	Lastning + adm. (EEK/m ³)	Fritt ombord (EEK/m ³)	Fritt om- bord ³ (EEK/m ³)	Frakt (SEK/m ³)	Lossning (SEK/m ³)	Fritt fabrik i Sverige (SEK/m ³)
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)=(3)+(4)	(6)	(7)	(8)	(9)=(6)+(7)+(8)
Ingående lager	80	114	12	126	76	17	5	98
Inköp	200	158	12	170	102	17	5	124
Enligt leverans- plan	214							
Utgående lager	66	158						
Gammalt Pris								37= (80/214)*98
Nytt pris								78= (134/214)*124
Summa								115

1. När internpriset för kommande kvartal ska beräknas börjar företaget med att undersöka hur mycket råvara det finns i lager och dess värde. I exemplet finns det 80000 m³ björk till ett värde av 114 EEK/m³.
2. Sedan beaktas leveransplanen för kvartalet som i detta fall uppskattas till 214 000 kubikmeter. För att kunna leverera planerad volym måste företaget därför köpa in ytterligare 200000 m³ som kostar 158 EEK/m³. Anledningen till inköpsvolymen är att logistiken förutsätter marginalvolymen.

² UB: utgående balans

³ Växelkurs: 1 EEK= 0,6 SEK

3. Sedan tillkommer kostnader för att få råvaran lastad på fartyg och administrationskostnader. Det rådande internpriset mellan Holmen Skog och Holmen Mets måste motsvara alla kostnader som uppstår t.o.m. att virket ligger lastat på fartyg. Utifrån Holmen Mets kostnader prognostiseras det internpris som resulterar i att bolaget kommer att uppnå den uppsatta vinstnivån om 0,5-4 % av bolagets omsättning. För att uppfylla målet om önskad vinstnivå vid årets slut kan innebära att olika vinstmarginaler tillämpas i de fyra kvartalen. Förklaringen till varierande vinstmarginaler är att Holmen Mets kostnader tenderar att förändras under året.
4. Eftersom den totala råvaruleveransen består av volymer som köpts in vid olika tillfällen och till olika kostnader måste ett vägt snittpris för den sammanlagda volymen beräknas. Först beräknas det gamla priset som baseras på ingående lagervolym i förhållande till planerad leveransvolym. Sedan beräknas det nya priset som grundas på den del av den nyinköpta volymen som behövs för att tillgodose leveransplanen. Holmen Skogs kostnad för att få volymen levererad till industrin i Iggesund uppgår till 115 SEK, exklusive vinstmarginal till Holmen Mets. Företaget har inte någon egen resultatnivå på importvirke från Holmen Mets innan den påförs egen industri. Därmed gör Holmen Skog ingen vinst på vidareförsäljning av de estniska volymerna. Det är Holmen Mets självkostnad med tillägg för skattemyndigheternas krav om vinstmarginal samt kostnader för logistik och administration i Sverige som motsvarar den totala självkostnaden vid fritt fabrik i Sverige.
5. Vid nästa omprövning av internpriset uppmärksammas lagerrapporten i föregående månad för att återigen bestämma det genomsnittliga lagervärdet av de volymer som finns i lager i de estniska terminalerna.

Denna modell är enkel att arbeta med vid internprissättningsbeslut (pers.kom, Forsén, 2008). Modellen förutsätter inga komplicerade matematiska beräkningar. Det är logiska beräkningar som ligger till grund för internpriset. Holmen Mets vinstpålägg beräknas utifrån bolagets aktuella vinstnivå. Företaget måste se över sin prissättning inklusive de interna priserna om dotterbolaget redan efter de två första kvartalen har genererat ett resultat som innebär att vinsten vid årets slut inte motsvarar 0,5-4 % av bolagets omsättning. I sådana fall beräknas självkostnaden för virkesråvaran i kommande kvartal med beaktande av lagervolymernas värde. Det uppskattade internpriset reduceras sedan med andelar av den uppbyggda vinsten. Den andel som ska reduceras baseras på prognoser om hur stor volym som ska levereras till industrin i Sverige. Genom förändrade internpriser korrigeras den vinst som har byggts upp p.g.a. att bolaget har tillämpat för höga avräkningspriser internt.

6.2.4 Kontraktet

När priserna för kommande kvartal är beräknade återstår att skriva kontrakt. Det är virkeschefen i Iggesund och VD för Holmen Mets som signerar kontraktet (pers.kom, Gidlund, 2008). Varje virkeslevereras från Estland till industrin i Iggesund registreras hos estniska exportbyrån. Holmen Mets administrativa avdelning ansvarar för att registrera virkesvolym och aktuella priser. När registrering skett är internpriset låst och går inte att ändra.

6.2.5 Intern jämförelsetransaktion

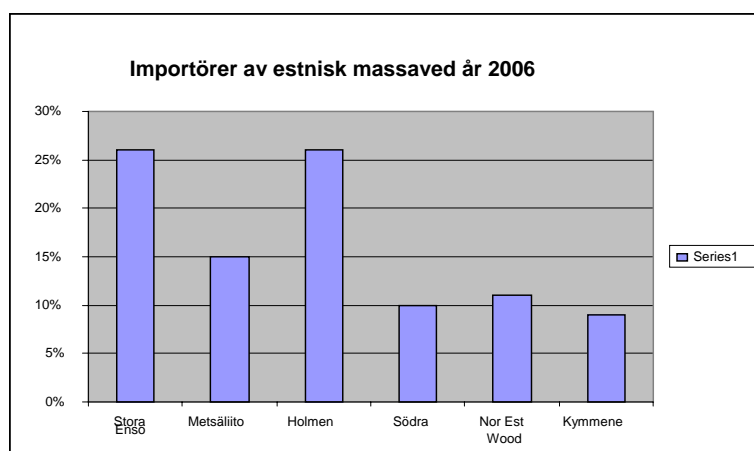
Förutom att Holmen Skog köper virke från sitt dotterbolag måste företaget även importera en del volymer från externa virkesaktörer. Externpriserna för björksortimentet är jämförbara med internpriset för samma sortiment. Företaget för noggrann statistik över samtliga importkällor.

Anledningen till att Holmen Skog inte bestämmer internpriserna utifrån importpriser som de betalar till externa aktörer är att varje land har olika förutsättningar. P.g.a. att kostnadsnivåerna varierar mellan länderna kan inte Holmen Skog tillåta att internpriserna styrs utifrån rådande priser i andra länder. Om det visar sig att de interna leveranserna utgör det dyraste virkesleveranserna kommer idén med ett dotterbolag i Estland att omprövas och det kan bli aktuellt att etablera sig i ett annat land. I dagsläget är de externa råvaruinköpen vanligtvis dyrast och företaget internprissätter inte i syfte att skapa vinst eller förlust gentemot egen industri utan genom en självkostnadsprincip.

Tabell 7. Internjämförelsetransaktion, egen bearbetning av utdelat material från Holmen Skog

Företag	Index
Domse Latvia	105
NTC	99
Nivida	95
Holmen Mets	92
Glaisdale	87

Det finns även fler bolag än Holmenkoncernen som importerar massaved från Estland. Nedan presenteras de företag som köper estnisk massaved och varje bolags andel av den totala exporten. Den totala exportvolymen från Estland år 2006 uppgick till 1,6 miljoner kubikmeter massaved varav Holmen svarade för 26 %.



Figur 11. Olika skogsbolags marknadsandelar för estnisk massaved i procent, år 2006. Egen bearbetning av utdelat material från Holmen Skog.

6.3 Prissättning av företagets externa råvaruhandel

Företagets prissättningsstrategier varierar beroende på om det är en intern eller extern aktör som ska köpa råvaran. I dagsläget omsätter Homen Mets mer volymer än vad som behövs till koncernens egna industrier (pers.kom, Magnusson, 2008). Virkesavdelningen i Iggesund och Holmen Mets för en ständig dialog om överskottsvolymer. Om det finns möjlighet för dotterbolaget att sälja överskott av massaved eller flis till aktörer i Estland får Holmen Mets personal ansvara för den affären, antingen FOB⁴ eller FOT⁵.

⁴ FOB: Fritt ombord

⁵ FOT: Fritt terminal

I de fall leveransen går till Sverige för vidare externförsäljning är det virkeschefen som sköter den affären (op.cit.). Variationen i anskaffningskostnaden i Estland medför att han inte skriver långvariga kontrakt med externa kunder. Industrin i Iggesund ska prioriteras, om dem efterfrågar råvaran så vill han kunna förse den till fullo innan externa aktörer erbjuds köpa volymer.

Vid externa affärer gäller affärsmässiga förhandlingar med motparten (op.cit.) Det externa försäljningspriset får inte bli lägre än självkostnaden för att få råvaran levererad till Iggesund. Detta eftersom Holmen Skog köper råvaran av Holmen Mets till ett självkostnadspris. När priset beräknas beaktas självkostnaden plus ett tillägg för risktagande, administration och marknadsläget. Kvartalspriserna som gäller för leveranser från dotterbolaget grundas på anskaffningskostnaderna som i sin tur beror på priset i föregående kvartal. Om priserna tenderar att stiga så har Holmen Skog ett internpris gentemot Holmen Mets som är lägre än det rådande marknadspriset. Ifall priserna i Estland tenderar att sjunka så innebär det att Holmen Skog köpt ett lager till högre kostnad och internpriset blir högre än rådande marknadspris. Av den anledningen skiljer sig priserna. I en neråtgående marknad kan det vara svårt att täcka självkostnaden och då förlorar företaget på den externa leveransen i förhållande till internpriset. Däremot resulterar den externa försäljningen i en vinst om marknaden ökar.

Magnusson menar att det är viktigt att beakta marknaden vid externa affärer. När han ska föreslå priserna gör han en slags marknadsanalys. I den beaktar han aktuella inköpspriser i Estland och dessutom undersöker han priserna för leveranser från Ryssland, Lettland och Estland. Han uppmärksammar även lagervärdet vid Holmen Mets terminaler och industrierna runt östersjöområdet. Utifrån dessa parametrar försöker han bilda sig en uppfattning om marknadspriset.

Den externa försäljningen är viktig för att åstadkomma god omsättning i dotterbolaget (op.cit.). Genom lönsamma externaffärer kan bolaget åstadkomma god ekonomi i de olika verkessortimenten. Hög omsättning innebär lägre snittkostnader för administration och på så sätt blir det ekonomi i Holmen Mets verksamhet.

7 Analys

I analysen försöker författaren att besvara uppsatsens frågeställningar. För att det ska vara möjligt att besvara frågeställningarna måste bolagets rådande internprissättningsmetod jämföras med de teoretiska internprissättningsmetoderna. Analysen syftar till att hitta variationer och likheter mellan de föreslagna metoderna och Holmen Skogs prissättningsstrategi.

7.1 Faktorer som påverkar Holmen Skogs prissättning

Enligt teorin om företagets möjlighet att påverka prissättning av varor och tjänster är det svårt för Holmen Skog att kontrollera prissättningen av de interna leveranserna. Eftersom företaget har möjlighet att importera samma råvarusortiment från andra länder i norra Europa går det att påstå att den estniska råvaran inte är en differentierad produkt. Virkets distributionskanal karaktäriseras av många olika etapper som också komplicerar prissättningen.

De flesta faktorer som enligt Burk Wood (2004) påverkar prissättningen kan återföras till uppdragsgivarens situation. Holmen Skog är organiserat för att uppfylla de strategiska målen. För att lättare kunna uppnå affärsområdets mål har företagets verksamhet delats in i tre regioner och ett estniskt dotterbolag har etablerats. För att säkerställa leveranserna till koncernens industrier måste företaget importera råvaruvolymer. Som ett resultat av ökad konkurrens efter östblockets uppdelning befarade Holmen Skog osäkra leveranser från öst. Därför valde företaget att etablera ett dotterbolag i Estland som syftar till att anskaffa råvara till koncernens industrier i Sverige.

Internpriserna för transaktionerna som sker mellan Holmen Mets och Holmen Skog ska grundas utifrån uppsatta lagar och regelverk. Det har införts en svensk lag om dokumentationsskyldighet och Holmen Skog måste ta hänsyn till OECD:s uppsatta riktlinjer vid prissättningsbeslut av interna leveranser.

Holmen Skog har definierat koncernens råvarubehov och är medvetna om hur de interna kunderna reagerar på prisförändringar. Resultatet av ett allt för högt avräkningspris mot industrin innebär en minskad efterfrågan av den estniska råvaran. Vid prissättningsbeslut tar företaget hänsyn till förädlingskedjans aktörer, de har kännedom om industrins begränsade betalningsförmåga och prissättningsstrategin innebär att bolagens intäkter ska motsvara deras kostnader. Holmenkoncernens prissättningsstrategi stämmer överens med uppsatta riktlinjer om att de estniska volymerna ska levereras till ett självkostnadspris. Internpriserna mellan Holmen Mets och Holmen Skog återger bolagens anskaffningskostnader som innebär att de kan leverera virkesråvaran vidare i försäljningsledet. Holmen Skog bedriver virkesbyten med andra svenska skogsbolag för att effektivisera transporter som bl.a. syftar till att reducera bolagets transportkostnader. Virkesbytena har därmed ett stort ekonomiskt värde för Holmen Skog.

Holmen Skog är införstådd med att en hög omsättning resulterar i en lägre snittkostnad för administration. Burk Wood (2004) skriver att företag inte ska glömma att det är priset som genererar intäkt. Enligt Holmen Skog är företagets externa försäljning av de estniska volymerna väsentlig för att uppnå god omsättning i Holmen Mets. Vid prissättningsbeslut av interna leveranser tas dock ingen vidare hänsyn till att internpriset ska resultera i höga intäkter. Detta p.g.a. att dotterbolaget ska åstadkomma ett rimligt resultat för att undvika att bli ifrågasatt av skattemyndigheterna i respektive land.

Mohr et al (2005) skriver att det ska finnas en balans mellan kostnader, konkurrens och kunder vid prissättningsbeslut. Holmen Skogs prissättningsbesluts påverkas i hög grad av bolagens kostnader och kunder. Den tredje parametern, konkurrens, har i detta examensarbete inte berörts i lika stor utsträckning som de andra två. Om bolaget har lyckats hitta en prissättningsstrategi som innebär att kunderna kan bli försedda med råvara till ett rimligt pris samtidigt som priset motsvarar bolagens kostnader kan dessa två parametrar balansera graden av konkurrens. Ifall bolagets vidareförsäljning inte genererar intäkter som motsvarar bolagets kostnader måste de öka försäljningspriset till industrin. En rejäl prisökning kan innebära att industrins betalningsförmåga sätter stop för affären med estnisk råvara. I sådana fall balanserar inte de tre parametrarna varandra och bolaget kan bli konkurrensutsatt om de inte lyckas hitta andra lösningar till industrins råvaruförsörjning. I och med att bolaget kan bli konkurrensutsatt och deras medvetenhet om hur slutkunden reagerar då priserna tenderar att bli allt för höga betyder att Holmen Skog inte kan avgöra i vilken riktning priser och kvantitet ska justeras vid minskad efterfrågan. Då Holmen Skog ska sälja de estniska råvaruvolymer till externa aktörer analyserar de marknaden för att bilda sig en uppfattning om marknadspriset. Därmed befinner sig Holmen Skog inte i en monopolsituation.

Holmen Mets agerar heller inte under monopolistiska förhållanden. Det finns flera etablerade bolag på den estniska marknaden som är intresserade av att köpa råvara. Dessutom finns det flera virkesförsäljare på den estniska marknaden. Bland annat säljer staten råvara via auktioner, försäljning av leveransvirke förekommer och de olika bolagen har möjlighet att köpa avverkningsrätter. De olika försäljningsformerna innebär att det är flera virkesaktörer som är med och påverkar råvarupriserna i Estland. Eftersom den estniska virkesmarknaden inte kännetecknas av monopol finns det möjlighet att identifiera ett förhållande mellan pris och kvantitet.

7.2 Holmen Skogs internprissättningsmodell i jämförelse med uppsatta riktlinjer

Under denna rubrik analyseras Holmen Skogs internprissättningsmodell med de internprissättningsmetoder som presenterades i uppsatsens teoretiska referensram.

7.2.1 Kostnadsplusmetoden

Den internprissättningsmetod som Holmen Skog använder sig av i dagsläget liknar framförallt kostnadsplusmetoden. Såväl teorin om kostnadsplusmetoden som Holmen Skog utgår från en kostnadsbas med ett skäligt vinstpåslag vid prissättningsbeslut. Den nuvarande prissättningsmetoden utgår från Holmen Mets anskaffningskostnader för råvaran och de kostnader som tillkommer för att få råvaran levererad till terminal. Även administrationskostnader och kostnader för att få virket lastat på fartyg påverkar prissättningen. Sedan tillkommer ett rimligt vinstpålägg. Huvudmotivet med kostnads-plusmetoden är att möjliggöra för leverantören att gå med vinst. Företaget menar att Holmen Mets inte får redovisa ett nollresultat eller gå back eftersom de säljer en produkt som ständigt efterfrågas.

Företagets underlag för att avgöra den marknadsmässiga vinstmarginalen avviker från kostnadsplusmetoden. Enligt kostnadsplusmetoden ska företag bestämma den marknadsmässiga vinstmarginalen med hjälp av jämförelser eller andra uppgifter från oberoende företag. När företaget omprövar internpriserna använder de dotterbolagets resultaträkning och en kalkyl över de två bolagens kostnader som utgångspunkt. Utifrån resultaträkningen och kostnads-kalkylerna uppskattas priser och inköpsvolymer som medför att Holmen Mets genom ett anpassat vinstpålägg redovisar ett resultat som accepteras av skattemyndigheterna i Sverige och Estland.

Bolagets internpriser beräknas utifrån ett genomsnittspris för samtliga terminalkällor och inköpsformer, vilket kostnadsplusmetoden rekommenderar då verksamhetsvolymerna och kostnader har en tendens att variera med tiden. Kostnadsplusmetoden gynnar räntabilitetstänkande. Bolaget köper i allt större utsträckning avverkningsrätter som innebär ett risktagande. Eget kapital i Holmen Mets måste motsvara risktagandet med handel av avverkningsrätter. Därför finns det på Holmen Skog åsikter om att företaget bör tänka igenom hur mycket eget kapital det ska finnas i dotterbolaget. Ifall Holmen Mets i framtiden bör generera en bättre avkastning på eget kapital måste dotterbolaget åstadkomma större vinstmarginaler. Om bolaget genererar högre vinster kommer räntabiliteten⁶ på bolagets eget kapital att gynnas. Genom att använda sig av räntabilitetsanalyser kan Holmen Skog avgöra avkastningskravet på eget kapital. Enligt teorin om kostnadsplusmetoden avspeglar vinstpålägget nödvändig avkastning på kapital och Holmen Skog har som mål att dotterbolaget ska generera en vinst som godtas av skattemyndigheterna i respektive land.

En nackdel med kostnadsplusmetoden är att den inte tar någon hänsyn till marknadens fluktuationer. Företagets kvartalspriser är kostnadsinfluerade och grundas på anskaffningskostnaderna i föregående kvartal. Därmed kan företagets aktuella internpriser avvika från rådande marknadspriser. Detta kan innebära att bolagets internpriser inte representerar armlängdsmässiga priser. Holmen Skog är medveten om att marknaden förändras och väljer därför kvartalsvis omprövning av rådande internpriser.

7.2.2 Återförsäljningsprismetoden

Det finns inga tydliga likheter mellan Holmen Skogs internprissättningsmodell och återförsäljningsprismetoden. Bolagets internprissättningsmodell grundas inte utifrån försäljningspriserna som gäller vid externförsäljning av Holmen Mets anskaffningsvolymerna. Återförsäljningsprismetoden kan vara tillämpbar för bolagets internprissättning eftersom virkesråvaran inte får ett ökat förädlingsvärde i leverantörskedjan. Dessutom blir återförsäljningsprismetoden användbar för Holmen Skogs internprissättning eftersom bolaget bedriver såväl internhandel som externhandel med de estniska volymerna. Internpriset kan beräknas utifrån den externa försäljningen av Holmen Mets volymerna givet en bestämd vinstmarginal.

7.2.3 Marknadsprismetoden

Marknadsprismetoden anses vara bäst tillämpbar för att åstadkomma en armlängdsmässig internprissättning. Denna metod rekommenderas inom råvarubranschen där Holmen Skog är verksam. När företaget omprövar internpriserna beaktar de marknadspriserna. Inom bolaget finns det åsikter om att Holmen Mets vinst borde vara i relation till de resultat som snarlika virkesgrossister i norra Europa redovisar. Eftersom en fristående virkesaktör inte skulle bedriva en verksamhet som årligen går back anser Holmen Skog att det är lika viktigt att beakta marknadens prisfluktuationer som att hålla sig ajour med kostnader. Likaså blir Holmen Skog informerad av koncernens skattefunktion att internpriserna ska vara marknadsmässiga och det måste alltid finnas en förklaring till rådande internpriser.

Det är svårt att se likheter mellan Holmen Skogs internprissättningsmodell och förut-sättningsarna för att marknadsprismetoden ska vara fördelaktig. En anledning till att Holmen Skog inte kan tillämpa en genuin marknadsprismetod beror på att det är mycket svårt att urskilja ett känt marknadspris som ska utgöra basen vid internprissättningsbeslutet. Varierande

⁶ Räntabilitet på eget kapital= Vinst efter finansiella intäkter/Eget kapital

terminalpriser och olika prisbildningsmekanismer för inköpsform till terminal för respektive sortiment innebär att det är komplicerat att urskilja ett enda etablerat känt pris för den interna transaktionen. Därmed blir det svårt att jämföra bolagets internpris med rådande marknadspriser för virkesråvaran. Holmen Skog kan inte jämföra internpriserna med de marknadspriser som de betalar till oberoende företag p.g.a. att råvaran köps från olika länder med varierande kostnadsnivåer och förutsättningar. Holmen Mets är fullt integrerade i Holmen Skogs verksamhet och kan därför inte agera självständigt. Det rådande internpriset mellan bolagen blir därmed inte ett ”skarpt” marknadspris eftersom priset bestäms godtyckligt inom bolaget.

7.2.4 Transaktionsbaserade vinstmetoder

OECD rekommenderar vinstfördelningsmetoden och nettomarginalmetoden som en sista lösning om ingen av de traditionella transaktionsbaserade metoderna anses vara tillämplig. Eftersom det finns likheter mellan företagets nuvarande internprissättningsmodell och de traditionella transaktionsbaserade vinstmetoderna är det inte aktuellt att analysera bolagets internprissättningsstrategi med vinstfördelningsmetoden och nettomarginalmetoden. I denna uppsats kan samtliga transaktionsbaserade internprissättningsmetoder förkastas. Förklaringen till att de kan förkastas är att Holmen Skogs internprissättningsmodell inte har några likheter med dessa metoder och att de endast bör tillämpas om inga andra metoder anses vara lämpliga.

7.2.5 Egenhändig kostnadsplusmetod

Företagets internprissättningsmetod stämmer inte helt överrens med någon av de internprissättningsmetoder som rekommenderas i skatteverkets föreskrifter. Holmen Skogs nuvarande internprissättningsmetod karaktäriseras av en egenhändig kostnadsplusmetod.

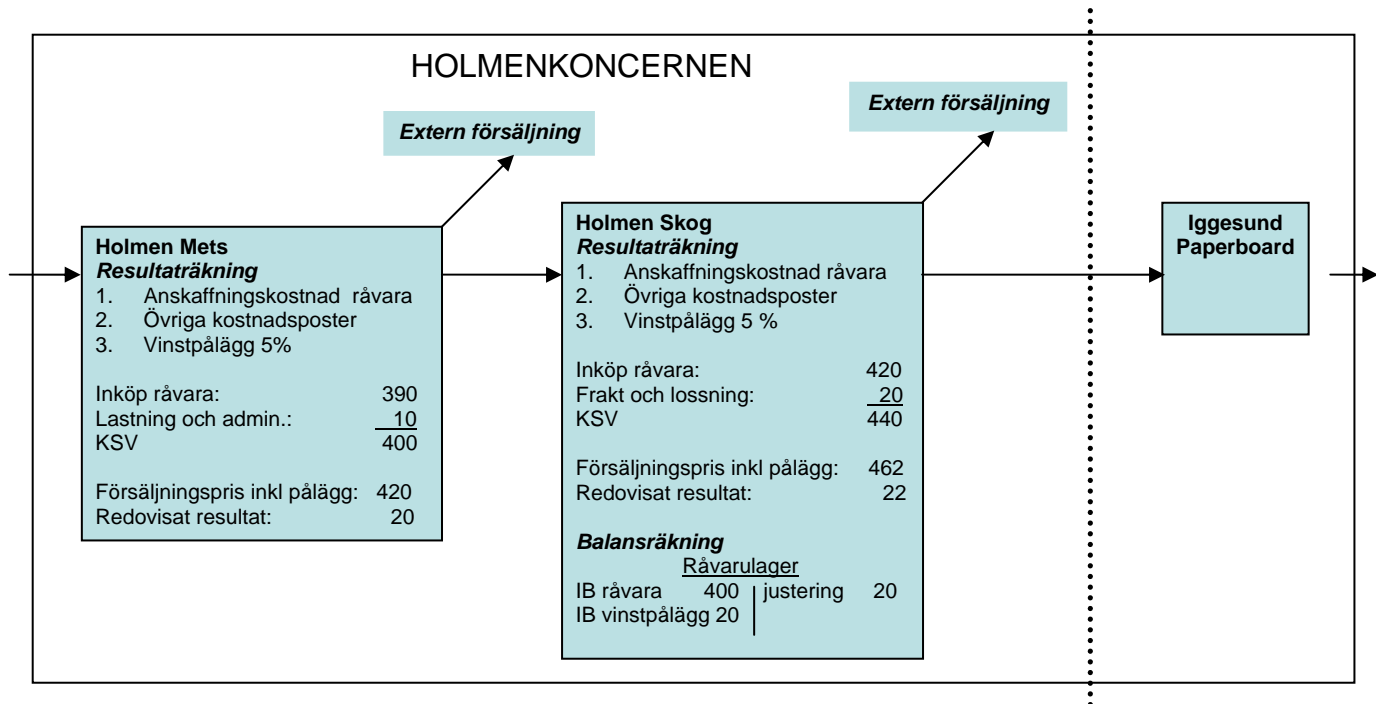
Enligt uppsatta direktiv är det tillåtet att göra avvikelser från föreslagna internprissättningsmetoder. När företag arbetar med en internprissättningsmetod som skiljer sig från riktlinjerna måste de noggrant uppge hur den individuella anpassningen är utformad. Holmen Skog tycker att nuvarande internprissättningsmodell är lätthanterlig eftersom det är logiska beräkningar som ligger till grund för prissättningsbesluten. Enligt Odén och Bergqvist kan en lätt tillämplig internprissättningsmodell underlätta om företaget måste beskriva avvikelser från uppsatta direktiv.

7.3 Interna transaktioner med olika vinstpålägg

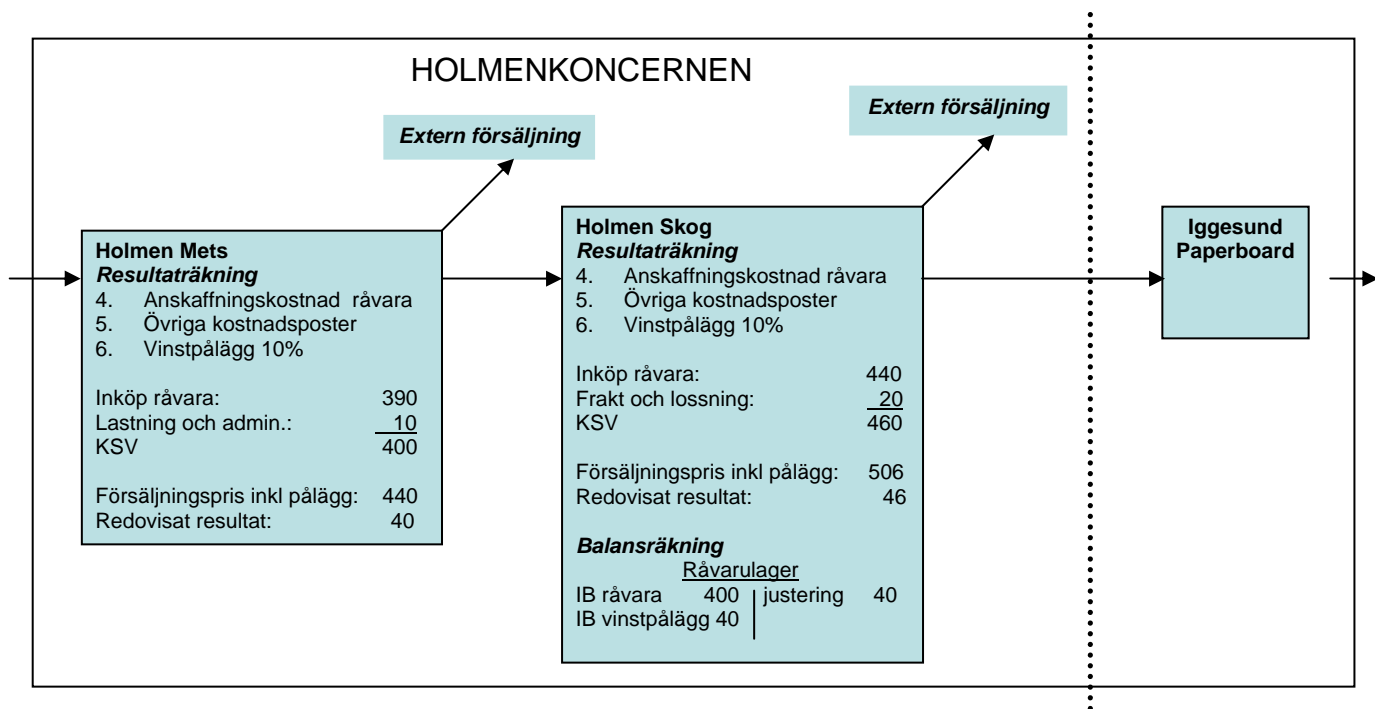
Det är på nationell nivå mycket svårt att åstadkomma ett rättvisande skattemässigt resultat då en koncern bedriver sin verksamhet i olika länder. De senaste åren har intresset för att respektive land får sin del av de vinster som genereras inom koncernen ökat. Det är inte tillåtet att etablerade företag inom ett land med hög bolagsskatt flyttar vinster till verksamheter i länder med lägre bolagsskatt, i syfte att reducera ett av bolagens skatteutgift. Genom att tillämpa felaktiga internpriser kan två verksamheter inom en koncern styra respektive bolags resultat.

Holmen Skog och Holmen Mets är juridiska enheter som ska presentera separata årsredovisningar och deklarerar. Holmenkoncernen är en redovisningsenhet, vilket innebär att det koncernmässiga resultatet inom den beskrivna delen i Holmenkoncernen inte påverkas av varierande vinstpålägg och internvinster, se jämförelse av vinstpåläggen Figur 12 och 13. Detta eftersom ej realiserade internvinster justeras från varulagret mot resultaträkningen vid upprättandet av koncernredovisning. Däremot noterar Holmen Mets och Holmen Skog var för sig ett högre resultat till följd av vinstpålägg. P.g.a. av den stora skillnaden i bolagsskatt

mellan Sverige och Estland skulle Holmen Skog kunna utnyttja skattesystemet. Detta genom att tillämpa dyrare internpriser som skapar ett högre resultat i dotterbolaget. En förflyttad vinst resulterar i minskad skatteutgift för Holmen Skog. Bolagets grundläggande princip för internprissättning är att åstadkomma en prissättningsstrategi som godtas i såväl Sverige som Estland. Holmen Skogs internprissättningsstrategi syftar till att justera Holmen Mets resultat i en viss riktning. Det finns inga tankar om att Holmen Skog utnyttjar skattesystemet eftersom varken de svenska eller estniska skattemyndigheterna har ifrågasatt bolagens vinster. Ingen vinstutdelning har skett från dotterbolaget eftersom den ackumulerade vinsten i dagsläget inte anses vara tillräckligt stor. Det kapital som i dagsläget finns i Holmen Mets bör vara kvar inom bolaget eftersom de anses behöva en buffert.



Figur 12. En överskådlig bild av bolagens resultat- och balansräkning med ett vinstpålägg om 5 %. Egen bearbetning med fiktiva siffror.



Figur 13. En överskådlig bild av bolagens resultat- och balansräkning med ett vinstpålägg om 10 %. Egen bearbetning med fiktiva siffror.

Samtidigt som koncernen styr de interna priserna så påverkas internprissättningen av de rådande priserna på den externa marknaden. Sambandet mellan rådande råvarumarknadpriser och extern försäljning styr koncernens resultat oavsett den interna prissättningen. I de fall där råvarupriset stiger och den externa efterfrågan sjunker innebär detta att det koncernmässiga resultatet minskar. Att försöka reglera ett minskande resultat till följd av detta är verkningslöst eftersom internvinster inte tillför någon koncernmässig vinst då dessa justeras, se Figur 12 och 13.

Internpriserna avser att användas som underlag för beslut om produktion och leveranser. Företagets internpriser kan ses som informationsbärare vid beslut om råvaran ska säljas internt eller externt. Alltför höga internpriser innebär att företaget måste se över alternativa lösningar till industrins råvaruförsörjning. Som ett resultat av detta kan de estniska leveranserna tillfalla en extern aktör. Enligt teorin så speglas resursernas alternativvärde då dessa prissätts. Detta stämmer väl överens med företagets beslut om intern- eller externförsäljning när den estniska råvaran tenderar att bli för dyr.

8 Diskussion

I detta avslutande kapitel presenterar författaren sina egna reflektioner, idéer och synpunkter om innehållet i föregående analys samt uppsatsens övriga innehåll.

Under arbetets gång har jag uppmärksammat att Holmen Mets verksamhet är betydelsefull för koncernens råvaruförsörjning till de svenska bruken. Min uppfattning är att alla som är delaktiga i bolagets internprissättningsdiskussion är eniga om att dotterbolaget är ett anskaffningsbolag som till hundra procent integreras i Holmen Skogs verksamhet. Koncernens egna industrier prioriteras innan eventuella estniska överskottsvolymer säljs till externa aktörer. Därmed blir ämnet om internprissättning relevant för Holmen Skog.

Prissättningen av handeln mellan Holmen Skog och Holmen Mets blir inte ett uttryck för det pris där marknadsaktörernas utbud och efterfrågan integrerar med varandra. Detta eftersom transaktionerna förekommer inom Holmenkoncernen. Enligt arbetets teoretiska referensram är marknadsprismetoden huvudmetoden för internprissättning, eftersom denna klart och tydligt uppfyller armlängdsprincipen. Marknadsprismetoden tycks också vara lämplig att arbeta med inom råvarubranscher. Däremot är det mycket komplicerat att fastställa ett internpris som motsvarar ett känt marknadspris. För att åstadkomma ett verkligt marknadspris måste det råda perfekt konkurrens på marknaden. Förutsättningarna för perfekt konkurrens är många och det går att ifrågasätta om samtliga antaganden existerar i empirin? Min åsikt är att marknadspris endast förekommer i teoretisk bemärkelse. Det finns nog ingen sanning om ett enda rådande marknadspris. För att komma fram till ett rådande marknadspris krävs det många olika resurser. Det borde vara omöjligt att aktivt samla in samtliga priser som alla etablerade företag på den estniska virkesmarknaden tillämpar. De priser som anses vara marknadsmässiga förekommer snarare inom ett avgränsat spektrum.

Mina uppfattningar är att det måste vara mycket svårt att punktligt fullfölja en enda teoretisk föreslagen prissättningsmetod. Holmen Skog tillämpar i dagsläget en egenhändig kostnadsplusmetod. Denna borde enligt min uppfattning vara användbar om företaget bildar sig en uppfattning om marknadstrender och rådande priser. Detta borde underlätta vid jämförelser av bolagets rådande priser med marknadspriserna.

Ett syfte med internprissättning är att ge en rättvisande resultatbedömning av delverksamheter och organisatoriska enheter. Det betyder att Holmen Skog ska bevisa att dotterbolaget redovisar ett rättvisande resultat. Företagets internprissättningsstrategi förutsätter att aktuella kvartalspriser ersätter enheternas kostnader, vilket kan anses vara objektivt gentemot båda bolagen. Holmen Skog menar att den vinst som redovisas i Holmen Mets måste vara rimlig ur skattemässig synpunkt. Dotterbolaget får inte redovisa nollresultat, förlust eller allt för stor vinst eftersom de vill undvika att deras prissättning ska ifrågasättas. Om det är så att Holmen Skog styr dotterbolagets resultat med en prissättningsstrategi som justerar vinsten i en bestämd riktning, går det att fundera om Holmen Mets redovisar ett rättvisande resultat? Än så länge har inte internprissättningen mellan Holmen Skog och Holmen Mets blivit ifrågasatt av vare sig skattemyndigheterna i respektive land eller av Holmens revisorer. Min uppfattning är att det borde bero på att det inte finns någon anledning till misstankar om att Holmen Skog medvetet utnyttjar skattesystemet etcetera. Frågan är hur skattemyndigheterna skulle reagera på bolagets tillvägagångssätt för att åstadkomma en acceptabel vinst vid årets slut?

Holmenkoncernen äger dotterbolaget till hundra procent och därmed bestämmer de ramarna för verksamheten. Holmen Mets bedrivs i syfte att säkra koncernens råvarubehov och

volymerna ska levereras till ett självkostnadspris som innebär att Holmen Skog inte generar vinst då de levererar råvaran till industrin. Koncernen beslutar var de väljer att ta ut vinsterna. En fråga som går att fundera över är om det är rättvist gentemot egen industri att först gå ut på den externa marknaden och undersöka vad konkurrenterna är beredd att betala för den estniska råvaran och sedan tvinga fram dessa priser internt i koncernen?

Holmen Mets redovisade nettovinster befinner sig inom den skala som skattemyndigheterna kräver att bolagets vinst ska existera inom. Dock finns undantag för år 2007. Den vinst om 895 000 EEK som bolaget redovisade är inte långt ifrån den lägsta godtagbara vinst. Företag sätter upp ett mål om den vinst man ska försöka uppnå vid årets slut. Det är inte alltid lätt att förverkliga uppsatta mål. Under året kan många olika faktorer inträffa som innebär att målen inte går att uppfylla. Holmen Mets vinstmarginaler de senaste åren motsvarar inte 0,5-4 % av bolagets omsättning. Dock bör noteras att den uppsatta skalan för rimlig vinstmarginal är ungefärlig och dotterbolagets vinstmarginaler avviker med väldigt små marginaler från denna skala. Därmed finns det ingen anledning för den estniska skattemyndigheten att misstänka att Holmen Mets inte får sin rimliga andel av de vinster som genereras inom Holmenkoncernen. Det finns heller ingen anledning att misstänka att Holmen Skog förflyttar vinstmedel till Estland eftersom de redovisade vinsterna ligger nära skalans minimum nivå.

Holmenkoncernen och Stora Enso är de största importörerna av estnisk massaved. Båda bolagen köper 26 % vardera av Estlands totala exportvolym. De bolag som har flest marknadsandelar på den estniska virkesmarknaden borde även svara för en stor del av de aktuella marknadspriserna. Därför antar jag att Holmen Skog till viss del tillämpar marknadsmässiga priser.

I den interna jämförelsetransaktion som presenteras i resultatavsnittet redovisar Holmen Skog samtliga importpriser som råder under ett och samma kvartal. Denna jämförelse påvisar att priserna från alla importkällor är ekvivalenta. Det är en marginell variation mellan de olika importpriserna. Dessa index är beräknade utifrån ett enda kvartal vilket innebär att de kan variera mellan olika kvartal. Utifrån de interna uppgifter som redovisas i arbetets resultatavsnitt går det inte att avgöra om företagets internpriser alltid är armlängdsmässiga. Den interna jämförelsetransaktionen borde inte variera alltför mycket mellan olika perioder och troligtvis blir dessa index representativa för flera kvartal. Följaktligen kan jag anta att Holmen Skog tillämpar armlängdsmässiga priser med viss variation inom en avgränsad skala. Så länge bolagets internpriser uppfyller armlängdsprincipen vill jag tro att internprissättningsstrategin är hållbar.

Med anledning av att mina kunskaper inom problemområdet är begränsade är det svårt att avgöra om företagets internprissättningsmodell är hållbar i framtiden. Holmen Skogs uppfattning är att en hållbar prissättning går ut på ständig kommunikation mellan involverade parter. För att informationsöverföringen mellan Holmen Skog och Holmen Mets ska fungera finns det en person från varje bolag som ansvarar för att kommunikationen når fram till alla berörda. Enligt de personer som involveras i interprissättningsbeslutet är företagets internprissättningsmodell lätthanterlig och den består av logiska matematiska beräkningar. I och med den logiska internprissättningsmodellen är det inte svårt att göra eventuella korrigeringar om så behövs. Holmen Skog har fått rutin på sin nuvarande internprissättningsmodell eftersom den är lätt att arbeta med och därmed minskar behovet av förhandlingar vid prissättningsbeslutet. Dessa förutsättningar ökar chanserna för att företagets prissättningsstrategi ska vara hållbar.

8.1 Huvudresultat

I min undersökning av företagets internprissättningsstrategi vill jag poängtera följande huvudresultat.

- Företagets internprissättningsmodell påverkas av många faktorer, såväl interna som externa.
- Bolagets omprövning av rådande kvartalspriser sker med hjälp av en egenhändig kostnadsplusmetod.
- Holmen Skog anpassar vinstpålägget för de interna transaktionerna så dotterbolaget genererar en vinst som accepteras av skattemyndigheterna.
- Den interna jämförelsetransaktion som presenteras i uppsatsens resultatavsnitt påvisar att Holmen Skog tillämpar armlängdsmässiga priser.
- Det finns inte ett enda rådande marknadspris på virkesmarknaden.

8.2 Rekommendationer

Eftersom Holmen Mets anskaffningsvolym är viktig för att Holmens produktionsanläggningar ska kunna bli försedd med tillräckliga råvaruvolymer måste företaget se till att följa uppsatta riktlinjer för internprissättning. Om Holmen Skog menar att deras internprissättningsstrategi bl.a. ska syfta till att styra dotterbolagets resultat i önskad riktning med hjälp av internpriserna bör Holmen Skog arbeta vidare med frågeställningen om bolagets internprissättningsstrategi är hållbar på lång sikt. I samband med att Holmen Skog ska sammanställa sin Country File över verksamheten i Estland kan de ta tillfället i akt att försöka få frågan besvarad. Detta examensarbete kan ses som ett underlag när företaget ska sammanställa sin Country File.

Med tanke på att Holmen Skog inte fullföljer samtliga antaganden för kostnadsplusmetoden måste den egenhändiga kostnadsplusmetodens uppbyggnad beskrivas utförligt i Country File. Dessutom måste företaget förklara hur de uppnår armlängdsmässiga priser genom att använda sig av denna metod.

En av anledningarna till att bolaget fokuserar på att styra prissättningen med hänsyn till att redovisa rimliga vinster kan vara att de vill undvika alltför stor arbetsbörda. Om Holmen Mets redovisar förluster måste Holmen Skog sätta in stödåtgärder som kan tyckas vara resurskrävande. Likaså om det finns för mycket kapital i dotterbolaget måste de göra en utdelning. Med anledning av detta och den nuvarande internprissättningsmetoden som karakteriserar kostnadsplusmetoden bör Holmen Skog ta beslut om hur mycket eget kapital det ska finnas i dotterbolaget och det procentuella avkastningskravet.

Källförteckning

Litteratur

Andersen, Ib. 1998. *Den uppenbara verkligheten – val av samhällsvetenskaplig metod*. Studentlitteratur, Lund

Arvidsson, 2004. *Controllerhandboken*. Industrilitteratur, Stockholm

Burk Wood, M. 2004. *Marketing planning, principles into practice*. Pearson Education Limited, England

Denscombe, M. 2000. *Forskningshandboken - för småskaligaforskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*. Studentlitteratur, Lund

Jacobsen, D – I. 2006. *Vad hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*. Studentlitteratur, Lund

Juslin, H. Hansen, E. 2003. *Strategic marketing in the global forest industries*. Academic press, USA

Kvale, S. 1997. *Den kvalitativa forskningsintervjun*. Studentlitteratur, Lund

Mohr, J. Sengupta, S. & Slater, S. 2005. *Marketing of High-Technology Products and Innovations*, second edition. Prentice Hall, USA

Pindyck, R-S. & Rubinfeld D-L. 2005. *Microeconomics*, sixth edition. Prentice Hall, USA

Trost, J. 2005. *Kvalitativa intervjuer*. Studentlitteratur, Lund

Skriftliga dokument

Skatteverkets information om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap, SKV M 2007:25

Skatteverkets föreskrifter, SKVFS 2007:1

Regeringens Proposition, 2005/06:169

Utdelad promemoria från Holmens skattefunktion angående transfer pricing

Utdelat material från Holmen Skog, Holmen Mets Supervisory Board Meeting

Internet källor

Holmen Skog

Nr 1: <http://www.holmenskog.com/main.aspx?ID=624bc247-cb5e-489a-a86f-5213d07e99da>
2008-01-30

Nr 2: <http://www.holmenskog.com/main.aspx?ID=0913b345-6bd7-44e1-90f8-3503afad01ed> 2008-01-30

Holmen

Nr 1: Nr 1: <http://www.holmen.com/main.aspx?ID=a9ccff45-43a4-4913-ae2c-94c5577ca735> 2008-01-30

Nr 2: <http://www.holmen.com/main.aspx?ID=841cd529-606c-41f9-9cad-9fe2f9343928> 2008-01-30

Nr 3: <http://www.holmen.com/main.aspx?ID=acdf412e-301a-4399-bd66-9a92b59dcbe5> 2008-01-30

Laurelli

Nr 1:
<http://www.laurelli.com/ordbok/ord/marknadspris.asp> 2008-01-29

Regeringen

Nr 1:
<http://www.regeringen.se/sb/d/5467> 2008-04-13

Skatteverket

Nr1:
<http://skatteverket.se/rattsinformation/meddelanden/2007/2007/skvm200725.4.4c6191e3115d2ea500880004281.html#31.53a97fe91163dfce2da8000168> 2008-05-01

Exportnytt.swedishtrade

Nr 1:
<http://www.exportnytt.swedishtrade.se/framework/exportnews.aspx?id=3838> 2008-05-13

Muntliga källor / Intervjuer

Gidlund, Tore. Redovisningschef, Holmen Skog AB, stab ekonomi/administration, Örnköldsvik 2008-01-10 och 2008-03-17

Forsén, Fredrik. Stabschef, Holmen Skog AB, stab strategisk utveckling, Örnköldsvik 2008-01-11 och 2008-03-17

Lind, Gunnar. Ekonomichef, Holmen Skog AB, stab ekonomi/administration, Örnköldsvik 2008-01-11 och 2008-03-17

Bergqvist, Gunilla. Tax Manager, Holmen AB, skattefunktion, Örnköldsvik 2008-01-10

Odén, Benne. Vice president, Holmen AB, skattefunktion, Örnköldsvik 2008-01-10

Magnusson, Lars. Virkeschef, Holmen Skog AB, region Iggesund, Iggesund 2008-03-26

Bilaga 1

Samtalsguide

Beskrivning av en virkesaffär

- Hur sker materialflödet från estländsk skog till Iggesund bruk?
- Vem ansvarar för de olika stegen i processen?
- Förekommer det någon dokumentation i de olika stegen, vad dokumenteras i sådana fall?
- Sänds dokumentationen vidare, i sådana fall till vem?
- Vilka kostnader uppstår i de olika stegen i materialflödet?
- Hur ser det finansiella flödet ut i processen? Kanske går det att exemplifiera med en kostnadsanalys (Index kanske blir aktuellt)
- När sker extern betalning?

Internpriset

- Vilka personer i såväl moderbolag som dotterbolag involveras i internprissättningsbeslutet?
- Vad gör respektive person i processen?
- Hur går respektive person tillväga för att komma fram till ett rimligt internpris?
- Vad blir det slutgiltiga internpriset för det flöde jag följer?
- Vem sätter priset?
- Vilket underlag finns?
- Vem informeras om internpriset?
- För vad och hur länge gäller internpriset?
- För vilka affärer/inköp gäller internpriset, endast vid handel med Holmen Mets eller är prisnivån ungefär densamma som handel med externa bolag?
- Vilka priser gäller om Holmen Skog köper från ett bolag som importerar virke, utgår man ifrån ett marknadspris?
- Finns det ett så kallat marknadspris i Estland?
- Sker en avgränsning för olika inköp? (Vissa områden, virkeskvaliteter)
- Vad händer om priser trändmässigt ökar respektive minskar?

Frågor värda att belysa utifrån prissättningsteorier

- Man talar om både interna och externa faktorer som påverkar prissättningen av varor och tjänster, De externa faktorerna är kunder, marknadens behov, konkurrens, aktörerna i förädlingskedjan, lagar och regelverk. Till interna faktorer räknas organisation och marknadsföringsmål, kostnader, riktlinjer och positionering, produkt och livscykel samt övrig marknadsförings-mix. Hur påverkas priset utifrån dessa variabler? Spelar alla dessa variabler roll för Holmen Skogs prissättning av interna leveranser, isåfall hur?
- Handlar det om att balansera kostnader, konkurrens och kunder vid prissättningsbeslut?
- Hur är virket som Holmen Mets köper från leverantörer i Estland prissatt? Finns det ett betalningstak, begränsad betalningsförmåga?
- Är virkesråvaran en homogen vara?

Bilaga 2

Samtalsguide

Externa virkesaffärer med Holmen Mets volymer

- Varför sker det fördelning av Holmen Mets volymer?
- Hur fungerar de externa affärerna med estnisk råvara?
- Hur prissätts dessa affärer?
- Hur kan försäljningspriset till extern aktör skilja sig ifrån internpriserna?

Publications from The Department of Forest Products, SLU, Uppsala

Rapporter/Reports

1. Ingemarson, F. 2007. De skogliga tjänstemännens syn på arbetet i Gudruns spår. Institutionen för skogens produkter, SLU, Uppsala
2. Lönnstedt, L. 2007. *Financial analysis of the U.S. based forest industry*. Department of Forest Products, SLU, Uppsala
4. Stendahl, M. 2007. *Product development in the Swedish and Finnish wood industry*. Department of Forest Products, SLU, Uppsala
5. Nylund, J-E. & Ingemarson, F. 2007. *Forest tenure in Sweden – a historical perspective*. Department of Forest Products, SLU, Uppsala
6. Lönnstedt, L. 2008. *Forest industrial product companies – A comparison between Japan, Sweden and the U.S.* Department of Forest Products, SLU, Uppsala
7. Axelsson, R. 2008. Forest policy, continuous tree cover forest and uneven-aged forest management in Sweden's boreal forest. Licentiate thesis. Department of Forest Products, SLU, Uppsala
8. Johansson, K-E.V. & Nylund, J-E. 2008. NGO Policy Change in Relation to Donor Discourse. Department of Forest Products, SLU, Uppsala
9. Uetimane Junior, E. 2008. Anatomical and Drying Features of Lesser Known Wood Species from Mozambique. Licentiate thesis. Department of Forest Products, SLU, Uppsala

Examensarbeten/Master Thesis

1. Stangebye, J. 2007. Inventering och klassificering av kvarlämnad virkesvolym vid slutavverkning. *Inventory and classification of non-cut volumes at final cut operations*. Institutionen för skogens produkter, SLU, Uppsala
2. Rosenquist, B. 2007. Bidragsanalys av dimensioner och postningar – En studie vid Vida Alvesta. *Financial analysis of economic contribution from dimensions and sawing patterns – A study at Vida Alvesta*. Institutionen för skogens produkter, SLU, Uppsala
3. Ericsson, M. 2007. En lyckad affärsrelation? – Två fallstudier. *A successful business relation? – Two case studies*. Institutionen för skogens produkter, SLU, Uppsala
4. Ståhl, G. 2007. Distribution och försäljning av kvalitetsfuru – En fallstudie. *Distribution and sales of high quality pine lumber – A case study*. Institutionen för skogens produkter, SLU, Uppsala
5. Ekholm, A. 2007. Aspekter på flyttkostnader, fastighetsbildning och fastighetstorlekar. *Aspects on fixed harvest costs and the size and dividing up of forest estates*. Institutionen för skogens produkter, SLU, Uppsala
6. Gustafsson, F. 2007. Postningsoptimering vid sönderdelning av fura vid Sätters Ångsåg. *Saw pattern optimising for sawing Scots pine at Sätters Ångsåg*. Institutionen för skogens produkter, SLU, Uppsala
7. Götherström, M. 2007. Följdeffekter av olika användningssätt för vedråvara – en ekonomisk studie. *Consequences of different ways to utilize raw wood – an economic study*. Institutionen för skogens produkter, SLU, Uppsala
8. Nashr, F. 2007. *Profiling the strategies of Swedish sawmilling firms*. Department of Forest Products, SLU, Uppsala
9. Högsborn, G. 2007. Sveriges producenter och leverantörer av limträ – En studie om deras marknader och kundrelationer. *Swedish producers and suppliers of glulam – A study about their markets and customer relations*. Institutionen för skogens produkter, SLU, Uppsala
10. Andersson, H. 2007. *Establishment of pulp and paper production in Russia – Assessment of obstacles*. Etablering av pappers- och massaproduktion i Ryssland – bedömning av möjliga hinder. Department of Forest Products, SLU, Uppsala
11. Persson, F. 2007. Exponering av trägolv och lister i butik och på mässor – En jämförande studie mellan sport- och bygghandeln. Institutionen för skogens produkter, SLU, Uppsala
12. Lindström, E. 2008. En studie av utvecklingen av drivningsnettot i skogsbruket. *A study of the net conversion contribution in forestry*. Institutionen för skogens produkter, SLU, Uppsala
13. Karlhager, J. 2008. *The Swedish market for wood briquettes – Production and market development*. Department of Forest Products, SLU, Uppsala

14. Höglund, J. 2008. *The Swedish fuel pellets industry: Production, market and standardization*. Den Svenska bränslepellelsindustrin: Produktion, marknad och standardisering. Department of Forest Products, SLU, Uppsala
15. Trulson, M. 2008. Värmebehandlat trä – att inhämta synpunkter i produktutvecklingens tidiga fas. *Heat-treated wood – to obtain opinions in the early phase of product development*. Institutionen för skogens produkter, SLU, Uppsala
16. Nordlund, J. 2008. Beräkning av optimal batchstorlek på gavelspikningslinjer hos Vida Packaging i Hestra. *Calculation of optimal batch size on cable drum flanges lines at Vida Packaging in Hestra*. Institutionen för skogens produkter, SLU, Uppsala
17. Norberg, D. & Gustafsson, E. 2008. *Organizational exposure to risk of unethical behaviour – In Eastern European timber purchasing organizations*. Department of Forest Products, SLU, Uppsala
18. Bäckman, J. 2008. Kundrelationer – mellan Setragroup AB och bygghandeln. *Customer Relationship – between Setragroup AB and the DIY-sector*. Institutionen för skogens produkter, SLU, Uppsala
19. Richnau, G. 2008. *Landscape approach to implement sustainability policies? - value profiles of forest owner groups in the Helgeå river basin, South Sweden*. Department of Forest Products, SLU, Uppsala
20. Sokolov, S. 2008. *Financial analysis of the Russian forest product companies*. Department of Forest Products, SLU, Uppsala
21. Färilin, A. 2008. *Analysis of chip quality and value at Norske Skog Pisa Mill, Brazil*. Department of Forest Products, SLU, Uppsala
22. Johansson, N. 2008. *An analysis of the North American market for wood scanners*. En analys över den Nordamerikanska marknaden för träscanners. Department of Forest Products, SLU, Uppsala
23. Terzieva, E. 2008. *The Russian birch plywood industry – Production, market and future prospects*. Den ryska björkplywoodindustrin – Produktion, marknad och framtida utsikter. Department of Forest Products, SLU, Uppsala
24. Hellberg, L. 2008. Kvalitativ analys av Holmen Skogs internprissättningsmodell. *A qualitative analysis of Holmen Skogs transfer pricing method*. Institutionen för skogens produkter, SLU, Uppsala