

UNIVERSITETET FOR MILJØ- OG BIOVITENSKAP



Sammendrag

I denne studien har vi forsøkt å avdekke utbredelsen av Target Costing blant store, norske produksjonsbedrifter. Target Costing kan defineres som *en strukturert tilnærming for å avdekke levetidskostnaden som et gitt produkt med spesifisert funksjonalitet og kvalitet må bli produsert til, for å generere ønsket fortjeneste over hele produktets livssyklus, når det blir solgt til forventet salgspris.*

For å avdekke utbredelsen av Target Costing, har vi gjennomført en spørreundersøkelse blant et tilfeldig utvalg på 285 norske produksjonsbedrifter med over 100 ansatte. Av respondentene ble 24 av 68 klassifisert som brukere av Target Costing. Dette tilsvarer en adopsjonsrate på 35,3 %. Av de som ble klassifisert som brukere av Target Costing, svarte hovedandelen at de benyttet en tilnærming med de samme fundamentale karakteristikkene, men at de omtalte den som noe annet. Adopsjonsraten var høyest i bransjene/bedriftgrupperingene *Næringsmidler* (71 %), *IT* (57 %) og *Industribedrifter* (56 %). Respondentene oppgav at de viktigste målsetningene for adopsjon av Target Costing var *mer stabil og sikker lønnsomhet, bedre kostnadskontroll og bedre kundetilfredshet*. I tillegg indikerte resultatene at tilnærmingen i stor grad svarte til målsetningene. Avdelingene som er mest involvert i Target Costing-prosessen er *produktutvikling, økonomi og produksjon*.

Abstract

This study attempts to examine to which extent large, Norwegian production companies use Target Costing. Target Costing can be defined as *a structured approach to determine the life-cycle cost at which a proposed product with specified functionality and quality must be produced to generate the desired level of profitability over its life cycle when sold at its anticipated selling price.*

To identify the adoption rate of Target Costing, we conducted a survey among a random sample of 285 Norwegian manufacturing companies with more than 100 employees. *24 out of a total of 68 respondents were classified as adopters of Target Costing.* This represents an adoption rate of 35,3%. The majority of the respondents defined as Target Costing adopters, was using an approach with a different name, but with the same fundamental characteristics as Target Costing. The adoption rates were highest in the following industries/business groups: *Food (71%), IT (57%) and Industrial firms (56%).* The main objectives for adopting Target Costing was *more stable and secure profitability, better cost control and improved customer satisfaction.* In addition, the benefits of the approach adhered to the expectations of the respondents. The *product development, finance and production* departments are involved in the Target Costing process to the greatest extent.

Forord

Denne utredningen er gjennomført som et ledd av masterstudiet i Økonomi og Administrasjon ved Handelshøgskolen ved Universitetet for miljø- og biovitenskap (UMB). Utredningen avslutter vårt 2-årige masterstudium, og teller 30 av totalt 120 studiepoeng.

Undertegnede har begge stor interesse for bedriftsøkonomi, og har derfor *Økonomistyring* som *Major* i vår masterprofil. Interessen for temaet *Target Costing* oppstod høsten 2010. Vår masterveileder, *Kjell Gunnar Hoff*, holdt da et interessant kurs om *Strategisk økonomistyring*. Vi ble i dette kurset kjent med økonomistyringstilnærmingen *Target Costing*, som har vist seg å spille en viktig rolle i japanske bedrifters sterke konkurransekraft siden 1960-tallet. Da det viste seg at det var forsket lite på tilnærmingen i Norge, mente vi det kunne være interessant å forsøke å avdekke utbredelsen også blant norske produksjonsbedrifter.

Utredningen vi nå har ferdigstilt, ville ikke latt seg gjennomføre hvis det ikke hadde vært for de som har stilt sin tid til disposisjon for oss. I den forbindelse vil vi først rette en takk til alle bedriftene, og deres representant, som tok seg tid til å svare på vår spørreundersøkelse.

Vi vil også rette en stor takk til vår masterveileder, *Kjell Gunnar Hoff*. Gjennom hele prosessen, med alt fra innhenting av relevant litteratur til utforming av spørreskjema og strukturering av oppgaven, har han bistått oss, og gitt oss god og konstruktiv hjelp. Uten hans hjelp ville ikke denne utredningen blitt like god!

Oslo, 16. mai 2011

Dag Ormåsen

Pål Andreas Limoseth

Innholdsfortegnelse

SAMMENDRAG	I
ABSTRACT	III
FORORD	V
INNHALDSFORTEGNELSE	VII
FIGUR- OG TABELLISTE	X
KAPITTEL 1	11
1.0 INTRODUKSJON	12
1.1 <i>Problembeskrivelse</i>	13
1.1.1 Problemstilling	14
1.1.2 Oppsummering av våre forskningsspørsmål	15
1.2 <i>Nøkkelbegreper</i>	15
1.3 <i>Disposisjon</i>	17
KAPITTEL 2	19
2.0 TARGET COSTING	20
2.1 <i>Target Costing-prosessen</i>	21
2.1.1 Markedsdrevet Target Costing	22
2.1.2 Target Costing på produktnivå	26
2.1.3 Target Costing på komponentnivå	28
2.2 <i>Hvordan nå målkostnaden? – Value Engineering</i>	32
2.2.1 Identifisere kostnadsimplikasjoner av funksjonalitet og design	33
2.2.2 Kostnadsreducerende tiltak	34
2.2.3 Kommunikasjon, koordinering og samarbeid	36
2.2.4 Bør produktet settes i produksjon? – Håndheving av The Cardinal Rule	36
2.2.5 Effektivisering av produksjonsprosessen – Kaizen Costing	37
2.3 <i>Kritikk av Target Costing</i>	38
KAPITTEL 3	41
3.0 TIDLIGERE FORSKNING	42
3.1 <i>Utbredelsen av Target Costing</i>	42
3.2 <i>Faktorer som påvirker adopsjon av Target Costing</i>	45
3.2.1 Begrensede empiriske funn	46
KAPITTEL 4	47
4.0 FORSKNINGSMETODE	48
4.1 <i>To hovedtilnærminger</i>	48

4.2	<i>Validitet og reliabilitet</i>	49
4.3	<i>Valg av metode</i>	50
4.4	<i>Utvalg</i>	52
4.4.1	<i>Krav til et representativt utvalg</i>	52
4.4.2	<i>Kriterier for vårt utvalg</i>	52
4.5	<i>Utforming av spørreskjemaet</i>	56
4.6	<i>Gjennomføring av spørreundersøkelsen</i>	59
KAPITTEL 5	.....	61
5.0	<i>RESULTATER OG ANALYSER</i>	62
5.1	<i>Respons</i>	62
5.2	<i>Respondentene</i>	63
5.3	<i>Adopsjon av Target Costing</i>	66
5.3.1	<i>Definere brukere av Target Costing</i>	68
5.3.2	<i>Adopsjonsrate</i>	72
5.3.3	<i>Utbredelsen av Target Costing i ulike bransjer</i>	76
5.4	<i>Målsetninger og oppnådde effekter knyttet til adopsjon av Target Costing</i>	79
5.4.1	<i>Målsetninger</i>	79
5.4.2	<i>Oppnådde effekter</i>	82
5.5	<i>Grunner for ikke å bruke Target Costing</i>	84
5.6	<i>Avdelingers/interessenteners involvering i Target Costing-prosessen</i>	85
5.7	<i>Ulike verktøyers/metoders viktighet i Target Costing-prosessen</i>	88
5.8	<i>Forhold som kan påvirke adopsjon av Target Costing</i>	91
5.9	<i>Utvalgte sitater</i>	93
KAPITTEL 6	.....	95
6.0	<i>OPPSUMMERING OG KONKLUSJONER</i>	96
6.1	<i>Svar på forskningsspørsmålene</i>	96
6.2	<i>Begrensninger ved vår studie og råd til videre forskning</i>	97
TILLEGG	.....	99
REFERANSELISTE	.....	100
<i>Internettreferanser</i>		101
APPENDIKS	.....	102
<i>Vedlegg 1</i>		102
<i>Utvalgsriterier brukt i Kompass</i>		102
<i>Vedlegg 2</i>		103
<i>Utvalgsbedriftene</i>		103
<i>Vedlegg 3</i>		104
<i>Spørreskjema, inkludert skranker</i>		104

<i>Vedlegg 4</i>	116
Kopi av e-postinvitasjon.....	116
<i>Vedlegg 5</i>	117
Kopi av e-postinvitasjon - Påminnelse	117
<i>Vedlegg 6</i>	118
De spesifiserte bransjene.....	118

Figur- og tabelliste

FIGUR 1: TARGET COSTING-PROSESSEN	21
FIGUR 2: FAKTORER SOM PÅVIRKER FASTSETTING AV SALGSPRIS/MÅLPRIS.	24
FIGUR 3: PRODUKTDESIGNENS AKKUMULERTE KOSTNADSFORPLIKTELSER OG DE AKKUMULERTE LEVETIDSKOSTNADENE	34
FIGUR 4: RESPONSLOGG.....	62
FIGUR 5: ANTALL ANSATTE I RESPONDENTBEDRIFTENE	64
FIGUR 6: RESPONDENTENES VALG AV ALTERNATIVER MED HENSYN PÅ BRUK AV TARGET COSTING.	67
FIGUR 7: RESPONDENTENES VALG AV PÅSTAND PÅ KONTROLLSPØRSMÅLET.....	70
FIGUR 8: ADOPSJONSRATE BLANT RESPONDENTBEDRIFTER MED OVER 100 ANSATTE.	72
FIGUR 9: ADOPSJONS RATER AV TARGET COSTING I ULIKE LAND.	73
FIGUR 10: ADOPSJONS RATE MED JUSTERT UTVALG, SAMMENLIGNET MED SVENSK STUDIE.	74
FIGUR 11: ADOPSJONS RATE AV TARGET COSTING FORDELT PÅ BEDRIFTER AV ULIKE STØRRELSER.....	75
FIGUR 12: ADOPSJONS RATE FOR BEDRIFTER MED NORSKE EIERE VERSUS UTENLANDSKE EIERE.....	76
TABELL 1: SAMMENLIGNING AV ADOPSJONS RATER I ULIKE STUDIER.	44
TABELL 2: RESPONS RATER I ULIKE SAMMENLIGNBARE STUDIER.	63
TABELL 3: RESPONDENTENES STILLINGER.	63
TABELL 4: RESPONDENTBEDRIFTENES BRANSJER.	65
TABELL 5: OPPHAVET TIL RESPONS BEDRIFTENES MAJORITETSEIERE.	66
TABELL 6: SVARALTERNATIVER VEDRØRENDE BRUK AV TARGET COSTING.....	67
TABELL 7: DE "POTENSIELLE BRUKERNE" SINE SVAR PÅ KONTROLLSPØRSMÅLET.	70
TABELL 8: "IKKE-BRUKERNE" SINE SVAR PÅ KONTROLLSPØRSMÅLET.....	71
TABELL 9: ADOPSJONS RATE AV TARGET COSTING I ULIKE BRANSJER.	77
TABELL 10: ADOPSJON AV TARGET COSTING BLANT ULIKE BRANSJER, INKLUDERT SAMLEBRANSJEN; <i>INDUSTRI BEDRIFTER</i>	77
TABELL 11: RESPONDENTENES MÅLSETNINGER FOR Å TA I BRUK TARGET COSTING.	81
TABELL 12: RESPONDENTBEDRIFTENES OPPNÅDDE EFFEKTER I FORHOLD TIL MÅLSETNINGENE, VED BRUK AV TARGET COSTING.	82
TABELL 13: RESPONDENTERS BEGRUNNELSER FOR IKKE Å BENYTTET TARGET COSTING.....	84
TABELL 14: AVDELINGERS/INTERESSENTERS GRAD AV INVOLVERING I TARGET COSTING-PROSESSEN.	86
TABELL 15: ØKONOMER VERSUS IKKE-ØKONOMER SIN VURDERING AV ØKONOMIAVDELINGENS INVOLVERING I TARGET COSTING-PROSESSEN.....	87
TABELL 16: TARGET COSTING-BRUKERES VURDERING AV ULIKE VERKTØYERS/METODERS GRAD AV VIKTIGHET I TARGET COSTING-PROSESSEN.....	89
TABELL 17: ANDELEN RESPONDENTER SOM IKKE HAR HØRT OM DE ULIKE VERKTØYENE SOM SKYLDES RESPONDENTENS STILLING.	90
TABELL 18: BRUKERE VERSUS IKKE-BRUKERE SITT SYN PÅ FAKTORER SOM OMHANDLER KONKURRANSEINTENSITET OG USIKKERHET I OMGIVELSENE.....	92

Kapittel 1

Introduksjon

1.0 Introduksjon

”Globalisering” er et begrep de fleste er kjent med. Som følge av den enorme utvikling innen kommunikasjonsteknologien og de stadig bedre og rimeligere transportmulighetene, er ikke lenger ”den andre siden av verden” langt unna.

Sett fra forbrukernes ståsted, er denne utviklingen fordelaktig. Man får stadig større innsikt i, og kunnskap om, hva som finnes på verdensmarkedet, og kryssing av landegrensler er i mindre grad avgjørende for valg av produsent. Også for bedrifter har globaliseringen gitt uante muligheter, *men* den kan også ha ført med seg noen utfordringer.

På grunn av den frie informasjonsflyten og de mer gjennomsluktige markedene, konkurrerer bedrifter i dag i mindre grad lokalt og i større grad globalt. For de fleste bedrifter innebærer derfor globaliseringen at kostnadsfokus har blitt betydelig viktigere, samtidig som det er blitt mer avgjørende å utvikle produkter i henhold til kundenes kriterier. Den stadig mer intense konkurransen, har derfor ført til at bedrifter tar til seg nye kostnadsstyringsmetoder for å kunne være konkurransedyktige. En tilnærming som både fokuserer på kostnader og tar hensyn til kundenes kriterier, og som derfor virker å kunne være hensiktsmessig for mange bedrifter, er *Target Costing*.

Target Costing oppstod i Japan på 1960-tallet. Riktignok skal tilnærminger med flere av de samme karakteristikkene ha eksistert før dette, blant annet i Tyskland og USA, men Target Costing slik vi kjenner det i dag, ble for første gang tatt i bruk av Toyota i 1963. Det gikk da under navnet ”*genka kikaku*”, før det senere ble gitt den engelske tittelen *Target Costing*. Siden 1980-tallet har interessen for Target Costing spredt seg til bedrifter i den vestlige verden. Man fikk da forståelse for at Target Costing kunne være en forklarende faktor for japanske bedrifters sterke konkurransedyktighet (Feil m.fl., 2004: 10).

Til forskjell fra den mer tradisjonelle ”kostpluss-metoden”, hvor salgspris i all hovedsak blir fastsatt på grunnlag av forventende produktkostnader, blir kostnadsgrensen, ved Target Costing, i grove trekk fastsatt på grunnlag av produktets forventede salgspris. Med andre ord, ved Target Costing er kostnadene et resultat av prisen, og ikke prisen et resultat av kostnadene (Kwah, 2004: 32). Dette gjør at Target Costing kan karakteriseres som *en metode for lønnsomhetsstyring*, like mye som en metode for kostnadsstyring (Cooper & Slagmulder, 1997: 72).

Target Costing er en prosess som tar for seg mange ulike aspekter, og det finnes derfor mange ulike definisjoner. Everaert m.fl. (2006: 236-237), beskriver Target Costing som følger (fritt oversatt fra engelsk):

Target Costing er en kostnadsstyringsteknikk som anvendes gjennom produktutviklingsfasen: en målkostnad blir fastsatt for et nytt produkt og produktutviklingsteamet er motivert til å nå målet før lansering.

Dette er en kort og enkel beskrivelse av Target Costing, men man forstår likevel prinsippene. Target Costing-prosessen i seg selv er derimot relativt kompleks, og innebærer vanligvis stor grad av kommunikasjon, koordinasjon og samarbeid mellom bedriftens ulike avdelinger (Cooper & Slagmulder, 1997; Yoshikawa m.fl., 1993). Vi vil derfor vie store deler av vår utredning til å beskrive Target Costing-prosessen i henhold til den japanske modellen.

På grunn av at det prinsipielt virker logisk å drive business ut fra den tankegangen som Target Costing innebærer, synes vi det virket interessant å fordype oss mer i dette. Å drive en bedrift dreier seg om å tjene penger, og derfor virker det smart å anvende en tilnærming som innebærer at man kun lanserer produkter som vil være lønnsomme. Target Costing er nok neppe en tilnærming som er egnet for alle bransjer, men vi avslutter likevel denne innledningen med et sitat som vi synes oppsummerer all argumentasjon for å adoptere Target Costing, på en god måte (Everaert m.fl., 2006: 245):

Jeg kan ikke forestille meg at vi skulle designe og utvikle et nytt produkt uten noen målkostnad. Å lansere produkter i et marked med høy konkurranseintensitet uten at det er tatt utgangspunkt i hva kundene er villige til å betale for, er helt uforståelig for meg. [...] Hvis produktet ikke skulle være lønnsomt for bedriften, ser jeg ingen grunn til hvorfor vi skulle bruke krefter på å utvikle det produktet.

Avdelingssjef for designavdeling ved en belgisk bedrift

1.1 Problembeskrivelse

Etter at japanske produksjonsbedrifter oppnådde konkurransefordeler overfor vestlige konkurrenter gjennom bruk av Target Costing, har metoden og tankegangen spredt seg. Det har medført et økt fokus på studier som tar for seg å avdekke bruken av Target Costing, også i land utenfor Japan. Så langt vi har kunnet identifisere, er det imidlertid i Norge kun gjennomført enkelte casestudier vedrørende bruken av Target Costing. Vi mente derfor det kunne være interessant å forsøke å avdekke utbredelsen av Target Costing i Norge.

Target Costing har som nevnt sin opprinnelse fra produksjonsbedrifter i Japan. Mye av litteraturen skrevet om Target Costing (bla. Cooper & Slagmulder, 1997) indikerer at tilnærmingen er mest hensiktsmessig for produksjonsbedrifter. Også tidligere studier (Ax m.fl., 2008; Dekker & Smidt, 2003; Tani m.fl., 1994) har fokusert på utbredelsen i bransjer der aktørene kan klassifiseres som

produksjonsbedrifter. Å undersøke utbredelsen av Target Costing blant produksjonsbedrifter, ble derfor naturlig også for oss.

Tidligere studier har vist at en bedrifts størrelse er en viktig faktor som påvirker adopsjon av mer komplekse styringstilnærminger (Chenhall & Langfield-Smith, 1998: 12). Siden Target Costing er en kompleks tilnærming, antas det, på samme måte som med for eksempel *aktivitetsbasert kostnadskalkulasjon* (ABC), at bruken er mest utbredt blant bedrifter av en viss størrelse (Ax m.fl., 2008: 98). For i størst mulig grad å treffe de bedriftene som Target Costing er egnet for, har vi i vår undersøkelse derfor valgt å stille krav til bedriftenes størrelse, og inkluderer derfor kun bedrifter definert som store i norsk målestokk¹.

1.1.1 Problemstilling

På bakgrunn av presiseringene over, har vi formulert følgende problemstilling:

Hvor utbredt er bruken av Target Costing blant norske produksjonsbedrifter, definert som store i norsk målestokk?

Ut over å avdekke utbredelsen av Target Costing ønsker vi også å besvare ytterligere noen underspørsmål.

Tidligere lignende studier gjennomført i andre land, har vist at Target Costing er mest utbredt i enkelte bransjer, blant annet innen transportkomponenter, elektronikk og tekstiler (Dekker & Smidt, 2003; Tani m.fl., 1994). I henhold til vår problemstilling, har ikke vi valgt å fokusere på noen spesielle bransjer, kun generelt på produksjonsbedrifter. Det innebærer at bedriftene i vårt utvalgt vil representere produksjonsbedrifter i mange ulike bransjer. På bakgrunn av dette ønsker vi derfor å undersøke:

I hvilke bransjer er Target Costing mest utbredt, og er Target Costing utbredt innenfor de samme bransjene i Norge som i de andre landene som er studert?

Videre ønsker vi å undersøke hva som er målsetningene ved å ta i bruk Target Costing. I studier gjennomført av Dekker og Smidt (2003) og Tani m.fl. (1994) kommer de fram til at hovedmotivasjonen til bedriftene for adopsjon av Target Costing, var å redusere kostnader. Vi ønsker derfor å undersøke om dette også var hovedmålsetningen for adopsjon av Target Costing i Norge.

Hva var hovedmålsetningen for implementering av Target Costing, og hvilke effekter har Target Costing gitt etter det ble tatt i bruk?

¹ Se kapittel 4.4 *Utvalg* for definisjon av store, norske bedrifter.

Target Costing innebærer koordinasjon og samhandling mellom ulike avdelinger i bedriften. Ifølge Yoshikawa m.fl. (1993) krever Target Costing at ulike representanter fra blant annet produktutvikling, produksjon, økonomi, markedsføring og salg samarbeider på tvers av avdelinger. Vi ønsker derfor å undersøke om slik samhandling finner sted også blant bedriftene i vårt utvalg.

I hvilken grad er ulike avdelinger/interessenter involvert i Target Costing-prosessen?

I følge mye av litteraturen skrevet om Target Costing, vil forhold i omgivelsene kunne være med på å bestemme nytten, og dermed utbredelsen, av Target Costing. Tidligere forskning har fokusert på spesielt to faktorer; *usikkerhet i omgivelsene og konkurranseintensitet*, men det er varierende funn med hensyn på hvordan disse faktorene påvirker adopsjon av Target Costing (Ax m.fl., 2008; Dekker & Smidt, 2003; Tani m.fl., 1994). Vi ønsker derfor å undersøke om disse faktorene kan være med på å forklare utbredelsen av Target Costing.

Kan respondentenes persepsjon av usikkerheten i omgivelsene og konkurranseintensiteten i bransjen, være forklarende faktorer på adopsjon av Target Costing?

1.1.2 Oppsummering av våre forskningsspørsmål

Spørsmålene over er altså de vi i all hovedsak ønsker å besvare. Resultatene fra vår studie vil også kunne besvare ytterligere spørsmål, men det er i all hovedsak disse vi ønsker å fokusere på. Under kan du se en oppsummering av våre forskningsspørsmål:

Problemstilling:

- Hvor utbredt er bruken av Target Costing blant norske produksjonsbedrifter, definert som store i norsk målestokk?

Tilleggsspørsmål:

- I hvilke bransjer er Target Costing mest utbredt, og er Target Costing utbredt innenfor de samme bransjene i Norge som i de andre landene som er studert?
- Hva var hovedmålsetningen for implementering av Target Costing, og hvilke effekter har Target Costing gitt etter det ble tatt i bruk?
- I hvilken grad er ulike avdelinger/interessenter involvert i Target Costing-prosessen?
- Kan respondentenes persepsjon av usikkerheten i omgivelsene og konkurranseintensiteten i bransjen, være forklarende faktorer på adopsjon av Target Costing?

1.2 Nøkkelbegreper

Under presenterer vi de viktigste begrepene benyttet i vår utredning. Mer utdypede forklaringer av de ulike begrepene, og tilhørende definisjoner, drøftes i neste kapittel; *2.0 Target Costing*.

Target Costing:

Jamfør kapittel 2.0 *Target Costing*, har vi valgt å benytte Cooper og Slagmulder (1997: 72) sin definisjon på Target Costing:

Target Costing er en strukturert tilnærming for å avdekke levetidskostnaden som et gitt produkt med spesifisert funksjonalitet og kvalitet må bli produsert til, for å generere ønsket fortjeneste over hele produktets livssyklus, når det blir solgt til forventet salgspris.

Vi er kjent med at det finnes norske oversettelser av det engelske begrepet *Target Costing*. Blant annet av Hoff m.fl. (2009: 141) blir det omtalt som *målkostnadskalkulasjon*. Selv om Hoff, i sin definisjon av målkostnadskalkulasjon, presiserer at tilnærmingen er *mer enn kun et kalkulasjonsverktøy*, mener vi at selve ordlyden kan virke noe misvisende.

I Japan, hvor Target Costing har sin opprinnelse, blir tilnærmingen omtalt som *genka kikaku*. Den engelske oversettelsen av dette begrepet mener flere at ikke er dekkende. I 1995 ble det derfor av *Japan Cost Society* besluttet av navnet skulle være *Target Cost Management* (Feil m.fl., 2004: 10). Vi sier oss også enige i dette med bakgrunn i den forståelsen av Target Costing vi har fått. Men Target Costing, selv med dets mangler i selve ordlyden, er det begrepet som er mest utbredt i den vestlige verden.

Med bakgrunn i dette har vi derfor besluttet å benytte oss av det internasjonalt aksepterte begrepet *Target Costing*. Det ville kunne vært formålstjenelig å benytte et norsk uttrykk, *men* da vi fryktet at begrepet *målkostnadskalkulasjon* kunne gi lesere, uten kunnskap om temaet, inntrykk av at tilnærmingen *kun* er et kalkulasjonsverktøy, har vi gått bort fra dette. Vi gjør likevel oppmerksom på at også begrepet Target Costing kanskje ikke er dekkende med hensyn på tilnærmingens virkelige omfang.

Vi vil også presisere at vi ikke er konsekvent med hensyn på hva vi omtaler Target Costing som. Med bakgrunn i litteraturen innen temaet synes det ikke å være konsensus om Target Costing skal omtales som et verktøy, en aktivitet, en teknikk eller lignende. I vår utredning vil det derfor forekomme ulike benevelser, som verktøy, aktivitet, prosess, teknikk, metode, tilnærming og mekanisme, når vi snakker om Target Costing.

Value Engineering:

Det finnes flere definisjoner av Value Engineering. Jamfør diskusjon i kapittel 2.2 *Hvordan nå målkostnaden? – Value Engineering*, vil vi i denne utredningen ta utgangspunkt i definisjonen til Hoff m.fl. (2009: 151):

Value Engineering er en systematisk, tverrfaglig gjennomgang av alle de tekniske og teknologiske forhold som kan tenkes å påvirke et bestemt produkts kostnader, med det formål

å kunne produsere det til den fastsatte målkostnad innenfor de krav som er spesifisert med hensyn til produktets attributter og kvalitet.

Value Engineering lider av noe av de samme problemene som Target Costing med hensyn på norske oversettelser. Av Hoff m.fl. (2009: 150) har Value Engineering blitt oversatt til *verdianalyse*. Denne oversettelsen kunne vært aktuell å benytte. Men av Nilsson (2003: 61) kunne vi se at det forekommer definisjoner av både *Value Engineering* og *Value Analysis*. Vi velger derfor å holde oss til det engelske uttrykket Value Engineering, for å unngå eventuelle uklarheter om hva vi snakker om.

Også i forbindelse med vår omtale av Value Engineering vil det kunne forekomme ulike benevnelser, som verktøy, aktivitet, prosess, teknikk, metode, tilnærming og mekanisme.

Interorganisatorisk økonomistyring:

Som en del av Target Costing-prosessen inngår også interorganisatorisk økonomistyring. Oversettelse er hentet fra Hoff m.fl. (2009: 203), og tilsvarer det Cooper og Slagmulder (2009) omtaler som *Interorganizational Cost Management*. Vi har inntrykk av at denne oversettelsen reflekterer det engelske begrepet på en god måte, og velger derfor å benytte denne, med tilhørende definisjon:

Et strukturert samarbeid mellom uavhengige virksomheter i et leveransenettverk, med det formål å redusere nettverkets totale kostnader og tidsbruk knyttet til utvikling, innkjøp, produksjon og distribusjon av spesifikke varer og tjenester.

The Cardinal Rule of Target Costing:

The Cardinal Rule of Target Costing; "målkostnaden skal aldri overskrides" (Cooper & Slagmulder, 1997: 51) er selve kjernen i Target Costing, og vil bli omtalt flere steder gjennom utredningen. Vi har ikke klart å oppdrive noe godt norsk uttrykk for å erstatte dette, og vil derfor benytte oss av det engelske uttrykket. Som erstatning for hele uttrykket, vil det i all hovedsak bare bli omtalt som *The Cardinal Rule*, eller kun forkortelsen *TCR*.

Kaizen:

Kaizen er opprinnelig et japansk uttrykk og betyr *kontinuerlige forbedringer*. Vi har inntrykk av at dette er et begrep som er godt innarbeidet, både nasjonalt og internasjonalt, og ser derfor ingen grunn til å omtale dette som noe annet.

Vi avslutter introduksjonskapittelet med en disposisjon over vår utredning.

1.3 Disposisjon

I kapittel 2.0 *Target Costing*, vil vi først presentere *Target Costing* og *Target Costing-prosessen* relativt kort og presist, før vi går mer i dybden på de ulike fasene av prosessen. Deretter vil vi ta for

oss hvordan man kan nå målkostnaden med fokus på *Value Engineering*, før vi avrunder kapitlet med noe *kritikk/svakheter* ved Target Costing.

I etterfølgende kapittel; *3.0 Tidligere forskning*, tar vi først en gjennomgang av resultatene fra tidligere studier som har tatt for seg utbredelsen av Target Costing i andre land, før kort tar for oss hva enkelte av disse studiene indikerer med hensyn på *faktorer som kan påvirke adopsjon av Target Costing*.

Videre vil vi i kapittel *4.0 Forskningsmetode*, presentere vårt *valg av forskningsmetode*, samt *prosessen rundt utvalgsutvelgelse*. Kapitlet avsluttes med en gjennomgang av både *utforming og gjennomføring av spørreundersøkelsen*.

I kapittel *5.0 Resultater og analyser*, presenteres resultatene fra vår undersøkelse, før disse videre blir drøftet opp mot litteraturen, tidligere studier og våre forskningsspørsmål.

Vår utredning avsluttes med kapittel *6.0 Oppsummering og konklusjoner*. Her gir vi en kort oppsummering av våre hovedfunn, før vi gjør leserne oppmerksom på begrensinger ved vår studie og kommer med råd til fremtidige studier.

En komplett liste over våre referanser, samt vedlegg, finnes under *Tillegg* bakerst i utredningen.

Kapittel 2

Target Costing

2.0 Target Costing

Target Costing er en prosess som begynner med en produktidé og avsluttes når produktet frigis til produksjon. Siden den største andelen av kostnadene knyttet til et produkt blir bundet opp allerede før produktet går i produksjon (Hoff m.fl., 2009: 143), kan Target Costing spille en avgjørende rolle for produkters fremtidige lønnsomhet. Cooper og Slagmulder (1997: 72) definerer Target Costing som følger (fritt oversatt fra engelsk):

Target Costing er en strukturert tilnærming for å avdekke levetidskostnaden som et gitt produkt med spesifisert funksjonalitet og kvalitet må bli produsert til, for å generere ønsket fortjeneste over hele produktets livssyklus, når det blir solgt til forventet salgspris.

Som vi forstår av denne definisjonen er Target Costing en tilnærming som skal bidra til at bedriften når sine avkastningsmål. Target Costing er altså en prosess som både skal sikre at man utvikler de produktene markedet vil ha, samtidig som man holder seg innenfor en kostnadsramme som sikrer ønsket fortjeneste. Produktets kvalitet og funksjonalitet skal reflektere kundenes preferanser. Produktattributter som kunden ikke er villig til å betale for innebærer kostnader som ikke gir noen merverdi, og bør derfor elimineres. Det tas også hensyn til produktenes levetidskostnader. Kostnader forbundet med investeringer, reklamasjoner, avvikling og lignende, vil også påvirke produkters fortjenestemargin. Produkter konstruert av solid materiale, og med god kvalitet og funksjonalitet, kan over tid vise seg å ha lavere levetidskostnader enn produkter konstruert av dårligere materialer. I dette tilfellet kan reklamasjonskostnader knyttet til produkter med for lav kvalitet bli betydelige gjennom produktets levetid.

The Cardinal Rule of Target Costing

Den kritiske faktoren som skiller Target Costing fra andre tilnærminger som også har til hensikt å håndtere kostnadene til nye produkter, er det sterke fokuset å overholde hovedregelen om at *målkostnaden aldri skal overskrides*. Denne regelen blir av Cooper og Slagmulder (1997: 51) omtalt som *The Cardinal Rule of Target Costing* (TCR).

Regelen håndheves på tre måter (Cooper & Slagmulder, 1997: 122):

- Når endringer på designet resulterer i økte kostnader, må man finne alternative, tilsvarende besparelser på andre områder.
- Lansering av produkter hvor kostnadene har oversteget målkostnaden, er ikke tillatt.
- Overgangen til produksjon skal styres nøye for å sikre at målkostnaden faktisk nås.

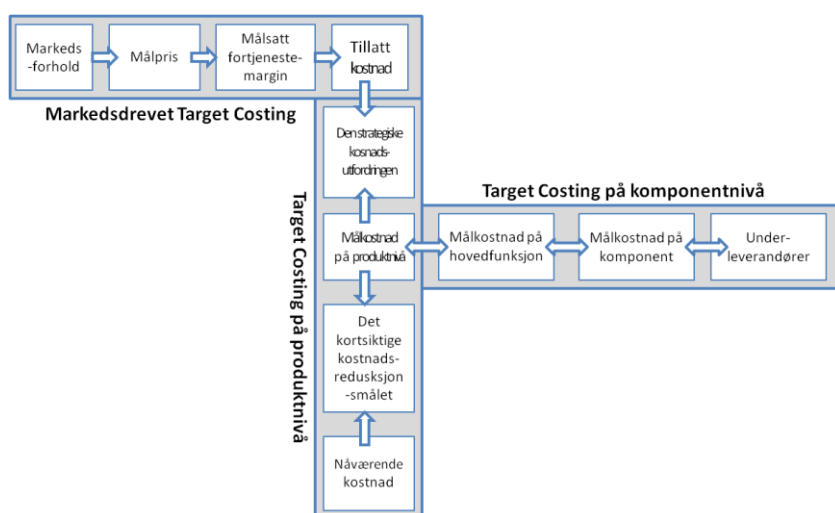
Disse punktene taler i grunn for seg selv. Gjennom utviklingsprosessen kan det være fristende å tillegge et produkt enkelte attributter som man mener vil øke dets verdi. Spørsmålet er da hvorvidt dette innebærer en økning i kostnader som *ikke* kan hentes inn gjennom økt pris. Vil man ikke kunne øke prisen, betyr det at denne endringen er u hensiktsmessig. Alternativt må man da finne kostnadsbesparelser på andre områder som tilsvarer kostnadsøkningen endringen medfører. På denne måten vil man i større grad forhindre at produkter blir tillagt unødvendige attributter.

For at Target Costing skal fungere til sin hensikt, er det viktig at TCR overholdes. Dersom TCR stadig brytes, vil målkostnadene miste sin autoritet. Målkostnadene skal være bindende, ikke veiledende. Det kan likevel under noen omstendigheter kunne tillates at TCR brytes. Vi kommer nærmere inn på håndheving av TCR i kapittel 2.2.4 *Bør produktet settes i produksjon? – Håndheving av The Cardinal Rule*.

2.1 Target Costing-prosessen

Cooper og Slagmulder (1997) har gjennomført mange casestudier i ulike japanske produksjonsbedrifter. På bakgrunn av disse studiene, har de forsøkt å strukturere hva Target Costing innebærer og hvordan prosessen er bygd opp. Studiene strekker seg tilbake til 1990-tallet, men vi anser likevel deres funn som representative fortsatt. Vi vil derfor i all hovedsak ta utgangspunkt i deres verk fra 1997, *Target Costing and Value Engineering*, i vår utredning om Target Costing og Target Costing-prosessen.

I følge Cooper og Slagmulder består Target Costing-prosessen av tre hovedfaser; *markedsdrevet Target Costing*, *Target Costing på produktnivå* og *Target Costing på komponentnivå*.



Figur 1: Target Costing-prosessen².

² Kilde: Cooper & Slagmulder, 1997: 75

Target Costing-prosessen starter med *markedsdrevet Target Costing*. Formålet med denne delen av prosessen er å identifisere den *tillatte kostnaden* for fremtidige produkter, basert på bedriftens langsiktige avkastningsmål, markedets krav og betalingsvillighet, produktstrategi osv.

Presset fra markedet blir så ført videre til produktutviklerne og ingeniørene gjennom *Target Costing på produktnivå*. Her fastsettes *oppnåelige målkostnader*, og produktutviklernes oppgave er da å designe og utvikle produkter som tilfredsstiller kundenes krav til kvalitet og funksjonalitet innenfor kostnadsrammen.

Når målkostnadene på produktnivå er fastsatt, blir de brutt ned på produktets ulike komponenter. Dette er *Target Costing på komponentnivå*. Man viderefører da kostnadspresset bedriften møter i markedet videre ned til bedriftens ulike avdelinger og eventuelle underleverandører.

Vi tar nå for oss de ulike fasene.

2.1.1 Markedsdrevet Target Costing

Target Costing-prosessen starter altså med *markedsdrevet Target Costing*. Formålet med denne delen av prosessen er, som nevnt, å identifisere den tillatte kostnaden for fremtidige produkter. Denne kostnaden er et resultat av forventet salgspris og ønsket fortjenestemargin. I denne fasen står derfor kundene, og deres krav og forventninger til produktet, i fokus.

Markedsdrevet Target Costing kan deles inn i fem steg:

1. Fastsette bedriftens langsiktige salgs- og lønnsomhetsmål.
2. Strukturere bedriftens produktutvalg
3. Fastsette salgsprisen/målprisen.
4. Fastsette målfortjenestemarginen.
5. Fastsette tillatt kostnad.

La oss ta for oss hvert av de ulike stegene.

1. Fastsette bedriftens langsiktige salgs- og lønnsomhetsmål

Hovedmålet med Target Costing er å sikre at alle produkter bidrar til at bedriften når sine langsiktige lønnsomhetsmål. Det må derfor først og fremst besluttes *hva* som er bedriftens langsiktige salgs- og lønnsomhetsmål. Her er derfor påliteligheten til den langsiktige planen avgjørende. For å sikre planens pålitelighet spiller tre faktorer inn:

- For det første; planen er et resultat av grundige analyser av all relevant informasjon, vedrørende konkurranseforhold og andre faktorer som kan påvirke produktfortjenesten.

Denne informasjonen hentes inn gjennom ulike interne og eksterne kanaler. Det langsiktige lønnsomhetsmålet blir normalt satt av toppledelsen som et oppnåelig mål. Som følge av dette vil normalt også enkeltproduktenes fortjenestemål være oppnåelige.

- For det andre; *kun* realistiske planer blir godkjent. Det er viktig at planene er realistiske og ikke påvirket av ønsketenkninger. Godkjenner man planer hvor de beregnede salgsvolumene *ikke* er realistiske, mister Target Costing sin hensikt. Her er det også viktig å avdekke om man har kapasitet til å gjennomføre de faktiske planene.
- For det tredje; planens robusthet må testes omfattende. Her kan det blant annet testes i hvilken grad endring i enkeltprodukters historiske fortjenestemargin eller salgsvolum vil påvirke lønnsomheten i forhold til målet.

Er ikke de langsiktige planene pålitelige, mister Target Costing mye av effekten. Man kan derfor ikke gå videre i prosessen før dette er på plass. Det neste skrittet i prosessen vil være å *strukturere bedriftens produktspekter*.

2. Strukturere bedriftens produktvalg

Dersom bedriften har et bredt produktspekter, er det viktig at dette er et resultat av grundig analyse av kundepreferanser. For at et bredt produktvalg skal fungere, er det viktig at produktene tilfredsstillir ulike kundesegmenter, for å unngå uønsket konkurranse mellom egne produkter; *kannibalisering*. Et *for* bredt produktspekter kan også føre til at kundene blir forvirret, og at det påløper unødvendig høye kostnader. For eksempel vil for mange modeller kunne føre til unødvendig høye produksjons- og distribusjonskostnadene. Har man derimot for *få* modeller, vil konkurrerende produkter kunne stjele potensielle markedsandeler. Det gjelder derfor å finne den balansen hvor den langsiktige avkastningen maksimeres.

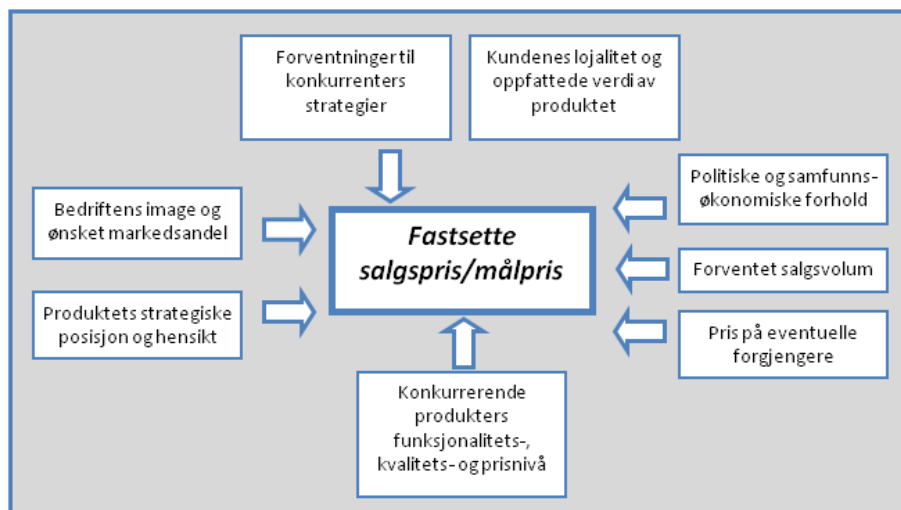
Bedrifter bør kontinuerlig jobbe med å optimalisere sitt produktvalg. Hvorvidt man skal fjerne eksisterende produkter eller lansere nye, avhenger som sagt av grundige analyser av hva som maksimerer avkastningen på sikt. Fordelene med å lansere nye produkter kan i enkelte tilfeller overstiges av de kostnadene dette medfører. Bedriftens overordnede visjon og strategi spiller en viktig rolle for hvilke valg man tar. Det avgjørende er uansett at man gjennomfører grundige analyser, både med hensyn på kundepreferanser, konkurransesituasjon og markedet for øvrig, for å være egnet til å ta de beste avgjørelsene.

3. Fastsette salgsprisen/målprisen

Neste skritt innebærer å fastsette den salgsprisen man tror kundene er villige til å betale for produktet. Det er på grunnlag av denne prisen man fastsetter målkostnaden. Det er derfor avgjørende at denne er så realistisk, og nær faktisk salgspris, som mulig.

Prosessen med å finne rett salgspris bør derfor gjøres svært omfattende og grundig. For å kunne sette rett målpris må man ta med i betraktning både interne og eksterne faktorer. Interne faktorer som vil spille inn vil for eksempel være hvilken strategisk posisjon i produktutvalget det aktuelle produktet skal ha med hensyn på pris- og statusklasse. Eksterne faktorer som spiller inn vil blant annet være bedriftens merkenavn, nivå på kundelojalitet og ønsket markedsandel. I tillegg vil pris-, kvalitets- og funksjonalitetsnivå på sammenliknbare, konkurrerende produkter spille inn, samt forventninger til konkurrentenes strategier. Man må også ta mer generelle politiske og samfunnsøkonomiske faktorer med i betraktningen. Dersom det er snakk om homogene produkter, med en etablert markedspris, vil målprisen kunne settes lik denne.

I tillegg til faktorene over, er det viktig å ta med i betraktning *kundenes oppfattede verdi* av produktet; det er tross alt for kundene produkter blir utviklet. Hvis kundene oppfatter prisen som høyere enn verdien på det de får tilbake, vil sannsynligvis salgsvolumet bli lavere enn antatt, kundetilfredsheten vil synke, som igjen vil kunne påvirke gjenkjøpsgraden.



Figur 2: Faktorer som påvirker fastsetting av salgspris/målpris.

For nye produkter, hvor det ikke eksisterer noen direkte forgjengere eller konkurrenter, blir prosessen med å fastsette, både hvilke attributter kundene ønsker, prisen de er villige til å betale samt forventet salgsvolum, mer komplisert. I slike tilfeller kan bedriftene tilegne seg økt forståelse av kundenes preferanser og betalingsvillighet gjennom for eksempel ulike markeds- og kundeundersøkelser, fokusgrupper og testing av prototyper (Ax m.fl., 2008: 93). Man må likevel være forsiktig med å trekke for bastante konklusjoner ut fra resultatene til slike undersøkelser, da det er

vanskelig for respondenter å gi korrekte svar vedrørende sine preferanser og betalingsvillighet, til produkter de ikke kjenner.

For å gjøre målprisen mest mulig pålitelig, er det viktig at vurderingen av disse faktorene blir gjort med tanke på hvordan situasjonen vil være rundt produktets lanseringstidspunkt. Dersom kundene ikke er villig til å betale målprisen, må salgsprisen reduseres ned på nivå med kundenes oppfattede verdi av produktet. Man risikerer da i verste fall å lansere ulønnsomme produkter. Det er derfor avgjørende å være grundige og nøye i prosessen med å sette målprisen. Når man har fastsatt målprisen, er neste skritt å fastsette fortjenestemarginen.

4. Fastsette fortjenestemarginen

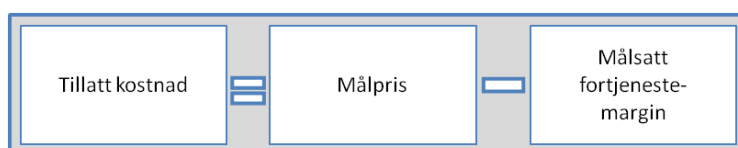
Fortjenestemarginen blir fastsatt med utgangspunkt i den langsiktige avkastningsplanen, for å sikre at lønnsomhetskravene faktisk blir møtt. Når man fastsetter fortjenestemarginen, er det både viktig å sikre at den er realistisk, samtidig som man må forsikre seg om at den tar høyde for produktets totale levetidskostnader.

Dersom en produktlansering vil medføre store investeringer, eller det forventes at salgspriser og kostnader vil endre seg betydelig gjennom produktets levetid, må fortjenestemarginen også ta høyde for dette. Det må derfor gjennomføres livssyklusanalyser for produktet. Hvis produktutviklingsprosessen er svært lang, vil det ikke være unaturlig å gjennomføre flere livssyklusanalyser, for å sikre at produktet hele veien ligger i rute i forhold til lønnsomhetsmålene.

Livssyklusanalysene skal også avdekke eventuelle kostnadsbesparelser som, for eksempel, kan oppnås gjennom at man over tid utfører produksjonsprosessen mer kostnadseffektivt. I henhold til "læringskurven" blir ansatte dyktigere til å utføre sine arbeidsoperasjoner dess flere enheter de har bearbeidet (Hoff M.fl., 2009: 51). Dette vil kunne medføre lavere feilproduksjon og økt kapasitetsutnyttelse, som igjen vil redusere kostnader. Slike kostnadsbesparelser vil også spille inn på hvilken fortjenestemargin et produkt må ha. Et produkt må altså ikke nødvendigvis nå fortjenestemarginen i det produktet blir lansert, så lenge analyser viser at produktet vil nå sitt lønnsomhetsmål i løpet sin levetid.

5. Fastsette tillatte kostnad

Når målprisen og fortjenestemarginen er fastsatt, beregner man tillatt kostnad som følger:



Som vi ser, får man den *tillatte kostnaden* ved å trekke den *målsatte fortjenesten* fra *målprisen*. Den tillatte kostnaden representerer kostnadsgrensen produktet må produseres innenfor hvis det skal oppnå ønsket fortjenestemargin. Den skal fungere som et mål for alle involvert i Target Costing-prosessen, slik at de vet hva de jobber mot. I tillegg kan man benchmarke den tillatte kostnaden mot konkurrenters tillatte kostnad, i den grad den lar seg estimere. De mindre konkurransedyktige vil ha mer utbytte av dette enn de beste i bransjen.

Problemet med den tillatte kostnaden er derimot at den ikke nødvendigvis reflekterer bedriftens kapabilitet. Den tillatte kostnaden vil dermed kunne være uopnåelig på kort sikt. Målkostnaden vil derfor kunne måtte settes høyere enn den tillatte kostnaden, noe vi skal se på i *Target Costing på produktnivå*.

2.1.2 Target Costing på produktnivå

Denne fasen av Target Costing-prosessen består av å fastsette målkostnaden på produktnivå.

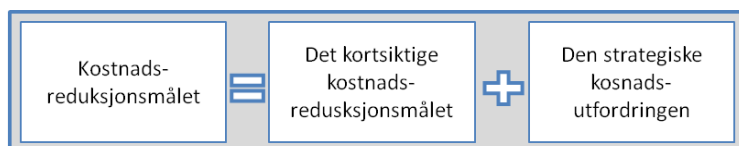
Målkostnaden man fastsetter her skal være oppnåelig for bedriften innenfor produktets livssyklus. Dette betyr at målkostnaden i beste fall vil tilsvare den tillatte kostnaden som ble fastsatt i forrige fase, *markedsdrevet Target Costing*. Hvis ikke bedriften er av de mest konkurransedyktige, kan den tillatte kostnaden være uopnåelig på kort sikt. Da kan målkostnaden settes *høyere* enn den tillatte kostnaden. Den bør da settes til et oppnåelig nivå, som representerer bedriftens, og eventuelt dens underleverandørers, nåværende kapabilitet. Hvis bedriften ikke klarer å realisere en målkostnad lik tillatt kostnad, kan dette indikere at bedriften *ikke* er like effektiv og produktiv som konkurrerende bedrifter. De aktuelle bedriftene må da legge en strategi for på sikt å komme opp på nivå med sine beste konkurrenter.

Fastsette målkostnaden på produktnivå

Som nevnt over vil målkostnaden som blir satt for de ulike produktene kunne avvike fra den tillatte kostnaden identifisert under *markedsbasert Target Costing*. Hvor nært den tillatte kostnaden man kan sette målkostnaden, avhenger av bedriftens relative konkurransevne. Gapet mellom den tillatte kostnaden og det nåværende kostnadsnivået, blir av Cooper og Slagmulder (1997: 108) kalt *kostnadsreduksjonsmålet* (cost-reduction objective). Det nåværende kostnadsnivået beregnes ved å identifisere alle kostnader knyttet til produktet, men eventuelle kostnadsreducerende tiltak holdes utenfor.

Det kortsiktige kostnadsreduksjonsmålet

Gapet mellom den tillatte kostnaden og nåværende kostnadsnivå vil på kort sikt normalt bestå av både en oppnåelig og en uopnåelig del:



Den oppnåelige delen kaller vi *det kortsiktige kostnadsreduksjonsmålet* (target cost-reduction objective, jfr. Cooper & Slagmulder, 1997: 109). Denne delen kommer man fram til ved å analysere produktutviklernes og underleverandørens evne til å designe vekk kostnader fra produktet, uten at funksjonalitet og kvalitet blir redusert til utenfor ønsket nivå.

Den strategiske kostnadsreduksjonsutfordringen

Den uoppnåelige delen av kostnadsreduksjonsmålet kalles *den strategiske kostnadsreduksjonsutfordringen* (strategic cost-reduction challenge, jfr. Cooper & Slagmulder, 1997: 110). Dette er kostnadsreduksjoner som ikke er oppnåelige på kort sikt.

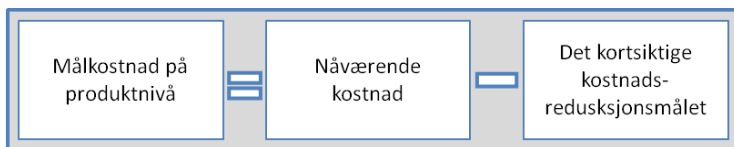
Den strategiske kostnadsreduksjonsutfordringen kan for noen bedrifter representerer en reduksjon i fortjeneste som følge av at deres bedrift *ikke* er av de mest konkurransedyktige. Disse bedriftene må jobbe strategisk og kontinuerlig slik at de på sikt kan oppnå kostnadsbesparelser som tetter gapet den strategiske kostnadsreduksjonsutfordringen representerer. Dette vil kunne innebære mer strategiske tiltak som for eksempel investeringer i mer moderne produksjonsutstyr, interne omstruktureringer, mer fokus på HRM (Human Relation Management) osv. Det kan også tenkes at Target Costing *alene* ikke er tilstrekkelig, og at det derfor med fordel også kan implementeres andre styringsmekanismer. Med andre ord er det snakk om strategiske aspekter som *ikke* er direkte påvirkbare på kort sikt.

I bedrifter som er blant de mest konkurransedyktige, og der Target Costing er integrert og veletablert, kan den strategiske kostnadsreduksjonsutfordringen nærmest være *ikke-eksisterende*. Disse bedriftene er i større grad i stand til å nå en målkostnad lik tillatt kostnad, og eventuelle små gap vil bestrebes eliminert. Evner man å mer enn tette gapet, slik at det nåværende kostnadsnivået er lavere enn den tillatte kostnaden, har man et *midlertidig konkurransefortrinn* på sine konkurrenter. Dette innebærer at man har høyere fortjenestemargin enn sine konkurrenter, eller at man kan utnytte dette til å øke sin markedsandel ved å senke prisen eller øke funksjonalitet/kvalitet.

I arbeidet med å tette gapet mellom tillatt kostnad og nåværende kostnad, settes det altså både kortsiktige og langsiktige mål. For å nå målkostnaden er det i første omgang avgjørende å nå det kortsiktige kostnadsreduksjonsmålet. Det er viktig at dette målet verken er satt *for høyt* eller *for lavt*. For lave kortsiktige kostnadsreduksjonsmål kan føre til at bedriften reduserer sin konkurransekraft i form av unødvendig høye kostnader. Motsatt vil regelmessig for høye mål kunne innebære at arbeiderne blir utsatt for ekstreme krav, og dermed fare for utbrenthet. Det vil også kunne føre til at

målkostnaden sjelden eller aldri oppnås, og at arbeiderne dermed slutter å forsøke. Dette vil neglisjere grunnprinsippet ved Target Costing, at *målkostnaden aldri må overskrides*, jfr. TCR.

Når man har fastsatt riktig nivå på det kortsiktige kostnadsreduksjonsmålet, kommer man fram til produktets målkostnad slik:



2.1.3 Target Costing på komponentnivå

Etter at produktets målkostnad er fastsatt, er utfordringen videre å sette en målkostnad for produktets hovedfunksjoner. Komplekse produkter, som for eksempel en bil, kan bestå av flere hovedfunksjoner. En av hovedfunksjonene til en bil er motoren. En bilmotor består av mange ulike komponenter, og en bilprodusent vil ofte outsource mange av disse komponentene. For å kunne sette en målkostnad for motoren, må man derfor bryte motoren opp i ulike komponenter, og hver komponent må tildeles en målkostnad.

Cooper og Slagmulder (1999: 175) deler prosessen rundt Target Costing på komponentnivå opp i to ulike steg:

- **Steg 1:** Bedriften identifiserer målkostnaden til produktets hovedfunksjon. Med hovedfunksjon menes underenhetene som er avgjørende for at produktet skal ha den funksjonaliteten som gjør det i stand til å oppnå sitt hovedformål.
- **Steg 2:** Bedriften identifiserer videre målkostnaden til de komponentene som outsources. Hvor stor grad av hovedfunksjonen som outsources kan variere fra produkt til produkt. Det blir skilt mellom tre ulike grader av outsourcing;
 - **Grad 1:** Bedriften står for utvikling og design av hovedfunksjonen, mens mange eller alle komponentene blir outsourcet til ulike underleverandører.
 - **Grad 2:** Bedriften står fremdeles for utforming og design av hovedfunksjonen, men ulike komponentgrupper blir outsourcet til store underleverandører. Hver underleverandør er ansvarlig for utvikling og produksjon av komponentgruppen i henhold til de krav oppdragsgiveren spesifiserer.
 - **Grad 3:** Her outsourcer bedriften både design og produksjon av hele hovedfunksjoner. Slike oppdrag blir gjerne outsourcet til datterselskap av hovedbedriften. Oppdragsgiveren utarbeider detaljerte spesifikasjoner for hvilke egenskaper hovedfunksjonen skal inneha, men lar datterselskapet stå for design og produksjon.

Outsourcede komponenter

For de komponentene som er outsourcet, vil målkostnaden utgjøre innkjøpsprisen til komponenten, mens for leverandørene som produserer komponenten, vil målkostnaden utgjøre salgsprisen.

Målkostnaden på ulike komponenter spiller derfor en avgjørende rolle i Target Costing-prosessen.

Den har innvirkning på fortjenesten til både kjøper og leverandør. Kjøper er opptatt av å få målkostnaden på komponentene så lav som mulig for å redusere sine totale kostnader, og dermed øke fortjenesten på sine produkter. Motsatt er leverandøren interessert i å få høyest mulig pris for komponentene de produserer. Som følge av dette er målkostnaden på komponenter utsatt for intense forhandlinger mellom kjøper og leverandør. Utfallet av disse forhandlingene avhenger av maktbalansen mellom kjøper og selger. I situasjoner der det eksisterer en markedspris på komponentene, vil denne være utgangspunkt for målkostnaden satt av kjøper, og dermed også leverandørens salgspris.

Target Costing på komponentnivå handler altså om i første omgang å dekomponere produktenes målkostnad ned på de ulike komponentene. Dette for å videreføre kostnadspresset identifisert i markedet ned til det operasjonelle nivå, hvor kostnadene kan påvirkes. For outsourcede komponenter videreføres kostnadspresset til underleverandørene. I denne sammenheng kan interorganisatorisk økonomistyring være en aktuell tilnærming.

Interorganisatorisk økonomistyring

Hoff m.fl. (2009: 203) definerer *interorganisatorisk økonomistyring* som følger:

Et strukturert samarbeid mellom uavhengige virksomheter i et leveransenettverk, med det formål å redusere nettverkets totale kostnader og tidsbruk knyttet til utvikling, innkjøp, produksjon og distribusjon av spesifikke varer og tjenester.

Altså innebærer interorganisatorisk økonomistyring at ulike aktører i et nettverk samarbeider om å redusere både kostnader og tidsbruk. Involveres nøkkelleverandører tidlig i produktutviklingsprosessen, kan det bidra til at begge parter når sine målkostnader (Ellram, 2000). Dersom et slikt samarbeid skal kunne fungere, er det avgjørende at begge parter er villige til å både gi og ta. Dersom den ene parten *kun* handler opportunistisk, vil den andre parten sannsynligvis trekke seg fra samarbeidet.

Det er derfor viktig at bedriften ikke bare tar hensyn til interne forhold i fastsettelsen av målkostnader. I følge Cooper og Slagmulder (1999: 182-199) bør bedrifter være oppmerksomme på følgende aspekter når de viderefører kostnadspresset ned på komponentnivå:

- Kjøper må sette oppnåelige målkostnader på komponentene.

- Kjøper må finne en hensiktsmessig måte å videreføre Target Costing til sine underleverandører.
- Kjøper kan utforme incentivsystemer som belønner underleverandørene for innovasjon.
- Kjøper må se på hvordan de må modifisere fastsettelse av målkostnader på komponenter som blir produsert av interne leverandører, datterselskap.

La oss se nærmere på disse aspektene.

Sette oppnåelige målkostnader på komponenter

For at Target Costing skal ha noen effekt, er det avgjørende at målkostnaden blir satt slik at de involverte oppfatter målet som oppnåelig. Dersom målkostnaden blir ansett som uoppnåelig, og nesten aldri nås, vil den miste sin motivasjonseffekt. Motsatt vil målkostnader som er satt så høye at de alltid blir oppnådd, føre til at muligheter for kostnadsbesparelser blir oversett. Utfordringen er derfor å sette målkostnaden slik at den legger press på kostnadsbesparelser hos de involverte, samtidig som presset ikke blir ansatt som urealistisk og umulig å oppnå. Cooper og Slagmulder (1999: 183) hevder erfaringer viser at hvis målkostnaden blir oppnådd i 80 % av tilfellene, så vil Target Costing-prosessen være effektiv.

Videreføre Target Costing til underleverandører

Hvordan en bedrift viderefører Target Costing til sine underleverandører, avhenger av flere faktorer. Styrkeforholdet mellom bedriften og underleverandøren er, som vi har vært inne på, avgjørende for hvordan målkostnaden blir fastsatt.

Når målkostnaden er satt, dreier neste spørsmål seg om hvor stor frihet leverandøren skal ha til å nå målkostnaden. Dersom kjøper tror at leverandøren vil trenge betydelig hjelp for å nå kostnadsbesparelsene, vil leverandøren få liten frihet til selv å avgjøre hvilke tiltak som må iverksettes, og nærmest bli behandlet som en underenhet. I andre tilfeller kan kjøper i stor grad ha tillit til at leverandøren er i stand til å gjennomføre de nødvendige kostnadstiltak på egenhånd, og dermed gir stor grad av frihet til hvordan målkostnaden oppnås. Slik tillit er ofte basert på langvarige leverandørforhold.

Dersom bedriften har outsourcet flere komponenter til en leverandør, må det avgjøres om målkostnaden skal settes for hver enkelt komponent, eller for summen av alle komponentene som helhet – *samlet målkostnad* (bundled target costs, jfr. Cooper & Slagmulder, 1999: 194). Fordelen med samlet målkostnad er at den gir leverandøren økt frihet til selv å bestemme hvor den kan spare kostnader. Selv om målkostnaden på komponentene er samlet, er det normalt at leverandøren får informasjon om kjøpers estimater for hver enkelt komponent. Fordelen med dette er at

leverandøren får en pekepinn på hvor kjøper tror det er mulig å redusere kostnader. Kjøper har ofte kostnadsinformasjon fra mange ulike leverandører. Denne innsikten kan hjelpe den aktuelle leverandøren til å identifisere mulige kostnadsbesparelser som den ikke hadde tenkt på selv. På denne måten får leverandøren både maksimal frihet og tilgang til verdifull informasjon om hvordan kostnadsbesparelser kan oppnås.

Belønne underleverandører for innovasjon

I noen tilfeller kan det være hensiktsmessig å bruke incentivsystemer for å belønne leverandører for innovasjon. Dette gjelder *både* innovasjon som resulterer i lavere kostnader og høyere funksjonalitet. Et eksempel på en bedrift som har benyttet seg av et slikt system, er Nissan (Cooper & Slagmulder, 1999: 196). Dersom en leverandør foreslår et kostnadsreducerende tiltak på en komponent, som videre blir akseptert av Nissan, blir denne leverandøren tildelt en betydelig andel av kontrakten på denne komponenten for en gitt periode. Eksempelvis 50 % av kontrakten i 12 måneder. Dersom innovasjon hos leverandøren fører til at kjøpers produkt får høyere funksjonalitet, vil målkostnaden til komponenten i noen tilfeller kunne økes for å reflektere den økte verdien. En slik økning i målkostnaden er vanligst dersom den økte funksjonalitet fører til reduserte kostnader hos kjøper, eller at man kan ta en økt pris for produktet.

Selv om kostnadseffektivitet er en viktig del av Target Costing, er det *ikke alltid* leverandører med den laveste kostnaden eller "høyeste verdien", som blir tildelt kontrakter. Leverandører som har rykte for å være innovative og pålitelige, kan i mange tilfeller tildeles deler av kontrakter, selv om de ikke nødvendigvis er de mest kostnadseffektive. I tilfeller der dette fører til at målkostnaden for komponenten må økes, må denne økningen kompenseres av en kostnadsreduksjon et annet sted, jfr. TCR.

Fastsetting av målkostnader for interne leverandører

En internpris mellom mor- og datterselskap kan fastsettes på ulike måter. I mange tilfeller vil internprisingen være en politisk prosess, som ofte ender med at morselskapet presser gjennom en så lav internpris som mulig. Internprisen kan for eksempel bli satt slik at den *akkurat* dekker kostnadene til datterselskapet. I slike tilfeller blir all fortjenesten flyttet til morselskapet. Problemet med en slik internpris er at den ikke har noen motiverende effekt knyttet til det å generere fortjeneste og oppnå mål. På grunn av dette bruker mange japanske bedrifter Target Costing for å fastsette prisen mellom interne avdelinger (Cooper & Slagmulder, 1999: 197).

Underavdelinger fungerer ofte nærmest som selvstendige bedrifter og forhandlingene rundt internprisen kan ofte bli like intense som med eksterne bedrifter. Dersom det finnes et eksternt marked for komponentene som datterselskapet produserer, kan det være hensiktsmessig å sette

internprisen lik markedspris. Datterselskapet blir da presset til å være like effektive og produktive som eksterne leverandører. Hvis datterselskapet ikke klarer å være konkurransedyktige innenfor markedsrammene, kan morselskapet vurdere om produksjon av komponentene bør outsources til eksterne leverandører. Det er likevel ikke slik at produksjonen *automatisk* bør outsources selv om datterselskapet ikke når den markedsbaserte målkostnaden. Ofte vil verdien av selv å ha kontroll over deler av verdikjeden, samt beholde kunnskap internt, ha stor langsiktig verdi, selv om dette ikke alltid er synlig på kort sikt (jfr. Hoff m.fl., 2009: 100-136).

Som vi skjønner er det mange hensyn å ta i denne fasen av Target Costing-prosessen. Både interne og eksterne aktører vil ofte være viktige parter i arbeidet med å utvikle et produkt, og det handler derfor om å få alle til å dra i samme retning. Da har man større mulighet til å utvikle produkter innenfor de ønskede kostnadsrammene. Vi skal videre gå nærmere inn på *hvordan man kan nå målkostnadene*.

2.2 Hvordan nå målkostnaden? – Value Engineering

Når målkostnaden er fastsatt, er neste oppgave å finne måter å nå den. Et av de viktigste verktøyene i denne sammenheng er *Value Engineering*. Enkelte forfattere skiller mellom *Value Engineering* og *Value Analysis* (verdianalyse). Jamfør Nilsson (2003: 61), skiller CIMA (1996: 34) mellom *Value Engineering* og *verdianalyse* ved følgende definisjoner, fritt oversatt fra engelsk:

Value Engineering. En aktivitet som bidrar til å designe produkter som tilfredsstiller kundenes behov, til laveste kostnad, samtidig som den sikrer kravene til kvalitet og pålitelighet.

Verdianalyse. En systematisk tverrfaglig gjennomgang av faktorer som påvirker kostnadene til et produkt eller en service, i den hensikt å utarbeide metoder for å nå spesifiserte krav til kvalitet og pålitelighet, mest kostnadseffektivt.

Ansari m.fl. (1997: 129) hevder at Value Engineering forekommer under designfasen av nye produkter, mens verdianalyse typisk forekommer etter produksjonen har startet. Vi mener likevel det er vanskelig å både skille mellom Value Engineering og verdianalyse, samt på hvilke nivå de forekommer. Vil velger derfor på lik linje med Hoff m.fl. (2009: 151) å slå de to begrepene sammen og tar utgangspunkt i deres definisjon på Value Engineering (verdianalyse):

Value Engineering er en systematisk, tverrfaglig gjennomgang av alle de tekniske og teknologiske forhold som kan tenkes å påvirke et bestemt produkts kostnader, med det formål å kunne produsere det til den fastsatte målkostnad innenfor de krav som er spesifisert med hensyn til produktets attributter og kvalitet.

Denne definisjonen er ganske lik CIMA sin overnevnte definisjon på verdianalyse. Den skiller seg likevel fra CIMAs definisjon ved at den presiserer at de spesifiserte kravene skal oppnås til

målkostnad, *ikke* nødvendigvis laveste kostnad. Vi mener dette er essensielt, da hensikten med Value Engineering først og fremst er å finne metoder for å nå målkostnaden for et gitt produkt ut fra forutbestemte krav. Når målkostnaden er oppnådd vil det ofte være mer hensiktsmessig å rette fokus mot å nå målkostnaden på andre produkter.

Som vi skjønner av definisjonen innebærer Value Engineering altså en metode som bidrar til at målkostnaden nås, samtidig som kundenes krav til produktet, med hensyn på funksjonalitet og kvalitet, ikke forsakes.

2.2.1 Identifisere kostnadsimplikasjoner av funksjonalitet og design

Det er feil å se på Value Engineering som en ren kostnadsstyringsmetode. Hovedfokuset til Value Engineering handler om å sikre produkters kvalitet og funksjonalitet. Kostnader kommer i andre rekke (Cooper & Slagmulder, 1997: 132). Motivasjonen bak Value Engineering er å sikre at produktet oppnår sin hovedfunksjon på en måte som tilfredsstiller kundene, til en akseptabel kostnad. For at nye produkter skal tilfredsstille de krav kundene etterspør, er det normalt å gjennomføre funksjonsanalyser.

Funksjonsanalyser

Funksjonsanalyser gjennomføres allerede i konsept- og utviklingstrinnet. Hensikten med disse analysene er å identifisere hvilke produktattributter kundene etterspør. Det betyr også at man bør være bevisst på hvilke funksjoner kundene *ikke* etterspør. Et økende antall funksjoner vil normalt være kostnadsdrivende, og kundene vil sjelden betale ekstra for produktfunksjoner de ikke etterspør (Hoff m.fl., 2009: 153). Når man har identifisert hvilke funksjoner kundene etterspør, er det viktig å avgjøre kostnaden til disse funksjonene. I noen tilfeller kan etterspurte funksjoner være så kostnadsdrivende at funksjonene endres eller droppes. Når funksjonaliteten er bestemt er neste steg i Value Engineering-prosessen å avgjøre produktets design.

Valg av design

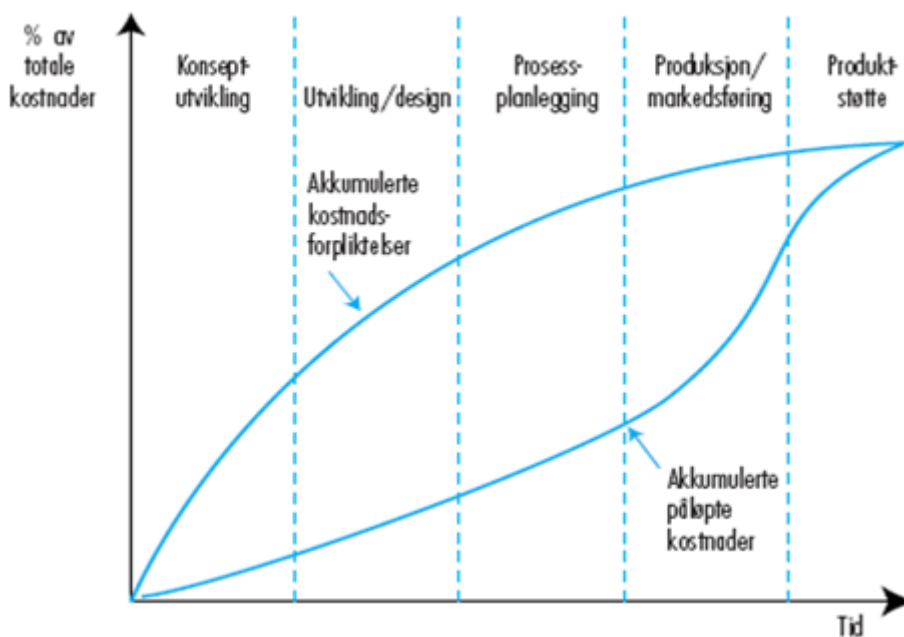
Det er i designfasen de virkelige store kostnadene knyttet til et produkt kan påvirkes. Den største andelen av produkters fremtidige kostnader låses inn allerede før de blir satt i produksjon (Hoff m.fl., 2009: 143). Det er derfor gjennom Value Engineering bedrifter har størst mulighet til å nå sine målkostnader. For å illustrere viktigheten av Value Engineering kan vi nevne en japansk studie om kostnadsinnlåsing gjennomført av Gietzman og Sinoue (1991, jfr. Hoff m.fl., 2009: 143). I studien av mer enn 1000 bedrifter viste det seg at hele 86,5 % av produksjonskostnadene var fastlåst da

produktet var ferdig utviklet og klart for produksjon. I de ulike utviklings- og designfasene ble følgende andel av kostnadene innlåst:

- Konseptutvikling og planlegging: 25 %
- Grunnleggende designfase: 25 %
- Detaljering av designen: 20 %
- Prosess- og produksjonsplanlegging: 16,5 %

Da produksjonen startet var det altså bare mulig å påvirke 13,5 % av kostnadene.

Figur 3 viser produktdesignens *akkumulerte kostnadsforpliktelser* og *akkumulerte påløpte levetidskostnadene* gjennom produktets livssyklus. Selv om majoriteten av kostnadene ikke påløper før i produksjons- og markedsføringsfasen, blir de i stor grad likevel forpliktet, eller "låst inn", allerede i tidlige faser. Konstruksjon og design av produktet, samt materialvalg, forplikter med andre ord bedriften kostnadmessig gjennom hele produktets levetid. Dette understreker viktigheten av gode prosesser allerede tidlig i produktets livssyklus.



Figur 3: Produktdesignens akkumulerte kostnadsforpliktelser og de akkumulerte levetidskostnadene³.

2.2.2 Kostnadsreducerende tiltak

Antall komponenter, materialtyper og monteringsstid er alle eksempler på kostnadsdrivere som primært blir drevet av produktets design. Et utgangspunkt for arbeidet kan derfor være, i tillegg til gitte spesifikasjoner med hensyn til funksjon(er), at produktet skal ha færrest mulig bevegelige deler

³ Figuren er hentet fra Hoff m.fl. (2009: 162), med tillatelse fra K.G. Hoff.

eller bestå av færrest mulig delkomponenter. Dette vil redusere senere produksjons- og servicekostnader (Hoff m.fl., 2009: 153).

Det er svært viktig at produktutviklerne forstår effektene av endringer i produktets design. Dette gjelder effekter på for eksempel materialforbruk, kapasitet, produksjonsmetoder og tidsbruk. Det hjelper ikke å være en god designer, dersom man ikke fullt ut er fortrolig med produksjonsteknikkene som ligger bak produktet. Designingeniører har ofte lite førstehånds produksjonserfaring. De bør derfor jobbe tett med produksjonsavdelingen, for å øke sin egen kunnskap om bedriftens produksjonsprosesser (Tanaka, 1993: 10).

Ulike design kan altså gi samme funksjonalitet, men et helt forskjellig kostnadsbilde. For å identifisere alle kostnadene knyttet til de ulike designvalgene, kan man blant annet benytte prosessanalyser.

Prosessanalyser

I prosessanalyser deles alle kostnader knyttet til produktet inn i ulike aktiviteter. Med aktiviteter menes her avgrensede, gjentatte serier av arbeidsoppgaver. Slike aktiviteter kan for eksempel være, innkjøp, produksjon, salg og kundeservice. Hver aktivitet består av ulike prosesser som i sum fører til aktivitetens output. For eksempel vil aktiviteten *produksjon* kunne bestå av prosesser som sveising, montering, lakkering osv. Målsetningen er å organisere aktivitetene på en slik måte at det oppnås høyest mulig merverdi i forhold til ressursbruken. Integrert i prosessanalyser er blant annet (Hoff m.fl., 2009: 153):

- Utarbeidelse av flytdiagrammer som identifiserer de ulike prosessene og sammenhengen mellom dem.
- Kapasitetsberegninger
- Analyser av gjennomløpstider
- Syklustider
- Omstillings- og prosesstider
- Identifisering av flaskehals
- Beregning av beholdningsstørrelser

Mens kostnader blir fjernet under produktutviklingsprosessen, nærmer gradvis de estimerte produksjonskostnadene seg målkostnaden. De oppdaterte estimerte kostnadene kalles gjerne for *drifting kostnaden* (drifting costs, jfr. Cooper & Slagmulder, 1997: 120).

Kostnadsreduksjonsprosessen fortsetter til drifting kostnaden når målkostnaden. Når drifting kostnaden er lik målkostnaden, opphører ofte den kostnadsreducerende innsatsen. Dette da det ofte

blir vurdert som bedre anvendelse av ingeniørenes tid å forsøke å nå målkostnaden til andre produkter.

2.2.3 Kommunikasjon, koordinering og samarbeid

Det hevdes at dersom Target Costing skal fungere til sitt fulle potensial, må det være en integrert del i hele bedriften, gjennom hele produktutviklingsprosessen (Robinson, 1999: 42). I bedrifter hvor Target Costing er fullstendig implementert, fungerer Target Costing som en funksjon som koordinerer arbeidere fra ulike enheter inn i produktutviklingsarbeidet. Dette gjelder alt fra designere, produksjonsingeniører og underleverandører til markedsforskere, salgspersonell og økonomer (Cooper & Slagmulder, 1997; Yoshikawa m.fl, 1993). En bedrift må benytte seg av all talent, innovasjonsevne og kunnskap som besittes av ansatte i hele organisasjonen for å kunne identifisere alle muligheter for kostnadsreduksjoner (Carr & Ng, 1995). I bedrifter som ikke benytter Target Costing, har ofte de ulike enhetene hvert sitt fagspråk, noe som gjør det vanskeligere for dem å kommunisere effektivt. Dersom det *ikke* i stor grad fokuseres på at de ulike avdelingene jobber mot de samme målene, kan manglende kommunikasjon føre til "silotenkning". De ulike avdelingene tenker da kun på sitt eget beste. I følge Ellram (2000) skaper Target Costing både et felles språk og et felles mål. Target Costing skaper derfor en kontekst hvor alle involverte parter i produktutviklingsprosessen kan jobbe effektivt sammen, og der alle fokuserer på markedsmulighetene og sluttkunden.

2.2.4 Bør produktet settes i produksjon? – Håndheving av The Cardinal Rule

Før man fatter en beslutning om å ta et produkt fra utviklingsfasen videre til produksjon, er siste steg å anvende TCR. I henhold til regelen, har et produkt *ikke* livets rett dersom det ikke når målkostnaden. Dersom man i løpet av Value Engineering-prosessen ikke klarer å identifisere tilstrekkelige kostnadsreducerende tiltak, slik at produktet når målkostnaden, skal det dermed ikke frigis til produksjon. Produktet bør da i utgangspunktet enten totalt redesignes, eller forkastes.

Tillate brudd på The Cardinal Rule?

Noen ganger bør man likevel godta at produkter lanseres selv om de ikke har nådd sin målkostnad og dermed målførtjenestemargin på kort sikt. Det som kan se ut som brudd på TCR, vil likevel i et større perspektiv kunne være lønnsomt. Enkelte produkter har gjerne framtidige inntekter forbundet med dem som ikke blir fanget opp i deres individuelle salgspris. Det kan derfor tenkes at de indirekte møter kravene i TCR. Produkters strategiske posisjon må derfor også tas med i betraktningen.

Strategisk viktige produkter vil kunne være flaggskipprodukter, produkter som bruker neste generasjons teknologi, produkter som beskytter markedsandeler og lignende (Cooper & Slagmulder, 1997: 125). Flaggskipprodukter vil kunne tøyne TCR ved at de kan skape blest rundt bedriftens merkenavn, som på sikt kan føre til økt salg av andre produkter. Produkter som bruker neste generasjons teknologi kan være avgjørende for bedriftens framtidige konkurranseevne.

I svært konkurranseutsatte bransjer vil man også kunne måtte lansere produkter selv om de ikke har nådd målkostnaden, fordi konkurransen er så intens at hvis man forsinker en lansering for å nå målkostnaden, kan det føre til større tap enn om man lanserer produktet selv om man kanskje ikke er helt i mål med målkostnaden. Da må eventuelt ekstra innsats rettes mot å nå målkostnaden den neste tiden, slik at bruddet på TCR ikke blir langvarig.

Selv om TCR er selve benmargen i tankegangen bak Target Costing, er det altså viktig å ha et nyansert syn på regelen, og vurdere hvert produkt både i en kortsiktig og mer strategisk sammenheng.

Når avgjørelsen om å starte produksjon er tatt, flyttes fokus fra utviklingstrinnet til selve produksjonsprosessen. Selv om drøftningen over viste at hovedandelen av et produkts fremtidige kostnader blir bestemt allerede før produktet går i produksjon, betyr ikke dette at fokus på effektivisering av produksjonsprosessen bør undergraves. Som vi har vært inne på tidligere, vil den strategiske kostnadsutfordringen kunne innebære at bedriften kontinuerlig forbedrer seg i alle ledd. I japanske bedrifter har man i denne sammenheng en tankegang kalt *Kaizen*.

2.2.5 Effektivisering av produksjonsprosessen – Kaizen Costing

Mens Target Costing stort sett handler om kostnadsbesparelser gjennom endringer i produktets design, blir Kaizen Costing implementert etter at produksjon av produktet er satt i gang. Kaizen Costing står for *kontinuerlig forbedring*. Kostnadsbesparelser oppnås gjennom kontinuerlig effektivisering av produksjonsprosessen. Cooper og Slagmulder (1997: 56-57) skiller mellom to ulike typer av Kaizen Costing, *produktspesifikk* og *generell*.

Produktspesifikk Kaizen Costing blir benyttet under to forhold:

1. Når produktet som blir lansert ikke har nådd målkostnaden.
2. Når et eksisterende produkt er truet av prisreduksjoner.

I begge tilfeller oppretter man team som har ansvar for å redusere kostnadene uten at dette går ut over funksjonalitet.

Generell Kaizen Costing fokuserer ikke på et bestemt produkt, men på å gjøre bedriftens produksjonsprosesser mer effektive. I omgivelser der produkter har kort levetid bruker man gjerne

samme produksjonsprosesser gjennom flere produktgenerasjoner. Dette reduserer kostnaden av produksjonsprosessen og kan føre til betydelig besparelser over lang tid.

2.3 Kritikk av Target Costing

Til nå har vi hatt mest fokus på at Target Costing kan gi bedrifter positive effekter i form av reduserte kostnader, som ikke negativt går ut over funksjonalitet og kvalitet, samt økt kjennskap til kundenes preferanser. Det må likevel påpekes at Target Costing i noen sammenhenger også kan gi enkelte negative effekter. Vi vil derfor avslutte dette kapittelet med kort å nevne noen av de vanligste svakhetene med Target Costing.

For stort press på de ansatte:

Dersom målkostnadene settes for lavt, kan det føre til at det skapes et sterkt mentalt press på de ansatte som er ansvarlige for at målkostnaden nås. Erfaringer fra Japan viser at både ledere og ingeniører har blitt utbrent etter å ha brukt svært lange dager over lang tid på å arbeide med til tider urealistiske kostnadsmål (Hoff m.fl., 2009: 160).

For stort press på underleverandører:

Jamfør *Kapittel 2.1.3 Target Costing på komponentnivå*, er det vanlig at bedrifter som benytter Target Costing viderefører kostnadspresset de møter i markedet til sine underleverandører. Dersom målkostnaden på outsourcete komponenter settes for lavt, kan underleverandøren fort føle at de blir overkjørt. I tilfeller der underleverandøren er avhengig av bedriften som kunde, kan et for høyt kostnadspress, i verste fall, føre til konkurs.

Fokuserer i hovedsak på direkte kostnader

Target Costing fokuserer i stor grad på å redusere kostnader direkte knyttet til produkters design og utforming. Det kan tenkes at dette vil medføre lite fokus på reduksjon av mer indirekte kostnader. I en casestudie av tre belgiske bedrifter (Everaert m.fl., 2006: 260), der Target Costing var veletablert, viste det seg at alle de tre bedriftene kun fokuserte på å nå målkostnaden gjennom reduksjon av de direkte kostnadene. Det var ingen diskusjon rundt de indirekte kostnadene gjennom hele produktutviklingsfasen, disse ble ansett som upåvirkbare. Forskerne mente det var overraskende. Dette står i kontrast til andre tilnærminger, for eksempel aktivitetsbasert kalkulasjon (ABC), som også fokuserer på hva som driver de indirekte kostnadene.

Kan hemme kreativitet:

Et for sterkt fokus på kostnader i produktutviklingsfasen kan også tenkes å hemme innovasjon og kreativitet blant produktutviklerne. For lave målkostnader kan fungere som en "tvangstrøye" som gir

lite rom til å tenke "ut av boksen". Jamfør Cooper og Slagmulder (1997) skal Target Costing forhindre at produktutviklerne tilegger produkter "unødvendig" produktattributter. Det kan her tenkes å være vanskelig å skille mellom hva som er "unødvendig" og hva som er innovativt og nyskapende. Selv om kundeundersøkelser kan vise at kundene *ikke* etterspør tiltenkte attributter, vet vi av egne erfaringer at det ofte vil være vanskelig å si noe om hva man etterspør, før man har prøvd produktet.

I dette kapitlet har vi tatt for oss hva litteraturen sier om Target Costing. Vi har diskutert prosessen rundt hvordan målkostnaden blir fastsatt på ulike nivåer. Deretter tok vi for oss arbeidet med hvordan bedriften både identifiserer og iverksetter tiltak for å nå målkostnaden, før vi til slutt nå så på noen svakheter med tilnærmingen. Videre skal vi nå se nærmere på noen ulike studier som også har hatt til hensikt å identifisere utbredelsen av Target Costing.

Kapittel 3

Tidligere forskning

3.0 Tidligere forskning

Siden 1980-tallet har det blitt gjort omfattende forsøk på å overføre Target Costing fra Japan til den vestlige verden. Mange store bedrifter, både i Nord Amerika og Europa, har prøvd å innføre Target Costing for å styrke kostnadsstyringen og dermed øke sin konkurransekraft (Feil m.fl., 2004: 10). Som følge av dette har det vokst frem flere ulike versjoner av Target Costing. Siden Target Costing i stor grad handler om samspill med omgivelser, både leverandører og kunder, er det ikke overraskende at det har vokst frem ulike avarter av den opprinnelige japanske varianten av Target Costing. Vi skal nå ta for oss noen tidligere studier som har tatt for seg ulike problemstillinger knyttet til bruken av Target Costing.

3.1 Utbredelsen av Target Costing

Japan

I en undersøkelse gjennomført av Tani m.fl. (1994) ble utbredelsen av Target Costing blant japanske produksjonsbedrifter undersøkt. Funnene viste at 60,6 % av respondentene benyttet Target Costing på enten konsernnivå (32,8 %), i noen divisjoner/avdelinger (18,3 %) eller i noen prosjekter (9,4 %). Funnene viste også at Target Costing var mest utbredt blant bedrifter innen bransjene maskin ("machinery"), elektronikk og tilvirkning av transportutstyr. Videre fant Wijewardena og De Zoysa (1999) ut at Target Costing var det viktigste av i alt 11 studerte økonomistyringsverktøy blant et utvalg på 209 japanske produksjonsbedrifter. Target Costing har altså en sterk posisjon og virker å være svært utbredt i opprinnelseslandet Japan.

Når det gjelder utbredelsen av Target Costing utenfor Japan, har lignende undersøkelser også blitt gjennomført i vestlige land.

USA

I USA gjennomførte Ernst & Young og The Institute of Management Accountants (IMA) (2003) en undersøkelse blant bedrifter som var medlemmer i IMA. De fant ut at 26 % av medlemmene benyttet Target Costing.

Australia

I Australia viste undersøkelsen til Chenhall og Langfield-Smith (1998) at 38 % av landets største produksjonsbedrifter benyttet Target Costing. Undersøkelsen, som hadde til hensikt å identifisere utbredelsen og viktigheten av ulike økonomistyringsverktøy, viste likevel at Target Costing kun ble

rangert som nummer 27 av totalt 30 ulike verktøy. I en lignende undersøkelse fant Wijewardena og De Zoysa (1999) ut at viktigheten av Target Costing bare ble rangert som nummer 10 av i alt 11 ulike økonomistyringsverktøy blant et utvalg på 225 australske produksjonsbedrifter. Så selv om Target Costing virket å være ganske utbredt i Australia, ble det ikke på langt nær ansett som en like viktig metode som i Japan.

Hellas og Finland

Undersøkelser som tar for seg utbredelsen av ulike økonomistyringsmetoder har også blitt gjennomført i Hellas og Finland. I Hellas var adopsjonsraten av Target Costing 51 % (Angelakis m.fl., 2010), mens den i Finland kun var 27 % (Hyvönen, 2005). Heller ikke i disse undersøkelsene ble Target Costing ansett som spesielt viktig. I begge undersøkelsene ble Target Costing rangert blant de minst viktige økonomistyringsmetoder.

Nederland

I Nederland var adopsjonsraten enda høyere. I Dekker og Smidt (2003) sin undersøkelse av produksjonsbedrifter notert på *Amsterdam Stock Exchange*, hevdet hele 59,4 % av respondentene at de brukte en metode med de samme fundamentale karakteristikkene som Target Costing. Den høye adopsjonsraten kan likevel skyldes at definisjonen som ble gitt på Target Costing var veldig bred. Det viste seg derimot at bare én bedrift brukte et system som faktisk ble kalt Target Costing. Undersøkelsen viser altså ikke nødvendigvis at 59,4 % av respondentene har adoptert Target Costing. Det betyr kun at de bruker en tilnærming som de mener er lik den definisjonen de ble gitt.

Skandinavia

I de skandinaviske landene har det til nå vært gjort relativt få undersøkelser om utbredelsen av Target Costing. I følge Hoff m.fl. (2009: 150) er det i Norge kun blitt gjort enkelte casestudier av bedrifter som benytter arbeidsformen helt eller delvis. Heller ikke vi kan si å ha funnet studier som tar for seg utbredelsen av Target Costing i Norge.

Sverige

I Sverige ble det i 2004 gjennomført en undersøkelse over utbredelsen av Target Costing (Kwah, 2004). Dette i forbindelse med en masteroppgave gjennomført ved Gøteborg Universitet. I denne undersøkelsen ble utbredelsen av Target Costing blant svenske eksportbedrifter registrert ved *Stockholm Stock Market*, undersøkt. Av 31 bedrifter, svarte 16 at de benyttet Target Costing eller en lignende tilnærming. Av disse 16 indikerte bare 6 bedrifter at de brukte en tilnærming som faktisk ble kalt Target Costing og at de brukte de tradisjonelle prinsippene knyttet til denne arbeidsformen.

I en nyere svensk undersøkelse gjennomført av Ax m.fl. (2008) viste funnene at 14, av et nettoutvalg på 57 bedrifter, benyttet en tilnærming med de samme karakteristikene som Target Costing. Dette ga en adopsjonsrate på 24,6 %. Det er også verdt å nevne at respondenter som svarte at de ikke hadde hørt om Target Costing, eller at de ikke viste om Target Costing ble benyttet, ble ekskludert fra utvalget. Dette gjaldt 30 bedrifter. Det kan være naturlig og anta at det er *liten* sannsynlighet for at bedrifter som ikke har hørt om, eller ikke vet om de bruker Target Costing, faktisk bruker metoden. Den reelle adopsjonsraten kan derfor tenkes å være enda lavere enn 24,6 %. Denne adopsjonsraten er noe lavere enn den som er observert i andre land. Forskerne mente at noe av forklaringen på dette kunne være at studien inkluderte små- og mellomstore bedrifter, mens andre studier stort sett har fokusert på større bedrifter.

Danmark

Også i Danmark har undersøkelser som tar for seg utbredelsen av Target Costing gitt varierende svar. I en studie gjennomført av Israelsen m.fl. (1996) fant forskerne ut at 50 % av danske bedrifter benyttet Target Costing (jfr. Ax m.fl., 2008). I en annen dansk undersøkelse (Nielsen m.fl., 2002/2003, jfr. Hoff m.fl. 2009: 150), der hensikten var å kartlegge 154 danske virksomheters kjennskap til moderne økonomistyringsmetoder, svarte likevel kun 20-30 % at de hadde kjennskap til Target Costing som begrep. Liten omtale av Target Costing ble ansett som en mulig årsak til den lave kjennskapen. Det ble ikke spurt om hvor mange som benyttet Target Costing.

I *tabell 1* har vi oppsummert adopsjonsratene fra de ulike studiene presentert over.

Tabell 1: Sammenligning av adopsjonsrater i ulike studier.

Sammenligning av adopsjonsrater		
Forskere	Land	Adopsjonsrate
Tani m.fl., 1994	Japan	61 %
Ernst & Young og IMA, 2003	USA	26 %
Chenhall og Langfield-Smith 1998	Australia	38 %
Angelakis m.fl, 2010	Hellas	51 %
Hyvönen, 2005	Finland	27 %
Dekker & Smidt, 2003	Nederland	59 %
Kwah, 2004	Sverige	52 %
Ax m.fl., 2008	Sverige	25 %
Israelsen m.fl., 1996	Danmark	50 %
Nielsen m.fl., 2002/2003	Danmark	20-30 %

3.2 Faktorer som påvirker adopsjon av Target

Costing

Siden slutten av 1980-årene har forskere som blant annet Johnsen og Kaplan (1987) hevdet at tradisjonelle økonomistyringsverktøy i mange tilfeller har mistet sin relevans. Dette har ført til økt fokus på utbredelsen av mer moderne metoder, som blant annet Target Costing. De siste årene har litteraturen presentert ulike faktorer som påvirker bedrifter til å ta i bruk Target Costing. De vanligste faktorene som blir nevnt er *konkurransenintensiteten i bransjen* og *usikkerheten i omgivelsene*.

Konkurransenintensitet

Når det gjelder konkurransenintensitet, er tanken at høy konkurransenintensitet vil øke nytten av Target Costing. Dette baserer seg på Porter's five forces (1980). Porter hevder at jo høyere konkurransenintensiteten er i en bransje, desto lavere blir den samlede fortjenesten blant aktørene. Aktørene forholder seg ofte til den samme markedsprisen og kundene vil være svært sensitive til ulikheter i pris. Dette gir mindre rom for økt fortjeneste i form av økt pris, og bedriftene må derfor i stor grad fokusere på reduserte kostnader. Økt fortjeneste kan også søkes ved at bedrifter differensierer sine produkter gjennom å tilføre nye produktattributter. For å lykkes med en slik strategi er det helt avgjørende at kundene er villige til å betale for de nye attributtene. Det er derfor viktig å ha god kjennskap til kundenes preferanser, da det kan være svært kostbart å lansere nye produkter eller produktattributter som ingen er villige til å betale for. Siden Target Costing har sterkt fokus på både kostnadsbesparelser og forståelse av kundebehov, antas metoden å ha økt nytte under forhold preget av høy konkurransenintensitet. Det antas altså at nytten, og dermed også bruken, av Target Costing vil øke med stigende grad av konkurransenintensitet (Ax m.fl., 2008; Cooper & Slagmulder, 1997; Dekker & Smidt, 2003; Tani m.fl., 1994).

Usikkerhet i omgivelsene

Når det gjelder usikkerhet i omgivelsene hevder Tani (1995) at japanske bedrifter har tatt i bruk Target Costing som en respons på økt usikkerhet i omgivelsene. I utviklingen av nye produkter vil Target Costing bidra med informasjon om alt fra råvarepriser til kundepreferanser, og derfor gi bedriften et bedre informasjonsgrunnlag i beslutningssammenheng.

Selv om det i mye av litteraturen skrevet om Target Costing blir hevdet at *både økt konkurransenintensitet og høy usikkerhet i omgivelsene vil øke nytten av Target Costing*, er det begrensede empiriske bevis på dette.

3.2.1 Begrensede empiriske funn

I Nederland sammenliknet Dekker og Smith (2003) *brukere* og *ikke-brukere* av Target Costing på grunnlag av deres persepsjon av faktorene; *antall konkurrenter, konkurranseintensiteten, usikkerhet i omgivelsene og viktigheten av kostnadsfokus*. Funnene viste at både høy usikkerhet i omgivelsene og høy konkurranseintensitet, var signifikant relatert til adopsjon av Target Costing. Det ble likevel ikke påvist at verken antall konkurrenter eller viktigheten av kostnadsfokus, var signifikant relatert til adopsjon av Target Costing. Resultatene indikerte altså at bedrifter som opererer i omgivelser preget av høy usikkerhet og hard konkurranse, i større grad enn andre bedrifter, tar i bruk Target Costing.

Også i den svenske undersøkelsen gjennomført av Ax m.fl. (2008), fant forskerne at høy konkurranseintensitet var signifikant positivt relatert til adopsjon av Target Costing. Når det gjaldt usikkerheten i omgivelsene sin påvirkning på nytten av Target Costing, hadde de, i motsetning til i tidligere studier, en annen oppfatning. De mente man kunne argumentere for at høy usikkerhet i omgivelsene ville kunne redusere nytten av Target Costing. En av hovedforutsetningene for en effektiv Target Costing-prosess er at fastsettelse av både målpris og produktattributter er basert på pålitelig informasjon om kunder og konkurrenter. Denne informasjonen spiller en avgjørende rolle gjennom hele Target Costing-prosessen, både når det gjelder identifisering av etterspurte produkter og produktattributter, samt fastsettelse av målpris og målkostnad. I situasjoner med høy usikkerhet i omgivelsene, vil informasjon om både kunder og konkurrenter være svært vanskelig eller umulig å predikere. Dette kan for eksempel føre til at produktets evne til å tilfredsstille kundenes behov er ukjent helt frem til kundene faktisk har prøvd produktet. Siden Target Costing er avhengig av pålitelig informasjon om både kunder og konkurrenter, allerede i starten av utviklingsfasen, argumenterer forskerne for at nytten av Target Costing vil være *lav* i situasjoner med høy usikkerhet i omgivelsene. De ønsket derfor å teste hypotesen om at høy persepsjon av usikkerhet i omgivelsene er negativt relatert til adopsjon av Target Costing. Resultatene viste at høy persepsjon av usikkerhet hadde en liten negativ effekt på adopsjon av Target Costing. Funnene viste likevel ingen signifikant negativ sammenheng mellom høy persepsjon av usikre omgivelser og adopsjon av Target Costing. Det er uansett interessant å merke seg at resultatene står noe i kontrast til funnene til Dekker og Smidt (2003), der en signifikant positiv sammenheng mellom persepsjon av usikkerhet i omgivelsene og adopsjon av Target Costing ble observert.

Vi har til nå hatt en grundig gjennomgang av selve Target Costing-prosessen og sett på hva tidligere studier har kommet fram til med hensyn på utbredelsen, og faktorer som påvirker adopsjon, av Target Costing. Før vi ser på resultatene fra vår undersøkelse, vil gi en grundig gjennomgang av både vårt valg av forskningsdesign og hvordan selve studien er bygget opp.

Kapittel 4

Forskningsmetode

4.0 Forskningsmetode

Metode, av det greske uttrykket *methodos*, betyr å følge en bestemt vei mot et mål (Johannessen m.fl., 2004: 32). Altså dreier metode seg, i denne sammenheng, om hvordan man skal gå fram for å hente inn informasjon om virkeligheten og hvordan man skal analysere hva denne informasjonen sier, slik at den kan gi oss ny innsikt. Dette kan innebære både å bekrefte og avkrefte eventuelle antakelser man måtte ha på forhånd. Valg av metode skal derfor gjøre oss i stand til å sannsynliggjøre hvordan virkeligheten faktisk er på de spørsmålene vi ønsker svar på.

4.1 To hovedtilnærminger

Vi kan i grove trekk si at det er to hovedtilnærminger man kan velge mellom når man har et forskningsspørsmål man ønsker besvart; kvalitativ og kvantitativ metode.

Kvalitativ metode

Kvalitativ metode er en metode som benyttes når man ønsker å få fram fylldige beskrivelser, fange opp meninger og opplevelser som ikke lar seg tallfeste eller måle. Denne metoden er blant annet derfor særlig anvendelig når man ønsker å undersøke fenomener man ikke kjenner så godt, og som det gjerne ikke er forsket så mye på. Eksempler på kvalitative metoder kan for eksempel være å gjennomføre ulike typer intervjuer eller observasjoner (Johannessen m.fl., 2004).

Kvantitativ metode

Kvantitativ metode er en metode som kan benyttes når det man er opptatt av er å telle opp fenomener, altså kartlegge deres utbredelse. For å samle inn kvantitative data benyttes det gjerne spørreskjemaer, dersom ikke det aktuelle datamaterialet er tilgjengelig via ulike registre. I større grad enn ved kvalitativ metode, er dette en metode som krever mer forarbeid og kunnskap om temaet som skal studeres (Johannessen m.fl., 2004: 363-364). Gjennomføring av intervjuer er som sagt noe man kan gjøre uten spesielt mye forkunnskaper, fordi intervjuer gjerne er veldig fleksible med hensyn på at man kan tilpasse seg intervjuobjektet og intervjuets utvikling. Ved spørreundersøkelser har man ikke denne fleksibiliteten til å tilpasse underveis. Spørreundersøkelse er derfor en svært strukturert datainnsamlingsmetode hvor man er avhengig av å ha gjort et grundig forarbeid, både med hensyn på innhold og oppbygning av undersøkelsen.

Altså kan vi si at kvalitativ metode benyttes dersom man ønsker å gå i dybden, mens kvantitativ metode benyttes dersom man ønsker å gå i bredden. Fordelen med kvantitativ metode kontra

kvalitativ metode, er at når et spørreskjema først er utformet, er det nærmest ubegrenset kapasitet på hvor mange som kan delta i undersøkelsen. Særlig nå i en tid da alt kan foregå elektronisk.

Ikke nødvendigvis et enten-eller valg

På bakgrunn av presentasjonen av kvalitativ og kvantitativ metode over, kunne man kanskje få inntrykk av at dette er et enten-eller valg. Det er det ikke nødvendigvis. I mange tilfeller vil det kunne være hensiktsmessig å kombinere disse metodene (Grønmo, 2004: 209-214). Dersom man for eksempel har lite kunnskap om et område der man ønsker å gjennomføre en kvantitativ studie, kan man på forhånd gjennomføre et eller flere intervjuer. På bakgrunn av informasjonen som avdekkes under intervjuene, kan man utforme en egnet spørreundersøkelse. På motsatt vis kan man først gjennomføre en spørreundersøkelse for å kartlegge for eksempel omfang. Videre kan man benytte kvalitativ metode og gå mer i dybden på områder som framstår som mest interessante. En tredje mulighet vil kunne være at man gjennomfører kvalitative og kvantitative undersøkelser nærmest samtidig. For eksempel ved at man gjennomfører en spørreundersøkelse på hele utvalget, og i tillegg intervjuer et utvalg av respondentene. Dette for å kvalitetssikre dataene man får ut av spørreundersøkelsen.

4.2 Validitet og reliabilitet

Reliabilitet, eller *pålitelighet*, dreier seg om i hvilken grad en studie kan etterprøves, eller sagt på en annen måte, at man ville fått tilnærmet de samme resultatene dersom studien ble gjort igjen.

Validitet, eller *gyldighet*, dreier seg om i hvilken grad undersøkelsen klarer å måle det den har til hensikt å måle. Man kan si at en studie er valid dersom den gjengir virkeligheten slik som den er (Grønmo, 2004: 222-238).

Av dette fremgår det at en studie kan oppnå høy reliabilitet selv om validiteten er lav. For eksempel ville man fått høy reliabilitet dersom man brukte 90 % av populasjonen til å måle gjennomsnittshøyde, men validiteten ville blitt lav dersom hensikten var å måle gjennomsnittshøyden blant 6-åringer. Det forutsettes derimot høy reliabilitet for å ha høy validitet. Er ikke resultatene av en studie etterprøvbare, hjelper det ikke om studien tilsynelatende evner å undersøke det den har til hensikt å undersøke.

En studies gyldighet og pålitelighet må sikres på alle trinn i forskningsprosessen. Dersom ikke alt forarbeidet og selve utførelsen av en studie blir utført med hensyn på å ivareta validiteten og reliabiliteten, vil heller ikke resultatene studien frembringer være gyldige og pålitelige. Å sikre studiens validitet og reliabilitet er derfor noe man må jobbe med kontinuerlig fra begynnelse til slutt.

Skal funnene i en studie kunne generaliseres, forutsettes det normalt høy grad av både validitet og reliabilitet (Østbye m.fl., 2007: 118).

Valg av forskningsdesign, utforming av spørreskjema, utvalgsutvelgelse, gjennomføring av undersøkelsen, responsrate og analyse av datamateriale, er alle faktorer som påvirker en studies validitet og reliabilitet. Vi vil derfor ta grundig for oss disse ulike aspektene. De fire første vil komme løpende gjennom resten av dette kapitlet, hvor vi tar for oss prosessen vi har vært gjennom og bakgrunnen for valgene vi har tatt. De to siste faktorene; responsrate og analyse av datamateriale, kommer som en naturlig del av neste kapittel; *5.0 Resultater og analyser*, hvor vi vil drøfte resultatene fra spørreundersøkelsen og hvor pålitelige de er.

4.3 Valg av metode

Hvilken av metodene som er hensiktsmessig å benytte, eller om man bør kombinere disse, avhenger av forskningsspørsmålet og formålet med studien. Selv om det er mangel på studier om Target Costing i Norge, er det gjort såpass mange studier på verdensbasis at det var nok å sette seg inn i. Vi mente derfor det ikke var nødvendig å benytte et eksplorativt forskningsdesign med dybdeintervjuer, for å få mest mulig kunnskap på området. På bakgrunn av presentasjonen av kvalitativ og kvantitativ metode *over*, var det med hensyn til vår problemstilling naturlig å i første omgang benytte en kvantitativ tilnærming.

Tverrsnittundersøkelse versus tidsserieundersøkelse

En tverrsnittsundersøkelse er en undersøkelse gjennomført på et gitt tidspunkt, mens tidsserieundersøkelse innebærer undersøkelse av samme tema gjennomført på flere ulike tidspunkter (Johannessen m.fl., 2004: 74-75).

På bakgrunn av problemstillingen, vil man kunne avgjøre om det er tilstrekkelig med en tverrsnittundersøkelse eller om det er hensiktsmessig med tidsserieundersøkelser. For å bedømme dette vil det også være en fordel å ha lest seg godt opp på temaet man skal studere. Da vår problemstilling i hovedsak dreier seg om å avdekke utbredelse av et fenomen, virker det i utgangspunktet tilstrekkelig å kun gjennomføre en tverrsnittundersøkelse.

Et problem med tverrsnittsundersøkelse er at det ikke fanger opp om fenomenet som studeres, er preget av trender, mote eller lignende. Dette er et problem vi måtte ta på alvor, da adopsjon av ulike styringsverktøy tidligere har vist seg å ofte være påvirket av moter. Det finnes mange eksempler på populære styringsverktøy som, rett eller galt, har blitt omtalt som "bare en trend", for eksempel *Totalkvalitetsledelse, Balansert målstyring* osv (Caudron, 2002, jfr. Kwah, 2004: 41). Timingene på når en spørreundersøkelse gjennomføres vil derfor kunne være bestemmende for hvilke resultater man

får. I slike tilfeller vil det kunne være hensiktsmessig å benytte tidsserieundersøkelser for å sikre mer pålitelige data.

Siden Target Costing har fått økende oppmerksomhet i den vestlige verden helt siden 1980-tallet, mente vi sannsynligheten for at tilnærmingen er motepreget, er relativt lav. Altså antar vi at resultatene ikke vil være spesielt utsatt for store svingninger på kort sikt, og at en tverrsnittsundersøkelse vil være tilstrekkelig for å gi en god indikasjon på utbredelsen av Target Costing i Norge. Den begrensede tidshorizonten vi har til rådighet, ville uansett gjort det vanskelig å gjennomføre en tidsserieundersøkelse.

Eventuelle forskjeller andre lignende studier ville kunne få i nær framtid, antar vi ville kunne oppstå som følge av andre definisjoner og kriterier for forskningsobjektet; *Target Costing*, eller andre kriterier lagt til grunn for utvalget.

Mulig kombinasjon av kvantitativ og kvalitativ metode

Jamfør kapittel 3.1 *Utbredelsen av Target Costing*, har mange av de tilsvarende undersøkelsene gjennomført i andre vestlige land, konkludert med relativt høy adopsjonsrate av Target Costing, eller tilsvarende tilnærminger. I disse studiene viser det seg derimot at kun et fåtall av respondentene har svart at de faktisk benytter Target Costing, mens flertallet har oppgitt at de benytter lignende tilnærminger. Hvorvidt de har kontrollsjekket i hvilken grad de som oppgir at de bruker en lignende tilnærming, faktisk benytter en tilnærming fundamentalt lik Target Costing, vet vi ikke. Vi vurderte derfor å supplere vår spørreundersøkelse med en kvalitativ tilnærming gjennom enkelte dybdeintervjuer. Vi mente det kunne vært interessant å plukke ut enkelte av de respondentene som oppgav at de brukte en tilnærming med de samme fundamentale karakteristikkene som Target Costing. Ved å få nærmere informasjon om hvordan deres tilnærming fungerer i praksis, kunne vi på et bedre grunnlag vært i stand til å avgjøre om disse kan klassifiseres som brukere av Target Costing. På den måten ville våre konklusjoner knyttet til den faktiske utbredelsen av Target Costing, blitt mer pålitelige.

I et ledd for å oppnå høyest mulig svarprosent valgte vi å la spørreundersøkelsen være anonym (jfr. 4.5 *Utforming av spørreskjemaet*). Dette førte derimot til at det ikke umiddelbart ville være mulig å identifisere de bedriftene som måtte svare at de bruker en tilnærming tilsvarende Target Costing. Det ville derfor blitt vanskelig å supplere spørreundersøkelsen med dybdeintervjuer.

Vårt endelige forskningsdesign ble derfor en kvantitativ tilnærming med tverrsnittsundersøkelse.

4.4 Utvalg

Populasjonen er en samling av alle enhetene som et forskningsspørsmål gjelder for (Grønmo, 2004, jfr. Johannessen m.fl., 2004: 234). Når man skal gjennomføre en kvantitativ studie, ønsker man altså å finne ut noe om populasjonen. Det er likevel sjelden at det er nødvendig eller hensiktsmessig at hele populasjonen deltar i studien.

4.4.1 Krav til et representativt utvalg

For at et utvalg skal kunne karakteriseres som representativt for populasjonen, skal i utgangspunktet alle variablene som man ønsker å ta med i undersøkelsen ha samme fordeling i utvalget som i populasjonen (Johannessen m.fl., 2004: 235). Hadde man derimot hatt all den informasjonen som kreves for å vite om populasjon og utvalg har samme fordeling, ville det ikke vært nødvendig å gjennomføre undersøkelsen. En måte å få et representativt utvalg av populasjonen, er derfor å foreta en tilfeldig utvelgelse. Ved å trekke enheter tilfeldig ut fra en populasjon er det stor sannsynlighet for at utvalget vil bli representativt for populasjonen. Resultatene utvalget frembringer vil, ved hjelp av statistisk teori, dermed kunne generaliseres til å gjelde for hele populasjonen (Johannessen m.fl., 2004: 236).

4.4.2 Kriterier for vårt utvalg

I henhold til vår problemstilling, ønsker vi å finne ut noe om utbredelsen til Target Costing blant norske produksjonsbedrifter definert som store i norsk målestokk. Hvordan man definerer en bedrifts størrelse kan variere. Om det går på antall ansatte/årsverk, omsetning, børsverdi eller lignende, er ofte avhengig av formålet. Vi mente å definere størrelse basert på antall ansatte, var mest hensiktsmessig for vårt formål. Hva som defineres som en stor bedrift, varierer. Basert på antall ansatte, definerer for eksempel EU kun bedrifter med over 250 ansatte som store. I Norge derimot, regnes bedrifter med inntil 100 ansatte som små og mellomstore bedrifter (merkur1.cappelendam.no). *På bakgrunn av dette velger vi derfor å definere store bedrifter som bedrifter med 100 ansatte eller mer.*

I tillegg til at bedriftene skulle være av en viss størrelse, skulle de også være produksjonsbedrifter. På bakgrunn av hvor Target Costing stammer fra; japanske produksjonsbedrifter, og at tidligere studier har vist at Target Costing er mest utbredt blant produksjonsbedrifter (Dekker & Smidt, 2003; Tani m.fl., 1994), mener vi at det også for oss vil være mest relevant å fokusere på produksjonsbedrifter. Hovedprinsippene i Target Costing er nok applikerbare til mange bransjer, men prosessen vi har beskrevet gjennom kapittel 2.0 *Target Costing*, mener vi i all hovedsak er aktuell for

produksjonsbedrifter. Ut over dette har vi ikke valgt å fokusere på noen spesielle bransjer, selv om dette var noe vi vurderte i arbeidet med å innhente utvalget, som vi skal se i neste avsnitt.

Utvalg – første forsøk: Norsk Industri

For å treffe det aktuelle utvalget, besluttet vi i første omgang å ta utgangspunkt i bedrifter som var medlem av arbeidsgiverorganisasjonen *Norsk Industri*⁴. Norsk Industri har ca 2200 medlemsbedrifter, fordelt under mange ulike bransjeparaplyer. Vi ønsket gjerne en liste med kontaktinformasjon til alle disse medlemsbedriftene, og gjennom vår hovedveileder Kjell Gunnar Hoff, var vi i kontakt med Norsk Industri. Da det viste seg at det ikke var mulig å få tilgang til en slik liste, og kontaktinformasjon måtte innhentes manuelt, ble det nødvendig å begrense utvalget ytterligere. Av de ulike bransjene som var definert hos Norsk Industri, vurderte vi det dit hen at det ville være mest interessant og relevant å studere bedriftene under bransjeparaplyen *Teknobedriftene*. Under denne bransjeparaplyen var det drøyt 500 medlemsbedrifter. Vi begynte systematisk å gå gjennom hjemmesidene til alle disse bedriftene for å finne kontaktinformasjon, i hovedsak telefonnumre og e-postadresser. Mange av medlemsbedriftene var en del av samme konsern, hvor vi da valgte å kun ta med kontaktinformasjon til én av disse, gjerne til selve konsernledelsen. Hos en del av medlemsbedriftene var det ikke mulig å finne noen kontaktinformasjon, noen bedrifter hadde ingen hjemmeside, og noen bedrifter oppfylte åpenbart ikke kriteriene vi hadde lagt til grunn med hensyn på størrelse. Vi endte dermed opp med en liste på ca 160 bedrifter.

Selv om Norsk Industri ikke kunne tilby oss noen oppdatert kontaktliste, hadde vår hovedveileder Hoff fått i stand at bransjesjefen for Teknobedriftene skulle være behjelpelig med å skrive et oppfordrings-/anbefalingsbrev vi kunne legge ved utsendingen av undersøkelsen. Det ville forhåpentligvis kunne bidratt til høyere svarprosent.

Til tross for alt dette, kom vi fram til at dette utvalget ikke kunne brukes. Det ble for mange svakheter og faktorer som går på tvers av det som skal til for å sikre undersøkelsens validitet og reliabilitet. Og som nevnt, i natur av kompleksiteten ved bruk av Target Costing, ble vi av vår veileder anbefalt å finne et utvalg bestående av større bedrifter enn det majoriteten av dette utvalget besto av.

Utvalg – andre forsøk: Kompass

For å finne et mer egnet utvalg ble vi tipset om muligheten som ligger i bedriftsdatabasen *Kompass*⁵. I Kompass har man mulighet til å selektere ut grupper av bedrifter på grunnlag av ulike kriterier. Vi fikk tilgang til databasen og begynte å legge inn kriteriene som vi ønsket skulle ligge til grunn for utvalget i vår spørreundersøkelse.

⁴ For mer informasjon om *Norsk Industri* og deres medlemmer, se www.norskindustri.no.

⁵ For mer informasjon om *Kompass*, henvises det til deres hjemmeside no.kompass.com.

Av alle kriteriene man kunne legge til grunn for utvalget i Kompass, la vi først følgende tre kriterier til grunn:

- *Geografisk område: Norge*
- *Aktivitet: Produsent*
- *Ansatte: Mer enn 101 ansatte*

Disse kriteriene virket å være dekkende for vårt utvalg med hensyn på vår problemstilling. På grunnlag av disse kriteriene returnerte Kompass en liste bestående av 727 bedrifter⁶. Dette virket som et godt utgangspunkt, men listen var for lang for oss, med hensyn på at vi fortsatt vurderte å kontakte hele utvalget per telefon. Vi ønsket et utvalg på nærmere 300 bedrifter.

For å ytterligere korte ned listen, prøvde vi oss fram med å legge til flere kriterier. Mye av fordelene med Kompass var at vi også kunne hente ut kontaktinformasjon direkte. Vi la derfor til at vi ønsket bedrifter hvor telefonnummer og e-postadresse var registrert, da dette var avgjørende for å sende ut invitasjonene. Vi hadde også mulighet til å legge til at vi ønsket bedrifter som hadde registrert kontaktpersoner. Dette ble også valgt siden det ville være en fordel å ha mulighet til å bli satt direkte videre til en egnet person, dersom vi skulle gå videre med telefoninvitasjonene.

Selv med disse kriteriene, ble ikke listen særlig kortere. Vi måtte derfor vurdere ytterligere kriterier for å komme i nærheten av den utvalgsstørrelsen vi ønsket. Det var lite ønskelig å forsøke trekke ut 300 tilfeldige bedrifter fra utvalget. Vi la derfor til et kriterium med hensyn på omsetning. *Med et kriterium om omsetning på over 10 millioner, ble utvalget redusert til 331 bedrifter*⁷.

Uforutsette problemer med utvalget

Etter et raskt overblikk over listen sa vi oss fornøyd med den og fikk den overført til Microsoft Excel. Vi antok at bedriftene i listen oppfylte kravene vi hadde lagt til grunn med hensyn på problemstillingen; norske produksjonsbedrifter med over 100 ansatte. Likevel ble vi, etter en nærmere gjennomgang, oppmerksomme på at listen ikke bare inneholdt produksjonsbedrifter. Listen inneholdt også ulike typer medie-, konsulent- og servicebedrifter. Kompass sin definisjon av produsenter var åpenbart ikke ensbetydende med produksjonsbedrifter. Vi stod derfor på nytt i en situasjon med et utvalg som ikke var helt optimalt. Det stod nå mellom tre alternativer.

⁶ Utvalgssøkene ble gjennomført 22. februar 2011. Gjentas søkene med samme kriterier, vil resultatene kunne bli annerledes, som følge av oppdateringer i databasen til Kompass.

⁷ Se vedlegg 1 for alle kriteriene som ble benyttet i Kompass.

Den ene muligheten var å forkaste nok et utvalg og vurdere nye måter for utvelgelse av utvalg. På grunn av at vi allerede hadde brukt så mye tid på de to foregående utvalgene, førte det begrensede tidsperspektivet til at vi måtte forkastet dette alternativet.

Den andre muligheten var å sende ut spørreundersøkelsen til utvalget med de 331 bedriftene. Problemet var da at utvalget ikke utelukkende ville bestått av produksjonsbedrifter, og det ville da i mindre grad vært representativt med hensyn på vår problemstilling.

Den siste muligheten bestod da i å prøve å luke ut de bedriftene i utvalget som åpenbart ikke var produksjonsbedrifter. Dette innebar også åpenbare svakheter, da utvalget kanskje ikke lenger ville være like tilfeldig utvalgt. Etter samråd med vår hovedveileder valgte vi likevel å gå for dette alternativet.

I det neste argumenterer vi for hvorfor utvalget likevel kan karakteriseres som både tilfeldig og representativt.

Det endelige utvalget

Hvor stor andel av bedrifter som kan karakteriseres som norske produksjonsbedrifter med over 100 ansatte, som er registrert i databasen til Kompass, vet vi ikke. Vi antar likevel at bedriftene registrert med disse kriteriene hos Kompass, er representative for populasjonen.

I stedet for å foreta en tilfeldig uttrekning ut av det første utvalget på 727 bedrifter, valgte vi som nevnt å legge til ytterligere krav, både med hensyn på kontaktinformasjon og omsetning. Etter å ha prøvd litt frem og tilbake med ulike omsetningskrav, var det tydelig at informasjonen registrert hos Kompass var noe villedende. For eksempel ble flere store bedrifter ekskludert når vi la inn omsetningskrav som var langt lavere enn deres reelle omsetning. Det virket likevel å være helt tilfeldig hvilke bedrifter som var registrert med ukorrekte omsetningstall. Vi kunne derfor anta at det foreløpige utvalget på 331 bedrifter var både tilfeldig og representativt for bedrifter med over 100 ansatte, definert som produsenter hos Kompass.

På grunn av at utvalget også inneholdt bedrifter som vi mener ikke kunne karakteriseres som produksjonsbedrifter, var utvalget likevel ikke representativt for vårt formål. Men siden vi anser hovedutvelgelsen av utvalget som tilfeldig og representativ, antar vi derfor at utvalgets representativitet ikke vil bli påvirket selv om vi fjerner de bedriftene vi mener ikke kan karakteriseres som produksjonsbedrifter.

Vi fjernet derfor 56 bedrifter som åpenbart ikke var produksjonsbedrifter, og endte opp med et endelig utvalg på 275 bedrifter⁸.

4.5 Utforming av spørreskjemaet

På grunn av manglende fleksibilitet og tilpasningsmuligheter når en spørreundersøkelse først er publisert, kreves det som kjent mye forarbeid for å kunne utforme et godt og hensiktsmessig spørreskjema som rapporterer tilbake det den har til hensikt å rapportere. For å styrke både validiteten og reliabiliteten, tok vi derfor utgangspunkt i andre tilsvarende studier gjennomført i andre land (Ax m.fl., 2008; Dekker & Smidt, 2003; Tani m.fl., 1994), i utformingen av spørreundersøkelsen. Dette gjør det også, til en viss grad, mulig å sammenlikne våre funn med de andre studiene.

Å få gode data ut av en spørreundersøkelse krever altså at spørreskjemaet er godt utformet. For at vi skulle få tilbake så gode og pålitelige data som mulig, var en del av vår strategi at respondentene ikke skulle vite at undersøkelsen dreide seg om Target Costing før de var godt i gang med besvarelsen. I e-postinvitasjonen nevnte vi derfor aldri at undersøkelsen dreide seg om Target Costing.

Dersom utvalgsbedriftene hadde blitt informert om at undersøkelsen dreide seg om Target Costing allerede før de hadde besluttet om de ville delta i undersøkelsen, kunne vi risikere at brukere av Target Costing ville respondert i større grad enn ikke brukere. Dette da vi antar at terskelen for å delta i en spørreundersøkelse vil være lavere for personer som har kunnskap *om*, eller interesse *for*, fenomenet som studeres. Resultatene ville da kunne gi et skjevt bilde av virkeligheten, og dermed redusere studiens pålitelighet.

Anonymisering

Vi benyttet oss av anonymisering som et virkemiddel for å oppnå høyest mulig responsrate. Vi er av den oppfatning av at frykten for å måtte oppgi sensitiv informasjon kan føre til at enkelte vegrer seg for å svare. Ved å anonymisere respondenten forhindrer vi avslag på dette grunnlag. Anonymisering førte derimot til at vi ikke kunne benytte en kombinasjon av kvantitativ og kvalitativ forskningsdesign (jfr. drøftning under kapittel 4.3 *Valg av metode*). Med hensyn på vår hovedproblemstilling vurderte vi det dit hen at høyest mulig responsrate var viktigere enn dypere innsikt i respondentenes faktiske tilnærming.

En ytterligere fordel med anonymisering kan være at respondentene oppgir mer korrekt informasjon, da de vet at det ikke er mulig å spore resultatene tilbake til dem.

⁸ Se *vedlegg 2* for liste over alle bedriftene i det endelige utvalget.

Forhindre frafall

Å gjøre det vi kunne for å unngå frafall når respondenten allerede var i gang med undersøkelsen, var viktig for oss. Vi har inntrykk av at spørreundersøkelser generelt sjelden oppnår spesielt høye svarprosent. Blant annet viser undersøkelser vi ønsker å sammenlikne våre resultater med relativt lave oppslutninger⁹. Det var derfor viktig for oss å unngå frafall underveis. Likevel måtte ikke dette gå på bekostning av å sikre gode og fullstendige besvarelser.

Selve undersøkelsen er til en viss grad todelt. Den første delen består av mer generelle spørsmål som i utgangspunktet skal være like relevante for alle respondentene, men likevel viktige for å besvare vår problemstilling. Den andre delen er i større grad tilpasset hver enkelt respondent. Selve vendepunktet i undersøkelsen kommer i spørsmål 9. Her blir respondenten presentert en beskrivelse av Target Costing, og skal deretter i grove trekk, svare på om deres bedrift benytter Target Costing eller ikke. Hva respondenten svarer her er avgjørende for hvilke spørsmål den får presentert videre. Poenget er at respondenten kun skal bli presentert spørsmål som er relevante, og som den derfor synes det er hensiktsmessig å besvare. I tillegg gjør dette at undersøkelsen ikke tar lenger tid enn nødvendig å gjennomføre for respondenten, og det gjør også dataene bedre og lettere for oss å arbeide med i ettertid.

Sikre fullstendige besvarelser

Spørreskjemaet har også gjennomgått en prosess for å luke ut unødvendige spørsmål, for å forhindre at undersøkelsen ble for lang. I tillegg er spørreskjemaet utformet slik at respondenten ikke har mulighet til å angre sine valg og gå tilbake. Dette er selvfølgelig noe som kan føre til enkelte frafall, men vi ønsket ikke at respondenten skulle ha mulighet til å gå tilbake og tilpasse sine svar ettersom hva den svarte senere, da vi mener det kunne gått på bekostning av dataenes pålitelighet. Vår beslutning om å sette alle spørsmål som obligatoriske, går også noe på tvers av vårt ønske om å forhindre frafall underveis. Siden undersøkelsen gjennomføres elektronisk, innebærer dette at respondenten ikke får gått videre fra en side til neste med mindre spørsmålene er besvart. Grunnen til at vi valgte dette, er fordi vi mente alle spørsmålene respondentene fikk presentert var relevante nok til at de kunne besvares. En annen grunn er at vi gjennom testing av undersøkelsen fant ut at valg av alternativ ikke alltid ble registrert. Hadde vi ikke hatt på obligatorisk svar, ville da respondenten kunne gått videre uten å merke at den ikke hadde svart fullstendig på alle spørsmålene. Vi ville da endt opp med en ufullstendig besvarelse. Obligatorisk besvarelse av alle spørsmål innebærer altså at alle besvarelser vi får inn er fullstendige og dermed kan brukes i

⁹ Se tabell 2 i kapittel 5.1 Respons for oversikt over responsrater i ulike studier.

analysen. Det at respondenten kan oppleve å få varsel opptil flere ganger om manglende svar, kan likevel føre til at noen lar være å fullføre.

Vi har likevel tre unntak fra regelen om obligatorisk besvarelse; spørsmål 10, 11 og 17. På disse tre spørsmålene har vi stilt relativt vide og åpne spørsmål hvor vi oppfordrer respondenten til å utbrodere *noe*, for å gi oss litt mer dybde. Å sette spørsmål hvor man bare skal markere alternativer som obligatoriske, anser vi som relativt ufarlig. Men hvis vi også skulle kreve at alle respondentene måtte utbrodere ytterligere, anser vi sannsynligheten for flere frafall som relativt stor. Det ville kreve at respondenten hadde både god innsikt og villighet til å bruke ekstra tid, noe som ikke nødvendigvis er tilfelle hos alle. Vi vurderte det uansett dit hen at de mest interessante respondentene for disse spørsmålene ville synes det var mer relevant og interessant, og dermed i større grad ta seg tid til å utbrodere litt ekstra.

Kontrollspørsmål

For å kontrollere påliteligheten til at respondenter som sier de bruker en tilnærming med de samme fundamentale karakteristikkene som Target Costing, faktisk bruker en lignende tilnærming, blir de presentert to påstander:

- 1. Vi kommer frem til prisen på våre produkter ved å summere opp alle relevante kostnader og legger deretter på ønsket fortjeneste.*
- 2. Prisen på våre produkter er i stor grad markedspriser som vi må tilpasse oss. Vi trekker ønsket fortjeneste fra denne prisen og kommer på den måten fram til kostnadene vi har til rådighet for produktet/produksjon.*

Påstand 1 sier i all enkelhet at bedriften bruker kostpluss-metoden for pris- og kostnadsfastsettelse av sine produkter. *Påstand 2* sier at bedriften pris- og kostnadsfastsetter sine produkter i henhold til prinsippene i Target Costing. Respondenten blir her bedt om å ta stilling til hvilken av påstandene som bedriften i størst grad kan assosiere seg med. Dette kommer før respondenten blir presentert for en lengre beskrivelse/definisjon av Target Costing. Når respondenten har valgt påstand og gått videre, er det ikke mulig å gå tilbake å endre. Dette spørsmålet har derfor til hensikt å fungere som et kontrollspørsmål. Dersom respondenten her velger den påstanden som omhandler kost-pluss metoden, mens den på neste spørsmål svarer at bedriften benytter Target Costing, eller tilsvarende, vil dette kunne redusere sannsynligheten for at bedriften faktisk benytter Target Costing.

Totalt består spørreskjemaet av 17 spørsmål. Ingen vil derimot måtte besvare alle disse, grunnet nevnte skranker. Ut over dette har vi forsøkt å gi spørreskjemaet en så luftig og oversiktlig utforming som mulig, uten for mye tekst på hver side. Vi mener dette i sum gjør at undersøkelsen bør være overkommelig for alle.

La det være notert at versjonen som er lagt ved (vedlegg 3), også inkluderer eventuelle skranker vi har lagt til grunn for at spørsmålet skal være aktuelt for respondenten. Dette gjør at layouten til vedlagt spørreskjema ikke blir helt som i publisert versjon, da publisert versjon kan inneholde både flere og færre spørsmål per side.

Testing av spørreundersøkelsen

For å ytterligere sikre undersøkelsens relevans og pålitelighet, og utformingens oversiktliggheit, gjennomførte vi tester av undersøkelsen før den ble publisert. Vi sendte undersøkelsen til fem testrespondenter, to høgskole- og universitetsforelesere og tre medstudenter. Kvalifikasjonene vi la til grunn for deres rolle som testrespondenter var at de hadde økonomiutdanning/-bakgrunn og at de, i det minste, hadde kjennskap til prinsippene i Target Costing. Gjennom deres test av undersøkelsen ba vi dem notere eventuelle forbedringsmuligheter, med hensyn på spørsmålenes relevans og formulering, og layoutens oversiktliggheit og ryddighet. I tillegg ba vi dem notere tidsbruk for gjennomgang. Dette for at vi skulle kunne oppgi så korrekt forventet tidsforbruk som mulig i invitasjonen. På bakgrunn av tilbakemeldingene vi fikk, gjorde vi de nødvendige endringene i spørreskjemaet før undersøkelsen ble publisert.

4.6 Gjennomføring av spørreundersøkelsen

Den 10. mars 2011 ble vår spørreundersøkelse publisert. Alle bedriftene i vårt utvalg mottok da en e-post med en invitasjon og oppfordring til å delta i undersøkelsen¹⁰.

I e-posten informerte vi kun generelt om hva spørreundersøkelsen dreide seg om, uten å nevne Target Costing. Dette for å forhindre frafall på dette grunnlag og bevare dataenes pålitelighet (jfr. diskusjon under delkapittel 4.5 *Utforming av spørreskjemaet*). På bakgrunn av hva undersøkelsen dreide seg om, oppfordret vi til at respondenten som skulle besvare undersøkelsen burde ha kjennskap til blant annet kostnadsstyring, produktutvikling, produktkostkalkulasjon og/eller lignende. Vi ønsket ikke å komme med krav ut over dette, både da vi ikke har noe grunnlag for å påstå hvem som eventuelt har best kjennskap til de aktuelle prosessene i bedriftene, og fordi mer spesifikke krav kunne ført til lavere deltakelse. På bakgrunn av hvor omfattende og integrert vi har inntrykk av at Target Costing gjerne er i de bedriftene som benytter metoden (jfr. kapittel 2.0 *Target Costing*), bør uansett mange representanter fra en bedrift ha kunnskap om hvorvidt bedriften benytter Target Costing eller lignende, eller ikke.

¹⁰ Se vedlegg 4 for kopi av e-postinvitasjonen.

Elektronisk spørreundersøkelse – Questback

Spørreundersøkelsen ble gjennomført ved hjelp av *Questback*¹¹. Questback er et verktøy hvor man kan utforme spørreundersøkelser ned til hver minste detalj. Undersøkelsen publiseres, som nevnt, elektronisk via e-post og respondentdata mottas og lagres fortløpende. Dette sparer forskerne for mye tid, med hensyn på utsending, innsamling og rapportering, sammenliknet med for eksempel papirbaserte spørreundersøkelser. I tillegg fører elektronisk gjennomføring av undersøkelsen til at vi unngår eventuelle feilkilder knyttet til plotting av data.

E-postinvitasjonen inneholdt en link som førte direkte til spørreundersøkelsen i Questback. For å forhindre at hver respondentbedrift kunne risikere å svare flere ganger, som ville vært kritisk med hensyn til dataenes pålitelighet, kunne hver link kun benyttes en gang. Siden spørreundersøkelsen ble gjennomført anonymt, hadde vi ingen mulighet til å vite hvem som hadde besvart. Som tidligere nevnt, ville dette ha utgjort et problem i forbindelse med utsending av påminnelser, men Questback registrerte hvem som hadde besvart og ikke, slik at de som hadde besvart ikke mottok unødvendig ”mas”. E-posten som ble sendt ut inneholdt også en avmeldingslink. Denne ville også forhindre eventuelle ytterligere oppfordringer om deltakelse fra oss, slik at bedrifter som ikke ønsket å delta kunne benytte seg av denne.

Påminnelser

De bedriftene som ikke besvarte undersøkelsen etter første invitasjon eller som ikke benyttet seg av avmeldingsmuligheten, mottok en påminnelse til undersøkelsen første gang 11 dager etter publisering; 21. mars 2011¹². Denne bestod i all hovedsak av samme informasjon som den opprinnelige invitasjonen, bortsett fra et lite avsnitt hvor vi informerte om at det ennå ikke var registrert svar fra den aktuelle bedriften. Ytterligere to påminnelser ble sendt ut, henholdsvis 29. mars 2011 og 4. april 2011. Undersøkelsen ble stengt og avsluttet den 10. april 2011, etter å ha vært åpen i én måned.

¹¹ For mer informasjon om *Questback*, henvises det til deres hjemmeside www.questback.no.

¹² Se *vedlegg 5* for kopi av e-postpåminnelsen.

Kapittel 5

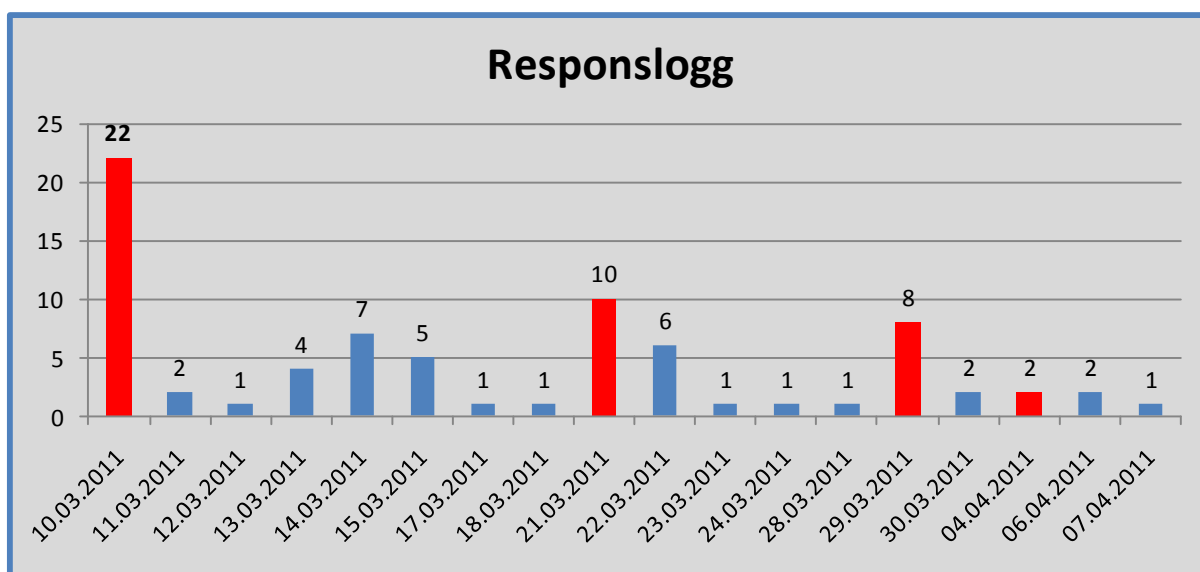
Resultater og analyser

5.0 Resultater og analyser

5.1 Respons

Da spørreundersøkelsen ble avsluttet 10. april 2011, hadde den vært åpen i én måned fra 10. mars 2011 til 10. april 2011. I løpet av denne perioden mottok vi totalt 77 besvarelser fra ulike respondenter. Da vårt endelige utvalg bestod av 275 bedrifter, gav dette oss en responsrate på 28 %.

I *figur 4* har vi satt opp responsloggen, hvor respons ved datoene for invitasjon og påfølgende påminnelser, er markert med røde søyler.



Figur 4: Responslogg.

Som vi ser av *figur 4*, kom det inn klart flest besvarelser ved publisering 10. april 2011. På undersøkelsens første dag mottok vi ca 29 % (22 av 77) av besvarelsene. Deretter hadde vi noen små topper etter de to første påminnelser. Etter den siste påminnelsen og frem til undersøkelsen ble avsluttet 10. april 2011, mottok vi kun fem svar. Vi tror derfor *ikke* det ville vært hensiktsmessig å holde undersøkelsen åpen lenger, da vi ikke tror flere påminnelser ville økt antall svar i nevneverdig grad.

Responsraten

Responsraten på 28 %, var i det området vi hadde håpet på forhånd. Tidligere studier av samme art har vist forholdsvis lave responsrater. Disse undersøkelsene er i stor grad gjennomført på høyere vitenskapelig nivå, og vi fryktet at vår legitimitet som studenter kunne føre til en noe lavere responsrate. Vi vet også at både Ax. m.fl. (2008) og Dekker og Smidt (2003) kontaktet alle

respondentene via telefon, før spørreundersøkelsen ble sendt ut. Likevel ser vi av *tabell 2* at vår responsrate er på linje med flere av studiene vi ønsker å sammenlikne oss med.

Tabell 2: Responsrater i ulike sammenlignbare studier.

Sammenligning av responsrater		
Forskere	Land	Svarprosent
Limosest & Ormåsen, 2011	Norge	28,0 %
Ax m.fl., 2008	Sverige	36,4 %
Dekker & Smidt, 2003	Nederland	24,6 %
Tani m.fl., 1994	Japan	25,9 %

5.2 Respondentene

Respondentenes stilling

Å vite respondentens stilling er ikke nødvendigvis så viktig, men kan være relevant med tanke på hvor egnet respondenten er til å svare på undersøkelsen. For eksempel vil sannsynligvis personer som jobber innen økonomi eller produktutvikling være bedre egnet til å besvare undersøkelsen enn en ved sentralbordet, da sistnevnte i mange tilfeller ikke vil besitte like mye relevant informasjon. Respondentenes stilling vil derfor kunne si noe om dataenes pålitelighet.

Som nevnt i kapittel 4.6 *Gjennomføring av undersøkelsen*, informerte vi i e-postinvitasjonen at undersøkelsen dreide seg om bedriftens prosess rundt kostnadsstyring, produktutvikling, produktkostkalkulasjon og/eller lignende, og oppfordret derfor personer med denne typen kunnskap om å besvare undersøkelsen. Fra gjennomgangen av Target Costing-prosessen i kapittel 2.0 *Target Costing*, vet vi at Target Costing-prosessen er en tverrfaglig tilnærming hvor ansatte fra mange ulike avdelinger er involvert. Personer innen mange ulike stillinger vil derfor kunne ha den nødvendige innsikten som kreves for at undersøkelsen skal gi pålitelig informasjon.

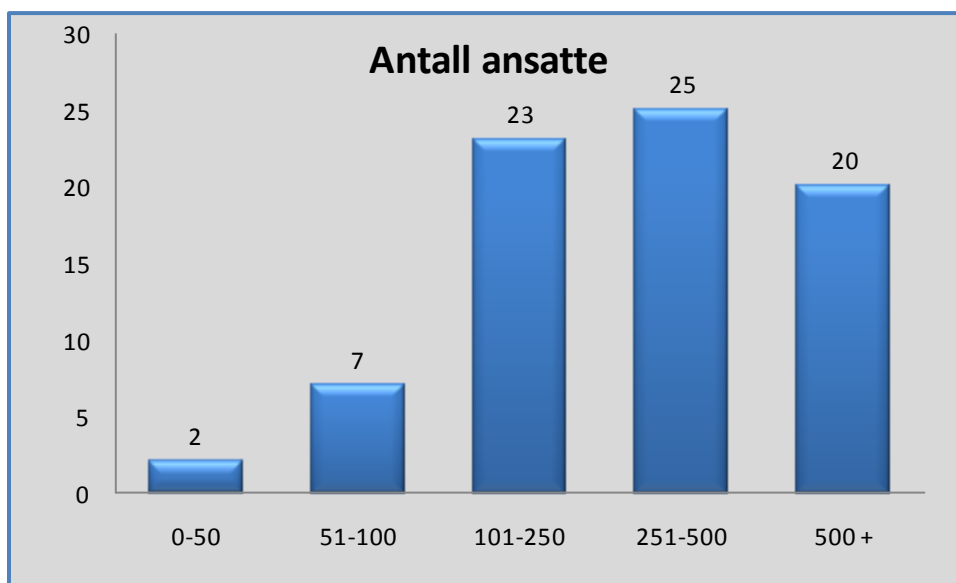
Tabell 3: Respondentenes stillinger.

Stilling	Antall respondenter	%
Daglig leder	5	7 %
Økonomi	39	51 %
Administrasjon	7	9 %
Salg/Markedsføring	12	16 %
Innkjøp	1	1 %
Produktutvikling/Design/FoU	2	3 %
Produksjon	3	4 %
Annet, spesifiser her	8	10 %
	77	100 %

Av *tabell 3* ser vi at respondentene består av ansatte fra mange ulike avdelinger. Hovedvekten av respondentene er likevel personer med stillinger som hører inn under økonomifunksjonen.

Antall ansatte

Ved å få respondenten til å oppgi hvor mange ansatte det er i bedriften, får vi en pekepinn på om bedriften er representativ i forhold til populasjonen vi sikter mot. I henhold til vår problemstillingen er det bedrifter med over 100 ansatte vi ønsker å studere. Dette var også et kriterium vi la til grunn i vårt utvalgssøk i Kompass. Som vi ser av *figur 5* viste det seg likevel at ikke alle bedriftene som responderte hadde over 100 ansatte.



Figur 5: Antall ansatte i respondentbedriftene.

Av totalt 77 responsbedrifter ser vi at 9 av disse hadde under 100 ansatte. Da vi i henhold til vår hovedproblemstilling ønsker å avdekke utbredelsen av Target Costing blant bedrifter med over 100 ansatte vil det, i spørsmål som omhandler forskjeller mellom *brukere* og *ikke-brukere* av Target Costing, være naturlig å ekskludere bedrifter med under 100 ansatte fra analysen. *I den videre analysen vil vi derfor kun benytte de 68 respondentbedriftene med over 100 ansatte.*

Respondentbedriftenes ulike bransjer

Hvilken bransje respondentbedriften opererer innenfor er også vesentlig. For det første er det relevant med tanke på å finne ut innen hvilke bransjer Target Costing er mest/minst utbredt, og for det andre for å kunne sammenligne med funnene i tilsvarende studier i andre land.

Siden utvalget ikke bestod av bedrifter fra konkrete bransjer, kun produksjonsbedrifter generelt, mottok vi svar fra bedrifter innen mange ulike bransjer. Som vi ser av *tabell 4*, kom den største andelen respondenter fra bransjene *Bygg/Anlegg* og *Gass/Petroleum*.

Tabell 4: Respondentbedriftenes bransjer.

Bransje	Antall respondenter	%
Næringsmidler	7	7 %
Tekstil/Design	2	2 %
Møbel	0	0 %
Medier	1	1 %
Telekommunikasjon	1	1 %
IT	7	7 %
Bank/Finans/Forsikring	0	0 %
Bygg/Anlegg	23	24 %
Elektronikk	1	1 %
Kraft/Energi	4	4 %
Gass/Petroleum	13	14 %
Kjemikalier/Legemidler	1	1 %
Treforedling	0	0 %
Gummi/Plast	3	3 %
Stål	3	3 %
Fabrikkerte metaller	5	5 %
Bil-/Transportkomponenter	2	2 %
Mekanisk verksted	5	5 %
Annet, spesifiser her	17	18 %
	95	100 %

I *tabell 4* kan vi se at antall respondenter summerer seg opp til 95 og ikke 77. Dette skyldes at respondentene ble gitt mulighet til å oppgi at de opererte innen flere ulike bransjer. Dersom respondentbedriften ikke opererte innen noen av bransjene vi hadde listet opp, hadde vi med et siste alternativ hvor respondenten kunne spesifisere sin bransje¹³.

Responsbedriftenes opphav

Vi ønsket også å avdekke hvorvidt responsbedriftenes eiere var av norsk opprinnelse, eller eventuelt hvor i verden de har sin opprinnelse. I de delene av verden hvor Target Costing har hatt fartstid lengst, vil det ikke være utenkelig at man i større grad møter forkjempere for metoden. Det kan derfor tenkes at bedrifter med opphav enkelte steder, i større grad har adoptert Target Costing.

¹³ Se *vedlegg 6* for liste over de spesifiserte bransjene.

Tabell 5: Opphavet til responsbedriftenes majoritetseiere.

Eiernes opphav		
	Antall respondenter	%
Norge	47	61 %
Asia	2	3 %
Nord Amerika	4	5 %
Skandinavia	12	16 %
Sør/mellom Amerika	1	1 %
Vest-Europa	10	13 %
Vet ikke	1	1 %
	77	

Som vi ser av *tabell 5*, hadde hele 38 % av bedriftene eiere med utenlandsk opphav. Det vil derfor bli interessant å se om det er noen forskjell i adopsjonsratene mellom bedrifter med henholdsvis norske og utenlandske eiere.

5.3 Adopsjon av Target Costing

For å vurdere hvor utbredt Target Costing er blant de undersøkte bedriftene, benyttet vi den samme metoden som ble brukt av både Dekker og Smidt (2003) og Ax m.fl. (2008). Denne metoden gikk ut på at respondentene først ble gitt en definisjon på Target Costing. Definisjonen baserte seg på hovedtrekkene ved tilnærmingen, nemlig at målkostnaden identifiseres ved å trekke målsatt fortjeneste fra forventet salgpris og at målkostnaden oppnås ved å gjennomføre kostnadsbesparende tiltak, som ikke går utover funksjonalitet, gjennom hele verdikjeden¹⁴.

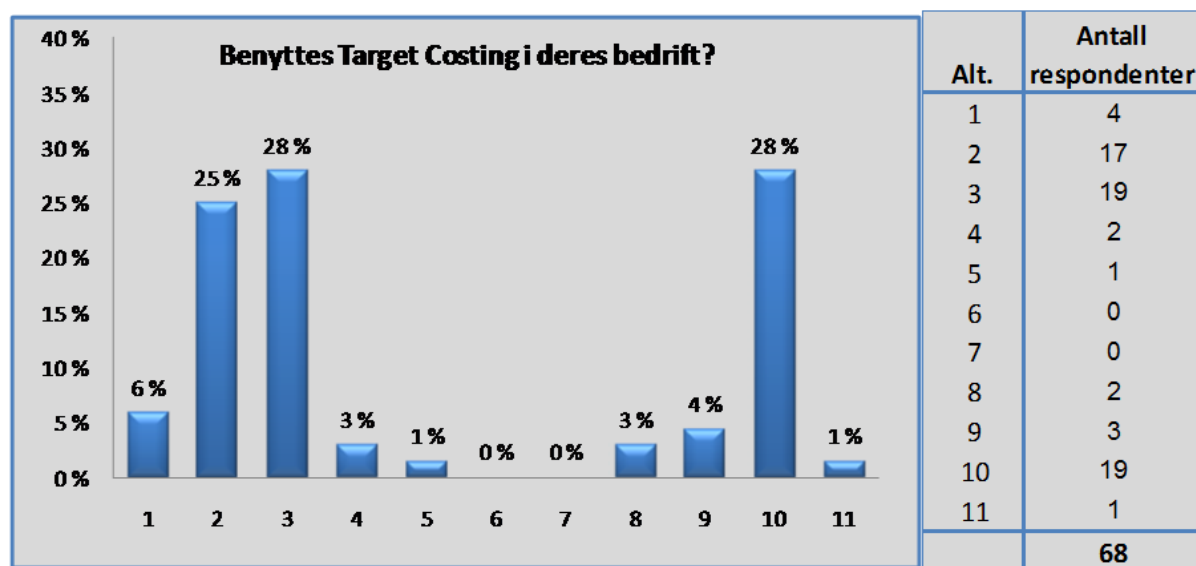
Beskrivelsen/definisjonen av Target Costing som ble presentert for respondentene her, er i stor grad hentet fra spørreundersøkelsen som Ax m.fl. (2008) presenterte for sitt utvalg i Sverige i 2003. Det samme gjelder de tilhørende svaralternativene. Vi valgte likevel å også legge til et ekstra svaralternativ. Vi har inntrykk av at en del norske produksjonsbedrifter kan være underleverandører til andre større bedrifter. Mange av disse har ikke nødvendigvis implementert Target Costing selv, men de kan være underleverandører til bedrifter som har gjort det. Vi ønsket derfor å legge til et alternativ hvor dette kommer fram, jamfør alternativ 11. Alle de ulike svaralternativene er presentert i *tabell 6*.

¹⁴ Se *vedlegg 3* for beskrivelsen av Target Costing som ble presentert for respondentene.

Tabell 6: Svaralternativer vedrørende bruk av Target Costing.

	Benyttes Target Costing i deres bedrift?
1	Vet ikke.
2	Jeg har aldri hørt om Target Costing.
3	Vi har aldri vurdert Target Costing seriøst.
4	Vi har vurdert Target Costing, men forkastet det.
5	Vi er på et stadium hvor vi vurderer Target Costing, men har ikke fattet noen beslutning enda.
6	Vi har prøvd Target Costing, men forkastet det.
7	Vi skal begynne med Target Costing i nær framtid.
8	Vi har nylig begynt med Target Costing, men det er ikke fullstendig implementert enda.
9	Target Costing er en veletablert måte å arbeide i vår bedrift.
10	Vi bruker en tilnærming med de samme fundamentale karakteristikkene som Target Costing, men vi kaller det noe annet.
11	Vi bruker ikke Target Costing selv, men er underleverandør til bedrift(er) som benytter metoden.

Vi er klar over at det å først presentere en halvsides definisjon og deretter 11 alternativer, kan virke noe overveldende på respondentene. Likevel mener vi at definisjonen var tilstrekkelig komprimert, samtidig som den gav god nok informasjon. Vi mente også det var nødvendig med så mange alternativer for at listen skulle være uttømmende.



Figur 6: Respondentenes valg av alternativer med hensyn på bruk av Target Costing.

Av figur 6¹⁵ ser vi at hovedvekten av respondentene svarte alternativ 2, 3 eller 10 på spørsmålet "Benyttes Target Costing i deres bedrift?". Altså svarte over halvparten at de enten aldri hadde hørt om Target Costing eller at de aldri hadde vurdert Target Costing seriøst. Årsaker til at bedrifter ikke benytter Target Costing, vil vi komme tilbake til under kapittel 5.5 Grunner for ikke å bruke Target Costing. Vi vil først konsentrere oss om *potensielle brukere* av Target Costing.

¹⁵ Merk at vi i figur 6 har ekskludert de ni bedriftene som hadde under 100 ansatte.

5.3.1 Definere brukere av Target Costing

Respondenter som svarte alternativ 8, 9 eller 10, ble identifisert som *mulige brukere* av Target Costing. Av disse ble *kun* de som svarte alternativ 8 og 9 umiddelbart definert som *brukere*. Altså ble 7 % umiddelbart definert som brukere, mens 28 % ble definert som *potensielle brukere*. Det at en så liten andel svarte at de *faktisk* brukte en tilnærming kalt *Target Costing*, mener vi ikke er overraskende. Også i undersøkelsene gjennomført av Dekker og Smidt (2003) og Kwah (2004) var det få bedrifter som svarte at de brukte en tilnærming kalt Target Costing. Hovedandelen av bedriftene som ble definert som brukere av Target Costing, besto av de som svarte at de brukte en tilnærming lignende Target Costing.

Som sagt ble respondenten bedt om å ta stilling til hvorvidt de benytter Target Costing eller ikke, på bakgrunn av en relativt kort og generell beskrivelse av Target Costing. Selv om respondenten føler at den kjenner igjen noen av karakteristikkene ved Target Costing, betyr ikke det nødvendigvis at bedriften benytter en lignende tilnærming, i den forstand vi mener.

For å kunne bekrefte hvorvidt de *potensielle brukerne* kunne defineres som *faktiske brukere*, brukte vi samme tilnærming som Ax m.fl. (2008) og Dekker og Smidt (2003). Hvis respondentbedriftene brukte en tilnærming lignende Target Costing, men kalte den noe annet, ble de bedt om å gi en kort beskrivelse av metoden. Dersom denne beskrivelsen stemte overens med hovedkarakteristikkene av Target Costing, ble bedriften definert som bruker. Vi utformet derfor undersøkelsen slik at respondentene som svarte alternativ 10, ble stilt følgende oppfølgingsspørsmål:

Hvis dere bruker en lignende tilnærming som beskrevet, men kaller den noe annet, hva refererer dere til den som? Gi i tillegg gjerne en kort beskrivelse av forskjellene (hvis noen) mellom deres tilnærming og Target Costing som beskrevet.

Svarene på dette spørsmålet ga oss flere eksempler på bedrifter som brukte en tilnærming lik Target Costing uten å ha noe spesielt navn på den. Selv om mange av respondentene ikke kalte tilnærmingen Target Costing, virket det på svarene som om tankegangen var den samme hos mange av bedriftene:

Dette er måten vi arbeider og har arbeidet lenge, men vi kaller det ikke noe spesielt.

Aktør innen Kjemikalier/Legemidler

Vi har ingen eksplisitt benevnelse på prisingsmodellen, men i realiteten ligger vi tett opp til dette, da prisene for oss langt på vei er definert på forhånd.

Aktør innen Telekommunikasjon

Vi kaller ikke vår modell noe spesielt, men det er jo faktisk akkurat samme tenkemåte.

Aktør innen Geomatikk

Andre respondenter ga oss mer utdypende svar på hvordan deres tilnærming fungerer i praksis. Flere av disse forklaringene viste at bedriftene benytter lignende tankemåte og prinsipper som Target Costing:

Vi beregner kostpris samt vurderer en antatt markedspris. Basert på dette gir vi inn et anbud og setter et mål på kostpris hvor verdien av leveransen for kunden opprettholdes.

Aktør innen Bygg og Anlegg

Vi bruker markedspris – virkelige produksjonskostnader = akseptabel dekning. Hvis ikke akseptabel dekning oppnås vurderes alternative produksjonsmåter.

Aktør innen Fabrikerte metaller

Vi selger prosjekter som en kombinasjon av produkter. Vi starter ut med en antatt markedspris (prosjektpris), deretter kalkuleres det fra laveste nivå og "opp". Deretter gjennomføres det vurderinger av redusert kost og evt. endring i markedspris. Endelig tilbud vil bli utarbeidet på dette grunnlaget.

Aktør innen IT

Av de bedriftene som svarte alternativ 10, var det ingen som beskrev tilnærminger som klart stod i kontrast til Target Costing. Med bakgrunn i beskrivelsene som ble gitt, kan vi ikke automatisk avkrefte at disse *ikke* er brukere av tilnærminger lignende Target Costing.

De potensielle brukerne og kontrollspørsmålet

For å ytterligere sikre påliteligheten til at de *potensielle brukerne* av Target Costing kan defineres som brukere, hadde vi, jamfør kapittel 4.5 *Utforming av spørreskjemaet*, med et kontrollspørsmål.

En av hovedkarakteristikkene ved Target Costing er nettopp pris- og kostnadsfastsettingen. Som nevnt skiller Target Costing seg fra den tradisjonelle kostpluss-metoden ved at det fastsettes en målkostnad ved å trekke ønsket fortjeneste fra en forventet pris/markedspris. *Påstand 1* har til hensikt å identifisere respondenter som benytter den tradisjonelle kostpluss-metoden, mens *påstand 2* skal identifisere respondenter som benytter en pris-/kostnadsfastsetting som er lik den som brukes under Target Costing.



Figur 7: Respondentenes valg av påstand på kontrollspørsmålet.

Figur 7 viser hva alle de 68 respondentene svarte med hensyn på *påstand 1* og *2*. Hele 54 % av respondentene svarte at *påstand 2* best beskriver deres bedrift. De resterende 46 % svarte at de bruker en metode lik den tradisjonelle kostpluss-metoden, for prising av sine produkter.

Tabell 7: De "potensielle brukerne" sine svar på kontrollspørsmålet.

Potensielle brukere		
Påstand	Antall respondenter	%
1	5	26 %
2	14	74 %

Ser vi kun på de *potensielle brukernes* valg av påstand, svarte 74 % at *påstand 2* best beskriver pris- og kostnadsfastsettingen i deres bedrift (tabell 7). Fem av de *potensielle brukerne* svarte altså at de bruker en tilnærming lignende kostpluss-metoden. Det at noen av de *potensielle brukerne* svarte at de benyttet kostpluss-metoden, kan selvfølgelig være med på å redusere sannsynligheten for at disse bedriftene bruker en tilnærming lignende Target Costing. Det er mulig at disse bedriftene befinner seg i en slik konkurranseposisjon at de ikke i like stor grad er tvunget til å lytte til markedets signaler om pris, som er et av hovedprinsippene under *markedsdrevet Target Costing* (jfr. kapittel 2.1.1). Det er likevel mulig at disse bedriftene har tatt i bruk tilnærminger som kjennetegnes under *Target Costing på produkt og komponentnivå* (jfr. kapittel 2.1.2 og 2.1.3). En *aktør innen fabrikkerte metaller* skrev for eksempel:

Det er nok TC vi bruker, men bruker ikke begrepet. Vi bruker også å prissette andre veien, dvs vanlig kalkulering + fortjeneste gir pris til kunde.

Også flere av de *potensielle brukerne*, som svarte *påstand 1*, kom med beskrivelser som kunne indikere at de brukte tilnærminger lignende Target Costing. Det er derfor vanskelig å automatisk avkrefte at alle som svarte *påstand 1*, ikke er brukere av Target Costing.

Ikke-brukere og kontrollspørsmålet

Av *tabell 8* ser vi at hele 43 % av *ikke-brukerne* svarte at *påstand 2* best beskriver deres bedrift. De sier altså at de *ikke* bruker den tradisjonelle kostpluss-metoden, men en pris/kostnadstilnærming mer lik den som kjennetegnes under bruk av Target Costing.

Tabell 8: "Ikke-brukerne" sine svar på kontrollspørsmålet.

Ikke-Brukere		
Påstand	Antall respondenter	%
1	25	57 %
2	19	43 %

Selv om disse respondentene svarer at de *ikke* er brukere av Target Costing, kan det likevel tenkes at de har tatt i bruk noen av prinsippene som kjennetegnes under stadiet *markedsdrevet Target Costing*. Jamfør kapittel 2.1.1 *Markedsdrevet Target Costing*, kunne dette nivået av Target Costing-prosessen deles inn i fem ulike steg:

1. Fastsette bedriftens langsiktige salgs- og lønnsomhetsmål.
2. Strukturere bedriftens produktutvalg for å oppnå maksimal lønnsomhet.
3. Fastsette salgsprisen/målprisen.
4. Fastsette fortjenestemarginen.
5. Fastsette tillatt kostnad.

For bedrifter som opererer i markeder der prisene på produktene er bestemt av en markedspris, vil de fem punktene over automatisk kunne bli implementert i bedriftens tilnærming, uten at de er klar over at dette blir omtalt som *markedsdrevet Target Costing*. De fleste bedrifter har en eller annen form for lønnsomhetsmål. For eksempel at aksjonærene krever 15 % avkastning på sine investeringer. I et marked der prisen er gitt, må bedriftene i stor grad fokusere på kostnadene for å sikre ønsket fortjeneste. Dette må selvfølgelig ikke føre til at kvaliteten på produktet reduseres, slik at kundene ikke lenger er villige til å betale markedspris. Selv om vi ikke kan si at alle respondentene som svarte *påstand 2* er *brukere av Target Costing* (54 % jfr. *figur 7*), kan det se ut som om disse bedriftene har en tilnærming lignende den som kjennetegnes under *markedsdrevet Target Costing*. Dette stemmer også godt overens med Dekker og Smidt (2003) sine funn i Nederland, der de fant at 59,4 % av respondentene brukte en tilnærming lignende *markedsdrevet Target Costing*.

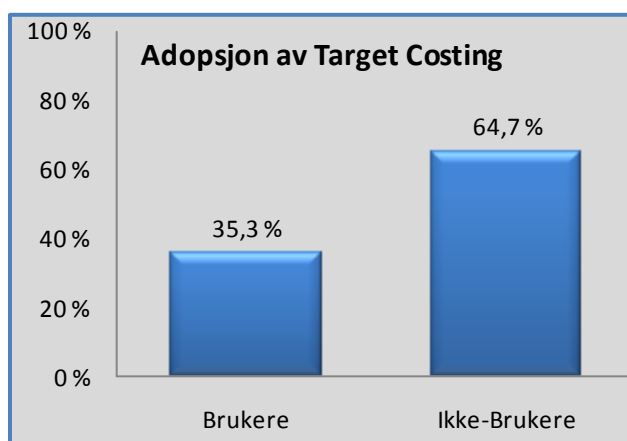
Selv om vi på bakgrunn av dette til en viss grad kan argumentere for at enkelte av de vi har karakterisert som *ikke-brukere*, likevel kan benytte *markedsdrevet Target Costing*, velger vi likevel fortsatt å karakterisere disse som *ikke-brukere*. Kontrollspørsmålet var i all hovedsak med for å kontrollere om *de potensielle brukerne* hadde en pris-/kostnansstilnærming lik den som kjennetegner Target Costing, *ikke* for å identifisere nye potensielle brukere. Vi mener et minstekrav for å kunne karakteriseres som bruker av Target Costing, er at *bedriftene selv* er av den oppfatning at de benytter en lignende tilnærming.

Basert på drøftningene over velger vi derfor kun å definere respondentene som svarte et av følgende alternativer, som *brukere av Target Costing*:

- Alternativ 8: *Vi har nylig begynt med Target Costing, men det er ikke fullstendig implementert enda.*
- Alternativ 9: *Target Costing er en veletablert måte å arbeide i vår bedrift.*
- Alternativ 10: *Vi bruker en tilnærming med de samme fundamentale karakteristikene som Target Costing, men vi kaller det noe annet.*

5.3.2 Adopsjonsrate

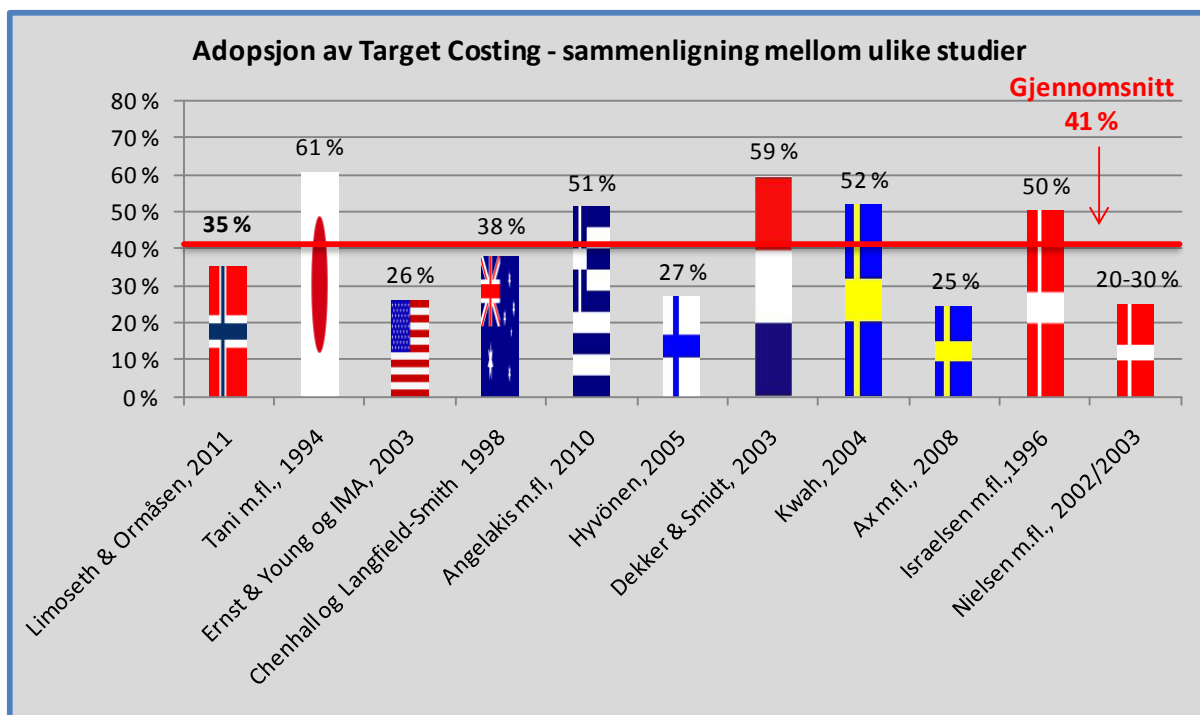
Ved å definere *brukere av Target Costing* på denne måten, identifiserte vi 24 *brukere* og 44 *ikke-brukere* av Target Costing. Dette ga en adopsjonsrate på 35,3 % av de 68 respondentbedriftene med over 100 ansatte, se *figur 8*.



Figur 8: Adopsjonsrate blant respondentbedrifter med over 100 ansatte.

Sammenligning med andre studier

I kapittel 3.1 *Utbredelsen av Target Costing*, gikk vi gjennom hvilke resultater tidligere studier om utbredelsen av Target Costing har funnet. I *figur 9* sammenligner vi adopsjonsrate vi fant med adopsjonsratene i disse studiene.



Figur 9: Adopsjonsrater av Target Costing i ulike land.

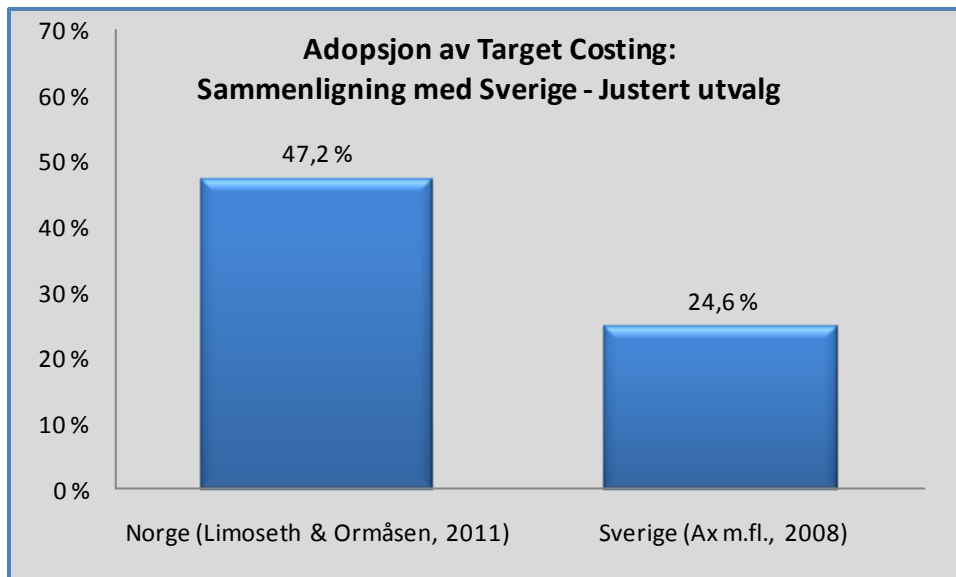
Som vi ser ligger adopsjonsraten fra vår studie *noe* under gjennomsnittet for studiene vi har sett på. Adopsjonsraten er likevel på linje med snittet fra de andre skandinaviske studiene, hvor gjennomsnittet ligger på ca 36 %. Vi må presisere at vår studie ikke nødvendigvis er direkte sammenlignbar med de andre studiene. Verken utvalgsriterier eller kriterier lagt til grunn for å karakteriseres som brukere av Target Costing, er den samme i alle studiene. Vi mener likevel at en sammenligning kan gi en viss indikasjon på utbredelsen i Norge sammenlignet med andre land.

Sammenligning med lignende studie i Sverige

Som vi nevnte over, ligger adopsjonsraten vi har funnet i Norge på nivå med snittet for de øvrige studiene gjennomført i de skandinaviske landene, men på grunn av ulikheter vil vi ikke kunne sammenligne vår studie direkte med alle disse. Det studiet vi i størst grad kan sammenligne vår studie med, er studien gjennomført av Ax m.fl. (2008). Som nevnt bygger både vår definisjon/beskrivelse av Target Costing, samt de ulike alternativene knyttet til bruk av tilnærmingen, på deres studie. Vi mener også det er interessant å sammenligne oss med en svensk studie, da Sverige er det landet som ligger nærmest Norge, både kulturelt og geografisk.

Den svenske studien skilte seg fra vår ved at den benyttet en litt annen prosedyre for å komme fram til det endelige utvalget av respondentbedrifter. Bedrifter som ikke visste hva Target Costing var, eller som var usikre på om de benyttet Target Costing, ble ekskludert fra utvalget. De valgte også å *ikke* ekskludere bedrifter med under 50 ansatte. Med dette identifiserte forfatterne 14 *brukere* og 43 *ikke-brukere* av Target Costing, noe som gav en adopsjonsrate på 24,6 %.

For å kunne sammenligne oss mer direkte med studien, velger også vi å legge de samme kriteriene til grunn for utvalget. Vi fjerner de respondentene som ikke har hørt om Target Costing og de som ikke vet om de benytter tilnærmingen, samt beholder de med både under 100 og 50 ansatte. Med disse kriteriene lagt til grunn for det endelige utvalget, får vi en adopsjonsrate på hele 47 %, se *figur 10*.



Figur 10: Adopsjonsrate med justert utvalg, sammenlignet med svensk studie.

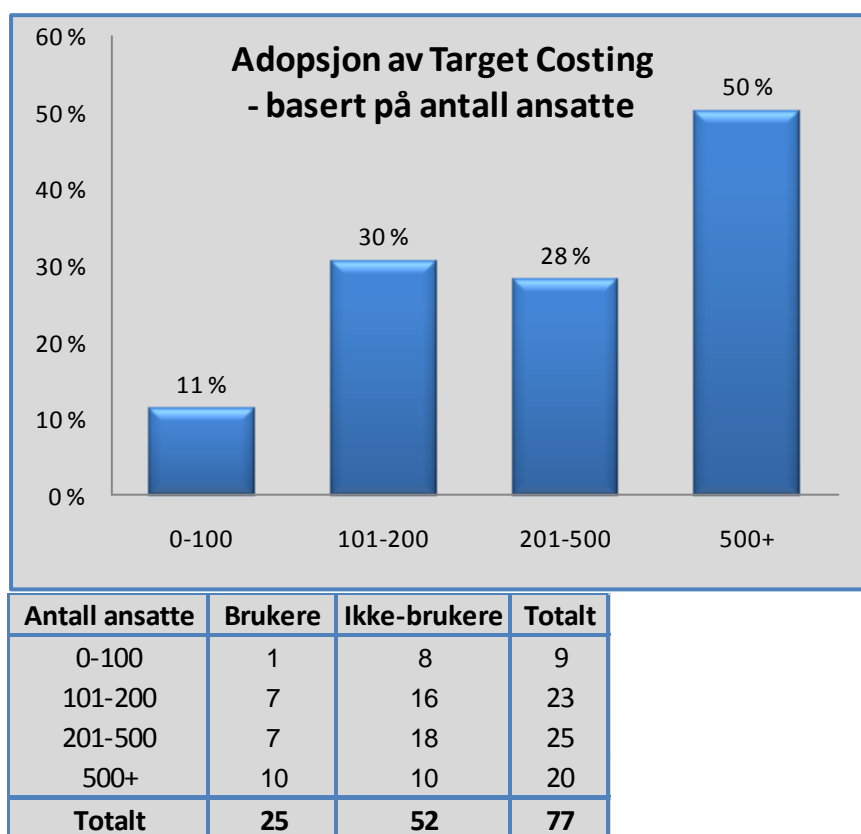
De store forskjellene mellom adopsjonsraten i Norge og Sverige kan virke noe overraskende. Som sagt ligger Norge og Sverige hverandre nært, både geografisk og kulturelt. I tillegg var bedriftene i begge undersøkelsene hovedsaklig produksjonsbedrifter og de ble gitt en tilnærmet lik definisjon på Target Costing. Vi hadde derfor i utgangspunktet antatt at utbredelsen av Target Costing ville være ganske lik i Norge som i Sverige.

Selv om det ser ut som om utbredelsen er større i Norge, vil vi være forsiktige med å trekke noen konklusjoner. Det kan finnes flere grunner til det store avviket i adopsjonsraten. Forfatterne bak den svenske undersøkelsen mente at en mulig årsak til den lave adopsjonsraten kunne forklares av at deres undersøkelse inkluderte små og mellomstore bedrifter. Det er påvist at bedrifters størrelse er en viktig faktor til å forklare adopsjon av mer komplekse økonomistyringsverktøy (jfr. kapittel 1.1 *Problembeskrivelse*). Vår undersøkelse inkluderte i utgangspunktet kun bedrifter med over 100 ansatte, som etter norsk målestokk blir ansett som store bedrifter. Selv om vi i det *justerte utvalget* har inkludert de ni bedriftene med under 100 ansatte, består fortsatt hovedandelen av store bedrifter. Dette kan være med på å forklare hvorfor adopsjonsraten syntes å være mye høyere i Norge enn i Sverige. I tillegg kan forskjellene skyldes tilfeldigheter, som for eksempel skjevheter i brutto- og/eller nettoutvalgene.

Selv om vi, for å kunne sammenligne oss med den svenske undersøkelsen, ekskluderte bedrifter som ikke hadde hørt om Target Costing eller var usikre på om de benyttet metoden, mener vi dette kan gi et uriktig bilde av virkeligheten. *Vi tror det er liten sannsynlighet for at bedrifter som ikke har hørt om, eller vet om de benytter Target Costing, faktisk er brukere av metoden. Vi velger derfor å definere disse bedriftene som ikke-brukere i den videre analysen.*

Utbredelsen av Target Costing basert på antall ansatte

Som vi har vært inne på, har tidligere studier indikert at bedrifters størrelse kan påvirke adopsjon av mer komplekse styringsverktøy. Det ville derfor kunne være interessant å undersøke om størrelse påvirket adopsjon av Target Costing i vårt utvalg. Vi delte derfor bedriftene opp i ulike størrelseskategorier basert på antall ansatte, se *figur 11*.



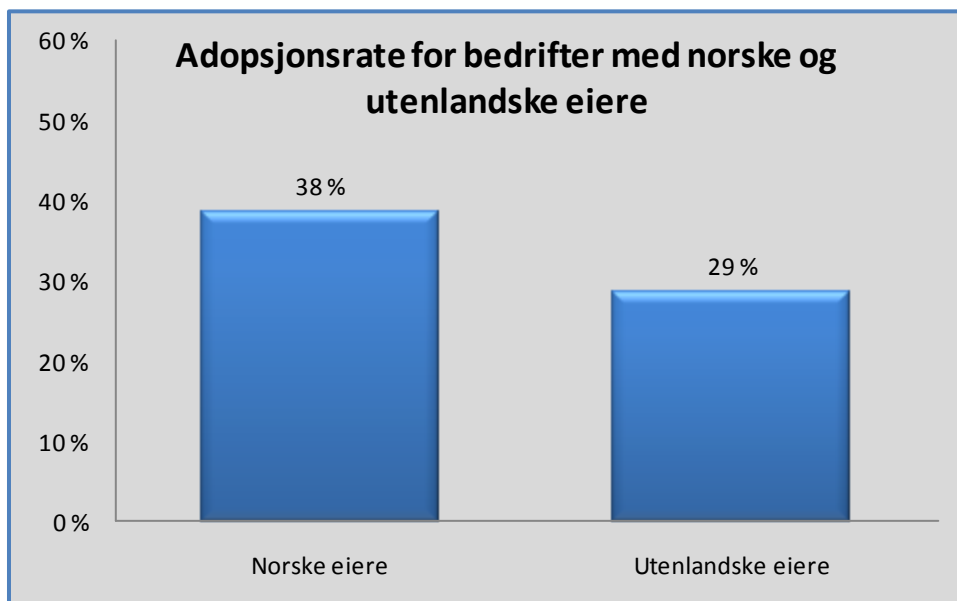
Figur 11: Adopsjonsrate av Target Costing fordelt på bedrifter av ulike størrelser.

Blant våre respondenter ser vi en klar tendens til at adopsjonsraten er større blant de største bedriftene enn blant de minste. Av bedrifter med over 500 ansatte er adopsjonsraten hele 50 %, mens den blant bedrifter med under 100 ansatte kun er 11 %. For bedrifter med mellom 101 og 500 ansatte er adopsjonsratene relativt like. Selv om vi ut fra *kun* dette datamaterialet *ikke* kan påvise at størrelse har signifikant innvirkning på adopsjon av Target Costing, er funnene likevel i tråd med både litteraturen og tidligere studier. Dette styrker vår antakelse om at Target Costing ville være mest

relevant for bedrifter av en viss størrelse, som var årsaken til at vi valgte å fokusere på bedrifter med over 100 ansatte, jmfør kapittel 1.1 *Problembeskrivelse*.

Adopsjon av Target Costing – norske versus utenlandske eiere

Av *tabell 5* så vi at respondentbedriftene hadde eiere med opphav i ulike deler av verden. Vi tenkte derfor det kunne være interessant å undersøke om adopsjon av Target Costing i Norge skyldes utenlandske eieres innflytelse, eller om tankegangen bak Target Costing også har blitt en del av norske eieres tilnærminger.



Figur 12: Adopsjonsrate for bedrifter med norske eiere versus utenlandske eiere.

Av *figur 12* ser vi at adopsjonsraten blant bedrifter med norske eiere er 38 %, mens blant bedrifter med utenlandske eiere er adopsjonsraten 29 %. I vårt utvalg har altså bedriftene med norske eiere tatt i bruk Target Costing i større grad enn bedrifter med utenlandske eiere. Det virker altså ikke som om utbredelsen av Target Costing i Norge *kun* skyldes utenlandske eieres påvirkning på norske bedrifter.

5.3.3 Utbredelsen av Target Costing i ulike bransjer

I henhold til problemstillingen, fokuserte vi ikke på noen spesielle bransjer i vår studie. Utvalget bestod derfor generelt av produksjonsbedrifter, men fra en rekke ulike bransjer. Vi mente det kunne være interessant å undersøke om utbredelsen av Target Costing er større i enkelte bransjer.

Tidligere undersøkelser har indikert at Target Costing er mest utbredt blant bedrifter innen prosessindustri ("process industry") og komponentindustri ("assembly industry"). Både Tani m.fl. (1994) og Dekker og Smidt (2003) fant at utbredelsen av Target Costing var høyest blant bedrifter innen bransjer som *elektronikk, tekstil og presisjonsutstyr*.

Tabell 9: Adopsjonrate av Target Costing i ulike bransjer.

Bransje	Brukere	Ikke-Brukere	% Brukere
Næringsmidler	5	2	71 %
Tekstil/Design	0	1	0 %
Medier	1	0	100 %
Telekommunikasjon	1	0	100 %
IT	4	3	57 %
Bygg/Anlegg	5	17	23 %
Elektronikk	1	0	100 %
Kraft/Energi	1	3	25 %
Gass/Petroleum	3	9	25 %
Kjemikalier/Legemidler	2	0	100 %
Gummi/Plast	2	1	67 %
Stål	0	1	0 %
Fabrikkerte metaller	3	1	75 %
Bil-/Transportkomponenter	0	2	0 %
Mekanisk verksted	2	0	100 %
Annet, spesifiser her	3	11	21 %

Som vi ser av *tabell 9* er det i enkelte bransjer veldig få respondenter. I disse bransjene gir det derfor lite mening i å uttale seg noe om den generelle adopsjonsraten i bransjen. For å kunne si noe mer om utbredelsen blant ulike typer bedrifter, har vi valgt å slå sammen typiske industri bedrifter i en egen samlebransje; *Industribedrifter*¹⁶. Se *tabell 10* for oppdatert oversikt.

Tabell 10: Adopsjon av Target Costing blant ulike bransjer, inkludert samlebransjen; *Industribedrifter*.

Bransje	Brukere	Ikke-Brukere	% Brukere
Næringsmidler	5	2	71 %
Tekstil/Design	0	1	0 %
Medier	1	0	100 %
Telekommunikasjon	1	0	100 %
IT	4	3	57 %
Bygg/Anlegg	5	17	23 %
Kraft/Energi	1	3	25 %
Gass/Petroleum	3	9	25 %
Industribedrifter	10	8	56 %
Annet, spesifiser her	3	8	27 %

For bransjene *Tekstil/Design*, *Medier* og *Telekommunikasjon* er det for få respondenter til at det vil være hensiktsmessig å omtale adopsjonsraten. Vi så heller ingen naturlig måte disse bedriftene i

¹⁶ Samlebransjen *Industribedrifter* er satt sammen av bransjene: Elektronikk, Kjemikalie/Legemidler, Gummi/Plast, Stål, Fabrikkerte metaller, Bil-/Transportkomponenter, Mekaniske verksted. I tillegg ble 3 bedrifter som svarte *Annet, spesifiser her*, inkludert i samlebransjen; en glassprodusent, en produsent av landbruksmaskiner samt en produsent av bølgepappemballasje.

eventuelle andre samlebransjer. Vi velger derfor kun å fokusere på de bransjene som vi mener har tilstrekkelig antall respondenter til at vi kan si noe om tendensen i bransjen.

Næringsmidler:

Av de bransjene vi mener det er verdt å omtale, ser vi at adopsjonsraten er høyest blant bedrifter innen *næringsmidler*. I denne bransjen ser vi en adopsjonsrate på hele 71 %. Vi mener dette er interessant, da denne bransjen tidligere *ikke* har vært assosiert med denne tilnærmingen. I både undersøkelsen til Dekker og Smidt (2003) og Kwah (2004) var adopsjonsraten i denne bransjen lav, henholdsvis 25 % og 0 %.

Den siste tids store mediefokus på de største dagligvarekjedenes prispress på næringsmiddelprodusentene, gjør at vi ikke er overrasket over at tilnærming ser ut til å ha vokst frem også i denne bransjen. I Norge har dagligvarekjedene svært stor forhandlingsmakt. Dette gjør at deres underleverandører, næringsmiddelprodusentene, i stor grad kan tenkes å måtte fokusere på reduserte kostnader for å oppnå tilfredsstillende fortjeneste. Dette i kombinasjon med forbrukernes stadig øktene bevissthet rundt produktene, for eksempel fokus på sunnere mat, gjør at Target Costing kan være en egnet tilnærming i denne bransjen.

IT:

Av bedriftene i IT-bransjen ser vi også noe overraskende at adopsjonsraten er relativt høy, 57 %. Selv om en IT-aktør sannsynligvis ikke *direkte* vil kunne adoptere den opprinnelige formen for Target Costing brukt av japanske bilprodusenter, vitner følgende beskrivelse fra en av respondentene om at tankegangen inneholder mange av de samme elementene:

Vi får tilbakemelding fra kunder eller potensielle kunder på områder der vi ligger for høyt i pris, eller at vi mangler funksjonalitet som de etterspør. Dersom vi tror dette er interessant for flere i vår målgruppe søker vi å realisere tjenesten/produktet, forutsatt at vi klarer å få ned kostnad til et nivå som gjør at vi kan legge på nødvendig margin.

Aktør innen IT

Denne beskrivelsen inneholder flere av grunnprinsippene til Target Costing. Både pris og funksjonalitet er basert på kundenes preferanser. I tillegg er det fokus på kostnadsbesparelser for å oppnå ønsket fortjeneste.

Bygg/Anlegg:

For bedrifter inne bygg og anlegg viser adopsjonsraten 23 %. Den relativt lave adopsjonsraten mener vi ikke er overraskende i denne bransjen. Det kan argumenteres for at disse bedriftene ikke er tradisjonelle produksjonsbedrifter og at Target Costing ikke er like egnet i denne bransjen. Det at

23% av bedriftene benytter Target Costing innebærer likevel at tilnærmingen ikke er uvesentlig og at flere av prinsippene bak Target Costing kan være aktuelle også i denne bransjen.

Gass/Petroleum:

Adopsjonsraten i gass-/petroleumsbransjen er forholdsvis lav, kun 25 %. Vi var noe overrasket over denne lave adopsjonsraten, da vi har inntrykk av at gass- /petroleum er en typisk prosess/komponent bransje. I følge Tani m.fl. (1994) er dette bransjer hvor Target Costing er spesielt egnet. Dette ble også bekreftet i studiet gjennomført i Nederland (Dekker & Smidt, 2003).

Industribedrifter:

Den samlede adopsjonsraten blant bedriftene vi definerte som *industribedrifter*, er 56 %. Bedriftene i denne grupperingen er i stor grad prosess-/komponentbedrifter, der adopsjonsraten, som nevnt, har vist seg å være høy i andre studier. Det var derfor ikke uventet å finne en relativt høy adopsjonsrate også blant våre respondenter.

Adopsjonsratene vi har funnet i de ulike bransjene må likevel tolkes med forsiktighet. I de fleste bransjene har vi relativt få respondenter. Siden vi heller ikke har oversikt over populasjonsstørrelsene i de ulike bransjene, vil vi være forsiktige med å trekke generaliserende konklusjoner.

5.4 Målsetninger og oppnådde effekter knyttet til adopsjon av Target Costing

I tillegg til å avdekke utbredelsen av Target Costing, ønsket vi også å undersøke hvilke erfaringer brukerne av tilnærmingen har hatt. For å kunne si noe om hvor fornøyd brukerne er med Target Costing, ønsket vi å sammenligne de nåværende effektene med de opprinnelige målsetningene.

5.4.1 Målsetninger

Target Costing blir i mye av litteraturen omtalt som en økonomistyringsmetode. Viktige målsetninger for slike metode er både kostnadsreduksjoner og bedre kostnadskontroll. Som vi har nevnt innledningsvis, blir Target Costing også ansett som noe *mer enn* en tradisjonelt økonomistyringsmetode. Metodens store fokus på produktutviklingsprosessen, gjør at det kan oppstå mange ulike, og ofte konkurrerende, mål. For eksempel kan mål som å oppnå lavere kostnader, høy kvalitet, høy kundetilfredshet og tidsriktige produktlanseringer, kunne komme i strid med hverandre.

Kundenes krav til pris og funksjonalitet, samt eiernes krav til lønnsomhet, er basis for målkostnadene i Target Costing. Man kan derfor si at kostnaden blir en *input* i produktutviklingsfasen, *ikke* et resultat av den (Cooper & Slagmulder, 1997: 72). Dette tvinger produktutviklerne til å vurdere verdien av ulike produktattributter i syn av hva markedet etterspør og er villige til å betale (McMann & Nanni, 1995). Det avgjørende er å finne en balansegang mellom kostnader, funksjonalitet og pris som videre sikrer at kun lønnsomme produkter blir produsert. Denne balansegangen mellom ulike mål, leder videre til spørsmålet om hvilke målsetninger som var de viktigste i beslutningen om å ta i bruk Target Costing.

For å identifisere dette ble bedriftene bedt om å vurdere seks ulike målsetninger på en 7-punkts Likert-skala, der 7 representerte *svært viktig* og 1 representerte *uviktig*. For å gjøre det mulig å sammenligne våre resultater med tidligere gjennomførte studier, valgte vi å basere de ulike målsetningene på de som ble brukt i undersøkelsene gjennomført av Tani m.fl. (1994) og Dekker og Smidt (2003).

I begge disse studiene ble *kostnadsreduksjoner* ansett som den viktigste målsetningen for adopsjon av Target Costing. I undersøkelsen til Tani m.fl. (1994) ble *kvalitet* ansett som den nest viktigste årsaken. De mente derfor at man kunne si at hovedformålet for implementering var å kunne nå et kostnadsmål samtidig som man forbedret kvaliteten. *Tidsriktig introduksjon av nye produkter* ble ansett som det minst viktige av de fire målene. Dette sto i kontrast til Dekker og Smidt (2003) sin studie, der dette målet ble ansett som det nest viktigste. Også i den svenske undersøkelsen gjennomført av Kwah (2004), ble *kostnadsreduksjoner* identifisert som den viktigste målsetningen for å implementere Target Costing, men her ble også *kundetilfredshet* ansett som et like viktig mål.

På bakgrunn av disse undersøkelsene og tidligere litteratur, var det naturlig for oss å anta at også i Norge ville *bedre kostnadskontroll* være den viktigste målsetningen for bruk av Target Costing. Vi må her presisere at vi ikke *direkte* kan sammenligne "Bedre kostnadskontroll" med målsetningen "Kostnadsreduksjoner" som ble brukt i de andre undersøkelsene nevnt over. Vi mener likevel at "Bedre kostnadskontroll" i stor grad vil ha den samme betydningen som "Kostnadsreduksjoner". Årsaken til at vi heller valgte å benytte kostnadskontroll, er at vi mener Target Costing i like stor grad som å redusere, handler om å ha kontroll på kostnadene. Når målkostnaden er nådd, vil ofte produktutviklernes fokus flyttes til andre områder, som for eksempel forbedring av funksjonalitet eller kostnadsopptak på andre produkter (jfr. kapittel 2.2 *Hvordan nå målkostnaden? – Value Engineering*).

I tillegg til de fire målsetningene som ble benyttet i overnevnte studier, valgte vi også å legge til ytterligere to målsetninger vi mener er av relevans. Siden Target Costing har til hensikt å sikre at kun

lønnsomme produkter lanseres, og dermed kan ha positiv innvirkning på mer overordnede mål enn de overnevnte, valgte vi å inkludere målsetningen "Mer stabil og sikker lønnsomhet". Selv om denne målsetningen på mange måter kan sees på som et resultat av de andre målsetningene, mener vi at høy score på dette målet vil indikere at respondentene ser på Target Costing som noe mer enn bare et kostnadsstyringsverktøy. Videre valgte vi også å inkludere målsetningen "Lansere de rette produktene". Årsaken til dette var at vi mente det var viktig å ha et eget punkt som konkret undersøkte målsetninger om å lansere produkter med de riktige attributtene.

I *tabell 11* sammenligner vi median og gjennomsnitt for de ulike målsetningene.

Tabell 11: Respondentenes målsetninger for å ta i bruk Target Costing.

Målsetninger for å ta i bruk Target Costing			
	Median	Gjennomsnitt	Std avvik
Bedre kostnadskontroll	5	4,74	1,65
Tidsriktig introduksjon av nye produkter	4	3,85	1,76
Bedre kvalitetskontroll	4	4,04	1,45
Bedre kundetilfredshet	5	4,74	1,04
Lansere de "rette" produktene	5	4,48	1,69
Mer stabil og sikker lønnsomhet	6	5,37	1,22

Av de fire målsetningene benyttet i tidligere undersøkelser, ser vi at "Bedre kostnadskontroll" og "Bedre kundetilfredshet" var de viktigste målsetningene da bedriftene bestemte seg for å implementere Target Costing. Dette stemmer godt overens med undersøkelsen gjennomført i Sverige (Kwah, 2004). Videre fulgte "Bedre kvalitetskontroll", mens "Tidsriktig introduksjon av nye produkter" ble ansett som den minst viktigste målsetningen, basert på gjennomsnittsverdiene.

Dersom vi inkluderer de to "nye" målsetningene, "Lansere de rette produktene" og "Mer stabil og sikker lønnsomhet", ser vi at "Mer stabil og sikker lønnsomhet" var den viktigste årsaken til at bedriftene valgte å implementer Target Costing. Dette støtter vår antagelse om at Target Costing er viktigst med tanke på mer overordnede mål. Det kan her tenkes at respondentene syntes det har vært vanskelig å skille mellom hvilke av de mer konkrete målsetningene som har vært viktigst, og derfor i høyest grad gir den mest overordnede målsetningen høyest viktighet. Det virker derfor som om respondentene, på lik linje med Cooper og Slagmulder (1997: 72), mener at Target Costing er like mye en metode for lønnsomhetsstyring som det er for kostnadsstyring.

Videre ser vi også at det å lansere de rette produktene var en viktig målsetning ved innføring av Target Costing. Dette ble ansett som viktigere enn å lansere produktene til rett tid. Selv om det kan argumenteres for at disse to målsetningene er ganske like, virker det som om Target Costing, i større

grad enn riktig timing på produktlanseringer, gir ambisjoner om utvikling av produkter som innehar den funksjonalitet og kvalitet som kundene etterspør.

Som vi så, virket det som de fleste bedriftene hadde flere, og relativt høye, målsetninger for å ta i bruk Target Costing. Det var derfor interessant å finne ut hvor godt tilnærmingen hadde innfridd målsetningene.

5.4.2 Oppnådde effekter

For å kunne si noe om bedriftenes erfaringer knyttet til bruk av Target Costing, ba vi respondentene indikere hvilke effekter de mente tilnærmingen hadde medført. For å kunne sammenligne de oppnådde effektene med de opprinnelige målsetningene, brukte vi her de samme punktene som ble benyttet over. Respondentene ble bedt om å indikere oppnådde effekter på en 7 punkts Likert-skala, der 1 representerte *mye dårligere enn målsetningen*, 4 *i henhold til målsetningen*, og 7 *mye bedre enn målsetningen*.

Tabell 12 viser oppnådde effekter i forhold til de opprinnelige målsetningene.

Tabell 12: Respondentbedriftenes oppnådde effekter i forhold til målsetningene, ved bruk av Target Costing.

Effekter i forhold til målsetningene				
	Median	Effekter	Gjennomsnitt	Std avvik
Kostnadskontroll	4	I henhold til målsetning	4,39	1,47
Tidsriktig introduksjon av nye produkter	4	I henhold til målsetning	3,65	1,13
Kvalitetskontroll	4	I henhold til målsetning	3,91	1,25
Kundetilfredshet	4	I henhold til målsetning	4,22	1,06
Lansere de "rette" produktene	4	I henhold til målsetning	4,00	1,22
Mer stabil og sikker lønnsomhet	5	Bedre enn målsetning	4,43	1,38

Dersom vi ser på medianen til de ulike punktene, har de fleste oppnådde effektene ved bruk av Target Costing, vært i tråd med målsetningen. Kun den oppnådde effekten på "Mer stabil og sikkert lønnsomhet" har vært høyere enn den opprinnelige målsetningen. Fokuserer vi på gjennomsnittsverdiene, ser vi likevel at effektene har vært *noe* bedre enn målsetningen på både "Kostnadskontroll" og "Kundetilfredshet". Effektene på "Tidsriktig introduksjon av nye produkter" og "Kvalitetskontroll" syntes derimot å ha vært noe lavere enn målsetningen, mens "Lansere de rette produktene" er i henhold til målsetningen. Det totale bilde er likevel at erfaringene respondentene har hatt ved bruk av Target Costing, i stor grad har innfridd målsetningene de hadde da de bestemte seg for implementering.

Disse resultatene er i stor grad i overensstemmelse med resultatene i den nederlandske undersøkelsen til Dekker og Smidt (2003). Også disse resultatene viste i stor grad at de nåværende effektene ved bruk av Target Costing stemte overens med de målsetningene de hadde på

implementeringsstadiet. Det var i dette studiet kun *kostnadsreduksjoner* som hadde en nåværende effekt høyere enn den opprinnelige målsetningen.

I undersøkelsen til Tani m.fl. (1994) fant forskerne at de nåværende effektene av Target Costing var *høyere* enn den opprinnelige målsetningen på alle de fire punktene; "Kostnadsreduksjoner", "Tilfredsstillelse av kunders behov", "Kvalitet" og "Tidsriktig introduksjon av nye produkter". De fant også at økningen av nåværende effekter i forhold til opprinnelig målsetning, var høyest på de to områdene der den opprinnelige målsetningen var lavest; "Tilfredsstillelse av kunders behov" og "Tidsriktig introduksjon av nye produkter". De mente dette kunne forklares av den økte diversifiseringen av kundenes ønsker. De antok også at når konkurransen om å tilfredsstille kundenes ønsker blir sterkere, vil den målsatte lanseringsdatoen for nye produkter inngå som en del Target Costing-aktivitetene. Det at respondentene erfarte høyere effekter i forhold til målsetninger i denne studien, enn i både vår og Dekker og Smidt sin undersøkelse, kan kanskje forklares av tidspunktet undersøkelsen ble gjennomført på. Tani m.fl. (1994) sin undersøkelse ble gjennomført allerede i 1991. Siden den gang har konkurransesituasjon endret seg kraftig. Det å holde kostnadsnivået nede, samtidig som man tilfredsstiller kundenes krav til både kvalitet og funksjonalitet, blir stadig viktigere. Suksessen til japanske bedrifter som bruker Target Costing vil også kunne ha ført til at de forventede effektene av Target Costing blant vestlige bedrifter, har økt. Siden japanske bedrifter i 1991 opplevde at Target Costing ga effekter som var høyere enn forventet, kan det tenkes at bedriftene i både Norge og Nederland allerede hadde såpass høye forventninger til Target Costing at det var vanskeligere for disse bedriftene og overgå målsetningene.

Det at vår undersøkelse viste at de oppnådde effektene i stor grad var de samme som de opprinnelige målsetningene, kan kanskje også forklares av at det kan være vanskelig for respondentene å huske hva de opprinnelige målsetningene var. Dersom de ikke husker dette, kan det tenkes at de setter de opprinnelige målsetningene lik de målsetningene de har for Target Costing i dag. Disse målsetningene vil i stor grad kunne stemme overens med de oppnådde effektene. Det kan også tenkes at noen av respondentene ikke var ansatt i bedriften på tidspunktet da Target Costing ble implementert. Det vil da være vanskelig for disse å si noe om den opprinnelige målsetningen. Selv om resultatene kan brukes til å si noe om hvor godt Target Costing fungerer i forhold til de mål bedriften har for tilnærmingen, vil vi være forsiktige med å si noe om hvordan effektene i forhold til målsetningene har utviklet seg over tid.

Det totale inntrykket er altså at de fleste respondentbedriftene hadde ganske høye forventninger til bruk av Target Costing. Disse forventningene virker også i stor grad å ha blitt innfridd. Vi har derfor

inntrykk av at respondentene er fornøyde med Target Costing, og ser på tilnærmingen som en nyttig mekanisme for overordnet måloppnåelse.

5.5 Grunner for ikke å bruke Target Costing

Vi har nå sett på hva som var *brukernes* opprinnelige målsetninger for å implementere Target Costing, og videre sammenlignet disse med oppnådde effekter. Selv om Target Costing kan vise seg å ha mange positive effekter, er det fremdeles mange som ikke har valgt å implementere tilnærmingen. Vi mente derfor det kunne være interessant å se nærmere på *ikke-brukernes* begrunnelser for *ikke* å implementere Target Costing.

Tabell 13: Respondenters begrunnelser for ikke å benytte Target Costing.

Grunner for ikke å benytte Target Costing	Antall respondenter
Metoden er for kostbar	0
Metoden er for tidkrevende.	0
Legger for mye press på de ansatte.	0
Metoden egner seg ikke i vår bedrift/bransje.	23
Vet ikke.	3
Andre grunner, spesifiser her	2

Av tabell 13¹⁷ ser vi at den vanligste årsaken til ikke å benytte Target Costing, er at *metoden ikke egner seg for bedriften eller i bransjen*. Denne årsaken var den viktigste, uavhengig av bransje. Dette stemmer også godt overens med funnene Dekker og Smidt (2003) fant i sin studie. Også de fant at den viktigste årsaken var at metoden ikke egnert seg for bedriften/bransjen, og at dette var uavhengig av bransje.

Det kan likevel være verdt å merke seg at enkelte av de som sier at metoden ikke egner seg i deres bransje, *likevel* opererer i bransjer hvor utbredelsen av Target Costing har vist seg å være høy i andre studier. Blant disse bedriftene kan det derfor tenkes at det i større grad enn bransjemessige, er bedriftsinterne forhold som gjør at tilnærmingen ikke egner seg.

Av de to respondentene som oppgav at det var andre grunner, svarte en aktør under *mekanisk verksted* som følger:

Vi er markedsledende innen teknologi til linefiske, og kan beregne pris ut fra kostnader pluss fortjeneste.

Dette kan virke som en typisk nisjebedrift som opererer i en konkurransesituasjon der de i stor grad kan diktere pris. Selv om bedrifter i perioder kan oppleve lav grad av konkurranse, som gjør at de i

¹⁷ Merk at respondenter som svarte "Vet ikke" eller "Jeg har aldri hørt om Target Costing", på spørsmål 9; "Benyttes Target Costing i deres bedrift?", *ikke* ble spurt om årsaker til at de ikke benytter Target Costing.

mindre grad behøver å fokusere på reduksjon av kostnader, vil sjelden en slik posisjon være evig. Andre aktører kan se potensial i markeder preget av høy fortjeneste. Konkurransen vil da øke, og bedrifter som ikke er i stand til å håndtere kostnader, slik at de kan møte kundenes krav til både funksjonalitet, kvalitet og pris, vil på sikt kunne bli utkonkurrert. Vi mener derfor at Target Costing også bør kunne benyttes selv om bedrifter midlertidig kan befinne seg i slike konkurransesituasjoner.

5.6 Avdelingers/interessenteners involvering i Target Costing-prosessen

Et annet viktig aspekt ved Target Costing er den horisontale integreringen av ulike funksjoner i bedriften. Jamfør kapittel 2.2.3 *Kommunikasjon, koordinering og samarbeid*, vet vi at arbeidet med å nå målkostnaden normalt organiseres i tverrfunksjonelle team, bestående av ansatte fra ulike avdelinger i bedriften. Det at ansatte, med både ulike innfallsvinkler og kompetanse, samarbeider for å utvikle lønnsomme produkter, gjør at problemer med målkonflikter, jamfør kapittel 5.4.1 *Målsetninger*, reduseres. I studiene vi har referert til tidligere (Dekker & Smidt, 2003; Tani m.fl., 1994), fant forskerne at *design, produktutvikling og innkjøp* var de funksjonene som i størst grad var involvert i Target Costing-prosessen. Den høye involveringen av design og produktutviklingsfunksjonene, er i henhold til Mcmann og Nanni (1995), som hevder at ingeniørfunksjonene ofte har den mest innflytelsesrike rollen i slike multifunksjonelle team.

For å finne ut mer om avdelingenes involvering i Target Costing-prosessen benyttet vi igjen en 7 punkts Likert-skala. Respondentene ble bedt om å gi en gradering på de ulike avdelingenes viktighet i Target Costing-prosessen på en skala fra 1 til 7, der 1 representerte *ikke involvert i det hele tatt* og 7 representerte *svært viktig i Target Costing-prosessen*. I tillegg til de vanligste avdelingene i en bedrift, valgt vi også å inkludere *leverandører og kunder*.

Mange bedrifter outsourcer utvikling og produksjon av ulike komponenter som inngår i det endelige produktet (jfr. 2.1.3 *Target Costing på komponentnivå*). I slike tilfeller vil ofte målkostnaden oppnås i tett samarbeid med de aktuelle underleverandørene. Slikt samarbeid blir ansett for å være en nøkkelfaktor for å oppnå suksess med Target Costing (Tani m.fl, 1994: 68). *Vi mente derfor det ville være interessant å undersøke i hvor stor grad leverandørene blir inkludert i Target Costing-prosessen.*

Siden et av grunnprinsippene i Target Costing er å tilfredsstille kundenes behov, mente vi også det var hensiktsmessig å inkludere disse. Jamfør kapittel 2.1.1 *Markedsdrevet Target Costing*, vet vi at bedrifter som benytter Target Costing i stor grad gjennomfører ulike undersøkelser for å komme fram til hensiktsmessig funksjonalitet, kvalitet og design i forhold til forbrukernes betalingsvillighet. I

denne sammenhengen er det avgjørende å ha god kommunikasjon med kundene. Kundene kan også være andre bedrifter som respondentene er underleverandør til. For disse bedriftene kan det tenkes at det er kunden som setter målkostnaden på de komponentene som produseres og at bedriften samarbeider med kunden i prosessen med å oppnå målkostnaden. Dette i henhold til kapittel 2.1.3 *Target Costing på komponentnivå*.

Tabell 14 viser median og gjennomsnitt for de ulike avdelingenes/interessentenes grad av involvering i Target Costing-prosessen, blant de aktuelle respondentbedriftene.

Tabell 14: Avdelingenes/interessenters grad av involvering i Target Costing-prosessen.

Ulike avdelingenes/interessentenes involvering i Target Costing-prosessen			
Aveling/interessent	Median	Gjennomsnitt	Std avvik
Produktutvikling	5,5	5,18	1,71
Produksjon	5	4,91	1,57
Innkjøp	5	4,74	1,57
Markedsføring	5	4,70	1,94
Salg	5	4,70	1,66
Økonomi	5	4,96	1,74
Leverandører	3	3,35	1,82
Kunder	4	3,95	1,53

Av tabellen over ser vi at de fleste avdelingene i ganske stor grad er involvert i Target Costing-prosessen hos respondentbedriftene. *Leverandører* og *kunder* er derimot ikke involvert i like stor grad. De avdelingene som, i henhold til gjennomsnittsverdiene, ser ut til å være involvert i størst grad, er *produktutvikling*, *produksjon* og *økonomi*.

Det er ikke overraskende at *produktutviklingsavdelingen* har høyest involvering. Dette er en typisk ingeniørfunksjon som, i følge diskusjonen over, ofte har den mest innflytelsesrike rollen i Target Costing-prosessen.

Vi synes også det er naturlig at produksjonsavdelingen er involvert i relativt stor grad. Selv om kostnadene i hovedsak *ikke* kan påvirkes i produksjonsfasen, *påløper* en stor del av kostnadene i denne fasen (jfr. figur 3 i kapittel 2.2.1 *Identifisere kostnadsimplikasjoner av funksjonalitet og design*). Det er derfor viktig at ansatte med inngående forståelse og kunnskap om produksjonsfasen, er involvert i Target Costing-prosessen.

At *økonomiavdelingen* har så høy involvering, avviker noe fra funnene i studiene til både Tani m.fl. (1994) og Dekker og Smidt (2003). Der viste funnene at økonomiavdelingen var den internavdelingen med lavest involvering i Target Costing-prosessen. Likevel fant Horvath og Tani (1997, jfr. Dekker & Smidt, 2003: 303) at regnskapsførere/controllers hadde en viktig rolle i Target Costing-prosessen, i sin casestudie av ti tyske bedrifter som hadde adoptert Target Costing.

Det at økonomiavdelingen syntes å ha såpass høy involvering i vår undersøkelse, kan kanskje kunne forklares av respondentenes stillinger. Av *tabell 3* så vi at hele 51 % av respondentene hadde en stilling tilhørende økonomifunksjonen. Det kan derfor tenkes at disse respondentene kan ha overvurdert sin egen avdelings involvering. Overvurderinger er et kjent problem i spørreundersøkelser, da mennesker ofte har en tendens til å overvurdere sine egne evner, roller, resultater etc. Vi valgte derfor å ta en nærmere gjennomgang av om respondentene med økonomistilling kunne ha vurdert økonomiavdelings viktighet høyere enn de øvrige respondentene.

Tabell 15: Økonomer versus ikke-økonomer sin vurdering av økonomiavdelingens involvering i Target Costing-prosessen.

Økonomer versus ikke-økonomer sin vurdering av økonomiavdelingens involvering i Target Costing-prosessen			
Respondentenes stilling	Median	Gjennomsnitt	Std avvik
Økonomi	5	5,13	1,55
Ikke-økonomi	5	4,63	2,13
Totalt	5	4,96	1,74

Som vi ser av *tabell 15* indikerer gjennomsnittsverdiene at respondentene med økonomistilling har vurdert økonomiavdelingens viktighet som *høyere* enn de øvrige respondentene. Forskjellen er likevel ikke så stor, og vi ser at median er 5 i begge tilfeller. Vi gjennomførte derfor en *T-test*¹⁸ for å finne ut om det var signifikante forskjeller mellom hvordan respondenter *med-* og *uten* økonomistilling, vurderte økonomiavdelingens involvering.

Ikke uventet fant vi da at p-verdien var langt høyere enn den normale grensen, på 0,05, for å kunne forkaste *nullhypotesen*. Dette gjaldt både på 5 % og 10 % signifikansnivå. Med andre ord indikerer dette at forskjellene mellom de ulike respondentenes vurdering av økonomiavdelingens viktighet, er så liten at det kan skyldes tilfeldigheter i utvalget. Den totalt sett relativt høye vurderingen av økonomiavdelingens viktighet, kan derfor synes å være reell, og resultatene indikerer derfor at økonomifunksjonen kan ha en relativt viktig rolle i Target Costing-prosessen blant norske produksjonsbedrifter.

Videre ser vi at også både *leverandører* og *kunder* er involvert i Target Costing-prosessen. Disse er riktignok ikke involvert i like stor grad som de interne avdelingene, men med en median på henholdsvis 3 og 4 virker det som om både *leverandører* og *kunder* blir involvert til en viss grad. Det at *kunder* blir involvert i noe større grad enn *leverandører*, kan kunne forklares av at det virket som om det var *markedsdrevet Target Costing* som var mest utbredt, jamfør 5.3.1 *Definere brukere av Target Costing*. På dette nivået er det kjennskap *om* og samarbeid *med* kunden som er det viktigste. Samarbeid med leverandører blir i hovedsak aktuelt når man har implementert Target Costing helt

¹⁸ T-testen ble utført i Microsoft Excel med dataanalyseverktøyet; *T-Test: To utvalg med antatt ulike varianser*.

ned på *komponentnivå*. Vi vil også presisere at ulikehetene mellom involvering av leverandører og kunder er så små at de kan skyldes tilfeldigheter i utvalget.

Det overordnede bilde er altså at alle de interne avdelingene som ble undersøkt scorer relativt høyt på rangeringen av hvor involvert de er i Target Costing-prosessen. Dette antyder at Target Costing tankegangen gjennomsyrrer hele organisasjonen og at det fungerer som noe mer enn bare et kostnadsstyringsverktøy. Det virker som om respondentbedriftene også ser nytten av å inkludere kunder og leverandører, men som forventet er deres grad av involvering noe lavere enn for de interne avdelingene.

5.7 Ulike verktøyers/metoders viktighet i Target Costing-prosessen

I Target Costing-prosessen kan det benyttes mange ulike verktøy/metoder i arbeid med å utvikle produkter og nå målkostnader. Vi valgte derfor å inkludere et spørsmål i undersøkelsen hvor brukerne av Target Costing skulle indikere hvor viktig ulike metoder var i arbeid med å nå målkostnaden for deres bedrift. Dette gjorde vi av flere årsaker. I hovedsak for å få et inntrykk av hvilke metoder som virker å være mest brukt i forbindelse med Target Costing-prosessen. Det kunne også gi et inntrykk av hvor kjent respondentene *faktisk* er med de vanligste begrepene og metodene knyttet til Target Costing. Til slutt kunne det kanskje til en viss grad bidra til å indikere på hvilket nivå respondentbedriftene har implementert Target Costing, med hensyn på de tre nivåene presentert i kapittel 2.1 *Target Costing-prosessen*.

Så vidt oss bekjent er dette et spørsmål som *ikke* har vært inkludert i tidligere sammenlignbare studier. Vi var derfor noe usikre på hvordan dette spørsmålet burde struktureres, samt hvilke metoder som burde inkluderes. Metodene vi valgte å inkludere (se *tabell 16*), er i stor grad nevnt i litteraturen i forbindelse med Target Costing. Riktignok kan kanskje ikke alle disse kalles metoder, men de er likevel viktige aspekter som bør kunne være en integrert del av Target Costing-prosessen i en eller annen form. Merk at ikke alle er omtalt eksplisitt i vår presentasjon av Target Costing. Dette da vi har inntrykk av at noen av teknikkene overlapper hverandre, og ikke alle er like fremtredende i selve Target Costing-prosessen.

En tilnærming som vi derimot har omtalt i vår gjennomgang av Target Costing, men som vi likevel valgte å *ikke* inkludere i dette spørsmålet, var *interorganisatorisk økonomistyring*. Dette fordi vi mener interorganisatorisk økonomistyring omhandler flere ulike metoder eller aspekter, og at disse derfor heller burde konkretiseres. Interorganisatorisk økonomistyring ble derfor erstattet med *Outsourcing, Verdikjedestyring og "Åpne" regnskapsbøker med leverandører/kunder*.

For å besvare spørsmålet ble respondenten bedt om å gradere de ulike metodenes viktighet ved hjelp av en 7 punkts Likert-skala, der 1 var *uviktig* og 7 *svært viktig*. Da vi valgte å ikke inkludere noen utdypende beskrivelser av metodene i undersøkelsen, må det presiseres at spørsmålet kanskje, i større grad enn å måle metodenes viktighet for bedriften, *heller* måler respondentenes kjennskap til de ulike begrepene. Spørsmålet inkluderte derfor også et alternativ hvor respondenten kunne svare "Har aldri hørt om det" for de ulike metodene.

I *tabell 16* ser du en oversikt over de ulike verktøyene/metodene, samt tilhørende verdier.

Tabell 16: Target Costing-brukeres vurdering av ulike verktøyers/metoders grad av viktighet i Target Costing-prosessen.

Ulike verktøys/metoders viktighet i Target Costing-prosessen				
Verktøy/metoder	Median	Gjennomsnitt	Std avvik	"Har aldri hørt om det"
Value Engineering	3	3,29	1,64	44 %
Design for Manufacture and Assembly	3	2,50	1,26	36 %
Quality Function Deployment	4	3,41	1,73	32 %
Kaizen (kontinuerlig forbedring)	5	5,00	1,65	8 %
Beregning av levetidskostnader	3	3,52	1,90	-
Benchmarking	5	4,72	1,51	-
Just in Time	3	3,58	1,82	4 %
Outsourcing	3	2,96	1,70	-
Verdikjedestyring	4	3,79	2,02	4 %
"Åpne" regnskapsbøker med leverandører/kunder	2	1,83	1,05	4 %

Det første som er verdt å merke seg av resultatene fra dette spørsmålet, er hvor stor andel av bedriftene vi har karakterisert som brukere av Target Costing, som *aldri* har hørt om *Value Engineering*. Hele 44 % av respondentene oppgir at de aldri har hørt om metoden. Dette er overraskende, da vi gjennom litteraturen har fått inntrykk av at Value Engineering er av de mest brukte metodene i forbindelse med Target Costing.

Over nevnte vi at dette spørsmålet kanskje i større grad ville måle respondentenes kjennskap til de ulike begrepene, da ingen beskrivelse av metodene var inkludert. Det kan godt tenkes at bedriftene bruker metoder som karakteriseres som typiske Value Engineering-aktiviteter, uten at de selv er klar over det. Selv om de ikke nødvendigvis kjenner begrepene, kan vi ikke utelukke at tankegangen bak Value Engineering *faktisk* er utbredt.

En annen årsak til den lave kjennskapen til Value Engineering, kan også tenkes å kunne skyldes respondentenes stilling i bedriften. Jamfør kapittel 2.2 *Hvordan nå målkostnaden? – Value Engineering*, vet vi at Value Engineering i stor grad kan forbindes med aktiviteter utført av ingeniører.

Ved en nærmere gjennomgang av respondentdata fant vi ut at hele 7 av de 11 som oppgav at de aldri hadde hørt om Value Engineering, hadde stillinger innen økonomi (se *tabell 17*). Da Value Engineering i større grad innebærer aktiviteter for ingeniører, kan dette derfor også være en mulig

forklaring til den lave kjennskapen. Også *Design for Manufacture and Assembly (DMA)* og *Quality Function Deployment (QFD)*¹⁹ er det en høy andel av respondentene som aldri har hørt om. Disse innebærer også typiske ingeniøraktiviteter. På samme grunnlag som for Value Engineering, antar vi derfor at også dette kan skyldes respondentenes stillinger (jfr. tabell 17).

Tabell 17: Andelen respondenter som ikke har hørt om de ulike verktøyene som skyldes respondentens stilling.

Verktøy/metoder	"Har aldri hørt om det"			
	Totalt	Totalandel	Økonomer	Andel økonomer
Value Engineering	11	44 %	7	64 %
Design for Manufacture and Assembly	9	36 %	6	67 %
Quality Function Deployment	8	32 %	5	63 %
Kaizen (kontinuerlig forbedring)	2	8 %	1	50 %
Beregning av levetidskostnader	0	-	0	-
Benchmarking	0	-	0	-
Just in Time	1	4 %	1	100 %
Outsourcing	0	-	0	-
Verdikjedestyring	1	4 %	1	100 %
"Åpne" regnskapsbøker med leverandører/kunder	1	4 %	1	100 %

For de øvrige respondentene, som har kjennskap til de tre første ingeniørpregede metodene, eller i alle fall en viss forståelse for hva de innebærer, ser vi likevel at graden av viktighet er beskjeden. Med medianer på henholdsvis 3, 3 og 4 er dette noe lavere enn vi kanskje kunne forvente, da vi har inntrykk av at det er gjennom disse aktivitetene, før produkter er frigis til produksjon, at de største kostnadsreduksjonene kan gjøres.

De verktøyene som ser ut til å være viktigst for bedriftene, er *Kaizen* og *Benchmarking*. Disse har begge en median på 5. Det kan være ulike årsaker til at disse har fått høyest verdi. For begrepet *Kaizen*, hadde vi med oversettelsen *kontinuerlig forbedring*. Metoden virker derfor kanskje mer intuitivt forståelig, samt at det virker fornuftig. Når det gjelder *Benchmarking*, er dette et begrep de aller fleste er kjent med. En eller annen form for benchmarking vil nesten alltid foregå i bedrifter, om det er internt mot egne måltall eller avdelinger, eller om det er eksternt mot sterke konkurrenter.

Når det gjelder de tre metodene vi erstattet interorganisatorisk økonomistyring med; *Outsourcing*, *Verdikjedestyring* og *"Åpne" regnskapsbøker med leverandører/kunder*, er disse å forbinde med *Target Costing på komponentnivå*. Deres median er henholdsvis 3, 4 og 2. Kanskje ikke så overraskende antydes det at *åpne regnskapsbøker med leverandører og kunder* ikke framstår som så viktig. De fleste er vel generelt skeptiske til å vise alle kortene de har på hånden, men at verdien er 2 og ikke 1, kan indikere at enkelte bedrifter gjør det til en viss grad, dersom de ser det formålstjenelig.

¹⁹ DMA og QFD omtales nærmest parallelt med Value Engineering av Cooper og Slagmulder (1997), og innebærer i stor grad aktiviteter som omfattes av Value Engineering.

At *Outsourcing* har såpass lav score, betyr ikke nødvendigvis at bedriftene *ikke* outsourcer. Spørsmålet måler *hvor viktig* outsourcing er i arbeidet med å nå målkostnadene. Den lave viktigheten kan da skyldes at bedriftene i mindre grad overfører kostnadspresset de møter i markedet til underleverandører, og at målkostnaden oppnås ved hjelp av interne tiltak. Dette kan altså indikere at bedriftene ikke har implementert *Target Costing på komponentnivå* (jfr. kapittel 2.1.3).

Likevel ser det ut til at bedriftene i større grad ser viktigheten av *Verdikjedestyring* i arbeidet med å nå målkostnadene. Dette kan indikere at flere ser det kostnadsreducerende potensialet som ligger i å ha relativt tett bånd til både leverandører og kunder, samt at metoden er relativt kjent og forståelig.

Det vi kan trekke ut fra dette spørsmålet totalt sett, er at kjennskapen til de tradisjonelle metodene forbundet med Target Costing er relativt lav. Vi kunne forventet at i alle fall Value Engineering hadde en relativt viktig posisjon i Target Costing-prosessen, men kjennskapen var i stedet veldig lav. Vi antydte at dette *både* kunne skyldes at bedriftene i større grad kan ha utviklet egne metoder for å nå målkostnadene, *samt* at det kunne skyldes respondentenes stilling. At *Kaizen (kontinuerlig forbedring)*, *Benchmarking* og *Verdikjedestyring* ble rangert som de viktigste blant respondentene, er kanskje ikke så overraskende, med tanke på at disse *både* er relativt kjente for de fleste, og at de generelt er viktig for de fleste bedrifter. *Åpne regnskapsbøker med leverandører og kunder* framstod, ikke uventet, som minst viktig.

5.8 Forhold som kan påvirke adopsjon av Target Costing

Som nevnt i kapittel 3.2 *Faktorer som påvirker nytten av Target Costing*, har det i Target Costing litteraturen blitt fokusert på hvilke faktorer i omgivelsene som påvirker adopsjon av Target Costing. Tidligere studier har forsøkt å avdekke under hvilke forhold Target Costing er mest utbredt. Dette for å få en indikasjon på under hvilke forhold tilnærmingen er mest hensiktsmessig. Som vi drøftet, har disse studiene i all hovedsak fokusert på de to faktorene; *usikkerhet i omgivelsene* og *konkurransenintensitet*. Den tradisjonelle hypotesen er at både økt *usikkerhet i omgivelsene* og økt *konkurransenintensitet*, vil øke nytten av Target Costing. Det er likevel både begrensede og varierende empiriske funn knyttet til disse faktorenes påvirkning på utbredelsen av Target Costing.

Vi mente derfor det ville være interessant å undersøke hvordan ulike faktorer, som både kan si noe om *usikkerheten i omgivelsene* og *konkurransenintensiteten*, påvirker adopsjon av Target Costing blant respondentene i vår studie.

For å kunne måle *usikkerheten i omgivelsene og konkurranseintensiteten*, har vi tatt utgangspunkt i faktorer som ble benyttet i andre tilsvarende studier (Ax m.fl., 2008; Dekker & Smidt, 2003). Vi har likevel valgt å formulere og strukturere faktorene på vår egen måte. For å begrense lengden på spørreskjemaet, valgte vi å kun fokusere på de punktene vi mener gir oss den mest essensielle informasjonen (se *tabell 18*). På de ulike faktorene ble respondenten bedt om å gi en gradering ved hjelp av en 7-punkts Likert-skala, hvor 1 representerte *svært lite/lav/få* og 7 representerte *svært mye/høy/mange*.

Vi vil her presisere at de ulike svarene er basert på respondentenes persepsjon av de ulike faktorene. Dette trenger ikke nødvendigvis å gjenspeile virkeligheten. For å få en mer objektiv og pålitelig forståelse av bedriftenes omgivelser og konkurransesituasjon, ville sannsynligvis casestudier vært mer egnet.

I *tabell 18* ser vi median og gjennomsnitt for *brukere* og *ikke-brukere* sine svar på ulike faktorer som påvirker både *konkurranseintensitet* og *usikkerhet i omgivelsene*.

Tabell 18: Brukere versus ikke-brukere sitt syn på faktorer som omhandler konkurranseintensitet og usikkerhet i omgivelsene.

Faktorer som påvirker konkurranseintensitet og usikkerhet i omgivelsene	Brukere		Ikke-brukere	
	Median	Gjennomsnitt	Median	Gjennomsnitt
Antall store/viktige konkurrenter	4	4,3	5	4,6
Forutsigbarhet i konkurrenters aktiviteter	4	4,1	4	4,2
Forutsigbarhet i kundepreferanser	4,5	4,3	5	4,5
Produktenes kompleksitet	4,5	4,5	5	4,8
Frekvensen på nye produktlanseringer	3	3,5	3	3,2
Frekvensen på teknologisk skifte i industrien	3	3,3	3	3,5
Stabilitet i statlige reguleringer og retningslinjer	4	4,0	4	4,4
Stabilitet i omgivelsene mhp. økonomien	4	3,9	4	4,2

Som vi ser av tabellen over, er forskjellene mellom *brukere* og *ikke-brukere* sin persepsjon av de ulike faktorene, veldig små. Når det gjelder faktorer som kan påvirke *usikkerheten i omgivelsene* har *ikke-brukerne* indikert en noe høyere stabilitet på faktorene *statlige reguleringer og retningslinjer* og *omgivelsene mhp. økonomien*. Disse svarene kan indikere at *ikke-brukerne* har *mindre usikkerhet i omgivelsene*. Likevel har *ikke-brukerne* indikert at både *frekvensen på nye produktlanseringer* og *teknologisk skifte i industrien*, er høyere enn hos *brukerne*. Dette indikerer på motsatt side *høyere usikkerhet i omgivelsene*.

På faktorer som kan påvirke konkurranseintensiteten, har *ikke-brukerne* indikert at de har *flere* store/viktige konkurrenter enn *brukerne*, mens de på den andre siden har *høyere* forutsigbarhet i konkurrentenes aktiviteter.

Svarene fra brukerne og ikke-brukerne virker altså å stride mot hverandre på en del av faktorene. Det vil derfor være veldig vanskelig å sammenligne forskjeller i konkurranseintensitet og usikkerhet i omgivelsene mellom brukere og ikke-brukere av Target Costing.

Ved å gjennomføre en *T-test*²⁰ fant vi heller ingen signifikante forskjeller mellom brukere og ikke-brukere, på noen av de ulike faktorene. Selv med et signifikansnivå på 10 % fikk vi p-verdier langt over det normale kriteriet på 0,05. I følge statistisk teori bør nullhypotesen kun forkastes dersom p-verdi $\leq 0,05$.

Ut fra disse funnene virker det altså som om det i større grad kan være andre faktorer, enn konkurranseintensitet og usikkerhet i omgivelsene, som påvirker adopsjon av Target Costing.

5.9 Utvalgte sitater

Vi har nå drøftet hvorvidt norske produksjonsbedrifter med over 100 ansatte har tatt i bruk Target Costing. For å avslutte dette kapittelet, velger vi å føye til noen eksempler på respondenter som har kommet med utdypende beskrivelser på tilnærminger som ligger tett opptil vår forståelse av Target Costing.

Det er en kontinuerlig prosess å avdekke alle direkte kostnader i vår produksjon. Både med tanke på riktigst mulig Cost of goods, også i estimerer og budsjetter. Arbeidstimer (bemanning) forbrukt i produksjon, råvare kostnader og emballasjekostnader er de viktigste direkte kostnadsdriverne. Det skjer stadige endringer i utstyr, bemanning og innkjøpspriser slik at target cost sjelden nås 100 %. Dette stopper ikke produksjonen.

I tillegg beregnes de indirekte kostnadene og fordeles via en ABC kalkulasjon på de enkelte ferdige salgsvarene. Flere faktorer spiller inn for å treffe 100 % for hvert produkt - target cost nås sjeldent.

Summen av ovenstående kostnader (direkte og indirekte) gir total Cost of Goods.

Vi eksporterer ca 90 % av vår produksjon. Salgspris avhenger av marked og konkurransebildet der, samt forretningspartnere. I noen tilfeller en Cost + pris (Tot CoGs + G&A + Mark-up) - andre ganger en pris satt ut fra markedet, aktører og kjennskap til vårt produkt.

Man ser raskt om et tenkt produkt blir uforholdsmessig dyrt. Er det en kampanje for å utvide produktsortimentet i markedet kan produksjon iverksettes. Om ikke avventes det til billigere råvarer, emballasje eller andre kostnadsdriverer er på akseptabelt nivå. Ikke kun pris her, men i høyeste grad kvalitet og leveringsevne er i fokus.

Aktør innen Kjemikalier/Legemidler

²⁰ T-testen ble utført i Microsoft Excel med dataanalyseverktøyet; T-Test: To utvalg med antatt ulike varianser.

På grunn av svært sterk makt hos kunden som har tilnærmet monopol på kjøpersiden, samtidig som de økonomiske konsekvensene av å tape kunden er så store, er vi i en "gisselsituasjon" hvor prisene langt på vei blir forhåndsdefinert. Vår utfordring er å gjøre produksjonen med tilstrekkelig lønnsomhet innenfor de økonomiske rammer som da er definert. Tid og kostnader blir slik utledet av dette.

Aktør innen bygg/anlegg

TC brukes ved utvikling av nye produkter. Salgsavdelingen har en formening om hvilken pris og salgsvolum produktet kan oppnå i markedet. Det settes opp en kalkyle som inkluderer utviklingskostnader/verktøy etc. samt produksjonskostnader. Dersom det oppnås tilfredsstillende lønnsomhet besluttet det om utvikling skal igangsettes. Evt. forkasting av produktet skjer relativt tidlig i prosessen. Ideer for nye produkter vurderes kontinuerlig og beslutning om produktet skal konstrueres eller ikke tas allerede da. Ideer er ofte bare tanker /ideer uten at det er vurdert om det er mulig teknisk/økonomisk å produsere produktene. Ideer forkastes dersom det vurderes at markedet er for lite eller at produktet vanskelig lar seg produsere/utvikles med tilfredsstillende lønnsomhet. Det hender også at utvikling av nye produkter ikke forkastes selv om produktet i seg selv er ulønnsomt. Da kan det være at produktet kompletterer andre produkter og lønnsomheten totalt øker. Dvs. det blir mer attraktivt for kunden å handle hos oss pga bredden i sortimentet.

Aktør innen fabrikkerte metaller

Kapittel 6

Oppsummering og konklusjoner

6.0 Oppsummering og konklusjoner

I forrige kapittel presenterte og drøftet vi resultatene fra vår spørreundersøkelse. Dette kapittelet vil gi en kort oppsummering av de viktigste funnene, og vil knytte disse direkte opp mot våre forskningsspørsmål. Vi vil også kort påpeke begrensninger ved vår studie, før vi avslutter med noen råd til videre forskning.

6.1 Svar på forskningsspørsmålene

Utbredelsen av Target Costing

Vår hovedproblemstilling var å *avdekke hvor utbredt bruken av Target Costing er blant norske produksjonsbedrifter, definert som store i norsk målestokk*. Av respondentbedrifter med over 100 ansatte, identifiserte vi *24 brukere* av totalt 68 kvalifiserte respondenter. Dette gav oss en adopsjonsrate på 35, 3 %. Denne adopsjonsraten er på linje med den gjennomsnittlige adopsjonsraten som er identifisert i andre skandinaviske studier. Vi vil presisere at den største andelen av *brukerne* besto av bedrifter som oppgav at *de benyttet en tilnærming med de samme fundamentale karakteristikkene som Target Costing, men at de kalte det noe annet*. Vi så også at *bruken av/kjennskapen til* ulike metoder forbundet med Target Costing, var relativt lav. Det virker derfor ikke som om respondentene direkte har adoptert den opprinnelige, japanske formen for Target Costing. I større grad virker det som om tilnærmingen har vokst fram som en naturlig følge av det økende presset i markedene.

Et veldig interessant funn mener vi er at *hele 54 % av respondentene svarte at prisen på deres produkter i stor grad blir bestemt av markedspriser, og at de kommer frem til kostnadsrammene ved å trekke ønsket fortjeneste fra markedsprisen*. Det at prisen i stor grad er bestemt av markedet, og at økt fortjeneste i størst grad må oppnås gjennom kostnadsreduksjoner, indikerer at bedriftene i utvalget i stor grad opererer i en konkurransesituasjon hvor tankegangen bak Target Costing er antatt å være egnet.

Utbredelsen av Target Costing i ulike bransjer

Det første tilleggsspørsmålet vi ønsket å besvare var *i hvilke bransjer bruken av Target Costing er mest utbredt, og om utbredelsen er høy innenfor de samme bransjene i Norge som i de andre landene som er studert*. Blant de bransjene der vi har tilstrekkelig antall respondenter til å kunne si noe om utbredelsen av Target Costing, viste det seg at adopsjonsraten var høyest i bransjene *Næringsmidler*,

IT og Industribedrifter. Den relativt høye adopsjonsraten blant industribedrifter (56 %), er på lik linje med andre studier, som også har vist høye adopsjonsrater blant typiske industribedrifter. Den høye adopsjonsraten innen næringsmidler (71 %) og IT (57 %), er noe overraskende, da utbredelsen i disse bransjene har vist seg å være lav i andre studier.

Målsetninger og effekter ved adopsjon av Target Costing

I det andre tilleggsspørsmålet ønsket vi å *identifisere hva respondentene mente var hovedmålsetningen for implementering av Target Costing, og hvilke effekter de har erfart etter tilnærmingen ble tatt i bruk.* Den viktigste målsetningen for å ta i bruk Target Costing var *mer stabil og sikker lønnsomhet.* Dette tett etterfulgt av *bedre kostnadskontroll og bedre kundetilfredshet.* Videre var det generelle bilde at de erfarte effektene stod i henholdt til de opprinnelige målsetningene. Kun på målsetningen om *mer stabil og sikker lønnsomhet* hadde respondentene erfart bedre effekter enn målsetningen. Det virker altså som om respondentene i all hovedsak er fornøyde med Target Costing.

Avdelingers/interessenters involvering i Target Costing-prosessen

Videre ønsket vi å undersøke *i hvilken grad respondentbedriftenes ulike avdelinger/interessenter er involvert i Target Costing-prosessen.* I henhold til et av de viktigste kriteriene for en vellykket Target Costing-prosess, indikerte våre resultater at dette er en tverrfaglig prosess hvor alle avdelinger er involvert. De avdelingene som virket å være involvert i høyest grad, var *produktutvikling, økonomi og produksjon.* Videre virket det også som om *kunder og leverandører* til en viss grad er involvert i prosessen. Disse var likevel *ikke* involvert i like stor grad som interne avdelinger.

Faktorer som kan forklare adopsjon av Target Costing

Til slutt ønsket vi også å finne ut om *respondentenes persepsjon av usikkerheten i omgivelsene og konkurranseintensiteten i bransjen, kan være forklarende faktorer på adopsjon av Target Costing.* Funnene knyttet til disse faktorene, var svært begrenset. Vi klarte ikke å identifisere forskjeller mellom *brukeres og ikke-brukeres* persepsjon av disse faktorene, og vet derfor verken om, eller hvordan, disse påvirker adopsjon av Target Costing.

6.2 Begrensninger ved vår studie og råd til videre forskning

Selv om vi i denne studien har identifisert flere interessante funn, har den også sine klare begrensninger. Vi vil i dette avsnittet drøfte elementer som kunne styrket vår studie, samt komme med råd til videre studier.

I løpet av prosessen med å tolke resultatene fra undersøkelsen, har vi identifisert flere aspekter som vi i ettertid ser kunne blitt gjort annerledes. Den kanskje største svakheten ved vår studie, er det begrensede antallet respondenter, samt den relativt lave responsraten. Spesielt i sammenligningen mellom ulike bransjer utgjorde det lave antallet respondenter et problem. Som vi så av sammenligning med andre studier, virket det som det generelt var vanskelig å oppnå en høy svarprosent. For å øke antallet respondenter, burde vi derfor kanskje ha inkludert flere bedrifter i utvalget. Hadde vi oppnådd samme responsrate for et større utvalg, ville dette styrket studiens statistiske tyngde, og gjort oss bedre i stand til å generalisere våre funn.

Et annet problem omhandler studiens validitet. Vi ønsker å avdekke utbredelsen av Target Costing, men studien har i større grad avdekket utbredelsen av tilnærminger med de samme karakteristikene som Target Costing. For ytterligere å styrke validiteten, var vi, som nevnt, inne på at det kunne være interessant også å gjennomføre dybdeintervjuer blant noen av respondentene. På grunn av at dette ville gått ut over bedriftenes anonymitet, slo vi likevel denne muligheten fra oss. I ettertid ser vi derimot at det kunne vært en idé å inkludere et valgfritt spørsmål hvor respondentene kunne oppgi kontaktinformasjon, dersom de var villige til å delta i et dybdeintervju. Dette ville fortsatt sikret anonymitet for de bedriftene som ønsket dette.

Vi har i vår studie i hovedsak forsøkt å avdekke utbredelsen av Target Costing. Vi har i liten grad sett på hvordan tilnærmingen fungerer i praksis. Her ville en casestudie vært mer hensiktsmessig. En casestudie kunne i større grad gitt økt kunnskap om praksiser og rutiner knyttet til Target Costing. Ved å sammenligne norske casestudier med japanske, ville man i større grad kunne identifisert likheter og forskjeller mellom de respektive tilnærmingene. Det ville her vært interessant å se på om kulturelle forskjeller kunne spille inn på hvordan tilnærmingen fungerer. Spesielt kunne det vært interessant å se på om det er forskjeller mellom hvordan bedriftene forholder seg til TCR. Det ville også vært interessant å se om Target Costing blir benyttet i kombinasjon av andre metoder og tilnærminger, om det blir benyttet egne metoder for å håndtere de indirekte kostnadene, f.eks. ABC.

I vår studie har vi heller ikke fokusert på hvorvidt Target Costing er en effektiv tilnærming som gjør bedrifter mer konkurransedyktige. Det ville her kunne vært interessant å sammenligne *brukere* og *ikke-brukere* av Target Costing i samme bransje basert på ulike kriterier, som for eksempel lønnsomhet, kundetilfredshet, trivsel/tilfredshet blant ansatte, omdømme blant kunder og leverandører og lignende. På denne måten kunne vi sett om Target Costing gjør bedrifter i bedre stand til å tilby lønnsomme produkter, samtidig som kundetilfredsheten opprettholdes. Dette kunne også identifisert eventuelle svakheter ved Target Costing, spesielt da med hensyn på stort press på ansatte og underleverandører.

Tillegg

Referanser og appendiks

Referanseliste

- Angelakis, G., N. Theriou & I. Floropoulos (2010). *Adoption and benefits of management accounting practices: Evidence from Greece and Finland*. Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting 26, s. 87–96.
- Ansari, S., J.E. Bell & CAM-I Target Costing Core Group (1997). *Target Costing – The Next Frontier in Strategic Cost Management*. Irwin, Chicago.
- Ax, C., J. Greve & U. Nilsson (2008). *The Impact of Competition and Uncertainty on the Adoption of Target Costing*. International Journal of Production Economics. Vol. 115, Issue: 1, s. 92-103.
- Carr, C. & J. Ng (1995). *Total cost control: Nissan and its UK supplier partnerships*. Management Accounting Research, Vol. 6, No. 4, s. 346-365.
- Chenhall, R.H. & K. Langfield-Smith (1998). *Adoption and benefits of management accounting practices: An Australian study*. Management Accounting Research 9, s. 1–19.
- CIMA (1996). *Management Accounting Official Terminology*. CIMA, London.
- Cooper, R. & R. Slagmulder (1997). *Target Costing and Value Engineering*. Portland, Oregon. Productivity Press.
- Cooper, R. & R. Slagmulder (1999). *Supply Chain Development for the Lean Enterprise. Interorganizational Cost Management*. Portland, Oregon. Productivity, Inc.
- Dekker, H. & P. Smidt (2003). *A survey of the adoption and use of Target Costing in Dutch firms*. International Journal of Production Economics 84, s. 293-305.
- Ellram, L.M. (2000). *Purchasing and supply management's participation in the target costing process*. Journal of Supply Chain Management, Vol. 36, s. 39-52.
- Ernst & Young & The Institute of Management Accountants (IMA), (2003). *The Ernst & Young and IMA survey of management accounting*. Ernst & Young LLP, New York, NY.
- Everaert, P., S. Loosveld, T. Van Acker, M. Schollier & G. Sarens (2006). *Characteristics of Target Costing: theoretical and field study perspectives*. Quantitative Research in Accounting & Management. Emerald Group Publishing Limited. Vol. 3, No. 3, s. 236-263.
- Feil, P., K.H. Yook & I.W. Kim (2004). *Japanese Target Costing: A Historical Perspective*. International Journal of Strategic Cost Management. Spring 2004, s. 10-19.
- Gietzman, M. & Sinoum (1991) *British Journal of Management*, Vol. 2.
- Grønmo, S (2004). *Samfunnsvitenskapelige metoder*. Bergen, Fagbokforlaget.

- Hoff, K.G., I. Bragelien, P.A. Holving, R.Ø. Strøm & E. Veia (2009). *Strategisk økonomistyring*. Oslo, Universitetsforlaget.
- Horvath, P. & T. Tani (1997). *Japanese–German comparison of target costing management*. Paper Presented at the 1997 EAA congress in Graz.
- Hyvönen, J. (2005). *Adoption and benefits of management accounting systems: evidence from Finland and Australia*. *Advances in International Accounting*, 18, s. 97–120.
- Johannessen, A., L. Kristoffersen & P.A. Tufte (2004). *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag*, 2. utgave. Oslo, Abstrakt forlag as.
- Johnson, H.T. & R.S. Kaplan (1987). *Relevance lost: The rise and fall of management accounting*. Harvard Business School Press, Boston, MA.
- McMann, P.J. & A.J. Nanni Jr. (1995). *A review of the literature on Japanese management accounting*. *Management Accounting Research* 6, s. 313–346.
- Nilsson, U. (2003). *Product costing in interorganizational relationships: A supplier's perspective*. Jönköping, Jönköping International Business School Ltd.
- Porter, M. (1980). *Competitive Strategy*. The Free Press, New York, NY.
- Robinson, R. (1999). *A Practical Guide to Target Costing Processes and Techniques*. CIMA: Kogan Page, London.
- Tanaka, T. (1993). *Target costing at Toyota*. *Journal of Cost Management*, s. 4-11.
- Tani, T. (1995). *Interactive control in target cost management*. *Management Accounting Research* 6, s. 399-414.
- Tani, T., H. Okano, N. Shimizu, Y. Iwabuchi, J. Fukuda & S. Cooray (1994). *Target cost management in Japanese companies: Current state of the art*. *Management Accounting Research* 4, s. 67–81.
- Wijewardena, H. & A. De Zoysa (1999). *A comparative analysis of management accounting practices in Australia and Japan: An empirical investigation*. *The International Journal of Accounting* 34, s. 49–70.
- Yoshikawa, T., J. Innes & F. Mitchell (1993). *Contemporary Cost Management*. Chapman and Hall, London.
- Østbye, H., K. Helland, K. Knapskog & L.O. Larsen (2007). *Metodebok for medievitenskap*, 3. utgave. Bergen, Fagbokforlaget.

Internettreferanser

25.04.2011: <http://merkur1.cappelendamm.no/c390419/merkurmodul/vis.html?tid=390426>

Appendiks

Vedlegg 1

Utvalgskriterier brukt i Kompass

Geografisk område: *Norge*

Aktivitet: *Produsent*

Ansatte: *101 +*

Omsetning: *10 mill +*

Kontaktinformasjon: *Telefon og e-post*

Kontaktpersoninformasjon:

- Toppledelse
 - Direksjon
 - Ledelse
- Økonomi
 - Controller
 - Kalkulasjon
 - Økonomi

Kompass returnerte de bedriftene som oppfylte disse kravene. For kontaktpersoninformasjon holdt det at en av disse var oppfylt. Med disse kriteriene returnerte Kompass 331 bedrifter, 22. februar 2011.

Vedlegg 2

Utvalgsbedriftene

Utvalgsbedrifter			
Aanderda Data Instruments AS	Csc Norge AS	Hunter-Douglas Norge AS	Scana Steel Stavanger AS
Aditro HRM AS	Data Respons Norge AS	Hydro Aluminium Profiler AS	Schibsted Trykk AS
Affecto Norway AS	Defa AS	Hålogaland Kraft AS	Schneider Electric Norge A/S
AGA AS	DNH A/S Den Norske Høyteknikfabrikk A/S	I P Huse AS	Seawell AS
Agder Energi Nett AS	Durepart AS	Icopal AS	Sensor Technologies AS
Abibel AS	Durepart Industries AS	Idun Industri AS	Sigdal Kjøkken AS
Aker Advantage AS	E-Co Vainkraft AS	Ineos Norge AS	Simec AS
Aker Business Services AS	Edb Card Services AS	Invitrogen Business Machines AS	Sinkbergt-Hansen AS
Aker Marine Contractors AS	EFD Induction AS	IPC/KRISTIANSSAND AS	Sjötroll Havbruk AS
Aker Seafoods Båstford AS	Eidesvik AS	Isola AS	Skagerak Elektro AS
Aker Seafoods JM Johnsen AS	Elite Service Partner AS	ITT Norge AS	Smufrik Kappa Norrapp AS
Aker Well Service AS	Elkem AS	Jensen Møbler AS	Snap Drive AS
Alliero AS	Elkem Bjølvfossen AS	IoTUN A/S	Software Innovation AS
Andritz Hydro AS	Elkem Thamsnavn AS	Jørull AS	Solid Entreprenør AS
Antidmex AS	Eni Norge AS	Kaffehuset Friele AS	Solvea AS
Apply TB AS	Enterrand Norge AS	KCA DEUTAG Drilling Norge AS	Sperrte Sløpper AS
AS Hadeland Glassverk	Fast Search & Transfer AS	Kleven Vert AS	Statkraft Energi AS
AS Ingeniør Gunnar M Bæke	Felleskjøpet Agri BA	KOLO VEIDEKKE as	Sunnfjord Energi AS
AS P Ltz Aass	Felleskjøpet Rogaland Agder	Kone Aksjeselskap	Superoffice AS
AS Paris	FESIL AS	Konecranes AS	Synøve Finden AS
AS Rockwool	Finbus Norge AS	Kongsberg Defence & Aerospace AS	Syrco AS
AS Selvaagbygg (Selvaagbygg AS)	Finstråten AS	Kristiansands Skruerfabrikk & Mek Verksted AS	TO Bull AS
AS Tinnel Norge AS	Fireseat AS	Kverneland Group Operations Norway AS	T Stangeland Maskin AS
Austevoll Fiskeindustri AS	Florø Mekaniske Verksted AS	Lab AS	TIC AS
Autolink AS	FMK Kongsberg Subsea AS	Lerdal Installasjon AS	Teamtec AS
Autronica Fire and Security AS	Forestia AS	Leinik Module Technology AS	Technical Support AS
Baker Hughes Norge AS	Forlagsentralen ANS	Leonhard Nilsen & Spønner AS	Thales NORWAY AS
Bakers AS	Fotophono AS	Lerøy Fossen AS	Thermax AS
Basertam AS	Frank Mohr A/S	Lilleborg AS	Thrane & Thrane Norge AS
BEERENBERG CORP. AS	Furum Oslo AS	LKB Norge AS	Thyssenkrupp Xerxon Norway AS
Bennex AS	Furnes Hamlem Scandinavian Casting Companies AS	Loe Betongelementer AS	Tine Meieriet Øst BA
Bergen Group BMW AS	Furuseth AS	Lundebly & Co Bokbinder AS	Tine Midt-Norge BA
Berge Høim AS	Gdt Suez E&P Norge AS	Maersk Drilling Norge AS	Titania AS
Betong AS	Geno Sa	Mathus AS	Treileberg Viking AS
Bioker AS	Geomatikk AS	Mannut ASA	Trowning AS
Bis Industrier AS	Geoservices Sa Filial AV Utenlandsk Aksjeselskap	Manpower Frannæs Installasjon AS	Tromrud Engineering AS
BIS PRODUCTION PARTNER AS	Get AS	Maritime Monitoring AS	Ulefoss NV AS
BJ Services AS	GK Norge AS	Martin M Bakken AS	Unita R&D AS
Block Berge BYGG AS	Glamox ASA	Mascot Høle AS	Vasstakk & Stol AS
Block Watne AS	GLAVA AS	Medina AS	Veidekke ASA
Bodø Industri AS	Glen Dimplex Nordic AS	Mesta Drift AS	Veolia Miljø Entreprenør AS
Bolide Odda AS	Grenland Mmo AS	Mika AS	Veolia Miljø Gjenvinning AS
Borregaard Industries Limited, Norge	Gunnar Klo AS	MIRAS Multiteknisk AS	Vest Bus Industri AS
Bp Norge AS	Gunnvald Johnsen BYGG AS	Moeven Linntre AS	Vestfjell AS
Bc Remo A/S	Hatslund ASA	Moeven Nordia AS	Vingard Elsafe AS
Brandasund Fiskeforedling AS	Hætteland Display AS	Munck Cranes AS	Vinje Industri AS
Bravda Norge Z AS	Hellefoss AS	Nammo Rautfos AS	Volvro Aero Norge AS
Bravda Oil & Energy AS	Helly Hansen AS	NCC Construction AS	Wartsila Norway AS
Bring Dialog Norge AS	Hemning-Olsen IS AS	NCC Roads AS	Weifra AS
Buer Entreprenør AS	Hent AS	Near AS	Wilhelmsen & Smørner AS
Byggmester Grande AS	Hoff Sa	Near AS	Wisr Last & Buss AS
Byggmester Sægen AS	Honeywell Life Safety AS	Near AS	Yara Norge AS
Cameron Norge AS	Hil Entreprenør AS	Near AS	Yara Praxair AS
			Ø M Field AS

Vedlegg 3

Spørreskjema, inkludert skranker

Masteravhandling - Handelshøgskolen ved UMB

Kjære respondent,

Du vil nå få inntil 16 spørsmål og påstander. Det vil ta fra 5-15 min å gjennomføre undersøkelsen, alt ettersom hva du svarer underveis.

Denne spørreundersøkelsen er 100 % anonym og vil bli brukt som ett ledd i vår masteravhandling.

Takk for at du tar deg tid til å delta i vår spørreundersøkelse!

Din identitet vil holdes skjult

Les om [retningslinjer for personvern](#). (Åpnes i nytt vindu)

1) * Min stilling hører inn under følgende funksjon:

- Daglig leder
- Økonomi
- Administrasjon
- Salg/Markedsføring
- Innkjøp
- Produktutvikling/Design/FoU
- Produksjon
- Annet, spesifiser her

2) * Antall ansatte i vår bedrift:

- 0-50
 - 51-100
 - 101-200
 - 201-500
 - 500+
-

3) * Vår bedrift opererer innen følgende bransje: (flere alternativer kan velges)

- Næringsmidler
 - Tekstil/Design
 - Møbel
 - Medier
 - Telekommunikasjon
 - IT
 - Bank/Finans/Forsikring
 - Bygg/Anlegg
 - Elektronikk
 - Kraft/Energi
 - Gass/Petroleum
 - Kjemikalier/Legemidler
 - Treforedling
 - Gummi/Plast
 - Stål
 - Fabrikerte metaller
 - Bil-/Transportkomponenter
 - Mekanisk verksted
 - Annet, spesifiser her
-

4) * Majoriteten av våre eiere er norske:

- Ja
- Nei
- Vet ikke

Følgende kriterier må være oppfylt for at spørsmålet skal vises for respondenten:

- Majoriteten av våre eiere er norske: - Nei

5) * Majoriteten av våre eiere kommer fra:

- Skandinavia
 - Vest-Europa
 - Øst-Europa
 - Nord Amerika
 - Sør/mellom Amerika
 - Asia
 - Afrika
 - Oseania
-

På de to neste spørsmålene skal du gi en gradering fra 1-7, hvor 1 er svært lite/lav/få og 7 er svært mye/høy/mange.

6) * Grader punktene vedrørende din bedrifts konkurransesituasjonen:

	1	2	3	4	5	6	7
Antall store/viktige konkurrenter	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Forutsigbarhet i konkurrenters aktiviteter	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Forutsigbarhet i kundepreferanser	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Produktenes kompleksitet	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Frekvensen på nye produktlanseringer	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

7) * Grader punktene vedrørende forhold i omgivelsene for din bedrift:

	1	2	3	4	5	6	7
Frekvensen på teknologisk skifte i industrien	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Stabilitet i statlige reguleringer og retningslinjer	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Stabilitet i omgivelsene mhp. økonomien	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Her kommer to påstander:

1. Vi kommer frem til prisen på våre produkter ved å summere opp alle relevante kostnader og legger deretter på ønsket fortjeneste.

2. Prisen på våre produkter er i stor grad markedspriser som vi må tilpasse oss. Vi trekker ønsket fortjeneste fra denne prisen og kommer på den måten fram til kostnadene vi har til rådighet for produktet/produksjon.

8) * Påstanden som best beskriver vår bedrift er:

- 1
- 2

For å kunne fullføre undersøkelsen, vennligst les gjennom følgende beskrivelse/definisjon av Target Costing.

Target Costing (målkostnads kalkulasjon) er en tilnærming som blir brukt i utviklingen av nye produkter/design, eller i forbindelse med store endringer på eksisterende produkter. Viktige elementer i Target Costing inkluderer prising av produkter, profittplanlegging og kostnadskontroll/-styring. Target Costing starter med å avdekke forbrukernes etterspurte funksjonalitet og kvalitet for produktet, for så å estimere produktets markedsbaserte salgspris. Deretter trekker man fra ønsket fortjeneste og ender dermed opp med produktets tillatte kostnad/målkostnad.

For å kunne nå målkostnaden undersøker man gjennom hele produktutviklingsfasen alle muligheter som kan bidra til kostnadsreduksjoner, gjerne i samarbeid med kunder og leverandører. Kostnadsreduksjonene skal oppnås uten at det går utover produktattributter som er viktige for kundene; funksjonalitet, kvalitet, design/utseende og lignende. I prosessen brukes gjerne ulike verktøy som for eksempel Value Engineering, Design for Manufacture and Assembly og Quality Function Deployment.

Forenklet kan man definere Target Costing med følgende formel:

Estimert markedsbasert salgspris (Målpris) – Ønsket fortjeneste (målfortjeneste) = Tillatt kostnad/ Målkostnad

Med utgangspunkt i overstående beskrivelse/definisjon, svar på følgende spørsmål:

9) * Benyttes Target Costing i deres bedrift?

- Vet ikke.
- Jeg har aldri hørt om Target Costing.
- Vi har aldri vurdert Target Costing seriøst.
- Vi har vurdert Target Costing, men forkastet det.
- Vi er på et stadium hvor vi vurderer Target Costing, men har ikke fattet noen beslutning enda.
- Vi har prøvd Target Costing, men forkastet det.
- Vi skal begynne med Target Costing i nær framtid.
- Vi har nylig begynt med Target Costing, men det er ikke fullstendig implementert enda.
- Target Costing er en veletablert måte å arbeide i vår bedrift.
- Vi bruker en tilnærming med de samme fundamentale karakteristikkene som Target Costing, men vi kaller det noe annet.
- Vi bruker ikke Target Costing selv, men er underleverandør til bedrift(er) som benytter metoden.

Følgende kriterier må være oppfylt for at spørsmålet skal vises for respondenten:

- Benyttes Target Costing i deres bedrift? - Vi bruker en tilnærming med de samme fundamentale karakteristikene som Target Costing, men vi kaller det noe annet.

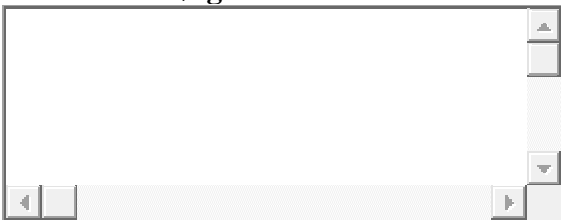
10) Hvis dere bruker en liknende tilnærming som beskrevet, men kaller den noe annet, hva refererer dere til den som? Gi i tillegg gjerne en kort beskrivelse av forskjellene (hvis noen) mellom deres tilnærming og Target Costing som beskrevet.

A rectangular text input field with a light gray background and a thin border. It contains no text. On the right side, there are three small square buttons stacked vertically, and on the bottom side, there are two small square buttons.

Følgende kriterier må være oppfylt for at spørsmålet skal vises for respondenten:

- Benyttes Target Costing i deres bedrift? - Vi bruker ikke Target Costing selv, men er underleverandør til bedrift(er) som benytter metoden.

11) Forklar kort hvordan dere forholder dere til kundens målkostnad. Har dere endret rutiner som følge av dette?

A rectangular text input field with a light gray background and a thin border. It contains no text. On the right side, there are three small square buttons stacked vertically, and on the bottom side, there are two small square buttons.

Følgende kriterier må være oppfylt for at spørsmålet skal vises for respondenten:

- Benyttes Target Costing i deres bedrift? - Vi har aldri vurdert Target Costing seriøst.

eller

- Benyttes Target Costing i deres bedrift? - Vi bruker ikke Target Costing selv, men er underleverandør til bedrift(er) som benytter metoden.

eller

- Benyttes Target Costing i deres bedrift? - Vi har prøvd Target Costing, men forkastet det.

eller

- Benyttes Target Costing i deres bedrift? - Vi har vurdert Target Costing, men forkastet det.

12) * Hva er årsaken til at dere ikke benytter Target Costing? (Flere alternativer kan velges)

- Metoden er for kostbar.
 - Metoden er for tidkrevende.
 - Legger for mye press på de ansatte.
 - Metoden egner seg ikke i vår bedrift/bransje.
 - Vet ikke.
 - Andre grunner, spesifiser her
-

Følgende kriterier må være oppfylt for at spørsmålet skal vises for respondenten:

- Benyttes Target Costing i deres bedrift? - Vi er på et stadium hvor vi vurderer Target Costing, men har ikke fattet noen beslutning enda.

eller

- Benyttes Target Costing i deres bedrift? - Vi har prøvd Target Costing, men forkastet det.

eller

- Benyttes Target Costing i deres bedrift? - Vi bruker en tilnærming med de samme fundamentale karakteristikkene som Target Costing, men vi kaller det noe annet.

eller

- Benyttes Target Costing i deres bedrift? - Vi har nylig begynt med Target Costing, men det er ikke fullstendig implementert enda.

eller

- Benyttes Target Costing i deres bedrift? - Target Costing er en veletablert måte å arbeide i vår bedrift.

eller

- Benyttes Target Costing i deres bedrift? - Vi skal begynne med Target Costing i nær framtid.

På neste spørsmål skal du gi en gradering fra 1-7, hvor 1 er uviktig og 7 er svært viktig.

13) * Hva var/er målsetningen med å innføre Target Costing (eller liknende)?

	1	2	3	4	5	6	7
Bedre kostnadskontroll	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Tidsriktig introduksjon av nye produkter	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Lansere de "rette" produktene	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Bedre kundetilfredshet	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Bedre kvalitetskontroll	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Mer stabil og sikker lønnsomhet	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Følgende kriterier må være oppfylt for at spørsmålet skal vises for respondenten:

- Benyttes Target Costing i deres bedrift? - Vi har prøvd Target Costing, men forkastet det.

eller

- Benyttes Target Costing i deres bedrift? - Vi bruker en tilnærming med de samme fundamentale karakteristikkene som Target Costing, men vi kaller det noe annet.

eller

- Benyttes Target Costing i deres bedrift? - Target Costing er en veletablert måte å arbeide i vår bedrift.

På følgende spørsmål skal du gi en gradering fra 1-7, hvor 1 er mye dårligere enn målsetningen, 4 er i henhold til målsetningen, og 7 er mye bedre enn målsetningen.

14) * I forhold til målsetningen, hvilke effekter har innføring av Target Costing (eller liknende) hatt?

	1	2	3	4	5	6	7
Kostnadskontroll	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Tidsriktig introduksjon av nye produkter	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Lansere de "rette" produktene	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Kundetilfredshet	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Kvalitetskontroll	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Mer stabil og sikker lønnsomhet	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Følgende kriterier må være oppfylt for at spørsmålet skal vises for respondenten:

- Benyttes Target Costing i deres bedrift? - Vi har prøvd Target Costing, men forkastet det.

eller

- Benyttes Target Costing i deres bedrift? - Vi skal begynne med Target Costing i nær framtid.

eller

- Benyttes Target Costing i deres bedrift? - Vi bruker en tilnærming med de samme fundamentale karakteristikkene som Target Costing, men vi kaller det noe annet.

eller

- Benyttes Target Costing i deres bedrift? - Target Costing er en veletablert måte å arbeide i vår bedrift.

eller

- Benyttes Target Costing i deres bedrift? - Vi har nylig begynt med Target Costing, men det er ikke fullstendig implementert enda.

På følgende spørsmål skal du gi en gradering fra 1-7, hvor 1 er ikke involvert i det hele tatt og 7 er svært viktig i Target Costing prosessen.

15) * Grader de ulike avdelingenes/interessentenes involvering i Target Costing prosessen (eller liknende):

	Vet ikke	1	2	3	4	5	6	7
Produktutvikling	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Produksjon	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Innkjøp	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Markedsføring	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Salg	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Økonomi	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Leverandører	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Kunder	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Følgende kriterier må være oppfylt for at spørsmålet skal vises for respondenten:

- Benyttes Target Costing i deres bedrift? - Vi har prøvd Target Costing, men forkastet det.

eller

- Benyttes Target Costing i deres bedrift? - Vi skal begynne med Target Costing i nær framtid.

eller

- Benyttes Target Costing i deres bedrift? - Vi bruker en tilnærming med de samme fundamentale karakteristikkene som Target Costing, men vi kaller det noe annet.

eller

- Benyttes Target Costing i deres bedrift? - Target Costing er en veletablert måte å arbeide i vår bedrift.

eller

- Benyttes Target Costing i deres bedrift? - Vi har nylig begynt med Target Costing, men det er ikke fullstendig implementert enda.

På følgende spørsmål skal du gi en gradering fra 1-7, hvor 1 er uviktig og 7 er svært viktig.
16) * Grader de ulike verktøyenes viktighet i arbeidet med å nå målkostnaden for din bedrift:

	Har aldri hørt om det	1	2	3	4	5	6	7
Value Engineering	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Design for Manufacture and Assembly	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Quality Function Deployment	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Kaizen (kontinuerlig forbedring)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Beregning av levetidskostnader	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Benchmarking	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Just in Time	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Outsourcing	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Verdikjedestyring	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
”Åpne” regnskapsbøker med leverandører/kunder	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Følgende kriterier må være oppfylt for at spørsmålet skal vises for respondenten:

- Benyttes Target Costing i deres bedrift? - Vi har prøvd Target Costing, men forkastet det.

eller

- Benyttes Target Costing i deres bedrift? - Vi bruker en tilnærming med de samme fundamentale karakteristikene som Target Costing, men vi kaller det noe annet.

eller

- Benyttes Target Costing i deres bedrift? - Target Costing er en veletablert måte å arbeide i vår bedrift.

eller

- Benyttes Target Costing i deres bedrift? - Vi har nylig begynt med Target Costing, men det er ikke fullstendig implementert enda.

Ta gjerne utgangspunkt i følgende punkter i besvarelsen av dette spørsmålet:

- Hvordan beregnes målpris og målkostnad?
- Tiltak for å nå målkostnaden?
- Hva skjer hvis man ikke når målkostnaden?
 - > Produktet forkastes?
 - > Produktet forkastes ikke fordi...?

17) Beskriv kort hvordan Target Costing prosessen (eller liknende) vil foregå/foregår/har foregått i deres bedrift.



Vedlegg 4

Kopi av e-postinvitasjon

Hei,

Vi er to masterstudenter fra Handelshøgskolen ved Universitetet for Miljø- og Biovitenskap. I forbindelse med vår masteravhandling innen økonomistyring ønsker vi å gjennomføre en spørreundersøkelse om kalkulasjon, blant norske produksjonsbedrifter.

Med bakgrunn i de kriteriene vi har lagt til grunn for vårt utvalg, har din bedrift blitt valgt ut til å delta. Vi håper derfor du/dere kan sette av ca 10 minutter til å svare på vår undersøkelse.

I denne undersøkelsen vil dere få spørsmål og påstander vedrørende deres bedrifts prosess rundt kostnadsstyring, produktutvikling, produktkostkalkulasjon og lignende. Det vil derfor være en fordel om noen med kunnskap om dette besvarer undersøkelsen. Spørreundersøkelsen vil bli gjennomført ved hjelp av Questback, og er 100 % anonym.

For å gi noe tilbake til de som svarer på spørreundersøkelsen, vil vi etter innlevering sende en oppsummering av våre funn.

Klikk på linken under for å starte undersøkelsen.

[LINK]

På forhånd takk for din besvarelse!

Mvh

Dag Ormåsen og Pål Limoseth

Vedlegg 5

Kopi av e-postinvitasjon - Påminnelse

Hei,

Dere mottok for en tid tilbake en forespørsel om å svare på en spørreundersøkelse i forbindelse med vår masteravhandling. Vi har ikke registrert noen besvarelse fra dere enda. Vi sender derfor en påminnelse, og håper dere har mulighet til å svare.

Vi er to masterstudenter fra Handelshøgskolen ved Universitetet for Miljø- og Biovitenskap. I forbindelse med vår masteravhandling innen økonomistyring ønsker vi å gjennomføre en spørreundersøkelse om kalkulasjon, blant norske produksjonsbedrifter.

Med bakgrunn i de kriteriene vi har lagt til grunn for vårt utvalg, har din bedrift blitt valgt ut til å delta. Vi håper derfor du/dere kan sette av ca 10 minutter til å svare på vår undersøkelse.

I denne undersøkelsen vil dere få spørsmål og påstander vedrørende deres bedrifts prosess rundt kostnadsstyring, produktutvikling, produktkostkalkulasjon og lignende. Det vil derfor være en fordel om noen med kunnskap om dette besvarer undersøkelsen. Spørreundersøkelsen vil bli gjennomført ved hjelp av Questback, og er 100 % anonym.

For å gi noe tilbake til de som svarer på spørreundersøkelsen, vil vi etter innlevering sende en oppsummering av våre funn.

Klikk på linken under for å starte undersøkelsen.

[LINK]

På forhånd takk for din besvarelse!

Mvh

Dag Ormåsen og Pål Limoseth

Vedlegg 6

De spesifiserte bransjene

Respondenter som opererte i andre bransjer
* Produksjon
* Glassproduksjon
* Renhold
* Shipping
* geomatikk
* ws
* Bygg og anleggsbransjen
* Avfall og gjenvinning
* Produksjon av landbruksmaskiner (plog)
* Annet, spesifiser her (ikke oppgitt)
* Bølgepappemballasje
* Leverandør til skip og offshore
* Attføring
* Transportbransjen
* Legemidler, salg & produksjon
* Kran utleie, transport, teletrucker
* Annet, spesifiser her (ikke oppgitt)