

Master i økonomi og administrasjon

Økonomistyring 2012

Marie Bjørtuft Skåra og Hanne Stene Snerting

2. uke av ukt 2012

Masteroppgave

Strategisk kostnadsledelse i tjenesteproduserende selskaper

- En studie av betydningen av strategisk kostnadsledelse i regnskapsførerbyrå

Trondheim, mai 2012



Høgskolen i Sør-Trøndelag
Biblioteket - TØH

Høgskolen i Sør-Trøndelag
Avdeling Trondheim økonomiske høyskole

Forord

Denne masteravhandlingen er skrevet som en avsluttende del av mastergradsstudiet i økonomi og administrasjon ved Trondheim Økonomiske Høgskole, med økonomistyring som fordypning. Avhandlingen er skrevet vårsemesteret 2012 og utgjør 30 studiepoeng.

I denne avhandlingen ser vi nærmere på betydning av strategisk kostnadsledelse i regnskapsførerbyrå, noe som har vært både spennende og lærerikt siden dette er et område vi ikke hadde mye kjennskap til fra før. Vi vil i den anledning rette en spesiell takk til daglig leder ved de fire casebedriftene: Trondheim Regnskapskontor AS, Soldi Regnskap AS, Orion Regnskap AS og Collegium Regnskap AS, for deres imøtekommenhet og betydelige bidrag slik at det var mulig for oss å gjennomføre denne studien.

Vi vil rette en stor takk til vår veileder, Levi Gårseth-Nesbakk, som har bidratt med nyttige innspill og gode tilbakemeldinger underveis. Vi har fått innblikk i hans egen forskning på regnskapsførerbransjen, og hans gode kunnskap og store engasjement har vært til stor hjelp i denne arbeidsprosessen.

Innholdet i denne oppgaven står for forfatterens regning.

Trondheim, 22. mai 2012

.....
Marie Bjørtuft Skåra

.....
Hanne Stene Snerting

Sammendrag

I denne masteravhandlingen har vi sett nærmere på strategisk kostnadsledelse i tjenesteproduserende selskaper. Strategic Cost Management (SCM) er kostnadsledelse med et bredere fokus, hvor man i tillegg til å fokusere på kostnadssiden, også vurderer verdi og inntjening for å oppnå suksess. Litteraturen er rettet mot vareproduserende selskaper, og hensikten med denne avhandlingen er å undersøke hvilken betydning SCM-rammeverket kan ha i tjenesteproduserende selskaper. Ut i fra dette har vi formulert følgende problemstilling:

Hvilken betydning har strategisk kostnadsledelse i tjenesteproduserende selskaper?

Som vårt empiriske felt har vi valgt å se nærmere på regnskapsførerbyrå, og for å belyse problemstillingen har vi tatt utgangspunkt i teori om SCM og karakteristiske trekk ved tjenesteproduserende selskaper. Ut fra dette har vi formulert tre perspektiver som strukturerer det videre fokuset i oppgaven: *kundeverdi*, *intern og ekstern effektivitet* og *kapasitetsutnyttelse*. Vi har lagt en kvalitativ forskningsmetode og et deskriptivt design til grunn for denne oppgaven, og våre data har blitt samlet inn ved dybdeintervju med daglig leder fra fire ulike regnskapsførerbyrå. Vi har også supplert med data fra et pågående forskningsprosjekt hvor vår veileder, Levi Gårseth-Nesbakk, er prosjektleder.

Analysen av våre funn tar utgangspunkt i de tre utvalgte perspektivene. Når det gjelder *kundeverdi*, fant vi at SCM kan benyttes til å fremme et bredere fokus i byråene og gi en hensiktsmessig styring av kunderelasjonene. Byråenes syn på kostnader og verdi i de interne aktivitetene skiller seg imidlertid noe fra den tradisjonelle verdikjedetankegangen. I perspektivet *intern og ekstern effektivitet*, fant vi at kostnadsdriverne som presenteres i SCM-rammeverket er av betydning, men innenfor noen områder i varierende grad og ut fra et annet fokus enn hva litteraturen legger vekt på. I det tredje perspektivet, *kapasitetsutnyttelse*, fant vi at dette er av stor betydning for regnskapsførerbyråene, og at byråene gjør en rekke tiltak for å balansere tilbud og etterspørsel slik at de kan utnytte de interne ressursene, og dermed oppnå kundeverdi.

Vi har konkludert med at SCM synes å ha stor betydning for regnskapsførerbyråene, men med noen modifikasjoner. Videre konkluderer vi med at en rekke av forholdene som er undersøkt i denne avhandlingen kan tenkes å være av betydning også for andre tjenesteprodusenter.

Abstract

This thesis studies Strategic Cost Management (SCM) in service industries. SCM is cost management with a broader view, not only focusing on costs but also considering value and revenue as critical factors for companies' success. The existing literature is oriented towards traditional manufacturing companies, and the purpose of this thesis is to consider the relevance of SCM in service industries. Our research question is as follows:

What is the relevance of Strategic Cost Management in service industries?

We have chosen to look into accounting firms, and to answer the question we have used literature about SCM and general characteristics of service companies. Based on this we have selected three perspectives to structure the assignment: *customer value*, *internal and external efficiency* and *capacity utilization*. We use a qualitative research method and a descriptive design, and our findings are collected by interviewing four managers in four different accounting firms. We have also used findings from another research project managed by our thesis supervisor Levi Gårseth-Nesbakk.

The analysis of our findings is based on the three perspectives chosen for this thesis. In relation to *customer value*, we found that SCM can be used to promote a broader focus in the firms to give a suitable management of the customer relationships. However, the firms' view on costs and value in the internal activities distinguishes partly from the traditional value chain perspective. In relation to *internal and external efficiency*, we found that the cost drivers of SCM are of relevance, but that some of them, to a certain degree, differ from the theoretical meaning. The last perspective, *capacity utilization*, is also of relevance. The accounting firms carry out a number of actions to balance the supply and demand to secure the utilization of the internal resources and generate customer value.

Our conclusion is that SCM is of great relevance of management in the accounting firms, though with some modifications. Finally we conclude that several of our findings probably also can be of relevance to other service companies.

Innholdsfortegnelse

Forord	I
Sammendrag	II
Abstract	III
Innholdsfortegnelse	IV
Figur- og tabelliste	VII
1 Innledning.....	1
1.1 Bakgrunn og aktualisering.....	1
1.2 Hensikt.....	3
1.3 Oppbygning av oppgaven.....	3
2 Teori	6
2.1 Strategisk kostnadsledelse	6
2.1.1 Fra kostnadsledelse til strategisk kostnadsledelse	7
2.1.2 Et rammeverk for strategisk kostnadsledelse.....	8
2.2 Karakteristiske trekk ved tjenesteproduserende selskaper	15
2.2.1 Kostnadsledelse i tjenesteproduserende selskaper.....	15
2.2.2 Kapasitetsutnyttelse	18
2.2.3 Produktivitet i tjenesteproduserende selskaper	19
2.3 Valg av perspektiv	20
2.3.1 Kunde verdi.....	22
2.3.2 Intern og ekstern effektivitet.....	25
2.3.3 Kapasitetsutnyttelse	29
2.4 Oppsummering av teori	32
3 Metode.....	33
3.1 Vitenskapsteori	33
3.2 Forskningsdesign	34
3.3 Undersøkelsesenheter	35
3.4 Forskningsmetode.....	36
3.5 Datainnsamling	36
3.5.1 Sekundærkilder	36
3.5.2 Primærkilder	38
3.6 Evaluering av metode	39
3.7 Etske hensyn.....	42

4	Bransje- og casebeskrivelse.....	43
4.1	Regnskapsførerbransjen.....	43
4.1.1	Bakgrunn.....	43
4.1.2	Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening	44
4.1.3	Bransjestruktur	44
4.2	Presentasjon av casebedrifter.....	46
4.2.1	Trondheim Regnskapskontor AS	46
4.2.2	Soldi Regnskap AS	47
4.2.3	Orion Regnskap AS	47
4.2.4	Collegium Regnskap AS.....	48
5	Praktisering av strategisk kostnadsledelse i regnskapsførerbyrå	49
5.1	Overordnet mål og konkurransesituasjon	49
5.2	Idealstørrelse.....	50
5.3	Prismodell.....	51
5.4	Ledelsesfokus og organisering	52
5.4.1	Effektivitet og fokus	52
5.4.2	Organisering.....	53
5.5	Kundeforhold.....	55
5.5.1	Kundenes størrelse og bransjetilhørighet.....	55
5.5.2	Vurderingskriterier ved inngåelse av nye kundeforhold.....	56
5.5.3	Kunderelasjoner	57
5.6	Tjenestetilbud	59
5.7	Kvalitet	60
5.8	Teknologi.....	61
5.9	Kompetanse	63
5.10	Kritiske suksessfaktorer.....	65
6	Analyse.....	67
6.1	Strategiske forhold og konkurransesituasjon.....	67
6.1.1	Oppsummering.....	69
6.2	Kunde verdi	69
6.2.1	Aktørene i verdiskapningsprosessen.....	70
6.2.2	Kostnad og verdi	72
6.2.3	Oppsummering.....	74

6.3 Intern og ekstern effektivitet.....	75
6.3.1 Skalaulemper.....	75
6.3.2 Kundevalg og tjenestetilbud.....	77
6.3.3 Erfaring og muligheter for læringskurveeffekter	80
6.3.4 Teknologi - en investering i motivasjon og kunde verdi	81
6.3.5 Deltakelse fra ansatte	84
6.3.6 Kvalitet – en følge av eksterne krav, yrkes stolthet og omdømme	86
6.3.7 Struktur på tjenestetilbud	88
6.3.8 Utnyttelse av forbindelser til leverandører og kunder	90
6.3.9 Oppsummering.....	91
6.4 Kapasitetsutnyttelse	92
6.4.1 Betydningen av kapasitetsutnyttelse	92
6.4.2 Begrepet kapasitetsutnyttelse	93
6.4.3 Tilbud tilpasset etterspørselen.....	93
6.4.4 Påvirkning av etterspørsel.....	96
6.4.5 Oppsummering.....	98
6.5 Avsluttende diskusjon.....	99
7 Avslutning	103
7.1 Konklusjon.....	103
7.2 Begrensninger ved studien og forslag til videre forskning.....	106
Referanser.....	107
Vedlegg	111
Vedlegg 1: Intervjuguide Trondheim Regnskapskontor AS	111
Vedlegg 2: Intervjuguide Soldi Regnskap AS.....	113
Vedlegg 3: Intervjuguide Orion Regnskap AS.....	115
Vedlegg 4: Intervjuguide Collegium Regnskap AS	117

Figur- og tabelliste

Figurer

Figur 1: Verdikjeden.....	22
Figur 2: Verdiverkstedet.....	24

Tabeller

Tabell 1: Oppsummering av hovedfunn.....	66
Tabell 2: Empiriske funn i forhold til teoretiske argumenter.....	99

1 Innledning

1.1 Bakgrunn og aktualisering

Kostnadsledelse er utvikling og anvendelse av kostnadsledelsesinformasjon innen økonomistyring, og i dagens omgivelser er utviklingen og bruk av slik informasjon en kritisk faktor for effektiv ledelse av en virksomhet. I løpet av de siste tiårene har imidlertid rollen til kostnadsledelse blitt utvidet som følge av at bedrifter har måttet respondere til trender og endringer i det forretningsmessige miljøet (Kumar og Shafabi 2011). Strategic Cost Management (SCM) – som oversatt er ”strategisk kostnadsledelse” - er kostnadsanalyse i en bredere kontekst, der en gjør strategiske elementer mer formelle og eksplisitte, og bruker kostnadsdata til å utvikle strategier for å oppnå varige konkurransefortrinn (Shank og Govindarajan 1993). SCM er imidlertid ikke begrenset til kostnadsreduksjon og kontroll; en oppmerksomhet mot verdi og inntjening er en minst like viktig faktor for å oppnå suksess, og målet er å forbedre forholdet mellom kostnader og inntekter (Kumar og Shafabi 2011).

Litteraturen om SCM tar imidlertid utgangspunkt i, og er rettet mot, tradisjonelle vareproduserende selskaper, og nåværende litteratur mangler fullverdig teoretisk utvikling for utvidelse av SCM til tjenesteproduserende selskaper (Cugini m.fl. 2007). Videre har forskere først nylig begynt å se på relevansen av kostnadsledelse i forhold til kunde verdi og kundetilfredshet, men de mest betydelige bidragene som undersøker dette forholdet har overraskende nok også bare vurdert vareproduserende selskaper. Forståelsen for denne koblingen i tjenesteproduserende selskaper er derfor mindre utviklet enn for tradisjonelle vareprodusenter. Dette kan virke noe paradoksalt, da forholdet mellom kostnader og kundetilfredshet faktisk kan anses å være desto viktigere i tjenesteproduserende selskaper, siden kostnadene ved å tilby tjenestene vanligvis avgjøres av kundeforholdet. Årsaken til så få bidrag på området er antageligvis at tjenester ikke har en fysisk eller begrenset enhet som genererer kostnader og kundetilfredshet, noe som gjør det mer utfordrende å vurdere disse forholdene (Cugini m.fl. 2007). Cugini m.fl. (2007) sitt bidrag på området - en studie basert på forskning på Service Marketing og Customer Satisfaction Measurement på den ene siden, og Activity-Based Costing og Strategic Cost Management på den andre siden - viser imidlertid en direkte kobling mellom kilder til effektivitet i kostnadsstyring av tjenester, og kilder til effektivitet i forhold til å generere kundetilfredshet.

Tjenesteproduserende selskaper skiller seg fra vareproduserende selskaper på en rekke områder, spesielt når det gjelder kostnadsstruktur og kundeforhold, noe som bidrar til at selskapene har ulike behov innen kostnadsstyring. Det er imidlertid rimelig å anta at SCM-tankegangen også vil kunne være aktuell for tjenesteproduserende selskaper ut fra vektleggingen av verdi og inntjening som viktige faktorer for ledelse av selskaper. SCM-rammeverket inkluderer tre ulike analyseteknikker fra litteratur om strategisk ledelse: kostnadsdriveranalyse, strategisk posisjoneringsanalyse og verdikjedeanalyse (Shank og Govindarajan 1993), og verdikjedeanalysen kombinerer eksempelvis kostnadsfokuset med verdiskapning i forhold til kunder.

På bakgrunn av at det er en voksende interesse for kostnadsledelse i forhold til kunde verdi og kundetilfredshet, både generelt for selskaper og spesielt i tjenesteproduserende selskaper, og at det per i dag er få studier som belyser dette området, finner vi det interessant å se på hvordan Strategic Cost Management kan anvendes i slike selskaper. Ut fra dette ønsker vi å undersøke følgende problemstilling:

Hvilken betydning har strategisk kostnadsledelse i tjenesteproduserende selskaper?

Med ”strategisk kostnadsledelse” mener vi litteraturen om ”Strategic Cost Management” (SCM) som hadde sin opprinnelse i USA på 1980-tallet (Langfield-Smith 2008), og vi vil referere til dette som SCM i oppgaven. Tjenesteproduserende selskaper er selskaper som tilbyr sine kunder tjenester i stedet for fysiske varer, der tjenester kan defineres som ”... *en prosess som består av mer eller mindre immaterielle aktiviteter som normalt, men ikke nødvendigvis alltid, finner sted i samhandling mellom kunde og tjenesteansette og/eller fysiske ressurser eller goder og/eller systemer hos tjenesteyteren, som gir løsninger på kundenes problem*” (Grönroos 2007, 52).

For å belyse dette området, og avgrense oppgaven, vil vi ta utgangspunktet i én tjenesteproduserende bransje og vi har valgt å se nærmere på bedrifter innen regnskapsførerbransjen. Valget av nettopp denne bransjen skyldes flere forhold. For det første er regnskapsførerbransjen en bransje i endring. Endringer i revisjonsplikten for mindre selskaper kan, i følge Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF), på sikt komme til å medføre strukturendringer, endringer i tjenestetilbud og i konkurransemessige forhold

(Narf.no a). For det andre er regnskapsførerbransjen preget av svært varierende lønnsomhet og et generelt lavt inntjeningsnivå (Finanstilsynet 2011). På bakgrunn av dette har NARF satt i gang forskningsprosjekter for å gjøre bransjen mer fokusert og tilpasningsdyktig til endringer og utfordringer som antageligvis er på gang, samt å finne årsaker til den varierende lønnsomheten i bransjen. Disse tidsaktuelle forholdene gjør at det er spennende å se nærmere på forretningsvirksomheten i regnskapsførerbyrå og om strategisk kostnadsledelse kan være av betydning for ledelse av slike selskaper.

I denne oppgaven vil vi benytte oss av casestudier av regnskapsførerbyrå, og har avgrenset oss til fire bedrifter for å kunne analysere og gå i dybden på dette området.

1.2 Hensikt

Som nevnt innledningsvis er strategisk kostnadsledelse i forhold til tjenesteproduserende selskaper lite belyst i eksisterende litteratur på området. Hensikten med denne oppgaven er derfor å belyse litteraturen ytterligere ved å undersøke om SCM-tankegangen også kan ha betydning i slike typer selskaper. I vår oppgave vil dette skje ved å se om elementene ved SCM-tankegangen kan ha eller har betydning for driften av de utvalgte regnskapsførerbyråene, som er vårt eksempel på tjenesteproduserende selskaper. Dette vil vi utforske ved å gå ut fra noen utvalgte perspektiver som, i følge generell litteratur om karakteristiske trekk ved tjenesteproduserende selskaper, er viktige for å sikre et økonomisk grunnlag for videre drift. Disse perspektivene danner videre utgangspunkt for hva som blir hovedfokuset vårt for analysen av regnskapsførerbyråene og som vurderes opp mot elementene i SCM-rammeverket. Ved å undersøke forhold innenfor de utvalgte perspektivene, kan vi finne hvilke områder som regnskapsførerbyråene anser som viktige for sin drift og kritisk for suksess i regnskapsførerbransjen. Videre kan vi vurdere om byråene kan oppnå, eller allerede oppnår, dette ved å anvende prinsippene som strategisk kostnadsledelse representerer.

1.3 Oppbygning av oppgaven

Kapittel 2 Teori

Teorikapitlet gir en gjennomgang av relevant teori for å kunne besvare problemstillingen. Her presenteres teori om tradisjonell kostnadsledelse og utviklingen til strategisk kostnadsledelse. Deretter gis en presentasjon av et rammeverk for strategisk kostnadsledelse

basert på ulike bidragsytere. Videre presenteres karakteristiske trekk ved tjenesteproduserende selskaper, som igjen danner grunnlaget for perspektivvalg i siste del av teorikapittelet.

Perspektivvalgene strukturerer oppgaven slik at det videre fokuset er avgrenset til kundeverdi, intern og ekstern effektivitet og kapasitetsutnyttelse. Innholdet i hvert av perspektivene er beskrevet nærmere med utgangspunkt i relevant litteratur på de aktuelle fagområdene.

Kapittel 3 Metode

I metodekapittelet gjør vi rede for hvordan vi har samlet inn informasjonen for å besvare problemstillingen vår. Her legger vi frem vårt vitenskapelige ståsted, begrunner valget av forskningsdesign, undersøkelsesenheter og forskningsmetode, vi beskriver selve datainnsamlingsprosessen i praksis, samt evaluerer valg av metode og etiske hensyn.

Kapittel 4 Bransje- og casebeskrivelse

I dette kapittelet gir vi en beskrivelse av bransjen og casebedriftene vi undersøker i denne oppgaven. Innledningsvis gjøres det rede for ulike forhold ved regnskapsførerbransjen, blant annet de lovpålagte kravene til utdanning og regnskapstjenestene. Videre gis informasjon om Norges Autoriserte Regnskapsførers Forening og formålet med organisasjonen, samt en beskrivelse av bransjestrukturen i form av konkurransesituasjon, størrelse på regnskapsførerbyråene og økonomiske forhold. Avslutningsvis presenteres de fire casebedriftene med hensyn på størrelse, beliggenhet, regnskapstall, tjenestetilbud og kundeforhold.

Kapittel 5 Praktisering av strategisk kostnadsledelse i regnskapsførerbyrå

Her presenteres informasjonen fra intervjuene i de fire casebedriftene. Kapittelet er strukturert med utgangspunkt i intervjuguiden slik at det skal være oversiktlig og enkelt å gå inn i den og se på de respektive spørsmålene. I tillegg til primærdataene suppleres en del av dataene med informasjon fra et forskningsprosjekt for NARF som ledes av veilederen vår Levi Gårseth-Nesbakk.

Kapittel 6 Analyse

I analysedelen diskuteres de empiriske funnene. Analysen er strukturert ut fra perspektivene som ble presentert i teoridelen, og funnene diskuteres i de enkelte perspektivene med en etterfølgende oppsummering. Avslutningsvis trekker vi frem spesielle funn fra de tre

perspektivene som skiller seg fra teorigrunnlaget. Dette presenteres i en tabell etterfulgt av en avsluttende diskusjon.

Kapittel 7 Avslutning

Avslutningsvis legges det frem en overordnet konklusjon i forhold til betydningen av strategisk kostnadsledelse i regnskapsførerbyråene, og videre en vurdering av dette opp mot problemstillingen vår som gjelder tjenesteproduserende selskaper. Endelig vil vi komme med forslag til videre forskning basert på funnene i oppgaven.

2 Teori

Her vil vi presentere teorien som ligger til grunn for den senere analysen og for å besvare problemstillingen. Innledningsvis, i 2.1 Strategisk kostnadsledelse, presenteres litteratur om utviklingen fra tradisjonell kostnadsledelse til strategisk kostnadsledelse. Hensikten med dette er å gi en beskrivelse av opprinnelsen til, og formålet med, strategisk kostnadsledelse. Videre presenteres et analytisk rammeverk for strategisk kostnadsledelse, Strategic Cost Management (SCM), som opprinnelig er utviklet av Shank og Govindarajan (1993) og i senere tid er supplert av ytterligere bidragsytere. Dette rammeverket danner utgangspunktet vårt for å undersøke hvilken betydning strategisk kostnadsledelse har i tjenesteproduserende selskaper. For å kunne undersøke dette er det imidlertid også et behov for å redegjøre for forhold ved kostnadsledelse og produktivitet i slike selskaper. Dette presenteres derfor i 2.2 Karakteristiske trekk ved tjenesteproduserende selskaper. Avslutningsvis tar vi utgangspunkt i rammeverket presentert i 2.1 og litteraturen om tjenesteproduserende selskaper i 2.2, og velger ut perspektiver som er relevante for å besvare problemstillingen vår og som analysen vil ta utgangspunkt i.

2.1 Strategisk kostnadsledelse

Kostnadsledelse er utvikling og anvendelse av kostnadsledelsesinformasjon, noe som inkluderer både finansiell informasjon om kostnader og inntekter, og relevant ikke-finansiell informasjon om produktivitet, kvalitet eller andre suksessfaktorer for bedriften.

Kostnadsledelsesinformasjon er dermed et bredt konsept, og innebærer informasjon lederen trenger for å ta beslutninger og styre bedriften effektivt (Kumar og Shafabi 2011).

Press i forhold til global konkurranse, teknologiske innovasjoner og endringer i forretningsprosesser, har imidlertid gjort kostnadsledelse mer kritisk og dynamisk enn før (Blocher m.fl. 2008), og i løpet av de to siste tiårene har de fleste bedrifter måttet respondere til trender og endringer i det forretningsmessige miljøet med nyere og bedre tilnærminger til ledelse av virksomheten (Kumar og Shafabi 2011). Etter hvert som omgivelsene har endret seg, har derfor også rollen til kostnadsledelse utvidet seg til å tjene alle ledelsesfunksjoner. Ledelsen må tenke konkurranse, noe som krever en strategisk tankegang, og i følge Blocher m.fl. (2008) innebærer en strategisk tankegang å forutsi endringer. Fleksibilitet er svært viktig, og en strategisk tankegang krever et helhetlig syn på organisasjonen. Siden strategiske forhold er av økende betydning i forhold til ledelse, har kostnadsledelse beveget seg fra den

tradisjonelle rollen med produktkostnader og operasjonell kontroll til et bredere strategisk fokus. Denne utviklingen har fokus på å skaffe kostnadsledelsesinformasjon som fremmer arbeidet med strategisk ledelse (Blocher m.fl. 2008).

2.1.1 Fra kostnadsledelse til strategisk kostnadsledelse

Det strategiske perspektivet ble opprinnelig introdusert av Ken Simmonds i 1981. I en artikkel publisert i det britiske magasinet ”Management Accounting” presenterte han en sterk sak for å adoptere ”Strategic Management Accounting” (SMA), og en rekke akademikere fortsatte å publisere casestudier som demonstrerte fordelene med SMA i forhold til tradisjonell økonomistyring. Budskapet var at det var behov for et mer strategisk perspektiv på økonomistyring. SMA innebærer å anskaffe og analysere styringsdata om egen virksomhet og konkurrenter, med hensikt å utvikle og følge en forretningsstrategi. SMA blir også i flere sammenhenger definert ut fra teknikkene som er inkludert under ”paraply-begrepet” SMA, for eksempel teknikker som ”Strategic cost analysis”, ”Competitor cost analysis” og ”Activity-based-costing/-management”. Koblingen mellom de ulike definisjonene av SMA er at alle har en strategisk orientering mot generering, fortolkning og analyse av økonomistyringsinformasjon, samt et sterkt fokus på betydningen av å sammenligne organisasjonens aktiviteter med konkurrentenes aktiviteter (Langfield-Smith 2008). Tanken bak SMA er at økonomistyring må fristilles fra produksjonsgulvet for å kunne møte globale utfordringer i produktmarkeder, og å la økonomene fokusere på bedriftens verdiskapende aktiviteter i forhold til konkurrentene. Det var problematisk at bedriftene hadde en kortsiktig tankegang og en tilnærming til økonomistyring som var internt fokusert. Økende intensitet i den globale konkurransen krevde langsiktige mål for opprettholdelse og strategisk posisjonering, og i følge Bromwich og Bhimani (1994 i Langfield-Smith 2008) var det sterke argumenter som støttet påstandene om at tradisjonelle former for økonomistyring var basert på utilstrekkelige antagelser.

På midten av 90-tallet publiserte Roslender en serie avhandlinger om utviklingen i SMA fra et sosiologisk perspektiv, og sammen med Hart (2002 i Langfield-Smith 2008) ønsket han å avansere potensialet til SMA. De publiserte derfor et rammeverk som integrerte økonomistyring og markedsføring, og kategoriserte SMA-forskningen i tre grupper: *Contingency relationships*, *Balanced Scorecard (BSC)* og *Strategic Cost Management (SCM)* (Langfield-Smith 2008).

I følge Roslender og Hart (2002 i Langfield-Smith 2008) kunne SCM bidra med en direkte kobling mellom økonomistyring og strategisk ledelse som hadde mer presisjon sammenlignet med SMA. Omtrent samtidig som Simmonds publiserte sin artikkel i 1981 kom nemlig innflytelsesrike akademikere i USA, blant annet Robert Kaplan, Robin Cooper og John Shank, med kritikk av den tradisjonelle økonomistyringen og talte varmt om relevansen av å adoptere rammeverket ”Strategic Cost Management”. Shank var blitt inspirert av Simmonds sitt arbeid innen strategisk økonomistyring, og mente at fremkomsten av SCM var det tredje steget i utviklingen av økonomistyringsdisiplinen: fra kostnadsledelse til økonomistyring, og fra økonomistyring til strategisk kostnadsledelse. Den første transformasjonen, fra kostnadsledelse til økonomistyring, innebar at finansiell informasjon ble ansett som essensiell for beslutningstaking i en rekke ulike problemstillinger i bedrifter. Betydningen av bedriftens kontekst ble imidlertid ikke vurdert som relevant ved beslutningstakingen, og i 1989 publiserte Shank artikkelen ”Strategic Cost Management: New wine, or just new bottles?”, der han la frem hva det nye strategiske fokuset kunne tilføre økonomistyringsdisiplinen. Denne artikkelen ble støttet av en voksende profesjonell og akademisk litteratur både i USA og Storbritannia, som mente at det var behov for en endring i fokuset for økonomistyring (Langfield-Smith 2008).

2.1.2 Et rammeverk for strategisk kostnadsledelse

I følge Shank og Govindarajan (1993) eksisterer økonomistyring i en bedrift for å gjøre utviklingen og implementeringen av en bedriftsstrategi enklere. Økonomistyring er en kontinuerlig prosess som består av fire steg: å formulere strategi, kommunisere disse strategiene gjennom organisasjonen, utvikle og utføre taktikker for å implementere strategiene og til slutt å utvikle og implementere kontroller for å overvåke implementeringens suksess og måloppnåelse.

Strategic Cost Management (SCM) er ledelsens bruk av kostnadsinformasjon eksplisitt rettet mot en eller flere av de fire stegene i strategisk ledelse. Tradisjonelt sett er kostnadsanalyser sett på som prosessen ved å vurdere den finansielle innvirkningen av alternative styringsbeslutninger. Strategisk kostnadsanalyse er derimot en kostnadsanalyse i bredere kontekst, hvor strategiske elementer blir mer formelle, eksplisitte og bevisste. Kostnadsdata kan brukes til å utvikle overordnede strategier slik at man kan oppnå varige konkurransefortrinn (Shank og Govindarajan 1993). Welfie og Keltyka (2000 i Kumar og Shafabi 2011) beskriver SCM som et konsept som forsøker å forbedre en bedrifts strategiske

posisjon samtidig som kostnadene reduseres. Stor global konkurranse betyr at bedrifter kontinuerlig må vurdere sin strategiske posisjon, noe som i følge forfatterne gjør SCM uunngåelig.

SCM er imidlertid ikke begrenset til kostnadsreduksjon og kontroll av kostnader. Det er heller ikke begrenset til bruk av kostnadsledelsesteknikker som forbedrer den strategiske posisjonen til bedriften. Kostnadene har riktignok stor innvirkning for suksess, men en minst like viktig faktor og utfordring er å øke inntjeningen. I suksessfulle bedrifter i dette århundret er ikke kostnadene den viktigste faktoren, men også verdi og inntjening er kritiske faktorer (Kumar og Shafabi 2011). I følge Hilton m.fl. (2001 i Kumar og Shafabi 2011) er SCM en *filosofi*, en *holdning* og et *sett av teknikker* for å bidra til å forme fremtiden for en bedrift. SCM er en filosofi for å forbedre forholdet mellom kostnader og inntekter, og er derfor ikke bare kostnadsledelse, men også ledelse av inntjening. Hensikten med SCM er å forbedre produktivitet, maksimere lønnsomhet og forbedre kundelønnsomhet. Videre hevder forfatterne at SCM krever en proaktiv holdning. Alle produkt- og tjenestekostnader anses som et resultat av ledelsens beslutninger innad i selskapet, samt beslutninger tatt av kunder og leverandører. I tillegg anses SCM å være et sett av pålitelige teknikker som anvendes for å støtte de overordnede målene til organisasjonen. Kostnad/verdi og inntekt er komplementære, ikke konkurrerende områder, og nøkkelen er at kostnader må vurderes simultant med verdien de genererer (McNair 2000 i Kumar og Shafabi 2011).

Den ovenstående teoretiske beskrivelsen av SCM viser bredden i SCM-tankegangen. Fremkomsten av SCM kommer nemlig fra en blanding av tre ulike temaer innenfor strategisk ledelseslitteratur: *strategisk posisjoneringsanalyser*, *kostnadsdriveranalyser* og *verdikjedeanalyse*, og dette utgjør også hovedelementene i det opprinnelige SCM-rammeverket til Shank og Govindarajan (1993). Videre gis en gjennomgang av innholdet i disse hovedelementene.

Strategisk posisjoneringsanalyse

Innenfor SCM er det en eksplisitt oppmerksomhet rettet mot den strategiske ledelseskonteksten, noe som skiller SCM fra tradisjonell økonomistyring. Ulike strategier krever ulike oppgaveprioriteringer, suksessfaktorer, evner, perspektiver og atferd. En forretningsenhets strategi vil dessuten avhenge av to nært beslektede aspekter: For det første, forretningsenhets misjon eller mål, der mål i følge klassisk økonomisk teori antas å være

profittmaksimering (Douma og Schreuder 2008). For det andre, måten bedriften velger å konkurrere på i bransjen for å oppnå konkurransefortrinn (Shank og Govindarajan 1993).

I litteraturen beskrives tre ulike misjoner en forretningsenhet kan følge: build, hold og harvest. Build innebærer et mål og ønske om økt markedsandel, selv om dette kan gå på bekostning av kortsiktig inntjening og cash flow. En forretningsenhet som følger en hold-strategi, vil forsvare sin konkurranseposisjon og markedsandel. Harvest impliserer at man har et mål om å maksimere inntjening og cash flow på kort sikt, selv på bekostning av markedsandel (Shank og Govindarajan 1993).

I følge Porter (1985) kan en bedrift oppnå konkurransefortrinn på to måter, enten ved differensiering eller gjennom kostnadslederskap. Kostnadslederskap innebærer at man i forhold til sine konkurrenter oppnår lavere kostnader, enten ved hjelp av stordriftsfordeler, erfaring og læringseffekter, streng kostnadskontroll eller kostnadsminimering. Dette kan skje innenfor områder som for eksempel forskning og utvikling, service, salg og markedsføring. Ved differensiering skaper man noe som oppfattes som unikt fra kundenes perspektiv. I følge SCM vil disse to strategiene kreve forskjellige tankesett fra ledelsen og dermed også ulike perspektiver med tanke på kostnadsanalyser. Eksempelvis vil konkurrentkostnadsanalyser ha stor betydning i en strategi som omhandler det å være kostnadsleder, mens dette vil være av mindre betydning for en bedrift som følger en differensieringsstrategi (Shank og Govindarajan 1993).

Kostnadsdriveranalyse

I følge tradisjonell økonomistyring blir kostnader sett på som en funksjon som består av én variabel, nemlig outputvolum (Shank og Govindarajan 1993). Kostnadssystemene behandler dermed kun forhold innenfor bedriftens grenser og vurderer kun kostnadene til produktene. Andre potensielle kostnader knyttet til leverandører og kunder ignoreres, og kostnadene i tilknytning til disse gruppene merkes som generelle administrasjonskostnader og fordeles tilfeldig på produkter, eller som periodekostnader direkte i resultatregnskapet. Dette skjuler hva som faktisk genererer kostnadene (Cooper og Slagmulder 2003).

SCM erkjenner at kostnader drives eller forårsakes av mange ulike faktorer som er beslektet på kompliserte måter, og at man må forstå det komplekse samspillet mellom et sett av kostnadsdrivere for å forstå kostnadsatferd. De som ser på kostnadsatferd fra et strategisk

syn, vil derfor påpeke at outputvolum alene ikke vil fange mangfoldet ved kostnadsbegrepet, samt at kostnadsledelse ikke kan begrense seg til bedriftens fire vegger. Her vil det være mer nyttig å forklare kostnadsposisjonen ut ifra strukturelle valg og iverksettelse som former bedriftens konkurranseposisjon. Ikke alle strategiske drivere vil være like viktige hele tiden, men noen vil (i større grad enn andre) være viktig i alle tilfeller. For hver kostnadsdriver vil det eksistere bestemte rammeverk for kostnadsanalyse som er kritisk for å forstå bedriftens posisjonering (Shank og Govindarajan 1993).

I følge Riley (1987 i Shank og Govindarajan 1993) kan kostnadsdriverne deles inn i to kategorier: strukturelle og operative kostnadsdriverne.

De strukturelle kostnadsdriverne er:

- *Skala*: Grad av investering i produksjon, markedsføring og forskning og utvikling
- *Omfang*: Grad av vertikal integrering
- *Erfaring*: Hvor mange ganger bedriften har utført oppgaven tidligere
- *Teknologi*: Hvilke teknologiske prosesser benyttes i bedriftens verdikjede
- *Kompleksitet*: Hvor bredt er produktspekteret man tilbyr sine kunder

De strukturelle kostnadsdriverne involver valg som alle driver produktkostnader, og ut i fra de strukturelle kostnadsdriverne har skala, omfang og erfaring mottatt mest oppmerksomhet fra økonomer og strateger. Mer av de strukturelle kostnadsdriverne er imidlertid ikke alltid bedre for bedriftens økonomiske resultater. Eksempelvis kan en bedrift oppleve skalaulemper eller favne for bredt når det gjelder markedsvalg. En mer kompleks produktlinje er heller ikke nødvendigvis bedre eller dårligere enn en mindre kompleks produktlinje, og for mye erfaring kan være like problematisk som for lite i et dynamisk miljø (Shank og Govindarajan 1993).

De operative kostnadsdriverne består av:

- *Deltakelse fra ansatte*: De ansattes forpliktelse til kontinuerlig forbedring
- *Total Quality Management*: Vektlegging av kvalitet i alle ledd for produkter og prosesser
- *Kapasitetsutnyttelse*: Utnyttelse av kapasitet gitt investeringsvalg i bedriften

- *Organisering av virksomheten for å utnytte kapasiteten best mulig:* Effektivitet ved utformingen, altså organisering av kontorlokaler, og effektivitet i forhold til bruk av ansatte
- *Produktstruktur:* Effektiv utforming av produktdesign
- *Utnyttelse av forbindelser til leverandører eller kunder med tanke på bedriftens verdikjede*

De operative kostnadsdriverne er avgjørende for bedriftens evne til å utføre sine oppgaver med suksess. I motsetning til de strukturelle kostnadsdriverne, vil de operative skalere med utførelse, og et høyere nivå på driveren vil alltid være positivt for en bedrifts suksess (Shank og Govindarajan 1993).

SCM presenterer ulike tilnærminger til kostnadstildeling, og ABC-modellen er et eksempel på et rammeverk som foreslås for å identifisere andre kostnadsdrivere enn produkter. ABC-modellen kan "avmaskere" kostnadsdrivere og gjøre det lettere å styre kostnadene. ABC-tankegangen innebærer blant annet å tildele innkjøpskostnadene til leverandørene, og vektlegger at bedrifter alltid bør vurdere mer enn pris på produktene ved valg av leverandør. Forhold som pålitelighet, kvalitet og leveringstid bør eksempelvis være vurderingskriterier, da dette vil ha innvirkning på bedriftens totale kostnader. SCM har et bredere syn på komponentkostnadene, og tildeler kostnader ved innkjøp av produkter gjennom et årsak-virkning-forhold, og tar i betraktning de totale kostnadene og ikke bare pris. Forholdet til kundene har også betydning for kostnadsnivået i bedrifter. I henhold til tradisjonell økonomistyring vil disse kostnadene inngå som salgs- og administrasjonskostnader og føres direkte i driftsregnskapet, og dermed i realiteten skjules. I følge SCM bør imidlertid bedrifter være oppmerksomme på valg av kunder og styring av kundemixen. SCM gir et mer balansert syn på kundelønnsomhet ved å tildele kunderelaterte kostnader til de enkelte kundene som forårsaker dem. En slik tilnærming gjør at bedriften kan vurdere om kunden bidrar til lønnsomhet eller ikke (Cooper og Slagmulder 2003).

Verdikjedeanalyse

I SCM kreves et bredt, eksternt fokus for å styre kostnader effektivt. Dette eksterne fokuset kan sees i sammenheng med Porters verdikjedetankegang (Shank og Govindarajan 1993). En bedrifts verdikjede og hvordan bedriften utfører individuelle aktiviteter reflekterer dens historie, strategi, tilnærming for å implementere strategi og aktivitetenes underliggende

økonomi. Denne verdikjeden vil igjen være en del av en større strøm av aktiviteter som kan benevnes som et *verdisystem*. En bedrifts leverandører vil ha verdikjeder som skaper og leverer input som brukes i bedriftens verdikjede. Bedriftens produkt vil igjen bli en del av kundens verdikjede. Oppnåelse og ivaretagelse av konkurransefortrinn vil derfor være avhengig av at bedriften, i tillegg til å forstå sin egen verdikjede, også forstår hvordan de tilpasser seg det samlede verdisystemet (Porter 1985). Ved å forstå sin egen verdikjede fra design til distribusjon og samtidig forstå hvordan bedriftens aktiviteter tilpasser seg kundenes og leverandørenes verdikjeder, kan bedriften forsterke sin egen lønnsomhet (Shank og Govindarajan 1993).

Tradisjonell økonomistyring har et fokus rettet mot det interne i bedriften, altså innkjøp, prosesser, funksjoner, produkter og kunder. Denne tilnærmingen har et "value-added"-perspektiv, der hovedfokuset ligger i å maksimere forskjellen mellom innkjøp og salg, altså merverdien. Verdikjedekonseptets fokus er på den annen side eksternt ovenfor bedriften og har et strategisk perspektiv, der fire forbedringsområder fremheves: forbindelsen til leverandører, forbindelsen til kunder, prosessforbindelser innenfor forretningsenhetens verdikjede og forbindelser på tvers av forretningsenhetens verdikjeder i bedriften.

I følge Shank og Govindarajan (1993) er det flere områder som gjør at et verdikjedeperspektiv egner seg bedre enn et "value-added"-perspektiv. For det første vil "value-added"-konseptet starte for sent. Dersom kostnadsanalysen tar utgangspunkt i innkjøp, går man glipp av alle de mulighetene som finnes ved å utnytte forbindelser til bedriftens leverandører, noe som kan være svært viktig for bedriften. For det andre tar "value-added"-konseptet slutt for tidlig. Ved å sette en sluttstrek ved salg går man glipp av mulighetene til å utnytte forbindelser til bedriftens kunder, noe som kan være like viktig som bedriftens forbindelser til sine leverandører. Verdikjeden framhever hvordan bedriftens produkt passer inn i kundens verdikjede. Verdikjedeanalyser vil, i motsetning til "value-added"-analyser, eksplisitt erkjenne at individuelle verdiaktiviteter i bedriften er avhengig av hverandre. Tradisjonell økonomistyring har en tendens til å legge vekt på kostnadsreduksjoner generelt, mens tankegangen innenfor verdikjeden framhever muligheten om at en bevisst kostnadsøkning i en verdiaktivitet kan føre til en reduksjon i de totale kostnadene. Verdikjeden framhever også profittpotensialet som fremkommer av det å utnytte forbindelser mellom verdiaktiviteter på tvers av forretningsenheter (Shank og Govindarajan 1993).

Verdikjeden blir viktig i denne sammenhengen for å avgjøre hvor i kjeden kostnader kan reduseres eller kunde verdi forsterkes. En bedrifts overordnede verdikjede vil være unik, da ingen bedrifter vil konkurrere i de samme markedene og med de samme leverandørene, til tross for at de befinner seg i den samme bransjen (Shank og Govindarajan 1993). Hver verdiaktivitet vil ha et sett av unike kostnadsdrivere som forklarer variasjoner i kostnadene innenfor den aktiviteten, noe som igjen betyr at hver aktivitet vil ha sine unike kilder til konkurransefortrinn (Shank og Govindarajan 1989).

Oppsummering av SCM-rammeverket

SCM vektlegger at en forretningsenhets strategi vil avhenge av misjonen eller målet, og måten bedriften velger å konkurrere på i bransjen for å oppnå sine mål. Ulike strategier krever ulike oppgaveprioriteringer, suksessfaktorer, evner, perspektiver og atferd, og oppmerksomheten i SCM er rettet mot den strategiske ledelseskonteksten. Dette skiller SCM fra det tradisjonelle økonomistyringsperspektivet, og rammeverket kan bidra med teknikker som kan anvendes for å støtte de overordnede målene til organisasjonen.

SCM har et bredt, eksternt fokus på å forbedre bedriftens strategiske posisjon samtidig som kostnadene reduseres. Et viktig moment ved SCM er at man må forstå samspillet mellom et sett av kostnadsdrivere for å forstå kostnadsatferden i bedriften, og kostnadsposisjonen forklares ut i fra strukturelle valg og iverksettelse. Et viktig poeng i SCM er å vurdere forhold utover bedriftens grenser, og alle produkt- og tjenestekostnader anses som et resultat av ledelsens beslutninger innad i selskapet, samt beslutninger tatt av kunder og leverandører.

For å oppnå suksess i dette århundret er imidlertid ikke kostnadene den eneste og viktigste faktoren, men også verdi og inntjening er kritiske faktorer. Dette er vektlagt i SCM; kostnader må vurderes simultant med verdien de genererer, og SCM er en filosofi for å forbedre forholdet mellom kostnader og inntekter. SCM er derfor ikke bare kostnadsledelse, men også ledelse av inntjening. Verdikjedekonseptets eksterne fokus og strategiske perspektiv, gjør at forbindelser ut til bedriftens leverandører og kunder utnyttes, og verdikjeden blir viktig for å avgjøre hvor i kjeden kostnader kan reduseres eller kunde verdi forsterkes.

Ut fra litteraturgjennomgangen ser vi at vi kan dele inn SCM i tre overordnede områder: *kostnadsreduksjon, inntjening og ledelse.*

2.2 Karakteristiske trekk ved tjenesteproduserende selskaper

Et tjenesteproduserende selskap tilbyr sine kunder en tjeneste i stedet for en fysisk vare. I følge Grönroos (2007) kan en tjeneste defineres som ”... en prosess som består av mer eller mindre immaterielle aktiviteter som normalt, men ikke nødvendigvis alltid, finner sted i samhandling mellom kunde og tjenesteansatte og/eller fysiske ressurser eller goder og/eller systemer hos tjenesteyteren, som gir løsninger på kundenes problem” (Grönroos 2007, 52). Bedriftens og kundens ressurser samhandler slik at verdi genereres i kundens aktiviteter og prosesser, og tjenesten blir dermed en verdistøttende prosess.

2.2.1 Kostnadsledelse i tjenesteproduserende selskaper

Teori om kostnadsledelse har sin opprinnelse i vareproduserende selskaper. Bakgrunnen for kostnadsledelse var behovet for å verdsette ”varer i arbeid” og ferdige produkter for å kunne utarbeide finansielle rapporter. Rådataene som ble satt inn i et system kunne videre enkelt tilpasses og brukes for å sette salgpris og for andre ledelsesformål. Eksempelvis ble slike kostnadsledelsessystemer benyttet til å separere faste og variable kostnader, lage standardkostnadssystemer og analysere avvik (Anthony og Govindarajan 2007).

Kostnadsstrukturen i tjenesteproduserende selskaper er imidlertid ulik kostnadsstrukturen i tradisjonelle vareproduserende selskaper, noe som gjør at tradisjonell kostnadsstyring kan føre til misvisende informasjon og uheldige beslutninger i slike virksomheter (Dearden 1978).

Kostnadsstruktur

Et grunnleggende prinsipp innen regnskap er at fysiske eiendeler skal føres opp i balansen til anskaffelseskost. Kostnader som tillegger verdi på eiendelssiden i balansen, og som direkte eller indirekte endrer den fysiske formen til produktene, behandles som produktkostnader. Produktkostnadene er beregnet ved å vurdere forbruket av direkte lønnskostnader og direkte materialkostnader. Ved å fordele disse kostnadene etter forbruk, blir en rettmessig andel av kostnadene båret av de enkelte produktene. Alle andre kostnader, som for eksempel kostnader knyttet til lagring, levering, markedsføring og administrasjon, kalles periodekostnader. Dette skillet mellom produkt- og periodekostnader har imidlertid ikke relevans i tjenesteproduserende selskaper. Alle kostnader innen tjenestevirksomhet er periodekostnader i følge ovenstående definisjon, siden det ikke finnes ferdige varer som skal verdsettes og fordi kostnadene ikke endres direkte av om tjenestene produseres. En konsekvens av dette er at tradisjonelle kostnadsteknikker, designet til å vurdere verdien til eiendeler, ikke har noen økonomisk signifikans for å fastsette kostnadene ved tjenester (Dearden 1978).

Tradisjonelt er som nevnt kostnadsledelsesinformasjon benyttet for å estimere de finansielle virkningene som beslutninger om salgsvolum vil ha på kort sikt, og for å gjøre dette må man kjenne de variable kostnadene for produksjon og distribusjon. Variable kostnader er tradisjonelt definert som kostnader som endrer seg direkte med volum, forutsatt at selskapet har til hensikt å fortsette produksjon i bransjen, og at adekvat kapasitet eksisterer. I de fleste vareproduserende selskaper står direkte materialkostnader for 50-80 % av de totale produksjonskostnadene. I tillegg varierer direkte lønn, beholdninger, strøm og noe av indirekte lønn også direkte med volum. En konsekvens er at de variable kostnadene står for 60- 90 % av totale produksjonskostnader. I kontrast har tjenesteprodusenter lite eller ingen direkte material og direkte lønn, og begrenset størrelse på variable administrasjonskostnader. Et resultat er at variable kostnader er en svært liten del av de totale kostnadene. I mange tjenesteproduserende selskaper er de variable kostnadene så små at de finansielle virkningene for beslutninger som gjelder salgsvolum på kort sikt, kan kalkuleres ved å estimere innvirkningen på de totale inntektene. Med andre ord er skillet mellom faste kostnader og variable kostnader av begrenset nytte i tjenesteproduserende selskaper (Dearden 1978). Denne kostnadsstrukturen medfører dessuten at kostnadsreduksjon i tjenesteproduserende selskaper kan være vanskelig på kort sikt. Kostnadene er vanligvis faste (kapasitetsrelaterte) på kort sikt, og består i hovedsak av lønnskostnader, lønnsrelaterte kostnader og service-kostnader. Materialkostnader er heller unntaket enn regelen (Blocher m.fl 2008).

Kvalitet og produktivitet

For en bedrift innebærer ledelse av produktivitet å skape lønnsomhetseffektivitet, med andre ord å styre de økonomiske resultatene. Ved å øke produktiviteten vil en uendret eller forbedret kunde verdi, produsert med mindre eller mer effektiv bruk av ressurser, antas å forbedre de økonomiske resultatene. Så lenge dette er tilfellet vil det være fornuftig å styre produktiviteten (Grönroos 2007).

Det tradisjonelle produktivitetskonseptet er utviklet for produsenter av fysiske varer, og dagens eksisterende produktivetsmodeller- og målingsinstrumenter er også rettet mot vareproduksjon. I vareproduserende selskaper måles produktivitet ut fra forholdet mellom output produsert og input benyttet, multiplisert med en konstant kvalitet for output.

”Konstant-kvalitet”- antagelsen innebærer at kvaliteten på det fysiske produktet er uavhengig av produktivetsnivået. Et stabilt kvalitetsnivå garanterer en stabil inntektsstrøm og dermed er

ikke inntektseffektivitet et spørsmål. Når kostnadene reduseres vil den interne effektiviteten gå opp, og effekten er at lønnsomheten øker (Grönroos 2007).

Produktivitet er alltid relatert til økonomiske resultater og lønnsomhet – dette gjelder både tradisjonelle vareproduserende selskaper og tjenesteproduserende selskaper. Produktivitet er ikke et mål i seg selv, men en virksomhet vil ønske å forbedre produktiviteten for å forbedre det økonomiske resultatet. Det økonomiske resultatet er imidlertid en funksjon av inntekter og kostnader. ”Konstant kvalitet”-antagelsen i vareproduserende selskaper gjør at produktivetsmodeller kun tar hensyn til den interne effektiviteten, og dermed bare har fokus på kostnadssiden. Denne antagelsen kan imidlertid ikke gjøres gjeldende i tjenesteproduserende selskaper, fordi produktivitet og opplevd kvalitet her er uatskillelige fenomen, og den interne effektiviteten kan derfor ikke styres isolert fra den eksterne effektiviteten (kundernes opplevde kvalitet). Det å forbedre kundetilfredsheten og produktiviteten kan være to uforenlige mål, og ved å bruke tradisjonell terminologi for produktivitet kan det som antas å føre til en økning i produktivitet, altså forbedret intern effektivitet, dermed ha motsatt effekt i tjenesteproduserende selskaper (Grönroos 2007). Eksempelvis kan nedbemanning føre til produktivitet på kort sikt, men dersom kundetilfredsheten avhenger av innsatsen fra de ansatte som måtte gå, kan fremtidig lønnsomhet trues. Tapte inntekt kan ha en større negativ effekt for virksomheten totalt, enn de positive effektene ved kostnadsreduksjonen som ble oppnådd.

En konsekvens av kostnadsreduksjon kan videre være at ikke bare den eksterne effektiviteten (kvalitet), men også den interne effektiviteten, faktisk går ned etter en tid. Dersom etterspørselen etter tjenesten får et negativt skift av at kvaliteten ble redusert, vil tjenesteprodusentens ressurser underutnytted, noe som følgelig har negativ effekt på produktiviteten. I motsatt fall, dersom etterspørselen overstiger det som kan tilbys med eksisterende ressurser, reduseres den eksterne effektiviteten. Dette har negativ innvirkning på opplevd kvalitet på tjenesten og på inntektene, og dermed lønnsomheten. Etterspørselen er med andre ord en kritisk produktivetsfaktor som må påvirkes slik at det opprettholdes en balanse mellom opplevd kvalitet og intern effektivitet, og dermed også mellom inntekter og kostnader (Grönroos 2007).

En reduksjon i ressursbruken trenger imidlertid ikke alltid å ha en negativ effekt på kvaliteten. Både intern effektivitet og ekstern effektivitet (kvalitet) kan forbedres gjennom mange ulike

metoder. Et eksempel er bruk av ny teknologi som kan bidra til mer effektive interne prosesser, samtidig som at kundene opplever økt kvalitet på tjenestene. I følge Grönroos (2007) vil imidlertid ikke et tjenesteproduserende selskap være i en vareproduserende-lignende situasjon permanent, og etter en periode vil det være et vendepunkt der videre utvikling krever nye, tjenesteorienterte produktivitetskonsepter.

Et annet avgjørende forhold for produktiviteten er kundens rolle i tjenesteprosessen. Dette er også et aspekt som skiller tjenesteproduserende selskaper fra tradisjonelle vareprodusenter. De tradisjonelle produktivetsmodellene er basert på antagelser om at konsum og produksjon er to separate prosesser og at kunder ikke deltar i produksjonsprosessen. Med andre ord er de utviklet for lukkede systemer. I tradisjonell vareproduksjon gir dette mening, men i konteksten til tjenesteprodusenter fører en slik tilnærming til misledende mål og retningslinjer for beslutningstaking, fordi tjenesteproduksjonen i stor grad er et åpent system der kunden deltar som en medprodusent og påvirker hvordan den ”ferdige” tjenesten blir (Grönroos 2007). For eksempel vil en kundes informasjon til frisøren om hvordan ønsket sluttresultat skal bli, gjerne være avgjørende for kundens opplevde kvalitet av tjenesten i etterkant. Her er kundens forventinger i forkant, bidrag underveis og vurderinger i etterkant avgjørende for om kunden er fornøyd med tjenesten og vil etterspørre mer av tjenesten ved en senere anledning.

2.2.2 Kapasitetsutnyttelse

I følge Lovelock (1992 i Ng, Wirtz og Lee 1998) er kapasitet i tjenesteproduserende selskaper størst mulig kvantitet av output i en gitt tidsperiode med et forhåndsdefinert nivå av ansatte, fasiliteter og utstyr. Et fellestrekk i tjenesteproduserende selskaper, og forskjellen fra tradisjonelle vareprodusenter, er at den delen av tjenestene som ikke er brukt til noe lønnsomt ikke kan lagres. I vareproduserende selskaper kan varer som ikke selges lagres til senere salg, og dessuten fungere som buffer i perioder der etterspørselen er høyere enn normalt. I tjenesteproduksjon gjør imidlertid ”real-time”-elementet at tilpasning mellom tilbud og etterspørsel blir veldig viktig. Når etterspørselen er lav, er produktiv kapasitet overflødig, siden tjenesteprodusentene vanligvis ikke kan lagre dets tjenester som eiendeler. Og motsatt, når etterspørselen er så høy at den overgår selskapets evne til å møte den, vil potensiell handel være tapt (Lovelock 1984). Dette er spesielt viktig i kapasitetsbegrensede tjenester som flyselskap, hoteller og profesjonelle tjenester, der lønnsomheten ved driften er nært knyttet til bruk av nåværende kapasitet og prisen som er satt (Armistead og Clark 1994). Finansiell suksess i slike bransjer er en funksjon av ledelsens evne til å bruke produktiv kapasitet, som

arbeidskraft, utstyr og fasiliteter, så effektivt og lønnsomt som mulig. Dette gjør at det er et stort behov for grundig planlegging og ledelse (Lovelock 1984).

2.2.3 Produktivitet i tjenesteproduserende selskaper

Ut i fra den presenterte teorien kan en se at det er behov for en annen tilnærming til produktivitet i tjenesteproduserende selskaper enn i tradisjonelle vareproduserende selskaper. I følge Grönroos (2007) vil produktivitet som en funksjon av *intern effektivitet*, *ekstern effektivitet* og *kapasitetsutnyttelse*, eller eventuelt som funksjonen av kostnadseffektivitet, inntektseffektivitet og kapasitetseffektivitet, være bedre egnet for å vurdere og forbedre produktiviteten i tjenesteproduserende selskaper. Med en slik tilnærming vil den interne effektiviteten og kostnadseffektiviteten i tjenesteprosessen bli bedre dess mer effektivt en tjenesteprodusent kan bruke sine egne ressurser som input, og dess bedre kundene blir lært opp til å bidra med input som støtter tjenesteprosessen. Kundene må velges, læres opp, motiveres og informeres på en slik måte at de gjennom deres deltakelse i prosessen, bidrar positivt til kundepåvirket kvalitet og produktivitet, så vel som til kvalitet og produktivitet som oppstår gjennom samhandling. Dette vil videre kunne bidra til ekstern effektivitet og inntektsgenerering gjennom at kundene opplever god kvalitet (Grönroos 2007).

Videre vurderes output i tjenesteprosessen å være toveis: kvantitet (volum) og kvalitet (utfall og prosess). Produktiviteten i forhold til kvantiteten som produseres er avhengig av etterspørselen. Dersom etterspørselen møter tilbudet, er kapasitetsutnyttelsen optimal. Dersom det er etterspørselsoverskudd kan kapasiteten utnyttes til det fulle, men det kan være negative effekter på kvaliteten. Hvis det for eksempel er underkapasitet hos kundeserviceavdelingen, kan den interne effektiviteten anses god. Kvaliteten kan imidlertid oppleves som lav, fordi kundene må vente på å få hjelp og de ansatte har begrenset tid til hver kunde. Dersom etterspørselen er lavere enn potensielt output, utnyttes en for liten del av kapasiteten og kapasitetseffektiviteten vil være lavere enn optimalt (Grönroos 2007).

Oppsummert innebærer denne tilnærmingen til produktivitet at intern effektivitet og kostnadseffektiv bruk av ressurser er en side av produktivitetsaspektet innen tjenester, og at ekstern effektivitet og evne til inntektsgenerering ut fra ressursbruken er en annen. I tillegg har en effektiv utnyttelse av ressurser, slik at etterspørsel og tilbud møtes så godt det lar seg gjøre (kapasitetsutnyttelse), en positiv innflytelse på produktiviteten (Grönroos 2007).

Som nevnt over ser tradisjonelle produktivitetskonsepter på ledelse av produktivitet som et internt anliggende der inntekter kan utelates fra kalkuleringene. I tjenesteproduserende selskaper evalueres imidlertid ikke produktiviteten internt av ledere, men eksternt av kundene, som gjør egne vurderinger av produktiviteten ved en tjeneste. Det er med andre ord kunden som har siste ordet. Dette ekskluderer imidlertid ikke viktigheten av å vurdere intern effektivitet ved tjenesteproduksjonen også. Selv om karakteristikken til tjenester og antagelsene underliggende det tradisjonelle produktivitetskonseptet gjør tradisjonelle produktivetsmodeller mindre nyttige i tjenesteproduserende selskaper, er det imidlertid viktig å være klar over at kostnadseffektivitet og kostnadsledelse har en viktig rolle i ledelse av produktivitet i tjenesteproduserende selskaper, slik som i vareproduserende selskaper. Karakteristikken til tjenester gjør imidlertid arbeidet med kostnadseffektivitet mer komplisert for tjenesteprodusenter. En totalt annerledes tilnærming til produktivitet vil være å måle hvor godt en tjenesteprodusent bruker ressursene til å skape tjenester som skaper akseptabel kvalitet og verdi for kundene, og dermed skaper lønnsom drift og forbedrede økonomiske resultater. Det avgjørende er å være oppmerksom på hvordan endringer i intern effektivitet påvirker opplevd kvalitet for kundene (ekstern effektivitet) (Grönroos 2007).

2.3 Valg av perspektiv

Ut i fra 2.2 *Karakteristiske trekk ved tjenesteproduserende selskaper*, ser vi at kostnadsstrukturen skiller seg fra tradisjonelle vareprodusenter. På grunn av de store faste kostnadene kan kostnadsreduksjon i tjenesteproduserende selskaper være vanskelig på kort sikt, og et fokus på dette vil derfor være av mindre betydning for å øke marginen mellom kostnader og inntekter. Det må riktignok være en oppmerksomhet mot kostnadssiden, men de begrensede handlingsmulighetene for kostnadsreduksjon gjør at det er desto viktigere å fokusere på forhold som gir positive bidrag til inntjeningen og som gir best mulig utnyttelse av den tilgjengelige kapasiteten. Ut i fra de tre overordnede områdene innenfor SCM (kostnadsreduksjon, inntjening og ledelse) vil det derfor være mest hensiktsmessig å rette det videre fokuset i oppgaven mot forhold som gjelder inntjening og ledelse.

Det å generere verdi for sine kunder er fundamentalt for inntjeningen i tjenesteproduserende selskaper og grunnleggende for deres eksistens, og er dermed et naturlig startpunkt for en strategisk tankegang. Videre samsvarer et fokus på kunde verdi med verdifokuset i verdikjedeanalysen i SCM. Dette gjør at *kunde verdi* er svært relevant å se nærmere på som et eget perspektiv for å vurdere betydningen av SCM i slike selskaper.

Som beskrevet i 2.2 *Karakteristiske trekk ved tjenesteproduserende selskaper*, er produktivitet hos tjenesteprodusenter en funksjon av intern effektivitet, ekstern effektivitet og kapasitetsutnyttelse. Som presisert i 2.2.1 *Kostnadsledelse i tjenesteproduserende selskaper*, er ikke produktivitet et mål i seg selv, men en måte å forbedre de økonomiske forholdene på i et selskap. For at en virksomhet skal kunne oppnå og opprettholde sine overordnede mål, må det rettes en oppmerksomhet mot produktiviteten slik at inntjeningen for tjenestene som leveres forsvarer kostnadene ved å produsere dem. Det er naturlig å anta at tjenesteproduserende selskaper ønsker å være produktive, slik at de kan levere tjenestene til sine kunder på en mest mulig effektiv måte og oppnå god lønnsomhet. Vi anser derfor også *intern og ekstern effektivitet*, samt *kapasitetsutnyttelse* som hensiktsmessige perspektiver for analysen.

I forhold til *intern og ekstern effektivitet* vil det være aktuelt å se nærmere på de ulike kostnadsdriverne presentert i SCM. I følge SCM-litteraturen er det nødvendig å forstå at kostnader drives av mange ulike faktorer og å forstå samspillet mellom disse for å forstå kostnadsatferd. Dette tar imidlertid utgangspunkt i et kostnadsminimeringsfokus, noe som nevnt innledningsvis ikke vil være hovedfokus for tjenesteprodusenter. I tilknytning til kostnadsdriverne påpeker imidlertid SCM-rammeverket at kostnadsledelse ikke kan begrense seg til bedriftens fire vegger, da en rekke kostnader knytter seg til blant annet leverandørene og kundene. Dette er forhold som har innvirkning på inntjeningsiden og som bør ha betydning for styringen av selskapet, og gjør at det er av interesse å vurdere betydningen av de ulike kostnadsdriverne i tjenesteproduserende selskaper. I følge 2.2.3 *Produktivitet i tjenesteproduserende selskaper*, innebærer intern og ekstern effektiviteten en effektiv ledelse av interne aktiviteter med en parallell oppmerksomhet mot kundenes opplevelse av kvalitet. Siden kostnadsdriverne, i følge SCM, må vurderes ut fra både de interne og de eksterne forholdene i et selskap, vil det være interessant å se nærmere på betydningen av kostnadsdriverne i forhold til *intern og ekstern effektivitet*.

Kapasitetsutnyttelse innebærer nøye planlegging og ledelse, og siden den utgjør en del av produktivitetsfunksjonen, så tyder det på at kapasitetsutnyttelse er et viktig område for tjenesteprodusenter som det kan være interessant å kunne gå enda nærmere inn på. Kapasitetsutnyttelse er en av de operative kostnadsdriverne innenfor SCM-rammeverket, så vi har allerede en potensiell kobling mellom teori i forbindelse med tjenesteproduserende

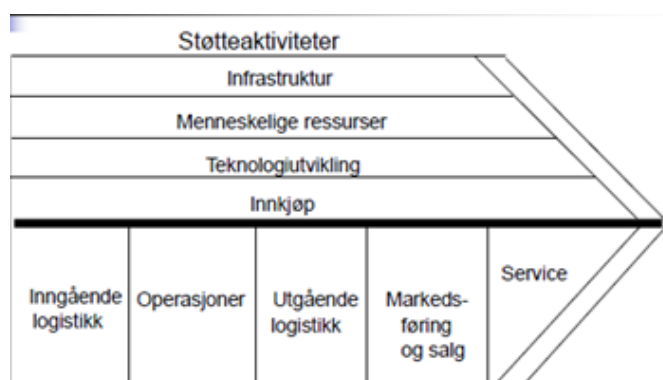
selskaper og SCM. Vi finner det derfor relevant å se nærmere på, og vurdere betydningen av, *kapasitetsutnyttelse*.

Innenfor fokusområdene inntjening og ledelse vil vi dermed se nærmere på tre ulike perspektiver vi anser for å være relevante, og som vil danne et rammeverk for analysen: *kunde verdi, intern og ekstern effektivitet og kapasitetsutnyttelse*. Disse perspektivene beskrives nærmere ut i fra relevant litteratur for de enkelte fagområdene.

2.3.1 Kunde verdi

For å kunne styre kostnader effektivt, er det i følge SCM et behov for et bredt eksternt fokus, noe som krever en oppmerksomhet mot blant annet kunde verdi. For å kunne avgjøre hvor man kan forsterke kunde verdi, og eventuelt kunne redusere kostnader, er det hensiktsmessig å se nærmere på bedriftens verdikjede. Konseptet bak verdikjeden er en idé om at en bedrift er en kjede av aktiviteter som transformerer input til output som skaper verdi for kundene (Hill og Jones 2009), og at det er nødvendig å forstå hvilke aktiviteter i bedriften som er spesielt viktige for å skape verdi og hvilke som ikke er det (Johnson, Whittington og Scholes 2011). Verdikjeden deler bedriften opp i strategisk relevante aktiviteter for bedre å forstå kostnadens atferd og om det eksisterer eventuelle kilder til differensiering (Porter 1985).

Verdiaktivitetene deles inn i to hovedgrupper: primær- og støtteaktiviteter. De fem primæraktivitetene i en verdikjede er inngående logistikk, produksjon, utgående logistikk, markedsføring og salg og service. Disse har dermed med hvordan en designer, skaper og leverer produktet eller tjenesten. Støtteaktivitetene er aktiviteter som gjør det mulig å utøve primæraktivitetene og består av innkjøp, teknologiutvikling, personalledelse og bedriftens infrastruktur (Porter 1985).



Figur 1: Verdikjeden. Hentet fra Forelesningsnotat 3 i Strategisk Ledelse 13.10.2011.

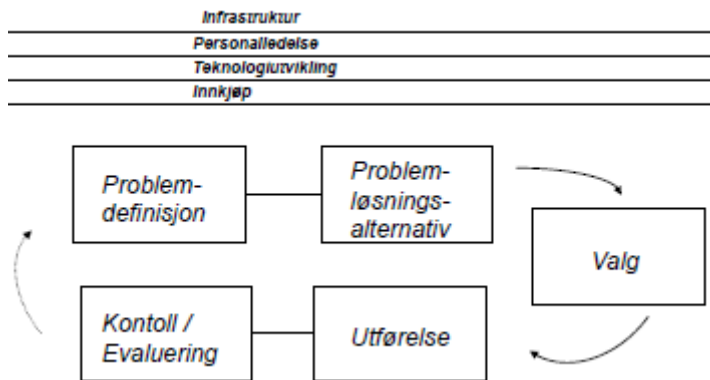
I følge Porter (1985) er det nødvendig med en systematisk gjennomgang av disse aktivitetene for å se hvordan de samhandler slik at man kan analysere bedriftens strategiske posisjon, herunder kilder til konkurransefortrinn. Verdikjedeanalysen kan bidra med å forstå den strategiske posisjonen til en bedrift på flere måter: Verdikjeden gir en generisk beskrivelse av aktiviteter som kan hjelpe ledelsen til å forstå om det er, og i så fall hvilke, områder som gir spesielle fordeler for kundene. Videre kan den også anvendes til å analysere kostnadene og verdien ved aktivitetene ved å identifisere de enkelte verdiaktivitetene og finne den relative betydningen av aktivitetskostnadene internt og den relative betydningen av aktivitetene eksternt. Endelig kan den anvendes til å se hvor og hvordan kostnader kan reduseres (Johnson, Whittington og Scholes 2011)

Oppsummert innebærer en verdikjedeanalyse å fordele kostnader, inntekter og eiendeler til verdiaktiviteter, bestemme kostnadsdrivere som regulerer hver verdiaktivitet og å utvikle konkurransefortrinn enten ved å kontrollere kostnadsdriverne bedre enn konkurrentene eller ved å redefinere verdikjeden der hvor inntjening kan bli mer betydningsfull (Shank og Govindarajan 1993).

Porters verdikjedeanalyse er imidlertid kritisert for å ha begrenset relevans i enkelte bransjer, og Stabell og Fjeldstad (1998) vektlegger i den anerkjente artikkelen ”Configuring value for competitive advantage: on chains, shops and networks” at verdikjeden kan være mer uklar enn opplysende i forhold til verdiskapningen i andre typer virksomheter enn vareproduserende selskaper. For eksempel er det vanskelig å identifisere hva som faktisk mottas, produseres og sendes i et tjenesteproduserende selskap. Videre innebærer logikken bak verdikjeden en analyse av konkurranseposisjon basert på ulike varianter av kostnadslederskap, noe som gjør at verdikjedeanalysen har mest relevans for hvordan en kan oppnå kostnadslederskap. Endelig tar verdikjeden utgangspunkt i at kundene er relativt homogene og at det er et stort produksjonsvolum. Stabell og Fjeldstad (1998) foreslår derfor at verdikjedeanalyse bør transformeres til verdikonfigurasjonsanalyser og utvider Porters originale verdikjede til å være en del av tre generiske verdikonfigurasjoner: verdikjede, verdiverksted og verdinettverk.

For tjenestevirksomhet vil verdiverkstedet være den mest egnede verdikonfigurasjonen i følge Stabell og Fjeldstad (1998). Verdiverkstedet vektlegger at kundene er forskjellige og at tjenesteytingen må tilpasses den enkelte kunden. I verdiverkstedet er det et problem som skal løses for kunden, og problemløsningen er selve verdiskapningen og representerer en endring

fra eksisterende til en mer ønsket status. Primæraktivitetene er problemdefinering, problemløsning, utførelse og kontroll og evaluering. Støtteaktivitetene gjøres gjerne sammen med primæraktivitetene, og kan bestå av infrastruktur, personalledelse, teknologiutvikling og innkjøp, slik som verdikjeden.



Figur 2: Verdiverkstedet. Hentet fra Forelesningsnotat 3 i Strategisk Ledelse 13.10.2011.

Problemet som skal løses avgjør hvilke verkstedaktiviteter som må til, og en match mellom problemet og problemløsende ressurser er en viktig del av organiseringen og ledelsen i et verdiverksted. Dette samsvarer med teori om tjenesteproduserende selskaper der kapasitetsutnyttelsen, i form av å balansere etterspørsel og tilbud, er avgjørende for produktiviteten. Verdiverkstedet preges av at aktivitetene for problemløsningen ikke nødvendigvis er de samme aktivitetene, eller skjer i samme rekkefølge, som andre problemløsninger. Det er dessuten vanskeligere å evaluere verdien enn kostnadene av aktivitetene i verdiverkstedet, fordi relativ kostnad og relativt verdibidrag for en aktivitet ikke nødvendigvis er relatert. Verkstedaktiviteter som står for en liten del av totale kostnader kan ha betydelig innvirkning på verdien.

Disse forholdene gjør at Stabell og Fjeldstad (1998) sin modifiserte utgave av verdikjeden kan være enklere å anvende i praksis i forbindelse med kunde verdi i tjenesteproduserende selskaper. Hensikten med Porters verdikjede har imidlertid fortsatt betydning for tjenesteprodusenter, da ”målet” med disse to verdikjedekonfigurasjonene er det samme og retter fokuset mot interne aktiviteter og forholdet mellom kostnader og kunde verdi. Disse perspektivene på verdigenerering i selskaper står derfor ikke i et motsetningsforhold til hverandre, men Stabell og Fjeldstad (1998) gir en mer tilpasset og nærmere beskrivelse av forholdene som skiller aktivitetene i tjenesteprodusenter fra vareprodusenter.

2.3.2 Intern og ekstern effektivitet

Her vil vi gi en beskrivelse av de ulike kostnadsdriverne som presenteres i SCM, og som ble listet opp i 2.1.2 *Et rammeverk for strategisk kostnadsledning*. Litteraturen inneholder imidlertid ingen inngående beskrivelse av hva de ulike driverne egentlig innebærer, så vi har derfor anvendt ytterligere relevant teori for å definere hva vi legger i de ulike kostnadsdriverne. Dette er teori som vi anser som nødvendig for å kunne gi en helhetlig beskrivelse av hva fagområdet innbefatter, og vi har fortrinnsvis anvendt teori som er anerkjent på fagområdet. Denne teorien er uavhengig av om det er rettet mot tradisjonelle vareproduserende selskaper eller tjenesteproduserende selskaper. Der vi har hatt mulighet til det, har vi imidlertid forsøkt å knytte noen av beskrivelsene videre opp mot hva den eksisterende teorien om tjenesteprodusenter allerede sier om forholdene. Dette er for å sikre et utgangspunkt basert på hva nåværende teori sier. Det er også for å sikre en kobling opp mot det valgte perspektivet *intern og ekstern effektivitet*, som innebærer at både et internt og et eksternt fokus er svært viktig i tjenesteproduserende selskaper.

SCM-rammeverket presenterer 11 kostnadsdrivere, men en av dem har vi valgt å ha som et eget perspektiv (kapasitetsutnyttelse) og to av dem har vi valgt å inkludere i andre kostnadsdrivere. De to kostnadsdriverne som er inkludert i andre kostnadsdrivere er *kompleksitet* og *organisering av virksomheten for å utnytte kapasiteten best mulig*. Disse har vi valgt å trekke inn i beskrivelsene om henholdsvis *omfang* og *kapasitetsutnyttelse*. Begrunnelsen ligger i at disse driverne inneholder elementer som kan ses i sammenheng med hverandre.

Kostnadsdriveren *kompleksitet* innebærer hvor bredt produktspekteret er, og ut i fra generell teori referer *omfang* blant annet til valg av kundesegment og hvor bredt en skal gå ut i markedet når det gjelder produkt- og tjenestetilbud. Med tanke på at valg av produktspekter (her: tjenestespekter) og valg av kundesegment har stor innvirkning på hverandre, velger vi å analysere kostnadsdriveren *kompleksitet* (bredden i produktspekteret) sammen med kostnadsdriveren *omfang*.

Kostnadsdriveren *organisering av virksomheten for å utnytte kapasiteten best mulig* innebærer effektiv utnyttelse og utforming av kontorlokaler og effektiv bruk av de ansatte. Ut i fra teori om tjenesteproduserende selskaper finner vi at denne driveren kan ses i sammenheng med *kapasitetsutnyttelse*. Kapasitet handler om hvordan utnytte ressursene man

har tilgjengelig på en mest mulig effektiv og lønnsom måte, og som navnet på driveren tilsier vil organisering av virksomheten utgjøre en viktig del av kapasitetsutnyttelsen i et selskap.

Videre presenteres definisjonene på de enkelte kostnadsdriverne.

Skala

I følge SCM er skala graden av investering i produksjon, markedsføring og forskning og utvikling, og det er derfor nærliggende å forstå skala som størrelsen på en virksomhet. I følge Johnson, Whittington og Scholes (2011) fører vanligvis en økning i skala til reduserte gjennomsnittskostnader i en bestemt periode. Jo større bedriften er, desto bedre vil det vanligvis være for bedriftens lønnsomhet. Skalafordeler oppstår ved at man sprer kostnadene over et høyere nivå av output, slik at den gjennomsnittlige kostnaden reduseres. Skalaulemper er imidlertid også en mulighet. Skalaulemper kan eksempelvis oppstå i forbindelse med store volum som krever mye overtidarbeid. Skalakurven er derfor vanligvis u-formet, hvor den gjennomsnittlige enhetskostnaden faktisk vil være økende over et visst punkt.

Omfang

I følge SCM er omfang knyttet til graden av vertikal integrering. Johnson, Whittington og Scholes (2011) har imidlertid en noe utvidet definisjon, der bedriftens omfang refererer til tre dimensjoner: kunder, geografisk lokalisering og graden av interne aktiviteter. Dette har med andre ord med hvor bredt en bedrift skal diversifisere seg i forhold til produkter og markeder.

Når det gjelder kunde- og geografidimensjonen, så bør en bedrift definere hvilke markedssegmenter den kan betjene mest effektivt. Et markedssegment består av en kundegruppe der kundene har omtrent de samme behovene, og ved hjelp av markedssegmentering kan bedriften produsere en mer spesialtilpasset vare eller et skreddersydd tjenestetilbud, og prissette etter målsegmentets betalingsevne- og vilje. Dette bidrar videre til at bedriften lettere kan velge den beste distribusjons- og kommunikasjonskanalen, samt får et klarere bilde av sine konkurrenter. En bedrift bør bestemme hvor mange og hvilke markedssegmenter det skal satse på så snart den har funnet hvilke markedssegmenter den har størst mulighet til å lykkes i (Kotler 2005).

Bedrifter har gjerne leverandører som bidrar med input, i form av materialer eller aktiviteter, til verdiskapningsprosessen. Bedriftene kan imidlertid velge å utføre aktiviteter som bidrar til

denne inputen selv, og dermed ha en stor del aktiviteter som skjer internt. Argumenter for dette kan for eksempel være at bedriften oppnår bedre kontroll med inputen og at det bidrar til bedre produkter eller tjenester (Johnson, Whittington og Scholes 2011).

Erfaring

I SCM refererer kostnadsdriveren erfaring til hvor mange ganger tidligere bedriften har utført en bestemt oppgave. I følge Johnson, Whittington og Scholes (2011) kan erfaring være en kilde til kostnadseffektivitet. Erfaringskurven tilsier at den kumulative erfaringen en bedrift oppnår med hver enhet produsert, fører til en reduksjon i enhetskostnadene. En bedrift kan dermed oppnå læringskurveeffekter ved at de ansatte lærer å gjennomføre de samme oppgavene til lavere kostnader, eller man kan spare kostnader ved å ta i bruk mer effektivt design eller utstyr etter hvert som erfaringen viser hva som fungerer best. I motsetning til skala, hvor skalaulemper kan oppstå etter et visst punkt, vil kostnadsreduksjon i følge erfaringskurven i verste fall flate helt ut.

Teknologi

I følge SCM er teknologi en strukturell kostnadsdriver, og innebærer bruk av teknologi i ulike prosesser i bedriftens verdikjede. SCM har en tilnærming til teknologi i forhold til hvordan den anvendes for å effektivisere driften og bidrar for å produsere sluttproduktet (Shank og Govindarajan 1993). Litteratur om produktivitet i tjenesteproduserende selskaper viser imidlertid at det ikke er tilstrekkelig kun å vurdere den interne effektiviteten, men at også den eksterne effektiviteten vil påvirke produktiviteten. Dette gjør at betydningen av teknologi i tjenesteproduserende selskaper påvirkes både av betydningen av teknologi for effektiv produksjon av tjenestene (intern effektivitet) og teknologi som verktøy for å sikre god kvalitet på tjenestene (ekstern effektivitet).

Deltakelse fra ansatte

I SCM innebærer deltakelse de ansattes forpliktelse til kontinuerlig forbedring. For profesjonelle tjenesteprodusenter vil målet ofte være å ha tilfredsstillende inntjening i forhold til de ansatte. En profesjonell tjenesteprodusent vil ha få "rørbare" eiendeler, og hovedeiendelen i bedriften vil ligge i kunnskapen og ferdighetene blant de ansatte (Anthony og Govindarajan 2007).

Ved et ressursbasert syn legger man vekt på at en bedrifts konkurransefortrinn og overlegne prestasjoner forklares ut i fra dens særegne kapabiliteter: dens ressurser, kompetanse og dynamiske kapabiliteter (Johnson, Whittington og Scholes 2011). Man undersøker dermed koblingen mellom bedriftens interne egenskaper og dens prestasjon. I følge Barney (1991) innebærer en bedrifts ressurser alle eiendeler, kapabiliteter, organisatoriske prosesser, egenskaper ved bedriften, informasjon, kunnskap og lignende som kontrolleres av bedriften, og som gjør det mulig å forstå og implementere strategier som vil forbedre bedriftens effektivitet. Videre klassifiserer Barney bedriftens ressurser i tre kategorier: fysisk-, menneskelig- og organisatorisk kapital. Her innebærer den menneskelige kapitalen all opplæring, erfaring, bedømmelse, kunnskap, forhold og de individuelle ledernes og arbeidernes innsikt i bedriften. De ansatte i bedriften inngår dermed som en viktig del av ressursene bedriften har tilgjengelig.

Kvalitet

I følge SCM er kvalitetsaspektet i en virksomhet en kostnadsdriver, og SCM-litteraturen presenterer teori om Total Quality Management (TQM). TQM innebærer kvalitet i alle ledd i produksjonsprosessen og det er fokus på kontinuerlige forbedringer. Filosofien er at alle som er involvert i produksjonen og konsumet av produktene som leveres, har et ansvar for kvaliteten på prosessene og produktene. Dette inkluderer dermed både ledelsen, alle produksjonsarbeidere, leverandører og til og med kunder. Målet er å møte eller overgå kundenes forventninger (Shank og Govindarajan 1993).

I følge Grönroos (2007) er kvalitet vurdert som kritisk for suksess, og kvaliteten er avgjørende for produktivitetsnivået i tjenesteproduserende selskaper; den interne effektiviteten må alltid vurderes i forhold til kvalitetsaspektet. Kvalitet er det som oppleves av kundene, og kvalitetsaspektet i tjenesteproduserende selskaper har to dimensjoner: en teknisk dimensjon og en funksjonell eller prosess-relatert dimensjon. Den tekniske dimensjonen henviser til hva kunden sitter igjen med når tjenesten er levert, og den funksjonelle dimensjonen vektlegger hvordan tjenesten leveres. I forhold til TQM innebærer det at det må være kvalitet i alle deler av prosessen, slik at funksjonell kvalitet tilfredsstilles, samtidig som at den tekniske kvaliteten (resultatet av tjenesten) skal være høy.

Produktstruktur

Siden SCM tar utgangspunkt i tradisjonelle vareproduserende selskaper, er produktstruktur direkte rettet mot effektiv utforming av fysiske varer. Tradisjonelt tenker en gjerne på produktstruktur som en fysisk vare sammensatt av enkeltkomponenter. En noe utvidet definisjon på produktstruktur er at det kan ses på som en aktivitet som retter seg mot å tilfredsstille kundenes etterspørsel gjennom å skape et produkt sammensatt av en rekke enkeltkomponenter som er utviklet på forhånd (Npd-solutions.com). Betydningen av produktstruktur har økt i løpet av de siste tiårene, fordi det er en økende etterspørsel etter skreddersydde produkter til kundene og stadig bedre teknologiske muligheter. Produktstruktur har derfor blitt et viktig aspekt ved strategisk ledelse av bedrifter (Sabin og Weigel 1998).

Konfigurering av produkter innebærer å velge ut og ordne komponenter tilpasset produktet og å ta hensyn til operasjonelle begrensninger. Delene trenger ikke å være fysiske, eksempelvis kan det innebære planlagte handlinger. Kjernen ved konfigureringsoppgaven er å velge ut og ordne kombinasjoner av komponenter som bidrar til å tilfredsstille de spesifikasjonene for produktet som er etterspurt hos kunden (Npd-solutions.com). Bedrifter kan velge å ha et nært samarbeid med kunden om produktstrukturen eller anvende rimeligere metoder for å skaffe informasjon om kundebehov, som for eksempel internett. Endring i produktstrukturen har innvirkning på kostnadene, siden produktet kan bestå av en rekke ulike kombinasjoner av komponenter (Johnson, Whittington og Scholes 2011).

Utnyttelse av forbindelser til leverandører eller kunder med tanke på bedriftens verdikjede

I følge teori om SCM er det viktig at bedriften ser utover dens egne grenser, og vurderer hvilke fordeler forbindelsene ut mot leverandører og kunder kan ha for virksomheten (Cooper og Slagmulder 2003). Som beskrevet tidligere er verdikjedekonseptets fokus eksternt og fremhever fire forbedringsområder, blant annet forbindelsen til leverandører og kunder. Denne kostnadsdriveren kan dermed ses i sammenheng med Porters verdikjedetankegang, og dersom verdikjeden kan antas relevant for tjenesteprodusenter, vil også denne kostnadsdriveren ha betydning.

2.3.3 Kapasitetsutnyttelse

Kjernen i planleggingsprosesser, for driftsledelse i tjenesteproduserende selskaper, er en interaksjon mellom kapasitetsledelse, kvalitetsledelse og ressursproduktivitet (effektivitetsledelse). Det er imidlertid noen utfordringer når det gjelder opprettholdelse av

kvalitet og samtidig nå produktivitetsmål. For det første har organisasjoner gjerne en begrenset evne til å endre kapasitet i forhold til både graden av og responstiden for endringer samtidig som en må takle raske endringer i etterspørselen. For det andre er det i varierende grad usikkerhet i etterspørselen, og for det tredje er det et behov for å levere et bestemt kvalitetsnivå for kundeservice (Armistead og Clark 1994).

En viktig faktor som skiller tjenesteprodusenter fra tradisjonelle vareprodusenter er som nevnt at tjenesteproduserende selskaper ikke kan lagre ferdige produkter. Ledig kapasitet på grunn av lav etterspørsel, og motsatt å måtte si nei til etterspørsel på grunn av utilstrekkelig kapasitet, er svært kritisk for suksess i slike virksomheter. I en perfekt situasjon kan en tjenestevirksomhet kutte ned på kapasiteten i lavsesonger og øke kapasiteten i høysesonger. Prognoser for etterspørsel er imidlertid en ferdighet heller enn en eksakt vitenskap, og ustabilitet fra andre eksogene faktorer kan påvirke de forespeilede prognosene. Det er også mange bedrifter som har problemer med å tilpasse kapasiteten til etterspørselen fordi produksjon av tjenester sjelden har en jevn utnyttelse av bedriftens kapasitet, med mindre det opereres med en avtaleordning. Selv da kan det være at ledig kapasitet opprettholdes fordi det er forventet potensiell handel. Ledig kapasitet kan være nødvendig for å ha rom for variabiliteten i tjenestene som etterspørres fra kundene (Ng, Wirtz og Lee 1998).

Siden mange tjenester krever at kundene er til stede når tjenestene utføres, og forhold som kvalitet, ventetid, tilgjengelighet og lignende er sterkt knyttet til kapasitet, vil ledelse av kapasitet påvirke kundene (Ng, Wirtz og Lee 1998). Enkelte estimater viser eksempelvis at kvaliteten til tjenester reduseres raskt når etterspørselen overgår selv bare 75 % av tjenestens kapasitet. Dette skyldes at komforten til andre tjenestebrukere kan gå ned fordi kapasiteten i tjenestevirksomheten utnyttes maksimalt (Heskett 1986 i Ng, Wirtz og Lee 1998).

Målet for mange tjenesteprodusenter er å utvikle en kapasitetsprofil som er tilpasset etterspørselsprofilen og fortsatt beholde sin økonomiske levedyktighet. Det er en enorm mengde litteratur om hvordan en kan håndtere ubalanse mellom tilbud og etterspørsel, og det er i hovedsak to måter å takle over- eller underkapasitet: enten *å styre tilbudet i forhold til etterspørselen*, eller *å påvirke etterspørselen til å passe tilbudet* (Ng, Wirtz og Lee 1998).

En kan *styre tilbudet i forhold til etterspørselen* gjennom strategier i form av nedbemanning, gi bort arbeid/kunder til andre, planlegge tjenestene slik at de er tilpasset travle perioder og

mindre travle perioder, sette bort drift, samt redusere faste kostnader. Den andre strategien, å påvirke etterspørselen slik at den passer tilbudet, innebærer å tilby rabatter, redusere priser, øke markedsføring, diversifisere til segmenter der etterspørselen er mer stabil, differensiere seg i forhold til posisjonering av tjenesten og benytte reservasjonsordninger. Som vi ser er det i hovedsak strategier som går på å redusere eller planlegge kapasitet, og å øke salg og markedsføringsaktiviteter. Dersom en bedrift imidlertid velger å ikke gjøre noe med problemet, er det gjerne slik at en har en fast kapasitet, som kan takle perioder med høyere etterspørsel (Ng, Wirtz og Lee 1998).

Dette samsvarer med annen litteratur på området, der tilpasning av etterspørsel og tilbud foreslås ut fra fem hovedområder for kapasitetsplanlegging: 1) øke ressurser, 2) forbedre bruk av ressurser, 3) modifisere produktet, 4) modifisere etterspørselen eller 5) la være å tilfredsstille all etterspørsel (Meredith 1992 i Adenso-Diaz, González-Torre og García 2002). Øke ressurser, forbedre bruk av ressurser, modifisere produktet og å la være å tilfredsstille all etterspørsel er metoder for å tilpasse tilbudet til etterspørselen, mens modifisering av etterspørselen er en måte å påvirke etterspørselen.

Adenso-Diaz, González-Torre og García (2002) presenterer konkrete tiltak innenfor disse fem hovedområdene. Økning av ressursene kan innebære å bruke overtid, tillegge skift, ansette midlertidige ansatte, bruke deltidsansatte eller leie inn arbeidskraft. Forbedre bruken av ressursene kan for eksempel være å forskyve arbeidsskift eller innføre avtaleordning. Modifisere produktet innebærer å standardisere produktet, få mottakeren til å gjøre en del av arbeidet, redusere kvalitet eller å omforme tjenesteoperasjoner slik at de kan identifiseres som enkeltkomponenter. Modifisere etterspørselen kan skje gjennom å variere prisen eller å reklamere. Valget om ikke å tilfredsstille etterspørselen kan innebære at man ikke leverer til alle etterspørrere.

For å kunne gjøre de nevnte kapasitetsvurderingene bør man imidlertid først identifisere enkelte områder ved etterspørselen: Er det et forutsigbart mønster i etterspørselen? I så fall, når er det mest å gjøre? Hva er årsaken til variasjonen i etterspørselen, og er denne variasjonen tilfeldig av natur? Kan etterspørselen etter en spesiell tjeneste over tid deles opp innen markedssegmentet og reflektere komponenter som bruksmønster til en spesiell type kunder eller for en spesiell hensikt? (Lovelock 1984). Kunder genererer ulik lønnsomhet, og 80/20-regelen viser at 80 % av totalt salgsvolum i en virksomhet typisk genereres av bare

20 % av kundene, og at 80 % av de totale kostnadene ved å tjene alle kundene sannsynligvis pådras av bare 20 % av kundene (men antageligvis ikke den samme 20 % -andelen). Det er nødvendig å finne ut hvilke kunder som er, eller har potensial til å bli, svært lønnsomme (Payne 2006). Et viktig poeng, i følge Lovelock (1984), er at bedrifter med begrenset kapasitet bør bruke mest mulig av kapasiteten på de mest lønnsomme kundene.

2.4 Oppsummering av teori

I første del av teorikapittelet ble utviklingen fra kostnadsledelse til strategisk kostnadsledelse presentert. Dette var for å vise bakgrunnen for, og hensikten med, den strategiske tankegangen innen kostnadsledelse. Videre ble Strategic Cost Management (SCM) presentert. Her ble formålet med rammeverket beskrevet, og det ble gitt en gjennomgang av innholdet i de tre hovedområdene i rammeverket: strategisk posisjoneringsanalyse, kostnadsdriveranalyse og verdikjedeanalyse. Teorien viste at SCM-rammeverket kan deles inn i tre overordnede områder: kostnadsreduksjon, inntjening og ledelse.

I andre del av teorikapittelet ble litteratur om karakteristiske trekk ved tjenesteproduserende selskaper presentert, herunder kostnadsstruktur, kundens rolle, kunde verdi og utfordringer når det gjelder produktivitet. På bakgrunn av dette var det klart at to av de overordnede områdene innen SCM, *inntjening* og *ledelse*, var aktuelle. Og i tredje del av teorikapittelet ble *kunde verdi*, *intern og ekstern effektivitet* og *kapasitetsutnyttelse* valgt som aktuelle perspektiver for analysen. Dette er områder som er betydningsfulle for de økonomiske forholdene i tjenesteproduserende selskaper, og som kan knyttes til inntjenings- og ledelseelementet i SCM. Innen de tre perspektivene inkluderte vi ytterligere litteratur, som vi anser for å være relevant for å definere begrepene og for å kunne gi en mer inngående drøfting av funnene i forhold til SCM-rammeverket.

3 Metode

Her vil vi gjøre rede for hvilke metodiske valg og tilnæringsmåte vi har lagt til grunn for studien. Deretter begrunner vi valg av forskningsopplegg, beskriver datainnsamlingsprosessen og gir avslutningsvis en evaluering av metodevalg og etiske hensyn.

3.1 Vitenskapsteori

I følge Nyeng (2008) handler vitenskapsteori om hva forskning er, og forskning handler igjen om det å produsere kunnskap. Innen vitenskapsteori skiller man mellom ontologi og epistemologi. Ontologi omhandler hva man mener vitenskap handler om, og hvilke økonomiske gjenstander som finnes, det vil si læren om det værende. Med epistemologi menes læren om kunnskap og kunnskapstilegnelse, og innebærer dermed et syn på hvilke typer kunnskap man mener er mulig og relevant. For å kunne gjennomføre et metodevalg er det derfor nødvendig å ha meninger om epistemologiske problemer, noe som igjen forutsetter at man er bevisst på det ontologiske fundamentet som ligger til grunn.

Det finnes to hovedtradisjoner innenfor menneskevitenskapelig forskning: *positivismen* og *hermeneutikken*. De to hovedtradisjonene tilnærmer seg virkeligheten på helt ulike måter, og innebærer en ulik oppfatning om hva vitenskap om mennesket og samfunnet er. I *positivismen* legger man vekt på å analysere observerbare fakta og søke etter lovmessige forklaringer. *Hermeneutikken* er, i motsetning til *positivismen*, ikke orientert mot abstrakt kunnskap og lovmessigheter i samfunnet. Denne tradisjonen handler om å danne seg en forståelse av meningsfulle fenomen eller gjenstander som ikke fullstendig kan beskrives ved fysiske kriterier. Innenfor *hermeneutikken* søker man etter en helhetsforståelse, og tolkning og forståelse må alltid innebære en tolkning og forståelse av sammenhenger (Nyeng 2008). I *hermeneutikken* vil den ontologiske tilnærmingen ha fokus på at generelle lover ikke eksisterer. Den epistemologiske retningen innenfor *hermeneutikken* fokuserer på det unike og særegne ved et fenomen; kunnskapen er unik og lokal (Jacobsen 2005).

Målet med denne studien er ikke å avdekke og forklare generelle fenomen, men heller det å søke etter menneskets helhetlige forståelse av et fenomen. Vi har derfor et hermeneutisk ståsted. Hensikten med denne studien er å undersøke betydningen av strategisk kostnadsledelse i tjenesteproduserende selskaper, og fokus er rettet mot enkeltpersoners

subjektive holdninger og meninger om forhold ved virksomheten i regnskapsførerbyrå. Disse personenes subjektive meninger og deres forståelse vil ikke utgjøre en lovmessighet i samfunnet, og vi søker derfor i stedet etter enkeltpersonenes unike og lokale kunnskap på dette området.

3.2 Forskningsdesign

Problemstillingen legger føringer for hvilken fremgangsmåte som egner seg best, og en må derfor ta stilling til hvilke typer data man trenger, hvordan dataene skal skaffes og hvordan de skal analyseres for å vurdere valget av forskningsdesign. Hvilket design som bør velges avhenger dessuten av hvor mye en vet om området og hvilke ambisjoner en har i forhold til å analysere og forklare sammenhenger. En skiller vanligvis mellom tre hovedtyper design: eksplorativt (utforskende) design, deskriptivt (beskrivende) design og kausalt (årsak-virkning) design (Gripsrud, Olsson og Silkoset 2004).

Et deskriptivt design brukes gjerne når analytikeren har en grunnleggende forståelse av problemområdet, og formålet er å beskrive situasjonen på et bestemt område. I slike tilfeller eksisterer det allerede teori på området (Gripsrud, Olsson og Silkoset 2004). Hensikten med oppgaven er å undersøke hvilken betydning strategisk kostnadsledelse kan ha i tjenesteproduiserende selskaper. Siden det allerede eksisterer teori om strategisk kostnadsledelse rettet mot vareproduiserende selskaper, men vi ønsker å beskrive forholdet på et annet område, anser vi et beskrivende design for å være mest passende.

En kan ha en induktiv eller en deduktiv tilnærming. I vårt tilfelle er en induktiv tilnærming mest hensiktsmessig, der man går fra empiri til teori og idealet er at forskeren har et åpent sinn og samler inn all relevant informasjon for deretter å systematisere dataene (Gripsrud, Olsson og Silkoset 2004).

Videre kan et undersøkelsesdesign klassifiseres ut fra om studien går i bredden (ekstensiv) eller i dybden (intensiv). Målet med oppgaven er ikke å generalisere, men å oppnå en forståelse og få bedre innsikt i et problemområde. På bakgrunn av dette ser vi det hensiktsmessig å undersøke noen få bedrifter (enheter), og se på mange ulike variabler innenfor disse enhetene. Dette samsvarer med det intensive opplegget der en går i dybden på

noen få enheter, og hensikten er å få et så helhetlig bilde av en situasjon, fenomen eller hendelse som mulig (Jacobsen 2005).

3.3 Undersøkelsesenheter

Ut fra valget av intensivt undersøkelsesopplegg ser vi det hensiktsmessig å velge et casedesign. Casestudier er tids- og stedsspesifikke og egner seg når en ønsker en dypere forståelse av et fenomen. Casestudier har vanligvis ikke til hensikt å teste teorier eller å generalisere funn, men er interessert i det utvalgte caset. Casestudier egner seg også når vi ønsker informasjon om hva som er spesifikt med et spesielt sted, som for eksempel en organisasjon. Med spesifikt menes konteksten til caseenheten. Casestudier egner seg dessuten godt til teoriutvikling, fordi en dybdeundersøkelse av et enkelttilfelle kan finne ting en ikke var klar over på forhånd. Ut fra funnene kan en danne hypoteser som senere kan testes gjennom andre casestudier eller andre studieopplegg (Jacobsen 2005).

Vi har regnskapsførerbyrå som undersøkelsesenheter og har valgt fire byrå med ulik størrelse når det gjelder ansatte og omsetning. Utvalget strekker seg fra å ha 6 til 16 ansatte, og omsetning fra 5,39 millioner til 10,74 millioner kroner. Ved valget av byråene la vi vekt på at de hadde lønnsom drift slik at undersøkelsen vår ble basert på virksomheter med kontroll og oversikt over egen drift, og ved kun å forholde oss til fire casebedrifter kunne vi gå i dybden på hvert enkelt byrå. Regnskapsførerbyråene er relativt små, noe som gjorde det oversiktlig og mulig for oss som utenforstående å få innblikk i hvordan de styres. Byråene er alle lokalisert i Trondheimsområdet, da vi ikke anser geografisk beliggenhet som en betydningsfull faktor for problemstillingen vår. De fire regnskapsførerbyråene er Trondheim Regnskapskontor AS, Soldi Regnskap AS, Orion Regnskap AS og Collegium Regnskap AS.

Mange casestudier fokuserer kun på én enkelt case, men når man ønsker å se noe mer generelt på fenomener på tvers av flere case, kan en anvende komparative casestudier. Da flyttes fokus fra det helt spesifikke til noe mer generelt. Slike design er teoretisk fundert, noe som vil si at man har en teori eller en hypotese en ønsker å undersøke, og at man velger case som er best egnet til formålet (Jacobsen 2005). I vårt tilfelle foreligger det allerede teori som gjelder strategisk kostnadsledelse i tradisjonelle vareproduserende selskaper, mens vi ønsker å undersøke området i forhold til tjenesteproduserende selskaper. Vi ønsker å kunne gå i dybden, men samtidig ha et noe mer generelt fokus, og det var derfor naturlig å velge et

komparativt casedesign med fire regnskapsførerbyrå av ulik størrelse og omsetning. Jo flere case en har, jo større er muligheten for å kunne generalisere funnene til å gjelde andre case som vi ikke har undersøkt. Problemet med en slik tilnærming, med mindre vi analyserer svært mange case, er imidlertid at en som regel alltid må nøye seg med få enheter (case) og at generalisering til andre case vil bli svært usikker (Jacobsen 2005).

3.4 Forskningsmetode

Kvalitativ og kvantitativ forskning fremstår som to vesentlige tenkemåter innenfor samfunnsforskningen i forhold til hvordan man fremskaffer informasjon om samfunnet, og deretter analyserer dette (Tjora 2010). Med en problemstilling som krever åpenhet og fleksibilitet, og et hermeneutisk ståsted, er det naturlig å velge en kvalitativ forskningsmetode. Kvalitativ metode egner seg best når en har til hensikt å avklare et uavklart tema nærmere og få frem en nyansert beskrivelse av temaet. Kvalitativ metode er også best egnet når vi vet lite om temaet vi ønsker å undersøke. Manglende kunnskap om problemstillingen før en undersøkelse gjør det vanskelig å utforme fornuftige spørsmål til et spørreskjema, og det er derfor behov for fleksible undersøkelsesopplegg der opplegget kan endres i løpet av undersøkelsesprosessen (Jacobsen 2005).

3.5 Datainnsamling

De tre hovedgruppene for datagenerering innen kvalitativ forskningsmetode er observasjonsstudier, intervju og dokumentstudier. Videre er det vanlig å skille mellom to typer data: primærdata og sekundærdata. Primærdata er data som vi selv samler inn for å svare på problemstillingen, mens sekundærdata er data som er samlet inn for andre formål (Jacobsen 2005). Vi har valgt å benytte oss av dybdeintervjuer og dokumentstudier for datainnsamlingen, og dybdeintervju vil dermed være primærdata, mens dokumentstudier vil være sekundærdata.

3.5.1 Sekundærkilder

Tjora (2010) presenterer fire ulike typer dokumenter ved dokumentstudier: casespesifikke dokumenter, generelle dokumenter, dokumenter fra media og forskningsdokumenter. Vi har benyttet oss av alle de fire dokumenttypene. Vi har anvendt casespesifikke dokumenter i form av informasjon fra nettsidene til byråene, samt årsregnskap innhentet fra Brønnøysundsregisteret. Dette har vi brukt for henholdsvis å hente informasjon om

casebedriftene i forkant av intervjuene og se hvordan de ønsker å fremstå, og for å få en oversikt over den økonomiske utviklingen i bedriftene. Vi har benyttet generelle dokumenter i form av offentlige utredninger og lovverk i tilknytning til regnskapsførerbransjen. Vi har også benyttet informasjonsskriv, statistikk og tilsynsrapporter fra Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF) for å få en forståelse for regnskapsførerbransjen. Videre har vi anvendt informasjon fra media i form av artikler fra aviser og nettsteder, og vi har benyttet forskningsdokumenter fra forskningsinstitusjoner og fagtidsskrifter som viser til funn på andre områder som kan knyttes til regnskapsførerbransjen. Bruk av forskningsdokumenter står for en spesielt viktig del av sekundærkildene våre, fordi veilederen vår, Levi Gårseth-Nesbakk, for tiden er prosjektleder for et forskningsprosjekt som ser på hva som ligger til grunn for variabel lønnsomhet i regnskapsførerbransjen. Prosjektet er igangsatt på forespørsel fra NARF, og hensikten er *”å gjøre bransjen mer fokusert på og tilpasningsdyktig til endringer som er på gang eller utfordringer vi ser kommer med full styrke”* (Narf.no a). Undersøkelsene skjer blant annet gjennom en rekke intervjuer av ulike regnskapsførerbyråer for å finne ut hvilke forhold som påvirker lønnsomheten i det enkelte byrå. Disse intervjuene tar for seg en del av områdene som vi diskuterer i oppgaven vår, og vi inngikk derfor et samarbeid om å transkribere noen av intervjuene, og fikk tilgang på dataene fra disse intervjuene. Vi fikk også tilgang på dataene i den endelige prosjektrapporten. På den måten fikk vi ytterligere informasjon som kunne være med på å styrke konklusjonene våre, eller eventuelt sette våre data på prøve.

I tillegg til konkrete intervjudata og data fra prosjektrapporten, fikk vi tilgang på data fra et seminar som ble avholdt i forbindelse med dette forskningsprosjektet. Seminaret ”Dagens vs. fremtidens regnskapsførerbyrå?” ble avholdt på Universitetet i Nordland 30. januar 2012, og fokus på seminaret var relasjoner mellom kunder og byrå, med diskusjon rundt hva som kjennetegner regnskapsførerbransjen i dag, og hvordan en tenker seg fremtidens regnskapsførerbyrå vil være. Deltakerne var representanter fra en rekke regnskapsførerbyrå, samt deres kunder og andre interessenter. Seminaret bestod av tre foredrag om tidsaktuelle forhold i regnskapsførerbransjen og en kafédialog. Kafédialogen innebar at deltakerne ble delt inn i grupper som hver fikk tildelt et bestemt tema som skulle diskuteres. Deltakerne diskuterte de enkelte temaene i et begrenset antall minutter og flyttet seg så til et nytt bord der de fikk et nytt tema og nye diskusjonspartnere. Etter diskusjonen ble innspill fra diskusjonene oppsummert og deltakerne fikk mulighet til å vekte hvilke av innspillene de så på som viktigst. I utgangspunktet deltok vi på seminaret for å få en bedre forståelse for

regnskapsførerbransjen i praksis, men diskusjonene på seminaret kom inn på flere områder som var interessante for oppgaven vår, og vi fikk derfor tilgang til dataene og har anvendt dem i oppgaven.

3.5.2 Primærkilder

I dybdeintervjuet fokuserer man på forhold knyttet til informantens subjektivitet.

Dybdeintervjuet er derfor godt egnet i situasjoner hvor man ønsker å studere meninger, erfaringer og holdninger, hvor formålet er å få informanten til å reflektere over sine egne opplevelser. Målet er å skape en fri samtale som omhandler forhåndsbestemte tema som er aktuelle for forskningen (Tjora 2010).

Intervjuprosessen

Vi valgte å benytte daglig leder som informant i de utvalgte regnskapsførerbyråene. Siden alle byråene er relativt små, tar vi utgangspunkt i at daglig leder har god oversikt over den daglige driften, samtidig som han eller hun selv deltar aktivt i regnskapsarbeidet.

Prosessen begynte med at vi valgte ut noen regnskapsførerbyråer vi ønsket å benytte i studien og tok kontakt med daglig leder over e-post. Her forklarte vi kort hva studien gikk ut på og spurte om de kunne tenke seg å være en del av denne. De byråene som viste interesse tok vi kontakt med over telefon for å gjøre rede for praktiske forhold knyttet til selve intervjuet, samtidig som vi avtalte dato og tid for et intervju.

Før gjennomføringen av selve intervjuet utarbeidet vi en intervjuguide for hvert regnskapsførerbyrå (se vedlegg). For å sikre at vi stilte relevante spørsmål i forhold til problemstillingen vår, brukte vi god tid på å lese om regnskapsførerbransjen og teori om strategisk kostnadsledelse og tjenesteproduserende selskaper før vi utarbeidet intervjuguiden. Deltakelsen på Bodø-seminaret var også en del av forberedelsene ved at det ga en bedre forståelse for vårt empiriske felt.

En intervjuguide inneholder de ulike emnene som man skal ta opp i løpet av intervjuet, og kan enten utformes som en grov skisse over de ulike emnene, inneholde forslag til spørsmål eller være et detaljert oppsett med presise spørsmålsformuleringer (Kvale 2007). Vi valgte et oppsett med nøyaktige spørsmålsformuleringer, slik at vi ved hjelp av intervjuguiden forsikret oss om at vi i løpet av intervjuet fikk den informasjonen vi ønsket. Intervjuguiden bestod av

fire ulike emner: opplysninger om informant, strategisk posisjonering og konkurransesituasjon, kunderelasjoner og kompetanse, med til sammen 16 – 18 spørsmål, avhengig av hvilket regnskapsførerbyrå vi snakket med. Vi utformet også en egen guide som vi selv disponerte under intervjuet, hvor vi i tillegg til spørsmålsformuleringer også hadde notert stikkord og eventuelle hjelpe- og oppfølgingsspørsmål som kunne dukke opp i forbindelse med selve spørsmålet. En uke før hvert intervju tok vi kontakt med regnskapsførerbyråene over e-post. Vi sendte intervjuguiden til daglig leder og bekreftet avtalen for intervjuet. Dette gjorde at informantene fikk tid på forhånd til å se nærmere på hva slags informasjon vi ønsket, slik at vi sikret oss gjennomtenkte svar fra informantene.

Intervjuene fant sted i regnskapsførerbyråets egne lokaler og tok omtrent en time. Før selve intervjuet presenterte vi oss selv og forskningsspørsmålet vårt, og ga informasjon om hvordan dataene skulle benyttes og oppbevares i etterkant av intervjuet. Under intervjuet ble det benyttet lydopptak, og det var derfor viktig å informere informantene om dette på forhånd og få deres samtykke til å ta opp samtalen på bånd. Bruk av lydopptak gjorde at vi kunne forsikre oss om at vi fikk en korrekt gjengivelse av informasjonen fra informanten, samtidig som intervjueren kunne konsentrere seg om å stille eventuelle oppfølgingsspørsmål og sikre god flyt i intervjuet. I tilfelle det skulle oppstå tekniske feil med båndopptakeren deltok vi begge på intervjuene, hvor den ene hadde ansvar for å stille spørsmålene mens den andre noterte underveis.

I etterkant av intervjuet transkriberte vi lydfilene. Ved å transkribere et intervju fra muntlig til skriftlig form, vil samtalen bli strukturert slik at den er bedre egnet for analysering i etterkant. Dette gjør at man får bedre oversikt over informasjonen man har samlet inn (Kvale 2007). Vi hørte først gjennom lydfilen en gang og noterte ned nøyaktig hva som ble sagt for å sikre at vi fikk med oss alle opplysningene. Deretter hørte vi gjennom hele lydfilen i sin helhet en gang til for å forsikre oss om at all informasjon var blitt notert ned. Ut i fra de transkriberte dokumentene utarbeidet vi et referat som vi sendte via e-post til informantene slik at de kunne lese gjennom og eventuelt korrigere eller legge til informasjon hvis det var noe de opplevde som mangelfullt eller uklart. Dette var viktig for å sikre kvalitet i de innsamlede dataene våre.

3.6 Evaluering av metode

Undersøkelsesopplegget må underkastes en kritisk drøfting når en skal vurdere om konklusjonene er gyldige og til å stole på, og en skal alltid søke å minimere problemer knyttet

til gyldighet (validitet) og pålitelighet (reliabilitet). Høy validitet innebærer at undersøkelsesopplegget er velegnet til å belyse den problemstillingen vi ønsker å undersøke, kort sagt at vi har fått tak i det vi ønsket å få tak i. Høy reliabilitet innebærer at vi kan stole på dataene vi har samlet inn og krever derfor at resultatene vi kommer frem til i minimal grad er påvirket av undersøkelsesopplegget (Jacobsen 2005).

Intervju måler personlige synspunkter på forholdene vi undersøker. Når vi bruker dataene fra intervjuene med daglig leder er det derfor viktig for reliabiliteten at vi tar hensyn til at informasjonen vi får er basert på vedkommendes forståelse, meninger og oppfatninger av forholdene i den respektive casebedriften. Det er også viktig å huske på at det er holdninger og ikke atferd vi måler. Vi har valgt daglig leder som informant og representant for casebedriftene fordi vi mener at vedkommende besitter den beste kunnskapen om det vi ønsker å undersøke. Det kunne vært verdifullt å få informasjon fra noen av de ansatte i byråene også, men her har vi vært nødt til å begrense oss ut fra datamengden vi klarer å håndtere i perioden vi har til rådighet. Et annet aspekt ved reliabiliteten er at intervjuguiden ble sendt til daglig leder i forkant av intervjuet. Dette ga daglig leder anledning til å sette seg inn i temaene vi ønsket å snakke om under intervjuet. Denne betenkningstiden kan imidlertid også ha påvirket hva daglig leder valgte å svare på de enkelte spørsmålene i forhold til om spørsmålene hadde blitt presentert for første gang under intervjuet. Lydopptaket øker reliabiliteten fordi det ga mulighet for å få tak i alt daglig leder fortalte underveis i intervjuet, og i så måte sikret mulighetene for korrekt gjengivelse av informasjonen under transkriberingen. Transkripsjoner innebærer imidlertid en oversettelse fra et muntlig til et skriftlig språk, hvor begge språkene har sine egne regler. Transkripsjoner er dermed abstraksjoner, og ikke kopier eller gjengivelser av en egentlig realitet (Kvale 2007). En må derfor være oppmerksom på at transkriberingen også til en viss grad vil kunne påvirke resultatene. I vårt tilfelle er imidlertid hensikten å få tak i svaret på de enkelte spørsmålene, og ikke sinnsstemningen eller måten informanten uttaler seg på, som gjerne har betydning ved intervjuer om personlige forhold og lignende. Vi mener derfor at dataene vi har transkribert vil kunne anses som reliable for analysen vår.

Når det gjelder validiteten for intervjuopplegget så mener vi at den er blitt ivaretatt gjennom intervjuguiden, som sikret at vi kom inn på de temaene vi ønsket å belyse, og ved å gjennomføre intervjuet på arbeidsstedet til daglig leder slik at konteksten ikke påvirket innholdet. Referatene som ble tilsendt informantene i etterkant var også en form for

kvalitetssikring i forhold til validiteten, siden dette var en kontroll på om de kjente igjen svarene sine og ga dem en mulighet til å varsle om eventuelle feil eller mangler. I løpet av intervjuprosessen oppdaget vi dessuten trender i svarene fra informantene, noe som gjorde at vi etter fire intervjuer anså å ha tilstrekkelig grunnlag til å svare på problemstillingen, og som er et tegn på at validiteten for resultatene er god.

Dokumentstudiene, som i tillegg er sekundærkilder, er også sårbare for problemer med reliabiliteten og validiteten. Fordelen med dokumenter er at det representerer tidsbilder fri for selektiv hukommelse og refortelling. Det er imidlertid viktig å være oppmerksom på at dokumentene er kontekstavhengige. For det første er de nedtegnet på et spesielt tidspunkt og sted, noe som kan påvirke validiteten. For det andre vil fremstillingen og innholdet i dokumentene være avhengig av hvem som har skrevet dokumentene og for hvilke lesere, noe som påvirker reliabiliteten. Vi har heller ikke kontroll over hvordan data er blitt samlet inn eller hvilke måleapparater og innsamlingsmetoder som er brukt (Jacobsen 2005). Det er derfor viktig med en kritisk vurdering av de enkelte dokumentene som blir anvendt som data for å besvare problemstillingen. Vi har vektlagt å bruke offentlige dokumenter som har vært gjenstand for kontroll før publikasjon, og vi har tatt høyde for at informasjon på hjemmesidene til casebedriftene vil være påvirket av hvordan bedriftene ønsker å fremstå for omverdenen. Videre har vi vært oppmerksomme på hva slags type nettsteder og organisasjoner vi har hentet informasjon fra, og sjekket datoer for siste oppdatering av nettsidene.

Det ovenstående som er skrevet om validitet har med den interne validiteten å gjøre, altså om resultatene kan oppfattes som riktige. Den eksterne validiteten har med i hvilken grad funnene fra undersøkelsen kan generaliseres. Dette kan skje enten ved å generalisere ut fra data i et mindre utvalg undersøkelsesenheter til et mer teoretisk nivå, eller ved å generalisere hyppigheten av et fenomen. I vårt tilfelle har vi et fåtall undersøkelsesenheter og respondenter, og det er derfor problematisk å skulle forsøke å overføre dette til generelt å gjelde regnskapsførerbyråer, og spesielt ikke ethvert tjenesteproduserende selskap. Det er heller ikke hensikten med denne oppgaven.

3.7 Etiske hensyn

I Norge er det tre grunnleggende krav for forskningsetikk i forbindelse med forholdet mellom forsker og dem det forskes på: informert samtykke, krav på privatliv og krav på å bli korrekt gjengitt (Jacobsen 2005).

En forutsetning for begrepet ”informert samtykke” er at det er frivillig deltakelse i undersøkelsen og at vedkommende vet om eventuelle positive og negative konsekvenser av å delta. Informantene skal også alltid ha muligheten til å trekke seg fra undersøkelsesopplegget (Jacobsen 2005). I vårt tilfelle sendte vi en e-post med informasjon om oss, problemstillingen, hensikten med prosjektet og deretter en forespørsel om intervju. På den måten kunne respondentene selv vurdere om dette var noe de kunne tenke seg å delta på. Før intervjuet fikk deltakerne som nevnt intervjuguiden slik at de fikk enda bedre innsyn i hva vi ønsket å spørre om under intervjuet. Før selve intervjuprosessen startet, spurte vi dessuten om det var i orden at vi benyttet lydopptak og vi informerte om at båndet kunne stanses underveis dersom vedkommende ønsket det.

Krav på privatliv har med konfidensialitet å gjøre, og her er det viktig å tenke gjennom hvor følsom informasjonen er for den som undersøkes (Jacobsen 2005). Alle informantene ga samtykke i forhold til å bruke navnet til casebedriftene i oppgaven. Dette samtykket innebar imidlertid at dataene ikke karakteriseres som anonyme og at det måtte søkes om konsesjon for lagring av personidentifiserende informasjon. Bruk av lydopptak krever også denne meldeplikten. Vi registrerte derfor prosjektet hos Norsk Samfunnsvitenskapelig Datatjeneste (NSD) før prosjektet satte i gang og fikk de godkjenningene som kreves for å lagre og behandle intervjudataene.

Krav til korrekt gjengivelse innebærer at forskeren skal forsøke å gjengi resultater fullstendig og i en riktig sammenheng, i den grad det er mulig. Det vil imidlertid ikke være mulig å kunne gi resultatene i en fullstendig sammenheng, fordi det ville bety at en for eksempel måtte presentere den ordrette transkriberingen. All analyse av data vil med andre ord være en reduksjon av detaljer og mangfold (Jacobsen 2005). Av dette forstår vi at vi må være svært oppmerksomme på hvilke data som krever en fullstendig gjengivelse for å få frem den riktige meningen ved uttalelsene til informantene våre.

4 Bransje- og casebeskrivelse

Her vil vi presentere regnskapsførerbransjens struktur og lovpålagte krav, samt gi en presentasjon av Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening. Til slutt vil vi gi en beskrivelse av de enkelte casebedriftene vi har benyttet ved innsamling av data.

4.1 Regnskapsførerbransjen

4.1.1 Bakgrunn

De første regnskapsførerbyråene ble etablert i 1930-årene, og siden den tid har regnskapsførerbransjen økt betydelig på grunn av flere lovverk og lovpålagte regnskaps- og rapporteringskrav. Etter regnskapsloven § 3-1 må alle regnskapspliktige hvert år utarbeide årsberetning og årsregnskap etter lovens bestemmelser, og mange selskaper velger å benytte seg av eksterne regnskapsførere til å utføre den pålagte rapporteringen (NOU 2008: 12).

1. september 1993 trådte loven om autorisasjon av regnskapsførere i kraft, noe som innebærer at dersom man skal føre regnskap for andre må man etter loven være autorisert av Finanstilsynet. Hensikten med autorisasjonsordningen er å opprettholde god faglig kvalitet i regnskapsførerbransjen, og samtidig sikre at regnskapsførere utfører arbeid på en betryggende måte, og dermed opprettholder plikter som er i samsvar med forskrifter og lovgivning. Ordningen sikrer dessuten at alle har tilgang til kvalifisert hjelp, da mange små og mellomstore bedrifter velger å benytte seg av eksterne regnskapsførere, og bør derfor være sikret et minstekrav av faglig kvalitet (Otp. prp. nr. 1 (1998-99)). For å oppnå autorisasjon som regnskapsfører i dag stilles det blant krav om en bachelorgrad innenfor økonomi og administrasjon, samt relevant praksis innenfor regnskaps- og bokføringslovgivningen. For at et regnskapsførerbyrå skal bli godkjent som autorisert, må daglig leder i byrået være autorisert regnskapsfører. Alle regnskapsførerbyrå og regnskapsførere er i tillegg underlagt tilsyn av Kredittilsynet. Formålet er å se til at byråene og regnskapsførerne handler i samsvar med pliktene og kravene i regnskapsførerloven, herunder god regnskapsskikk (NOU 2008: 12).

En regnskapsførers oppgaver vil kunne variere fra kunde til kunde, men vil oftest bestå av å bistå i etableringen av regnskapssystem, interne rutiner og ha ansvar for den løpende regnskapsføringen. Den løpende regnskapsføringen innebærer blant annet sortering av bilag, skanning, kontering og bokføring, foreta avstemninger, utarbeide årsregnskap og årsoppgjør, samt utarbeide merverdi-, skattetrekk - og arbeidsgiveravgiftsoppgaver (NOU 2008: 12).

4.1.2 Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening

Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF) ble etablert i 1969, og har som formål å styrke regnskapsførernes posisjon i markedet, samt tilrettelegge for kvalitet og utvikling av kompetanse. Deres hovedoppgave er å sikre kvalitet i både regnskaps- og rådgivningstjenester, og at regnskapsførere følger etablerte rutiner for god regnskapsskikk. Utvikling av kunnskap og oppdatering innenfor fagfeltet vil være viktig siden bransjen preges av strenge kvalitetskrav. NARF tilbyr derfor sine medlemmer fagstøtte gjennom blant annet publisering av fagartikler og nyheter, samt kursprogram for regnskapsførerbransjen og bedrifter med egen regnskapsfunksjon (Narf.no b).

I 1996 ble kvalitetskontrollordningen i NARF etablert. Kontrollene gjennomføres minst hvert sjuende år og tar utgangspunkt i et samarbeid mellom NARF og Finanstilsynet. Alle medlemmer som fører regnskap for andre vil bli kontrollert. Denne kontrollen er en del av den samlede tilsynsvirksomheten i regnskapsbransjen som Kredittilsynet gjennomfører (NOU 2008: 12).

I slutten av desember 2010 var det registrert 5 759 personmedlemmer i NARF av totalt 9 279 autoriserte regnskapsførere, noe som vil si at 62 % av alle autoriserte regnskapsførere er medlem av NARF (Narf 2010).

4.1.3 Bransjestruktur

Regnskapsførerbransjen er en fragmentert bransje, med et stort antall foretak og stor geografisk spredning. I følge Finanstilsynets tilsynsrapport (2011) var det 2691 autoriserte regnskapsførerbyråer i Norge i 2010, og antallet har holdt seg relativt stabilt siden 2005.

I Norge kategoriseres små bedrifter som bedrifter med inntil 20 ansatte, og mellomstore bedrifter har mellom 20 og 100 ansatte (NOU 1995: 16). Over 99 % av bedriftene i Norge har 100 ansatte eller færre, og havner dermed i denne kategorien (SSB.no).

Regnskapsførerbransjen er ikke noe unntak: Regnskapsførerbyråene betjener hovedsakelig små og mellomstore bedrifter, og kan i all hovedsak også selv karakteriseres som denne typen virksomheter (Nordhaug 2000). Hele 94,4 % av alle foretak i regnskapsførerbransjen har færre enn 10 årsverk. I følge administrerende direktør i NARF, Sandra Riise, kan årsaken til at det finnes så mange små regnskapsførerbyrå hovedsakelig forklares med at

regnskapsføreryrket er et yrke der det er mulig å skape sin egen arbeidsplass, preget av frihet og fleksibilitet (Riise 2004).

Finanstilsynet konstaterer imidlertid en viss utvikling mot større konsentrasjon i bransjen, og i følge Finanstilsynets årsmelding for 2010 består bransjen av i underkant 20 større selskaper og grupperinger. Åtte av de større aktørene står for en markedsandel på 18,6 % i regnskapsåret 2009 og har dermed en dominerende rolle i regnskapsførerbransjen. De store aktørene er organisert enten i ett selskap, i konsern, som franchise eller som en kombinasjon av dette. Det bemerkes imidlertid at de store kjedene, som utad fremstår som ett regnskapsførerforetak, i all hovedsak består av til sammen 115 selvstendige selskaper. Dette innebærer at også deres virksomhet kan betegnes som små og mellomstore enkeltstående foretak (Finanstilsynet 2011).

De totale inntektene fra regnskapsføreroppdrag i bransjen for regnskapsåret 2009 var på 10 milliarder. Til sammenligning var de totale inntektene i 1999 på 3,4 milliarder, noe som illustrerer at regnskapsførerbransjen har hatt en svært god økning i de totale inntektene det siste tiåret. Finanstilsynet (2011) rapporterer at bransjen fortsatt er i vekst, og i følge tilsynsrapporten kan dette sees i sammenheng med at det har vært en økning i antall oppdrag i bransjen, i tillegg til en kombinasjon av økte timesatser og økt effektivitet.

Det er imidlertid meget store variasjoner mellom regnskapsførerbyråene hva økonomiske resultater angår. Gjennomsnittlige inntekter, årsresultat og resultatgrad i regnskapsførerbyråene har riktignok økt betydelig i perioden fra regnskapsåret 2005 til regnskapsåret 2009, men det er mange selskaper som går med underskudd (Finanstilsynet 2011). De beste regnskapsførerbyråene har virkelig gode resultater, mens de dårligste sliter med å opprettholde inntjening som kan forsvare normale lønninger. En finner de største variasjonene hos de minste byråene (Riise 2004). I 2009 gikk eksempelvis 16,3 % av regnskapsførerbyråene med underskudd, noe som er en betydelig andel. Finanstilsynet legger vekt på at det kan være flere ulike årsaker til dette, men vurderer inntjeningen i bransjen uansett å være for lav (Finanstilsynet 2011).

Regnskapsførerbransjen har oppdrag fra alle typer organisasjonsformer, men andelen som er organisert som enkeltpersonforetak eller aksjeselskap er likevel størst. Det har vært en positiv utvikling i antall oppdrag, og i perioden 1999 til 2009 har økningen vært hele 50 %

(Finanstilsynet 2011). Basistjenestene som tilbys dreier seg som nevnt om bokføring, årsoppgjør og innrapportering av historiske data til myndighetene. I senere tid har NARF imidlertid registrert en dreining mot rådgivning hos en del av bransjens utøvere (Riise 2004).

Et særpreg ved regnskapsførerbransjen er at den lokale konkurransen byråene møter er vidt forskjellig. Noen byråer opplever sterkt konkurransepress, mens andre byråer i praksis opererer som monopolister innenfor sitt geografiske område. En undersøkelse av Nordhaug (2000) viste at tre av de seks byråene i undersøkelsen opplevde svak konkurranse, mens de tre andre opplevde hard konkurranse. Byråene som oppga svak konkurranse hadde et jevnt tilsig av nye kunder, og deres primære mål var å betjene kundene de allerede hadde på en god måte. De tre andre byråene opplevde imidlertid hard konkurranse, spesielt på tradisjonelle regnskapstjenester i forhold til pris og kvalitet på produktet som blir levert (Nordhaug 2000). Undersøkelsen tok også for seg synet på framtidig konkurranseutvikling. Flere av byråene forventet at mange små og reaktive byråer enten vil gå under en paraply av flere små eller gi opp. Byråene så for seg at IT vil skape et A- og et B-lag, der B-laget vil konsentrere seg om basistjenestene, mens A-laget vil prøve å utvikle tjenestespekteret og IT-bruken. Fra byråenes synspunkt vil sammenslåinger bli nødvendig for å skape stordriftsfordeler for store og nødvendige IT-investeringer og kompetanseinvesteringer. Det var dessuten en forventning om at kundene vil stille større krav til både seg selv og regnskapsførerbyråene, og at byråer i større grad vil søke synergier, også i form av alliansedannelser og landsdekkende kjeder. Byråene anså andre byråkjeder og revisorer som de viktigste konkurrentene, men la vekt på at også finansielle rådgivere, advokater og IT-eksperter kan gi hard konkurranse (Nordhaug 2000).

4.2 Presentasjon av casebedrifter

4.2.1 Trondheim Regnskapskontor AS

Trondheim Regnskapskontor AS (TR) er et autorisert regnskapsførerbyrå som ble stiftet i 1991. Byrået har hovedkontor i Trondheim, og har i tillegg en avdeling i Mosjøen. Totalt har byrået 16 ansatte. Daglig leder har hatt stillingen som daglig leder i to år og har tidligere også sittet som styreleder. Han har ikke regnskapsførerbakgrunn, men er utdannet økonom.

I tillegg til ordinære regnskapstjenester, tilbyr regnskapsførerbyrået rådgivningstjenester innen økonomi, regnskap og skatt (Trk.st.no). Regnskapstall for de siste fem årene viser at TR har positive årsresultat og har hatt en jevn stigning i omsetningen. De siste tilgjengelige

tallene viser en omsetning på om lag 10,74 millioner kroner (Årsregnskap Trondheim Regnskapskontor AS 2010).

Byrået har totalt om lag 250 kunder og ca 80 % av kundeporteføljen består av små og mellomstore bedrifter. Kundene tilhører ulike bransjer og er hovedsakelig lokalisert i nærområdet.

4.2.2 Soldi Regnskap AS

Soldi Regnskap AS (Soldi) er et autorisert regnskapsførerbyrå som ble etablert i 1988. Byrået har åtte ansatte og er lokalisert i Trondheim (Soldi.no). Daglig leder har hatt denne stillingen i fire og et halvt år, av totalt fem år som ansatt i bedriften. I tillegg til oppgavene som følger med stillingen som daglig leder er hun regnskapsfører for en egen kundeportefølje.

I tillegg til ordinære regnskapstjenester, tilbyr Soldi en rekke andre tjenester for sine kunder, som for eksempel rådgivning og registrering av firma (Soldi.no). Soldi har opplevd en stabil vekst i både omsetning og årsresultat de siste årene, og omsetningen var i 2010 tilnærmet 5,39 millioner kroner (Årsregnskap Soldi Regnskap AS 2010).

Soldi har i dag nærmere 170 kunder, som alle er lokalisert innenfor Trondheims grenser. Kundemassen består av både små og mellomstore bedrifter innenfor ulike bransjer. Om lag 80% av den totale omsetningen kommer fra kunder med under 20 ansatte.

4.2.3 Orion Regnskap AS

Orion Regnskap AS (Orion) er et autorisert regnskapsførerbyrå med seks ansatte, lokalisert i Trondheim. Byrået ble etablert i sin nåværende form i 2003, men er en fortsettelse av regnskapsaktiviteter fra byråene Basale Regnskap AS og Knut Lie AS, og har derfor vært i regnskapsførerbransjen siden 1991. Orion har to eiere hvor den ene er daglig leder. Nåværende daglig leder trapper imidlertid ned, og oppgavene tilknyttet daglig lederfunksjonen fordeles derfor mellom de to eierne. Denne andre eieren er vår informant. Han er formann i styret og har vært totalt 20 år i bransjen. I tillegg til oppgavene tilknyttet stillingen som daglig leder har han ansvar for egne kunder.

Orion tilbyr sine kunder ordinære regnskapstjenester, herunder regnskapsføring, rapportering, årsoppgjør, selvangivelse og andre offentlige oppgaver, samt lønn (Orionregnskap.no). I

tillegg er byrået blant annet involvert i etablering av selskap, protokollservice og skatterådgivning. Byrået hadde i 2010 en omsetning på 6,36 millioner, og har de siste årene hatt en stabil vekst i omsetningen (Årsregnskap Orion Regnskap AS 2010).

Orion har valgt å spesialisere seg innenfor to hovedsegmenter; eiendom og liberale erverv, og byrået er markedsledende i Trondheim når det gjelder regnskap for legekontor og privatpraktiserende leger (Orionregnskap.no). Byrået har en kundemasse på totalt 280 kunder, hvor alle er små bedrifter og stort sett lokalisert i nærområdet. 75 % av kundemassen er helserelevante virksomheter og byrået fører i dag regnskap for 27 legekontorer.

4.2.4 Collegium Regnskap AS

Collegium Regnskap AS (Collegium) er et autorisert regnskapsførerbyrå som har vært i drift siden 1998 (Collegium-regnskap.no). Byrået er lokalisert i Trondheim og har totalt syv ansatte. Daglig leder drev tidligere et regnskapsførerbyrå alene, men har nå hatt stillingen i Collegium i snart fem år. Arbeidsoppgaver og ansvarsområde er primært regnskapsføring og årsoppgjør, og ellers ulike administrative oppgaver.

Byrået tilbyr tjenester som regnskap, lønn, fakturering og årsoppgjør. Byrået har også tjenester som budsjettering, firmaregistrering, bistand ved søknader og andre administrative rutiner. Regnskapstall for de siste fem årene viser at Collegium har positive årsresultat og har hatt en jevn stigning i omsetningen. I 2010 hadde byrået en omsetning på om lag 6,57 millioner kroner (Årsregnskap Collegium Regnskap AS 2010).

Collegium har ca 160 kunder fra ulike bransjer og av ulik størrelse, der om lag 80 % av kundene er små bedrifter. Kundene er hovedsakelig lokalisert i Trondheimsområdet.

5 Praktisering av strategisk kostnadsledelse i regnskapsførerbyrå

I denne delen av oppgaven vil vi presentere funnene fra dybdeintervjuene i de fire casebedriftene, samt aktuelle data fra NARF-prosjektet. Kapitlet er strukturert med utgangspunkt i intervjuguiden, der spørsmålene er basert på områder innenfor SCM-rammeverket. I tillegg sammenstilles svarene fra de andre informasjonskildene, slik at vi har et samlet grunnlag for analyse av funnene. Hensikten er å kartlegge praktiseringen av områdene innenfor SCM i regnskapsførerbyråene, for å kunne gjøre en analyse av rammeverkets betydning i neste kapittel i oppgaven. Hovedfunnene er avslutningsvis oppsummert i en tabell.

5.1 Overordnet mål og konkurransesituasjon

De fire regnskapsførerbyråene har alle det samme overordnede målet: Ha en økonomisk basis for å drive videre, slik at de kan bygge opp arbeidsplasser og tilby en trygg og god arbeidsplass. Ingen av bedriftene er opptatt av å maksimere profitten, men heller å oppnå et tilfredsstillende overskudd som sikrer stabil arbeidskraft. Et av byråene vektlegger spesielt å ha et ”going concern”, noe som innebærer et fokus på fortsatt drift. To av de andre byråene vektlegger trivsel på jobb som viktig delmål.

Videre er det fullstendig enighet om at den opplevde konkurransen er liten, nærmest ikke-eksisterende. Byråene er klar over at det er veldig mange regnskapsførerbyrå i Trondheim, men det er også mange bedrifter som har behov for deres tjenester, og ingen av byråene har direkte følelse med noen form for konkurranse: *”Det er liten konkurranse. Det er mer enn nok til alle (...) Det er alltid rom for nye i bransjen her.”* Dette samsvarer med opplevelsen av konkurranseforhold som regnskapsførerbyråene i Bodø diskuterte på seminaret, og dataene fra intervjuene i NARF-prosjektet. I et av NARF-intervjuene ble det påpekt at dette forholdet gjør regnskapsførerbransjen unik.

Alle byråene opplyser dessuten om at det ikke er behov for å bruke penger på markedsføring, fordi det uansett er et jevnt tilsig av kunder. Et av byråene kom i den anledning med en god beskrivelse av dette forholdet: *”Det er så vidt vi er representert på Gule Sider. Når man har mer enn nok å gjøre, så bruker man ikke 30 000 på en annonse for å få enda flere kunder.”* Det er byråenes eksisterende kunder som i all hovedsak skaffer dem nye kunder ved at de forteller om byrået videre til sine kontakter.

Flere av byråene påpekte at frafall av revisjonsplikten gjør at flere revisorer kan begynne å ta på seg regnskapsføreroppdrag fremover, noe som medfører at det kan bli økt konkurranse. Byråene er imidlertid ikke bekymret for dette på nåværende tidspunkt, da revisorer generelt ligger på et høyere prisnivå enn regnskapsførerbyråene. I følge Orion Regnskap AS (Orion) kan regnskapsførerbyrået eksempelvis legge på 20 % på sine priser og fortsatt være rimeligere. Soldi Regnskap AS (Soldi) påpekte også at regnskapsførerbyråene vanligvis har nærmere kontakt med kundene enn revisorene har, og at deres erfaring er at kundene ønsker den personlige kontakten som regnskapsførerbyråene kan tilby. Dette var også et viktig diskusjonstema i Bodø, hvor regnskapsførerne mente at de er nærmere kundene og tar større del i kundens virke enn revisor, samt at de kan bidra i forkant av prosesser, for eksempel innen økonomistyring. Gjennom deltakelse i ERFA-grupper (erfaringsgrupper i regi av NARF) har imidlertid et par av byråene hørt at det kan bli aktuelt med mer samarbeid med revisjonsbransjen i årene fremover. Ingen av byråene har i dag noe samarbeid med andre yrkesgrupper, som for eksempel advokatkontor eller bank, annet enn jevnlig kontakt med revisorer om forhold som gjelder deres felles kunder.

Ingen av byråene ser noe behov for å skille seg ut i forhold til andre regnskapsførerbyrå for å kapre kunder. I vårt utvalg skiller imidlertid Trondheim Regnskapskontor AS (TR) og Orion seg noe ut; TR har en bevisst strategi om å være frempå på IT-siden, mens Orion har valgt å spesialisere seg på bransje.

5.2 Idealstørrelse

Ingen av byråene har noe ønske om betydelig vekst, verken i forhold til markedsandeler eller i forhold til størrelse på byrået (antall ansatte). Byråene har allerede nok å gjøre, og en betydelig økning vil kunne medføre behov for flere ansatte. De fire bedriftene er tilfredse med størrelsen slik det er i dag og ønsker å forbli der. TR er det største regnskapsførerbyrået, med 16 ansatte. Daglig leder vektlegger at antall ansatte i hvert fall ikke bør overstige 20, da flere enn det vil kreve mer administrasjon enn i dag og sannsynligvis endring i kostnadsarter og de interne rutinene. Soldi, som har åtte ansatte, ser for seg at byrået maksimalt bør ha ti ansatte. Flere enn ti ansatte kan gjøre at daglig leders rolle endres fordi det blir mer å administrere og at det kan bli vanskeligere å holde oversikt over kundene. Daglig leder mener at det er viktig både for hennes og kundenes del at de har kjennskap til hverandre. Blir byrået for stort kan dessuten fokus på kvalitet bli dårligere. Orion, som har seks ansatte, har den samme

oppfatningen; dersom de skal bli større må de ha 1-1,5 stilling som går mer eller mindre til administrasjon, kvalitetssikring og kontroll. Collegium, som har syv ansatte, mener også at byrået har en passelig størrelse og at dersom en skal vokse mye mer, er det nødvendig med en helt annen organisering der en må inn med mer støttefunksjoner.

NARF-rapporten (Gårseth-Nesbakk og Åmo 2012) inneholder blant annet en tabell som viser nøkkeltall for lønnsomhet målt i forhold til størrelsen på regnskapsførerbyrå. Rapporten definerer de aller største byråene til å ha 16 eller flere ansatte, og viser blant annet at årsresultat per ansatt er dårligst for disse. Dette bekrefter dermed byråenes uttalelser om at det ikke er fordelaktig å ha et stort antall ansatte.

5.3 Prismodell

Når det gjelder prismodell, opererer tre av byråene med en timebasert prismodell for ordinær regnskapsføring og rådgivning. De har imidlertid fastpris på årsoppgjør. Det fjerde byrået, Orion, har også fastpris på årsoppjøret, men har til forskjell valgt en prisstruktur som er transaksjonsbasert når det gjelder den ordinære regnskapsføringen. En transaksjonsbasert prismodell innebærer en stykkpris per bilag som håndteres. Orion tar imidlertid en timepris for kontakt med kunden utover det som gjelder selve regnskapsførselen, som for eksempel kundemøter. Byrået anser likevel ikke prismodellen som en kombinasjon av timepris og transaksjonsbasert, fordi en kombinasjon vanligvis innebærer fakturering av den samlede tidsbruken for transaksjonene og i tillegg en pris for hver enkelt transaksjon som utføres. Dessuten vil en kombinasjon gjerne ha en relativt høy timepris, og en relativt lav pris per transaksjon. Byrået har heller valgt en transaksjonsbasert modell med noe høyere transaksjonspris, og kun å ta betalt for tidsbruken ved kontakt med kunden. Byrået har bevisst valgt denne prismodellen fordi de mener at en stabil kundemasse innebærer at en grovt regnet kan gjøre arbeidet en halv time raskere fra år til år, noe som vil si at en det fjerde året faktisk gjør arbeidet to timer raskere, mens kunden får den samme regningen. Dette byrået kan dermed høste denne gevinsten ved å ha transaksjonspris. Stykkprisen medfører dessuten at den samme prisen registreres hos alle de ansatte, uavhengig av hvor lang tid de bruker på arbeidet. Byrået mener også at det er en fordel med denne prismodellen fordi den er lett å forstå for kundene – kundene har ikke et forhold til om det brukes tre eller fire timer på 200 bilag, men kunden har et forhold til antallet bilag. Byrået opplever ingen konkurranse på pris, og vurderer derfor at prisen er på et akseptabelt nivå.

Soldi tenker også i retning av transaksjonsbaserte priser fremover. Byrået oppgir at de er forsiktige med å øke prisen til sine eksisterende kunder, men ser imidlertid at det kan bli behov for noen endringer i prismodellen fordi den elektroniske flyten øker, noe som medfører at deler av produksjonstiden i byrået forsvinner. Byrået vurderer derfor transaksjonspriser på den elektroniske flyten, mens andre deler av tjenestene som må gjøres uansett, eksempelvis avstemming, fortsatt vil ha timepris. TR, som har timepris, vektlegger at de er rene på sin kommunikasjon av pris ved at de kun tar betalt for timen, og ikke noe mer. Det er en bevisst strategi at kundene ikke overraskes med ekstra kostnader, fordi daglig leder mener at dette er en måte å beholde kundene på, og eventuelt få nye kunder. Collegium anser også sin timepris for å være på et akseptabelt nivå, og vektlegger at deres erfaring er at kundene er villige til å betale noe ekstra dersom de har tillit til byrået.

5.4 Ledelsesfokus og organisering

5.4.1 Effektivitet og fokus

Regnskapsførerbransjen preges av store faste kostnader det er vanskelig å gjøre noe med på kort sikt, og i følge våre data består kostnadsstrukturen av hovedpostene lønn, husleie og kostnader i forbindelse med IT. Disse kostnadspostene er man nødt til å prioritere, eksempelvis er alle byråene enige om at lønnskostnadene må være høye for å beholde de ansatte. Utskifting av ansatte er både kostbart for byrået i forhold til blant annet opplæring, samtidig som det får konsekvenser for byråenes kunder. Husleieposten er også fast, men tre av regnskapsførerbyråene har imidlertid valgt å flytte til andre lokaler og har dermed oppnådd reduserte kostnader i forbindelse med husleie. Når det gjelder kostnadsposten for teknologi, er den til en viss grad vanskelig å gjøre noe med, fordi regnskapsførerbyråene er avhengige av programvare for å levere tjenestene til kundene. Denne posten vil imidlertid variere ut fra hvor opptatt byråene er av teknologi utover det som er nødvendig.

Flertallet av byråene er klare på at det er inntjeningssiden, og ikke kostnadssiden, som prioriteres i byråene. Eksempelvis er det stor oppmerksomhet på områder som prissetting og fakturering, samt kundenes opplevelse av verdi. For tiden er imidlertid et av de fire byråene, TR, i hovedsak oppmerksom på kostnadssiden og ser etter kostnadsbesparelser. Byrået tar bort alt som er unødvendig på kostnadssiden, og sender for eksempel ut alle rapportene elektronisk slik at byrået sparer penger på porto og papir. TR er også ett av de tre byråene som har redusert en stor del av de faste kostnadene ved å flytte til andre lokaler. De tre andre regnskapsførerbyråene opplyser også om at de er bevisste på kostnadssiden, men i relativt

liten grad. Soldi ser også på kostnader i forbindelse med forbruk av papir og porto som muligheter til å tenke reduksjon, ved for eksempel å bruke mer e-post. Dette blir det fokusert en del på, men utover dette legges det ikke noe mer vekt på kostnadsreduksjon. Orion oppgir at de bruker svært lite tid på kostnadsreduksjoner. Byrået ser ikke noen stor effekt ved å spare 50 øre i porto per utsendelse og det er dermed heller ingen grunn til å bruke mye tid på å redusere disse kostnadene. Det eneste av kostnadene knyttet til forbruk det har blitt jobbet med er telefonkostnadene. Collegium vektlegger også at kostnader knyttet til porto og papir bare blir småpenger i forhold til hovedpostene, og at man dermed ikke kan spare så mye på å være opptatt av dette. De har imidlertid noe fokus på kostnader i forbindelse med teknologi, fordi disse fort kan bli høye dersom en ikke er oppmerksom på dem.

5.4.2 Organisering

Alle regnskapsførerbyråene har en arbeidsorganisering som innebærer at hver ansatt gjør alt arbeidet i forbindelse med kunden – alt fra A til Å. TR er opptatt av at denne inndelingen er en del av strategien for at de skal kunne være et ”going concern”. Tanken bak dette er at byrået ikke skal være avhengige av enkeltpersoner for å kunne levere tjenestene til kundene, men at alle de ansatte skal være fleksible i forhold til arbeidsoppgaver. Daglig leder mener også at det er mer utviklende for hver enkelt ansatt å ta del i hele regnskapsprosessen, slik at de øker sin kompetanse innenfor både regnskap og økonomi. Flere av byråene oppgir imidlertid at lønnskjøring er et spesielt område og at de har egne ansatte som tar seg av dette.

De fire regnskapsførerbyråene opplyser om at de har mulighet for å avhjelpe hverandre. Daglig leder hos TR informerer eksempelvis om at han vektlegger totaliteten, og ikke har fokus på å måle omsetning pr ansatt, da han mener at det kan føre til at de ansatte blir for opptatt av sitt eget arbeid og ikke hjelper hverandre. Hos Soldi er det et bevisst valg at daglig leder ikke skal være 100 % fylt opp med kunder, slik at hun har mulighet til å hjelpe andre. I følge byråene er imidlertid de ansatte ofte interessert i å gjøre mye av arbeidet selv, fordi de da har oversikt over papirer og hva som er ført. En daglig leder beskriver dette slik:

”(...) Man får et visst eierforhold til oppdragene sine, også er det tungt å komme inn på noe man ikke har sett før. Det svelger nesten mer kapasitet enn heller å vente noen dager på den som kan ta det.”

Byråene påpeker imidlertid at dersom noen har det veldig travelt, kan andre hjelpe til ved å utføre enkle oppgaver, som for eksempel punching av bankbilag, dagsoppgjør eller andre oppgaver som ikke krever at man må sette seg nøye inn i kundeforholdet.

Alle regnskapsførerbyråene utarbeider ulike oversikter, eksempelvis over tidsbruk og omsetning, for å sikre god utnyttelse av kapasiteten. TR kjører oversikter over kapasitetsutnyttelsen, men i følge daglig leder er dette i hovedsak for å øke de ansattes bevissthet om egen arbeidssituasjon, og det er ikke knyttet sanksjoner til dette. Poenget er heller å skape bevissthet om at dersom en kunde ringer og en ansatt bruker ti minutter i telefonen på denne kunden, blir ikke dette nødvendigvis fakturert. Dersom dette skjer med mange kunder flere ganger i uken, resulterer dette i at det blir mange timer som det ikke blir fakturert for. TR har et mål om å oppnå en kapasitetsutnyttelse på 80 %, noe daglig leder mener er høyt, men at det er et mål de jobber mot. I Soldi setter daglig leder opp oversikter som viser anslått timebruk på de ulike kundene ut i fra hvor mange timer man har brukt på de tidligere. Deretter korrigerer de ansatte de budsjetterte timene dersom de mener at det har skjedd noen endringer som medfører behov for en annen tidsbruk fremover. Per i dag er kapasiteten i forhold til kunder per ansatt fylt opp, og Soldi opplyser om at de søker etter en deltidsansatt som kan avhjelpe i de travle periodene.

Orion måler omsetning per ansatt opp mot historiske data, mot de andre ansatte og kapasiteten. Fakturagrunnlag leveres ved slutten av måneden, og når det faktureres styres det i regnskapet opp mot den som har gjort jobben. I følge daglig leder vet man da klart hva den enkelte har fakturert for. Collegium foretar en gjennomgang av kundeporteføljen hver høst, hvor de ser på hvor mye som faktureres for hver kunde, tidsbruk og fordeling av kunder. Noen kunder vil gå konkurs, noen vil slutte mens det også vil komme nye kunder til, og i følge daglig leder er det behov for å fordele kundene slik at det blir omtrent likt fordelt på alle ansatte. Daglig leder mener at det stort sett blir fakturert for de timene det arbeides, og at den tilgjengelige kapasiteten blir utnyttet. I tillegg ser Collegium på det å ha en blanding av både små og store kunder som viktig i forhold til kapasitet. Da har man noen kunder man jobber litt med hver dag, og andre litt mindre kunder man bare bruker et par timer på i terminen. Orion skiller seg ut blant de fire regnskapsførerbyråene, da de fører regnskap for mange kunder som ikke er momspliktige, og som derfor stort sett skal ha ferdig regnskap bare en gang i året. For å unngå at alle legene skal komme den samme uken, prøver de å strekke

arbeidet ut fra februar til mai slik at alle er innenfor fristen. Orion har også lagt vekt på å dra ut til kunden og påvirke kundens rutiner slik at de blir tilpasset Orions rutiner:

”(...) Når man først er ute så er det gjerne for å se litt på rutiner, litt bilagsbehandling, hvordan vi vil ha det levert, slik at ikke alle kommer med en Rema-pose to ganger i året, fordi det er det faktisk noen som har gjort før.”

De har også innført konkrete tiltak i forhold til arbeidsorganiseringen. To ansatte har 80 % stillinger på høsten, mens man da jobber 100 - 110 % på våren. Daglig leder ser på dette som en veldig behagelig fordeling av kapasiteten. Utover høsten får man gjort arbeidet som skal gjøres i en 80 % stilling, og da er det ikke behov for å øke fra 100 til 130 % om våren, men er tilstrekkelig at man øker fra 80 til 110 %. I følge daglig leder unngår man på denne måten at de ansatte blir utslitte, og overdrevet med overtid. I de tilfellene de ikke har ledig kapasitet, men får henvendelser fra nye kunder, sender de gjerne disse til regnskapsførerbyrå som de kjenner til, og som de antar har ledig kapasitet.

5.5 Kundeforhold

5.5.1 Kundenes størrelse og bransjetilhørighet

Alle byråene har i hovedsak små og mellomstore kunder. Et av byråene vektlegger spesielt at det er en fordel med en god blanding. Byrået mistet en stor kunde som gikk konkurs, og denne kunden hadde eierandeler i noen andre bedrifter som av den grunn også ble begjært konkurs. Dette medførte at to-tre kunder til gikk konkurs, og konsekvensen var at byrået sin totale omsetning ble redusert med 5 %. Byrået påpeker at større bedrifter gir mer jevnt arbeid, men innebærer en større risiko for byrået med tanke på tap av omsetning dersom en mister kunden. Små kunder har gjerne den motsatte virkningen i forhold til arbeidsflyten, men innebærer på den annen side lavere risiko for byrået.

Alle byråene har i utgangspunktet kunder fra ulike bransjer, men Orion har imidlertid valgt å satse spesielt på en kundegruppe, og spesialiserer seg på liberale erverv og eiendom. Det er i hovedsak to grunner til at Orion har valgt dette: For det første er ikke leger og andre yrker innen helsesektoren merverdiavgiftspliktige, noe som gir byrået en mer fleksibel arbeidssituasjon siden en ikke har tidsfristene 10. februar og 10.april å forholde seg til i forhold til disse kundene. For det andre har leger høy utdannelse, høy kompetanse, er betalingsdyktige og Orion anser dem som interessante forretningspartnere. Legene er en

gruppe som er opptatt av regnskap fordi det er snakk om store tall. Siden Orion har så mange leger og legekontorer, har de også mulighet til å gjøre sammenligninger. Dette er noe legene er svært opptatt av. Når det gjelder eiendom, så er mange leger inkludert i dette, fordi flere av legene eier legesenteret. Dette medfører at Orion også fører regnskap for denne eiendommen. Orion har to ansatte som har jobbet innen eiendomsforvaltning før, og har derfor god kompetanse på dette området som er noe mer omfattende. Orion vektlegger at en må se sin begrensning:

"(...) Vi synes det er bedre å være 100 % oppdatert, tilnærmet i hvert fall, på et litt smalt område, enn at du er en sånn 90 % - mann. Da synes man det er sånn at det nest beste er godt nok alltid, men det er ikke alltid det altså."

Orion har imidlertid noen kunder utenom også, i hovedsak for å holde seg à jour med reglene, men dette utgjør en relativt liten andel av den totale omsetningen. Soldi vurderer også å satse på noen utvalgte bransjer i fremtiden, og ser for seg at det kan kalles for prosjekter der en har et spesialopplegg med de ansatte som har mest kunnskap på området.

5.5.2 Vurderingskriterier ved inngåelse av nye kundeforhold

De tre byråene som har ulike bransjer oppgir at de anser alle henvendelser som mulige kunder. Byråene hører imidlertid med den gamle regnskapsføreren, dersom det er "gamle" kunder, noe som de også er forpliktet til etter loven. Da vil det være mulig å avdekke om forrige regnskapsfører sa opp kunden på grunn av betalingsproblemer. Utenom dette foretas det gjerne en "kreditsjekk" ved å se på tidligere resultater og en forhører seg rundt om den potensielle kunden. Ryktene går fort, og byråene har mange kontakter ut i de ulike bransjene der de allerede har kunder. I følge Collegium vurderer de ikke i hvor stor grad kunden øker regnskapsførerbyråets lønnsomhet – så lenge kunden betaler, anses den som lønnsom for byrået. Soldi påpekte imidlertid at det ved et visst nivå kan bli aktuelt å se nærmere på kundemassen og forsøke å erstatte kunder som ikke bidrar like mye til lønnsomhet i byrået med mer lønnsomme kunder.

Orion har en annen tilnærming til vurderingskriterier av potensielle kunder. Orion opplyser om at de bevisst har holdt seg unna såkalte "kontantbransjer" som frisører, restauranter, taxivirksomhet og byggefirmaer. Dette er bransjer hvor Skatteetaten er sterkt inne i bildet og hvor byrået føler de ikke har god nok kontroll over rutineene. Ellers vurderer byrået nye

kundeforhold ut fra de eksisterende legesentrene. Byrået har 27 legesentre, og hvis det skiftes ut en lege på et av sentrene, kommer gjerne den nye legen til Orion og får bli kunde uansett. Dersom det dukker opp helt nye, hender det imidlertid at de sier nei på grunn av kapasitetsbegrensninger. Ellers tar de vikarer innenfor de eksisterende legesentrene, og barn av legene (neste generasjon) får også automatisk bli kunde.

I følge Soldi er drømmekunden en kunde som byrået får gjøre alt for, fordi det gjerne fører til ryddigere regnskap. Byrået vektlegger også at det er ønskelig at arbeidet kommer fortløpende. Dette er gjerne tilfellet hos kunder med litt størrelse. Denne beskrivelsen samsvarer med TR sin oppfatning av drømmekunden som en som bidrar med et jevnt tilsig av arbeid, og med Collegium sin beskrivelse som anser drømmekunden for å være en ryddig kunde. I følge seminardeltakerne i Bodø er slike kunder dessuten de som byrået klarer å gi best verdi, fordi en tilbyr en fullstendig pakke. Orion har et mer spesifikt syn på drømmekunden, siden byrået spesialiserte seg: Drømmekunden er en lege, gjerne spesialist, som har god økonomi og som eier kontorer slik at det er to regnskap. I tillegg er det ønskelig at legen har 2-3 ansatte, slik at det også er en utlønningsdel.

5.5.3 Kunderelasjoner

De fire regnskapsførerbyråene har en meget stabil kundemasse og opplyser om at de så godt som aldri har mistet kunder fordi kundene har vært misfornøyde. Frafall skyldes at kunden har gått konkurs, eller eventuelt at de har byttet til et kontor som ligger nærmere deres egen lokalisering. Det er full enighet om at personlig kontakt og høy faglig kompetanse trolig er de avgjørende faktorene for at kundene har valgt å opprettholde kundeforholdet. Nøkkelord som tillit, god service, kvalitet og overholdelse av tidsfrister trekkes frem.

God personlig kontakt oppnås blant annet ved at kundene har én kontaktperson å forholde seg til hos regnskapsførerbyrået og som tar seg av alle tjenestene som kunden etterspør. Et av byråene mener dessuten at en stabil bemanning sannsynligvis også er veldig viktig, siden dette gjør at kundene kan forholde seg til den samme kontaktpersonen *over flere år*. Dette kan være positivt for den personlige relasjonen mellom regnskapsfører og kunden:

”Det blir veldig tette forhold, personlige ikke minst, og det er ikke noe ulempe. Jeg tror jeg vet hvor alle kundene mine har hytte. ”Hvordan var det på hytta på Fosen i helga?”. De liker det.”

En representant for kundesiden på Bodø-seminaret bekreftet dette som en kritisk faktor for god kunderelasjon, og dette forholdet ble også trukket frem i NARF-intervjuene; det er problematisk å endre kundenes kontaktperson selv om hele byrået står for den samme kvaliteten, nettopp fordi kundene knytter seg så nært personlig til regnskapsføreren sin.

Videre er overholdelse av tidsfrister en kritisk faktor for å oppnå kundetilfredshet. I følge TR vil overskridelse av tidsfrister i første rekke ramme kunden, men dersom det skyldes forhold hos byrået vil byrået måtte dekke dette. Dette blir dermed kostbart både pengemessig og i forhold til den negative innvirkningen på kunderelasjonen. I følge Collegium hender det imidlertid at kundene ikke holder tidsfristene selv, noe som krever at byrået må purre på kunden. I slike tilfeller sitter ikke byrået med ansvaret, men det er utfordrende å få disse kundene til å forstå at regnskapet er viktig for dem. Dette ble også trukket frem som en stor utfordring i regnskapsførerbransjen under seminaret i Bodø. En stor andel av regnskapsførerbyråenes kunder har ikke eierskap til sitt eget regnskap, og gjør det vanskelig for byrået å få den nødvendige informasjonen og å utarbeide rapportene i tide. Dette ble også nevnt hos de fire byråene som påpekte at det er utbredt at kundene anser regnskap som et nødvendig onde. Tilpasning av rapporter til de enkelte kundene er imidlertid en av metodene som byråene anser som viktig for å øke kundenes interesse og oppnå kundetilfredshet. To av byråene har nettopp investert i et nytt rapporteringsprogram som utarbeider grafiske fremstillinger og nøkkeltall som kan skreddersys kundens behov. Dette ble også diskutert på seminaret i Bodø, der oversettelse av regnskapsrapporten til ”vanlig språk”, ble vektlagt som en viktig fremmer for samarbeidet mellom regnskapsførerbyrå og kunde. En av NARF-prosjektets informanter opplyste i tillegg om at de har sendt ut kundebrev de siste årene som informerer om aktuelle områder som berører kundene. Dette er for eksempel informasjon om nye regler og forhold som fri bil og telefon, altså generell informasjon som er nyttig for flere av kundene.

Endelig ble det påpekt at byttekostnader også kan være en faktor for stabil kundemasse. TR trekker frem at det er kostnader ved å skifte regnskapsførerbyrå for en kunde, både materielle og personlige kostnader. Materielle kostnader fordi regnskapstall må overføres og fordi det oppstår en del kostnader ved selve overflyttingen, og personlige kostnader fordi kunden må etablere nye forhold til nye personer. Dette understøttes av Soldi som sier at det gjerne tar et halvt år før en kjenner kunden ordentlig. Først da kan en tenke effektivitet for kunden, kunne tilby gode tjenester og få mer igjen for samarbeidet.

5.6 Tjenestetilbud

Alle de fire regnskapsførerbyråene har et bredt tjenestetilbud, men det er ordinære regnskapsoppgaver som står for størstedelen av omsetningen. Regnskapsføring og lønn ligger i intervallet 70-80 %, årsoppgjør i intervallet 10-20 % og rådgivning utgjør 5-15 %. Byråene tror imidlertid at rådgivningsdelen er høyere enn slik det fremstår utad, og presiserer at det nok skjer mye mer rådgivning enn de selv er klar over: "(...) når man sitter og snakker med kunden, så gir man faktisk råd uten at man tenker over det". Soldi poengterer også at det kan være vanskelig å trekke et skille mellom hva som er ekstra rådgivning, og hva som er en naturlig del av den ordinære regnskapstjenesten. Dette medfører at det er vanskelig å fakturere all rådgivningen som foregår og at det til en viss grad skjer gratis. Problemet med å definere hva som er rådgivning, og ta betalt for det, ble også påpekt på seminaret i Bodø og av en informant i NARF-prosjektet. NARF-informanten la dessuten vekt på at det var vanskelig å se hvordan andre regnskapsførerbyrå håndterer faktureringsbiten ved rådgivning, noe som gjorde dem ekstra usikre.

Tjenestetilbudet er relativt stabilt hos byråene, men alle ser for seg at det vil bli mer aktuelt med mer onlinetjenester fremover. Hos to av byråene har i hovedsak tjenestetilbudet fremkommet på bakgrunn av etterspørsel fra eksisterende kunder. Manglende kompetanse hos kundene tvinger frem nye tjenester i tjenestespekteret til byråene. TR er klar på at tjenestene som blir etterspurt bevisst presenteres som et tilbud. Collegium anser tjenestetilbudet som å ha kommet ganske naturlig, og er klar på at de ikke ønsker å henvise kundene sine til andre, eksempelvis revisorer, for å få disse tjenestene gjort. De to andre byråene mener at det er en kombinasjon av internt initiativ og eksterne ønsker. Soldi trekker frem at de mest erfarne av de ansatte til tider etterspør å gjøre nye ting, og kan på den måten bidra med å utvide tjenestetilbudet til byrået. Dette skjer ut fra hva en ser at kundene har behov for og etterspør. Orion vektlegger at byrået må holde seg innenfor sitt fagområde, så den interne kompetansen vil avgjøre hvilke tjenester som kan tilbys. Dette samsvarer med informasjonen fra en av NARF-prosjektets intervjuer, der informanten presiserte at byrået er svært forsiktig med "å gape over" for mye. Dette byrået hadde bevisst valgt å starte med et definert tjenestetilbud som de visste at kundene hadde behov for og etterspurte, og som byrået allerede kunne en del om, samtidig som de både ønsket og måtte øke kompetansen ytterligere på. Hensikten var, i følge informanten, å dyktiggjøre seg selv (byrået) og kundene, for dermed også å kunne bidra til merverdi for kundene.

5.7 Kvalitet

Alle de fire regnskapsførerbyråene ser på kvalitet som svært viktig i bransjen, og dette ble også vektlagt av en kunde på seminaret i Bodø; kvalitet er det som kommer i første rekke for kunden. Etter at revisjonsplikten forsvant, vil myndighetene være ute på en del kontroller og byråene må i større grad stole på seg selv. På seminaret i Bodø var det flere innspill på at regnskapsførerne er vant med å ha revisorene som et sikkerhetsnett, men etter bortfall av revisjonsplikten må noen fylle denne rollen internt i byråene. En av kundene som deltok på seminaret forventet for eksempel at regnskapsføreren hans nå burde kunne svare på det samme som revisoren bidro med tidligere. Seminardeltakerne mente imidlertid at det ikke er noe i veien med evnene til regnskapsførerne til å gjøre det, men at det krever en endring i kulturen i byråene. En av informantene i NARF-prosjektet beskriver denne overgangen slik:

”(...) da er vi kastet ut i en heksegryte der det ikke bare er å lene seg på revisor lenger. Før har prisingen vært at vi har kunnet tatt kontakt og drøfte, ikke sant. Det har liksom vært bakt inn i den totale pakken som er med den kunden, både fra revisoren og fra vår side. Nå får vi faktura hvis vi er så uheldige at vi henvender oss til revisoren og spør om noe, når kunden har sagt dem opp. Så klart.. Men sånn er det. Men nå skal vi ta betalt for de tjenestene - nå må vi skaffe til veie både kompetanse og den viten som skal til, den har vi, men vi er for lite øvd i det.”

De fire byråene påpeker at det er ekstremt farlig å levere noe som ikke er korrekt, og at dette vil få store konsekvenser både for kunden og byrået. Orion mener at kvalitet er ekstra viktig for dem på grunn av deres spesialisering. Dersom det skulle oppstå noe rot mellom byrået og noen leger, vil alle legene få vite om dette. Daglig leder ser derfor på et dårlig rykte som farligere for deres byrå enn for byråer som ikke er spesialisert mot et bestemt kundesegment. De tre andre regnskapsførerbyråene er også enige om at omdømme er viktig i bransjen, og at fornøyde kunder trekker nye kunder.

I praksis benytter alle casebedriftene seg av ulike kontrollskjema for avstemming og andre relevante sjekklister som brukes generelt i bransjen. I tillegg kontrollerer de autoriserte regnskapsførerne arbeidet til de som ikke er autorisert. Systemet KS-komplett, som er utarbeidet av NARF, benyttes i den praktiske kvalitetskontrollen. I følge Collegium er dette også viktig i forhold til Finanstilsynets krav, for dersom kvalitetssikringssystemet følges, skal alt være i orden når Finanstilsynet kommer på kontroll. Orion ser på dette som en nyttig

kvalitetskontroll av egen bedrift, ved at det er et viktig hjelpemiddel for å se at man har alt i orden, samtidig som man kan få tips til hvordan man kan forbedre seg.

5.8 Teknologi

TR har en ASP-løsning, noe som vil si at teknologiløsningen er satt ut til en annen bedrift som har teknologi som sin hovedvirksomhet. Denne løsningen koster en del, men i forhold til å ha servere selv og en egen IT-ansatt, så er dette rimeligere for byrået. TR er det eneste av de fire byråene som har ASP-løsning i dag, men to av de andre byråene vurderer også en slik løsning i nærmeste fremtid.

Det er i hovedsak tre typer teknologiske tjenestetilbud som de fire byråene har: scanning, mulighet for å fakturere selv og portal. Det er imidlertid ikke slik at alle byråene har alle disse tjenestene, og det er ulike argumenter for og i mot disse. Ett av byråene har en bevisst strategi på å være fremme på teknologisiden, både fordi enkelte kunder etterspør dette og fordi det på flere områder er kostnadsbesparende. Et annet byrå har bevisst latt være å hive seg på teknologitrenden. Byrået mener at teknologien ikke fungerer optimalt enda og medfører merarbeid, samtidig som det ønsker at de lokale kundene skal stikke innom.

Tre av byråene tilbyr mulighet for å scanne bilag. På den måten kommer kundenes bilag direkte inn i regnskapsførerbyråets system. Byråene er opptatt av å følge teknologiutviklingen og anser dette som effektiviserende. Et annet aspekt er at kundenes beliggenhet ikke har betydning når en benytter scanning, og gjør det mulig å ha kunder andre steder i landet også. Alle byråene vektlegger imidlertid at personlig kontakt med kunden er viktig, og presiserer at scanning ikke bør erstatte kundemøtene. I følge de daglige lederne har regnskapsførerne til tider en slags psykologfunksjon, fordi kundene ikke bare representerer papirarbeid, men også kan ha behov for å ta en prat om ting som påvirker deres bedriftssituasjon. Dette kom også tydelig frem på seminaret i Bodø, der regnskapsførerne var opptatt av å beholde den nære kontakten med kundene og var skeptiske til at en stor del av tjenestene automatiseres. Dette er en av grunnene til at det fjerde byrået bevisst har latt være å ha mulighet for scanning så langt. En annen grunn er at scanning etter deres syn er merarbeid, siden bilag er av ulik størrelse og har ulik kvalitet i forhold til lesbarhet. Den dagen løsningen er god nok, når alle bilag er optisk lesbare og i A4-format, er byrået mer åpen for scanning. Byrået har generelt holdt tilbake når det gjelder teknologiløsninger fordi de verken har tid eller krefter til å være prøvekanin.

To av byråene tilbyr mulighet for å koble seg direkte på byråets server og fakturere selv på byråets regnskapssystem. Kundene kan dermed registrere sine varer, kunder og fakturaer direkte og få tilgang til systemet via internett. Det koster å koble seg opp på dette systemet, men kundene slipper på den annen side å betale regnskapsførerbyrået for faktureringsjobben. Begge byråene melder imidlertid om at det er en svært liten andel av kundene som benytter seg av tilbudet, da det er relativt kostbart for kunden og derfor krever at kunden er av en viss størrelse for at det skal lønne seg. Kundene betaler bruksavgiften selv, så byråene har ingen kostnader ved å tilby denne muligheten, annet enn at de mister faktureringstimer. De vektlegger at det viktigste er å ha tilbudet, da de ser en utvikling som tyder på at teknologi vil bli viktigere fremover.

Alle byråene presiserer at det sannsynligvis blir behov for mer onlinetjenester fremover. Deltakerne i Bodø var også klare på at automatisering vil prege byråene fremover, fordi kundene vil kreve mer og mer kommunikasjon og tilgang til regnskapet sitt 24/7. Kundene begynner eksempelvis å etterspørre enklere tilgang på egne rapporter og en teknologisk løsning for dette er bruk av portal. En portalløsning innebærer at kundene har et brukernavn og passord som gir dem tilgang til alle rapportene sine, bedriftsdokumenter, kontrakter og lignende hvor som helst og når som helst, så lenge de har internettilgang. Denne typen løsning krever imidlertid at byrået har en viss størrelse for at det skal være hensiktsmessig og mulig å tilby, og TR er det eneste av de fire byråene som har denne tjenesten. TR benytter portalen til å gi informasjon om forhold som er relevante for kundene og alle rapporter blir lagt i dette systemet. Byrået sender ikke ut papirutgaver lenger, men kundene kan be om å få rapportene på papir dersom de ønsker det. Av TR sine 250 kunder er det imidlertid bare 2-3 som har bedt om dette, og byrået har fått positive tilbakemeldinger fra kundene om denne muligheten. Daglig leder hos TR mener at denne løsningen øker kundetilfredsheten til de eksisterende kundene, og samtidig gjør at byrået er i forkant med tanke på den nye generasjonen av kunder som forventer teknologiske løsninger. Byrået sparer dessuten kostnader til papir og porto.

Collegium påpeker at det er viktig å følge med på det som skjer. Eksempelvis innføres krav om e-faktura ved innsending av bilag til Staten fra 1. juli. Dette har medført at Collegium allerede har innført e-faktura-modulen, slik at deres kunder som selger til staten skal kunne tilfredsstillende dette kravet. Byrået legger imidlertid vekt på at de har mange små kunder, og at små kunder ikke kan investere i teknologiløsninger og dermed uansett er avhengige av papir. Hos Collegium er det bare eksempelvis 2-3 kunder som benytter seg av scanningsmuligheten,

og 3-4 som anvender faktureringsfunksjonen, av totalt 160 kunder. Selv om det er stor grad av automatisering fremover påpeker dessuten flere av regnskapsførerbyråene at det er flere ting som de vanskelig kan forstå at kan automatiseres. Eksempelvis sier to av de fire regnskapsførerbyråene, samt en av informantene i NARF-prosjektet, at en del bilag bør gjøres manuelt, fordi det er så mange ulike aspekter som må vurderes ved håndteringen av dem.

Endelig kom det frem at det også er en egeninteresse blant de ansatte når det gjelder teknologiløsningene i byråene. Teknologiprogrammene som anvendes for å utføre tjenestene er også en viktig del av teknologiaspektet i byråene, og gjennom samtalene viste det seg en interesse for ”fancy” rapporteringsprogrammer: ”*Vi har nettopp begynt med en ny rapporteringspakke som er stiligere (...).*” To av byråene la spesielt vekt på at de nettopp hadde begynt med en ny rapporteringspakke som ga mer fargerike, spennende og illustrerende grafer, og som hver enkelt ansatt kunne tilpasse sine ulike arbeidsoppgaver med hensyn til eget arbeid og ut mot kundene.

5.9 Kompetanse

Alle regnskapsførerbyråene anser kompetanseutvikling for å være svært viktig i bransjen. På seminaret i Bodø ble det påpekt at lover og regler alltid er i forandring og at bransjen er dynamisk, noe som gjør at det er viktig å holde seg oppdatert. En av NARF-prosjektets informanter la spesielt vekt på at for dem er det å ha flere fagpersoner med kompetanse en veldig viktig del av å kunne yte bedre overfor deres kunder, fordi en må ha tilstrekkelig kunnskap til å kunne svare på det kundene forventer at de kan svare dem på.

De fire byråene ser på faglig kompetanseutvikling som et resultat av både interne ønsker og eksterne krav. De eksterne kravene gjelder spesielt for de som er autoriserte, som må følge kravet om et visst antall timer med kurs for opprettholdelse av autorisasjonen (77 timer på en treårsperiode). To av de daglige lederne anser imidlertid autorisasjon for i hovedsak bare å ha betydning på papiret; man får autorisasjonen godkjent, men utenom det sier det ikke så veldig mye. En av dem trekker frem et eksempel med en ansatt som har 30 års erfaring, som har en datter som er nyutdannet og nettopp fikk autorisasjon som regnskapsfører. Moren har følgelig langt mer kunnskap på en rekke områder enn datteren, selv om hun ikke har denne autorisasjonen. Et annet av byråene har på den annen side bevisst lagt vekt på å ha en stor andel autoriserte regnskapsførere, fordi daglig leder mener at dette signaliserer høy intern kompetanse og bør vises utad.

TR vektlegger at de ønsker ansatte med høy kompetanse, og så langt det er mulig blir de oppfordret til å ta utdanning. TR er imidlertid ikke opptatt av å vise fram sin kompetanse, da daglig leder mener at dette vil gjenspeiles i tjenestene de tilbyr. Daglig leder mener derimot at interessen for kompetanseutvikling kan være avhengig av alder. De unge nyutdannede har gjerne en annen holdning til det å lære nye ting enn de eldre, mer erfarne ansatte, og dersom man har en stor andel av sistnevnte bør man heller satse på intern kompetanseutvikling. Eksempelvis legges det vekt på kompetansedeling blant de ansatte, og de har derfor et eget område på dataområdet sitt som heter ”praktiske tips”, der de ansatte kan legge ut løsninger på ulike problemstillinger de har stått overfor.

Daglig leder hos Soldi mener at det er minst like viktig at de som ikke er autoriserte også er oppdaterte, og byrået får derfor jevnlig besøk av en revisor, som har møter med oppdateringer og nyheter fra bransjen. De fleste ansatte har et ønske om å være oppdaterte, noe hun mener er viktig i denne bransjen. I roligere perioder blir det gitt mulighet for de ansatte å jobbe innenfor andre områder og å fokusere ekstra på kompetanseheving. Soldi gjennomfører tirsdagsmøter der de tar opp problemstillinger de ansatte har opplevd og deretter gjennomgår om det er noe man bør ta opp i fellesskap. Slik mener daglig leder at de lærer opp hverandre, ved for eksempel å dele kunnskap i forbindelse med datasystemet eller nytt regelverk som påvirker kundene.

Byråene bruker generelt mye tid og ressurser på kursing av de ansatte. Orion definerer dette som satsing, og legger vekt på at alle ansatte skal ha muligheten til å delta på kurs, og at medarbeiderne selv kan velge hva de ønsker å gå på. Collegium informerer også om at stort sett alle ansatte er på kurs hvert år, og at kursene vanligvis er tilpasset til de fagområdene de ansatte har behov for. Eksempelvis deltar lønnsansvarlig på oppdateringskurs til lønnsprogramleverandøren årlig og får nyheter og oppdateringer på det som har endret seg siden fjoråret. I etterkant av kurs formidler kursdeltakerne nyheter og faglige oppdateringer til de andre i byrået, og kursmateriale blir gjort tilgjengelig dersom noen ønsker å se nærmere på det.

Alle byråene ser på kompetanseutvikling i forhold til kunder som viktig, spesielt for å skaffe nye kunder. Daglig leder hos Collegium tror at kundene ikke er bevisst opptatt av kompetanse så lenge alt er korrekt og de er fornøyde, men dersom kompetansen ikke er god nok så vil det kunne bli negative virkninger for byråene i form av tap av kunder og dårlig omdømme. Et

annet viktig aspekt, som en av NARF-prosjektets informanter påpekte, er rett kompetanse for den enkelte kunde. Medarbeideren som jobber med oppdraget skal ha god kompetanse på området, slik at det blir en god match mellom virkemidlene man bruker og de ulike kundegruppene, for dermed å kunne maksimere marginene.

5.10 Kritiske suksessfaktorer

Byråene trekker frem en rekke forhold som krever oppmerksomhet for å kunne drive regnskapsførervirksomhet, og de er relativt enige om hva de anser som kritiske suksessfaktorer i regnskapsførerbransjen: personlig kontakt, høy kompetanse, teknologi og intern kontroll. Byråene ga utfyllende informasjon om disse områdene i tilknytning til andre deler av intervjuet, så det er derfor allerede presentert under *5.5 Kundeforhold*, *5.9 Kompetanse*, *5.8 Teknologi* og *5.7 Kvalitet*. Dette avsnittet markerer imidlertid en avslutning på *Kapittel 5* ved å presisere hvilke områder byråene selv anser som de viktigste for deres drift og hvorfor.

Tre av byråene trekker frem god personlig kontakt med kundene, spesielt i forhold til opparbeidelse av tillit, som en kritisk suksessfaktor. Som beskrevet i *5.5.3 Kunderelasjoner*, anser byråene nær personlig kontakt med kundene som avgjørende for at kundene ønsker å opprettholde kunderelasjonen, og dermed sikre en stabil kundemasse. Videre trekker også flertallet av byråene frem høy kompetanse som fundamentalt for et regnskapsførerbyrå; uten kompetanse kan ikke byråene levere regnskapstjenestene, som er grunnlaget for deres eksistens. Som presentert i *5.9 Kompetanse*, er det imidlertid ulike syn på de lovpålagte kravene til faglig kompetanse og hva som ligger til grunn for kompetanseutviklingen som skjer i byråene. Videre trekker to av de fire byråene frem teknologi som en kritisk faktor for suksess. Teknologien må være på plass for å utføre tjenestene, men som beskrevet i *5.8 Teknologi*, er det ulike vurderinger av hensikten med teknologien i forhold til effektivisering og kunderelasjonen, og hvorvidt byråene mener at de bør følge teknologitrenden. Som utdypet i *5.7 Kvalitet*, medfører dårlig kvalitet på de leverte tjenestene store negative konsekvenser både for byråene og kunden. To av byråene vektlegger derfor spesielt intern kontroll, hovedsakelig i form av å sikre kvalitet og å overholde tidsfrister, som kritisk i bransjen. Endelig anser Orion spesialisering på kundesegmenter som en viktig faktor for suksess. Som presentert i *5.5 Kundeforhold*, anser Orion at det kan oppnå høyere kompetanse på de utvalgte kundegruppene enn andre byråer i regnskapsførerbransjen.

	TR	Soldi	Orion	Collegium
Overordnet mål	Going concern, økonomisk basis, arbeidsplasser	Arbeidsplasser og trivsel	Arbeidsplasser og trivsel	Økonomisk basis og arbeidsplasser
Opplevelse av konkurranse	Ingen	Ingen	Ingen	Ingen
Differensiering	Nei (men teknologi)	Nei	Nei (men spesialisering)	Nei
Kostnadslederskap	Nei	Nei	Nei	Nei
Samarbeid	Nei	Nei	Nei	Nei
Idealtørrelse	Nei	Nei	Nei	Nei
Prismodell	Under 20	Inntil 10 er optimalt	6-7 ansatte er optimalt	7-8 ansatte er optimalt
Styring i forhold til prismodell	Tidspriis	Tidspriis	Transaksjonspris	Tidspriis
Styring i forhold til prismodell	Budsjetter tidsbruk og følger opp utfakturering	Budsjetter tidsbruk og justerer prisnivå i forhold til kostnadene	Budsjetter omsetning per ansatt	Budsjetter tidsbruk og følger opp utfakturering
Effektivitet og fokus	Fokus på kostnadsdelen de siste årene, men også fokus på inntjening	Inntjening	Inntjening	Inntjening
Organisering	En person gjør alt fra A til Å, avhjelper hverandre, totalitet og ikke et individuelt fokus, utarbeider bevisstetskapende oversikter i forhold til tidsbruk	En person gjør alt fra A til Å, avhjelper hverandre, bevisst på at daglig leder ikke har fyllt opp kundekapasiteten, delidsansatte byråer	En person gjør alt fra A til Å, avhjelper hverandre, 80% stillinger der man trapper opp til 110% på våren, fordeler arbeid utover våren, gir nye kunder til andre byråer	En person gjør alt fra A til Å, avhjelper hverandre, årlig gjennomgang av kundeporteføje i forhold til tidsbruk og utfakturering
Kundenes størrelse og bransjetilhørighet	Små og mellomstore, fra ulike bransjer	Små og mellomstore, fra ulike bransjer	Små og mellomstore, i hovedsak liberale erverv og eiendom	Små og mellomstore, fra ulike bransjer
Vurderingskriterier kundeforhold	Anser enhver henvendelse som en mulig kunde, men sjekker resultat og hører rundt med andre	Anser enhver henvendelse som en mulig kunde, men sjekker resultat og hører rundt med andre	Lege fra samme senter, ny generasjon, vikarer. Har ikke kunder fra kontantbransjer som frisør, taxi, byggefirmaer og restauranter	Anser enhver henvendelse som en mulig kunde, men sjekker resultat og hører rundt med andre
"Drømmekunde"	Store kunder med jevnt tilsig av arbeid	Store kunder med jevnt tilsig av arbeid som byrået kan gjøre alt for	Lege, spesialist, ansatte, 2 regnskap, verdipapirer	En ryddig kunde
Kundemasse	Stabil	Stabil	Stabil	Stabil
Organisering av arbeidsdeling ift kunde	En regnskapsfører per kunde	En regnskapsfører per kunde	En regnskapsfører per kunde	En regnskapsfører per kunde
Bredt tjenestetilbud?	Ja	Ja	Ja	Ja
Hvorfor bredt tjenestetilbud?	Hovedsakelig eksternt: etterspørsel fra kundene	Hovedsakelig eksternt: etterspørsel fra kundene	Hovedsakelig eksternt: etterspørsel fra kundene	Eksternt og internt
Betydning av kvalitet i bransjen og byrået	Svært viktig. Nødvendig i bransjen. Kvalitet til rett tid, korrekt, selve produktet	Svært viktig	Svært viktig. Katastrofalt for byrået hvis problemer med kvalitet	Svært viktig. Store konsekvenser for både kunde og byrå dersom det ikke er god nok kvalitet.
Kvalitetsstyring i praksis	Autoriserte regnskapsførere kontrollerer arbeidet, avstemning, logging, redusere kapasitetsutnyttelsen og kompetanseheving	Autoriserte regnskapsførere kontrollerer arbeidet, avstemning og sjekklister	Autoriserte regnskapsførere kontrollerer arbeidet, avstemning, sjekklister og oppslagsverk	Autoriserte regnskapsførere kontrollerer arbeidet, avstemning og sjekklister
Teknologi: Tilbyr PORTAL	Ja	Nei	Nei	Nei
Teknologi: Tilbyr Scanning	Ja	Ja	Nei (men vurderer i fremtiden)	Ja
Teknologi: Har ASP-løsning	Ja	Nei (men vurderer i fremtiden)	Nei (men vurderer i fremtiden)	Nei
Faglig kompetanseutvikling	Eksterne krav og interne ønsker	Eksterne krav og interne ønsker	Eksterne krav og interne ønsker	Eksterne krav og interne ønsker
Kompetanseutvikling i forhold til kunder?	For å skaffe nye kunder. Eksisterende kunder rekrutterer. Opplagt av rykte	For å skaffe nye kunder. Eksisterende kunder rekrutterer. Opplagt av rykte.	For å skaffe nye kunder. Eksisterende kunder rekrutterer. Opplagt av rykte	For å skaffe nye kunder. Eksisterende kunder rekrutterer. Kundene er imidlertid ikke nødvendigvis så bevisst opptatt av kompetansenivå så lenge det er i orden
Kritiske suksessfaktorer	IT, kompetanse og intern kontroll	IT og personlig kontakt	IT og personlig kontakt og spesialisering	Kompetanse, personlig kontakt og intern kontroll

Tabell 1: Oppsummering av hovedfunn

6 Analyse

Her vil vi analysere dataene presentert i kapittel 5. Innledningsvis vil vi diskutere byråenes strategiske forhold og opplevde konkurransesituasjon, da dette vil ha betydning for den inngående analysen i de enkelte perspektivene. Deretter gjør vi en analyse av dataene ut fra de tre perspektivene som ble presentert i teoridelen. Avslutningsvis har vi en oppsummering og diskusjon angående empiriske funn som skiller seg bemerkelsesverdig fra det teoretiske fundamentet som ble presentert i teoridelen.

6.1 Strategiske forhold og konkurransesituasjon

I følge SCM vil en bedrifts strategi være avhengig av dens mål, misjon og muligheter for å oppnå konkurransefortrinn. Av dataene finner vi at samtlige av byråene har et overordnet mål om å oppnå en økonomisk basis for å kunne tilby trygge og gode arbeidsplasser. I følge den presenterte teorien i 2.1.2 *Et rammeverk for strategisk kostnadsledelse* antas imidlertid bedrifter å ha et mål om å maksimere profitten. Funnene våre viser dermed at de fire byråene har et noe annet fokus i forhold til målet med virksomheten enn hva teorien antar. Videre viser dataene at byråene ikke har noe behov for å vokse eller å ta nye markedsandeler, da byråene allerede har mange kunder og nok å gjøre. Ut i fra de tre ulike misjonene som ble introdusert i *kapittel 2.1.2* er dette i samsvar med det som kjennetegner en hold-strategi; det som er viktig er å forsvare sin posisjon i markedet og sin nåværende markedsandel.

Videre i *kapittel 2.1.2* viser teorien at konkurransefortrinn enten kan oppnås ved å være kostnadsledende eller differensiert. Selv om teori vektlegger hvor viktig det er å identifisere kilder til konkurransefortrinn, må dette imidlertid ses i sammenheng med konkurransesituasjonen i den bransjen man befinner seg i. I våre data legger byråene vekt på at de opplever konkurransen i regnskapsførerbransjen som nærmest ikke-eksisterende; ingen av byråene i utvalget har noen direkte følelse med noen form for konkurranse.

To av byråene har differensiert seg i den forstand at de tilbyr noe som kan oppfattes som unikt. Portalløsningen TR tilbyr sine kunder kan ses på som unikt, da dette ikke er noe mange andre små regnskapsførerbyrå tilbyr. Orion har bygget opp kompetanse innenfor et smalt område ved å spesialisere seg mot liberale erverv og eiendomsfirmaer, samtidig som de har en rekke bransjer de holder utenfor. Denne spesialiseringen kan være med på å tilby kundene unik kompetanse, da de er godt oppdaterte og har mye kunnskap innenfor et avgrenset område. For disse regnskapsførerbyråene er imidlertid ikke denne differensieringen

nødvendigvis forankret i et ønske om å oppnå konkurransefortrinn, men antageligvis heller et valg for å skape verdi for sine kunder og oppnå en mer hensiktsmessig arbeidssituasjon i byrået.

Mulighetene for differensiering er også noe begrenset med tanke på at de fleste regnskapsførerbyrå tilbyr de samme grunnleggende regnskapstjenestene til sine kunder, og det strenge lovverket som preger bransjen gjør det muligens vanskelig å finne på noe man kan gjøre annerledes og presentere som unikt. Flere av regnskapsførerbyråene mener at mange av deres kunder oppfatter regnskap som et nødvendig onde, hvor de har problemer med å forstå verdien av regnskapsarbeidet. Disse kundene vil ofte være mer opptatt av sin egen virksomhet og arbeidsoppgaver, og tillegger ikke regnskapsføring mye oppmerksomhet. Dermed er valg av regnskapsfører noe som ikke krever mye overveielse, da de kun vil være interessert i de basistjenestene som er nødvendig i henhold til lovverket.

Ut i fra Porter (1985) sin definisjon på kostnadsleder, der man ønsker å ha lavere kostnader i forhold til sine konkurrenter, er dette heller ikke en rolle byråene er opptatt av å fylle. På grunn av bransjens kostnadsstruktur vil denne strategien både være vanskelig å oppnå og lite hensiktsmessig med tanke på at det er lite som kan gjøres på dette området for å øke marginen mellom inntektene og kostnadene. Dette betyr imidlertid ikke at byråene ikke tenker over kostnader. Alle byråene er oppmerksomme på kostnadssiden, men hensikten med dette er å bevisstgjøre bakgrunnen for de ulike kostnadene, både de faste kostnadene og forbrukskostnadene, for så å sette priser som er noenlunde korrekt i forhold til disse. Ønsket er å finne en kobling mellom pris og kostnad, noe som kan overføres til ABC-modellens tankegang som ligger indirekte til grunn for strategisk kostnadsledelse. Et eventuelt fokus på kostnadsreduksjon trenger dermed ikke å være begrunnet i et ønske om å være kostnadsledende, men heller et ønske om å sikre et hensiktsmessig forhold mellom inntektene og kostnadene, for å sikre videre drift av byrået og beholde arbeidsplasser.

Av den ovenstående analysen ser det dermed ut til at Porters konkurransestrategier (1985) er av mindre betydning i vårt utvalg. Det er imidlertid enkelte forhold som gjør at disse konkurransestrategiene likevel kan forstås som betydningsfulle i byråene. Selv om regnskapsførerbyråene ikke direkte dyrker konkurransestrategiene slik de presenteres i Porter sin modell, reflekterer de over hva de anser som viktig. Byråene vektlegger å ha en tilfredsstillende økonomisk basis som sikrer videre drift, og handler deretter. Samtidig legges

det vekt på at kundene skal være fornøyde. Dette kan byråene riktignok oppnå uten å ha konkurransefortrinn i markedet, men det er imidlertid en rekke forhold som krever oppmerksomhet for at dette skal skje, der byråene har nærmest et motsatt fokus av å oppnå konkurransefortrinn. I følge våre data kan det virke som om regnskapsførerbyråene er mer opptatt av hva de *ikke må mislykkes med*, enn hva de må lykkes med, for å kunne tilfredsstille kundene og dermed sikre videre drift. Byråene er eksempelvis opptatt av kvalitet; de kan ikke levere noe av dårlig kvalitet fordi dette vil ha betydning for om kundene er fornøyde eller ikke, og dermed true deres fremtidige eksistens. Dette er et spennende funn som gjør at Porters strategiske tankegang har en betydning for byråene, men med et noe annet fokus.

6.1.1 Oppsummering

I følge dataene finner vi at byråene er opptatt av å forsvare sin nåværende posisjon og markedsandel, i samsvar med det som kjennetegner en hold-strategi. Målet er tilstrekkelig inntjening til å støtte opp om videre drift og beholde arbeidsplasser, men utenom dette har ingen av byråene ytret ønsker om at de vil utvide sin posisjon i markedet.

Konkurransestrategiene differensiering og kostnadslederskap vurderes som strategier som er av mindre betydning i vårt utvalg, da konkurransen i bransjen oppleves som liten. De store, faste kostnadene som preger bransjen gjør det vanskelig å være kostnadsleder, men dette er heller ikke et ønske ut i fra våre data. I tillegg føler ingen av byråene at det er nødvendig å skille seg ut for å kapre nye kunder. Vi finner imidlertid at det rettes en oppmerksomhet mot områder byråene ikke må mislykkes med, for å sikre at de oppnår målet om videre drift.

6.2 Kunde verdi

I følge SCM er det nødvendig med et bredt eksternt fokus, og Porters verdikjedetankegang kan anvendes for å oppnå dette. Spørsmålet er om verdikjedetankegangen kan overføres til tjenesteproduserende selskaper, herunder regnskapsførerbyrå. Som vi presenterte i teorikapittelet, finnes det allerede eksisterende litteratur når det gjelder overførbarheten av Porters verdikjedeanalyse til tjenesteproduserende selskaper. Stabell og Fjeldstad (1998) transformerer verdikjedeanalysen til å være en del av tre generiske verdikonfigurasjonsanalyser, og presenterer verdiverkstedet som bedre egnet for å vurdere verdigenerering i tjenestevirksomhet.

Verdiverkstedet tar hensyn til at tjenesteproduserende selskaper ikke produserer fysiske varer og at aktivitetene i bedriften i stor grad er skreddersydd ulike kunders behov, noe som vi ser

at preger regnskapsførervirksomheten. Kundene har ulike behov og regnskapsførerne må tilpasse de enkelte tjenestene i forhold til dette. Her har også kundene en viktig rolle i utformingen av tjenesteprosessen og den ferdige tjenesten. Verdiverkstedet tar dessuten utgangspunkt i at det er et problem som skal løses for kunden og at problemløsningen er selve verdiskapningen. For et regnskapsførerbyrå vil dette for eksempel være at kunden har behov for en ordinær regnskapstjeneste for å løse problemet at vedkommende ikke har evne, vilje eller mulighet til å gjøre dette selv. Kunden deltar selv med informasjon i prosessen for å få en løsning på problemet. Videre er det oppmerksomhet om at forholdet mellom relativ kostnad og relativt verdibidrag for en aktivitet ikke nødvendigvis er relatert. Eksempelvis er regnskapsførerens tips til mer effektiv drift hos kunden ikke nødvendigvis spesielt kostbart for byrået dersom regnskapsføreren allerede besitter den kunnskapen som kunden har behov for. Rådene som kundene mottar, kan imidlertid ha en stor betydning for den opplevde kunde verdien. Kunden oppnår ny kunnskap som kan anvendes videre i hans virksomhet og potensielt medføre betydelige økonomiske fordeler.

Stabell og Fjeldstad (1998) sin artikkel viser et behov for en modifisert utgave av verdikjedeanalysen for praktisk bruk i tjenestevirksomhet, og av avsnittet over finner vi at de vektlagte forholdene også gjelder regnskapsførerbyråene. Artikkelen til Stabell og Fjeldstad har imidlertid hovedfokus på verdiskapningsprosessene *inne i* tjenestevirksomheten, og legger ikke vekt på forholdet til de leverandørene som bidrar med å kunne levere tjenestene. Selv om det kan være vanskelig å avgjøre hva som egentlig er input i produksjonsprosessen, så er det aktører som bidrar til å gjøre tjenesteproduksjonen mulig, og en forbindelse ut til disse er av betydning for både kostnadene og generering av kunde verdi. Det er derfor av interesse å undersøke betydningen av Porters verdikjedeanalyse når det gjelder leverandør- og kundeforholdet. For å vurdere dette må vi se nærmere på aktørene som deltar i verdiskapningsprosessen. Videre vil vi diskutere dataene som gjelder kundeforhold, tjenestetilbud, kvalitet, teknologi og kompetanse i forhold til kostnad-verdi-forholdet, da dette er noe som både verdiverkstedet og verdikjeden vektlegger.

6.2.1 Aktørene i verdiskapningsprosessen

Regnskapsførerbyråene har i hovedsak to typer leverandører for å kunne levere tjenestene sine: leverandører av teknologi og leverandører av kunnskap. Disse leverandørene leverer i første rekke produkter og tjenester som er hjelpemidler for å levere

regnskapsføringstjenestene, men har også på enkelte områder en direkte innvirkning på selve innholdet i tjenestene som kundene mottar.

Teknologien er ikke en nødvendig bestanddel av selve innholdet i regnskapsrapporten, men byråene er avhengige av et visst nivå av teknologi for å kunne levere tjenestene sine til kundene, både med tanke på utarbeidelsen av rapportene og for at kundene skal kunne lese rapportene i tilfellene der dette skjer elektronisk. IT-leverandørene bidrar dermed med input i prosessen som er nødvendig for å skape verdi for kundene. Leverandører av kunnskap er organisasjoner som tilbyr produkter og tjenester som bidrar til økt kompetanse i regnskapsførerbyråene. NARF, som blant annet tilbyr kurs og tilgang til fagsupport, er et eksempel på en slik leverandør. Regnskapsførerbransjen er dynamisk og krever faglige oppdateringer jevnlig, og kundene forventer at regnskapsførerne besitter høy kompetanse. Kundene forventer imidlertid at en ferdigstilt regnskapsrapport tilfredsstillende de lovpålagte kravene, så det er ikke de ordinære regnskapstjenestene som i hovedsak genererer økt kunde verdi. Det er mer aktuelt å se på rådgivningstjenestene, der kunnskapen som leveres fra leverandørene bearbeides og håndteres i byrået og overføres videre i verdikjeden til kundene. Rådgivningen kan bidra til at kundene oppnår økt verdi i sin drift og opplever en merverdi av ”konsumet” av rådgivningstjenestene. Her ser vi at leveransen av kunnskap ikke bare er et hjelpemiddel for å produsere tjenestene som kundene mottar, men også er en direkte bestanddel i innholdet i tjenestene. I følge byråene er teknologi og høy kompetanse kritiske suksessfaktorer, noe som bekrefter at disse leverandørene er svært viktige for prosessene i tjenesteproduksjonen og verdigenereringen i regnskapsførerbyråene, og dermed en viktig del av byråenes verdikjede.

Kundene står for den andre delen av byråenes verdikjede, og ut fra dataene ser vi at kundene har en viktig rolle i tjenesteproduksjonen. I følge byråene er også personlig kontakt med kunden, herunder opparbeidelse av tillit, en kritisk suksessfaktor i regnskapsførerbransjen. Samarbeidet med kunden er av stor betydning for tjenestene som byråene skal utføre, og det er kundene som vurderer om byråene leverer tilfredsstillende tjenester. I følge byråene er det kundene og deres kontaktnettverk som i hovedsak bidrar med nye kunder, og kunderelasjonen avgjør dermed om byrået oppnår et godt omdømme. Dette bekrefter dermed at en nær forbindelse til kundene er nødvendig innen regnskapsførervirksomhet.

Her vil vi imidlertid trekke frem et forhold i byråene som vi oppfatter som et paradoks. Av dataene finner vi at en del av byråenes kunder ser på regnskap som et nødvendig onde, og ikke er videre interessert i tjenesten som leveres. Disse kundene er i utgangspunktet ikke opptatt av å oppnå noen ytterligere verdi av tjenestene annet enn å få de ferdige rapportene som er lovpålagt. Dette gjør det svært utfordrende for regnskapsførerbyråene å jobbe med disse kundene og å generere kunde verdi. Byråene sier imidlertid at de forsøker å tilpasse rapportene slik at disse kundene kan føle et eierskap til sitt eget regnskap og oppfatte regnskapet som mer forståelig og spennende. Spørsmålet vårt er imidlertid: Hvorfor generere kunde verdi for kunder som ikke er interessert i det? Disse kundene vil jo uansett komme tilbake og be om de ”nødvendige” tjenestene, så lenge rapportene er i henhold til lovverket, men ikke be om mer. Det er med andre ord tilsynelatende ikke noe argument for å fokusere på kunde verdi med tanke på byråenes inntjening og omdømme for denne delen av kundemassen.

Av dataene finner vi at en forklaring på at byråene likevel fokuserer på å levere kunde verdi kan være yrkes stolthet. Siden regnskapsførerbyråene er så opptatt av å engasjere kundene i sitt eget regnskap, og ikke bare utfører regnskapsførerarbeidet som de egentlig kunne gjort, så tyder det på at regnskapsførerne anser sitt virke som svært viktig. De vurderer antageligvis det å få kundene interessert i regnskapet sitt som deres ansvar. Ved å bidra til at kundene opplever en verdi av tjenestene deres, i form av relevante råd og bedre kontroll over sin økonomiske situasjon, kan regnskapsførerne øke interessen for regnskapet også hos disse kundene. En annen forklaring, som har sammenheng med den førstnevnte, er at konsekvensen av at kundene oppnår forbedrede økonomiske resultater også kan bidra til økt suksess for byråene. Dette kan blant annet være i form av at disse kundene kan begynne å etterspørre flere av tjenestene til byrået, og at disse kundene oppnår en bedre betalingsevne, og muligens vilje, i forhold til byrået.

6.2.2 Kostnad og verdi

Kostnadene ved aktivitetene i byråene må vurderes opp mot den verdien som kundene opplever, og de aktiviteter som ikke er med på å skape kunde verdi bør en vurdere å fjerne i følge verdikjedetankegangen. Et eksempel på en slik tankegang i byråene er TR, som har gått fra å ha rapporter i papirutgaver til å sende rapportene elektronisk. TR sparer kostnader på dette, men er samtidig oppmerksom på om kundene er tilfredse med denne løsningen. Dette er imidlertid det eneste eksempelet på bevisst eliminering av aktiviteter, med hensikt å spare kostnader, som fremkom av dataene. Dataene viser at det er større fokus på å ha aktiviteter

som kundene etterspør. Eksempelvis har regnskapsførerbyråenes tjenestetilbud i stor grad fremkommet på bakgrunn av kundenes behov og etterspørsel, både gjennom etterspørsel fra kundene og gjennom de ansattes vurderinger av hvilke tjenester kundene burde tilbys. En viktig ledelsesoppgave blir å finne en prisstruktur og et prisnivå som reflekterer den verdien byråene genererer til kundene, og som samtidig står i forhold til kostnadene ved de respektive aktivitetene.

Den sterke vektleggingen av kvalitet er en tydelig illustrasjon på hvor viktig det eksterne fokuset er for regnskapsførerbyråene. Her tenker vi kvalitet som en verdiskaper ved at kundene kan være trygge på at tjenestene og de ferdige rapportene holder en tilfredsstillende standard i henhold til de gjeldende lovene og reglene. Kvalitet er imidlertid et område som byråene må være ekstra varsomme på i forhold til å kutte aktiviteter som de ikke direkte anser som verdiskapende for kundene. Eksempelvis kan endringer i de interne rutinene få fatale følger for kvaliteten. Dersom byråets tjenester ikke er i henhold til minimumskravene, vil det i første rekke gå utover kunden, og det vil følgelig ha en svært negativ effekt på kundeforholdet. I beste fall vil byrået ”bare” miste en enkeltkunde, dersom det er et engangstilfelle. I ytterste konsekvens kan Finanstilsynet tilbakekalle autorisasjonen til regnskapsførerbyrået (Finanstilsynet 2011).

Spesialisering på bransje er også en form for tilpasning til de eksterne forholdene, og som krever en vurdering av verdi i forhold til kostnad. Kundene kan oppnå økt verdi ved at regnskapsføreren har høy kompetanse på deres område; de kan diskutere forhold som gjelder deres virke med regnskapsførere som forstår mulighetene og utfordringene de står overfor. Mulighet for benchmarking, slik som Orion tilbyr, er dessuten en aktivitet som ikke medfører store kostnader, men gir stor verdi for kundene i forhold til deres virksomhet. Motsatt har Orions bevisste valg om å unngå ”kontantbransjer” en betydning for regnskapsførerbyrået, fordi dette gjør at byrået unngår unødvendig store kostnader i tilknytning til kontroll av interne rutiner hos slike kunder.

Endelig illustrerer bruk av teknologiløsninger byråenes eksterne fokus for vurdering av de interne aktivitetene. Portalløsningen, som gir kunden stor fleksibilitet i forhold til tilgang på egne rapporter, og faktureringsmuligheten som gjør at kundene kan utføre en del av arbeidet selv, er forhold som kan øke kundenes opplevde verdi av tjenestene. Teknologiløsningene er også en fordel for byråenes egen virksomhet fordi det gjør det mulig å fjerne enkelte

tidkrevende, og dermed kostbare, aktiviteter. Byråene som har timebasert prismodell har riktignok ikke et strategisk behov for å redusere tidsbruken for kundebehandlingen. Økt intern effektivitet vil imidlertid kunne bidra til at byråene kan ha flere kunder, eller eventuelt bruke mer tid på enkelte kunder, noe som kan ha en positiv innvirkning på byråenes økonomiske situasjon. Informasjonen fra regnskapsførerbyråene viser imidlertid at de også anser teknologi for å kunne være en hindring for den nære personlige kontakten mellom kunden og regnskapsføreren, og behovet for en velfungerende balanse mellom graden av teknologianvendelse og graden av personlig kontakt er fremtredende. Byråenes oppmerksomhet i forhold til dette viser at de vurderer kostnadene og verdibidragene til de ulike aktivitetene sine nøye, for å finne gode løsninger for kundene sine og sitt eget byrå.

6.2.3 Oppsummering

Innledningsvis påpekte vi at verdikjeden allerede er kritisert for ikke å være direkte overførbart til tjenesteproduserende selskaper, og at verdiverkstedet er bedre egnet for å vurdere verdigenerering i slike selskaper. Vi fikk bekreftet dette ved at de ulike forholdene som ble vektlagt i verdiverkstedet passet godt i forhold til regnskapsførerbyråene. Verdiverkstedet er imidlertid en utvidelse av Porters verdikjedeanalyse, noe som likevel gjør at vi kan anse verdikjedetankegangen for å være relevant i byråene. Verdiverkstedet tar imidlertid ikke for seg leverandørforholdet, noe som gjorde at det var aktuelt å se nærmere på verdikjedeanalysen. Videre var det også et behov for å se på kostnad-verdi-forholdet som både verdikjeden og verdiverkstedet vektlegger.

Som diskusjonen i dette perspektivet viser, er regnskapsførerbyråene svært opptatt av eksterne forhold, herunder kunde verdi. Det er kundenes vurderinger av tjenestene som er avgjørende for om kundene ønsker å opprettholde kunderelasjonen, og om byrået oppnår et godt omdømme slik at de får nye kunder. Byråene må derfor ha et eksternt fokus og i stor grad tilpasse seg kundenes ønsker og behov. Det er ikke tilstrekkelig å se på de interne aktivitetene og øke den interne effektiviteten, uten å se på hvilken innvirkning det har for kundene. Det kan imidlertid se ut som at verdikjedeanalysen har en noe annen tilnærming og betydning i byråene, enn Porters originale verdikjedeanalyse som hovedsakelig har til hensikt å identifisere områder for konkurransefortrinn. Som diskutert i *6.1 Strategiske forhold og konkurransesituasjon*, har ikke de utvalgte byråene fokus på konkurransefortrinn i direkte overført betydning, men de fokuserer på områder der de ikke må mislykkes og som i hovedsak er forhold knyttet til kundene. Dette gjør at byråene heller kan ønske å øke

kostnadene på enkelte områder enn å redusere dem, selv om det kan øke de totale kostnadene. Dette finner vi igjen i byråenes valg av interne aktiviteter, og et konkret eksempel er det nevnte kvalitetsaspektet; betydningen av å levere tilfredsstillende kvalitet medfører at byråene fokuserer mest på hvilke aktiviteter de *må* ha, heller enn aktiviteter de kan eliminere for å redusere kostnader. Dette er et interessant funn, både fordi det viser en annen tilnærming til verdikjedeanalysen og fordi det antageligvis kan illustrere byråenes vilje til å ta risiko. En verdikjede er en kjede av aktiviteter som henger logisk sammen, og denne holdningen til aktiviteter kan tyde på en form for systemtenkning der en vurderer hvilke deler av systemet som en må ha for at systemet skal fungere. Eventuelle feil eller mangler kan gjøre at hele systemet bryter sammen. Dersom valgene av de interne aktivitetene kan forstås ut fra en form for systemtankegang, kan det i så fall illustrere en varsomhet og et ønske om å unngå risiko i byråene.

Analysen viser imidlertid at alle byråene gjør bevisste vurderinger når det gjelder de interne aktivitetene og genereringen av kunde verdi, og byråene har av den grunn det samme behovet for denne analysen som teorien om verdikjeden vektlegger. Verdikjedeanalysen virker faktisk enda viktigere for byråene enn for tradisjonelle vareprodusenter, siden kundene har en svært viktig rolle i tjenesteproduksjonen og det er kundenes vurderinger av tjenestene (opplevd kvalitet) som avgjør regnskapsførerbyråenes produktivitet. Tradisjonelle vareprodusenter har i motsetning en relativt ”lukket” produksjon og opererer med en ”konstant-kvalitet”-antagelse, noe som gjør at valget av de interne aktivitetene ikke i like stor grad må vurderes i forhold til kundene.

6.3 Intern og ekstern effektivitet

I det følgende undersøker vi betydningen av kostnadsdriverne i SCM ut i fra de presenterte dataene. De analyserte kostnadsdriverne er *skala, omfang, erfaring, teknologi, deltakelse fra ansatte, kvalitet, produktstruktur* og *utnyttelse av forbindelser til leverandører eller kunder med tanke på bedriftens verdikjede*. Driverne diskuteres i forhold til emner som fremstår som betydningsfulle ut fra dataene, og som kan kobles til de respektive kostnadsdriverne i SCM.

6.3.1 Skalaulemper

I følge teorien om skalafordeler vil selskaper i utgangspunktet søke etter å være store, slik at man kan oppnå reduserte gjennomsnittskostnader ved å spre kostnader utover et høyere nivå av output. Ut i fra dette kan man dermed anta at regnskapsførerbyråene ønsker å øke

størrelsen på byrået, noe som innebærer en økning i antall ansatte. I byråene finner vi imidlertid at regnskapsførerbyråene opplever noe annet enn hva teorien tilsier i forhold til skalafordeler. En eventuell vekst i antall ansatte vil, for regnskapsførerbyråene, føre til at man må ha en annen organisering eller strategi enn det man har i dag. Selv om flere ansatte betyr at byråene kan ha flere kunder, som gir muligheter for mer inntjening, mener flertallet av byråene at en organisering med over 10 ansatte fører til en endring i de interne rutinene og et økt behov for administrasjon. Dette økte behovet for administrasjon vil i følge byråene innebære at det enten må ansettes en egen person til å ta seg av dette, eller at daglig leders rolle må endres slik at det blir mindre tid til kundebehandling og mer tid til administrasjonsarbeid. Dette vil kunne være negativt for den interne effektiviteten.

Et interessant område i denne sammenhengen er blant annet det økte behovet for ledelse som oppstår i forbindelse med økt skala, og byråenes bevissthet rundt dette. I et lite regnskapsførerbyrå vil daglig leder kunne delta aktivt i regnskapsarbeidet og ha en egen kundeportefølje, samtidig som vedkommende kan håndtere de nødvendige administrasjonsoppgavene. Når byrået vokser i antall ansatte melder det seg imidlertid et ledelselement. Regnskapsførerbransjen domineres av fagpersoner som har interesse for regnskapsføring, og disse personene vil ikke nødvendigvis ha ønske eller evne til å skulle dekke dette økte ledelsesbehovet. I våre data kommer det klart frem at flertallet av de daglige lederne ikke ønsker en endret rolle i forhold til sin nåværende stilling som daglig leder. Størrelsen på byrået er derfor noe de er svært bevisste på, og alle har klare meninger om hva de oppfatter som den ideelle størrelsen. Av dette kan det tyde på at de daglige ledernes interesse for faget kan være én årsak til at det ikke er et ønske om vekst i byråene.

Videre har skala en bemerkelsesverdig effekt på lønnsomheten generelt i regnskapsførerbyrå. En vareprodusent må ofte være av en viss størrelse for å kunne produsere og oppnå skalafordeler, men situasjonen er derimot annerledes for et regnskapsførerbyrå. Det trenger i utgangspunktet ikke å være mer enn én ansatt for å kunne føre et regnskap, og av funnene fra Narf-rapporten ser vi at bedrifter i regnskapsførerbransjen opplever en motsatt effekt på lønnsomheten enn hva teorien oftest tilsier: Jo større byråene er, jo mindre lønnsomt vil det faktisk være. Selv om økt skala i utgangspunktet skal være en fordel for et selskap, er det i følge teorien også mulig at den gjennomsnittlige enhetskostnaden faktisk øker dersom man passerer et visst punkt. For flertallet av byråene vil dette sannsynligvis inntreffe ved en

organisering med over 10 ansatte, der organiseringen må endres og flere ansatte utover dette, eller en endring i daglig leders rolle, kan føre til økte kostnader.

Endelig viser dataene at en økning i byråets størrelse dessuten vil føre til økt behov for intern kontroll, noe som igjen kan påvirke kvalitetsfokuset flere av byråene har. Personlig kontakt ble sett på som en kritisk suksessfaktor, og ved økt størrelse, som igjen kan føre til flere kunder, vil det bli vanskeligere for byrået å ha en like god oversikt og kjennskap til alle kundene. Dette kan medføre redusert opplevd kvalitet for kunden, og dermed ha en negativ påvirkning på den eksterne effektiviteten.

Ut i fra den ovenstående diskusjonen ser vi at skala er en kostnadsdriver som er av betydning for regnskapsførerbyråene, men at byråene opplever en skalaulempe heller enn en skalafordel ved økt størrelse. Byråene er svært bevisste på sin egen størrelse, da endringer i byråets struktur og organisering vil kunne påvirke ledelsesbehovet, lønnsomheten og den interne kontrollen.

6.3.2 Kundevalg og tjenestetilbud

Dataene viser at alle byråene har valgt å ha relativt mange kunder i forhold til størrelsen på byråene, og at de tar inn kunder inntil de ikke lenger har kapasitet til å ha flere. I følge teorien bør byråene definere markedssegmenter og fokusere tilbud mot utvalgte kundegrupper som de kan betjene effektivt, for å kunne prissette etter målsegmentets betalingsevne- og vilje og lettere velge beste kommunikasjonskanal. Byråene opplever imidlertid liten konkurranse i bransjen og påpeker at de ikke føler et behov for en strategisk vurdering av kundesegment for å trekke kunder; tilgangen til kunder er så stor at byråene får fylt opp kapasiteten uansett.

Fra et teoretisk ståsted er det likevel argumenter som taler for at det bør skje en bevisst vurdering av hva slags typer kunder som velges, ikke for å trekke kunder, men i forhold til hvilke kunder som er økonomisk gunstige for byrået. Som vi ser av dataene har byråene enkelte kunder som er lite ryddige og kommer med bæreposer med arbeid. Disse kan være svært kostnadskrevende og bør unngås i følge 80/20-regelen, som ble beskrevet i 2.3.3 *Kapasitetsutnyttelse*. Denne regelen vektlegger at 80 % av totalt salgsvolum typisk genereres av bare 20 % av kundene, og at 80 % av de totale kostnadene ved å tjene kundene sannsynligvis pådras av 20 % av kundene. Dette viser et behov for strategisk kundevalg ut fra et kapasitetsutnyttelsesperspektiv. Av dataene finner vi at byråene vektlegger å ha en blanding

av små og noe større kunder, noe som viser at de vurderingene som er foretatt med hensyn på kundevalg er basert på et ønske om å fordele arbeidsmengde og risiko, altså kapasitetsutnyttelse. Det er dessuten ett byrå som bevisst har valgt å spesialisere seg på liberale erverv og eiendom, samtidig som det har valgt bort såkalte ”kontantbransjer”. Byrået har dermed vært noe mer selektivt når det gjelder kundene sine. Også her er imidlertid spesialiseringen begrunnet ut fra kapasitetshensyn, da spesialiseringen gir fleksibilitet i arbeidsoppgavene. I tillegg anses disse kundene for å være gode forretningspartnere. Unnlattelse av visse bransjer er basert på en oppfattelse av at det kan skjerme byrået for unødvendige høye kostnader i forhold til intern kontroll. Oppsummert virker det ikke til å være så mange bevisste vurderinger i forhold til kundegrupper, fordi byråene opplever at kundene kommer av seg selv. De valgene som har skjedd i forhold til kundene har imidlertid med kapasitetsvurderinger å gjøre, og virkningene av disse valgene vil bli nærmere utdypet i *6.4 Kapasitetsutnyttelse*.

Når det gjelder geografisk lokalisering, tenker vi i dette tilfellet på byråenes vurdering av avstanden mellom kundenes og egen lokalisering. Alle byråene er opptatt av at kundene skal være i lokalområdet, og de har i hovedsak kunder fra Trondheim og omegn. Argumentet for dette er at byråene ønsker at kundene skal kunne stikke innom og at de selv kan ta turen ut til kundene. Dette har stor betydning for den personlige kontakten som byråene anser som nødvendig for å oppnå suksess innen regnskapsførerbransjen, og det er dermed et bevisst valg for sikre inntjeningssiden. Videre har alle byråene et bredt tjenestetilbud slik at de i størst mulig grad kan levere de tjenestene som kundene har behov for og etterspør i tilknytning til regnskapsførertjenestene. I forbindelse med dette kan vi trekke inn graden av vertikal integrasjon. Dataene viser at kundene forventer at regnskapsførerne kan svare på de samme spørsmålene som revisoren kunne svare på, etter at revisjonsplikten bortfalt. Tidligere var det revisorene som stod for en stor del av rådgivningsarbeidet, men nå er regnskapsføreren den naturlige fagpersonen å henvende seg til for kunden. Dette innebærer at byråene i stadig større grad må inkludere rådgivningsarbeid i sine interne aktiviteter og ha rådgivning i tjenestetilbudet.

Et interessant funn er imidlertid at regnskapsførerbyråene tenderer til å være svært forsiktige med å gå inn på fagområder som de ikke allerede besitter høy kompetanse på. Byråene har riktignok et bredt tjenestetilbud, men det er likevel innenfor områder som er nært relatert til regnskapsføringstjenesten. Byråene ønsker ikke å utsette seg for risiko, noe vi også så i 6.2

Kunde verdi, og et viktig spørsmål her er om dette er en generell risikoaversjon som preger ledelsen av byråene og har innvirkning i alle typer beslutninger. Dataene viser eksempelvis at byråene har problemer med å få fakturert det som gjelder rådgivning, og at dette blant annet skyldes at byråene er usikre på hvor skillet mellom ordinær regnskapsførsel og rådgivning går. Dette illustrerer muligens et eksempel på risikoaversjon i byråene, ved at byråene ikke ønsker å definere det de selv anser som rådgivning uten å være 100 % sikre på at kundene også oppfatter det som rådgivning og videre aksepterer dette i form av å betale en høyere pris for tjenesten. En styring preget av risikoaversjon kan være et hinder for å ta beslutninger som kan øke marginen mellom inntjeningen og kostnadene, som her er i form av utvikling av tjenestetilbudet. Det nevnte eksempelet illustrerer poenget godt, siden undersøkelser i bransjen viser at rådgivningstjenester vil etterspørres i stadig større grad fremover (jfr. kapittel 4), noe som innebærer at disse tjenestene vil ha økende betydning for inntjeningsiden i byråene. Byråene må derfor finne en løsning på dette faktureringsproblemet, ved å se nærmere på forholdet mellom organisering av arbeidet og inntjeningen, for dermed å kunne hente ut de potensielle økonomiske fordelene knyttet til denne utviklingen i etterspørselen. Det er imidlertid enda viktigere å gjøre en helhetsvurdering av hvilken betydning holdningen til risiko har for byråets andre styringsbeslutninger, dersom risikoaversjon faktisk er tilfellet.

Oppsummert finner vi at definering av omfanget av virksomheten ikke har så stor betydning for etterspørselen etter tjenestene som det antageligvis vil ha i mange andre bransjer, siden byråene ikke er avhengige av å definere spesifikke kundesegmenter for å nå ut til kundene og inngå nye kunderelasjoner. Et av byråene har riktignok bevisst valgt å spesialisere seg, men dette er ikke en følge av at byrået ikke klarte å trekke nok kunder, men heller begrunnet med at det er fordelaktig for arbeidssituasjonen og kundene, og dermed gir en mer hensiktsmessig drift av byrået. Og det er nettopp dette argumentet som virker gjennomgående for alle byråene når det gjelder kundevalg og tjenestetilbud. Av diskusjonen ovenfor finner vi at alle regnskapsførerbyråene har gjort noen vurderinger når det gjelder omfanget av virksomheten, der begrunnelsene er å begrense risiko, oppnå en jevn arbeidsbelastning og å generere kunde verdi - med andre ord forhold som har med driften å gjøre. Den økende betydningen av rådgivningstjenester gjør dessuten at det kreves en mer strategisk tankegang når det gjelder definering av tjenestetilbudet. Ut fra dette kan vi derfor trekke den slutningen at definisjonen av omfanget av virksomheten, herunder kundevalg og tjenestetilbud, er en betydningsfull faktor for ledelse av byråene. De nevnte områdene tyder imidlertid på en form for risikoaversjon, noe som kan ha en innvirkning også på andre styringsbeslutninger.

6.3.3 Erfaring og muligheter for læringskurveeffekter

De fire regnskapsførerbyråene er organisert slik at hver ansatt har sin egen kundeportefølje, der de gjør alt fra A til Å for disse kundene. Denne arbeidsorganiseringen kan føre til at man over tid vil kunne opparbeide seg erfaring med kundene, og etter hvert utvide tilbudet av tjenester man tilbyr sine kunder. Erfaring kan eksempelvis føre til at man kan tilby mer rådgivning, og blir dermed viktig for å sikre mer inntjening. Det tar imidlertid tid å bli godt kjent med kunden, men dersom man er ute etter å opprettholde en langvarig relasjon til de ulike kundene, kan det være muligheter for økt inntjening for byråene. Erfaring kan, i tillegg til å påvirke inntjeningsiden, også være viktig for kostnadssiden. Økt erfaring med kundene kan over tid føre til redusert tidsbruk og lavere kostnader, da de ansatte får mer kjennskap til sine kunder. Dette samsvarer med teori om erfaring og læringskurveeffekter, som vektlegger at man over tid vil lære å gjennomføre de samme oppgavene til lavere kostnader. Som regel vil mange kunder ha de samme typer poster, samtidig som regnskapsarbeid kan sees på å være standardisert med tanke på at det finnes lovpålagte regler og rutiner man må følge. Over tid kan dermed de ansatte lære å utføre sine arbeidsoppgaver mer kostnadseffektivt.

Muligheter for mer inntjening må imidlertid sees i sammenheng med byråets prismodell. For et byrå som har timepris kan eksempelvis en time spart på regnskapsføring oppleves som positivt for kunden, da regnskapsarbeidet blir billigere. For byrået kan det derimot tenkes at tidsbesparelser i regnskapsføringen ikke vil ha noen betydning for inntjeningen. En time spart på en kunde kan være en time man bruker på en annen kunde, og siden timeprisen er fast, vil inntjeningen være den samme. Redusert tidsbruk per kunde på grunn av erfaring, kan imidlertid føre til at man kan ta inn flere nye kunder og øke inntjening ved at disse kundene også etterspør andre tjenester, som for eksempel rådgivning. Dette er imidlertid avhengig av at byrået har ledig kapasitet som de nå får benyttet. Ut i fra våre data påpekes det at byråene har mange nok kunder, og hos enkelte byrå er kapasiteten i forhold til antall kunder per ansatt i hovedsak fylt opp. For byråene med timepris kan dermed erfaring og redusert tidsbruk på kundene ende opp med ikke å ha noen stor effekt på inntjeningen.

Tidsbesparelser i regnskapsføringen kan derimot være positivt for byrået som har en transaksjonsbasert prismodell. For Orion vil deres spesialisering føre til at de over tid kan bli veldig gode på dette kundesegmentet, og med en stabil bemanning kan dette føre til at regnskapsføringen går raskere for hvert år. Like arbeidsoppgaver kan føre til mer effektiv utførelse og dermed reduserte kostnader. Dette er i tråd med hva teorien om

læringskurveeffekter legger vekt på. Denne tidsbesparelsen, kombinert med at byrået tar betaling per transaksjon, gjør at de kan beholde denne effektivitetsgevinsten selv, da kundene betaler for antall bilag som er ført og ikke antall timer brukt på regnskapsføringen.

Et interessant spørsmål i denne sammenhengen er om disse forholdene rundt prismodellen er noe byråene faktisk er bevisste på. Det kan tenkes at mange regnskapsførerbyrå velger timepris fordi dette oppfattes som enklere å håndtere enn fastpris. Valget av prismodell kan også være begrunnet i hva de selv vektlegger og ønsker å fokusere på. Dersom god kvalitet og det å opprettholde gode relasjoner til kunden er viktig, kan en timepris forsvare at de tar seg god tid i regnskapsarbeidet, uten å tenke på å jobbe raskere for å oppnå effektivitetsgevinster, og heller tenke mer kunde verdi.

En forutsetning som ligger til grunn for å oppnå læringskurveeffekter er imidlertid at det må være de samme oppgavene som utføres hver gang; teorien forutsetter ingen endring i arbeidsoppgaver. Vi må imidlertid ta hensyn til at regnskapsførerbyråene befinner seg i en dynamisk bransje, hvor endringer i lov- og regelverk gjør at arbeidet med regnskapsføring kan forandre seg. Det kan tenkes at regnskapsarbeidet kan bli mer omfattende i framtiden, og dermed er det ikke sikkert byråene vil utføre arbeidet raskere og oppnå læringskurveeffekter. I tillegg forutsetter effektivitetsgevinster, for byråene som eksempelvis har fastpris for årsoppgjør, at kunden ikke endrer seg. Dersom kundene vokser over tid, og som en følge av dette blir mer krevende, kan dette føre til at byrået får mer å gjøre. Ved å ha fastpris vil dermed ikke byråene nødvendigvis kunne høste noen læringskurveeffekter og effektivitetsgevinster.

Ut i fra diskusjonen ovenfor ser vi at byråene har mulighet til å oppnå læringskurveeffekter ved at man opparbeider seg bedre kunnskap om kundene sine, og dermed bruker mindre tid på hver enkelt kunde. Avhengig av hvilken prismodell byrået har og hvilke forutsetninger som ligger til grunn, kan dette være positivt for byråets inntjening. Vi kan dermed forstå det som at erfaring er en kostnadsdriver som er av betydning for regnskapsførerbyråene.

6.3.4 Teknologi - en investering i motivasjon og kunde verdi

Et regnskapsførerbyrå må ha dataverktøy for å kunne levere tjenestene som etterspørres av kundene, så allerede her kan vi trekke en slutning at teknologi som kostnadsdriver har en betydning. Dataene viser videre at byråene anvender teknologien både for effektivisering og

med tanke på kunde verdi. Betydningen av teknologi i forhold til kunde verdi er imidlertid presentert under perspektivet *6.2 Kunde verdi*, så i denne delen vil vi derfor primært undersøke hvilken betydning teknologi har som effektiviserende verktøy. En del av kunde verdi-aspektet, nemlig opplevd kvalitet, vil imidlertid bli vurdert, siden intern effektivitet må vurderes i forhold til den eksterne effektiviteten (kvalitet).

Flertallet av regnskapsførerbyråene anser teknologi som effektiviserende. I følge byråene bidrar teknologien med å spare kostnader, hovedsakelig i forhold til tidsbruk, og har en positiv effekt på den interne effektiviteten. Som nevnt under perspektivet *6.2 Kunde verdi* er dette effektiviseringsfokuset imidlertid et interessant funn, med tanke på at flertallet av regnskapsførerbyråene har en timebasert prismodell. Ut fra en teoretisk vurdering vil ikke tidsbruken per kunde være av avgjørende betydning for en timebasert prismodell, siden byrået uansett får betalt for den tiden det tar å levere tjenestene til kundene. Her vil utfaktureringsgraden være desto viktigere. I forhold til den timebaserte prismodellen er det dermed ikke et strategisk behov for å ha teknologiløsninger som bidrar til reduksjon av tidsbruk per kunde med tanke på inntjeningsnivået. For byrået med transaksjonsbasert prismodell derimot, vil effektivitet i form av antall bilag behandlet, være svært viktig med tanke på at inntjeningsnivået avhenger av antallet bilag utført per time. Dette byrået holder paradoksalt nok tilbake på teknologifronten. Det kan derfor tyde på at det er en noe løs kobling mellom prismodell og styring, herunder hvordan man jobber bevisst mot inntjeningen i forhold til teknologikostnaden i byråene.

Det er imidlertid viktig å bemerke at byrået med transaksjonsbasert prismodell har vurdert en del av de tekniske verktøyene som de tre andre byråene anvender, men anser dem inntil videre for å være merarbeid. I følge byrået fungerer ikke dagens teknologi tilfredsstillende enda. Videre kan de tre andre byråenes syn på teknologi som effektiviserende argumenteres ut i fra mer enn at det er en tidsbesparelse som innebærer en kostnadsreduksjon. Teknologiløsninger kan gjøre arbeidshverdagen til de ansatte enklere, blant annet ved å eliminere enkelte tungvinte arbeidsoppgaver og å få enklere tilgang til informasjon samlet på ett sted. Dette kan derfor være et godt argument for å satse på teknologi og forklare hvorfor byråene trekker frem betydningen av teknologi som effektiviseringsverktøy. Gode interne prosesser bidrar dessuten positivt til arbeidsmiljøet, noe som gjør at byråene bedre sikrer en stabil arbeidsstyrke. Her kan det også være aktuelt å trekke frem teknologiverktøyet som en motiverende og artig faktor for arbeidet til de ansatte. Dataene viser at flere av byråene har en egeninteresse av å ha

gode og spennende teknologiprogrammer for å levere tjenestene til kundene, noe som tyder på at teknologien er en viktig del av leveringen av tjenestene også fra de ansattes perspektiv.

Noe som også er avgjørende for teknologivurderingene er byråenes antagelse om at den nyere generasjonen kunder i større grad enn før vil forvente tilgjengelighet og at tjenestene vil skje elektronisk der det er mulig. Flertallet av byråene ønsker derfor å følge trenden når det gjelder automatisering. Den uttrykte bekymringen om at økt bruk av teknologi kan medfører mindre kundekontakt, viser imidlertid at alle byråene tenker på hvordan den eksterne effektiviteten påvirkes av for mye automatisering. Økt bruk av teknologi kan riktignok bidra til at kundene leverer en jevnere strøm med arbeid til kundene, fordi teknologien kan gjøre denne leveringsprosessen enklere. Byråene mister imidlertid samtidig den positive siden ved at kundene kommer innom, nemlig et nært samarbeid der partene kan tilpasse seg hverandres arbeid og der byrået får oppdateringer og informasjon om bedriftens virksomhet direkte fra kunden. Kundene kan ha et behov for å gi en forklaring på områder ved driften, men en for stor grad av automatisering kan føre til at terskelen for å komme innom oppleves stor og at opplevd kvalitet på tjenestene kan gå ned. Små kunder har dessuten gjerne begrenset mulighet til å investere i dyre teknologiløsninger som kreves for å kunne sende den informasjonen regnskapsførerbyråene har behov for. På den annen side kan opplevd kvalitet for den nye generasjonen kunder, som ønsker mer elektronisk flyt, økes. Regnskapsførerbyråene må derfor gjøre grundige avveininger i forhold til bruk av nye teknologiløsninger. De må vurdere fordelene ved å bruke de ulike teknologiløsningene mot konsekvensene av å miste den personlige kontakten med kundene.

Det er behov for et minimumsnivå av teknologi for å levere tjenestene i et regnskapsførerbyrå, og teknologi representerer en av hovedpostene av de faste kostnadene. Ut fra dette kunne en tenke at kostnadsdriveren teknologi er betydningsfull i byråene. Gjennom diskusjonen over ser vi imidlertid at byråene ikke fokuserer på teknologi og de medfølgende kostnadene på den måten som SCM vektlegger. I følge SCM er teknologi en strukturell kostnadsdriver, og tradisjonelt vil en forsvare teknologiinvesteringer dersom det effektiviserer produksjonen. Av analysen virker det imidlertid til å være desto viktigere å investere i et godt verktøy som er motiverende for de ansattes arbeid og for å kunne levere kvalitet til kundene, enn for direkte effektiviseringsformål. Byråene har ikke et fokus på å minimere teknologikostnadene, og ser ikke på teknologi som en kostnadsdriver i enkel forstand. Teknologiens funksjon i byråene gjør at det også har en verdigenererende funksjon for de

ansatte og kundene. Her bør vi imidlertid presisere at dette antageligvis ikke gjelder alle kundene. For eksempel vil kunder som oppfatter regnskap som et nødvendig onde sannsynligvis kun forvente at den ferdige rapporten leveres i henhold til de lovpålagte kravene, og vil ikke være videre opptatt av hvilke teknologiske løsninger som bidrar til at dette skjer. Ut fra de ovenstående forholdene finner vi imidlertid at teknologi generelt er en svært viktig kostnads- og verdidriver som har stor betydning for driften i regnskapsførerbyråene.

6.3.5 Deltakelse fra ansatte

Ut fra et ressursbasert syn, hvor man legger vekt på koblingen mellom bedriftens interne egenskaper og dens prestasjon, kan man trekke fram hvor viktig de ansatte og deres deltakelse er for den interne og eksterne effektiviteten i et regnskapsførerbyrå. De ansatte er i direkte samhandling med kunden, og deres forhold til de ulike kundene kan være verdifullt for bedriften. I våre data blir den personlige kontakten mellom regnskapsfører og kunde sett på som en kritisk suksessfaktor. Det er derfor viktig å ta vare på de ansatte, da utskifting av ansatte kan være kostbart, både for byrået og for kunden. For byråene kan utskifting av ansatte blant annet føre til at de kan miste noen med god kompetanse og et godt forhold til en av byråets kunder. De ansatte kan ha opparbeidet seg erfaring, kunnskap og innsikt i bedriften som er viktig for den interne effektiviteten, og fordeling av kunder til andre ansatte kan både være krevende og kostbart. I tillegg vil mange kunder se på det å ha en person å forholde seg til som viktig, og utskifting av ansatte kan bety at kunden mister sin faste kontaktperson. Dette kan påvirke den eksterne effektiviteten.

Arbeidsdelingen i regnskapsførerbyråene, der de ansatte tar del i hele regnskapsprosessen, fører til at de øker sin kompetanse, samtidig som dette kan være motiverende og utviklende. Forpliktelse ved å ha ansvar for egne kunder kan gjøre at de ansatte er opptatt av å gjøre en god jobb for å tilfredsstille kundene. Hver enkelt medarbeider er viktig, og kompetanseutvikling vil være av betydning for at de ansatte skal ha mulighet til å delta i denne prosessen. I våre data ble det påpekt at de ansatte må ha tilstrekkelig kunnskap til å svare kundene på det de forventer de skal kunne svare på. For et av byråene var det også viktig å vise utad at de har mange autoriserte regnskapsførere i byrået. Dette understreker hvor viktig kompetanse er for den eksterne effektiviteten.

Også internt vil kompetanseutvikling være viktig for de ansatte. I alle regnskapsførerbyråene ble faglig kompetanseutvikling sett på som et internt ønske. De ansatte ønsker å være oppdaterte, og de anser det som viktig å delta på kurs for å utvikle sin kompetanse. Det at de tilegner seg mer kunnskap og blir dyktigere i jobben sin, kan føre til at de også blir mer involverte og interessert i arbeidet sitt, samtidig som det kan øke deres trivsel på jobb. Utvikling av kompetanse, for å beholde de ansatte, kan dermed sees på som en billig investering i forhold til kostnadene som oppstår i forbindelse med utskifting av ansatte. I tillegg kan kompetansedeling blant de ansatte være viktig for den interne effektiviteten ved at kompetansen internt øker. Det å dele sin kunnskap kan dessuten medføre økt selvbilde og anseelse, noe som også kan være en motiverende faktor for de ansatte.

Et interessant område, når det gjelder deltakelse fra ansatte, er lønnskostnadene. Teorien om SCM vektlegger kostnadsreduksjon, men i denne sammenhengen kan ikke regnskapsførerbyråene tenke vanlig kostnadsledelse. For en bedrift, hvor de ansattes kunnskaper er avgjørende for driften, kan lønn i stedet sees på som en investering for å få kompetente medarbeidere med de riktige holdningene i forhold til den kvaliteten man ønsker å tilby sine kunder. Ut i fra teori skulle man anta at det var et ønske om kostnadsminimering i alle ledd, men et fokus på reduksjon av lønnskostnader i en kunnskapsbedrift kan innebære dårlig økonomistyring. I våre data kommer det frem at alle regnskapsførerbyråene er enige om at lønnskostnadene må være høye for å beholde de ansatte. Man må utbetale høy lønn for å få de beste medarbeiderne, og i stedet for å fokusere på kostnadsreduksjon bør man fokusere på de ansattes kompetanse. Dette står i kontrast med hva teorien legger vekt på. Denne forskjellen kan også ha sammenheng med at i enkle vareproduserende selskaper vil ikke de ansattes egenskaper og holdninger være av like stor betydning, da det gjerne dreier seg om enklere arbeidsoppgaver som skal utføres. I en kunnskapsbedrift vil derimot de personlige egenskapene og holdningene blant de ansatte være av stor betydning, og høy lønn kan derfor være et incentiv for å sikre god deltakelse.

Ut i fra dette ser vi hvor stor betydning deltakelse fra de ansatte har for regnskapsførerbyråene. Det er viktig for byråene å beholde sine ansatte, og kompetanseutvikling vil også være viktig for de ansattes motivasjon og involvering, da deres deltakelse vil påvirke den interne og eksterne effektiviteten i regnskapsførerbyrået. Selv om teori om SCM fokuserer på kostnadsreduksjon, vil det ikke nødvendigvis være et strategisk

trekk å redusere lønnskostnader, da lønn kan ses på som en viktig investering for å sikre deltakelse fra de ansatte.

6.3.6 Kvalitet – en følge av eksterne krav, yrkesstolthet og omdømme

Dataene viser at kvalitet er en grunnleggende faktor for at byråene skal kunne drive regnskapsførervirksomhet, og dermed avgjørende for deres fremtidige eksistens. Tjenestene som regnskapsførerbyråene leverer må være i henhold til en mengde lover og regler for å bli vurdert som tilfredsstillende, og den lovpålagte autorisasjonsordningen for regnskapsførere viser at det er svært viktig med et høyt nivå av formell kompetanse i regnskapsførerbyråene. Slike eksterne krav til regnskapsførertjenestene viser at den tekniske kvaliteten, som i følge Grönroos (2007) er hva kundene sitter igjen med når tjenestene er levert, må være på et visst nivå og illustrerer godt betydningen av kvalitet i denne bransjen.

Kundene står også for en del av de eksterne kravene som regnskapsførerbyråene møter, og dataene viser at kundene forventer at de ansatte har høy kompetanse på en rekke fagområder, spesielt etter bortfall av revisjonsplikten. Regnskapsførerbransjen er som nevnt en dynamisk bransje, så levering av disse tjenestene krever mye faglig oppdatering, og fokus på intern kompetanseutvikling er en viktig del av kvalitetsaspektet i regnskapsførerbyråene. Dette har med måten tjenestene utføres på og samsvarer med Grönroos (2007) sin funksjonelle kvalitet.

I dataene finner vi en rekke tiltak, både av frivillig og lovpålagt art, for å sikre kvaliteten i byråene. Hensikten med tiltakene er å sikre kvalitet i alle ledd i tjenesteprosessen slik at både den endelige tjenesten som kundene mottar er av tilfredsstillende kvalitet (teknisk) og at selve tjenesteproduksjonen underveis står til kundenes forventning (funksjonell). For eksempel bidrar kontrollskjemaer til at regnskapet er korrekt, noe som sikrer den tekniske kvaliteten, mens opparbeidelse av et nært forhold og et tett samarbeid med den enkelte kunden, er en del av den funksjonelle kvalitetssikringsdelen i byråene. Målet er å tilfredsstille kundenes behov både underveis i prosessen og i forhold til den ferdige tjenesten, noe som samsvarer med Total Quality Management (TQM) i SCM-rammeverket.

Siden det i hovedsak er kundene som trekker nye kunder til byråene, har deres opplevelse av kvalitet en enorm betydning for byråenes videre drift. Dersom kundene opplever dårlig behandling og/eller den ferdige tjenesten ikke er tilfredsstillende, kan denne rekrutteringsfordelen raskt snu seg til å være en stor ulempe. Et dårlig rykte sprer seg fort, og

en nedgang i kvaliteten kan medføre betydelig reduksjon i etterspørselen. Redusert etterspørsel har en negativ effekt på den interne effektiviteten fordi det er færre kunder å fordele kostnadene på. Dette illustrerer at regnskapsførerbyråene må gjøre nøye overveielser før de foretar interne endringer. Et eksempel er dersom byråene velger å nedbemanne, og en rekke kunder mister sin kontaktperson. Det kan bli problematisk å erstatte denne kontaktpersonen med en annen, og fordelene ved kostnadsbesparelsene på denne nedbemanningen, kan utlignes av at byrået mister kunder. Kvalitet er en betydningsfull faktor for byråenes samlede produktivitet, og forholdene internt må alltid vurderes opp mot konsekvensene eksternt (kvaliteten).

Kvalitet kan også antageligvis sees i sammenheng med denne yrkesstoltheten vi refererte til tidligere i analysen. Byråene legger stor vekt på at det faglige må prioriteres, og er svært bevisste på den interne kompetansen. Kvalitet er det byråene tror på og styrer etter, og kvalitet blir dermed en viktig bestanddel av ledelseelementet i et regnskapsførerbyrå. Det interessante er hvordan dette kvalitetsfokus påvirker styringen av byråene. Under diskusjonen om risikoaversjon, i forbindelse med *6.3.2 Kundevalg og tjenestetilbud*, fant vi at byråene ikke ønsker å risikere å komme inn på tjenesteområder som de ikke allerede har høy kompetanse på. Denne motvilligheten kan antageligvis også knyttes til en frykt for å pådra seg et dårlig omdømme som skyldes et for dårlig kompetansegrunnlag hos rådgiverne i byrået. Det kan tyde på at det betydelige fokuset på kvalitet medfører en styringsmåte som preges av noe risikoaversjon.

Ut fra diskusjonen over ser vi at kvalitet er av enorm betydning i regnskapsførerbransjen. Vi finner at byråene har en rekke tiltak som sikrer både teknisk og funksjonell kvalitet, og dette samsvarer med SCM-rammeverkets TQM. Byråene har fokus på kvalitet i alle ledd av prosessen, noe som er spesielt viktig i forhold til kunderelasjonen. Samtidig sikrer de ulike kvalitetssikringsprosessene at sluttproduktet også er av høy kvalitet. Vi ser også at kvalitet virker til å være viktig for byråene i forhold til omdømme og yrkesstolthet, og derfor er en betydningsfull faktor for styringen i byråene. Oppsummert er kvalitet avgjørende for ekstern effektivitet, og har videre konsekvenser for den interne effektiviteten, og vi finner at denne kostnadsdriveren er svært relevant.

6.3.7 Struktur på tjenestetilbud

I følge SCM er *produktstruktur* en kostnadsdriver og tar utgangspunkt i designet til fysiske varer. Denne driveren er dermed ikke direkte overførbart til regnskapsførerbyråene med tanke på at de, som andre tjenesteproduserende selskaper, ikke produserer fysiske varer. Mens en vare, i følge Grönroos (2007), består av et fysisk produkt med en bestemt type struktur eller design, kjennetegnes en tjeneste ved at den består av immaterielle aktiviteter. Byråene produserer riktignok fysiske rapporter til kundene, men her er det innholdet, og ikke de fysiske bestanddelene ved rapporten, som skal generere kunde verdi.

En kan imidlertid trekke en parallell mellom strukturen til produkter og strukturen på tjenestetilbudet i byråene. Et tjenestetilbud bør produseres og leveres gjennom en bevisst struktur på selve tjenesteproduksjonsprosessen for å kunne sette en pris som reflekterer kostnaden ved å levere tjenesten. Det er dessuten en rekke valgmuligheter for gjennomføringen her som kan påvirke både den interne og eksterne effektiviteten, og det er derfor spennende og relevant å se nærmere på hvordan byråenes immaterielle ”produkter”, regnskapsførings- og rådgivningstjenester, er strukturert.

Byråene kan velge ulikt innhold og ulik struktur på tjenestetilbudet som leveres til kundene, men av dataene finner vi at byråene har en relativt lik tjenesteproduksjonsprosess. De enkelte ansatte har ansvaret for å levere alle tjenestene som deres kundeportefølje har behov for, med unntak av enkelte lønnsforhold, og tjenestene er dermed strukturert slik at én person har kontroll på alle forholdene til den enkelte kunden. Tjenestene leveres blant annet gjennom kundemøter og innsendelse av informasjon, og prismodellen til byråene skal i utgangspunktet reflektere kostnaden ved å levere tjenestene til kundene, pluss litt til. Det er også konkrete eksempler på delaktiviteter for tjenesteproduksjonen som bidrar til å strukturere tjenestetilbudet. Teknologi anvendes for eksempel slik at deler av tjenestene kan utføres av kundene selv dersom de ønsker det. Her er det satt en bruksavgift som reflekterer kostnadene som byråene har ved å tilby denne teknologiløsningen. Portalløsningen er et annet eksempel, der kundene får tilgang til egne rapporter og annen relevant informasjon. Disse eksemplene er en strukturering av tjenestetilbudet som kan bidra til at både den interne og den eksterne effektiviteten øker. Koblingen mellom pris og organisering har vi sett er noe ulik i byråene, men alle byråene har en klar struktur på hvordan regnskapsføringstjenestene prissettes. De sikrer på den måten en inntjening som skal forsvare kostnadene ved tjenestene som leveres.

Dataene våre viser imidlertid at rådgivningstjenestene ikke har en fastlagt struktur. Som nevnt i 6.3.2 *Kundevalg og tjenestetilbud*, er det et gjennomgående problem i byråene å få fakturert all rådgivningen som faktisk skjer i byråene. En del av rådgivningen skjer ubevisst, og byråene opplever det vanskelig å skille hva som er rådgivning fra de ordinære regnskapsføringstjenestene i møte med kundene. Byråene har dermed problemer både med å vite hva som medgår av ressurser og med å få tatt betalt for de konkrete tjenestene, noe som tyder på en uklar struktur for denne delen av tjenestetilbudet.

Dette kan også problematiseres med utgangspunkt i 6.3.5 *Deltakelse fra ansatte*. Her kom det frem at høye lønnskostnader er en investering i kompetente medarbeidere og dermed generering av kunde verdi, og som til syvende og sist skal gi byrået verdi tilbake. Spørsmålet er imidlertid om byrået oppnår en høyere verdi gjennom høyere lønn, når det er en uklar struktur på enkelte av tjenestene. Rådgivning er en tjeneste som en ut fra en strategisk tankegang ville priset høyere enn ordinære regnskapstjenester, fordi rådgivningen eksempelvis kan bidra til bedre økonomiske forhold hos kundene og dermed kan anses å gi ytterligere verdi til kundene enn de ordinære regnskapstjenestene. På grunn av den uklare strukturen på rådgivningstjenestene, og medfølgende problemer med faktureringen, vil imidlertid ikke verdien som kundene mottar komme tilbake igjen til byråene i form av høyere inntjening. Konsekvensen er at byråene ikke fullt ut får høstet verdien fra sine investeringer i høye lønnskostnader.

Eksempelet med rådgivningstjenester viser at en manglende struktur på tjenestene gjør at byråene risikerer dårligere styring i forhold til ressursbruken. Dette er også tilfellet for tradisjonelle vareprodusenter dersom de ikke oppnår et effektivt design på produktene sine. Forskjellen er imidlertid at byråene i tillegg mister muligheten eller evnen til systematisk å tilrettelegge for å få tatt betalt for det de leverer til kundene. En vareprodusent kan på sin side sette en pris på produktet som selges slik at kostnadene som følger av vareproduksjonen dekkes inn. En uklar struktur medfører dermed større negative konsekvenser for et tjenesteproduserende selskap, enn for en vareprodusent, og kostnadsdriveren produktstruktur fremstår dermed paradoksalt nok enda viktigere innenfor regnskapsførerbyråene enn innenfor tradisjonelle vareprodusenter. Dette virker noe overraskende med tanke på at *produktstruktur* i følge SCM refererer til konkrete fysiske varer, mens regnskapsførerbyråene produserer tjenester som består av immaterielle aktiviteter.

6.3.8 Utnyttelse av forbindelser til leverandører og kunder

I perspektiv 6.2 *kunde verdi* fant vi at Porters verdikjedetankegang er relevant for regnskapsførerbyråene, og vi kan derfor trekke en direkte slutning at kostnadsdriveren *Utnyttelse av forbindelser til leverandører eller kunder med tanke på bedriftens verdikjede* har betydning for regnskapsførerbransjen. Regnskapsførerbyråene har som nevnt leverandører som bidrar til at tjenestene kan leveres til kundene, og relasjonen til kundene har stor betydning for prosessene i tjenesteproduksjonen.

Utnyttelse av god forbindelse til IT-leverandørene er spesielt fremtredende i byrået som har outsourcet teknologiløsningene. Dette byrået kan konsentrere seg om kjernevirksomheten sin, og har samtidig mulighet til å kontakte kompetente fagfolk innen IT ved eventuelle teknologiske problemer. Videre viser dataene at leveransen av kunnskap tilpasses de enkelte medarbeiderne i byråene ut fra deres kompetansebehov. Det er stor aktivitet når det gjelder kursdeltakelse blant ansatte i regnskapsførerbyråene, og i følge de daglige lederne er det vanlig å legge kurs og andre aktiviteter for kompetanseheving til perioder der arbeidsmengden i byråene er mindre. På den måten får byråene utnyttet eventuell ledig tid til faglig oppdatering.

Når det gjelder forbindelsen til kundene, utnytter byråene den nære kunderelasjonen til å koordinere samarbeidet slik at partene tilpasser seg hverandres arbeid. For eksempel settes det opp interne tidsfrister for når informasjonen fra kundene bør foreligge. Dette har antageligvis en positiv innvirkning på den interne effektiviteten i byråene. Som vi har diskutert tidligere, er dessuten kundene de viktigste ”markedsførerne” for byråene. Siden forholdene i markedet er slik at etterspørselen etter tjenestene overgår tilbudet, har ikke byråene behov for å markedsføre seg noe videre. Dersom forholdene skulle endre seg derimot, vil denne forbindelsen til kundene kunne være verdt mye med tanke på å spare store markedsføringskostnader.

Av dette ser vi at regnskapsførerbyråene kan utnytte forbindelser utover sine egne grenser, slik ett av de fire forbedringsområdene i SCM vektlegger, og dra fordeler av relasjonen til leverandørene og kundene både for den interne og den eksterne effektiviteten. Av diskusjonen ovenfor ser det imidlertid ut til at samarbeidet med kundene er noe mer bevisst utnyttet i forhold til samarbeidet med leverandørene. Dette kan muligens ha med at kundene har en større og mer direkte rolle for produksjonen av *innholdet* i tjenestene som leveres, mens

leverandørene har en mer *tilretteleggende rolle* i tjenesteprosessen. Unntaket er leveransen av kunnskap som anvendes direkte i rådgivningsprosessen. Det er kundene som til syvende og sist vurderer tjenestene, noe som krever at byråene også utnytter forbindelsen til kundene for å finne ut hva kundene egentlig har behov for. Overordnet viser analysen at byråene opererer i samsvar med tanken bak denne kostnadsdriveren, og vi finner at også denne har betydning i regnskapsførerbyråene.

6.3.9 Oppsummering

Ut i fra den overstående diskusjonen, ser vi at alle kostnadsdriverne har betydning for den interne og eksterne effektiviteten i regnskapsførerbyråene. I følge SCM vil imidlertid ikke alle kostnadsdriverne være like viktige i alle tilfeller, og selv om vi finner at kostnadsdriverne har betydning, vil deres betydning være av ulik grad også for regnskapsførerbyråene.

Skala er en av kostnadsdriverne som er av større betydning for regnskapsførerbyråene. Byråene er svært opptatt av størrelse, nettopp fordi en økning i størrelse kan medføre økt behov for ledelse og en negativ påvirkning på lønnsomheten og den interne kontrollen. I likhet med skala, er også *teknologi, deltakelse fra ansatte, kvalitet, produktstruktur og utnyttelse av forbindelser til leverandører og kunder* viktige kostnadsdriverer. På grunn av det minimumsnivået av teknologi som kreves, og siden teknologi utgjør en av hovedpostene av de faste kostnadene for byråene, vil dette være en svært relevant kostnadsdriver. Byråene ser på teknologi som et viktig verktøy for å levere tjenester med god kvalitet og motivere de ansatte. Videre er byråets drift avhengig av de ansatte og deres deltakelse, noe som gjør at også deltakelse fra ansatte er en kostnadsdriver av stor betydning. De menneskelige ressursene i byråene og deres kunnskap og relasjoner til kundene er viktig for den interne og eksterne effektiviteten, og det blir derfor viktig for byrået å beholde de ansatte.

Vi finner også at kvalitet er av stor betydning. Kvalitet er både grunnleggende og avgjørende for byråenes drift, og er svært viktig i forhold til deres omdømme og yrkes stolthet.

Regnskapsførerbyråene må forholde seg til ulike eksterne krav, samtidig som de internt må sørge for kvalitet i alle ledd for sine kunder.

Kostnadsdriveren produktstruktur er også svært viktig for regnskapsførerbyråene. Manglende struktur på byråenes tjenester kan føre til dårlig styring med tanke på bruk av ressurser og å sikre inntjening, noe som er gjennomgående for rådgivningstjenester.

Endelig er forbindelsen til byråets kunder og leverandører svært viktig for byråenes interne og eksterne effektivitet. Byråenes leverandører er blant annet nødvendige for byråets kompetanse, mens kundene vil ha en større rolle i produksjon og vurdering av tjenesten.

Som det kommer frem i diskusjonen, er *omfang* i noen grad relevant for byråene. Omfang vil være av mindre betydning i forhold til etterspørselen etter tjenestene, da bransjen preges av lite konkurranse hvor etterspørsel overgår tilbud, og byråene har følgelig nok kunder. Omfang har imidlertid stor betydning i sammenheng med drift, ved at byråene bevisst ønsker å redusere risiko, ha jevnt tilsig av arbeid og generere verdi for sine kunder. Kundevalg og tjenestetilbud vil dermed være av betydning for ledelse av byråene. I likhet med omfang, vil også *erfaring* være relevant, men hvor stor betydning denne kostnadsdriveren har kan blant annet være avhengig av byråets prismodell og hvilke forutsetninger som ligger til grunn. Effektivitetsgevinster i form av redusert tidsbruk vil eksempelvis være av viktighet for byrå som har en transaksjonsbasert pris, mens effekten på inntjeningen kan tenkes å være av mindre betydning for byrå som har timebasert pris.

Vi kan dermed trekke den slutningen at de ulike kostnadsdriverne er av betydning for regnskapsførerbyråene. Denne delen av SCM-rammeverket, og deres betydning i forhold til intern og ekstern effektivitet, kan dermed gjøres gjeldende i regnskapsførerbyråene.

6.4 Kapasitetsutnyttelse

6.4.1 Betydningen av kapasitetsutnyttelse

I regnskapsførerbransjen er det perioder der etterspørselen etter tjenestene er spesielt stor. Dette skyldes i hovedsak en rekke tidsfrister som kundene er pålagt å følge etter loven, og som regnskapsførerbyråene følgelig må organisere virksomheten etter. Eksempelvis krever det offentlige merverdiavgift, skattetrekk og arbeidsgiveravgift i to måneders perioder for de fleste næringsdrivende, noe som representerer et arbeid som skjer relativt jevnt gjennom året. Samtidig er det oppgaver som skjer sjeldnere, og i enkelte tilfeller bare en gang i året, som for eksempel årsoppgjør (Skatteetaten.no). Dette gjør at arbeidsmengden til regnskapsførerbyråene kan bli svært stor i enkelte perioder og tilsvarende mindre i andre perioder. De ansatte er byråenes viktigste ressurser i forhold til å levere tjenestene og byråene må ha et visst antall ansatte for å levere tilfredsstillende tjenester gjennom hele året, uavhengig av når det er mest å gjøre. En følge av dette er at lønnskostnaden er tilnærmet konstant og uavhengig av den varierende arbeidsmengden. Byråene er også avhengige av et

lokale og et minimumsnivå av teknologi for å levere tjenestene, og disse kostnadene varierer heller ikke med tjenesteproduksjonen. Regnskapsførerbransjen er dessuten preget av et real-time-element, slik som tjenesteprodusenter generelt er kjennetegnet av, der tjenestene som tilbys ikke kan lagres. Varierende etterspørsel, høye faste kostnader i forbindelse med byråenes interne ressurser og real-time-elementet medfører derfor et stort behov for planlegging og ledelse av kapasitetsutnyttelsen i de enkelte regnskapsførerbyråene.

I dette perspektivet vil vi analysere de områdene som informantene selv anser som kapasitetsutnyttelse, og samtidig se på områder som kom frem under andre spørsmål i intervjuet. Sistnevnte er dermed data som informantene ikke selv har definert som kapasitetsutnyttelse, men som vi ut fra teori kjenner igjen og kan karakterisere som metoder for å balansere tilbud og etterspørsel, med andre ord å styre kapasiteten.

6.4.2 Begrepet kapasitetsutnyttelse

Av de fire intervjuene var det kun ett av byråene som hadde et bevisst forhold til selve begrepet kapasitetsutnyttelse. Daglig leder hadde et konkret mål på ønskelig fremtidig kapasitetsutnyttelse og brukte det teoretiske begrepet for å bevisstgjøre de ansatte om tidsbruk og arbeidssituasjonen generelt. De tre andre byråene anvendte ikke det teoretiske begrepet i intervjuene, men i løpet av samtalene var det tydelig at utnyttelse av den eksisterende kapasiteten er et svært viktig ledelsesområde for daglig leder for å drive regnskapsførerbyråene. Dataene viser at alle regnskapsførerbyråene har en rekke tiltak som bidrar til å balansere tilbudet og etterspørselen.

6.4.3 Tilbud tilpasset etterspørselen

Siden kundene, og dermed byråene, er styrt av tidsfrister er det til en viss grad et forutsigbart mønster i etterspørselen. Variasjonen i etterspørselen har med de lovpålagte kravene å gjøre, og byråene vet derfor når det vil være mest hektisk. Det gjør det med andre ord mulig med noe planlegging. Teorien om kapasitetsutnyttelse trekker frem en rekke metoder for å styre tilbudet i forhold til etterspørselen, og de fleste tiltakene som vi finner hos byråene går på å øke eller å forbedre ressursbruken og samsvarer med Adenso-Diaz, González-Torre og García (2002) sine konkrete tiltak for kapasitetsplanlegging.

Et fremtredende eksempel når det gjelder å øke ressursbruken finner vi når det gjelder overtidsarbeid. Samtlige av regnskapsførerbyråene tar i bruk overtid i de travleste periodene, noe som innebærer ytterligere bruk av de eksisterende ressursene (de ansatte). En annen type løsning for økt ressursbruk, er bruken av deltidsansatte som kan avhjelpe de som er fast ansatt i byrået ved behov. Det er imidlertid et overraskende funn at kun ett av byråene benytter seg av deltidsansatte. En deltidsstilling vil enklere kunne tilpasses til periodene det er behov for ytterligere arbeidskraft, og det er gjerne lettere å be en deltidsansatt om å jobbe noe mer i enkelte perioder enn en som er fast ansatt. I perioder med mindre arbeid kan en trappe ned arbeidstimene til vedkommende. Denne løsningen er dermed strategisk fornuftig med tanke på kapasitetsutnyttelse. En årsak til liten bruk av dette kan skyldes at byråene ikke ønsker å bli så store med tanke på antall ansatte og administrasjon. En annen årsak kan være eierskapet som den enkelte regnskapsfører har til arbeidsoppgavene sine. Av dataene ser vi imidlertid at enkle oppgaver flyttes til andre, noe som illustreres i neste avsnitt.

Eksempler på forbedring av ressursbruken er i følge dataene i hovedsak rutiner for å avhjelpe hverandre, forskyve arbeidsskift og å utarbeide oversikter for tidsbruk og omsetning. Alle byråene vektlegger at de har mulighet for å hjelpe hverandre i travle perioder. Siden flertallet av de ansatte kan gjøre alle oppgaver fra A til Å, er det stor fleksibilitet i forhold til å kunne fordele arbeidsoppgaver ut fra arbeidsmengden til de enkelte ansatte. Dette fokuset på at alle de ansatte skal kunne gjøre alt illustrerer byråenes oppmerksomhet mot å utnytte de tilgjengelige ressursene i byråene. Det blir imidlertid påpekt at det ofte krever mer kapasitet å få andre til å utføre oppgavene enn å vente til vedkommende har mulighet til å gjøre det selv, siden regnskapsføreren gjerne får et eierskap til og har bedre oversikt over de enkelte kunderelaterte oppgavene. Dette er en avveining i forhold til ressursbruken som det enkelte byrået gjør, men dataene viser at enkle oppgaver gjerne skyves over til ansatte som har ledig tid. Dette illustrerer at byråene også antageligvis kunne ha trukket ut enkelte arbeidsoppgaver og skjøvet det over på deltidsansatte.

Forskyvning av arbeidsskift er fremtredende i ett av byråene. Tilpasning av stillingsprosentene til enkelte ansatte i byrået, gjør at det ikke er like stort behov for å ta i bruk overtidsarbeid for å komme i mål i de travleste periodene, slik som i andre byråer. Samtidig er det mulig å trappe betraktelig ned på arbeidsstyrken på høsten når det er mindre å gjøre. Denne ordningen er gjort både med tanke på å regulere tilbudet i forhold til etterspørselen, og med hensyn til de ansattes arbeidssituasjon. En annen type regulering av etterspørselen er å gi

bort arbeidet til andre. Dette viser seg å være tilfellet i ett av byråene. Dette byrået opererer slik at dersom kapasiteten er maksimalt utnyttet, vil nye kunder bli henvist til andre regnskapsførerbyrå som byrået kjenner til og som de vet har ledig kapasitet.

Endelig viser dataene at alle byråene anvender ulike måter for å planlegge tidsbruk og mål på omsetning for å utnytte kapasiteten til de ansatte best mulig. Dataene viser at byråene fordeler kunder i forhold til størrelse, deres behov og historisk tidsbruk, noe som illustrerer at det er oppmerksomhet i forhold til mest mulig effektiv utnyttelse av de interne ressursene. For regnskapsførerbyrå med fastpris som prismodell, vil dette være strategisk nødvendig for å fastsette en hensiktsmessig pris og sikre tilfredsstillende inntjening. Det er imidlertid et interessant fenomen at regnskapsførerbyråene som har timepris har et sterkt fokus på å planlegge og kontrollere tidsbruken per kunde. I utgangspunktet skulle en tro at tidsbruken per kunde ikke skulle være så viktig å fokusere på, siden byrået uansett får betalt for tiden som anvendes per kunde. Dette er derfor noe overraskende i forhold til forventet strategisk ledelse av byrået.

Dataene viser imidlertid en del sider ved regnskapsførerbyråene som antageligvis kan forklare dette fokuset. Først og fremst vil sannsynligvis kunderelasjonen spille en stor rolle her. På den ene siden så skal kunden føle at arbeidet blir gjort innen en fornuftig tidsramme slik at det ikke blir unødvendig kostbart for kunden. På den annen side kan planleggingen av tidsbruken ha en motsatt hensikt. Regnskapsføreren sikrer tilstrekkelig tid per kunde, slik at kunden opplever å få en tilfredsstillende behandling og få "tildelt" den forventede tiden som er nødvendig for å oppnå høy kvalitet på de etterspurte tjenestene. Budsjettering av tidsbruk kan også ha med hensynet til de ansatte å gjøre, i form av å etterstrebe en så jevn arbeidsbelastning for den enkelte ansatte som mulig. Endelig vil også dette planleggingsarbeidet kunne knyttes til viktigheten av å overholde tidsfristene, fordi dette krever tilfredsstillende intern kontroll. Disse nevnte forholdene bidrar til å beholde kunder, samtidig som det sikrer en "bærekraftig" bruk av de ansatte slik at de ikke sliter seg ut. I så måte samsvarer dette ledelsesfokuset med strategisk kostnadsledelse, fordi det sikrer inntjeningssiden. Det er dessuten verdt å bemerke at byråene som har en timebasert prisstruktur også har et sterkt fokus på utfaktureringsgraden i byråene, der all kontakt med kunden skal faktureres. Dette viser dermed at det likevel kan være en kobling mellom pris og organisering av arbeidet, og dermed samsvar med et strategisk ledesperspektiv - om ikke akkurat slik som vi forventet.

I følge teori kan kapasitetsplanlegging også innebære å vurdere både aktivitetene og de faste kostnadene slik at tilbudet tilpasses etterspørselen. Et resultat av slike vurderinger kan være at en finner det fordelaktig å sette bort oppgaver som er utenfor kjernevirksomheten og å gjøre endringer for å redusere de faste kostnadene. Dataene viser at ett av byråene har satt ut driften av teknologi, og at flere av byråene vurderer å gjøre dette i fremtiden, fordi tjenestene er bedre og rimeligere enn dersom en må ha en egen IT-ansvarlig. Videre har tre av byråene valgt å flytte til nye lokaler blant annet for å redusere husleiekostnadene. Outsourcing og nye lokaler har dermed redusert nivået på de faste kostnadene hos disse byråene, og illustrerer konkrete tiltak for å styre tilbudssiden i forhold til etterspørselen.

6.4.4 Påvirkning av etterspørsel

I følge teori er valg av kunder, markedsføringsaktiviteter, prisstrategi, opplæring av kundene og endringer i tjenestetilbudet ulike områder som kan bidra til å påvirke etterspørselen. Som diskutert i *6.3.2 Kundevalg og tjenestetilbud*, har alle byråene en blanding av små og mellomstore kunder. Det kan imidlertid virke til å være varierende hvor bevisst dette valget er, men ett av byråene var imidlertid svært klar på at en slik fordeling jevner ut arbeidsmengden. Et enda mer bevisst valg er byrået som har valgt å spesialisere seg på et bestemt kundesegment. Dette illustrerer vurderinger som samsvarer med teori om kapasitetsutnyttelse. Det spesialiserte byrået viser et eksempel på diversifisering til et segment der etterspørselen er mer stabil og forutsigbar. I tillegg unnlater byrået å levere tjenester til enkelte bransjer, noe som innebærer at byrået har valgt å la være å tilfredsstille etterspørselen til alle etterspørerne.

Videre viser dataene at ett av byråene vurderer å se nærmere på hvordan de eksisterende kundene bidrar til lønnsomhet i byrået, og å bytte ut lite lønnsomme kunder med mer lønnsomme kunder. Dette er vurderinger som samsvarer med Lovelock (1984) sine kapasitetshensyn som vektlegger at bedrifter med begrenset kapasitet bør bruke mest mulig på de mest lønnsomme kundene. Det er imidlertid noe overraskende at flertallet av byråene anser enhver henvendelse som en potensiell kunde, med tanke på at det er en enorm etterspørsel etter tjenestene deres i markedet. En skulle tro at regnskapsførerbyråene kunne ta seg den frihet å være mer kritiske til potensielle kunder, og i følge flere teoretiske argumenter burde byråene vurdere hvordan de enkelte kundene påvirker kostnadene og bidrar til lønnsomhet. I følge SCM er kapasitetsutnyttelse en kostnadsdriver, og det vektlegges blant annet en fordeling av kostnadene til de kundene som genererer dem. Videre viser 80/20-regelen, som

ble vektlagt i 6.3.2 *Kundevalg og tjenestetilbud*, at kunder vanligvis genererer ulik lønnsomhet.

Et manglende fokus på kundelønnsomhet kan imidlertid kanskje forklares ut fra byråenes overordnede mål, som ikke er profittmaksimering, men å sikre arbeidsplasser og ha en hyggelig arbeidsplass. Valg av kunder kan dermed også skje på basis av trivsel for de ansatte. Med tanke på at 80 % av omsetningen typisk bare genereres av 20 % av kundene og samme for kostnadssiden, men kun ett av byråene vurderer å bytte ut mindre lønnsomme kunder i fremtiden, tyder det dessuten på at den nære relasjonen til kundene og et ønske om en stabil kundemasse, står sterkere enn den eventuelle økonomiske gevinsten ved å bytte dem ut. Dataene viser også at byråene er svært opptatt av at de eksisterende kundene skal gjøre det bra økonomisk, og være behjelpelige på områder som kan fremme dette. Byråene anser det å forbedre kundenes økonomiske situasjon som en del av tjenesteytingen, eksempelvis gjennom rådgivning. Det er sannsynlig at økt merverdi for kunden virker positivt for byrået ved at etterspørselen etter tjenestene øker og at kundeforholdet styrkes. Dette kan i så fall tyde på at selv om byråene ikke nødvendigvis har en bevisst strategi ved inngåelse av hvert enkelt kundeforhold, så kan det være en strategisk tankegang i løpet av tjenesteytingen.

Samtlige av byråene vektlegger at det ikke er aktuelt å bruke mye penger på annonsering, fordi kundene kommer av seg selv dersom byrået har et godt omdømme. Det er derfor ikke aktuelt for byråene å benytte markedsføring for å styre etterspørselssiden. Dataene viser imidlertid at prisstrategi er et aktuelt virkemiddel. Byråene har i hovedsak timepris som prismodell, med unntak av ett byrå som har en transaksjonsbasert prisstruktur. De to byråene som er mest oppmerksomme på prismodellen har henholdsvis timepris og transaksjonspris. Byrået som har timepris viser en strategisk tankegang ved å presentere prismodellen sin som et tilbud til kundene, der de vektlegger at det ikke skal være noen overraskelser når det gjelder prisen for kundene. I følge byrået er dette noe kundene setter spesielt stor pris på. Byrået som tilbyr transaksjonspriser har også gjort et bevisst valg, fordi byrået er av den oppfatning at kundene har en bedre forståelse for hva det innebærer å ha en stykkpris per bilag enn hvor lang tid det tar å utføre arbeidet de etterspør. Dette er dermed også en metode for å påvirke etterspørselen, ved at de differensierer seg i forhold til posisjonering av tjenestene.

Når det gjelder de eksisterende kundene, viser dataene at byråene påvirker etterspørselen ved å ha innvirkning på kundenes rutiner for levering av informasjon til regnskapsførerbyrået.

Besøk ute hos kundene, med veiledning og informasjon om hvordan samarbeidet best kan være, gjør at en kan lære opp kundene til å bli strukturerte, og byråene kan unngå fulle ”Rema-poser” som kommer med ujevne mellomrom noen få ganger i løpet av året. Kundene læres opp til å gjøre en del av arbeidet ved å være mer ryddige og strukturerte ved overlevering av informasjon. I tillegg blir det avtalt tidspunkt for når informasjonen skal være på plass slik at byråene får et mer jevnt tilsig av arbeid og bedre utnyttet kapasiteten i byrået.

Teorien trekker også frem reduksjon av kvalitet som et tiltak. Ut fra diskusjonen i 6.3.6 *Kvalitet – en følge av eksterne krav, yrkesstolthet og omdømme*, er det imidlertid klart at dette tiltaket ikke er aktuelt i regnskapsførerbransjen.

6.4.5 Oppsummering

Kun ett av byråene har et bevisst fokus på kapasitetsutnyttelse og et eksplisitt mål for fremtiden, mens de tre andre byråene ikke har et direkte forhold til begrepet. Av tilfellene som er diskutert ovenfor er det imidlertid tydelig at kapasitetsutnyttelse er en svært viktig del av regnskapsførerbyråenes daglige drift, da de i praksis må utføre en rekke tiltak for å balansere tilbudet og etterspørselen for å sikre best mulig utnyttelse av sine ressurser. Tiltakene samsvarer i hovedsak godt med fokuset på ledelse og inntjening i SCM og teori om kapasitetsutnyttelse i tjenesteproduserende selskaper. Det er imidlertid enkelte funn som er noe overraskende. En skulle tro at det hadde vært mer bruk av deltidsansatte som et tiltak for å øke de interne ressursene. Det er også overraskende hvordan prismodell og organisering av arbeidet henger sammen. Det sterke fokuset på å budsjettere tidsbruk, selv om det er en timebasert prismodell, tyder på at det er en noe løs kobling mellom prismodell og ledelse av byråene ut fra en ren strategisk kostnadsledelsestankegang. En skulle også tro at det var mer fokus på å ha kunder som bidrar med lønnsomhet for byråene. Disse forholdene har antageligvis med byråenes overordnede mål om trygge arbeidsplasser og trivsel å gjøre, noe som skiller seg fra det noe mer tradisjonelle målet om profittmaksimering. Det er dessuten tilsynelatende andre strategiske argumenter for tiltakene, med tanke på både effektivitet og inntjening i byråene.

Ut fra ovenstående analyse trekker vi derfor slutningen at kostnadsdriveren *kapasitetsutnyttelse*, som vektlegges i rammeverket strategisk kostnadsledelse, har stor betydning i regnskapsførerbyråene.

6.5 Avsluttende diskusjon

Ut i fra diskusjonene i de tre utvalgte perspektivene finner vi at mange av elementene ved SCM har stor betydning for virksomheten til regnskapsførerbyråene, og at SCM kan være et nyttig rammeverk til anvendelse for strategisk styring av byråene. Av analysen ser vi imidlertid at enkelte av forholdene i regnskapsførerbyråene skiller seg fra den teoretiske forståelsen i SCM presentert i *Kapittel 2*. På grunnlag av dette har vi generert en tabell som viser de områdene der våre empiriske funn ikke samsvarer med det teoretiske grunnlaget, og basert på denne vil vi å ha en avsluttende diskusjon om hva dette innebærer for betydningen av SCM-rammeverket i regnskapsførerbyråene.

Teorielement	Teoretisk argument	Empirisk funn
<i>Overordnet mål</i>	Profittmaksimering	Sikre økonomisk basis og tilby trygge arbeidsplasser
<i>Konkurranse</i>	Nødvendig å identifisere konkurransefortrinn	Ikke behov for konkurransestrategi
<i>Kunde verdi</i>	Kunde verdi gir økt lønnsomhet	Kunde verdi gir ikke nødvendigvis økt lønnsomhet
<i>Kundelønnsomhet</i>	Fokus på lønnsomme kunder	Ikke bevisst forhold til kundelønnsomhet
<i>Verdikjedefokus</i>	Kutte unødvendige aktiviteter(kostnadsreduksjon)	Øke kostnader på enkelte områder
<i>Skala</i>	Jo større bedrift, desto bedre lønnsomhet	Jo større bedrift, desto dårligere lønnsomhet
<i>Kundevalg</i>	Segmentering for suksess	Ikke behov for segmentering for å trekke kunder
<i>Tjenestetilbud</i>	Tilbud skal møte etterspørsel	Begrenset tjenestetilbud
<i>Teknologi</i>	Teknologi som kostnad	Teknologi som motivasjon
<i>Deltakelse fra ansatte</i>	Lønn som en kostnad	Lønn som en investering
<i>Organisering og inntjening</i>	Sterk kobling mellom organisering og prismodell	Timepris, men budsjettering av tidsbruk per kunde

Tabell 2: Empiriske funn i forhold til teoretiske argumenter

I kapittel 2.3.2 *Intern og ekstern effektivitet* presiserte vi at vi har tillagt teori for å definere de enkelte kostnadsdriverne, siden den eksisterende litteraturen ikke har en inngående beskrivelse av hva de ulike driverne egentlig innebærer. Dette gjelder også kostnadsdriveren *kapasitetsutnyttelse*, som ble diskutert i 2.3.3 *Kapasitetsutnyttelse* som et eget perspektiv. 2.3.1 *Kunde verdi* ble også supplert med ytterligere teori, da det eksisterer videre forskning på overførbarheten av verdikjedeanalysen. Det er derfor verdt å bemerke at de teoretiske

argumentene oppsummert i tabellen også inkluderer ytterligere teori enn den eksisterende SCM-litteraturen presenterer. Den tillagte teorien tar imidlertid direkte utgangspunkt i elementene i SCM-rammeverket, og er anerkjente teorier på de ulike fagområdene, noe som gjør at vi anser denne teorien som relevant for en utdypende beskrivelse av elementene i SCM. Vi vil også kommentere dette forholdet avslutningsvis i konklusjonskapittelet. Med dette teorigrunnlaget som utgangspunkt, finner vi at en rekke av de teoretiske argumentene relatert til SCM har en annen virkning eller betydning for byråene enn det som opprinnelig beskrives i teorien. Det er dermed en løs kobling, og i enkelte tilfeller en motsetning, mellom de empiriske funnene og innholdet i den eksisterende teorien.

Av de listede teorielementene i tabellen kan det tyde på at fellesnevneren for det som skiller de empiriske funnene fra de teoretiske argumentene har med byrå-kunde forholdet å gjøre, i form av vektlegging av en nær kunderelasjon, yrkesstolthet og det overordnede målet om trygge og gode arbeidsplasser. I 2.2 *Karakteristiske trekk ved tjenesteproduserende selskaper* er det tydelig at kundene har en svært viktig rolle i tjenesteproduksjonsprosessen i slike selskaper, og det er det som er gjennomgående i store deler av analysen. Det er også dette fokuset som til syvende og sist gjenspeiler seg som fundamentet i hvert av de tre perspektivene vi har anvendt som rammeverk for analysen. Teorielementene *Kunde verdi* og *Kundelønnsomhet* i tabellen gir en god illustrasjon på dette:

I følge verdikjedetankegangen, presentert i 2.3.1 *Kunde verdi*, er det teoretiske argumentet at bedrifter skal vurdere sine interne aktiviteter i forhold til hva som genererer kunde verdi. Og litteratur om karakteristiske trekk ved tjenesteprodusenter argumenterer for at generering av kunde verdi, i form av god opplevd kvalitet, fører til høy produktivitet og dermed lønnsomhet i tjenesteproduserende selskaper. Et annet teoretisk argument, presentert i 2.3.3 *Kapasitetsutnyttelse*, er imidlertid at bedrifter med begrenset kapasitet bør anvende mest mulig av kapasiteten på de mest lønnsomme kundene. Våre empiriske funn viser at byråene har en del kunder som ser på regnskap som et nødvendig onde; regnskap er bare noe de må ha, og ikke noe de ønsker å bruke mye tid på. Byråene er bemerkelsesverdig nok likevel opptatt av å levere verdi utover den ordinære regnskapsrapporten også til disse kundene, til tross for at det ikke nødvendigvis bidrar til økt inntjening. I tillegg viser de empiriske funnene at byråene anser enhver henvendelse som en potensiell kunde. Dette er antageligvis noe de fleste bedrifter vil gjøre, men det som gjør dette interessant er imidlertid den store

etterspørselen i bransjen. Kundene står i kø og byråene kunne i utgangspunktet vært bevisste i forhold til valg av kunder ut i fra hvor lønnsomme de vil være for byrået.

Som diskutert i 6.2 *Kundeverti* illustrerer antageligvis fokuset på generering av kundeverti, uansett om kundene er interesserte eller ikke, at regnskapsførerbyråene preges av en yrkesstolthet som overskygger betydningen av eksempelvis kundelønnsomheten. I 6.4 *Kapasitetsutnyttelse* fant vi dessuten at det å beholde alle de eksisterende kundene, uansett kundelønnsomhet, sannsynligvis kan knyttes til at en langvarig kunderelasjon anses som svært betydningsfull i byråene. Og som diskutert i 6.3 *Intern og ekstern effektivitet*, kan byråenes holdning til nye kunder riktignok til dels være ubevisst, men dataene tyder også på at valget påvirkes av hva byråene anser som hensiktsmessig i forhold til de ansatte med tanke på å ha en hyggelig arbeidsplass. Disse forskjellene mellom teorien og empirien tyder på at regnskapsførerbyråene har et mer relasjonsmessig perspektiv i forhold til kundene enn teorien, og vi finner at de nevnte elementene i byrå-kunde forholdet er nært knyttet til hverandre: For å oppnå det overordnede målet om å tilby trygge og gode arbeidsplasser, kreves en økonomisk basis. En avgjørende faktor for dette er å generere kundeverti, noe som skjer gjennom den nære relasjonen til kundene og den sterke yrkesstoltheten i byråene.

I denne oppgaven har vi fokusert på inntjenings- og ledelsessiden i byråene, da det er mer hensiktsmessig å fokusere på disse elementene enn kostnadsreduksjon for å øke marginen mellom inntektene og kostnadene i tjenesteproduserende selskaper. Byråene må imidlertid ha noe oppfølging på kostnadssiden, og trekker frem enkelte poster som de har viet noe oppmerksomhet. Noe som er bemerkelsesverdig er imidlertid at empirien viser en oppfatning av enkelte kostnadsposter som nærmest motsatt av den teoretiske forståelsen. Et eksempel på dette er teorielementet *Deltakelse fra ansatte*, som er en kostnadsdriver i følge SCM-rammeverket. SCM legger vekt på å redusere kostnader, men vi finner at en reduksjon av kostnader i forbindelse med lønn kan være dårlig økonomistyring i denne sammenheng. Forskjellen ligger i at byråene ser på lønn som en nødvendig investering for å få kompetente medarbeidere som kan bidra til å levere verdi til byråenes kunder, mens man fra et teoretisk ståsted vil vektlegge reduksjon av alle kostnader, inkludert lønn. Dette viser at byråene har behov for en bredere tilnærming til denne kostnadsdriveren, enn den tradisjonelle teoretiske tilnærmingen som i hovedsak anser lønn som en ren kostnadspost.

En følge av disse ulikhetene i teori og empiri gjør at det kan virke problematisk med en direkte anvendelse av SCM-rammeverket i regnskapsførerbyråene slik disse forholdene er beskrevet i litteraturen i dag. Våre empiriske funn viser at en sterk vektlegging av forhold rundt kundene, gjør at flere av forholdene i byråene ikke samsvarer helt med teorielementene i SCM. I tillegg viser analysen av kostnadsdriverne at kostnadspostene i enkelte tilfeller forstås motsatt av teorien, og at byråene har et bredere syn på kostnadene.

7 Avslutning

7.1 Konklusjon

Kostnadsledelse er en kritisk faktor for effektiv ledelse av en virksomhet, og i løpet av de siste tiårene har det blitt behov for en mer strategisk tankegang. Et rammeverk som er aktuelt er Strategic Cost Management (SCM) – som oversatt er ”Strategisk kostnadsledelse”. Det er kostnadsledelse med et bredere fokus, der en ikke bare fokuserer på kostnadssiden, men også vurderer verdi og inntjening som minst like viktige faktorer for å oppnå suksess. Litteraturen om SCM har imidlertid sin opprinnelse i, og er rettet mot, tradisjonelle vareproduserende selskaper, og nåværende litteratur mangler fullverdig teoretisk utvikling for utvidelse av SCM til tjenesteprodusenter. Tjenesteprodusenter skiller seg fra vareprodusenter på mange områder, spesielt når det gjelder kostnadsstruktur og kundeforhold. Dette krever derfor en annen kostnadsstyring, men siden SCM også vektlegger verdi og inntjening så ønsker vi å undersøke hvilken betydning SCM har i tjenesteproduserende selskaper. Problemstillingen er følgende:

Hvilken betydning har strategisk kostnadsledelse i tjenesteproduserende selskaper?

Vi har valgt å studere regnskapsførerbyrå for å besvare oppgaven, og fokuserer på tre perspektiver som kan plasseres innenfor områdene inntjening og ledelse i SCM-rammeverket: *kunde verdi, intern og ekstern effektivitet og kapasitetsutnyttelse.*

Innledningsvis i analysen ser vi på den strategiske posisjonen i regnskapsførerbyråene. Vi finner at byråene ikke trenger å konkurrere om kundene, og at Porter (1985) sin teori om differensiering og kostnadslederskap, i direkte overført betydning, er av mindre relevans for å oppnå tilfredsstillende økonomiske resultater i byråene. Vi finner imidlertid at byråene har en rekke områder de er opptatt av ikke å mislykkes i, fordi de kan true byråenes mulighet for videre drift. Byråene har med andre ord ikke noen klare konkurransestrategier, men er opptatt av å lykkes med enkelte ting. Det er et behov for strategisk ledelse for å oppnå det overordnede målet om økonomisk basis for å sikre trygge og gode arbeidsplasser.

Når det gjelder det første perspektivet, *6.2 Kunde verdi*, finner vi at regnskapsførerbyråene må ha et eksternt fokus. Det er kundenes vurderinger av tjenestene som avgjør om kundene ønsker å opprettholde kunderelasjonen og om byrået oppnår et godt omdømme. Videre er

kostnad-verdi forholdet for aktivitetene svært viktig å vurdere, fordi endringer i de interne aktivitetene kan ha stor innvirkning på kundenes opplevelse av tjenestene. Byråene må gjøre bevisste vurderinger av hvilke konsekvenser aktivitetene har for kundene, noe som samsvarer med verdikjedetankegangen. Byråenes forhold til konkurransefortrinn gjør imidlertid at verdikjedeanalysen får en noe annen tilnærming enn det som vektlegges i SCM. Siden byråenes fokus er på å unngå å mislykkes, kan dette innebære at de heller ønsker å øke kostnadene på enkelte områder enn å redusere dem, selv om det kan øke de totale kostnadene. Vi finner at SCM kan anvendes for å fremme et bredere fokus i byråene og gi en hensiktsmessig styring av kunderelasjonene, men at byråenes perspektiv på kostnadene og verdibidraget til de interne aktivitetene skiller seg noe fra perspektivet i den tradisjonelle verdikjedeanalysen.

Det andre perspektivet, *6.3 Intern og ekstern effektivitet*, inkluderer kostnadsdriverne som er presentert i SCM-litteraturen. Enkelte av kostnadsdriverne er veldig kostnadsrettet, som for eksempel skala der byråene påpekte at økt størrelse på byrået vil medføre økt behov for administrasjon og medfølgende økte kostnader. En stor andel av kostnadsdriverne er imidlertid også svært verdigenererende, noe som medfører at en bør ha et bredere perspektiv på disse enn kostnadsdriveranalysen i SCM har. Kvalitet driver kostnader i form av kvalitetssikringssystemer og stor grad av faglige oppdateringskrav, men bidrar samtidig til verdi i form av kundetilfredshet og godt omdømme. Teknologi og deltakelse fra ansatte er også eksempler på betydelige kostnadsposter, men som er helt avgjørende for å kunne generere kunde verdi. Ut fra våre definisjoner av kostnadsdriverne finner vi at samtlige av dem har betydning for driften av regnskapsførerbyråene, men i ulik grad og til dels ut fra et annet fokus enn SCM-litteraturen opprinnelig har på enkelte områder.

Det tredje perspektivet, *6.4 Kapasitetsutnyttelse*, er også en kostnadsdriver i SCM.

Litteraturen om karakteristiske trekk ved tjenesteproduserende selskaper viste imidlertid at kapasitetsutnyttelse har stor betydning for produktiviteten hos tjenesteprodusenter, og vi valgte derfor å se på dette som et eget perspektiv slik at vi kunne gå mer i dybden på dette i byråene. Analysen viser at byråene gjør en rekke tiltak for å balansere tilbudet og etterspørselen, med hensikt å utnytte de interne ressursene og oppnå kunde verdi, og at ledelse av kapasitet har stor betydning i byråene med tanke på forholdet mellom kostnadene og inntjeningen. Byråene har imidlertid en noe løs kobling mellom prismodell og organisering, og ikke et bevisst fokus på kundelønnsomhet og det å prioritere kapasitetsutnyttelsen i forhold

til de mest lønnsomme kundene. I analysen finner vi at dette antageligvis skyldes at de langvarige kunderelasjonene er av stor betydning i byråene.

Hensikten med teori er å hjelpe med å forstå og kunne predikere fenomener. I 6.5 *Avsluttende diskusjon*, oppsummerte vi empiriske funn som ikke direkte samsvarer med det teorien tilsier, og vi vurderte mulige årsaker til dette og hvilken betydning det kan ha for anvendelse av SCM-rammeverket i byråene. Ut fra denne diskusjonen ble det klart at det er en rekke områder som er løst koblet til eller faktisk motsatt av hva SCM-teorien tilsier, og det er derfor nærliggende å trekke den slutningen at det kreves enkelte modifikasjoner av SCM-rammeverket for at det skal kunne bidra til hensiktsmessig ledelse i regnskapsførerbyråene. Et gjennomgående funn er byråenes sterke fokus på byrå-kunde forholdet og synet på enkelte kostnadsposter. Kostnadsdriveren *Deltakelse fra ansatte*, som ble diskutert avslutningsvis i *kapittel 6.5*, er et eksempel på et område som viser et behov for modifikasjon av SCM. Her fant vi først og fremst at det kreves et bredere perspektiv på kostnadssiden. I tillegg synes det å være et behov for å kombinere SCM med andre teoriretninger for bedre å kunne forstå og predikere forholdene i byråene. Med utgangspunkt i SCM sin korte definisjon av *Deltakelse fra ansatte*, anså vi for eksempel ressursbasert teori som relevant for å definere denne driveren ytterligere i teoridelen. Når vi ser våre funn under ett, kan det tyde på at det generelt er et behov for å trekke inn denne teorien for bedre å forstå verdibidraget fra kostnadsdriverne som analysen har vist at har betydning for verdigenereringen i byråene. SCM sitt fokus på inntjening og verdiskapning harmonerer imidlertid godt med byråenes vektlegging av kunderelasjonene, og analysen i de enkelte perspektivene viser tydelig at det eksterne fokuset som SCM bidrar med er av stor betydning for ledelse av regnskapsførerbyråene.

Av det ovenstående kan vi konkludere med at SCM-rammeverket generelt synes å ha stor betydning for ledelse av de fire regnskapsførerbyråene i forhold til de tre utvalgte perspektivene, men at det kreves noen tilpasninger slik at byrå-kunde forholdet og behovet for et bredere perspektiv på kostnadssiden blir tatt hensyn til. Funnene i undersøkelsen viser en klar trend i byråene, noe som kan tyde på at det også kan gjelde flere regnskapsførerbyråer i bransjen. Vi har imidlertid bare gått i dybden på fire casebedrifter i denne oppgaven, noe som er et lite utvalg og ikke gir mulighet for å kunne generalisere til å gjelde hele regnskapsførerbransjen.

Videre inkluderer problemstillingen ”tjenesteproduserende selskaper”, noe som var et metodevalg, og vi valgte å undersøke virksomheten i regnskapsførerbyrå. Vi har dermed bare sett nærmere på aktører i én type tjenesteproduserende bransje. Hensikten med oppgaven er imidlertid å forsøke og belyse SCM-litteraturen ytterligere ved å undersøke et område som SCM ikke er rettet mot, og regnskapsførerbyråene er derfor bare et eksempel på tjenesteprodusenter. Analyseperspektivene, for å vurdere betydningen av SCM i byråene, tar dessuten utgangspunkt i områder som generell litteratur om karakteristiske trekk ved tjenesteprodusenter vektlegger. En rekke av forholdene som er undersøkt i denne oppgaven kan derfor tenkes også å gjelde andre tjenesteprodusenter.

7.2 Begrensninger ved studien og forslag til videre forskning

I denne oppgaven har vi tatt for oss én type tjenesteproduserende selskaper, og vi kan ikke generalisere funnene til å gjelde alle tjenesteprodusenter. Det kunne derfor vært aktuelt å studere SCM-rammeverket i forhold til andre typer tjenesteproduserende selskaper, innen andre bransjer, for å se om disse funnene også kan gjøres gjeldende her.

Innen regnskapsførerbransjen har vi også bare sett nærmere på fire casebedrifter, og det kunne derfor vært relevant å vurdere både flere byråer generelt, samt andre typer organisasjonsformer og størrelser på byråene spesielt. For eksempel kan et enkeltmannsforetak eller en kjede ha en annen målsetning med driften enn vårt utvalg, og dermed endre forutsetningene for analysen og kunne medføre at en finner andre funn.

Som nevnt antar NARF at endringene i revisjonsplikten kan komme til å påvirke tjenestetilbudet og konkurransesituasjonen i regnskapsførerbransjen (Narf.no a). I følge dataene våre ser ikke byråene på revisor som noen reell konkurrent per i dag. Det kunne imidlertid vært aktuelt å undersøke disse forholdene om fem til ti år. Det samme gjelder tjenestetilbudet, spesielt rådgivningstjenester, som forskning viser at vil bli mer etterspurt i årene fremover (jfr. Kap. 4). Trenden i våre data er at byråene er forsiktige med å tilby tjenester der de ikke allerede besitter høy kompetanse. Det kunne vært aktuelt å undersøke hvordan rådgivningstilbudet utvikler seg, og om tilbudet endrer seg, som følge av at revisorer kommer sterkere inn i bransjen i form av ansettelser i regnskapsførerbyrå eller som konkurrenter.

Referanser

Litteratur

- Adenso-Diaz, B., P. González-Torre og V. García. 2002. A capacity management model in service industries. *International Journal of Service Industry Management*, Vol. 13, No. 3, pp. 286-302.
- Anthony, R. N. og V. Govindarajan. 2007. *Management Control Systems*, 12th edition. New York: McGraw-Hill Irwin.
- Armistead, C. G og G. Clark. 1994. The “Coping” Capacity Management Strategy in Services and the Influence on Quality Performance. *International Journal of Service Industry Management*, Vol. 5, No. 2, pp. 5-22.
- Barney, J. B. 1991. Firm Resources and Sustained Competitive Advantage. *Journal of Management*, Vol. 17, No 1, pp. 99–120.
- Blocher, E. J., D.E. Stout, G. Cokins og K.H. Chen. 2008. *Cost Management – A strategic emphasis*, 4th edition. New York: McGraw-Hill Irwin.
- Cooper, R. og R. Slagmulder. 2003. Strategic cost management: Expanding scope and boundaries. *Cost Management*, Jan/Feb 2003, ABI/INFORM Global, pp. 23-30.
- Cugini, A., A. Carù og F. Zerbini. 2007. The Cost of Customer Satisfaction: A framework for Strategic Cost Management in Service Industries. *European Accounting Review*, Vol. 16, No. 3, pp. 499-530.
- Dearden, J. 1978. Cost accounting comes to service industries. *Harvard Business Review*, Sep/Oct78, Vol. 56, Issue 5, pp.132-140.
- Douma, S. og H. Schreuder. 2008. *Economic approaches to organizations*, 4th edition. Prentice Hall/Pearson Education Ltd.
- Gripsrud, G., U. H. Olsson og R. Silkoset. 2004. *Metode og dataanalyse: med fokus på beslutninger i bedrifter*. Kristiansand:Høyskoleforlaget AS.
- Grönroos, C. 2007. *Service Management and Marketing - Customer Management in Service Competition*, 3rd edition. Chichester: John Wiley & Sons.
- Gårseth-Nesbakk, L. og B. W. Åmo. 2012. *Lønnsomhet i regnskapsførerbransjen: Store variasjoner og muligheter – bevisst satsing gir uttelling*. Bodø: Handelshøgskolen i Bodø, Universitetet i Nordland.
- Hill, C. W. L og G. R. Jones. 2009. *Theory of Strategic Management*, 8th edition. Canada: South Western CENGAGE Learning.

- Jacobsen, D. I. 2005. *Hvordan gjennomføre undersøkelser? Innføring i samfunnsvitenskapelig metode*, 2.utgave. Kristiansand: Høyskoleforlaget AS.
- Johnson, G., Whittington, R. og Scholes, K. 2011. *Exploring Strategy*, 9th edition. England: Prentice Hall.
- Kotler, P. 2005. *Markedsføringsledelse*, 3. utgave. Oslo: Gyldendal
- Kumar, A. og Shafabi. 2011. Strategic cost management – suggested framework for 21st Century. *Journal of Business and Retail Management Research (JBRMR)*, Vol. 15, Issue 2, April 2011.
- Kvale, S. 2007. *Det kvalitative forskningsintervju*. Oslo: Gyldendal Akademisk
- Langfield-Smith, K. 2008. Strategic management accounting: How far have we come in 25 years? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 21, No. 2, pp. 204-228.
- Lovelock, C. H. 1984. Strategies for Managing Demand in Capacity-Constrained Service Organisations. *The Service Industries Journal*, Vol. 4, Issue 3, pp. 12-30.
- Ng, R.C.L., J. Wirtz, og K.S. Lee. 1998. The strategic role of unused service capacity. *International Journal of Service Industry Management*, Vol. 10, No. 2, pp. 211-238.
- Nordhaug, O. 2000. Norske regnskapsbyråer. *Verdiskapere i SMB-sektoren*. Bergen: SNF
- Nyeng, F. 2008. *Vitenskapsteori for økonomer*. Oslo: Abstrakt forlag
- Payne, A. 2006. *Handbook of CRM: Achieving Excellence in Customer Management*. Amsterdam: Elsevier
- Porter, M.E. 1985. *Competitive Advantage. Creating and Sustaining Superior Performance*. New York: The Free Press.
- Sabin, D. og R. Weigel. 1998. Product Configuration Frameworks – A Survey. *IEEE Intelligent Systems*, July/August 1998
- Shank, J.K. og V.Govindarajan. 1989. *Strategic Cost Analysis. The Evolution from Managerial to Strategic Accounting*. Boston: Irwin.
- Shank, J.K. og V.Govindarajan. 1993. *Strategic Cost Management. The New Tool for Competitive Advantage*. New York: The Free Press.
- Stabell, C. B. og Ø. D. Fjeldstad. 1998. Configuring value for competitive advantage: on chains, shops and networks. *Strategic Management Journal*, Vol. 19, pp. 413-437.
- Tjora, A. 2010. *Kvalitative forskningsmetoder i praksis*. Oslo: Gyldendal Akademisk

Internettkilder

Collegium-regnskap.no <http://www.collegium-regnskap.no/>. Lest 23.02.2012

Finanstilsynet 2010. *Årsmelding 2010*.

http://www.finanstilsynet.no/Global/Venstremeny/Rapport/2011/Finanstilsynet_Arsmelding_2010.pdf . Lest 25.01.2012

Finanstilsynet 2011. *Rapport etter dokumentbasert tilsyn med autoriserte regnskapsførere høsten 2010*.

http://www.finanstilsynet.no/Global/Venstremeny/Rapport/2011/Rapport_regnskapsfoerere_juni_2011.pdf . Lest 25.01.2012

Narf 2010. *Årsmelding 2010*.

http://narf.no/upload/11602/NARF_%C3%A5rsmelding_2010_12mai.pdf . Lest 23.01.2012

Narf.no a *Handelshøyskolen i Bodø/Universitetet i Nordland skal forske for NARF i 2011*.

<http://www.narf.no/Fagstoff/Forskning-og-utvikling/Handelshoyskolen-i-BodoUniversitetet-i-Nordland-skal-forske-for-NARF-i-2011/> . Lest 17.04.2012

Narf.no b *Kompetanseorganisasjonen for autoriserte regnskapsføre*

http://narf.no/upload/10551/NARF_presentasjonsbrosj_2011_web,%20lavopploselig.pdf Lest 23.01.2012.

NOU 1995: 16 *Fra sparing til egenkapital*

<http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/nouer/1995/nou-1995-16/5/2/1.html?id=336716> . Lest 25.01.2012

NOU 2008: 12 *Revisjonsplikten for små foretak*.

<http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/nouer/2008/nou-2008-12/5.html?id=521870> . Lest 25.01.2012

Npd-solutions.com. *Product configurators*. <http://www.npd-solutions.com/prodconfig.html> .

Lest 30.04.2012

Orionregnskap.no. <http://www.orionregnskap.no/>, Lest 18.01.12

Otp. prp. nr. 1 (1998-99) *Skatteopplegget 1999 – Lovendringer*.

<http://www.regjeringen.no/nn/dep/fin/dok/regpubl/otprp/19981999/otprp-nr-1-1998-99-/19.html?id=120762> . Lest 25.01.2012

Riise, S. 2004. Regnskapsførerbransjen – en bransje i endring, *Praktisk Økonomi og Finans*, nr 4/2004, s. 49-57. http://www.idunn.no/ts/pof/2004/04/regnskapsfoererbransjen_-_en_bransje_i_endring . Lest 25.01.2012

Skatteetaten.no. *Skattekalender for næringsdrivende*.

<http://www.skatteetaten.no/Skattekalender/naringsdrivende/> . Lest 11.04.2012

Soldi.no <http://soldi.no> . Lest 18.01.2012

SSB.no <http://www.ssb.no/bedrifter/tab-2011-02-09-01.html> . Lest 25.01.2012

Trk.st.no <http://www.trk.st.no> . Lest 18.01.2012

Diverse

Figur 1: Verdikjeden. Forelesningsnotat i Strategisk ledelse, 13.10.2011. Arve Pettersen.

Figur 2: Verdiverkstedet. Forelesningsnotat i Strategisk ledelse, 13.10.2011. Arve Pettersen

Årsregnskap Collegium Regnskap AS 2006 – 2010

Årsregnskap Orion Regnskap AS 2006-2010.

Årsregnskap Soldi Regnskap AS 2006- 2010.

Årsregnskap Trondheim Regnskapskontor AS 2006 – 2010.

Vedlegg

Vedlegg 1: Intervjuguide Trondheim Regnskapskontor AS

Opplysninger om informant

- Navn
- Bakgrunn
- Stilling
- Antall år i bedriften
- Arbeidsoppgaver og ansvarsområde

Strategisk posisjonering og konkurransesituasjon

1. Hva er deres overordnede mål med virksomheten?
2. Hvordan opplever dere konkurransesituasjonen i dag, og gjør dere bevisste vurderinger basert på dette?
3. Har dere gjort dere noen tanker om størrelsen på regnskapsførerbyrået?
4. Hva anser du som kritiske suksessfaktorer i regnskapsførerbransjen, og hvordan mener du at din virksomhet etterlever dette?
5. Regnskapsførerbransjen er jo preget av store faste kostnader hvor kostnadsreduksjon kan være vanskelig på kort sikt. Hvordan tenker dere effektivitet med en slik kostnadsstruktur?
6. Hvilket forhold har dere til kapasitetsutnyttelse?
7. I hvilken grad anser dere valg av prismodell som en viktig faktor i konkurransesituasjonen i bransjen, og hva slags prismodell benytter dere?
8. Med utgangspunktet i deres prismodell(er), hva er dere spesielt opptatt av å følge opp for å sikre at styringen av virksomheten blir best mulig?

Kunderelasjoner

9. På hjemmesiden deres opplyser dere om at kundene deres er små og mellomstore bedrifter fra flere ulike bransjer; Hvor mange kunder har dere, hvor er disse kundene lokalisert og hvor stor prosentandel av omsetningen kommer fra små kunder?
10. Har dere noen vurderingskriterier før inngåelse av nye kundeforhold?
11. Har dere en stabil kundemasse, og i så fall hva tenker dere er grunnen til det?
12. Hvordan har dere organisert arbeidsdelingen i forhold til kundebehandling?
13. Hvilken betydning har kvalitet for bransjen og deres byrå?
14. Vi ser at dere har et bredt tjenestetilbud; hvem eller hva har drevet fram dette tjenestetilbudet?
15. Dere tilbyr en IT-løsning med regnskap over web. Hva er årsaken til at dere har valgt å tilby dette, og hvilke erfaringer har dere gjort dere?
16. Hvilke fordeler mener dere dette gir, og hvilke reaksjoner har dere fått fra kundene på dette?

Kompetanse

17. I følge hjemmesiden deres vektlegger dere faglig kompetanseutvikling. Er dette i hovedsak et svar på eksterne krav eller er det interne ønsker om faglig utvikling?
18. Hvorvidt ser du på kompetanseutvikling på nye områder som nødvendig for å beholde nåværende kunder og skaffe nye kunder, og anser du at byrået har en kultur som støtter opp om dette?

Er det noe du ønsker å kommentere eller tilføre før vi avslutter?

Vedlegg 2: Intervjuguide Soldi Regnskap AS

Opplysninger om informant

- Navn
- Bakgrunn
- Stilling
- Antall år i bedriften
- Arbeidsoppgaver og ansvarsområde

Strategisk posisjonering og konkurransesituasjon

1. Hva er deres overordnede mål med virksomheten?
2. Hvordan opplever dere konkurransesituasjonen i dag, og gjør dere bevisste vurderinger basert på dette?
3. Har dere gjort dere noen tanker om størrelsen på regnskapsførerbyrået?
4. Hva anser du som kritiske suksessfaktorer i regnskapsførerbransjen, og hvordan mener du at din virksomhet etterlever dette?
5. Regnskapsførerbransjen er jo preget av store faste kostnader hvor kostnadsreduksjon kan være vanskelig på kort sikt. Hvordan tenker dere effektivitet med en slik kostnadsstruktur?
6. Hvilket forhold har dere til kapasitetsutnyttelse?
7. I hvilken grad anser dere valg av prismodell som en viktig faktor i konkurransesituasjonen i bransjen, og hva slags prismodell benytter dere?
8. Med utgangspunktet i deres prismodell(er), hva er dere spesielt opptatt av å følge opp for å sikre at styringen av virksomheten blir best mulig?

Kunderelasjoner

9. På hjemmesiden deres opplyser dere om at kundene deres er små og mellomstore bedrifter fra flere ulike bransjer; Hvor mange kunder har dere, hvor er disse kundene lokalisert og hvor stor prosentandel av omsetningen kommer fra små kunder?
10. Har dere noen vurderingskriterier før inngåelse av nye kundeforhold?
11. Har dere en stabil kundemasse, og i så fall hva tenker dere er grunnen til det?
12. Hvordan har dere organisert arbeidsdelingen i forhold til kundebehandling?
13. Hvilken betydning har kvalitet for deres regnskapsførerbyrå og bransjen generelt?
14. Vi ser at dere har et bredt tjenestetilbud; hvem eller hva har drevet fram dette tjenestetilbudet?

Kompetanse

15. I følge hjemmesiden deres vektlegger dere faglig kompetanseutvikling. Er dette i hovedsak et svar på eksterne krav eller er det interne ønsker om faglig utvikling?
16. Hvorvidt ser du på kompetanseutvikling på nye områder som nødvendig for å beholde nåværende kunder og skaffe nye kunder, og anser du at byrået har en kultur som støtter opp om dette?

Er det noe du ønsker å kommentere eller tilføre før vi avslutter?

Vedlegg 3: Intervjuguide Orion Regnskap AS

Opplysninger om informant

- Navn
- Bakgrunn
- Stilling
- Antall år i bedriften
- Arbeidsoppgaver og ansvarsområde

Strategisk posisjonering og konkurransesituasjon

1. Hva er deres overordnede mål med virksomheten?
2. Hvordan opplever dere konkurransesituasjonen i dag, og gjør dere bevisste vurderinger basert på dette?
3. Har dere gjort dere noen tanker om størrelsen på regnskapsførerbyrået?
4. Hva anser du som kritiske suksessfaktorer i regnskapsførerbransjen, og hvordan mener du at din virksomhet etterlever dette?
5. Regnskapsførerbransjen er jo preget av store faste kostnader hvor kostnadsreduksjon kan være vanskelig på kort sikt. Hvordan tenker dere effektivitet med en slik kostnadsstruktur?
6. Hvilket forhold har dere til kapasitetsutnyttelse?
7. I hvilken grad anser dere valg av prismodell som en viktig faktor i konkurransesituasjonen i bransjen, og hva slags prismodell benytter dere?
8. Med utgangspunktet i deres prismodell(er), hva er dere spesielt opptatt av å følge opp for å sikre at styringen av virksomheten blir best mulig?

Kunderelasjoner

9. Hvor mange kunder har dere, hvor er disse kundene lokalisert og hvor stor prosentandel av omsetningen kommer fra små kunder?
10. Dere har spesialisert dere innenfor to hovedsegmenter; hva er årsaken til dette?
11. Har dere noen vurderingskriterier før inngåelse av nye kundeforhold?
12. Har dere en stabil kundemasse, og i så fall hva tenker dere er grunnen til det?
13. Hvordan har dere organisert arbeidsdelingen i forhold til kundebehandling?
14. Tilbyr dere rådgivningstjenester i tillegg til de ordinære regnskapsoppgavene?
15. Hvilken betydning har kvalitet for bransjen og deres byrå?

Kompetanse

16. Vektlegger dere faglig kompetanseutvikling, og er dette i så fall et svar på eksterne krav eller er det interne ønsker om faglig utvikling?
17. Hvorvidt ser du på kompetanseutvikling på nye områder som nødvendig for å beholde nåværende kunder og skaffe nye kunder, og anser du at byrået har en kultur som støtter opp om dette?

Er det noe du ønsker å kommentere eller tilføre før vi avslutter?

Vedlegg 4: Intervjuguide Collegium Regnskap AS

Opplysninger om informant

- Navn
- Bakgrunn
- Stilling
- Antall år i bedriften
- Arbeidsoppgaver og ansvarsområde

Strategisk posisjonering og konkurransesituasjon

1. Hva er deres overordnede mål med virksomheten?
2. Hvordan opplever dere konkurransesituasjonen i dag, og gjør dere bevisste vurderinger basert på dette?
3. Har dere gjort dere noen tanker om størrelsen på regnskapsførerbyrået?
4. Hva anser du som kritiske suksessfaktorer i regnskapsførerbransjen, og hvordan mener du at din virksomhet etterlever dette?
5. Regnskapsførerbransjen er jo preget av store faste kostnader hvor kostnadsreduksjon kan være vanskelig på kort sikt. Hvordan tenker dere effektivitet med en slik kostnadsstruktur?
6. Hvilket forhold har dere til kapasitetsutnyttelse?
7. I hvilken grad anser dere valg av prismodell som en viktig faktor i konkurransesituasjonen i bransjen, og hva slags prismodell benytter dere?
8. Med utgangspunktet i deres prismodell(er), hva er dere spesielt opptatt av å følge opp for å sikre at styringen av virksomheten blir best mulig?

Kunderelasjoner

9. På hjemmesiden deres opplyser dere om at kundene deres er små og mellomstore bedrifter; Hvor mange kunder har dere, hvor er disse kundene lokalisert og hvor stor prosentandel av omsetningen kommer fra små kunder?
10. Har dere noen vurderingskriterier før inngåelse av nye kundeforhold?
11. Har dere en stabil kundemasse, og i så fall hva tenker dere er grunnen til det?
12. Hvordan har dere organisert arbeidsdelingen i forhold til kundebehandling?
13. Hvilken betydning har kvalitet for deres regnskapsførerbyrå og bransjen generelt?
14. Vi ser at dere har et bredt tjenestetilbud; hvem eller hva har drevet fram dette tjenestetilbudet?

Kompetanse

15. Vektlegger dere faglig kompetanseutvikling, og er dette i så fall et svar på eksterne krav eller er det interne ønsker om faglig utvikling?
16. Hvorvidt ser du på kompetanseutvikling på nye områder som nødvendig for å beholde nåværende kunder og skaffe nye kunder, og anser du at byrået har en kultur som støtter opp om dette?

Er det noe du ønsker å kommentere eller tilføre før vi avslutter?