



Forord

Denne utredningen er en avsluttende del av vår masterstudie i Økonomi og administrasjon ved Handelshøyskolen ved Norges miljø- og biovitenskapelige universitet. Masteroppgaven utgjør 30 studiepoeng innen vår spesialisering, økonomistyring.

I løpet av høstsemesteret i 2013 hadde vi faget BUS 313 Strategisk økonomistyring. Gjennom kurset fikk vi en forståelse for hvordan bedrifter kan skape konkurransefortrinn gjennom strategiske lønnsomhetsanalyser og beslutninger, samt at vi utviklet kunnskap om relevante verktøy knyttet til strategisk resultat- og målstyring. Vi fikk en økt interesse for nye strategiske metoder og verktøy, som bidro til at vårt tema for masteroppgaven er kundelønnsomhet.

Samarbeidet i denne perioden har vært spennende og lærerikt, og vi har hatt mange gode diskusjoner som vi føler har bidratt til å gjøre oppgaven bedre.

Vi ønsker å takke vår veileder, førsteamanuensis Jens Bengtsson, for regelmessig oppfølging og tilbakemeldinger i prosessen. Samtidig vil vi takke førsteamanuensis Dag Øivind Madsen som har vært behjelpelig med relevant litteratur til studien. Til slutt vil vi takke vår familie og samboere for tålmodighet og forståelse i prosessen, samt gode studiekamerater for hyggelige sosiale sammenkomster.

Ås, 12. mai 2014

Oda Kristin Pedersen

Renate Marie Øien Skarsvåg

Sammendrag

I denne casestudien har tema vært kundelønnsomhet i lompe- og lefsebakeriet Buer AS, og vi har sett på deres største kunder som er de fire store dagligvarekjedene i Norge. Med bakgrunn i tema har vi utformet følgende forskningsspørsmål:

«Hvordan kan en kundelønnsomhetsmodell for Buer AS se ut?»

Matvareindustrien opplever utfordringer i et sterkt konkurranseutsatt marked. Krav til effektivitet og fordeling av strategiske posisjoner har gitt økt press på priser og kostnader, som har påvirket marginene i verdikjeden. Press på prisene tvinger lønnsomheten ut av kalkylene, og i et slikt marked vil et kritisk syn på eksisterende kunder være avgjørende for fremtidig suksess.

På grunn av de mektige kundene er det viktig for Buer AS å ha økonomiske muskler til å tåle eventuelle endringer og være konkurransedyktige. Dagens produktkalkyler har en «top-down»- tilnærming, og gir ikke tilstrekkelig informasjon om kundedrevne kostnader og omfanget av dem. Det er i dag en realitet at hver inntektskrone bidrar ulikt til virksomhetens fortjeneste. Ved å vite hva som driver kostnadene, hva som skaper kostnadsvariasjoner og hvordan ulike beslutninger påvirker fremtidige inn- og utbetalinger, vil Buer AS være bedre rustet i forhandlinger med dagligvarekjedene.

Vi har på bakgrunn av deres ønske kommet frem til en kundelønnsomhetsmodell som viser sammenhengen mellom ressursbruk på de enkelte kundene og deres bidrag til den samlede verdiskapningen. For å finne de kundedrevne kostnadene analyserte vi kostnadene gjennom deres verdikjede og gikk veien om en ABC/M og en TDABC for å fordele identifiserbare kundedrevne kostnader. I utarbeidelsen har vi lagt vekt på at kostnadene var beslutningsrelevante, styringsmessig meningsfulle og hadde signifikant innvirkning på lønnsomheten. I tillegg har vi lagt til grunn en kostnad/nytte-vurdering. I enkelte deler av verdikjeden var kostnadsstrukturen kompleks, noe som resulterte i at enkelte kostnader måtte utelates fra modellen.

Videre benyttet vi modellen til å estimere lønnsomheten til dagens kunder og vurderte kundeforholdene på bakgrunn av både kvantifiserbare- og ikke kvantifiserbare faktorer.

Summary

The theme in this case study is customer profitability in the “lompe- and lefse” bakery Buer AS, and we have been analyzing their four largest customers, which are the four major grocery chains in Norway. Based on the theme, we have designed the following questioning: *"How will a customer profitability model for Buer AS look?"*

The food industry is experiencing challenges in a highly competitive market requiring more tailoring and major changes in the environment. Increased demand for efficiency and distribution of strategic positions has increased pressure on prices and costs that have impacted margins in the value chain. Pressure on prices is forcing the profitability, and a critical view of existing customers will be vital for future success.

Because of the powerful customers it is important for Buer AS to have financial muscle to withstand any changes and remain competitive. The current product calculation has a "top-down" - approach and do not provide sufficient information about customer-driven costs. It is now a fact that every NOK of income contribute differently to the business profits. By knowing what affects cost, what creates cost variations and how different decisions affect future receipts and payments, Buer AS will be more equipped in negotiations with grocery chains.

We have, based on their request, produced a customer profitability model which shows the relationship between resource use of individual customers and their contribution to the total value added. By analyzing Buer ASs costs through the value chain we used an ABC/M and TDABC to distribute identifiable customer-driven costs. In preparation, we have emphasized that the costs were relevant for decision making, managerial meaningful and had a significant impact on profitability. In addition, we have assumed a cost/benefit-assessment. Some part of the cost structure in the supply chain was complex, which resulted that some costs had to be excluded from the model.

Furthermore, we used the model to estimate the profitability of current customers and rated customer relationships on the basis of both quantifiable and non-quantifiable factors.

Innholdsfortegnelse

Forord.....	I
Sammendrag.....	II
Summary	III
Innholdsfortegnelse	IV
Figurliste.....	VI
Tabelliste	VII
Kapittel 1	1
Introduksjon.....	2
1.1 BAKGRUNN FOR FORSKNINGSSPØRSMÅL.....	2
1.2 FORSKNINGSSPØRSMÅL	4
1.3 AVGRENSNING OG KOMMENTARER TIL OPPGAVEN	5
1.4 DISPOSISJON.....	6
Kapittel 2	7
Beskrivelse	8
2.1 BUER AS.....	8
2.1.1 Historie og eierskap.....	8
2.1.2 Organisasjonen	9
2.1.3 Verdikjeden	13
2.2 OMGIVELSER	15
2.2.1 Kunder	15
2.2.2 Konkurrenter.....	19
Kapittel 3	20
Teoretisk rammeverk.....	21
3.1 STRATEGISK ØKONOMISTYRING.....	21
3.2 KUNDELØNNSOMHET	21
3.2.1 Hva er kundelønnsomhet.....	22
3.2.2 Kundelønnsomhetsanalyser: beskrivelse og formål.....	24
3.2.3 Hvordan bruke kundelønnsomhetsanalyser	25
3.2.4 Utfordringer ved bruk av kundelønnsomhetsanalyser	27
3.2.5 Nyten av kundelønnsomhetsanalyser	29
3.3 KOSTNADER	30
3.3.1 Kostnadsbegreper	30

3.3.2	Estimeringsmetoder.....	34
3.3.3	Selvkost- og bidragsmetoden.....	35
3.3.4	Aktivitetsbasert kalkulasjon.....	37
3.3.5	Tidsdrev ABC.....	46
Kapittel 4	.....	50
Metode	.....	51
4.1	METODER FOR DATAINNSAMLING.....	51
4.2	FORSKNINGSDESIGN.....	51
4.2.1	Casedesign.....	52
4.3	DATAKILDER OG DATAINNSAMLING.....	53
4.4	METODER FOR Å ANALYSERE DATAENE.....	55
4.5	EVALUERING AV METODE.....	56
4.6	ETISKE AVVEIINGER.....	61
Kapittel 5	.....	62
Drøftelse av problemene	.....	63
5.1	INTERNE FORHOLD.....	63
5.2	EKSTERNE FORHOLD.....	66
5.3	BESLUTNINGSSITUASJON.....	70
Kapittel 6	.....	73
Analyse	.....	74
6.1	DEL 1 ANALYSE AV INNTEKTSSIDEN.....	75
6.2	DEL 2 ANALYSE AV KOSTNADSSTRUKTUREN.....	77
6.2.1	Råvarer og emballasje.....	79
6.2.2	Produksjon.....	81
6.2.3	Transport til lager.....	84
6.2.4	Distribusjon.....	86
6.2.5	Støtteaktiviteter.....	94
6.3	DEL 3 KUNDELØNNSOMHETMODELL.....	104
6.3.1	Kundelønnsomhetsmodell.....	105
6.3.2	Estimeringen av kundelønnsomhet.....	106
Kapittel 7	.....	117
Konklusjon	.....	118
Referanseliste og vedlegg	.....	119
Referanseliste	.....	120
Vedlegg	.....	123

Figurliste

Figur 2.1.1 Organisasjonskart til Buer AS	9
Figur 2.1.2 Omsetningsvekst fra 2005-2013 for Buer	12
Figur 2.1.3 Verdikjeden til Buer	13
Figur 2.2.1 Markedsandeler i dagligvarebransjen 2013	16
Figur 3.2.1 Eksempler på variasjoner mellom kunders innkjøpsmønstre	24
Figur 3.2.2 Trinnvis fremstilling av en kundelønnsomhetsanalyse	26
Figur 3.2.3 Kundeklassifiseringsmatrise basert på kundeinntekter og relative kundesultater	27
Figur 3.3.1 Stegene i ABC (Bjørnenak 1993 s.16-17)	38
Figur 3.3.2 Design av et optimalt ABC system	45
Figur 5.2.1 Paraplykjedenes utvikling av markedsandeler(Pressenotat Nielsen: Dagligvarerapporten 2014).....	66
Figur 5.3.1 Struktur for utarbeidelse av en kundelønnsomhetsmodell i Buer	72
Figur 6.2.1 Råvarer og emballasje i verdikjeden til Buer	79
Figur 6.2.2 Produksjon i verdikjeden til Buer	81
Figur 6.2.3 Aktivitetene i produksjonen.....	81
Figur 6.2.4 Transport i verdikjeden til Buer	84
Figur 6.2.5 Distribusjon i verdikjeden til Buer	86
Figur 6.2.6 Årsresultat alle år for Buer Godt Salg	86
Figur 6.2.7 Aktiviteter i distribusjonen	88
Figur 6.2.8 Støtteaktiviteter i verdikjeden til Buer	94
Figur 6.3.1 Kundeklassifisering av Buers kunder.....	110
Figur 6.3.2 Utvikling av segmentandeler i dagligvarebransjen (Pressenotat Nielsen: Dagligvarerapporten 2014).....	114

Tabelliste

Tabell 2.1.1 Rutene til Buer Godt Salg.....	14
Tabell 2.2.1 Oversikt over de største aktørene i lompe – og lefsemarkedet	19
Tabell 3.3.1 Kostnadshierarkiet til en produksjonsbedrift.....	40
Tabell 4.2.1 Intervjuoversikt	55
Tabell 6.0 trinnene i en kundelønnsomhetsanalyse tilpasset studien	74
Tabell 6.1.1 inntektsanalyse av enkeltkunder.....	77
Tabell 6.2.1 Sum aggregerte produksjonskostnader i 2013.....	82
Tabell 6.2.2 Tidsbruk i produksjonen	83
Tabell 6.2.3 Gjennomsnittlig årslønn og total kostnad per år for en salgssjåfør ...	90
Tabell 6.2.4 Kalkyle for å beregne praktisk kapasitet	91
Tabell 6.2.5 ABC- tilnærming på aktiviteter på kundenivå.....	96
Tabell 6.2.6 årslønn og total kostnad per salgssjef og daglig leder i året	98
Tabell 6.2.7 Gjennomsnittlig årslønn og total kostnad per regionsjef.....	100
Tabell 6.2.8 Estimert antall sendte papir- og EDI faktura til kjedene i en normalmåned.....	102
Tabell 6.2.9 Estimert tidsbruk på aktiviteten fakturering i en måned	102
Tabell 6.2.10 Arbeidskostnad per faktura i en normalmåned.....	103
Tabell 6.2.11 Estimer tilleggs kostnader per EDI- og papirfaktura	103
Tabell 6.2.12 Visuell kundekostnadsanalyse for Buer	104
Tabell 6.3.1 Visuell kundelønnsomhetsmodell for Buer	105
Tabell 6.3.2 Kostnads – og salgssandel fordel på hver kunde	106
Tabell 6.3.3 Estimert tid i butikk per kunde i ett år	107
Tabell 6.3.4 Estimert antall EDI og papirfaktura i måned og år og prosent av totalen.....	107
Tabell 6.3.5 Aktivitetskostnader til kundelønnsomhetsmodellen	108
Tabell 6.3.6 Estimert kundelønnsomhet i Buer	109

Kapittel 1

Introduksjon

Introduksjon

1.1 BAKGRUNN FOR FORSKNINGSSPØRSMÅL

Matvareindustrien opplever utfordringer i et sterkt konkurranseutsatt marked med krav om mer skreddersøm og store endringer i omgivelsene. Fokus på strategi, samfunnsansvar og konkurransefortrinn øker i et slikt marked, og et kritisk syn på eksisterende kunder kan være avgjørende for fremtidig suksess. Økte krav til effektivitet og fordeling av strategiske posisjoner har gitt økt press på priser og kostnader, som har påvirket marginene i alle ledd i verdikjeden de siste årene i dagligvaremarkedet (Pettersen 2013). Kjedenes konkurransesituasjon resulterer i tøffere betingelser for leverandører av matvarer, og deres sterke posisjon har økt deres innflytelse ovenfor produsenter (Pettersen 2013).

Når konkurranseintensiteten i en bransje øker er det viktig å vite hvilke kunder som er de mest lønnsomme, og hvilke som medfører mer kostnader enn inntekter (Bjørnenak & Helgesen 2009). Selv om to kunder kjøper samme produkt til samme pris kan lønnsomheten være ulik av den årsak at noe adferd driver mer kostnader enn andre (Bjørnenak & Helgesen 2009). Tradisjonelle kalkylesystemer inneholder skjulte kostnader og skjult fortjeneste forbundet med en kunde, og dermed ikke fremkommer i kalkylen (Kaplan 1999). Studier om kundelønnsomhet har vist at kunder med høyest omsetning ofte har vært blant de mest ulønnsomme (Kaplan 1999), og forventningene et selskap har til kundelønnsomhet kan ofte vise seg å være misvisende.

Buer AS sine kalkyler er i dag flate og enkle produktkalkyler med produktet som kostnadsobjektet. Dagens kalkyler viser dermed ikke spesifikt kundekostnadene. En grunn til det er at de kundespesifikke kostnadene blir fordelt feilaktig, fordi kalkylen ikke inneholder relevante kostnadsdrivere i forhold til en problemstilling om kundelønnsomhet (Berthling-Hansen & Skaldehaug 2003). På bakgrunn av dagens kalkyler kan Buer AS få en feil forståelse av hvilken kunde som genererer størst lønnsomhet, og dermed er det en risiko for å ta feil avgjørelser som kan gi konsekvenser på lengre sikt. Dersom kostnadsobjektet endres fra produkt til kunden, vil inndelingen av de direkte- og indirekte kostnadene blir annerledes (Berthling-Hansen & Skaldehaug 2003).

Det store presset fra kjedene fører til utfordringer for Buer AS i forhold til både egne kalkyler og priser, da kjedene i økende grad krever høyere rabatter og bonuser. Buer AS ser nødvendigheten av å ha økonomiske muskler til å tåle eventuelle fremtidige utfordringer kjedenes konkurransesituasjon kan medføre, og som de selv sier:

«Det er viktig å tåle den «trøyken» det innebærer å være avhengig av kjedene med den makt de innehar. Kjedene bruker makten sin for alt den er verdt.» (Respondent, Buer AS)

Press fra dagligvarekjedene og risiko forbundet med å miste dem er en viktig årsak til at de ønsker mer innsikt i samt kunnskap om hva som driver de kunderelaterte kostnadene. Dette vil kunne bidra til en mer robust økonomi, og på den måten kan de være sterkere i de tøffe kontraktsforhandlingene med kjedene. For Buer AS er det viktig å ha flere ben å stå på og være konkurransedyktige på det de driver med.

I matvareindustrien er det små marginer på produktene, og i følge Lem (2010) kan virksomhetene i bransjer med små marginer ha nytte av et verktøy for kundelønnsomhet, fordi det gir selskapet et bedre beslutningsgrunnlag og øker mulighetene for å tjene mer penger. I en eventuell utforming av kundelønnsomhetsmodell, må beslutningssituasjonen tas hensyn til da det ikke vil være én bestemt type modell som egner seg for alle situasjoner (Berthling-Hansen & Skaldehaug 2003).

Å drive lønnsomt er helt avgjørende for Buer AS for å klare å opprettholde trygge arbeidsplasser, utvikle strategier samt oppnå sine mål. Er de ikke lønnsomme må de slutte med sine forsknings- og utviklingsprosjekter, utviklingen av nye produkter samt investering i nye maskiner og utstyr. Lønnsomhet er i fokus ved valg av kunder, og som de selv sier er ikke nødvendigvis det beste å godta ukritisk alle forespørsler fra nye kunder da de også må være lønnsomme. I dag tas beslutningene på bakgrunn av dagens produktkalkyler og antagelser.

1.2 FORSKNINGSSPØRSMÅL

Utviklingstrekkene i dagligvaremarkedet gir Buer AS en uforutsigbar fremtid og er dermed en risiko for fremtidig lønnsomhet. Denne studien vil derfor gå ut på å utarbeide en kundelønnsomhetsmodell for Buer AS med utgangspunkt i de fire store kundene og gjøre en vurdering av kundeforholdene. Siden det ikke finnes én kundelønnsomhetsmodell for alle typer beslutninger er det derfor viktig å avdekke den beslutningsrelevante kostnadsinformasjonen i forhold til problemstillingen (Berthling-Hansen & Skaldehaug 2003). Buer AS sin kostnadsstruktur vil avgjøre hvilke kostnader som er mulig å inkludere i modellen.

Vårt forskningsspørsmål blir som følger:

«Hvordan kan en kundelønnsomhetsmodell for Buer AS se ut?»

På bakgrunn av resultatet av problemstillingen og kontekst vil vi være i stand til å besvare følgende spørsmål:

«Hvordan vil kundelønnsomheten til Buer AS se ut med hensyn til kvantifiserbare- og ikke kvantifiserbare faktorer?»

1.3 AVGRENSNING OG KOMMENTARER TIL OPPGAVEN

Buer AS og Buer Godt Salg AS er to selvstendige selskap med tilhørende regnskap. Vi har valgt å inkludere Buer Godt Salg AS som en del av Buer AS. Grunnen til det er fordi det inngår som en naturlig del av Buer AS sin verdikjede. Det innebærer allikevel ikke at vi har sett regnskapene under ett.

Vi antar i studien at kundene til Buer AS *kun* er de fire største dagligvarekjedene i Norge. Regnskapstall blir derfor antatt som driftsinntekter, og kostnader *kun* tilknyttet de fire kundene. Med fare for å gå ut med sensitive opplysninger velger vi i analysen å anonymisere kundene ved å benytte betegnelsene A, B, C, D. Kundene i denne studien blir derfor de fire store kjedene og det er de vi skal lage en kundelønnsomhetsmodell for. På grunn av at studien tar utgangspunkt i et B2B forhold betyr det at vi ekskluderer sluttforbruker av deres produkter i studien.

Informasjonen i kapittel 2 som fremkommer uten oppgitte referanser har vi enten fått muntlig eller fra informasjonsbrosjyrer og nettsiden til Buer AS, www.buer-as.no. Tallmaterialet fra 2012 og tilbake i tid er hentet fra nettstedet www.purehelp.no, og tallene fra 2013 er hentet fra årsregnskapet som vi har fått tilgang til av Buer AS. Utenom det er det i aktiviteten «fakturering» benyttet estimer med utgangspunkt i tall fra 2014. Alle tall som fremkommer i studien er eksklusive merverdiavgift.

Vi ser bort i fra tacolefsa som ble lansert i 2014. I tillegg til manglende tallmaterialer for dette produktet vil det ha et annet spekter av konkurrenter som vil være irrelevant å inkludere.

Vi har hatt tilgang til det meste av informasjonen vi har hatt brukt for, men der det har vært nødvendig har vi tatt forutsetninger. Dette vil fremkomme av oppgaven de stedene det gjelder. Derfor tar vi utgangspunkt i primærdata med forbehold om at enkelte poeng er tatt ut i fra egne oppfatninger. Da vi ikke har full innsikt i virksomheten og omgivelsene kan enkelte moment avvike noe fra virkeligheten. Vi har i begrenset grad inkludert ledelsen i Buer AS i forhold til hvordan kundelønnsomhetsmodellen skal se ut.

1.4 DISPOSISJON

Kapittel 2 er en beskrivelse av casebedriften generelt og inkluderer faktaopplysninger om deres omgivelser, både kunder og konkurrenter.

I *kapittel 3* fremgår det teoretiske rammeverket som legges til grunn for å besvare forskningsspørsmålet. Det er både teori om generell kundelønnsomhet, kundelønnsomhetsanalyser, kostnader og mulige estimeringsmetoder.

Kapittel 4 består av metodedelen og beskriver hvordan vi har gått frem på hvilket grunnlag.

I *kapittel 5* gjennomgår vi interne og eksterne faktorer som gir innsikt i og forståelse for Buer AS og deres omgivelser, samt en drøftelse av problemet på bakgrunn av beslutningssituasjonen.

Kapittel 6 er selve analysedelen som består av tre deler. Her går vi gjennom kostnadene i verdikjeden og vurderer de opp mot kostnadsobjektet kunden.

Kapittel 7 presenterer vi en kort oppsummering av hovedfunnene i studien.

Kapittel 2

Beskrivelse

Beskrivelse

2.1 BUER AS

Buer AS, heretter omtalt som Buer, er den største aktøren i lompe- og lefsemarkedet med litt over 30 prosent markedsandel. De er dermed den mest foretrukne merkevaren i landet i denne kategorien. De jobber med å levere produkter med naturlige råvarer, og leverer så godt som til hele landet. Ønsket deres er å være det foretrukne valget til både hverdag og fest.

2.1.1 Historie og eierskap

Buer lefse- og lompebakeri startet opp i et lite kjellerrom i Askim høsten 1957 av Birger Buer og kona Astrid. Oppskriftene fikk de av Birgers mor, Anna. I begynnelsen jobbet Birger både som snekker og lompebaker, men lompebakingen utviklet seg til en heltidsjobb da produktene ble mer og mer populære. Bakingen ble gjort for hånd, alt fra å skrelle poteter til å kjevle ut bakervarene, og han fraktet selv produktene ut til kundene med sykkel på sommeren og spark om vinteren. Etter hvert som interessen økte ble en større fornyelse nødvendig med tanke på produksjon og distribusjon. Potetkoker, potetskreller og kjevlemaskin ble installert, og prosessen skjedde ikke lenger bare for hånd.

Birger Buer tenkte alltid fremover og kom hele tiden med nye ideer og måter å bedre produksjonen. På 80- tallet kjøpte han et lokale i Askim som ble omgjort til en fabrikk med moderne produksjon. Han syntes ikke lompene var de samme lenger og gikk til anskaffelse av ny ovn som kunne steke lompene og lefsene slik han hadde gjort tidligere. Etter sammenligning var det den gamle bakemåten som gav det beste produktet med tanke på smak og saftighet. Det resulterte i at han fortsatte produksjonen med den nye ovnen.

Birger måtte etterhvert gi seg på grunn av overarbeid og press fra de store dagligvarekjedene. Ny eier og Birger hadde ulik oppfatning av hvordan virksomheten skulle drives, noe som resulterte i en del feilinvesteringer og dårligere kvalitet på produktene. På grunn av nedgang og utfordringene ble de nødt til å gi seg, og dagens eiere tok over Buer.

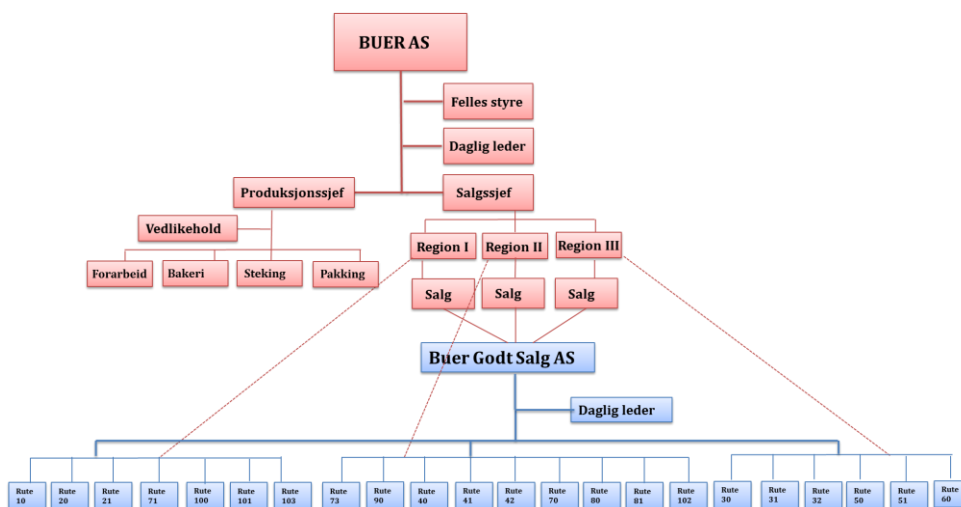
Dagens eier tok risiko og i 2004 startet en ny epoke for Buer. De kontaktet Birger Buer som ble glad for å bli involvert og for at noen ville satse på «lompene hans». Merkenavnet, som

Birger Buer hadde, var tatt bort, men de nye eierne tok det frem igjen. Samtidig gjord de grep for å forenkle prosessen og fjernet flaskehalsen i produksjonen som var viktig for kunne drive lønnsomt. De etablerte eget distribusjonsnett som var kvalitetsmessig fullt operativt fra 1.1.2013 med 17 varebiler og 18 salgssjåførere. I tillegg har de inngått avtaler med 5 eksterne distributører for områder de selv ikke dekker.

Buer er opptatt av å føre tradisjonen videre, og derfor ønsker de og fortsatt å steke på den måten som Birger Buer gjorde og samtidig utvikle nye produkter. Birger Buer sitt slagord gjelder fortsatt: «*I steken ligger smaken*».

2.1.2 Organisasjonen

Buer har en organisasjonsstruktur som er sentralisert. Det er kort vei mellom ledelse og ansatte som gir kort vei til beslutninger. Ledelsen i Buer består av én daglig leder, én salgssjef og én produksjonssjef. Daglig leder er største aksjeeier med 90 prosent eierandel. Buer Godt Salg AS, heretter kalt Buer Godt Salg, er et heleid datterselskap av Buer, og er først og fremst et salgsapparat og distributør for Buer og Buer sine produkter. Selv om de er to selvstendige aksjeselskap har de et felles mål, og sammen vil de fremme Buer som merkevare nummer én i Norge. For å illustrere hvordan selskapene er organisert, har vi bearbeidet et organisasjonskart med en funksjonsbasert inndeling (Jacobsen & Thorsvik 2007), som vist i figur 2.1.1. Informasjonsdelingen kan benyttes som utgangspunkt i bestemmelse av strukturen (Hoff 2009), og det er det vi har gjort. For å fremstille hvordan selskapene er koblet sammen har vi markert Buer med rødt og Buer Godt Salg med blått.



Figur 2.1.1 Organisasjonskart til Buer AS

Det er et felles styre for begge selskapene. Buer selger sine produkter med interne priser til Buer Godt Salg, som igjen selger videre til kjedene. Buer har allikevel ansvaret for en del av de kjederelaterte kostnadene i sitt regnskap som blant annet bonuser, rabatter og «Joint Marketing». Buer har delt inn salget i tre regioner med hver sin regionssjef. Deres oppgave er blant annet å bistå med salg både til Buer Godt Salg og til butikkene i de representative rutene for hver region. Region I er Oslo, Agder-fylkene og Rogaland. Region II består av Østfold, Akershus, Oppland og Hedmark, mens Region III dekker Vestfold, Buskerud og Telemark. De stiplede linjene markerer hvilke ruter hver regionsjef bistår med salgssøtte. I de regionene det ikke er tilknyttet noen regionssjef tar grossister seg av tilsvarende arbeid. Rutene er benevnt med samme nummer som i regnskapet for å være representativ til bruk av Buer selv.

Buer Godt Salg AS

Buer Godt Salg, er etablert med et formål å drive distribusjon av næringsmidler i dagligvarebransjen med tilhørende tjenester. De har som mål å være effektive i sin distribusjon og butikkstøtte, samtidig som de er serviceinnstilte og innovative. Som de selv fremhever er det viktig å være kreative og finne gode salgsløsninger for kundene som eksempelvis går ut på å ha riktig produktmiks i butikkene innenfor deres produktkategori. Buer og Buer Godt Salg fokuserer på alltid å ha kvalitetsfulle og ferske produkter, og for å få til dette kreves er godt samarbeid.

Daglig arbeider alle deltagerne i distribusjonsnettverket med tilgjengeliggjøring av produktene i butikkene på en best mulig måte, slik at de er synlige for kundene. For å synliggjøre produktene har de fokus på å finne gode salgsløsninger i butikkene, samtidig som de ønsker å yte god service i et planlagt logistikk- og ruteopplegg. Daglig fraktes ferske varer i oppvarmede biler direkte fra Buers fabrikk i Askim til butikker og regionale lagre. For å få til en best mulig distribusjon og et best mulig salgssapparat er de nøye med ansettelsene av salgssjåførere, og fokuserer på at de er dedikerte. Salgssjåførene er virksomhetens ansikt utad og er dermed viktige for at Buer og Buer Godt Salg skal nå sine mål. Selskapet har etablert prosentvise mål for salgssjåførene med tanke på salg og andel retur, hvor eksempelvis returandelen bør være under fem prosent. Denne andelen kan de påvirke selv ved at de, sammen med butikksjefene, avgjør hvor mye som skal tas inn i hver butikk.

Mål og strategi

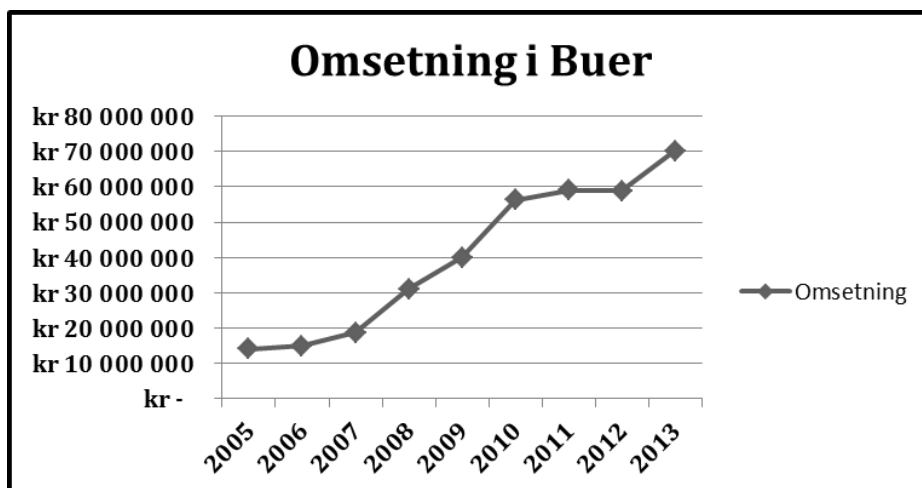
Buer ønsker å være ledende i Norge på effektiv, rasjonell- og høykvalitetsproduksjon av sine produkter, og har som mål å skape vekst og lønnsomhet for seg selv og sine kunder i kategorien lompe, lefse og lignende produkter. De arbeider i dag for å være en god og stabil tilbyder av sine produkter. I produktene legger de stor vekt på kvalitet og ferskhet, og de har et stort fokus på å være en markedsrettet og serviceinnstilt virksomhet i alle ledd, både eksternt og internt. I tillegg har de som mål at kategorien skal vokse og tenker innovativt. Forskning er derfor viktig for Buer, både i utviklingen av nye produkter, men også for å dokumentere at produktene har en god effekt på kroppen.

For å nå sine mål legger de vekt på å ha en bred, serviceinnstilt og kostnadseffektiv distribusjon og butikkstøtte. Med egen distribusjon, som består av å levere og plassere varene i butikk, kan de selv påvirke samt følge opp sortimentet, dette gjør det lettere å være synlige og tilgjengelige i butikkene. Synliggjøringen øker igjen bevisstgjøring rundt merkenavnet Buer, og for å styrke dette ytterligere har de etablert fargekoder på produktene sine for å gjøre handelen lettere for forbruker.

De vil være konkurransedyktige på det de holder på med, og samtidig ha en god balansegang mellom det å være en sentral og en lokal leverandør. Samtidig vil de ha langsiktige og gode relasjoner med detaljhandelen som kan gi en vinn-vinn situasjon for flere parter med tanke på lønnsomhet, volum- og kategorivekst.

Finansiell situasjon

Buer har de siste årene levert gode resultater. De omsatte for kr 70 112 709 i 2013 og hadde et årsresultat på kr 10 018 644 samme år, som gav en resultatgrad på 14,3 prosent. De har siden 2005 hatt en jevn vekst, og fra 2005 til 2013 økte omsetningen med hele 400 prosent (se vedlegg 1). Omsetningsveksten siden 2005 er illustrert i figur 2.1.2.



Figur 2.1.2 Omsetningsvekst fra 2005-2013 for Buer

Vedlegg 2 viser den økonomiske utviklingen til Buer Godt Salg fra 2009-2013, og som det kommer frem av vedlegget har de ikke siden oppstart gått med overskudd.

Produkter

Buer opererer med flere typer lomper og lefser samt en type flatbrød. I lompekategoriene finnes vanlige lomper, Speltlomper og Langlomper. Den siste kategorien passer til wienerpølser eller store pølser som bratwurst. I lefsekategoriene finnes Birgers beste lefser, Annas mandelpotetlefser, Bondefefser og Julelefser. Flatbrødet Møljebrød er et flatbrød som passer til mølje, fersk suppe og lapskaus.

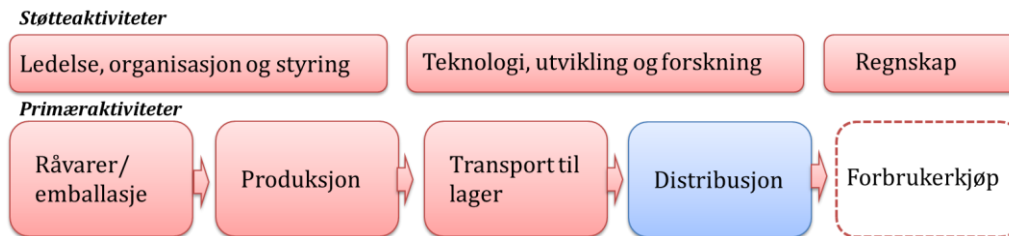
Vi velger å trekke fram Speltlompa litt ekstra i denne beskrivelsen da det er produktet som har endret forbrukernes tankegang i forhold til lomper. Etter at den kom på markedet har kategorien lompe endret seg. På hjemmesidene sine reklamerer Buer med oppskrifter som skal påvirke og lære opp kundene til å bruke produktene på flere områder enn det tradisjonelle, som har gjort at det nå blir brukt til mye mer enn bare pølse. Konkurrentene kopierer Buer på dette området, og har den senere tiden kommet med sine egne speltlomper. Buer selv mener at det er et godt tegn.

«Grunnen til at folk kjøper så mye speltlompe er ene og alene på grunn av smak og kvalitet. Den er dyr, og det er her marginene ligger og Buer kan tjene penger.»
(Respondent Buer)

Produktene består av norske råvarer og er av den grunn merket med «NYT Norge».

2.1.3 Verdikjeden

I figur 2.1.3 er verdikjeden til Buer presentert. Den er basert på Porter sin tilnærming hentet fra Roos et al. (2010).



Figur 2.1.3 Verdikjeden til Buer

Støtteaktivitetene består av ledelse, organisasjon og styring, teknologi, utvikling og forskning samt regnskap. Regnskapsdelen er outsourcet til Presis ars AS.

Første del av primæraktivitetene i verdikjeden består i å motta samt håndtere de *råmaterialene* som trengs for å produsere lomper og lefser. Råvarer, som eksempelvis potetene, blir dyrket av utvalgte bønder i Norge. Potetene blir lagret, vasket og sortert av Vestfoldløk AS og deretter sendes de til fabrikk i Askim. Mel kommer fra en mølle i Oslo og lagres i siloer i fabrikk. Buer har avtaler med leverandører av råvarer og emballasje med en varighet på ett år av gangen. Hver leverandør må fremvise en plan hvor det angis hvordan de løser en akutt krise hos dem selv eller deres underleverandører, slik at ikke Buer blir skadelidende ved en slik situasjon. Avtalene gir Buer en sikkerhet, men samtidig har de også visse restriksjoner å forholde seg til. De kan eksempelvis ikke regulere innkjøpene helt fritt og har visse begrensninger som gir leverandørene en viss trygghet.

På fabrikk i Askim foregår selve *produksjonen*. Produksjonsprosessen er noe automatisert og består av flere trinn. Først må potetene kokes, for så å kjøles ned for å klargjøres til deiglaging. Deretter bakes - og stekes produktene, for så å kjøles ned. Maskinen pakker deretter produktene i emballasje som blir merket og sendt på en pall ned til lager.

Når pallene har det antallet de har kapasitet til, blir dette lagret og gjort klart for utlasting i biler som skal sende produktene videre til regionale lagre rundt om i Norge. Hit kommer salgssjåførene for de ulike rutene og henter produkter som de frakter og plasserer ut i de ulike

butikkene. Det er her datterselskapet Buer Godt Salg kommer inn i verdikjeden da de har ansvar for distribusjonen.

Tidligere gikk hele *distribusjonen* via spesialgrossister og produktene ble derfor distribuert sammen med andre produkter, men i dag gjelder dette kun en liten andel som Buer organiserer. Det at de nå kjører og leverer mesteparten selv har bidratt til et løft i driften. Det gir i tillegg en høyere ferskhetsgrad på produktene enn tidligere, samt at de lettere kan styre salg i butikkene med å omstrukturere hyllene og type produkter. Deltakerne i distribusjonsnettverket arbeider daglig med å gjøre produktene mer tilgjengelig for kundene ute i butikkene, yte service og finne gode salgsløsninger i butikkene. For at produktene skal fraktes så ferske som mulig er bilene godt oppvarmet. Buer dekker et stort geografisk område over hele landet som vist i tabell 2.1.1. Deres fem eksterne grossister distribuerer i Bergen, Trondheim, Midt-Norge, Gudbrandsdalen og Møre og Romsdal. Buer lomper og lefser kan også fås kjøpt i butikker nord for Troms og distribusjonen hit er også outsourcet. Blant én av deres grossister er Spesialgrossisten AS, som også har avtaler med kjedene med et mål om å være en brobygger mellom lokal - og kortreist mat og markedet (*Spesialgrossisten-om oss* 2014).

Tabell 2.1.1 Rutene til Buer Godt Salg

Hvor	Antall
Rogaland	2
Agder	2
Vestfold	2
Telemark	1
Buskerud	3
Oppland	1
Hedmark	2
Akershus	3
Oslo	3
Østfold	3
SUM ANTALL RUTER	22

Hver rute består av ca. 50 – 80 butikker og hver butikk får en selger innom to ganger i uken. Det er en hovedvekt av NorgesGruppen butikker i rutene. En del av distribusjonen er *salg til butikk* som i hovedsak går ut på arbeidet Buer Godt Salg gjør for å få varene ut i butikk. I tillegg er det en salgsstøtte fra regionsjefene i Buer som bistår med eksempelvis vareplassering i en helt ny butikk, eller oppklaring av uklarheter mellom kjøpmann og salgssjåfør dersom det skulle oppstå. Buer driver også salgsstøtte til Spesialgrossisten, men de krever mindre enn Buer Godt Salg.

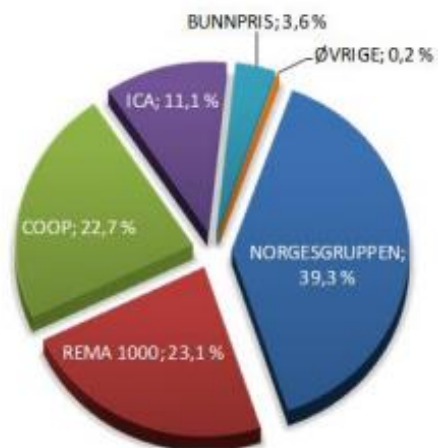
2.2 OMGIVELSER

Matvareindustrien deles opp i ulike bransjer og den mest nærliggende for Buer er bakevarebransjen hvor brød, konditorvarer, kjeks, flatbrød og knekkebrød er noe av utvalget (Rålm 2013).

2.2.1 Kunder

Tilbake i 1985 så den norske dagligvaresektoren svært forskjellig ut fra i dag. Detaljistene var små og opptrådte uavhengig av hverandre, med tilsvarende små markedsandeler, samt at produsentene og grossistene hadde stor innflytelse med tanke på varesortiment i den enkelte butikk. Fra 1985 begynte gruppering av dagligvare gjennom oppkjøp, samarbeidsavtaler og videreutvikling av butikkonsepter som resulterte i fire svært dominerende kjedesammensetninger som dekket ulike markedssegmenter. Allerede i 1995 hadde de fire store kjedene NorgesGruppen, ICA Norge, Reitangruppen og Coop Norge en markedsandel på til sammen 97 prosent (Pettersen 2013).

I figur 2.2.1 representeres kjedesammensetningen og tilhørende markedsandeler i dagligvarebransjen hentet fra Nielsen sitt pressenotat om dagligvarerapporten 2014 (Pressenotat Nielsen: Dagligvarerapporten 2014).



Figur 2.2.1 Markedsandeler i dagligvarebransjen 2013

NorgesGruppen er den største aktøren i dagens marked (Pettersen 2013), etterfulgt av Reitangruppen, Coop Norge og Ica Norge. Buers største kunder er i dag de fire store norske matvarekjedene. De har hovedavtaler med NorgesGruppen og ICA Norge, samt delavtaler med Reitangruppen og Coop Norge. Bunnpris er også en kunde men blir i praksis sett som en del av Rema 1000.

NorgesGruppen

NorgesGruppen står for 39,3 prosent av markedet og ble etablert i 1994 med formål å være en samarbeidsorganisasjon for aktører på detaljist- og grossistsiden i dagligvarehandel. Ved utgangen av 2011 bestod kjeden av 1773 dagligvarebutikker, både egen- og kjøpmannside. De har også en sentral rolle i Servicehandelen gjennom eksempelvis Deli de Luca og MIX-kjeden. Vare- og informasjonsstrømmen i verdikjeden styres av ASKO, og på denne måten har de full kontroll over egen engrosvirksomhet. Kjeden har etablert et eget merkevareselskap Unil AS, og i tillegg har de eierandeler i Bakers, BAMA Gruppen AS, og MatBørsen. De har tre kjedekonseppter samt et nærbutikkonsept og et regionalt stormarkredskonsept. Meny og Ultra er kjedens *store* supermarked, Spar dekker supermarkedssegmentet mens Kiwi dekker lavprissegmentet. Konseptene varierer med en varelinje på 2000 til 20000 og deres egne merkevarer er First Price, Eldorado, Jacobs utvalgte, Fiskemannen, Smart og Unik. I tillegg leverer ca. 4000 lokale produsenter mat til butikkene (Pettersen 2013; Pressenotat Nielsen: Dagligvarerapporten 2014)

Reitangruppen AS

Rema 1000 er den nest største kjeden og står for 23,1 prosent av markedet. Kjeden er 100 prosent eid av Reitangruppen AS, som igjen er eid av Odd Reitan og sønnene Ole Robert og Magnus Reitan. De har fokus på organisering og drift av franchisebasert virksomhet innenfor varehandel. Kjeden har sin egen grossist- og distribusjonsselskap. I tillegg til å levere til Rema-butikkene og Bunnpris ble Engrospartner, som leverer til blant annet til Narvesen, 7-eleven, YX og Location, en del av Rema-distribusjonen i 2013. Rema har eierandeler i Norsk Kylling, Home Design, Grans bryggeri, Staur foods, BAMA Gruppen AS, MaxMat, Haugaas industrier, Spekelofter og Gram Slot. En viktig strategi har vært å inngå langsiktige leverandørrelasjoner med eksklusiv distribusjon av gitte produkter, som eksempelvis Nordfjord Kjøtt, som eier merkevaren men har en langsiktig relasjon til Rema. I 2011 hadde de 496 butikker hvorav størstedelen lå i kommuner med høy befolkningstetthet, som er på Østlandet. Gjennomsnittssalg i Rema-butikkene er høyere enn i de andre kjedene og som er en grunn til at de vokser. Det har resultert i rasjonelle varestrømmer fra leverandør og utvidet varesortiment. Butikkene har et krav om å ha mer 2500 varelinjer og de fleste har mellom 5000 til 6000. Landlord, Godehav og Solvinge er deres egne merkevarer og i tillegg har de knyttet bånd med små produsenter (Pettersen 2013; Pressenotat Nielsen: Dagligvarerapporten 2014 ; Rålm 2013).

Bunnpris har sin kjedeandel på 3,6 prosent (Pressenotat Nielsen: Dagligvarerapporten 2014), men da de deler såpass mye av distribusjonen med Rema og er såpass små, anser Buer at de inngår i Rema.

Coop Norge

Coop Norge utgjør 22,7 prosent av markedet. De er en landsomfattende overbygnings- og grossistenhet, og er den eneste detaljisthandelsvirksomheten som eies av forbrukerne. Coop Norge eier kun konseptene slik at hver og en butikk eies av regionale samvirkelag som får alle sine varer fra Coop Norge. Det er Coop Norge som har ansvar for innkjøp, vareforsyning, kjededrift og markedsføring. I flere varekategorier har de en vertikal integrering, og driver derfor Coop Norge Kaffe AS, AS Røra fabrikker, AS Margarinfabrikken Norge, Gomanbakeren, Holding AS og Smart Club Gorumet AS. Varene som produseres her går i hovedsak til Coops butikker og Smart Club, som er et datterselskap av kjeden. Kjeden dekker flere segmenter fra lavpris gjennom Coop Prix til Coop obs! som er et hypermarked og Coop Extra som er en mellomting. De fører fire egne merkevarer; Coop-serien, X-tra, Coop

Smakforskjellen og Coop Änglamark. Butikkene varierer med varelinjer fra 4500 til 11500 (Pettersen 2013; Pressenotat Nielsen: Dagligvarerapporten 2014).

ICA Norge

ICA Norge er minst av de fire med 11, 1 prosent markedsandel. De driver dagligvarehandel gjennom egneide butikker og noe franchise i tillegg til at de driver egen distribusjon. De har hatt økonomiske problemer i flere år og i 2011 innførte de en strategi som kun skulle fokusere på lavpris, supermarkeder og nærbutikker. Rimi-butikkene ble da kjedens lavprisbutikker mens ICA supermarked tilbød flere premium-løsninger. Konsekvensen av dette ble nedleggelse av ICA Maxi mens det ble innført et prosjekt med Matkroken-butikker i hovedstaden. De har som mål i 2017 å bestå av 650 dagligvarebutikker; 400 Rimi, 100 supermarkeder og 150 nærbutikker. De ønsker å ta opp kampen både i byene og i distriktene der Joker, Bunnpris og Coop Marked er representert. Konseptene varierer mellom 3000 til 13000, varelinjer og deres strategi er å satse på egne merkevarer hvor ICA skal være det overordnede merke. Bare i 2011 økte andelen egne merkevarer fra 7,8 prosent til 8,4 prosent, som består av blant annet Novaline og Skona. De har også inngått samarbeid med europeiske foretak i 15 land med eksempelvis Kesko, Heijn og Dansk supermarked (Pettersen 2013; Pressenotat Nielsen: Dagligvarerapporten 2014).

«Joint Marketing»

Leverandører og distributører driver i felleskap ulike markedsføringsaktiviteter. En samlebetegnelse på dette er «Joint Marketing», eller «felles markedsføring». Kostnadene til «Joint Marketing» omfatter betaling for blant annet annonser i butikkaviser og butikkaktiviteter, som demonstrasjon av produkter og bestemt plassering av varen i butikken i en avtalt kampanjeperiode (Pettersen 2013). Både markedsføringsaktiviteter og kostnaden på JM inngår i kontraktene med kjedene og varierer. Pettersen (2013 s.107) mener følgelig at JM-avtaler således er en avtale som bedrer effektiviteten i det vertikale forholdet, og som hindrer at det oppstår en såkalt vertikal eksternalitet ved at det under-investeres i markedsføring. Likevel hevdes det at kjedene tar seg for mye betalt fra leverandørene for markedsføringsaktiviteter som utføres og at avtalen inneholder et element av fast profitt, da beløpet ikke samsvarer med den faktiske kostnaden (Pettersen 2013).

2.2.2 Konkurrenter

Siden lompe og lefse er en nisje innenfor norsk matvareindustri velger vi å begrense antall leverandører av slike produkter til de mest nærliggende konkurrentene for Buer.

Buer er, som sagt, den største aktøren i markedet. Etter Buer kommer Engers Lefsebakeri på Gjøvik med en markedsandel på 29 prosent som fremkommer i tabell 2.2.1. Ola Lompa og Aulie Lompebakeri har også betydelige markedsandeler i denne kategorien. I tillegg er det også noen små lokale aktører rundt om i landet som kan være tøffe konkurrenter i det området de holder til.

«Jo mindre den lokale aktøren er, jo sterkere er den i sitt område fordi lokalbefolkningen ofte er veldig lojale overfor disse leverandørene. Det er tøft å konkurrere mot dem fordi de som regel får litt mer sympati fordi de har bygget seg opp et «varemerke» i det lokale miljøet.» (Respondent Buer)

Buer satser derfor på «å legge seg ved siden av» de lokale aktørene og heller dra hele kategorien oppover ved å bli en tilførsel. Et eksempel på dette er da de lanserte speltlompa.

Tabell 2.2.1 Oversikt over de største aktørene i lompe - og lefsemarkedet

Firmanavn		Driftsinntekter 2012	Markedsandel	Sted
Buer AS	NOK	58 858 000,00	30,1 %	Askim
Engers lefsebakeri	NOK	56 761 000,00	29,0 %	Gjøvik
Ola Lompa AS	NOK	43 875 000,00	22,4 %	Gjerdrum
Aulie Lompebakeri	NOK	35 962 000,00	18,4 %	Drammen
Sum driftsinntekter i bransjen	NOK	195 456 000,00		

Bakgrunns materialet for tabell 2.2.1 er basert på tall hentet fra purehelp.no og markedsandelen er beregnet ut i fra sum driftsinntekter i bransjen, basert på de fire største aktørene. Argumentet for at vi kun inkluderer de tre nærliggende konkurrentene er at vi ser det irrelevant å inkludere konkurrenter som ikke opererer på samme måte og med samme produkttyper som Buer.

Kapittel 3

Teoretisk rammeverk

Teoretisk rammeverk

Vi vil underbygge vår studie med teori som gir et grunnlag for utarbeidelser av en kundelønnsomhetsmodell. I dette kapitlet vil vi gå nærmere inn på strategisk økonomistyring, kundelønnsomhet, relevante kostnader og estimeringsmetoder.

3.1 STRATEGISK ØKONOMISTYRING

Teknologiske endringer og økt konkurranse har vært en drivkraft for hvordan utformingen og bruken av økonomistyringssystemene har blitt endret (Bjørnenak & Helgesen 2009). Den tradisjonelle metoden å drive økonomistyring på, gjennom periodisk styring etter budsjetter og enkle kalkyler, er nå i større grad på vei ut. Strategi, kunder og styring etter varierende og lengre tidsperioder er mer i fokus i den strategiske økonomistyringen (Hoff 2009). Kundens betydning har tidligere vært undervurdert i økonomistyringslitteraturen og det er først de siste årene at kunderegnskap, rapportering av ulike kundelønnsomhetsprofiler og kunderelaterte prestasjonsmålinger er viet betydelig interesse (Bjørnenak & Helgesen 2009). En årsak til dette er oppmerksomheten rundt det faktum at hver inntektskrone bidrar ulikt til virksomhetens fortjeneste (Hoff 2009).

Strategisk økonomistyring er et samlebegrep for ulike retninger og verktøy, og det benyttes flere definisjoner på begrepet (Hoff 2009). Vi velger definisjonen til det britiske Chartered Institute of Management Accountants (CIMA Official Terminology 2000) som sier at strategisk økonomistyring er:

“A form of management accounting in which emphasis is placed on information which relates to factors external to the firm, as well as non-financial information and internally generated information.”(Hoff 2009 s.41)

3.2 KUNDELØNNSOMHET

I følge Bjørnenak og Helgesen (2009) vil ikke ressurskrevende kunder komme til uttrykk i bedriftens produktkalkyler eller i prisingen av produktene. Om to kunder kjøper samme produkt til samme pris kan lønnsomheten være ulik av den årsak at noe adferd driver mer kostnader enn andre. Når konkurranseintensiteten i en bransje øker er det viktig å vite hvilke

kunder som er de mest lønnsomme og hvilke som medfører mer kostnader enn inntekter (Bjørnenak & Helgesen 2009).

3.2.1 Hva er kundelønnsomhet

Avklaring av kundebegrepet

Vi ser det hensiktsmessig på bakgrunn av studien å definere en kunde og benytter definisjonen til Helgesen (1999):

«Den direkte kjøper av varer og tjenester fra foretaket og kan dermed avvike fra forbruker/konsument eller sluttbruker.» (s.12)

For en kunde er et produkt eller en tjeneste ofte et sett av egenskaper eller attributter som de har ulik betalingsvillighet for, og virksomheten vil ha ulike kostnader ved å tilby ulike egenskaper på et gitt nivå (Bjørnenak & Helgesen 2009). En virksomhets overordnede kundeproblem er å etablere et tilbud som er tilpasset kundens ønsker, krav og behov. Grunnen til det er at kunden må oppfatte produktet eller tjenesten som bedre enn konkurrentenes tilbud, slik at verdien på attributtene overstiger det de må ofre fra lignende produkter andre steder (Helgesen 1999).

I casebedriften Buer er det i hovedsak fire store kunder som bidrar til den største inntjeningen. Kundene er ikke sluttforbrukere av deres produkter, som vil si at de har en «business to business» relasjon.

Avklaring av lønnsomhetsbegrepet

Enkelt kan lønnsomhet forklares som avkastningen en virksomhet får på de ressursene som forbrukes. Lønnsomhet er likevel ikke et entydig begrep og avhenger av kontekst eller situasjon (Helgesen 1999). Lønnsomhet avhenger av både tidligere- og dagens beslutninger da siste periodes lønnsomhet er en økonomisk konsekvens av tidligere beslutninger. Skal det gjennomføres tiltak med mål om å øke lønnsomheten må beslutningstaker ha innsikt i årsakene til lønnsomhet og faktorer som forklarer lønnsomhetsforskjeller. Dersom en virksomhet oppnår innsikt i årsak-virkningssammenhenger kan dette bidra til bedre beslutninger som kan forbedre kundelønnsomheten (Helgesen 1999).

En forenkling av virkeligheten gjennom deterministiske modeller legges ofte til grunn i estimering av lønnsomhet (Helgesen 1999). I følge Helgesen (1999) bør det i estimeringen av langsiktig kundelønnsomhet tas hensyn til kontekst gjennom å vurdere usikkerhet, risiko, kapitalkostnaden, kundekontantstrømmens sammensetning, tidshorisont og situasjonsvariabler for den enkelte situasjon. Utformingen av kundelønnsomhetsanalyser vil variere fra næring til næring da ulike variabler og faktorer må vektlegges ulikt fra en kontekst til en annen (Bjørnenak & Helgesen 2009).

En lønnsom kunde

Differansen mellom de inntekter og kostnader som kunden genererer representerer en kundes lønnsomhet (Bjørnenak & Helgesen 2009). Kundeatferd og kundebehov påvirker lønnsomheten og driver de kunderelaterte kostnadene. Ressursbruken og kostnadene knyttet til hver kunde vil derfor variere og er med på å avgjøre om en kunde er lønnsom eller ikke (Hoff 2009; Madsen & Stenheim 2014). Kotler (2007) definerer en lønnsom kunde slik:

«En lønnsom kunde er en person, en husholdning eller en bedrift som over tid bidrar til en strøm av penger inn som i rimelig grad overstiger den kostnadsstrømmen som følger av å verve, selge til og yte service til den kunden» (s.54)

Ved at en virksomhet skaffer seg kunnskap om hva som gjør at noen kunder er lønnsomme og andre ikke, vil det være mulig å iverksette målrettede tiltak for å gjøre kunder mer lønnsomme (Hoff 2009). Figur 3.2.1 er hentet fra Hoff (2009 s.233) og gir eksempler på variasjoner mellom kunders innkjøpsmønstre og tilhørende kostnader.

Gir høye salgs- og leveransekostnader	Gir lave salgs- og leveransekostnader
Bestiller spesialtilpassede produkter («skreddersøm»)	Bestiller standardprodukter
Bestiller i små kvanta	Bestiller i store kvanta
Bestiller uregelmessig (uforutsigbarhet)	Bestiller regelmessig (forutsigbarhet)
Spesialtilpassede leveransevilkår	Standard leveransevilkår
Endringer av innestående bestillinger	Ingen endringer av innestående ordrer
Manuell ordreprosessering	Automatisk ordreprosessering (f. eks. EDI)
Mange førsalgsaktiviteter (marketing og teknisk støtte)	Få eller ingen førsalgsaktiviteter
Mange ettersalgsaktiviteter (installasjoner, opplæring, garantier, servicebesøk)	Få eller ingen ettersalgsaktiviteter
Leverandører holder beredskapslagre	Ordrer leveres når ferdige eller ankommet lager
Sene betalere	Betaler ved forfall

Figur 3.2.1 *Eksempler på variasjoner mellom kunders innkjøpsmønstre*

Ønsker virksomheten å få en oversikt over sammenhengen mellom ressursbruk på den enkelte kunden og kundens bidrag til virksomhetens samlede verdiskapning kan kundelønnsomhetsanalyser benyttes (Bjørnenak & Helgesen 2009).

3.2.2 Kundelønnsomhetsanalyser: beskrivelse og formål

I følge Madsen og Stenheim (2014) skal kundelønnsomhetsanalyser skal bidra til å besvare to spørsmål:

«Hvilke kunder er lønnsomme og/eller ulønnsomme, og hva kan eventuelt gjøres for å gjøre de ulønnsomme kundene lønnsomme». (s.63)

Etter en analyse kan virksomheten segmentere kundene i ulike kategorien og gruppere etter grad av lønnsomhet. Eksempelvis kan dette gjøres ved å se på kundenes gjennomsnittlige resultatgrad eller etter total omsetning på kunden (Bjørnenak & Helgesen 2009). Videre analyser kan da gjøres for å få en bedre forståelse av hvor avhengig virksomheten er av de mest lønnsomme kundene. Det er viktig å merke seg at kundelønnsomhetsanalyser ikke er noe man kun gjør én gang, men er en kontinuerlig prosess, da kunder og markeder er i stadig endring (Madsen & Stenheim 2014).

Måling av kundelønnsomhet blir vanligvis i litteraturen inndelt i fire metoder; lønnsomhetsanalyser av enkeltkunder eller kundesegment, enkeltkunders livsløpsverdi og

verdivurdering av enkeltkunder. En undersøkelse om bruksgrad og nytteverdi av kundelønnsomhetsanalyser i store norske virksomheter, utført av Havelin og Helsem (2012), viste at av de fire formene for kundelønnsomhetsanalyser, hadde den minst ressurskrevende analyseteknikken, lønnsomhetsanalyse av kundesegment, høyest bruksgrad og nytteverdi. De fant også ut at de to fremtidsrettede analyseteknikkene, enkeltkunders livsløpsverdi og verdivurdering av enkeltkunder, var lite utbredt, og at kunnskapen om slike analyseteknikker var lav (Havelin & Helsem 2012). Generelt er det lite kunnskap om kundelønnsomhetsanalyser blant store norske virksomheter (Havelin & Helsem 2012) og om når de ulike bør brukes (Lind & Strömsten 2006). Vi velger å gi en kort innføring i metodene lønnsomhetsanalyser av enkeltkunder og verdivurdering av enkeltkunder, som vi ser mest aktuelle for vår casebedrift.

Lønnsomhetsanalyser av enkeltkunder (Customer profitability analysis) er den mest utbredte i litteraturen. Metoden kalkulerer bidraget til virksomheten fra en enkelt kunde (Guilding & McManus 2002) over en periode, vanligvis årlig eller kvartalsvis (Lind & Strömsten 2006). Ryals (2002) mener denne metoden er en «nedenfra og opp» tilnærming. Bjørnenak og Helgesen (2009) påpeker at utformingen av kundelønnsomhetsanalyser av enkeltkunder utformes ulikt avhengig av kontekst.

Verdivurdering av enkeltkunder (Customer valuation analysis) fokuserer på den nåværende verdien av alle fremtidige kontantstrømmer som kan føres tilbake til en spesiell kunde (Guilding & McManus 2002). Metoden tar hensyn til eksterne virkninger som tiltrekning, læring og volum (van Raaij 2005). Virkningene av dette kan ha positive og/eller negative konsekvenser for den faktiske verdien av kunderelasjonen (Helgesen 1999; Helgesen 2012; Lind & Strömsten 2006).

3.2.3 Hvordan bruke kundelønnsomhetsanalyser

På grunn av begrensninger ønsker vi å beskrive en generell fremgangsmåte for gjennomføring av en kundelønnsomhetsanalyse for segment eller enkeltkunder. I følge Madsen og Stenheim (2014 s.65) kan en kundelønnsomhetsanalyse bestå av seks trinn som vist i figur 3.2.2.

Trinnene i en kundelønnsomhetsanalyse	
1.	Kundesegmentering
2.	Finne inntektsstrømmen til hvert segment
3.	Finne kostnadsstrømmen til hvert segment
4.	Analysere lønnsomheten til ulike segmenter
5.	Utvikle strategier for å maksimere lønnsomheten knyttet til lønnsomme kunder og redusere kostnadene knyttet til ulønnsomme kunder
6.	Evaluere hvordan disse tiltakene har påvirket lønnsomheten til de ulike segmentene

Figur 3.2.2 Trinnvis fremstilling av en kundelønnsomhetsanalyse

I det strategiske arbeidet har de fleste virksomheter gjort seg opp en mening om de skal orientere seg mot alle kundesegmenter eller bare noen (Helgesen 1999). Selv om kundene til en virksomhet kan være relativt like går første trinn ut på å kartlegge kundesegmentet. Det vil si at virksomheten deler kunder inn i ulike grupper med fokus på å finne lønnsomheten til hver enkelt gruppe for seg (Madsen & Stenheim 2014). Kundegruppene identifiseres på bakgrunn av de ulike kundegruppens behov (Hoff 2009), og segmenteringen vil forenkle strategiprosessen fordi det gjør at riktige tiltak kan iverksettes for kunder med relativt like behov.

Andre og tredje trinn går ut på å finne inntekt- og kostnadsstrømmen til hvert segment (Madsen & Stenheim 2014). Kunders kjøpsadferd kan i stor grad bidra til å forklare variasjoner i kunderesultatet (Helgesen 1999) som øker betydningen av å vite hvilke av adferdstilnærmingene som koster virksomheten. Derfor er det viktig å identifisere serviceaktivitetene og markedsføringsmiksen da det skaper kostnadsforskjeller. Det er også viktig å se hvordan servicetilbudene er differensiert mellom kundegruppene (Hoff 2009).

I fjerde trinn skal lønnsomheten til de ulike segmentene analyseres og videre grupperes etter grad av lønnsomhet. Tiltak bør iverksettes for å få tettere relasjoner med de mest lønnsomme kundene og for å forsøke å gjøre de ulønnsomme mer lønnsomme (Bjørnenak & Helgesen 2009). Når det gjelder de ulønnsomme kundene kan et alternativ være å si dem opp. Ringvirkningene av dette kan ofte være negative da det eksempelvis kan føre med seg dårlig omdømme som kan føre til tap av andre og fremtidige kunder. Det er forbundet høye kostnader ved etableringen av nye kunderelasjoner som øker viktigheten av å være bevisst på

hvilke ulønnsomme kunder som kan gjøres lønnsomme (Madsen & Stenheim 2014). Den strategiske løsningen utarbeides i femte trinn med mål om å redusere kostnader knyttet til de ulønnsomme kundene og øke lønnsomheten til de lønnsomme (Madsen & Stenheim 2014).

Når lønnsomheten til segmentene er et faktum viser Helgesen (1999 s.127-128) en matrise der kundene deles inn i grupper basert på kundeinntekter og relative kunderesultater. Matrisen er illustrert i figur 3.2.3. «Major-kunder» gir høy omsetning og høye marginer mens «minor-kunder» gir lav omsetning og små marginer. Tross lav omsetning er «potensial-kunder» små kunder med høye marginer og motsatt er «problem-kunder» store kunder med små marginer. Denne grupperingen av kunder har som formål å øke vektleggingen av ulike tiltak rettet mot lønnsomheten og kan brukes til å strukturere den interne ressursbruken (Bjørnenak & Helgesen 2009).

Relative kunderesultater	Høy	Potensial- kunder	Major – kunder
	Lav	Minor – kunder	Problem – kunder
		Lav	Høy
		Kundeinntekter	

Figur 3.2.3 Kundeklassifiseringsmatrise basert på kundeinntekter og relative kunderesultater

I det sjette og siste trinnet i kundelønnsomhetsanalysen evalueres tiltakene som er gjennomført ved å se om det har hatt en nytteeffekt og økt lønnsomheten (Madsen & Stenheim 2014).

3.2.4 Utfordringer ved bruk av kundelønnsomhetsanalyser

Implementering og gjennomføring av strategier representerer betydelige utfordringer i de fleste virksomheter, og kundelønnsomhetsanalyser er ikke et unntak da det er en ressurskrevende prosess (Hoff 2009). En grunn er utfordringene med å fordele kostnader til enkelt kunder riktig, fordi det krever oversikt over hvilke aktiviteter i verdikjeden som fører til kunderelaterte kostnader og hva som driver kostnader (Madsen & Stenheim 2014).

Kostnadsanalyse gjennom ABC/M tilnærming og en kostnadsdriveranalyse hjelper ledelsen til å forstå ressursbruken, men det er høye kostnader forbundet med innføringen av slike analyser (Hoff 2009). ABC/M beskrives nærmere fra delkapittel 3.3.4.

Gode IT løsninger som fanger opp alle vesentlige faktorer vil være av stor betydning for resultatene av en analyse. Mange bedrifter har IT løsninger som ikke er tilstrekkelige, slik at resultatene må vurderes på bakgrunn av begrenset informasjon. Data må ofte samles fra ulike databaser og nytt datamateriale må suppleres (van Raaij et al. 2003) noe som gjør arbeidet anstrengende og tidskrevende.

I tillegg til det rent praktiske er det også menneskelige aspekter som skaper utfordringer ved innføring av kundelønnsomhetsanalyser. Utfordringene er knyttet til å endre holdningene til både ansatte og kunder. For å få med seg de ansatte på implementeringen av kundelønnsomhetsanalyser kreves det en ledelse som evner å utvikle en bedriftskultur som ser positivt på endringer (Hoff 2009). De ansatte må inkluderes i beslutningstaking og endringsprosessen samt at de trenger god opplæring. Dersom de ansattes holdninger skal endres må ledelsen være bevisst på hvilken rolle de tar i implementeringsprosessen (Hoff 2009). I casestudiet «Kanthal A» innførte ledelsen et tiltak for å endre kundeforholdet gjennom å endre mål på bonussystemene til selgerne. Fokuset ble flyttet fra salgsvolum over til lønnsomhet. Selgerne skulle få kundene til å bestille større ordre, mer lønnsomme ordre og kun ordre av varer på lager da dette førte til større total lønnsomhet. Selgerne hos Kanthal følte seg truet av endringen (Kaplan 1999).

Skal kjøpsatferden til kunden endres bør kundene selv være med i prosessen slik at de kan få en forståelse av hvorfor. Et slikt samarbeid med kunden kan være krevende å få til på grunn av manglende kompetanse og ressursproblemer hos kunden, tillit, eller endringer i betingelsene (Hoff 2009). I en slik prosess kan kundene opplyses om implikasjonene deres nåværende adferd medfører. Et alternativ er å utveksle kostnadsinformasjon med kunden i et samarbeid med åpne regnskapsbøker (Hoff 2009; Kaplan & Narayanan 2001).

Vurderingen av kundeforholdet bør ikke baseres kun på resultatene fra lønnsomhetsanalysene (van Raaij et al. 2003). I følge Hoff og Bragelien (2009) bør en bedrift se resultatene fra kundelønnsomhetsanalysene i sammenheng med andre strategiske forhold før de aktuelle kundene får presentert tiltak til endringer. Selv om kundeforholdet isolert sett ser ulønnsomt

ut på kort sikt kan det blant annet ha fremtidig vekstpotensial gjennom andre produkter eller at kunden i andre faser av livet endrer etterspørsel. Vurderes slike kunder kun på bakgrunn av dagens situasjon vil tidsperspektivet kanskje være for kort. For å unngå å ha et for kort tidsperspektiv på vurderingen av kundeforholdet kan et alternativ være å vurdere kundeforholdet gjennom et helt livsløp (Madsen & Stenheim 2014). Selv om metoden kan bidra til et godt beslutningsgrunnlag er den likevel ikke uproblematisk. Det kan være svært vanskelig å anslå fremtidig lønnsomhet da det er stor usikkerhet knyttet til fremtidige kontantstrømmer (Madsen & Stenheim 2014). I følge Madsen og Stenheim (2014) kan ikke virksomheten uten videre anta at de kundene som i dag er lønnsomme vil fortsette å være det i fremtiden, og motsatt.

3.2.5 Nyten av kundelønnsomhetsanalyser

En vellykket implementering av kundelønnsomhetsanalyser kan gi stor nytte for virksomheten, da den gir innsikt i hva som driver kostnadene (Madsen & Stenheim 2014). Kundelønnsomhetsanalyser kan bidra til å forenkle prosessen med å redusere kundekostnader og øke mulighetene for høyere inntjening (Kaplan 1999). Studier har vist at ved bruk av kundelønnsomhetsanalyser kan det oppdages stor variasjon i kunders lønnsomhet, og at noen av kundene med høyest omsetning kan være blant de mest ulønnsomme (Kaplan 1999).

En effekt av kundelønnsomhetsanalyser er at virksomheten får en indikasjon på kjennetegn ved en lønnsom kunde i sin bransje. Virksomheten kan på den måten få innsikt i lønnsomme kunder hos konkurrentene. Opparbeider virksomheten seg kunnskap om hvilke kundesegment som er lønnsomme vil de letter kunne rette markedsføringen sin mot spesifikke segment istedenfor å bruke unødvendige ressurser på markedsføring rettet mot segmenter som kanskje ikke er lønnsomme (Kaplan & Narayanan 2001).

I følge Helgesen (2000) er det positive årsak-virkningsforhold mellom kundetilfredshet, kundelojalitet og kundelønnsomhet. Informasjonsdeling med eksisterende kunder kan gi positive ringvirkninger som bedre kundedadferd, kundetilfredshet og kundelønnsomhet (Kaplan 1999). Kanthal ønsket å finne gode løsninger for både seg selv og kunden. De lyktes i forsøket på å endre kundens innkjøpsmønster. Kundene ble bevisst på kostnadene ved å levere små, skreddersydde ordre og ting som ikke var på lager. De så at det å fastslå kundelønnsomhet på individuell basis og dele informasjon kunne skape verdi i kundeforholdet

og bedre kundedadferd, kundetilfredshet og kundelønnsomheten. På bakgrunn av dette utviklet Kanthal en vinn-vinn løsning ved at kundene som så fordelene av å endre innkjøpsmønsteret gikk fra å være en av de mest ulønnsomme til å bli en av de mest lønnsomme i løpet året (Kaplan & Cooper 1998; Kaplan 1999).

3.3 KOSTNADER

I følge Cooper og Kaplan (1999) har kostnader i utgangspunktet tre primærfunksjoner i en virksomhet. For det første vil det gjennom finansielle rapporter gi informasjon om kostnadene i hver periode i forhold til produsert mengde. For det andre gir kostnader økonomisk tilbakemelding til mennesker i organisasjonen om effektivitet- og kostnadskontroll. Til slutt brukes kostnadsinformasjon til å estimere kostnader på aktiviteter, produkter, service og kunder.

I en kundelønnsomhetsanalyse er analyse av kostnadene et viktig hjelpemiddel for å identifisere områder med forbedringspotensial (Hoff 2009). Siden vi i denne studien skal identifisere kundedrevene kostnader og analysere effekten av dette, må vi ha en forståelse av hva som danner kostnadene og hvilke kostnader som er relevante for Buer i denne sammenhengen.

3.3.1 Kostnadsbegreper

Særinttekter, særkostnader og alternativkostnaden

Særinttekter og særkostnader er to bedriftsøkonomiske begreper som brukes for å oppnå økt innsikt i en konkret beslutningssituasjon (Helgesen 1999). Lønnsomhet kan i følge Helgesen (1999) måles ved å beregne særinttekter minus totale relevante kostnader, og han definerer særinttekter på følgende måte:

«Framtidige inntekter som er forskjellige for ett handlingsalternativ i forhold til nullalternativet, dvs. at det ikke gjøres noen endringer.» (s. 17)

Bjørnenak et al. (2005) forklarer særkostnader som differansen i totalkostnadene med og uten produktet. Det vil si at om et produkt produseres på ledig kapasitet så er det heller ingen særkostnader forbundet med produktet (Bjørnenak et al. 2005). Det er gjeldende under en forutsetning om at den ledige kapasiteten uansett ikke skal utnyttes til andre verdiskapende

formål (Bjørnenak et al. 2005). Forskjellen mellom særinntekter og særkostnader kalles dekningsbidrag (Helgesen 1999).

Særkostnaden fremkommer som et estimat i regnskaper mens alternativkostnaden fremkommer utenfor regnskapsregistreringen (Bjørnenak et al. 2005). Helgesen (1999) mener alternativkostnadsbegrepet kan brukes i kundelønnsomhetsanalyser fordi det bidrar til å øke bevisstgjøring rundt en beslutning, da alternative markedsmuligheter inngår i beslutningsgrunnlaget.

«Alternativkostnaden representerer den muligheten vi lar gå fra oss dersom vi velger å benytte våre begrensede ressurser til å gjøre én ting fremfor en annen.» (Hoff 2005 s.18)

Variable- og faste kostnader

Enkelt kan en variabel kostnad forklares som en kostnad som varierer med en faktor. Denne faktoren betegnes ofte som en kostnadsdriver. En fast kostnad er avhengig av tiden og ikke av produktene, og kan med andre ord kalles periodekostnader da de er knyttet til tilgjengelig kapasitet per periode i form av for eksempel bygninger og maskiner (Bjørnenak et al. 2005; Hoff et al. 2005).

Fordelingen mellom variable- og faste kostnader er tilsynelatende den enkleste fordelingen av alle kostnader (Bjørnenak et al. 2005). Skillet mellom de to kostnadstypene fremstilles ofte som svært klart og tydelig, slik som i beskrivelsen over, men slik er det i realiteten ikke (Berthling-Hansen & Skaldehaug 2003). Et eksempel som kan beskrive vanskeligheten med inndelingen er at virksomheter ofte anser kostnader knyttet til markedsføring, salg, anskaffelse og administrativt arbeid for å være faste i regnskapene sine. Slike kostnader består av en høyere prosent av salget enn tidligere, og defineres derfor verken som faste eller variable (Cooper & Kaplan 1999). I følge Berthling-Hansen og Skaldehaug (2003) skilles faste og variable kostnader alt for ofte i forhold til produkt- og tjenestevolum. Dette er en forenkling av den virkelige kostnadsvariasjonen.

Skillet mellom variable- og faste kostnader kan variere fra virksomhet til virksomhet, og hvilket tidsperspektiv som legges til grunn vil ha betydning for fordelingen (Boye et al. 2011).

Selv på lang sikt kan det være svært problematisk å skille mellom overnevnte kostnadstyper (Bjørnenak et al. 2005). Før avgjørelsen om hvorvidt en kostnad er fast eller variabel tas, må en, i følge Berthling-Hansen og Skaldehaug (2003 s.1), ta hensyn til to sentrale spørsmål:

- «Fast/variabel kostnad i forhold til hva?»
- «Fast/variabel kostnad i forhold til hvilken tidshorisont?»

Ikke alle faste kostnader vil være relevante for en beslutning, da det eksempelvis ikke alltid er mulig å se en sammenheng mellom en bestemt kostnad og produksjonen eller salget (Boye et al. 2011). For å få et klarere bilde av hvilke faste kostnader som er beslutningsrelevante og ikke, kan de faste kostnadene deles inn i faste særkostnader og faste felleskostnader. De faste særkostnader vil kunne påvirke en beslutning fordi de kan fordeles på en meningsfull måte, uten at det er knyttet for høye kostnader ved å gjøre det. De faste felleskostnadene er derimot kostnader som vedrører hele virksomheten, og det er enten ikke mulig eller for kostnadskrevene å fordele dem på en meningsfull måte (Boye et al. 2011).

I følge Hoff (2005) er de faste kostnadene normalt knyttet til en periode som eksempelvis kan være på en måned eller ett år. Faste kostnader, som husleie, strøm og lønnskostnader, kan også kalles kapasitetskostnader eller periodekostnader fordi de er knyttet til en periode og opp mot det å kunne være operativ. Kostnadene er også knyttet opp mot en øvre kapasitetsgrense som eksempelvis går ut på at virksomheten klarer å betjene et antall kunder innenfor lokalets størrelse og med den bemanning kostnadene representerer (Hoff 2005).

Direkte- og indirekte kostnader

Det er også vanlig å skille mellom direkte- og indirekte kostnader. Enkelt kan det sies at en direkte kostnad er en kostnad som ved hjelp av registreringer kan føres direkte til produktet. En indirekte kostnad, derimot, er en kostnad som ikke kan føres direkte til produktet, enten fordi det ikke er mulig eller fordi det ikke er hensiktsmessig å bruke ressurser på å registrere den (Bjørnenak et al. 2005). På samme måte som ved inndelingen av faste- og variable kostnader, er heller ikke dette skillet så enkelt som det kan fremstå i litteraturen. I følge Berthling-Hansen og Skaldehaug (2003) kan enhver kostnad klassifiseres som fast eller variabel, og samtidig direkte og indirekte. En gitt kostnadstype vil kunne være «fast og direkte», «variabel og direkte», «fast og indirekte» eller «variabel og indirekte» helt avhengig av beslutningssituasjonen. Kostnadsdriverne og den aktuelle aktiviteten vil bestemme

hvorvidt en kostnad er variabel eller fast og selve kostnadsobjektet avgjør om den er direkte eller indirekte (Berthling-Hansen & Skaldehaug 2003).

Beslutningsrelevante inntekter og kostnader

Relevante inntekter er lik særinntekter, mens relevante kostnader vurderes i forhold til flere alternativ (Helgesen 1999). I beslutningssammenheng er relevante kostnader summen av særkostnader og alternativkostnader (Bjørnenak et al. 2005), pluss markedsmessige virkninger som er eksterne virkninger på inntekt- og kostnadssiden i positiv eller negativ forstand (Hoff 2009).

Hvilke kostnader som er relevante kan være svært forskjellig i ulike beslutningssituasjoner og uttrykket «relevante kostnader» er derfor ikke et statisk begrep. Prinsippet om beslutningsrelevans er avgjørende i kostnadsanalyser (Berthling-Hansen & Skaldehaug 2003). Ulike problemstillinger vil ha ulike relevante kostnader i forhold til hvilke beslutninger som skal tas i det konkrete tilfellet. Kostnadsstrukturen må analyseres forskjellig i hvert tilfelle avhengig av hvilken kostnadsinformasjon som kreves. En viktig komponent i enhver kostnadsanalyse er derfor en beskrivelse av beslutningssituasjonen, slik at det ikke er noen tvil om hva som ønskes oppnådd (Berthling-Hansen & Skaldehaug 2003).

Den del av virksomhetens totalkostnader som er relevant i den enkelte beslutningssituasjon bæres av kostnadsobjektet, og er dermed direkte knyttet til beslutningen. Kostnader som ikke påvirkes er irrelevante og skal ikke inkluderes i analysen, da det er endringer i virksomhetens totalkostnad som følge av beslutningen som skal avdekkes i en slik analyse (Berthling-Hansen & Skaldehaug 2003). I følge Berthling-Hansen og Skaldehaug (2003) er det i praksis alt for mange eksempler på at kostnadsanalyser foretas uten hensyn til hvilke beslutninger som skal fattes.

Hvilke kostnader som er relevante for beslutningen vil variere i forhold til om beslutningen er kortsiktig eller langsiktig (Boye et al. 2011). Når en virksomhet skal tallfeste hva som er relevante kostnader knyttet til beslutningen, er det i følge Boye et al. (2011) viktig å huske på at de økonomiske konsekvensene av en beslutning er de som kommer i fremtiden etter at beslutningen er tatt og iverksatt. I en beslutningssammenheng vil de relevante kostnadene være særkostnader og alternativkostnaden (Bjørnenak et al. 2005).

Uavhengig av hvilke kostnadsgrunnlag en virksomhet velger kan beslutningsrelevante kostnader estimeres ved hjelp av deskriptive økonomimodeller som selvkostmetoden, bidragsmetoden eller aktivitetsbasert kalkulasjon (ABC) (Helgesen 1999).

3.3.2 Estimeringsmetoder

I dette delkapittelet forklarer vi forskjellen på de tradisjonelle kalkylemetodene (selvkost- og bidragsmetoden), og de aktivitetsbaserte kalkulasjonsmetodene (aktivitetsbasert kalkulasjon og tidsdreven aktivitetsbasert kalkulasjon). Under ulike forutsetninger gir slike kalkylemetoder et estimat av inntekter og kostnader (Helgesen 1999) for de faktiske produktkostnadene, på grunnlag av antagelser og krav til variabilitet (Bjørnenak et al. 2005). Selv om bruk av de tradisjonelle kalkylemetodene i denne studien ville gitt et misvisende resultat, vil vi likevel belyse metodene da de har betydning for de aktivitetsbaserte kalkylene som ofte anbefales ved bruk av kundelønnsomhetsanalyser.

Hensikten med de ulike estimeringsmetodene er å finne estimerte inntekter og kostnader som danner et utgangspunkt for lønnsomheten. Kalkyleobjekter kan være et produkt, et prosjekt eller en kunde og forteller hvem eller hva vi vil beregne kostnadene for (Hoff 2005). Siden vi skal finne ressursene forbundet med en kunde og undersøke effekten dette kan ha på lønnsomheten, vil vi i denne studien bruke en kunde som kalkyleobjekt. Kalkyleobjektet vil påvirke fordelingen av direkte- og indirekte kostnadene og følgelig hele kostnadsstrukturen (Berthling-Hansen & Skaldehaug 2003).

Økende konkurranse i markedet har ført til økt press på marginene (Hoff et al. 2005), og reduserte kostnader for informasjonsteknologi og større forskjeller mellom produkter er årsaker til at flere virksomheter ønsker å innføre nye og mer avanserte kalkylesystemer (Bjørnenak 1994). Bruk av estimeringsmetoder utgjør en betydelig del av kundelønnsomhetsanalyser da det hjelper ledere til å forstå ressursbruken og identifisere områder for forbedringspotensial (Hoff 2009). Om de kundespesifikke kostnadene fordeles feil fordi kalkylen inneholder feil bruk av relevante kostnadsdrivere, kan det resultere i store kostnadsavvik og feilbeslutninger (Berthling-Hansen & Skaldehaug 2003). En kundelønnsomhetsanalyse som gir samme resultat ved gjentatte målinger er reliabel og vil dermed gi et bedre beslutningsgrunnlag (Helgesen 1999).

3.3.3 Selvkost- og bidragsmetoden

Et produktregnskap utformes tradisjonelt etter enten selvkostmetoden eller bidragsmetoden (Bjørnenak et al. 2005).

Bidragsmetoden

Bidragsmetoden fokuserer på dekningsbidrag (Bjørnenak et al. 2005) og innkalkulerer bare de variable kostnadene (Hoff et al. 2005). De faste kostnadene behandles som en periodekostnad (Hoff et al. 2005) og skal derfor ikke belastes de enkelte produktene (Boye et al. 2011).

Perioderesultatet regnes ut som driftsinntekter minus særkostnader og kapasitetskostnader, og kalles kalkylen kalles derfor en særkostnadskalkyle (Helgesen 1999). For å unngå problemene med å beregne særkostnadene blir de variable kostnadene brukt som erstatning for særkostnadene, da de samsvarer (Helgesen 1999). Det tas ikke eksplisitt hensyn til alternativkostnaden i bidragsmetoden, og denne behandles separat (Helgesen 1999). Kalkylen relateres ofte til kostnadshierarki for lettere å se bidraget fra de respektive virksomhetsområdene, slik at en ikke bare ser helheten, men også deler og segmenter av virksomheten (Helgesen 1999). Bidragsmetoden har hatt stor utbredelse i Norge i motsetning til andre land, men nå i mindre grad. Dette skyldes at flere har gått over til selvkostmetoden, eller helt eller delvis har implementert ABC (Boye et al. 2011).

Selvkostmetoden

Selvkostmetoden baserer seg på at alle kostnader, både faste og variable, fordeles på det enkelte produkt eller den enkelte ordre og kalles derfor også fullkostkalkyle (Hoff et al. 2005). Resultatet i et standardkostregnskap etter selvkostprinsippet fremkommer som virkelig salgssinntekt minus standard selvkost for den solgte mengden (Hoff et al. 2005) hensyntatt beholdningsendringer og dekningsdifferanser (Helgesen 1999). Målet med denne fremgangsmåten er å unngå vilkårlig kostnadsallokering når kapasitetsutnyttelsen varierer i ulike tidsrom, slik at en ikke får et misvisende inntrykk av lønnsomheten til kalkyleobjektet (Helgesen 1999). Selvkostmetoden brukes i stor grad ved fastsettelse av salgpris da den inkluderer både de faste og variable kostnadene. En virksomhet kan nemlig ikke drive på lang sikt uten at alle kostnadene dekkes samt at de oppnår en tilfredsstillende fortjeneste (Boye et al. 2011). Det er samtidig mulig at prisen ikke dekker selvkost, men at produktet er lønnsomt av andre årsaker som eksempelvis ledig kapasitet. I et slikt tilfelle vil det være gunstig å

akseptere en ordre selv om ikke de faste kostnadene dekkes av dekningsbidraget (Boye et al. 2011).

Vurdering av selvkost- og bidragsmetoden

Hovedforskjellen mellom selvkost- og bidragsmetoden ligger altså i behandlingen av de faste kostnadene (Boye et al. 2011), og samtidig utgjør det en forskjell om alternativkostnaden skal inngå i kalkylen eller vurderes utenfor kalkylesystemet (Helgesen 1999). Det er ikke et entydig svar på om man bør velge den ene fremfor den andre, men Boye et al. (2011) påpeker viktigheten av hva kalkylen skal brukes til og dens formål, og at et skille mellom faste og variable kostnader lettere kan avgjøre hvilke kostnader som er relevante i en gitt beslutningssituasjon. Derimot mener Boye et al. (2011) at på bakgrunn av kortsiktige avgjørelser vil bidragsmetoden foretrekkes.

Både selvkost- og bidragsmetoden har fordeler og ulemper. Tilhengerne av bidragsmetoden hevder i følge Boye et al. (2011) at de faste kostnadene påløper uavhengig av om det produseres eller ikke og at de derfor er relatert til bedriftens kapasitet og ikke til enhetskostnaden med å produsere et gitt produkt. Tilhengerne av selvkostmetoden hevder derimot at alle kostnader er like viktige og at en virksomhet ikke vil være i stand til å tilvirke noen produkter dersom de faste kostnadene ikke er knyttet til kapasiteten. De mener at produktene også må belastes med sin forholdsmessige del av de faste kostnadene. De faste kostnadene bør derfor fordeles på de enkelte produktene og ikke behandles som periodekostnader, da de på lang sikt er påvirkbare (Boye et al. 2011).

Kritikken mot de tradisjonelle metodene går på at de vektlegger volumbaserte fordelingsnøkler for sterkt (Bjørnenak et al. 2005; Madsen & Stenheim 2014). Det er ingen sammenheng mellom kostnadene som fordeles til produktene og ressursene som forbrukes (Bjørnenak 1994), noe som vil si at de ikke tilfredsstiller årsaks-/virkningsprinsippet godt nok (Boye et al. 2011). I følge Boye et al. (2011) kan dette blant annet medføre at en virksomhet godtar ulønnsomme ordre fordi de ser lønnsomme ut.

I følge Cooper og Kaplan (1999) anses de tradisjonelle kostnadsmodellene som tilstrekkelige for kostnadsovervåking og kostnadskontroll, men de mener også at de tradisjonelle kostnadsmodellene ikke fremmer læring og forbedringsaktiviteter. De fokuserer i for stor grad

på finansiell informasjon og tar for lite hensyn til ikke-finansiell informasjon (Cooper & Kaplan 1999). Leif Rick i Kanthal poengterer følgende i forhold til de tradisjonelle metodene:

«We saw how the traditional cost accounting system had been unable to truly report costs and profits by market, product and customer» (Kaplan 1999 s.357)

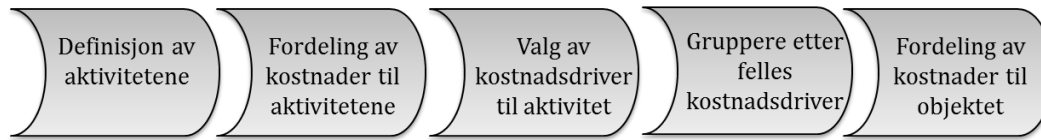
I følge Helgesen (1999) skiller det i kalkylesammenheng mellom tre hovedgrupper av feil, spesifikasjonsfeil, målefeil og aggregeringsfeil. Spesifikasjonsfeil er knyttet til at fordelingsnøkklene ikke fanger opp underliggende kostnadsstruktur, og målefeilene er knyttet til registrering og måling av kalkyleverdiene (Bjørnenak et al. 2005). I følge Datar og Gupta (1994) i Helgesen (1999) kan aggregeringsfeil ses på som et spesialtilfelle av spesifikasjonsfeil og kan oppstå dersom en opererer med heterogene kostnadsgrupper som en følge av kostnadsaggregeringen.

3.3.4 Aktivitetsbasert kalkulasjon

For bedre å kalkulere produktkostnadene i industribedrifter ble det på slutten av 1980-tallet introdusert et verktøy som skulle bidra med dette (Bjørnenak et al. 2005; Helgesen 1999). Samtidig skulle det eliminere noen av svakhetene ved selvkost- og bidragsmetoden ved blant annet å fordele de indirekte kostnadene på en bedre måte. Verktøyet ble kalt aktivitetsbasert kalkulasjon (ABC), og den grunnleggende ideen er at verdiene en virksomhet skaper i form av produkter og tjenester forbruker aktiviteter og aktivitetene forbruker igjen ressurser. Kostnader skal fordeles til tjenester og produkter basert på et årsaks-virkningsforhold, derfor er aktiviteter og kostnadsdrivere grunnbegreper ABC bygger på (Bjørnenak et al. 2005; Boye et al. 2011; Hoff 2009). Med en mer nøyaktig produktkostnadsinformasjon gjennom en ABC kan ledelsen gjøre ulike tiltak for å forbedre produktets lønnsomhet (Kaplan & Cooper 1998).

I følge Madsen og Stenheim (2014) kan implementering av ABC-modellen og ABM-filosofien gjøre det enklere for virksomheter å gjennomføre kundelønnsomhetsanalyser. Ved bruk av ABC-modellen vil den underliggende ressursbruken til hver kunde komme bedre frem enn ved en tradisjonell dekningsbidragsanalyse og utgangspunktet for å kunne måle en kundes lønnsomhet vil være bedre (Madsen & Stenheim 2014).

Det grunnleggende ved ABC er i følge Bjørnenak (1993) å kunne spore kostnader til eksempelvis kunder gjennom aktiviteter. Han nevner videre at sporingen kan gjøres i fem faser. De fem fasene i figur 3.3.1 ligger til grunn for beskrivelsen videre.



Figur 3.3.1 Stegene i ABC (Bjørnenak 1993 s.16-17)

Definisjon av aktivitetene

I følge Bjørnenak (1993) defineres aktiviteter som følger: «*Det man gjør, dvs. en eller en gruppe homogene arbeidsoppgaver*» (s.16). I arbeidet med å definere og identifisere aktivitetene, kan virksomheten sette opp en liste over de ulike aktivitetene som utføres (Hoff et al. 2005). Dersom listen er for detaljert, kan det bli vanskelig å gjennomføre de neste stegene i kalkulasjonen (Hoff et al. 2005). Det er vanlig å dele aktivitetene videre inn i underaktiviteter (Bjørnenak 1993).

Fordeling av kostnader til aktivitetene

Den innsatsfaktoren som går med for å gjennomføre en aktivitet, eksempelvis arbeidskraft og maskiner, blir kostnaden for aktiviteten (Bjørnenak 1993). Ved å registrere hvor mye tid og andre ressurser som går med til en aktivitet kan virksomheten fordele kostnader til aktivitetene. Fordelingen skjer i noen tilfeller via hjelpeaktiviteter (Hoff et al. 2005).

«For eksempel kan IT-støtte fordeles ut på forelesere når man skal finne ut hva undervisningene koster på en høgskole» (Hoff et al. 2005 s.223)

Valg av kostnadsdrivere til aktivitet

Hva som driver kostnaden bør i følge Hoff et al. (2005) ligge til grunn for kostnadsfordelingen. Produksjonsvolum er ofte det en antar bestemmer nivået på de variable kostnadene, men i mange tilfeller vil ikke virksomheten komme frem til et eksakt mål for volum (Boye et al. 2011). I følge Boye et al. (2011) kan det i praksis være mange andre faktorer som påvirker kostnadene. Betegnelsen på den eller de faktorene som har direkte

betydning for kostnadene til et kostnadsobjekt, altså det vi ønsker å måle kostnaden for, kalles en kostnadsdriver (Boye et al. 2011).

Det kan være vanskelig å finne kostnadsdrivere som forklarer variasjonen i en kostnad, spesielt for faste kostnader, men endringen i kostnadsdrivere vil føre til en endring i kostnadsobjektet. (Boye et al. 2011). Hoff (2009) definerer en kostnadsdriver som «*den faktoren som er dimensjonerende for en aktivitet*» (s.65). Videre påpeker Bjørnenak (1993) at på lang sikt vil kostnadene i aktiviteten kunne forklares av antall enheter av kostnadsdriveren. Det å kunne forstå hva som driver kostnadene i en strategisk sammenheng, vil sannsynligvis være den viktigste oppgaven innen strategisk økonomistyring. Ved å gjennomføre en kostnadsdriveranalyse kan en virksomhet skaffe seg et bilde av hvordan kostnadsdriverne påvirker en kostnad (Hoff 2009).

I økonomistyringslitteraturen er det vanlig å skille mellom iverksettelsesmessige- og strukturelle kostnadsdrivere. De iverksettelsesmessige driverne hevder Helgesen (1999) er en forklaringsvariabel som avhenger av virksomhetens evne til å drive rasjonelt og med suksess innenfor en valgt struktur. Iverksettelsesmessige drivere kan være total kvalitetsledelse, kapasitetsutnyttelse, effektivitet, produktsammensetning eller medarbeidernes engasjement (Helgesen 1999). Den andre hovedkategorien av strategiske kostnadsdrivere er strukturelle drivere, der en virksomhet kan foreta fem strategiske valg som gir konsekvenser for den underliggende økonomiske strukturen (Helgesen 1999). De fem valgene er skala, bredde, erfaring og læring, teknologi og kompleksitet (Helgesen 1999).

I aktivitetsbasert kalkulasjon er det vanlig å skille mellom frekvensbaserte, varighetsbaserte og direkte ressursbaserte kostnadsdrivere. Det kan da skilles mellom hvor mange ganger en aktivitet utføres, hvor lang tid det tar å utføre dem og aktivitetens direkte ressursforbruk hver gang den utføres (Hoff 2009).

Grupper etter felles kostnadsdriver

ABC-metoden poengterer at kostnader også drives av andre faktorer enn volum (Boye et al. 2011), og det faktum at kompleksitet driver kostnader er en sentral underliggende teori i ABC-litteraturen (Hoff et al. 2005). For å understreke dette ble begrepet kostnadshierarki introdusert, og Boye et al. (2011) kommer med følgende definisjon på fenomenet:

«I et kostnadshierarki blir aktivitetene inndelt i ulike nivåer etter den faktoren som er kostnadsdrivende.» (s.13)

Ved å dele inn aktivitetene på denne måten kan virksomheten lettere forstå hva som driver kostnadene (Hoff 2009). Begrepet kostnadshierarki har med tiden blitt så sentralt at det blir benyttet som en definisjon på hva ABC egentlig er, selv om det i første omgang innført for å understøtte oppmerksomheten om flerfaktorvariabilitet (Bjørnenak et al. 2005).

Utgangspunktet for kostnadshierarkiet var, i følge Bjørnenak et al. (2005) de fire nivåene; enhetsnivå, serienivå/ordrenivå, produktnivå og bedriftsnivå. I senere tid har hierarkiet utviklet seg med flere nivåer og ulike dimensjoner (Bjørnenak et. al 2005).

Produksjonsbedrifter og tjenestevirksomheter vil, i følge Boye et al. (2011), ha ulike hierarkier. Vi velger å fokusere på kostnadshierarkiet til en produksjonsbedrift siden vår casevirksomhet er nettopp dette. Hierarkiet er hentet fra (Boye et al. 2011 s.300) og er illustrert i tabell 3.3.1 og viser eksempler på aktiviteter i de ulike nivåene.

Tabell 3.3.1 Kostnadshierarkiet til en produksjonsbedrift

Nivå	Eksempler
Bedriftsnivå	Vedlikehold av bygninger, sikkerhet og administrasjon
Kundenivå	Kundebesøk og service
Produktnivå	Produktutvikling, markedsføring og kvalitetskontroll
Serienivå	Omstilling av maskiner og ordrekostnader
Enhetsnivå	Materialer, manuell- og maskinell bearbeiding

Enhetsnivåaktiviteter i en produksjonsbedrift utføres hver gang et produkt eller en ordre tilvirkes, og serienivåaktiviteter utføres hver gang tilvirkningen av en serie planlegges eller utføres. Produktnivåaktiviteter utføres i forbindelse med tilvirkningen av hvert produkt. Fordi det i dag er stadig mer fokus på kundelønnsomhet blant virksomheter, fokuseres det mye på kundenivåaktiviteter. Kundestøtte og kundebesøk er eksempler på kostnadstyper knyttet til dette nivået, og driveren er typisk kundebesøk. Bedriftsnivåaktiviteter er aktiviteter som vedrører hele bedriften, og er uavhengige av alle de andre nivåene (Boye et al. 2011; Hoff

2009). Det er derfor ikke anbefalt å fordele kostnadene knyttet til aktivitetene på bedriftsnivå på virksomhetens produkter. Dette fordi bedriftsnivåkostnader er irrelevante for en beslutning knyttet til et produkt (Boye et al. 2011).

Hovedtanken er, i følge Bjørnenak et. al (2005) at en virksomhet forsøker å sette opp et hierarki av nivåer, hvor summen av kostnader på ett nivå finnes ved å legge sammen alle kostnadene i nivåene under.

Fordeling av kostnader til objektet

I ABC tilnærmingen baseres fordelingen av kostnader seg på produktenes forbruk av kostnadsdriverenheter (Bjørnenak 1993). En slik fordeling krever at hvert produkts forbruk av kostnadsdriverenheter måles (Hoff et al. 2005).

Kostnadsgruppering

Skal en virksomhet kartlegge ressursbruken på aktiviteter bør det, i følge Hoff et al. (2005), legges vekt på tre momenter; delbarhet, likeartethet med hensyn til driveren av kostnaden i kostnadsgruppen, og grupperingen bør være styringsmessig meningsfull.

Delbarhet, eller separabilitet, går ut på at ressursbruken for denne ene aktiviteten kan skilles ut fra ressursbruken for alle de andre aktivitetene i virksomheten (Bjørnenak et al. 2005; Hoff et al. 2005). Dersom aktivitetene er gjensidig avhengige, som for eksempel undervisning og forskning, kan det være problematisk (Bjørnenak et al. 2005).

Likeartethet med hensyn til driveren av kostnaden i kostnadsgruppen, eller homogenitet, betyr at kostnaden grupperes etter hva som bestemmer kostnaden (Bjørnenak et al. 2005; Hoff et al. 2005). I aktivitetsbasert kalkulasjon er fokuset på hva som driver kostnaden, og skal virksomheten kunne skille kostnader drevet av en faktor fra kostnader drevet av andre faktorer bør aktiviteten ikke ha mer enn en driver (Hoff et al. 2005).

Styringsmessig meningsfullhet er det tredje momentet og activity based management (ABM), retter oppmerksomheten mot nettopp dette (Bjørnenak et al. 2005; Hoff et al. 2005). Skal virksomheten kunne styre kostnadene må det være en generell forståelse av hva ressursene brukes på, og dette er derfor et ønske med kostnadsgrupperingen. Forstår virksomheten

ressursbruken kan effektiviseringspotensialet kartlegges (Bjørnenak et al. 2005; Hoff et al. 2005).

I følge Bjørnenak et al. (2005) vil det ofte være en avveining mellom homogenitet og styringsmessig meningsfullhet. I ABM har det likevel blitt hevdet at begge kan benyttes, men at problemet da kan være at det blir for mange kostnadsgrupper. Generelt hevder Bjørnenak et al. (2005) at homogenitet bør vektlegges dersom formålet er å få frem hva som bestemmer kostnaden, og styringsmessig meningsfullhet bør vektlegges dersom formålet er kostnadssammenligning mellom enheter.

ABM – Activity-based management

Samlebegrepet activity-based management (ABM) er bare ett av mange relaterte begreper til ABC, og beskriver et system som i tillegg til å dekke beregninger av produktkostnader, også inkluderer kontinuerlig forbedring og bruk av ikke-finansielle mål (Bjørnenak 1994). Alt fra strategiske til operative beslutninger om produkter og prosesser inkluderes dermed i ett og samme system (Bjørnenak 1994). Det fokuseres på å nå de målsettinger som er satt eller beregne de konsekvenser som endringer vil få gjennom å fokusere på å forstå hvilken måte aktiviteter driver ressursbruken og hvordan ressursbruken kan påvirkes (Hoff 2009).

Bidraget fra strategiske lønnsomhetsanalyser, som ABC/M, kan i følge Bjørnenak (2003) oppsummeres som

«muligheter for sterkere fokus på lønnsomme produkter og kundesegmenter, rendyrking av egenskaper ved produkter eller tjenester som kunden verdsetter og strukturelle valg som gir virksomheten kostnadmessige konkurransefortrinn eller ulemper» (s.5).

Kunnskap om hvor man tjener penger kan utnyttes til å øke virksomhetens inntjening (Bjørnenak 2003), og gjennom ABC/M kan en virksomhet skaffe seg slik kunnskap. ABM har generelt vært brukt sammen med total kvalitetsledelse (TQM) og omstruktureringer/prosessendringer (Cooper & Kaplan 1999).

Vurdering av ABC-modellen

På samme måte som selvkost- og bidragsmetoden har aktivitetsbasert kalkulasjon både fordeler og ulemper. Det er ikke et entydig svar på når det vil lønne seg for en virksomhet å bruke ABC-metoden, men i følge Boye et al. (2011) vil det være lurt å vurdere bruk av ABC-metoden dersom andelen av kostnadene som er relatert til aktiviteter på enhetsnivå er liten. Andre tilfeller kan være dersom det er store volumforskjeller mellom produktene eller der det er store forskjeller i kompleksiteten mellom produktene. Hoff (2009) kan supplere med flere åpenbare fordeler da kalkylens kvalitet øker ved at det benyttes flere fordelingsnøkler for de indirekte kostnadene som gjør at fordelingen blir mindre vilkårlig. Fordelingsnøkler som benyttes kan gi økt innsikt i hvordan kompleksitet driver kostnader, altså hva som er årsaken til dimensjoneringene av virksomhetens aktiviteter. Ved ABC får man bedre innsikt ved hvor i organisasjonen kostnadene oppstår, noe som øker muligheten til å redusere eller eliminere de kostnadene som ikke skaper merverdi for kalkyleobjektet. Den siste klare fordelingen er at fokuset på kapasitetsutnyttelse øker (Hoff 2009).

Kritikken nevnt i delkapittel 3.3.3 som går på spesifikasjonsfeil, målefeil og aggregeringsfeil gjelder også for ABC. I tillegg er det mye kritikk mot metodens grunnleggende antakelser om linearitet, homogenitet og separabilitet (Bjørnenak 1994). Linearitet vil si at kostnadene varierer lineært i forhold til kostnadsdriveren, men på lang sikt vil ikke alle kostnader forbundet med et produkt forsvinne, selv om det nedlegges (Bjørnenak 1994; Bjørnenak et al. 2005). ABC stiller strenge krav til homogenitet ved gruppering av kostnader i en aktivitet, og det stilles spørsmål om en aktivitet kun har én kostnadsdriver. Dette fører til at detaljerte kalkyler medfører et behov for en kostnad-nyttevurderinger som er svært undervurdert (Bjørnenak 1994). Når det gjelder separabilitet, vil det si at kostnadene kan fordeles til hvert enkelt produkt. Da vil felleskostnader og synergieffektene mellom produktene ses bort i fra, noe som er misvisende da kostnader ved et produkt kan påvirke andre produkter på flere måter (Bjørnenak 1994). Det er vanskelig å oppfylle alle antagelsene, og dermed kan det være vanskelig for modellen å gi et relevant bilde av hva det koster å produsere et bestemt produkt (Bjørnenak et al. 2005).

I følge Hoff (2009) er det ulemper knyttet til høye kostnader med kalkulasjonsmetoden fordi det å registrere og måle ressursbruken er tidkrevende og kostbart og representerer dermed en begrensende faktor for bruken. En annen ulempe Hoff nevner er at fordelingen av de indirekte kostnadene kan skje noe vilkårlig da kostnader per kostnadsdriverenhet beregnes på bakgrunn

av gjennomsnittstall. Den siste ulempen som nevnes er at retorikken er svak og kan i verste fall virke mot sin hensikt fordi mange virksomheter tror at dersom de bruker ABC blir kalkylen automatisk riktig. Kalkyler som ABC er også estimater og kostnadene man finner er ikke eksakte tall men tilnærmede (Hoff 2009).

Tross kritikken mot kostnadsfordeling, som blant annet er at det forskyver lønnsomhetsbildet som gir feil produkttilpasning og dermed reduserer virksomheters totale verdiskapning, fortsetter virksomheter å fordele kostnadene (Bjørnenak 2005).

Oppsplitting av kostnader i en rekke kostnadsgrupper og måling av mange forskjellige fordelingsnøkler vil øke usikkerheten, derfor vil en virksomhet øke sine målefeil ved å innføre ABC (Bjørnenak et. al 2005).

Hvem har nytte av ABC

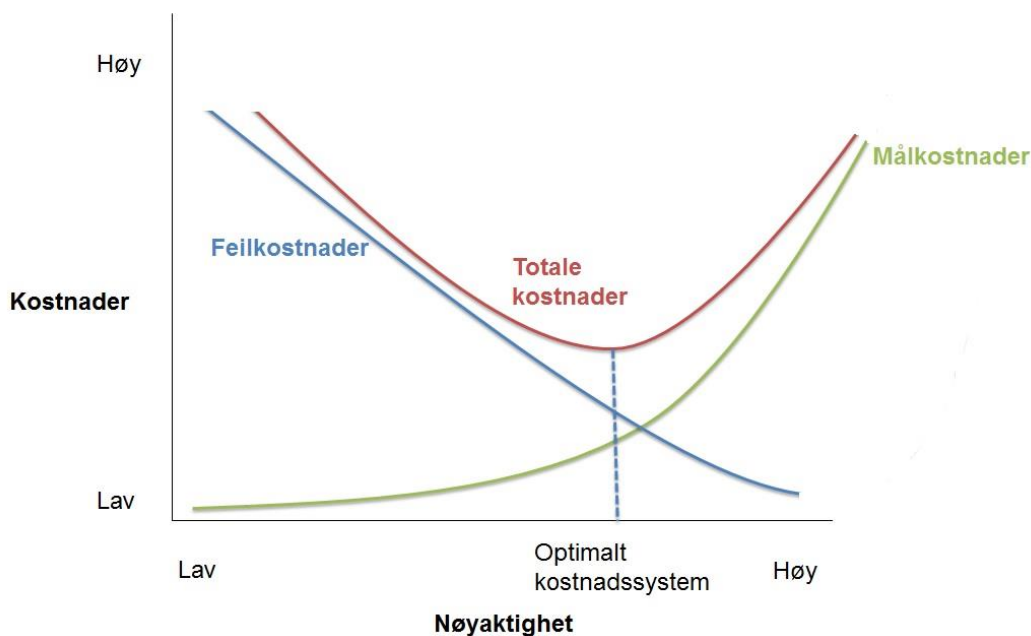
ABC ble i utgangspunktet introdusert som et verktøy for å kalkulere produktkostnader i industribedrifter, men i senere tid har det også blitt aktuelt for tjenesteytende virksomheter (Bjørnenak et al. 2005).

Cooper og Kaplan (1999) har utarbeidet to enkle «regler» for å demonstrere hvilken nytte det har å utarbeide et aktivitetsbasert kostnadssystem, under navnene «The Willie Sutton rule» og «The High Diversity rule». Den førstnevnte regel handler om at virksomheter som har høye og raskt økende indirekte kostnader og støtteressurser over tid, har større nytte av ABC i motsetning til virksomheter som har store deler direkte kostnader. De virksomhetene det gjelder for vil ha like stor nytte av et tradisjonelt kostnadssystem. Den andre regelen ser på situasjoner der produkter, kunder eller prosesser har store variasjoner, gjennom eksempelvis å tilby både standard- og skreddersydde produkter, eller kunder som ønsker både små og store partier. Reglene understreker at i tilfeller der virksomheter har høy andel av indirekte kostnader og høy grad av kompleksitet, vil få større innsikt i hvor kostnadene oppstår. Et verktøy som ABC vil kunne få frem lønnsomhetsforskjellene da den skiller kostnader etter ulike aktiviteter (Cooper & Kaplan 1999).

Kostnads-/nyttevurdering av ABC

Høye kostnader ved å registrere og måle ressursbruken er sett på som den største ulempen ved bruk av ABC-metoden (Hoff 2009). På grunn av metodens krav til mye informasjon, mener Boye et.al. (2011) at flere har undervurdert hvor kompleks og kostnadskrevende metoden er. Selv om dagens datateknologi gjør det enklere og billigere å fremskaffe informasjon, ser det allikevel ut til at kostnaden overstiger nytten i en del tilfeller (Boye et al. 2011).

Cooper og Kaplan (1999 s.217) har illustrert kostnads-nytteforholdet ved bruk av aktivitetsbasert kalkulasjon i en graf der målkostnadene, feilkostnadene og totale kostnader ses i sammenheng. Grafen er illustrert i figur 3.3.2.



Figur 3.3.2 Design av et optimalt ABC system

Selv om grafen viser lavere feilkostnader på grunn av redusert antall feil ved høy nøyaktighet, må det vurderes mot den høye økningen i de totale kostnadene og målkostnadene. Ved bruk av et ABC-system som måler faktisk ressursbruk for hver aktivitet utført for hvert produkt, service og kunde, vil det bli svært kostbart om virksomheten har mange aktiviteter (Cooper & Kaplan 1999). Motsatt er det lave kostnader relatert til lav nøyaktighet, som heller ikke er en ønskelig situasjon da feilkostnadene er høye. Det optimale vil være å ligge der de totale kostnadene er på sitt laveste. Cooper og Kaplan (1999) mener målet er å ha det beste kostnadssystemet som balanserer feilkostnader og målkostnader, og ikke det mest nøyaktige, da kostnadene ved å drifte et slikt system vil overstige nytten. Boye et al. (2011) hevder at økt

kompleksitet i seg selv er en årsak til unøyaktighet og mener derfor at metoden brukes mer som et strategisk verktøy enn i den løpende økonomistyringen.

3.3.5 Tidsreven ABC

For mange virksomheter har det vært vanskelig å implementere den tradisjonelle ABC-modellen. Dette skyldes ofte de høye kostnadene som påløper, samt vanskeligheten med å opprettholde og oppdatere modellen når blant annet nye aktiviteter blir lagt til (Kaplan & Anderson 2004). Kaplan og Anderson (2004) mener likevel at virksomheter ikke skal forkaste ABC-modellen, slik som mange har gjort, men at løsningen på problemet er å prøve igjen ved å oppdatere modellen. Som et svar på dette mener de at tidsreven ABC (TDABC) har mange fordeler og vil hjelpe med problemene knyttet til den tradisjonelle ABC-modellen. TDABC er en videreføring av ABC som er mye mer fleksibel og tar for seg begrensningene knyttet til den tradisjonelle modellen (Kaplan & Anderson 2004). Kapasiteten på de fleste ressurser er ved tradisjonell ABC målt tilgjengelighet i form av tid, men TDABC kan også gjenkjenne ressurser der kapasitet er målt i andre enheter (Kaplan & Anderson 2004).

Utarbeidelse av modellen

Tidsreven ABC forenkler prosessen fordi den er mindre tidkrevende, mer fleksibel og den er enklere å oppdatere (Kaplan & Anderson 2004). Den setter til side mange av vanskelighetene som tradisjonelt er forbundet med ABC, og gir ledere en fleksibel kostnadsmodell som enklere kan fange opp kompleksiteten i operasjoner som virksomheten gjennomfører (Kaplan & Anderson 2004). Ved TDABC går en ikke veien gjennom aktiviteter slik som ved ABC, men ressurskostnadene fordeles direkte til kostnadsobjektene ved hjelp av tidslikninger (ABC FORUM: Tidsreven aktivitetsbasert kalkulasjon (TDABC) 2012). Tidslikningene forenkler estimeringsprosessen og gir en mer nøyaktig kostnadsmodell enn ved ABC (Kaplan & Anderson 2004).

Kaplan og Anderson (2004 s.6) kommer med et eksempel på en tidslikning for prosessen med emballasje knyttet til en kjemisk forsendelse. Det vil oppstå kompleksitet dersom det blir aktuelt med spesialkrav for emballasje, eller at forsendingene skal foregå via fly istedenfor bakketransport. Dersom den kjemiske forbindelsen er pakket på en måte som oppfyller kravene i standarden tar det 0,5 minutter å klargjøre forbindelsen for sending. Kreves det derimot en spesialpakke må det enten gjøres observasjoner, eller en kan si av erfaring at det

går med ytterligere 6,5 minutter. Skal varen sendes med fly, tar det omtrent to minutter ekstra. Informasjonen gjør det mulig å anslå tiden som kreves for pakkeprosessen: $0,5 + (6,5 \text{ hvis spesialemballasje}) + (2,0 \text{ hvis frakt med fly})$.

I TDABC kreves det kun to parametere for hver ressursgruppe, nemlig kostnaden per tidsenhet og forbruk av antall tidsenheter, som medfører at mye av kompleksiteten ved ABC forsvinner (Kaplan & Anderson 2004). Uavhengig av oppgaven en ansatt utfører beregnes dermed kostnaden per tidsenhet for den ansatte, og det dimensjonerende for kostnaden knyttet til kostnadsobjektet blir dermed den ansattes tidsbruk (Kaplan & Anderson 2004). I det følgende vil vi gå litt nærmere inn på kjennetegnene ved TDABC som Kaplan og Anderson (2004) kommer inn på. Kjennetegnene skiller seg ut fra den tradisjonelle ABC-modellen.

Estimere kostnader per enhet av kapasiteten

I stedet for å bruke tid på å kartlegge alle de ansatte og finne ut hvordan de bruker tiden sin, estimeres den praktiske kapasiteten av ressursene som en prosentandel av den teoretiske kapasiteten (Kaplan & Anderson 2004). Praktisk kapasitet vil for eksempel si den arbeidsmengden nåværende bemanning har anledning til å håndtere (Hoff 2009). Kaplan og Anderson (2004) anslår at den praktiske kapasiteten til en ansatt ligger på omtrent 80-85 prosent av den teoretiske kapasiteten. En annen måte å estimere praktisk kapasitet på er å se på historiske data om de ansattes arbeidsoppgaver, rutiner og tillatte pauser. At den praktiske kapasiteten er lavere enn den teoretiske skyldes blant annet uunngåelige forsinkelser på grunn av helligdager, ferier, avspaseringer, maskinhavari og lignende (Cooper & Kaplan 1999). Kostnaden per enhet av kapasiteten beregnes ved TDABC på bakgrunn av praktisk kapasitet, og ikke teoretisk som ved ABC (Kaplan & Anderson 2004).

Estimere tidsbruk per aktivitet

Etter å ha estimert kostnader per enhet av kapasiteten, anslås videre tiden det tar å gjennomføre hver type aktivitet. For å finne tiden kan det gjennomføres intervjuer med ansatte, slik som ved ABC, eller ved å direkte observere de ansatte (Kaplan & Anderson 2004). Her er det, i følge Kaplan og Anderson (2004), viktig å understreke at spørsmålet ikke er hvor mange prosent av tiden en ansatt bruker på å gjøre en aktivitet, men hvor lang tid det tar å fullføre en aktivitet, eksempelvis tiden det tar å behandle en ordre. Kaplan og Anderson

(2004) forklarer videre at det ikke er nødvendig med helt presise mål for tidsbruken, da det er godt nok med godt avveide estimater.

Utlede kostnadsdriverrater

Kostnadsdriverratene kan nå beregnes ved å multiplisere de to variablene, kostnad per enhet av kapasiteten og tiden det tar å gjennomføre en type aktivitet. Når standardene er kalkulert, kan de brukes for å tildele kostnader til kostnadsobjektet ved at de summeres. De kan også benyttes i diskusjoner med kundene om prising av nye tjenester (Kaplan & Anderson 2004).

Analyse og rapportering av kostnader

TDABC gjør det mulig for ledere å rapportere kostnader løpende på en måte som avslører både kostnadene ved en bedrifts aktiviteter samt den tid som brukes på aktivitetene (Kaplan & Anderson 2004). Kostnadene ved ubrukt kapasitet kan vurderes og det blir enklere å avgjøre hvordan virksomheten kan redusere kostnadene ved å benytte ubrukte ressurser i fremtiden og hvordan dette kan overvåkes over tid. I noen tilfeller kan slike opplysninger redde selskaper som vurderer å utvide fra å gjøre unødvendige investeringer i ny kapasitet (Kaplan & Anderson 2004).

Oppdatering av modellen

Det er enkelt for ledere å oppdatere modellen dersom det oppstår endringer i driftsforholdene. Hvis det for eksempel viser seg at en avdeling utfører én aktivitet mer enn de opprinnelig trodde, trenger ikke de ansatte å intervjues på nytt. Gjennom bruk av tidsligninger kan de ha både faste og variable kostnader i en og samme ligning, og ved nye aktiviteter kan virksomheten bare anslå enheten tid som kreves for hver ny aktivitet som blir identifisert (Kaplan & Anderson 2004). Fra eksemplet over kan dette illustreres ved at forsendingene også kan foregå via båt, ved observasjon viser det seg at det vil ta tre minutter ekstra og tidsligningen vil enkelt kunne oppdateres på følgende måte: $0,5 + (6,5 \text{ hvis spesialemballasje}) + (2,0 \text{ hvis frakt med fly}) + (3,0 \text{ hvis frakt med båt})$. Virkningen av en kompleks forsending kontra en enkel forsending med bakketransport, kan enkelt inkluderes ved å beregne mengden som en variabel øker med når en kompleks transaksjon må håndteres (Kaplan & Anderson 2003).

Ledere kan også enkelt oppdatere kostnadsdrivere i modellen (Kaplan & Anderson 2004). Det er, i følge Kaplan og Anderson (2004), to faktorer som kan forårsake at kostnadsdriverratene endres. Den første er endringer i prisene på ressurser som leveres, og den andre faktoren er effektivisering av aktiviteten. Kvalitetsprogrammer, kontinuerlig forbedring, omstrukturering eller innføring av ny teknologi, kan føre til at aktivitetene utføres på kortere tid eller med færre ressurser. Etter slike endringer og forbedringer i prosessen, beregnes estimater som gjenspeiler prosessforbedringene (Kaplan & Anderson 2004). Ved å oppdatere modellen på bakgrunn av hendelser som inntreffer og ikke basert på kalenderen, eksempelvis en gang i kvartalet eller årlig, får virksomheten et mye mer nøyaktig bilde av dagens forhold (Kaplan & Anderson 2004).

Vurdering av tidsdreven ABC

I løpet av de siste årene har ABC hjulpet ledere i virksomheter til å se at ikke alle inntekter er «gode» inntekter og ikke alle kunder er lønnsomme kunder. Dessverre har vanskelighetene med å implementere og vedlikeholde tradisjonelle ABC-systemer forhindret aktivitetsbaserte kostnadssystemer fra å være et effektivt, tidsriktig, og oppdatert styringsverktøy (Kaplan & Anderson 2003). Den tidsdrevne ABC-tilnærmingen har overvunnet vanskelighetene med ABC, og tilbyr ledere en metodikk som har mange positive trekk. Selv om TDABC er en langt mer kostnadsdreven metode enn selvkost- og bidragsmetoden, er det tidligere nevnt flere årsaker til at den er mindre kostnadskrevende enn ABC. Egenskapene ved TDABC gjør at aktivitetsbasert kalkulasjon flyttes fra å være et komplekst og dyrt system å gjennomføre, til å bli et verktøy som gir meningsfulle og handlekraftige data raskt og rimelig (Kaplan & Anderson 2003; Kaplan & Anderson 2004). TDABC-modellen bygger på estimater, slik som den tradisjonelle ABC-modellen gjør. Å bygge på estimater er en svakhet da modellen kun finner tilnærmede tall (Hoff 2009).

Kapittel 4

Metode

Metode

Metode går ut på å følge en vei mot et mål, gjennom å være systematisk, grundig og åpen ved innhenting av informasjon om virkeligheten (Johannessen et al. 2005). I dette kapitlet vil vi gå nærmere inn på valg av metode som vi mener er hensiktsmessig for å løse vår problemstilling. Vi gjennomgår først generelt metoder for datainnsamling og vårt valg av forskningsdesign. Så ser vi på hvilke data som er samlet inn og hvordan, samt metoder for å analysere dataene. Til slutt gjør vi evaluering av metoden og gjennomgår feilkilder, samt belyser hvor viktig det er å være klar over etiske aspekter i forskningen. Dette blir derfor strukturen videre på dette kapitlet.

4.1 METODER FOR DATAINNSAMLING

I forskning skilles det mellom kvalitativ og kvantitativ metode for å samle inn data. Kvalitativ metode er en åpen og fleksibel måte å skaffe data på, og dataene kan være subjektivt utformet med ord (Silverman 2011). Datainnsamlingsmetoden låses ikke fast på forhånd og analyse og datainnsamling foregår ofte på samme tid (Halvorsen 2008), samtidig som dataene vil bestå av menneskers meninger, opplevelser og erfaringer (Silverman 2011). Dataene fanges eksempelvis opp gjennom intervju eller observasjon, og en har mulighet til å oppfatte tonefall og kroppsspråk hos intervjuobjektet som kan styrke dataene og muliggjør en bedre helhetsforståelse (Halvorsen 2008). Kvantitativ metode er data representert gjennom nummer (Silverman 2011). Denne metoden gir et mer objektivt og abstrakt svar og brukes oftest for å kartlegge adferd, som regel gjennom et forhåndsbestemt spørreskjema med like spørsmål og svaralternativer til alle respondentene (Silverman 2011). En får få opplysninger om mange undersøkelsesenheter og for at resultatet skal bli mest mulig troverdig må det være mange respondenter (Halvorsen 2008).

4.2 FORSKNINGSDESIGN

I en tidlig fase av forskningen må det i følge Johannessen et al. (2005) tas hensyn til hvem og hva som skal undersøkes, og hvordan det skal undersøkes. Dette betegnes som forskningsdesign (Johannessen et al. 2005). Metoden beskrives av Askheim og Grenness

(2008) som verktøyet vi benyttes oss av, og den mest hensiktsmessige måten for å løse problemet kommer frem av metoden vi velger.

Som forskere står vi i følge Askheim og Grenness (2008) overfor tre ulike typer av design. De to første er kausalt og beskrivende design, og er mest typiske for kvantitative undersøkelser. Det siste er et eksplorativt design, og det regnes som det beste designet dersom en kvalitativ undersøkelse skal gjennomføres (Askheim & Grenness 2008).

Det er viktig å finne teorier og fremgangsmåter som best kan bidra til at forskeren kan svare på forskningsspørsmålet (Johannessen et al. 2005). Forskningsspørsmålet angir i følge Johannessen et al. (2005) de spørsmål som det forventes at undersøkelsen skal gi et svar på. På den måten styrer forskningsspørsmålet valg av metode og hvor vellykket forskningsprosjektet er (Johannessen et al. 2005). På bakgrunn av forskningsspørsmålet og hovedformål med studien har vi i vår forskningsprosess hatt behov for å gjennomføre en fleksibel metode. Vi har hatt lite kunnskap om temaet og casevirksomheten på forhånd og det har derfor vært nødvendig med en omfattende datainnsamling.

På bakgrunn av overnevnte og teorien i kapittel 5.1, har vi valgt en kvalitativ metode for best å kunne svare på vårt forskningsspørsmål. Valg av forskningsdesign bestemmer nødvendigvis ikke hvilke teknikker som skal brukes ved datainnsamling, men noen egner seg likevel bedre enn andre til ulike design (Johannessen et al. 2005). Vi velger å se nærmere på casestudie som design fordi vi er ute etter mye informasjon om et bestemt foretak.

4.2.1 Casedesign

Casedesign er eksplorativt, og i følge Askheim og Grenness (2008) er det et av fire ulike typer kvalitative design. En casestudie kjennetegnes ved en detaljert og omfattende datainnsamling, ofte ved hjelp av kvalitative tilnærminger som observasjon eller åpne intervjuer, hvor man studerer en eller flere case over tid. Studieobjektet kan blant annet være en aktivitet, et individ eller et sammensatt system (Johannessen et al. 2005). I vårt tilfelle er studieobjektet et sammensatt system, en bedrift, som vi studerer over en periode på fem måneder. Casedesignet er dermed enkelt da vi skal studere én sammenhengende analyseenhet (Johannessen et al. 2005).

Yin (2014) har pekt på fem komponenter som er spesielt viktig ved gjennomføring av casestudier. Forskningsspørsmål er det første. Her påpeker Yin (2014) at casedesign egner seg best til ”hvordan” og ”hvorfor” spørsmål da det bidrar til å gjøre det videre analysearbeidet lettere. Den neste komponenten er teoretiske antakelser. Den baserer seg på at forskeren på forhånd har stilt noen grunnleggende spørsmål og dermed går inn i forskningsprosessen med noen antagelser (Johannessen et al. 2005). Komponent nummer tre er analyseenheter som for eksempel kan være individer eller sosiale settinger (Johannessen et al. 2005). Den logiske sammenhengen mellom data og antakelsene er den fjerde komponenten Yin (2014) mener er viktig, og han opererer med to analysestrategier. Analyse basert på teoretiske antakelser er den første, og beskrivende casestudium er den andre (Johannessen et al. 2005). Den femte og siste komponenten er kriterium for å tolke funnene. Her benyttes eksisterende teori på området og funnene tolkes opp mot dette (Johannessen et al. 2005).

4.3 DATAKILDER OG DATAINNSAMLING

Det er viktig å samle inn pålitelige data, og i følge Halvorsen (2008) skilles det mellom to typer data som grunnlag for analyse. Primærdata er data som forskeren selv har samlet inn gjennom bruk av flere datainnsamlingsmetoder. Det kan være både fra respondenter og skriftlig dokumentasjon. Sekundærdata er informasjon som allerede foreligger i en eller annen form og som dermed er samlet inn av andre, og har størst betydning for usikkerhet og kontekst (Halvorsen 2008). I denne utredningen foreligger det data fra ulike kilder som beskrives i det følgende.

Intervjuer med respondentene i Buer

I følge Johannessen et al. (2005) kan det kvalitative intervjuet være mer eller mindre strukturert. Semistrukturerte eller delvis strukturerte intervjuer foregår på den måten at en kan bevege seg frem og tilbake mellom spørsmål og temaer. Rekkefølgen kan variere, men forskeren har en overordnet intervjuguide som utgangspunkt, slik at en kommer igjennom de temaene og de generelle spørsmålene som er ønskelig (Johannessen et al. 2005).

Et strukturert intervju er mer forhåndsbestemt enn det semistrukturerte/delvis strukturerte intervjuet er, og i en setting hvor et strukturert intervju skal gjennomføres er både tema og spørsmålsformuleringer bestemt og fastsatt på forhånd (Johannessen et al. 2005).

Det ble foretatt til sammen to intervjuer hvor lengden varierte fra én time til ca. to timer. Det første intervjuet var et innledende besøksintervju i Askim, der formålet var å få størst mulig kunnskap om virksomheten, bransjen og deres tanker om tema kundelønnsomhet.

Hovedformålet vårt med det andre intervjuet var å få bekreftende svar på konkrete og spesifikke områder. Før intervju nummer to var både tema og spørsmålsformuleringer bestemt. Under intervjuene benyttet vi oss av lydopptaker for ikke å gå glipp av viktige detaljer og slik at vi kunne konsentrere oss om respondentene og lettere ha mulighet til å stille oppfølgingsspørsmål. Etter hvert intervju transkriberte vi opptakene av intervjuene til skriftlig tekst.

I vårt tilfelle så vi det hensiktsmessig å utføre det første intervjuet som et semistrukturert/delvis strukturert intervju. Vi hadde lite kjennskap til selskapet, parametere, dynamikken og kundelønnsomhet som sådan, og i følge Silverman (2011) er det i slike tilfeller rimelig med et åpent intervju. Gjennom et åpent intervju er det viktig å skape tillit (Silverman 2011). Derfor ble intervjuet en kombinasjon av både et åpent intervju og et semistrukturert intervju, for å få atskillig informasjon i løpet av den tiden vi hadde til rådighet. Vi var fleksible og var aktive lyttere for å oppnå tillit og ikke påvirke respondentene i noen retning. Graden av strukturering var eksplorativt der vi hadde utformet stikkord på ulike deltemaer vi ønsket å få informantene til å komme med utdypende informasjon. Samtidig var vi fleksible ved å ikke binde oss opp til rekkefølgen i intervjuguiden og lot respondentene prate fritt. Etter selve intervjuet fikk vi en omvisning på fabrikken som gav oss et bilde av hvordan produksjonen foregår.

Det andre intervjuet var et strukturert intervju hvor vi hadde konkrete spørsmål da vi i større grad visste hva vi så etter. Det ble mindre improvisasjon da vi hadde et forhåndsstrukturert skjema, men også her lot vi ikke rekkefølgen av spørsmålene styre informanten i stor grad. Vi var samtidig åpne for utdypende informasjon og stilte noen åpne spørsmål. Så langt det lot seg gjøre var vi nøytrale. Vi fikk konkret svar på det vi lurte på og intervjuet var effektivt. Før det andre intervjuet hadde vi sendt spørsmålene på forhand slik at respondentene fikk mulighet til å forberede seg. Dataene fra begge intervjuene er videre benyttet som primærdata.

I vedlegg 3 ligger intervjuguidene vi benyttet på intervjuene. Guidene ble konstruert slik at vi enklest fikk tilgang på data. Tabell 4.2.1 viser en oversikt over når intervjuene ble gjennomført og varigheten på intervjuene, hvem vi intervjuet og hvor intervjuet fant sted.

Tabell 4.2.1 Intervjuoversikt

Dato og klokkeslett	Varighet (ca.)	Deltakere fra Buer AS	Sted
05. februar 2014 kl.10.00	1 time og 45 minutter	Daglig leder Salgssjef	Askim
25. mars 2014 kl.12.00	1 time	Daglig leder	Askim

Intervju med regnskapsfører

I tillegg til to intervjuer med respondentene i Buer har vi hatt et intervju med Buers regnskapsfører. Vi hadde behov for en del mer informasjon som regnskapsfører best kunne besvare, og fikk tillatelse av Buer til å gjøre dette intervjuet. Intervjuet var delvis forhåndsstrukturert med fokus på tema lønnskostnader til bruk i analysedelen under tidsreven aktivitetsbasert kalkulasjon. Vi hadde spørsmålene klart for oss og gikk strukturert gjennom intervjuguiden, som vist i vedlegg 4. Underveis fikk vi bekreftet data vi allerede hadde fra primærkilder. Selve intervjuet tok en time da det tok tid for respondenten å finne dataene i regnskapsprogrammet. Vi brukte ikke båndopptaker men noterte ned informasjonen som var basert på tallmateriale. Dataene vi samlet inn i dette intervjuet anser vi som sekundærdata, da det er data som er bearbeidet av en tredje person.

Andre datainnsamlingsmetoder

I tillegg til dette har vi innhentet primær- og sekundærdata gjennom epost og telefon, samt hjemmesiden til Buer og informasjonsbrosjyrer. Dette gav oss løpende informasjon etter behov underveis i forskningsperioden.

4.4 METODER FOR Å ANALYSERE DATAENE

Det er mange ulike metoder å analysere kvalitative data på, og utfordringen er å få noe fornuftig ut av en stor mengde ustrukturert data. Informasjonsmengden har derfor måtte reduseres slik at den bli håndterlig å jobbe med, for deretter å lage et rammeverk slik at innholdet kan formidles (Johannessen et al. 2005). Analyse av data fra casestudier foregår i den fjerde komponenten til Yin (2014), den logiske sammenhengen mellom data og antakelsene, som vi har beskrevet over.

Et viktig arbeid etter gjennomføringen av de to intervjuene med respondentene i Buer, var å transkribere dem. Vi hadde mye informasjon, hvor noe var relevant og noe ikke. Den store jobben i forbindelse med dette var derfor å trekke ut den informasjonen som vi hadde bruk for videre i prosessen. De transkriberte intervjuene ble analysert og tolket flere ganger i løpet av prosessen slik at vi var sikre på at all informasjon som var relevant ble inkludert. Informasjonen fra intervjuet med regnskapsfører var konkret og vi hadde brukt for det aller meste herfra. Etterarbeidet etter dette intervjuet var derfor ikke så krevende.

Yin (2014) opererer med to analysestrategier i steg fire. Den ene strategien går ut på at forskeren lar de teoretiske antagelsene være med å styre analyseprosessen (Johannessen et al. 2005). Som forskere har vi hatt visse antagelser på forhånd og en fallgrube ved intervjuer kan da være intervjueffekten som eksempelvis går ut på at en stiller ledende spørsmål. I følge Johannessen et al. (2005) kan dette være et reliabilitetsproblem dersom forskeren ikke er klar over dette. Vi har derfor forsøkt å legge til rette for å unngå det ved å ikke stille ledende spørsmål.

Antagelsene vi hadde på forhånd baserte seg mest på den teorien vi hadde tilegnet oss før forskningsprosessen startet samt egne erfaringer. Produksjonsbedrifter har ofte mye indirekte kostnader, og på bakgrunn av teori vet vi at det er vanskelig å fordele indirekte kostnader korrekt uten for store målkostnader. I tillegg hadde vi antagelse om at aktivitetsbasert kalkulasjon eller tidsdrevne aktivitetsbasert kalkulasjon ville egne seg bedre enn de tradisjonelle metodene i en slik oppgave (jamfør kapittel 3). Vi hadde også antagelser i forhold til Buer sine kunder, blant annet i forhold til hvem de var og om hvordan denne bransjen fungerte. Med bakgrunn i noe innsikt i dagligvarehandelen bidro dette også til noen antagelser i forhold til hvordan Buer opererer gjennom sin distribusjon. Men gjennom intervjuene var vår innsikt minimal i forhold til hva vi har fått vite i løpet av prosessen. På grunnlag av antagelsene vi har hatt på forhånd har vi vært kritiske til egne tolkinge, men samtidig har vi fått bekreftet en del av antagelsene våre i intervjuene.

4.5 EVALUERING AV METODE

For å undersøke kvaliteten på kvalitative data mener Guba og Lincoln (1985,1989) i (Johannessen et al. 2005) at mål på kvaliteten må vurderes ut fra pålitelighet (reliabilitet), troverdighet (begrepsvaliditet), overførbarhet (ekstern validitet) og overenstemmelse. De

mener kvalitative undersøkelser må vurderes på en annen måte enn kvantitative, hvor det vanligvis legges vekt på reliabilitet og validitet.

Pålitelighet

Pålitelighet, eller reliabilitet som det heter i forskningssammenheng, knytter seg mot studiens data i form av hvilke data som brukes, måten de samles inn på og hvordan de er bearbeidet (Johannessen et al. 2005). Studien er avhengig av kontekst og derfor er en vurdering av påliteligheten hensiktsmessig (Johannessen et al. 2005).

Korrespondansen med casevirksomheten har i første rekke gått gjennom to dybdeintervjuer og en rekke e-post. Spørsmålene som har vært stilt har i hovedsak vært rettet mot vårt tema kundelønnsomhet og andre faktorer ekstern og internt som har vært vesentlig for å gjøre en helhetlig vurdering. Respondentene har hatt god innsikt i virksomheten og har en bred bakgrunn i form av studier og erfaringer fra bransjen generelt, og Buer spesielt. I tillegg hadde respondentene kunnskap om hva kundelønnsomhet var og så verdien i å undersøke nærmere om tema. Vi og daglig leder hadde diskutert tema på forhånd før vi gjennomførte det første intervjuet. Det resulterte i at salgssjefen også deltok på møtet. På bakgrunn av forarbeidet, fremgangsmåten og selve intervjuene mener vi dataene vi har samlet inn er pålitelige. Grunnen er at denne primærdataen er hentet fra troverdige kilder.

Noe som svekker påliteligheten er at vi kun har snakket med to av Buers ansatte. Selv om beslutninger fattes av blant annet de to, ville det vært interessant å snakke med flere ansatte, slik at vi fikk et bedre og mer «nedenfra og opp» tilnærming på virksomheten. Grunnen til at vi valgte å begrense oss til de to respondentene var av tidsmessige årsaker, samt at øvrige ansatte ikke kunne bidratt med utformingen av kundelønnsomhetsmodellen. En måte å styrke dataene på hadde vært ved å observere flere kundeaktiviteter som direkte påvirker kundelønnsomheten. Eksempelvis kunne vi gjennom å observere tidsbruk på to av deres ruter, en i et område med korte avstander mellom butikkene og et i et område med lange avstander, fått faktisk tidsbruk på to ruter. Dette kunne gitt innsikt i hva som faktisk skjer, og vi kunne brukt denne dataen til å illustrere hvilke kostnader det var forbundet med de ulike kjedene i de respektive rutene.

I tillegg til å hente data fra primærkilder er noe også hentet fra sekundærkilder som virksomhetens og deres kunder- og leverandørers hjemmeside, årsregnskap fra 2012 og 2013, informasjonsbrosjyre for Buer, samt nettstedene proff.no, purehelp.no og brønnøysundregisteret. Ved bruk av sekundære kilder har vi vært bevisste på å spesifisere kildebruken og vi har ikke brukt dataene ukritisk.

Avslutningsvis mener vi at vi har styrket påliteligheten ved å beskrive konteksten i kapittel 5 som en casebeskrivelse med utdypende drøfting om problemet. Videre har vi formulert oss åpent og detaljert om fremgangsmåten under hele forskningsprosessen. I tillegg har vi god bruk av kilder i studien som gjør det mulig å spore vår dokumentasjon av ulike data, metoder og avgjørelser (Johannessen et al. 2005).

Troverdighet

Et annet ord for troverdighet er begrepsvaliditet. I kvalitative undersøkelser dreier dette seg om i hvilken grad funnene på en riktig måte reflekterer formålet med studien og representerer virkeligheten (Johannessen et al. 2005). Sagt på en annen måte måler validiteten om metoden undersøker det den har til hensikt å undersøke. Vedvarende observasjon og metodetriangulering er i følge Guba og Lincoln (1985) i Johannessen et al. (2005) to teknikker som kan bidra til begrepsvaliditet. Vi har jobbet med oppgaven i fem måneder og brukt god tid på å sette oss inn i teori før vi begynte på analysen. Dette var for å bli godt kjent med temaet og teori knyttet til dette, slik at vi var i stand til å skille mellom relevant og irrelevant informasjon. Når det gjelder informasjonen til analysen brukte vi god tid på å analysere alle data først, og så dermed bort i fra den informasjonen vi så som irrelevant videre i oppgaven med bakgrunn i teori og egen forståelse.

Hovedkildene våre til informasjon har vært gjennom å lese teori, mailutveksling, telefonsamtaler og delvis strukturerte intervjuer med casevirksomheten. Teknikken metodetriangulering går ut på nettopp det å benytte seg av ulike metoder under forskningsperioden (Johannessen et al. 2005).

For å få mest mulig troverdige resultater er det viktig at også informasjonen er troverdig i den grad det er mulig, og at den kommer fra personer som har et godt utgangspunkt for å gi oss den. For at svarene fra et intervju skal være mest mulig troverdige er det lurt at spørsmålene sendes på forhånd slik at informanten kan sette seg inn i dette på forhånd og dermed være

bedre forberedt. Vi gjorde ikke dette i forkant av det første intervjuet, men så at det kunne bidratt til noe bedre informasjon og valgte derfor å gjøre det i forkant av intervju nummer to. I etterkant har vi vært kritiske til den informasjonen vi har fått og kontrollert det vi har hatt mulighet til å kontrollere, men på grunn av tidsbegrensninger har vi ikke hatt mulighet til å kontrollere alt. Vi har dermed stolt på at informasjonen har vært troverdig.

Fremgangsmåten vi har valgt for å skaffe informasjon mener vi er med på å styrke troverdigheten av resultatene av forskningen. Vi ser i etterkant likevel at vi kunne vært enda mer bevisste på å få bekreftelser fra virksomheten om at det vi hadde forstått var rett. Underveis har vi reflektert over forskningsprosessen og endret noe på det vi så som svakheter. Vi ser at vi i første intervju ikke var tydelige nok på hva vi trengte av informasjon. Som en følge av dette måtte vi sende flere oppfølgingsmail for å få den informasjonen vi hadde brukt for.

I følge Johannessen et al. (2005) kan troverdigheten styrkes ved at forskeren sender tilbake resultatene til informantene og får bekreftelse. Da vi nærmet oss slutten av prosessen sendte vi et utkast til Buer slik at de kunne lese igjennom og bekrefte/avkrefte det vi hadde kommet frem til, og om informasjonen stemte. Vi fikk bekreftelse på mail og vi mener det har styrket troverdigheten på resultatene av vår studie.

Overførbarhet

Om en casestudie kan overføres til andre type kontekster er noe uklart (Johannessen et al. 2005). Grunnen til dette er at forskning ikke bare består av ren innsamling av opplysninger men også inkluderer systematisering av opplysningene som videre må analyseres, for så å bygge ny og en mer helhetlig konstruert bilde av virksomheten (Johannessen et al. 2005) Teorier, begreper og fortolkninger vi har gjort for å belyse vårt fenomen er et ledd i forenklingsprosessen for å kunne trekke slutninger utover de opplysningene vi har samlet inn (Johannessen et al. 2005). Hvorvidt en kan lykkes i å etablere beskrivelser, begreper, fortolkninger og forklaringer som er nyttige i andre sammenhenger, er tanken bak overførbarhet (Johannessen et al. 2005 s. 229)

I denne studien blir spørsmålet hvorvidt vi kan overføre resultatene i vår studie til andre virksomheter i lompe- og lefseindustrien eller øvrige matproduksjonsvirksomheter. Ved å anta at selve produksjonen og distribusjonen av lomper og lefser er nokså lik i bransjen som sådan,

kan det bety at andre med relativt like type kostnadsposter som Buer, kan benytte seg av samme fremgangsmåte til å utforme en kundelønnsomhetsmodell. Modellen gjør det derfor mulig å generaliseres til bruk i andre virksomheter i bransjen. Samtidig ser vi at selskaper som selger og distribuerer næringsmidler til de fire store kjedene kan overføre enkelte deler av modellen, da kjedene opererer relativt likt.

Resultatene vi kommer frem til vil i liten grad kunne brukes i vurderingsgrunnlaget i konkurrenters beslutninger, da enhver beslutning er unik og avhengig av kontekst. Hvilke kunde som er lønnsom og ikke, vil derimot ikke være mulig å overføre til andre i bransjen. Selv om en kan anta at kontrakter med de fire kjedene er bygd opp på samme grunnlag, vil produktvariasjon og ulik kunnskap og adferd føre til forskjellig bruk av ressurser, og er dermed lite overførbart.

Overenstemmelse

Er funnene av forskningen et resultat av forskerens subjektive holdninger og ikke av forskningen kan en ikke si at det er overenstemmelse, eller bekreftbarhet, i resultatene (Johannessen et al. 2005). Det er viktig å være selvkritisk og kommentere oppfatninger som kan påvirke tolkningen og tilnærmingen i prosjektet (Johannessen et al. 2005). Vi har gjennom den største delen av oppgaven benyttet oss av teori som bakgrunn for å begrunne de valgene vi har gjort, men i kapittel 5 og analysedelen trekker vi inn våre egne tolkninger og kommentarer.

Johannessen et al. (2005) presiserer at dersom overenstemmelse skal oppnås, må alle beslutninger i forskningsprosessen avdekkes. Vi har underveis i avhandlingen tatt antagelser og der det har vært aktuelt vil det stå presisert i teksten. Antagelsene har hatt betydning for vår vurdering, men det har vært nødvendige antagelser da vi enten ikke har hatt tilgang til informasjonen, eller tidsbegrensingen har gjort at det har vært hensiktsmessig. For at leseren skal kunne følge alle beslutninger som er tatt underveis og ha mulighet til å vurdere dem, er det viktig å få klar frem antagelsene (Johannessen et al. 2005). Vi har derfor fått kart frem våre antagelser.

Feilkilder i kvalitativ forskning

En vanlig feilkilde i kvalitativ forskning er ofte at informanten påvirkes av forskeren og dermed forteller det han eller hun tror forskeren vil høre. Om det oppstår kan det føre til at

forskeren trekker feil konklusjoner, og resultatet påvirkes (Halvorsen 2008). Vi har ikke sett dette som et stort problem i vårt tilfelle, da vi ikke har fått inntrykk av at respondentene i Buer har tilpasset svarene sine etter det vi ønsker.

4.6 ETISKE AVVEIINGER

Når kvalitative undersøkelser gjennomføres kan ulike etiske problemstillinger oppstå. Problemstillingene dreier seg primært om egen atferd, hensynet til forskningsobjektene og om å vise samfunnsansvar (Askheim & Grenness 2008). Det er viktig å forstå hvorfor etikk spiller en rolle og kjenne igjen de etiske fallgruvene som kan dukke opp underveis i forskningsprosessen. Fallgruvene er blant annet utnyttning, bedrag, å benytte seg av sårbare mennesker i forskningen sin og at man avslører folks identitet når de ikke ønsker det eller motsatt, at man ikke avslører folks identitet når de forventer det. Forskningsobjektene har rettigheter som forskeren må være klar over. Det går ut på at forskningsobjektene har rett til å vite at de blir forsket på, rett til å være informert om innholdet i forskningen og ha retten til å trekke seg når som helst (Halvorsen 2008; Silverman 2011).

I vårt tilfelle gjennomførte vi delvis strukturerte intervjuer med daglig leder og salgssjef i Buer. Vi fikk tillatelse til å benytte oss av båndopptaker slik at viktig informasjon ikke skulle gå tapt. Vi spurte innledningsvis i intervjuet om respondentene syntes det var greit, og de gav samtykke til dette. Opptaket ble senere slettet slik at sensitiv informasjon ikke skulle komme ut uheldig. Respondentene har selv sagt ja til å stille opp til intervjuene og de har selv vært med på å forme problemstillingen. De visste at de skulle bli forsket på og de hadde selv et ønske om det.

Det er vanligvis et krav om at respondentene i kvalitative undersøkelser anonymiseres og det samme gjelder gjenkjennelige detaljer slik at respondentene ikke kan kjennes igjen av andre. I vårt tilfelle har vi anonymisert en del av informasjonen vi har fått, både i intervjuene og på mail og telefon, eller bare tatt med deler av det for ikke å gjengi informasjon de ikke ønsket skulle offentliggjøres. Vi har skrevet under en konfidensialitetsavtale, etter ønske av bedriften, slik at oppgaven ikke offentliggjøres før om fem år. Det er også et krav om at forsøkspersonene skal informeres om resultatet av undersøkelsen (Halvorsen 2008) derfor har vi sendt dem utkast underveis i perioden og de har også fått tilsendt sluttresultatet.

Kapittel 5

Drøftelse av problemene

Drøftelse av problemene

I dette kapittelet vil vi diskutere nærmere det vi har tatt for oss i delkapittel 1.1 og 1.2. Begrunnelsen for at vi velger å gjøre en ytterligere drøftelse av problemstillingen, er Helgesen (1999) sin påstand om at det er viktig i estimeringen av kundelønnsomhet å ta hensyn til kontekst gjennom å vurdere usikkerhet, risiko og situasjonsvariabler. Vi vil derfor oppnå innsikt i og forståelse for Buer og deres omgivelser. På bakgrunn av dette vil vi få et innblikk i Buer og deres konkurransehverdag, og på den måten se deres styrker og svakheter, samt hvilke muligheter og trusler de står ovenfor.

Vi legger også til grunn Berthling-Hansen og Skaldehaug (2003) sitt poeng om at en beskrivelse av beslutningssituasjon inngår som en viktig komponent i en kostnadsanalyse, i avgjørelsen av hvilke kostnader som er relevante. Gjennom drøftelsen av beslutningssituasjonen vil vi gjøre leseren innforstått med hva vi ønsker oppnådd med kundelønnsomhetsmodellen.

5.1 INTERNE FORHOLD

Immaterielle ressurser

Buer som merkevare har fått økt synlighet etter 2004, noe som har hatt betydning for virksomhetens suksess. Arbeidet med merkevaren og design gjennom fargekoder på produktene har gjort at de skiller seg ut i butikkhyllene. Buer sine grunntanker om kvalitet og ferskhet samtidig som de tenker innovativt, har bidratt til at de har vært først ute med nye produktkategorier. Det har bidratt til at speltlompa i dag er et av Norges største enkeltstående produkter. Gjennom bruk av ressurser på forskning kan de dokumentere sunnhet i produktene for forbruker. Merkevarebyggingen og forbrukerfokuset har bidratt til at de i dag har en foretrukket og ledende merkevare i deres produktkategori, som er en styrke for Buer.

Distribusjonssystem er verdifullt med tanke på salgssjåførenes påvirkningskraft i forhold til produktplassering og volum. Det bidrar med å fremstille Buer som en pålitelig virksomhet ovenfor kundene, ved at de er påpasselige med at det er ferske produkter i hyllene til enhver tid, samt at alle produktene som skal være til stede i butikken alltid er der. Kundene kan dermed stole på at salgssjåførene tar seg av dette, og de vet at produktsortimentet til Buer hele

tiden er som det skal. Selv om Buer selv ser på dette som en styrke, er det en viss fare for at kjedene etter hvert krever at dette skal gå gjennom deres egne distribusjonsnettverk. Grunnen til det er at kjedene i utgangspunktet ønsker å stå for distribusjonen selv. Slik vi ser det, ut i fra dagens ståsted, er egen distribusjon en fordel for Buer og deres produkter.

Organisasjonsstrukturen til Buer er relativt flat og det er kort vei mellom ansatte og ledelsen, som vist i organisasjonskartet i delkapittel 2.1.2. Dette gjør at de sitter tett på beslutningene. Strukturen bidrar til at det er enklere å få med seg alle ansatte på nye ideer, og komme med forslag til forbedringer. Mindre byråkrati gjør at de i dag kan gjennomføre endringer og forbedringer raskt, noe som er en styrke. Daglig leder er største eier i selskapet. Det gjør at det også er kort vei mellom styret og den daglige driften, som representerer en styrke i et svært turbulent marked.

Fysiske og økonomiske ressurser

Det tekniske utstyret og maskinene til Buer er fleksible, og ved full kapasitet kan de produsere så mye som 50 000 enheter i timen. De har lett tilpassede maskiner, noe de har hatt nytte av ved lanseringen av Tacolefsa, da det kun var enkle grep som skulle til for å omgjøre produksjonen. Det gjør prosessen med å komme med nye produkter enklere og mindre kostbar, noe som er en fordel, da de ønsker å arbeide videre med å utvide kategorien. Per i dag er det ikke et kapasitetsproblem i produksjonen, men på sikt vil dette kunne bli et problem dersom de fortsetter å vokse. Virksomhetens lokaler i Askim blir derfor på sikt for små og en utvidelse er nødvendig. Med bakgrunn i deres mål om vekst utgjør plassmangel en svakhet. De ønsker også å være ledende i Norge på effektiv, rasjonell- og høykvalitetsproduksjon av sine produkter. Da vil en utvidelse bli kostbar, men også nødvendig, dersom de skal ha mulighet til å nå målet.

Det er ikke bare investeringer i produksjonsutstyr som er nødvendig ved vekst. Deres kostnader til råvarer og emballasje, samt distribusjonen vil øke og har økt på grunn av veksten. Økningen har bidratt til at de i dag har en større del indirekte kostnader enn tidligere. Til tross for dette fortsetter Buer å anvende samme og gamle metoder i produktkalkuleringer, som i følge Bjørnenak (1993) kan det resultere i at de indirekte kostnadene innkalkuleres som påslag på direkte lønn, maskintimer eller materialkostnader. En effekt på produktkalkyler etter tradisjonelle metoder er at bruk av gjennomsnittsforkbruk av indirekte kostnader, resulterer i at høyvolum-produkter subsidierer lavvolum-produkter (Bjørnenak 1993). Hvorvidt dette er

fakta har vi ingen forutsetninger for å si noe om. Vi har fått opplyst at dagens kalkyler er produktrelaterte og relativt enkle. Det vi midlertidig vet er at kalkylen ikke inneholder spesifisert ressursbruk på kunden. Vi vil derfor anta at problemet med gjennomsnittsforbruk av indirekte kostnader også er gjeldene i Buer sine eksisterende kalkyler. Sammen med prispresset fra kundene som igjen presser marginene, utgjør dagens tradisjonelle kalkyler en svakhet. Det kan være kritisk i et marked med stor konkurranse og kunder med stor makt.

Generelt har Buer hatt en formidabel vekst de siste årene og det ser ikke ut til å avta. Veksten har bidratt til at de har god egenkapital, og i skrivende stund er de lønnsomme. I vedlegg 1 ser vi en trend for Buer i riktig retning. Årsresultatet har hatt en vekst fra 2012 til 2013.

Miljø- og samfunnsansvar

Norske bedrifter tar i økende grad miljøhensyn og legger vekt på miljø- og samfunnsansvar (Grøntpunkt: Norske bedrifter stadig mer miljøbevisste 2014). For Buer vil det derfor være viktig å stille strenge miljøkrav til fremtidige investeringer. Med bakgrunn i deres vekst, og behov for fremtidige utvidelser, vil det være en styrke om det legges vekt på miljøet. En utvidelse av produksjonsanlegget vil bety større anlegg som forurenser mer, og utvidelse av avtaler med kundene vil kanskje bety at de må kjøre flere, større og oftere ruter. Å ta miljøansvar gjennom eksempelvis å investere i en bilpark med transportmidler som går på biodrivstoff vil kunne bidra til å øke veksten og fortjenesten enda mer på lang sikt gjennom et enda bedre rykte. I dag tilfredsstiller Buer kravet til NYT Norge, som er viktig for mange forbrukere. Når forbrukerne velger et produkt merket med NYT Norge, kan de være sikre på at råvaren kommer fra et gårdsbruk der hensynet til dyr, mennesker og miljø er ivaretatt etter bestemte standarder og at dette kan dokumenteres (NYT NORGE: Hva er NYT NORGE? 2014). Selv om de er miljøbevisste med tanke på produktene er det et faktum at bilene og fabrikken deres er kilder til forurensning. Ved å være seg bevisst på de miljømessige konsekvensene vil det styrke deres omdømme ytterligere, og å være miljøbevisst vil være en mulighet i dagens marked.

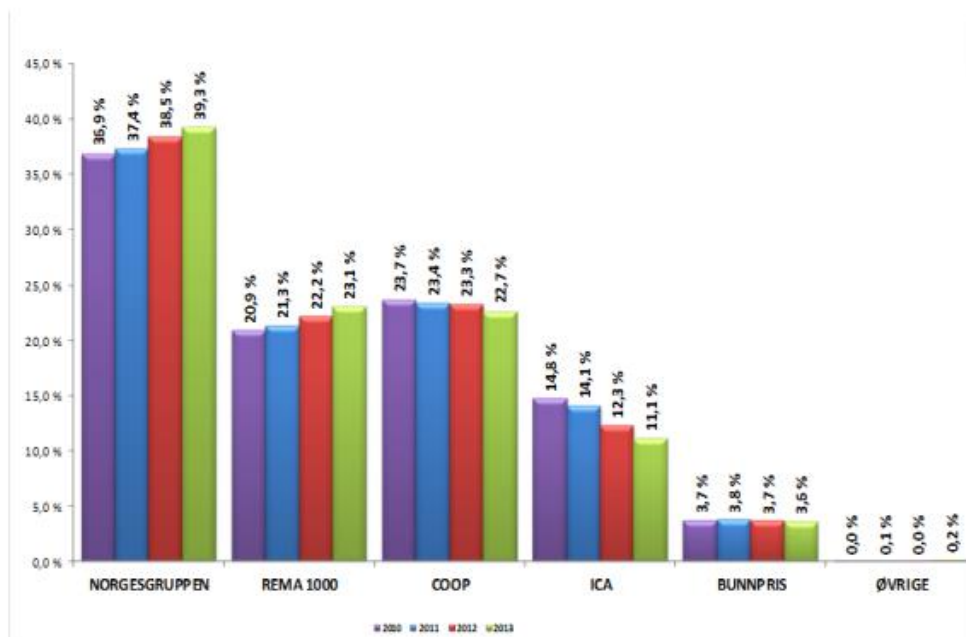
Gjennom å kun ha norske råvarer og benytte seg av lokale leverandører og underleverandører viser Buer samfunnsansvar på den måten at de bidrar til å opprettholde lokale arbeidsplasser i nærmiljøet. Avtalene bidrar til at «små» bønder klarer å overleve lenger enn de ville gjort ellers. Å vise samfunnsansvar er en styrke og kan gi fordeler på sikt.

5.2 EKSTERNE FORHOLD

Kundene

Som det fremkommer av figur 5.2.1 har både NorgesGruppen og Rema 1000 en utvikling som viser stor vekst fra 2010-2013, mens både Coop og Ica viser en negativ trend. Veksten til de to første kjedene gir muligheter for Buer, men samtidig byr utviklingstrekkene til kjedene på utfordringer som vi vil ta for oss videre.

Paralykjedenes utvikling av markedsandeler fra 2010 – 2013



Figur 5.2.1 Paralykjedenes utvikling av markedsandeler (Pressenotat Nielsen: Dagligvarerapporten 2014)

Den største utfordringen vi mener Buer står ovenfor er kundene og deres makt. Makten deres er et resultat av de tre utviklingstrekkene; kjededannelser og sentralisering, egne merkevarer (EMV) og økt vertikalt samarbeid (Pettersen 2013).

Sentralisering har bidratt til at kjedene i dag har økt innflytelse blant annet gjennom kontroll over store volum (Pettersen 2013). Sentraliseringen representerer en kombinasjon av økt konsentrasjon på handelsleddet, overtagelse av grossistfunksjonen og økende grad distribusjon. Den økte innflytelsen har igjen bidratt til et økt prispress i matvarebransjen. En konsekvens av dette er endring av karakter i samarbeidet mellom dagligvarekjedene og matindustrien (Pettersen 2013). Buer som distribuerer selv kan være en negativ faktor for

kjedene, som har fokus på sentralisering. For Buer er det viktig å ha kontrollen selv, noe som vil bli en utfordring for kjedene.

Tidligere var dagligvaren dominert av produsentenes merkevarer, men etter finanskrisen i 2008 skjedde det en endring. *EMV* går ut på at dagligvarekjedene eier og kontrollerer produkter under ett merkenavn, og har blitt en viktig konkurransefaktor kjedene imellom og i forhold til varekategorien (Pettersen 2013). I følge ledelsen i Buer forsøker kjedene stadig å forhandle om EMV. Faren for at konkurrenter av Buer kan bli kjøpt opp utgjør en trussel da det kan gi konkurrentene større ressurser til å utvikle både kvalitet, merke og utvide kategorien. Et eksempel på dette er Rema som kopierte Hatting sine fryste rundstykker. De laget «en tro kopi» som resulterte i at Rema kastet ut Hatting. I dag er Hatting tilbake igjen på grunn av gode produkter og deres økonomiske muskler til å tåle å bli kastet ut. Det er ikke umulig at EMV vil påvirke Buer en dag.

I økende grad ser en tendens til mer partnerskap og *vertikal integrasjon* i verdikjeden mellom dagligvarekjedene og leverandører (Pettersen 2013). Med ulikt engasjement og eierinteresser bygger de langsiktige strategiske avtaler (Pettersen 2013). Selv om det samlet sett har utfordret konsentrerte leverandørmarkeder og tilført dynamikk horisontalt i konkurransen (Pettersen 2013) utgjør det likevel en betydelig risiko for Buer. Selv om Buer har store markedsandeler i dag, kan de risikere å bli kastet ut av butikkene dersom en konkurrent inngår avtaler med en kjede. En utkastelse kunne skjedd fordi det kun er plass til et fåtall leverandører av et produkt i en butikk og fordi kjeden da kun ønsker å selge sine EGNE produkter. En stor utfordring vil dermed være hvis en av de store kjedene kjøper opp et lefse- og lompebakeri. Da forsvinner markedstilgangen hos denne kjeden.

Det er en rekke juridiske og politiske forhold som legger retningslinjer for hvordan bransjen må forholde seg til omverdenen. I den offentlige utredning «*mat, makt og avmakt – om styrkeforholdene i verdikjeden for mat*» (NOU 2011:4) fremkommer det prinsipper om god handelsskikk, og hvordan styrke dette i dagligvarekjeden (Pettersen 2013). Matvareutvalget konkluderte med at

«*Paraplykjedenes kjøpermakt har økt på bekostning av leverandørene, men at de største leverandørene fremdeles har betydelig innflytelse*» (Pettersen 2013 s.8)

Heldigvis for Buer finnes det retningslinjer og et konkurransetilsyn som regulerer og setter rammer for de fire store matvarekjedene. Det gir en trygghet for Buer. Som leverandør er Buer den største i sin bransje og det gir de innflytelse. Det er viktig og en mulighet de må utnytte fullt ut.

Kjedene kan, med bakgrunn i deres makt presse prisene, kreve bedre produktkvalitet og service som kan gå på bekostning av lønnsomheten og dagens små marginer for Buer. Selv om Buer er opptatt av å møte kundenes behov, er de avhengige av å være lønnsomme og derfor tilfredsstillende egne behov. Slik markedet er i dag er det ikke uvante muligheter med tanke på kundemasse da det er de fire dagligvarekjedene som regjerer markedet. Derfor vil hver og en av dem være viktige for Buer, både med tanke på volum, og at det gjør produktene tilgjengelig både i små lokale- og store sentrale butikker.

Klarer virksomheten å imøtekomme kundens behov, ønsker og krav gjennom sine produkter og tjenester, vil kunden bli tilfreds som reduserer risikoen for at de mister sin posisjon hos en kjede. Kjeden utgjør en mulighet da de i Norge har et mangfold av butikker spredt ut over hele landet. Det gir fordel gjennom mer salg. Derimot går det ikke upåvirket på kvaliteten, da flere butikker gir større prispress som resulterer i at kvaliteten vannes ut. Ved å strebe for at bytteforholdet mellom kundene og Buer fører til lønnsomhet blir Buers egne behov tilfredsstillende (Helgesen 1999).

På bakgrunn av nevnte faktorer og dagligvarekjedenes utviklingstrekk, ser vi dagens kunder som mektige kjøpere og både en mulighet og trussel for lompe- og lefseindustrien generelt og Buer spesielt.

Leverandører

En leverandør har også mulighet til å presse lønnsomheten til Buer gjennom å sette opp prisene eller redusere kvaliteten på råmaterialene (Roos et al. 2005). Buer har vært bevisste i valg av små lokale leverandører og har inngått langsiktige avtaler som sikrer forsyninger. Selv om kvaliteten på poteter og mel er avgjørende for sluttproduktet anser vi ikke leverandørene som en trussel fordi bransjen er stor og det antageligvis er lett å bytte leverandør. En trussel er derimot om de store kjedene kjøper opp store deler av leverandørene i bransjen som vil bidra til å svekke konkurransen. Likevel tror vi deres valg av lokale leverandører gir de en gjensidig lojalitet, som gjør at heller ikke deres leverandører vil miste Buer som kunde.

Konkurrentene

Buer er den aktøren i sin kategori med flest produktlanseringer. De var først ute med suksessen speltlompa og nå fersk tacolefse. Buers største konkurrenter er som nevnt Engers Lefsebakeri, Ola Lompa AS og Aulie Lompebakeri. Engers lefsebakeri holder til på Gjøvik og er en lokal tilbyder av lomper – og lefser. En lokal tilbyder har ofte svært lojale sluttforbrukere som gjør det vanskeligere for Buer å operere i områder hvor det allerede er lokale og stabile leverandører. Slike steder utgjør en trussel for Buer. Klarer de derimot å overbevise om at deres produkter er bedre, kan det snu til å bli deres mulighet for et større marked.

Etter egne observasjoner ser vi at prisene på en vanlig pølse-lompe er ganske lik konkurrentene seg i mellom. Derimot har Buer høyere priser på produkter som speltlompe og diverse lefser. Buer har differensiert produktene sine mer enn konkurrentene som har resultert i at deres kunder kjøper produkter av en annen grunn en pris. Buers differensieringsstrategi styrker deres posisjon i markedet. Fortsetter Buer å opprettholde kvaliteten, og utviklingen av nye kategorier, vil de antageligvis opprettholde sin posisjon.

Buer er ledende i bransjen og i følge Roos et al. (2005) blir det da enklere for dem å gå sin egen vei. Å utvide kategorien er kostbart og med tanke på små marginer og usikkerheten rundt nylansering av produkter, er dette en utfordring. Vi anser dette som svært positivt og en mulighet de må jobbe videre med nettopp fordi deres nye kategorier til nå har vært godt mottatt av forbrukerne og kjedene. Ledelsen i Buer sin evne til å tenke innovativt gjør at de ligger langt fremme med tanke på teknologi. Det kan gi bedre og billigere produkter enn konkurrentene og vil således styrke Buer sin posisjon ytterligere.

Sesongvariasjoner foreligger også i denne bransjen da etterspørselen etter lomper til pølser er ekstra stor i påsketider og på sommeren, mens lefsene har sin salgstoppe rundt juletider. Klarer Buer å utnytte sesongvariasjonene er det muligheter for økt salg. Samtidig kan kapasitetsbegrensninger og små biler utgjøre en trussel for ikke å kunne produsere og levere nok produkter. Finner ikke sluttforbrukeren Buer sine produkter i butikk velger de en annen leverandør og salget går dermed til en konkurrent.

Potensielle konkurrenter

Lompe- og lefsemarkedet har, inntil Buers snuoperasjon i 2004, stått ganske stille. Buers store strategiske satsing førte til bransjevekst og skjerpet konkurransen. I dag kommer konkurrentene med produkter som speltlompe og reklamerer produktene sine til annet bruk enn bare pølser. Selv om det er flere tilbydere av lomper og lefser betyr det ikke at markedet er mettet. Det gjør det mulig for andre aktører å komme inn, og selv om det er store inngangsbarrierer knyttet til å få produkter ut i butikkhyllene er det ikke umulig at det kan komme potensielle konkurrenter. Buer har, gjennom sin merkevarebygging og fargekoder på produktene, gjort forbrukeren mer bevisst på valg av deres lomper og lefser i butikk. Likevel er det en risiko for at forbruker lett kan bytte leverandør om produktene ikke tilfredsstillende forventningene. Slik markedet er i dag der Buer er markedsleder, ser vi ikke faren for nye konkurrenter som den største trusselen, men heller at eksisterende aktøren kan bli større.

5.3 BESLUTNINGSSITUASJON

I dag tas beslutninger omkring nye kunder samt endring i betingelser for eksisterende kunder, på bakgrunn av dagens tradisjonelle produktkalkyler og antagelser. Buer har fokus på lønnsomhet i valg av nye kunder, og sier selv at de ikke nødvendigvis godtar ukritisk alle forespørslers. I kontraktsforhandlinger med eksisterende kunder er de opptatt av at handelen skal gi gevinst, tross sterke innkjøpere som forhandler ned prisene og «presser luften ut av kalkylene». Det finnes ikke én kundelønnsomhetsmodell som er egnet til å løse alle typer beslutninger, og Berthling-Hansen (2005) mener modellen må tilpasses kontekst og situasjon.

Cooper og Kaplan (1999) mener tradisjonelle kalkyler er tilstrekkelige for kostnadsovervåking og kostnadskontroll, men i mindre grad fremmer forbedringsaktiviteter. Det vil vi anta også stemmer i Buer sitt tilfelle, og er således en utfordring. De ønsker å øke lønnsomheten sin, og som Helgesen (1999) påpeker er det en sammenheng mellom beslutninger og lønnsomhet, da tidligere- og dagens beslutninger er avgjørende for den fremtidige lønnsomheten. Buer sine faste kostnader vil på lang sikt variere, og i følge Bjørnenak (1993) vil de derfor være relevant for beslutninger om langsiktige vurderinger av kunder, markeder og produkter.

I et krevende konkurransemiljø understreker Cooper og Kaplan (1999) viktigheten av at ledere har presis og nøyaktig informasjon for å gjøre prosesser mer effektive og

kundefokuserte. Buer ønsker ikke å havne i en situasjon der de blir et resultat av dagens utviklingstrekk i bransjen, men de ser at det er en risiko for at det kan skje. Buer trenger, med bakgrunn i dagens situasjon, økonomiske muskler til å tåle eventuelle endringer. Det er viktig for Buer å ha flere bein å stå på, i tillegg til å være konkurransedyktige i det de holder på med. Kunders kjøpsadferd kan i stor grad bidra til å forklare variasjoner i kunderesultatet (Helgesen 1999), som igjen øker betydeligheten av å vite hvilke av adferdstilnærmingene som koster virksomheten.

Buer leverer i dag produktene sine til hele landet for å være synlige samt oppnå en volumeffekt på lengre sikt. Målet med dette er å generere en større andel hovedavtaler med kjedene.

«Det er strategisk viktig for å kunne komme i posisjon for å bli en hovedleverandør»

(Respondent Buer)

Buer sitt overordnede formål er å beholde og videreutvikle sin konkurranseposisjon gjennom å styrke sin rolle hos kjedene.

Skal lønnsomheten øke må derfor beslutningstaker ha innsikt i årsakene til lønnsomhet og faktorer som forklarer lønnsomhetsforskjeller. I matvareindustrien er det små marginer på produktene, og i følge Lem (2010) kan virksomhetene i bransjer med små marginer ha nytte av et verktøy for kundelønnsomhet, fordi det gir selskapet et bedre beslutningsgrunnlag og øker mulighetene for inntjening.

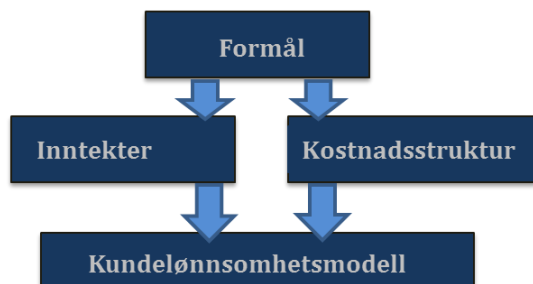
Formål med kundelønnsomhetsmodellen

For at Buer skal få mest mulig nytte av modellen vi skal utforme er det viktig at den tar hensyn til Buers formål. Intervjuer med respondentene har gitt oss et utgangspunkt for å forstå hva Buer ønsker å benytte modellen til. De ser selv et forbedringspotensial for dagens tradisjonelle kalkyle, som har en «top-down» tilnærming, og som ikke fanger opp de spesifikke kunderelaterte kostnadene. Med andre ord vil det si at de ønsker en visuell kundelønnsomhetsmodell som gir forståelse over de kunderelaterte kostnadene, slik at de får et «nedenfra og opp»-bilde av de skjulte kunderelaterte kostnadene.

Modellen vi kommer frem til har derfor til hensikt å kunne brukes i det strategiske arbeidet mot kjedene, og for enklere å fremme forbedringspotensial. Da kan Buer lettere være i forkant

og fatte beslutninger på bakgrunn av en kundelønnsomhetsmodell. Beslutningene vil da være begrunnet med spesifikke kundekostnader, slik at de ikke unødvendig tærer på lønnsomheten. Det er også viktig at modellen synliggjør hvilke kunder som er lønnsomme og hvilke som ikke er det, noe Bjørnenak og Helgesen (2009) også anser som sentralt.

Det er en direkte kobling mellom kostnadsobjektet, beslutningen som skal tas og problemstillingen (Berthling-Hansen & Skaldehaug 2003). Det er derfor viktig å finne de beslutningsrelevante kostnadene, som i denne studien vil være de kostnadene som kunden genererer, da kunden er kostnadsobjektet. Da relevante kostnader ikke er et statisk begrep (Berthling-Hansen & Skaldehaug 2003), har vi i dette kapitlet fått klart for oss virksomhetens formål som ligger til grunn for hvilke kostnader som er relevante for analysen.



Figur 5.3.1 Struktur for utarbeidelse av en kundelønnsomhetsmodell i Buer

Vi vil se på deres kostnadsstruktur og på aktivitetene gjennom Buer sin verdikjede. Figur 5.3.1 illustrerer hva vi legger til grunn i utarbeidelse av en kundelønnsomhetsmodell. Gjennom en analyse av inntekts- og kostnadsstrukturen med kunden som objekt, vil det gi oss den relevante kostnadsdataen vi trenger for utarbeidelse av en kundelønnsomhetsmodell.

Kapittel 6

Analyse

Analyse

I dette kapittelet følger våre vurderinger basert på teori, intervjuene og kontekst som er lagt til grunn i studien, samt andre funn om bransjen som sådan. Vi ser det hensiktsmessig å inndele analysen i tre deler. I første- og andre del vil vi gjennomføre en inntekts- og kostnadsanalyse med utgangspunkt i Buers verdikjede. I del tre vil vi sammenstille resultatene fra del én og to, og utforme en kundelønnsomhetsmodell. Avslutningsvis vil vi analysere lønnsomheten til kundene og gjennomføre en vurdering av kundeforholdene opp mot deres strategier og således beslutningssituasjonen. Deretter å vurdere hvilke utfordringer Buer kan møte på ved implementering og bruk av kundelønnsomhetsanalyse i Buer.

Analysen vil bli gjennomgått med utgangspunkt i en verdikjedeanalyse, som i tillegg til å inkludere analyse av inntekter og kostnader, også inkluderer analyse av kapitalbindinger og kunde verdi knyttet til aktivitetene i verdikjeden (Hoff 2009; Madsen & Stenheim 2014). Tabellen 6.0 er utarbeidet med utgangspunkt i trinnene til Madsen og Stenheim (2014) og tilpasset denne studien. Trinnene benytter vi oss av videre i analysen.

Tabell 6.0 trinnene i en kundelønnsomhetsanalyse tilpasset studien

Trinnene i en kundelønnsomhetsanalyse	
1.	Kundesegmentering
2.	Analyse av inntektssiden
3.	Analyse av kostnadsstrukturen
4.	Analysere lønnsomheten til hver enkelt kunde
5.	Utvikle strategier for å maksimere lønnsomheten knyttet til lønnsomme kunder og redusere kostnadene knyttet til mindre lønnsomme kunder
6.	Evaluerer hvordan disse tiltakene har påvirket lønnsomheten til kundene

Kundesegmentering, som er første trinn i tabell 6.0, vil i denne studien naturlig være de fire store kjedene. Vi velger å beregne *kundelønnsomhet på enkeltkundenivå* og kundelønnsomhetsmodellen vil da representere lønnsomheten for hver enkelt kjede.

6.1 DEL 1 ANALYSE AV INNTEKTSSIDEN

For å få et helhetlig inntektsbilde av kundene vil vi se på de enkelte kundenes nettoinntekter etter at inntektsreducerende elementer er identifisert og beregnet. Kundeinntekter kan ses på som særinntekter tilknyttet en enkelt kunde, og en inntektsanalyse, som er trinn to i tabell 6.0, tar sikte på å beregne dette (Hoff 2009). Dersom en virksomhet har forskjellige nettoinntekter fra sine kunder kan det føre til at hver inntektskrone bidrar ulikt til virksomhetens fortjeneste (Hoff 2009), vi skal derfor se om dette er tilfelle for Buer.

I følge Hoff (2009) vil variasjoner i kunders innkjøpsmønstre bidra til ulik inntekt, noe Buer selv hevder ikke er tilfelle hos dem. Grunnen er at salgssjåførene sammen med butikksjefene bestemmer hvor mye produkter som skal tas inn i hver butikk ved hver leveranse, med returmålet tatt i betraktning. Buer kan til en viss grad selv regulere volum og strategisk plassering av høymarginprodukter etter avtale om hylleplass med dagligvarebutikkene. Salgssjåføren må, uavhengig av innkjøpsmønsteret til kunden, kjøre den respektive ruten, og av den grunn er det ikke forbundet høyere salgs- og leveransekostnader ved ulikt innkjøpsmønster. Gitt at de ikke utnytter kapasiteten i transportmidlene fullt ut vil et økt innkjøpsvolum gi lavere enhetskostnader. En salgssjåfør vil forbruke lenger tid på en rute om personen må forholde seg til en større mengde produkter, samt at transportmidler med tyngre last krever mer drivstoff og vedlikehold. Allikevel utgjør ikke slike faktorer betydelige kostnadsforskjeller som bør ha innvirkning på den enkelte butikks innkjøpsmønster.

En faktor som vil påvirke nettoinntektene er produktmiksen de ulike kundene selger i sine butikker, noe vi mener henger sammen med hvilken strategi kundene har. Noen av kjedene har butikker med en lavprisstrategi og selger antageligvis mer av produktene med små marginer fordi sluttforbrukerne er mer prisfølsomme. De kjedene som selger mer høymarginprodukter vil ha en større nettoinntekt enn de som selger lavmarginprodukter. Vanlig «pølse-lompe» har lavere marginer og er billigere for sluttforbruker, enn speltlompene og diverse lefser. Kjedene med lavprisstrategi vil trolig selge mer av den vanlige «pølse-lompa» enn de andre høymarginproduktene. Hvordan produktmiksen er fordelt på kjedene er vanskelig for oss å beregne, da vi ikke har nok informasjon om den. Vi mener likevel at produktmiksen bør være med i vurderingen da det har mye å si for inntektene. Vi ser det fordelaktig om enkelte butikker kjøper større volum og større andel av produkter med høyere marginer.

Det foregår årlig forhandlinger med kjedene om priser, rabatter og bonuser. Det som er felles for kjedene er at avtalene inneholder bestemmelser om sortiment, sortimentskoder, priser, bonuser, rabatter, betalingsbetingelser og grossistvilkår, men størrelsen på faktorene vil variere (Pettersen 2013). Dagligvarekjedene betaler en nettopris for produktene de kjøper som oftest er basert på en listepris, fratrukket ulike typer rabatter, som eksempelvis kvantumsrabatter, rabatt i forhold til hvor i varehyllene produktene settes og lojalitetsrabatter (Pettersen 2013). Forhandlingene med kjeden er krevende, og det stilles ulike krav til rabatter og bonuser. I Buers regnskap for 2013 kommer det frem ulike bonuser og rabatter. Kjederabatter utgjorde i 2013 kr 5 530 504 og kjedebonuser kr 5 960 619. Størrelsen på rabattene kan avhenge av eksempelvis leverandørens sortimentsutvalg i dagligvarekjeden og produkt plassering. Årsbonus kan gis på ulikt grunnlag og bruken av årsbonuser er varierende (Pettersen 2013). Forskjellene fører til at Buer får ulike priser, og det bidrar igjen til at nettoinntektene til kundene varierer.

Returer og reklamasjoner påvirker nettoinntektene fra kunden og vil trolig variere mye fra kunde til kunde. I regnskapet fra 2013 utgjorde returer kr 10 317. Salgssjåførene leverer og setter ut produktene i hver butikk ut fra hvor mye de ser selger og tar antagelser på fremtidig salg. Variasjon i salg vil kunne være avhengig av sesong, beliggenhet på butikk og konjunkturer i markedet, som gjør det vanskelig å estimere fremtidig salg. Retur er derfor en faktor som skal inkluderes i en analyse av inntektene. Vi har ikke spesifikke tall på dette per kjede, men vi går derimot ut i fra at Buer selv har en metode å registrere retur på med tanke på at dette er et mål som salgssjåførene får bonus etter.

Vi vil, utover bonuser og rabatter, tillegge andre faktorer som bør være med i vurderingen, men som er krevende å verdsette, som returer, betalingsbetingelser, purringer og leveringsbetingelser. Selv om dette ikke blir fysisk beregnet i modellen er det interessant å nevne, da det kan ha betydning for helhetsinntrykket i en kundelønnsomhetsanalyse.

Betalingsbetingelsene er normalt på 30 dager. Forskjellen blant Buer sine kunder er at det er ulike preferanser på bruk av faktureringssystem, da noen har kontinuerlig fakturering gjennom et EDI-system, mens andre faktureres én gang i uka. EDI-fakturering er positivt i forhold til kontantstrømmen da innbetalingene kommer kontinuerlig. Derimot brukes det både tid og kostnader på purringer og inkasso. Regnskapsføreren informerte om at kundene som

fikk faktura per mail og post var vanskeligst å få inn penger fra. For hver purring krever det både telefonsamtaler og nye papirfakturaer, som det igjen er forbundet kostnader med. I en normalmåned hadde Buer sendt ut mellom 50 og 60 purringer som tok i overkant av 15 timer å utføre. Årsaken lå ikke bare i at kunden ikke betalte til forfall, men også på grunn av feilfakturerings. Antall purringer vil derfor fremkomme i inntektsanalysen.

Av overnevnte inntektsreducerende elementer kan vi sette opp en inntektsanalyse vist i tabell 6.1.1

Tabell 6.1.1 inntektsanalyse av enkeltkunder

Inntektsanalyse 2013	Totalt	Kunde A	Kunde B	Kunde C	Kunde D
Prosentfordeling omsetning					
Brutto salgsinntekter					
<i>Inntektsreducerende elementer:</i>					
Kjedebonuser					
Kampanjerabatter					
Retur/reklamasjon					
Betalingsbetingelser					
Antall purringer					
Leveringsbetingelser		Fritt levert	Fritt levert	Fritt levert	Fritt levert
= Korrigerte nettoinntekter					

Korrigerte nettoinntekter tilsvarer nettopris etter at alle salgsrabatter og godtgjørelser er fratrukket (Kaplan & Cooper 1998).

6.2 DEL 2 ANALYSE AV KOSTNADSSTRUKTUREN

For å svare på problemstillingen må vi finne kostnadsinformasjon tilknyttet kundene, og kostnadsstrukturen må analyseres deretter (Berthling-Hansen & Skaldehaug 2003; Helgesen 1999). Formålet blir derfor å avklare konsekvensene for totalkostnaden når virksomheten fatter ulike beslutninger om kundeforholdet (Berthling-Hansen & Skaldehaug 2003). I kostnadsanalysen, som er trinn tre i tabell 6.0, vil vi ta utgangspunkt i en ABC/M-tilnærming, da det er en sentral del av en verdikjedeanalyse (Hoff 2009). Ved hjelp av tilnærmingen vil vi gjennom å forstå ressursbruken finne aktiviteter i verdikjeden som fører til kunderelaterte kostnader.

Ved å legge til grunn en ABC/M-tilnærming i analysen av kostnadene mener Bjørnenak et al. (2005) at *styringsmessig meningsfullhet* bør vektlegges. Gruppering av kostnadene gir en

forståelse av hva ressursene benyttes til, og på den måten finne hva som driver den (Bjørnenak et al. 2005).

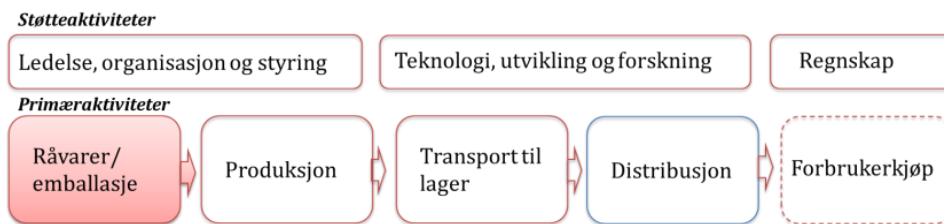
I følge (Bjørnenak 1993) hensyntar stort sett ikke ABC-litteraturen hvilke kostnader som er relevante og ikke, men videre sier han at det likevel er lurt fordi det vil variere med beslutningssituasjon. Det andre vi vil vektlegge er derfor om kostnadene er *beslutningsrelevante*. Ikke alle kostnader har en identifiserbar kostnadsdriver og dermed vil den ikke påvirkes av beslutningen. Kostnaden bør derfor utelates av analysen, da en fordeling ville vært basert på tilfeldigheter (Berthling-Hansen & Skaldehaug 2003). Berthling-Hansen og Skaldehaug (2003) mener av den grunn at en slik tilfeldig kostnadsfordeling vil kunne føre til en uriktig beslutning. Derfor bør de kostnadene som ikke er kunderelaterte utelates av modellen.

Vi vil kun inkludere de kostnadene som har *signifikant innvirkning* på lønnsomheten. Det vil si at vi ekskluderer små og ubetydelige kostnadselementer, som på sikt ikke vil påvirke det store kostnadsbildet til Buer.

Bruk av ABC er ofte komplekst, og en *kostnad- nyttevurdering* i forhold til å fordele indirekte kostnader mot en kunde vil være vesentlig. Grunnen er, som Cooper og Kaplan (1999) mener, at kostnadssystemet må balansere feilkostnader og målkostnader, da målkostnadene øker med økt nøyaktighet. Det er viktig å vurdere hvorvidt kostnaden overstige nytten av å inkludere elementet. Detaljerte kalkyler medfører et behov for en kostnad-nyttvurdering som er svært undervurdert (Bjørnenak 1994). Boye et al. (2011) mener kompleksitet i seg selv er en årsak til unøyaktighet og vi vil derfor prøve å legge modellen på et akseptabelt nivå.

For å finne de kunderelaterte kostnadene må vi ha informasjon om hver enkelt kundes relasjon til produktene og aktivitetene. Med utgangspunkt i verdikjeden vil kostnadene fordels i råmaterialer/emballasje, produksjonskostnader, transport til lager, distribusjonskostnader og støtteaktiviteter. Variasjon i kundekostnadene forekommer i hver gruppe, og derfor bør alle trekkes inn i analysen da målet er å beregne den reelle kundelønnsomheten (Helgesen 1999).

6.2.1 Råvarer og emballasje



Figur 6.2.1 Råvarer og emballasje i verdikjeden til Buer

Tilvirkningskostnadene til lomper og lefser, er en stor kostnadspost og består av materialkostnader og kostnader forbundet med å behandle *råvarene og emballasjen*. Tilvirkningskostnadene er første ledd i deres verdikjede som illustrert i figur 6.2.1.

Materialkostnader

Råvarer og emballasje utgjorde kr 19 681 711 i 2013 og kan anses som variable og direkte i forhold til produktet, fordi de stort sett varierer med volum. I kapittel 2 kommer det frem at Buer ikke velger volum fra leverandørene «helt» fritt da avtalene har begrensninger.

«Hvis vi først sier at vi skal ha 4000 tonn poteter, så kan vi ikke komme å si at vi bare skal ha 2000 tonn fordi vi har en kunde mindre å produsere til.» (Respondent Buer)

Mister Buer en betydelig salgsandel vil det på kort sikt ha stor betydning for kostnaden til råvarer og emballasje. Respondenten i Buer sier selv at det er vanskelig å anslå behov for råmateriale og emballasje ett år i forveien på grunn av deres vekst, men likevel er de avhengig av sikkerhet for å kunne selge budsjettert volum. Motsatt vil en økt etterspørsel gi større behov for direkte materialer som kan resultere i at leverandørene ikke har tilfredsstillende volum å tilby. Det samme problemet kan oppstå dersom leverandørene har dårlige avlinger på grunn av været eller andre miljømessige faktorer. Alternativet blir da å se etter andre leverandører i Norge og eventuelt i utlandet, som kan gi andre priser på råvarene. Utenlandske leverandører vil gi problemer med Nyt Norge standarden. På bakgrunn av overnevnte er det en betydelig risiko forbundet med avtalene med tanke på avhengighetsforholdet. En annen utfordring med lokale leverandører er at de ofte er små og derfor mer følsomme for endringer. I følge (Roos et al. 2005) kan en leverandør ha mulighet til å presse lønnsomheten til virksomheten ned gjennom å sette opp prisene eller redusere kvaliteten på råmaterialene, noe som også kan være tilfelle for Buer.

Selv om kostnaden vurderes som variabel, vil tidshorisonten som legges til grunn for vurderingen avgjøre om den er fast eller variabel. Lengden på avtalene vil begrense klassifiseringen, og kostnadene vil i denne situasjonen derfor være faste i et tidsperspektiv på et år. Kostnaden kan av den grunn benevnes som en periodekostnad da den er knyttet til å være operativ i en periode (Hoff 2005).

For enkelthetens skyld velger vi å anse selve kostnadene til *råvarer og emballasje* som direkte materialer, da de har en direkte tilknytning til kundeferd og kundebehov (Madsen & Stenheim 2014). Samtidig ser vi kostnaden som beslutningsrelevant da den påvirker kundelønnsomheten. Størrelsen tyder på at den har signifikant innvirkning på lønnsomheten, noe som styrker vår beslutning om å knytte kostnaden direkte til kunden. Det vil si at Buer får et økt behov for direkte materialer om etterspørselen skulle øke. Direkte kostnader kan uten problem assosieres med produktet (Bjørnenak 1993), og siden kundene kjøper et konkret volum, vil det bli en naturlig inndeling i modellen. Det er forbundet lave kostnader med en slik registrering.

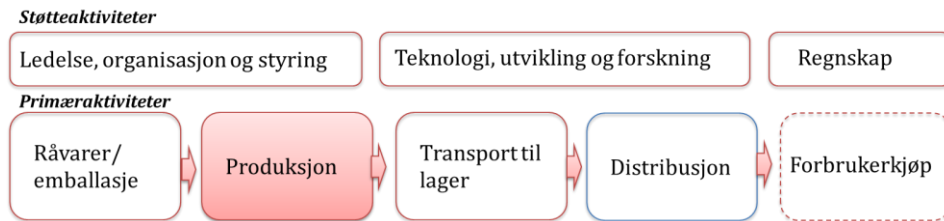
Behandlingskostnader

Imidlertid er det noen av tilvirkningskostnadene som ikke kan registreres direkte til kunden og de vil derfor ikke ha noen direkte betydning i denne situasjonen. Det ser vi ved å analysere aktivitetene tilknyttet *råvarer og emballasje* som blant annet er å «bestille», «håndtere», «lagre», «sortere» og «returnere». Aktivitetene er produktbaserte da de drives av eksistensen av produktene, uavhengig av volum (Hoff 2009). Kostnader forbundet med aktivitetene er derfor indirekte knyttet til kunden, og for å knytte de mot kundene kan vi ta utgangspunkt i en ABC/M tilnærming (Madsen & Stenheim 2014).

Kostnadene for hver aktivitet drives av forskjellige faktorer. Eksempelvis vil «bestille», «håndtere» og «sortere» drives av tiden det tar og kostnaden vil være lønnen til de som utfører aktivitetene. Lagringskostnadene består av plass, strøm og anleggskostnader som ikke kommer spesifisert frem i regnskapet. Dersom det blir endringer i volum vil lagringskostnadene uansett påløpe. Økt volum kan imidlertid bidra til noe økt retur, men det er ikke en gjensidig avhengighet mellom volum og retur. Returkostnadene, som eksempelvis skyldes mugg eller pakkefeil, vil nødvendigvis ikke halveres dersom de bestiller halvparten så mye råvarer og emballasje. Returkostnadene utgjorde i 2013 kr 225 443. Sammen med kostnadene knyttet til å bestille, håndtere, sortere og lagre er de av en størrelse som gjør at de

ikke har signifikant innvirkning på lønnsomheten. Alle kostnadene knyttet til de ulike aktivitetene vil oppstå uavhengig av antall kunder, og er vanskelig å kvantifisere og fordele. Dette gjør at det er en svært kostnadskrevende prosess, og vi ser det derfor hensiktsmessig å utelukke dem fra modellen vår.

6.2.2 Produksjon



Figur 6.2.2 Produksjon i verdikjeden til Buer

På fabrikken i Askim foregår selve *produksjonsprosessen* som er neste steg i verdikjeden vist i figur 6.2.2. For å produsere lomper og lefser er det nødvendig med både anlegg og maskiner, og selv om mesteparten av produksjonen er automatisert, er det nødvendig med ansatte, både til deiglagingen og til håndtering av maskinene. Respondenten fra Buer utpekte produksjonen som en av de største kostnadspostene i verdikjeden. Ved vurdering av kundelønnsomhet kan produksjonskostnader, i følge Hoff (2009), være kompliserte å fordele. Vi velger allikevel å gi det et forsøk.

Definisjon av aktivitetene

Produksjonen består av flere aktiviteter, og vi har delt den inn i «materialhåndtering», «deiglaging», «steking», «pakking», «produksjonsplanlegging» og «omstilling av produksjon». I tillegg gjennomføres en «kvalitetskontroll» gjennom veiing og datomerking. Aktivitetene, illustrert i figur 6.2.3, har en direkte påvirkning på produktene og derfor har de en indirekte påvirkning på kunden.



Figur 6.2.3 Aktivitetene i produksjonen

Fordeling av kostnader til aktivitetene

Vi har beregnet at de totale produksjonskostnadene i 2013 til kr 23 815 818, hvorav kostnadene til lokalet utgjorde den største andelen. Tabell 6.2.1 viser en oppstilling av aggregerte produksjonskostnadene i 2013.

Tabell 6.2.1 Sum aggregerte produksjonskostnader i 2013

Produksjonskostnadene	%	kr
Sum varekostnad	1,2 %	274 836
Sum lønn produksjon	35,3 %	8 409 866
Sum kostnader lokalet	39,8 %	9 484 331
Sum leie maskin og utstyr	2,4 %	578 840
Sum kostnadsførte anskaffelser	0,4 %	90 119
Sum reparasjon og vedlikehold	20,8 %	4 949 800
Sum kontorkostnad	0,1 %	28 016
Sum produksjonskostnader	100 %	23 815 808

Uavhengig av hvor mye de produserer vil *produksjonen* bestå av en del faste felleskostnader fordi de vedrører hele virksomheten. Det er kostnader som eksempelvis strøm, vedlikehold og lønn. Når maskinene først er i gang driver de strøm i like stor grad uavhengig om det produseres 30 000 enheter eller 50 000 enheter, som i dag er maksimal kapasitet i timen. Hvis ovnen først er satt på, er den varm uavhengig av antall produkter som produseres i tidsintervallet. Kostnadene i produksjonen er i stor grad knyttet opp mot en periode og en øvre kapasitetsgrense og kan dermed også kalles kapasitetskostnader eller periodekostnader (Hoff 2005). Dersom eksempelvis kapasiteten må utvides, vil det bli behov for flere maskiner og mer utstyr. Kostnadene til leie av maskiner og utstyr vil da øke og være knyttet til en ny øvre kapasitetsgrense.

Lønn til aktivitetene i produksjonen utgjorde 35,3 prosent av totale produksjonskostnader. Av organisasjonskartet i delkapittel 2.1.2 fremkommer det at Buer har en egen produksjonssjef, med ansvar for både ingeniører som drifter og vedlikeholder maskiner, bakere, og annet medvirkende personell i produksjonen. På bakgrunn av aggregerte tall er det ikke mulig å splitte lønnskostnadene til de ulike aktivitetene. I tillegg har eksempelvis en ingeniør flere oppgaver på tvers av aktivitetene. De fleste lønn- og personalkostnadene vil eksistere uavhengig av mengden de produserer og vil på kort sikt være faste kostnader.

Kravet om separabilitet tilfredsstilles ikke da det er vanskelig å skille ut kostnadene basert på vår inndeling av aktiviteter, samt kompleksiteten i *produksjonen*. Vi velger derfor å se alle aktivitetene forbundet med *produksjonen* under ett (Bjørnenak et al. 2005). Da vil totale produksjonskostnader legges til grunn i videre analyse. Selv om vi antar at deler av kostnadene utgjør faste felleskostnader er det vanskelig å kvantifisere hvilke av postene som er det, og vi velger derfor å forsøke å fordele produksjonskostnaden som en helhet. Vi ser bort i fra at deler av kostnaden er faste felleskostnader. Hovedargumentet er at produksjonskostnaden har signifikant innvirkning på lønnsomheten og bør av den grunn vurderes.

Valg av felles kostnadsdriver for produksjonen

På bakgrunn av at vi ser samtlige aktiviteter i produksjonen under ett betyr det at vi får en blanding av kostnadsdrivere da aktivitetene kan relateres til bedriftsnivå, produktnivå, serienivå og enhetsnivå i Boye et al. (2011) sitt kostnadshierarki. Siden *produksjonen* er tilknyttet ulike nivå blir det vanskelig å finne en felles kostnadsdriver. Vi får dermed et homogenitetsproblem. For å løse det problemet må det benyttes en felles kostnadsdriver. Det nærliggende vil da bli å bruke en varighetsbasert kostnadsdriver, antall maskintimer.

Buer har per dags dato ikke noen tidsstudie på tidsbruk i produksjonen, men vi fikk likevel en estimert tidsbruk for selve produksjonsprosessen. Totalt fra potetene kokes til produktet ligger på pallen, tar det i overkant av 75 timer. Størstedelen av tiden brukes i tredje trinn hvor potetene ligger på kjølelager i 72 timer. Under i tabell 6.2.2 fremkommer trinnene i produksjonen, samt tidsbruken i produksjonen i minutter og i prosent.

Tabell 6.2.2 Tidsbruk i produksjonen

<i>Trinn i produksjonen</i>	<i>Minutter</i>	<i>Prosent</i>
Trinn 1: Koke	80	1,77 %
Trinn 2: Kjøle	80	1,77 %
Trinn 3: Kjølelager	4320	95,70 %
Trinn 4: Bake	24	0,53 %
Trinn 5: Produsere	10	0,22 %
Totalt i minutter	4514	

Vi stiller oss kritiske til hvorvidt antall timer potetene ligger på kjølelager er verdiskapende. Vi merker oss at det medgår mye tid i trinn tre i tabell 6.2.2, men vi setter et spørsmålstegn

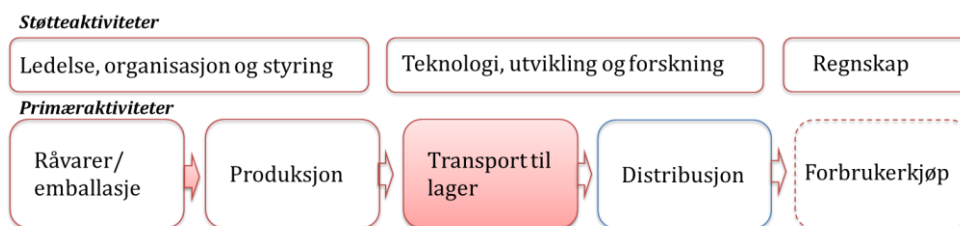
om dette er verdiskapende tid som gjør produktet bedre. På grunn av informasjonsmangel antar vi videre at antall timer i kjøling er vurdert og er en kvalitetsfaktor som tilfører merverdi til produktene. Vi går derfor ikke nærmere inn på dette i analysen.

Fordeling av kostnadene til kunden

I og med at alle kostnadene er knyttet opp mot en øvre kapasitet, som de per i dag ikke benytter fullt ut, vil det heller ikke være noen betydelige særkostnader forbundet med en kunde. Eksempelvis vil en hovedavtale med Rema 1000 gi et ekstra antall butikker. Dette kan gi behov for å øke kapasitet til mer enn 50 000 enheter i timen. De ekstra kostnadene forbundet med en utvidelse blir i teorien særkostnader på Rema 1000. Det blir irrelevant å pålegge Rema 1000 den totale merkostnaden forbundet med utvidelsen da de vil se mer ulønnsomme ut enn de faktisk er. Dette underbygger vanskeligheten med å fordele kostnadene i produksjonen mot kundene.

Gjennom en aktivitetsbasert tilnærming til produksjon ser vi at kostnadene er forårsaket av kompleksitet (Bjørnenak 1993). Vi ser oss enige med Hoff (2009) om at *produksjonen* er for kompleks til at vi klarer å inkludere den i kundelønnsomhetsmodellen. Sannsynligvis ville målkostnadene oversteget nytten det gir med økt nøyaktighet ved å relatere produksjonskostnadene til kundene. Aktivitetene er heller ikke direkte kundebaserte og kostnadene vil derfor ikke være relevante i forhold til beslutningssituasjonen. Vi har ikke lyktes med å inkludere produksjonskostnadene i modellen.

6.2.3 Transport til lager



Figur 6.2.4 Transport i verdikjeden til Buer

Definisjon av aktivitetene

Transport til lager er neste del av verdikjeden til Buer, illustrert i figur 6.2.4, og blir utført både av eget personell med egen bil og av eksterne grossister som henter og leverer

leveranser. Ikke alle salgssjåførere henter leveranser fra regionale lagre, enkelte henter direkte fra produksjonsanlegget i Askim. Aktiviteten er nødvendig for å kunne være operativ i store deler av landet og består av flere underaktiviteter hvor «pakke inn i transportmiddel», «kjøre til lager» og «pakke ut på lager» er de mest betydelige. Kostnaden utgjorde 6 prosent av omsetning i 2013. Vi anser kostnaden som en fast felleskostnad på kort sikt fordi de må kjøre til samtlige lager uansett, uavhengig av antall butikker. Det er dermed vanskelig å fordele dem på en meningsfull måte, men vi velger likevel å gjøre et forsøk. Siden flere aktiviteter er inkludert i denne kostnaden vil ikke kravet om separabilitet tilfredsstilles. Vi velger derfor å se alle aktivitetene forbundet med *transporten til lager* under ett (Bjørnenak et al. 2005).

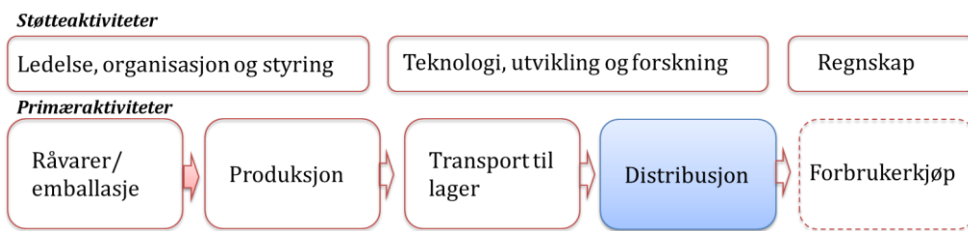
Fordeling av kostnadene til kunden og valg av felles kostnadsdriver

Den mest nærliggende kostnadsdriveren er tid fordi det fanger opp både tidsbruk tilknyttet å pakke inn og ut, samt selve transporten. For å finne kostnaden forbundet med tid må vi finne kostnad per time og multiplisere kostnaden med tiden forbundet med prosessen knyttet til ett lager. Da vil vi sitte med kostnaden forbundet med denne aktiviteten.

Derimot dukker problemet opp i det vi skal fordele denne kostnaden på de enkelte kundene. De regionale lagrene er plassert ulike steder i landet og avstanden fra produksjonsanlegget i Askim til lagrene kan variere mye. Kundene er fordelt utover hele landet, og det er en ulik kombinasjon av butikker på rutene. Derifra fraktes produktene fra de regionale lagrene til et ulikt antall av de forskjellige butikkene i kjedene. Et lager kan eksempelvis forsyne en større tetthet av butikker knyttet til en kjede enn et annet lager. Transporten er nødvendig for å kunne opprettholde ferskhetsgraden, og derfor er de avhengig av å kjøre ofte. Kostnadene vil ikke variere i stor grad avhengig av kundens etterspørsel da transportmiddelet har kapasitet til å frakte et stort kvantum, og kapasitetsmessig vil det ikke påvirkes slik situasjonen er i dag.

Kostnaden utgjør i tillegg totalt sett en liten andel i forhold til produksjon og distribusjon. Vi finner ingen meningsfull måte å fordele kostnadene på uten at det er forbundet store kostnader ved å gjøre det, og det vil derfor overskygge nytten. Aktiviteten er ikke direkte kundebasert og kostnadene vil derfor ikke være relevante i forhold til beslutningssituasjonen. På grunnlag av argumentasjonen ser vi det irrelevant å inkludere kostnaden til aktiviteten i modellen.

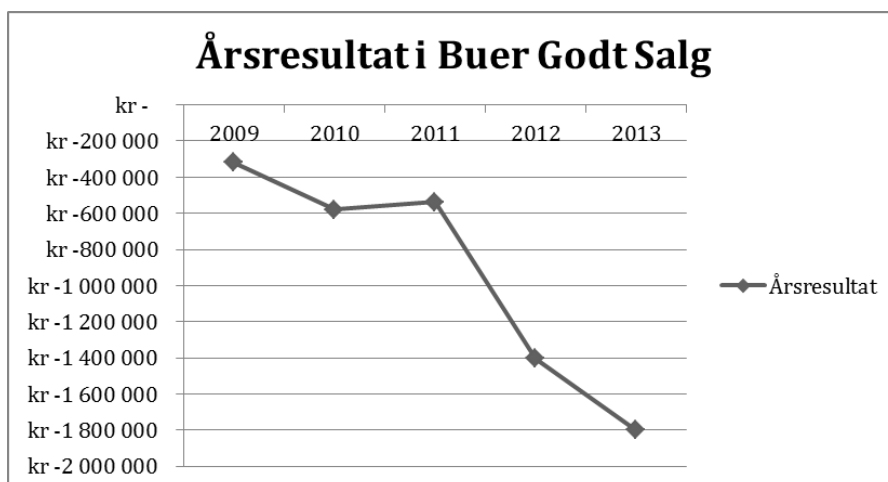
6.2.4 Distribusjon



Figur 6.2.5 Distribusjon i verdikjeden til Buer

Det at Buer distribuerer selv kan bidra til at de fremstår som en pålitelig virksomhet ovenfor kundene fordi de kontinuerlig fyller på varer og sørger for at det kun er ferske produkter ute i butikkene. Tross fordelene utgjør distribusjonen en betydelig kostnadspost i verdikjeden illustrert i figur 6.2.5.

Flere hevder at distribusjonskostnadene er faste og en tildeling til individuelle kunder ville vært vilkårlig og misvisende (Cooper & Kaplan 1999). Cooper og Kaplan (1999) hevder at kostnadene verken er variable eller faste, og kaller de super-variable da de utgjør en høyere prosentvis del av salget enn tidligere. Driftskostnadene utgjorde 102,25 prosent av omsetningen. Figur 6.2.6 viser den historiske utviklingen til Buer Godt Salg og i 2013 gikk de med et underskudd på kr 1 800 442 (se vedlegg 2 for omsetning og nøkkeltall). De har siden oppstart ikke gått med overskudd, noe som tyder på at distribusjonskostnadene ikke dekkes full ut og er således heller ikke lønnsomt. Tendensene ser ikke lovende ut, da differansen har blitt enda høyere siste to år.



Figur 6.2.6 Årsresultat alle år for Buer Godt Salg

Distribusjonen består i hovedsak av transportkostnader som bensin, forsikringer, reparasjon og vedlikehold. I tillegg utgjør lønn til salgssjåførene en høy andel. Det er en utfordring å være sin egen distributør og derfor er det mye å hensynta.

«Man må være effektiv, smart, rutinert. Det er viktig å planlegge slik at man er veldig godt forberedt.» (Respondent Buer)

Kostnadene i distribusjonen dekkes gjennom pris på produktene og denne varierer ikke avhengig av avstand. Derfor blir kostnadene forbundet med dette fordelt likt på alle butikkene. Det vil si at det i dag er lik bruttopris på produktene uavhengig av om de leveres i Tromsø eller i nabobutikken i Askim. Kostnadene i distribusjonen er kapasitetskostnader (Hoff 2005). Med en antagelse om at distribusjonen i dag utnyttes fullt ut vil en økning i antall butikker sprengte kapasiteten og det vil bli nødvendig med flere biler og ansatte, som øker distribusjonskostnadene.

Slik distribusjonen er fremstilt i dag er drifts- og lønnskostnader på kort sikt faste felleskostnader og kapasitetskostnader, mens på lang sikt vil de til dels være avhengig av antall ruter, lengden på rutene og tiden som brukes. Det vil på lengre sikt være lettere å gjøre staben mindre og korte ned på rutene. Klassifiseringen av denne kostnaden varierer i forhold til hva den vurderes mot og i forhold til hvilken tidshorison som legges til grunn. Eksempelvis vil drivstoffkostnadene være variable på lang sikt i forhold til anvendt kjøretid fordi virksomheten kan påvirke dette ved å legge ned kjøreruter. Drivstoffkostnadene vil da forsvinne. Legges en kortere tidshorison til grunn har virksomheten kanskje avtaler med kundene sine som de ikke kan bryte. Det vil ikke være mulig å påvirke anvendt kjøretid, og drivstoffkostnader vil dermed være en fast kostnad.

Hvis Buer mister en kunde vil det være behov for å korte ned på enkelte ruter. Det igjen korter ned på tiden da de kan ekskludere noen butikker, og dermed vil totalkostnaden endres noe som følge av denne beslutningen. På bakgrunn av at totalkostnaden endres som følge av beslutningen vil den være relevant på lengre sikt (Berthling-Hansen & Skaldehaug 2003). I regioner med stor tetthet av butikker kan det være mulig å redusere antall sjåførere, som gir lavere lønns- og personalkostnader. De har leasingavtaler på transportmidlene og har dermed bundet seg opp til flere år. Hvis de ikke er i bruk vil det fortsatt påløpe kostnader, og derfor er det ikke store besparelser i aktiviteten transport. Om de skulle miste en kunde vil ikke besparelsen ha signifikant innvirkning på lønnsomheten, men derimot vil inntektstapet utgjøre

en betydelig del. Da de fortsatt vil være avhengig av å kjøre samme rute, vil kostnadene måtte fordeles på eksisterende kunder, som ville gitt en ny pris på distribusjonen. Da kjedene betaler en pris på produktene som dekker distribusjonen er de mest sannsynlig ikke villig til å betale mer enn de gjør i dag. Buer sitter da igjen med høyere enhetskostnader på distribusjonen de ikke får dekket. Dette poengterer også respondenten i Buer.

«Skal hver bil hoppe over alle NorgesGruppen butikkene så blir det høyere distribusjonskostnader fordelt på eksisterende kunder. Dette får man ikke med om man bare regner på en kalkyle.» (Respondent Buer)

Cooper og Kaplan (1999) understreker at det er verdifullt å fordele distribusjonen på kunder. Å fordele dagens kostnader tilknyttet distribusjon er svært tidkrevende og komplisert. En enkel måte å fordele distribusjonskostnadene på kunne vært å fordele alle kostnadene knyttet til distribusjonen ut fra andelen de fire kundene representerer. Det ville vært lite målkostnader forbundet med dette, men slik vi ser det ville det bli unøyaktig og dermed ville det oppstått store feilkostnader. En grunn til at det ville blitt unøyaktig er at det er store geografiske forskjeller, og ulikt antall butikker fra de ulike kjedene representert i en rute. Allikevel utgjør distribusjonskostnadene såpass stor del av Buers totale kostnader, samt at vi mener den er beslutningsrelevant. Vi forsøker derfor å inkludere det i kundelønnsomhetsmodellen på en mer nøyaktig men tidkrevende måte.

ABC i distribusjonen

Vi har valgt å dele distribusjonen i tre aktiviteter vist i figur 6.2.7. Salgssjåførene til Buer Godt Salg henter produktene på de regionale lagrene, for deretter å kjøre sine ruter og til slutt arbeidet med produktene i butikk.



Figur 6.2.7 Aktiviteter i distribusjonen

Hente på lager

Aktiviteten er nødvendig for å få produktene ut i butikkene, og foregår uavhengig av mengden produkter som skal fraktes ut til butikkene. Kostnadene til aktiviteten *hente på lager* ser vi

bort i fra i analysen, da verken tiden det tar å gjøre det eller selve aktiviteten drives av kunden og lar seg fordele.

Transport

Kostnaden til aktiviteten *transport* er frekvensbasert. Vi velger å dele inn transportaktiviteten i 22 underaktiviteter som representerer rutene. Vi ser oss nødt til å se bort i fra lønn- og personalkostnaden til salgssjåførene ettersom vi har delt inn aktivitetene slik vi har. Grunnen er at det er vanskelig å vite hvor mye av tiden salgssjåførene sitter i bilen under hver rute, da det kan oppstå uforutsette situasjoner i trafikken. Tiden i bil er heller ikke noe som gir direkte merverdi for kunden, og derfor blir det irrelevant å fordele denne kostnaden mot kundene.

Vi forutsetter videre at samme mengde ressurser går med hver gang en rute kjøres og uttrykker et gjennomsnitt av kostnaden til hver underaktivitet som blir aktivitetskostnaden. For å finne kostnaden per kostnadsdriverenhet må vi dele kostnaden til transport på antall km knyttet til den enkelte ruten. Kostnaden per kostnadsdriverenhet multipliseres med det antall km som hver kunde opptar av hver rute. Summen gir kundens samlede ressursforbruk av transporten i en periode på ett år. Det blir derimot vanskelig å finne en logisk inndeling av antall km fra regionallager til første butikk og mellom butikkene da plassering mellom kjedene er forskjellig.

Det som skaper kostnadsforskjeller for hver kunde er antall km sjåførene må kjøre for å komme til hver butikk. Den merkostnaden knyttet til å kjøre rutene med lengre avstand og færre butikker er ikke noe som pålegges kunden. Hvis de hadde pålagt merkostnaden til kunden ville resultatet blitt at en kunde på en usentral rute A drev mer kostnader enn en kunde på en sentral rute B. I kalkylen ville det kommet frem som at kunde i rute A var mindre lønnsom enn kundene i rute B. For å jevne ut forskjellen kunne kjeder med flere butikker med usentral beliggenhet betale en høyere pris for produktene, slik at kostnadene dekkes. Selv om transportkostnaden påvirker lønnsomheten i dag, har ikke kundene et alternativ med tanke på distribusjon. På bakgrunn av dette og vanskeligheten med å fordele km per kunde, velger vi å ikke inkludere aktiviteten *transport* i modellen.

Butikk

Kostnadene i *butikk* vil variere fra kunde til kunde gjennom blant annet størrelse på butikkene og produktmengde. Enkelte kunder kan kreve mer tid av selgeren når de er i butikk, men den

mest utslagsgivende faktoren vil være type butikk og størrelsen på butikken. Det vil si at siden de har hovedvekt av NorgesGruppen-butikker i sine ruter har de mest sannsynlig en større andel av Meny og Ultra, enn Coop sine hypermarked. På bakgrunn av at NorgesGruppen har en større andel store butikker og at Buer har hovedvekt av deres butikker, vil de bruke mer tid hos NorgesGruppen. Det er i midlertidig vanskelig å finne nøyaktige målinger på variasjonene, men siden det er en aktivitet på kundenivå vil vi forsøke å inkludere kostnadene til *butikk* i modellen.

Vi ser det hensiktsmessig å bruke varighetsbaserte kostnadsdrivere slik at vi kan måle hvor lang tid hver butikk beslaglegger av tiden (Hoff et al. 2005). Aktiviteten kan ytterligere inndeles i tre underaktiviteter, «pakke ut i butikk», «ta med retur» og «justere kategori», som er relativt homogene aktiviteter da samtlige drives av tiden. Det er problematisk å fordele tidsbruken, de enkelte aktivitetene forbruker da det ikke er en gitt standard tid brukt per underaktivitet. Denne utfordringen gjør at vi bryter med kravet om separabilitet i ABC-kalkulasjonen, samtidig som det vil være komplisert og kostnadskrevende. Noe av kritikken rettet mot ABC oppstår dermed her, og vi ser det hensiktsmessig å forenkle metoden og istedenfor utføre tidsdrevne ABC i samsvar med teorien til Kaplan og Anderson (2004).

En viktig oppgave for å fordele kostnaden på kunden er å identifisere kundedreven ressursbruk. Dette kan resultere i at vi må måle kostnadene på tvers av ulike aktiviteter, som vi gjør ved å bruke en TDABC tilnærming. Forstår vi denne ressursbruken er det mulig å styre kostnadene (Bjørnenak et al. 2005). Da en TDABC tilnærming fordeler ressursene direkte til kostnadsobjektet, slipper vi å gå veien om aktivitetene som vi måtte gjort ved en ABC tilnærming. Dette vil forenkle prosessen noe.

Tidsdrevne- ABC i aktiviteten butikk

Det er salgssjåførene som utfører aktivitetene i *butikk*, og de er derfor også ressursen vi ønsker å fordele. Dette vil vi gjøre ved å finne en estimert timespris på en salgssjåfør. For å gjøre det må vi finne den reelle kostnaden til ressursen som er gjennomsnittlig årslønn.

Tabell 6.2.3 Gjennomsnittlig årslønn og total kostnad per år for en salgssjåfør

	Salgssjåfør
Gjennomsnittlig årslønn	352 655
Total kostnad per år	470 944

Det fremkommer av tabell 6.2.3 at en total kostnad per år til en salgssjåfør er kr 470 944 etter å ha inkludert arbeidsgiveravgift, bevegelige helligdager, feriepenger, pensjonskostnadene, mobil, bil og bilkostnader. Dette tilsvarer en total kostnad på kr 8 806 653 for 18,7 årsverk.

Estimere kostnad per enhet av kapasiteten

En vesentlig del av TDABC er å estimere den praktiske kapasiteten til ressursen, og estimere kostnaden per enhet av kapasiteten. Den praktiske kapasiteten finner vi etter at tidsbruk til andre aktiviteter er skilt ut, og antar at denne utnyttes fullt ut, og at ressursene dermed ikke har noe ledig kapasitet. For å finne den praktiske kapasiteten tar vi utgangspunkt i Cooper og Kaplan (1999) sin definisjon på dette, og setter opp en kalkyle. En kunde som bestiller standardprodukter uten å lage endringer skal ikke tillegges kostnader for ubenyttet kapasitet (Kaplan & Cooper 1998).

Tabell 6.2.4 Kalkyle for å beregne praktisk kapasitet

	Timer
Teoretisk kapasitet	2080
-Ubenyttet kapasitet	
-Ferie	200
-Lunsj	130
=Foreløpig praktisk kapasitet	1750
-Helligdager	
-Avspasering	
-Maskinhavari	
-Dopause	
-Røykepause	
=Praktisk kapasitet	?

Tabell 6.2.4 viser hvordan den praktiske kapasiteten kan beregnes. Ferie har vi kommet frem til ut fra at de har en arbeidsuke på 40 timer og ferie i fem uker, og lunsj er basert på 30 minutter fem dager i uken i 52 uker. Dette er de parameterne vi har mulighet til å beregne uten å ha kontakt med ansatte.

Oftest er det utgangspunkt i en arbeidsuke på 37,5 timers og fem uker ferie. Dette gir et årsverk på 1750 arbeidstimer (SSB: Variabeldefinisjon - Utførte årsverk 2014). Derimot består den teoretiske kapasiteten av den totale mulige tiden, selv om den ikke er reell. Vår teoretiske kapasitet blir derfor 2080 timer, med en forutsetning om 40 times arbeid i uken 52

uker i året. For å beregne den praktiske kapasiteten ut fra den teoretisk skal mange ulike faktorer inkluderes i tillegg til ferie og lunsjpause, eksempelvis avspasering og maskinhavari, samt de andre faktorene som er med i tabell 6.2.4 (Cooper & Kaplan 1999).

For å kartlegge tidsbruken kunne vi intervjuet ansatte slik som Kaplan og Anderson (2004) foreslår, men på grunn av tidsmessige begrensninger i studien har vi valgt å se bort i fra dette. I tillegg til at det er tidskrevende mener Kaplan og Anderson (2004) at det er svært ressurskrevende å gjennomføre slike intervjuer. De understreker også at ansatte ikke alltid har et objektivt syn på seg selv, og dermed overestimerer sin effektivitet.

På grunn av problematikken velger vi istedenfor å benytte oss av Kaplan og Anderson (2004) sin tommelfingerregel som sier at den praktiske kapasiteten består av 80-85 prosent av den teoretiske kapasiteten. Med dette utgangspunktet vil den praktiske kapasiteten som salgssjåføren har til rådighet i vårt tilfelle bli 1664 timer ($2080 * 0,80$) og totalt 31 117 timer. Ved å ta utgangspunkt i de totale kostnadene for alle salgssjåførene gir det en timespris på kr 283 ($8\ 806\ 653 / 31\ 117$).

Estimere tidsbruk per aktivitet

Etter å ha estimert kostnaden per enhet av kapasiteten, anslås videre tiden det tar å gjennomføre hver type aktivitet (Kaplan & Anderson 2004). Ved å sammenstille tidsbruk per kunde med kostnad per tidsenhet blir det enkelt å estimere den kunderelaterte kostnaden. Butikkens utseende har, som sagt, betydning for hvor lang tid en salgssjåfører bruker i butikken og tidsbruk per kunde vil derfor variere.

Fra teorien husker vi at det som forenkler prosessen i forhold til en ABC-kalkulasjon er å sette opp en tidslikning (Kaplan & Anderson 2004) hvor butikkene segmenteres etter eksempelvis store og små butikker. En måte å estimere tidsbruk i butikkene vil være å sette opp en estimert tid for aktivitetene «pakke ut i butikk», «ta med retur» og «justere kategori» i små butikker, da dette er et minimum uansett størrelse. Estimatenes summeres og kostnadene i butikk vil være enkelt å finne. Eksempelvis kan en tidslikning, hvor tiden de ulike aktivitetene tar er henholdsvis 3,2 og 7 minutter, se ut som følger:

Tid i butikk = 3 (+ 2 hvis stor butikk) + 2 (+ 2 hvis stor butikk) + 7 (+ 4 hvis stor butikk).

Denne likningen summeres så videre med timesprisen for en salgssjåfør. En tidslikning er en enkel metode å benytte og den er enkelt å oppdatere om det skulle komme flere underaktiviteter i *butikk*. Måten vi har satt opp tidslikningen på vil ikke få helt tydelig frem kostnadsforskjellene mellom alle butikkene, og kostnadsforskjellene mellom kjedene kommer derfor ikke tydelig frem da det også finnes butikker som ikke vil passe i klassifiseringen «liten» og «stor».

En mer nøyaktig, men mer tidkrevende, metode å registrere tidsbruken på er at salgssjåførene selv registrerer dette for aktiviteten mot den enkelte kunden. De kan eksempelvis registrere tidsbruken fire ganger i året per butikk på vilkårlige tidspunkt for å finne et gjennomsnitt som gir en standardtid per butikk. Standardtidene for hver butikk i en kjede må deretter legges sammen. Med en kostnadsdriver som er tid vil en kostnadsdriverenhet på én time koste kr 283.

Slik vi ser det, er det er den enkleste metoden å registrere tidsbruken å sette på en stoppeklokke før de går inn i butikken, og stoppe den når de er tilbake i bilen. Deretter kan den gjennomsnittlige tiden registreres i en tabell som summerer tid i hver kjede per rute. Selv om det er noe ekstra arbeid på de turene hvor dette må registreres, ser vi det ikke som svært tidkrevende for salgssjåførene å utføre dette, og det er forbundet lite målkostnaden med registreringen. Det er derimot en risiko for at det kan bli målefeil ved at de glemmer å registrere tidsbruken. Da kan nøyaktigheten reduseres, og dette kan igjen gi høyere feilkostnader. Likevel mener vi at dette ikke vil ha stor betydning, da de bør operere med et gjennomsnitt.

Utlede kostnadsdriverrater

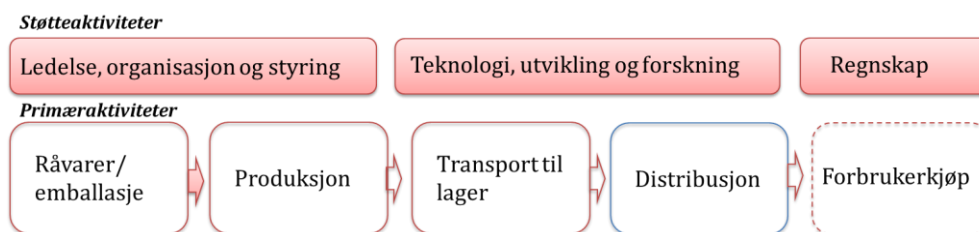
Når kostnad per enhet av kapasiteten og tidsbruk per aktivitet er estimert, kan i følge Kaplan og Anderson (2004) standardene brukes for å tildele kostnader til kostnadsobjektet ved å multipliseres. Den totale tiden en salgssjåfør er i butikk multipliseres med kr 283.

Alternativkostnaden til distribusjonen

Vi velger å stille oss spørrende til om distribusjonen bidrar til kundetilfredsstillelse gjennom å tilføye merverdi til produktene, eller om distribusjonen kun forbruker ressurser. Slik vi ser det

bidrar distribusjonen til å opprettholde mål og krav om ferskhetsgrad, og så lenge Buer kan vise til vekst og kategorivekst for butikkene mener respondenten i Buer at butikkene oppfatter distribusjonen som merverdi. Vi er derimot ikke sikre på om det er betydningsfullt for kundene hvem som er innom, og ser det hensiktsmessig å vurdere alternativkostnaden til distribusjonen. En strategisk vurdering vil derfor være om de burde outsource distribusjonen, da det er en alternativ måte å forbruke ressursene på. Grunnen til at vi hensyntar dette, er at det i følge Hoff (2009) er viktig å inkludere merverdien som strategien forutsetter i en vurdering av et outsourcingalternativ. Det er mye særkostnader forbundet med distribusjonen. Det vil si at dersom vil denne delen av verdikjeden hadde blitt outsourcet ville totalkostnadene blitt redusert.

6.2.5 Støtteaktiviteter



Figur 6.2.8 Støtteaktiviteter i verdikjeden til Buer

Buers støtteaktiviteter fremkommer i figur 6.2.8. Ressursene til støtteaktiviteter knyttes sjeldent, i følge Hoff (2009), direkte til kundene. En grunn til dette mener Cooper og Kaplan (1999) er at mange vurder salg-, administrasjon- og markedsføringskostnader som faste, noe som også er tilfelle i Buer. Cooper og Kaplan mener i et slikt tilfelle at de kunderelaterte kostnadene vil være skjulte og at det vil være verdifullt å relatere dem til kunder fordi kunder benytter seg av ressursene i ulik grad (Cooper & Kaplan 1999). Buer sine støtteaktiviteter utgjør teknologi, utvikling og forskning, ledelse, organisasjon og styring, samt regnskap.

I *Teknologi, utvikling og forskning* foregår hovedvekten av aktivitetene mot sluttforbruker gjennom forbedring og utvikling av produkter. Teknologi innebærer forenkling og effektivisering i produksjonsprosessen. Selv om dette indirekte har en positiv innvirkning på kundene gjennom bedre produkter, er det en vanskelig kvantifiserbar kostnadsdriver for denne aktiviteten. Det er vanskelig å relatere effekten av forsknings- og utviklingsaktiviteter til de enkelte produktene, og derfor også til kunden. Vi konkluderer med at kostnaden ikke er drevet

av kunden. Av den grunn er de ikke beslutningsrelevante i denne sammenheng, og det er ikke hensiktsmessig å inkludere teknologi, utvikling og forskning i modellen.

Buer er en liten organisasjon hvor ledelsen har et bredt spekter av oppgaver. Aktivitetene knyttet til *Ledelse, organisasjon og styring* utføres i stor grad av daglig leder og salgssjef, samt at regionssjefene står for en del. *Ledelse, organisasjon og styring* består av mange ulike administrative underaktiviteter. Vi kan blant annet nevne «styring», «rekruttering», «rapportering», «kontraktsforhandlinger», «personalhåndtering», «HR», «økonomistyring», «butikkstøtte» og «markedsføring». Videre vil vi anta, på bakgrunn av primærdata fra intervjuene, at følgende underaktiviteter direkte kan relateres til kunden; «kundemøter», «rapportering», «kontraktsforhandlinger», «butikkstøtte» og «markedsføring».

Regnskap består i hovedsak av følgende aktiviteter: «bokføring», «lønn» og «fakturering». Det er ekstern regnskapsfører i Presis ars AS som utfører aktivitetene i *regnskap* og de hadde i 2013 en timespris på kr 600 eksklusiv merverdiavgift. «Bokføring» og «lønn» er fellesaktiviteter og kostnadene vil således være faste og pågår uavhengig av kunden. Derimot er «fakturering» en kundedreven aktivitet som benyttes i ulik grad ettersom kunden bruker ulike faktureringssystem som krever forskjellig tidsbruk.

Det er variasjon i kundekostnadene i de nevnte underaktivitetene, og på grunnlag av det er vi enig med Helgesen (1999) om at de kunderelaterte aktivitetene bør inkluderes i analysen, da målet er å beregne den reelle kundelønnsomheten. Vi ser det hensiktsmessig å fordele kostnadene tilknyttet underaktivitetene til støtteaktiviteter i tre grupper; salg og administrasjon, markedsføring samt regnskap.

Salg og administrasjon

Definisjon av aktiviteter

De kunderelaterte kostnadene i salg og administrasjon består av «kundemøter», «rapportering», «kontraktsforhandlinger» og «butikkstøtte» som har til hensikt å følge opp kunder samt tilfredsstille deres ønsker og behov. Slik vi har forstått det ut fra respondentene, er det ulik praksis i forhold til bruk av tid til slike aktiviteter.

«Noen kunder krever enormt med rapportering, oppfølging, faste møter osv., mens en annen kunde nesten ikke krever noen ting og vi kan kun ta en telefon to ganger i året.»

(Respondent Buer)

Kostnadene til salg og administrasjon utgjør en betydelig del og vil ha signifikant innvirkning på lønnsomheten. Vi har ikke klart å regne ut totale kostnader tilknyttet aktivitetene. I det følgende vil vi gå nærmere inn på underaktivitetene knyttet til «kundemøter», «rapportering», «kontraktsforhandlinger» og «butikkstøtte» som er fremstilt i tabell 6.2.5.

Fordeling av kostnader til aktiviteter og valg av kostnadsdriver

Tabell 6.2.5 ligger til grunn for vurderingen i valg av kostnadsdriver og fordeling av kostnader til aktivitetene.

Tabell 6.2.5 ABC- tilnærming på aktiviteter på kundenivå

Aktiviteten i "Salg og administrasjon" på kundenivå						
Kundedrevne aktiviteter	Underaktiviteter	Kostnadsdriverne	Kostnad	Kostnad pr. kostnadsdriveren	Frekvens	Sum aktivitetskostnad
Kundemøter	Arbeidskraft, Transport, Forberedelser	Antall timer, Antall km, Antall timer,	?	?	?	?
Rapportering	Arbeidskraft, IT-kostnader, Kontorrekvisita, Telefonsamtaler	Antall timer, Periode, Periode, Antall telefonsamtaler,	?	?	?	?
Kontraktsforhandlinger	Arbeidskraft, Transport, Forberedelser	Antall timer, Antall km, Antall timer	?	?	?	?
Butikkstøtte	Arbeidskraft, Transport, Forberedelser, Telefonsamtaler	Antall timer, Antall km, Antall timer, Antall telefonsamtaler,	?	?	?	?

«Kundemøter» og «kontraktsforhandlinger» er relativt like aktiviteter med tanke på like underaktiviteter. Som vist i tabell 6.2.5 i første rekke er «arbeidskraft», «transport» og «forberedelser». Kostnadsdriverne for underaktivitetene varierer fra antall timer til antall km. Grunnet ulik adferd hos kundene vil lengden på møtene og kontraktsforhandlingene variere. Vi ser det derfor lite passende å estimere en gjennomsnittskostnad på et kundemøte, som Hoff (2009) gjør, for så å multiplisere med antall kundemøter. For det første vil det for oss bli komplisert å beregne antall km og antall timer som i gjennomsnitt benyttes per time og for det andre vil en kunde som benytter seg av mindre tid, se mindre lønnsomme ut enn de egentlig er, noe som ikke er hensikten med modellen vår. Det er derfor rimelig å tro at en varighetsbasert kostnadsdriver bedre skiller mellom bruk av ressursene. For å finne kostnaden til kostnadsdriverenhet på én time, må vi finne en kostnad per km og en kostnad per time. Da

må hver km og hver time registreres for hver kunde. Det vil være mulig å finne kostnaden knyttet til arbeidskraft, derimot blir km kostnaden mer komplisert. Videre ser vi det ikke mulig å skille ut ressursbruken knyttet til transport og forberedelser fra ressursbruken fra andre kostnadsgrupper som vist i tabell 6.2.5. Vi får dermed et separabilitetsproblem og bryter med ABC-tilnærmingens krav.

Underaktivitetene til «rapportering» er i hovedsak «arbeidskraft», «IT-kostnader», «kontorrekvisita» og «telefonsamtaler». Også her vil kostnadsdriverne variere, og vi antar at de i hovedsak vil være antall timer, periode og antall telefonsamtaler. «Butikkstøtte» gjennomføres av regionssjefene, og er blant annet problemløsning for kunde i butikk. Da Buer er en liten organisasjon og på bakgrunn av at regionsjefene er ansatt i Buer, ser vi det som en aktivitet i Buer og ikke Buer Godt Salg, selv om det kunne vært naturlig da det er en innsatsfaktor for deler av distribusjonen. Underaktivitetene har vi delt inn i arbeidskraft, transport, forberedelser og telefonsamtaler, og driverne vil være antall timer, antall telefonsamtaler og antall kilometer. På tilsvarende måte som i «kundemøter» og «kontraktsforhandlinger» vil heller ikke være mulig å skille ut ressursbruken til «rapportering» eller «butikkstøtte». Vi bryter også her med ABC-tilnærmingens krav om separabilitet.

ABC-metoden forutsetter, i tillegg til separabilitet, at forbruket av aktiviteten kan beskrives i én faktor, og da som oftest varighet (Bjørnenak et al. 2005). Da underaktivitetene i salg- og administrasjonsaktivitetene drives av ulike kostnadsdrivere mener vi, med utgangspunkt i diskusjonen av aktivitetene over, at vi bryter med homogenitetskravet da vi har både varighetsbaserte og frekvensbestemte kostnadsdrivere. For å løse det problemet må det benyttes en felles kostnadsdriver. Det resulterer i at vi må måle kostnadene på tvers av ulike aktiviteter.

Vi har ikke lyktes med å finne en felles kostnadsdriver for «transport», «arbeidskraft», «IT», «kontorrekvisita» og «telefonsamtaler». Hensyntatt diskusjonen over ser vi det mest hensiktsmessig å bruke tid som kostnadsdriver for samtlige aktiviteter, og vi forenkler prosessen ved å gjennomføre en TDABC. For å komme frem til en estimert timespris følger vi samme fremgangsmåte som i distribusjonen.

Tidsreven ABC i salg og administrasjon

Da salgssjefen og daglig leder står for aktivitetene «kundemøter», «rapportering» og «kontraktsforhandlinger» gjør vi en samlet TDABC for alle tre da kostnadsdriverraten vil bli den samme. For å fremstille det for Buer, slik at de forstår omfang av de ulike aktivitetene, deles de inn som egne poster i modellen vi illustrerer i del 3 av analysen. For «butikkstøtte» gjør vi en egen TDABC da det er en annen ressurs som skal fordeles, og kostnadsdriverraten blir dermed en annen.

Med tid som kostnadsdriver vil det være relevant å vurdere totale lønn- og personalkostnader knyttet til de menneskelige ressursene som utfører dette arbeidet. Vi har fått informasjon fra respondenten om at salgssjefen står for 90 prosent av arbeidet og daglig leder supplerer med 10 prosent knyttet til aktivitetene «kundemøter», «rapportering» og «kontraktsforhandlinger».

«Kundemøter», «rapportering» og «kontraktsforhandlinger»

For å fordele ressursene må vi finne en estimert timespris på salgssjefen og daglig leder.

Tabell 6.2.6 årslønn og total kostnad per salgssjef og daglig leder i året

	Salgssjef	Daglig leder
Årslønn	720 000	1 467 000
Total kostnad per år	1 058 796	2 122 868

Tabell 6.2.6 viser salgssjef- og daglig leders totale kostnader per år.

Estimere kostnad per enhet av kapasiteten

Basert på den totale kostnaden for ressursene vil en timespris på salgssjefen være kr 636 (1 058 796/ 1664) og en timespris på daglig leder vil være kr 1276 (2 122 868 /1664) når en praktisk kapasitet på 1664 timer legges til grunn.

Estimere tidsbruk per aktivitet

En tidslikning i eksempelvis «kundemøter» kunne blitt laget ut fra tiden den minst krevende kunden bruker i et møte med tillegg for de tre andre kundene. Hvis vi antar at kunde B er den minst krevende, og at Buer har estimert et kundemøte med denne kunden til å vare én time, og at de har estimert at kunde A krever to timer ekstra, kunde C krever én time ekstra og kunde D krever 30 minutter ekstra, vil en tidslikning se ut som følger:

Tid i kundemøte = 1 + (2 hvis kunde A)
+ (1 hvis kunde C)
+ (0,5 hvis kunde D)

Tilsvarende kan gjøres for «rapportering» og «kontraktsforhandlinger».

Tidslikningene vil ikke fange opp andre faktorer som påvirker aktivitetene, som eksempelvis forberedelser og transport. Forberedelser er noe vi antar varierer mye fra gang til gang, fra kunde til kunde og fra år til år, og på grunn av variasjonene i tidsbruk ser vi det mest nøyaktig om salgssjefen og daglig leder selv registrerer tidsbruken for aktiviteten mot den enkelte kunden gjennom hele året. Da inkluderes all tid som går med til kunden i form av forberedelser, selve tiden til aktiviteten samt transport. Vi ser det ikke hensiktsmessig å bruke et gjennomsnitt.

Slik vi ser det er det to metoder for å registrere tidsbruken. Det første er manuell registrering der de gjennom et år noterer antall timer forbrukt på hver kunde. Det er lite tidkrevende og det er forbundet lite målkostnaden med dette, men derimot er det en risiko for at det kan bli målefeil. Det er enkelt å glemme å notere tidsbruken og nøyaktigheten vil derfor reduseres, som igjen gir høyere feilkostnader. Et bedre alternativ, slik vi ser det, vil være å registrere denne tidsbruken elektronisk, som koder i timeregistreringssystem. Da kan det være ulike koder for hver av aktivitetene som kan relateres til en kunde mot et «kundenummer». Dette vil øke nøyaktigheten da registreringen vil inngå som en del av den daglige rutinen. Da salgssjefen og daglig leder har fast lønn er det sannsynlig at de ikke har et slikt timeregistreringssystem i dag, men vi forutsetter at det ikke er høye kostnader forbundet med å endre dagens system, og det vil derfor ikke være store kostnader forbundet med å registrere tidsbruken på denne måten.

Utlede kostnadsdriverrater

En kostnadsdriverrate bestående av 90 prosent av salgssjefens timekostnad og 10 prosent av daglig leders timekostnad, vil tilsvare kr 700 ($636 \cdot 0,9 + 1276 \cdot 0,1$).

«Butikkstøtte»

Det er de tre regionsjefene som utfører aktivitetene i «butikkstøtte», og for å finne en estimert timespris på en regionssjef må vi finne den reelle kostnaden som er gjennomsnittlig årslønn.

Tabell 6.2.7 Gjennomsnittlig årslønn og total kostnad per regionsjef

	<u>Regionsjef</u>
Gjennomsnittlig årslønn	495 000
Total kostnad per år	661 036

Tabell 6.2.7 viser en total kostnad per år på kr. 661 036 som totalt utgjør kr 1 983 108 for tre regionsjefer (661 036 * 3).

Estimere kostnad per enhet av kapasiteten

Den totale kostnaden for tre regionssjefer gir en timespris på kr 397 (1 983 108/ 4992) ved å legge til grunn en praktisk kapasitet på 1664 timer per regionssjef.

Estimere tidsbruk per aktivitet

En tidsligning vil her kunne se ut på samme måte som for aktivitetene «kundemøter», «rapportering» og «kontraktsforhandlinger», men av samme argumenter som over ser vi det som mest nøyaktig om også regionssjefen selv registrerer tidsbruken for aktiviteten mot den enkelte kunden gjennom hele året. Registreringsmetodene vil, slik vi ser det, være de samme som daglig leder og salgssjefen har til rådighet.

Utlede kostnadsdriverrater

Utleidingen gjøres også her på samme måte som beskrevet under distribusjonen.

Markedsføring

Markedsføring består av flere aktiviteter, og vi vil videre inndele markedsføring i to aktivitetsgrupper. Den første gruppen består av den generelle markedsføringen som er rettet mot sluttforbruker av produktene. Dette kan være demo i butikker, reklameannonse og diverse andre salgskostnader. Den generelle markedsføringskostnaden utgjorde i 2013 kr 738 970, og bestod av 1,06 prosent av omsetningen. Etersom aktiviteten er rettet mot sluttforbruker vil typisk en kostnadsdriver være enten sluttforbruker eller produktet i seg selv. En fordeling av

kostnaden på en sluttforbruker eller et produkt ville vært vilkårlig, og dermed blitt unøyaktige. Vi anser denne kostnaden som en felleskostnad. På bakgrunn av det og at målgruppen er sluttforbruker ser vi den generelle markedsføringskostnaden som irrelevant i forhold til vår beslutning.

Den andre markedsføringsaktiviteten er den vi omtalte i kapittel 2.2, «Joint Marketing». I 2013 utgjorde «Joint Marketing» 3,24 prosent av omsetningen, som tilsvarer kr 2 265 824. I motsetning til den generelle markedsføringsaktiviteten fremkommer «Joint Marketing» på faktura fra kjedene, og summen varierer fra kunde til kunde avhengig av kontrakt, noe som tilsier at kostnaden er en særkostnad. Siden det er diskusjon hvorvidt denne kostnaden gir avkastning i form av faktisk markedsføring, anser vi det nyttig å spesifisere denne kundekostnaden, da det er en av de største kundekostnadene utenom direkte materialer. Aktiviteten er på kundenivå og er derfor beslutningsrelevant. På grunn av omfang har den også signifikant innvirkning på lønnsomheten. Det er videre rimelig å anta at aktiviteten vil være enkel å registrere med stor nøyaktighet for Buer. «Joint Marketing» skal på bakgrunn av dette inkluderes i modellen.

Regnskap

To av kundene deres benytter seg av et EDI-system som gir mye besparelser og kontinuerlig innbetalinger. De resterende kundene har ukentlig fakturering og er derfor mer kostnadskrevende, da det beslaglegger mer tid på grunn av mer manuelt arbeid. I tillegg kommer det pålegg på konvolutter og porto. Vi ser faktureringskostnaden som en særkostnad og vi ser det derfor relevant å inkludere den i modellen. Følgelig vil tallene som fremkommer videre ta utgangspunkt i en normalmåned i 2014 på 30 dager.

Etter noen estimeringer, vist i tabell 6.2.8, har vi beregnet at det i en normalmåned sendes 1111 papirfakturaer og 5007 EDI-fakturaer til kjedene.

Tabell 6.2.8 Estimert antall sendte papir- og EDI faktura til kjedene i en normalmåned

<i>en normal måned</i>	
Antall dager	30
Papirfaktura per dag	37
Papirfaktura per mnd	1111
EDI faktura per dag	167
EDI faktura per mnd	5007

Definisjon av aktiviteter

«Fakturering» består av fire underaktiviteter; «å bokføre faktura», «frankere», «legge i konvolutter», «å poste». Etter samtale med ansvarlig regnskapsfører fikk vi opplyst at de registrer tidsbruken på fakturering, men skiller ikke videre på tidsbruk mellom kundene. Det krever derfor ikke ekstrakostnader å finne tidsbruken knyttet til fakturering, men derimot krever det ekstra arbeid for å fordele tidsbruken mot hver enkelt kunde. I tabellen 6.2.9 kommer det frem at det blir brukt i underkant av 20 timer per måned på alle aktivitetene i fakturering. Videre meddelte regnskapsfører at av denne tiden bestod fire timer med arbeid for EDI og resten på papirfaktura. Det er av naturlige grunner til at størstedelen av tiden går til papirfaktura da det krever mye manuelt arbeid, både med bokføringen og tiden det tar å legge fakturaene i konvolutter, frankere og levere i posten. Samtlige av aktivitetene drives derfor naturlig av tiden det tar å ferdigstille en faktura og har dermed varighetsbaserte kostnadsdrivere.

Tabell 6.2.9 Estimert tidsbruk på aktiviteten fakturering i en måned

Estimert tidsbruk med fakturering		
<i>minutter per dag</i>	<i>minutter i mnd</i>	<i>timer i mnd</i>
39,49	1184,8	19,75

Da deres regnskapsfører inkluderer alle aktivitetene under ett med «bokføring av faktura», vil vi forenkle arbeidet med fordeling, og tar utgangspunkt i det samme. Dette er i tråd med kravet ABC stiller til homogenitet da underaktivitetene nå grupperes etter tid, som er det som bestemmer kostnaden. Hvis vi ikke hadde sett underaktivitetene under ett ville det blitt komplisert å inndele tidsbruken til hver enkelt aktivitet til hver kunde. I tillegg hadde det beslaglagt mye av tiden til regnskapsfører, noe som ville blitt en ytterligere kostnad for Buer,

som igjen ville påvirket lønnsomheten. På bakgrunn av overnevnte, ser vi derfor alle aktivitetene under ett og tar utgangspunkt i total tidsbruk per måned.

For å finne en kostnadsdriver på de varighetsbaserte aktivitetene ser vi det hensiktsmessig å finne en arbeidskostnad per faktura. For å ferdigstille en EDI- og papirfaktura tar det henholdsvis 0,04 og 0,8 minutter. I prinsippet kan tiden multipliseres med antall fakturaer, men vi ser det mer anvendelig å finne en estimert arbeidskostnad per faktura. Vi har tatt utgangspunkt i timesprisen til Presis ars AS på kr 600. Da vi vet at de bruker henholdsvis fire timer på EDI faktura og 16 timer på papirfaktura per måned, fikk vi etter våre beregninger en kostnad per EDI faktura på kr 0,48 og kr 8,64 per papirfaktura, som vist i tabell 6.2.10.

Tabell 6.2.10 Arbeidskostnad per faktura i en normalmåned

Arbeidskostnad per faktura	
EDI arbeid (4t mnd)	2400
Antall EDI per måned	5007
Kostnad per EDI faktura	0,48
Papir arbeid (16 t mnd)	9600
Antall papirfaktura per måned	1111
Kostnad per papirfaktura	8,64

Det som derimot må hensyntas til fakturering er tilleggskostnader som systemkostnader, porto, ark og konvolutter. Dette er frekvensbasert og kostnadsdrivere vil derfor bli antall enheter medgått. Kostnaden per kostnadsdriverenhet vil derfor være prisen Presis ars AS tar på utleggene. Det var følgelig dagsaktuelle satser på porto, kr 0,80 per ark og kr 8 per konvolutt. Det vil si at totale kostnader per papirfaktura eksklusiv arbeidskraft utgjør kr 18,8, med utgangspunkt i dagens sats på porto per 20 gram brev på kr 10 (*Prisliste frimerker A-Prioritert 2014* 2014). EDI har også tilleggskostnader til webhotell på kr 750 per måned, som er fast beløp og en systemkostnad per faktura på kr 2. Da kostnadene til webhotell er en fast felleskostnad, ser vi bort fra den i analysen.

Tabell 6.2.11 Estimer tilleggskostnader per EDI- og papirfaktura

Enhetskostnad	
TILLEGG EDI	2
TILLEGG PAPIR	18,8

Vi vil ta utgangspunkt i enhetskostnaden fremvis i tabell 6.2.11 og ser kostnadsdriveren for tilleggskostnadene til fakturering som «antall fakturaer».

Vi mener vi har forenklet faktureringskostnaden per faktura, slik at den enkelt kan registreres. Nyttien vil derfor overstige kostnaden for denne aktiviteten.

Visualisert modell for kundekostnader

Av kostnadsanalysen har vi funnet de kundedrevende ressursene i Buer sin verdikjede og vi kan med bakgrunn i det lage en kundekostnadsanalysemodell som vist i tabell 6.2.12.

Tabell 6.2.12 Visuell kundekostnadsanalyse for Buer

Kostnadsanalyse 2013	Kunde A	Kunde B	Kunde C	Kunde D
<i>Direkte materialer</i>				
Råmaterialer				
Emballasje				
SUM DIREKTE KUNDEKOSTNADER				
Aktivitetskostnader				
<i>Distribusjon</i>				
Kostnad i butikk				
<i>Andre kundekostnader</i>				
Kundemøter				
Rapportering				
Kontraktsforhandlinger				
Salgsstøtte				
Fakturering				
Joint Marketing				
SUM AKTIVITETSKOSTNADER				
SUM KUNDEKOSTNADER				

6.3 DEL 3 KUNDELØNNSOMHETMODELL

I del 2 av analysen har vi møtt på flere utfordringer og spesielt med tanke på å estimere kunderelaterte kostnader. Utfordringene samsvarer med Helgesen (1999) som understreker at estimering av inntekter lettere kan gjennomføres enn estimering av kunderelaterte kostnader, og at det er her hovedutfordringen ligger. Hvilke kostnader vi har klart å tilknytte hver kunde, og dermed inkludere i modellen, har i samsvar med Bjørnenak og Helgesen (2009) påstand blitt bestemt av Buer sin kostnadsstruktur. Vi vil i det følgende representere både vår visuelle modell for virksomhetens kundelønnsomhet og en modell med estimater.

6.3.1 Kundelønnsomhetsmodell

Beslutningssituasjonen, inntektsanalyse og kostnadsstrukturen i verdikjeden har gitt oss føringer for hvordan vi skal lage en kundelønnsomhetsmodell for Buer.

Tabell 6.3.1 Visuell kundelønnsomhetsmodell for Buer

Inntektsanalyse 2013	Totalt	Kunde A	Kunde B	Kunde C	Kunde D
Prosentfordeling omsetning					
Brutto salgsinntekter					
<i>Inntektsreduserende elementer:</i>					
Kjedebonuser					
Kampanjerabatter					
Retur/reklamasjon					
Betalingsbetingelser					
Antall purringer					
Leveringsbetingelser		Fritt levert	Fritt levert	Fritt levert	Fritt levert
= Korrigerte nettoinntekter					
Kostnadsanalyse 2013		Kunde A	Kunde B	Kunde C	Kunde D
<i>Direkte materialer</i>					
Råmaterialer					
Emballasje					
SUM DIREKTE KUNDEKOSTNADER					
Aktivitetskostnader					
<i>Distribusjon</i>					
Kostnad i butikk					
<i>Andre kundekostnader</i>					
Kudemøter					
Rapportering					
Kontraktsforhandlinger					
Salgsstøtte					
Fakturering					
Joint Marketing					
SUM AKTIVITETSKOSTNADER					
SUM KUNDEKOSTNADER					
KUNDELØNNSOMHET					
RESULTATGRAD					
RESULTATGRAD I KRONER					

Tabell 6.3.1 viser en visuell kundelønnsomhetsmodell for Buer. Modellen ble en dekningsbidragsmodell som hensyntar særinntekter og særkostnader med hver enkelt kunde. Resultatet fremstilles som både kunderesultat i kroner og resultatgrad per kunde i kroner og prosent. På denne måten kan de gruppere kundene etter grad av lønnsomhet som Bjørnenak og Helgesen (2009) understreker viktigheten av. Da kan Buer vurdere selv hvor avhengige de er av enkelte kunder.

6.3.2 Estimeringen av kundelønnsomhet

Til tross for at vi ikke har virkelige tall på kostnadsdriverenheter ønsker vi allikevel å gjøre et forsøk på å beregne kundelønnsomheten til Buer, på bakgrunn av kunnskap vi har tillagt oss om selskapet og deres kostnader, estimater og antagelser. Første steg blir å anslå aktivitetskostnadene som skal benyttes i selve kundelønnsomhetsmodellen.

Lønnsomheten avhenger av hvilket tidsintervall som legges til grunn (Helgesen 1999) og vi har tatt utgangspunktet i regnskapsåret 2013. Vi er innforstått med at historiske kostnader kan gi misvisende data, da det kan være ekstraordinære forhold som er lagt til grunn og gjør periodens kostnadsnivå lite representativt (Helgesen 1999). Til tross for innvendinger til historiske kostnader velger vi å legge det til grunn i modellen. Vi har brukt absolutte kroneverdier og prosenter.

Daglig leder har stipulert en fordeling per kjede både for andel av salg og kostnader, som vist i tabell 6.3.2. Salgprosentene er basert på salgsvolum og kostnadselementene består av kjedebonuser, rabatter, JM, salgskostnader som salgsledelse, møter, oppfølging, rapportering samt administrative kostnader til fakturering og ledelse.

Tabell 6.3.2 Kostnads – og salgsandel fordel på hver kunde

Per kunde	Kostnadsandel	Salgsandel
Kunde A	57 %	61 %
Kunde B	8 %	12 %
Kunde C	19 %	13 %
Kunde D	16 %	14 %

Vi har ikke fullstendig innsikt i bakgrunnen for beregningene av prosentfordelingene over. Derfor må vi videre anta at daglig leder, som har gjort beregningene, har best forutsetning for å estimere andelen riktig. Han har god kjennskap til selskapet og kundene, i tillegg har han erfaringer med hvilke kunde som opptar mest av deres tid gjennom møter, oppfølging, rapportering etc. Selv om det ikke er riktig å fordele kostnadene på hver kunde ut i fra denne fordelingen, gjør vi det likevel og stiller oss dermed kritiske til resultatene. Noen kunder kan med bakgrunn av denne prosenten få fordelt kostnader de ikke forårsaker eller tillegges mer tid enn de i realiteten bruker, som vil gi en kryss-subsidiering da vi pålegger samme prosent på flere kostnader.

For å få beregnet aktivitetskostnadene må vi gjøre noen hjelpeberegninger. I tabell 6.3.3 har vi estimert tid i butikk for en salgssjåfør med bakgrunn i en antagelse om at de bruker en standardtid på 15 min i hver butikk per rute, uavhengig av størrelse. Antall butikker har vi inndelt etter salgsandel i prosent.

Tabell 6.3.3 Estimert tid i butikk per kunde i ett år

Estimert tid i butikk per kunde

Dager i butikk per uke	2
Dager i butikk per år	104
Timer i en butikk per år	26

Gjennomsnitt antall butikker pr rute	65	Antall timer per butikk
Kunde A består av 61 %	39,65	1030,9
Kunde B består av 12 %	7,8	202,8
Kunde C består av 13 %	8,45	219,7
Kunde D består av 14 %	9,1	236,6

Videre har vi, etter data fra intervjuet med regnskapsfører, estimert antall EDI og papirfaktura per måned for hver kunde fremvist i tabell 6.3.4.

Tabell 6.3.4 Estimert antall EDI og papirfaktura i måned og år og prosent av totalen

Kunde	EDI		PAPIR	
	Antall	Prosent	Antall	Prosent
Kunde A	3809	76 %	151	14 %
Kunde B	0	0 %	496	45 %
Kunde C	1197	24 %	28	3 %
Kunde D	0	0 %	436	39 %
SUM MND	5007		1111	

I tabell 6.3.5 har vi sammenstilt antall timer forbrukt per aktivitet mot time- og enhetsprisene fra del 2 i analysen og antall timer i butikk vist i tabell 6.3.3. Antall faktura per år er estimert på bakgrunn av tabell 6.3.4 og ganget opp med 12 måneder. Antall timer til kundemøter, rapportering, kontraktsforhandlinger og salgssøtte er helt vilkårlige.

Tabell 6.3.5 Aktivitetskostnader til kundelønnsomhetsmodellen

Aktivitetskostnader basert på timer per år	Time/enhetspris	Antall timer/enheter	Kunde A	Kunde B	Kunde C	Kunde D
Distribusjonsnivå						
Butikk- kostnad	283					
Antall timer i butikk		1 690	1 031	203	220	237
Sum kostnad butikk			291 745	57 392	62 175	66 958
Kundenivå						
Kundemøter	700					
Antall timer kundemøter		27	10	4	5	8
Sum kostnader kundemøter			7 000	2 800	3 500	5 600
Rapportering	700					
Antall timer rapportering		50	20	6	13	11
Sum kostnader rapportering			14 000	4 200	9 100	7 700
Kontraktsforhandlinger	700					
Antall timer kontraktsforhandlinger		45	23	3	13	6
Sum kostnader kontraktsforhandlinger			16 100	2 100	9 100	4 200
Salgstøtte regionsjef	397					
Antall timer salgstøtte		40	15	8	7	10
Sum kostnader salgstøtte regionsjef			5 955	3 176	2 779	3 970
Fakturering	600					
Antall EDI-faktura		60 072	45 708		14 364	
Arbeidskostnad EDI	0,48		21 909	-	6 885	-
Tilleggskostnader EDI	2,00		91 416	-	28 728	-
SUM EDI KOSTNAD			113 325	-	35 613	-
Antall papirfaktura		13 332	1 812	5 952	336	5 232
Tilleggskostnader papirfaktura	18,8		34 066	111 898	6 317	98 362
Arbeidskostnad papirfaktura	8,64		15 657	51 430	2 903	45 209
SUM PAPIRFAKTURA KOSTNAD			49 723	163 328	9 220	143 571
Sum kostnader fakturering			163 048	163 328	44 833	143 571

På bakgrunn av tabell 6.3.5 har vi grunnlaget for å beregne kundelønnsomheten. I tabell 6.3.6 viser vi en estimert kundelønnsomhets, som gir kunderesultatet i kroner og resultatgrad i kroner og prosent.

Tabell 6.3.6 Estimert kundelønnsomhet i Buer

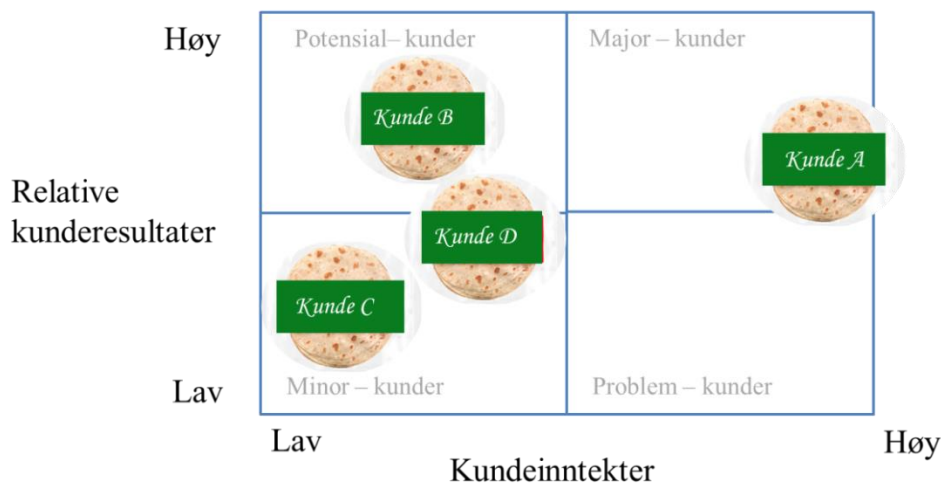
Inntektsanalyse 2013	Totalt	Kunde A	Kunde B	Kunde C	Kunde D
Prosentfordeling omsetning		61 %	12 %	13 %	14 %
Brutto salgsinntekter	83 258 304	50 787 565	9 990 996	10 823 580	11 656 163
<i>Inntektsreduserende elementer:</i>					
Kjederabatter	5 530 504	3 152 387	442 440	1 050 796	884 881
Kjedebonuser	5 960 619	3 397 553	476 850	1 132 518	953 699
Retur/reklamasjon	10 317	5 881	825	1 960	1 651
Antall purringer					
Betalingsbetingelser		1	30	1	30
Leveringsbetingelser		Fritt levert	Fritt levert	Fritt levert	Fritt levert
SUM KORRIGERTE NETTOINTEKTER	71 756 864	44 231 745	9 070 881	8 638 306	9 815 932
Kostnadsanalyse 2013					
		Kunde A	Kunde B	Kunde C	Kunde D
<i>Direkte materialer</i>					
Råmaterialer	15 984 585	9 750 597	1 918 150	2 077 996	2 237 842
Emballasje	3 971 966	2 422 899	476 636	516 356	556 075
SUM DIREKTE KUNDEKOSTNADER		12 173 496	2 394 786	2 594 352	2 793 917
Aktivitetskostnader					
<i>Distribusjon</i>					
Kostnad i butikk		291 745	57 392	62 175	66 958
<i>Andre kundekostnader</i>					
Kudemøter		7 000	2 800	3 500	5 600
Rapportering		14 000	4 200	9 100	7 700
Kontraktsforhandlinger		16 100	2 100	9 100	4 200
Salgsstøtte fra regionsjef		9 925	5 955	2 779	3 970
Fakturering		163 048	163 328	44 833	143 571
Joint Marketing	2 265 824	1 291 520	181 266	430 507	362 532
SUM AKTIVITETSKOSTNADER		1 793 337	417 041	561 994	594 530
SUM KUNDEKOSTNADER		13 966 834	2 811 827	3 156 346	3 388 447
KUNDERESULTAT I KRONER		30 264 911	6 259 054	5 481 960	6 427 485
RESULTATGRAD		59,59 %	62,65 %	50,65 %	55,14 %
RESULTATGRAD I KRONER		0,60	0,63	0,51	0,55

Vi lyktes med å beregne den estimerte kundelønnsomheten til Buer, vist i tabell 6.3.6, og har på bakgrunn av den dannet oss et bilde av hvordan kundelønnsomheten ser ut og kan dermed gå i gang med trinn fire i tabell 6.0, som går ut på å analysere lønnsomheten. Da har vi klart å besvare et av spørsmålene til Madsen og Stenheim (2014) om hvilke kunder som er lønnsomme. Etter våre beregninger er det kunde A som står for det største kunderesultat i kroner. Kundens resultatgrad har vi kommet frem til ved å se kunderesultat per kunde i prosent av brutto salgsinntekter per kunde. Resultatgraden i kroner viser oss at hver brutto salgskrone fra kunde A bidrar med 60 øre til dekning av varekostnader, ikke-fordelte kostnader, og fortjenesten (Hoff 2009). Det tilsvarende bidraget fra kunde B, C og D er henholdsvis 63 øre, 51 øre og 55 øre. Ut fra tallene over kan vi se at det er kunde B som i så måte er den mest lønnsomme kunden. Gitt at tallmaterialet stemte kunne vi konkludert med at kunde B var mest lønnsom og kunde C var minst lønnsom. Vi kan si oss enige med Helgesen (1999) om at høyere kundeinntekter enn relevante kostnader er optimalt. På bakgrunn av

modellen er det ingen av kundene som har negativt kunders resultat, og derfor heller ikke ulønnsomme. Resultatet viser i midlertidig at noen kunder er mindre lønnsomme enn andre.

Ut fra modellen ser vi at de kostnadene som har størst innvirkning på kundelønnsomheten er de direkte relaterte kostnadene som råvarer og emballasje og «Joint Marketing». Kostnadene utgjør naturlig nok en stor del da de er beregnet ut fra prosent omsetning per kunde og i virkeligheten blir nok fordelingen annerledes. Videre viser modellen ulike behov, krav og adferd hos hver enkelt kunde. Eksempelvis kommer det frem at Buer bruker mye ressurser på fakturering til kunde B og D i forhold til hvor stor omsetning de bidrar med. Denne ressursbruken skyldes papirfaktura. Ettersom kunde A sender 41 568 flere fakturaer i året enn kunde B, så er det bemerkelsesverdig at de har tilnærmet lik total fakturakostnad. Det tyder på at EDI- fakturering er en svært lønnsomt faktureringsalternativ. De resterende faktorene i modellen vil det være vanskelig å vurdere da de er basert på antagelser.

Figur 6.3.1 viser en klassifisering av de ulike kundene med bakgrunn i teorien fra kapittel 3 og med utgangspunkt i resultatene fra tabell 6.3.6.



Figur 6.3.1 Kundeklassifisering av Buers kunder

Inndelingen i figur 6.3.1 viser relative kunders resultater mot totale kundeinntekter for hver kunde. Figuren viser at kunde A er en typisk major-kunde hvor både relativt kunders resultat og kundeinntekt er over gjennomsnittlig bra, mens kunde B er en typisk potensial-kunde hvor relativt kunders resultat er over gjennomsnittlig bra, mens kundeinntekt er lavere enn

gjennomsnittlig (Helgesen 1999). Kunde B kan potensielt gi gode bidrag dersom omsetningen vil øke (Bjørnenak & Helgesen 2009), og har høyere marginer enn kunde A. I og med at Buer ikke har noen problemkunder, behøver de ikke gjøre noen drastiske tiltak mot noen av kundene for å endre lønnsomheten. Likevel kan grupperingen brukes til å strukturere den interne ressursbruken. Ved å strukturere ressursbruken, kan de fokusere på å gjøre de minst lønnsomme kundene mer lønnsomme. Antar vi at resultatene er representative for virkeligheten, bør Buer vurdere om de bør iverksette tiltak som kan gi bedre lønnsomhet på minor-kundene.

For å finne ut hvorvidt modellen kan brukes i beslutningssammenheng bør det i følge Helgesen (1999) vurderes om de historiske tallene er representative for fremtiden. På bakgrunn av historisk informasjon vil kundelønnsomhetsmodellen kun gi en ledetråd for fremtidige handlinger (Helgesen 1999). Derfor kan det stilles tvil til resultatene. Vi kan ikke trekke entydige konklusjoner om lønnsomhet basert på dette resultatet da modellen er deterministisk og representerer en forenkling av virkeligheten (Helgesen 1999).

Det vi midlertidig er sikre på er at modellen gir et bedre beslutningsgrunnlag en dagens tradisjonelle produktkalkyler. Vi mener vi har klart å gi Buer mer presis og nøyaktig informasjon tilknyttet kundekostnader, og at ved å benytte modellen, får de et mer kundefokus, noe som er nødvendig i dagens marked. Modellen har i noe grad inkludert ikke-finansielle tall som antall purringer. Ved å sammenligne slike ikke-finansielle tall mot hverandre, kan det inkluderes som en del av kundelønnsomhetsanalysen.

Som en avsluttende kommentar til modellen vil vi si at kundelønnsomhet er en kontinuerlig prosess (Madsen & Stenheim 2014) og derfor må samtlige tall justeres årlig etter korrigerte priser og kostnader. Vi ønsker igjen å poengtere Madsen og Stenheim (2014) sin vurdering fra teorien om at vi kan ha lagt til grunn et for kort tidsperspektiv for å beregne kundelønnsomheten. En vurdering av hele livsløpet ville mulig gitt et annet resultat.

Vurdering av kundeforholdene

Det vil ikke være mulig for oss å gjennomføre trinn fem og seks i tabell 6.0, men vi ønsker videre å gjøre en vurdering av kundeforholdet utover resultatene fra kundelønnsomhetsmodellen.

Selv om en kunde har lav inntjening sett fra modellens side, er det andre faktorer som vil påvirke den totale lønnsomheten, om denne kunden skulle forsvinne. Som en videre del av vår analyse ser vi det derfor hensiktsmessig å ta utgangspunkt i en *verdivurdering av enkeltkunder*, hvor vi vil vurdere eksterne virkningene av kundeforholdene. Strategiske ikke-kvantifiserbare faktorer som tiltrekning, læring og volum er eksempler på slike faktorer (van Raaij 2005). I følge Helgesen (1999) kan de eksterne virkningene oppfattes som bieffekter av beslutninger, og omfanget av bieffektene kan bli store. Det skilles mellom negative- og positive eksterne virkninger, og Helgesen (1999) mener at dersom slike virkninger ignoreres, kan lønnsomhetsbildet bli ufullstendig.

Hovedavtalen Buer har med noen store kjeder kan være en prestisjefaktor som kan føre til at de oppnår hovedavtaler med flere kjeder. En hovedavtale med NorgesGruppen gjør at Buer sine produkter er representert i store deler av deres butikker, og deriblant deres lavpriskjede, Kiwi. En stor konkurrent til Kiwi er Rema 1000, og de rivaliserer for å være den beste i lavpriskategorien. Hvis Kiwi-butikkene har produktene til Buer, vil det kunne gi en smitteeffekt på Rema. Hvis deres nåværende hovedavtaler kan tiltrekke seg flere og nye avtaler, vil det være en positiv bieffekt. Da vil produktene være tilgjengelige i flere butikker, og økt synlighet kan resultere i flere sluttforbrukere fra konkurrentene. Hvis det skjer kan Buer etablere større, langsiktige og lønnsomme kunderelasjoner. Smitteeffekt kan derfor være en bieffekt av beslutningen om å øke andelen hovedavtaler.

Vi ser for oss et tenkt scenario der en av kjedene kjøper opp konkurrenten, Ola Lompa. Et oppkjøp vil sannsynligvis svekke kontrakten Buer har med den kjeden, og salgsvolumet til samme kjede kan risikeres å bli redusert, eller i verste fall forsvinne helt. Det vil allikevel være nødvendig med produksjonen med maskinell bearbeiding, omstilling av maskinen og distribusjonen, som gjør at store deler av kostnadene fortsetter å løpe. Store kunder er viktige da inntektene fra høyt salgsvolum bidrar til å dekke store deler av de faste kostnader. Det vil si at om Buer mister kunde A, vil det i en periode være en risiko for at lønnsomheten svikter på grunn av at de faste kostnadene fortsetter å påløpe. Et eksempel vil være deres råmaterialer, som vi i analysen fant er faste i et perspektiv på ett år. Det vil si at kostnaden til råmaterialer for kunde A på kr 9 750 597, må dekkes gjennom omsetning fra andre kunder. Antageligvis har kjedene «oppsigelsestid» i sine kontrakter, som gjør at Buer ikke må ut på dagen, som betyr at noe av råmaterialkostnadene vil dekkes i løpet av ett år.

En positiv bieffekt av kunder med store volum, som kunde A, vil være at det gir handlingsrom i forhold til andre kunder. Da kan Buer øke servicenivået og gi bedre betingelser til de mer lønnsomme kundene.

Resultatene fra modellen viser at samtlige kunder er lønnsomme da inntektene overstiger kundekostnadene, som stemmer med Kotler (2007) sin definisjon fra teorien. Hvorvidt verdien av relasjonene er større enn kostnaden ved å opprettholde de, er et annet spørsmål.

Det er flere usikkerhetsmoment rundt relasjonene med kjedene. Rema sitt fokus på å oppnå langsiktige avtaler med leverandører gjennom oppkjøp, er en risikofaktor. En fordel er at de har en relasjon med Bunnpris som kan gjøre Buer lettere tilgjengelige i deres butikker. En annen positiv effekt med relasjonen er at Rema har høyere gjennomsnittssalg enn de andre kjedene, i sine 496 butikker. Samtidig som de ønsker å knytte bånd med små produsenter (Pettersen 2013). Med mindre Rema kjøper opp en konkurrent, eller Buer selv, så er det kun positive bieffekter ved denne relasjonen.

En usikkerhet forbundet med Coop-relasjonen er at de produserer det meste selv, noe som på sikt kan utgjøre en risiko for tilgangen til deres butikker. Fordelen er at de har mange butikker rundt om i hele landet, som gjør Buer mer tilgjengelige. ICA har møtt motgang som har resultert i økonomiske problemer. De har mulighet til å snu denne trenden og om de lykkes med sin nye strategi, kan det være muligheter for dem. Vi anser relasjonen allikevel som usikker. I tillegg satser de på EMV som gjør situasjonen enda mer ustabil (Pettersen 2013). En fordel å være i deres butikker er om situasjonen blir slik at de blir kjøpt opp, eller inngår avtaler med andre kjeder, noe som har vært mye diskutert den siste tiden

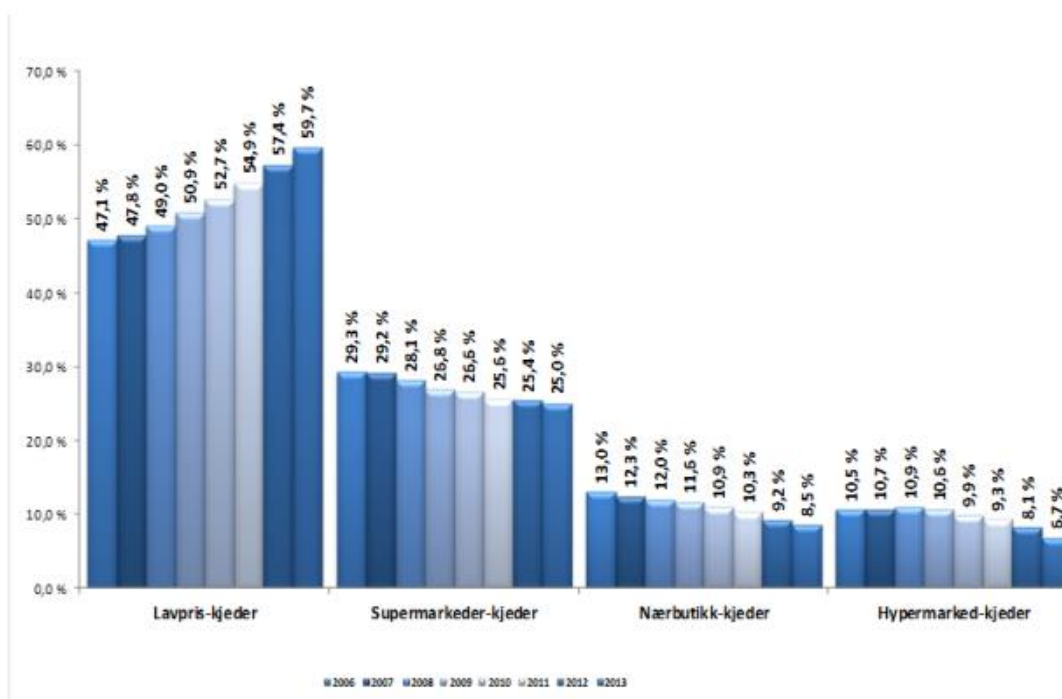
NorgesGruppen er den største aktøren og har av den grunn stor makt. Med sine 1773 butikker og en sentral rolle i servicehandelen er de attraktive for Buer, da avtalen generer høyt salgsvolum. En annen fordel med NorgesGruppen er at butikkene ofte har store varelinjer og mange lokale produsenter som leverer mat til butikkene (Pettersen 2013). Verdien av denne relasjonen er kanskje den viktigste blant kjedene, både på grunn av deres posisjon og makt, samt deres høye volum. Allikevel utgjør det en risiko om Buer skulle miste dem.

Kjedene har sine fordeler og ulemper, men for situasjonen i dag bidrar alle til at Buer er synlige i store deler av Norge. I en vekstfase anser vi det som en stor verdi i seg selv.

Tiltrekning, volm og læring er i følge van Raaij (2005) kilder til indirekte fremtiden inntektsøkninger, noe vi ser kan være tilfelle for Buer.

Etter et overblikk over pressenotatet til Nielsen-gruppen om dagligvarerapporten 2014 (Pressenotat Nielsen: Dagligvarerapporten 2014) ser vi at markedssegmentet for lavpris-kjeder øker mer enn supermarkeder, nærbutikker og hypermarkeder, vist i figur 6.3.2. På bakgrunn av utviklingen og omfanget, vil vi tro det i første omgang vil være relevant for Buer å prioritere butikker i lavpris-kategorien. Den veksten eksempelvis Rema 1000 har hatt de siste årene tyder på at flere ønsker mer mat for pengene.

Utvikling segmentandeler, 2006 – 2013



Figur 6.3.2 Utvikling av segmentandeler i dagligvarebransjen (Pressenotat Nielsen: Dagligvarerapporten 2014)

Det er vanskelig å forutse fremtidig vekstpotensial. Buer har et ønske om å videreutvikle sitt forhold til de fire kjedene. Vi anser det lite sannsynlig at det i nærmeste fremtid blir aktuelt med nye betydelige kundeforhold i Norge, på grunn av de fire kjedenes posisjon og makt. En mulighet kan være å gå over landegrensene og selge til store aktører i andre land, som eksempelvis i Sverige. Uavhengig av om de finner det hensiktsmessig å ekspandere til utlandet, eller øker salg hos eksisterende kunder, er de avhengig av å øke kapasiteten.

Kapasiteten er en negativ bieffekt av beslutninger om å ekspandere, både med tanke på salg til flere butikker og med tanke på å utvide produktkategorien ytterligere. Det vil kreve mer plass, både med tanke på lagring før og etter produksjon, flere maskiner og større biler.

Til tross for kjedenes makt og utviklingstrekkene i bransjen, bidrar høye markedsandeler og differensieringsstrategien til å styrke Buers posisjon. Samtidig viser forbrukerne en økende interesse for Buer sine produkter som bidrar til at kjedene ønsker å forhandle om å ha produktene deres i sine butikker. Den økte interessen er en viktig og positiv bieffekt.

Ved å vurdere både negative- og positive eksterne virkinger har vi klart å gi et tilnærmet fullstendig lønnsomhetsbilde.

Utfordringer og fordeler for Buer ved implementering av kundelønnsomhetsmodellen

Avslutningsvis vil vi nevne noen av utfordringene Buer kan komme over dersom de i fremtiden velger å implementere modellen, samt noen av fordelene de har.

En utfordring mange virksomheter har er at IT løsningene er for dårlige (van Raaij et al. 2003). Dersom Buer sine IT løsninger ikke er gode nok, kan det føre til at de må vurdere resultatene av modellen på bakgrunn av begrenset informasjon. Fra teorien husker vi at i slike tilfeller må data ofte samles fra ulike databaser og nytt datamateriale må suppleres dersom resultatene skal være tilstrekkelige. Noe som gjør arbeidet anstrengende og tidskrevende (van Raaij et al. 2003).

Slik vi ser det, vil det være relativt enkelt for Buer å implementere verktøyet kundelønnsomhetsanalyse på grunn av de små forholdene, og den gode bedriftskulturen vi har fått opplyst at de har. En viktig del av implementeringen vil være å få med seg de ansatte på endringene, og en måte å få til det er å inkludere de i beslutningstakingen og i endringsprosessen (Hoff 2009). Eksempelvis må salgssjåførene i en periode endre rutinene sine fordi de må måle tiden de bruker i hver butikk. I slike tilfeller kan det oppstå motstand mot endringer. Ledelsen i Buer må være klar over at dersom implementeringsprosessen skal bli vellykket, må de være bevisst på hvilken rolle de tar i prosessen. Den korte avstanden mellom ledelsen og de ansatte kan bidra til at det bli enklere å få med seg ansatte på endringene denne omstillingen krever.

Dersom implementeringen blir vellykket kan de bruke resultatene til å vurdere kjøpsadferden til kundene og mulighetene for å endre den. Kundene er store med mye makt og en utfordring for Buer vil være å få med seg kundene i endringsprosessen. Skal kjøpsadferden til kunden endres bør kundene inkluderes i prosessen slik at de kan få en forståelse av hvorfor dette er nyttig. Forslag til endringer må være nøye gjennomtenkt og legges frem på en diplomatisk måte. Det kan gjøres ved å opplyse kundene om hvilke implikasjoner deres nåværende adferd medfører. Et annet alternativ vi har nevnt i teorien er å utveksle kostnadsinformasjon med kunden i et samarbeid med åpne regnskapsbøker (Hoff 2009; Kaplan & Narayanan 2001). Informasjonsdeling med eksisterende kunder kan gi positive ringvirkninger som bedre kundeadferd, kundetilfredshet og kundelønnsomhet og oppnå en vinn-vinn situasjon, som Kanthal gjorde (Kaplan 1999).

Kapittel 7

Konklusjon

Konklusjon

I det følgende vil vi kort oppsummere de viktigste funnene i vår studie. Med utgangspunkt i primær- og sekundærdata og resultatene fra analysen, har vi klart å utarbeide en kundelønnsomhetsmodell for Buer AS som fanger opp variasjoner i kundedadferden for enkeltkundene. Modellen inkluderer særinntekter og særkostnader tilknyttet kundene, og resultatet fremkommer som kundens dekningsbidrag i kroner og resultatgraden.

Gjennom kostnadsanalysen har vi opparbeidet oss en oversikt over hvilke aktiviteter i verdikjeden som fører til kunderelaterte kostnader, og på den måten identifisert de skjulte kundedrevne kostnadene i dagens produktkalkyler. På bakgrunn av kostnadsanalysen har vi klart å inkludere de fleste beslutningsrelevante kostnader, og spesifisert bruken av indirekte kostnadene mot kundene. Det vi derimot ikke klarte å inkludere, er de to største kostnadspostene, produksjonen og transporten i distribusjonen. Grunnen er at aktivitetene er komplekse og at det var vanskelig å finne en hensiktsmessig måte å fordele de på kundene. Vi mener modellen likevel gir Buer AS et riktigere bilde av hvilke kostnader som påvirkes ved endringer i kundeforholdene.

Ved å benytte modellen fant vi ut at kunden med størst resultat i kroner ikke var den mest lønnsomme ved å se på resultatgraden, og at ingen av kundene var ulønnsomme. Dersom en kunde skal være lønnsom må særinntektene være større enn særkostnadene, alternativkostnadene og markedsmessige virkninger. Vi har ikke klart å inkludere alternativkostnaden og derfor har vi ikke klart å gi Buer AS en fullstendig kundelønnsomhetsanalyse. Derimot fikk vi i vurdering av kundeforholdet påpekt både positive og negative ikke-kvantifiserbare faktorer som gav et mer fullstendig lønnsomhetsbilde. Etter å ha vurdert kundeforholdene fant vi at hver kunde på sin måte er verdifull for Buer AS.

Selv om presentasjonen av modellen er basert på noen estimater og antagelser, mener vi likevel at den er mer anvendelig til å vurdere kundeforholdene enn dagens produktkalkyler. Vi mener analysen kan bidra til å identifisere områder med forbedringspotensial, samt bidra til å gi nyttig informasjon om sammenhengen mellom ressursbruk på de enkelte kundene og kundens bidrag til den samlede verdiskapningen.

Referanseliste og vedlegg

Referanseliste

- ABC FORUM: Tidsdrevnen aktivitetsbasert kalkulasjon (TDABC). (2012). Tilgjengelig fra: http://www.abc-forum.no/downloads/Helgesen_Kunde_og_kundelonnsomhet.pdf (lest 07.05.14).
- Askheim, O. G. A. & Grenness, T. (2008). *Kvalitative metoder for markedsføring og organisasjonsfag*. Oslo: Universitetsforl. 189 s.
- Berthling-Hansen, P. & Skaldehaug, E. (2003). Beslutningsrelevante kostnader. Tilgjengelig fra: <http://www.magma.no/beslutningsrelevante-kostnader> (lest 28.01.14).
- Berthling-Hansen, P. (2005). Hvorfor de fleste kundelønnsomhetsanalyser har feil utgangspunkt. *Praktisk økonomi & finans*, 22 (02).
- Bjørnenak, T. (1993). ABC - hva er D? Grunnleggende prinsipper i aktivitetsbasert kalkulasjon. *BI*.
- Bjørnenak, T. (1994). *Aktivitetsbasert kalkulasjon: teknikk, retorikk, innovasjon og diffusjon*. Bergen: Fagbokforl. 200 s.
- Bjørnenak, T. (2005). Zimmermans argumenter for å fordele kostnader. 81-83. Tilgjengelig fra: <http://www.magma.no/zimmermans-argumenter-for-aa-fordele-kostnader> (lest 28.01.14).
- Bjørnenak, T., Dalen, D. M., von der Fehr, N.-H. M., Olsen, T. E. & Torsvik, G. (2005). Kapittel 3. Produktregnskap. I: b. 1/2005 *På like vilkår?: en analyse av konkurranse mellom offentlige og private foretak*, s. 39-59. Oslo: Konkurransetilsynet.
- Bjørnenak, T. & Helgesen, Ø. (2009). Kapittel 5. Kunderelasjoner og økonomisk styring. I: Kalsaas, B. T. (red.) *Ledelse av verdikjeder: strategi, design og konkurransevne*, s. 99-115. Trondheim: Tapir akademisk forl.
- Boye, K., Heskestad, T. & Holm, E. (2011). *Kostnads- og inntektsanalyse*. 9. utg. Oslo: Universitetsforl. 330 s.
- Cooper, R. & Kaplan, R. S. (1999). *The design of cost management systems: text and cases*. 2. utg. Upper Saddle River, N.J.: Prentice Hall. 536 s.
- Grøntpunkt: Norske bedrifter stadig mer miljøbevisste. (2014). Tilgjengelig fra: <http://www.grontpunkt.no/nyhet/norske-bedrifter-stadig-mer-miljoebewisste> (lest 08.05.14).
- Guilding, C. & McManus, L. (2002). The incidence, perceived merit and antecedents of customer accounting: an exploratory note. *Accounting, Organizations and Society*, 27 (1-2): 45-59.
- Halvorsen, K. (2008). *Å forske på samfunnet: en innføring i samfunnsvitenskapelig metode*. Oslo: Cappelen akademisk forl. 316 s.
- Havelin, G. G. & Helsem, A. E. R. (2012). *Kundelønnsomhetsanalyser i Norge - En studie av bruksgrad og nytteverdi*. Masteroppgave. Bergen: Norges Handelshøyskole. 116 s.
- Helgesen, Ø. (1999). *Kundelønnsomhet*. Doktoravhandling. Bergen: Norges handelshøyskole. 265 s.
- Helgesen, Ø. (2000). *Does quality pay?: relationships between antecedents of customer satisfaction, customer loyalty and customer profitability at the individual level*, b. no. 71/00. Bergen: SNF.
- Helgesen, Ø. (2012). *ABC FORUM 13. September 2012 Holberg Terrasse, Oslo* Tilgjengelig fra: http://www.abc-forum.no/downloads/Helgesen_Kunde_og_kundelonnsomhet.pdf (lest 03.03.2014).
- Hoff, K. G. (2005). *Grunnleggende bedriftsøkonomisk analyse*. 5. utg. Oslo: Universitetsforl. 495 s.

- Hoff, K. G., Bjørnenak, T. & Köber, S. (2005). *Driftsregnskap og budsjettering*. 4. utg. Oslo: Universitetsforl. 472 s.
- Hoff, K. G. (2009). *Strategisk økonomistyring*. Oslo: Universitetsforl. 496 s.
- Jacobsen, D. I. & Thorsvik, J. (2007). *Hvordan organisasjoner fungerer*. 3 utg. Bergen: Fagbokforl. 500 s.
- Johannessen, A., Tufte, P. A. & Christoffersen, L. (2005). *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag*. 2. utg. Oslo: Abstrakt forl. 430 s.
- Kaplan, R. S. & Cooper, R. (1998). *Cost & effect: using integrated cost systems to drive profitability and performance*. Boston, Mass.: Harvard Business School Press. 357 s.
- Kaplan, R. S. (1999). Kanthal (A). I: Cooper, R. & Kaplan, R. S. (red.) *The design of cost management systems: text and cases*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S. & Narayanan, V. (2001). Customer profitability measurement and management. *Journal of cost management, Harvard Business School Press, Boston*: 1-12.
- Kaplan, R. S. & Anderson, S. R. (2003). Time-Driven Activity-Based Costing. Tilgjengelig fra: <http://nliah.com/Portal/microsites/Uploads/Resources/o1NEDPiVg.pdf> (lest 19.02.2014).
- Kaplan, R. S. & Anderson, S. R. (2004). Time-Driven Activity-Based Costing. *Harvard Business Review*: 9 s.
- Kotler, P. (2007). *Markedsføringsledelse*. 3. utg. Oslo: Gyldendal akademisk. 627 s.
- Lem, C. H. (2010). Kundelønnsomhet er viktigere enn produktkalkyler. Tilgjengelig fra: <http://www.magma.no/kundeloennsomhet-er-viktigere-enn-produktkalkyler> (lest 21.03.14).
- Lind, J. & Strömsten, T. (2006). When do firms use different types of customer accounting? *Journal of Business Research*, 59 (12): 1257-1266.
- Madsen, D. Ø. & Stenheim, T. (2014). *Strategisk økonomistyring: En oversikt over sentrale konsepter og modeller*: Ventus Publishing/Bookboon.com.
- Ngo, C. & Hjelmeland, G. (2012). *Kundelønnsomhet i bank - En casestudie av Sparebanken Sogn og Fjordane*. Masteroppgave. Bergen: Norges Handelshøyskole. 127 s.
- NYT NORGE: Hva er NYT NORGE? (2014). Tilgjengelig fra: <http://www.matmerk.no/nytnorge/hva-er-nytnorge> (lest 12.05.2014).
- Om oss: *Spesialgrossisten AS – en bil – en faktura!* (2014). Tilgjengelig fra: <http://www.spesialgrossisten.no/om-oss/> (lest 24.04.14).
- Pettersen, I. (2013). *Dagligvarehandel og mat 2013, 5*. Oslo: Norsk institutt for landbruksøkonomisk forskning (NILF). 188 s.
- Pressenotat Nielsen: *Dagligvarerapporten 2014*. (2014). Tilgjengelig fra: <http://no.nielsen.com/site/documents/Dagligvarerapporten2014Pressemelding.pdf> (lest 17.04.14).
- Prisliste frimerker A-Prioritert 2014*. (2014). Tilgjengelig fra: <http://www.posten.no/438187/prisliste-frimerker-a-prioritert-2014> (lest 01.05.14).
- Roos, G., Krogh, G. v., Roos, J. & Fernström, L. (2005). *Strategi: en innføring*. 4 utg. Bergen: Fagbokforl. 371 s.
- Roos, G., Krogh, G. v., Roos, J. & Boldt-Christmas, L. (2010). *Strategi: en innføring*. 5. utg. Bergen: Fagbokforl. 318 s.
- Ryals, L. (2002). Are your customers worth more than money? *Journal of Retailing and Consumer Services*, 9 (5): 241-251.
- Rålm, P. C. (2013). *Mat og industri 2013 - status og utvikling i norsk matindustri*. Oslo: Norsk institutt for landbruksøkonomisk forskning (NILF). 246 s.
- Silverman, D. (2011). *Interpreting qualitative data: a guide to the principles of qualitative research*. 4. utg. Los Angeles: SAGE. 500 s.

- SSB: Variabeldefinisjon - Utførte årsverk. (2014). Tilgjengelig fra:
<http://www.ssb.no/a/metadata/conceptvariable/vardok/2744/nb> (lest 07.05.14).
- van Raaij, E. M., Vernooij, M. J. A. & van Triest, S. (2003). The implementation of customer profitability analysis: A case study. *Industrial Marketing Management*, 32 (7): 573-583.
- van Raaij, E. M. (2005). The strategic value of customer profitability analysis. *Marketing Intelligence & Planning*, 23 (4/5): 372-381.
- Yin, R. K. (2014). *Case study research: design and methods*. 5. utg. Los Angeles, Calif.: SAGE. 282 s.

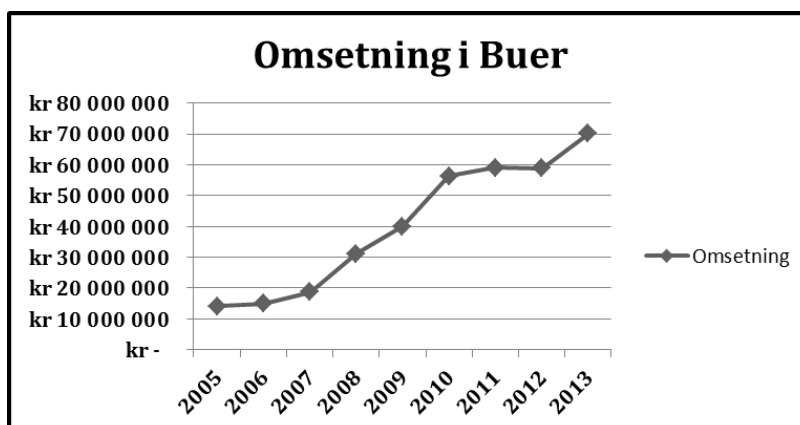
Vedlegg

Vedlegg 1 Omsetning, årsresultat og nøkkeltall Buer AS

Tallene er hentet fra purehelp.no. samt Buer AS sitt årsregnskap for 2013.

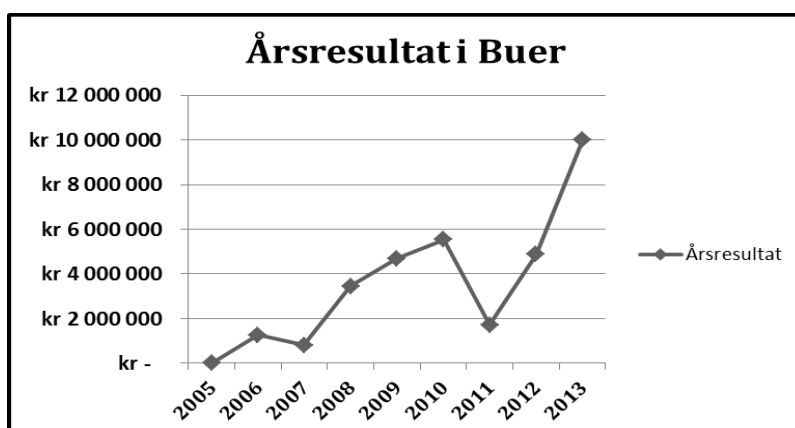
Omsetning

År	Omsetning
2005	kr 14 012 000
2006	kr 14 963 000
2007	kr 18 729 000
2008	kr 31 079 000
2009	kr 39 983 000
2010	kr 56 290 000
2011	kr 59 066 000
2012	kr 58 858 000
2013	kr 70 112 709



Årsresultat

År	Årsresultat
2005	kr 2 688
2006	kr 1 265 000
2007	kr 806 000
2008	kr 3 455 000
2009	kr 4 692 000
2010	kr 5 537 000
2011	kr 1 721 000
2012	kr 4 868 000
2013	kr 10 018 644



Nøkkeltall

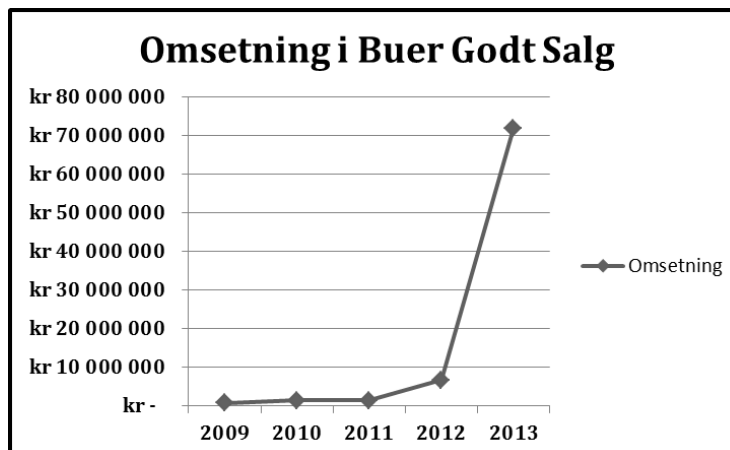
År	2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005
Resultatgrad	12,17 %	5,38 %	13,51 %	16,59 %	16,65 %	6,63 %	12,32 %	2,32 %
Likviditetsgrad 1	1,32 %	1,88 %	1,85 %	1,42 %	1,40 %	1,20 %	1,55 %	1,46 %
Likviditetsgrad 2	1,22 %	1,69 %	1,72 %	1,25 %	1,27 %	1,04 %	1,46 %	1,34 %
Egenkapitalandel	34,10 %	34,30 %	39,60 %	39,80 %	29,70 %	20,90 %	27,60 %	22,30 %
Gjeldsgrad	1,94 %	1,92 %	1,52 %	1,51 %	2,36 %	3,79 %	2,62 %	3,49 %
Totalrentabilitet	15,50 %	7,90 %	23,50 %	32,90 %	32,60 %	12,10 %	25,00 %	5,10 %
Resultatgrad 2013	14,3 %							

Vedlegg 2 Omsetning, årsresultat og nøkkeltall Buer Godt Salg AS

Tallene er hentet fra purehelp.no samt Buer Godt Salg AS sitt årsregnskap for 2013.

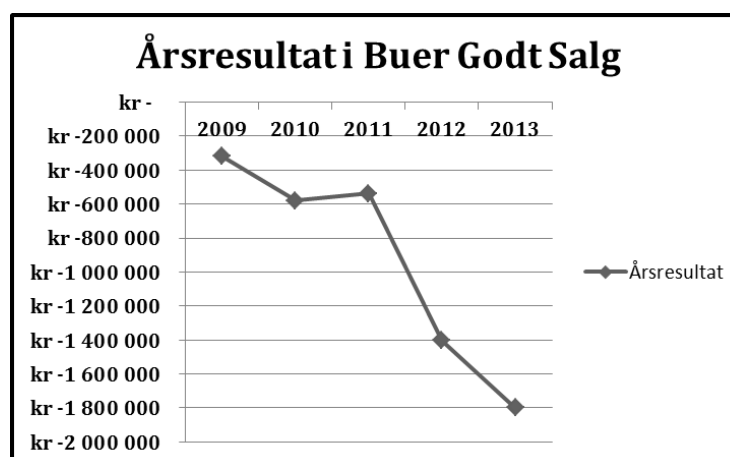
Omsetning

År	Omsetning
2009	kr 712 000
2010	kr 1 440 000
2011	kr 1 405 000
2012	kr 6 699 000
2013	kr 71 885 312



Årsresultat

År	Årsresultat
2009	kr -318 000
2010	kr -578 000
2011	kr -536 000
2012	kr -1 404 000
2013	kr -1 800 442



Nøkkeltall

År	2012	2011	2010	2009
Resultatgrad	-22,62 %	-53,03 %	-40,49 %	-43,96 %
Likviditetsgrad 1	1,73 %	1,10 %	1,37 %	1,36 %
Likviditetsgrad 2	1,73 %	1,10 %	1,37 %	1,36 %
Egenkapitalandel	48,00 %	28,40 %	30,60 %	32,00 %
Gjeldsgrad	1,08 %	2,52 %	2,27 %	2,13 %
Totalrentabilitet	-24,10 %	-67,50 %	-56,90 %	31,20 %
Resultatgrad 2013	-2,5 %			

Vedlegg 3 Intervjuguide møte med respondentene i Buer

Møte nr. 1 med Buer AS

Informantene: Daglig leder og Salgssjef

Sted: Askim

Dato: 05. februar 2014, kl. 10-12

Fase 1: Rammesetting

1. Uformell prat
2. Presentasjon av oss
3. Presentasjon av tema og formål (strategisk økonomistyring – kundelønnsomhetsanalyser)
4. Konfidensialitet
5. Forespørsel om opptak
6. Kan dere fortelle oss om Buer?

Fase 2: Tema og problemstilling

1. Utdype problemstillingen nærmere?
2. Hva er interessant for dere å vite om kundelønnsomhet?
3. Hvorfor er kundelønnsomhet nyttig i Buer? (deres tanker)
4. Hvilken nytteverdi har en kundelønnsomhetsmodell for dere?
5. Tanker om å implementer en kundelønnsomhetsanalyse?
6. Hvordan styrer dere økonomien deres i dag? Bruker dere noe form for økonomisystem i dag? (ABC, Benchmark, BM, ikke finansielle mål, budsjetter)
7. Hvem er de største kundene?
8. Kontraktsforhandlinger med de største kundene
9. Hvordan segmenterer dere kundene?
10. Risiko for å miste kundene
 - a. Prisjustering? Prispress?
11. Er det stor forskjell på kundene med tanke på logistikk?
 - a. Sentrallager/flere lager rundt om?
 - b. Kjører selv fra lager?
 - c. Hvordan er vareflyten?
 - d. Hvor produseres lompene?
 - e. Hva server hva?
 - f. Hvilke tjenester tilbyr Buer til sine kunder?
12. Hvordan ser verdikjeden til Buer ut?
13. Hvordan fordeler dere kostnadene på kundene i dag?
 - a. Kartlegge kostnader
 - b. Relevante kostnader

Fase 3: Avslutning

Er det noe dere har lyst til å legge til?

Takke for intervjuet

Spørre om kontaktperson slik at vi kan sende oppklarende spørsmål

Møte nr. 2 med Buer AS

Informantene: Daglig leder

Sted: Askim

Dato: 25. mars 2014, kl. 12.00

Fase 1: Rammesetting

- Foreløpig formål: **Gjøre en analyse av kostnadsstrukturen i verdikjeden og lage en kundelønnsomhetsmodell.**
- Presentasjon av hvor langt vi har kommet i prosessen og hvorfor vi trenger denne informasjonen.

Fase 2:

Kostnadsstruktur

- Mer spesifiserte regnskapstall
- Hva har du lagt til grunn i dine prosentberegninger beregninger? (salg/kostnad)
- Kalkyle: Hvordan registreres kostnadene i produksjonen? (selvkost/standardkost)

Fra regnskapet

Varekostnader

- Hva inngår i «Varekostnader»
- Tidsforbruk i produksjon? Har dere estimert tiden det tar å produsere en lompe?
- Fordeles alle varekostnadene på kundene? Betaler kunden for det?
- Avtaler med leverandører: kan dere regulere volum fritt?

Driftskostnader

- Inngår lønn til alle i organisasjonen i *personalkostnadene*? Er det mulig å fordele kostnadene på lønn og personal gjennom verdikjeden og tilhørende aktiviteter?
- Hva inngår i «Andre driftskostnader»?
- Prosentfordeling i salg og kostnader : Hvor stor andel utgjør de ulike kostnadspostene?
- Hvor mye varierer tidsbruken per kunde? (møter, oppfølging, rapportering, fakturering). Registrerer dere tidsbruk? Alle i like stor grad? – betaler kunden for disse aktivitetene? Hvordan registreres aktiviteter på en kunde? Eller omfatter registreringen kun salg?
- Hva inngår i differansen mellom gitte *driftskostnader* og *sum driftskostnader*?

Markedsføring:

- Kan markedsføringskostnad identifiseres per enkeltkunde? Kun JM?
- Hva slags markedsføring driver Buer med? (Tilpasses til kjedene eller forbruker?)
- Hva gjør dere for å få nye kunder?

Verdikjede

- Hvor ligger de største kostnadene? (Distribusjon, adm, innkjøp etc)

Vise frem verdikjeden med aktivitetene:

- Hvilke aktiviteter inngår i «*salg til butikk*»? (eks: kundebesøk, ordremottak, returer,

markedsføring)

- Hvilke aktiviteter kan direkte være forbundet med en kunde?
- Andre aktiviteter i verdikjeden vi bør inkludere?

Distribusjon:

- Fordeling av distribusjon til kunden. Ulik pris ved ulik avstand?
- «Transport til lager» i verdikjeden: Går det under Buer Godt Salg? Hvordan fungerer dette? Er det store biler til lager? Hvor er lagrene?
- I Buer sitt regnskap, hvor fremkommer distribusjonen?
- Ligger den outsourcete distribusjonen under andre driftskostnader eller er det under Buer Godt Salg? Hvor mye utgjør den?

Kundelønnsomhet

- Vi fikk fordelt salgandeler per kunde, var det basert på volum?
- Hvordan tror dere lønnsomhetsprofilen vil se ut?
- Salgsverktøy: Hva sier om en ordre er god nok? Hva skal til for å akseptere en ordre?
- Hvordan er kundenes innkjøpsmønster?

Annet

- Kunne vi fått utdypet regnskap for Buer Godt Salg?
- Kontrakt med leverandørene: klausuler på tid?
- Stemmer det at mange av konkurrentene deres har bare lokale avtaler med forhandler?
- Utnytter dere kapasiteten fullt ut? Kapasitet på produksjonen som setter en grense for salget i dag?

Fase 3: Avslutning

Vi vil levere oppgaven til dere 1. mai til gjennomlesing, tenker oss tilbakemelding innen 7. mai om noe vesentlig må bort/endres.

Takke for intervjuet

Vedlegg 4 Intervjuguide møte regnskapsfører

Møte med Regnskapsfører: Informasjonsinnhenting
Informantene: Rønnaug Øien, regnskapsfører Sted: Nesodden Dato: 23. april 2014, kl. 0900
Lønn og årsverk <ul style="list-style-type: none">• Hva er gjennomsnittlige årslønn til en salgssjåfør og hvor mange årsverk er det blant salgssjåførene i 2013?• Hva er årslønnen til salgssjef og hva er årslønnen til daglig leder 2013? Inkludert tilleggsgoder som mobil, bil etc.• Hva er gjennomsnitt årslønn på en regionsjef? Og hvor mange årsverk er det blant regionsjefene?
Fakturering <ul style="list-style-type: none">• Er det slik at Presis fakturerer til kundene? Hvis, oppfølgingsspørsmål• Hvor mye tid bruker dere på fakturering generelt?• Hvor mange EDI -og papirfaktura sender dere i en måned?• Deres timespris og tilleggspriser?
Annet <ul style="list-style-type: none">• Er det Buer sine egne biler som kjører til de regionale lagrene?
Avslutning: Takke for intervjuet!



Norges miljø- og
biovitenskapelige
universitet

Postboks 5003
NO-1432 Ås
67 23 00 00
www.nmbu.no