



Norges miljø- og  
biovitenskapelige  
universitet

**Masteroppgave 2022 30 stp**

Handelshøyskolen

# **ABC-metodens effekter: forståelse, tiltak og resultater**

Effects of the ABC-method: insight, measures and  
results

Martine Dahlslett  
Carl-Frederick Skaug Norddølum  
Master i økonomi og administrasjon

## FORORD

Det er ikke til å legge skjul på at et masterstudium fra 2020 til 2022 har vært en veldig annerledes studenttilværelse. Vi er stolte og ydmyke av å være en del av det kullet som både påbegynte og fullførte masterstudiene under en pandemi. Store deler av vårt masterstudium har blitt gjennomført fra hjemmekontor, og vi er stolte av å nå kunne presentere vårt største arbeid som markerer slutten på våre masterstudier i økonomi og administrasjon med spesialisering i økonomisk styring:

*«ABC-metodens effekter: forståelse, tiltak og resultater.»*

Vi ønsker å rekke en stor takk til alle våre respondenter i denne studien. Deres interesse for vårt arbeid setter vi stor pris på, og oppgaven ville ikke vært mulig å gjennomføre uten våre respondenter. I tillegg ønsker vi å takke vår veileder ved NMBU, Øystein Dahl, som har motivert og inspirert gjennom hele skriveperioden. Hans tilstedeværelse, interesse og enorme kunnskap om activity-based costing har vært uvurderlig. Vi vil også takke vår biveileder, Stig Aleksander Aune, for ekstra innspill og tilbakemeldinger underveis.

Til tross for en annerledes studiehverdag de siste to årene, kan vi ta med oss flere nye vennskap fra NMBU. Vi ønsker å takke våre medstudenter for vennskapene som har oppstått, og for å ha vært gode støttespillere gjennom studietiden og skriveperioden. Vi ønsker også å takke familie, som har vist nysgjerrighet, omsorg og tålmodighet.

Til sist ønsker vi å takke hverandre for et godt samarbeid og et godt samboerskap, hvor åpenhet, omsorg og raushet har vært i fokus. Vi er heldige som har hatt hverandre gjennom hele studietiden og vi ser fram til nye prosjekter i arbeidslivet hver for oss, men også på hjemmebane sammen.

God lesning!

Ås, 14.05.2022

# Sammendrag

**Bakgrunn:** Activity-based costing (heretter ABC), er et styringsverktøy innenfor økonomisk virksomhetsstyring som gir en mer korrekt fremstilling av reell lønnsomhet for kunder, produkter, tjenester og segmenter. Etter at virksomheten har gjennomført en ABC-analyse vil virksomheten ha konkrete tiltak som kan iverksettes for å bedre virksomhetens lønnsomhet. I tillegg vil ledelsen kunne ha en tydeligere, og mer felles forståelse av egen virksomhet. Til tross for fordelene som ABC kan gi er det slik at flesteparten av virksomheter fremdeles utøver tradisjonelle kalkyle- og kostnadssystemer.

**Hensikt:** Formålet med denne studien er å få et innblikk i virksomheter som har gjort én eller flere ABC-analyser, og hvordan de opplever bruken av dette styringsverktøyet. Hensikten er å undersøke om virksomhetene opplever de fordelene om ABC som litteraturen og forskningen viser til. Studien legger særlig vekt på å finne ut om ABC-analysen bidrar til økt forståelse av egen virksomhet, om virksomheter gjennomfører konkrete tiltak i etterkant av analysen, samt hvilke typer tiltak som gjennomføres. Studien undersøker også hvordan de eventuelle tiltakene påvirker virksomhetens økonomiske resultat.

**Metode:** For å besvare våre forskningsspørsmål har vi gjennom en deduktiv tilnærming valgt en kvantitativ forskningsmetode med spørreskjema som forskningsstrategi. Spørreskjemaet består av både spørsmål og påstander knyttet til virksomhetenes bruk og opplevelse av ABC. Vi fikk inn totalt 31 besvarelser.

**Funn og implikasjoner:** Funnene i denne studien indikerer at virksomheter opplever bedre innsikt og forståelse av egen virksomhet på grunn av ABC-analysen. Dette gjelder særlig produkt- og kundelønnsomhet, samt virksomhetens operasjonelle drift. Informasjonen som kommer frem i ABC-analysen blir også benyttet til å gjennomføre konkrete tiltak. Tiltakene er ofte strategiske, og i 57 % av tilfellene rettet mot en forbedring av kundelønnsomhet. Det er kun en svak indikasjon på at gjennomførte tiltak totalt sett har en positiv innvirkning på virksomhetens økonomiske resultater. Det er derimot en sterkere sammenheng med det økonomiske resultatet når vi isolert sett ser på endring av prisstruktur for kunder og prisstrategi for produkter, samt endring av arbeidsprosesser – som også er de områdene respondentene opplevde størst grad av økt forståelse for. Denne studien indikerer at ABC som styringsverktøy kan være nyttig og relevant for virksomheter med en høy andel indirekte kostnader og brede kunde- og produktporteføljer.

# Abstract

**Background:** Activity-based costing (hereafter ABC), is a management tool in managerial that provides a more accurate presentation of profitability for customers, products, services, and segments. After the firm has accomplished an ABC-analysis, the firm will have specific measures that can be conducted to improve the firm's profitability. In addition, the management will be able to have a better and more collective understanding of their own firm. Despite the benefits that ABC can provide, most companies still practice traditional methods for cost accounting.

**Purpose:** The purpose of this study is to gain insight in firms that have accomplished one or more ABC-analysis, and how they experience the use of this management tool. The objective is to examine if the firms experience the benefits that literature and research refers to. The study places particular emphasis on finding out whether the ABC-analysis contributes to an increased understanding of the firm's own corporate governance, whether the companies implement specific measures after the analysis, as well as what types of measures are implemented. The study also examines how the possible measures implemented affects the company's financial results.

**Methodology:** To answer our research question we have through a deductive research approach, chosen a quantitative research method with a survey as the research strategy. The survey consists of both questions and statements related to the firm's use and experience of ABC. We received a total of 31 responses.

**Findings and implications:** The findings in this study indicate that firms experience better insight and understanding of their own business due to the ABC-analysis. This applies particularly to product- and customer profitability, as well as the firm's operational business. The information that emerges from the ABC-analysis is also used to conduct specific measures. The measures are often strategic, and in 57 % of the cases aimed at improving customer profitability. It is only a weak indication that the measures implemented have an overall positive impact on the company's financial results. However, when we isolated look at changes of price structures for customers and price strategies for products, as well as changes in work processes, it is a stronger relation with the firm's financial results – which are the same areas as the respondents got a better understanding for. This study indicates that ABC as a management tool can be useful and relevant for firms with a high degree of indirect cost, and broad customer- and product portfolios.

# Innhold

<b>1. INNLEDNING</b> .....	<b>1</b>
1.1 BAKGRUNN.....	1
1.2 FORMÅL OG PROBLEMSTILLING.....	2
1.3 AVGRENSING.....	2
1.4 STRUKTUR PÅ OPPGAVEN.....	3
<b>2. TEORIGJENNOMGANG</b> .....	<b>4</b>
2.1 ABC-ANALYSEN SOM STYRINGSVERKTØY.....	4
2.1.1 Strategisk- og operasjonell aktivitetsbasert ledelse.....	4
2.1.2 Når ABC er særlig nyttig for en virksomhet.....	5
2.1.3 ABC-analysen som verktøy for beslutninger.....	6
2.1.4 Adopsjonsrate.....	7
2.1.5 Konkurransen med andre styringsverktøy.....	8
2.2 GJENNOMFØRING AV PROSJEKT.....	9
2.2.1 Planlegging av prosjektet.....	9
2.2.2 Kommunikasjon.....	10
2.2.3 Motivasjon.....	11
2.2.4 Prosjekttriangler.....	11
2.3 ABC-METODENS INNVIRKNING PÅ FORSTÅELSE.....	12
2.3.1 Felles forståelse av virksomheten.....	12
2.3.2 A-kurven.....	13
2.3.3 Produkt- og kundehyller.....	15
2.4 BESLUTNINGER OG TILTAK.....	16
2.4.1 Strategiske beslutninger.....	16
2.4.2 Taktiske beslutninger.....	16
2.4.3 Operasjonelle beslutninger.....	17
2.4.4 Tiltak.....	17
2.4.5 Vektlegging av kunde- eller produktlønnsomhet.....	18
2.5 ABC-METODENS INNVIRKNING PÅ RESULTATER.....	18
2.5.1 Prosjektets suksessrate.....	18
2.5.2 Økonomiske resultater som følge av ABC.....	19
<b>3. METODE</b> .....	<b>20</b>
3.1 FORSKNINGSDESIGN.....	20
3.1.1 Evaluerende design.....	20
3.2 FORSKNINGSTILNÆRMING.....	21
3.2.1 Deduktiv tilnærming.....	21
3.3 FORSKNINGSMETODE.....	22
3.3.1 Kvantitativ metode.....	22
3.4 FORSKNINGSSTRATEGI OG DATAINNSAMLING.....	22
3.4.1 Forskningsstrategi: Spørreskjema.....	22
3.4.2 Utvalgsriterier.....	23
3.4.3 Rekruttering av deltagere.....	24
3.5 ANALYSE AV DATA.....	24
3.5.1 Tidsperspektiv.....	24
3.5.2 Validitet.....	25
3.5.3 Reliabilitet.....	26
3.5.4 Oppfølgingskjema.....	26
<b>4. PRESENTASJON AV FUNN</b> .....	<b>28</b>
4.1 BEARBEIDELSE AV SPØRRESKJEMA.....	28
4.2 INTRODUKSJON SPØRRESKJEMA.....	29
4.3 ABC-ANALYSEN.....	31
4.4 FORSTÅELSE AV VIRKSOMHETEN.....	33
4.5 BESLUTNINGER OG ENDRINGER.....	35
4.6 TILTAK.....	38

4.7 STØY .....	40
4.8 KONSEKVENNS .....	42
4.9 RESULTATER AV ABC-ANALYSEN .....	43
<b>5. ANALYSE .....</b>	<b>45</b>
5.1 INTRODUKSJON ANALYSE .....	45
5.2 KONSEKVENNS .....	46
5.2.1 Erfaring med ABC .....	46
5.2.2 Støyfaktorer .....	47
5.3 FORSTÅELSE .....	50
5.3.1 Erfaring med ABC .....	50
5.3.2 Støyfaktorer .....	51
5.4 TILTAK .....	53
5.4.1 Forståelse .....	53
5.5 RESULTATER .....	55
5.5.1 Økonomiske resultater .....	55
5.5.2 Suksessrate .....	57
<b>6. DISKUSJON .....</b>	<b>61</b>
6.1 FORSTÅELSE .....	61
6.2 TILTAK .....	63
6.3 RESULTATER .....	64
<b>7. KONKLUSJON OG IMPLIKASJONER .....</b>	<b>66</b>
7.1 VÅRE FUNN .....	66
7.2 IMPLIKASJONER .....	67
7.3 SVAKHETER OG BEGRENSNINGER .....	68
7.4 INNSPILL TIL VIDERE FORSKNING .....	69
<b>8. LITTERATURLISTE .....</b>	<b>71</b>
<b>VEDLEGG .....</b>	<b>74</b>
1. SPØRRESKJEMA – NORSK (BOKMÅL) .....	74
2. OPPFØLGINGSSKJEMA .....	81

## Liste over figurer

Figur 1: Prosjekttrianglet (Tonquist, 2016).....	11
Figur 2: ABC-metodens effekt på forståelse (Dahl et al., 2022).....	12
Figur 3: Eksempel på en A-kurve (humpback whale cuve), adaptert av (Cokins, 2015).....	14
Figur 4: Eksempel på kunde- og produkthyller, adaptert av (Emblemsvåg, 2004).....	15
Figur 5: En fremstilling av studiens metodiske plassering, adaptert av «the research onion» (Saunders et al., 2019).....	20
Figur 6: Spørsmål 2 - Lokalisering av forretningsenhet.....	29
Figur 7: Spørsmål 3 – Respondentenes stilling i virksomheten.....	29
Figur 8: Spørsmål 4 – Antall ansatte i forretningsenheten.....	30
Figur 9: Spørsmål 5 – Bransjetilhørighet.....	30
Figur 10: Spørsmål 6 – Antall gjennomførte ABC-analyser.....	31
Figur 11: Spørsmål 7 – Siste gjennomførte ABC-analyse.....	31
Figur 12: Spørsmål 8 – ABC-analysen gjennomført av eksterne eller interne ressurser.....	32
Figur 13: Spørsmål 9 – Tidsbruk på ABC-analysen.....	32
Figur 14: Spørsmål 10 – Initiativtaker til ABC-prosjekt.....	33
Figur 15: Spørsmål 11 – Holdning til ABC-prosjektet.....	33
Figur 16: Spørsmål 12a – Forståelse av operasjonell drift.....	34
Figur 17: Spørsmål 12b – Forståelse av kundelønnsomhet.....	34
Figur 18: Spørsmål 12c – Forståelse av produktlønnsomhet.....	34
Figur 19: Spørsmål 12d – Ledelsens forståelse.....	34
Figur 20: Spørsmål 12e – Markedsforståelse.....	35
Figur 21: Spørsmål 13a – Fjerning av produkter i produktportefølje.....	36
Figur 22: Spørsmål 13b – Fjerning av kunder i kundeportefølje.....	36
Figur 23: Spørsmål 13c – Endring av prisstrategi på produkter.....	36
Figur 24: Spørsmål 13d - Endring av prisstruktur på kunder.....	36
Figur 25: Spørsmål 13e – Endringer i arbeidsprosesser.....	37
Figur 26: Spørsmål 13f – Outsourcing av arbeidsaktiviteter.....	37
Figur 27: Spørsmål 13g – Endring i antall kundebesøk hos kunder.....	37
Figur 28: Spørsmål 14a – Konkrete tiltak etter ABC-analyser.....	39
Figur 29: Spørsmål 15a – Planlegging av ABC-analysen.....	41
Figur 30: Spørsmål 15b – Andre pågående aktiviteter.....	41
Figur 31: Spørsmål 15c – Kommunikasjon av ABC-analysen.....	41
Figur 32: Spørsmål 15d – Mål ved ABC-prosjektet.....	41
Figur 33: Spørsmål 15e – ABC-prosjektets gjennomføringstid.....	42
Figur 34: Spørsmål 15f – Ledelsens motivasjon for ABC-analysen.....	42
Figur 35: Spørsmål 16a – Forståelse av resultatene av analyse.....	42
Figur 36: Spørsmål 16b – ABC-prosjektet som prosess.....	42
Figur 37: Spørsmål 16c – ABC-prosjektets kvalitet.....	43
Figur 38: Spørsmål 17a – ABC-prosjektets innvirkning på økonomiske resultater.....	43
Figur 39: Spørsmål 17b – Er ABC-prosjektet vellykket?.....	43
Figur 40: Spørsmål 17c – ABC-prosjektets kostnadsramme.....	44
Figur 41: Oversikt over kapittel 5.0 analyse.....	45

## Liste over tabeller

Tabell 1: Profit margin management (Cokins, 2015).....	17
Tabell 2: Spørsmål 14b – «Hvis ja, hvilke tiltak har blitt iverksatt?».....	40
Tabell 3: Spørsmål 14b – Oppsummering.....	53

# Liste over matriser

Matrise 1: Bruk av eksterne ressurser – krevende prosess. ....	47
Matrise 2: Antall gjennomførte ABC-analyser – krevende prosess. ....	47
Matrise 3: Pågående initiativer – krevende prosess. ....	48
Matrise 4: Lang gjennomføringstid – krevende prosess. ....	48
Matrise 5: Støy* – krevende prosess. ....	49
Matrise 6: Forståelse* - Krevende prosess. ....	49
Matrise 7: Antall gjennomførte ABC analyser – ledelsens felles forståelse. ....	50
Matrise 8: Bruk av eksterne ressurser – ledelsens felles forståelse. ....	51
Matrise 9: Ledelsens felles forståelse – dårlig kommunikasjon. ....	51
Matrise 10: Ledelsens felles forståelse – umotivert ledelse. ....	52
Matrise 11: Forståelse* - støy*. ....	52
Matrise 12: Forståelse av kundelønnsomhet – endring av prisstruktur for kunder. ....	53
Matrise 13: Forståelse av produktlønnsomhet – endring av prisstrategi for produkter. ....	54
Matrise 14: Bedre forståelse av operasjonell drift – endring i arbeidsprosesser. ....	54
Matrise 15: Forståelse* - gjennomført tiltak. ....	55
Matrise 16: Gjennomført tiltak – positiv effekt på økonomiske resultater. ....	55
Matrise 17: Endring av prisstrategi på produktet - positiv effekt på økonomiske resultater. ....	56
Matrise 18: Endring av prisstruktur på kunder - positiv effekt på økonomiske resultater. ....	56
Matrise 19: Endring i arbeidsprosesser - positiv effekt på økonomiske resultater. ....	56
Matrise 20: Dårlig kommunikasjon – prosjektet anses som vellykket. ....	57
Matrise 21: Umotivert ledelse - prosjektet anses som vellykket. ....	58
Matrise 22: Andre pågående initiativer – prosjektet anses som vellykket. ....	58
Matrise 23: ABC-prosjektet var dårlig planlagt – prosjektet anses som vellykket. ....	58
Matrise 24: Støy* - prosjektet anses som vellykket. ....	59
Matrise 25: Forståelse* - prosjektet anses som vellykket. ....	59
Matrise 26: Gjennomført tiltak – prosjektet anses som vellykket. ....	60



# 1. Innledning

## 1.1 bakgrunn

På 1950-tallet utgjorde indirekte kostnader en relativt liten andel av virksomhetens totale kostnader. Fra 1950-tallet og fram mot 1990-tallet kunne man se et skifte i andelen mellom indirekte og direkte kostnader, hvor de indirekte kostnadene økte i omfang (Cokins, 2001). I noen tilfeller kunne de indirekte kostnadene utgjøre over halvparten av virksomhetens totale kostnader (Cokins, 2001). Dette skapte et økende behov for å finne et kostnadssystem som kunne støtte ledelsen i viktige beslutninger (Johnson & Kaplan, 1987), og som kunne henføre indirekte kostnader på en mer presis måte. På slutten av 1980-tallet oppsto det mer turbulente forhold i markedet enn tidligere, et større behov for tilpasning og fleksibilitet for å kunne møte kundenes behov, samt økt kvalitet på produkter og tjenester (Berg & Madsen, 2020). For å imøtekomme disse behovene og utfordringene oppsto activity-based costing (ABC).

I dag kan virksomheter ha svært omfattende og diversifiserte kunde- og produktgrupper, samt markedskanaler. På grunn av et økende omfang av støtteaktiviteter, utgjør direkte kostnader en vesentlig mindre del av de totale kostnadene for virksomheten enn tidligere (Cooper & Kaplan, 1988). Følgelig tar indirekte kostnader en mye større plass i det totale kostnadsbildet. I tradisjonelle kalkyle- og kostnadssystemer legges ofte direkte lønn og direkte timer til grunn for beregning av indirekte kostnader. For enkelte virksomheter vil tradisjonelle metoder kun gi et grovt anslag av indirekte kostnader (Sending, 2014). Til tross for dette er det fremdeles mange virksomheter som benytter seg av tradisjonelle kalkyle- og kostnadssystemer.

Det er flere årsaker til at ABC fremdeles har en lav adopsjonsrate. Det kan blant annet skyldes manglende kompetanse om ABC, at ledelsen er fornøyd med det nåværende styringsverktøyet eller mangel på ressurser til å kunne implementere ABC (Todorović et al., 2018). I tillegg ser det ut til at mye av fokuset fremdeles ligger på å gjennomføre ABC-analysen metodisk riktig, framfor å vektlegge den innsikten man får ut av analysen (Dahl et al., 2022). Om analysen blir oppfattet som for kompleks å gjennomføre, kan dette hemme virksomheter fra å ta i bruk styringsverktøyet.

## 1.2 Formål og problemstilling

Formålet med vår studie er å kartlegge hva virksomheter får ut av en ABC-analyse. Avhandlingen legger særlig vekt på å finne ut av om ABC-analysen bidrar til økt forståelse av egen virksomhet, om virksomheter gjennomfører konkrete tiltak gitt de resultatene ABC-analysen viser, og eventuelt hvilke tiltak som er iverksatt. Studien vil også undersøke hvordan de eventuelle tiltakene påvirker virksomhetens økonomiske resultat, og om virksomheten opplever ABC-prosjektet som vellykket. En del av den tidligere forskningen på feltet har vært gjennomført som casestudier av enkelthendelser eller av få virksomheter. Vårt bidrag er å se på effektene i et noe større omfang.

På bakgrunn av innledning og formål ønsker vi å besvare følgende forskningsspørsmål:

1. *Opplever ledelsen i virksomheter som har gjennomført ABC at den har oppnådd bedre forståelse av virksomheten?*
2. *Har virksomheter som har gjennomført ABC gjort konkrete tiltak, og i så tilfelle, hvilke typer tiltak har blitt iverksatt?*
3. *Om det er gjennomført konkrete tiltak etter ABC: har tiltakene hatt en positiv innvirkning på virksomhetens resultater?*

For å besvare overnevnte forskningsspørsmål benytter vi oss av kvantitativ metode, hvor vi undersøker forskningsspørsmålene gjennom et prestrukturert spørreskjema. Spørreskjemaet inneholder både spørsmål og påstander, der påstandene struktureres etter en Likert-skala<sup>1</sup>. For å kvalitetssikre spørreskjemaet har vi i forkant av datainnsamlingen gitt spørreskjemaet til testkandidater. I etterkant av datainnsamlingen har vi sendt ut et oppfølgings skjema til et utvalg av respondentene.

## 1.3 Avgrensning

På bakgrunn av oppgavens omfang og at ABC er noe smalt utbredt, er ikke avhandlingen begrenset til en spesifikk bransje, da det er ønskelig med bredde på svarene. Avhandlingen er likevel avgrenset til å inkludere virksomheter om har gjennomført minst én ABC-analyse, slik at respondentene vil kunne belyse hvilken kunnskap og forståelse virksomheten har fått ut av analysen, og hvilke eventuelle tiltak virksomheten har gjort i etterkant av en ABC-analyse.

---

<sup>1</sup> Likert-skala er en skala på ordinalnivå der respondentene skal evaluere ulike påstander om et bestemt fenomen. Ved å kombinere svarene på flere ulike påstander om det samme fenomenet, kan man også finne respondentens generelle holdning til det respektive fenomenet. Skalaen er ofte delt i fem (Malt, 2020).

I tillegg er det avgjørende at virksomheten har gjennomført minst én ABC-analyse for å kunne besvare om prosjektet har hatt positive innvirkninger på virksomhetens økonomiske resultat, samt om ABC-prosjektet anses som vellykket.

## **1.4 Struktur på oppgaven**

Avhandlingen er delt opp i totalt syv hovedkapitler: introduksjon, teorigjennomgang, metode, presentasjon av funn, analyse, drøfting, samt konklusjon og implikasjoner.

I introduksjonskapitlet vil vi gjennomgå bakgrunn for valg av tema, samt formålet med avhandlingen og de ulike forskningsspørsmålene. Videre i teorigjennomgangen presenteres det teoretiske rammeverket som er relevant for å kunne besvare forskningsspørsmålene. Etter litteraturgjennomgangen går vi over til kapittel 3, metodekapitlet. I metodekapitlet blir valgt metode gjennomgått. I tillegg vil en drøfte hvorfor metodevalgene er relevante for å kunne besvare problemstillingen, samt hvordan en hensyntar reliabilitet og validitet i oppgaven. I kapittel 4 vil vi presentere våre funn gjennom diagrammer. Der det er særlig relevant for forskningsspørsmålene vil vi kommentere funnene. I kapittel 5 vil vi analysere funnene, samt diskutere sammenhenger. Etter analysen vil i kapittel 6 drøfte funnene opp mot presentert teori som ble gjennomgått i kapittel 2. Til slutt vil vi legge fram en konklusjon på forskningen, implikasjoner, samt hvilke anbefalinger vi kommer med til videre forskning.

## 2. Teorigjennomgang

### 2.1 ABC-analysen som styringsverktøy

ABC er en metode som benyttes for å kalkulere indirekte kostnader relatert til kunder, produkter, tjenester og segmenter. ABC-metoden vektlegger variabilitet og kausalitet i kostnadene som oppstår mellom kostnadsobjekter<sup>2</sup> og aktivitetene som gjøres i virksomheten. Et av hovedformålene ved anvendelsen av ABC er å øke lønnsomheten ved å fjerne eller redusere kostnader og tilhørende aktiviteter som i liten grad, eller i ingen grad, bidrar til verdiskapning i virksomheten (Hoff et al., 2021). Direkte kostnader, som direkte materialer og direkte lønn, kan enkelt spores tilbake, da disse kostnadene har en direkte tilknytning til kostnadsobjektet. Når det gjelder indirekte kostnader, vil disse kostnadene gjennom ABC-metoden først fordeles til aktiviteter, slik at en kan kalkulere aktivitetskostnader (Hoff et al., 2021). Etter at aktivitetskostnadene er kalkulert videreføres disse kostnadene til kostnadsobjekter gjennom kostnadsdriverer<sup>3</sup>. Denne kalkulasjonsmetoden vil gjøre det lettere å finne ut hvilke kunder og produkter som er ulønnsomme for virksomheten (Sending, 2014), fordi det skaper et mer reelt bilde av lønnsomheten når indirekte kostnader henføres på en mer presis måte. Ved å sammenhengen mellom aktiviteter og ressurskonsumering gjennom en ABC-analyse, kan man finne flere muligheter for profitt (Cooper & Kaplan, 1991).

#### 2.1.1 Strategisk- og operasjonell aktivitetsbasert ledelse

Det er flere fordeler ved å benytte ABC-metoden i forhold til andre tradisjonelle kostnadsregnskap. Kaplan & Cooper (1998) trekker fram to viktige fordeler:

Den ene fordelen kaller forfatterne for *operasjonell aktivitetsbasert ledelse*: Ved å gjennomføre en ABC-analyse vil virksomhetens ytelse og operativ drift bli gjennomgått i detalj. Videre så blir ytelsen analysert og veid opp mot det som blir ansett som den beste praksisen - med andre ord «benchmarking». De ansatte blir også oppfordret til å sette spørsmål ved nåværende tilstand og komme med forslag om forbedringer (Narayanan & Sarkar, 2002; Kaplan & Cooper, 1998). Forfatterne argumenterer for at en kritisk gjennomgang vil kunne føre til prosessforbedringer

---

<sup>2</sup> Kostnadsobjektet er det vi måler kostnader for (Gjønnes & Tangenes, 2016). Eksempler på kostnadsobjekter er produkter og kunder.

<sup>3</sup> «Kostnadsdriverer blir brukt til å tilordne og spore indirekte kostnader som er knyttet til aktivitetene basert på kostnadsobjektene» (Cokins & Căpuşneanu, 2010). En annen måte å si dette på er at kostnadsdriverer er det som driver de indirekte kostnadene. Dette kan for eksempel være ordrelinjer, kundebesøk, og fakturaer.

og en mer effektiv bruk av ressurser – noe som vil kunne føre til en reduksjon i kostnader (Narayanan & Sarkar, 2002; Kaplan & Cooper, 1998).

Den andre fordelene kaller Kaplan & Cooper (1998) for *strategisk aktivitetsbasert ledelse*: Ved å gjennomføre en ABC-analyse vil man få fram informasjon som gjør virksomheten i stand til å endre på produkt- og kundesammensetninger (Narayanan & Sarkar, 2002; Kaplan & Cooper, 1998). Dette gjør at virksomheten kan fokusere på å lage lønnsomme produkter og håndtere lønnsomme kunder (Narayanan & Sarkar, 2002; Kaplan & Cooper, 1998). I tillegg vil virksomheten kunne endre prisstrukturer, i form av å gjøre endringer på pris- og/eller rabatter.

### **2.1.2 Når ABC er særlig nyttig for en virksomhet**

Kaplan & Cooper (1998) viser til to regler som kan være en indikasjon på hvorvidt ABC vil være særlig nyttig og relevant for en virksomhet

1. «*The Willie Sutton rule*». Denne regelen sier at virksomheter som har høye indirekte- og administrasjonskostnader vil kunne ha nytte av å ta i bruk ABC (Kaplan & Cooper, 1998). Operasjoner eller aktiviteter, hvor store deler av tilhørende kostnader er direkte arbeid og direkte materiell, hvilket kan knyttes tilbake til spesifikke produkter, trenger nok ikke tilhørende ABC-system (Kaplan & Cooper, 1998). Hvis organisatoriske aktiviteter er på enhetsnivå, og ikke har noen partiproduksjon eller støtteaktiviteter, vil ABC og et tradisjonelt system gi et tilnærmet likt resultat (Kaplan & Cooper, 1998). Ikke alle virksomheter faller inn under «*The Willie Sutton rule*». Et eksempel på dette er den tidlige Apple Computer-fabrikken. Det var kun sluttmontering av datamaskiner som ble gjort - ingen delmontering, eller produksjon av deler. Mer enn 90 % av utgiftene til fabrikken besto av deler til datamaskiner, utstyr og direkte arbeid. De indirekte kostnadene og administrasjonskostnadene var små at et ABC-system ville vært unødvendig (Kaplan & Cooper, 1998).

2. «*The high-diversity rule*». Dette regelen går ut på at en skal se etter situasjoner hvor det stor variasjon i produkter, kunder eller prosesser (Kaplan & Cooper, 1998). For eksempel kan det være en virksomhet som produserer relativt nye produkter, standardprodukter, spesialprodukter, og høyvolums- og lavvolumsprodukter. En virksomhet som selger kun en og samme vare vil ha lite nytte av ABC. Kostnadene kan enkelt knyttes til dette ene produktet og det er lite behov for å kunne kalkulere produktkostnadene (Kaplan & Cooper, 1998). Jo mer

diversifisert og variert produktene til en virksomhet er, jo mer øker fordelene ved å benytte seg av ABC (Kaplan & Cooper, 1998).

Todorović et al., (2018) viser til at de største forventete fordelene fra sine respondenter er at innføringen av ABC forbedrer virksomhetens ytelse, at ABC-analysen gir nøyaktig informasjon som kan bli brukt til å måle virksomhetens produktivitet, samt at ABC gir nøyaktig informasjon som kan brukes av ledelsen til å ta rasjonelle beslutninger. Disse tre fordelene ble verdsatt høyere blant de som hadde implementert ABC enn de som ikke hadde planer om å gjøre det. Det ble testet om det var en signifikant forskjellig i holdninger mellom disse to gruppene, hvilket det var (Todorović et al., 2018).

### **2.1.3 ABC-analysen som verktøy for beslutninger**

Høye implementeringskostnader listes ofte opp som en ulempe ved ABC (Hoff et al., 2021). Virksomheter som har svært brede produkt- og kundeporteføljer, vil kunne ha betydelige kostnader knyttet til implementering av et slikt styringsverktøy. Ved å ha mange kostnadsdrivere vil ABC-prosjektet bli både bli dyrere og mer komplekst (Hoff et al., 2021). Som følge vil man også kunne oppleve at svært mange kostnadsdrivere medfører usikkerhet og forvirring knyttet til bruken, noe som igjen kan hemme et ønske om å ta i bruk og implementere styringsverktøyet i forretningsenheten (Hoff et al., 2021).

For å nøytralisere debatten om problematikken rundt implementering og kostnadene som medfølger dette, har nyere artikler sett på at man ikke nødvendigvis trenger et fast system for at ABC skal være fullverdig. Strategiske beslutninger bør være hovedmålet med en ABC-analyse og analysen skal formidle informasjon som er relatertbart og forståelig for beslutningstakere (Dahl et al., 2022). Det synes å være et stort fokus på metodikk, og at sammenhengen mellom kostnadsobjekt og kostnadsdrivere skal være så korrekt og presist som mulig, snarere enn innsikten man oppnår (Dahl et al., 2022). Noen hevder at dersom det ikke er en klar sammenheng mellom kostnadsdriver og kostnadsobjekt, er det ikke relevant å benytte seg av denne kostnadsdriveren (Dahl et al., 2022). Dahl et al., (2022) mener derimot at en fordelingsnøkkel kan benyttes som en kostnadsdriver, da en kostnadsdriver ikke nødvendigvis trenger å være det som driver den spesifikke kostnaden. Med andre ord: å inkludere alle kostnader i beregningen vil være viktigere enn å se på forholdet til kostnadsdriverne.

Uavhengig hvordan man henfører kostnadene, vil ABC-analysen gi et mer reelt bilde av lønnsomhet, fordi man inkluderer flere kostnader enn hva man ville gjort i en tradisjonell kalkyle. En ukorrekt kostnadsfordeling vil kunne gi betydelige konsekvenser for de beslutninger som tas (Sending, 2014). Utelater man 5 % av kostnadene, vil en kunde som reelt sett er -2 % og ulønnsom, oppleves som 3 % og lønnsom (Dahl et al., 2022). ABC handler i stor grad om å balansere nivået av detaljer, relevans og nøyaktighet, og om man har for mye detaljer og nøyaktighet, så vil ABC-systemet kunne oppleves som krevende (Cokins, 2003).

ABC kan benyttes som et strategisk verktøy for beslutninger, snarere enn et regnskapsverktøy (Dahl et al., 2022). ABC kan ikke erstatte regnskapet, men benyttes som en metode for å gjøre gode beslutninger. Det er mulig å implementere ABC-metodikken som en del av for eksempel ERP-systemer, men er også gjennomførbart på andre måter, for eksempel i Excel, hvor en kan ha en litt mer prosjektbasert tilnærming. På den måten kan en ABC-analyse gjennomføres både billig og effektivt. Målet med ABC bør være forbedret forståelse av forretningsmodellen, og å skape ytelsesforbedringer i virksomheten (Dahl et al., 2022). ABC gir informasjon som er mer nøyaktig og verdifull informasjon om produkter og kunder enn hva tradisjonelle kostnadsregnskap gjør. I tillegg gir analysen mer nøyaktig informasjon om produktets og tjenestens kostnad og prissetting (Emmanuel, 2014).

#### **2.1.4 Adopsjonsrate**

Det er få virksomheter som benytter ABC. Studier viser at 15 til 20 % av virksomheter har adoptert ABC og omtrent like mange planlegger å adoptere ABC (Horngren et al., 2011). I Serbia fant man at mulige årsaker til at ABC ikke ble implementert i serbiske virksomheter kunne skyldes lite praktisk erfaring med konseptet, at ledelsen var fornøyd med det eksisterende kostnadsregnskapet, og mangel på ressurser for implementering (Todorović et al., 2018). Dahl et al., (2022) skriver i sin artikkel at ABC fremstilles gjennom nettforumer, akademia, tekstbøker og konferanser som tungvint å bruke, samt at det krever for mye ressurser ved implementering. Denne fremstillingen kan hemme virksomheter fra å ta i bruk ABC.

Det har vært flere studier fra 1990 til 2010 angående diffusjonsprosessen til ABC i ulike land. Diffusjon er en prosess der en innovasjon blir kommunisert igjennom ulike kanaler til medlemmer av et system (Rogers, 2003). Når man skal måle diffusjon av innovasjon i en gitt populasjon, måles det som regel i en implementeringsrate (Rogers, 2003). Studien gjort av Askarany & Yazdifar (2012) viser at adopsjonsratene av ABC i forskjellige land er svært

forskjellige. Den laveste raten er nede på 4 % og den høyeste er på 78 %. (Askarany & Yazdifar, 2012). Den laveste raten er fra en studie i Storbritannia i år 2000, og den høyeste raten er fra en studie i Australia i 2004. Et viktig moment som forfatterne poengterer, er at de ulike studiene har kommet frem til ulike adopsjonsrater, til tross for at er i samme land og i samme tidsperiode. Dette skyldes at få forfattere har fulgt en felles definisjon på hva en adoptant av ABC er. Dette kan være en årsak til hvorfor adopsjonsraten innad i land har variert. Rogers (2003) viser til at det er en rekke faktorer som kan påvirke diffusjonen av en innovasjon. Dette innebærer faktorer i innovasjonen i seg selv, som kompleksitet og kompatibilitet, faktorer knyttet til adoptantene, som organisasjonsstruktur og strategi, samt faktorer knyttet til landet i seg selv, som politikk og reguleringer (Rogers, 2003).

Bjørnenak (1997), forsøkte i sin studie å finne ut hvilke faktorer som var signifikante når det gjaldt adopsjonsraten til ABC. Studien ble gjort på de 75 største produksjonsbedriftene i Norge. Om lag 40 % hadde implementert eller planla å implementere ABC i sin virksomhet (Bjørnenak, 1997). Det ble funnet ut at kostnadsstruktur var den eneste faktoren som viste signifikans med adopsjonsrate av ABC, mens størrelse på virksomhet, konkurranse i markedet, antall ulike produkter i produktporteføljen, og et eksisterende kostnadssystem ikke var signifikant. I nyere tid er det 23 % av de 500 største norske virksomhetene som benytter ABC (Kringstad et al., 2020).

### **2.1.5 Konkurransen med andre styringsverktøy**

Timing er en faktor som kan ha påvirkning på om et nytt styringsverktøy blir populært eller ikke (Kieser, 1997). Etter at ABC-metoden ble introdusert på slutten av 1980-tallet har nivået av interessen for ABC-metoden variert over tid. Mange amerikanske virksomheter var under hard konkurranse fra asiatiske lavkostland på 1980-tallet. Konkurransen fra Asia gjorde at amerikanske virksomheter vektla kostnadsreduksjon i større grad, slik at de kunne produsere billigere. Mange virksomheter adopterte derfor ABC på 1990-tallet. Det var ikke nødvendigvis fordi det var et rasjonelt valg, men fordi det var en «bandwagon-effekt»<sup>4</sup>, og virksomhetene ønsket å fremstå som legitime for sine interessenter (Bjørnenak, 1997).

---

<sup>4</sup> Innen økonomisk teori omhandler Bandwagon-effekt etterspørsel etter varer og tjenester. Tanken er at egen etterspørsel blir påvirket av andres etterspørsel. Eksempel: hvis naboen kjøper seg ny bil kan man bli påvirket til å kjøpe ny bil selv (Idsø, 2021).



Høy konkurranse i ledelseskunnskapsindustrien kan være en annen mulig forklaring på hvorfor ABC har mistet noe av sin popularitet (Berg & Madsen, 2020). I de senere årene har verktøy som Big Data Analytics, Beyond Budgeting, og Business Intelligence tatt større andeler i konkurransen og overtatt for ABC. Studier tyder på at aktivitetsbaserte teknikker ikke blir sett på som en effektiv del av styringspakkene til virksomheter (Berg & Madsen, 2020). På den annen side er det mulig at nye teknologiske trender vil kunne gjeninnføre ABC sin tidligere posisjon i konkurransen (Bjørnenak, 2017). Virksomheter som likevel benytter ABC, kjennetegnes ved at en høy andel av bedriftens kostnader er indirekte (Ax & Bjørnenak, 2007). Studier som er gjort i Norge i nyere tid har vist en indikasjon på at de indirekte kostnadene har sunket 15 til 20 % av de totale kostnadene (Kringstad et al., 2020). Dette kan være en årsak til virksomheter i Norge fremdeles lener seg mot tradisjonelle styringsverktøy, ettersom de vil være mer hensiktsmessig (Berg & Madsen, 2020).

Til tross for at ABC-metodens popularitet og synlighet kan ha avtatt de seneste årene, så er konsepter og terminologi fra ABC fortsatt en del forretningspråket (Hindle, 2008). Teknikker fra ABC blir undervist i mange programmer ved handelshøyskoler og universiteter. Dette gjør at fremtidens ledere vil være kjent med ABC-prosjektet og kan se på det som en god metode for virksomhetsstyring (Berg & Madsen, 2020).

## **2.2 Gjennomføring av prosjekt**

Når en skal gjennomføre et prosjekt, som ABC-analyse, er det en rekke hendelser som kan forårsake støy og ubalanse i gjennomføringen. Dette vil kunne påvirke utfallet av prosjektet. Støy og ubalanse i prosjektet kan føre til at en ikke når oppsatte mål, samt at prosjektet ikke når forventinger om kvalitet. Tanken med å gjennomføre et ABC-prosjekt kan være god, men hvis de administrative aspektene ved et prosjekt svikter, så er det en risiko for at man ikke får like mye ut av prosjektet som en på forhånd hadde målsatt. For å bedre kunne forstå hvordan ABC-prosjekter i virksomheter utspiller seg, er det inkludert prosjektstyringsteori som kan være relevant for gjennomføringen og resultatet av et ABC-prosjekt.

### **2.2.1 Planlegging av prosjektet**

Målet med planlegging av prosjektet er å få en oversikt over hvilke aktiviteter som skal gjøres, og i hvilken rekkefølge de bør gjøres. Planleggingen bør føre til at en prosjektplan blir opprettet. Prosjektplanen vil bidra til delegering av oppgaver, samt oppfølging av prosjektet (Tonnuquist,

2016). Det er tre mulige fordeler med å bruke tid på å planlegge et prosjekt; planleggingen reduserer usikkerhet, øker forståelse og øker effektivitet (Wysocki, 2019).

Et prosjekt er ikke bare én stor prosess, men kan ses på som er serie med mange ulike prosesser (Tonnquist, 2016). Utførelsen av et prosjekt avhenger derfor mye av forarbeidet som utarbeides i planleggingsfasen. Hvis man har planlagt prosjektet godt, reduseres sjansen for at uønskede hendelser oppstår. Viktigheten av planlegging presiseres også i et sitat av den tidligere amerikanske presidenten Dwight D. Eisenhower: «*plans are nothing; planning is everything*» (Eisenhowerlibrary, 2022).

### **2.2.2 Kommunikasjon**

Å kunne kommunisere informasjon tydelig og korrekt er essensielt for at en skal ha suksess i et prosjekt (Hoegl & Gemuenden, 2001). Kommunikasjon kan være en betydelig utfordring i prosjekter (Wastian et al., 2015). Uten korrekt informasjon vil man kunne oppleve prosjektet som utfordrende, vanskelig å forstå og vanskelig å gjennomføre. I tillegg vil man kunne oppleve misforståelser og usikkerhet rundt hva som er ens egne oppgaver.

For å oppnå ulike kommunikasjonsmål med de forskjellige interessentene som er involvert i prosjektet, er det viktig å legge en strategi for kommunikasjonen. Strategien bør innebære hva du ønsker at de ulike interessentene skal vite, føle og gjøre (Wysocki, 2019). Kartlegging av interessenter og kommunikasjon med interessentene gjennom prosjekttiden er viktig for å skape aksept og støtte til prosjektet (Tonnquist, 2016). Nøkkelen til god kommunikasjon er å vurdere kommunikasjonsstrategier som til enhver tid tar hensyn til prosjektets begrensinger (Wastian et al., 2015).

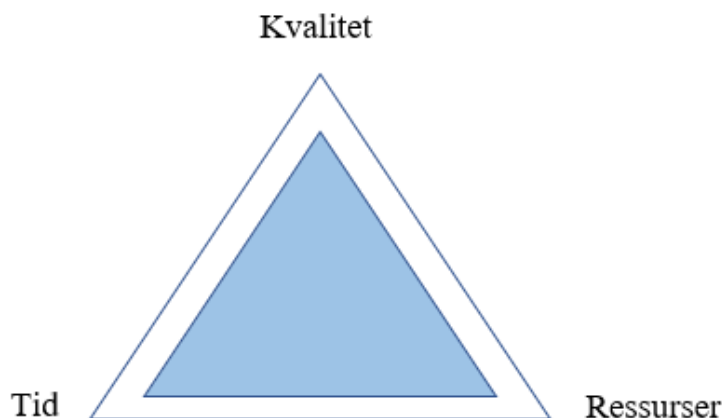
Det er nesten umulig at det ikke en eller annen gang oppstår feilinformasjon eller andre konflikter i løpet av prosjektgjennomføringen (Wastian et al., 2015). Jo tydeligere strategien for kommunikasjon er, jo lettere vil det være å kommunisere det riktige innholdet (Wastian et al., 2015), og dernest øker kvaliteten på kommunikasjonen. Likevel er også *mengden* kommunikasjon et viktig poeng. Overdreven kommunikasjon kan også hindre fremdrift i prosjektet, og spise av tiden en har til rådighet (Wastian et al., 2015). Kommunikasjon i et prosjekt er en balanse mellom tydelighet, kvalitet og mengde.

### 2.2.3 Motivasjon

For å sikre progresjon og opprettholdelse av arbeidet er det viktig at interessentene er motiverte. Motivasjon er et vidt begrep, og hva som motiverer hver enkelt deltaker i et prosjekt vil være forskjellig. Likevel kan en nyttig kilde til motivasjon være hvordan arbeidet i prosjektet koordineres av prosjektlederne (Wunderer & Küpers, 2003). Dette knyttes særlig opp mot kommunikasjon, ved at prosjektlederne sørger for at tydelig informasjon er tilgjengelig og at ens ansvarsområder er kjent (Wunderer & Küpers, 2003). Ledelsens motivasjon er også en nøkkelfaktor, ettersom det er ledelsen som ofte står for fordelingen av ressursene som må til for å kunne gjennomføre prosjektet. Samtidig er ledelsens motivasjon viktig for problemløsning og fremgang (Tonnquist, 2016).

### 2.2.4 Prosjekttriangler

Et vellykket prosjekt planlegges, ledes og avsluttes ved at man bruker presise kriterier for tid, kvalitet og ressurser (Wastian et al., 2015). Det er sjeldent at et prosjekt blir ferdig innen tidsfristen, og prosjekter blir ofte forsinket (Tonnquist, 2016). Tiden på et prosjekt avhenger av to andre variabler: kvalitet og ressurser (Wysocki, 2019). Strekkes tiden langt over hva som er planlagt, vil dette ha negative innvirkninger ressurser og kvalitet. Denne tankegangen er illustrert i figur 1 «Prosjekttriangler». Hvis man bruker mer tid enn forventet har man to valg: enten å avslutte prosjektet når tidsfristen er slutt og justere målene ved prosjektet, eller å utsette tidsfristen sånn at de gjenværende oppgavene blir fullført (Tonnquist, 2016).



Figur 1: Prosjekttriangler (Tonnquist, 2016).

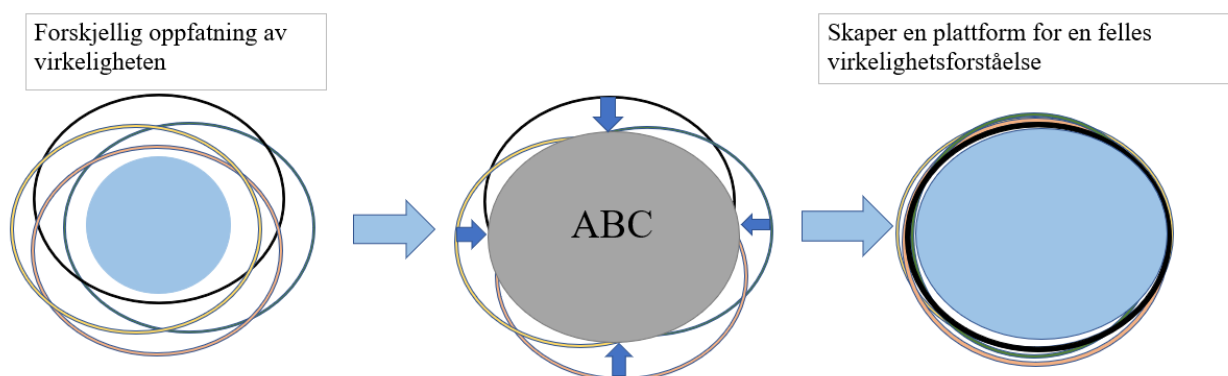
Kvaliteten bør bestemmes ut ifra de ressursene og tiden man har til rådighet, og en må finne det nivået av kvalitet man mener er tilfredsstillende for prosjektet (Tonnquist, 2016). Hvis kvalitetsnivået er høyere enn tiden og ressursene man har til rådighet, vil prosjektet få problemer (Tonnquist, 2016). Man bør også ta i betraktning at det kan være andre pågående prosjekter eksternt eller internt, når man skal initiere til et nytt prosjekt. Om det er mange andre pågående initiativer kan det være mulig at virksomheten ikke har nok tilgjengelige ressurser og tid for å kunne gjennomføre prosjektet på en tilfredsstillende måte. Ressursene som skal brukes i et prosjekt bør være avklart før man starter opp et nytt prosjekt (Wysocki, 2019). Dette minimerer risikoen for at man eventuelt mister ressurser i løpet av prosjektets levetid, og at prosjektet skal strekke seg utover den planlagte tiden (Tonnquist, 2016).

### 2.3 ABC-metodens innvirkning på forståelse

Beslutningstakere kan ha et sammenfattet syn på virksomheten, men hvert individ kan også ha meninger og synspunkter som peker i ulike retninger (Dahl et al., 2022). Eksempelvis kan salgslederen ha et ønske om å øke salgsvolum, og mener at dette er riktig for å øke lønnsomhet, mens finansdirektøren på sin side mener kanskje at å kutte kostnader vil være det riktige (Dahl et al., 2022). I volum-baserte virksomheter kan det være vanskelig å få salgsvolumet med på endringer som krever at man kutter ut ulønnsomme produkter eller kunder (Narayanan & Sarkar, 2002). Dersom salgsvolumet opererer på provisjonsbasert lønn, så vil et kutt i produkter kunne medføre lavere lønn (Narayanan & Sarkar, 2002).

En av effektene som en ABC-analyse kan skape, er at ledergruppen, og eventuelt øvrige som deltar i analysen, kan danne seg en felles og objektiv forståelse av virkeligheten.

#### 2.3.1 Felles forståelse av virksomheten



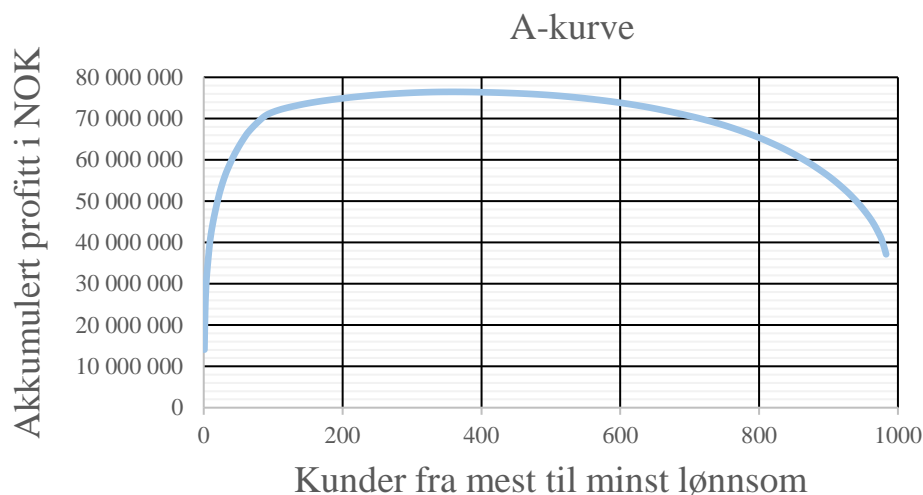
Figur 2: ABC-metodens effekt på forståelse (Dahl et al., 2022).

Figur 2 illustrerer til venstre hvordan oppfatningen av virkeligheten er i forkant av analysen. De ulike medlemmene av ledergruppen kan ha forskjellig oppfattelse av hvordan virkeligheten i deres forretningsenhet er. Den ulike virkelighetsoppfatningen kan gjøre det vanskelig å fatte en god beslutning på hva som bør gjøres. Ved å gjennomføre en kostnadsgjennomgang i en ABC-analyse, vil informasjonen som kommer frem av analysen gi ledergruppen en plattform for å kunne ta ledelsesrelaterte beslutninger (Dahl, Ø. Forelesning i BUS316 NMBU, 18. august 2021). ABC-analysen vil føre til at ledergruppen kan få en felles oppfatning av hva som bør gjøres for å øke lønnsomheten.

I noen tilfeller vil muligens ikke ABC-analysen bidra til en felles forståelse. Det er flere årsaker til at dette kan oppstå. Det ene er at informasjonen som ABC-analysen presenterer ikke er ny informasjon for ledelsen (Narayanan & Sarkar, 2002). Det andre er at de med beslutningsmakt ikke aksepterer tallene som ABC-analysen viser, som ofte er forskjellig fra hva et tradisjonelt kostnadsverktøy vil vise (Narayanan & Sarkar, 2002). Videre så kan ledelsen være motvillig til å gjøre endringer i virksomheten (Narayanan & Sarkar, 2002), og at de av den grunn ikke ønsker å ta til seg den informasjonen som kommer fram i analysen. Oppfølgingen av ABC-analysen kan kreve avgjørelser og handlinger som er forskjellig fra «business as usual», og kan medføre organisatoriske endringer som ledelsen kan være motvillig til å gjennomføre (Narayanan & Sarkar, 2002).

### **2.3.2 A-kurven**

Å forstå informasjonen som kommer frem av analysen er essensielt for å kunne oppnå en felles forståelse av faktiske forhold, samt for å kunne sette inn relevante tiltak gitt informasjonen av analysen. A-kurven, også kjent som «humpback whale curve», er en kurve som viser den akkumulerte profitten fra den mest profitable kunden til den minst profitable (Cokins, 2015). Det siste datapunktet i grafen viser selskapets resultat. Hensikten med grafen er å illustrere mengden profitt som går tapt på grunn av ulønnsomme kunder. I tillegg er et av hovedmålene med grafen å illustrere at ulike kunder og ulike produkter har forskjellig lønnsomhet (Sievänen et al., 2004). I en virksomhet som har en stor produkt- og/eller kundeportefølje, vil det i praksis være umulig at alle kundene eller produktene har samme lønnsomhet (Sievänen et al., 2004).



Figur 3: Eksempel på en A-kurve (humpback whale cuve), adaptert av (Cokins, 2015).

A-kurven viser at en lav prosentandel av den totale kundebasen står for en høy prosentandel av inntektene. Samtidig viser den at resultatet faller mellom kunde 300 og 400, og derifra taper man profitt. Figur 3 skal gi forståelse av ABC-analysen ved at man visuelt fremstiller at det er en liten andel av kundene som står for en stor andel av resultatet. Samtidig som at man kan se at det finnes en andel av kundene som faktisk reduserer resultatet. Dette kan få ledelsen til å endre sin forståelse av deres kunder, og iverksette tiltak for å enten fjerne, eller gjøre om tidligere ulønnsomme kunder til lønnsomme. A-kurven kan også brukes til å vise lønnsomheten til virksomhetens produkter (Sievänen et al., 2004).

Formen som figur 3 viser er typisk for de fleste virksomheter, og ledelsen tror ofte at kurven er relativt flat, selv om det ofte ikke er tilfellet (Cokins, 2015). Når en beregner gjennomsnittlige indirekte kostnader ved hjelp av tradisjonelle metoder, så blir nøyaktigheten mindre. Det er dette som gir en illusjon om den flate kurven (Cokins, 2015). Informasjonen som blir presentert av denne grafen overrasker ofte ledelsen når de ser den. Dette skyldes at ledelsen ofte tror at de fleste kunder er lønnsomme, med unntak av noen få (Cokins, 2015). Istedenfor har de et få antall kunder som står for en signifikant andel av profitten, noen kunder som man går i null med, og en del kunder som reduserer profitten (Cokins, 2015). Narayanan & Sarkar (2002) fikk en lignende situasjon som det Cokins (2015) skriver om i sin artikkel. Et få antall kunder stod for en høy andel av resultatet. De resterende kundene var kunder man enten tjente lite på, eller tapte penger på.

### 2.3.3 Produkt- og kundehyller

En annen metode for å visualisere resultatet fra en ABC-analyse på, er gjennom produkt- og kundehyller. Denne metoden går ut på å fordele kunder og/eller produkter inn i ulike grupper, som i dette tilfelle blir trippel A (AAA) til enkel C (C). Trippel A er produkter eller kunder som for eksempel har generert over en million kroner i salg, og salget har hatt en avkastning på mer enn 7 %. Dobbel A (AA) har generert mellom en million og 100 000 i salg, og enkel A (A) har generert under 100 000 kroner i salg, men med samme avkastning på mer enn 7%. De andre kategoriene deler samme prinsipp basert på hvor mye de har generert, men på B-produkter så er avkastningen på mellom 0 og 7% og på C-produkter er avkastningen mindre enn 0% (Emblemsvåg, 2004).

	C	B	A	
<b>3</b>	<b>CCC</b>	<b>BBB</b>	<b>AAA</b>	<b>Alle 3</b>
Antall	45	35	50	130
Omsetning	172 107	295 173	361 014	828 295
Dekningsbidrag	15 448	35 209	82 264	132 921
Dekningsgrad	9 %	12 %	23 %	16 %
ABC kostnad	25 475	24 428	25 138	75 041
ABC resultat	-10 026	10 781	57 126	57 881
ABC margin	-6 %	4 %	16 %	7 %
<b>2</b>	<b>CC</b>	<b>BB</b>	<b>AA</b>	<b>Alle 2</b>
Antall	207	35	41	283
Omsetning	108 412	22 056	35 280	165 748
Dekningsbidrag	18 407	4 903	9 805	33 116
Dekningsgrad	17 %	22 %	28 %	20 %
ABC kostnad	36 124	4 130	5 104	45 357
ABC resultat	-17 717	773	4 702	-12 242
ABC margin	-16 %	4 %	13 %	-7 %
<b>1</b>	<b>C</b>	<b>B</b>	<b>A</b>	<b>Alle 1</b>
Antall	373	56	141	570
Omsetning	41 050	8 236	19 724	69 010
Dekningsbidrag	11 933	2 438	6 514	20 885
Dekningsgrad	29 %	30 %	33 %	30 %
ABC kostnad	23 522	2 146	3 716	29 384
ABC resultat	-11 589	292	2 798	-8 499
ABC margin	-28 %	4 %	14 %	-12 %
<b>TOT</b>	<b>Alle C</b>	<b>Alle B</b>	<b>Alle A</b>	<b>Alle</b>
Antall	625	126	232	983
Omsetning	321 569	325 465	416 018	1 063 053
Dekningsbidrag	45 788	42 550	98 583	186 921
Dekningsgrad	14 %	13 %	24 %	18 %
ABC kostnad	85 120	30 704	33 958	149 782
ABC resultat	-39 332	11 846	64 625	37 140
ABC margin	-12 %	4 %	16 %	3 %

Figur 4: Eksempel på kunde- og produkthyller, adaptert av (Emblemsvåg, 2004).

Tall er i NOK og delt på 1000, med unntak av «antall», «dekningsgrad» og «ABC margin».

Figur 4 viser et eksempel på kunde- og produkthyller. Det er vanlig at både de mest profitable og de minst profitable produktene er de som skaper det høyeste salgsvolumet (Sievänen et al., 2004). I dette eksemplet det er en rekke C-produkter som forverrer resultatet med nesten 40 millioner. Samtidig består A-produktene av omtrent 24 % av produktporteføljen, og står således for den største delen av resultatet.

I figur 4 ser vi at det er nesten tre ganger så mange C-produkter (625) som A-produkter (232). Når man har mange C-produkter er dette et eksempel på at man både har for mange produkter og at man underpriser produktene. Emblemsvåg (2004) viser til på en mulig løsning på dette problemet: øke prisene opp mot 100 %. De fleste kundene vil nok ikke reagere på prisendringen. De fleste kjøper få produkter og det er dermed liten forskjell for dem individuelt sett (Emblemsvåg, 2004). For virksomheten derimot, er denne forskjellen skillet mellom å tjene eller tape penger (Emblemsvåg, 2004).

## **2.4 Beslutninger og tiltak**

Som et resultat av informasjonen som kommer frem av ABC-analysen kan man sitte igjen med ett, eller ofte; flere tiltak som kan iverksettes. Disse tiltakene vil kunne bidra til å øke virksomhetens lønnsomhet. Tiltakene kan kategoriseres under en av følgende tre beslutningstyper: strategisk, taktisk eller operasjonell.

### **2.4.1 Strategiske beslutninger**

Strategiske beslutninger er en enkel beslutning eller kombinerte beslutninger, som kan ha påvirkning på den øverste organisatoriske funksjonen (Amason, 2001). Beslutninger som tas på et strategisk nivå blir ofte tatt på det høyeste nivået i ledelsen. Som en følge av dette blir strategiske beslutninger omtalt som den viktigste av de tre beslutningene. Dette skyldes hovedsakelig at den tar for seg beslutninger knyttet til virksomhetens generelle funksjon (Kuruppuge & Gregar, 2020). Strategiske beslutninger har et langsiktig perspektiv og omfatter organisasjon som helhet, omgivelsene til virksomheten, og premisser for valg av virkemidler (Kiotovs, 2017). Eksempler på strategiske beslutninger kan være å øke priser på produkter, terminere ulønnsomme kunder og alternering av kundeatferd (Cokins, 2003). Andre eksempler er å skape nye produkter, samt øke virksomhetens markedsandeler (Kuruppuge & Gregar, 2020).

### **2.4.2 Taktiske beslutninger**

Taktiske beslutninger er beslutninger som er knyttet om mot temaer som humankapital, finansering og investering (Kuruppuge & Gregar, 2020). Disse beslutningene er det vanlig at mellomledelsen tar seg av. Beslutninger av taktisk art kan gjelde for individuelt nivå, avdelingsnivå eller seksjonsnivå (Kuruppuge & Gregar, 2020). Tidsdimensjonen til de taktiske beslutningene er ofte bundet til budsjettåret og har fokus på effektivitet (Kiotovs, 2017).



Nedbemanning av personell og investering i et nytt ERP-system er eksempler på ulike taktiske beslutninger.

### 2.4.3 Operasjonelle beslutninger

Operasjonelle beslutninger omhandler beslutningene som tas i forbindelse med arbeidet som utføres (Finansleksikon, u.å). Operasjonelle beslutninger kjennetegnes ved at de ikke er like viktige som taktiske og strategiske, og operasjonelle beslutninger kan derfor bli tatt på et lavere ledelsesnivå enn taktiske og strategiske beslutninger (Kuruppuge & Gregar, 2020). Målet med operasjonelle beslutningene er at beslutningene skal bidra til at man utnytter sine ressurser mer effektivt (Kuruppuge & Gregar, 2020). Det operative perspektivet ser på den umiddelbare fremtiden og fokuserer på at virksomheten skal kunne overleve (Kiotovs, 2017). Eksempler på operasjonelle beslutninger/tiltak kan være å skape strømlinjeform i prosesser og fjerne arbeid som skaper lav verdi (Cokins, 2003). Et annet eksempel kan være å ansette operativt mannskap etter geografisk tilstedeværelse snarere enn å sende ut mannskap over større avstander.

### 2.4.4 Tiltak

Cokins (2015) lister opp noen av de tiltakene som kan gjennomføres for å øke lønnsomheten til virksomheten. Dette er dog en utømmelig liste, og hvilke tiltak som iverksettes varierer i stor grad fra virksomhet til virksomhet over hva som er hensiktsmessig. Dette skyldes at ABC-analysen vil gi ulike resultater for hver enkelt virksomhet. Nedenfor finnes et sett med eksempler på hvilke tiltak som kan iverksettes.

1	Styre hver kundes servicekostnad til et lavere nivå
2	Iverksette tilleggsavgifter, eller omprising av dyre serviceaktiviteter
3	Redusere services som har lav verdiskapning for kunden
4	Introdusere nye produkter og/eller standard produktlinjer
5	Øke priser på produkter, hvis det er mulig i markedet du befinner deg i
6	Terminere/avslutte ulønnsomme produkter, servicer og kundeforhold
7	Forbedre og effektivisere arbeidsprosesser, slik at det får en høyere produktivitet
8	Tilby kunder et alternativt servicenivå som virker positivt på profitten
9	Gi rabatter til kunder som har lave servicekostnader for å øke salgsvolum
10	Økte kostnader på aktiviteter som kundene viser en preferanse for

Tabell 1: Profit margin management (Cokins, 2015).

I henhold til punkt 6, å terminere ulønnsomme produkter, mener Emblemsvåg (2004) at å kun fjerne produktet ikke er nok. Å bare fjerne produkter vil føre til at man står igjen med kostnad for ledig kapasitet, eller at kostnadene for andre produkter øker (Sievänen et al., 2004). De indirekte kostnadene kan bare bli redusert ved å øke produktiviteten til prosessen eller eliminere prosessen fullstendig, samt de tilhørende ressursene til aktivitetene (Emblemsvåg, 2004). Produkter konsumerer ikke ressurser direkte, men indirekte igjennom aktiviteter. Dette betyr at man ikke kan styre kostnadene på produkter, men heller må det styre kostnader igjennom aktivitetene (Emblemsvåg, 2004).

#### **2.4.5 Vektlegging av kunde- eller produktlønnsomhet**

Økonomistyringen har i stor grad gått fra å måle produktkostnader til å måle kundekostnader, og kundelønnsomhet blir stadig viktigere (Cokins, 2003; Cokins, 2015). Framveksten av Customer relation management (CRM) har gjort at virksomheter i økende grad har skiftet fokuset fra produkter til kunder. Kostnadene knyttes opp til hver enkelt kunde for å se hvem man taper penger på, og hvem man tjener penger på (Cokins, 2003). En annen årsak til at man har skiftet fokuset fra produktlønnsomhet til kundelønnsomhet, er for å beskytte sine kunder mot konkurrentene. Få kunder står for en høy andel av profitten og hvis disse kundene forsvinner, vil det ha negative konsekvenser for resultatet (Cokins, 2015).

I noen tilfeller vil det kunne være vanskelig å vite nøyaktig hvor det er relevant å utnytte kostnadsinformasjonen fra ABC-analysen, og om man bør vektlegge kundelønnsomhet eller produktlønnsomhet. Informasjonen som A-kurven gir, kan bli brukt til å se på lønnsomheten til både kunder og produkter (Sievänen et al., 2004). Selv om Sievänen et al, (2004) vektlegger produktlønnsomhet i sin artikkel, blir det også poengtert at informasjon om kundelønnsomhet er like essensielt. Hva man skal gjøre med en ulønnsom kunde eller produkt kommer an på hvilke alternativer som er tilgjengelig for virksomheten (Sievänen et al., 2004).

### **2.5 ABC-metodens innvirkning på resultater**

#### **2.5.1 Prosjektets suksessrate**

Det er hovedsakelig prosjektlederen som har ansvaret for om prosjektet blir vellykket. Denne graden blir ofte bestemt ut ifra tre primære mål: kostnad, tid og ytelse (Lock, 2013). Ytelse her er det samme som kvalitet definert i figur 1: «prosjekttriangleret». Det er en rekke faktorer som vil ha innvirkning på om virksomheten når disse målene, men vi har her valgt å fokusere på

noen av de som vi mener er relevant for studien; 1. At man har støtte for prosjektet, og spesielt fra ledelsen. 2. At kommunikasjonen er god i løpet av prosjektets levetid 3. Prosjektet er godt definert og har klare mål, samt at man har tilgjengelige de midlene og ressursene som er nødvendige (Lock, 2013). Når et prosjekt er avsluttet sitter man igjen med fordeler eller effekter av prosjektet, som man kan realisere. Man bør så stille spørsmål ved hva som er fordelene, hvordan en skal realisere fordelene, hvem som skal ha ansvaret, og hvilke tiltak som bør iverksettes. Jo bedre forberedt en organisasjon er for å bruke resultatet fra et prosjekt, jo raskere kan realisere økonomiske fordeler (Tonnquist, 2016).

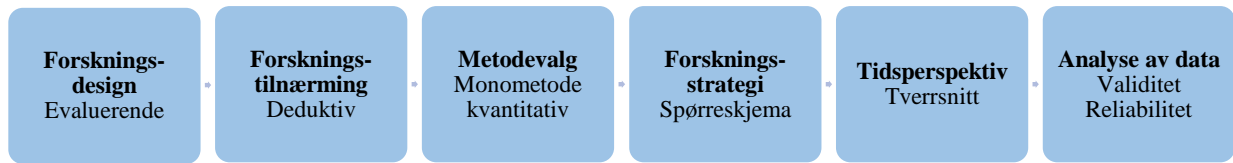
### **2.5.2 Økonomiske resultater som følge av ABC**

I Narayanan & Sarkar (2002) og Emblemsvåg (2004) kan man lese om to virksomheter og ens resultater i etterkant av en ABC-analyse. I begge virksomhetene ble det gjort en oppfølging ett til to år i etterkant av analysen. Resultatene var lovende for begge virksomhetene.

I virksomheten som presenteres i Narayanan & Sarkar (2002) hadde ABC-analysen bidratt til en positiv effekt på virksomhetens økonomiske resultat. Ledelsen i denne virksomheten benyttet informasjonen som framkom av analysen, og iverksatte spesifikke tiltak. Noen av tiltakene som ble iverksatt var å terminere ulønnsomme produkter og kunder, øke pris på produkter som var ulønnsomme, samt prosessforbedringer og leverandørbytter. Bruttomarginen hadde økt med 3 % året etterpå. I virksomheten Emblemsvåg (2004) presenterer så hadde tiltakene i etterkant av ABC-analysen mulig bidratt til å redde virksomheten fra en økonomisk krise. I denne virksomheten kom det fram at produksjonsserier av stor størrelse ofte ble forstyrret av produksjonsserier av lav størrelse. Dette førte til at stordriftsfordelene ble svekket. For å gjenvinne stordriftsfordelene, valgte virksomheten å skille produksjonslinjene (Emblemsvåg, 2004). Virksomheten fant også ut at det var ti kunder som var problematiske. En av disse kundene hadde brukt forhandlingsmakten sin til å tvinge virksomheten til å ta ulønnsomme avgjørelser.

Selv om begge disse eksemplene viser positive resultater for virksomheten på bakgrunn av de tiltakene som ble gjort i etterkant av analysen, kan vi riktignok ikke med sikkerhet vite den langsiktige effekten. Dette skyldes at virksomhetene ble fulgt opp relativt kort tid etter at tiltakene ble iverksatt (ett til to år). Dette gjelder særlig eksemplet som presenteres i Narayanan & Sarkar (2002). Skulle en ha sett på de langsiktige effektene, måtte man sett på virksomhetene i et enda lengre tidsperspektiv.

## 3. Metode



Figur 5: En fremstilling av studiens metodiske plassering, adaptert av «the research onion» (Saunders et al., 2019).

### 3.1 Forskningsdesign

Et forskningsdesign er den generelle, eller overordnede planen for hvordan man skal besvare forskningsspørsmålene eller problemstillingen (Saunders et al., 2019). Forskningsdesignet skaper et rammeverk for innsamling og analyse av data (Bell et al., 2019). Saunders et al., (2019) viser til at studiet vil falle inn under en eller flere typer av forskningsdesign: eksplorerende, evaluerende, kausalt og deskriptivt design, avhengig av om man har en kvalitativ eller kvantitativ tilnærming. Forskningsstudier kan kombinere flere enn ett forskningsdesign (Saunders et al., 2019). Dette kan man oppnå enten ved å bruke metodetrianglering, eller ved å bruke én metode som benyttes på en slik måte at man legger til rette for flere enn en type forskningsdesign (Saunders et al., 2019).

#### 3.1.1 Evaluerende design

Forskning kan ofte handle om å undersøke hvilken effekt noe har, og dette betegnes som evaluerende (Johannessen et al., 2020) Med andre ord handler et evaluerende design om å undersøke hvor godt noe fungerer (Saunders et al., 2019). Våre studier er å anse som evaluerende. Målet med våre studier er å finne ut av hvor godt en ABC-analyse fungerer, både i form av opplevd forståelse, iverksatte tiltak og tiltakenes påvirkning på økonomiske resultater. Det er derfor naturlig å legge vår oppgave inn under evaluerende design, ettersom det er effektene av ABC-metoden vi er ute etter.

Et bestemt evalueringsdesign finnes ikke og man kan gjennomføre slike design på en rekke ulike måter (Johannessen et al., 2020). Spørsmålene som stilles i evaluerende forskningsdesign kan ofte formuleres som «i hvilken grad» noe stemmer (Saunders et al., 2019).

## **3.2 Forskningstilnærming**

Det finnes tre hovedområder innenfor forskningstilnærming; deduksjon, abduksjon og induksjon (Johannessen et al., 2020). Deduksjon handler om å få bekreftet eller avkreftet teorien ved hjelp av innsamlet data, mens ved induksjon går man motsatt vei; man begynner med å samle inn data for så å se om det er noen mønstre som kan bli teorier (Johannessen et al., 2020). Når man derimot veksler mellom disse to teoriene, kalles det abduksjon. (Johannessen et al., 2020).

### **3.2.1 Deduktiv tilnærming**

Kvantitative studier og spørreskjemaer knyttes vanligvis til en deduktiv forskningstilnærming (Saunders et al., 2019). Med deduksjon begynner man med en problemstilling eller forskningsspørsmål, samt teori, for deretter å belyse eller teste dette ved hjelp av data (Johannessen et al., 2020). Denne studien har en deduktiv tilnærming, ettersom studien består av tre forskningsspørsmål som en ønsker å belyse opp mot presentert teori gjennom å samle inn data via spørreskjema.

Det listes opp seks forskjellige steg som en deduktiv tilnærming vil gå igjennom (Blaikie, 2010). Først er å få fram en ide, et premiss eller en hypotese som prøver å forklare forholdet mellom to eller flere variabler, eller flere hypoteser som danner en teori. I våre studier har vi en idé om at ABC som styringsverktøy vil kunne bidra til mer presise beregninger, bedre forståelse av virksomhetens drift, og en mer reell fremstilling av virksomhetens lønnsomhet. Informasjonen som kommer frem av analysen vil kunne føre til at virksomheten gjennomfører konkrete tiltak for bedring av lønnsomheten. Våre studier forsøker å finne ut om virksomheter som har gjennomført en slik analyse sitter med denne oppfatningen.

I følge Blaikie (2010) er steg nummer to å benytte eksisterende litteratur som underbygger ideen eller hypotesen du legger fram, samt å komme med forslag til hvordan man kan teste ut dette. Tredje steg er å utforske teorier som prøver å forklare og gir en bedre forståelse til hva man prøver å finne ut. Fjerde trinnet går ut å finne en passende mengde med data til å kunne teste sin ide eller hypotese på. De to siste trinnene i deduktiv tilnærming avhenger om resultatet av analysen stemmer overens med eksisterende litteratur og/eller hypoteser (Blaikie, 2010). Hvis det ikke stemmer overens er man på steg fem, og en konkluderer med at hypotesen er feil, og hypotesen må enten avvises eller modifiseres for å starte på nytt igjen. Dersom hypotesen er i

tråd med funnene av undersøkelsen, er man på siste steg og kan si at hypotesen er bekreftet (Blaikie, 2010).

### **3.3 Forskningsmetode**

Ved valg av metode for studien skiller man hovedsakelig mellom to hovedtyper; kvalitativ og kvantitativ metode. Kvantitativ metode uttrykkes i form av tall eller andre kvantifiserbare data, mens kvalitativ metode ofte går mer i dybden og uttrykkes gjerne i form av tekst (Saunders et al., 2019). I nyere tid har det også blitt mer og mer vanlig å kombinere disse metodene (Saunders et al., 2019).

#### **3.3.1 Kvantitativ metode**

Kvantitative undersøkelser som benytter én teknikk for datainnsamling kan kalles for en monometodisk kvantitativ studie (Saunders et al., 2019). Etersom vi gjennomfører datainnsamlingen ved hjelp av ett spørreskjema, vil vår avhandling være å anse som monometrisk kvantitativ. Kvantitativ metode ser på forholdet mellom variabler som er uttrykket igjennom tall og kan blir analysert igjennom ulike statistiske eller grafiske metoder (Saunders et al., 2019). I vår oppgave har vi analysert data ved å sette dem opp i grafer, for deretter å analysere mulige sammenhenger gjennom matriser. Primærdata som er samlet inn igjennom kvantitativ metode er samlet inn på en standardisert metode, men vårt utvalg er ikke helt tilfeldig og har et lavt antall respondenter. Når utvalget er lavt vil det være vanskelig å kunne generalisere utvalget til en populasjon (Saunders et al., 2019).

### **3.4 Forskningsstrategi og datainnsamling**

Datainnsamling omhandler hvordan man konkret går fram for å finne den nødvendige informasjonen til å kunne besvare forskningsspørsmålene (Saunders et al., 2019).

I denne studien blir det gjennomført en *spørreundersøkelse* som forskningsstrategi.

#### **3.4.1 Forskningsstrategi: Spørreskjema**

Det finnes en flere måter å samle inn kvantitative data på, og vanlig metode for dette er gjennom spørreskjema, hvor utgangspunktet for spørreskjemaet er problemstillingen som fremstilles (Johannessen et al., 2020). Spørsmålene i spørreskjemaet må være formulert slik at de kan gi et tydelig svar på problemstillingen (Johannessen et al., 2020). I motsetning til kvalitative undersøkelser er et spørreskjema noe mer rigid i utformingen, og kan ikke endres når de er

sendt ut, (Johannessen et al., 2020). Det er derfor viktig at spørsmålene er formulert slik at de vil gi et tilfredsstillende resultat. En spørreundersøkelse er en populær måte å samle inn primære forskningsdata på. Gjennom spørreskjema kan man samle inn data fra et stort antall respondenter gjennom forhåndssatte spørsmål, noe som gjør svarene fra undersøkelsen lette å sammenligne (Saunders et al., 2019).

Det er ulike grader av strukturering av spørreundersøkelsen. Et spørreskjema kan være fastsatt på forhånd med gitte svaralternativer til alle spørsmål, noe som er kjent som et *prestrukturert spørreskjema* (Johannessen et al., 2020). Andre spørreskjemaer kan derimot være av mer semistrukturert variant, hvor man da kan legge inn åpne spørsmål som respondenten kan svare med egne ord på (Johannessen et al., 2020). Hvilken metode som velges vil avhenge av hva man er ute etter av svar. Generelt sett kan man si at prestrukturerte spørreskjema kan være lettere for respondenten å fylle ut. Likevel kan et slikt spørreskjema oppleves som noe tvangsmessig, da respondenten må tilpasse sine svar til de oppgitte svaralternativene (Johannessen et al., 2020). På den andre siden har man mulighet til å prekode spørreskjemaet slik at det i stor grad svarer på forskningsspørsmålene.

Vårt spørreskjema er i hovedsak et *prestrukturert spørreskjema*, ettersom de fleste spørsmålene og påstandene er forhåndsbestemt. Det er likevel relevant for vår problemstilling å inkludere ett åpent spørsmål i spørreskjemaet. Svaret som bes om her er nokså konkret, og av den grunn ikke nødvendigvis er vanskelig for respondenten å svare på. Det er spesielt relevant å benytte et semistrukturert spørreskjema med åpne spørsmål dersom det som skal undersøkes er et lite kjent fenomen (Johannessen et al., 2020). Det positive med å ha en åpen tilnærming er at det kan fange opp momenter et prekodet spørreskjema ikke vil gjøre. Likevel er det ikke sikkert at et semistrukturert spørreskjema vil gi gode nok forskningsdata, blant annet fordi ikke alle respondenter er vant med å svare på en slik måte, og det kreves kompetanse for å tolke slik data (Johannessen et al., 2020). Av den grunn har vi i vårt spørreskjema valgt å gå for så mange forhåndsstrukturerte spørsmål som mulig.

### **3.4.2 Utvalgsriterier**

Et av våre utvalgsriterier for deltakere til spørreskjema er at respondenten vi kommer i kontakt med skal ha vært med på å gjennomføre minst én ABC-analyse på tidligere eller nåværende arbeidssted. Respondenten som svarer på spørreskjemaet, må av den grunn ha kjennskap til ABC. Vi har benyttet veileders nettverk for å komme i kontakt med relevante virksomheter som

har gjennomført minst én ABC-analyse. Vi har også benyttet oss av ulike fagrelaterte grupper på LinkedIn for å komme i kontakt med mennesker på andre steder i verden. Det er ikke vesentlig at respondenten fremdeles jobber i selskapet der det ble gjennomført en ABC-analyse. Det viktigste er at respondenten i seg selv har kjennskap til ABC som konsept og husker hvordan ABC-analysen ble gjennomført og hva resultatet ble.

### **3.4.3 Rekruttering av deltagere**

Allerede høsten 2021 startet arbeidet med å finne relevante personer og virksomheter for avhandlingen. Det var essensielt å komme i gang tidlig med å få tak i respondenter, ettersom utbredelsen av ABC er nokså smal. Det ble konstatert relativt raskt at det var utfordrende å finne virksomheter som har gjennomført en eller flere ABC-analyser. Det var lite informasjon å finne om økonomistyring på virksomheters hjemmesider og lignende. Vi publiserte også et dokument på LinkedIn i denne perioden som noen av våre kontakter delte videre for oss, men det var lite respons. Vi valgte også å sjekke ut Finn.no for å se om noen virksomheter hadde relevante stillingsutlysninger tilknyttet ABC.

I starten av 2022 fikk vi, fra en konsulent, tilsendt en liste med virksomheter som kanskje hadde, eller med sikkerhet hadde gjennomført ABC-analyser. Listen besto av rundt 200 virksomheter og vi jobbet manuelt med å finne kontaktinformasjon til administrerende direktør (CEO) eller økonomisjef (CFO) i disse virksomhetene. Bedriftene vi fant kontaktinformasjon til ble så skrevet inn i et Excel-dokument, slik at vi hadde en oversikt over hvilke virksomheter som skulle kontaktes. I noen tilfeller var det dessverre vanskelig å få tak i kontaktinformasjonen til ledelsen. Vår veileder har også vært hjelpelig med kontakter. Disse henvendte vi oss til per e-post eller telefon i forkant av utsendelse av spørreskjema. Til sammen ble spørreskjemaet sendt ut per e-post til 135 personer. Vi meldte oss også inn i ulike faggrupper på LinkedIn tilknyttet ABC. Her la vår veileder ut flere innlegg om vårt spørreskjema.

## **3.5 Analyse av data**

### **3.5.1 Tidsperspektiv**

Våre studier faller inn under kategorien tverrsnittstudie. Denne type tidsperspektiv går ut på at en fokuserer på et spesifikt øyeblikk i en tidshorisont (Saunders et al., 2019). På bakgrunn av at våre respondenter har gjennomført ABC-analyser på ulike tidspunkt, så vil vår tverrsnittstudie fokuserer på flere ulike øyeblikk. Selve datainnsamlingen skjer gjennom ett



spesifikt tidspunkt, som er vanlig ved en tverrsnittstudie (Saunders et al., 2019). Spørreundersøkelser er en vanlig metode som benyttes ved tverrsnittstudier når en skal besvare forskningsspørsmålene (Saunders et al., 2019).

### **3.5.2 Validitet**

Validitet dreier seg om at metoden som benyttes til å undersøke problemstillingen faktisk har gyldighet, og er i stand til å undersøke det den sier den skal undersøke (Kvale et al., 2015). Med andre ord må det som skal måles ha en relevans og være gyldig for det problemet som skal undersøkes, og spørsmålene som stilles til respondentene må representere de faktiske forhold (Dalland, 2012). Det skilles mellom tre former for validitet: begrepsvaliditet, intern validitet og ekstern validitet (Cook et al., 2002). Ekstern validitet handler om at resultatene skal kunne generaliseres til andre personer, sammenhenger og tid (Campbell & Stanley, 1963). Våre resultater vil ikke kunne generaliseres. For vår oppgave gjelder dermed særlig begrepsvaliditet og intern validitet. Validitet er ikke noe som er absolutt, men er kvalitetskrav som forskere bør oppfylle (Lund, 1996).

Begrepsvaliditet går ut på at en måler det man faktisk ønsker å måle (Johannessen et al., 2020). Spørsmålene som stilles skal altså gi svar på problemstillingen. Hvordan en skal vurdere om spørsmål og svar er valide eller ikke kan i noen tilfeller gå på sunn fornuft – også kjent som «face validity» (Johannessen et al., 2020). Face validity referer til hvordan spørreskjemaet ser ut og er satt opp (Bourke et al., 2016). I noen tilfeller er det ikke lett å konkludere med om spørsmålene og svarene er valide, og man må i disse tilfellene ta i bruk systematiske validitetstester (Bourke et al., 2016).

Intern validitet dreier seg til hvilken grad undersøkelsen egner seg til å bekrefte årsakssammenhenger eller ikke (Johannessen et al., 2020). Dette betyr at dersom undersøkelsen har god intern validitet, så har en et grunnlag for å belutte om en påvirkning har effekt eller ikke (Johannessen et al., 2020). Det er ulike forhold som kan svekke eksperimentets interne validitet (Trochim & Donnelly, 2007). Det kan skje en svekking dersom eksperimentgruppene blir påvirket samtidig av ulike faktorer. Påvirkningen i seg selv er ikke et problem. Problemet oppstår når eksperimentgruppene reagerer ulikt på påvirkningsfaktorene (Johannessen et al., 2020). Når gruppene reagerer forskjellig er de ikke sammenlignbare, noe som kalles seleksjonsproblemet (Johannessen et al., 2020).

For å sikre validitet i vår oppgave har vi sendt ut skissen av spørreskjemaet til testdeltakere. Dette ble gjort for å sikre at spørreskjemaet fanger opp det vi ønsker, og at spørreskjemaet passer opp mot problemstillingen. I tillegg ønsket vi en tilbakemelding på spørsmålene, for å sikre at disse ble stilt tydelig. Om det var deler i spørreskjemaet som var uklart eller feil, ble dette rettet opp i da vi fikk spørreskjemaet i retur. I tillegg til dette har vi gjort en kvalitetssikring av spørreskjemaet, gjennom et oppfølgingskjema til utvalgte respondenter.

### **3.5.3 Reliabilitet**

Et grunnleggende spørsmål i forskning er om dataene er pålitelige, hvor nøyaktige de er, hvilke data som blir brukt, hvordan dataen samles inn og hvordan blir disse videre bearbeidet (Johannessen et al., 2020). Reliabilitet innenfor forskning handler om hvor pålitelig dataene er og om man kan stole på dem (Johannessen et al., 2020). Det finnes ulike metoder for å kontrollere om dataene er stabile. Et eksempel på en metode er det som blir betegnet som en test-retest (Johannessen et al., 2020). Når man gjennomfører en test-retest blir respondentene bedt om å svare på de samme spørsmålene på to ulike tidspunkt, for eksempel tre uker senere (Johannessen et al., 2020). Man vil da kunne sammenligne respondentenes svar på fra begge tidspunkt. Blir de samme svarene gjengitt, vil det kunne foreligge høy reliabilitet.

Som nevnt tidligere benytter denne studien seg kun at ett spørreskjema som sendes ut kun én gang, og reliabiliteten blir ikke testet gjennom test-retest metoden. Det er en svakhet i at en ikke får testet ut hvilken grad av reliabilitet datasettet har. På bakgrunn av problemstillingen vil ikke det å sende ut spørreskjema flere ganger bidra til at man kan få noe klarere eller bedre svar på problemstillingen. Hvis problemstillingen hadde vært mer kompleks og krevde mer utdypende svar, kunne man i tillegg ha benyttet oss av semistrukturert intervju eller skriftlige intervjuer. Å kun benytte kvantitativ metode er tidsbesparende, og skaper mindre bry for respondentene.

### **3.5.4 Oppfølgingskjema**

For å sørge at en har en viss kvalitetssikring på spørreskjemaet når det ikke gjennomføres en test-retest, har vi bedt respondentene om muligheten til å svare på et oppfølgingskjema i etterkant av spørreskjemaet. Det var valgfritt å svare på dette, og kun respondenter som hadde huket av for oppfølgingskjema fikk dette tilsendt.

Oppfølgingskjemaet består av spørsmål som knytter seg til kvaliteten på spørreskjemaet; hvordan de opplevde utformingen av spørsmålene, og om spørsmålene var lette å forstå og lette å svare på. Vi la også til et åpent spørsmål helt på slutten dersom det var noe annet de ønsker å tilføye som de kanskje ikke fikk muligheten til å si noe om i spørreskjemaet. Totalt sendte vi ut oppfølgingskjema til 18 respondenter, og totalt fikk vi inn 16 svar på oppfølgingskjemaet.

Majoriteten av respondentene svarer at spørsmålene i høy grad eller svært høy grad var forståelige. Likevel er det én respondent som svarer i liten grad. Totalt sett kan man anta at spørsmålene i spørreskjemaet var formulert på en forståelig måte. Vi har likevel sett at noen av spørsmålene kunne medføre misforståelser på grunn av inkonsekvent bruk av «daværende/nåværende», selv om de fleste av respondentene har forstått dette på bakgrunn av innledningsteksten. Samtlige respondenter synes i høy grad, eller svært høy grad, at spørsmålene var lette å svare på.

Avslutningsvis ønsket vi å fange opp om det var noe respondentene følte var mangelfullt. Nesten samtlige av respondentene svarte nei på dette spørsmålet. Det var også her én respondent som svarte ja. I dette tilfellet dukket det opp et felt hvor vedkommende kunne legge inn en kommentar på hva en syntes var mangelfullt:

*«Bruk av ABC i løpende oppfølging, ikke bare prosjekt»*

Vedkommende mener med andre ord at spørreskjemaet burde inneholdt spørsmål som ikke bare tok for seg ABC som prosjektbasert metode. Ingen av respondentene hadde ytterligere kommentarer som gjelder utforming eller oppsett av spørreskjemaet.

## 4. Presentasjon av funn

### 4.1 Bearbeidelse av spørreskjema

I midten av mars sendte vi ut spørreskjemaet til 135 virksomheter per e-post. Dette var virksomheter som vi enten visste hadde gjennomført ABC-analyser, eller virksomheter som vi tenkte kunne være relevante. Vi valgte å inkludere disse virksomhetene til tross for at vi ikke var sikre på at de hadde gjennomført ABC-analyser, da dette ville gi oss flere respondenter om det viste seg at de hadde gjennomført ABC. Spørreskjemaet lå åpent i omtrent en måned, og totalt sett fikk vi inn 29 svar per e-post. Dette gir en svarprosent på omtrent 21 %. Vi opprettet også et identisk spørreskjema på engelsk som vi postet på ABC-grupper på LinkedIn. Dette førte til at en fikk inn et par ekstra respondenter. Totalt sett fikk vi inn 31 svar. Svarprosenten er som forventet, ettersom vi ikke visste om alle respondentene vi sendte henvendelse til hadde kjennskap til ABC-analyse.

Av de 31 svarene som kom inn på spørreskjemaet var det to som måtte fjernes. Dette skyldes at de hadde svart på skjemaet, til tross for at de ikke har vært med på å gjennomføre en ABC-analyse. Ettersom et av våre kriterier var at respondenten må ha vært med på å gjennomføre minst én ABC-analyse, måtte disse respondentene fjernes fra utvalget. Totalt endte vi dermed opp med 29 respondenter.

Innledningsvis ble det lagt med følgende informasjon i spørreskjemaet: (...) «*Når du besvarer denne undersøkelsen, ber vi deg om å ha i bakhodet den siste ABC-analysen du var med på å gjennomføre. Det spiller ingen rolle om dette ble gjennomført på ditt nåværende eller tidligere arbeidssted*». Årsaken til at dette ble spesifisert, er fordi personene som responderer er viktigere enn bedriften bak. Vi kan da sikre at de menneskene vi treffer på som har vært med på å gjennomføre en slik analyse tidligere, likevel kan svare, til tross for at de ikke nødvendigvis har gjennomført det på nåværende arbeidssted.

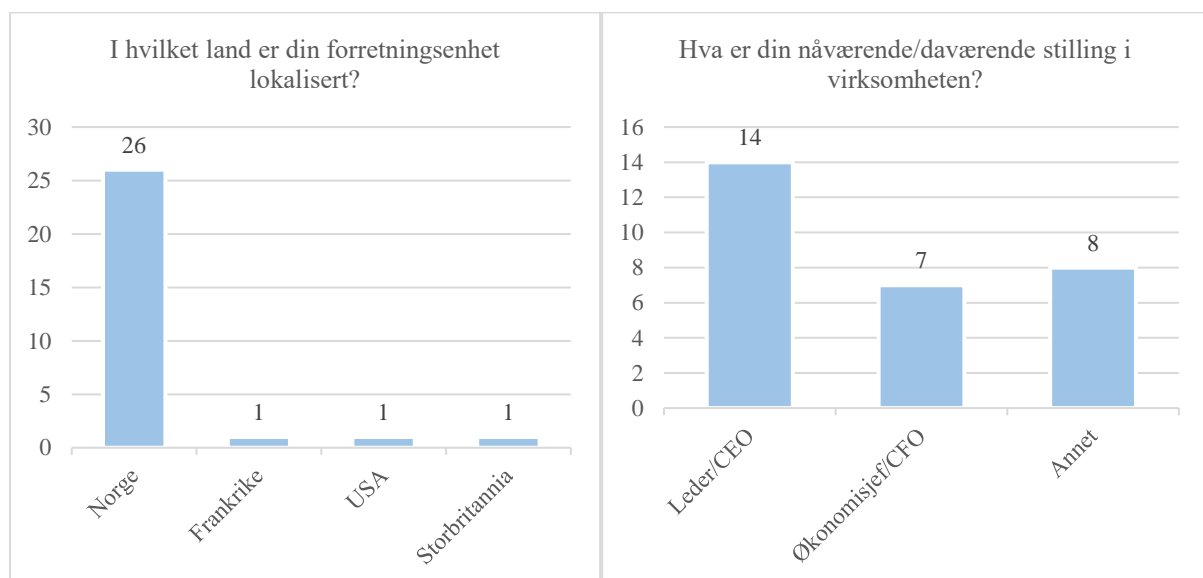
Noen av de mer innledende spørsmålene kan ha medført misforståelser for noen få av respondentene. Dette kan skyldes at de vært med på å gjennomføre ABC-analyser på sitt forrige arbeidssted, men ikke fått med seg gjennom introduksjonsteksten at samtlige spørsmål i spørreskjemaet da skulle refereres til sitt tidligere arbeidssted. Der dette gjelder, har vi fjernet svaret på kun disse spørsmålene, og latt resten av besvarelsen stå. Her kunne spørsmålene i spørreskjemaet vært spesifisert ytterligere, ved å være konsekvente i bruken av «i

nåværende/daværende forretningsenhet». De fleste ser likevel ut til å ha oppfattet dette ut ifra teksten oppgitt i introduksjonen til spørreskjemaet. Det bør nevnes at det ble tatt kontakt med de få respondentene som manglet kontinuitet i svarene for å avklare om de hadde gjennomført minst én ABC-analyse. Dette ble bekreftet. På den måten kunne vi forhindre at besvarelsen måtte fjernes i sin helhet.

Spørsmål 1 er utelukket fra analysekapitlet og resten av avhandlingen. Dette skyldes at spørsmål 1 inneholder personopplysninger. Dette ble innhentet for å sikre at samtlige av respondentene hadde muligheten til å trekke eller endre svarene i ettertid. Presentasjonen av spørreskjemaet starter derfor på spørsmål 2.

## 4.2 Introduksjon spørreskjema

For å innhente litt bakgrunnsinformasjon om respondentene og ens forhold til ABC-analyser, har vi startet spørreskjemaet med noen innledende spørsmål.



Figur 6: Spørsmål 2 - Lokalisering av forretningsenhet.

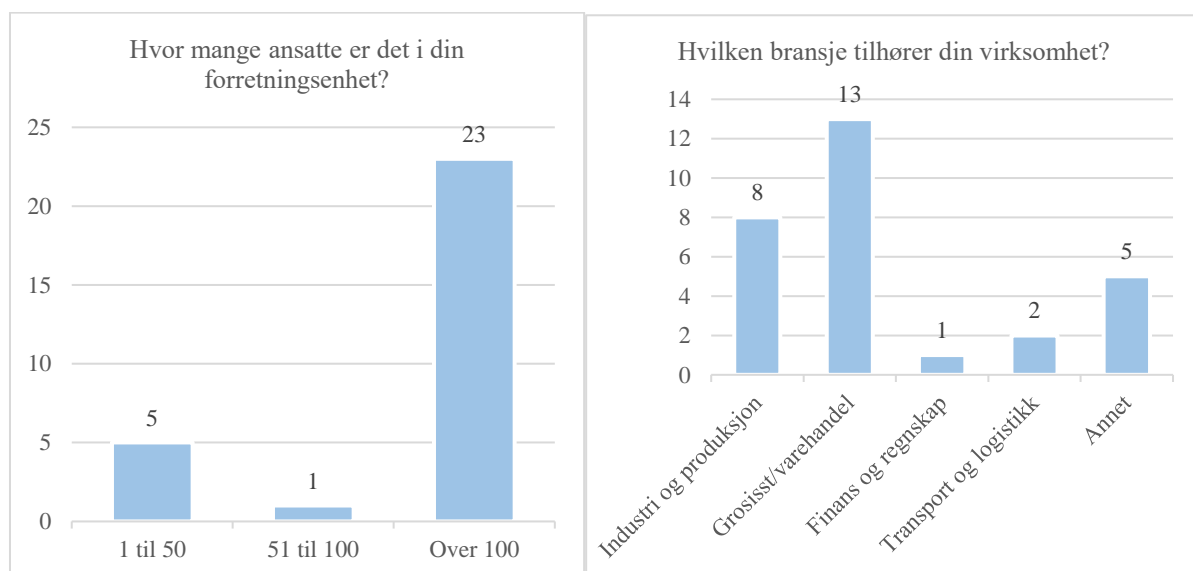
Figur 7: Spørsmål 3 – Respondentenes stilling i virksomheten.

Majoriteten av respondentene oppgir at forretningsenheten som det er gjennomført ABC-analyse i befinner seg i Norge. Det er også tre respondenter fra andre land, henholdsvis Frankrike, USA og Storbritannia. Fordelingen er som forventet, da de fleste virksomhetene vi kontaktet er norske. LinkedIn-gruppene bidro noe med svar fra andre land, men ikke i den grad en håpet på. På grunn av et lavt antall respondenter fra andre land, vil det være vanskelig å

sammenligne landene opp mot hver andre og generalisere dette opp mot virkeligheten.

Vi ønsket videre å se på stillingen til respondentene, i daværende eller nåværende virksomhet, avhengig hadde gjennomført ABC-analysen. Dette for å få en indikasjon på hvor egnet de var på å svare på analysen.

I «annet» inngår det roller som CIO (Chief Information Officer), controller, supply chain specialist, og driftssjef. Det er forventet at de fleste respondentene enten er leder eller økonomisjef. Da vi sendte ut henvendelser om spørreskjema, var det hovedsakelig økonomisjef vi kontaktet. I noen tilfeller var det vanskelig å få tak i kontaktinformasjon til økonomisjef. I disse tilfellene var det leder/CEO som fikk henvendelsen.



Figur 8: Spørsmål 4 – Antall ansatte i forretningsenheten.

Figur 9: Spørsmål 5 – Bransjetilhørighet.

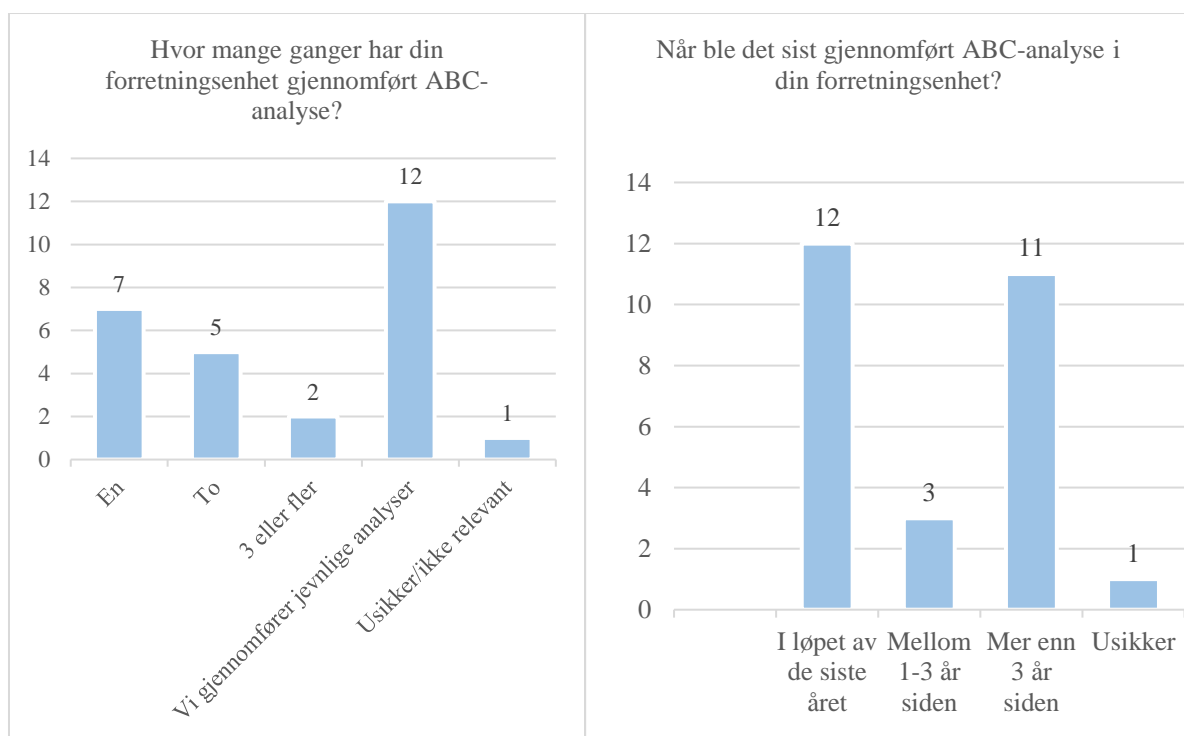
Videre i introduksjonen ønsket vi å se på antall ansatte i forretningsenheten, for å ha muligheten til å kunne danne en oversikt over likheter og ulikheter på gjennomføringen. De fleste respondentene kommer fra forretningsenheter med flere enn 100 ansatte. På grunn av at særlig gruppe 51 til 100 er underrepresentert vil det være vanskelig å sammenligne basert på størrelse.

For å kunne danne et sammenligningsgrunnlag mellom virksomhetene har en også stilt spørsmål om bransjetilhørighet. Det er ikke overraskende at grossist/varehandel utgjør den største andelen, ettersom ABC-analyser er noe mer vanlig i denne bransjen. I kategorien

«annet» inngår utleie maskin og utstyr, salg og service, B2B (business-to-business) services, hjemme/industriell elektronisk sikkerhet, service av innendørs beplantning. Vi ser at det er to bransjekategorier som ingen har plassert seg i. Dette er henholdsvis helse og omsorg, samt offentlig administrasjon. Noen bransjer er underrepresentert i forhold til industri og produksjon, samt grossist og varehandel, og det vil også her være vanskelig å danne et godt sammenligningsgrunnlag på tvers av bransjene.

### 4.3 ABC-analysen

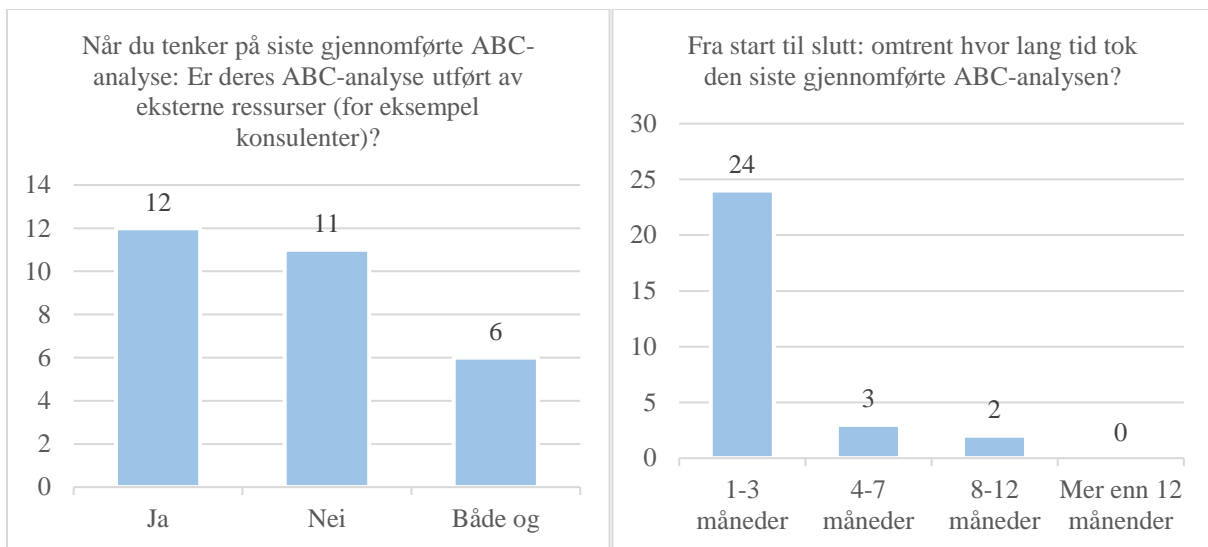
Videre ønsket vi å se på når og hvordan ABC-analysen hadde blitt gjennomført i de aktuelle virksomhetene. Å se på bruken av en ABC-analyse vil kunne danne et grunnlag for å sjekke om det er noe som har hatt påvirkning på selve utførelsen og resultatet i kommende spørsmål og påstander i spørreskjemaet. Eksempelvis kan en virksomhet som kun har gjennomført én analyse ha oppnådd en annen forståelse enn virksomheter som har gjennomført tre eller flere (eller jevnlige) analyser. Et annet eksempel er bruk av eksterne ressurser. Har de som har benyttet eksterne ressurser bedre utbytte av ABC-analysen enn de som gjennomfører det selv?



Figur 10: Spørsmål 6 – Antall gjennomførte ABC-analyser.

Figur 11: Spørsmål 7 – Siste gjennomførte ABC-analyse.

Majoriteten av respondentene svarer at de gjennomfører jevnlig analyser, og vi antar at disse er godt kjent med ABC-analysen i sin respektive virksomhet. Fordi vi har noe forskjellige svar her vil man kunne se om det er likheter eller ulikheter mellom de som har gjennomført en, versus de som gjennomfører jevnlig. Det er like mange som har gjennomført en ABC-analyse i løpet av det siste året som det er respondenter som utfører analysen jevnlig. Det dog verdt å tenke på at det er en viss risiko for at respondenten ikke husker hva virksomheten fikk ut av analysen når det er mer enn tre år siden siste gjennomførte ABC-analyse. Likevel har respondentene i all hovedsak fylt ut spørreskjemaet på en utfyllende måte.



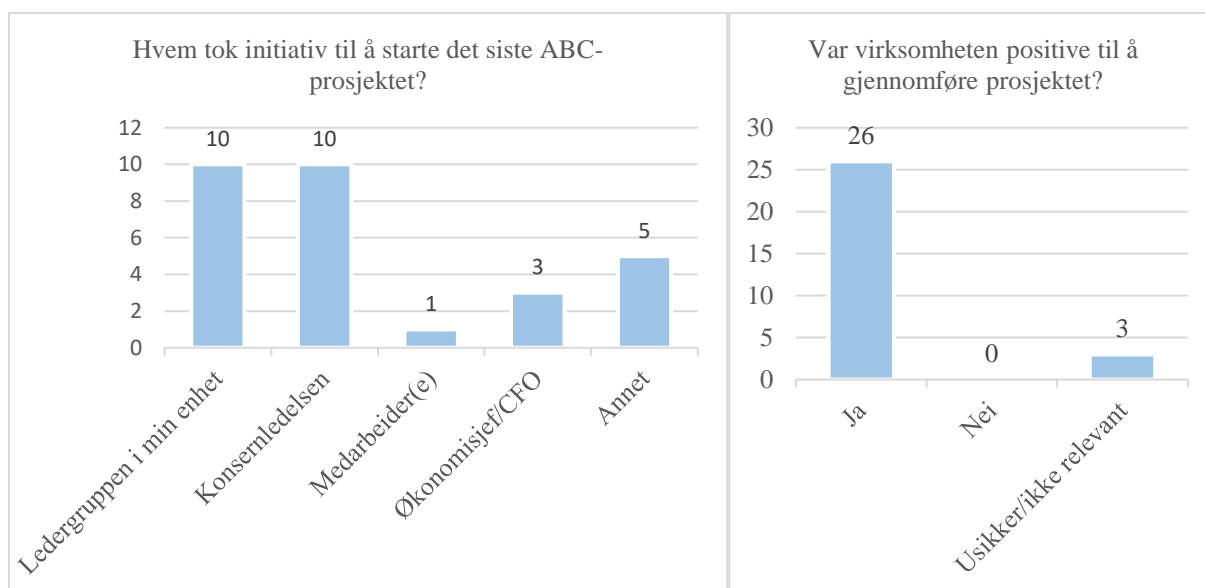
Figur 12: Spørsmål 8 – ABC-analysen gjennomført av eksterne eller interne ressurser.

Figur 13: Spørsmål 9 – Tidsbruk på ABC-analysen.

Det er nokså jevne svar når det gjelder om ABC-analysen er gjennomført av interne eller eksterne ressurser, eller om det er gjennomført av både interne og eksterne. På grunn av diversifiserte svar her, har en mulighet til å se på forskjeller og ulikheter i gjennomføringen avhengig av om det er interne eller eksterne ressurser som har gjennomført analysen.

Majoriteten av respondentene svarer at det har blitt brukt mellom 1-3 måneder på analysen, mens et fåtall har brukt henholdsvis 4-7 måneder og 8-12 måneder. Ingen av respondentene har brukt over et år på en og samme analyse. Dette kan gi en indikasjon på at analysen ikke nødvendigvis er så tidkrevende.





Figur 14: Spørsmål 10 – Initiativtaker til ABC-prosjekt.

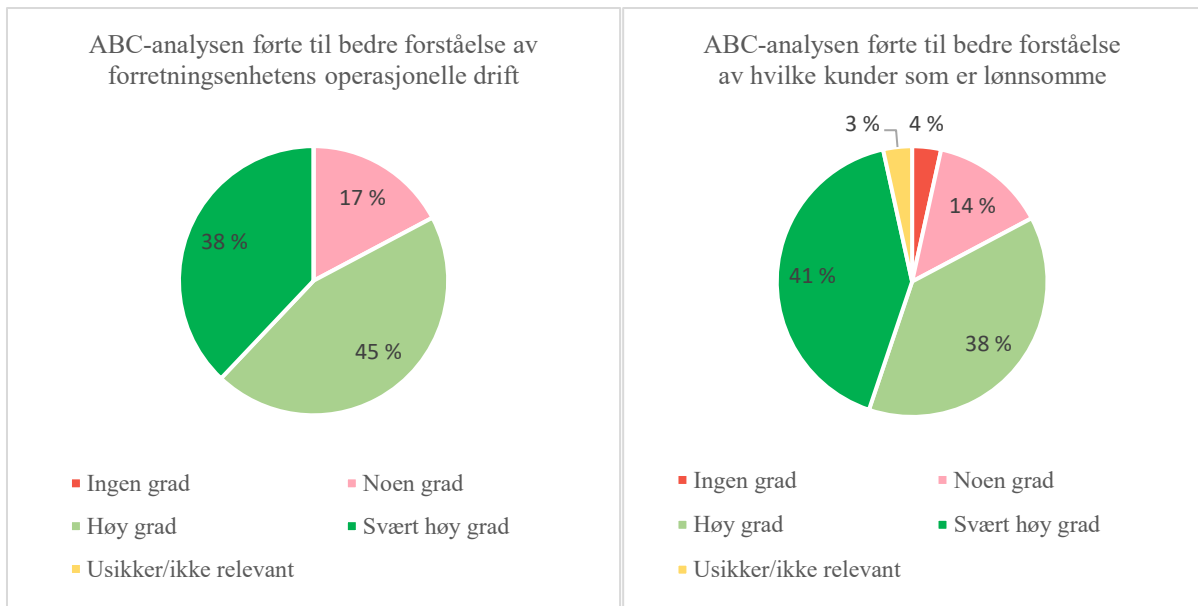
Figur 15: Spørsmål 11 – Holdning til ABC-prosjektet.

I de fleste tilfeller så er det ledergruppen eller konsernledelsen som har tatt initiativ til å starte ABC-prosjektet og gjennomføringen av ABC-analysen. I kategorien «annet» inngår blant annet at det er respondenten selv som har tatt initiativ, og virksomhetens egne analyseenhet som til daglig driver med ulike analyser.

Majoriteten av respondentene svarer at virksomheten var positiv til å gjennomføre prosjektet. Det er derfor i stor grad positive holdninger til ABC-analysen blant våre responderende virksomheter.

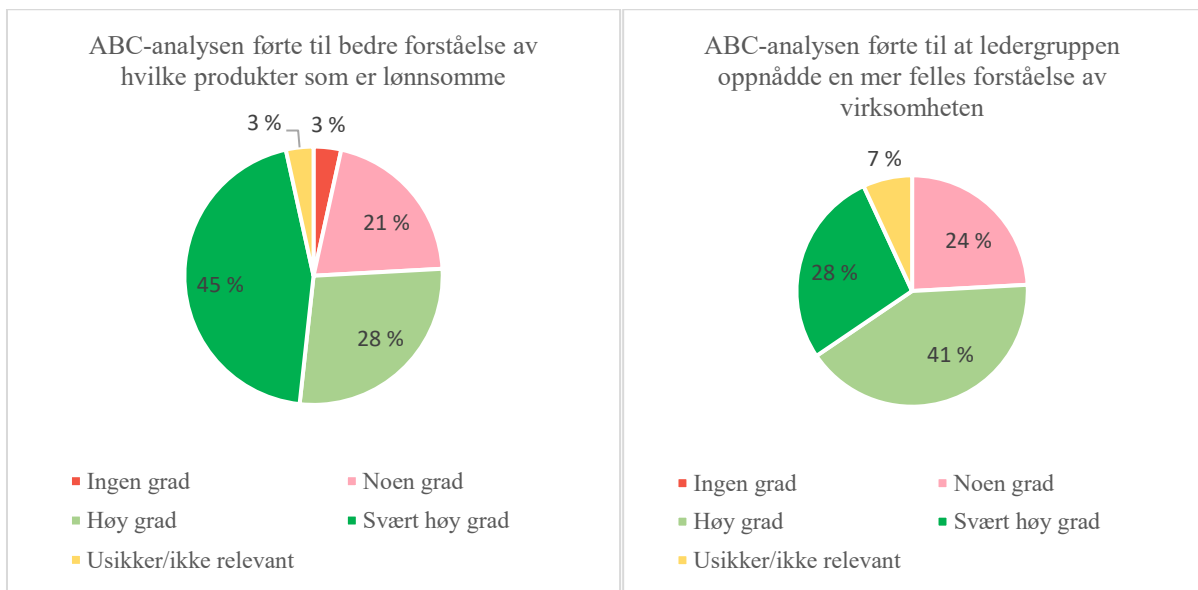
#### 4.4 Forståelse av virksomheten

For å danne et grunnlag for den ene delen av vår problemstilling har vi sett på hvordan respondentene opplevde bedre forståelse av ulike deler av virksomheten. I tillegg legges et grunnlag for sammenligning med noen av de mer generelle spørsmålene, samt støyfaktorer som det stilles spørsmål ved senere i spørreskjemaet. Generelt sett viser grafene at forståelsen har forbedret seg, særlig på operasjonell drift, samt kunde- og produktlønnsomhet.



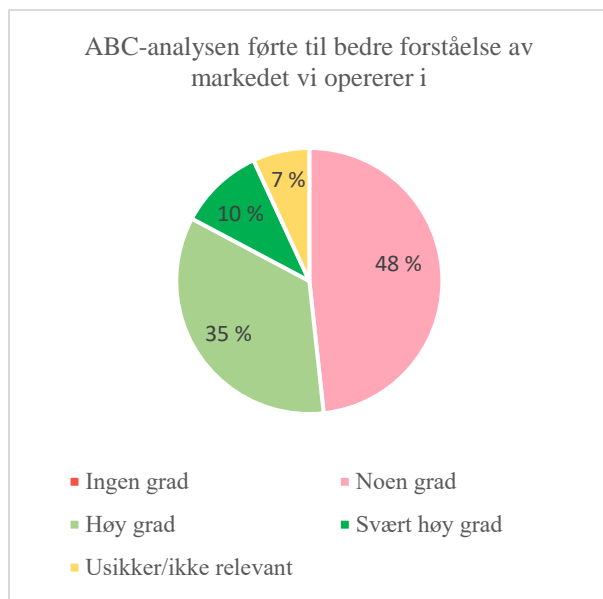
Figur 16: Spørsmål 12a – Forståelse av operasjonell drift.

Figur 17: Spørsmål 12b – Forståelse av kundelønnsomhet.



Figur 18: Spørsmål 12c – Forståelse av produktlønnsomhet.

Figur 19: Spørsmål 12d – Ledelsens forståelse.



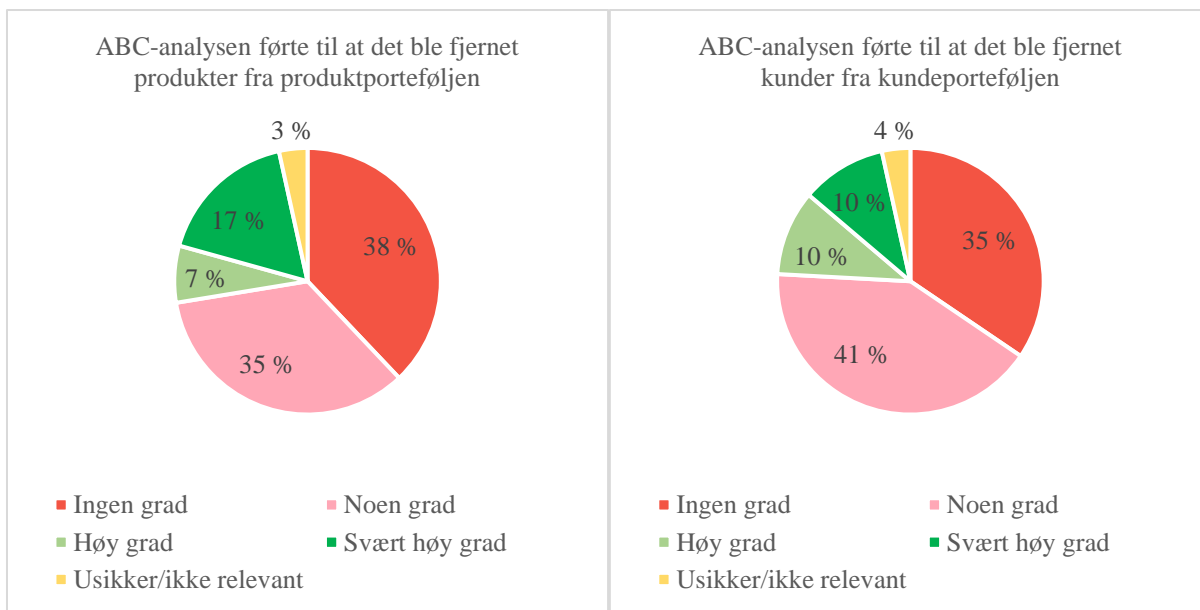
Figur 20: Spørsmål 12e – Markedsforståelse.

## 4.5 Beslutninger og endringer

For å bevege seg inn på andre del av forskningsspørsmålet har vi i denne delen forsøkt å kartlegge hvilke endringer som har blitt gjort i etterkant av analysen. Vi har valgt å vektlegge beslutninger i forhold til kunder, produkter og prosesser. Det respondentene i størst grad har gjennomført er endring av prisstrategi for produkter, endring av prisstruktur for kunder og endring i arbeidsprosesser.

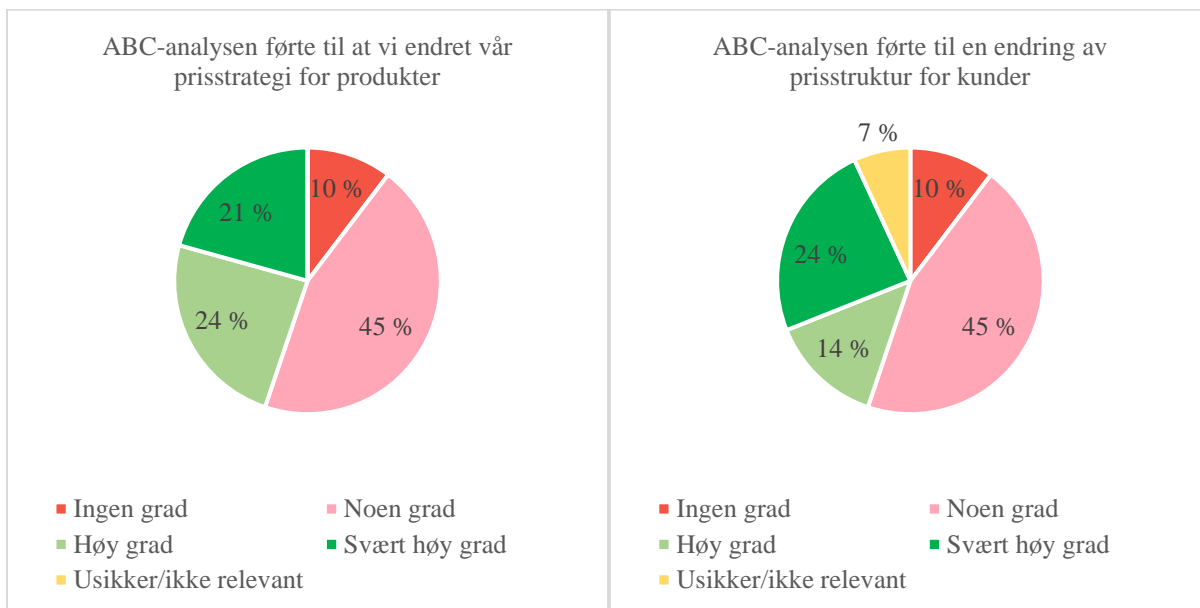
En av årsakene til at respondentene ikke har fjernet produkter fra produktporteføljen kan være at virksomheten heller har valgt å justere prisene på utvalgte produkter, fremfor å eliminere de helt. Det samme gjelder for kunder. Fremfor å fjerne kunder fra kundeporteføljen, ser det ut til at de i større grad har valgt å fokusere på endring av prisstrukturer. En annen mulighet er at en velger å ikke fjerne produkter av den grunn at produktene genererer mersalg gjennom andre profitable produkter. En tredje årsak til at noen av respondentene har svart «ingen grad» eller «usikker/ikke relevant» på disse påstandene, kan være at de anses som tjenesteytende virksomheter. Da vil det kanskje være mer hensiktsmessig å endre på pris fremfor å fjerne tjenester.

Når det gjelder outsourcing, som de fleste respondentene ikke har gjennomført i særlig grad, så er det mulig at outsourcing av arbeidsaktiviteter ikke anses som lønnsomt, eller at virksomhetene har valgt å fokusere på andre muligheter som ABC-analysen har informert om.



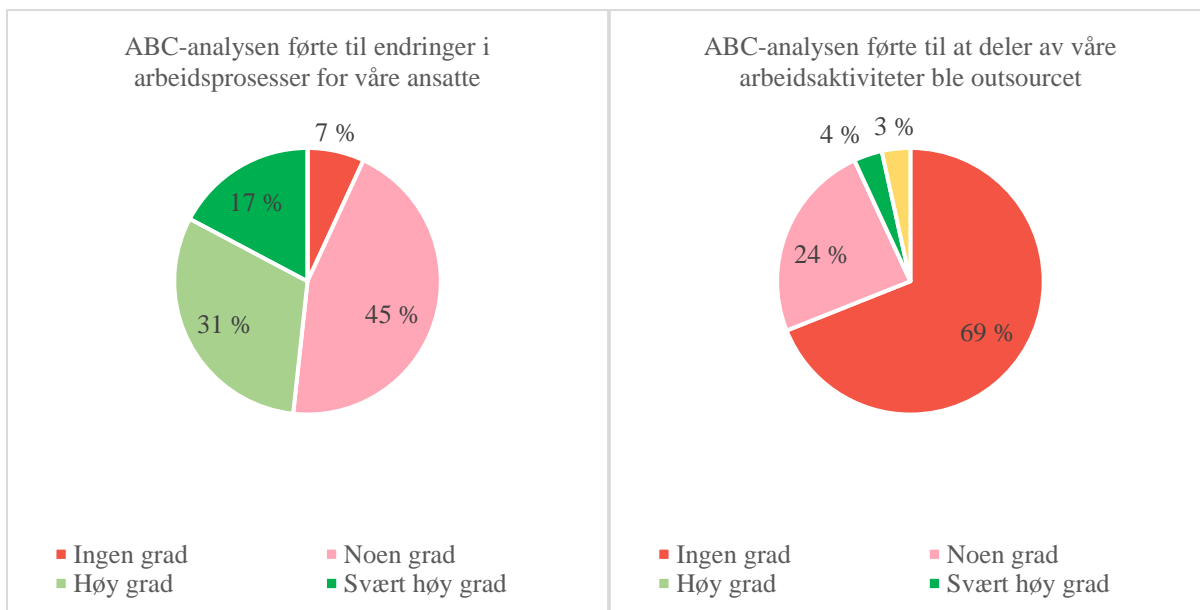
Figur 21: Spørsmål 13a – Fjerning av produkter i produktportefølje.

Figur 22: Spørsmål 13b – Fjerning av kunder i kundeportefølje.



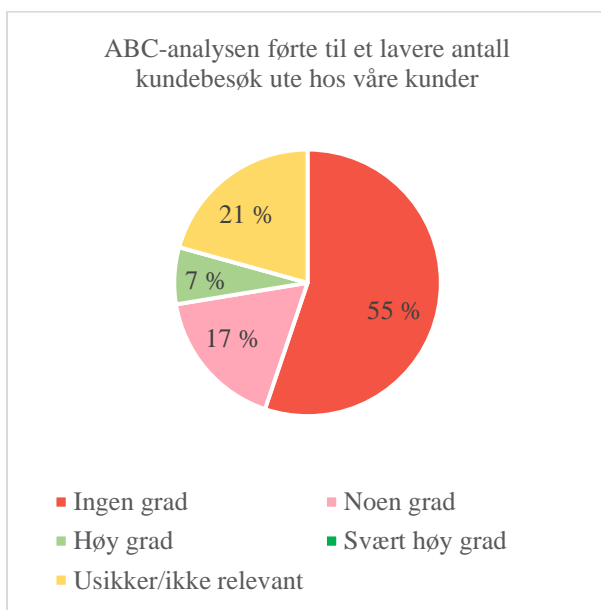
Figur 23: Spørsmål 13c – Endring av prisstrategi på produkter.

Figur 24: Spørsmål 13d - Endring av prisstruktur på kunder.



Figur 25: Spørsmål 13e – Endringer i arbeidsprosesser.

Figur 26: Spørsmål 13f – Outsourcing av arbeidsaktiviteter.



Figur 27: Spørsmål 13g – Endring i antall kundebesøk hos kunder.

## 4.6 Tiltak

Majoriteten av respondentene har svart at det har blitt gjennomført konkrete tiltak som følge av ABC-analysen. Respondentene som svarte ja på dette spørsmålet ble bedt om å svare på et åpent oppfølgingsspørsmål: «Hvis ja, hvilke tiltak har blitt iverksatt?».

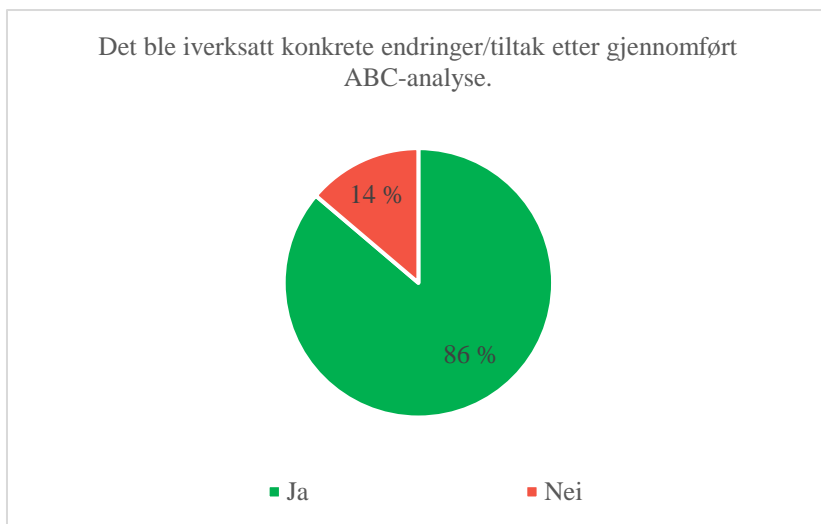
Av de 25 respondentene som svarte at det var gjennomført konkrete tiltak, så var det ett svar som måtte fjernes. Dette skyldes at besvarelsen ikke var å anse som et tiltak. Det er derfor listet opp totalt 24 respondenter med tilhørende totalt 35 tiltak. Tiltakene er kategorisert i henhold til om de er å se på som strategisk, operasjonell eller taktisk. Videre ser vi også på om tiltakene er forankret i kunder, produkter eller prosesser, samt om tiltakene har til hensikt å redusere kostnader eller øke inntekt/pris.

En viktig bemerkning er at noen av tiltakene er opplyst på et så generelt grunnlag at man ikke direkte kan si hvorvidt de er forankret i kunde- produkt- eller prosessperspektivet. Dette er en av ulempene ved å ha åpne spørsmål i spørreskjemaet. Vi velger derfor å gi noen oppklaringer før vi lister opp alle tiltakene:

1. Der respondentene skriver «*endring av prisstrategi*», er dette ført som et tiltak rettet mot kunder, med mindre annet er spesifisert. Dette fordi prisstrategier generelt sett gjelder i forhold til kunder. Likevel, for å bedre sikre at dette er en god beslutning, har vi valgt å sammenligne svarene respondentene har oppgitt i tabellen opp mot svarene som respondentene gir i figur 23 «*Spørsmål 13c – Endring av prisstrategi på produkter*» og figur 24 «*Spørsmål 13d - Endring av prisstruktur på kunde*». Om respondenten hadde overvekt på den ene fremfor den andre, var det enklere bestemme om respondentens «*endring av prisstrategi*» angivelig baserer seg på kunde eller produkt. Samme beslutning er gjort for «*årlig prisjustering basert på funn fra ABC*», hvor respondenten har hatt et overveiende fokus på kunder.

2. To av respondentene har svart at deres virksomhet gjennomførte henholdsvis «*endring av prising som følge av bedre innsikt i reell kostnad*» og «*endring av prismetodikk*». Disse har vi valgt å ikke markere på hverken kunde eller produkt. Dette skyldes at svarene som de respektive respondentene gir i figur 23 og 24 ikke gir et entydig svar.

3. Noen av tiltakene er noe mer omfattende enn andre, og følgelig kan de plasseres på flere av områdene. Dette vises av tabellen som følger på side 39-40.



Figur 28: Spørsmål 14a – Konkrete tiltak etter ABC-analyser.

Tabellen som følger, viser en oversikt over respondentenes besvarelser:

Respondent	Tiltak	Gruppe	Strategisk	Taktisk	Operasjonelt	Kunde	Produkt	Prosesser	Kostnad	Inntekt/pris
1	Det ble et mer bevisst forhold til prising av interne tjenester ut mot kunder.	Prising	1			1				1
1	Arbeidsprosesser med høye kostnader ble forsøkt effektivisert. Dette var spesielt knyttet til arbeidsprosesser på lager og logistikk, men også på økonomisiden.	Prosesser			1			1	1	
1	Kostnader som konsekvens av avvik i pakking/feilsending og feil i ordregistrering ble forsøkt redusert.	Avvik			1			1	1	
2	Optimalisering av ruter.	Ruter			1			1		1
3	Krav på bruttomarginer.	Prising			1	1				1
4	Prismodeller endret.	Prising	1			1				1
4	Redusert noe på services «free of charge».	Ta seg betalt for alt	1			1	1			1
5	Omorganisering og nedbemanning.	Organisering		1				1	1	
6	Endringer i prismetodikk.	Prising	1							1
7	Prisendringer på produkter.	Prising	1				1			1
7	Endringer i prisstrategi.	Prising	1			1				1
7	Oppsigelse av kunder.	Kutte kunder	1			1			1	
7	Endring i pris på eksisterende kunder.	Prising	1			1				1
7	Endring av arbeidsoperasjoner.	Prosesser			1			1	1	
8	Oppsagte kundekontakter.	Kutte kunder	1			1			1	
8	Oppjusterte priser – spesielt på produkter som vi var eksklusive på og som var tilleggsprodukter. Vi solgte vår logistikk på disse produktene med høy leveringsgrad og meget gode marginer.	Prising	1				1			1
9	Mellomstore og store kunder ble utvalgt når det gjelder hyppighet i antall bestillinger og antall bestillere.	Ordrestørrelser			1	1			1	

9	ABC-analysen avdekket at kunder med fri frakt i sine avtaler ikke har noe forhold til konsekvensen av å generere høye fraktkostnader på relativt små ordre. Vi har utarbeidet en modell hvor dette enkelt synliggjøres for de målsatte kundene. "Sukkerbiten" for kundene ved å endre dette er at de ved reforhandling vil kunne oppnå lavere priser i og med at logistikkostnadene ikke påvirker avtalens total kostnad/dekningsbidrag unødvendig.	Frakt og pris		1		1			1	
10	En del fysiske kundemøter erstattet med Teams.	Kundebearbeiding			1	1			1	
11	Mye høyere fokus på kostnader for å bearbeide kunder.	Kundebearbeiding			1	1			1	
12	Aksept i driftsorganisasjonen med å bruke TO - tilleggsordrer til våre kunder.	Ta seg betalt for alt			1	1				1
13	Prisøkning på reservedeler.	Prising	1				1			1
14	Laget en plan for endret prisstruktur. Men mildere enn hva ABC viste.	Prising	1			1				1
15	Endrede prosesser for å redusere ledetider.	Prosesser			1		1		1	
15	Redusere antall produktvarianter i kolleksjonen.	Produktvarianter	1				1		1	
16	Endring av prising som følge av bedre innsikt i reell kostnad.	Prising	1							1
17	Optimalisering av ruter for service.	Ruter			1			1	1	
17	Fjerning av svært ulønnsomme kunder.	Kutte kunder	1			1			1	
18	ABC brukes som en integrert del av løpende oppfølging sammen med salgs- og kostnadsutvikling. Dette inkluderer tiltak på pris, emballasje, leveringsfrekvens etc.	Alt	1			1	1	1	1	1
19	Kostoptimalisering av enkelttjenester.	Prosesser			1	1		1	1	
20	Investeringer i teknologi.	Prosesser		1				1	1	
21	Opprydding i produktsortiment.	Produktvarianter	1				1		1	
22	Outsourcing av komponenter i motsetning til egen produksjon.	Outsourcing	1		1		1	1	1	
23	Årlige prisjustering basert på funn fra ABC.	Prising	1			1				1
24	Det ble endring i prisstrategien.	Prising	1			1				1
<b>Sum</b>	<b>35</b>		<b>20</b>	<b>3</b>	<b>13</b>	<b>19</b>	<b>9</b>	<b>10</b>	<b>19</b>	<b>17</b>

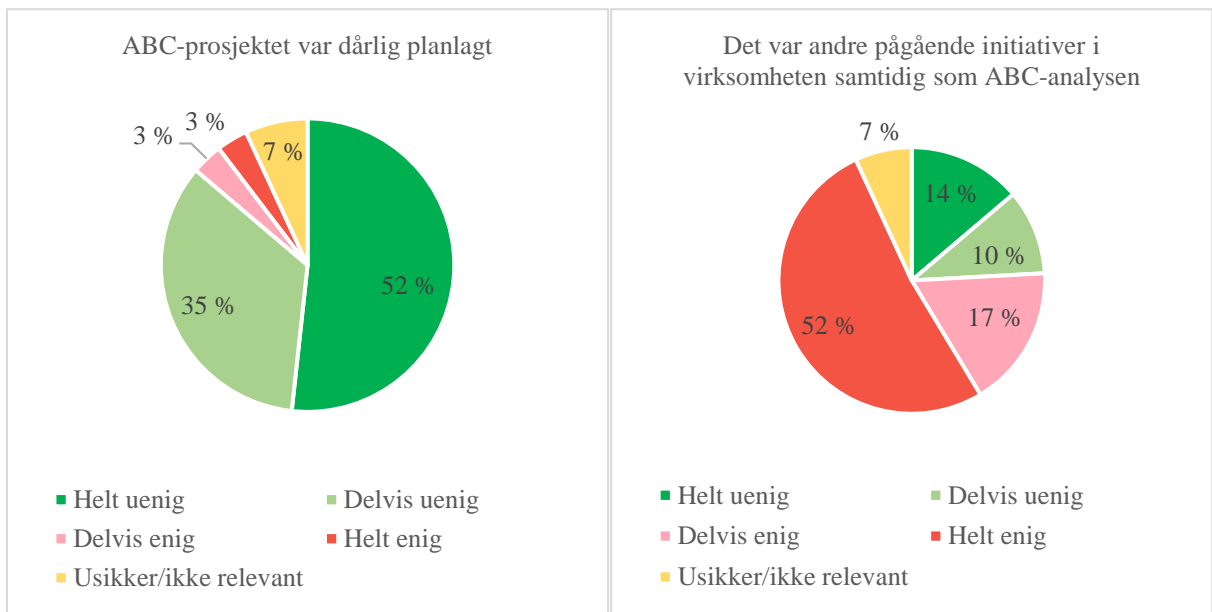
Tabell 2: Spørsmål 14b – «Hvis ja, hvilke tiltak har blitt iverksatt?».

## 4.7 Støy

Når en skal gjennomføre prosjekter er det en rekke situasjoner og hendelser som kan forårsake støy og problematikk i gjennomføringen og utfallet. Vi ønsket derfor også å kartlegge dette, for å se om det er noe som kan ha hatt innvirkning på ABC-prosjektets gjennomføring og resultat.

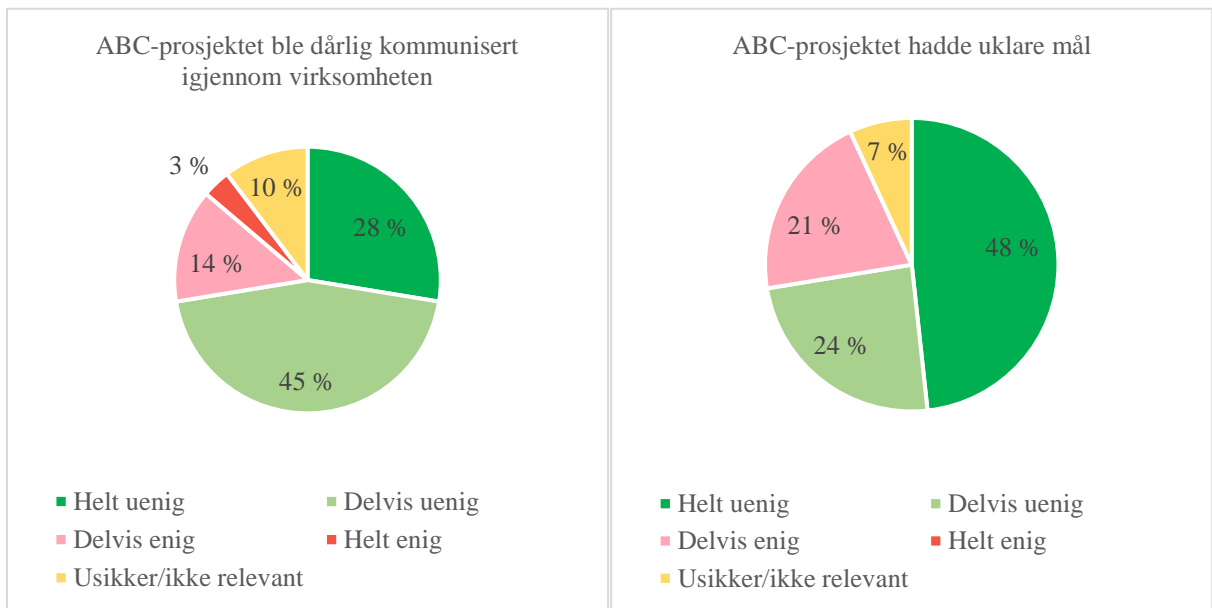
De aller fleste av respondentene svarte at det var andre pågående initiativer som pågikk samtidig som ABC-analysen ble gjennomført. Vi vet dog ikke størrelsen eller omfangene på disse andre aktivitetene. Omfang av initiativer, samt antall initiativer kan muligens ha hatt en innvirkning på hvordan gjennomføringen av ABC-prosjektet utspilte seg. I tillegg er det noen respondenter som at ABC-analysen i «noen grad» tok lang tid å gjennomføre.





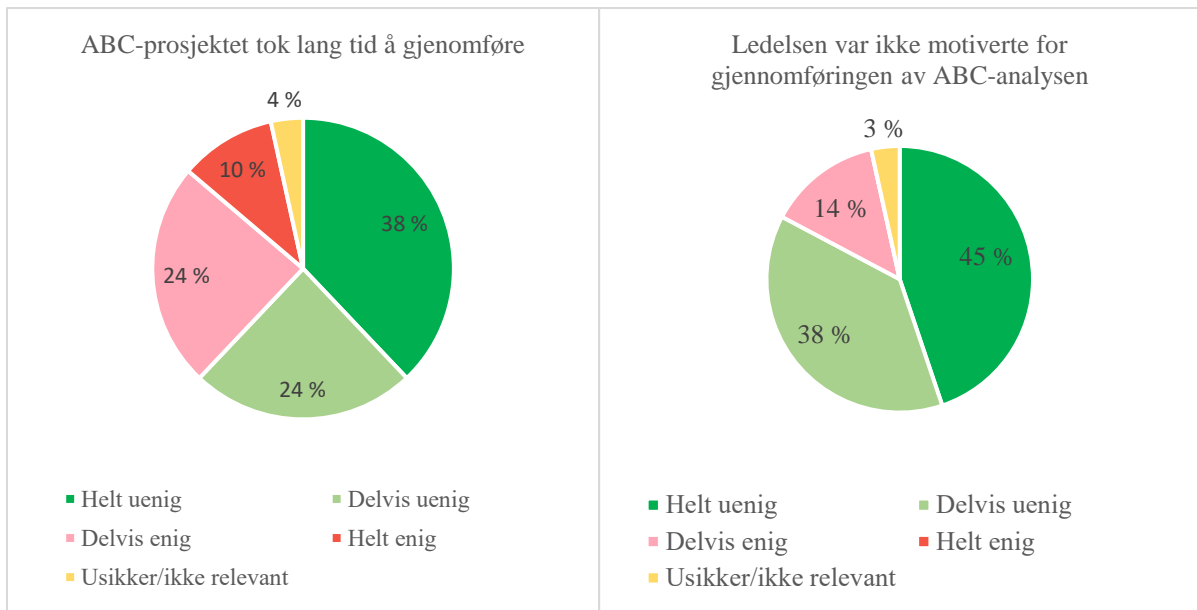
Figur 29: Spørsmål 15a – Planlegging av ABC-analysen.

Figur 30: Spørsmål 15b – Andre pågående aktiviteter.



Figur 31: Spørsmål 15c – Kommunikasjon av ABC-analysen.

Figur 32: Spørsmål 15d – Mål ved ABC-prosjektet.

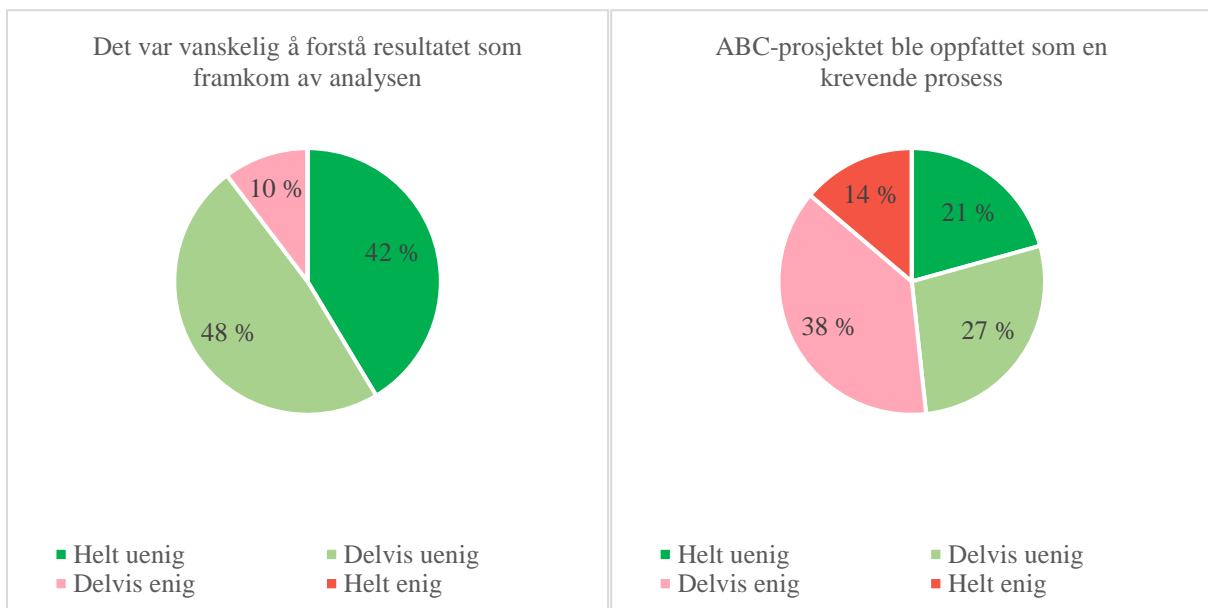


Figur 33: Spørsmål 15e – ABC-prosjektets gjennomføringstid.

Figur 34: Spørsmål 15f – Ledelsens motivasjon for ABC-analysen.

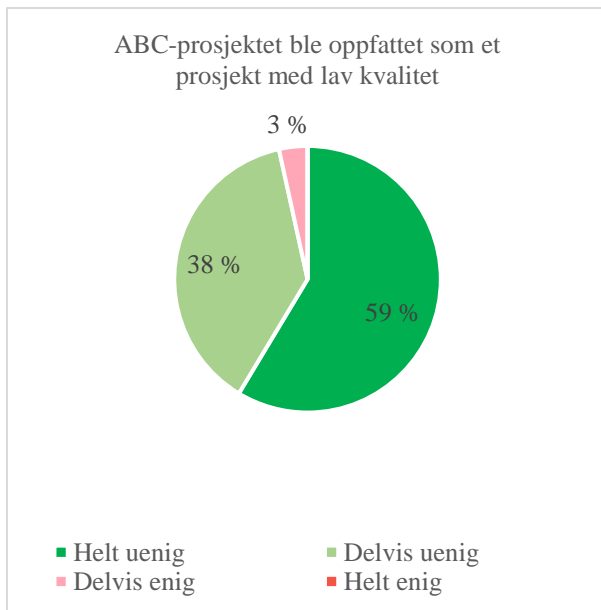
## 4.8 Konsekvens

For å få en oversikt over hvilke konsekvenser som kan ha oppstått på grunn av støyfaktorene, har vi stilt noen spørsmål vedørende resultater, prosess og kvalitet. At prosjektet ble oppfattet som en krevende prosess er en konsekvens som peker seg ut.



Figur 35: Spørsmål 16a – Forståelse av resultatene av analyse.

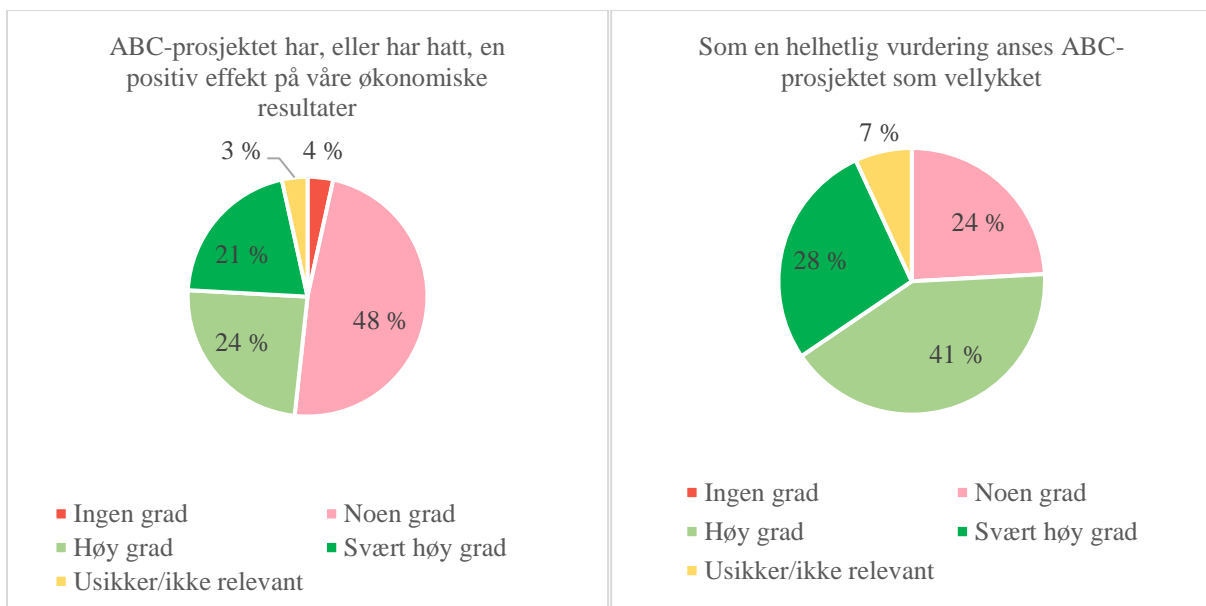
Figur 36: Spørsmål 16b – ABC-prosjektet som prosess.



Figur 37: Spørsmål 16c – ABC-prosjektets kvalitet.

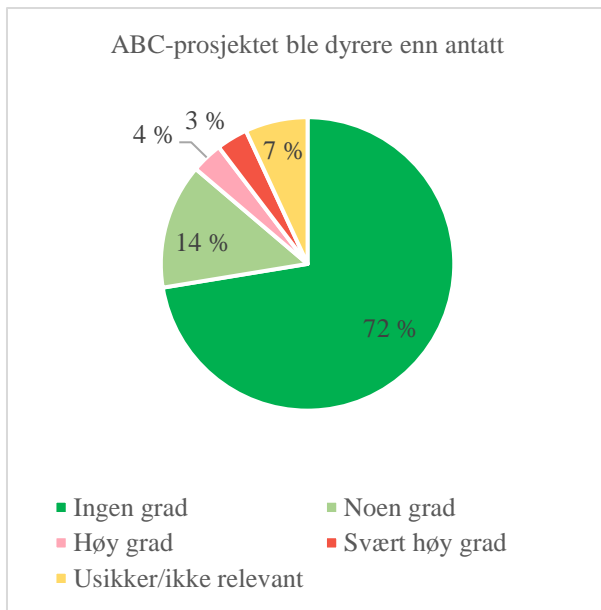
#### 4.9 Resultater av ABC-analysen

Avslutningsvis har vi valgt å stille spørsmål om hvordan ABC-prosjektet har påvirket virksomhetens resultater, samt kostnadsrammen for prosjektet. Dette kobler oss over på siste dele av forskningsspørsmålene. I tillegg har vi ønsket å se på respondentenes totalvurdering av ABC-prosjektet – om de opplever prosjektet som vellykket.



Figur 38: Spørsmål 17a – ABC-prosjektets innvirkning på økonomiske resultater.

Figur 39: Spørsmål 17b – Er ABC-prosjektet vellykket?



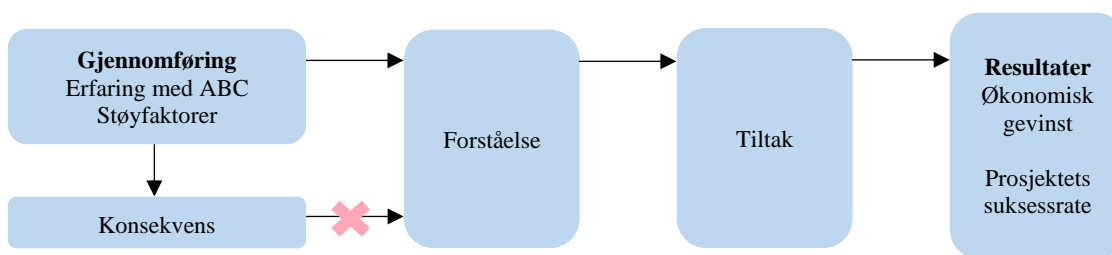
Figur 40: Spørsmål 17c – ABC-prosjektets kostnadsramme.

## 5. Analyse

Vi vil i dette kapitlet analysere våre funn, hvor vi ser på relevante sammenhenger, likheter og ulikheter i svarene til respondentene opp mot presentert problemstilling:

1. *Opplever ledelsen i virksomheter som har gjennomført ABC at den har oppnådd bedre forståelse av virksomheten?*
2. *Har virksomheter som har gjennomført ABC gjort konkrete tiltak, og i så tilfelle, hvilke typer tiltak har blitt iverksatt?*
3. *Om det er gjennomført konkrete tiltak etter ABC: har tiltakene hatt en positiv innvirkning på virksomhetens resultater?*

### 5.1 Introduksjon analyse



Figur 41: Oversikt over kapittel 5.0 analyse.

Figur 41 viser en oversikt over hvordan vi har analysert funnene. I første del av analysen vil vi gjennomgå om erfaring med ABC og størfaktorer har ført til konsekvenser. Deretter vil vi se på om erfaringer og størfaktorer, og eventuelt konsekvenser har påvirket ledelsens felles forståelse. Så vil vi se på om eventuell økt forståelse har ført til at det gjennomføres konkrete tiltak. Til sist skal vi se om tiltakene har ført til positiv effekt på virksomhetens økonomiske resultat. Som en avslutning vil vi se på suksessraten til ABC-prosjektet. Når vi ser på ABC-prosjektet oppleves som vellykket, vil vi ta for oss støy, forståelse og tiltak som helhet, da alle disse faktorene kan påvirke opplevelsen av prosjektets suksessrate. Ved valg av matriser har vi valgt å se på sammenhenger ut ifra det som peker seg spesielt ut fra stolpe- og kakediagrammene, samt der vi tenker at det kan være særlige sammenhenger.

I analysen har vi slått sammen «svært høy grad» og «høy grad» til høy grad, samt «noen grad» og «ingen grad» til lav grad. Der det er nødvendig har vi også valgt å utelukke svarene «usikker/ikke relevant». Dette skyldes at man ikke får noe konkret svar fra respondentene på disse aktuelle spørsmålene og påstandene, og danner ikke et godt sammenligningsgrunnlag i matrisene.

På slutten av hvert delkapittel har vi valgt å *slå sammen* dataene fra de ulike påstandene, for eksempel alle påstandene i delkapittel 4.4 «forståelse» eller alle påstandene i delkapittel 4.7 om «støy». Der dette gjelder vil dette komme tydelig frem gjennom stjernemerking (\*). Metoden som vi benyttet for å slå sammen alle påstandene er å bytte ut svarene til respondentene med tall i følgende skala:

«ingen grad» og «usikker/ ikke relevant» = 0

«noen grad» = 1

«høy grad» = 2

«svært høy grad» = 3

Deretter tok vi gjennomsnittet av hva respondenten har svart på alle tilhørende påstander. På den måten kunne vi se om respondentene hadde gjennomsnittlig høy eller gjennomsnittlig lav grad på påstandene totalt sett.

## **5.2 Konsekvens**

Det er særlig én konsekvens som skiller seg ut i funnene; at ABC-analysen oppleves som en krevende prosess. Vi har derfor forsøkt å kartlegge om det er noen faktorer som har påvirket denne konsekvensen.

### **5.2.1 Erfaring med ABC**

Først har vi sett på om noen av de innledende spørsmålene har påvirket denne konsekvensen. Vi har da vektlagt bruk av eksterne eller interne ressurser ved gjennomføring av ABC-analysen, samt hvor mange ganger analysen har blitt gjennomført.

		Bruk av eksterne ressurser		
		Ja	Både og	Nei
Krevende prosess	Uenig	24 %	7 %	17 %
	Enig	17 %	14 %	21 %

Matrise 1: Bruk av eksterne ressurser – krevende prosess.

Det er en liten forskjell mellom bruk, og ikke bruk av konsulenter når det gjelder om ABC-analysen ble oppfattet som en krevende prosess. Bruk av konsulenter gjør at respondentene i litt høyere grad opplever prosessen som mindre krevende. Likevel er forskjellen på kun 3 % mellom de som ikke brukte eksterne ressurser og opplevde prosessen som krevende, og de som brukte eksterne ressurser og opplevde prosessen som mindre krevende. En kan derfor ikke se noen klar sammenheng her.

		Antall gjennomførte ABC-analyser			
		En	To	tre eller flere	Jevnlige
Krevende prosess	Uenig	23 %	8 %	4 %	15 %
	Enig	4 %	12 %	4 %	31 %

Matrise 2: Antall gjennomførte ABC-analyser – krevende prosess.

Vi stiller spørsmålstegn ved hvorfor de som gjennomfører jevnlige analyser opplever ABC-analysene som mer krevende enn de som har gjennomført det én eller to ganger. Det kan være mange årsaker til hvorfor. Vårt spørreskjema fanger ikke opp dette, og vi kan dermed ikke spekulere i årsakssammenhenger. Det er riktignok viktig å poengtere at respondentene er ulik oppfatning av hva som er krevende. Det som oppleves som krevende for en respondent kan være helt uproblematisk for en annen.

### 5.2.2 Størfaktorer

Videre så er det to størfaktorer som peker seg ut. Særlig gjelder dette andre pågående initiativer. Den andre størfaktoren som skiller seg noe ut er opplevd gjennomføringstid. Vi ønsker derfor å se om det finnes en sammenheng mellom disse to størfaktorene og at ABC-analysen opplevdes som en krevende prosess.

		Pågående initiativer	
		Uenig	Enig
Krevende prosess	Uenig	19 %	30 %
	Enig	7 %	44 %

Matrise 3: Pågående initiativer – krevende prosess.

Vi kan ikke si med sikkerhet at pågående initiativer har bidratt til at analysen oppleves som en krevende prosess. De fleste som svarer at de var enig i at det var pågående initiativer i virksomheten samtidig som ABC-analysen ble gjennomført, svarer også at ABC-analysen opplevdes som en krevende prosess. Dog er det forskjellen mellom enig og uenig nokså liten (30 % versus 44 %) Det er nok andre faktorer enn pågående initiativer som har ført til at respondenten opplever ABC-analysen som en krevende prosess.

		Lang gjennomføringstid	
		Uenig	Enig
Krevende prosess	Uenig	46 %	4 %
	Enig	18 %	32 %

Matrise 4: Lang gjennomføringstid – krevende prosess.

Respondentene som mener gjennomføringstiden er lang, mener også at det var en krevende prosess. Samtidig ser vi at de som var uenig i at det var lang gjennomføringstid også sa seg uenig i at det var en krevende prosess. Gjennomføringstid en skala som vil være ulik for alle respondenter, ettersom man har en egen oppfattelse av hva som er lang tid på et slikt prosjekt. Som presentert i figur 13 «Spørsmål 9 – Tidsbruk på ABC-analysen», så svarte de fleste at de brukte 1-3 måneder på å gjennomføre prosjektet. Gitt resultatene i matrisen over kan man se at noen betrakter en til tre måneder som lang gjennomføringstid, mens andre betrakter dette som kort gjennomføringstid. Dette styrker «teorien» om at opplevd gjennomføringstid er subjektivt.



Til sist har vi forsøkt å kartlegge om støyfaktorene samlet sett gjør at ABC-prosjektet oppleves som en krevende prosess.

		Støy*	
		Høy	Lav
Krevende prosess	Enig	34 %	17 %
	Uenig	17 %	31 %

Matrise 5: Støy\* – krevende prosess.

Når vi ser på støyfaktorene samlet sett opp mot om ABC-prosjektet opplevdes som en krevende prosess, så ser vi at majoriteten av de som opplevde lavt støy også var uenig i at det var en krevende prosess. Og i motsatt tilfelle: Der støyen var høy, var også flere enig i at prosessen var krevende. Dette kan være en indikasjon på at støyfaktorer gjør at et ABC-prosjekt oppleves som mer krevende enn uten støyfaktorer.

*Vi ser en mulig sammenheng mellom støyfaktorer som helhet opp mot krevende prosess som konsekvens. Vi ser også en mulig sammenheng mellom lang gjennomføringstid isolert sett opp mot krevende prosess som konsekvens.*

Før vi går videre til neste del av analysen ønsket vi å se på om krevende prosess som konsekvens hadde noen sammenheng med forståelse samlet sett. Dette for å kontrollere om denne konsekvensen har påvirket forståelsen.

		Forståelse*	
		Lav	Høy
Krevende prosess	Uenig	17 %	31 %
	Enig	24 %	28 %

Matrise 6: Forståelse\* - Krevende prosess.

Uavhengig om respondentene opplevde ABC-analysen som en krevende prosess, har majoriteten opplevd høy forståelse.

Vi finner derfor ingen sterk sammenheng mellom opplevelsen av ABC-prosjektet som en krevende prosess og forståelse – og velger derfor å utelukke «krevende prosess» fra resten av analysen. Dette fordi vi nå ser at opplevd forståelse ikke er påvirket av denne konsekvensen. Dette er årsaken til at sammenhengen mellom konsekvens og forståelse er markert med et kryss i figur 41: «Oversikt over kapittel 5.0 analyse.»

## 5.3 Forståelse

Når det gjelder økt forståelse ble det listet opp totalt seks påstander i spørreskjemaet. Fra presentasjon av funn kapittel 4.4 «Forståelse av virksomheten» kan man se at det gjennomgående positive svar på disse påstandene, og majoriteten av respondentene opplever økt forståelse på de fleste punkter. Særlig er påstanden om ledelsens felles forståelse av virksomheten relevant for vår problemstilling. Dette er også en påstand hvor det er noe mer ulike svarprosjenter enn de fleste øvrige påstandene.

### 5.3.1 Erfaring med ABC

Vi har først sett på om erfaring med ABC-analysen og bruk av interne eller eksterne ressurser kan ha en innvirkning på opplevd forståelse.

		Antall gjennomførte ABC-analyser			
		En	To	Tre eller flere	Jevnlige
Ledelsens felles forståelse	Lav	4 %	8 %	0 %	8 %
	Høy	25 %	13 %	8 %	33 %

Matrise 7: Antall gjennomførte ABC analyser – ledelsens felles forståelse.

Respondentene som har gjennomført én analyse, og respondenter som gjennomfører jevnlig analyse er de som i størst grad opplever at ABC-analysen bidrar til bedre felles forståelse i ledergruppen. Når man kun har gjennomført analysen én gang, vil det være naturlig at ny kunnskap og informasjon kommer frem, som igjen vil øke forståelsen. Ved å gjennomføre jevnlig analyse kan det tenkes at virksomheten kontinuerlig opplever god og oppdatert informasjon, og dermed anser ledelsens felles forståelse som høy.

		Bruk av eksterne ressurser		
		Ja	Både og	Nei
Ledelsens felles forståelse	Lav	11 %	4 %	11 %
	Høy	33 %	15 %	26 %

Matrise 8: Bruk av eksterne ressurser – ledelsens felles forståelse.

Uavhengig om man bruker eksterne ressurser, interne ressurser eller en blanding av disse, så opplever alle gruppene isolert sett oftere høy grad av forståelse i ledergruppen enn de opplever lav forståelse. Det er dog en liten økt grad av høy forståelse ved bruk av eksterne ressurser. Riktignok er ikke forskjellen mellom gruppene stor, særlig ikke mellom de som bruker kun eksterne ressurser og de som bruker kun interne. Det er derfor ingen klar sammenheng i om det er fordelaktig å benytte eksterne ressurser, interne ressurser eller en blanding, da alle gruppene oftere opplever høy forståelse enn lav.

### 5.3.2 Størfaktorer

Vi har deretter forsøkt å se om det er noen størfaktorer som kan ha innvirkning på hvorvidt ledelsen opplever økt felles forståelse eller ikke. Her har vi lagt fokus på kommunikasjon og motivasjon som faktorer fordi vi tror at det kan være en sammenheng mellom disse og ledelsens opplevelse av felles forståelse.

		Ledelsens felles forståelse	
		Lav	Høy
Dårlig kommunikasjon	Uenig	17 %	67 %
	Enig	8 %	8 %

Matrise 9: Ledelsens felles forståelse – dårlig kommunikasjon.

Respondentene som opplever at ledelsen oppnådde en mer felles forståelse var også uenig i at prosjektet var dårlig kommunisert. På den annen side, når kommunikasjonen oppleves som dårlig, er det ingen forskjell i om ledelsen oppnår bedre forståelse eller ikke. God kommunikasjon ser ut til å være et relevant bidrag til en mer felles forståelse, men dårlig kommunikasjon ser ikke ut til å påvirke forståelsen i positiv eller negativ retning.

		Ledelsens felles forståelse	
		Lav	Høy
Umotivert ledelse	Uenig	19 %	65 %
	Enig	4 %	12 %

Matrise 10: Ledelsens felles forståelse – umotivert ledelse.

Der respondentene mener at ledelsen har vært motiverte så har også forståelsen økt i mye større grad enn ved en umotivert ledelse. I de tilfellene hvor respondentene mener at ledelsen var umotivert, så er det likevel fremdeles flere tilfeller hvor ledelsens forståelse har vært høy kontra lav.

For å oppsummere har vi sett på forståelse og støy samlet sett:

		Forståelse*	
		Lav	Høy
Støy*	Lav	14 %	34 %
	Høy	28 %	24 %

Matrise 11: Forståelse\* - støy\*.

Når respondentene opplever lite støy, opplever de også høyere grad av forståelse. Når respondentene opplever mye støy, har de i større grad lavere forståelse. Likevel så ser vi at selv om noen av respondentene opplever høy grad av støy, så er ikke forskjellen mellom lav og høy forståelse stor. Med andre ord: mange opplever høy forståelse til tross for at de opplever høy grad av støy.

*Selv om støyfaktorene kommunikasjon og motivasjon isolert sett indikerer en sammenheng med ledelsens felles forståelse, kan en ikke si at støyfaktorer samlet sett har hatt innvirkning på respondentenes totale forståelse, da en del respondenter opplever høy forståelse til tross for høy støy.*

## 5.4 Tiltak

Type tiltak			Fokusområde			Kostnad versus inntekt/pris	
Strategisk	Taktisk	Operasjonell	Kunde	Produkt	Prosesser	Kostnad	Inntekt/pris
20	3	13	19	9	10	19	17

Tabell 3: Spørsmål 14b – Oppsummering.

De fleste tiltakene er å anse som strategiske. Av alle tiltakene som ble listet opp er det omtrent 57 % av tiltakene som i en eller annen form fokuserer på kundelønnsomhet. Som vi så av tabell 3: «Spørsmål 14b – Hvis ja, hvilke tiltak har blitt iverksatt?», så baserer mange av tiltakene seg på prising. Vi har derfor sett på om forståelse av kundelønnsomhet har bidratt til endring av prisstruktur for kunder, samt om forståelse av produktlønnsomhet har bidratt til endring av prisstrategi for produkter:

### 5.4.1 Forståelse

		Forståelse av kundelønnsomhet	
		Lav	Høy
Endring av prisstruktur for kunder	Lav	15 %	44 %
	Høy	4 %	37 %

Matrise 12: Forståelse av kundelønnsomhet – endring av prisstruktur for kunder.

Det ser ikke ut til at forståelse av kundelønnsomhet har noen sammenheng med hvorvidt virksomheten endrer prisstruktur for kunder eller ikke. Selv ved høy forståelse av kundelønnsomhet er det flere respondenter som i mindre grad har valgt å endre prisstruktur for kunder. En kan derfor ikke si at økt forståelse i seg selv har bidratt til endringene.

Vi ser en annen situasjon når det gjelder forståelse av produktlønnsomhet og endring av prisstrategi for produkter:

		Forståelse av produktlønnsomhet	
		Lav	Høy
Endring av prisstrategi for produkter	Lav	21 %	32 %
	Høy	4 %	43 %

Matrise 13: Forståelse av produktlønnsomhet – endring av prisstrategi for produkter.

Respondentene som opplever høy forståelse av produktlønnsomhet foretar i høyere grad en endring av prisstrategi på produkter, selv om forskjellen her mellom lav og høy grad av endring ikke er på mer enn 11%. I tillegg vil en lavere forståelse føre til lavere grad av endring på prisstrategi for produkter ut ifra våre data.

I likhet med forståelse av produktlønnsomhet i sammenheng med endring av prisstrategi for produkter, ser vi noe av de samme resultatene når det gjelder forståelse av operasjonell drift og endring i arbeidsprosesser:

		Bedre forståelse av operasjonell drift	
		Lav	Høy
Endringer i arbeidsprosesser	Lav	17 %	34 %
	Høy	0 %	48 %

Matrise 14: Bedre forståelse av operasjonell drift – endring i arbeidsprosesser.

Svarene her er nok ikke så overraskende. Under påstandene om forståelse, er det forståelse av operasjonell drift som har fått høyest score. Høy forståelse av operasjonell drift ser ut til å ha bidratt til endringer i arbeidsprosesser. Likevel er forskjellen nokså liten når det gjelder lite og mye endringer gitt høy forståelse. Derom forståelse av operasjonell drift har vært lavere, har ingen store endringer i arbeidsprosesser skjedd.

Til sist har vi valgt å se på forståelse samlet sett og om virksomheten har gjennomført tiltak:

		Forståelse*	
		Lav	Høy
Gjennomført tiltak	Nei	10 %	3 %
	Ja	31 %	55 %

Matrise 15: Forståelse\* - gjennomført tiltak.

Når respondentene har opplevd høy forståelse samlet sett, har de i stor grad valgt å gjennomføre tiltak. Likevel ser vi også at dersom respondentene har hatt lavere grad av forståelse, så har de likevel valgt å gjennomføre tiltak.

*Selv om forståelse i større grad fører til at tiltak gjennomføres, så er ser det ikke ut til at forståelse samlet sett nødvendigvis er avgjørende for om virksomheten gjennomfører tiltak eller ikke.*

## 5.5 Resultater

Til sist ønsker vi å analysere hvordan gjennomførte tiltak kan påvirket virksomhetens økonomiske resultat, samt hvordan støyfaktorer, konsekvenser og forståelse har påvirket om ABC-prosjektet opplevdes som vellykket eller ikke.

### 5.5.1 Økonomiske resultater

		Gjennomført tiltak	
		Nei	Ja
Positiv effekt på økonomiske resultater	Lav	14 %	39 %
	Høy	0 %	46 %

Matrise 16: Gjennomført tiltak – positiv effekt på økonomiske resultater.

De som gjennomfører tiltak, har noe mer positive effekter på det økonomiske resultatet. De som ikke gjennomfører tiltak, opplever også oftere at den positive effekten på det økonomiske resultatet er lavere. Av de som ikke gjennomfører tiltak, er det *ingen* som opplever høy positiv innvirkning på økonomisk resultat. Dette gir en indikasjon på at å gjennomføre tiltak er viktig bidrag for å kunne oppnå bedre økonomiske resultater.

Likevel kan man ikke si om man får en lav eller høy effekt på økonomisk resultat av å gjennomføre *hvilket som helst tiltak*, fordi forskjellen ikke er på mer enn 7 %. Med andre ord: ingen klar indikasjon. Vi ønsket derfor å se på noen av de mer konkrete påstandene om tiltak, for å se om det var noen av de mer spesifikke tiltakene som hadde effekt på det økonomiske resultatet. Vi har da tatt utgangspunkt i de tre påstander som hadde høyest grad av gjennomføring:

1. Endring i prisstrategi for produkter
2. Endring i prisstruktur for kunder
3. Endring i arbeidsprosesser

		Endring av prisstrategi på produkter	
		Lav	høy
Positiv effekt på økonomiske resultater	Lav	36 %	18 %
	Høy	18 %	29 %

Matrise 17: Endring av prisstrategi på produktet - positiv effekt på økonomiske resultater.

		Endring av prisstruktur kunder	
		Lav	høy
Positiv effekt på økonomiske resultater	Lav	42 %	12 %
	Høy	15 %	31 %

Matrise 18: Endring av prisstruktur på kunder - positiv effekt på økonomiske resultater.

		Endring i arbeidsprosesser	
		Lav	høy
Positiv effekt på økonomiske resultater	Lav	39 %	14 %
	Høy	11 %	36 %

Matrise 19: Endring i arbeidsprosesser - positiv effekt på økonomiske resultater.



Vi ser omtrent de samme resultatene på alle tre matrisene. En lav grad av endring fører også til lavere effekt på det økonomiske resultatet. Mens en høy grad av endring fører til høyere positiv effekt på det økonomiske resultatet.

*Dette kan være en indikasjon på at endringene som gjennomføres i etterkant av en ABC-analyse har positive virkninger på virksomhetens økonomiske resultat.*

### 5.5.2 Suksessrate

Når det gjelder om ABC-prosjektet som helhet anses som vellykket, er det flere faktorer som kan spille inn sammenlignet med de økonomiske resultatene. Vi har her derfor i denne delen sett på både relevante støyfaktorer, forståelse og tiltak.

		Dårlig kommunikasjon	
		Uenig	Enig
Prosjektet anses som vellykket	Lav	20 %	8 %
	Høy	64 %	8 %

*Matrise 20: Dårlig kommunikasjon – prosjektet anses som vellykket.*

Sammenhengen her mellom god kommunikasjon og at ABC-prosjektet anses som vellykket er tydelig. God kommunikasjon bidrar i høy grad til at prosjektet anses som vellykket. Likevel ser vi også fra våre data at dersom det er dårlig kommunikasjon, er det ingen forskjell i om hvorvidt prosjektet anses som vellykket eller ikke. Dette tror vi ikke er realistisk. Som nevnt tidligere er kommunikasjon en viktig faktor for resultatet til et prosjekt. Dermed vil dårlig kommunikasjon muligens påvirke mer negativt enn hva dataene våre viser.

		Umotivert ledelse	
		Uenig	Enig
Prosjektet anses som vellykket	Lav	22 %	4 %
	Høy	63 %	11 %

Matrise 21: Umotivert ledelse - prosjektet anses som vellykket.

Matrise 21 viser en nokså lik situasjon som forrige matrise. Respondenter som hadde en motivert ledelse, har i større grad opplevd at prosjektet ble vellykket enn de som hadde en umotivert ledelse.

		Andre pågående initiativer	
		Uenig	Enig
Prosjektet anses som vellykket	Lav	8 %	16 %
	Høy	20 %	56 %

Matrise 22: Andre pågående initiativer – prosjektet anses som vellykket.

Andre pågående initiativer har ingen negativ påvirkning på om ABC-prosjektet anses som vellykket. Et stort antall av respondentene har svart at det har vært andre initiativer samtidig som ABC-prosjektet, men prosjektet anses fortsatt som vellykket.

		ABC-prosjektet var dårlig planlagt	
		Uenig	Enig
Prosjektet anses som vellykket	Lav	19 %	8 %
	Høy	73 %	0 %

Matrise 23: ABC-prosjektet var dårlig planlagt – prosjektet anses som vellykket.

Planlegging av prosjekt er som tidligere nevnt en viktig prosess for at man skal få best mulig utbytte av et prosjekt. Våre data støtter denne sammenhengen. Prosjekter som er godt planlagt

anses i stor grad som vellykket. I tillegg ser vi at ingen av prosjektene som var dårlig planlagt anses som vellykket.

Til sist har vi sett på støy, forståelse og tiltak som helhet, for å se hvordan disse har påvirket om ABC-prosjektet som helhet oppleves som vellykket.

		Støy*	
		Lav	høy
Prosjektet anses som vellykket	Lav	7 %	19 %
	Høy	41 %	33 %

Matrise 24: Støy\* - prosjektet anses som vellykket.

De som opplever lav støy samlet sett, opplever i større grad at ABC-prosjektet anses som vellykket enn ikke vellykket. Dog er det mange som opplever høy grad av støy som likevel anser prosjektet som vellykket – en forskjell på 8 % fra de som opplever lav grad av støy.

		Forståelse*	
		Lav	høy
Prosjektet anses som vellykket	Lav	22 %	4 %
	Høy	15 %	59 %

Matrise 25: Forståelse\* - prosjektet anses som vellykket.

Forståelse samlet sett ser ut til å ha en innvirkning på om virksomheten anser ABC-prosjektet som vellykket. De fleste respondenter med høy forståelse, opplever også i høy grad av prosjektet var en suksess. Respondenter med lav grad av forståelse, opplever oftere at prosjektet var mindre vellykket enn vellykket.

		Gjennomført tiltak	
		Nei	Ja
Prosjektet anses som vellykket	Lav	4 %	22 %
	Høy	7 %	67 %

Matrise 26: Gjennomført tiltak – prosjektet anses som vellykket.

De aller fleste av respondentene har som tidligere vist gjennomført tiltak, og majoriteten av disse opplever prosjektet som vellykket. Likevel er det 22 % av de som gjennomfører tiltak som likevel opplever at prosjektet er mindre vellykket. Vi ser også at en noen av respondentene som ikke gjennomfører tiltak også opplever prosjektet som vellykket.

*Støy samlet sett ser ikke ut til å være en avgjørende faktor for om prosjektet anses som vellykket eller ikke. Likevel ser det ut til at god kommunikasjon og en motivert ledelse isolert sett er viktige faktorer for prosjektets opplevde suksessrate. Forståelse ser derimot ut til å være viktig for at ABC-prosjektet skal oppfattes som vellykket. Majoriteten av våre respondenter som har gjennomført tiltak opplever også at prosjektet i større grad anses som vellykket.*

## 6. Diskusjon

I dette kapitlet vil funnene og analysen av funn drøftes opp mot teori som ble presentert i kapittel 2. Vi vil legge særlig vekt på å belyse tematikk rundt forskningsspørsmålene.

### 6.1 Forståelse

Cokins (2015) og Emblemsvåg (2004) viser til to metoder for fremstilling av ABC-resultatet. Ved å lage en A-kurve og en produkt-/kundefylle, vil det kunne være lettere for de involverte å forstå hva ABC-resultatet viser og på hvilke områder denne informasjonen bør benyttes. Våre data viser ikke nøyaktig hvilke metoder våre respondenter har benyttet for å framstille resultatet. Metodikk på dette blant våre respondenter faller dermed utenfor vår avhandling. Likevel så svarer 90 % av respondentene at resultatene som framkom av ABC-analysen var lette å forstå. Uavhengig av hvordan resultatene er framstilt i respondentene respektive analyser, har respondentene på de fleste punkter oppnådd høyere forståelse. Respondentene opplever særlig økt forståelse av operasjonell drift, samt produkt- og kundelønnsomhet.

Fra figur 2 «ABC-metodens effekt på forståelse» (Dahl et al., 2022), illustreres hvordan ABC-analyser mulig kan innvirke på ledergruppens virkelighetsoppfattelsen av virksomheten. Ofte kan det være motsetninger i ledelsens oppfatning av hva som bør gjøres, og ABC kan redusere disse forskjellene. Resultatet er at man får en objektiv, og mer felles forståelse av virksomheten. På den måten kan ABC som styringsverktøy øke forståelse om egen virksomhet. En av påstandene som ble opplistet i spørreskjemaet, var om respondentene opplevde at ledergruppen i sin respektive virksomhet opplevde bedre felles forståelse av virksomheten som et resultat av ABC-analysen. Majoriteten av respondentene (69 %) sa seg enig i dette. Særlig gjelder høy grad av felles forståelse for respondentene som har gjennomført ABC-analyser ved et enkelttilfelle og de som gjennomfører jevnlig ABC-analyser. I tillegg indikerer våre data at en felles forståelse av virksomheten blir forbedret, uavhengig av om man benytter interne eller eksterne ressurser. Totalt sett indikerer våre funn at forståelse av egen virksomhet har forbedret seg på bakgrunn av gjennomført ABC-analyse. Gitt de indikasjoner som foreligger, vil ABC-analysen kunne være med på å skape en mer felles virkelighetsoppfattelse i ledergruppen, slik som figur 2 viser.

Da vi skulle se på hvilke støyfaktorer som påvirket ledelsens felles forståelse, la vi særlig vekt på ledelsens motivasjon, samt hvordan ABC-prosjektet ble kommunisert, da disse faktorene kan knyttes nært opp mot forståelse. Som Wastian (2015) poengterte, så vil en tydelig kommunikasjonsstrategi gjøre det lettere å kommunisere det riktige innholdet, og kvaliteten på informasjonen øker. Det vil da være lettere for de involverte i prosjektet å forstå hva som skal gjøres, men også å forstå hvilken informasjon som kommer ut av analysen. De som opplevde god kommunikasjon av prosjektet blant våre respondenter, opplevde også at ledelsens felles forståelse var høy. Ledelsens felles forståelse var også høy i de tilfellene ledelsen hadde en god motivasjon for prosjektgjennomføringen. Dette er en indikasjon på at en god kommunikasjonsstrategi i de respektive ABC-prosjektene, samt at man er motiverte for prosjektet, er faktorer som er viktige for å oppnå god felles forståelse av virksomheten.

Det er to mulige problemer som kan oppstå når det gjelder forståelsen av informasjonen som kommer frem i ABC-analysen. Narayanan og Sarkar (2002) mener at ledelsen ikke nødvendigvis ønsker å benytte resultatet av ABC-analysen. Dette kan skyldes at ledelsen mener at informasjonen er ikke veldig ulikt fra hva andre, tradisjonelle kalkyle og kostnadssystemer viser (Narayanan & Sarkar, 2002). Det andre problemet er at ledelsen ikke vil benytte informasjonen ettersom det vil kunne medføre betydelige endringer for virksomheten. De aller fleste respondentene svarte at de har benyttet resultatene i form av å gjennomføre tiltak. Dette kan være en indikasjon på at problemene som Narayanan og Sarkar (2002) lister opp, ikke nødvendigvis har vært et problem for våre respondenter. Fra artikkelen til (Todorović et al., 2018) så nevnes det at en av grunnene til at virksomhetene ikke tar i bruk ABC er fordi de har lav teoretisk og praktisk kunnskap om ABC. Ved å hyre inn konsulenter som driver med dette til vanlig, skulle man tro at prosjektet kanskje kan bli mindre krevende, ettersom eksterne konsulenter sitter med den kunnskapen man trenger. Fra våre data ser vi ikke at bruk av eksterne ressurser, interne eller både og viser noen betydelig forskjell på om det var en krevende prosess eller ikke.

Til tross for at virksomhetene i stor grad har oppnådd bedre forståelse av egen virksomhet, samt at ledelsen har ervervet en mer felles forståelse, slik som litteraturen viser til, indikerer våre funn at forståelse i seg selv ikke er avgjørende for om virksomheten gjennomfører tiltak eller ikke. Selv ved noe lavere grad av forståelse, gjennomføres ofte tiltak i etterkant av analysen.

## 6.2 Tiltak

Hvilke typer tiltak virksomhetene velger å gjennomføre vil være svært forskjellig fra virksomhet til virksomhet. Det avhenger i stor grad av hvilken informasjon som kommer frem av ABC-analysen i de respektive virksomhetene.

Cokins (2001) legger frem at kunder og således kundelønnsomhet har blitt et stadig viktigere fokusområde. Fra starten av 2000-tallet fikk CRM en større plass i virksomhetene, og virksomheter i økende grad skiftet fokus fra produkter til kunder. Slik er det også i dag. Dette gjenspeiles også i våre funn. For våre responderende virksomheter ser det ut til at kundelønnsomhet også et viktig fokusområde, ettersom en stor del av tiltakene som har blitt gjennomført retter seg mot kunder og kundelønnsomhet. Sievänen et al, (2004) har i sin artikkel i større grad har vektlagt produktlønnsomhet framfor kundelønnsomhet. Forfatterne mener imidlertid at informasjon om både kunder og produkter er essensielt for virksomheten. De tiltakene man gjør bestemmes ut ifra hvilke alternativer virksomheten har (Sievänen et al., 2004). Selv om våre respondenter i størst grad har vektlagt kunder, så er det også en del av tiltakene som vektlegger produkter og prosesser.

Som tidligere nevnt i kapittel 2.6 «*beslutninger og tiltak*» er hvilke typer som kan gjennomføres enn utømmelig liste. Cokins (2015) kommer med flere eksempler på hvilke tiltak som eventuelt kan iverksettes. Tiltakene i Cokins (2015) sin liste vektlegger på både produkter og kunder. Når en ser på de spesifikke tiltakene som respondentene har gjennomført, så er det flere som er relativt lik eller ligner fra tabell 1 «*Profit margin management*». Noen eksempler er: øke prosessens produktivitet, fjerne ulønnsomme kunder/produkter, øke priser på produkter og innføre tilleggsavgifter på service. Det er likevel viktig å poengtere at forslagene som presenteres av Cokins (2015) er forslag til tiltak som må ses i sammenheng med virksomhetens situasjon. Dermed er det ikke nødvendigvis noe fasitsvar på hvilke tiltak som bør gjennomføres, eller noen av tiltakene som vil være riktig eller galt å gjennomføre. Virksomhetenes situasjoner vil være ulike, og dermed vil også tiltakene være forskjellige.

Det så ut til å være begrenset teori på om en bør vektlegge kostnader eller inntekter for å forbedre det økonomiske resultatet. Dermed ble dette utelatt fra teorikapittelet. Fra våre data ser vi en nokså jevn fordeling mellom kostnader (53%) og inntekter (47%). Det kan tenkes at det ikke er noe fasitsvar på om en bør vektlegge kostnader, inntekter eller begge deler. Den

informasjonen som ABC-analysen gir er hva man bør ta utgangspunkt i og gjøre tiltak på, basert på hvilke alternativer virksomheten har tilgjengelig (Sievänen et al., 2004). Selv med denne antagelsen, så er det ikke sikkert at det er sånn i virkeligheten.

### 6.3 Resultater

Hoff et al., (2021) og Todorović et al., (2018) viser til at kostnader for implementering er en av de store utfordringene knyttet til ABC. Mange virksomheten kan oppleve det som for dyrt å starte opp eller implementere ABC, og at de av den grunn velger å avstå fra å bruke styringsverktøyet. I våre funn ser ikke kostnadsrammen ut til å være ulempe. Flesteparten av respondentene (72 %) oppgir at prosjektet ikke ble dyrere enn hva de på forhånd hadde antatt. I tillegg tatt i betraktning at majoriteten brukte 1-3 måneder på å gjennomføre en slik analyse, ser det ut til at det er mulig å gjennomføre ABC-analysen både relativt raskt og innenfor de gitte kostnadsrammene for prosjektet. Vi vet riktignok ikke om respondentene har implementert ABC som et styringsverktøy gjennom for eksempel ERP-systemer, eller om de har benyttet en mer prosjektbasert tilnærming gjennom for eksempel bruk av Excel. Uavhengig av dette, er de fleste respondenter enige i at ABC-analysen ikke overskred virksomhetens gitte kostnadsrammer.

Narayanan & Sarkar (2002) og Emblemsvåg (2004) har vi vist til hvert sitt eksempel på hvor gjennomførte tiltak bidro til at virksomheten oppnå bedre økonomiske resultater. Dog vet vi ikke det endelige resultatet fra disse to artiklene ettersom oppfølgingen av resultatene ble gjort relativt kort tid etter ABC-analysen. Blant våre respondenter ser vi de samme tendensene. Det er riktignok kun en svak sammenheng mellom *et hvilket som helst* tiltak og hvorvidt tiltakene påvirker positivt på det økonomiske resultatet. Det er likevel ikke nødvendigvis usannsynlige resultater. Ulike tiltak vil også ha ulik effekt på det økonomiske resultatet, og dermed vil en kanskje ikke i alle tilfeller se en like stor positiv effekt på det økonomiske resultatet. Vi har ingen informasjon om hva respondentenes ABC-analyser indikerte at de burde gjort av tiltak. Det kan være at virksomhetene har valgt å gå mindre drastisk til verks enn hva ABC-analysen viste, eller at de valgte å gjøre andre tiltak enn hva analysen i utgangspunktet sa at virksomheten burde ha gjort. I slike tilfeller kan det tenkes at de positive effektene på det økonomiske resultatet ble noe mindre. Når vi isolert sett ser på enkelte av tiltakene som ble listet opp i påstandene, deriblant endring av prisstrategi/prisstruktur for kunder og produkter, samt endring av arbeidsprosesser, så ser vi her en noe klarere sammenheng med positiv påvirkning på det



økonomiske resultatet. Dette er også de samme områdene som virksomhetene oppnådde en høyere forståelse av.

Blant våre respondenter så er det 69 % som gjennom en helhetlig vurdering anser ABC-prosjektet som vellykket. Som Lock (2013) nevner er suksessraten ofte bestemt ut ifra tre primære mål: kostnad, tid og ytelse (kvalitet). Det er en rekke faktorer som påvirker hvorvidt virksomheten når disse målene, og i vår avhandling har vi vektlagt følgende: 1. At man har støtte for prosjektet (motivasjon), 2. at kommunikasjonen er god gjennom prosjektets levetid, 3. at prosjektet er godt definert og har klare mål, samt at man har tilgjengelig de ressurser som er nødvendige (planlegging). Våre funn viser at når det har vært god kommunikasjon, god planlegging og en motivert ledelse, så anses prosjektene i de fleste tilfellene som vellykket. Primærmålene kostnad, tid og ytelse gjenspeiles også i respondentenes svar på opplevd kvalitet og opplevd gjennomføringstid. Det var totalt 97 % som mente at kvaliteten på prosjektet var høy. I tillegg svarer 62 % at de opplevde at prosjektet ikke tok lang tid å gjennomføre. Gitt det faktum at flesteparten av våre respondenter opplyser at prosjektet ikke ble dyrere enn antatt, samt at faktorene kommunikasjon, planlegging og motivasjon har vært gode, er det grunn til å tro at virksomhetene har oppnådd primærmålene for prosjektets suksessrate.

## 7. Konklusjon og implikasjoner

På bakgrunn av at antall respondenter er forholdsvis lavt, vil ikke våre funn kunne generaliseres til virkeligheten. Vi kan dermed heller ikke trekke konklusjoner av funnene. Funnene vil kun betraktes som svake indikasjoner.

### 7.1 Våre funn

#### *Opplever ledelsen i virksomheter som har gjennomført ABC at den har oppnådd bedre forståelse av virksomheten?*

Basert på våre data opplever ledelsen større grad av felles forståelse av virksomheten som et resultat av ABC-analysen. I tillegg opplever ledelsen særlig at de får en bedre forståelse av hvilke produkter og kunder som er lønnsomme, samt forståelse av operasjonell drift. Det er en indikasjon på at høy motivasjon for prosjektgjennomføringen og god kommunikasjon av ABC-prosjektet er viktig for forståelsen.

Selv om ABC-prosjektet for noen respondenter var preget av støy samlet sett, så er det fremdeles en del av disse respondentene som opplever høy grad av forståelse av virksomheten.

#### *Har virksomheter som har gjennomført ABC gjort konkrete tiltak, og i så tilfelle, hvilke typer tiltak har blitt iverksatt?*

Totalt svarer 86 % av respondentene at virksomheten gjennomførte tiltak i etterkant av ABC-analysen. Tiltakene er særlig strategiske, og ofte rettet mot en forbedring av kundelønnsomhet.

Det gjennomføres oftere endringer snarere enn å fjerne ulønnsomme produkter, kunder eller prosesser. Dette gjenspeiles også i påstandene vedrørende tiltak i spørreskjemaet. Ofte velger respondentene å endre på prisstrukturer, fremfor å fjerne kunder fra kundeporteføljen. Det samme gjelder for produkter; i de fleste tilfeller endres pris på produktene framfor å fjerne produkter fra produktporteføljen.

Når vi ser på tiltakene samlet sett, så er det jevnt vektlagt om tiltakene har som hensikt å kutte kostnader eller øke inntekter og/eller justere pris.

Høy forståelse av resultatene samlet sett fører oftere til at det gjennomføres tiltak enn dersom forståelsen er noe lavere. Likevel er det en del respondenter som gjennomfører tiltak, til tross for at forståelsen samlet sett er noe lavere.

***Om det er gjennomført konkrete tiltak etter ABC: har tiltakene hatt en positiv innvirkning på virksomhetens resultater?***

Tiltakene som våre respondenter har gjennomført ser ut til å ha en positiv innvirkning på virksomhetens økonomiske resultat. Det er riktignok en kun en svak indikasjon når man tar hvilket som helst tiltak i betraktning. En sterkere sammenheng ses ved endring av prisstrategi for produkter, endring av prisstruktur for kunder og endring av arbeidsprosesser. Disse områdene var også de område som våre respondenter opplevde størst grad av økt forståelse for.

Som en helhetlig vurdering anser majoriteten av respondentene ABC-prosjektet som vellykket. ABC-prosjektet oppleves i høyere grad som vellykket når prosjektet er preget av god kommunikasjon, motivert ledelse og god planlegging, selv om våre støyfaktorer samlet sett ikke nødvendigvis er en faktor for at prosjektet skal anses som mindre vellykket. Høy forståelse og gjennomføring av tiltak bidrar også til at ABC-prosjektet i større grad anses som vellykket.

## **7.2 Implikasjoner**

I vår avhandling har vi sett på hvordan virksomheter opplever bruken av ABC som styringsverktøy. Vi har undersøkt om virksomhetene opplever bedre forståelse av egen virksomhet etter gjennomført ABC-analyse og om virksomhetene iverksetter konkrete tiltak for å bedre virksomhetens lønnsomhet. Vi har også undersøkt hvorvidt disse tiltakene bidrar til et bedre økonomisk resultat for virksomheten og om virksomheten opplever ABC-analysen som vellykket. Indikasjonene som kommer frem av denne studien, viser at de fordelene ved ABC som litteratur og forskning opplyser om, også opptrer blant de som gjennomfører ABC-analyser. Vår avhandling vil i forskningssammenheng være et ytterligere bidrag til å belyse ABC-metodens relevans.

Når det gjelder praktiske implikasjoner indikerer denne studien at ABC som styringsverktøy kan være nyttig og relevant for aktører med en høy andel indirekte kostnader og brede kunde-

og produktporteføljer. Avhandlingen kan også være med å bryte ned barrierer virksomheter har ved å ikke benytte ABC. Fra våre data er ikke ABC et prosjekt som nødvendigvis blir dyrere enn antatt, og det er indikasjoner på at å gjennomføre et ABC-prosjekt gir virksomhetene en bedre forståelse av egen virksomhet, samt at tiltakene som gjennomføres bidrar til økt lønnsomhet for virksomheten.

### 7.3 Svakheter og begrensninger

En svakhet ved denne studien er at utvalget ikke er tilfeldig. Et av utvalgskriteriene er at respondenten må ha vært med på å gjennomføre minst én ABC-analyse. For å få tak i respondenter som har kjennskap til ABC, har vi benyttet oss av veileders nettverk, samt faggrupper på LinkedIn. Følgelig er det en risiko for at utvalget er mer positive til ABC enn hva en tilfeldig utvalgt gruppe ville vært. Vi ser også at de fleste av våre respondenter har fått noe ut av ABC-analysen, enten det er i form av bedre forståelse, gjennomførte tiltak og/eller positiv innvirkning på virksomhetens resultater. Dette kan skape overlevelsesskjevhet<sup>5</sup> (survivorship bias). Det kan være at virksomheter som ikke fikk like gode resultater av ABC-analysen eller som opplevde bruken av styringsverktøyet som lite nyttig, ikke ønsket å svare, eller at vi ikke har fått tak i disse. Dersom en større andel av respondenter som ikke nødvendigvis var fornøyde med analysen hadde vært inkludert i utvalget, ville svarene kunne gitt et enda mer reelt bilde av de faktiske forhold.

Man kan også stille spørsmål ved om våre studier faller inn under bekreftelsesfellen<sup>6</sup>. Det at vår avhandling har respondenter som i stor grad har hatt suksess med ABC-analyser, gjør at oppgaven kan oppleves som noe subjektiv. At virksomhetene er overveiende positive til ABC-analysen skyldes antakeligvis hvordan en har innhentet dataene og at utvalget ikke er tilfeldig, snarere enn at vi spesifikt har lett etter disse spesifikke respondentene, og lett etter bekreftelser i analysen. Likevel er vi oppmerksomme på bekreftelsesfellen.

Når en benytter seg av spørreskjema, er det alltid en sannsynlighet for at spørsmålene enten kan feiltolkes, eller tolkes ulikt (Saunders et al., 2019) Det er ikke uvanlig at respondenten tolker

---

<sup>5</sup> Overlevelsesskjevhet handler om å vektlegge kun de positive hendelsene, og ignorere de negative. Dette kan føre til at man kommer til ukorrekte konklusjoner. Eksempel: Under andre verdenskrig, når man bestemte hvor flyet skulle forsterkes, fokuserte man kun på de flyene som kom tilbake. Flyene som ble skutt ned ble ikke tatt hensyn til (Brilliant.org, 2022).

<sup>6</sup> Bekreftelsesfellen går ut på at man leter etter eller spesifikt legger merke til det som bekrefter antakelsene man på forhånd har om et fenomen, hendelse eller situasjon (Svartdal, 2019).

en Likert-skala ulikt; det som er «svært høy grad» for en respondent, kan være «noen grad» for en annen. Dette gjør at sammenligningsgrunnlaget og den interne validiteten noe svakere. Noen av spørsmålene i spørreskjemaet kunne også vært formulert annerledes for å unngå enkelte misforståelser. Da vi lukket spørreskjemaet så vi at et fåtall av respondentene manglet kontinuitet i enkelte svar, deriblant at de hadde svart «nei» på at de hadde gjennomført ABC-analyse, men likevel svart utfyllende på påfølgende påstander. Selv om de aller fleste respondenter oppfattet fra introduksjonsteksten at de skulle fokusere på samme virksomhet gjennom hele spørreundersøkelsen, så var det et par respondenter som misoppfattet dette. Her burde vi vært mer konsekvente på bruken av «tidligere/nåværende virksomhet» i spørsmålsfrasene.

Når vi ser på hvilke sammenligninger vi har gjort av variablene fra spørreskjemaet, finner vi også her noen begrensinger. Først og fremst er datasettet relativt lite, og som tidligere nevnt kan svarene og sammenhengene kan ikke generaliseres til virkeligheten. Et større datasett ville kanskje ført til at noen sammenhenger hadde blitt borte, eller motsatt; at vi fant noen nye. I teorien kunnet man sammenlignet alle variabler opp mot hverandre, men en måtte tolke og analysere datasettet i en retning som føltes naturlig for problemstillingen. Andre sammenligninger og sammenhenger ville kanskje ført til andre tolkninger og analyser av funnene.

## **7.4 Innspill til videre forskning**

Våre funn indikerer at respondentene får noe ut av ABC-analysen, enten i form av bedre forståelse, gjennomføring av konkrete tiltak, eller som oftest; begge deler. Det ville derfor vært interessant å se nærmere virksomheter som har gjennomført ABC-analyser som *ikke* får de samme effektene ut av ABC-analysen og hva som er årsakene til dette. Dette er særlig interessant, ettersom adopsjonsraten av ABC fremdeles er lav. En tydeligere kartlegging av barrierene til ABC, hvorfor virksomheter velger å ikke ta det i bruk, samt hvordan en skal komme forbi disse barrierene, vil være interessante innfallsvinkler til videre forskning på feltet.

Det kunne også vært en mulighet å gjennomføre en mer kvalitativ studie på tilsvarende tematikk som denne studien, slik at man fikk en enda dypere forståelse av effektene som oppstår ved bruk av ABC-analyser. En slik studie vil også kunne benyttes for å kartlegge barrierene av ABC ytterligere.

En annen spennende innfallsvinkel hadde vært å se på ABC-metodens effekter på tvers av bransjer eller i henhold til geografisk område. De fleste av våre responderende virksomheter befinner seg i Norge. Det hadde vært interessant å se hvordan virksomheter i andre land sammenlignet med Norge opplever bruken av ABC.

## 8. Litteraturliste

- Amason, A. C. (2001). Distinguishing the effects of functional and dysfunctional conflict on strategic decision-making: Resolving a paradox for the top management team. *Academy of Management Journal*, 39: 123-148.
- Askarany, D. & Yazdifar, H. (2012). An investigation into the mixed reported adoption rates for ABC: Evidence from Australia, New Zealand and the UK. *International journal of production economics*, 135 (1): 430-439. doi: <https://doi.org/10.1016/j.ijpe.2011.08.017>.
- Ax, C. & Bjørnenak, T. (2007). Management accounting innovations: origins and diffusion. *Issues in management accounting*, 3: 357-376.
- Bell, E., Bell, E., Bryman, A. & Harley, B. (2019). *Business research methods*. Fifth edition. utg. Oxford: Oxford University Press.
- Berg, T. & Madsen, D. Ø. (2020). The historical evolution and popularity of activity-based thinking in management accounting. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 16 (3): 401-425. doi: <https://doi.org/10.1108/jaoc-03-2020-0030>
- Bjørnenak, T. (1997). Diffusion and accounting: the case of ABC in Norway. *Management Accounting Research*, 8 (1): 3-17. doi: <https://doi.org/10.1006/mare.1996.0031>
- Bjørnenak, T. (2017). ABC - hva blir D? - om kalkyler og ny teknologi. *Praktisk økonomi og finans*, 33 (1): 5-16. doi: <https://doi.org/10.18261/issn.1504-2871-2017-01-02>
- Blaikie, N. (2010). *Designing Social Research* 2utg. Cambridge: Polity Press.
- Bourke, J., Kirby, A. & Doran, J. (2016). *SURVEY & QUESTIONNAIRE DESIGN : Collecting Primary Data to Answer Research Questions*. 55. Ireland: NuBooks.
- Brilliant.org. (2022). *Survivorship Bias*. Tilgjengelig fra: <https://brilliant.org/wiki/survivorship-bias/> (lest 04.05.2022).
- Campbell, D. T. & Stanley, J. C. (1963). *Experimental and quasi-experimental designs for research*. Chicago: Rand-McNally.
- Cokins, G. (2001). *Activity-based cost management: an executive's guide*: John Wiley & Sons.
- Cokins, G. (2003). Identifying and measuring the cost of error and waste. *Journal of Cost Management*, 17: 6-17.
- Cokins, G. & Căpușeanu, S. (2010). Cost drivers. Evolution and benefits. *Theoretical and Applied Economics*, 8 (8): 7.
- Cokins, G. (2015). Measuring and managing customer profitability. *Strategic Finance*, 96 (8): 23-30.
- Cook, T. D., Campbell, D. T. & Shadish, W. (2002). *Experimental and quasi-experimental designs for generalized causal inference*: Houghton Mifflin Boston, MA.
- Cooper, R. & Kaplan, R. S. (1988). Measure Costs Right - Make the Right Decisions. *Harvard Business Review*, 66 (5): 96-103.
- Cooper, R. & Kaplan, R. S. (1991). Profit priorities from activity-based costing. *Harvard business review*, 69 (3): 130-135.
- Dahl, Ø., Aune, S. & Berge, T. (2022). Activity-based Costing: Can Relevance be Regained? *Journal of Cost Management*, 36 (3).
- Dalland, O. (2012). *Metode og oppgaveskriving for studenter*. 5. utg. utg. Metode og oppgaveskriving. Oslo: Gyldendal akademisk.
- Eisenhowerlibrary. (2022). *Quotes*. Tilgjengelig fra: <https://www.eisenhowerlibrary.gov/eisenhowers/quotes> (lest 12.04.2022).
- Emblemsvåg, J. (2004). Activity-based costing and Economic profit: why, what, and how. *Journal of cost management*, 18 (4): 38-46.

- Emmanuel, K. O. (2014). Activity based costing (ABC) in the public sector: benefits and challenges. *Problems and perspectives in management*, 12 (4).
- Finansleksikon. (u.å). *Operasjonelle beslutning*. Tilgjengelig fra: <https://finansleksikon.no/regnskap/o/operasjonelle-beslutninger> (lest 03.03.2022).
- Gjønnes, S. H. & Tangenes, T. (2016). *Økonomisk styring 2.0*. Bergen: Fagbokforl.
- Hindle, T. (2008). *Guide to management ideas and gurus*, b. 42: John Wiley & Sons.
- Hoegl, M. & Gemuenden, H. G. (2001). Teamwork Quality and the Success of Innovative Projects: A Theoretical Concept and Empirical Evidence. *Organization science (Providence, R.I.)*, 12 (4): 435-449. doi: <https://doi.org/10.1287/orsc.12.4.435.10635>.
- Hoff, K. G., Bragelien, I., Holving, P. A. & Strøm, Ø. (2021). *Strategisk økonomistyring*. 3. utgave. utg. Oslo: Universitetsforlaget.
- Horngren, C. T., Datar, S. M. & Rajan, M. (2011). *Cost Accounting - A Managerial Emphasis, 14th Edition*. 14 utg. New Jersey: Prentice Hall.
- Idsø, J. (2021). *Bandwagon-effekt*. Tilgjengelig fra: <https://snl.no/bandwagon-effekt> (lest 02.05.2022).
- Johannessen, A., Christoffersen, L. & Tufte, P. A. (2020). *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag*. 4. utgave. utg. Oslo: Abstrakt forlag.
- Johnson, H. T. & Kaplan, R. S. (1987). *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S. & Cooper, R. (1998). *Cost & effect : using integrated cost systems to drive profitability and performance*. Boston, Mass: Harvard Business School Press.
- Kieser, A. (1997). Rhetoric and myth in management fashion. *Organization*, 4 (1): 49-74. doi: <https://doi.org/10.1177/135050849741004>
- Kiotovs. (2017). *Hva er det strategiske, taktiske og operative nivå i en virksomhet? Hvilken del av ledelsen har ansvar for de ulike nivåer i et aksjeselskap?* Tilgjengelig fra: <https://www.kiotovs.com/2017/02/strategisk-taktisk-og-operativt-hva-er-forskjellen/> (lest 28.02.2022).
- Kringstad, M., Berg, T., Olsen, T.-E., Båfjord, A. K. & Thoresen, A. G. (2020). Driftsregnskapet og «moderne» styringsverktøy – venner eller fiender?
- Kuruppuge, R. H. & Gregar, A. (2020). Strategic, Tactical and Operational Decisions in Family Businesses: A Qualitative Case Study. *The Qualitative Report*, 25 (6): 1599-1618. doi: <https://doi.org/10.46743/2160-3715/2020.2945>
- Kvale, S., Brinkmann, S., Anderssen, T. M. & Rygge, J. (2015). *Det kvalitative forskningsintervju*. 3. utg. utg. Interview[s] learning the craft of qualitative research interviewing. Oslo: Gyldendal akademisk.
- Lock, D. (2013). *Project management*. 10 utg. Burlington, Vt.: Gower.
- Lund, T. (1996). *Metoder i kausal samfunnsforskning : en kortfattet og enkel innføring*. Universitetsforlagets metodebibliotek. Oslo: Universitetsforl.
- Malt, U. (2020). *Likert-skala*. Tilgjengelig fra: <https://snl.no/Likert-skala> (lest 04.05.2022).
- Narayanan, V. G. & Sarkar, R. G. (2002). The Impact of Activity-Based Costing on Managerial Decisions at Insteel Industries—A Field Study. *Journal of economics & management strategy*, 11 (2): 257-288. doi: <https://doi.org/10.1162/105864002317474567>
- Rogers, E. M. (2003). *Diffusion of innovations*. 5 utg. New York: Free Press.
- Saunders, M., N. K., Lewis, P. & Thornhill, A. (2019). *Research Methods For Business Students*, b. 8. New York: Pearson Education.
- Sending, A. (2014). *Økonomistyring 2*. 2 utg. Bergen: Fagbokforl.
- Sievänen, M., Suomala, P. & Paranko, J. (2004). Product profitability: Causes and effects. *Industrial marketing management*, 33 (5): 393-401. doi: <https://doi.org/10.1016/j.indmarman.2003.08.017>



- Svartdal, F. (2019). *Bekreftelsestendens*. Tilgjengelig fra: <https://snl.no/bekreftelsestendens> (lest 11.05.2022).
- Todorović, M., Janjić, V. & Pašić, V. (2018). Expectations and limitations of activity-based costing application in small and medium-sized enterprises. *Ekonomika preduzeca*, 66: 457-467. doi: <https://doi.org/10.5937/ekopre1808457t>
- Tonnquist, B. (2016). *Project management*. 3 utg. Stockholm: Sanoma Utbildning AB.
- Trochim, W. M. & Donnelly, J. P. (2007). *Research methods knowledge base*, b. 3: Atomic Dog Pub. Macmillan Publishing Company, New York.
- Wastian, M., Rosenstiel, L., West, M. A. & Braumandl, I. (2015). *Applied Psychology for Project Managers : A Practitioner's Guide to Successful Project Management*. 1st 2015. utg. Berlin, Heidelberg: Springer Berlin Heidelberg : Imprint: Springer.
- Wunderer, R. & Küpers, W. (2003). *Demotivation – Remotivation*. München/Kriftel/Neuwied: Luchterhand.
- Wysocki, R. K. (2019). *Effective Project Management: Traditional, Agile, Extreme, Hybrid*. 8 utg. Indianapolis: Wiley.

# Vedlegg

## **1. Spørreskjema – norsk (bokmål)**

*Spørreskjemaet ble også opprettet i engelsk versjon. Det er ikke vedlagt her, da det er identisk med den som er på norsk (bokmål), og svarene som kom inn på det engelske skjemaet ble slått sammen med det norske da vi startet på analysen. Spørsmål 1 er utelukket fra vedlegget, da dette spørsmålet innebærer innhenting av e-post for å sikre at alle respondenter får en kvittering med lenke til egen besvarelse, tråd med retningslinjer om å kunne trekke seg fra undersøkelsen. Vedlegget begynner derfor på spørsmål 2.*

### *Introduksjon*

Dette er en invitasjon til deg om å delta i et forskningsprosjekt hvor formålet er å finne ut i hvilken grad ABC-analysen leder til konkrete beslutninger som kan iverksettes etter gjennomført ABC-analyse, samt hvordan ledelsens forståelse av egen virksomhet har utviklet seg.

Når du besvarer denne undersøkelsen, ber vi deg om å ha i bakhodet den siste ABC-analysen du var med på å gjennomføre. Det spiller ingen rolle om dette ble gjennomført på ditt nåværende eller tidligere arbeidssted.

### **Hva innebærer det for deg å delta?**

Hvis du velger å delta i prosjektet, innebærer det at du blir bedt om å svare på dette spørreskjema, som det vil ta omtrent 5-7 minutter å svare på.

Dine svar blir registrert elektronisk. Svarene fra spørreskjemaet vil bli helt anonymisert til masteravhandlingen, og dine svar vil ikke kunne spores tilbake til deg. Alle data blir behandlet fortrolig i Nettskjema og det er kun studentene Carl-Frederick og Martine, samt veileder Øystein Dahl som har tilgang på dataene.

Den eneste personopplysningen vi behandler om deg er din epostadresse. Vi ber kun om denne for at du skal ha mulighet for å endre eller slette svarene dine.

### **Det er frivillig å delta**

Det er frivillig å delta i prosjektet. Hvis du velger å delta, kan du når som helst trekke samtykket tilbake uten å oppgi noen grunn. Alle dine personopplysninger vil da bli slettet. Det vil ikke ha noen negative konsekvenser for deg hvis du ikke vil delta eller senere velger å trekke deg.

Ved endt besvarelse vil du motta en kvittering på Nettskjema. Der har du en lenke du kan trykke på for å endre eller trekke din besvarelse i etterkant om ønskelig.

### **Hva skjer med opplysningene dine når vi avslutter forskningsprosjektet**

Masteravhandlingen planlegges ferdigstilt 16. mai 2022. Alle personopplysninger vil da bli slettet fullstendig.

### **Hva gir oss rett til å behandle personopplysninger om deg?**

Vi behandler opplysninger om deg basert på ditt samtykke.

På oppdrag fra Norges miljø- og biovitenskapelige universitet har NSD – Norsk senter for forskningsdata AS vurdert at behandlingen av personopplysninger i dette prosjektet er i samsvar med personvernregelverket.

### **Ved spørsmål kan du kontakte:**

Carl-Frederick S. Norddølum (e-post, telefonnummer)

Martine Dahlslett (e-post, telefonnummer)

Trykk på "Neste side" for å begynne på spørreskjemaet.

### *2. I hvilket land er din forretningsenhet lokalisert?*

Ditt svar her

### *3a. Hva er din nåværende/daværende stilling i virksomheten?*

- Logistikkjef
- Regnskapssjef
- Leder/CEO
- Økonomisjef/CFO
- Markedssjef/salgssjef

- Annet

*3b. Hvis annet, vennligst spesifiser.*

Ditt svar her

*4. Hvor mange ansatte er det i din forretningsenhet?*

- 1 til 50
- 51 til 100
- Over 100

*5a. Hvilken bransje tilhører din virksomhet?*

- Industri og produksjon
- Grossist/varehandel
- Helse og omsorg
- Transport og logistikk
- Offentlig administrasjon
- Finans og regnskap
- Annet

*5b. Hvis annet, vennligst spesifiser.*

Ditt svar her

*6. Hvor mange ganger har din forretningsenhet gjennomført ABC-analyse?*

- Ingen
- En
- To
- Tre eller flere
- Vi gjennomfører jevnlige analyser
- Usikker/Ikke relevant

*7. Når ble det sist gjennomført ABC-analyse i din forretningsenhet?*

- I løpet av det siste året
- Mellom 1-3 år siden
- Mer enn 3 år siden

- Usikker
- Ikke gjennomført

8. Når du tenker på siste gjennomførte ABC-analyse: Er deres ABC-analyse utført av eksterne ressurser (for eksempel konsulenter)?

- Ja
- Nei
- Både og

9. Fra start til slutt: Omtrent hvor lang tid tok den siste gjennomførte ABC-analysen?

- 1-3 måneder
- 4-7 måneder
- 8-12 måneder
- Mer enn 12 måneder

10a. Hvem tok initiativ til å starte det siste ABC-prosjektet?

- Ledergruppen i min enhet
- Konsernledelsen
- Medarbeider(e)
- Økonomisjef/CFO
- Annet

10b. Hvis annet, vennligst spesifiser.

Ditt svar her

11. Var virksomheten positive til å gjennomføre prosjektet?

- Ja
- Nei
- Usikker/Ikke relevant

12. I hvilken grad stemmer følgende utsagn:

	Ingen grad	Noen grad	Høy grad	Svært høy grad	Usikker/Ikke relevant
ABC-analysen førte til bedre forståelse av forretningsenhetens operasjonelle drift	0	0	0	0	0
ABC-analysen førte til bedre forståelse av hvilke kunder som er lønnsomme	0	0	0	0	0
ABC-analysen førte til bedre forståelse av hvilke produkter som er lønnsomme	0	0	0	0	0
ABC-analysen førte til at ledergruppen oppnådde en mer felles forståelse av virksomheten	0	0	0	0	0
ABC-analysen førte til bedre forståelse av markedet vi opererer i	0	0	0	0	0

13. I hvilken grad stemmer følgende utsagn:

	Ingen grad	Noen grad	Høy grad	Svært høy grad	Usikker/Ikke relevant
ABC-analysen førte til at det ble fjernet produkter fra produktporteføljen	0	0	0	0	0
ABC-analysen førte til at det ble fjernet kunder fra kundeporteføljen	0	0	0	0	0
ABC-analysen førte til at vi endret vår prisstrategi for produkter	0	0	0	0	0
ABC-analysen førte til endring av prisstruktur for kunder	0	0	0	0	0

ABC-analysen førte til endringer i arbeidsprosesser for våre ansatte	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
ABC-analysen førte til at deler av våre arbeidsaktiviteter ble outsourcet	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
ABC-analysen førte til et lavere antall kundebesøk ute hos våre kunder.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

14a. Det ble iverksatt konkrete endringer/tiltak etter gjennomført ABC-analyse

- Ja
- Nei

14b. Hvis ja, noter hvilke konkrete endringer/tiltak som ble iverksatt etter ABC-analysen  
Ditt svar her

15. Hvor enig er du i følgende utsagn:

	Helt uenig	Delvis uenig	Delvis enig	Helt enig	Usikker/Ikke relevant
ABC-prosjektet var dårlig planlagt	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Det var andre pågående initiativer i virksomheten samtidig som ABC-analysen	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
ABC-prosjektet ble dårlig kommunisert gjennom virksomheten	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
ABC-prosjektet hadde uklare mål	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
ABC-prosjektet tok lang tid å gjennomføre	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Ledelsen var ikke motiverte for gjennomføringen av ABC-analysen	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
---	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------

16. Hvor enig er du i følgende utsagn:

	Helt uenig	Delvis uenig	Delvis enig	Helt enig	Usikker/Ikke relevant
Det var vanskelig å forstå resultatet som framkom av analysen	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
ABC-prosjektet ble oppfattet som en krevende prosess	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
ABC-prosjektet ble oppfattet som et prosjekt med lav kvalitet	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

17. I hvilken grad stemmer følgende utsagn

	Ingen grad	Noen grad	Høy grad	Svært høy grad	Usikker/Ikke relevant
ABC-prosjektet har, eller har hatt, en positiv effekt på våre økonomiske resultater	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Som en helhetlig vurdering anses ABC-prosjektet som vellykket	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
ABC-prosjektet ble dyrere enn antatt	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>



### *Avslutning*

Takk for at du svarte på vår spørreundersøkelse. Vi vil gjerne ha muligheten til å sende deg et kort oppfølgingsskjema, som omhandler hvordan du opplevde å svare på dette spørreskjemaet. Dette vil ta omtrent 1-2 minutter å svare på.

- Ja, jeg kan besvare oppfølgingsskjema (valgfritt).

## **2. Oppfølgingsskjema**

I oppfølgingsskjemaet valgte vi å ikke be om personopplysninger igjen, ettersom vi hadde samlet inn dette en gang allerede. Vi valgte istedenfor å be respondenten om å be om kvittering selv.

### *Introduksjon*

**Takk for at du besvarte vårt spørreskjema i forbindelse med vår masteroppgave om ABC-analyser**

Fordi du huket av for «ja, jeg kan besvare oppfølgingsskjema», får du dette skjemaet tilsendt. Dette skjemaet tar for seg noen få spørsmål om hvordan du opplevde å svare på det *forrige* skjemaet

Dette skjemaet vil ta 1-2 minutter å svare på.

Ved spørsmål kan du kontakte

Carl-Frederick Skaug Norddølum (e-post, telefonnummer)

Martine Dahlslett (e-post, telefonnummer)

For å ha muligheten til å trekke din besvarelse, må du be om kvittering på e-post. Denne valgmuligheten får du ved innsendt besvarelse.

*1. I hvilken grad var spørsmålene forståelige?*

- Ingen grad
- Liten grad

- Høy grad
- Svært høy grad
- Usikker

*2. I hvilken grad følte du at spørsmålene var lette å svare på?*

- Ingen grad
- Liten grad
- Høy grad
- Svært høy grad
- Usikker

*3a. Var det noe i spørreundersøkelsen du følte var mangelfullt?*

- Ja
- Nei

*3b. Skriv ned din kommentar(er) her (hvis ja på 3a).*

Ditt svar

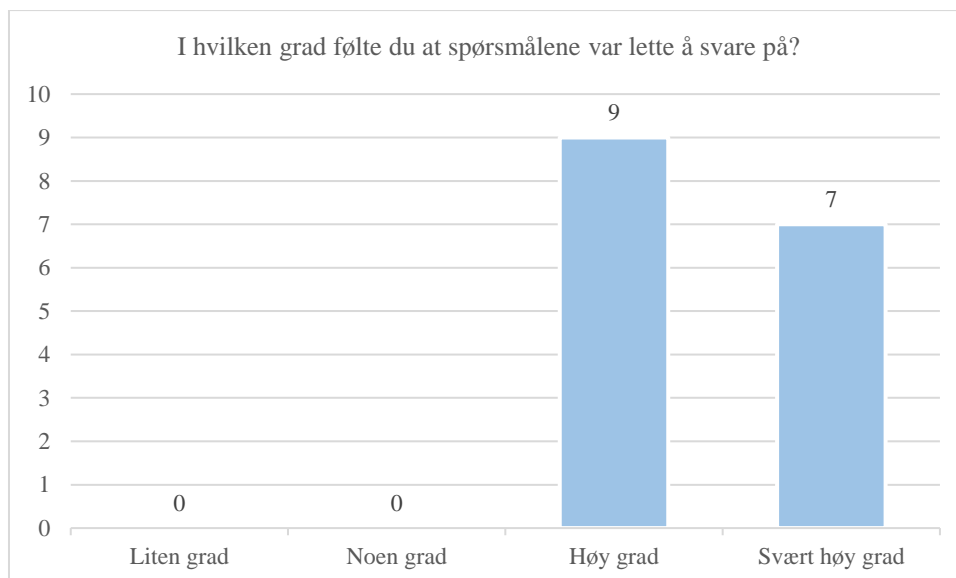
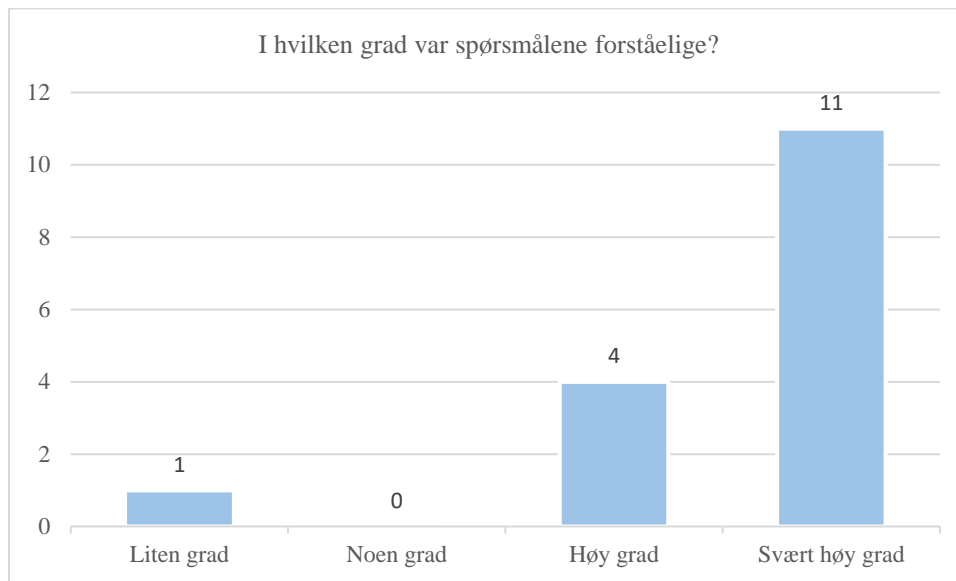
*4a. Har du egne kommentarer å komme med på utforming/og eller oppsettet til spørreskjemaet?*

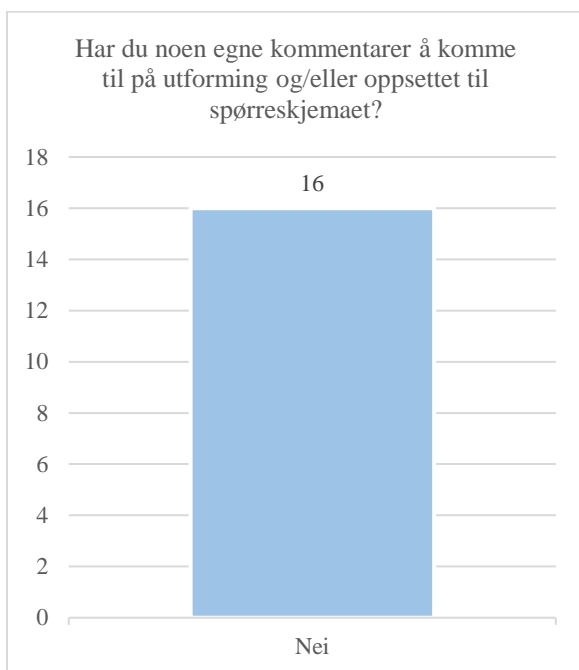
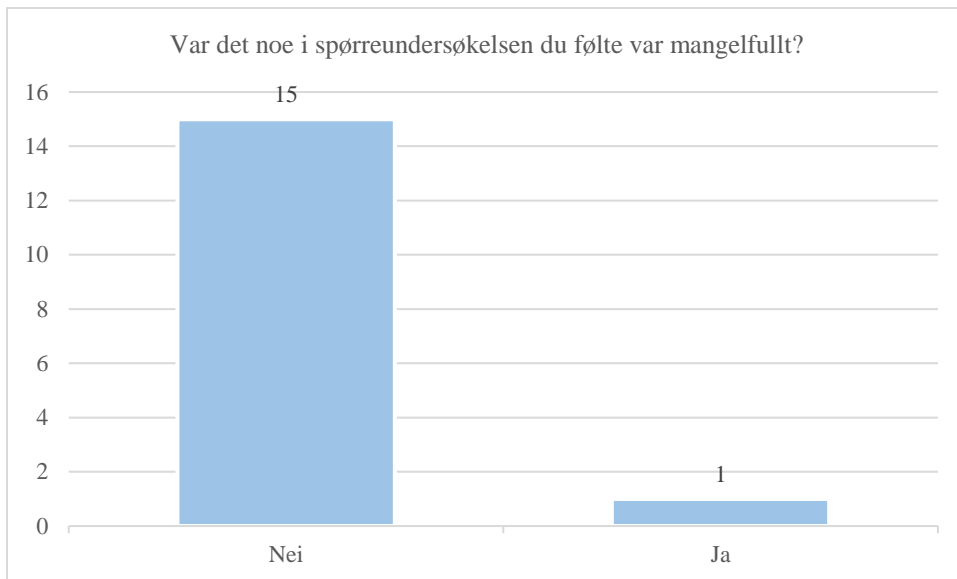
- Ja
- Nei

*4b. Skriv ned din kommentar(er) her (hvis ja på 4a).*

Ditt svar

Nedenfor er grafene til oppfølgingskjemaet vedlagt:







**Norges miljø- og biovitenskapelige universitet**  
Noregs miljø- og biovitenskapelige universitet  
Norwegian University of Life Sciences

Postboks 5003  
NO-1432 Ås  
Norway