

Handelshögskolan i Stockholm
Institutionen för redovisning och finansiering
Kurs 639 Examensarbete i Accounting & Financial Management
Vårterminen 2011

Författare: Peter Chowra & Mikael Isaksson
Handledare: Torkel Strömsten, Docent, Handelshögskolan i Stockholm
Framläggning: 26 maj 2011

Kundlönsamhetsanalys som avbildande kalkyl och medskapande praktik

En fallstudie av Billerud

Abstract: In recent years, customer profitability has become a focal point of academic discussions on business performance. However, researchers remain divided as to how evaluation of customers ought to be conducted, resulting in uncertainty of how accounting systems should be adapted to prevailing conditions. This paper aims to investigate the application of customer accounting techniques and the role they play in the organisational and commercial context in which they take place. In a case study of Billerud, a Swedish company providing materials and services for packaging solutions, the interplay between customer accounting techniques and customer relationship characteristics has been examined through the application of a theoretical framework developed by Lind and Strömsten. Particular emphasis has been put on deviations from the prescribed pattern of the framework. The results of the study indicate that customer accounting techniques may have a direct influence on technical and organisational interfaces between a company and its customers, leading to strengthened relationships. Furthermore, it has been shown how complex dependencies in production processes in turn create dependencies between customers, and how this affects how managers reason with regards to customer profitability. Customer relationship characteristics can thus have implications for how customer accounting is applied. Finally, a few observations that cannot easily be understood through the parameters of the framework have been identified, indicating that some components of this need to be reconsidered.

Innehållsförteckning

Inledning	2
Syfte och frågeställningar	3
Disposition	3
Kunskapsläge	4
Marknadsföring och kundlönsamhetsanalyser.....	4
Ekonomistyrning och kundlönsamhetsanalyser.....	6
Kontextuella synsätt på kundlönsamhetsanalyser.....	7
Kundlönsamhetsanalyser som medskapande praktik	10
Frågeställningar och operationalisering av syfte.....	11
Frågeställningar.....	11
Operationalisering.....	11
Arbetshypoteser för avvikelser.....	12
Ramverkets begrepp	13
Metodval och källmaterial.....	13
Fallstudie med förklarande ansats.....	13
Billerud som studieobjekt	14
Källmaterial	15
Avgränsning av studien	15
Fallstudie	16
Billeruds verksamhet	16
Affärsområden.....	16
Kunder	17
Tillvägagångssätt vid lönsamhetsberäkningar.....	19
Olika typer av kundrelationer	20
Transaktionsbaserade relationer	22
Förenklade relationer.....	23
Integrativa relationer	26
Sammankopplade relationer	29
Kundrelationer ur ett avvikelseperspektiv	29
Avvikelser i ögonblicksbilder av dynamiska förlopp.....	30
Avvikelser som resultat av otillräckliga parametrar i ramverket	33
Slutsatser	33
Diskussion	35
Sammanfattning	37
Källförteckning.....	38
Litteratur	38
Intervjuer.....	42
Bilaga: Frågemall för intervjuer	

Inledning

I ett affärsklimat som kännetecknas av allt hårdare konkurrens blir kundlönsamhet en viktig faktor för företagens resultatutveckling. Forskare är eniga om att man tidigare haft ett för stort produktionsfokus och att kunder bör ges större utrymme vid lönsamhetsdiskussioner. Det råder emellertid oenighet om hur utvärdering av kunder bör genomföras, vilket medför en osäkerhet om under vilka betingelser som uppföljningssystem bör utformas på särskilda sätt.

Inom marknadsföringsämnet har man försökt utveckla tekniker för att optimera marknadsföringsinsatser, där ett fokus på värvning och kvarhållning av kunder utmynnat i att ett längre tidsperspektiv anlagts vid lönsamhetsutvärdering. Gemensamt för dessa tekniker är nuvärdesberäkningar av framtida kassaflöden (jfr Blattberg & Deighton 1996, Epstein et al 2008, Foster & Gupta 1994, Gupta & Lehman 2003, Jain & Singh 2002, Libai et al 2002, Reinartz & Kumar 2003, Rust et al 2004). I forskning inom ekonomistyrning har tidsperspektivet istället varit betydligt snävare. Ofta förespråkas användning av historisk data för att uppskatta hur mycket varje enskild kund bidrar med till företagets vinst, där hänsyn även tas till betjäningsrelaterade kostnader. Resultatet är att fokus hamnar på marginaler och volymer snarare än prognosticerad försäljning (jfr Bellis-Jones 1989, Helgesen 2007, Hogan et al 2002, Kaplan & Atkinson 1998, Kaplan & Narayanan 2001, Quain 1992, Shapiro et al 1987, Smith & Dikolli 1995, Ward 1992). Ett fåtal forskare har anlagt ett kontextuellt perspektiv vid normativa påståenden om optimal analysmetod och menar att denna är beroende av karaktären hos relationen mellan företag och kund (Guilding & McManus 2002, Lind & Strömsten 2006, Malmi et al 2004, Mulhern 1999). Gemensamt för de ovan beskrivna typerna av lönsamhetsanalys är dock att de är utformade med beslutsfattande i åtanke och antagandet att det finns en optimal analysmetod som på bästa sätt kan vägleda befattningshavare.

En orsak till de olika ståndpunkterna i den akademiska debatten är att den organisatoriska och affärsmässiga kontext som lönsamhetsutvärdering förekommer i sällan tas i beaktan. Detta förhållande tydliggörs av att ett klart begrepp om i vilken utsträckning sådana tekniker tillämpas saknas. Medan Guilding & McManus (2002) hävdar att utvärderingar av detta slag är tämligen vanligt förekommande, menar Blois (1999) att de flesta betjäningsbeslut grundas på magkänsla utifrån primärt kvalitativ data.

En ytterligare orsak till rådande oenighet är att tidigare forskning präglas av bristande hänsyn till den roll kundlönsamhetsanalyser spelar i de företag där de tillämpas. Parallellt med de forskningsansatser som ovan beskrivits har akademiker utifrån ett sociologiskt angreppssätt

diskuterat hur olika utvärderingstekniker inom ekonomisk styrning faktiskt påverkar den verklighet man avser att avbilda. Man har inom detta område diskuterat hur olika typer av redovisningstekniker kan få konsekvenser för maktfördelning samt sociala och ekonomiska relationer (jfr Callon et al 2007, Miller 2001, 2008a, b, Miller & O’Leary 2007). Boyce (2000) resonerar i liknande banor för kundlönsamhetsanalyserns vidkommande och menar att tillämpningen av dessa kan medföra att kunder upplever alienation och utanförskap, men förhållningssättet måste ändå anses relativt obeprövat i detta ämnesområde.

Syfte och frågeställningar

Mot bakgrund av ovanstående resonemang är syftet med föreliggande studie att undersöka tillämpningen av kundlönsamhetsanalyser och den roll dessa spelar inom ramen för den organisatoriska och affärsmässiga kontext de förekommer i.

I en fallstudie av Billerud, ett svenskt företag som erbjuder material och tjänster för förpackningar, söks svar på följande forskningsfrågor:

- Hur beräknas olika kunders lönsamhet och vilken typ av relation man har till dessa?
- På vilket sätt påverkar relationer till kunder hur man väljer att utvärdera dem, och vice versa, hur påverkar utvärderingsmetoder kundrelationerna?

Förhoppningen är att studiens angreppssätt kommer att resultera i en högre medvetenhet om kontextuella faktorer och inverkan på hur kundlönsamhetsanalyser bör genomföras samt vilka återverkningar dessa får för de kundrelationer som berörs. På så sätt kan en djupare förståelse erhållas för vilka aspekter som bör tas i beaktan då företag utformar system för uppföljning av kunders lönsamhet.

Disposition

I det följande kommer en genomgång av tidigare forskning på området att genomföras. Målet med denna redogörelse är att kunna formulera operationaliseringsbara frågeställningar och arbetshypoteser, vars teoretiska utgångspunkt tydligt sätts i relation till hur tidigare forskning bedrivits. Kunskapsöversikten är uppdelad i enlighet med de traditioner inom vilka forskning om kundlönsamhetsanalyser bedrivits. Därefter följer avgränsning och operationalisering, varvid ovanstående forskningsfrågor preciseras. I uppsatsens metodavsnitt förklaras varför fallstudie valts som angreppssätt, Billerud som studieobjekt samt vilken typ av data som studien baseras på.

Härefter följer uppsatsens fallstudieavsnitt, där empiri fortlöpande delges och analyseras. Detta upplägg grundar sig i att urval och presentation av empiri är avhängigt med vilken teoretisk förförståelse studien närmar sig problemet. Upplägget understryker således att den data som presenteras i någon mån redan filterats genom teoretiska glasögon (jfr Roberts & Scapens 1985). I ett avslutande avsnitt placeras studiens resultat i en vidare forskningshistorisk kontext, i syfte att tydliggöra hur slutsatserna förhåller sig till denna.

Kunskapsläge

Såsom inledningsvis nämnts har forskningen kring kundlönsamhetsanalyser i stor utsträckning utförts inom ramen för marknadsförings- och ekonomistyrningsämnen, där ansatser att anlägga ett kontextuellt perspektiv varit begränsade. I det följande skisseras en bakgrund till studien genom att närmare diskutera hur denna forskning bedrivits samt vilka implicita teoretiska antaganden denna bygger på. Eftersom ett särskilt fokus i studien utgör den roll kundlönsamhetsanalyser spelar för interaktionen mellan ett företag och dess kunder, kommer störst vikt att läggas vid dessa aspekter i följande översikt.

Marknadsföring och kundlönsamhetsanalyser

Den ansats till kundlönsamhetsanalyser som har sitt ursprung i marknadsföringsämnet har av olika forskare etiketterats på skilda sätt, där 'customer lifetime value' och 'customer equity' hör till de vanligast förekommande. För att undvika begreppsförvirring kommer i det följande den förstnämnda beteckningen att användas, förkortad CLV. Forskning som på olika sätt behandlar denna kalkylativa ansats är mångfacetterad och spänner över flera användningsområden (jfr Jain & Singh 2002).

De övergripande drag som kännetecknar CLV-ansatsen är emellertid att denna syftar till att beräkna skillnaden mellan kundspecifika intäkter och kostnader med hänsyn taget till pengars tidsvärde, dvs att lika stora in- och utbetalningar som sker vid skilda tillfällen är olika värda som en följd av att de diskonteras över olika långa tidsperioder. Medan kundspecifika intäkter enkelt fångas av försäljningsdata, motsvaras kostnader i detta sammanhang både av produktionskostnader och utgifter hänförliga till kvarhållning och betjäning av kunder (jfr Berger & Nasr 1998). Utifrån denna grundläggande princip har forskare utvecklat en uppsjö matematiska värderingsmodeller med tämligen små inbördes skillnader (jfr Berger & Nasr 1998, Gupta & Lehman 2003, Jain & Singh 2002, Kumar & George 2007, Libai et al 2002, Reinartz & Kumar 2003, Rust et al 2004). Istället för att belysa dessa skillnader är det mer intressant

att se hur dessa analysmetoder är avsedda att användas i företagen, och därmed vilka konsekvenser de kan tänkas medföra för interaktionen mellan företag och kund.

Kopplingen mellan CLV som analysmetod och marknadsföringsdisciplinen är i många fall tydlig på så sätt att flera forskare direkt försöker relatera denna till marknadsföringsbudgetering och -strategi. Foster & Gupta (2001) menar att marknadsföringskostnader tidigare inte tillräckligt tydligt kopplats till kostnads kalkylering och understryker behovet av att utveckla modeller som kan fånga marknadsföringsavdelningars effektivitet. I samma anda menar Blattberg & Deighton (1996) att marknadsföringsbudgetar bör anpassas till den nivå där vad de benämner 'customer equity' maximeras. Denna påverkas i sin tur av två olika typer av marknadsföringsaktiviteter – värvning och kvarhållning av kunder. Dessutom poängterar författarna att optimal budgetallokering varierar med avseende på vilken bransch företaget befinner sig inom. Rust et al (2004) för detta resonemang vidare genom att inkludera en strategisk dimension och gör gällande att marknadsföringsstrategier bör utvärderas gentemot varandra baserat på hur mycket dessa bidrar till 'customer equity', relativt vad det kostar att åstadkomma denna förändring. Ett annat sätt att inkludera strategiska överväganden föreslås av Epstein et al (2008), som argumenterar för att 'customer impact' bör inkluderas och kvantifieras vid CLV-analyser. Begreppet kan beskrivas som värdet av att en kund påverkar sin omgivning, exempelvis kunder och anställda, samt den kunskapsöverföring som sker från kunden till det säljande företaget.

Det har även hävdats att CLV-ansatsen har företagsexterna tillämpningsområden. Gupta & Lehman (2003) har utvecklat en förenklad metod, som bygger på konstanta marginaler och kvarhållningskvoter, för att kunna göra kundlönsamhetsanalyser utifrån aggregerad data i årsredovisningar. De värden som en sådan analys genererar kan sedan användas som en approximation av företagets värde och blir därmed användbara även för potentiella investerare, vilket de praktiskt demonstrerar genom värdering av internetföretag (Gupta et al 2002).

Gemensamt för ovan refererad forskning är det underliggande antagandet att kunder har olika köpbeteenden och därmed olika lönsamhet. Utifrån denna premis har man sedan försökt formulera metoder som på ett objektivt och rättvisande sätt kan avbilda detta, så att marknadsföringsinsatser kan optimeras. Även om analysmetoderna är utformade med beslutsfattande i åtanke, saknas ofta en tydlig diskussion om vilka återverkningar de stipulerade metoderna får på relationerna gentemot kunderna. I kunskapsteoretiskt hänseende har ansatsen därmed en objektivistisk prägel och kan forskningshistoriskt klassificeras som

'mainstream management accounting' (jfr Chua 1986, Ryan et al 2002, s 72). Enligt denna tradition är teori och observation oberoende av varandra och verkligheten objektiv i förhållande till forskaren.

Ekonomistyrning och kundlönsamhetsanalyser

I forskning inom ekonomistyrning har det anlagda tidsperspektivet varit betydligt snävare. Centralt för detta angreppssätt, hädanefter benämnt 'customer profitability analysis' (CPA), är insikten att kunders skilda behov ger upphov till betjäningsskostnader av olika slag. Kaplan och Atkinson (1998) identifierar ett flertal faktorer som får återverkningar för sådana kostnader. Av dessa kan särskilt nämnas orderstorlek, support, lagernivåer, betalningstid samt graden av kundspecifika anpassningar av produkt och leverans. Gemensamt för CPA är att kundlönsamhetsbedömningen utöver försäljningsintäkter och produktionskostnader även försöker kvantifiera och inkludera dessa typer av kostnader (jfr Ward 1992). Betydelsen av ett sådant tillvägagångssätt understryks av Bellis-Jones (1989), som menar att betjäningsskostnader kan utgöra så mycket som 60 procent av det totala försäljningsvärdet. En framträdande fallstudie som genomförts enligt dessa principer är Kaplans (1989) undersökning av det svenska elektronikföretaget Kanthal.

Analysmetoden kan tillämpas på såväl individuella kunder (jfr Helgesen 2007, Kaplan & Narayanan 2001, Shapiro et al 1987, Smith & Dikolli 1995) som kundsegment (jfr Quain 1992, Ward 1992), där beräkningstekniken i mångt och mycket är densamma. Ofta förespråkas ABC som ett sätt att komma tillrätta med hur kostnader ska allokeras till kunder (se t ex Kaplan 1989, Kaplan & Narayanan 2001, Smith & Dikolli 1995).

Genom att kartlägga olika kunders lönsamhet syftar angreppssättet till att möjliggöra hantering av förekommande diskrepanser. Ett exempel på en sådan strävan utgörs av Shapiro et al (1987) som hävdar att priser och kostnader oftast saknar korrelation, vilket föranleder skillnader mellan kunders lönsamhet. Åtgärder i fem steg föreslås för att hantera dessa: kartlägga kostnader; skapa kännedom om kundernas lönsamhetsspridning; fokusera strategin med avseende på kostnad, service och pris; införa organisatoriska system för att hantera lönsamhetsskillnaderna samt att återkommande analysera dessa.

Kaplan & Narayanan (2001) argumenterar i samma anda och menar att endast en mindre del av ett företags kunder är lönsamma, vilket kopplas samman med ett ökat fokus på kundservice och kundnöjdhet utan efterföljande ändringar av prisnivåer. För att hantera olönsamma kunder och i slutänden göra dem lönsamma föreslås interna processförbättringar, hantering av

kundrelationer och prisjusteringar. Det sistnämnda åtgärdsförslaget benämner de 'activity-based pricing', som stipulerar att prissättning ska ske för individuella ordrar och transaktioner i enlighet med kostnaden för dem, i syfte att få kunderna att se över sin orderpraktik.

Även i marknadsföringslitteratur har man diskuterat och rekommenderat CPA som metod, exempelvis i samband med konsumentmarknadsföring, eftersom ett livstidsperspektiv i de fallen ofta inte är applicerbart. Ett exempel utgör Quain (1992), som diskuterar hur metoden kan tillämpas i hotellbranschen för att skapa beslutsunderlag inför marknadsföringsinsatser.

Liksom CLV-traditionen intar de forskare som förespråkar CPA en i grunden objektivistisk position. Även här utgår analysen från att kunderna uppvisar olika lönsamhet och syftar till att utveckla metoder för att på ett så rättvisande sätt som möjligt mäta dessa skillnader. På detta sätt genereras ett beslutsunderlag som kan användas för att optimera företagets kundportfölj och maximera vinsten. Även CPA-fåran kan anses ha sin forskningshistoriska hemvist i 'mainstream management accounting' (jfr Chua 1986, Ryan et al 2002, s 72). Liksom denna bygger CPA-ansatsen på det underliggande antagandet att redovisningsinformation bör göras användbar och anpassad för beslutsfattande, samt den neoklassiska nationalekonomiska förutsättningen att beslutsfattarna är nytto-maximerare. Denna forskningshistoriska huvudfåra är vanligtvis normativ.

Kontextuella synsätt på kundlönsamhetsanalyser

Även om de ovan refererade forskningstraditionerna utgör majoriteten av litteraturen på området, finns ett mindre antal artiklar som diskuterar hur kontextuella faktorer spelar in på valet av analysmetod hos företag. En sådan artikel är Mulhern (1999), där författaren redogör för vilken typ av data som krävs vid mätning av kundlönsamhet och därefter beskriver två typer av analysmetoder, som i stora drag motsvarar vad som ovan beskrivits som CLV och CPA. Mulhern menar att den förstnämnda analysmetoden är lämplig när ett företag och dess kunder har kontinuerliga relationer och framtida transaktioner kan förutses på en individuell nivå. Om detta inte är fallet föreslår författaren istället att den sistnämnda analysmetoden skall tillämpas.

Guilding & McManus (2002) tydliggör kopplingen mellan kontextuella faktorer och kundlönsamhetsanalyser genom en studie av hur olika typer av analysmetoder faktiskt tillämpas i australiensiska börsnoterade företag. De identifierar ett starkt positivt samband mellan marknadsorientering och tillämpandet av analysmetoder som antingen betonar kunders livstidsvärde eller är av holistisk karaktär, dvs inkluderar flera olika ansatser till lönsamhets-

analys. Vidare drar de slutsatsen att kundlönsamhetskalkyler faktiskt tillämpas i tämligen hög utsträckning, vilket står i stark kontrast till Blois (1999) konklusion att betjäningsbeslut istället grundas på magkänsla utifrån primärt kvalitativ data.

I en undersökning av finska företag bygger Malmi et al (2004) vidare på dessa studier och försöker utforska eventuella samband mellan fokus på 'customer relationship management' (CRM) och tillämpandet av kundlönsamhetsanalyser. De konstaterar att en ökad CRM-orientering innebär ökad grad av tillämpning av kundlönsamhetsanalyser, med bättre lönsamhet som följd.

Mest tydlig är den kontextuella ansatsen emellertid hos Lind och Strömsten, som i ett antal artiklar (Christner et al 2008, Lind & Strömsten 2006, Lind & Wedin 2005) sökt kontextualisera kundlönsamhetsanalyser med avseende på relationerna mellan företag och deras kunder (figur 1). Författarna identifierar två dimensioner av dessa relationer, nämligen graden av organisatorisk samt teknisk anpassning. Varje kundrelation antas karakteriseras av en hög eller låg grad av anpassning, vilket i sin tur ger upphov till fyra olika typer av interaktionsformer som kan sammankopplas med olika analysmetoder. Organisatoriska och tekniska resurser som ger upphov till sådana gränssnitt diskuterades ursprungligen av Håkansson & Waluszewski (2002, s 34-38). Tekniska gränssnitt tar sig i detta sammanhang uttryck i anpassningar av produkter och anläggningar. Organisatoriska gränssnitt kan på

		Grad av organisatorisk anpassning	
		Hög	Låg
Grad av teknisk anpassning	Hög	Integrativa kundrelationer 'Customer lifetime value analysis'	Sammankopplande kundrelationer 'Customer valuation analysis'
	Låg	Förenklade kundrelationer 'Customer profitability analysis' på individuell basis	Transaktionsbaserade kundrelationer 'Customer profitability analysis' på segmentsbasis

Figur 1. Illustration av sambandet mellan relationsformer och ansats vid lönsamhetsutvärdering. Anpassad efter Lind & Strömsten (2006).

motsvarande sätt förstås som anpassningar vad beträffar funktioner för försäljning och inköp, samt graden av kunskapsöverföring företagen emellan.

En *transaktionsbaserad* relation uppkommer när såväl organisatoriska som tekniska anpassningar är låga. Exempel på sådana relationer förekommer vid råvaruhandel. Den analysmetod som föreskrivs under sådana betingelser är CPA, genomförd på kundsegment. En *förenklande* relation karakteriseras av låg teknisk, men hög organisatorisk anpassning. De varor som utväxlas är även här tämligen standardiserade, men kommunikationen är så frekvent att man avsätter särskilda organisatoriska enheter för att hantera dessa kunder. Den förespråkade analysmetoden är i detta fall CPA genomförd på enskilda kunder. En *integrativ* kundrelation föreligger då såväl tekniska som organisatoriska anpassningar är omfattande. I sådana sammanhang är produkterna ofta utvecklade i samspel med kunden, vilket kan kräva stora investeringar i specifik utrustning såväl som särskilda organisatoriska enheter. En konsekvens av detta är att CLV utgör den lämpligaste metoden för att utvärdera lönsamhet. En sista relationskonfiguration benämns *sammankopplande*, och präglas av hög teknisk men låg organisatorisk anpassning. De produkter som utvecklas mellan företag och kunder är i dessa fall anpassade efter kundens behov, men eftersom produktionskostnaderna är höga med låga vinster som följd, sker lönsamhetsbedömning utifrån mer kvalitativa kriterier. Detta benämns 'customer valuation' (CV). Exempelvis kan en kund ge tillgång till ett viktigt nätverk, och därför anses berättigad sin plats. Ramverket utarbetades utifrån studier av företagen Ericsson och Holmen och kunde visas ha tämligen god empirisk överensstämmelse. Modellen har därefter testats i fallstudier i samband med uppsatser vid Handelshögskolan i Stockholm och har även då visat på god validitet (Grundberg och Jarkvist 2009, Ringström och Svensson 2010).

De refererade artiklarna kan bäst förstås som en del av den forskningstradition som studerar sambanden mellan redovisningssystem och organisatoriska karakteristika, och vars teoretiska grundsats kollektivt brukar benämnas 'contingency theory' (jfr Otley 1980, Waterhouse & Tiessen 1978). Denna strömning utvecklades först som ett alternativ till befintliga angreppssätt, men har sedermera införlivats i 'mainstream'-fåran. Målet med denna typ av forskning är ofta att identifiera relationer mellan miljömässiga, organisatoriska och beteendemässiga variabler å ena sidan och redovisningsverktyg å den andra. I bästa fall kan dessa samband generaliseras och visas vara giltiga för många olika typer av organisationer. De blir därigenom behjälpliga vid utformning av redovisningssystem så att dessa anpassas efter den aktuella organisationens karakteristika (Ryan et al 2002, s 84).

Lind & Strömstens (2006) ramverk utgör ett uttryck för en sådan strävan, liksom Malmis et al (2004) resonemang kring det identifierade sambandet mellan CRM-orientering, kundlönsamhetsanalyser och faktisk lönsamhet. En generell kritik mot denna inriktning är att den identifierar generella trender, men förklarar inte de processer som utvecklar och förändrar system för ekonomistyrning.

Kundlönsamhetsanalyser som medskapande praktik

Parallellt med ovan redogjorda forskning har sedan 1980-talet ett forskningsfält som bygger på en sociologisk utgångspunkt utvecklats (Burchell et al 1980, Roberts & Scapens 1985, Miller 2008a). Gemensamt för denna ansats är att den framhäver vikten av att redovisningspraktiker får återverkningar på den sociala verkligheten i vilken de förekommer. Callon et al (2007) ger uttryck för denna typ av ansats och menar att 'market devices', ett samlande begrepp för sådant som analytiska tekniker, prissättningsmodeller och redovisningsmetoder, påverkar ekonomiska beteenden. Detta synsätt delas av Hines (1988), som betonar att redovisningspraktiker såväl förmedlar en bild av verkligheten som skapar, upprätthåller och förändrar den. En följd av detta resonemang är att verkligheten inte existerar oberoende av dess aktörer och institutioner, utan att dessa snarare samspelar i ett symbiotiskt förhållande.

Miller (2001) argumenterar utifrån en liknande utgångspunkt och påpekar att redovisningsämnets kalkylativa praktiker, dvs olika typer av redovisningsmetoder och -tekniker, dittills inte uppmärksammas i det sociologiska forskningsfältet. Han menar därför att det är viktigt att undersöka dessa praktikers ursprung samt hur de påverkar aktörer, organisationer och förhållandet dem emellan. Genom att operationalisera ekonomisk teori på alla nivåer inom företagen, möjliggör kalkylativa praktiker transformationer inom dessa samt formar sociala och ekonomiska relationer. Miller demonstrerar denna egenskap hos kalkylativa praktiker genom en studie av mikroprocessorindustrin (Miller 2008b, Miller & O'Leary 2007).

Även om några forskare studerat vilka effekter ett generellt kundfokus och lönsamhetsanalyser kan få internt i de organisationer de genomförs (jfr Mouritsen 1997, Vaivio 1999), har oss veterligen mycket få försök gjorts att studera deras interorganisatoriska påverkan. I detta sammanhang bör dock Boyce (2000) nämnas, som härleder dessa analysers ursprung till 1980-talets 'customer revolution', dvs ett ökat fokus på värdeskapande för kunden. Istället för att fokusera på kunder i allmänhet innebär emellertid kundlönsamhetsanalyser en urvalsprocess där vissa kunder ges företräde framför andra. Boyce menar dock att kundens finansiella värde de facto inte existerar förrän det har beräknats. Detta medför att den huvudsakliga

konsekvensen av kundlönsamhetsanalyser inte är att de åskådliggör kundernas finansiella värde, utan snarare att de förvränger viktiga aspekter av kundrelationerna. Tillämpningen av kundlönsamhetsanalyser kan därför ge upphov till alienation och utanförskap.

De ovan refererade forskarna representerar ett synsätt typiskt för sociologiska angreppssätt inom redovisningsfältet (jfr Ryan et al 2002, s 85-90). En viktig beståndsdel av denna strömning utgör 'interpretive management accounting', som anammar utgångspunkten att ekonomiska praktiker är socialt konstruerade och inte kan behandlas på samma sätt som naturvetenskapliga fenomen. Målet blir därmed inte att försöka identifiera generella lagar, utan istället de regler som strukturerar den sociala verkligheten. Dessa regler existerar dock inte på egen hand, utan är i sig socialt konstruerade. Det blir därför av yttersta vikt att studera dessa praktiker i deras historiska, ekonomiska och organisatoriska sammanhang.

Frågeställningar och operationalisering av syfte

Föreliggande studie kommer att granska tillämpningen av kundlönsamhetsanalyser och den roll dessa spelar inom den organisatoriska och affärsmässiga kontext de förekommer i. Som utgångspunkt kommer en kombination av Lind & Strömstens (2006) ramverk för kundrelationer och kundlönsamhet samt den sociologiskt inriktade forskningens antagande om växelverkan mellan redovisningspraktiker och rådande sociala och ekonomiska sammanhang att användas. Valet av Lind och Strömstens ramverk grundar sig i att det är den modell som mest explicit formulerar vilka kontextuella faktorer som går att koppla till olika analysmetoder. Genom att efter en kartläggning fokusera på eventuella avvikelser från ramverkets förutsagda mönster, blir en analys av den roll kundlönsamhetsutvärderingar spelar lättare att operationalisera.

Frågeställningar

Mot bakgrund av ovanstående litteraturgenomgång kan de forskningsfrågor som ställdes inledningsvis omformuleras enligt följande:

- På vilket sätt tillämpas lönsamhetsanalyser och hur relaterar detta till tekniska och organisatoriska gränssnitt gentemot kund?
- Beror eventuella avvikelser från ramverkets förutsagda mönster på dess statiska karaktär och *tillfälliga* ojämnvikter eller är modellens parametrar otillräckliga för att förstå avvikelsernas orsaker? Om det förstnämnda gäller, bör då analysmetoderna

förstås som en funktion av relationerna mellan företag och kund eller råder motsatt förhållande?

Operationalisering

Det optimala tillvägagångssättet för att besvara uppsatsens frågeställningar vore att kartlägga kundrelationer för ett eller flera företag i ett historiskt perspektiv och se hur dessa korresponderar mot de kundlönsamhetsanalyser som görs. Just denna typ av studie framhålls av Ryan et al (2002, s 84) som ett sätt att få bukt med det kontextuella angreppssättets svårigheter att förklara de processer som utvecklar och förändrar system för ekonomistyrning. Ett sådant arbetssätt skulle emellertid bli alltför tidsödande och ryms inte i studiens begränsade förutsättningar.

Studien kommer därför istället att kartlägga befintliga relationer och lönsamhetsutvärderingar hos ett företag och därefter fokusera på de avvikelser som kan antas förekomma. Detta tillvägagångssätt kan måhända inte fånga den ständigt förekommande växelverkan mellan kundrelationer och lönsamhetsutvärderingar, men åtminstone ge en indikation på möjliga orsak-verkanförhållanden i under givna omständigheter.

Arbetshypoteser för avvikelser

Mot bakgrund av ovan refererade forskning kan två hypotetiska förklaringar till avvikelser från Lind och Strömstens ramverk formuleras:

- Avvikelsen är tillfällig och synliggörs då en kartläggning enligt ramverket endast tillhandahåller en ögonblicksbild av kundrelationen och den tillämpade lönsamhetsanalysen. En sådan avvikelse kan antingen bero på att den för relationen föreskrivna analysmetoden inte kan användas eller har hunnit implementeras vid tidpunkten för observationen, eller att företagets nuvarande relation med kunden omformas genom tillämpning av en specifik lönsamhetsutvärderingmetod. Det sistnämnda fallet skulle exempelvis kunna ta sig uttryck i att CLV tillämpas som ett led i att försöka skapa en integrativ relation till en kund, eller att ett företags vana att använda CPA på individuell basis resulterar i att förenklade relationer utvecklas ur transaktionella sådana.
- Avvikelsen är permanent och beror på att sambandet mellan relation och analysmetod inte fångas på ett korrekt sätt av ramverket. Dess parametrar är måhända inte lämpliga för att förklara valet av tillämpad analysmetod i alla situationer.

Ramverkets begrepp

Som ovan nämnts utgår Lind och Strömsten från fyra olika typer av kundlönsamhetsanalyser i sitt ramverk; CLV, CV samt CPA genomförd på kund- respektive segmentsbasis. För att dessa begrepp ska vara meningsfulla att använda i fallstudien bör de betraktas på en konceptuell nivå, där den underliggande tanken bakom varför en viss transaktion genomförs blir det som avgör vilken analysmetod som anses tillämplas. Detta innebär att CLV kan anses tillämplas även om beräkningar av diskonterade kassaflöden inte görs, så länge som man anlägger ett längre tidsperspektiv där kostnader idag ställs mot framtida intäkter. CV anses förekomma i de fall hänsyn tas till hur en kundrelation får konsekvenser för förmodade intäkter från andra kunder, exempelvis genom att bereda tillgång till en viktig marknad eller att företaget ser potential för kunskapsutväxling. CPA, slutligen, kan sägas förekomma i de fall där beräkningar av marginaler utgör den huvudsakliga lönsamhetsutvärderingen.

Angående organisatoriska och tekniska gränssnitt kommer Håkansson & Waluszewskis (2002) beskrivning av härtill relaterade resurser att användas som utgångspunkt (se ovan). De uttryck sådana anpassningar tar sig kommer emellertid att vara beroende av vilken kontext som studeras. Operationaliseringen av dessa begrepp kommer därför att innebära en redogörelse för den interaktion som förekommer det köpande och säljande företaget emellan och en argumentation för vad som bör förstås som organisatoriska och tekniska anpassningar i just fallet Billerud. Därmed kan det inte i detta skede preciseras exakt vad hög respektive låg grad av anpassning innebär.

Metodval och källmaterial

Fallstudie med förklarande ansats

Studien kan bäst förstås som en del av traditionen 'interpretive management accounting'. Liksom många andra fallstudier i denna forskningsfåra är den att betrakta som *förklarande* (Ryan et al 2002, s 144). Grundläggande för denna angreppssätt är att använda sig av teori för att förstå observerade fenomen. Forskning av detta slag har alltså en explicit och uttalad teoretisk förförståelse av de fenomen man vill studera (jfr Hopper & Powell 1985). I vårt fall utgörs denna förförståelse av under vilka interorganisatoriska betingelser som olika kundlönsamhetsanalyser anses vara lämpliga i enlighet med Lind och Strömstens ramverk samt den sociologiskt inriktade traditionens (t ex Miller 2001, 2008a) teorier kring redovisningspraktikers organisatoriska påverkan. Studien antar ett abduktivt förhållningssätt och rör sig kontinuerligt mellan teori och empiri. Om den teoretiska förförståelsen inte skulle visa sig

kunna förklara de fallspecifika iakttagelserna, finns det anledning att revidera dessa teorier. Synsättet kan kontrasteras med en *explorativ* fallstudiemodell som istället använder det specifika fallet för att generera hypoteser om övergripande orsaker till observerade fenomen (Ryan et al 2002, s 144).

Lukka & Modell (2010) hävdar att 'interpretive research' har drabbats av en valideringskris. Validering kan brett definieras som det sätt på vilket forskningen ges trovärdighet gentemot sin läsekrets. Även om frågan om validitet faktiskt har aktualiserats av forskare inom denna tradition, har det funnits tendenser att avfärda kraven på validering som irrelevanta. Författarna menar dock att frågan är viktig och att 'interpretive research' bör sträva efter att skapa 'thick explanations'. För att validera sådana förklaringar behövs *autenticitet*, vilket uppnås genom att bevara den genuina och oförvanskade kvaliteten hos källmaterialet, samt *plausibilitet*. Det senare erhålls genom att med ett abduktivt arbetssätt röra sig mellan teori och empiri för att generera trovärdiga förklaringar.

Studiens ontologiska och epistemologiska utgångspunkt får konsekvenser för dess genomförande och resultat. Som redan berörts innebär den att sociala system antas ha en inneboende komplexitet som inte låter sig reduceras till enkla variabler i naturvetenskaplig bemärkelse. En följd av denna komplexitet är att det inte kan anses meningsfullt att eftersöka generella lagar som styr observerade fenomenen i deduktiv anda. Istället kommer i det enskilda fallet en förståelse för helheten att eftersträvas och mönster i detta som begripliggör observerade fenomen försöka identifieras (Ryan et al 2002, s 146-147). En bra förklaring är i ett sådant sammanhang inte en utsaga som specificerar organisationsöverskridande regelmässigheter utan snarare 'thick explanations', som låter oss förstå det enskilda fallet (jfr Chua 1986, Lukka & Modell 2010). Man kan således inte generalisera slutsatserna av studien på ett sätt som prediktivt kan användas i andra fall. Däremot kan slutsatserna innebära en möjlighet att modifiera den teoretiska förförståelsen så att denna bättre kan användas för att förstå hur andra sociala system fungerar (Ryan et al 2002, s 149).

Billerud som studieobjekt

Den valda teoretiska utgångspunkten medför begränsningar för vilka fallstudieobjekt som lämpar sig. För att underlätta appliceringen av Lind och Strömstens ramverk bör fallföretaget främst sälja 'business-to-business'. Detta är nödvändigt då tekniska och organisatoriska gränssnitt inte förekommer gentemot konsumenter i den bemärkelse som ramverket förutsätter. Givet definitionen av teknisk anpassning ansågs det lämpligt att studera industri-

sektorn. Här finns förutsättningar för såväl organisatoriska som långtgående tekniska anpassningar mellan företag och kund. En sista aspekt som beaktats vid val av fallföretag har varit dess kundbas, där heterogenitet eftersökts både vad gäller storlek och relationernas varaktighet. Ett underliggande antagande är att denna typ av heterogenitet dels kommer att resultera i att kunderna klassificeras i olika typer av relationer, dels ökar möjligheten att fånga dynamiken hos dessa. Efter inledande diskussioner med Billerud ansågs företaget uppfylla vår kravprofil.

Källmaterial

Studiens primära källmaterial utgörs av intervjuer med anställda på Billerud som i sitt dagliga arbete har insyn i företagets kundrelationer samt hur lönsamheten för dessa beräknas. För att erhålla en god och nyanserad förståelse för företagets verksamhet i dess helhet har intervjuer genomförts med anställda inom samtliga affärsområden. Dessutom har ambitionen varit att intervjua minst två personer från varje affärsområde samt befattningshavare med övergripande ansvar och insyn i verksamheten. En förteckning över de intervjuades positioner återfinns i uppsatsens källförteckning. Intervjuerna har i möjligaste mån genomförts på plats hos företaget i syfte att öka tolkningssäkerheten samt att möjliggöra direktobservation. När detta inte varit möjligt har istället telefonintervjuer genomförts. I båda fallen har samtalen spelats in och transkriberats för att värna källornas autencitet. Intervjuerna har varit mellan 40-60 minuter långa och sammanlagt har åtta intervjuer genomförts. För att ytterligare öka tolkningssäkerheten för insamlad data har uppföljningssamtal gjorts i de fall tvetydigheter uppdragats. Intervjuerna har kompletterats med information från företagets hemsida och årsredovisningar.

Avgränsning av studien

Föreliggande studie är begränsad i två led. För det första har en tematisk avgränsning i enlighet med byggstenarna i Lind och Strömstens ramverk gjorts. Detta innebär att fokus i intervjuerna har lagts på att förstå Billeruds relationer till sina kunder och hur dessa eventuellt skiljer sig åt, hur man resonerar kring och värderar dessa relationer, samt hur avvikelser från ramverket uppstår och vad dessa beror på. För det andra har vi valt att begränsa studieobjektet till företagets kärnverksamhet såsom representerat av dess tre huvudsakliga affärsområden, vilka närmare redogörs för nedan. Detta innebär att 'joint ventures' och andra verksamheter som bedrivs inom företaget lämnats därhän.

Fallstudie

Nedan följer inledningsvis en redogörelse för Billeruds verksamhet, varvid en översikt av företagets affärsområden, kunder samt de system som finns för beräkning av lönsamhet på beställningar presenteras. Denna presentation är menad att fungera som en bakgrund till den därpå följande diskussionen om kundrelationer, lönsamhetsutvärderingar och avvikelser från det av ramverket förutsagda mönstret.

Billeruds verksamhet

Billerud AB bildades 2001 genom en sammanslagning av AssiDomäns pappersbruk i Skärblacka och Karlsborg samt Stora Ensos bruk på Gruvön. Utöver dessa äger företaget ytterligare ett bruk i Beetham, västra England. Billerud är sedan 2006 noterat på NASDAQ OMX Stockholm under kategorin Mid-Cap och har sitt huvudkontor i Solna. Företaget representeras internationellt bl a genom försäljningskontor i Frankrike, Holland, Italien, Kina, Spanien, Storbritannien och Tyskland, samt av representationskontor i Dubai och Indonesien. De nordiska och utomeuropeiska marknaderna betjänas dock av stockholmskontoret.¹ Försäljningen är huvudsakligen fokuserad till Europa (77%), följt av Asien (12%), Afrika (7%) Sydamerika (2%) och övriga marknader (2%).² Koncernens nettoomsättning för 2010 uppgick till 8,8 miljarder kr och antalet anställda under samma år var 2200 personer.³

Affärsområden

Verksamheten indelas i tre affärsområden, 'Packaging & Speciality Paper' (PSP), 'Packaging Boards' (PB) och 'Market Pulp' (MP). Det största av dessa är PSP, som utgör 47 procent av nettoomsättningen, följt av PB (28%) och MP (20%).⁴ Det förstnämnda affärsområdet omfattar i sin tur fyra produktområden. 'Food and consumer packaging' innefattar papper med flera användningsområden: bärkassar; förpackningar till socker, mjöl och gryn; flexibla förpackningar lämpade för innehåll som är känsligt för luft, ljus, fett och fukt; samt påsar för konsumentvaror som godis, bröd och kakor. 'Sack solutions' innefattar förpackningspapper för cement och byggmaterial, kemikalier, livsmedel och djurfoder. Inom 'Industrial packaging' tillverkas och säljs papper för medicinska förpackningar och olika industriella applikationer samt baspapper för självhäftande material.⁵ Det fjärde produktområdet inom PSP är 'Sustainable packaging solutions', vars uppgift är att sälja in hållbara förpacknings-

¹ <http://billerud.se/>

² Billerud Årsredovisning 2010, s 15.

³ Ibid, s 49.

⁴ Ibid, s 23.

⁵ <http://billerud.se/sv/Products--Markets/Packaging--Speciality-Paper/>

lösningar till varumärkesägare och dagligvaruhandel. Bland annat ligger Billeruds nya papper FibreForm[®] till grund för många av dessa lösningar eftersom dess formbarhet möjliggör applikationer tidigare endast lämpade för plast.⁶

Packaging Boards producerar wellråvaror och indelas i produktområdena 'Fluting' och 'Liner'. Fluting utgör wellkartongens korrugerade mellanskikt och liner är beteckningen på dess ytskikt.⁷ Slut användningsområden för dessa produkter består av lådor för frukt och grönsaker, snabbmat, lyx- och presentvaror samt tyngre varor såsom vitvaror. Styrkan hos den nyfiberbaserade wellpapp som Billerud tillverkar gör den lämplig för mer påfrestande applikationer, och företagets wellpappkvalitet är i denna mening att betrakta som en nischprodukt.⁸

Affärsområdet Market Pulp producerar pappersmassa, där omkring tre fjärdedelar förbrukas internt. Överskottet säljs främst till tillverkare av mjukpapper, tryck- och skrivpapper samt förpackningspapper och kartong.⁹ Medan mjukpappersförbrukningen årligen växer med tre till fyra procent i takt med ökad välfärd, är situationen för tryck- och skrivpapper mer komplicerad. Eftersom en stor del av detta område konkurrensutsätts av elektronisk media, är Billeruds strategi att istället expandera inom mjukpapper. Avsalumassan som Billerud säljer klassificeras som NBSK, 'northern bleached softwood kraft', och produceras vid tre olika bruk där såväl råvara som tillverkningsprocess skiljer sig något åt. En följd av detta är att massa från olika bruk är lämpad för skilda ändamål, där exempelvis en särskild torkprocess tillämpad i Gruvön gör massan passande för användning i luftfilter till bilar, något som traditionella torkprocesser inte möjliggör.¹⁰

Kunder

Utöver att PSP är det affärsområde som bidrar med störst andel av företagets omsättning, återfinns här även störst antal kunder, ca 700 stycken. De fem största utgör 19 procent av affärsområdets omsättning, medan motsvarande siffror för PB är 200 kunder respektive 46 procent och för MP 100 kunder respektive 30 procent.¹¹

PSP:s och PB:s kunder kan även indelas i grupper med avseende på vilken position de har i värdekedjan (figur 2). Majoriteten utgörs av konverterare, det vill säga företag som förädlar

⁶ Billerud Årsredovisning 2010, s 26.

⁷ Ibid, s 29.

⁸ Sales and Marketing Director, Packaging Boards, Fluting, Billerud (2011-03-29).

⁹ Billerud Årsredovisning 2010, s 33.

¹⁰ Business Area Director, Market Pulp, Billerud (2011-04-12).

¹¹ Billerud Årsredovisning 2010, s 23.



Figur 2. Förpackningsindustrins värdekedja, såsom denna definieras hos Billerud.

pappersråvara till färdiga förpackningar. Affärsområdena riktar sig emellertid också direkt till förpackare och varumärkesägare.¹² Det ska emellertid poängteras att värdekedjan kan vara mer eller mindre integrerad, där exempelvis cementtillverkare ofta har egen konvertering och paketering.¹³ Vid sidan av denna värdekedja finns reklambyråer och designbolag. Billerud har tillsammans med designkonsultföretaget No Picnic bildat NINE, en innovations- och designbyrå med syfte att skapa kontaktytor med varumärkesägare och nå viktiga marknadsinsikter. NINE tar fram nya förpackningar åt såväl Billerud som varumärkesägare på den internationella arenan, exempelvis Carlsberg Sverige. Den traditionella affärsrelationen är dock gentemot konverterare och att arbeta med de senare delarna av värdekedjan är nytt sedan 2001, då man vände sig direkt till cementtillverkare för att lansera säckar som genom sin porositet kunde underlätta fyllningsprocesser.¹⁴ Andra exempel på direkta relationer med varumärkesägare utgörs av H&M, COOP,¹⁵ tyska Südzucker och brittiska Silver Spoon.¹⁶ Detta arbetssätt är dock tämligen resurskrävande och kan därför inte tillämpas på alla produktområden.¹⁷

Oavsett till vilken del av värdekedjan man vänder sig ser säljorganisationen strukturerad på samma sätt.¹⁸ Däremot skiljer sig överenskommelserna åt på så sätt att man vid försäljning till konverterare gör upp om pris och volym, medan man vid försäljning till senare led istället försöker få kunderna att specificera Billeruds papper när de upphandlar sina förpackningar. Ett alternativ till det senare är att man gör upp med förpackare eller varumärkesägare om pris för papper och att dessa endast betalar en avgift till konverteraren. Anledningar till att försöka sträcka sig längre ner i värdekedjan är att man önskar synliggöra det värde företaget bidrar med genom sin högkvalitativa råvara. Medan konverterarna strävar efter odifferentierade insatsvaror i syfte att säkerställa oberoende relativt leverantörer, vill varumärkesägare försäkra sig om hög kvalitet och därigenom mindre spill. Eftersom papper utgör en väsentlig del av konverterarnas kostnader (ca 50-70%), men endast en smärre del av varumärkesägarnas

¹² Sales Director, International, Billerud (2011-03-04).

¹³ Sales and Marketing Director, Packaging and Speciality Paper, Sack Solutions, Billerud (2011-03-29).

¹⁴ Sales Director, International, Billerud (2011-03-04).

¹⁵ Sales Director, Scandinavia, Billerud (2011-03-29).

¹⁶ Sales and Marketing Director, Packaging and Speciality Paper, Food and Consumer Packaging, Billerud (2011-03-29).

¹⁷ Sales Director, International, Billerud (2011-03-04).

¹⁸ Sales Director, Scandinavia, Billerud (2011-03-29).

kostnader (ca två till fem procent), blir det ofta lättare att erhålla högre och mer stabila priser om man i försäljningsprocessen riktar sig direkt till dessa.¹⁹ Dessutom innebär en sådan kontakt att utväxling av kunskap och idéer om produktförbättringar underlättas, samt att gemensamma projekt lättare initieras.²⁰

I lönsamhetstermer är det svårt att uttala sig om det finns några systematiska skillnader mellan de olika leden i värdekedjan. I de flesta fallen har Billerud för få kunder i de senare leden för att dra några generella slutsatser. Även om det normalt sett torde vara mer lönsamt att arbeta mot varumärkesägare, där prisbildningen är stabilare, är dessa samtidigt ofta väldigt starka förhandlare.²¹

Tillvägagångssätt vid lönsamhetsberäkningar

Vid lönsamhetskalkylering beräknar Billerud för varje kund en EBIT-marginal, dvs vinst före räntekostnader och –intäkter samt skatt. För att erhålla denna summa utgår man från det bruttopris som kunden betalar, varefter fraktkostnader, eventuella kommissionskostnader och rabatter räknas bort. Den kvarvarande summan kallas för 'net mill'-priset och är den vinst som erhålls innan produktionskostnader tagits i beaktan. Rörliga sådana uppkommer vid förbrukning av insatsvaror som ved, kemikalier, energi samt maskinförslitning, medan fasta produktionskostnader främst består av lön samt avskrivningar på och underhåll av maskiner. Dessa subtraheras därefter från 'net mill'-priset för att generera EBIT.²²

Billerud fördelar samtliga kostnader till produkterna via sina pappersmaskiner. Denna allokering sker enligt olika fördelningsnycklar. Exempelvis läggs försäljningskostnader för produkten fluting på den maskin som tillverkar denna produkt. Om flera produkter säljs samtidigt görs en uppskattning av deras respektive andel av försäljningskostnader. Därefter fördelas kostnader till produkterna baserat på hur mycket maskintid de kräver, vilket varierar med avseende på papprets ytvikt och kvalitet.²³ Denna fördelningsmetod medför att likadana produkter tillverkade på två olika bruk kan få olika stora kostnader, dels beroende på brukets tekniska status och dels på grund av geografiskt varierande priser på insatsvaror.²⁴ De kostnader som används i kalkylerna är budgeterade och är därmed inte helt överensstämmande med faktiska kostnader. Budgeten utarbetas en gång per år, men kan uppdateras

¹⁹ Business Area Director, Packaging Boards, Billerud (2011-03-15).

²⁰ Sales and Marketing Director, Packaging and Speciality Paper, Food and Consumer Packaging, Billerud (2011-03-29).

²¹ Ibid.

²² Business Area Controller, Billerud (2011-04-18).

²³ Ibid.

²⁴ Business Area Director, Market Pulp, Billerud (2011-04-12).

vid tre prognostillfällen under årets gång. De fördelningsnycklar som används uppdateras årligen baserat på föregående års utfall.²⁵

En svårighet som uppstår vid kalkylering av kostnader är osäkerheten kring vilka beställningar som kommer att tillverkas parallellt. Varje beställning kräver en bestämd andel av pappersmaskinens bredd, vilket medför att den beställningens lönsamhet blir beroende av hur väl man kan belägga maskinens återstående bredd. De beräkningar som görs innan man har kännedom om vilka beställningar som tillverkas samtidigt revideras i dagsläget inte och man följer därmed inte upp denna samkörningsproblematik.²⁶

De skillnader i lönsamhet som förekommer mellan olika kunder är främst relaterade till två faktorer; försäljningspris och fraktkostnader. Försäljningspris förhandlas fram med kunden, och skiljer sig således mellan kunder och över tid.²⁷ Hur väl Billerud lyckas förhandla fram ett högt pris beror bland annat på vilken marknad kunden befinner i, om företaget framgångsrikt lyckats sälja in de speciella egenskaper som deras papper besitter, huruvida kunden har möjlighet att dra nytta av dessa egenskaper samt hur stor ordervolym som upphandlas.²⁸ Företaget uppnår därför högst lönsamhet hos de kunder där man har kunskap om hur pappret används och på så sätt kan optimera sin försäljningsstrategi.²⁹ Transportkostnader varierar främst med avseende på avstånd till kund, vilket medför att skandinaviska kunder ofta har hög lönsamhet.³⁰ En annan lönsamhetsaspekt utgörs av hur väl man lyckas fylla transporterna.³¹

Företaget gör även uppföljningar och sammanställer så kallade 'mix improvement'-rapporter, där kunder rangordnas efter lönsamhet per pappersmaskin. Syftet med rapporten är att försöka göra någonting åt de minst lönsamma kunderna, antingen genom att förhandla sig till ett högre pris eller genom att ersätta dem med nya kunder.

Olika typer av kundrelationer

Billerud har utvecklat en fyrdelad kundklassificering som i olika grad tillämpas av de tre affärsområdena. Systemet baseras på kategorierna 'partner', 'strategic', 'standard' och 'spot', i fallande ordning efter prioriteringsgrad. Tanken är att indelningen ska underlätta resurstilldelning vid kapacitetsbrist, där spotkunder är de första som blir lidande vid en stark

²⁵ Business Area Controller, Billerud (2011-04-18).

²⁶ Ibid.

²⁷ Ibid.

²⁸ Business Area Director, Packaging Boards, Billerud (2011-03-15).

²⁹ Sales and Marketing Director, Packaging Boards, Fluting, Billerud (2011-03-29).

³⁰ Sales Director, Scandinavia, Billerud (2011-03-29).

³¹ Business Area Controller, Billerud (2011-04-18).

efterfrågan. Dessa kunder används typiskt sett kortsiktigt i de fall det blir papper över efter försäljning till kunder med vilka man upprätthåller en kontinuerlig relation.³² Spotkunder kan betraktas som opportunister, i den mening att de försöker köpa till lägsta möjliga pris då det passar dem.³³ Standardkunder köper papper på löpande basis, men är inte involverade i några djupare samarbeten med Billerud. Strategiska kunder är sådana som erhåller hög prioritet hos företaget, exempelvis för att de köper stora volymer och uppvisar god lönsamhet, men där större gemensamma projekt ännu inte kommit till stånd. Sådana relationer innebär emellertid fler besök och uppföljningar än vad standardkunder medför. Partnerkunder kallas de som ingår djupare samarbeten med Billerud, exempelvis vad gäller produktutveckling. Eftersom denna samverkan förutsätter full insyn i varandras produktionsprocesser, är det vanligt att man tecknar sekretessavtal. Det ska emellertid framhållas att volymer inte kan generaliseras enligt kundklass och det är därför inte med nödvändighet så att en partner volymmässigt är större än en strategisk kund.³⁴

Eftersom alla lönsamhetsberäkningar görs på produktnivå, särskiljs inte kunder kalkylmässigt med avseende på vilken kundklass de tillhör. Det råder osäkerhet om huruvida det föreligger systematiska lönsamhetsskillnader mellan olika kundklasser, vilket understryker det faktum att just lönsamhet inte utgör en primär segmenteringsgrund i detta system.³⁵

Klassificeringssystemet tillämpas i hög grad inom affärsområdet PSP. Exempelvis gäller detta 'Sack solutions', där det årligen uppdateras och används vid prioriteringar när maskintid ska allokeras. Detta innebär att man månadsvis reserverar avtalade kvantiteter åt viktiga kunder, som därmed erhåller företrädesrätt.³⁶

Vid ett antal intervjuer har synpunkten framförts att Billerud inte arbetar tillräckligt med klassificeringen; att den finns i bakgrunden, men inte är drivande i verksamheten.³⁷ Detta är tydligt i affärsområdet PB, där man menar att dagens klassificering i för hög grad styrs av magkänsla. En hög klassificering kan därför bero såväl på att kunden ifråga driver på företagets kunskap om teknik och förpackningsutveckling som att den generellt låga omsättningen på kunder resulterar i att dessa uppgraderas endast med anledning av att man

³² Sales Director, International, Billerud (2011-03-04).

³³ Sales Director, Scandinavia, Billerud (2011-03-29).

³⁴ Sales Director, International, Billerud (2011-03-04).

³⁵ T ex Business Area Controller, Billerud (2011-04-18) och Sales and Marketing Director, Packaging and Speciality Paper, Sack Solutions, Billerud (2011-03-29).

³⁶ Sales and Marketing Director, Packaging and Speciality Paper, Sack Solutions, Billerud (2011-03-29).

³⁷ T ex Sales Director, Scandinavia, Billerud (2011-03-29) och Business Area Controller, Billerud (2011-04-18).

haft en långvarig relation. Klassificeringssystemet genomgår därför för tillfället en översyn, där ett av syftena är att försöka inkludera lönsamhetsmått på ett tydligare sätt.³⁸

Inte heller inom MP används kundklassificeringen i någon högre grad. Där delas stället kunderna in i kategorierna regelbundna, semiregelbundna och spot, som vardera står för ca 70, 20 respektive 10 procent av affärsområdets omsättning. Kundklassen spot synes till stora delar motsvara hur denna kategori definieras i de övriga affärsområdena. Skillnaden mellan regelbundna och semiregelbundna kunder är ofta att de senares geografiska belägenhet gör det olönsamt att leverera mindre kvantiteter dit, varför Billerud istället mindre frekvent säljer större mängder till dessa. Det kan också vara så att en kund är semiregelbunden till följd av att denne köper massa från flera olika leverantörer.³⁹

I det följande kommer Billeruds kundklasser utförligt att diskuteras, exemplifieras och relateras till de av Lind och Strömsten definierade relationstyperna.

Transaktionsbaserade relationer

Billerud har kundrelationer som är att betrakta som transaktionsbaserade inom samtliga affärsområden. Medan en stabil kundbas står för inköp motsvarande merparten av den tillgängliga kapaciteten, är det viktigt att denna inte fulltecknas så att ett visst spelrum kvarstår för eventuella volymökningar hos prioriterade kunder. Det är i första hand produktion från sådan restkapacitet som erbjuds spotkunder.⁴⁰

Transaktionsbaserade relationer är exempelvis vanligt förekommande gentemot standardkunder inom PSP:s 'Sack solutions', som i dagsläget saknar spotkunder. Dessa kunder kan i och för sig vara viktiga, men bedöms inte besitta någon större potential, något som i sin tur kan bero på att de saknar progressiv attityd, kompetens eller kapacitet, och därmed inte kan ta till sig den värdeskapande service som Billerud erbjuder. Så länge det inte finns möjlighet att växa hos strategiska kunder eller partners finns det emellertid inte någon anledning att lämna dessa kunder, eftersom de vanligen uppvisar acceptabel lönsamhet. Det kan också vara så att man som ny kund initialt klassificeras som standardkund. Som exempel kan nämnas ett asiatiskt företag som Billerud började leverera till i liten skala då de investerade i maskinell utrustning för säckproduktion. Företaget avser emellertid att genomföra ytterligare investeringar inom en snar framtid, och kommer då sannolikt att bli uppflyttade till en högre

³⁸ Business Area Director, Packaging Boards, Billerud (2011-03-15).

³⁹ Business Area Director, Market Pulp, Billerud (2011-04-12).

⁴⁰ Sales and Marketing Director, Packaging Boards, Fluting, Billerud (2011-03-29).

kundklass. Kontakten med dessa kunder är i regel begränsad till säljare hos Billerud och inköpare hos kunden.⁴¹

Inom affärsområdet MP uppkommer överskottsvolymer om massbruken har högre produktivitet eller pappersmaskinerna har lägre pappersförbrukning än budgeterat. Eftersom Billerud inte planerat att sälja dessa volymer till någon kund, offereras de på spotmarknaden. Även inom detta affärsområde understryks nyttan av att ha spotkunder och att dessa, på grund av faktorer som geografiskt läge, pålitlighet, mentalitet och tradition, inte alltid är lämpliga som mer regelbundna kunder. Ett liknande förhållningssätt kan även sägas karakterisera affärsområdets relationer med semiregelbundna kunder. Försäljning till dessa typer av kunder kan vara mindre frekvent på grund av deras ofördelaktiga geografiska läge, vilket gör det olönsamt att fullt ut anpassa transportlogistik till dem. Orsaken kan även vara en osäkerhet kring deras framtida utveckling, exempelvis om de säljer produkter som Billerud inte bedömer som långsiktigt lönsamma.⁴²

Sammanfattningsvis kan sägas att dessa exempel karakteriseras av en låg grad av organisatorisk och teknisk anpassning gentemot kunderna. I organisatoriskt hänseende utgörs gränssnitten vanligtvis av säljare hos Billerud och inköpare hos kunden. Eftersom ingående tekniska samarbeten inte förekommer behöver inte några andra organisatoriska funktioner involveras. Inte heller i logistiskt avseende görs några särskilda omställningar för att tillgodose individuella behov hos kunderna. Eftersom varorna är standardiserade och inga gemensamma utvecklingsprojekt genomförs, finns inget behov av insyn i varandras produktionsprocesser och anpassning av tekniska gränssnitt.

För lönsamhetsutvärdering används samma kalkylmall som för övriga kunder. Detta innebär att lönsamhet kontinuerligt beräknas per produkt och sedan aggregeras med avseende på inköpta produkter och volymer per kund. De under intervjuerna återkommande resonemangen om att spotkunder ofta saknar potential och progressiv attityd ger en tydlig fingervisning om att man för dessa kunder anammar ett kortsiktigt tidsperspektiv. Den kundlönsamhetsanalys som tillämpas ligger mot bakgrund av detta närmast CPA, tillämpad på individuell kundnivå.

Förenklade relationer

Även kundrelationer som är att betrakta som förenklade återfinns i Billeruds samtliga affärsområden. Företaget arbetar med en säljorganisation som innebär att särskilt ansvariga

⁴¹ Sales and Marketing Director, Packaging and Speciality Paper, Sack Solutions, Billerud (2011-03-29).

⁴² Business Area Director, Market Pulp, Billerud (2011-04-12).

personer samordnar aktiviteter gentemot viktiga kunder, i synnerhet sådana med stor geografisk spridning. I den dagliga verksamheten har även kundansvariga på Billeruds regionala försäljningskontor kontakt med dessa kunders verksamheter. För andra kunder saknas den samordnande funktionen, och dessa betjänas istället endast av de regionala säljarna.⁴³ Vilka kunder som blir tilldelade en dedikerad kontaktperson bestäms inom respektive affärsområde, men generellt sett väljs oftast partners och strategiska kunder. Aspekter som influerar besluten utgör, utöver geografisk spridning, storlek och graden av vertikal integration.⁴⁴ Även om Billerud inte själva betraktar sig som en utpräglad KAM-organisation finns därmed starka drag av en sådan struktur.⁴⁵

Ytterligare uttryck för organisatorisk anpassning utgörs av hur företaget avser att selektivt bereda kunder tillgång till sitt nya orderhanteringssystem, 'Billerud on Demand' (BonD). Detta system används i dagsläget endast internt, men avsikten är att utvalda kunder själva ska kunna hantera sina beställningar. Dessa möjligheter har funnits i företagets föregående orderhanteringssystem, men har under övergångsfasen till BonD inte varit tillgängliga. Anledningen till att man inte vill att alla kunder ska kunna hantera sin egen orderläggning är begränsningarna i tillgänglig kapacitet, varför Billerud måste kunna kontrollera vissa beställningar som läggs om avtalade volymer ska kunna garanteras viktiga kunder.⁴⁶

Exempel på förenklade relationer förekommer gentemot strategiska kunder inom PSP:s 'Sack solutions'. Orsaker till att man inte genomfört en högre grad av teknisk anpassning kan vara att man ännu inte hunnit ingå djupare samarbeten, eller att förutsättningar för att utveckla partnerskap saknas. Det senare gäller företag med hög grad av vertikal integration som därigenom utgör direkta konkurrenter till Billerud. Så är fallet för säckföretag som både tillverkar papper och har egen säckproduktion. De två största företagen av detta slag är det sydafrikanska säckföretaget Mondi och det ryska Segezha, vilka huvudsakligen producerar brunt, men även har begränsad produktion av vitt, säckpapper. För att kunna fortsätta ha en maskin dedikerad för vitt säckpapper måste Billerud sälja till sådana integrerade företag, eftersom de volymmässigt sett är viktiga. Däremot saknas av konkurrensskäl förutsättningar

⁴³ Sales Director, International, Billerud (2011-03-04).

⁴⁴ Sales Director, Scandinavia, Billerud (2011-03-29).

⁴⁵ Sales Director, International, Billerud (2011-03-04).

⁴⁶ Ibid.

för att utveckla partnerskap, och man erbjuder därför inte dessa kunder några tekniska konsulttjänster.⁴⁷

Även produktområdet 'Fluting' inom PB har ett flertal stora kunder som tillverkar eget papper, och som därmed även är direkta konkurrenter till Billerud. Exempel utgörs av företag som SCA och Smurfit Kappa, vars storlek gör dem viktiga för att kunna upprätthålla stabila produktionsvolymerna. Med dessa kunder ingås i regel inga närmare samarbeten, vilket grundas i ett ömsesidigt val att inte exponera sina produktionsprocesser. Däremot är de organisatoriska förbindelserna mångfacetterade med flera funktioner representerade.⁴⁸

Inom affärsområdet MP kan förhållningssättet gentemot regelbundna kunder huvudsakligen betraktas som förenklande. Dessa kunder eftersträvar leverantörer de litar på och känner väl, eftersom pappersmassan är deras primära insatsvara och således utgör en väsentlig andel av kostnadsstrukturen. Vissa av dessa regelbundna kunder betraktas i sin tur som strategiska, i den mening att de spelar en central roll i Billeruds utformning av logistiklösningar. En stor kund som ligger vid en central hamn kan exempelvis utgöra en grundbult för effektiva leveranser, varefter man i syfte att hålla nere fraktkostnader söker efter andra kunder i närområdet som är lämpliga att distribuera till. En annan faktor som avgör huruvida en kund är strategisk är vilken marknad denna är verksam inom. SCA och Kimberly-Clark blir som två av världens största producenter av mjukpapper i detta avseende strategiska, eftersom denna marknad för närvarande uppvisar en stabil tillväxt.⁴⁹

Återkommande diskussioner förs mellan Billerud och regelbundna kunder inom MP angående logistik och hur dessa kan anpassa sina maskiner för på bästa sätt dra nytta av Billeruds produkter. Dessa diskussioner innebär att flera olika funktioner hos båda parter är involverade och att besök på kunders anläggningar görs för att utvärdera förbättringsmöjligheter. För den dagliga försäljningen är det emellertid säljare hos Billerud och inköpare hos kund som upprätthåller kontakt.⁵⁰

Dessa exempel illustrerar en hög grad av organisatorisk anpassning gentemot kunderna. De mest framträdande delarna av samspelet företagen emellan är anpassningar av logistik, säljorganisation och ordersystem för att underlätta kommunikation med och betjäning av utvalda kunder. Samtidigt görs få tekniska justeringar i produktionsprocesserna mellan

⁴⁷ Sales and Marketing Director, Packaging and Speciality Paper, Sack Solutions, Billerud (2011-03-29).

⁴⁸ Sales and Marketing Director, Packaging Boards, Fluting, Billerud (2011-03-29).

⁴⁹ Business Area Director, Market Pulp, Billerud (2011-04-12)

⁵⁰ Ibid.

Billerud och dessa, vilket kan bero på att det är strategiskt olämpligt att ingå tekniska samarbeten med kunder som även utgör konkurrenter. Det kan också bero på att kunderna anses sakna potential som skulle kunna motivera sådana investeringar, eller att det helt enkelt är svårt att differentiera produkterna. Det senare gäller särskilt affärsområdet MP, där de olika kvaliteterna hos den huvudsakligen för internt bruk producerade massan bestämmer vilka externa tillämpningsområden som blir aktuella.

Sett ur ett lönsamhetsperspektiv utvärderas dessa kunder på grundval av aggregerad vinstmarginal per inköpt produkt. Exempelen ovan illustrerar avsaknaden av incitament att genom investeringar i tekniska anpassningar ingå fördjupade samarbeten. Därmed kan kundutvärderingen närmast sägas dela CPA-ansatsens kortsiktiga tidsperspektiv. Det bör dock poängteras att det är kunder från dessa klasser som Billerud typiskt sett ingår tekniska samarbeten med, i de fall dessa anses besitta rätt egenskaper. Tidsperspektivet är då betydligt längre och de underliggande tankegångarna närmare besläktade med CLV. Detta kommer utförligt att diskuteras i samband med genomgången av integrativa relationer.

Integrativa relationer

Integrativa relationer förekommer gentemot kunder med vilka man har de mest komplexa samarbetena, och återfinns inom affärsområdena PSP och PB. Generellt innebär en integrativ relation att de organisatoriska anpassningar, som ovan beskrivits i samband med förenklade relationer, berikas med en teknisk dimension. Inom PB karakteriseras kunder, med vilka man ingår tekniska samarbeten, av god lönsamhet i kombination med tillväxtpotential samt ett långsiktigt intresse av att arbeta ihop med Billerud. Goda förutsättningar för tillväxt anses ofta föreligga hos företag som i dagsläget köper in en liten andel av sina pappersprodukter från Billerud, vilket därmed skapar möjlighet för ökade försäljningsvolymmer.⁵¹

Produktutveckling inom ramen för sådana samarbeten förekommer såväl hos kund som hos Billerud, något som förutsätter flerdimensionella kontaktytor. Utöver kontinuerliga kontakter mellan företagets sälj- respektive inköpsavdelningar involveras beslutsfattare, logistikfunktioner och tekniska funktioner, som tillsammans med produktions-, kvalitets- och utvecklingsavdelningar hos kunden hanterar trycktekniska och formgivningsmässiga frågor.⁵² Förutom att dessa samarbeten medför en ökad förståelse för kundernas behov, är målsättningen även

⁵¹ Business Area Director, Packaging Boards, Billerud (2011-03-15).

⁵² Ibid.

att skaffa sig en central roll i nätverket av maskintillverkare, konverterare, logistikleverantörer med flera.⁵³

Kunder med vilka man ingår samarbeten av detta slag utgör inte sällan familjeföretag med geografiskt tämligen koncentrerad verksamhet. Dessa företag saknar ibland resurser för att självständigt driva större utvecklingsprojekt, i vilket fall Billerud kan erbjuda dem sin expertis med förhoppning om långsiktig lönsamhet och att lära sig av processen. Ett exempel utgörs av det österrikiska konverteringsföretaget Rondo Ganahl.⁵⁴

För att marknadsföra sin tekniska kompetens riktar sig Billerud till de kunder som bedöms ha störst intresse av det mervärde som företagets produkter kan tillföra. Inom PSP:s 'Sack solutions' genomförs samarbetsprojekt med partners och vissa strategiska kunder. Ett exempel på en sådan kund utgör schweiziska Holcim, en av världens största cementtillverkare med verksamhet i ett hundratal länder. Samarbetet sträcker sig långt tillbaka i tiden och har inneburit att Billerud har fått en stor förståelse för cementindustrin och vilka krav denna ställer på säckar, kunskap som värderas högt av företaget. Förutom ett omfattande nätverk av kontakter innebär samarbetet att logistik optimeras och att utbildningsseminarier anordnas.⁵⁵ Vidare erbjuds Holcim tekniska konsulttjänster och 'Total Customer Value' (TCV), ett koncept som syftar till att förbättra kvaliteten och reducera kostnader i hela värdekedjan, från inköp av papper till fyllda säckar. Arbetet handlar i stor utsträckning om att förstå kostnadsbilden för fyllningsprocesser och hur dessa, med hjälp av Billeruds produkter, kan effektiviseras.⁵⁶ En central roll i detta arbete spelas av det så kallade 'Sack Lab', där säckar testas och analyseras och förslag på bättre lösningar erbjuds kunder.⁵⁷ Även 'Food and consumer packaging', ett annat produktområde inom PSP, anammar ett snarlikt arbetssätt gentemot de högre kundklasserna.⁵⁸ Här används istället produktutvecklingsavdelningen 'Pack Lab' där man visar hur rätt design, konstruktion och materialval kan förbättra förpackningslösningar och bärkassar.⁵⁹

Inom affärsområdet PB marknadsförs tjänstepaketet 'Fresh Services', ett koncept liknande 'TCV', men som fokuserar på förpackningar för frukt och grönsaker. Tjänsten innebär att man

⁵³ Sales Director, International, Billerud (2011-03-04).

⁵⁴ Sales and Marketing Director, Packaging Boards, Fluting, Billerud (2011-03-29).

⁵⁵ Sales and Marketing Director, Packaging and Speciality Paper, Sack Solutions, Billerud (2011-03-29).

⁵⁶ Sales Director, International, Billerud (2011-03-04).

⁵⁷ Billerud Årsredovisning 2010, s 19.

⁵⁸ Sales and Marketing Director, Packaging and Speciality Paper, Food and Consumer Packaging, Billerud (2011-03-29).

⁵⁹ Billerud Årsredovisning 2010, s 19.

riktar sig till grossister och detaljister inom frukt och grönt, eftersom bättre förpackningar och därmed minskat svinn innebär stora besparingar för dessa samtidigt som Billeruds produkter motsvarar en mycket liten andel av deras totala kostnader.⁶⁰ Exempel på kunder som nyttjar denna tjänst utgörs av Marks & Spencer och Everfresh.⁶¹ En viktig del av 'Fresh Services' utgör det så kallade 'Box Lab', ett kompetenscentrum som utvärderar funktion och prestanda hos wellådor.⁶²

Den tekniska konsultation som erbjuds i enlighet med vad som ovan sagts faktureras inte separat.⁶³ Istället betraktas dessa kostnader som en investering som på sikt antas löna sig – antingen genom att ett högre pris kan erhållas direkt vid försäljning, eller att en licensavgift betalas vid konvertering av Billeruds produkter.⁶⁴ En viktig lönsamhetsaspekt är även att man genom samarbetena differentierar sina produkter och därmed gör dessa mindre utbytbara, vilket i sin tur lägger grunden för långvariga relationer och stabila försäljningsvolymerna.⁶⁵

Sammanfattningsvis kan konstateras att de organisatoriska anpassningar som förekommer i ovanstående fall i mångt och mycket är desamma som för förenklade relationer. Den tydligaste skillnaden är att kontaktytorna mellan företaget och kunder har breddats med fler centrala befattningshavare och olika typer av tekniska funktioner, vilket utgör en förutsättning för en högre grad av teknisk anpassning. Denna tar sig uttryck i de ovan nämnda tekniska konsulttjänsterna, genom vilka företagets produktionsprocesser sammanlänkas och långsiktiga relationer utvecklas.

Liksom i tidigare fall används marginalmått vid beräkning av lönsamheten på enskilda beställningar, vilka sedan aggregeras till kundnivå. Av ovanstående exempel framgår dock tydligt att ett långsiktigt tidsperspektiv anläggs när man företar investeringar i form av produktutveckling tillsammans med kunder. Den underliggande tanken är således att kostnaden man ådrar sig i samband med projektet i framtiden kommer att generera intäkter, en tankegång som har stora likheter med CLV-ansatsen. Under intervjuerna har även värdet av kunskap genererad i dessa samarbeten framhävts, och att denna är användbar även utanför de specifika projekten. Därmed återfinns även drag av CV i utvärderingen av dessa kunder.

⁶⁰ Sales and Marketing Director, Packaging Boards, Fluting, Billerud (2011-03-29).

⁶¹ Business Area Director, Packaging Boards, Billerud (2011-03-15).

⁶² Billerud Årsredovisning 2010, s 19.

⁶³ Sales Director, International, Billerud (2011-03-04), Business Area Director, Packaging Boards, Billerud (2011-03-15), Sales and Marketing Director, Packaging and Speciality Paper, Sack Solutions, Billerud (2011-03-29).

⁶⁴ Business Area Director, Packaging Boards, Billerud (2011-03-15).

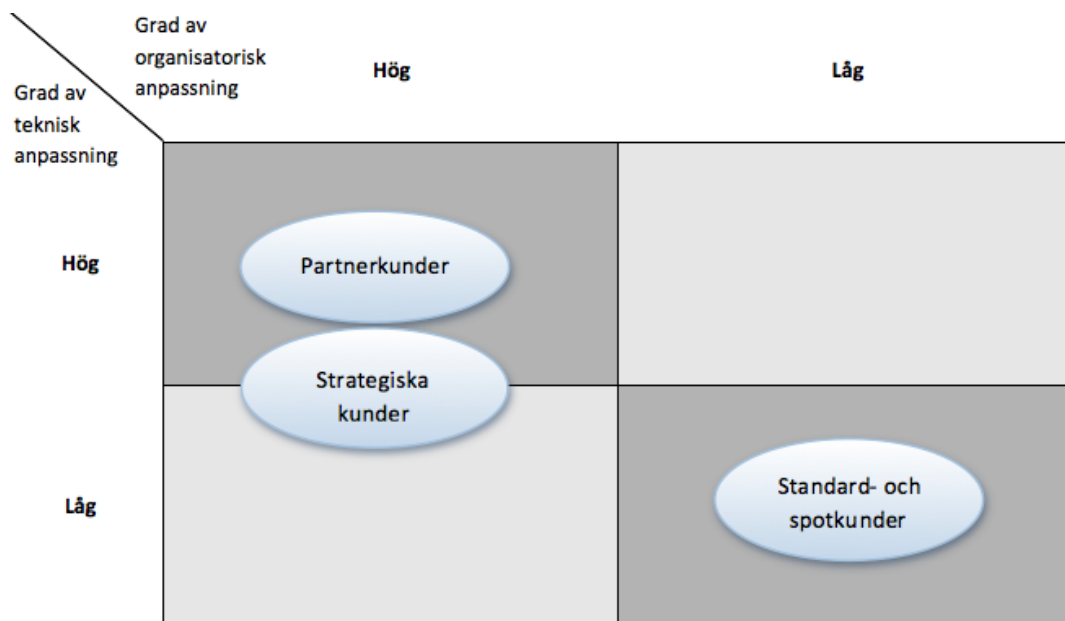
⁶⁵ Sales and Marketing Director, Packaging and Speciality Paper, Sack Solutions, Billerud (2011-03-29).

Sammankopplande relationer

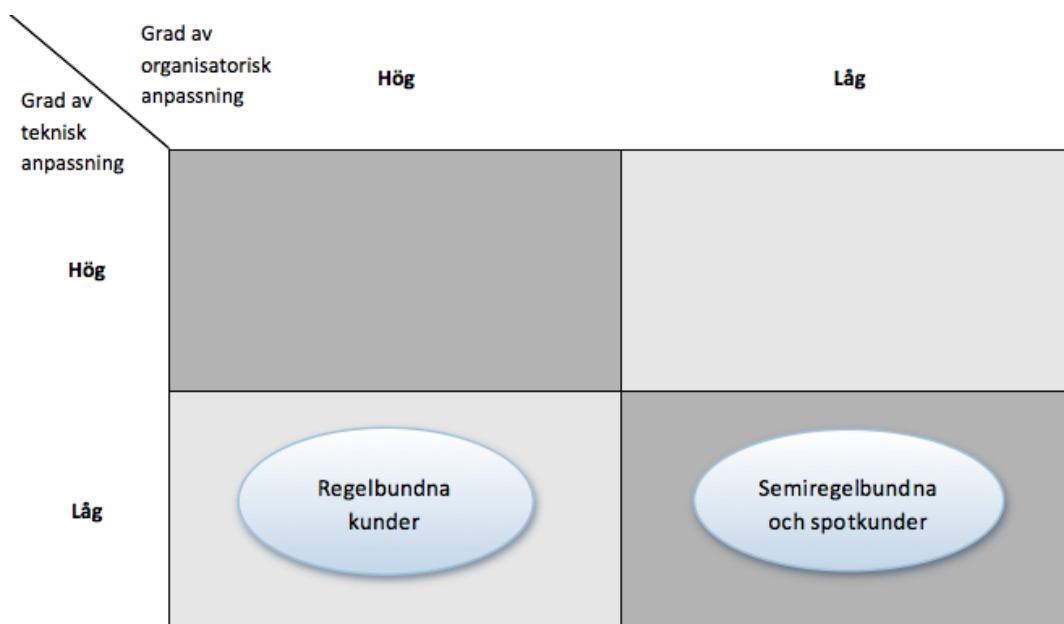
Sammankopplande relationer har visat sig vara mycket svåra att identifiera i fallstudien. För en så pass generisk produkt som pappersmassa och förpackningspapper förutsätter utveckling av tekniska gränssnitt en god kännedom såväl om kundernas produktionsprocesser som produkternas slutliga användningsområden. Sådan kännedom implicerar i sin tur att man redan har gjort eller samtidigt gör omfattande organisatoriska anpassningar. I Billeruds fall hade det således varit mycket svårt att genomföra tekniska samarbeten utan att involvera ett flertal funktioner från båda parter. Därmed behövs mer ingående kontakter än vad en låg organisatorisk anpassning implicerar.

Kundrelationer ur ett avvikelseperspektiv

Mot bakgrund av ovanstående diskussion kan förhållandet mellan Billeruds kundklasser och de fyra relationstyperna illustreras som i figur 3 och 4. Som framgår av figurerna går inte alla kundklasser att entydigt placera inom gränserna för de olika relationsformerna. Medan partners samt standard- och spotkunder inom affärsområdena PSP och PB kan relateras till de integrativa respektive transaktionsbaserade relationstyperna, kan ett lika tydligt samband inte ses beträffande strategiska kunder. Motsvarande problematik uppstår inte inom MP, där regelbundna kunder kännetecknas av förenklade relationsformer medan övriga kundrelationer kan beskrivas som transaktionsbaserade.



Figur 3. Illustration av hur Billeruds kundklasser inom affärsområdena PSP och PB förhåller sig till Lind & Strömstens (2006) ramverk.



Figur 4. Illustration av hur Billeruds kundklasser inom affärsområdet MP förhåller sig till Lind & Strömstens (2006) ramverk.

Tabell 1 sammanställer hur relationsformer kan kopplas till hur man inom Billerud resonerar kring sina kunders lönsamhet, där avvikelser från ramverkets förutsägelser synliggjorts. Sammantaget föreligger en tämligen god överensstämmelse mellan fallstudiens resultat och föreskrivna lönsamhetsutvärderingar, även om vissa diskrepanser förekommer. Förutom de avvikelser som identifieras i tabellen, vilka kan benämnas systematiska, förekommer även osystematiska sådana i den mening att det finns situationer där den specifika relationsformen inte verkar ha någon inverkan på den lönsamhetsutvärdering som genomförs. I det följande diskuteras hur dessa avvikelser bäst kan förstås utifrån de två arbetshypoteser som formulerades i uppsatsens operationaliseringsavsnitt.

Avvikelse i ögonblicksbilder av dynamiska förlopp

Den första av de formulerade arbetshypoteserna utgår från att avvikelser är tillfälliga och synliggörs i ögonblicksbilder av dynamiska förlopp, exempelvis då de organisatoriska och tekniska gränssnitten håller på att förändras. Detta kan sägas gälla då Billerud identifierat

Tabell 1. Förteckning över sambanden mellan relationsformer och utvärderingsansats.

Relationsform	Affärsområde	Kundklass	Utvärderingsansats	Avvikelse
Integrativ	PSP/PB	Strategiska och partnerkunder	CLV med inslag av CV	-
Förenklande	PSP/PB	Strategiska kunder	CPA på individuell basis	-
		Strategiska kunder	CLV	(i)
	MP	Regelbundna kunder	CPA på individuell basis	-
Transaktionell	PSP/PB	Spot- och standardkunder	CPA på individuell basis	(ii)
	MP	Spot- och semiregelbundna kunder	CPA på individuell basis	(iii)

utvecklingspotential hos en specifik kund och därför gör en ansats för att fördjupa samarbetet med denna (i). Sådan potential anses avhängig kundens organisation, tillväxtpotential, finansiella styrka, investeringsbenägenhet, marknadssegment samt de anställdas attityd till utveckling. Detta medför att man även kan tänka sig att satsa på kunder som i dagsläget inte uppvisar hög lönsamhet, men som spås en god utveckling.⁶⁶ Det har under intervjuerna betonats att en förutsättning för att kunna göra denna bedömning är att täta kontakter föreligger företagen emellan, varför relationer mellan endast inköpare och säljare inte räcker till.⁶⁷ Betydelsen av dessa organisatoriska anpassningar för initierandet av gemensamma produktutvecklingsprojekt har ovan framhållits som huvudsaklig förklaring till att inga sammankopplande relationer kunnat identifieras i fallstudien.

Som ovan nämnts genomförs produktutveckling tillsammans med kunder genom olika konsulttjänster riktade till dessa. Flera av tjänsterna har på senare tid produktifierats på så sätt att man tydligt definierat och prissatt dem i sin marknadsföring.⁶⁸ I dagsläget faktureras dock inte kunder för dessa tjänster, men Billerud utesluter inte så kan ske i framtiden. Istället fokuserar man på möjligheterna att ta ut ett högre pris för sina produkter och att över tid sälja mer papper genom att växa med kunden.

Det är i detta fall tydligt hur lönsamhetsanalyser med starka inslag av CLV i förenklade kundrelationer aktivt bidrar till att omforma relationen med kunden och höja graden av anpassning vad gäller de tekniska gränssnitten. Avvikelse från ramverkets mönster uppstår således under den period då relationen fördjupas, vilket synliggörs i ögonblicksbilder av denna transformationsprocess. När de tekniska gränssnitten anpassats upphör avvikelserna.

Ytterligare en avvikelse uppstår som en följd av att företaget rutinmässigt genomför CPA på individuell basis, även i de fall kundrelationerna är att betrakta som transaktionsbaserade (ii). När en kund omklassificeras från standard till strategisk, med därtill associerade sammanflätning av organisatoriska resurser, baseras detta på en bedömning av parametrar som storlek, stabilitet för ordervolymer och priser, marknadssegment och attityd till utveckling. Vissa av dessa aspekter kommer att få en direkt inverkan på de lönsamhetsberäkningar som görs och det kan därmed sägas att redovisningspraktikerna aktivt bidrar till att förändra de organisatoriska gränssnitten. Det ska emellertid framhållas att dessa

⁶⁶ Business Area Director, Packaging Boards, Billerud (2011-03-15), Sales Director, Scandinavia, Billerud (2011-03-29).

⁶⁷ Sales Director, International, Billerud (2011-03-04).

⁶⁸ Sales and Marketing Director, Packaging and Speciality Paper, Sack Solutions, Billerud (2011-03-29).

beräkningar endast utgör en del av en mer helhetlig bedömning och deras påverkanskraft ska därför inte överskattas. Denna typ av avvikelser kommer därför nedan även att belysas utifrån studiens andra arbetshypotes.

Utöver dessa systematiska avvikelser av tillfällig natur förekommer även osystematiska sådana. Dessa uppkommer till följd av att olika produkter tillverkas på samma pappersmaskin, vilket medför beroendeförhållanden mellan produkter. Som ett resultat av att man ständigt strävar efter att utnyttja den tillgängliga maskinkapaciteten till fullo, måste man under särskilda betingelser acceptera låga lönsamhetsnivåer för viss produktion i syfte att behålla tillverkning av mer lönsamma produkter. I förlängningen innebär detta att den beräknade lönsamheten för vissa kunder påverkas av de beställningar som samtidigt görs av andra kunder.

Dessa typer av beroendeförhållanden förekommer i ett flertal produktområden, men är särskilt påtagliga hos PSP:s 'Food and consumer packaging', där samma papperskvaliteter används inom olika slutanvändningsområden. Beroendeförhållanden kan tydligt illustreras av den situation som uppkommer då pappersmaskiner ställs om mellan olika kvaliteter, där de volymer som produceras strax innan och efter sådana omställningar inte håller samma höga standard. Exempelvis kräver förpackningspapper för medicinskt bruk mycket hög och jämn kvalitet, varför sådana in- och utkörningsvolymer inte kan användas för detta ändamål. Istället för att kassera pappret säljs det till tillverkare av förpackningar för mindre krävande applikationer. Samma problematik föreligger med produkter som inte kräver pappersmaskinernas fulla bredd, i vilket fall man försöker samköra beställningar i syfte att minimera spill. Båda dessa exempel illustrerar situationer där tillverkningen av lönsamma produkter är beroende av mindre lönsamma sådana, utan vilka produktionen av de förstnämnda skulle vara svårare att upprätthålla. Kunder till dessa mer lönsamma produkter, som ofta även karakteriseras av hög komplexitet, utgörs vanligtvis av partners eller strategiska kunder med vilka man har ett utvecklat tekniskt samarbete.⁶⁹

Under intervjuerna har framhållits att det huvudsakliga syftet med sådana mindre lönsamma produktionsvolymer är att möjliggöra andra, mer lönsamma affärer. Eftersom man primärt eftersträvar de externa effekterna av försäljningen, kan företaget sägas betrakta kunder till dessa lågmarginalvolymer utifrån ett resonemang med starkt inslag av CV. Det bör även

⁶⁹ Sales and Marketing Director, Packaging and Speciality Paper, Food and Consumer Packaging, Billerud (2011-03-29).

poängteras att avvikelser till följd av beroendeförhållanden produkter emellan kan uppkomma för vilken typ av relation som helst, vilket gör att de i denna mening är osystematiska. Det kan således argumenteras för att väl utvecklade tekniska och organisatoriska gränssnitt i samband med beroendeförhållanden i produktionsprocessen, och därmed kunder emellan, ger upphov till tillfälliga avvikelser. Det blir under dessa omständigheter tydligt hur avvikelser kan förklaras genom att egenskaper hos kundrelationerna får återverkningar för hur lönsamhetsresonemang förs.

Avvikelser som resultat av otillräckliga parametrar i ramverket

Den andra arbetshypotesen som formulerats gör gällande att avvikelser beror på att sambandet mellan kundrelation och lönsamhetsanalys inte fångas på ett korrekt sätt av ramverket och att dess parametrar därmed inte lämpar sig för att förklara valet av analysmetod. Ett underliggande antagande i ramverket synes vara att det föreligger ett enkelt samband mellan integrationsgrad och regelbundenheten hos kunders inköp. Detta skulle i så fall förklara varför det inte anses löna sig att på individuell basis utvärdera kunder med vilka man har transaktionsbaserade relationer, något som ändå sker hos Billerud (*ii* och *iii*). Fallstudien ger vid handen att transaktionella relationer inte med nödvändighet begränsas till spotmarknader, utan även inkluderar kontinuerliga kunder med vilka man inte anpassat organisatoriska eller tekniska gränssnitt i någon större omfattning. Mot bakgrund av redogörelsen ovan kan detta sägas vara fallet för standardkunder inom PSP och PB samt semiregelbundna kunder inom MP. Systematiska avvikelser av detta slag kan således förstås som ett resultat av att ramverket inte synes beakta möjligheten för kontinuerliga relationer utan medföljande anpassningar. Så fort upprepade transaktioner förekommer med en kund, finns det anledning att företa lönsamhetsutvärderingar på individuell nivå och därmed uppkommer avvikelser som i de flesta fall kommer att vara bestående.

Det kan emellertid konstateras att Billerud även för spotkunder kalkylerar lönsamhet på individuell basis, varför man med rätta kan ställa frågan huruvida det finns något egentligt skäl att genomföra kundlönsamhetsanalyser på segment. Särskilt med tanke på den hjälp dagens sofistikerade ekonomisystem och uppföljningsmöjligheter erbjuder, bör det ifrågasättas huruvida segmentbaserad CPA har någon relevans när ramverket tillämpas vid försäljning 'business-to-business'.

Slutsatser

Sammanfattningsvis har fallstudien belyst ett antal olika avvikelser från det av ramverket förutsagda mönstret. Dessa kan indelas i tillfälliga och permanenta, där de förstnämnda vidare

kan karakteriseras som systematiska eller osystematiska. Systematiska avvikelser är förbehållna en given relationstyp, medan osystematiska kan förekomma oberoende av i vilken del av matrisen en kund befinner sig.

De tillfälliga, systematiska avvikelserna kan med utgångspunkt i ramverkets premisser förstås som en följd av att relationen mellan Billerud och kund befinner sig i en transformationsprocess. Avvikelse förknippade med intensifierade relationer, i detta fall en rörelse uppåt i matrisen från förenklande till integrativa, kan med fördel tolkas som ett uttryck för hur redovisningspraktiker aktivt medverkar till att omforma den organisatoriska och affärsmässiga kontext de förekommer i. I viss mån kan ett liknande resonemang appliceras på fall där kundrelationen utvecklas från transaktionsbaserad mot förenklande.

Fallstudien har vidare identifierat tillfälliga, osystematiska avvikelser. Dessa uppstår som en följd av att komplexa beroendeförhållanden som uppkommer i produktionsprocessen i förlängningen även skapar beroenden olika kunder emellan. För att möjliggöra försäljning av komplexa produkter till främst integrativa kunder accepterar Billerud emellanåt lägre lönsamhetsnivåer för den restkapacitet som härvid kan uppstå. Trots att inga sammankopplande relationer kunnat identifieras, kan alltså drag av CV skönjas, oavsett vilken del av matrisen en kund befinner sig i och hur denna i övrigt utvärderas. Dessa avvikelser kan således förklaras genom att egenskaper hos kundrelationerna får återverkningar för hur lönsamhetsresonemang förs. Mot bakgrund av ovanstående resonemang finns därmed starkt stöd för studiens första arbetshypotes såväl vad beträffar tillfälliga, systematiska avvikelser som osystematiska sådana.

Slutligen har även permanenta, systematiska avvikelser identifierats. Dessa tar sig uttryck i att transaktionsbaserade relationsformer utvärderas individuellt snarare än på segmentsbasis utan att en efterföljande organisatorisk anpassning sker, och kan därmed inte förstås utifrån ramverkets parametrar. Ovan har argumenterats för att detta beror på att ramverket i för hög grad förutsätter ett enkelt samband mellan regelbundenhet vad gäller transaktioner och organisatorisk anpassning. Dessutom förefaller försäljning 'business-to-business' generellt ha större användning av individuell än segmentsbaserad uppföljning, något som ramverket inte synes beakta.

Diskussion

De avvikelser som påträffats i föreliggande studie kan på flera sätt relateras till tidigare appliceringar av Lind & Strömstens (2006) ramverk. I fallstudien av Holmen kunde Christner et al (2008) konstatera att vissa nyckelkunder, med vilka förenklade relationer upprätthölls, utvärderades med hjälp av CLV. En förklaring som presenterades gick ut på att denna grupp av kunder ansågs vara presumtiva samarbetspartners som bearbetades i syfte att öka graden av organisatorisk och teknisk anpassning. Parallellen med de strategiska kunder hos Billerud som betraktas som potentiella partners, och som därför utvärderas på längre sikt än vad ramverket föreskriver, är uppenbar. Så som redogjorts för ovan spelar utvärderingsmetoden en central roll i sådana transformationsprocesser och kan i viss mån sägas vara en förutsättning för att en förändring av relationen ska komma till stånd. Därmed kan ett synsätt på utvärderingspraktiker som medskapande (jfr Callon et al 2007, Miller 2001, 2008b, Miller & O'Leary 2007) underlätta förståelsen av dessa tillfälliga, systematiska avvikelser.

Det bör emellertid framhållas att det på denna punkt inte finns någon motsättning mellan detta synsätt och det perspektiv som anammas inom marknadsförings- och ekonomistyrningsdebatterna kring kundlönsamhet (jfr Blattberg & Deighton 1996, Foster & Gupta 1994, Gupta & Lehman 2003, Jain & Singh 2002, Kaplan & Narayanan 2001, Libai et al 2002, Rust et al 2004, Shapiro et al 1987, Smith & Dikolli 1995), även om de fokuserar på olika aspekter av transformationsprocesserna. Medan de sistnämnda syftar till att fördela resurser på ett företagsekonomiskt optimalt sätt, vilket i slutänden sannolikt tar sig uttryck i tekniska och organisatoriska anpassningar, försöker det sociologiska perspektivet förstå de konsekvenser sådana allokeringarbeslut medför.

Forskare med en sociologisk utgångspunkt har ofta fokuserat på hur redovisningspraktiker utnyttjas som verktyg i intern maktkamp och rivalitet (jfr Mouritsen 1997, Vaivio 1999, Cäker & Strömsten 2009). För kundlönsamhetsanalysers vidkommande har Boyce (2000) påvisat hur dessa kan få externa konsekvenser som alienation och utanförskap för kunder som missgynnas av kundlönsamhetsanalysens kriterier. Det bör därför understrykas att fallstudien av Billerud primärt ger stöd åt att kundutvärderingspraktiker verkar i motsatt riktning, dvs att de driver intensifieringen av vissa relationer. Dessutom visar studien att ett betydande inflytande över hur utvärderingar genomförs utövas av den berörda kunden. Under intervjuerna har kundens inställning gentemot Billerud vid upprepade tillfällen utpekats som en central aspekt vid klassificeringen. Kunder tillhörande en lägre kundklass, som vid kapacitetsbrist löper risk att bli nekade försäljning, har därmed till viss mån själva försatt sig i

det läget genom opportunistiskt beteende och de signaler som därigenom förmedlats. Härtill kommer kunder som av konkurrensskäl inte vill involvera sig i närmare samarbeten. Att enbart tala om kundlönsamhetsanalyser som ett cyniskt instrument använt av företag i syfte att utnyttja sina kunder är därmed inte rättvisande. Ett undantag är emellertid de sk 'mix improvement'-rapporter som upprättas, vilka syftar till förbättra sammansättningen av kunder genom att på sikt ersätta de som är minst lönsamma.

Sammankopplade relationer har visat sig mycket svåra att identifiera i de studier som använt ramverket som utgångspunkt (jfr Grundberg & Jarkvist 2009, Lind & Strömsten 2006, Ringström & Svensson 2010). I fallet Billerud verkar orsaken vara att en anpassning av tekniska gränssnitt kräver en föregående anpassning av organisatoriska element, eftersom en nödvändig insyn i varandras produktionsprocesser annars inte uppnås. I Lind och Strömstens studie kunde, precis som i fallet Billerud, konstateras att den typ av lönsamhetstänk som bör användas vid sammankopplade relationer, CV, istället appliceras sporadiskt och inte sällan i kombination med andra utvärderingsmetoder. Ett grundläggande antagande bakom ramverket är att metoden är lämplig att använda i en kontext där övriga analyser troligen skulle ge ett negativt resultat och att fokus därför istället läggs på indirekt nytta, så som kunskap som blir värdefull i andra relationer (jfr Lind & Wedin 2005).

Eftersom CV i grunden fokuserar på aspekter som övriga analysmetoder inte beaktar (jfr dock Epstein et al 2008), utgör ansatsen ett lämpligt komplement till dessa och det är sannolikt därför som den används sporadiskt oberoende av kundrelationers karakteristika. Detta blir särskilt tydligt i ett företag som Billerud, där sammanflätade produktionsprocesser skapar beroendeförhållanden mellan produkter och därigenom även mellan kunder. Svårigheten med att använda CPA eller CLV under sådana omständigheter består i att dessa metoder förutsätter att kunden är ett avgränsbart kalkyleringsobjekt. Fallstudien av Billerud ger vid handen att så inte alltid är fallet och de resultat som genereras blir då missvisande och oanvändbara. Den sporadiska tillämpningen av CV oavsett typ av kundrelation, och att utvärderingsmetoden kan användas som ett komplement till såväl CPA som CLV, gör att en utvidgning av i vilka kontexter analysmetoden anses tillämpbar kan vara befogad.

Paralleller till de permanenta, systematiska avvikelser som identifierats i fallstudien återfinns slutligen i såväl Grundberg & Jarkvists (2009) som Christners et al (2008) studier av Telenor respektive Holmen. I dessa studier kunde transaktionella relationer som utvärderades på individuell basis identifieras. Motsvarande avvikelse förekommer inom Billerud, där spot-,

standard- och semiregelbundna kunder utvärderas individuellt. Då denna typ av avvikelse onekligen återfinns i flera tillämpningar av ramverket, finns det ytterligare skäl att ifrågasätta det samband mellan transaktionsbaserade relationer och segmentsbaserad utvärdering som ramverket förutsäger. I fallet Billerud genereras individuella lönsamhetsrapporter automatiskt, och en segmentsbaserad uppföljning skulle således innebära sämre noggrannhet utan några medföljande fördelar.

Sammanfattning

På senare tid har kundlönsamhet framträtt som en viktig fråga för företags resultatutveckling. Det råder emellertid oenighet forskare emellan om hur utvärdering av kunder bör genomföras, vilket medför en osäkerhet om under vilka betingelser som uppföljningssystem bör utformas på särskilda sätt. Syftet med föreliggande studie har varit att undersöka tillämpningen av kundlönsamhetsanalyser och den roll dessa spelar i den organisatoriska och affärsmässiga kontext de förekommer i. I en fallstudie av Billerud har sambandet mellan kundlönsamhetsanalyser och kundrelationer undersökts utifrån ett teoretiskt ramverk utvecklat av Lind & Strömsten (2006), varvid särskilt fokus har lagts på avvikelser från dess föreskrivna mönster. Studiens resultat indikerar att kundlönsamhetsanalyser kan ha direkt inverkan på tekniska och organisatoriska gränssnitt mellan företag och kund, och därigenom leda till att relationer intensifieras. Det har vidare kunnat påvisas hur de komplexa beroendeförhållanden som uppkommer i företagets produktionsprocesser i förlängningen även skapar beroenden olika kunder emellan, något som får konsekvenser för hur lönsamhetsresonemang förs. Egenskaper hos kundrelationer kan således få återverkningar för tillämpad lönsamhetsutvärdering. Slutligen har avvikelser som svårligen låter sig förklaras utifrån ramverkets parametrar identifierats, vilket indikerar att det finns anledning att ompröva vissa aspekter av detta.

Källförteckning

Litteratur

Bellis-Jones, R. (1989), "Customer profitability analysis", *Management Accounting* [London] **67**(2), 26-28.

Berger, P.D. & Nasr, N.I. (1998), "Customer lifetime value: marketing models and applications", *Journal of Interactive Marketing* **12**(1), 17-30.

Billerud (2010), *Årsredovisning*. Solna: Billerud AB.

Blattberg, R.C. & Deighton, J. (1996), "Manage marketing by the customer equity test", *Harvard Business Review* **74**(4), 136-144.

Blois, K.J. (1999), "Relationships in business-to-business marketing – how is their value assessed?", *Marketing Intelligence and Planning* **17**(2), 91-99.

Boyce, G. (2000), "Valuing customers and loyalty: the rhetoric of customer focus versus the reality of alienation and exclusion of (devalued) customers", *Critical Perspectives on Accounting* **11**(6), 649-689.

Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., Humes, J. & Nahapiet, J. (1980), "The roles of accounting in organizations and society", *Accounting, Organizations and Society* **5**(1), 5–27.

Callon, M., Millo, Y. & Muniesa, F. (2007), *Market devices*. Oxford: Blackwell.

Christner, C.H., Lind, J., Strömsten, T. & Almgren, A. (2008), "Kundstrategier och kundlönsamhetsbedömningar – en studie av Holmen Paper", i Jennergren, P., Lind, J., Schuster, W. & Skogsvik, R. (red.), *Redovisning i fokus*. Malmö: Studenlitteratur, 111-128.

Chua, W.F. (1986), "Radical developments in accounting thought", *The Accounting Review* **LXI**(4), 601-632.

Cäker, M. & Strömsten, T. (2010), "Customer accounting when relationships and networks matter", i Håkansson, H., Kraus, K. & Lind, J. (red.), *Accounting in networks*. New York: Routledge.

Epstein, M.J., Friedl, M. & Yuthas, K. (2008), "Managing customer profitability", *Journal of Accountancy* **206**(6), 54-59.

Foster, G. & Gupta, M. (1994), "Marketing, cost management and management accounting", *Journal of Management Accounting Research* **6**, 43-77.

Grundberg, M. & Jarkvist, J. (2009), Kundrelationer och kundlönsamhetsbedömningar. Examensuppsats, Institutionen for Redovisning och Finansiering, Handelshögskolan i Stockholm.

Guilding, C. & McManus, L. (2002), "The incidence, perceived merit and antecedents of customer accounting: an exploratory note", *Accounting, Organizations and Society* **27**(1/2), 45–59.

Gupta, S. & Lehmann, D.R. (2003), "Customers as assets", *Journal of Interactive Marketing* **17**(1), 9-24.

Gupta, S., Lehmann, D.R. & Stuart, J.A. (2002), "Valuing customers", Working paper, Columbia University, New York, NY.

Helgesen, Ø. (2007), "Customer accounting and customer profitability analysis for the order handling industry – a managerial accounting approach", *Industrial Marketing Management* **36**, 757-769.

Hines, R.D. (1988), "Financial accounting: in communicating reality, we construct reality", *Accounting, Organizations and Society* **13**(3), 251–261.

Hogan, J.E., Lemon, K.N. & Rust, R.T. (2002), "Customer equity management: Charting new directions for the future of marketing", *Journal of Service Research* **5**(1), 4-12.

Hopper, T. & Powell, A. (1985), "Making sense of research into the organizational and social aspects of management accounting: A review of its underlying assumptions [1]", *Journal of Management Studies* **22**(5), 429-465.

Håkansson, H. & Waluszewski, A. (2002), *Managing technological development: IKEA, the environment and technology*. London: Routledge.

Jain, D. & Singh, S.S. (2002), "Customer lifetime value research in marketing: a review and future directions", *Journal of Interactive Marketing* **16**(2), 34-46.

Kaplan, R.S. (1989), "Kanthal (A)", *Harvard Business School Case*, 9-190-002.

- Kaplan, R.S. & Atkinson, A.A. (1998), *Advanced management accounting*. Upper Saddle River, New Jersey: Prentice Hall. Third edition.
- Kaplan, R.S. & Narayanan, V.G. (2001), "Measuring and managing customer profitability", *Journal of Cost Management* (September/October), 5-15.
- Kumar, V. & George, M. (2007), "Measuring and maximizing customer equity: a critical analysis", *Journal of the Academy of Marketing Science* **35**(2), 157-171.
- Libai, B., Narayandas, D. & Humby, C. (2002), "Toward an individual customer profitability model: A segment-based approach", *Journal of Service Research* **5**(1), 69-76.
- Lind, J. & Strömsten, T. (2006), "When do firms use different types of customer accounting?", *Journal of Business Research* **59**(12), 1257-1266.
- Lind, J. & Wedin, T. (2005), "Interorganizational resource interfaces and the use of customer accounting", Paper published at the 21st IMP-conference, Rotterdam, Netherlands, 2005.
- Lukka, K. & Modell, S. (2010), "Validation in interpretive management accounting research", *Accounting, Organizations and Society* **35**(4), 462-477.
- Malmi, T., Raulas, M., Gudergan, S. & Sehm, J. (2004), "An empirical study on customer profitability accounting, customer strategies and corporate performance", Paper presented at the EAA Conference, Prague, April 2004.
- Miller, P. (2001), "Governing by numbers: why calculative practices matter", *Social Research* **68**(2), 379-396.
- Miller, P. (2008a), "Calculating economic life", *Journal of Cultural Economy* **1**(1), 51-64.
- Miller, P. (2008b), "Figuring out organizations", Paper for presentation at Nobel Symposium 'Foundations of Organization', Grand Hotel Saltsjöbaden, Sweden, 28-30 August 2008.
- Miller, P. & O'Leary, T. (2007), "Mediating instruments and making markets: capital budgeting, science and the economy", *Accounting, Organizations and Society* **32**(7-8), 701-734.
- Mouritsen, J. (1997). "Marginalizing the customer: customer orientation, quality and accounting performance", *Scandinavian Journal of Management* **13**(1), 5-18.

- Mulhern, F.J. (1999), "Customer profitability analysis: measurement, concentration, and research directions", *Journal of Interactive Marketing* **13**(1), 25-40.
- Otley, D.T. (1980), "The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis", *Accounting, Organizations and Society* **5**(4), 413-428.
- Quain, W.J. (1992), "Analyzing sales-mix profitability", *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly* **33**(2), 56-62.
- Reinartz, W.J. & Kumar, V. (2003), "The impact of customer relationship characteristics on profitable lifetime duration", *The Journal of Marketing* **67**(1), 77-99.
- Ringström, E. & Svensson, E. (2010), Kundrelationer och kundlönsamhet: En fallstudie av ett modeföretag. Examensuppsats, Institutionen för Redovisning och Finansiering, Handelshögskolan i Stockholm.
- Roberts, J. & Scapens, R. (1985), "Accounting systems and systems of accountability – understanding accounting practises in their organizational contexts", *Accounting, Organizations and Society* **10**(4), 443-456.
- Rust, R.T., Lemon, K.N. & Zeithaml, V.A. (2004), "Return on marketing: using customer equity to focus marketing strategy", *The Journal of Marketing* **68**(1), 109-127.
- Ryan, B., Scapens, R.W. & Theobald, M.T. (2002), *Research methods and methodology in finance and accounting*. London: Thomson Learning EMEA.
- Shapiro, B.P., Rangan, V.K., Moriarty, R.T. & Ross, E.B. (1987), "Manage customers for profits (not just sales)" *Harvard Business Review* **65**(5), 101-108.
- Smith, M. & Dikolli, S. (1995), "Customer profitability analysis: an activity-based costing approach", *Managerial Auditing Journal* **10**(7), 3-7.
- Vaivio, J. (1999), "Examining 'the quantified customer'", *Accounting, Organization and Society* **24**(8), 689-715.
- Ward, K. (1992), "Accounting for marketing strategies", i Drury, C. (red), *Management accounting handbook*. Oxford, England: Butterworth-Heinemann, 154–172.
- Waterhouse, J.H. & Thiessen, P. (1978), "A contingency framework for management accounting systems research", *Accounting, Organizations and Society* **3**(1), 65-76.

Intervjuer

Sales Director, International, Billerud. Solna (2011-03-04).

Business Area Director, Packaging Boards, Billerud. Telefonintervju (2011-03-15).

Sales Director, Scandinavia, Billerud. Solna (2011-03-29).

Sales and Marketing Director, Packaging and Speciality Paper, Sack Solutions, Billerud. Solna (2011-03-29).

Sales and Marketing Director, Packaging and Speciality Paper, Food and Consumer Packaging, Billerud. Solna (2011-03-29).

Sales and Marketing Director, Packaging Boards, Fluting, Billerud. Telefonintervju (2011-03-29).

Business Area Director, Market Pulp, Billerud. Solna (2011-04-12).

Business Area Controller, Billerud. Telefonintervju (2011-04-18).

Frågemall för intervjuer

Efter en inledande intervju med en av Billeruds säljchefer formulerades ett antal frågor till de kommande intervjuerna. Dessa frågor, återgivna nedan, har utgjort utgångspunkten för efterföljande intervjuer, men fokus har skiftat beroende på den intervjuades position i företaget. Intervjupersonerna har ombetts att exemplifiera och konkretisera sina svar i den mån det varit möjligt.

Relationer inom värdekedjan

- På vilket sätt skiljer sig Billeruds relationer till och arbete mot kundgruppen förpackare jämfört med konverterare?
- På vilket sätt skiljer sig Billeruds relationer till och arbete mot varumärkesägare jämfört med konverterare?
- Vilka delar av värdekedjan är mest lönsamma att betjäna?

Produktslag och lönsamhet

- Hur många kunder har ditt affärsområde totalt sett, respektive inom varje produktslag?
- Hur har man beräknat produktslagens olika lönsamhet?

Kundklass och lönsamhet

- Hur många kunder finns det inom respektive kundklass?
- Hur stor del av omsättningen bidrar respektive kundklass med?
- Hur har man beräknat kundklassernas olika lönsamhet? Är partner alltid lönsammare än strategic osv?
- Vad kännetecknar de olika kundklasserna?
- Finns det underkategorier eller typiska drag inom klasserna (baserat exempelvis på typ av samarbete)?
- Hur ser kontakten mellan Billerud och kund ut i de olika klasserna? Vilka funktioner hos Billerud respektive hos kund är inblandade?
- Är indelningen i dessa fyra kategorier rimlig/användbar?
- Angående omklassificering av kunder mellan olika kundklasser: kan du ge ett exempel på hur och varför detta görs? Vem initierar i så fall detta?

Lönsamhetsutveckling och disparens

- Hur stora skillnader med avseende på lönsamhet förekommer i dagsläget mellan de minst respektive mest lönsamma kunderna?
- Vad gör Billerud om ni märker att en kund börjar generera sämre lönsamhet?

Försäljning och orderprocess

- Hur ser Billeruds säljorganisation ut? Vilka kriterier är den uppdelad efter?
- Hur skiljer sig orderprocessen mellan olika kunder? I vilken utsträckning används 'Billerud on Demand' (BonD), eller föregående system, av kunderna själva?
- Hur går det till när Billerud värvar kunder? Kontaktar kunden Billerud eller tvärtom?

Kunders utvecklingspotential

- Hur skulle du definiera utvecklingspotential hos en kund?
- Hur och vem på Billerud avgör om en kund har utvecklingspotential?
- Upplevs det som begränsande att EBIT/maskintimme används som standardmått på lönsamhet? Gör detta det svårare att upptäcka utvecklingspotential hos kunder?

Produktutveckling

- Hur sker produktutveckling inom Billerud? Är 'Sack Lab', 'TCV', 'Box Lab' och 'Fresh Services' integrerade delar av detta eller finns det en separat FoU-avdelning?
- Om produktutveckling sker på direkt förfrågan av en kund, hur ser betalningsmodellen och kostnadsfördelningen ut?

Investeringar

- Hur resoneras det kring kapacitetsutökande investeringar? Utfästelser om ökad orderkvantitet från vissa kunder?