

SNF RAPPORT NR. 15/04

Regnskapsrådgivere for småbedrifter: Kritisk kompetanse for profesjonsutvikling

av

Jørgen Lund

SNF prosjekt nr. 6300: "Økt verdiskapning i SMB-sektoren: Styrking av påvirkningen fra autoriserte regnskapsførere"

Prosjektet er finansiert av Norges forskningsråd, Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF), Abacus Regnskap, Frostad og Skyrud AS, Mjøs Regnskap AS, AS Møre Rekneskap, Regnskapspartner Tønsberg AS, Spjelkavik Regnskapskontor AS, Tveit Regnskap, Visma Services Norge AS og Økonomihuset Regnskap AS

**SAMFUNNS- OG NÆRINGSLIVSFORSKNING AS
BERGEN, SEPTEMBER 2004**

© Dette eksemplar er fremstilt etter avtale med KOPINOR, Stenergate 1, 0050 Oslo. Ytterligere eksemplarfremstilling uten avtale og i strid med åndsverkloven er straffbart og kan medføre erstatningsansvar.

ISBN 82-491-0327-0
ISSN 0803-4036

SAMMENDRAG

For mange småbedrifter er den eksterne regnskapsføreren og regnskapsrådgiveren en særdeles viktig kilde til råd om lønnsomhet, og de facto bedre lønnsomhet. Gjennom seks case-analyser av samhandlingen mellom dyktige regnskapsførere/-rådgivere og deres småbedriftskunder, analyserer rapporten de betingelsene som disse aktørene må utvikle sammen for at kundebedriften av regnskapsrådgiveren skal få tilgang til og utnytte kunnskaper som kan anvendes til verdiskaping og lønnsomhetsrettede tiltak. ”Tilgang til kunnskap” er i seg selv en krevende prosess, hvor ny kunnskap må anerkjennes som verdifull for å bli innlemmet i småbedriftens kunnskapsforråd. Case-analysene av ”best practice” viser at i de tilfellene der regnskapsfører/-rådgiver bidrar til bedre verdiskaping og lønnsomhet for småbedriftskunden, klarer de å bygge gode samhandlingsrom for informasjonsutveksling, erfaringsdeling og kunnskapsutvikling.

REGNSKAPSRÅDGIVERE FOR SMÅBEDRIFTER: KRITISK KOMPETANSE FOR PROFESJONSUTVIKLING	I
FORORD	V
KAPITTEL I. INNLEDNING.....	1
<i>Bakgrunn</i>	<i>1</i>
<i>Formålet med rapporten.....</i>	<i>2</i>
<i>Data og metode.....</i>	<i>3</i>
<i>Problemstilling</i>	<i>4</i>
KAPITTEL II. BETINGELSER FOR Å UTVIKLE RÅDGIVNING SOM TJENESTETILBUD I REGNSKAPSBYRÅET.....	6
<i>Teoretisk perspektiv: Betingelser for å utvikle nye rådgivningsrettede kunnskaper i regnskapsbyrået</i>	<i>7</i>
<i>Caseanalyse.....</i>	<i>9</i>
<i>Konklusjon.....</i>	<i>13</i>
KAPITTEL III. BETINGELSER FOR AT REGNSKAPSRÅDGIVNING BIDRAR TIL LØNNSOMHETSUTVIKLING I SMÅBEDRIFTER.....	15
<i>Innledning.....</i>	<i>15</i>
<i>Teoretisk perspektiv: Bedriften som en dynamisk kunnskapsproduserende enhet.....</i>	<i>17</i>
<i>Småbedriftenes kunnskapsbehov og kravene til ekstern kunnskapsleverandør</i>	<i>19</i>
<i>Betingelser for utvikling av økonomisk relatert kunnskapskapital i småbedrifter.....</i>	<i>20</i>
<i>Regnskapsrådgiverens utfordringer: Absorptive capacity, Knowledge Assets, SECI-process, Ba (Nonaka, 1999, 2000).....</i>	<i>21</i>
<i>Caseanalysene: Seks case.....</i>	<i>25</i>
<i>Case 1.....</i>	<i>27</i>
<i>Case 2.....</i>	<i>31</i>
<i>Case 3.....</i>	<i>33</i>
<i>Case 4.....</i>	<i>36</i>
<i>Case 5.....</i>	<i>41</i>
<i>Case 6.....</i>	<i>46</i>
KAPITTEL IV. BETYDNINGEN AV Å BEDRIVE ØKONOMISK RÅDGIVNING I EN TETT RELASJONSPROSESS MED KUNDEN	52
<i>Caseanalysene: Hva er det i rådgivningen som skaper økt og målbar lønnsomhet for kunden?</i>	<i>53</i>
<i>Rådgivning som en miks av verdiskapende rådgivning og konkret målbar rådgivning</i>	<i>55</i>
<i>Krav til regnskapsrådgiverens kompetanse og byråets evne til å generere nye kunnskaper.....</i>	<i>55</i>
<i>Oppsummering</i>	<i>58</i>
KAPITTEL V. PRAKTISKE IMPLIKASJONER FOR REGNSKAPSBYRÅER.....	59
VEDLEGG 1: KUNDECASENE VURDERT I FORHOLD TIL KUNDENS INTERESSE OG MOTTAKELIGHET FOR ØKONOMISK RÅDGIVNING OG ØKONOMIRELATERTE KUNNSKAPER.....	61
REFERANSER.....	66

Forord

Rapporten er resultatet av et delprosjekt under prosjektprogrammet ”Enhanced Value Creation in the SME sector: Strengthening the impact of Authorised Accountants” ved Samfunns- og næringslivsforskning AS i Bergen, finansiert av Norges forskningsråd som et 3-årig prosjekt for brukermedvirkning. Utvalgte regnskapsbyråer i Norge har fulgt forskningsprosessen, deltatt i drøftinger av planer og resultater, og betalt en egenandel for medvirkningen. I tillegg har Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF) ved Servicekontoret vært en aktiv samarbeidspartner og bidragsyter gjennom hele prosjektet. Prosjektet er ledet av professor Paul Gooderham ved Norges Handelshøyskole. Han har vært veileder for det foreliggende delprosjektet/rapporten, og gitt verdifulle kommentarer og støtte. For øvrig tar forfatteren – Jørgen Lund – det fulle og hele ansvaret for riktigheten av de opplysninger som er innsamlet og bearbeidet i denne rapporten.

Jørgen Lund

Kapittel I. Innledning

Bakgrunn

Undersøkelser i regnskapsbransjen (Tobiassen og Gooderham, 2002) viser at bare en liten andel (ca. 10%) av regnskapsbyråene i Norge har en vesentlig del av omsetningen (ca 25% eller mer) fra salg av rådgivningstjenester. Undersøkelsene tyder dessuten på at det ikke er nevneverdig endring i dette bildet.

For NARF og ledende aktører i bransjen har det i lengre tid vært satt et tydelig fokus på nødvendigheten av å omstille regnskapsbransjen mot en sterkere rådgivningsbasert tjenesteyting. Nye regnskapsprogrammer og ny teknologi gir store rasjonaliseringsmuligheter og presser prisene på standard bokføring. Samtidig er det behov for en sterkere regnskapsbasert rådgivning hos regnskapsbyråenes småbedriftskunder.

En undersøkelse i 1999 av et utvalg småbedrifter (Gooderham og Nordhaug, 2000) viser at i overkant av 1/3 av de spurte har fra middels til stort behov for å kjøpe rådgivningstjenester fra regnskapsbyrået. Vi kan dessuten anta at mange småbedrifter, som følge av dårlige økonomikunnskaper i bedriften og mangelfull rådgivning undervurderer lønnsomhetsmulighetene gjennom kjøp av mer regnskapsbasert, økonomisk rådgivning.

Casestudier analysert i den foreliggende rapporten indikerer at mange småbedrifter oppdager lønnsomheten i kjøp av økonomisk rådgivning når regnskapsfører evner å benytte regnskapsanalyse til å vise og forklare kunden hva som kan gjøres av konkrete tiltak for å bedre økonomien hos kunden.

Vi kan derfor anta at behovet for kjøp av rådgivningstjenester ligger høyere enn det uttrykte, når småbedrifter spørres. En del muligheter som rådgivningen kan bidra med, krever, som vi senere skal se, spesiell kompetanse og innsats fra regnskapsrådgiveren.

Det kan bety at det er en vesentlig "mismatch" mellom småbedrifters behov for å kjøpe rådgivningstjenester og regnskapsbransjens evne til å tilby kunderelevant rådgivning. Mange regnskapsførere trenger antagelig kompetanseutvikling i regnskapsrådgivning. Samtidig er det

lite som tyder på at det er andre aktører (revisorer, banker, konsulenter) som fyller gapet mellom det antatte rådgivingsbehovet og –tilbudet. Av ”eksterne” tilbydere innen regnskapsføring og økonomisk rådgivning, ser det ut til å være regnskapsføreren, i kraft av regnskapskompetansen, nær og langvarig kundekontakt, som har det største potensialet til å fylle dette rådgivningsgapet. Men som Nordhaug, Døving og Gooderham (2003) viser, har regnskapsbransjen de senere årene i liten grad utnyttet dette potensialet til å skape et fortrinn for salg av rådgivningstjenester. Svært mange småbedrifter som kjøper regnskapstjenester vet dessuten fortsatt ikke at regnskapsføreren i mange tilfeller har meget gode forutsetninger for å yte slike tjenester (Gooderham, P.N. og Nordhaug, O., 2000).

Formålet med rapporten

Økonomikunnskaper er for mange småbedrifter en viktig del av den kunnskapskapitalen de trenger å anskaffe fra eksterne kilder, og som vil kunne gi dem et konkurransefortrinn, dersom de klarer å utnytte kunnskapen. Mangel på slike kunnskaper vil kunne svekke lønnsomhetsstyringen, og hindre bedriftene i å lære av og korrigere handlinger som har økonomiske konsekvenser. For mange småbedrifter representerer derfor regnskapsrådgiveren en aktuell kilde å hente økonomirelaterte kunnskaper fra.

Rapporten analyserer ulike betingelser som må være til stede for at byrået skal utvikle rådgivningstjenester, og de relasjonsfaktorene mellom regnskapsrådgiver og kunde som bidrar til at kundebedriften utvikler og forvalter kunnskap om lønnsomhet.

Utgangspunktet er –

- en analyse av ett byrå som jobber aktivt med omstilling mot en sterkere rådgivningsbasert virksomhet, og
- seks utvalgte studier av samspillet mellom regnskapsrådgiver og kundebedrift – såkalte ”best practice” – der regnskapsrådgiveren bidrar godt til verdiskaping og økt lønnsomhet for kundebedriften, slik kunden ser det.

Data og metode

Seks casestudier er gjennomført som ”ikke-deltakende” observasjon i reelle kundemøter, der regnskapsrådgiver og kunde har avtalt møte for å gjennomgå perioderegnskap og drøfte aktuelle tiltak knyttet til lønnsomhet og verdiskaping. I alle casene bidrar (med unntak av case 3, som omhandler en ny potensiell kunde) regnskapsrådgiveren, i følge kunden, til vesentlig forbedrete økonomiske prestasjoner i kundebedriften.

Kundebedriftene ble valgt etter anbefaling fra den enkelte regnskapsrådgiveren. Valgene ble gjort ut fra to hensyn: Fordi det passet på det aktuelle tidspunktet, og fordi disse bedriftene illustrerte godt den måten regnskapsrådgiveren jobber på for å bidra til verdiskaping og lønnsomhetsutvikling sammen med kunden. Alt tyder på at vi har å gjøre med helt vanlige småbedrifter.

Med ikke-deltakende observasjon menes at observasjonen fant sted uten at observatøren hadde noen aktiv rolle i møtet eller deltok med noen som helst spørsmål eller annen form for innblanding i møtet. Observatøren konsentrerte seg utelukkende om å observere og notere fra møtet. I praksis dreide det seg om å lytte til og notere ned mest mulig av det som ble sagt mellom regnskapsrådgiver og kunde, samt notere ned den samhandlingsformen møtet bar preg av (kroppsspråk, bruk av følelser og humor, kommunikasjons- og samhandlingsstiler, graden av engasjement og aktivitet hos begge, dialogformen).

Konsekvensen av å anvende denne metoden er at strukturen i case-analysene ikke dikteres av forskeren. Derfor har case-fremstillingene ulik form og lengde

Hvert møte varte i minst 2 timer. Case 4 ble etterfulgt av telefonsamtaler med kunden av regnskapsrådgiveren og regnskapsrådgiveren for å kvalifisere sentrale punkter i de notatene som ble gjort. I case 5 og 6 ble regnskapsrådgiveren fulgt opp med tilleggsspørsmål etter kundemøtet.

Utvalget av regnskapsrådgivere og byråer kom for 3 av de 6 som resultat av en ”etterlysning” etter aktive og rådgivningsorienterte byråer på NARFs hjemmeside. Resten (3) ble valgt ut gjennom NARFs kontaktnettverk (dvs. blant medlemmene). Utvalget av kunder og aktuelle kundemøter for observasjon skjedde etter drøftelse med den aktuelle regnskapsrådgiveren. I

alle de seks casene ble kundene av regnskapsrådgiveren kort orientert om den planlagte observasjonen og hva dette skulle brukes til (vise praktiske eksempler på lønnsomhetsrettet samhandling mellom regnskapsrådgiver og kunde). Alle var umiddelbart positive til å stille opp på dette. De kunderelasjonene som ble observert hadde eksistert fra 1 – 3 år med unntak av case 3, som representerer møte med potensielle kunder.

Observasjonene fant sted i løpet av de to siste månedene i 2003 og de fire første månedene i 2004.

I tillegg til casestudiene ble det gjennomført strukturerte intervjuer - hovedsakelig med åpne spørsmål - med lederne av de 6 ”best practice” regnskapsbyråene og kontrollintervjuer med ledere av 2 mer tradisjonelle regnskapsbyråer – i alt 8 intervjuer. Disse ble enten gjennomført som telefonintervjuer eller ansikt-til-ansikt. Hensikten var å finne særpreget i måten å jobbe på i ”best practice” sammenliknet med mer tradisjonelle byråer. Av de 8 kontaktede byråene, er i alt 5 beskrevet i rapporten. 3 av byråene lyktes det ikke å få til kundemøter med. I ett av tilfellene ønsket ikke kunden det – i de to andre tilfellene, lyktes det ikke å finne egnete tidspunkter som passet.

Problemstilling

De foregående skisserte betingelsene for å utvikle rådgivningstjenester og gjennomføre vellykket rådgivning, reiser to grunnleggende problemstillinger:

1. Hva er betingelsene for at det tradisjonelle regnskapsbyrået skal kunne omstille seg til å bedrive mer rådgivning? Underforstått: Hva er betingelsene for at byråets medarbeidere skal kunne tilegne seg nye kunnskaper og anvende disse til nye kommersielle tjenester (teorien om Absorptive Capacity, Cohen & Levinthal, 1990; kognitiv teori, Parsons & Shils, 1962)
2. Hva er betingelsene for at det rådgivningsorienterte regnskapsbyrået vil evne å bedrive vellykket, lønnsomhetsutviklende rådgivning sammen med sine kunder? (teori om A firm as a Knowledge-creating entity, Nonaka, 2000). Denne problemstillingen kan splittes opp i to:

- a. Betingelsene for at kunder som er opptatt av økonomi, og etterspør økonomisk rådgivning blir fornøyd (kunder som etterspør økonomisk informasjon som styrings- og beslutningsverktøy), og
- b. Betingelser for at kunder som først og fremst er opptatt av å drive sin forretning (vare- og tjenestefokus), og som både mangler kunnskaper om og viser liten interesse for regnskap og økonomi (regnskap som et nødvendig onde), endrer innstilling og blir aktive i den lønnsomhetsrettede samhandlingen med rådgiveren.

I det første kapitlet drøfter vi problemstilling 1. I neste kapittel drøfter vi problemstilling 2. (2a og 2b).

Kapittel II. Betingelser for å utvikle rådgivning som tjenestetilbud i regnskapsbyrået

I dette kapittelet drøftes betingelsene for å utvikle rådgivningskompetansen og –tjenester i regnskapsbyråer. Intervjuer og samtaler med ledere i ulike byråer viser at en omstilling mot sterkere kompetanse og tjenesteyting i rådgivning kan være mer krevende enn mange med et følt omstillingsbehov forestiller seg.

Kapitlet drøfter ulike utfordringer på ulike nivåer for byråer som søker omstilling mot mer rådgivningsvirksomhet, og dreier seg om:

- Læring av nye rådgivningskunnskaper og faglige ferdigheter
- Endring av holdninger og innstillinger til kunderettet samarbeid
- Utviklingen av en profesjonell samhandlingsrolle med kunden
- Endring av bedriftskulturen og systemer for kunnskapsdeling internt i byrået
- En sterkere kunde-/markedsorientering i byrået, og styrket evne til å fange opp ny informasjon i omgivelsene og bearbeide denne til ny anvendbar kunnskap for byrået.

I en undersøkelse av norske regnskapsbyråer (Nordhaug, Døving og Gooderham, 2003), er andelen byråer med 25% eller mer av omsetningen fra rådgivning, begrenset til 10% av byråene i bransjen. Hele 66% har 10% eller mindre av omsetningen fra rådgivning. Undersøkelsen viser dessuten at antall rådgivningstjenester som tilbys først og fremst er positivt korrelert med andel av staben med høyere utdanning, størrelsen på byrået (antall årsverk), og byråets formulerte personalpolitikk.

Samtidig ser vi at andelen av staben som har autorisasjon som regnskapsførere er negativt korrelert med bredden i det tjenestespektrum som byrået tilbyr – dvs. jo mer rådgivningsorientert byrået fremstår i sin tjenesteyting, desto mindre andel av personalet har autorisasjon som regnskapsførere.

Det kan derfor synes som om det er faktorer i selve profesjonen som autorisert regnskapsfører, og den bedriftskulturen som denne profesjonen gir opphav til, som virker

hindrende for byrået for å omstille seg mer mot rådgivning, og samlet sett bransjens evne til å omstille seg.

Teoretisk perspektiv: Betingelser for å utvikle nye rådgivningsrettede kunnskaper i regnskapsbyrået

En mulig forklaring på dette kan søkes i kognitiv teori (Parsons & Shils, 1962) og i teori om bedriften som en kunnskapsproduserende enhet (Cohen & Levinthal, 1990; Nonaka, 1999, 2000; Van den Bosch, Vollender, de Boer 1999).

Evnen til kunnskapstilegnelse (Absorptive Capacity, Cohen & Levinthal, 1990) og evnen til å verdsette ny kunnskap (Appreciative Mode, Parsons & Shils, 1962) kan være sentrale forklaringsdeterminanter. Med ”kunnskapstilegnelse” forstås bedriftens evne til å anerkjenne verdien av ny, ytre kunnskap, ta den i bruk og anvende den til nye kommersielle formål. Iflg Cohen & Levinthal (1990) er en bedrifts kunnskapstilegnelse direkte forbundet med tidligere etablert kunnskap i bedriften (prior related knowledge). Eksisterende kunnskap virker selekterende på muligheten for å fange opp ny kunnskap. Jo bredere kunnskapsbasen i bedriften er, desto større sjanse er det for at bedriften i følge Cohen & Levinthal vil fange opp ny kommersialiserbar kunnskap på et bredere spekter av muligheter. I tillegg blir kunnskapstilegnelsen i mange tilfeller ”regulert” av såkalte ”portvoktere” (gatekeepers – Cohen & Levinthal, 1990) – dvs. nøkkelpersoner som fanger opp og filtrerer informasjon fra omgivelsene og videreformidler denne internt i en bearbeidet form tilpasset behovene i bedriften.

I følge Parsons & Shils (1962) må informasjonens betydning for behovstilfredsstillelsen oppdages eller sees av aktøren før den anses som relevant å ta i bruk – dvs. aktøren må kunne relatere den til eksisterende kunnskaper og problemer. Det skjer i selve kognisjonen en form for selektering av informasjon i forhold til grad av relevans for eksisterende kunnskap, og dens betydning for visse problemer hos aktøren. I følge Parsons & Shils (1962) befinner aktøren seg i et ”verdsettingsmodus” i forhold til ny informasjon/kognisjon (Appreciative Mode), som avgjør om informasjon tas i videre bruk eller forkastes. Om, hvordan og i hvilken grad ny informasjon tas i bruk, vil ifølge Parsons & Shils avhenge av The Moral Mode – dvs. hvordan nye aktuelle handlinger passer inn i etablerte handlingssystemer/atferd og i det

sosiale systemet som aktøren er en del av. I ”The Moral Mode” styres aktøren av såkalt ”normative behavior”.

Oppsummeringsvis kan vi derfor si at både den eksisterende kunnskapsbasen og bredden i denne, og den eksisterende kulturen (interne normative faktorer) vil være viktige determinanter for en bedrifts evne til å fange opp ny kunnskap, verdsette den og anvende den for nye kommersielle formål.

I forhold til profesjonen som autorisert regnskapsfører vil rådgivning på mange måter være å anse som en ny profesjon eller i det minste en vesentlig profesjonsutvikling i forhold til regnskapsføring. Autorisert regnskapsføring er primært drevet av regnskapsloven og kravene til kvalitet og kontroll av regnskapet og regnskapsføringen. Kunnskapstilegnelsen i byrået vil i hovedsak drives av disse eller relaterte faktorer. Det er med andre ord det offentliges regler for akseptabel regnskapsføring som er de viktigste driverne for et regnskapsbyrå som leverer regnskapstjenester for sine kunder. Det stiller videre praktiske krav til kompetanse i byrået, oppdatering av kunnskaper, og rutiner for dokumentasjon, kvalitetssikring og kontroll. Hovedfokuset hos den tradisjonelle regnskapsføreren vil være rettet mot disse faktorene, og mot myndighetskravene. Kunden og kundens behov er i utgangspunktet underordnet disse faktorene.

Det kan følgelig antas at et byrå der flertallet av nøkkelpersonalet er autoriserte (dvs. har kun autorisasjonsspesifikk utdanning), kan mangle en bred nok kunnskapsstruktur til å kunne fange opp andre signaler og tilegne seg nye kunnskaper, som ikke er direkte relevante for utøvelsen av autorisasjonsfunksjonen. Muligheten for å drive offensivt med rådgivning blir rett og slett utelukket (locked out) som følge av at byråets ”Absorptive Capacity” for ensidig knytter seg til det å utøve og opprettholde autorisasjonen. Kundens mulige rådgivningsbehov blir for eksempel ikke fanget opp fordi disse behovsignalene i liten grad vil relatere seg til de mer formaltekniske kravene til regnskapsføring og regnskapsrapportering, som de offentlige skatte-, lignings- og kontrollmyndighetene stiller.

Det kan derfor synes som om et byrå der flertallet av nøkkelpersonalet er autoriserte regnskapsførere, mangler en bred nok kunnskapsstruktur til å fange opp ny informasjon som ikke er direkte relaterbar til utøvelsen av autorisasjonsfunksjonen. Det kan forklare hvorfor

antallet autoriserte regnskapsførere i et byrå er negativt korrelert med rådgivningens andel av omsetningen i byrået (Nordhaug, Døving og Gooderham, 2003).

Evnen til å ta i bruk ny kunnskap (kundebehov), handler derfor både om evnen til å se/fange opp ny informasjon, evnen til å oppdage/se nytten og anvendelsespotensialet av ny kunnskap, og kunnskapens tilpasning til eksisterende kunnskap og de holdninger (verdier og normer) som råder i det sosiale systemet. Man kan derfor oppdage ny kunnskap og for så vidt anerkjenne verdien av den uten at den tas i bruk, fordi den ikke passer inn i personens eller organisasjonens eksisterende atferdsmønster og holdninger. Gapet kan være så stort at ny kunnskap ikke blir anvendt.

Rådgiveren vil ha kunden og kundens behov i fokus – eller vil med andre ord være ledet av en helt annen type orientering enn regnskapsføreren. Kundens, de ulike kundenes og potensielle kunders behov vil langt på vei reflektere den aktuelle kunnskapsbasen som rådgiveren vil se seg tjent med å bygge opp. Rådgiverens kunnskapstilegnelse vil derfor drives av kunde-/markedsbehov på en helt annen måte enn for den autoriserte regnskapsføreren.

Vi kan derfor anta at et regnskapsbyrå som har hovedfokus på levering av vanlige, standardiserte regnskapstjenester (årsoppgjør og lønn), må gjennomgå en betydelig omstilling med hensyn til endring av eksisterende kunnskapsbase og kunnskapsorientering, og bedriftskultur for å bedrive rådgivning.

Når mange regnskapsbyråer i dag tilsynelatende jobber for å omstille seg mot rådgivning (Nordhaug, Døving og Gooderham, 2003), kan vi derfor anta at de særlig utfordres av disse faktorene – kunnskapsbase/kunnskapsorientering og intern kultur. *På mange måter kan utfordringen ses på som å utvikle en ny profesjon i regnskapsrådgivning.*

Et case kan bidra til å belyse dette:

Caseanalyse

Regnskapsbyrået, som i norsk målestokk er et forholdsvis stort byrå, ligger i Østlandsområdet. Tjenestetilbudet består i hovedsak av standard regnskapsføring (inklusive fullt årsoppgjør) og lønn. Byrået har investert mye i en omfattende IT-plattform og ditto kompetanse som kan betjene kundene på en ASP-løsning. Som ledd i en mest mulig kostnadseffektiv produksjon

av standardiserte tjenester, har byrået valgt en funksjonsorganisering basert på klare skiller mellom 3 funksjonsområder: Regnskapsføring og lønn, IT drift og logistikk, og innhenting av relevant ekstern faginformasjon. Regnskapsføringen er igjen teamorganisert og samler de fleste medarbeiderne.

IT-plattformen skal gjøre det interessant for eksisterende og nye kunder å ”outsource” hele regnskapsarbeidet til byrået, som vil sikre kvalitet på og kostnadseffektiv drift av regnskapet og regnskapsrelaterte tjenester. Samtidig som byrået har denne offensiven i markedet og markerer seg proaktivt overfor eksisterende og potensielle kunder, er byrået forholdsvis tradisjonelt i sin kunnskapsbase og kunnskapsorientering (bedriftskultur). Rådgivningens andel av omsetningen er ca 10%. Bare om lag 10% av byråene i bransjen har som nevnt en andel på 25% eller mer av omsetningen fra rådgivning (Nordhaug, Døving og Gooderham, 2003).

Av totalt 23 medarbeidere i byrået har ca 10 personer utdanning på maksimalt videregående skoles nivå, og er å regne som praktiske regnskapsarbeidere eller driftere av regnskapsføringsrutiner. Totalt 11 personer tilfredsstiller kravene til autorisasjon som regnskapsfører (utdanning og praksis). Av disse tilfredsstiller 6 personer minimumskravene til autorisasjon, mens 5 personer har utdanning på diplomøkonom-nivå og 2 av disse har tilleggsutdanning i revisjon. De fleste med høy utdanning har forholdsvis kort ”fartstid” i byrået og bransjen, og er under 35 år.

I følge byråets leder er det om lag 7 personer som har tilfredsstillende modenhet for å bedrive kunderettet rådgivning – i form av tilstrekkelig kompetanse og profesjonell innstilling til rollen som rådgiver og kundebehandler.

Selv om byrået kompetansemessig sett er i ferd med å gjennomgå en merkbar endring i retning større kunnskapsbredde, er byråets kultur (i følge daglig leder) fortsatt for det meste formet av de som har utdanning på videregående skoles nivå, samt de fleste av de som tilfredsstiller minimumskravene til autorisasjon av regnskapsfører. De utgjør den såkalte ”gamle” regnskapsfører-kulturen, der det regnskapsfaglige, regnskapstekniske og de daglige praktiske problemene knyttet til ”føringen” står i fokus. Disse medarbeiderne har følgelig sin sterkeste identitet knyttet til det regnskapsfaglige, de vanlige praktiske regnskapsproblemene og autorisasjonskravene. De er lite orientert mot marked, kunder og konkurrenter – de er

primært produksjonsorientert, og har dette som viktige drivere i sin kunnskapstilegnelse. Daglig leder oppfatter at de største utfordringene for byrået i forhold til en sterkere omstilling mot å yte rådgivningstjenester, dreier seg om å endre denne kunnskapsorienteringen. Byrået har startet med noen få interne prosesser som har satt et kritisk fokus på medarbeideres roller, oppgaver/oppgaveløsninger, rådgivningsmulighetene/krav til rådgiveren, og markeds-/kundeorientering. Dette har gitt et visst engasjement, men har så langt ikke gitt merkbare endringer i bedriftskulturen (normative behaviour, Parsons & Shils, 1962).

I følge daglig leder er kunnskapsorienteringen høy mot IT-drift (effektivisering og automatisering), høy mot regnskapstekniske spørsmål, høy mot rutiner for kvalitetssikring og kvalitetskontroll, og middels til høy på regnskapsfaglige nyheter (faglige oppdateringer, regelendringer og lignende). I tråd med Van den Bosch, Vollender og de Boer (1999) kan vi kalle dette for byråets "systemfokus" i kunnskapsorienteringen (Systems Capabilities). Som vi ser er denne orienteringen gjennomgående høy på de fleste faktorene.

Byråets orientering mot marked, konkurrenter og alternative tjenesteformer (produkter/tjenester og produksjonssystemer) og evnen til å fange opp tilgjengelig informasjon og sette dette sammen til relevant kunnskap for byråets videre utvikling, er i følge daglig leder konsentrert hos noen få personer (2 – 3). Van den Bosch, Vollender og de Boer (1999) kaller dette for bedriftens koordineringsevne (Coordination Capabilities).

I følge daglig leder er dessuten de fleste medarbeidernes *identitet* for det meste knyttet til praktiske utfordringer i regnskapsføringen. Det er stort sett slike spørsmål som preger de daglige samtalene og problemstillingene. Daglig leder uttrykker derfor også en del frustrasjon over svært mange av de ansatte med lang fartstid når det gjelder å "nå gjennom" til disse med nye visjoner for byrået, og tanker om nye utfordringer og krav til personalets kompetanse og innstilling i fremtiden (jfr. interne forsøk på å bearbeide og videreutvikle personalets holdninger i forhold til kundebehandling og rådgivning). Byrået virker i følge daglig leder forholdsvis svak på det som Van den Bosch, Vollender og de Boer (1999) kaller sosialiseringsevne (Socialisation Capabilities), dvs. forholdsvis lav evne hos personalet til å tenke nytt. Daglig leder regner derfor med at byrået vil måtte kvitte seg med noen av de eldre i staben til fordel for nyrekruttering av yngre med høyere utdanning og en annen innstilling til byrådrift og rådgivningsvirksomhet.

Byrået sett under ett (Systems Capabilities., Coordination Capabilities., Socialisation Capabilities.) har derfor en forholdsvis lav orientering mot det som Nonaka (1999) og Van den Bosch, Vollender og de Boer (1999) kaller for ”kombineringssevne” (Combination, Combinative Capabilities) med unntak av ”Systems Capabilities”. Det betyr at byråets samlede evne til å identifisere og sette sammen eksplisitt og tilgjengelig kunnskap til relevante utviklingskunnskaper for byrået er forholdsvis begrenset eller i det minste konsentrert til noen ytterst få personer og til såkalte systemkunnskaper.

Det betyr videre at byråets hovedfokus i kunnskapstilegnelsen er forholdsvis smal og i stor grad knyttet til regnskapsfaglige og regnskapsrelevante problemstillinger. De fleste medarbeiderne har i følge daglig leder problemer med å komme ut av denne sirkelen på tross av noen interne forsøk på å motivere medarbeidere til å benytte regnskapet i større og mer systematisk grad som kilde til praktisk rådgivning overfor eksisterende kunder. Den tradisjonelle regnskapsfaglige kulturen er for mange blitt det Van den Bosch, Vollender, de Boer kaller (1999) ”Knowledge imprisonment”, som betyr å ”sitte fast” i en gitt kunnskapsstruktur. I tråd med Parsons & Shils (1962) kan vi si at disse medarbeiderne er i en for lav ”Appreciative mode” når det gjelder kunnskaper knyttet til kundebehandling og kundeutvikling til å evne å utvide sin kunnskapstilegnelse med sikte på kommersialisering av nye ervervete kunnskaper.

Ledelsens problemer med å introdusere og skape aksept (i den ”gamle” regnskapsfaglige kulturen) for en ny fremtidig virkelighet basert på flere rådgivningstjenester og høyere omsetning fra rådgivning, viser at den nye kunnskapsmodellen ikke passer inn i den eksisterende kunnskapsstrukturen og kulturen. I følge Parsons & Shils vil det derfor være hindringer av normativ karakter (Moral mode) for å skape en ny kultur og identitet i tillegg til såkalt lav verdsetting (Appreciative Mode) av nye kunnskaper. Evnen til å anvende ny kunnskap til kommersielle formål vil neppe kunne skje før de normative systemene er innrettet mot nye former for kommersialisering av kunnskapene i byrået. Erfaringer med å jobbe med kulturutvikling tyder dessuten på at det er tidkrevende å skape aksept for nye kunnskaper og holdninger som bryter mye med den eksisterende kunnskapsstrukturen. Antagelig står vi ikke bare overfor læringsutfordringer, men også avviklings- og rekrutteringsutfordringer (ikke alle vil lykkes med rolleutvikling) – noe daglig leder selv bekrefter, og dessuten vil drøfte med personalet i forbindelse med medarbeidersamtaler.

Byråets utfordringer i forhold til omstilling mot mer rådgivning, ser derfor ut til å være knyttet til det å skape en bredere kunnskapsbase basert på flere medarbeidere med høyere utdanning, som ser betydningen av å satse på rådgivning, og som kan skape en bredere kunnskapsstruktur og bidra til en ny bedriftskultur. Dersom vi legger de senere årenes surveyundersøkelser og casestudier i bransjen til grunn, er det mye som tyder på at majoriteten av regnskapsbyråene har mer eller mindre beslektede utfordringer med det casebyrået vi her har beskrevet.

I så fall stilles regnskapsbransjen overfor relativt krevende valg for å lykkes med omstilling fra tradisjonell regnskapsføring til en sterkere vektlegging av rådgivningstjenester.

En mulighet for et regnskapsbyrå som vil satse på rådgivning, er å løse problemet med ny kunnskapstilegnelse ved å skille ut den økonomiske rådgivningen som kompetanse- og tjenestoområde i et eget selskap, for å sikre en kunnskapstilegnelse som styrker organisasjonens læringsevne i forhold til rådgivning. Alternativet, der byrået integrerer regnskapsføring og regnskapsrådgivning i samme selskap, vil i tråd med teorien om "Absorptive Capacity" være å rekruttere kompetansepersoner som har kunnskaper som er forskjellige og bare delvis overlappende med de autoriserte regnskapsførerne for å skape en bredere kunnskapsstruktur ("diverse knowledge structures", Cohen & Levinthal, 1990:129). Alternativet med å satse på internopplæring vil kunne være krevende fordi det måtte utvikles det Parsons kaller en (ny) Cognitive Mode og Appreciative Mode – dvs. evne til å erkjenne og verdsette betydningen av ny kunnskap. Læringsteori (Cohen & Levinthal, 1990) viser dessuten at effektiv læring er avhengig av at det jobbes grundig med læring av nye kunnskaper og ferdigheter. Desto grundigere det jobbes med et kunnskapsmateriale - "the more deeply the material is processed" (Cohen & Levinthal, 1990:131) - og jo mer det arbeides med å knytte ny kunnskap og assimilert kunnskap sammen, desto bedre "sitter" kunnskapen.

Konklusjon

Byråer som vil omstille seg mot rådgivning som en viktig del av tjenesteytingen til småbedrifter, vil kunne løse deler av kompetanseutfordringene ved hjelp av kortere kurs og opplæringstiltak. Det vil imidlertid betinge en bedriftskultur som er tilpasningsdyktig i

forhold til nye rådgivningsutfordringer. Uten en rådgivningstilpasset kultur som kontekst for anvendelsen av nye rådgivningskunnskaper, vil de nye kunnskapene lett kunne forvitre.

En større mulighet for å styrke både tilvekst av ny kompetanse og ny bedriftskultur (i en rådgivningskontekst), kan ligge i å rekruttere nye medarbeidere med relevant kompetanse og de rette holdningene for å bedrive rådgivning. Dersom vi legger det gjennomgåtte caset til grunn, er det gjennom rekruttering at omstillingsbehovene best kan bli ivaretatt. I tillegg kan vi anta at et lengre høyskolebasert tilbud i rådgivning der nye roller får tid til å formes og ”sette seg” hos deltakeren, kan gi mye av den samme effekten som nyrekruttering av regnskapsrådgivere kan gi.

Effekten av slike *forsterkningstiltak* – kortere/lengre kurs og utdanningstilbud og rekruttering er nærmere drøftet i Kapittel III Etterord.

Kapittel III. Betingelser for at regnskapsrådgivning bidrar til lønnsomhetsutvikling i SMÅBEDRIFTER

Kapittelet drøfter betingelsene for vellykket kunnskapsoverføring fra en regnskapsrådgiver til kunde. I særlig grad fokuseres det på betingelser knyttet til Nonakas teori om bedriften som en kunnskapsproduserende enhet (1999, 2000). Teorien anvendes på seks casestudier, som illustrerer ulike utfordringer for regnskapsrådgiveren og kunden, når daglig leder hos kunden og den interne kundekulturen er henholdsvis lite eller mye økonomiskolert og økonomiorientert.

Innledning

For å kunne bedrive god rådgivning for sine småbedriftskunder, vil regnskapsrådgiveren ikke bare være avhengig av å ha et produkt å tilby som småbedriftskunden kan profitere på. God rådgivning vil ikke minst avhenge av småbedriftskundens egen kunnskapsstruktur – dvs. om og i hvilken grad disse kunnskapene relaterer seg til den kunnskapen som tilbys, og kundebedriftens evne til å ”se” anvendelsespotensialet i ny kunnskap. (Jfr. Kapittel II. Betingelser for å utvikle rådgivning som tjenestetilbud i regnskapsbyrået)

Tilegnelse av ny kunnskap knytter seg i følge Cohen & Levinthal (1990) til etablerte kunnskapsstrukturer hos en person eller i en organisasjon. Denne kunnskapsstrukturen har en tendens til å utelukke ny informasjon som ikke direkte dekkes av bedriftens ”Absorptive Capacity”. Det skjer en form for ”lockout” (Cohen & Levinthal, 1990), som gjør at endringer som skjer ikke fanges opp. Varierte kunnskaper hos en person og i en organisasjon øker ”absorberingsevnen” og reduserer faren for ”lock out”. En ideell kunnskapsstruktur representerer derfor både delvis overlappende og ikke overlappende (ulike) kunnskaper:

”Assuming a sufficient level of knowledge overlap to ensure effective communication, interactions across individuals who each possess diverse and different knowledge structures will augment the organization’s capacity for making novel linkages and associations – innovation – beyond what any one individual can achieve” (Cohen & Levinthal, 1990:133).

I praksis står vi overfor en særegen utfordring i mange småbedrifter som ikke har integrert regnskaps- og økonomikunnskaper i bedriftens kompetansebase, men betrakter denne kunnskapen først og fremst som et lovpålagt element knyttet til regnskapsplikten. Disse

småbedrifter kan vi derfor anta i liten grad har evnen til å ”oppdage” (recognise the value of new knowledge and relate it to existing knowledge) betydningen av spesielle økonomikunnskaper (økonomisk rådgivning) som virkemiddel for å iverksette firmaspesifikke lønnsomhetsrelaterte tiltak. De må i så fall antagelig gå veien om det Parsons kaller ”A new cognitive Mode, and Appreciative Mode” – dvs. evne å fange opp ny informasjon og verdsette informasjonens betydning i forhold til egen behovstilfredsstillelse.

I praksis stiller det krav om at regnskapsrådgiveren er i stand til å vise utvalgte rådgivningstiltaks *spesifikke muligheter* i akkurat denne kundebedriften. Men full effekt som anerkjent og handlingsmotiverende kunnskap for kundebedriften, får neppe denne rådgivningen før den nye kunnskapen har kommet til anvendelse og blitt en del av kunnskapsstrukturen i kundebedriften (Cohen & Levinthal, 1990; Nonaka, 1999, 2000; Parsons & Shils, 1962). Det vil følgelig (i det minste i teorien) ta tid før kunden vil etterspørre ny rådgivning som relaterer seg til eksisterende erfaringer.

Andre småbedrifter som har en viss økonomikompetanse i bedriftens kompetansebase, vil både lettere kunne se relevansen av ny kunnskap (related knowledge), og faktisk også jakte på/etterspørre denne kunnskapen. Det viser seg for øvrig i flere av de casene vi har observert, der regnskapsrådgiveren er aktivt inne med regnskapsbasert økonomisk rådgivning. Disse småbedriftene kjennetegnes av at daglig leder eller en av de sentrale lederne enten allerede er vant med å benytte regnskapet til å finne utviklingsrettede tiltak, eller besitter solid økonomikompetanse.

I disse tilfellene ser vi at lederne aktivt etterspør økonomisk informasjon, som kan styrke den økonomiske styringen av bedriften og påvirke verdiskaping og lønnsomhet. Disse bedriftene har derfor allerede utviklet kunnskaper som Cohen & Levinthal (1990) ville si er viktige for å videreutvikle ”Absorptive Capacity” på økonomiområdet – dvs. videreutvikle bedriftens evne til å fange opp og anvende ny kunnskap som er relevant for verdiskaping og lønnsomhet. Det er nettopp denne evnen til å videreutvikle ”Absorptive Capacity”, som vi ellers forbinder med læringsevne, innovasjon og nyskaping.

Teoretisk perspektiv: Bedriften som en dynamisk kunnskapsproduserende enhet

I tråd med Nonaka (2000:1) kan organisasjoner studeres som "...an entity that creates knowledge continuously...". I dette kunnskapsbaserte synet på virksomheter, argumenteres det for at "...knowledge and the capability to create and utilize such knowledge are the most important sources of a firm's sustainable competitive advantage." (Nonaka, 1991, 1999 og 2000; Prahalad and Hamel, 1990; Henderson and Cockburn, 1994; Leonard-Barton, 1995; Kogut and Zander, 1996).

I følge Nonaka (2000:2) gir kunnskaper et konkurransefortrinn, ettersom – "it is through this set of knowledge and skills that a firm is able to innovate new products/processes/services, or improve the existing ones more efficiently and/or effectively. The raison d'être of a firm is to continuously create knowledge."

Dette perspektivet på bedriften som en dynamisk kunnskapsproduserende enhet, adskiller seg fra andre teoriperspektiver gjennom sin dynamiske oppfatning av "kunnskaping". Det siktes særlig til perspektivene innenfor den neoklassiske økonomiske retningen, Transaction-Cost teorien og Principal Agent teorien. Felles for disse er at de betrakter aktøren som en rasjonell, isolert og statisk person som søker behovstilfredsstillelse gjennom en form for perfekt eller begrenset rasjonalitet (Simon, 1945; Williamson, 1975, 1985). Det ressursbaserte synet betrakter bedriften som en ansamling av ressurser, hvor de med de beste ressursene har størst konkurransefortrinn (Penrose, 1959; Teece, 1982, Conner, 1991). I følge det ressursbaserte synet er kunnskap én av flere viktige ressurser som en bedrift trenger, og hvor utfordringen blir å skaffe de ressursene bedriften mangler fra markedet.

Eksempelvis kan en bedrift som mangler økonomikunnskaper, skaffe seg disse fra det åpne markedet, for eksempel fra en regnskapsrådgiver (Tobiassen og Gooderham, 2004).

Svakheten ved det ressursbaserte perspektivet er at det ikke drøfter problemene med å bearbeide denne eksterne kunnskapen slik at den både kan innlemmes i bedriftens kunnskapskapital og bli et konkurransefortrinn for bedriften (Nonaka, 1999, 2000).

I følge Tobiassen og Gooderham (2004:5) betinger dette "...a long-term, on-going relationship between the firm and the external actor. However, while a long-term, ongoing relationship is a necessary condition for obtaining external critical competencies, it is nevertheless not a sufficient condition. In addition there must be a component to the relationship between the firm and the external actor that is such that the competencies obtained are actually critical to the competitive advantage of the specific firm."

Det er nettopp denne komponenten – hva den er og dens betydning i relasjonen mellom ekstern kompetanseperson og bedrift som Nonaka drøfter i sin teori om "A Firm as a Knowledge Creating Entity" (1999, 2000).

I tråd med hans syn er kunnskap ikke uten videre en ressurs en bedrift kan bestemme seg for å skaffe. Anskaffelsen er i seg selv en kompleks prosess der ny informasjon skal anerkjennes og innlemmes i den eksisterende kunnskapskapitalen før den blir anvendbar kunnskap. Det betinger at bedriften kan absorbere kunnskapen (Cohen & Levinthal, 1990), noe som igjen forutsetter en dynamisk prosess i bedriften, der bedriften kontinuerlig bearbeider informasjon og bygger nye kunnskapsressurser (Nonaka, 2000).

Det kan hevdes at Nonakas teori om "A firm as a knowledge-creating entity" (1999, 2000) begrenser seg til å forstå de mekanismene som fungerer innenfor en organisasjon når kunnskap utvikles. Som en følge kan det argumenteres for teorien ikke har gyldighet for å forstå om og hvordan kunnskap kan utvikles i en organisasjon som følge av et dynamisk samspill mellom aktører i omgivelsene og internt i organisasjonen. Følgende sitat (Nonaka, 2000:2) kan tyde på det:

"The knowledge-creating view of the firm is different from other theories of the firm in its basic assumption that humans and organizations are dynamic beings and in its focus on the process inside the firm" (min utheving).

En annet sitat (Nonaka, 2000:4) ser ut til å understøtte en slik fortolking:

"The knowledge-creating view of the firm is also different from existing theories of the firm in that it needs to look *inside* the firm to see how it produces knowledge."

På den annen side ville det være naivt å tro at Nonaka mener at dynamiske kunnskapsprosesser i en organisasjon (dynamisk interaksjon) utelukkende kan skje blant

organisasjonens medlemmer. Andre drøftinger av Nonaka (2000) tyder på at han også er opptatt av samspillet med omgivelsene for å forstå kunnskaping som en dynamisk prosess. Det kan derfor argumenteres for at det interessante er verken om kunnskaping på denne måten skjer internt og/eller internt-eksternt, men hvilke elementer som driver den dynamikken Nonaka er opptatt av. Følgende sitater (Nonaka, 2000:2,3) kan tas til inntekt for dette argumentet:

”The knowledge-creating view of the firm is based on the view of a human as a dynamic being and a firm as a dynamic entity that actively interacts with others and the environment.”

Knowledge is created through the dynamic interactions among individuals and/or between individuals and their environments, rather than an individual who operates alone in a vacuum.”

Men uansett innebærer hans teori at kunnskaping kan by på vesentlig større utfordringer mellom aktører internt/eksternt enn innenfor samme organisasjon.

Like fullt vil vi hevde at teorien er minst like aktuell for å forstå hvordan kunnskaping kan skje på en vellykket måte gjennom interaksjon mellom en ekstern regnskapsrådgiver og kundebedrift (små og mikrobedrifter). De casene vi har analysert i denne rapporten, viser tydelig relevansen av Nonakas teori om ”A firm as a knowledge-creating entity”. Kort sagt: Når regnskapsrådgiveren og kunden klarer å skape et dynamisk rom for erfaringsutveksling og problemdrøfting, skaper de også en dynamisk kunnskapsprosess som kommer kunden til gode i form av bedre lønnsomhet. De utvikler det Nonaka (2000:8) kaller –

”...a social community specializing in the speed and efficiency in the creation and transfer of knowledge.”

Småbedriftenes kunnskapsbehov og kravene til ekstern kunnskapsleverandør

Mange småbedrifter har en svak økonomirelatert kunnskapskapital og trenger bistand utenfra til å føre regnskapet og lage de bedriftsspesifikke økonomiske analysene og handlingsvalgene. Andre småbedrifter har økonomikunnskaper i den interne kunnskapskapitalen, men har outsourcet regnskapsføringen og det løpende analysearbeidet og rapporteringen, som ledd i å

fokusere på kjerneoppgaver, effektivisere driften og holde personalkostnadene i administrasjonen nede. For mange småbedrifter – enten de mangler økonomikunnskaper eller ønsker å outsource regnskapet og regnskapsanalysen – kan det antas at regnskapsrådgiveren er den mest nærliggende kilden til lønnsomhetsrettet kunnskapsutvikling (Tobiassen og Gooderham, 2002 og 2004; Nordhaug, Døving og Gooderham, 2003; Gooderham, Tobiassen, Døving og Nordhaug, 2004), ettersom han/hun i de fleste tilfellene også fører det løpende regnskapet. Det gir en detaljert innsikt i kundebedriften, og et unikt utgangspunkt for å hjelpe kunden med lønnsomhetsutvikling.

I følge det dynamiske perspektivet på kunnskaping, er utfordringen for regnskapsrådgiveren å utvikle kunnskap sammen med småbedriftskunden slik at kunden settes i stand til å ta veloverveide økonomiske beslutninger. Det betinger igjen at rådgiveren er i stand til å fremstille den økonomirelaterte informasjonen slik at kunden forstår den, og kan bruke den i forhold til konkrete problemer og muligheter (konteksten) i bedriften. Når økonomisk informasjon knyttes til en kontekst, snakker vi om at det skapes økonomisk kunnskap.¹ Mange småbedrifter er derfor avhengig av at regnskapsrådgiveren kan sette seg inn i kundebedriftens behov, problemer og muligheter (kontekstuell forståelse) for å bistå kunden i verdiskapingen. Det gjelder enten kunden helt mangler økonomikunnskaper eller trenger disse kunnskapene i en økonomistyringsprosess, som kunden selv er aktiv i.

Betingelser for utvikling av økonomisk relatert kunnskapskapital i småbedrifter

Kunnskap utvikles, som nevnt, i en konkret kontekst. I følge Nonaka (1999) er det konteksten som gir informasjon mening og som utvikler den til verdifull kunnskap for bedriften.

Konteksten kan forstås som et rom der kunnskap deles, skapes og utnyttes (Nonaka, 2000).

Informasjon som sådan er verdiløs uten en konkret kontekst:

”information becomes knowledge when it is interpreted by individuals and given a context and anchored in the beliefs and commitments of individuals.” (Nonaka, 1999:7).

Rådgivning sett som utveksling av relevant informasjon mellom rådgiver og kunde kan derfor ikke forstås uavhengig av konteksten eller rommet den overføres i. Regnskapsrådgivning er

¹ Nonaka 2000:8 ”Knowledge-creating processes are necessarily context-specific”

slik sett noe mer enn effektiv informasjonsbearbeiding og –overføring. Rådgivning forutsetter et dynamisk samspill mellom rådgiver og kunde, der kunnskap utvikles gjennom handling og samhandling – ”...creating new knowledge out of existing firm-specific capabilities” (Nonaka, 1999:6).

Det stiller selve rådgivningen og interaksjonsprosessen mellom rådgiveren og kunde overfor spesifikke utfordringer.

Regnskapsrådgiverens utfordringer: Absorptive capacity, Knowledge Assets, SECI-process, *Ba* (Nonaka, 1999, 2000)

Den informasjonen regnskapsrådgiveren kan anvende for å generere bedre lønnsomhet i kundebedriften, må ha relevans for en angitt kontekst hos kunden, og må anerkjennes av kunden. Kunden må kunne ”se” betydningen og verdien av informasjonen for en gitt problemstilling i forhold til verdiskaping og lønnsomhet i egen virksomhet.

En bedrifts muligheter til å utnytte ny ekstern kunnskap og jobbe utviklingsrettet, avhenger – som vi tidligere har sett - av dens evne til å “...recognize the value of new, external information, assimilate it, and apply it to commercial ends...” (“Absorptive Capacity”, Cohen & Levinthal, 1990:128).

Evnen til å ta i bruk ny kunnskap, handler derfor både om evnen til å se/fange opp ny informasjon, evnen til å oppdage/se nytten og anvendelsespotensialet av ny kunnskap, og kunnskapens tilpasning til eksisterende kunnskap og de holdninger (verdier og normer, Parsons & Shils, 1962) som råder i det sosiale systemet. Man kan derfor oppdage ny kunnskap og for så vidt anerkjenne verdien av den uten at den tas i bruk, fordi den ikke passer inn i personens eller organisasjonens eksisterende kunnskapsstruktur, atferdsmønster og holdninger. Spørsmålet er hva som kreves av regnskapsrådgiveren for at kunden skal se nytten av økonomisk informasjon og samtidig være i stand til å øke sin evne til å absorbere økonomisk informasjon.

I tråd med Nonaka (1999: 5) kan vi studere dette som en ”dynamic process” bestående av tre elementer:

”(i) the SECI-process, knowledge creation through the conversion of tacit and explicit knowledge; (ii) 'ba', the shared context of knowledge creation; and (iii) knowledge assets, the inputs, outputs and moderators of the knowledge-creating process.”

Ved hjelp av disse elementene skal vi studere de ulike casene, og trekke ut de viktigste betingelsene for at den økonomiske rådgivningen lykkes i kundebedriften.

Knowledge Assets er den kunnskapskapitalen som er viktig for verdiskapingen – her definert som økonomisk relatert kunnskapskapital – og som må aktiviseres eller skapes. Nonaka skiller mellom:

Eksperimenterende kunnskapskapital (Experiential Knowledge Assets), som dreier seg om den daglige læringen og erfaringsutviklingen som skjer i virksomheten, og som resulterer i løpende tilpasninger i verdiskapingsprosessen. Denne kunnskapskapitalen er ofte taus, og må som regel observeres for å kunne gripes.

Konseptuell kunnskapskapital (Conceptual Knowledge Assets), som er de symboler, begreper og språk som reflekterer kjernevirksomheten og gjenspeiler innstillinger, tenkemåter og sentrale fokusområder blant aktørene i bedriften. Denne kunnskapskapitalen er som regel eksplisitt og utgjør kjernen i den daglige styringen. Det er en kapital som er lett å uttrykke og formidle språklig.

Rutinisert kunnskapskapital (Routine Knowledge Assets), som gjenspeiler holdningene, forventningene og atferden hos aktørene i bedriften, hvem som samhandler og hvordan de til daglig samhandler, deler erfaringer, beslutter og løser problemer. Det dreier seg om bedriftens praktiske organisering og kultur. Denne kapitalen er som regel taus, og utgjør de grunnleggende betingelsene for sosial dynamikk. Det er selve ”limet” i bedriften – det som ”smører” produksjonsflyten. Denne kapitalen må som regel observeres for å kunne gripes.

Systemisk kunnskapskapital (Systemic Knowledge Assets), som er den teknologien, de produksjonssystemene, de formelle styringsrutinene, produktbeskrivelsene, lisenser, dokumentasjoner og lignende som virksomheten til daglig lever av. Denne kunnskapskapitalen er eksplisitt, dvs. lett å beskrive og formidle.

En god regnskapsrådgiver må selvsagt ha god kjennskap til kundens eksplisitte kunnskapskapital for i det hele tatt å kunne kommunisere råd. Men i tillegg må regnskapsrådgiveren bruke tid på å forstå den mer tause kunnskapskapitalen hos kunden – dvs. den eksperimenterende og den rutiniserte kunnskapskapitalen. Ofte ligger mye av nøkkelen til å forstå hvordan økonomisk relaterte og viktige problemstillinger blir håndtert (fordelaktig eller mangelfullt) av kunden nettopp her. Men det forutsetter at regnskapsrådgiveren bruker tid på å lære kundebedriften å kjenne fra innsiden. I så fall skaper regnskapsrådgiveren et godt grunnlag for å jobbe verdiskapingsrettet sammen med kunden.

Når rådgiveren vet hvordan kunden jobber, hvilke daglige problemstillinger kunden er opptatt av, hvordan daglige problemer håndteres og løses, og hvilke systemer kunden jobber etter, kan rådgiveren danne seg et bilde av hvor mottakelig kunden er for å motta og bearbeide ulik økonomisk informasjon (kundens treffpunkter). På dette grunnlaget kan rådgiveren vurdere kundens evne til å absorbere ny, relevant kunnskap; vurdere på hvilke områder denne evnen kan utløses, og legge opp til en strategi for kunnskapsutvikling sammen med kunden.

The SECI-process: (Socialisation, Externalisation, Combination, Internalisation) anskueliggjør hvordan eksplisitt økonomikunnskap kan overføres på en vellykket måte: Kunnskapen må gjøres forståelig for kunden (Explicit Knowledge/Externalisation), og den må innlemmes i kundens egen kunnskapsstruktur (tas i bruk). Nonaka beskriver dette som "Internalisation" (internalisering – dvs. innlemme nye kunnskaper i kunnskapsforrådet). "Combination" skjer ved at ny informasjon kombineres med eksisterende kunnskap og utvikler ny kunnskap.

Internalisert ny kunnskap forsterkes gjennom "Socialisation" (sosialisering), som betyr å gjøre konkrete erfaringer i et samspill med andre aktører/omgivelsene. Sosialisering bidrar med bekreftelse på at visse handlinger "virker" eller skaper ønskede resultater. Sosialisering bidrar således med at nye kunnskaper bekreftes og får en gyldighet for aktørene. Gjennom eksternalisering får de nye kunnskapene status som legitime for bedriften og de som samhandler. Det betyr at erfaringene gjøres eksplisitte og bevisste (Externalisation). Når kunde og rådgiver drøfter kundens nye erfaringer, forsterkes kunnskapen samtidig som det kognitive feltet til kunden på økonomiområdet utvides.

"Ba" er det tredje elementet til Nonaka, dvs. et samhandlingsrom hvor aktørene med en dedikert samhandlingsinteresse deler kunnskaper, følelser, erfaringer og opplevelser for å

utvikle nye kunnskaper. Det er i dette ”rommet” med dedikerte aktører hvor kunnskaper utvikles ved å dele, bearbeide og utvikle kunnskapskapitalen (Knowledge Assets) i en dynamisk prosess (SECI-process).

Når regnskapsrådgiver og kunde møtes regelmessig for å drøfte lønnsomhetstiltak, vil det over tid kunne føre til at de ”opprettet” sitt eget *Ba* eller kunnskapsproduserende rom, der begge handler med initiativ, kunnskaper, erfaringer, opplevelser og tilhørighetsfølelse.

Ba-et er ikke bare fysisk. Det lever videre i aktørenes holdninger og innstillinger også når de ikke er i direkte samhandling med hverandre. Slik sett er et *Ba* handlingsrettledende for aktørene også når de ikke er i direkte kontakt. Det avgjørende for om det lykkes å skape et kunnskapsproduserende rom er i følge Nonaka, graden av ”commitment” (tilhørighet, dedikasjon). Commitment skapes og får næring gjennom SECI-process – en kunnskapsspiral, der kunnskaper deles, kombineres og videreutvikles, og innlemmes i holdninger og handlinger. Hvert *Ba* utvikler sine egne kontekstuelle kunnskaper – dvs. kunnskaper som er verdifulle for den konkrete virksomheten. Dette er i følge Nonaka firmaspesifikke ressurser eller kunnskapskapital, som er uunnværlige for verdiskapingen. Det dreier seg om nye daglige erfaringer som gjøres og som deles (Experiential Knowledge Assets); måten man gjør nye erfaringer på og hvordan man omgås når man deler (Routine Knowledge Assets); eksplisitte kunnskaper som drøftes og bearbeides i lys av nye erfaringer (Conceptual Knowledge Assets), og hvordan disse kunnskapene ”pakkes” og dokumenteres gjennom IT-løsninger, manualer, lisenser og lignende (Systemic Knowledge Assets).

Utfordringen for en regnskapsrådgiver er å skape et samhandlingsrom (*Ba*) med kunden som bidrar til å utvikle kundebedriftens økonomiske kunnskapskapital (bedriftsspesifikke ressurser), ved å –

- stimulere ny praksis/nye tiltak gjennom økonomiske handlinger i kundebedriften (Experiential KA)
- utvikle et økonomisk begrepsapparat sammen med kunden (Conceptual KA)
- påvirke holdninger, innstillinger og atferdsmønster i kundebedriften, som gjør at kunden selv oppdager nye økonomi- og lønnsomhetsrelaterte problemstillinger, og gjør nye positive erfaringer (Routine KA)

- materialisere kunnskapene i nye systemer (for eksempel dataløsninger, rutiner for fakturering – Systemic KA).

Denne prosessen med kunnskapsoverføring til og kunnskapsutvikling hos kunden, realiseres ved hjelp av SECI-process, der kunnskap gjøres eksplisitt, kombineres, internaliseres og forsterkes gjennom sosialiseringprosesser i kundebedriften.

I tråd med Cohen & Levinthal (1990) vil utviklingen av et vellykket samhandlingsrom mellom regnskapsrådgiveren og kunden, kunne måles på om det har skjedd en endring i kundens evne til å absorbere økonomisk kunnskap, eller i Nonaka's terminologi: Om kunden har internalisert nye økonomiske kunnskaper, og om denne kunnskapen bidrar til en kommersiell videreutvikling av kundebedriften (kunnskapskapital).

Dersom denne kunnskapsutviklingen ikke skjer, er det uttrykk for at kundens persepsjon er uendret (Cognitive Mode, Appreciative Mode, Parsons & Shils, 1962). Hvis anerkjennelsen av ny økonomisk informasjon er lav hos kunden, vil ny økonomisk informasjon filtreres bort ("lock out"), og rådgiveren snakker for døve ører. Årsaken ligger muligens i det Nonaka ville forklare med fraværet av et utviklet samhandlingsrom (*Ba*) mellom kunde og rådgiver i økonomiske spørsmål.

Caseanalysene: Seks case

Seks case illustrerer betydningen av å skape gode samhandlingsrom (*Ba*) med kunden for å stimulere videreutviklingen av kundens kognitive felt, og få kunden til å anerkjenne verdien av økonomisk kunnskap og innlemme den i den daglige praksis (Appreciative Mode, Absorptive Capacity, Knowledge Assets, SECI-process). Tre av casene har samme regnskapsrådgiver men ulike kunder (case 1, 2 og 3), mens 4, 5 og 6 har regnskapsrådgivere fra ulike regnskapsbyråer.

Regnskapsrådgiverne representerer svært ulike byråer når det gjelder størrelse, kompetansebeholdning i rådgivning, rådgivningskultur og –strategi. Regnskapsbyrået for Case 1, 2 og 3 har 25 årsverk hvorav 7 årsverk med sterk rådgivningskompetanse. Rådgivningskulturen oppgis som sterk i byrået. Like fullt har ikke byrået tatt ut hele det

rådgivningspotensialet de mener at personalet besitter. Andelen av omsetningen fra rådgivning er på 40%, og byrået har en klar strategisk intensjon for salg av rådgivning. Den aktuelle regnskapsrådgiveren er regnskapsfører med revisorutdanning, og har spesialisert seg på rådgivning.

Regnskapsbyrået for Case 4 har 23 årsverk. Daglig leder mener at byrået har en for svak rådgivningskultur. Kun 5 av årsverkene anses som sterke i rådgivning. Andelen av omsetningen fra rådgivning er på mellom 10 og 15%. Potensialet for rådgivning i byrået oppgis som bra men svært utfordrende når det gjelder å endre holdninger og innstillinger blant den garvete delen av de autoriserte regnskapsførerne i byrået. Byrået satser på å utvikle en sterkere rådgivningskompetanse, og vil kombinere intern-/eksternopplæring med nyrekruttering. Daglig leder mener at noe av de ”gamle” nøkkelmedarbeiderne antagelig ikke har potensial til å omstille seg mot å drive med rådgivning på en profesjonell måte. Den aktuelle regnskapsrådgiveren er autorisert regnskapsfører, og kombinerer til daglig regnskapsføring med systematisk rådgivning for sine kunder.

Regnskapsbyrået for Case 5 har 2,7 årsverk og en sterk rådgivningskultur. Andelen av omsetningen fra rådgivning ligger på drøye 50%. Byrået har en klar strategisk intensjon for sine kundevalg og ditto rådgivning. Den aktuelle regnskapsrådgiveren er autorisert regnskapsfører og revisorutdannet.

Regnskapsbyrået for Case 6 har 36 årsverk. I følge daglig leder har byrået en klar strategisk intensjon for rådgivning. Utfordringen er å få denne intensjonen sterkere forankret i bedriftskulturen. Byrået har 5 årsverk som er sterke i rådgivning, og skal de kommende årene satse målrettet på å utvikle rådgivningskompetansen hos langt flere av de ansatte. I tillegg regner daglig leder med at det blir behov for noe personalavvikling og noe nyrekruttering. Andelen av omsetningen fra rådgivning ligger på drøye 15%. Den aktuelle regnskapsrådgiveren er autorisert regnskapsfører, og en av byråets nøkkelpersoner innen rådgivningen. Vedkommende kombinerer regnskapsføring med systematisk rådgivning for alle sine kunder.

Det første caset (Case 1) illustrerer noen kritiske suksessfaktorer for å lykkes som regnskapsrådgiver når kunden tidligere har vist lav anerkjennelse (Appreciative Mode) av økonomisk kunnskap, og det er behov for å utvikle et godt samhandlingsrom for økonomisk

kunnskapsutvikling. Uten dette samhandlingsrommet (*Ba*) vil det ikke være mulig å utvikle ny kunnskapskapital (Knowledge Assets) i økonomiforståelse, som kunden vil anvende for å styrke lønnsomheten.

Det andre caset (case 2) viser hvordan et veletablert samhandlingsrom for økonomisk kunnskapsutvikling (*Ba*), kan brukes til å forsterke kunnskapsutviklingen hos en kunde (Absorptive Capacity; Knowledge Assets), som har lite økonomikunnskaper.

Det tredje caset (case 3) viser betydningen av å begynne byggingen av en tillitsfull samarbeidsrelasjon (*Ba*) med ny kunde i det første kundemøtet. Uten et samhandlingsrom som skaper tillit fra første stund og som skaper en felles forståelse av utfordringene i kundeforholdet, vil det bli vanskelig for regnskapsrådgiveren å bedrive økonomisk rådgivning.

Case 4 viser utfordringer for rådgiveren når kunden selv utfører mye av den praktiske regnskapsføringen og har gode grunnleggende økonomikunnskaper i bedriften.

Regnskapsrådgiveren utfordres av å bygge et godt *Ba* sammen med kunden for å kunne tilføre nye eksplisitte kunnskaper som kunden forstår, verdsetter og anvender (internalisering av ny kunnskapskapital)

Case 5 og 6 viser utfordringer for rådgiveren når kundene har høy utdanning i bedriftsøkonomi, og trenger rådgiveren til å lage skreddersydde regnskapsanalyser fortløpende gjennom hele året. Også for disse er et godt *Ba* av grunnleggende betydning for å få til nødvendig lønnsomhetsutvikling. I og med at kunden selv har mye økonomiutdanning, blir det en særlig utfordring for regnskapsrådgiveren å kunne levere regnskapstall i form av gode tilpassede styringsverktøy, og samtidig kunne fungere som en strategisk samtalepartner med kunden i forkant av beslutningsprosesser.

Case 1

Utfordringen

Det er en bedrift innenfor privat helsesektor med 1,9 årsverk og omsetning på 1,7 millioner kroner. Daglig leder og eier er preget av et sterkt fagfokus i det daglige arbeidet. All nødvendig drift knyttet til regnskap og økonomi er satt bort til ”regnskapsrådgiveren” (RR).

Caset beskriver og analyserer et møte mellom RR og kunden. Hensikten med møtet er i følge RR ”å pusje kunden til mer lønnsomhetstenkning”. Kunden har i lengre tid vist liten interesse for regnskapet og økonomiske nøkkeltall. RR har derfor som mål å løfte daglig leder til en sterkere etterspørre av økonomisk informasjon og utvikle en sterkere kremmerholdning. Dette har pågått i drøyt ett år eller så lenge RR har hatt dette kundeforholdet.

Påvirke kunden til å anerkjenne betydningen av ny økonomisk kunnskap (kognisjon og anvendelse av SECI-process)

RR tar utgangspunkt i regnskapet for 2003 og illustrerer ved bruk av tall at bedriften har hatt en positiv utvikling gjennom hele fjoråret. Han tilføyer imidlertid at potensialet er vesentlig større og underbygger det med nøkkeltall fra bransjen og sammenliknbare virksomheter. Han sier direkte til kunden at hun trenger mer ”pusjing” fra ham i spørsmål om lønnsomhetsutvikling.

I denne innledende møtefasen spiller RR på fire helt sentrale elementer for å skape større økonomisk interesse hos kunden:

- **Anerkjennelse (Appreciative Mode):** RR får kunden til å anerkjenne betydningen av å satse på økt lønnsomhet (kunden bekrefter at hun har vært for forsiktig), og anerkjenne verdien av eget faglig arbeid som grunnlag for å øke prisene på tjenesteytingen. Kunden selv fremhever viktigheten av å holde høy kvalitet på arbeidet og skape tilfredse kunder. Samtidig sier hun at hun har slitt med den prispolitikken (lave priser) som tidligere eier av bedriften hadde innført da hun overtok den for fem år siden. RR overbeviser henne om at hun bør se på sin egen innstilling som hindringen, og ikke historikken. Kunden hennes verdsetter god service og vil akseptere en prisøkning. Hun nikker anerkjennende til det RR sier.
- **Kombinere kunnskaper (Combination):** RR går ned på varegruppenivå og får kunden til å vurdere egne priser mot tilsvarende priser hos konkurrenter, og vurdere dette mot kvaliteten på hennes tjenesteyting. Kunden får ved å kombinere kunnskaper om priser, varegrupper og egen kvalitet på tjenesteytingen, en ny forståelse av verdien av eget arbeid og ”berettigelsen” av å bli mer prisdristig for øke inntjeningen.
- **Eksplisitte kunnskaper (Explicit Knowledge, Combinative capabilities):** RR bruker lettforståelige og direkte relaterbare økonomiske data knyttet til priser, omsetning, kostnadstyper, kostnadsnivå, arbeidstid og lignende som ledd i å skape en mer

eksplisitt forståelse hos kunden av sin egen virksomhetsdrift. Kunden får en klar og eksplisitt opplevelse av sin egen økonomiske virksomhet, når hun kombinerer relevante økonomiske data. Eksempelvis sier RR at hun bør være mer obs. på resultatregnskapet og forholdet mellom kostnader og eiendeler. Og hun bør skille klarere mellom privat forbruk og forbruk i driften. Dessuten gjør RR vurderinger av alternative selskapsformer på oppfordring fra kunden, men konkluderer med at hun neppe har noe å hente på endret selskapsform. Kimen til å utvikle en ny kunnskapsressurs (økonomisk Knowledge Asset) er sådd.

- Dedikert samhandlingsrom (*Ba*): Ved å spille på kundens egne følelser om og selvoppfatning av egen drift og kvalitet på tjenesteytingen, trekker RR kunden inn i et samhandlingsrom som engasjerer kunden og motiverer kunden til å tenke økonomi. Samtalen dreier seg om kundens faglige dyktighet, arbeidsintensitet, tilfredse kunder av kunden, og høy kundelojalitet, og RR gir henne mye positiv feedback slik han opplever henne som tjenesteyter. Hun sier at hun aldri tidligere er blitt fortrolig med regnskapstall, ettersom tidligere regnskapsfører bare oversendte regnskapet uten noen samtale. Nå uttrykker hun fordelen av å ha samtaler med RR jevnlig. RR supplerer med sin oppfatning av samtalenes betydning – ikke minst om fordelene ved å kunne trekke inn aktuelle bransjetall og sammenlikne med. Det bekrefter hun. RR oppfordrer henne til å kontakte ham dersom hun støter på problemstillinger og spørsmål hun lurer på.

Samtalen fortsetter ved at aktørene veksler mellom disse fire faktorene: **Anerkjennelse** av spesifikke økonomikunnskaper; betydningen av å **kombinere kunnskaper** for å skape ny innsikt; anvendelsen av **eksplisitte kunnskaper** på en konkret situasjon (kontekst); bygging av **samhandlingsrommet** (*Ba*).

Bygging av et felles *Ba*

Byggingen av samhandlingsrommet bruker RR mye tid og ulike innfallsvinkler på. Han roser ved å spille på følelser og styrke selvoppfatningen hos kunden; han spøker for å involvere et større følelsemessig register; han er selvironisk for å skape likevekt overfor kunden, og oppmuntrer kunden til å sette seg dristigere mål. Innimellom fletter RR inn nye sammenliknbare økonomiske data og relaterer det til kundens egne nøkkeltall og drift. Gradvis forsterkes og utvides kundens egen selvforståelse i forhold til den økonomiske konteksten, som RR ønsker at kunden skal ta inn over seg og handle etter (Internalisation).

Et stykke ut i samtalen sier RR direkte til kunden: ”Vi er enige om at prisene skal så mye opp på de varegruppene vi har drøftet, at omsetningen skal øke med 10% på årsbasis. Det vil gi deg en næringsinntekt på kr....” Kunden bekrefter dette.

RR vender i resten av samtalen stadig tilbake til denne målsettingen samtidig som han bygger videre på samhandlingsrommet (blant annet ved å bruke ros og utveksle konkrete erfaringer). I tillegg sper han på med nye eksplisitte kunnskaper som har relevans for kundebedriften. Samtalen munner ut i en forsterket enighet om å satse på de avtalte tiltakene for å øke inntjeningen med 10% i inneværende år (2004). Kunden bekrefter igjen betydningen av samtaler med RR. Selv om hun uttrykker at hun fortsatt er lite fortrolig med regnskapstall, sier hun direkte at hun verdsetter samtaler med RR og ønsker å fortsette med disse.

I dette caset har RR lykket med følgende:

- Kunden har delvis endret selvforståelsen (sett seg selv i nytt lys, ser behovet for å bli mer kremmeraktig) ved å kombinere data om egen virksomhet med sammenliknbare data.
- Kunden har fått en klarere forståelse av kostnader knyttet til privat forbruk og til drift, og nødvendigheten av mer nøyaktig bilagsdokumentasjon.
- Belyst sterke og svake sider ved driften gjennom å bruke direkte relaterbare nøkkeltall for å skape et lett forståelig og motiverende perspektiv.
- Kunden har anerkjent betydningen av å sette seg dristigere økonomiske mål.
- Kunden er blitt motivert til å delta dedikert i og videreutvikle samhandlingsrommet mellom seg og RR.

Hovedkrav til RRs kompetanse har særlig dreid seg om:

- Kunne motivere kunden til å endre selvforståelse og utvikle sterkere kremmerholdning (spille på SECI-process),
- Kunne formidle viktige og relaterbare nøkkeltall på en lett forståelig måte, knyttet til kundebedriftens kontekst (utvikle kundens Knowledge Assets),
- Skape trygghet og tillit i møtet som inspirerer kunden til å stille spørsmål for å sikre egen forståelse av nye kunnskaper (skape et felles *Ba*).

Alt i alt er det en tendens til at samhandlingen har bidratt til å utvikle kundebedriftens økonomiske kunnskapskapital (KA), og styrket kundens evne til å absorbere økonomisk kunnskap (Absorptive Capacity). Som ledd i dette har RR spilt på Nonaka's begreper om SECI-process, Knowledge Assets og *Ba*.

Case 2

Case 2 er en bedrift innenfor privat helsesektor med 2,8 årsverk og en omsetning på 3,8 millioner kroner. Daglig leder og eier kombinerer et sterkt fagfokus med en strategi for mest mulig lønnsom drift. Dette kombinerte fokuset (kvalitet på tjenesteyting og lønnsomhet) er utviklet som følge av tett samhandling med RR, som også fører regnskapet. Caset beskriver et møte der hensikten er å vurdere lønnsomheten ved endring av selskapsform (med fokus på skattelov, avgiftslov, regnskapslov og aksjelov).

Som antydnet er det allerede etablert et dedikert samhandlingsrom mellom RR og kunde. Mye av samhandlingen kommer derfor til å dreie seg om å benytte ny eksplisitt kunnskap av juridisk art (skatt, avgift, aksjelov, good-will-beregning) for å belyse fordeler og ulemper ved valg av ny selskapsform.

I tillegg dreier det seg om å tilføre kunden nye økonomiske kunnskapsressurser (KA), som blant annet dreier seg om kundens økonomiske sikkerhet og krav til økonomisk relatert handlemåte i en ny selskapsform.

Forsterket *Ba* gjennom SECI-process og utvikling av nye Knowledge Assets

Som ledd i å få kunden til å forstå betydningen av ny kunnskap og de krav som vil bli stilt til kundens økonomiske handlemåte i en ny selskapsform, bygger RR videre på det samhandlingsrommet de to har etablert seg imellom. Gjennom det forsterkede *Ba'et* legger RR grunnlaget for at kunden lettere forstår og anerkjenner ny økonomisk kunnskap, og klarer å relatere denne til egen praksis (egen kontekst) og krav til nye handlemåter i fremtiden. Som eksempler på forsterkning av *Ba'et* kan fremheves:

- RR viser at han kjenner aktuell lovgivning og praksis godt, benytter bred bransjeinnsikt og kan relatere dette til lett gjenkjennelige praktiske sider ved driften hos kunden (kundens kontekst). På den måten kan RR skissere helt konkrete fordeler og ulemper som kunden lett kan identifisere seg med. Forklaringene og eksemplene

RR gir, motiverer kunden til å stille en rekke oppfølgingsspørsmål inntil kunden føler seg trygg på forståelsen av den nye økonomiske konteksten for en ny selskapsform.

- *Ba'et* forsterkes ytterligere av at RR personliggjør sin egen rådgivning ("hvis valget var mitt, ville jeg..."), og legger frem flere konkrete (tallmessige) vurderinger, som er lett identifiserbare for kunden. Kunden er hele tiden aktivt lyttende og utspørrende for å sikre egen forståelse av kunnskapsoverføringen.

I denne sammenhengen ble følgende spørsmål belyst:

- Good-will-beregning av eksisterende virksomhet ved overgang til ny selskapsform
- Lånemuligheter ved ny selskapsform
- Leasingmuligheter
- Flytting av virksomheten til nye lokaler
- Familiens sikkerhet ved selskapsendring, inngåelse av ektepakt m.m.
- Bruk av likvide driftsmidler til å dekke eget forbruk
- Valg av egnet tidspunkt for endring av selskapsform – skattemessige fordeler etc.
- Praktiske spørsmål ved overgang til ny selskapsform
- Krav til styrearbeid
- Sentrale praktiske driftsspørsmål knyttet til AS.

Hele samhandlingsprosessen vekslet mellom de sentrale elementene Nonaka skisserer for en dynamisk kunnskapsutvikling:

- SECI-process med vekt på eksplisitte kunnskaper (bransjekunnskaper og juridiske spørsmål knyttet til kundebedriften og ny selskapsform); kombinerer av kunnskaper for å skape forståelse av nye muligheter (eksisterende drift i ny selskapsform); internalisering av kunnskaper (kunden spør inntil han har oppnådd en kunnskapsmessig sikkerhet)
- Knowledge Assets: Ved at kunden har fått en bedre forståelse av fordeler og ulemper ved å endre selskapsform og bedre innsikt i de driftskravene som følger av ny selskapsform (Conceptual and Systemic Knowledge Assets)
- Ba – ved at den økonomisk relaterte samhandlingen og tilliten mellom RR og kunde er blitt videreutviklet og forsterket gjennom å skape nye kunnskapsressurer (KA) for kunden.

I tråd med Parsons & Shils (1962) og Cohen & Levinthal (1990) er kundens ”Appreciative Mode” og ”Absorptive Capacity” i forhold til ny økonomisk kunnskap blitt forsterket. Møtet avsluttes med at kunden uttrykker stor tilfredshet med møtet og RR som rådgiver og samtalepartner.

I dette caset har RR særlig lyktes med følgende:

- Kunden har fått utvidet sin bedriftsøkonomiske forståelse (Internalisert ny kunnskap)
- Kunden har blitt tilført konkret, eksplisitt kunnskap som gjør valget av selskapsform oversiktlig og enkelt
- Kunden og RR har styrket sitt lønnsomhetsrettede samhandlingsrom.

Hovedkravene til RRs kompetanse har særlig dreid seg om:

- Spissfaglig styrke: Valg av selskapsform, skatt/avgift, aksjelov, regnskapsanalyse, verdivurdering
- Overbevisningskraft ved å kjenne kundebedriften, kjenne bransjen og kunne anvende benchmarking
- Motiverende samhandlingsstil ved å spille på følelser, skape entusiasme og energi i kommunikasjonen.

Case 3

Case 3 dreier seg om et møte mellom RR og tre nye potensielle kunder (PK). Det er første gang de møtes. Møtet kom i stand ved at PK hadde hørt positive rykter om RR, kontaktet ham og avtalt møtet. Bakgrunnen for henvendelsen var ønsket om å samlokalisere de tre selskapene, som er innenfor privat helsesektor. I den forbindelse ønsket de å få klarlagt en del sentrale problemstillinger vedrørende samlokaliseringen og driftsfellesskapet. I tillegg ønsket de å vurdere RR som regnskapsfører og rådgiver i den daglige driften – både for det enkelte selskapet og det aktuelle driftsfellesskapet.

Betydningen av å tidlig starte byggingen av et *Ba* med nye potensielle kunder

Mye av møtets innledende tid ble brukt til at RR bygget et tillitsforhold med PK, og la de første grunnsteinene i et fremtidig samhandlingsrom (*Ba*):

- RR gir eksempler på sin egen bransjekunnskap og hvordan den kan brukes til å belyse PKs muligheter både i et driftsfellesskap og som individuelle bedrifter.
- Han vektlegger betydningen av å kunne ta opp ulike driftsspørsmål knyttet til lønnsomhetsvurderinger med den enkelte PK gjennom ulike perioder av driftsåret.
- Han bruker en uhøytidelig kommunikasjonsform med lite faguttrykk fra økonomi.
- Han fletter inn et og annet faguttrykk knyttet til kundens bransje, som viser at han har innsikt i og kan kundebransjen.
- Innimellom informerer han om rutiner hos RR i forhold til regnskapsleveranse og rådgivning, og kostnader knyttet til de enkelte elementene i oppdragene - herunder minst to rådgivningsmøter pr år.
- Han gir praktiske eksempler på hva rådgivningen kan bestå i: Good-will/overgang til AS, driftskostnader, lønnsomhet, drøfting av økonomiske ambisjoner og strategi hos kunden, praktisk styrearbeid.
- Han legger vekt på å forklare kvalitet på egne tjenester – blant annet ved å vise til resultater av kontroller foretatt av NARF og Kredittilsynet, og fordelen ved å benytte hans regnskapstjenester fordi det meste av revisjonsarbeidet egentlig er klargjort før revisor kommer inn. Én av PK følger opp her med å spørre RR om hans bransjekunnskaper. RR svarer ved å vise til at de antagelig er de beste innenfor denne bransjen. PK virker tilfreds med svaret og antyder selv at han har hørt at RR har et fortrinn her framfor andre.

Senere i samtalen dreier mye seg om det fremtidige driftsfellesskapet og fordeler ved samlokaliseringen. RR stiller spørsmål og veileder med aktuell fagkunnskap. PK orienterer om hva de har tenkt på så langt, lytter og bekrefter at RRs informasjon forstås og stiller oppfølgingsspørsmål inntil PK er fornøyd. Aktuelle problemstillinger som belyses og drøftes er –

- Kundegrunnlag og aktuelle regnskapstall
- Materialvalg og muligheter for gunstige fellesinnkjøp
- Leiepriser og sammenlikning av priser (lokaler)
- Leie eller kjøp av kontorlokalene
- Låne, lease eller kontantkjøp av driftsmidler
- Ulike selskapsformer i driftsfellesskapet

- Praktiske rammebetingelser for å skape minst mulig potensielle konflikter mellom PKene i driftsfellesskapet
- Spørsmål om bruk av ansatte i driftsfellesskapet
- Vurdering av verdier hver enkelte av dem bringer inn i fellesskapet
- Eget regnskap for driftsfellesskapet
- Priser på tjenester ut til kunden – tørre å sette seg prismål i forhold til kvalitet på leverte tjenester.

Tonen mellom RR og PK utvikler seg til en ledig og tillitsfull samtaleform, som inneholder formell fagkunnskap, bransjevurderinger, PKs ulike ambisjoner og relasjoner seg imellom, og avstikkere til noen gode historier. Etter ca 1 times møte er det tydelig på smil, latter og kroppsspråk at RR og PK trives i hverandres selskap.

Etter om lag to timer avrundes møtet med at PK ber RR om å lage en modell for driftsfellesskapet, og herunder vurdere felles resepsjonist og kontormedarbeider (telefon, resepsjon, innkjøp og administrasjon), og felles IT-løsninger for regnskap og fakturering. De ble enige om følgende plan:

- Registrering av driftsfellesskapet
- Analyse og vurdering av felles driftsform
- Vurdere AS som selskapsform for to av PKene

De tre PKene avslutter med å si at de vil vurdere å si opp sin avtale med egen regnskapsfører og overlate regnskap og rådgivning til RR (både de individuelle selskapene og driftsfellesskapet). I den forbindelse ber de RR om å utforme et skriftlig tilbud som inkluderer det som samtalen har berørt.

RRs fortrinn i denne samtalen har vært å kunne spille på flere av elementene i Nonaka's teori om The Firm as a Knowledge-creating Entity (Nonaka 2000):

Bygging av tillit og **Ba** -

- Ved å vise at han kan PKs bransje godt, legger han grunnlaget for aktivt lyttende samtalepartnere, og inspirerer PK til å fortelle om egen praksis.

- Ved å spørre dem om praktiske ting knyttet til drift, interesser, kundegrunnlag, ambisjoner og strategi, viser han bred interesse for PK som potensielle kunder, og skaper nærhet mellom seg og PK.
- Ved å rose dem i forhold til opplysninger PK gir om egen driftsform, inntjening og kundegrunnlag i dagens drift, får han PK til å føle seg betydningsfulle. Samtidig viser RR mulighetene for å løfte praksis ytterligere ved å vise til praktiske muligheter som er dokumentert i bransjen, og tilfører dem på den måten handlingsenergi gjennom samtalen.
- Ved å tilpasse formell fagkunnskap til den aktuelle kundekonteksten uten å benytte vanskelige og fremmedgjørende uttrykk, skaper han både tillit til at han behersker feltet regnskap og økonomi, og tillit til at han er i stand til å være en rådgiver på PKs premisser, og kunne bistå dem i kunnskapsutviklingen (skape en felles kontekst for kunnskapsutvikling)
- Ved å kombinere sin fagkunnskap og bransjekunnskap med opplysninger fra PK om deres interesser, ønsker og ambisjoner, tilfører han PK ny kunnskap om sine egne selskapsmuligheter – både individuelt og som driftsfellesskap (nye Knowledge Assets).

Case 4

Det fjerde caset viser regnskapsrådgiverens (RR) rolle, når kunden er ikke-økonom, fører regnskapet internt, men mangler kompetanse i regnskapsanalyse. RRs rolle er å levere avstemte månedsrapporter, analysere tallene, gi råd om aktuelle tiltak og problematisere forhold som kan ha betydning for resultatutviklingen.

Kundetype

Bedriften driver innenfor varehandel med en årlig omsetning på ca kr. 100 millioner, og om lag 50 ansatte. Daglig leder er ikke-økonom, men har en god økonomiforståelse og er kjent med elementær bokføring. For daglig leder er det helt avgjørende at RR kan levere pålitelige og avstemte rapporter hver 2. måned med aktuelle nøkkeltall som underlag for beslutninger om styringstiltak. Dessuten er det viktig for ham at RR kan formidle økonomiinformasjon på en forståelig måte og bidra til kunnskapsutviklingen hos ham og andre nøkkelmedarbeidere.

Det er også svært viktig for ham å kunne bruke RR mer aktivt til å forberede viktige saker til styremøtene og trekke inn RR som rådgiver for styret i beslutningsfatningen.

RRs intensjon med samarbeidet

RR og kunden har jobbet sammen ett år, og samhandler minst hver annen måned i forbindelse med perioderapporteringen. RRs strategi har hele tiden vært å utvikle kunden til i større grad å interessere seg for regnskapet og hvordan det kan brukes til å analysere forbedringsområder og søke etter aktuelle tiltak. RR er dessuten opptatt av at regnskapsgjennomgåelsen med kunden skal være mulighetsrettet og opptatt av å finne positive trekk framfor ensidig å fokusere på mangler og svakheter. Dessuten er RR ydmyk overfor kundens bedrifts- og bransjekunnskap, og henvender seg derfor alltid til kunden som en ekspert på egen bedrift og bransje. Det gjør at kunden selv blir en interessert og aktiv bidragsyter sammen med RR. Sammen – dvs. RR med sin solide regnskapsfaglige innsikt og evne til å tilpasse rapportering til kundens behov, og kunden med sin inngående bedrifts- og bransjekunnskap – bidrar de til å skape en sterk analytisk helhetsforståelse og evne til å trekke ut ”lønnsomme” tiltak som kunden senere vil iverksette enten alene, sammen med andre eller sammen med RR. Det er med andre ord veldig god kjemi mellom RR og kunden. Det er dessuten interessant å legge merke til at RR aldri forsøker å selge nye rådgivningstjenester til kunden når slike behov dukker opp som følge av den rådgivningsprosessen de skaper sammen. RR avventer alltid kunden sine vurderinger, og gir nøkterne og troverdige tilbakemeldinger når kunden spør om RR kan påta seg å hjelpe ham med ”det”. RRs nøkterne tilbakeholdenhet skyldes hans ønske om å fremstå hele tiden som en troverdig, profesjonell samarbeidspartner for kunden, som er opptatt av å gjøre kunden så god som mulig framfor å bedrive eget innsalg. RRs måte å jobbe på har like fullt medført at det opprinnelige oppdraget er blitt betydelig mye større. Flere tilleggstjenester er blitt solgt inn som følge av den gode samhandlingen mellom RR og kunden.

Eksempel på utvikling av en felles kontekst for kunnskapsutvikling

Utgangspunktet for denne delen av samtalen er analyse av resultatbudsjettet. RR veileder kunden om likviditetssituasjonen. I den forbindelse orienterer kunden RR om noen problemer knyttet til de større kredittkundene. Utgangspunktet er at ca 70% av omsetningen til enhver tid går til disse kredittkundene. I løpet av ett år kan salg for flere hundre tusen kroner stå ubetalt i forhold til betalingsfrist. Det skyldes som regel ikke intendert mislighold men en litt slapp innstilling til kreditt, og manglende evne til å vurdere konsekvensene for leverandørens (RRs

kunde) virksomhet. De fleste av disse har vært kunder av kunden gjennom mange år, og lite fokus på disse problemene i tidligere år har bidratt til å bygge opp en egen ukultur, som kunden føler at de nå taper på. Kunden har i den forbindelse to grunnleggende behov: Redusere andelen kredittkunder ned mot 20% av omsetningen, og endre betalingsholdningen hos de største kredittkundene. Kunden spør RR om han kan hjelpe til med å løse dette, og nevner i den forbindelse muligheten for RR til å påta seg en større del av kredittkundekontakten blant annet for å anspore disse kundene til å utvikle seg til bedre bedrifter. RR svarer positivt på det, men uten å følge opp med praktiske forslag til hvordan han eller byrået kan bistå med å løse disse utfordringene. I stedet gir han gjennom sitt positive men knappe svar initiativet til kunden som bestemmer seg for å tenke nærmere gjennom problemstillingen og komme tilbake til RR med en mer gjennomtenkt plan.

Eksemplet viser hvordan RR og kunden er i stand til å gå inn i en felles kontekst for forståelse av et konkret problem (likviditetsproblemer knyttet til større kredittkunder), der det blir nødvendig for RR å forstå kundens spesifikke kultur i håndteringen av større kunder (Routine Knowledge Assets), og sammen med kunden finne frem til måter (nye Systemic Knowledge Assets) å endre og forbedre kundens kunnskapskapital. Det er samtidig et eksempel på hvordan de hver for seg bidrar med relevante eksplisitte kunnskaper, kombinerer disse for å utvikle nye og forbedringsrelaterte kunnskaper (plan for utvikling av bedre styrings- og påvirkningsinstrumenter).

Ba – en forutsetning for at RR og kunden fungerer godt sammen i verdiskapingen

RR er viktig for kunden fordi RR har evnen til å sette seg inn i kundens situasjon og tilpasse regnskapsgjennomgåelsen til kundens behov og kunnskapsnivå. RRs evne til å tilpasse regnskapsgjennomgåelsen til kundens behov, har overbevist kunden om at dette er det riktige valget. De har ikke tidligere hatt denne kompetansen i bedriften, men har hatt annen regnskapsfører som kun har utført tradisjonell bokføring og overlatt regnskapsavslutningen til revisor. Med RRs inntreden føler kunden at de får en større grad av kompetanseoverføring i bedriften ved at de blir flinkere til å forstå og bruke regnskapet til forbedringer. Kunden føler nå at han får et vesentlig bedre styringsredskap, og at RR sin kompetanseoverføring har bidratt til at kunden nå også ser nye muligheter for forbedringer. Blant annet ser kunden at RRs perioderapporter nå kan brukes i større grad til å forberede styremøter og tjene som grunnlag for møtegjennomføringen og bedre beslutningsfatning. Det er da naturlig at RR

deltar som ekspert og rådgiver i de forberedende møtene og på styremøtene. For kunden vil dette medføre at styremøtene kan drives langt mer profesjonelt og målrettet enn tidligere.

For både kunden og RR er det veldig viktig at regnskapsanalysene benytter en minst mulig fagspesifikk terminologi, men tvert imot bestreber seg på å være lettforståelige for å skape interesse for regnskapet som styringsmiddel. Dessuten er det viktig for RR å rette spørsmål til kunden om regnskapet, som kunden føler han kan bidra med sin erfaring og fagekspertise til (*SECI*-process). For RR er det også viktig at de rapportene han lager til regnskapsoppstillingene får en god pedagogisk utforming slik at de balanserer problemer/negative trekk med positive og gir et godt og for kunden motiverende oversiktsbilde. I rapporteringen brukes således kundespesialtilpassede excel-rapporter.

Betydningen av å kombinere kunnskap for å utvikle ny kompetansekapital (Knowledge Assets)

I forbindelse med gjennomgang av resultatrapporten for november påpeker RR at det er lavere kostnader enn budsjettet, slik at sluttresultatet egentlig vil kunne se ganske bra ut. RR berømmer kunden for å ha hatt god styring gjennom høsten. RR går inn i flere detaljer i resultatrapporten og blant annet reiser spørsmål om avvik og svingninger på ulike poster i ulike perioder. Kunden uttrykker stor tilfredshet med at RR er våken på disse tingene og prøver å gi utfyllende forklaringer. Her kan kunden i stor grad veilede RR gjennom sin betydelige erfaring og bidra til en bedre helhetsforståelse for RR. Ett av de spørsmålene RR tar opp, knytter seg til det han kaller det kalkulatoriske varelageret. Kunden har visse problemer med å vurdere selve tallet, men opplever samtidig dette tallet som greit, basert på hans egen magefølelse.

Men ettersom begge likevel føler at det kalkulatoriske varelageret, som mål på hva lageret faktisk består av, er en litt usikker faktor, blir de enige om å prøve å foreta en faktisk kontroll av varelageret pr 30/6 hvert år fremover og ikke bare i forbindelse med årsavslutningen. Det vil kunne gi sikrere styringstall gjennom året og gi muligheten for en gunstigere reduksjon i varebeholdningen i visse deler av året. I denne problemstillingen har begge veiledet hverandre – bidratt med spørsmål og erfaringsbaserte synspunkter - inntil de sammen fikk en felles oppfatning av problemstillingen som de var fornøyd med, og som satte dem i stand til å velge et bedre styringstiltak i fremtiden (halvårlig varelagerkontroll). På den måten bidro et godt *Ba*

til at de kombinerte kunnskaper (SECI), og forbedret kunnskapskapitalen hos kunden (Systemic Knowledge Assets).

Eksplisitt kunnskap hos RR bidrar til ny internalisert kunnskap hos kunden

Analysen av likviditetsbudsjettet for 2004, viser at det blir en forholdsvis stor negativ likviditet i perioden januar – april. Det skapte en del diskusjon om hensiktsmessigheten av å overføre et konsernbidrag på kr. 1,5 mill, hvor RR mener at det i så fall trekkes unødige mye på kassakreditten. RR foreslår å forfølge denne saken videre på konsernnivå. Kunden var enig i denne vurderingen, og ga RR sin støtte i å kontakte konsernets økonomidirektør for å forsøke å utsette denne overføringen til datterbedriften faktisk tjente penger (må avvente faktisk balanse 31.12). Eksemplet viser hvordan RRs eksplisitte økonomikunnskaper anvendes for å kaste lys over et vesentlig forbedringsområde i kundebedriften, og som kunden raskt oppfatter og bekrefter som viktig (internalisert ny kunnskap).

Kunden kjøper egentlig et godt fungerende *Ba*

Kunden føler nå at han er i ferd med å få det han egentlig betaler for: En spesialist på regnskap, regnskapsanalyse og regnskapsrelaterte tjenester, og som kan *forholde seg til* bedriftens behov. Som kunden sier det: ”Da jeg inngikk avtale med byrået RR jobber i, ville jeg kjøpe gode eksperttjenester med folk som kunne handle kjapt og målrettet, som tar ansvar, som er interessert i å lære om vår bedrift, og som jeg kan fungere godt sammen med gjennom hele året. Menneskene bak regnskapsarbeidet er viktige for meg. Det må være den rette persontypen. Det er helt avgjørende for å få til et godt samarbeid. Det har jeg fått gjennom RR.”

Regnskapsrådgiveren trenger en god relasjon for at kunnskapen kan konverteres til verdiskaping for kunden

RR liker kundens pågåenhet og nysgjerrighet i forhold til muligheten for å forbedre og videreutvikle lønnsomhet og produktivitet. For RR er denne kunden en god kunde nettopp fordi han er passe utålmodig og jakter på forbedringsmuligheter. Det gjør at RR hele tiden blir inspirert til å lete etter interessante problemstillinger i forhold til nøkkeltallene. RR mener dessuten at den regelmessige kundekontakten er for sjelden ”vare” i regnskapsbransjen. Alt for mange er for tilfreds med å levere det lovpålagte regnskapet, og bryr seg mindre om hvordan regnskapet kan benyttes til å skape en utviklingsrettet dialog. De tar bare kontakt med kunden når det er feil og mangler å ta opp med kunden. Det skaper lite utvikling både for

kunde og byrå. Selv er han opptatt av å kontinuerlig jakte på kundebehov og lønnsomhetsmuligheter, og opplever det som den virkelig interessante drivkraften i jobben.

Case 5

Kundebedriften er innenfor privat tjenesteyting (arbeidsmarkedsrelatert virksomhet). Den ble etablert i 2000, og har siden vært i sterk vekst. Fra 2002 til 2003 ble omsetningen mer enn fordoblet (fra 12,3 mill. kr. til 29,2 mill. kr.). Det forventes fortsatt vekst i 2004, men lavere enn tidligere år. Det er planer om en styrt utflating av veksten for 2004. Strategien er å konsolidere driften, tjenestespekteret og kundeforholdet, og forebygge volumsyke. Bedriften har i dag om lag 30 ansatte (men vesentlig færre årsverk). Daglig leder og hovedeier har høy bedriftsøkonomisk utdanning. I tillegg arbeider det en person på deltid som har utdanning innen økonomi og revisjon.

Regnskapsbyrået benyttes til både regnskapsføring (Årsoppgjør) og løpende rådgivning. Regnskapsbyrået består av 2,7 årsverk, hvorav 2 av årsverkene innehas av personer med høy økonomi- og rådgivningskompetanse. Rådgivningens andel av omsetningen ligger på 50%. Firmaet har en sterk strategisk intensjon om å yte rådgivning til regnskapskundene. Strategien er basert på en visjon om at de skal kunne tilby tjenester som bidrar til at kunden skal føle trygghet for at regnskapsføring og all nødvendig økonomisk analyse og produksjon av styringsdata, blir ivaretatt på en sikker og trygg måte med høy kompetanse i bunnen.

Valg av regnskapsbyrå og regnskapsrådgiver

Bedriften hadde i starten et annet regnskapsbyrå, men ønsket å skifte fordi regnskapsbyrået ikke var i stand til å levere rådgivningstjenester. Daglig leder hadde behov for betydelig mer kompetanse i produksjon av økonomiske styringsdata fra den eksterne regnskapsleverandøren enn det dette byrået var i stand til å levere. Gjennom sitt private nettverk fikk han kontakt med det nye regnskapsbyrået som hadde ord på seg for å være dyktige både til regnskapsføring og rådgivning. Gjennom det første møtet med den nye regnskapsrådgiveren, fikk han raskt bekreftet dette. Dessuten fikk han god tillit til det rapporteringsverktøyet de benyttet. Etter å ha inngått avtale etablerte de konkrete rutiner for rapportering (månedlige). I tillegg måtte RR være innstilt på å yte rådgivningstjenester på kort varsel ettersom behov oppstod.

I starten ble det avholdt rapporteringsmøter der begge parter møttes fysisk. Ettersom de nå kjenner hverandre svært godt, har de redusert de fysiske møtene til to ganger per år. De månedlige møtene tas nå for det meste på telefon, supplert av mail.

Behov for trygghet og tillit

Det vesentligste for daglig leder er at han nå føler trygghet for at alt vedrørende og regnskap og økonomisk styring blir fullt ut ivaretatt, og at han slipper å tenke på mulige problemer som kan oppstå i forbindelse med revisjon og offentlig bokettersyn. I tillegg er det viktig for ham å vite at kompetansen er så god hos RR at han føler trygghet for at alle relevante spørsmål knyttet til trusler og muligheter vedrørende drift, omsetning og lønnsomhet blir ivaretatt. Det å ha erfart gjennom 3 år at dette har fungert til overmål av forventningene, har skapt svært høy tillit til RR og byrået.

Kompetanse, initiativ, tilgjengelighet og servicegrad

Ved siden av at RR og byrået har dokumentert for kunden at de har høy fagkompetanse og behersker krevende problemstillinger, opplever kunden at RR har et viktig fortrinn i å være fleksibel med evne til å arbeide raskt for å levere analyser og spesifikke råd, ettersom behovene dukker opp hos daglig leder. I tillegg tar RR selv initiativ til kontakt når han ser eller oppdager at kunden kan ha nytte av å få tilgang til nye opplysninger (for eksempel i forbindelse med lovendringer, eller driftsspørsmål knyttet til eksisterende lovgivning), som kunden kan dra fordeler av. For daglig leder er det ofte alfa og omega å kunne få hurtige svar – ikke minst i forbindelse med den sterke veksten de nå opplever. Akkurat denne evnen – dvs. til å være tilgjengelig når man trenger det, og evnen til å reagere proaktivt og hurtig – opplever kunden som unikt ved RR. Denne kompetansen mener han ligger langt over gjennomsnittet for regnskapsbransjen.

RRs bidrag til lønnsomhetsutvikling hos kunden

Det vesentligste direkte bidraget til å skape økt lønnsomhet for kundebedriften, opplever daglig leder ligger i det systemet RR bruker for å bryte ned regnskapstallene på de ulike driftsstedene og tjenestegruppene. Det har gitt en langt bedre kontroll og styringsmulighet enn tidligere i forhold til kostnader og inntekter, og har direkte bidratt til økt lønnsomhet. I tillegg har RR vært svært god på å overføre kompetanse til kundebedriften i fakturering og lønnskjøring. Dette kunne de skjermet for seg selv og tjent penger på, men i stedet har de vært

sjenerøse og lært opp en av de ansatte hos kunden til å gjøre det selv. Kunden har derfor spart penger på dette ved å utnytte allerede eksisterende personalressurser mer effektivt.

I tillegg til dette gis det råd i forhold til skatt og avgift, etablering av bedre rutiner hos kunden i driften, kundevennlige regnskaps- og nøkkeltallsrapporter, som har bidratt til verdiskapingen og mer indirekte til lønnsomhetsutviklingen. Blant annet nevnes at bedre styringsdata på kostnadssteder og –typer, har medført at hele personalet har blitt vesentlig mer økonomi- og kostnadsorientert.

God gjensidig forståelse og et godt samhandlingsrom

RR og kunde lykkes svært godt sammen, i følge daglig leder. Det skyldes ikke minst at de har skapt et felles økonomirelatert språk med god gjensidig informasjonsutveksling, i en relasjon basert på åpenhet, tillit og trygghet. I denne relasjonen føler begge at de kan være seg selv åpent og direkte og spille ut alle de problemstillinger, betenkeligheter, spørsmål og ideer de måtte anse som relevante å ta opp.

Daglig leder er i denne sammenheng opptatt av RRs evne til å ta initiativ når RR ”ser” forbedringsmuligheter for kunden: De får mye innspill fra RR om praktiske og aktuelle forbedringstiltak. Det har representert en viktig kunnskapsutvikling for daglig leder, og bidratt til at de blant annet har unngått å treffe farlige ”miner” i den vekstperioden de har vært inne i. Råd i tide fra RR har følgelig bidratt til å forebygge problemer, og sikre lønnsomhet.

I tråd med Nonaka (1999, 2000) er dette et godt eksempel på bygging av *Ba* – et samhandlingsrom mellom RR og kunde, som legger grunnlaget for en dynamisk kunnskapsutvikling i kundebedriften.

RRs bidrag til utvikling av kunnskapskapitalen hos kunden (Knowledge Assets)

Som følge av RRs spesielle evner til å gi gode praktiske, lønnsomhetsrettede råd i tide, har kunden fått den informasjonen som har vært nødvendig for å utvikle nye kunnskaper. Det gjelder for eksempel det Nonaka omtaler som Systemic Knowledge Assets. I dette kundetilfellet dreier det seg om økonomisk informasjon som har vist behovet for oppbyggingen av formelle rutiner for å sikre bedre kontroll med kostnader.

I det aktuelle møtet går RR og kunden gjennom resultatregnskapet for siste periode, som er brutt ned på kostnadssteder og –typer. Kunden sier han er kjempefornøyd fordi de nå har langt bedre styring med kostnadsstedene, og slipper ”synsing” om hvilke resultatområder som går bra eller dårlig. Kunden kan nå raskt iversette nødvendige styringstiltak for evt. å justere kostnader, salg og markedstiltak. Dessuten gir den nye regnskapsstrukturen kunden bedre muligheter til å behandle de enkelte resultatområdene mer som ”enkeltbedrifter” og jobbe strategisk sett mer fokusert med de ansvarlige for resultatområdene. Dessuten skjerpes ansvaret for resultatene hos de resultatansvarlige når det løpende produseres oppdaterte regnskapsresultater.

Ve å skape et nytt rapporteringsverktøy (resultatregnskap) og drøfte det løpende med kunden, bidrar RR med nye Knowledge Assets for kunden:

- Systemic Knowledge Assets – ved at det innføres nye rutiner for analyse av og beslutninger om strategiske tiltak på ulike kostnadsområder,
- Routine Knowledge Assets – ved at de ansvarlige for resultatområdene løpende tilføres ny eksplisitt kunnskap om driften og blir sterkere forpliktet til å skape resultatforbedringer (sosialisering, internalisering av nye bedriftsøkonomiske normer – dvs. tilpasset bedriftskultur),
- Dessuten tilføres det nye Experiential Knowledge Assets ved at kunden og de resultatansvarlige prøver ut og eksperimenterer med periodiske strategiske tiltak for å styrke lønnsomheten (kostnader, salg, markedstiltak) på ulike resultatområder. Gjennom disse tiltakene regner kunden med å forbedre resultatene ytterligere både på kort og lang sikt.

Et annet eksempel er innføringen av standardiserte planleggingsinstrumenter og faste rutiner for planlegging i forhold til kritiske faktorer knyttet til den sterke veksten de er inne i. Det har blant annet medført at bedriften har innført nye faktureringsrutiner og andre rutiner knyttet til likviditetsstyring. Dessuten har de fått gode råd om overskuddsdisponering, og har innført rutiner for det.

I dag opplever de at de har system på alt som er viktig.

Bedriftens evne til å absorbere økonomisk kunnskap

RRs rolle og bidrag har åpenbart medført at ikke bare daglig leder men alle ansatte har utviklet en sterkere økonomisk relatert "Absorptive Capacity" (Cohen & Levinthal, 1990). Det eksemplifiseres blant annet ved at tilgangen på bedre økonomiske analyser og rapporter fra RR, har bidratt til at kunden nå kan jobbe mer fokusert på å utvikle den økonomirettede delen av den interne kulturen (ansattes holdninger og innstillinger). Det jobbes nå regelmessig med gjennomgang av rapporter og analyser internt slik at alle ansatte skal forstå den økonomiske virkeligheten bedriften er underlagt. Informasjonen benyttes blant annet til en kritisk gjennomgang av eksisterende rutiner eller mangel på sådanne, for å skape en kollektiv forpliktende forståelse av for eksempel fakturering, kassabilag, skriving av kjørelister, moms på tjenester, ryddighet på alt som krever dokumentasjon. Det har helt klart (i følge daglig leder) medført en sterkere økonomisk bevissthet: "Folk tenker mer økonomisk til daglig" (sitat daglig leder).

RR og kunden drøfter i den anledning hvordan de kan ytterligere styrke økonomiforståelsen hos nøkkelmedarbeidere. Sammen blir de enige om at RR lager et opplæringstilbud som gjennomføres i bedriften, og som er obligatorisk. Hensikten er å sikre at alle nøkkelmedarbeidere til enhver tid er oppdatert på nye rutiner for fakturering, godtgjøringer, moms osv. I tillegg til å gi faktiske eksplisitte kunnskaper, ønsker de at disse samlingene også skal bidra til å styrke de bedriftsøkonomisk relaterte holdningene og innstillingene over tid, og legge grunnlaget for en ennå sunnere drift.

I tråd med Nonaka (2000), er dette gode eksempler på utviklingen av det han kaller Routine Knowledge Assets, som blant annet dreier seg om kunnskapskapital knyttet til daglig atferd, bedriftskultur og organisering i det daglige arbeidet. Det er også gode eksempler på at ny kunnskap har blitt internalisert i kundebedriften og forsterket in en sosialiseringssprosess (Normative behaviour, Parsons & Shils, 1962; *SECI*-process, Nonaka, 2000).

Kunnskapsutvikling ved å kombinere kunnskaper

Bedriften har hatt og er inne i sterk vekst. God håndtering av veksten, krever gode styringsdata. Blant annet har kunnskaper om eksisterende kunder, markedet og potensielle kunder blitt koblet med annen vekstrelatert økonomisk informasjon – for eksempel vurdering av stordriftsfordeler og hva som er den optimale administrasjonsstørrelsen sett i forhold til marked og markedsutsiktene. Framfor å ha et smalt fokus på å ta stadig nye markedsandeler,

er de nå mer opptatt av å finne det riktige omsetningsnivået. Her har RR vært til uvurderlig hjelp, og bidratt med økonomiske analyser, som de har kunnet kombinere med annen informasjon om marked og kunder. På den måten har de skapt nye kunnskaper ved å kombinere kunnskaper (SECI-process, Nonaka, 2000). RR har slik sett egentlig bidratt til innovasjon i kundebedriften på det strategiske feltet.

I det aktuelle møtet ønsket kunden å drøfte ulike finansieringsformer – ikke minst i forhold til fortsatt å benytte kassakreditt. I den forbindelse tar de opp strategiske spørsmål knyttet til konkurransesituasjonen. Kunden sier at de nå er i ferd med å bli så store i markedet at de vil kunne oppleve tøffere konkurranse fra store aktører, som tåler å gå mye i minus. RR gir kunden råd om å vurdere tiltak for å styrke egenkapitalen for å sikre seg mot sterkere konkurranse (de drøfter ulike alternativer som RR skisserer). RR anbefaler at kunden i fremtiden er vesentlig mer forsiktig med å benytte kassakreditt. I denne sammenhengen (spørsmålet om økt fremtidig konkurranse) drøfter RR og kunde behovet for å legge om og styrke visse tjenestesegmenter som er mindre sårbare for tøff konkurranse og endrete rammebetingelser i markedet, og trappe ned på de som er mer utsatt i fremtiden. Ved å trekke inn disse strategiske spørsmålene i samtalen, skaper de sammen en klarere forståelse av i hovedtrekk hvilken strategi for styrking av egenkapitalen kunden vil utrede videre og legge frem for styret på neste møte.

Eksemplet illustrerer godt hvordan kunde og RR sammen skaper nye kunnskaper ved å kombinere eksisterende kunnskaper med ny relevant informasjon (informasjon om markedet med kunnskaper om finansiering), som medfører at kunden vil utarbeide en revidert forretningsstrategi.

Alt i alt har den gode og tette samhandlingen med RR medført at de ikke benytter andre eksterne kunnskapsleverandører bortsett fra på factoring.

Case 6

Det sjette caset viser regnskapsrådgiverens rolle, når kunden har høy økonomiutdanning og ønsker regnskapet som en løpende ajourføring, slik at det kan leveres ukentlige skreddersydde rapporter og styringsdata. Primærfunksjonen er egentlig det siste: Levering av behovstilpassede oppdaterte styringsdata. Kunden kunne gjort mye av dette selv, men har satt

det bort for å frigi tid til selve økonomistyringsprosessen og driften. RR har etablert kontor i ”tøffelavstand” til kunden. Det benyttes fast to dager per uke for å være i samhandlingsmodus med kunden.

Kundetype

Firmaet driver innenfor privat tjenesteyting (eiendomsforvaltning) med en porteføljeverdi på ca. kr. 1,4 milliarder. Det er 7 ansatte. Firmaet driver en relativt kompleks virksomhet innen utbygging av næringsrettet infrastruktur og utleievirksomhet. ”For firmaet er regnskapet selve blodomløpet og grunnlaget for styringen av de ulike virksomhetsområdene.” (sitat daglig leder) Virksomheten stiller derfor store krav til gode styringsverktøy – nærmest komplette regnskap brutt ned på ulike virksomhetsområder og skreddersydde nøkkeltallsrapporter som må kunne leveres fortløpende og etter spesielle behov.

Behovet for ekstern regnskapsrådgiver

Firmaet har ikke regnet på den økonomiske gevinsten ved outsourcing eller om det er noen gevinst i det hele tatt. De valgte ekstern løsning for å sikre at det samtidig ble levert regnskapsførsel som del av et totalsystem for regnskap, regnskapsrelaterte spørsmål og kvalitetskontroll, dvs. en partner som kan bidra med alt innen regnskapsføring og regnskapsrelatert kompetanse. På den måten kjøpte de ikke bare regnskapskompetanse men også tilgangen til et bredere kompetansenettverk i og i tilknytning til byrået, og nødvendige rutiner for regnskapsproduksjon og kvalitetssikring – ikke minst betydningen av god intern kvalitetskontroll i regnskapsbyrået (regnskapsbyrået som one-stop-shop). Slik sett var det ingen tvil om at de ville ha en profesjonell ekstern løsning framfor intern ansettelse.

Begrunnelse for ekstern regnskapsrådgiver

Kundens daglige kontakt mot RR ivaretas av firmaets økonomisjef, som har høyere økonomisk utdannelse og mange års erfaring fra økonomiledelse i større foretak. Kunden/økonomisjefen hadde prøvd flere regnskapsførere tidligere (i alt 3 forskjellige på 2 år), men hadde nå festet seg ved et byrå som tilfredstilte behovene og forventningene. Det siste byrået ble valgt etter noen sonderinger i markedet og gjennom noen som kjente bransjen. For denne kunden var det viktig at regnskapsbyrået -

- hadde et tilstrekkelig bredt og spisset fagmiljø som kunne betjene ulike krevende problemstillinger både gjennom interne ressurser og gjennom nettverk (for eksempel kompliserte avgiftsspørsmål, eller rapporteringssystemer/IT),

- hadde erfaring fra tett samarbeid med kunden om å utvikle tilpassede styringsinstrumenter (skreddersydde nøkkeltallsrapporter)
- hadde erfaring fra å jobbe i dialog og prosess med kunden, og hadde evnen til å sette seg inn i komplekse driftsformer og behovet for utvikling av tilpasset styringsverktøy
- hadde evnen til å kommunisere effektivt og resultatrettet med kunden
- var fleksibel i forhold til kunden med hensyn til leveransetidspunkt og type tjeneste/produkt
- at den regnskapsføreren som utførte oppdraget fungerte som nødvendig kontaktperson overfor andre aktuelle kompetansepersoner det var aktuelt å trekke inn (RR som one-stop-shop)
- at det var en person med en samarbeidsstimulerende personlighet, godt humør – og at kjemien fungerte

I tillegg ble det understreket betydningen av at RR var faglig sterk nok til å jobbe i tett dialog og hadde evnen til å ”produsere” motforestillinger og fungere i en kreativ dialog med kunden. Slik sett trengte han en RR med solid og bred erfaring som gjennom dialog og prosess kunne bidra til kunnskapsutvikling.

Sentrale behov hos kunden

For denne kunden var det helt avgjørende at RR hadde tilgang til og håndterte regnskapssystemer som effektivt kunne generere relativt kompliserte rapporter.

Månedrapporter, som besto av ulike skreddersydde nøkkeltallfremstillinger, var selve kjernen i firmaets interne styringssystem, og det viktigste beslutningsinstrumentet for økonomisjefen, ledelsen og styret. Uten tilgang til å generere slike rapporter gjennom regnskapsbyrået, og RRs evne til forstå hvilke nøkkeltallsrapporter som trengtes, ville det ikke vært aktuelt å inngå avtale med byrået.

For dette firmaet var den viktigste delen av verdiskapingen å finne i selve driften og forvaltningen av den investerte kapitalen (bygninger, lokaler, innredninger) og stram og til dels detaljert styring på ulike kostnadsområder. Det forutsatte et velstrukturert kostnadsbilde med alle aktuelle og relevante kostnadsområder, og et rapporteringsopplegg som var skreddersydd for styringsbehovet.

Senere, om 5 – 6 år, når firmaet vil være i en klarere driftsmodus i forhold til hele bygningssmassen, blir det aktuelt å kjøpe mer tjenester innenfor likviditetsstyring. Her forventer kunden at regnskapsbyrået vil være i stand til å gradvis påta seg likviditetsstyringsoppgaver.

Behovet for detaljert skreddersøm og krav til RR

For å få til et godt og effektivt rullerende styringssystem, var kunden ikke bare avhengig av generell kompetanse i å lage nøkkeltallsrapporter, men rapporteringsformer tilpasset den informasjonskulturen firmaet hadde tradisjon for. Det gjaldt blant annet måten avvik ble rapportert på. For å få til såpass detaljerte og tilpassede rapporteringer, var det en forutsetning at RR ikke bare hadde den grunnleggende kompetansen og nødvendig systemtilgang, men var i stand til å forholde seg imøtekommende og lyttende til kunden på en slik måte at det var mulig å skape de rapportene og nøkkeltallene som passet firmaets informasjonskultur.

For å lykkes med oppfølgingen av disse styringsinstrumentene (delrapporter og månedsrapporter), var det dessuten helt nødvendig at RR var i stand til å jobbe i resultatrettet og aktiv dialog med kunden ved jevne mellomrom (ukentlig). Det stilte krav til RRs kommunikasjonsevne (lytting, utspørring, innspill/forslag, vurdering/testing av forslag og vurdering av alternativer inntil kunde og RR fant den rette måten å gjøre det på i forhold til problemstilling og behov).

Fortsatt er ikke rapporteringssystemet ferdig utviklet fra RR i forhold til kundens behov, men de er på god vei. Hindringen er fortrinnsvis at IT-systemet (regnskapssystemet) ikke håndterer de ønskede rapportene, og at disse foreløpig må lages mer manuelt i Excel.

Eksemplet viser betydningen av at RR kan sette seg inn i kundens interne organisasjonskultur (Routine Knowledge Assets, Nonaka, 2000), og tilpasse sin rapportering til denne. Dessuten illustrerer eksemplet hvordan RR og kunden sammen bidrar med informasjonsutveksling inntil de har fått en felles god forståelse av hva de bør gjøre. Slik sett viser de hvordan kunnskap kan kombineres for å skape nye kunnskaper (SECI-process, Nonaka, 2000). I tillegg illustrerer eksemplet godt det behovet kunden har for at RR kan bidra til å videreutvikle nye Systemic Knowledge Assets (nye skreddersydde og IT-baserte rapporter)

Eksempler på hvordan RR og kunden gjennom utforming av sitt *Ba*, skaper en kunnskapsutviklende (SECI-)prosess, og utvikler nye Knowledge Assets

Den komplekse driftsformen i kundebedriften bidrar blant annet med relativt kompliserte og kompetansekrevende avgiftsspørsmål. Regnskapsrådgiveren og kunden drøftet i ett tilfelle hvordan momsføring og oppstilling best kan gjøres:

Kunden er opptatt av hvordan avgiftsoppgjøret blir seende ut – ikke hvilke konti RR bruker. RR forteller ham at han i denne saken må kunne redegjøre for hvorfor momsoppgavene nå vil variere til dels mye fra tidligere, og følgelig bør være obs. på hvilke krav som stilles til denne dokumentasjonen. Kunden lytter og kommer med noen spørsmål til han har en klar forståelse av RRs budskap. RR på sin side forteller detaljert og strukturert om hvordan denne saken bør dokumenteres på sin spesielle måte for at Fylkesskattekontoret skal kunne akseptere den. Kunden er enig i det og ber RR gå kritisk gjennom tallene på nytt. Denne saken avsluttes med at begge har fått en god følelse av at saken håndteres rett, og en klar oppfatning av hvordan de samarbeider om saken videre. Det typiske for denne samtalen er følgende:

- RR og kunde utviser begge en betydelig evne til å redegjøre, spørre, veilede og lytte med et klart fokus på selve saken eller problemet (SECI-process, der RR og kunde bidrar med ulike eksplisitte kunnskaper og kombinerer disse for å skape ny kunnskap)
- for å lykkes var det faktisk like viktig at begge parter hadde denne totale kommunikasjonsevnen (lytting, spørring, veiledning), og praktiserte det som en rollestil seg imellom.

Eksemplet viser betydningen av at RR og kunde har et godt fungerende *Ba* der de sammen kan skape en dynamisk kunnskapsprosess (SECI), hvor informasjon bearbeides og kombineres inntil kunden har fått den kunnskapen som kan anvendes i styringen av driften. Det er videre et eksempel på betydningen av at RR har gode og spissede eksplisitte kunnskaper som ”matcher” kundens forventninger og behov. Det viser i tillegg at RR må ha evnen til å forstå kundens spesifikke rapporteringskultur og formelle rutiner (Routine Knowledge Assets, Systemic Knowledge Assets, Nonaka, 1999, 2000), og komme med eksplisitte kunnskaper som viser behovet for å endre og videreutvikle denne kunnskapskapitalen i kundebedriften.

Et annet eksempel:

Det gjelder regnskapsrapporteringen for oktober. RR sier at det ikke ser ut til å være noe spesielt å ta hensyn til - ingen spesielle periodiseringer. RR sjekker samtidig ut om det er mange fakturaer som mangler. Kunden svarer at det bare er noen få mindre fakturaer som ikke er blitt registrert, og at regnskapet kan avsluttes når momsen er endelig ført. I den forbindelse kommer kunden på at det mangler noe på en livrente for september, som han mener bør balanseføres på en egen konto. RR stilte en del spørsmål for å få klarhet i hva som lå i denne livrenten. Sammen belyste de saken inntil de hadde en felles forståelse av hvordan dette skulle føres. I dette eksemplet har kunden et spesielt behov som han vil at RR skal sørge for i bokføringen. RR spør og lytter inntil hun har en sikker oppfatning av hva saken gjelder og kan føle seg trygg på hvordan føringen skal gjøres. Begge bidrar til å spørre, lytte til og veilede hverandre inntil de når en konklusjon som begge er tilfreds med.

Eksemplet illustrerer betydningen av at de er i stand til å skape en dynamisk kunnskapsutviklende kontekst seg imellom (*Ba*), som en forutsetning for å gjennomføre gode kundemøter. Det viser dessuten at det er tvingende nødvendig at RR kan sette seg inn i spesifikke Knowledge Assets hos kunden: Ikke minst gjelder det kundens Systemic Knowledge Assets, eller de fastlagte rutinene kunden har for sin regnskapsføring i helt konkrete saker (livrente).

Kapittel IV. Betydningen av å bedrive økonomisk rådgivning i en tett relasjonsprosess med kunden

Vi har gjennom seks case analysert noen sentrale relasjonsbetingelser som er viktige for at regnskapsrådgiveren skal kunne tilføre kundebedriften nye relevante økonomikunnskaper, som kunden opplever som betydningsfulle å anvende for verdiskapingen i bedriften.

I disse analysene har vi særlig benyttet Nonaka's "Theory of A Firm as a Knowledge Creating Entity" (1999, 2000): *Ba*, SECI-process og Knowledge Assets.

Våre såkalte "best practice" viser at Nonaka's teori i meget stor grad treffer viktige betingelser for å skape en tett og "lønnsom" relasjonsprosess.

Spørsmålet man kan stille er hvor sterkt "best practice" på denne måten atskiller seg fra vanlige regnskapsbyråer som hovedsakelig satser på tradisjonell regnskapsføring og lite rådgivning (10% eller mindre av omsetningen)?

To såkalte kontrollintervjuer, som ble gjort per telefon vinteren 2004 med ledere av byråer som er opptatt av å kunne posisjonere byrået sterkere mot rådgivning i fremtiden (men som mangler en klar strategisk intensjon), viser at tradisjonelle regnskapsførere atskiller seg på særlig tre faktorer fra de som er "best practice":

- de etablerer ikke fra starten av en forpliktende strategisk intensjon med kunden om å ha regelmessige "lønnsomhetssamtaler" som en del av regnskapsføringen,
- regnskapsføreren identifiserer seg sekundært med rådgiverrollen – primært med regnskapsførerrollen (f.eks. følger ikke opp kunder som signaliserer et rådgivningsbehov)
- regnskapsføreren ser ikke betydningen av en tett og forpliktende samhandlingsrelasjon med kunden, og har ingen strategi for å skape et løpende samhandlingsrom med kunden for økonomisk rådgivning (bevisst prioriterer alt rundt regnskapet framfor å bearbeide regnskapstallene sammen med kunden).

I sum kan det bety at den vanlige regnskapsføreren i liten grad betrakter seg selv som kanskje det viktigste økonomiske aktivum en småbedrift har for å skape bedre vekst og lønnsomhet. Her ligger det er stor utfordring for bransjen.

Caseanalysene: Hva er det i rådgivningen som skaper økt og målbar lønnsomhet for kunden?

I følge caseanalysene fungerer lønnsomhetsbidraget fra regnskapsrådgiveren på to måter:

- Et direkte bidrag som resulterer i målbar lønnsomhet.
- Et indirekte bidrag som gjør det mulig å iverksette målrettede aktiviteter som er ”kritiske” for lønnsomheten i kundebedriften – dvs. verdiskapende tiltak.

I det følgende ser vi nærmere på hva i selve rådgivningen som knytter seg til henholdsvis målbar lønnsomhet og til verdiskaping.

Lønnsomhet har vi definert som en effekt av verdiskaping (målrettede aktiviteter og prosesser). Formålet med lønnsomhet er å skape ressurser for organisasjonen som gir muligheter for reproduksjon og videre utvikling.

Litt mer omstendelig kan vi definere lønnsomhet som –

en intendert ressursgenererende effekt av en gitt kunnskapsproduksjon, som gjør det mulig for organisasjonen å gjøre nye forbedringer og tilpasninger, og skape insentiver for videre vekst og utvikling av organisasjonen (reproduksjon, forbedring og utvikling).

Med ressursgenerering siktes det her til økonomiske ressurser/resultater (økonomisk utbytte), motivasjon, psykisk og sosial energi, tilvekst av kompetanseressurser, strategiske allianser og liknende strategiske ressurser som styrker organisasjonens evne til reproduksjon, forbedring og videreutvikling.

Verdiskaping kan generelt defineres som de målrettede aktiviteter og prosesser som gjør at en organisasjon klarer å utvikle ny kunnskapskapital (Knowledge Assets) og tilpasse seg endringer i omgivelsene. Det dreier seg om en målrettet prosess for datainnsamling, informasjonsbearbeiding, analyse og kunnskapsanvendelse. Verdiskaping blir slik sett den kunnskapsgenererende prosessen som går forut for og skaper lønnsomhet.

Verdiskapingsprosessen kan deles opp i ulike kategorier og elementer:

- Produktutvikling og markedstilpasning: (Conceptual Knowledge Assets)
 - Datainnsamling, informasjonsbearbeiding for kunnskapsutvikling (internt/eksternt), og forståelse av denne informasjonens betydning og anvendelsesmuligheter i en forretningsmessig sammenheng (marked – trender)
 - Deling og videre bearbeiding av denne informasjonen internt i organisasjonen for å utvikle kunnskap som kan omsettes til kommersielle tiltak, og bedre organisasjonens tilpasning til endringer i omgivelsene
- Styring – økonomi og lønnsomhet: (Systemic Knowledge Assets, Routine Knowledge Assets)
 - Datainnsamling og informasjonsbearbeiding med sikte på å bedre den økonomiske styringen i organisasjonen,
 - Deling og utvikling av denne informasjonen til kunnskap som gjør det mulig å ta styringsbeslutninger
- Effektmåling (resultater og lønnsomhet) av kunnskapsbaserte tiltak:

Verdiskaping er slik sett å forstå som en rasjonell og normativ kunnskapsprosess som frembringer informasjon og som bearbeides for å bedre organisasjonens overlevelsessevne. Vi snakker her om eksplisitte kontra tause kunnskaper – og om kollektive/organisatoriske handlinger kontra individuelle handlinger

Elementene inngår i en dynamisk, syklisk kunnskaputvikling, hvor kunnskap skapes, hvor kunnskap legitimeres som organisasjonens kunnskap og tilpasses visse formål, hvor kunnskap distribueres, evalueres og revideres (Nonaka, 2000).

Rådgivning som en miks av verdiskapende rådgivning og konkret målbar rådgivning

Med bakgrunn i caseanalysene er det vanlig at rådgivningen fungerer som en miks av verdiskapende rådgivning og mer konkret målbar lønnsomhetsrettet rådgivning. Det bekreftes ikke minst gjennom tilleggsintervjuene i de byråene med høyest andel av omsetningen fra rådgivning (ca 40%). Mye av den rådgivningen de yter ser ut til å være mer verdiskapingsrettet enn rettet mot målbar lønnsomhet, og dreier seg om –

- å gjøre strategiske lønnsomhetsvurderinger sammen med kunden,
- budsjettering og likviditetsstyring,
- avviksanalyser
- rådgivning ved endring av lover/regler,
- vurdering av nye satsingsområder/produkter, (kan også dreie seg om konkret målbar lønnsomhet)
- styrerettet rådgivning, (kan også være mer direkte lønnsomhetsrettet)
- kalkyler på bidrag til produkter og varegrupper

Eksempler på direkte lønnsomhetsrettet rådgivning knytter seg vanligvis til målbare lønnsomhetsendringer på produkter/tjenester, varegrupper og avdelinger, der man ser på ulike fortjeneste- og kostnadsprofiler og stiller spørsmål om prisjusteringer og tiltak for kostnadsreduksjoner.

Krav til regnskapsrådgiverens kompetanse og byråets evne til å generere nye kunnskaper

Overfører vi denne analysen av verdiskaping og lønnsomhet til regnskapsrådgiveren, må vedkommende –

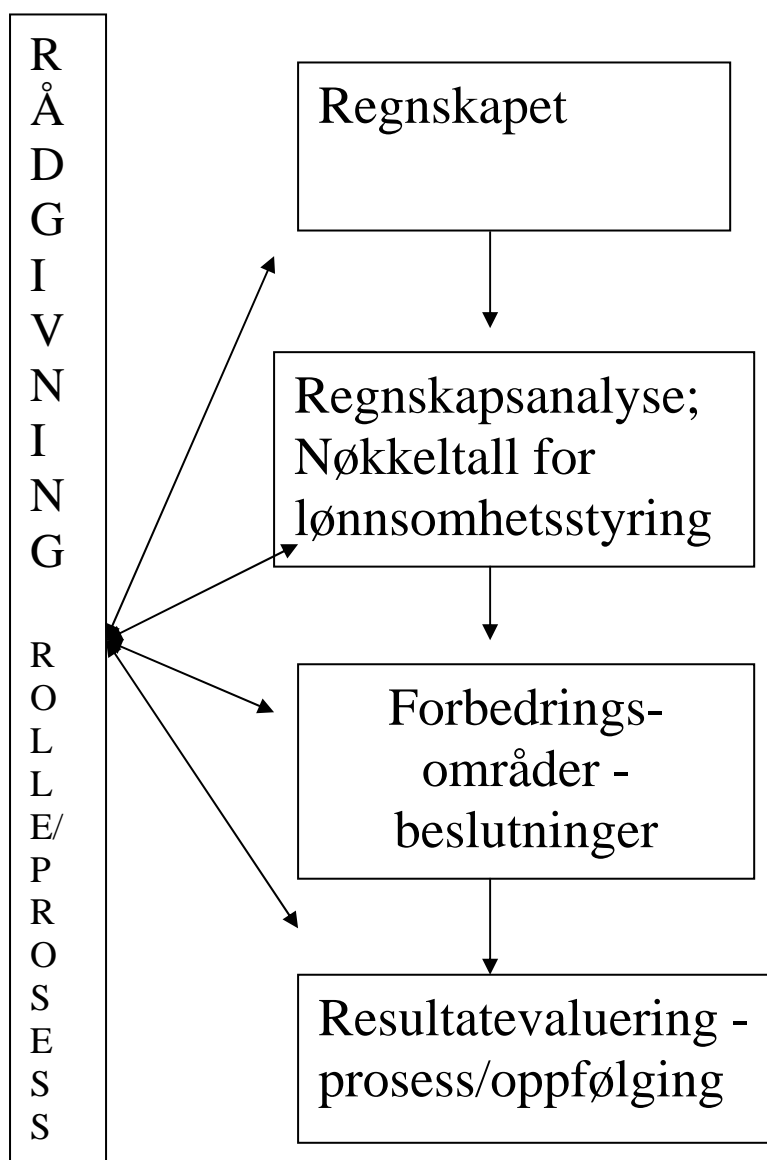
kunne utvikle og tilby kunnskapsbaserte tjenester tilpasset verdiskapingsbehovet i kundebedriften, skape et dynamisk samhandlingsrom med kunden, som bidrar til at disse kunnskapene blir anvendt på en måte som skaper (opplevd og ønsket) lønnsomhet (reproduksjon, forbedring og utvikling) for kundebedriften.

For å kunne fungere godt som rådgivningsbyrå og regnskapsrådgiver, må byrået og rådgiveren kunne –

- lære av egen organisasjons samspill med omgivelsene for å revidere eksisterende kunnskaper (kollektiv, organisatorisk læring)
- analysere endrete behov i markedet/hos kundene, generere ny informasjon og se nye muligheter
- bearbeide ny informasjon i egen organisasjon for å skape organisatorisk læring, forankre ny kunnskap og utvikle nye tjenester
- tilpasse tjenesteytingen til spesifikke kundebehov (kundekontekst)
- skape et dedikert samhandlingsrom (*Ba*, SECI-process) med kunden for å utvikle nye økonomisk relaterte Knowledge Assets
- fange opp effekten av tjenesteytingen (evaluere kost/nytte i forhold til verdiskaping og lønnsomhet hos kunden) og lære av dette i forhold til videre utvikling og tilpassing av tjenesteytingen (kunnskapsutvikling).

Slik sett stilles det krav til et proaktivt regnskapsbyrå og en god regnskapsrådgiver som dreier seg om evnen til informasjonsinnhenting, -bearbeiding og kunnskapsdannelse, intraorganisatorisk samhandling, produkt-/kompetanseutvikling og behovstilpassning, og etablering av kunnskapende samhandlingsprosesser med kunden.

Oppsummert kan følgende figur illustrere hvordan bruken av regnskap og rådgivning ofte ser ut til å fungere når det skapes kundesuksess. Samtidig er modellen så pass generell at den kan overføres til rådgivning generelt for regnskapsbransjen.



Figur 1. Modell for regnskapsfører som rådgiver for kunden i lønnsomhetsutvikling.

Oppsummering

Kapittelet viser at vellykket rådgivning skjer når regnskapsrådgiveren er i stand til å skape et kunnskapsutviklende rom sammen med kunden, der aktuell informasjon, erfaringer og problemstillinger deles og drøftes for å utvikle ny kunderelevant kunnskap. Noe av regnskapsrådgiverens suksess ligger i dennes evne til å anvende sin spesialistkunnskap på en slik måte at den oppleves som viktig og betydningsfull for den situasjonen kunden er i (kundens kontekst – kundens treffpunkter). Dermed skapes det økt interesse hos den økonomiukyndige kunden for å motta, bearbeide og anvende ny økonomisk informasjon og benytte økonomisk styring i den daglige driften.

Suksessfaktorene hos de regnskapsrådgiverne som har økonomikyndige kunder, dreier seg særlig om å skape et godt samhandlingsrom med kunden for kunnskapsdeling og kunnskapsutvikling. Vi kan spissformulere det dit at disse kundene egentlig kjøper et sterkt samhandlingsrom for verdiskapende kunnskapsutvikling.

Kapittelet viser dessuten at verdifull rådgivning sett fra kundens ståsted vel som mye dreier seg om verdiskapende tiltak, som får effekt over tid, som direkte lønnsomhetskapning der gevinsten kan tas ut nærmest umiddelbart. Det som er viktig for kunden er antagelig ikke å få en umiddelbar gevinst fra rådgivningen, men å oppleve at de tiltak som vurderes og iversettes styrker bedriften og tilfører den nye konkurransefortrinn. Som vi har sett stilles det store krav til både regnskapsbyrået (intern kultur og kompetanse) og regnskapsrådgiveren for å lykkes med rådgivning. Det er ikke nok i de fleste tilfeller å satse på individuell kompetanseutvikling. Byrået må utvikle en kultur for rådgivning som er opptatt av kontinuerlig kunnskapning.

Kapittel V. Praktiske implikasjoner for regnskapsbyråer

I tråd med det vi har drøftet i lys av teori om bedriften som en kunnskapsproduserende enhet, og sett i ulike case-analyser, er det grunnlag for å gjøre følgende antagelser om hva som kreves for å utvikle byråets rådgivningskapasitet:

1. **Intern opplæring** i rådgivning gjennom kortere kurs, korte samlinger og prosesser, som arrangeres på arbeidsplassen, har sannsynligvis liten effekt i byråer som vektlegger tradisjonell regnskapsføring. Slike tiltak kan vise mulighetene og gi kortvarig inspirasjon, men glemmes som regel fort når den tradisjonelle hverdagen innhenter den enkelte. Tiltakene kan ha betydning for byråer som er i en god utviklingsprosess og som fra tid til annen vil trenge ny inspirasjon og nytt faglig påfyll.
2. **Eksternopplæring** gjennom korte kurs i rådgivning har likeledes liten effekt i byråer som vektlegger tradisjonell regnskapsføring. På samme måten som for kortere internopplæring, kan den gi visse impulser og oppdagelser, men den praktiske nytteeffekten er tvilsom. Slike kurs kan derimot gi god effekt for byråer som er inne i en god omstilling mot rådgivning eller veletablerte rådgivningsbyråer som trenger påfyll av ny kunnskap og ny inspirasjon.
3. **Rekruttering** av nye medarbeidere med ”matchende” rådgivningskunnskaper og holdninger, kan fungere som en sterk push-faktor mot rådgivning, dersom virkemiddelet er ledd i en bredere strategi for utvikling av rådgivningskulturen i byrået (interne prosesser og kompetansehevingstiltak). Som enkeltstående tiltak kan byrået oppleve at ambisiøse nyrekrutterte medarbeidere mister interessen for byrået dersom de blir stående nærmest alene i sin rådgivningsvirksomhet, og ikke får et internt miljø å utvikle seg i.
4. **Lengre utdanning** i rådgivning på høyskolenivå kan gi sterk effekt for et byrå, dersom det er ledd i en bredere endrings- og utviklingsstrategi. Styrken med lengre utdanningstilbud er at de ofte er treningsrettet, og at deltakerne får tid og mulighet til å utvikle og forme en realkompetanse (kunnskaper, ferdigheter og holdninger) som kan komme til umiddelbar anvendelse i byrået. Disse deltakerne vil ofte føle at utdanningen har gitt dem selvtillit og trygghet til å jobbe på nye måter overfor kundene. Selvtilliten vil dessuten kunne avspeile seg i større dristighet og trygghet i samhandlingen med egne kolleger, ledelse og systemer, og at de blir en slags

påvirkningsagent og katalysator for interne endringer i byrået. Men dersom slik utdanning og de kunnskapene den gir ikke er en bevisst del av en målrettet utviklingsprosess i regnskapsbyrået, løper byrået risikoen for at de nye kunnskapene enten forvitrer, som følge av at de ikke tas i bruk, eller at disse personene forsvinner over til konkurrenter.

Vedlegg 1: Kundecasene vurdert i forhold til kundens interesse og mottakelighet for økonomisk rådgivning og økonomirelaterte kunnskaper

Casene	Samhandlingsrommet/-kulturen – Ba: Lavt, middels, høyt			
	Vekst-bedrift	Lav Appreciative Mode/Absorptive Capacity	Middels Appreciative Mode/Absorptive Capacity	Høy Appreciative Mode/Absorptive Capacity
Case 1	Nei	2, 4, 5, 8		
Case 2	Ja		1, 3-4, 5 (økende), 7	
Case 3 (ny potensiell kunde)	Nei	2, 4, 5, 8		
Case 4	Nei		1, 3-4, 5, 7	
Case 5	Ja			1, 3, 5, 7
Case 6	Ja			1, 3, 5, 7

1. høyt utviklet samhandlingsrom/kultur (Ba)
2. lavt til middels samhandlingsrom/kultur (Ba)
3. Høy SECI/høy utvikling av økonomiske Knowledge Assets
4. Lav til middels SECI/lav til middels utvikling av økonomiske Knowledge Assets
5. høyt initierende rådgiver
6. lavt initierende rådgiver
7. høyt initierende kunde
8. lavt initierende kunde

Case 1 er en liten bedrift med moderat omsetning sett i forhold til sammenliknbare bedrifter i bransjen. Regnskapsbyrået har en middels til god kompetansebeholdning for rådgivning, og rådgivningens andel av omsetningen ligger på ca 40%. Rådgivningskulturen er sterk, og potensialet for rådgivning er middels til høyt. Byrået har en klar og innarbeidet strategi for rådgivning.

Bedriftslederen i denne kundebedriften har inntil nylig hatt beskjedne omsetnings- og lønnsomhetsambisjoner (lav Appreciative Mode). Rådgiveren er ikke fornøyd med denne innstillingen, og har gjennom det siste året ”jobbet” en del med bedriftslederen for å høyne interessen for lønnsomhet og økonomi, og lønnsomhetsrettede tiltak. Rådgiveren benytter blant annet konkrete nøkkeltall i bedriften og sammenlikner det med snittet for bransjen og de beste i bransjen, som ledd i å synliggjøre muligheter og øke lønnsomhetsambisjonene hos bedriftslederen. Inntil nylig har hun vært motvillig og vist seg lite interessert i dette. Hennes ambisjoner er av mer faglig art, og hun har følt at den inntjeningen hun har hatt, har vært tilfredsstillende. Det viktigste har vært å gjøre en god jobb for kundene. Rådgiveren har imidlertid fått henne til å innse at omsetningen bør økes for å sikre en større økonomisk buffer i bedriften og kunne sette av større midler til fremtidig pensjon. Dessuten har han fått henne til å se kritisk på sin egen holdning til hva som er en akseptabel belønning for den faglige innsatsen hun gjør for kundene (SECI-process).

Vi kan derfor si at kunden (bedriftslederen) er i ferd med å internalisere den økonomiske forståelsen som rådgiveren har gitt og gir. Det har medført at de nylig har blitt enige om å sette et mer dristig mål for omsetningen i inneværende år. Det gjenstår å se om den fortsatte kontakten mellom rådgiver og bedriftsleder fører til at det vi kan kalle den økonomiske innstillingen hos bedriftslederen opprettholdes og evt. forsterkes, og at omsetningsmålet nås.

Case 2 er en liten bedrift som har gjennomgått betydelig vekst de senere årene. Bedriften er ved en skillevei, hvor det blant annet er aktuelt å vurdere nye aktuelle selskapsformer med tanke på ytterligere ekspansjon og økt omsetning. Regnskapsbyrået har en middels til god kompetansebeholdning i rådgivning, og rådgivningens andel av omsetningen ligger på ca 40%. Rådgivningskulturen er sterk, og potensialet for rådgivning er middels til høyt. Byrået har en klar og innarbeidet strategi for rådgivning.

Rådgiveren i dette caset har vært og er sterkt initierende i den økonomiske rådgivningen, og tar initiativ til og inviterer til møter når han ser at kundebedriften kan profitere på å gjøre økonomisk relaterte endringer (nye Knowledge Assets). Rådgiveren viser sterk evne til å overføre økonomispråket i praktisk rettet og lett forståelig form. Bedriftslederen er selv ikke økonomiutdannet og hadde for få år siden både liten interesse for og liten evne til å lese regnskap med tanke på lønnsomhetsutvikling. Gjennom tett samhandling omkring økonomirelaterte problemstillinger knyttet til kundebedriftens konkrete muligheter, har

rådgiveren bidratt til å skape interesse for økonomisk relaterte problemstillinger (*SECI*-process). Det har medført at bedriftslederen selv tar en del initiativ og etterspør råd knyttet til dagsaktuelle spørsmål som dukker opp. Bedriftslederen kan derfor sies å ha internalisert betydningen av å ha en økonomirettet oppmerksomhet i den daglige driften, noe som tydelig bidrar til å gjøre samhandlingen mellom ham og rådgiveren dynamisk og målrettet.

Case 3 består av tre enkeltpersonforetak som skal etablere et tjenestefellesskap men som selskapsmessig selvstendige aktører. Som følge av tips fra kolleger har de bedt om et møte med rådgiveren for å

- få råd om aktuelle problemstillinger de må ta stilling til på kort sikt for å kunne sette tjenestefellesskapet i fornuftig drift (vurdere felles drift), og
- sjekke ut om de skal inngå en regnskaps- og rådgivningsavtale med ham/byrået.

Regnskapsbyrået har en middels til god kompetansebeholdning for rådgivning, og rådgivningens andel av omsetningen ligger på ca 40%. Byrået har et godt renommé i den aktuelle kundebransjen. Rådgivningskulturen er sterk, og potensialet for rådgivning er middels til høyt. Byrået har en klar og innarbeidet strategi for rådgivning.

Overfor rådgiveren uttrykker to av bedriftslederne liten interesse for økonomi og regnskap, og signaliserer at de kun er ute etter en lovpålagt tjeneste (lav Appreciative Mode). Den tredje uttrykker noe større interesse og stiller en del forberedte spørsmål knyttet til driftsformer og selskapsformer. Rådgiveren gir konkrete svar – pakket inn i et lettforståelig dagligspråk. I tillegg følger han opp med nye spørsmål som kan være viktige å ta stilling til i et driftsfellesskap, noe som medfører økende interesse og medvirkning i diskusjonen fra alle tre. Gradvis etableres en dialog der alle parter er aktive i å gi informasjon og stille spørsmål knyttet til økonomiske problemstillinger vedrørende etablering av et driftsfellesskap og i forhold til aktuelle alternative selskapsformer til enkeltpersonforetak (legger grunnlaget for *Ba*). Den måten rådgiveren jobber på bidrar slik sett til det som kan resultere i en sterkere internalisering av en mer økonomirelatert holdning og innstilling. Møtet avsluttes ved at rådgiveren får utredningsoppdraget angående praktiske driftsløsninger for tjenestefellesskapet, og at alle tre vil vurdere ham og byrået som tjenesteyter for regnskapsføring og rådgivning.

Case 4 er en kundebedrift uten uttrykte vekstambisjoner. Hovedmålsettingen er markedsoppretholdelse og mer kostnadseffektiv drift. Regnskapsbyrået har en omsetning fra rådgivning på ca 10%. Kompetansebeholdningen i rådgivning er forholdsvis liten, men samtidig økende. Rådgivningskulturen er svak og til dels knyttet til en liten subgruppe i byrået, men skal forsterkes. Potensialet for rådgivning er moderat med dagens arbeidsstokk. Byrået har ingen klar strategi for rådgivning, en slik strategi finnes bare hos noen enkeltpersoner, som til gjengjeld driver forholdsvis aktivt som rådgivere i tillegg til regnskapsføring. Det er etablert et meget godt samhandlingsrom mellom regnskapsrådgiveren og kunden, der begge parter deltar aktivt i å belyse aktuelle problemstillinger og drøfte alternative forslag. Rådgiveren er initiativrik og holder jevnlig kontakt med kundebedriftens leder. Bedriftslederen er ikke økonomiskolert men har blitt gradvis mer interessert i regnskapsanalyse og nøkkeltall gjennom den rådgivningsprosessen han er blitt en del av. Denne interessen medfører at han nå i stadig større grad etterspør regnskapsinformasjon, og deltar i diskusjonen av det periodiserte regnskapet og de tiltak som er aktuelle å iverksette. Økonomirelatert kunnskap er derfor blitt en gradvis viktigere del av den kunnskapsbasen bedriften benytter i den daglige driften. Denne økonomiforståelsen er forholdsvis lav i bedriften sett under ett, men i og med at ledelsen gradvis har erkjent betydningen av denne kunnskapen, har det blitt en mer uttrykt målsetting å få grunnleggende økonomiforståelse som en innarbeidet del av bedriftskulturen. Per i dag har derfor bedriften en middels til god evne til å utvikle nye økonomikunnskaper for å bedre verdiskapingen (SECI-process og Knowledge Assets knyttet til økonomi).

Case 5 er en liten bedrift i sterk vekst. Det er etablert et tett og resultatrettet samhandlingsrom mellom rådgiver og bedriftsledelse. Regnskapsbyrået har en sterk kompetansebeholdning i rådgivning. Rådgivningen har en andel på ca 50% av omsetningen. Rådgivningskulturen er sterk, og potensialet for å yte mer rådgivning er stort. Byrået har en klar og innarbeidet strategi for rådgivning.

Bedriftslederen i kundebedriften er svært aktiv når det gjelder å etterspørre spesifikk økonomisk informasjon til bruk i den løpende styringen av driften. Rådgiveren er sterkt initierende i forhold til å føre kundebedriften med oppdaterte regnskapsrapporter og gå inn i en tett dialog om aktuelle forbedringstiltak (SECI-process). Rådgiver er dessuten sterkt initierende når det gjelder å komme med aktuelle tips og spørsmål knyttet til lønnsomhetsforbedringer etter hvert som slike muligheter ses av rådgiver (for eksempel i

forbindelse med lov/regelendringer). Rådgiveren er dessuten sjenerøs når det gjelder å lære opp kundebedriften i etablering og drift av visse økonomirelaterte oppgaver og rutiner (for eksempel lønnskjøringer – nye Systemic Knowledge Assets), og sparer kundebedriften derigjennom for visse kostnader. Det holdes jevnlig kontakt, og som regel over telefon eller mail. Fysiske møter gjennomføres etter behov eller minst 2 ganger i året. Begge parter ser dette som fullt ut tilfredsstillende ettersom de kjenner hverandre svært godt og kommuniserer lett på telefon eller mail. Bedriftslederen har god økonomiutdanning, og har derfor lett for å sette seg inn i regnskapsfaglige problemstillinger. Det er som følge etablert et godt felles økonomispråk og en meget god verdiskapingskultur (*Ba*) mellom rådgiver og bedriftsleder.

Case 6 er en mellomstor bedrift i gradvis vekst. Det er etablert et tett og resultatrettet samhandlingsrom mellom rådgiver og bedriftsledelse. Kompetansebeholdningen i rådgivning er forholdsvis lav i byrået, men skal forsterkes. Rådgivningskulturen er stort sett nedfelt hos noen få personer. Rådgivningens andel av omsetningen ligger på ca 15%, og potensialet for rådgivning er moderat, men skal forsterkes. Byrået har ingen innarbeidet strategi for rådgivning. Derimot har enkeltpersoner som yter mye rådgivning, sin egen strategi.

Bedriftslederen i kundebedriften er svært aktiv når det gjelder å etterspørre spesifikk økonomisk informasjon til bruk i den løpende styringen av driften. Rådgiveren er sterkt initierende i forhold til å føre kundebedriften med oppdaterte regnskapsrapporter og gå inn i en tett dialog om aktuelle forbedringstiltak. Det holdes opp til flere møter i uken. Bedriftslederen er selv høyt økonomiutdannet og har bakgrunn som økonomisjef i større virksomheter. Det er som følge etablert et sterkt felles økonomispråk og en sterk verdiskapingskultur (*Ba*) mellom rådgiver og bedriftsleder. Vi snakker i realiteten om to personer som nesten ukentlig lærer mye av hverandre gjennom tett samhandling.

Referanser

Cohen, W.M and Levinthal, D.A. (1990), Absorptive Capacity: A New Perspective on Learning and Innovation. *Administrative Science Quarterly*, 35, 128 – 152.

Conner, K.R. (1991), A Historical Comparison of Resource Based Theory and Five Schools of Thought within Industrial Organization Economics: Do we have a new theory of the firm? *Journal of Management*, 17, 121-154

Greene, F., Kirby, D., Najak, B. (1998), Accounting for Growth: ways accountants can add value to Small Businesses. *The Institute of Chartered Accountants in England and Wales*.

Gooderham, P.N, Tobiassen, A., Døving, E., Nordhaug, O. (2004), Accountants as sources of business advice for small firms. *International Small Business Journal*, 22(1), 5 – 20.

Gooderham, P.N. and Nordhaug, O. (2000), Regnskapsføreren som verdiskapingsagent i SMB-sektoren: Status og muligheter. (The Authorised Accountant as a Value Creation Agent in the SME-sector: Status and Possibilities), *Working paper 1/2000*. Bergen: SNF.

Henderson, R. and Cockburn, I. (1994), Measuring Competence: Exploring Firm-effects in Pharmaceutical Research, *Strategic Management Journal*, 15, 63 – 84.

Kogut, B. and Zander, U. (1996), What Firms do? Coordination, Identity and Learning, *Organization Science*, 7, 502 – 518.

Leonard-Barton, D. (1992), Core Capabilities and Core Rigidities: A Paradox in Managing New Product Development, *Strategic Management Journal*, 13, 363 – 380.

Nonaka, I. (1991), The knowledge-creating Company. *Harvard Business Review*, November – Desember, 96 – 104.

Nonaka, I., Toyama, R., Konno, N. (1999), SECI, *Ba* and Leadership: a Unified Model of Dynamic Knowledge Creation. *Long Range Planning*, vol 33, 2000.

Nonaka, I., Toyoma, R., Nagata, A. (2000), A Firm as a Knowledge-creating Entity: A New Perspective on the Theory of the Firm. *Oxford University Press*, 2000.

Nordhaug, O., Døving, E., Gooderham, P.N. (2003). Norske regnskapsbyråer: Rådgivning, kompetanse og verdiskaping. (Norwegian Accountancy Firms: Business Advice, Competence and Value creation. *SNF arbeidsnotat nr: 77/2003*.

Parsons, T. and Shils, E.A. (editors) (1951), Toward a General Theory of Action. *Harper Torchbooks, Harper & Row, Publishers, New York*, 1962.

Penrose, E.T. (1959), The Theory of the Growth of the Firm. *Wiley: New York*

Prahalad, C.K. and Hamel, G. (1990), The Core Competence of the Corporation. *Harvard Business Review*, 68(3), 79 – 91.

Sarvary, M. (1999), Knowledge Management and Competition in the Consulting Industry. *California Management Review*, Vol. 41, NO 2, 1999.

Simon, H.A. (1945), Administrative Behaviour. *Macmillan: New York*

Teece, D.J. (1982), Toward an Economic Theory of the Multiproduct Firm, *Journal of Economic Behaviour and Organization*, 3, 39-63

Tobiassen, A. and Gooderham, P.N. (2002), Hvilke muligheter har regnskapsbyråer til å bli rådgivere i SMB-sektoren? (What are the opportunities for the accountants as business advisers in the SME-sector?). *SNF arbeidsnotat nr. 56/2002*.

Tobiassen, A., and Gooderham, P.N. (2004), The Sources of External Critical Competencies for Small Growth-oriented Firms in Norway. *SNF arbeidsnotat nr. ??????????*

Van den Bosch, F.A.J., Volberda, H.W., de Boer, M. (1999), Co evolution of Firm Absorptive Capacity and Knowledge Environment: Organizational Forms and Combinative Capabilities. *Organization Science*, Vol. 10, NO. 5, 551 – 568, 1999.

Williamson, O.E. (1975), *Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications*, *Free Press: New York*

Williamson, O.E. (1985), *The Economic Institutions of Capitalism*, *Free Press: New York*