

Target costing og Kaizan budgettering: en strategisk integration af kvalitets- og økonomistyring

Over the past 15 years company after company has learned that quality must be designed into products before they are manufactured

Af Ivar Friis

Resumé

Formålet med denne artikel er at præsentere begreberne Target costing og Kaizan budgettering. Der argumenteres for, at disse ledelsesteknikker udgør en strategisk integration af økonomi- og kvalitetsstyring. Target costing er en teknik, der fokuserer på kunden i sin prisfastsættelsesprocedure, og ser produktomkostninger i et livscyklusperspektiv, hvilket blandt andet betyder, at der er stor fokus på design-fasen. Kaizan budgettering er en budgetteringsform, som lægger vægt på teams, kontinuerlige forbedringer og alles deltagelse. Afslutningsvis præsenteres nogle empiriske resultater, som viser, at Target costing og Kaizan budgettering også kan have nogle uheldige konsekvenser.

Indledning

Kan kvalitet og kvalitetsstyring betale sig? På trods af, at kvalitetsstyring har været på markedet i en del år, er det ikke entydigt klart, om kvalitetsstyring er en god forretning. Den japanske professor Yoshio Kondo er ikke i tvivl. På en gæsteforelæsning på Handelshøjskolen i Århus udtrykte han det på følgende måde: "Companies without CWQC (lig med TQM red.) will sooner or later disappear from the telephone directory" (Dahlgaard et al. 1994, s. 10). Og på tilsvarende måde mener Hradesky (1995, s. 1), at Total Quality Management i

Target costing og Kaizan budgettering: en strategisk integration af kvalitets- og økonomistyring

Over the past 15 years company after company has learned that quality must be designed into products before they are manufactured

Af Ivar Friis

Resumé

Formålet med denne artikel er at præsentere begreberne Target costing og Kaizan budgettering. Der argumenteres for, at disse ledelsesteknikker udgør en strategisk integration af økonomi- og kvalitetsstyring. Target costing er en teknik, der fokuserer på kunden i sin prisfastsættelsesprocedure, og ser produktomkostninger i et livscyklusperspektiv, hvilket blandt andet betyder, at der er stor fokus på design-fasen. Kaizan budgettering er en budgetteringsform, som lægger vægt på teams, kontinuerlige forbedringer og alles deltagelse. Afslutningsvis præsenteres nogle empiriske resultater, som viser, at Target costing og Kaizan budgettering også kan have nogle uheldige konsekvenser.

Indledning

Kan kvalitet og kvalitetsstyring betale sig? På trods af, at kvalitetsstyring har været på markedet i en del år, er det ikke entydigt klart, om kvalitetsstyring er en god forretning. Den japanske professor Yoshio Kondo er ikke i tvivl. På en gæsteforelæsning på Handelshøjskolen i Århus udtrykte han det på følgende måde: "Companies without CWQC (lig med TQM red.) will sooner or later disappear from the telephone directory" (Dahlgaard et al. 1994, s. 10). Og på tilsvarende måde mener Hradesky (1995, s. 1), at Total Quality Management i

stedet burde hedde Total Survival Management, da TQM er essentielt for moderne virksomheder.

Ikke alle virksomheder har imidlertid haft succes med kvalitetsstyring. For Wallace Company, et amerikansk oliefirma, var kvalitetsstyring ikke vejen til overlevelse og succes. Virksomheden gik konkurs i 1993, kort tid efter, at den havde vundet den amerikanske kvalitetspris The Baldrige Award (Powell 1995, s. 16). På tilsvarende vis havde Florida Power and Light, som i 1989 vandt den prestigefyldte Deming Award, som den første ikke-japanske virksomhed, en del organisatoriske og økonomiske problemer i årene efter prismodtagelsen (Powell 1995, Rutledge 1994). Endelig havde den amerikanske virksomhed Analog Devices, som indførte TQM med en vis succes - gennemløbstider blev halveret og fejlniveauet faldt med en faktor på 10 - efterfølgende problemer med økonomien, som blandt andet resulterede i, at virksomhedens aktier faldt fra 18.75\$ til 6.25\$ i perioden 1987-1990. (Sterman et al. 1997, s. 503).

Disse enkeltstående historier kan i sagens natur ikke bruges som bevis for, at kvalitetsstyring ikke virker. Som de fleste formentlig er klar over, er kvalitetsstyringsbøgerne fulde af succeshistorier. Xerox, Motorola og Toyota er nogle af de mest kendte. Der er også blevet lavet en del survey-undersøgelser som forsøger at undersøge kvalitetsstyringens økonomiske effekter. I Danmark er Tord Häversjö's (1997) undersøgelse af 734 danske ISO-certificerede virksomheder den mest kendte af denne slags. Her konkluderer Häversjö, at ISO-certificering sandsynligvis har positive økonomiske effekter. Også

i udlandet er der lavet en række undersøgelser af kvalitetsstyringens økonomiske effekter, og her er resultaterne noget modstridende. Både Bhote (1996, s. 3-13) og Powell (1995, s. 18-20) gennemgår en række af disse undersøgelser med konklusioner, som taler både for og imod kvalitetsstyring (her primært TQM) økonomiske effekter, dog med en tendens mod, at TQM kan betale sig. Powell (1995, s. 19) understreger imidlertid, at de fleste af undersøgelserne er lavet af konsulenter, som har store interesser i, at undersøgelserne falder ud til fordel for kvalitetsstyringen. Således publicerer mange af forfatterne kun undersøgelsesresultater ikke de metodiske forudsætninger. Alt i alt er det ikke helt klart, hvordan kvalitetsstyring virker på virksomhedernes økonomi.

Hvis man mener, at det er vigtigt at forbedre kvalitetsstyringen og dens relation til økonomiske resultater, er der flere måder dette kan gøres på (Friis 1996/97). Jeg har i denne artikel taget udgangspunkt i, at en øget integration med den økonomiske styring kan være nyttig for virksomhedens økonomiske resultat. Dermed dumper jeg ned i en efterhånden klassisk diskussion mellem kvalitetsstyringsfolk på den ene side og økonomer og økonomistyringsfolk på den anden side. Der er nemlig ikke enighed om, hvordan, og i det hele taget om, økonomi- og kvalitetsstyring skal integreres. For eksempel er den måske mest kendte af kvalitetsguruerne - Deming - meget kritisk overfor amerikansk virksomhedspraksis, som ifølge Deming fokuserer intensivt på bundlinien (Deming 1986). I den senere tid er han blevet bakket op af Johnson, som er en kendt økonomistyringsforsker, som mener,

at økonomistyrings centrale plads i virksomhedens styring hører fortiden til: "The language of the competitive business today is spoken by the voice of the customer and the voice of the process, not by the accounting system" (Johnson 1994, s. 266).

Men økonomer og økonomistyringsfolk mener, at økonomistyring bør have en central plads i virksomheder, som arbejder med kvalitetsstyring, ja de mener ligefrem, at kvalitetsstyring har nogle iboende problemer, som gør, at det er nødvendigt med økonomistyring, hvis ikke kvalitetsstyringsbestrebelse skal løbe af sporet. For eksempel mener Porter (1996), at det er vigtigt at forstå, at kvalitetsstyringens fokus på kontinuerlige forbedringer og operationel effektivitet ikke er strategisk styring, og for at sikre sig vedvarende lønsomhed, er det nødvendigt med en differentiering, udfra det man er bedst til, istedet for udelukkende at forbedre det man gør i forvejen. Shank & Govindarajan (1993) har arbejdet videre med Porters klassiske strategitanker, og overført dem på økonomistyring. De tager udgangspunkt i begrebet cost driver, som de opdeler i strukturelle cost drivere og udførende cost drivere. De strukturelle cost drivere udgøres af forhold som blandt andet scale, scope og kompleksitet i produkt- og kundeporteføljen, og disse cost drivere illustrerer de omkostningsmæssige konsekvenser af en given strategi. De udførende cost drivere udgøres af kvalitet, tid og lignende operationelle målekriterier. Forskellen mellem de udførende og de strukturelle cost drivere er, at for de udførende er mere altid bedre. Det er altid bedre at gøre noget hurtigere eller til en bedre kvalitet, hvori-

mod det for de strukturelle cost drivere gælder, at mere ikke nødvendigvis er bedre. For eksempel behøver flere produkter ikke nødvendigvis at være bedre. Shank & Govindarajans pointe er, at man skal være opmærksom på begge typer af cost drivere, og kvalitetsstyring fokuserer primært på udførende cost drivere.

En anden økonomistyringsforsker, Kaplan (1992), som er en af hovedmændene bag det berømte ABC-koncept, er også kritisk overfor at tilsidesætte økonomistyringen i forbindelse med kvalitetsstyring: "Attempting to meet all customers needs, without regard to the economics of the customer transaction, can lead a company not to the promised land of "world class" performance but to bankruptcy" (Kaplan 1992, s. 62). Hvordan kan man så løse problemerne med relationen økonomi- og kvalitetsstyring?

Overordnet set kan man sige, at der er udviklet 2 kalkulationsformer, som normalt anses for at have speciel tilknytning til kvalitetsstyringen (Atkinson et al. 1997, Horngren et al. 1997). Den ene er kvalitetssomkostningsanalysen, som rent faktisk er opfundet af kvalitetsstyringsguruerne (Feigenbaum 1956), og som er et kalkulationsprincip, der synliggør udførende cost drivere. Færre kvalitetssomkostninger vil altid være bedre.

Den anden kalkulationsteknik, der relateres til kvalitetsstyring, er Target costing, som er et kalkulationsprincip til at måle de omkostninger givne produkter må koste for, at man kan være konkurrencedygtige. Target costing relateres således både til strukturelle og udførende cost drivere, da der lægges op til strategiske valg om produkt og kundesegmentering, samtidig

med, at Target costing, hviler på den forudsætning, at man må blive bedre til det man gør. Target costing tager udgangspunkt i kvalitetsstyringens idéer om fokus på designfasen, kontinuerlige forbedringer og teamwork.

Formålet med denne artikel er at vise principperne bag Target costing, og hvordan teknikken integreres med Kaizan (kontinuerlige forbedringer) budgettering, og endelig vise hvilke fordele og ulemper metoderne kan have. For at gøre dette er resten af artiklen delt op i nogle underspørgsmål. I afsnit B belyses Target costing som et kalkulationsprincip. I afsnit C diskuteres den organisatoriske implementering af Target costing med fokus på designfasen og Kaizan budgettering, og endelig afsluttes artiklen med at diskutere, hvilke problemer og muligheder Target costing og Kaizan budgettering indeholder (D).

Target costing som kalkulationsprincip

De grundlæggende principper bag Target costing kan opsummeres i 2 punkter, som illustrerer Target costings brud med traditionel omkostningsstyring:

- i) Prisbaseret og kundefokuseret omkostningsstyring.
- ii) Fokus på livscyklus omkostningsreduktion, med særlig vægt på designfasen.

Ad. i) Target costing er først og fremmest et kalkulationsprincip, som tager udgangspunkt i markedsprisen, når produktomkostningerne fastlægges. Her står Target costing i modsætning til den 'normale' og traditionelle tilgang til priskalkulation,

hvor prisen udregnes med udgangspunkt i produktomkostningerne, som derefter pålægges et procenttillægs-avance for at sikre virksomhedens overskud. Dette princip, som bruges i mange virksomheder både i Danmark og i udlandet, kaldes 'cost plus' (Atkinson et al. 1997, s. 614-15, Høngren et al. 1997, s. 444, Nielsen & Høg 1994). Target costs udregnes med følgende formel:

$$\text{Pris} - \text{profit} = \text{Target costs}$$

Ifølge flere forfattere er denne form for prisfastsættelsemetodik særlig nødvendig idag. For eksempel nævner Cooper & Chew (1996, s. 89-90), at traditionelt har mange innovative virksomheder fokuseret på at være først på markedet med et nyt produkt eller en ny produktgruppe, og i denne sammenhæng er der blevet fokuseret mindre på omkostningssiden ud fra den idé, at de efterfølgende generationer af produkter ville tjene de store udviklingsomkostninger hjem. Den går - ifølge Cooper & Chew (1996) - imidlertid ikke mere. Idag er der en række virksomheder, der konstant er på lur for at kopiere de innovative virksomheders produkter. Disse virksomheder vil være istand til at lancere plagiater til en langt lavere pris, end de virksomheder, som har udviklet det oprindelige produkt, da de ikke har haft de store udviklingsomkostninger. Derfor er det - ifølge Cooper & Chew - vigtigt for alle virksomheder, også de innovative at være bevidste om deres omkostninger allerede, når de begynder at udvikle et produkt.

Ansari & Bell (1997, s. 4 ff.) er enige i Cooper & Chews analyse, og de sætter yderligere problemstillingen i relation til kvalitetsstyring. Med udgangspunkt i bil-

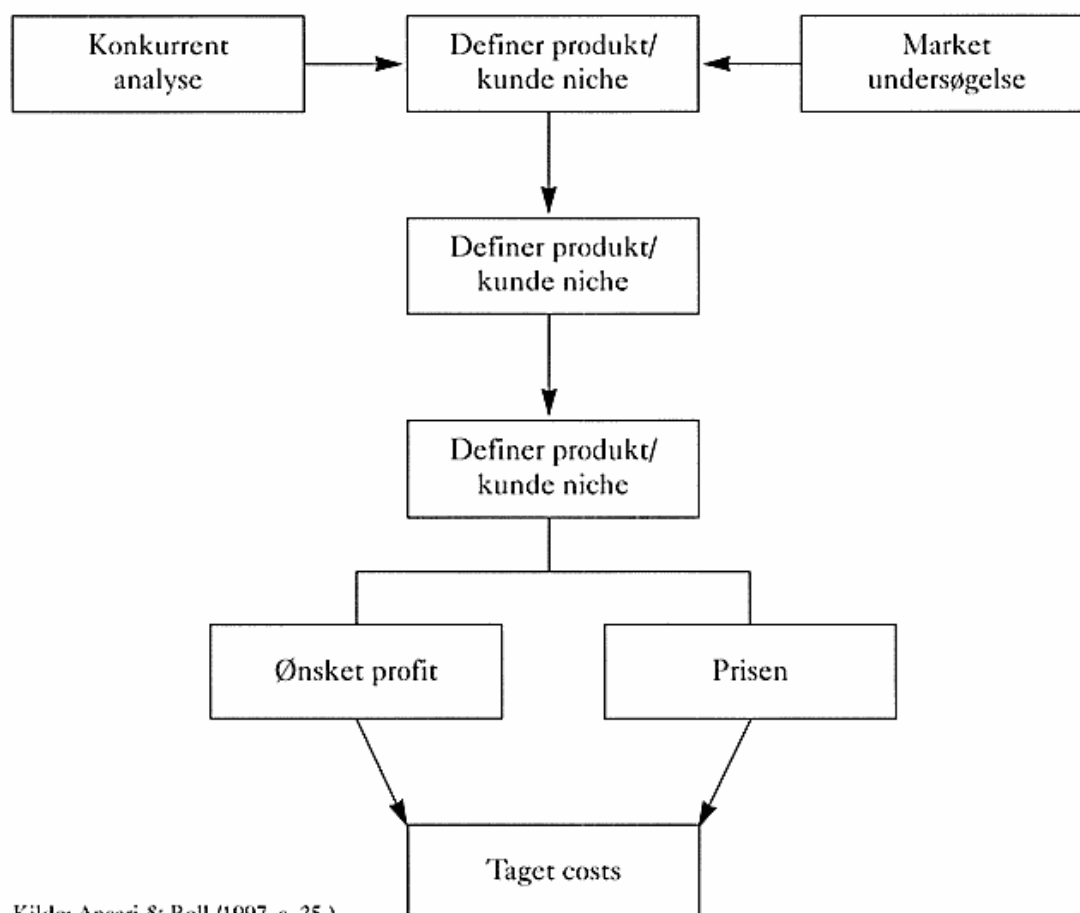
industrien argumenterer de for, at det ikke længere er tilstrækkeligt at fokusere på kvalitet, som bilindustrien overalt i verden har gjort i de seneste år, da de fleste virksomheder - ifølge Ansari & Bell er i stand til at producere med god kvalitet, men omkostningsmæssigt er der stadig stor forskel. Ansari & Bell citerer fra Toyotas årsrapport:

“Cost management is going to be for the automobile industry in the 1990s what quality was in the 1970s and ‘80s.” (S.Toyoda & T. Toyoda, Toyota Annual Report 1993, p. 1, her

taget fra Ansari & Bell 1997, s. 5).

Target costing kan i dette lys siges at være den omkostningsmæssige forlængelse af kvalitetsstyringens kundefokus. Et vigtigt element af Target costing's kundefokus er at finde ud af, hvad kunden rent faktisk vil have, og hvad han eller hun vil betale for det. For at give kunderne, hvad de vil have til en så lav pris som muligt, forsøger man i Target costing at kombinere markeds- og konkurrentundersøgelser med omkostningsregistreringer. En model for Target costing kan se ud som i figur 1.

Figur 1. Target costings faser



Kilde: Ansari & Bell /1997, s. 25.)

Hvis de faktiske omkostninger til at udvikle, producere, markedsføre og servicere et produkt rent faktisk er lig med de fastlagte omkostningsmål, er der ingen Target cost problematik, men da det sjældent er tilfældet, er formålet med Target costing og de medfølgende teknikker at lukke omkostningshullet mellem de faktiske omkostninger og de mål virksomheden har sat sig.

For at levere produkter til kunden, som i så høj grad som muligt passer til behov og pengepung analyseres de funktionelle egenskaber ved produkterne, for at vurdere om de enkelte funktioner bidrager med værdi for kunden i samme omfang, som de skaber omkostninger. Traditionelt har det vist sig at være et problem, at kunden får - og dermed betaler - for mere, end han eller hun rent faktisk har brug for. For eksempel var det ifølge Cooper & Chew (1996, s. 91) ikke unormalt, at produktcheferne i kameraproducenten Olympus designede 'nice-to-have', men i mindre grad 'need to have', egenskaber ind i produkterne. Opdelingen af produkterne i funktionaliteter er også en måde at gennemføre organiseringen af Target cost-processen, som jeg vil vende tilbage til senere i artiklen. Til den omkostningsmæssige side af koblingen af kvalitet og økonomi i design-fasen, har man indenfor japansk regnskabsvæsen udviklet en række registreringsmetoder, som kan bruges til dette formål (se Tanaka et al. 1994, s. kap.4-8, hvor begreber som 'functional analysis' og 'cost tables' diskuteres).

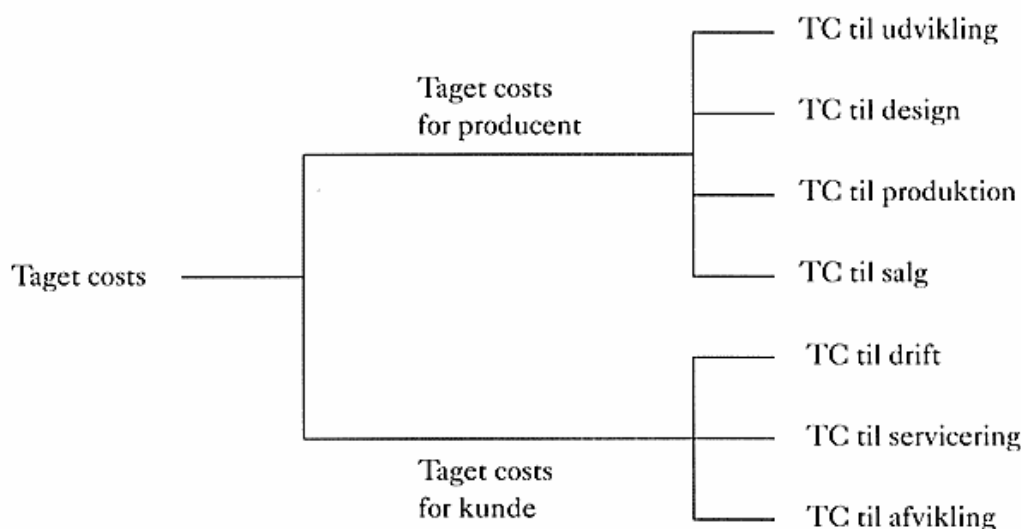
Nødvendigheden af fokuseringen på produktudviklingen i forbindelse med virksomhedsledelse har været behandlet indgående indenfor kvalitetsstyringslitte-

raturen, både i relation til omkostnings- og kvalitetssiden (Juran & Gryna 1993, Gryna 1988, s. 13.5). Den kendeste metode til at koble kundebehov til produktgenskaber er 'Quality Function Deployment', hvor behov og egenskaber sammenstilles i en matrix (Juran & Gryna 1993, s. 255). Det er denne type teknik, som økonomistyringsforskere argumenterer for at bruge i relation til prispolitik:

"Over the past 15 years, company after company has learned that quality must be designed into products before they are manufactured - that it is expensive, if not misguided, to attempt to inspect in quality after the product has left the production line. Today the most competitive companies are applying the same logic to determine the price of new products" (Copper & Chew 1996, s. 88).

Ad. ii) Det andet vigtige element i Target costing er, at omkostninger fra hele produktets livscyklus inddrages i kalkulationen. Normale omkostningskalkulationer, som for eksempel dækningsbidragsfuldkost- og ABC-modellen, fokuserer primært på produktionsprocessen og produktionsomkostningerne i forbindelse med priskalkulation. Et produkts livscyklus går imidlertid fra det bliver udviklet til det bliver kasseret, og når man udregner produktomkostningerne, skal man derfor - ifølge fortællingerne for Target costing - have alle disse omkostninger med, for at få et samlet billede af, hvad det koster at udvikle, producere, servicere og afvikle et produkt. Alle disse omkostninger har betydning for et produkts lønsomhed. I figur 2 opregnes nogle af de omkostninger, som finder sted i løbet af et produkts livscyklus.

Figur 2. Target costs i løbet af et produkts livscyklus



Kilde: Lettere bearbejning af Tanaka et al. (1994, s. 39).

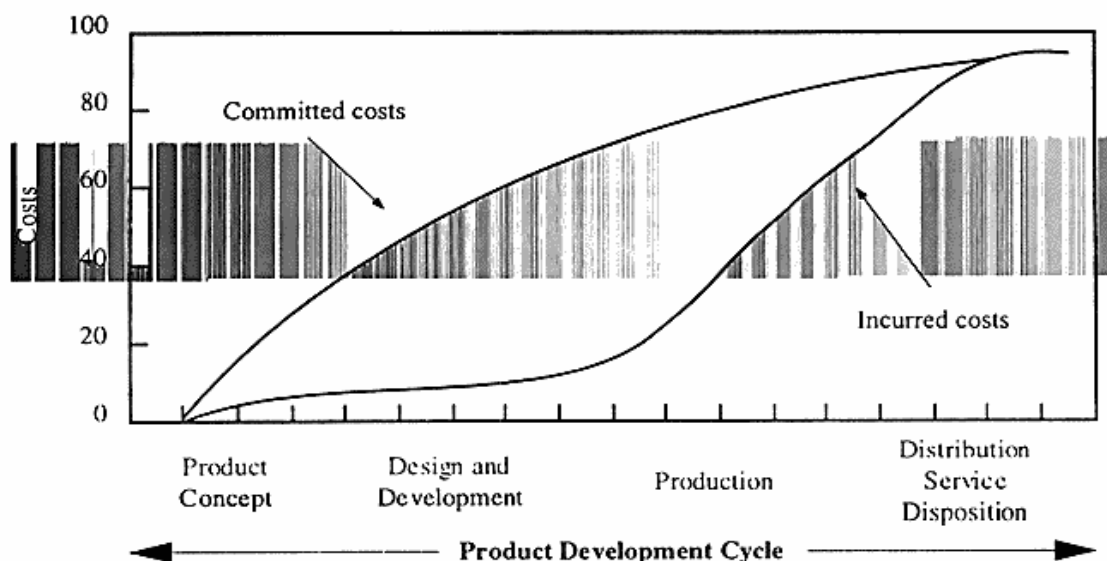
Som det fremgår af figur 1, kan man vælge at opdele et produkts livs-cyklus omkostninger i omkostninger for producenten og omkostninger for kunden. Konventionel tankegang vil måske finde det besynderligt, at en producent skal beskæftige sig med omkostninger, som afholdes efter, at produktet er leveret. Men der er en række grunde til, at Target costing beskæftiger sig med alle omkostninger. For det første vil virksomheden i nogle tilfælde selv skulle afholde nogle af de omkostninger, som i tabellen henregnes som omkostninger for kunden. Det kan for eksempel være tilfældet, hvis kunden reklamerer eller kræver erstatning for dårlige produkter, eller hvis kunden har indgået en drift og servicekontrakt med producenten, sådan som det er almindeligt for visse IT-leverandører. For det andet må man gå ud fra, at kunden i mange industrier er me-

get opmærksomme på de omkostninger, de selv må afholde til drift, servicering og afvikling af produktet, og de indgår som parametre i valg af produkter, og derfor er disse omkostninger også vigtige for den sælgende virksomhed.

I relation til livscyklus tilgangen til omkostningsstyring er designfasen også her vigtig, hvilket fremgår af figur 3.

Figur 3 illustrerer en vigtig adskillelse af omkostninger efter, hvor de bliver afholdt (incurred), og hvor de skabes (committed). Omkostningernes afholdelse afspejles af de almindelige funktionsopdelte regnskabsopgørelser (dog med visse modifikationer for efter-salgperioden, jf. ovenfor). Her fremgår det, hvad udviklings- og designafdelingen, produktionsafdelingen og de forskellige serviceafdelinger har af udgifter i form af lønninger, maskinel, bygninger etc. Pointen i figuren og med Tar-

Figur 3 Omkostningernes livscyklus



Kilde: Atkinson et al. 1997:611.

get costing er, at omkostningerne i de forskellige afdelinger i stor udstrækning skabes andre steder end, hvor de bliver afholdt. Selvom designfasen (hvor der også indgår omkostninger fra andre afdelinger end udviklings- og designafdelingen) udgør en relativ lille del af virksomhedens samlede omkostninger, er det her langt den største del af de fremtidige omkostninger fastlægges.

For eksempel har designet af produktet betydning for omkostningsforbruget i produktionsfasen alt efter antal komponenter der indgår i produktet, produktfunktionalteter, materialevalg og kompleksitet i produktet. For eftersalgsfasen er det forhold som funktionsdulighed og fejl i produktet, som designfasen har indflydelse på. En problemstilling, som i forbindelse med eftersalgsfasen sandsynligvis vil blive mere aktuell i fremtiden er afvikling af produktet, som i disse miljøtider kan løbe op i anseelige summer, et aktuelt eksem-

pel er boreplatformen Brent Spar. BMW arbejder - ifølge Atkinson et al. (1997, s. 613) systematisk med denne problemstilling i forbindelse med designet af nye modeller, hvor de forsøger at bruge så miljøvenlige materialer og produktionsprocesser som muligt for at minimere forureningen og dermed deres eller deres kunders omkostninger til afviklingen af produkterne. Target costing fokuserer på livscyklusomkostninger, men hvordan organiseres Target costing, så man kan få lukket hullet mellem de aktuelle omkostninger og omkostningsmålene? Dette spørgsmål besvares i næste afsnit.

Organisering af Target costing: tværfunktionelle teams, dekomponering og Kaizan budgettering

I det foregående afsnit har jeg beskrevet hovedideerne bag kalkulationen Target costing. I dette afsnit vil jeg diskutere de organisatoriske implikationer af Target

costing. Principielt set er der 2 områder for omkostningsreduktioner: design- og produktionsfasen. På japansk kaldes omkostningsreduktion i designfasen 'genkakikaku' (modsvarende begrebet value engineering) og omkostningsreduktion i produktionsfasen kaldes 'genkakaizan'. I Target costing relateres team work og kontinuerlige forbedringer både til design- og produktionsfasen. Jeg starter med at gennemgå designfasen, som er den vigtigste (jf. figur 3).

I designfasen er der 2 elementer, der skal tages højde for. For det første skal man fastlægge Target costs og de medfølgende funktionelle egenskaber ved det givne produkt, og dernæst skal de nødvendige besparelser uddelegeres. Da der arbejdes ud fra et livcyklus-perspektiv skal repræsentanter fra alle virksomhedens funktioner og hovedleverandører inddrages i processen. Ansari & Bell (1997, s. 98-100) nævner 4 teams, som de mener bør inddrages i en Target costing-proces: strategiteam, produktteam, designteam og produktionsteam. De 4 teams illustrerer en nedbrydning af mål frem mod selve produktionen.

Strategiteamet fastlægger de langsigtede planer, kernekompetencer, kerneteknologier og produktstrategier. I dette team anbefaler Ansari & Bell (1997, s. 99), at der indgår ledende medarbejdere fra alle væsentlige funktioner i virksomheden. *Produktteamet* har som formål at fastlægge lønsomhed på produktniveau, produktkoncepter og funktionelle egenskaber, value engineering, cost targets og investeringsplaner. I dette team foreslår Ansari & Bell, at der indgår medlemmer fra produktprogrammet, salg & marketingafdelingen,

produktplanlægningen, produktionen, økonomistyringen, indkøb og hovedleverandører.

Designteamet arbejder videre med produktkoncepter og value engineering. Endvidere udarbejdes detaljerede produkt- og procesdesign. I dette team bør indgå personer fra design, prototype udvikling, produktplanlægning, produktion, økonomistyring, indkøb, hovedleverandører, kundeservice og -support, salg, marketing og distribution, og endelig bør der indgå personer som beskæftiger sig med afviklingen af produkter.

Det sidste team - *produktionsteamet* - udarbejder produktionsplaner, kapacitetsbehov, endelige købe-ude producere-selv beslutninger, efteruddannelsesplaner relateret til nye processer, relationerne til underleverandører. Endelig fastlægger produktionsteamet de mål, som skal indgå i Kaizan budgetteringen. I produktionsteamet indgår personer fra design, produktionen, kvalitetskontrollen, økonomistyringen, indkøb, hovedleverandører, kundeservice og -support, salg, marketing og distribution (Ansari & Bell 1997, s. 99).

Det andet element i designfasen er, hvordan man opnår de Target costs, som virksomheden har fastsat. I denne fase gælder det at dekomponere de enkelte produkters omkostningsmål, for derved at sætte de forskellige designgrupper på nogle konkrete opgaver. Tanaka et al. (1994, s. 48-55) nævner 4 dekomponeringsmuligheder:

- 1) Produktets funktioner eller funktionsområder.
- 2) Produktets komponenter.
- 3) Produktets omkostningsenheder og arter.

4) Individuelle designere eller teams af designere.

Ad. 1) Som jeg har været inde på, så tager Target costing udgangspunkt i kunden, og dette gøres blandt ved at undersøge, hvilke funktioner kunden efterspørger, og dernæst matche omkostninger, så de passer med kundens ønsker. Der er i sagens natur ikke megen idé i at bruge en masse ressourcer på funktionaliteter, kunden ikke efterspørger. Den grundlæggende idé bag funktionsanalysen er, at kundernes ønsker kvantificeres i procenttal, og dernæst allokeres produktomkostningerne med de samme procentsatser til udvikling af disse funktioner (Tanaka et al. 1994, s. 52).

I praksis er det dog ikke så nemt at gennemføre en funktionsanalyse (se Ansari & Bell 1997, s. 52-53). Et af problemerne er, at kunders ønsker ofte artikuleres i bløde kvalitative udtalelser, som for eksempel 'jeg ønsker en smart, lille og moderne PC'er'. Denne type udtalelser skal oversættes til specifikke funktionaliteter - i eksemplet kan det være længde, brede, farve karakteristika - som designerne kan arbejde med, og denne oversættelse kan i sagens natur volde problemer. På trods af problemerne med funktionsanalyse viser en undersøgelse af japanske virksomheders Target costing praksis, at 54% af de adspurgte virksomheder allokerer deres Target costs ned på funktioner (Tanaka et al. 1994, s. 49).

Ad. 2) En anden mulighed for dekomponering er at tage udgangspunkt i produktkomponenter. Ifølge Tanaka et al. (1994, s. 53) er problemet her, at det ofte kan hæmme kreativiteten i designfasen. De anbefaler, at metoden ikke bruges til

nye og kompliceret produkter, men kun til simple produkter, eller produkter som er en videreudvikling af allerede kendte produkter.

Ad. 3) Hvis man ønsker at dekomponere endnu længere ned end komponenterne lægger op til, kan man gå ned på omkostningsenheder, som kan være materialer, direkte arbejdskraft eller kapacitetsomkostninger. Igen er det - ifølge Tanaka et al. (1994, s. 55) - vigtigt at huske på, at en udførlig dekomponering kan hæmme kreativiteten og udviklingsmulighederne.

Ad. 4) Endelig kan man uddelegere omkostningsmålene til de enkelte designere eller grupper af designere. Her er det lederen af design-gruppen som fastlægger målene for funktioner og komponenter.

Når man har været igennem designfasen, skal produktet ind i produktionsfasen. Ofte er hullet mellem de faktiske omkostninger og omkostningsmålene ikke lukket, og derfor må selve produktionen tage sig af den sidste del af hullet. Til dette formål bruger man Kaizan budgettering. Kaizan betyder vedvarende forbedringer, og er blevet gjort kendt i bredere kredse af japanere Imai. Essensen i Kaizan er, at alle fra ledelsen til medarbejdere på fabriksgulvet konstant skal stræbe efter vedvarende forbedringer i deres daglige arbejde. Ifølge Imai (1997, s. 1) er idéen så naturlig for japanere, at mange ingen gang er klar over, at de arbejder efter dette princip. Kaizan costing (eller budgettering) er simpelthen japansk omkostningsstyring i produktionen, og den er derfor tæt knyttet til kvalitetsstyring (Monden 1993, s. 240-41, Tanaka 1994, s. 62)

Der er 2 elementer, som er centrale i Kaizan budgettering: standardisering og al-

les deltagelse via forslag til forbedringer. Ifølge Imai (1997:51) er standardisering af arbejdsprocesser den bedste metode til at sikre kvaliteten og den mest omkostnings-effektive måde at udføre et job på. Standarder har - ifølge Imai (1997:54-57) - mange fordele. For eksempel bibeholder man know-how og ekspertise, man muliggør præstationsmåling, viser årsags-virkningssammenhæng og frem for alt udgør standarderne en basis for kontinuerlige forbedringer ud fra den betragtning, at man ikke kan forbedre noget, man ikke kender.

Med udgangspunkt i standarder forventes alle arbejdere at komme med forslag til kontinuerlige forbedringer. Mange mener sikkert, at disse forbedringsforslags-systemer er en af årsagerne til Japans succes. I Dahlgaard et al. (1994, s. 45-46) refereres således en japansk undersøgelse, som er kommet frem til, at antallet af forbedringsforslag korrelerer positivt med produktiviteten.

I Toyota fabrikkerne var man i 1986 oppe på 2.648.710 forslag, hvilket svarede til knapt 48 forslag per ansat. Af alle disse forslag blev 96% brugt til at forbedre eksisterende rutiner. Det er nu ikke sikkert, at alle forslagene var af lige høj kvalitet, i hvert fald har Toyota - ifølge Monden (1993, s. 191-192) - siden 1986 fokuseret mere på forslagenes kvalitet end antallet af dem, og siden er antallet af forslag faldet til ca. 30 per person.

Afslutning: Muligheder og problemer ved Target costing

Ovenfor har jeg redegjort for de væsentlige elementer i Target costing og Kaizan budgettering. Som andre japansk inspirerede ledelsesteknologier bruges Target

costing, som en del af forklaringen på japanske virksomheders succes i efterkrigsårene, og mange japanske virksomheder arbejder da også med Target costing. En undersøgelse viser at 80% af store japanske industrivirksomheder arbejder med Target costing, mens en anden undersøgelse viser, at i nogen industrier (transportudstyr) bruges Target costing af 100% af virksomhederne, hvorimod andre industrier (papirindustrien) slet ikke bruger Target costing (Kato et al. 1995, s. 40).

I litteraturen er der masser af eksempler på, at brugen af Target costing har resulteret i omkostningsreduktion og markeds-succes. For eksempel nævner Ansari & Bell (1997, s. 1-4), at Chrysler og Boings har haft gode resultater med Target costing. I Chrysler betød brugen af Target costing i forbindelse med udviklingen af Neon, som er en lille bil Chrysler udviklede til lavprissegmentet, at udviklingstiden blev forkortet, Neon blev Årets bil i USA i 1994, og var endvidere en af de få små biler, som havde positiv lønsomhed i perioden. Hos Boing resulterede brugen af Target costing - ifølge Ansari & Bell (1997, s. 4) - at der blev sparet 90% af omkostningerne på Boing 737 Flight Deck Valve, og tiden til at skifte et vindue blev reduceret fra 12 til 3 timer.

Der har imidlertid også været problemer med Target costing og Kaizan budgettering. Kato et al. (1995, s. 49-50) nævner 4 typer problemer, som de er støt på i deres case-studier af Daihatsu Motors og Matsushita Electric, og som går igen i andre dele af litteraturen. Target costing kan resultere i:

- Længere udviklingstider
- Udbrændte og stressede ansatte

- Forvirring af markedet
- Organisatorisk konflikt

Fokus på kvalitet og omkostninger kan resultere i *længere udviklingstider*. For eksempel resulterede Matsushita Electric første erfaring med Target costing i, at deres produkt - en elektrisk barbermaskine - overholdte sine omkostningsmål, men alligevel blev en kommerciel fiasko, da produktet var for længe om at nå markedet (Kato et al. 1995, s. 49). Denne problemstilling er ikke ny. En gængs talemåde siger: 'You get what you measure' (for eksempel Kaplan & Norton 1992), og når man måler kvalitet og omkostninger, er der risiko for, at tid tilsidesættes. Svaret på dette problem er umiddelbart ligetil: mål også på tid (se for eksempel Ansari & Bell 1997, s. 169). Opmærksomhed er imidlertid en knap ressource, og en udvidelse af målområder kan resultere i forvirring og mindre opmærksomhed omkring kvalitet og omkostninger (se for eksempel Kirk 1995, s. 234).

Et andet problem med Target costing er, at den vedvarende kamp for at nå målene kan skabe *stres og udbrændthed* både hos ledelse og ansatte i de pågældende virksomheder, men også hos de underleverandører som indgår i Target cost-projektet. Presset på designerne kan resultere i en stor arbejdsbyrde med mange overarbejdstimer. Ifølge Kato et al. (1995, s. 50) har nogle japanske virksomheder den politik, at de kun betaler overtid for op til 30 timer om ugen. Derefter må de arbejde gratis! I den japanske virksomhed TIT holdt de ansatte ingen ferie og arbejder rutinemæssigt 7 dage om ugen i året inden de gik efter Deming prisen (Goetch & Davis 1994, s. 20).

Kaizan budgetteringen i produktionen kan også have stressende effekter. Boje & Windsor (1996, s. 72) påpeger, at presset på de ansatte for at komme med forbedringsforslag har resulteret i nærmest uhyrlige antal forslag. For eksempel er der en japansk arbejder, som har fået registreret 9310 forslag på et år ved at bruge 3 timer hjemme hver aften til dette formål. I Florida Power and Light Company - virksomheden, som vandt den prestigefyldte Deming Prize i 1989 - valgte man at droppe 'Bright Ideas' og 'Improvement Action Memorandums' programmerne i 1990, da de ansatte følte, at der blev lagt for meget vægt på formelle og uformelle kvotaer for ideer til kontinuerlige forbedringer, og det betød, at der skulle arbejdes over for at passe sit job. Samtidig resulterede de store krav til forbedringsforslag i, at der var mindre tid til kunderne (Rutledge 1994, s. 22).

Det er imidlertid vigtigt at understrege, at andre virksomheder har haft gode erfaringer med at uddelegere ansvar til de ansatte, og med de medfølgende programmer som sigter på kontinuerlige forbedringer. Ifølge Adler (1993) har for eksempel den amerikanske virksomhed Fremont haft gode erfaringer med at implementere japanske produktionsmetoder. Virksomheden havde lav produktivitet, producerede dårlig kvalitet, havde en fraværsprocent på over 20% og store alkohol og narkotika problemer blandt de ansatte. Med indførelsen af kontinuerlige forbedringsprogrammer resulterede - ifølge Adler - i højere produktivitet, bedre kvalitet og mere motiverede ansatte.

I det hele taget er standardisering, team-work og Kaizan en problematisk størrelse for forskere i industriel organisering.

ring. På den ene side er det åbenlyst, at disse metoder har mange fællestræk med Taylorismen, og empiriske studier indicerer, da også, at de ansatte føler, at overvågningen og arbejdspresset stiger (Boje & Windsor 1996, McArdle et al. 1995, s. 165, Sewell & Wilkinson 1992, s. 279). Dette har resulteret i, at denne form for arbejdsorganisering er blevet kaldt 'management by stress' (Parker & Slaughter 1988). Men som det også fremgik af studiet af Adler behøver stres ikke at være i modstrid med jobglæde, hvilket McArdle et al.'s (1995, s. 165) studie også underbygger.

Der er flere spørgsmål, som bliver interessante i denne sammenhæng. Er den mere stærke sammensmeltning mellem virksomhedens og de ansattes interesser, som implicit ligger i Target costing, i overensstemmelse med vestlig kultur? Kato et al. (1995, s. 41) nævner, at japanske ledere og ansatte gør alt for at nå målene, hvorimod (gammel!) amerikansk teori siger at for høje mål kan virke demotiverende (Dunbar 1973). I Danmark er det vel heller ikke helt normalt, at man som ansat ofrer alt for sin virksomhed. Et andet spørgsmål er, om en sådan stærk kobling mellem virksomhed og ansat overhovedet er ønskelig ud fra et demokratisk - etisk om man vil - perspektiv. Denne type problemstillinger ligger imidlertid udenfor denne artikels fokus.

Et tredje problem som Kato et al. (1995:50) nævner er *forvirring af markedet*. Problemet er her, at fokuset på markedet resulterer i en ekstrem segmentering, som igen betyder, at produktomkostningerne stiger. Dette kritikpunkt er særlig interessant (eller problematisk om man vil) i denne artikels forum, da jeg netop foreslår, at

Target costing kan integrere kvalitet og økonomi, ved samtidig at fokusere på strukturelle og udførende cost drivere. Det vil sige at vælge det man er bedst til og så forbedre ens styrker. I praksis kan der altså muligvis være en tendens til at overse segmenteringen i forbindelse med Target costing. Udover problemet med galoperende omkostninger, nævner Kato et al. (1995, s. 50), at det voldsomme segmentering kan resultere i, at kunderne ikke kan kende det ene produkt fra det andet, hvilket kan skabe utilfredshed.

Det sidste problem er *organisatorisk konflikt*. En streng fokus på Target cost kan resultere i organisatorisk konflikt. En type problem er relateret til det hårde pres, som lægges på designingeniørerne i forbindelse med de konstante krav på forbedring af produkterne. Kato et al. (1994:50) nævner et eksempel, hvor en designingeniør var blevet ophidset over, at marketingafdelingen ikke var omkostningsbevidst, hvilket faldt ham for brystet, da de i designafdelingen arbejdede hårdt for at få omkostningerne ned. Ansari & Bell (1977:170) anbefaler, at man sætter mål for alle afdelinger, så supportfunktionerne inddrages i processen mod kontinuerlige forbedringer, og dermed fjernes noget af fokuset fra designafdelingen.

Et andet problem er fastlæggelsen af, hvor stor en del af 'omkostningshullet' henholdsvis designafdelingen og produktionsafdelingen skal lukke. Ifølge Kato et al. (1995:47) havde denne proces skabt en del problemer i Daihatsu, som imidlertid forsøger at løse problemet ved at belønne produktionsingeniørerne for kontinuerlige forbedringer.

De ovenstående eksempler på mulighe-

der og problemer ved Target costing indikerer, at Target costing ikke er nogen vidundermiddel mod alle problemer. Target costing er et kalkulationsprincip, som når det implementeres i virksomheder gør brug af en række organiseringsformer, som er hentet fra kvalitetsstyringen. Disse organiseringsformer fungerer, som alle andre organiseringsformer, ikke uden problemer, men det betyder ikke, at Target costing og kvalitetsstyring er ubrugelige, men i højere grad, at man konstant skal være på vagt overfor, hvordan de bruges.

Summary

The purpose of this article is to introduce the concepts Target costing and Kaizan accounting. It is argued that these management techniques represent a strategic integration of management accounting and quality control. Target costing is a technique that in its pricing procedure focusses on the customer, and sees product costs in a life cycle perspective, bringing the design phase sharply into focus. Kaizan accounting is a form of accounting which attaches importance to teams, continuous improvements and the involvement of all. Finally, empirical results are presented that show that target costing and Kaizan accounting may, however, have some unfortunate consequences.

NOTER

¹ Se Ansari & Bell (1977:10-20).

² Se for eksempel Shank & Govindarajan (1993:194) for en kritik af ABC for netop kun at fokusere på produktionsomkostninger.

Litteratur

- Adler, P.S. (1993): Time-and-Motion Regained i *Harvard Business Review*, January-February, s. 97-108.
- Ansari, S.L. & Bell, J.E. (1997): *Target Costing: The next Frontier in Strategic Cost Management*, Yrwin Professional Publishing®, Chicago.
- Atkinson, A.A., Banker, R.D., Kaplan, R.S. & Young, S.M. (1997): *Management Accounting*, Prentice-Hall International, Inc., London.
- Bhote, K.R. (1996): *The Total Quality Portfolio*, Volume 5, Strategic Direction Publishers, Ltp.
- Boje, D.M. (1996): Taylorismens renaissance? - den skjulte dagsorden i Total kvalitetsledelse i *Ledelse i dag*, vol. 6, nr. 1, s. 63-77.
- Cooper, R. & Chew, W.B. (1996): Control Tomorrow's Costs Through Today's Designs i *Harvard Business Review*, januar-Februar, s. 88-97.
- Dahlgaard, J.J., Kristensen, K. & Agerup, C.C. (1994): *Total kvalitet og ledelse*, Centrum.
- Deming, W.E. (1986): *Out of the Crises*, Cambridge, MA: MIT Center for Advanced Engineering Study.
- Dunbar, R.L.M. (1973): Budgeting for Control i Schiff, M. & Lewin, A.Y. (1973): *Behavioral Aspects of Accounting*, Englewood Cliffs, New York.
- Feigenbaum, A.V. (1956): Total Quality Control i *Harvard Business Review*, vol 34, nr. 6, s.93-101.
- Friis, I. (1996/97): Kvalitets- og økonomistyring: positiv synergi eller konkurrerende teknologier? *Økonomistyring & Informatik*, 12, 1, s.15-34.
- Goetsch, D.L. & Davis, S. (1994): *Introduction to Total Quality*. Quality, Productivity, Competitiveness, Prentice Hall International, Inc., New York.
- Gryna, F.M (1988): Product Development i Juran, J.M. (1988): *Juran's Quality Control Handbook* Mc-Craw-Hill inc., New York.
- Häversjö, T. (1997): Kan ISO ses på bundlinjen? i Häversjö, T. & Larsen, B. (red) (1997): *Nye boller på suppen I* Folaget Sporskifte, Charlottenlund.

der og problemer ved Target costing indikerer, at Target costing ikke er nogen vidundermiddel mod alle problemer. Target costing er et kalkulationsprincip, som når det implementeres i virksomheder gør brug af en række organiseringsformer, som er hentet fra kvalitetsstyringen. Disse organiseringsformer fungerer, som alle andre organiseringsformer, ikke uden problemer, men det betyder ikke, at Target costing og kvalitetsstyring er ubrugelige, men i højere grad, at man konstant skal være på vagt overfor, hvordan de bruges.

Summary

The purpose of this article is to introduce the concepts Target costing and Kaizan accounting. It is argued that these management techniques represent a strategic integration of management accounting and quality control. Target costing is a technique that in its pricing procedure focusses on the customer, and sees product costs in a life cycle perspective, bringing the design phase sharply into focus. Kaizan accounting is a form of accounting which attaches importance to teams, continuous improvements and the involvement of all. Finally, empirical results are presented that show that target costing and Kaizan accounting may, however, have some unfortunate consequences.

NOTER

¹ Se Ansari & Bell (1977:10-20).

² Se for eksempel Shank & Govindarajan (1993:194) for en kritik af ABC for netop kun at fokusere på produktionsomkostninger.

Litteratur

- Adler, P.S. (1993): Time-and-Motion Regained i *Harvard Business Review*, January-February, s. 97-108.
- Ansari, S.L. & Bell, J.E. (1997): *Target Costing: The next Frontier in Strategic Cost Management*, Yrwin Professional Publishing®, Chicago.
- Atkinson, A.A., Banker, R.D., Kaplan, R.S. & Young, S.M. (1997): *Management Accounting*, Prentice-Hall International, Inc., London.
- Bhote, K.R. (1996): *The Total Quality Portfolio*, Volume 5, Strategic Direction Publishers, Ltp.
- Boje, D.M. (1996): Taylorismens renaissance? - den skjulte dagsorden i Total kvalitetsledelse i *Ledelse i dag*, vol. 6, nr. 1, s. 63-77.
- Cooper, R. & Chew, W.B. (1996): Control Tomorrow's Costs Through Today's Designs i *Harvard Business Review*, januar-Februar, s. 88-97.
- Dahlgaard, J.J., Kristensen, K. & Agerup, C.C. (1994): *Total kvalitet og ledelse*, Centrum.
- Deming, W.E. (1986): *Out of the Crises*, Cambridge, MA: MIT Center for Advanced Engineering Study.
- Dunbar, R.L.M. (1973): Budgeting for Control i Schiff, M. & Lewin, A.Y. (1973): *Behavioral Aspects of Accounting*, Englewood Cliffs, New York.
- Feigenbaum, A.V. (1956): Total Quality Control i *Harvard Business Review*, vol 34, nr. 6, s.93-101.
- Friis, I. (1996/97): Kvalitets- og økonomistyring: positiv synergi eller konkurrerende teknologier? *Økonomistyring & Informatik*, 12, 1, s.15-34.
- Goetsch, D.L. & Davis, S. (1994): *Introduction to Total Quality*. Quality, Productivity, Competitiveness, Prentice Hall International, Inc., New York.
- Gryna, F.M (1988): Product Development i Juran, J.M. (1988): *Juran's Quality Control Handbook* Mc-Craw-Hill inc., New York.
- Häversjö, T. (1997): Kan ISO ses på bundlinjen? i Häversjö, T. & Larsen, B. (red) (1997): *Nye boller på suppen I* Folaget Sporskifte, Charlottenlund.

- Horngren, C.T., Foster, G. & Datar, S.M. (1997): *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, Prentice Hall International, Inc., London.
- Hradesky, J. (1995): *Total Quality Management Handbook*, McGraw-Hill, New York.
- Imai, M. (1997): *Gemba Kaizan: A Commonsense, Low-Cost Approach to Management*, McGraw-Hill, New York.
- Johnson, H.T. (1994): Critical Commentaries. Relevance Regained: *Total Quality Management and the Role of Management Accounting* i *Critical Perspectives on Accounting*, 5, s. 259-267.
- Juran, J.M. & Gryna, F.M. (1993): *Quality Planning and Analysis*, McGraw-Hill, Inc., London.
- Kaplan, R. (1992): In Defense of Activity-Based Cost Management i *Management Accounting*, november 1992, s. 58-63.
- Kaplan, R.S. & Norton, D.P. (1992): The Balanced Scorecard - Measures that Drive Performance i *Harvard Business Review*, January-February, s. 71-79.
- Kato, Y., Böer, G., & Chow, C.W. (1995) Target Costing: An Integrative Management Process i *Journal of Cost Management*, Spring, vol. 9, s. 39-51
- Kirk, K. (1995): Økonomistyring i koncerner: lokal autonomi eller global integration i *Økonomistyring & Informatik*, Årbog, s. 219-236.
- McArdle, L. et al. (1995): *Total Quality Management and Participation*, i Wilkinson, A. & Willmott, H. (red.) (1995): *Making Quality Critical. New perspectives on Organizational change*, London and New York: Routledge.
- Nielsen, S. & Høg, E. (1994): Bestemmelse af produktomkostninger og ABC i *Ledelse & Erhvervsøkonomi*, vol. 58 april, s. 103-116.
- Parker, M. & Slaughter, J. (1988): *Choosing Sides: Unions and the Teams Concept*, A Labor Notes Book, South End Press, Boston.
- Porter, M. (1996): What is Strategy i *Harvard Business Review*, november-december, s. 61-78.
- Powell, T.C. (1995): Total Quality Management as Competitive Advantages: A Review and Empirical Study i *Strategic Management Journal*, Vol. 16, s. 15-37.
- Rutledge, R. W. (1994): Life after the Deming Prize for Florida Power and Light Company i *Journal of Cost Management*, Summer, vol. 8, s. 18-25.
- Sewell, G. & Wilkinson, A. (1992): 'Someone To Watch Over Me': Surveillance, Discipline and the Just-In-Time Labour Process i *Sociology*, Vol. 26, No.2, s. 271-289.
- Shank, J.K. & Govindarajan, V. (1993): *Strategic Cost Management*, The Free Press, New York.
- Sterman, J., Repenning, N. & Kofman, F. (1997): Unanticipated Side Effects of Successful Quality Programs: Exploring a Paradox of Organizational Improvement i *Management Science*, Vol.43, no. 4 s. 503-521.
- Tanaka, M., Yoshikawa, T., Innes, J. & Mitchell, F. (1994): *Contemporary Cost Management*, Chapman & Hall, London.
- Tanaka, T. (1994): Kaizan Budgeting: Toyota's Cost-Control System under TQC i *Journal of Cost Management*, Fall, vol. 8, s. 56-62.
- Yosikawa, T., Innes, J., Mitchell, F. & Tanaka, M. (1993): *Contemporary Cost Management*, Chapman & Hall, London.