

---

Henrik Bäckström & Johnny Lind

# Managementstrategier och företag i nätverk

1990-talets managementstrategier har betonat att företagen måste skilja mellan värde- och ickevärdeskapande aktiviteter. Activity Based Costing (ABC) och Target Cost Management (TCM) är två ekonomistyrningskoncept som kan användas för att identifiera de värdeskapande aktiviteterna. Enligt dessa koncept kommer företagen primärt att utveckla sina rutinaktiviteter. Samtidigt visar forskning att företag i industriella nätverk har långsiktiga och komplexa relationer till sina viktigaste motparter. Dessa relationer är allt annat än rutinartade.

Under senare delen av 1990-talet har termen magra organisationer fått allt större uppmärksamhet. Kritiska röster anser att rationaliseringar i företag har drivits för långt, på felaktiga sätt och mot alltför kortsiktiga mål (se t ex Nordh & Krantz 1999). Ett omdiskuterat resultat av denna utveckling är att företag har minskat antalet anställda så mycket att verksamheten i längden inte kan utvecklas och överleva (Arvedson 1998). I dessa diskussioner har begrepp som anorektiska företag och bantade organisationer förekommit (Bäckström & Lind 1997). I första hand har diskussionen handlat om industriella företag, även om detta fenomen inte direkt i sig kan hänföras till någon

specifik bransch eller sektor. I denna artikel behandlas dock industriella företag.

En aspekt av företagsrationaliseringarna under 1990-talet är de managementstrategier som lanserats under de senaste femton åren (Hammer & Champy 1993; Juran & Gryna 1993; Schonberger 1986; Stalk & Hout 1990; Womack m fl 1990). En gemensam nämnare i de olika managementstrategierna är att de framhåller att företag generellt använder för mycket resurser till icke-kundvärdeskapande aktiviteter.

Här uppstår problematiken kring vilka aktiviteter och resurser som egentligen är värdeskapande och vilka som inte är det. Parallellt med de nya managementstrategierna har det skett en utveckling av ekonomistyrningsverktyg som används för prioritering av vilka aktiviteter och resurser företaget bör satsa på. Två exempel på dylika verktyg är Activity Based Costing (ABC) (Cooper m fl 1992) och Target Cost Management (TCM) (Kato 1993). Det är dock inte entydigt vilka konsekvenser använd-

Henrik Bäckström är fil dr, Johnny Lind ekonomie doktor vid Företags-ekonomiska institutionen, Uppsala universitet.

andet av dessa verktyg har för företagets verksamhet.

I analysen av de nya konceptens konsekvenser kommer artikeln att fokuseras mot företag verksamma på industriella marknader. En industriell marknad karakteriseras av att ett företag har långsiktiga affärsrelationer till ett fåtal andra företag. En långsiktig affärsförbindelse ses som en utbytesprocess och inte som enskilda affärstransaktioner. Det innebär att det är nödvändigt att studera en affärsrelation i dess helhet för att förstå dess innebörd och konsekvenser för de involverade företagen. I det här perspektivet handlar företagets överlevnad på längre sikt om att nyttja och utveckla resurser i samarbete med andra företag.

Syftet i den här artikeln är att undersöka bantningsstrategins konsekvenser för företagets förmåga att utvecklas långsiktigt i industriella nätverk. Artikeln är disponerad enligt följande. Avsnitt två redogör för grundläggande antaganden om företag verksamma på industriella marknader. Nästa avsnitt är en genomgång av ett antal managementstrategier. Det fjärde avsnittet behandlar ABC samt TCM och identifierar konceptens underliggande antaganden. I det femte avsnittet analyseras ABC och TCM samt dessas konsekvenser för företagets förmåga att utvecklas i industriella nätverk. Det sista avsnittet behandlar slutsatser och förslag till fortsatt forskning.

### **Företag i nätverk**

Företagsekonomisk forskning har sedan mitten av 1960-talet visat att företag som är verksamma på industriella marknader har långsiktiga relationer till sina kunder och leverantörer (Johanson 1966). Forskningen har visat att dessa relationer har en avgörande betydelse för företagets förmåga att överleva

(Håkansson & Snehota 1995). Relationerna karakteriseras av att de inblandade kontrahenterna är ömsesidigt beroende av varandra och de enskilda relationerna ingår i sin tur i större nätverk (Håkansson & Snehota 1995). Det innebär att det industriella nätverket både karakteriseras av stabilitet i den enskilda relationen men också av dynamik i det större nätverket. Det kan förklaras med att en förändring i en enskild relation ofta leder till krav på förändringar på flera andra ställen i nätverket för att hantera denna förändring.

De långsiktiga relationerna skapas ofta för att hantera beroenden men efter hand skapar relationen nya former av beroenden (Forsgren m fl 1995). Företagen knyts nära varandra genom att deras verksamheter sammanflätas på flera olika sätt. En aspekt av relationerna är att aktivitetsstrukturerna i respektive företag länkas ihop så att verksamheterna i respektive företag flyter smidigare (Håkansson & Snehota 1995). Det kan vara aktiviteter som behandlar tekniska aspekter som produktion och utveckling. Det kan också vara administrativa och kommersiella aktiviteter. Hur aktiviteterna länkas ihop mellan företagen kommer att påverka företagets produktivitet och effektivitet. Ett exempel på detta är ABB Control och Asea Skandia som gemensamt har utvecklat ett nytt ordersystem. I det nya internetbaserade ordersystemet kan Asea Skandias kunder direkt lägga in beställningar till ABB Control samt även erhålla information om när varan kommer att levereras (Frimanson & Lind 1999). Genom det nya ordersystemet har aktivitetsstrukturen mellan företagen förändrats och länkats närmare varandra för att få den att fungera smidigare.

En annan aspekt av relationerna är att företagets resursstrukturer anpassas till varandra och att därigenom bindningar mellan företagen skapas (Håkansson & Snehota

1995). Det kan vara resurser som maskiner, informationssystem, arbetskraft, kunskap, image och finansiell förmåga. Genom sina relationer till andra företag kan ett företag få access och utnyttja resurser som ägs av de andra företagen. Ett exempel på en relation där företagen har anpassat resursstrukturen till varandra är Telia och Ericsson (Håkansson & Lind 1999). Telia har exempelvis köpt stora delar av sitt mobilsystem av Ericsson och är beroende av dem för support och utveckling av systemet. Samtidigt har Ericsson utvecklat speciella enheter som hanterar Telia Mobile. De har också behov av impulser på hur de ska fortsätta utveckla sina produkter och tjänster.

Ytterligare en aspekt av relationen är att aktörerna i de två företagen utvecklar sociala band till varandra (Håkansson & Snehota 1995). Banden mellan företagen kommer att påverka hur de ser på sitt åtagande till det andra företaget. De kommer också att påverka det egna företags identitet och förtroendet mellan företagen. Samtidigt kommer företaget i sig självt att vara en aktör med en identitet, en identitet som bestäms av dess motparter. Det innebär att ett specifikt företag uppfattas olika av olika motparter. Det kan exempelvis innebära att företaget uppfattas som progressivt och framåtsträvande av sin omgivning. Detta kan innebära att ett annat företag ser en stor fördel att kunna tala om att de samarbetar med det specifika företaget. Relationen mellan Ericsson och Telia är ett exempel där många personer har daglig kontakt med varandra och därigenom bygger upp personliga bindningar. Ett tydligt exempel på detta är ett nybildat konsultbolag inom mobiltelefonin som består av ett par personer från respektive företag (Håkansson & Lind 1999).

Företagen investerar mycket resurser i utvecklandet av sina relationer och för att

dessa investeringar ska ge ett positivt bidrag till företaget behöver relationerna utnyttjas under en längre tid. Empirisk forskning inom området har visat att ett företags relationer är viktiga för dess tekniska utveckling. En betydande del av företagets utveckling sker genom en aktiv interaktion med andra aktörer i dess omgivning (Håkansson 1989; 1994).

Diskussionen ovan visar att ett företag verksamt på industriella marknader är starkt beroende av sina viktigaste relationer både för sina kortsiktiga vinster och för den långsiktiga utvecklingen av företaget. Forskningen har visat att för de flesta företag verksamma på industriella marknader så står de tio största kunderna för större delen av omsättningen (Håkansson 1987). Det har också observerats att det i stort är samma tio kunder som dominerat relationen under många år (Hallén 1980). En viktig funktion som relationer utför är att de skapar stabilitet och därmed utvecklingstryck. Stabilitet i relationer innebär inte att aktörerna blir kravlösa i förhållande till varandra. Snarare har det visat sig att stabilitet är en förutsättning för att det skall ske förändringar. När aktörerna känner varandras förmågor och svagheter blir det också lättare att ställa krav. Dessutom sker det förändringar i nätverket över tiden som även de medför dynamik (Hammarqvist m fl 1982).

### Managementstrategier

Under 1990-talet har en mångfald böcker om olika managementstrategier utkommit. De flesta har amerikanskt ursprung och några har också översatts till svenska. Managementstrategierna har gått under beteckningar som Business Process Reengineering (Hammer & Champy 1993), Just in Time och World Class Manufacturing (Schon-

berger 1986; 1996), Lean production (Womack m fl 1990), Time Based Management (Stalk & Hout 1990) och Total Quality Management (Juran & Gryna 1993).

Även om dessa böcker är skrivna av olika författare framställs i stort budskapet att allt som inte tillför, i synnerhet, kunden mervärde skall minskas dramatiskt eller helst elimineras från verksamheten. Gemensamt för böckerna är att de främst fokuserar de processer varigenom varor och tjänster framställs och inte produkterna. Hammer och Champy (1993, s 25) konstaterar till och med att

It is not the products but the processes that create products that bring companies long-term success.

I Stalks och Houts (1990, s 169) bok är utgångspunkten

What deliverables do my customer want?  
And, what organization and work process inside my company will most directly provide these deliverables.

Med utgångspunkt i kunden och kundvärdet gäller det sedan att minimera den totala genomloppstiden inte bara i direkt produktion utan också den tid som utgörs av tjänstemannarbete. Womack m fl (1990) fokuserar också processer. Här handlar det om hela processen från design till försäljning av bilar. Författarna framhåller (s 13) att

Lean production [...] is "lean" because it uses less of everything compared to mass production – half the human effort in factory, half the manufacturing space, half the investment in tools, half the engineering hours to develop a new product in half the time.

Sammantaget är budskapet att företaget bör göra allt snabbare, på ett nytt sätt och med

mindre resurser. Samtidigt finns också en annan sida i litteraturen. Det budskapet lyder att personalen är företagets viktigaste resurs. I det ofta förekommande begreppet empowerment ingår att personalen skall delges resurser, ansvar och befogenheter för att aktivt medverka till företagets utveckling. Womack m fl (1990, s 14) menar att lean production innebär nya utmanande arbeten som karaktäriseras av nya karriärvägar, utveckling, kreativitet och lärande. Inom Total Quality Management argumenteras för att anställda måste få ansvar och befogenheter för att kunna hantera kundernas krav. Juran och Gryna (1993, s 171) anger att

[...] empowerment goes beyond delegating authority and providing additional training. It means encouraging people to take the initiative and broaden their scope.

1990-talets managementstrategier kan således sägas innehålla ett tvetydigt budskap. Å ena sidan skall resursanvändningen i företag minskas dramatiskt, å andra sidan skall de satsa på utveckling av de anställda. En kritisk fråga blir förstås hur företaget lyckas kombinera dessa två till synes oförenliga budskap. Det torde vara förenat med svårigheter för företaget att bedöma vilka resurser och aktiviteter som skall behållas respektive vilka som bör elimineras.

Dessa strategier har dock inte endast tagit sig uttryck i böcker. En mängd kartläggande surveystudier av organisationsutveckling i svenska företag har gjorts under 1990-talet. Dessa studier har genomförts av många aktörer. Företag som deltog i Arbetslivsfondens verksamhet har studerats av Brulin och Nilsson (1994) och Gustavsen m fl (1996). Andra studier är den nationella Arbetsplatsundersökningen (le Grand m fl 1993), Metalls undersökning bland sina

medlemmar (Metall 1995) och Nuteks kartläggning av moderna arbetsorganisationer (Nutek 1996). Studierna pekar på att de här behandlade managementstrategierna har fått starkt fotfäste i svenska företag under 1990-talet.

För att ge frågan kring bedömning av vilka resurser som kan vara värde- respektive icke värdehöjande ett tydligare och mer konkret innehåll vänder vi oss till ekonomistyrningslitteraturen som är nära förknippad med de nya managementstrategierna.

### Ekonomistyrning

Flera författare hävdar att det är nödvändigt att förändra ekonomistyrningen så att den stödjer de nya managementstrategierna (Dixon m fl 1990; Johnson & Kaplan 1987; Lynch & Cross 1991; Maskell 1991). För att visa på de nya managementstrategiernas möjliga konsekvenser på företagens långsiktiga relationer har vi valt att koncentrera oss på två "nya" koncept inom ekonomistyrningen, dels ABC (Activity Based Costing), dels TCM (Target Cost Management). Både ABC och TCM är metoder som förekommer i svenska företag. Exempelvis har ledningen i ABB fattat ett beslut om att införa ABC i hela koncernen<sup>1</sup> och TCM används av bl a Volvo personvagnar (Ask 1999). De två valda koncepten är nära förknippade med de nya managementstrategierna (se t ex Cooper m fl 1992; Kato 1993; Maskell 1991).

#### *Activity Based Costing (ABC)*

I mitten av 1980-talet debatterades de fasta kostnadernas utveckling flitigt i USA. Flera amerikanska författare hävdade att andelen fasta kostnader i amerikanska företag hade ökat dramatiskt sedan början av seklet (Johnson & Kaplan 1987; Miller & Vollman

1985). Den ökade andelen fasta kostnader sågs av författarna som en av förklaringarna till de amerikanska företagens försämrade konkurrenskraft. Vad som, enligt författarna, var ännu värre var att de fasta kostnaderna inte alls var fasta utan i stället ökade i omfattning. De fasta kostnaderna framstod som de mest rörliga kostnaderna i företagen. I slutet av 1980-talet utvecklades ABC och metoden framställdes som lösningen på problemet med de fasta kostnaderna (Cooper 1988; Cooper & Kaplan 1988).

Ett återkommande argument från ABC förespråkare och konsulter är att metoden härleder de indirekta kostnaderna till kalkylobjekten på ett bättre sätt än de traditionella kalkylmetoderna (Cooper 1988; SAM 1993). Ytterligare en fördel som tillskrivs ABC är att metoden kan användas till att styra den indirekta resursförbrukningen. En enkätundersökning till de största företagen i Storbritannien visar att många företag som inför ABC i första hand använder metoden för att rationalisera verksamheten och därigenom minska den indirekta resursförbrukningen (Innes & Mitchell 1995).

Fyra fundamentala begrepp inom ABC är *aktiviteter*, *resurser*, *kostnadsdrivare* och *kalkylobjekt* (Cooper m fl 1992). Aktiviteter beskriver vad som sker i företaget och aktiviteterna konsumerar resurser. För att kunna utföra aktiviteterna behöver företaget resurser. Det kan vara resurser som personal, material, lokaler och maskiner. Kostnadsdrivare är en kvantifiering av sambandet mellan de aktiviteter som utförs och konsumtionen av resurser. Kalkylobjekt är målet för kostnaderna och det ska vara någonting som tillför kunden mervärde. Det

---

1. Intervju med Kenth Pettersson, ABC-ansvarig för ABB Sverige, 971205.

brukar vanligtvis vara produkter eller tjänster. Det innebär att ABC bygger på följande samband: kalkylobjekten konsumerar aktiviteter och aktiviteterna konsumerar företagets resurser. Kostnadsdrivare beskriver vad som påverkar aktivitetsförbrukningen.

Det första steget i en ABC-implementering är en grundlig aktivitetsanalys av verksamheten. I normalfallet baseras aktivitetsanalysen på intervjuer med chefer och medarbetare som beskriver sina huvudsakliga arbetsuppgifter (Cooper 1990). Intervjuerna kommer att resultera i dels en detaljerad beskrivning av vad som händer i företaget, dels en identifiering av kostnadsdrivarna som orsakar aktiviteterna. ABC förespråkarna anger vidare att aktivitetsanalysen kan användas till att identifiera de aktiviteter som skapar mervärde för kunden. Det är enligt dem möjligt att dela in aktiviteterna i företaget i värdehöjande och icke-värdehöjande (Berliner & Brimson 1988; Cooper m fl 1992; SAM 1993).

För att fördjupa diskussionen om värdehöjande och icke värdehöjande aktiviteter samt hur metoden kan användas för styrning av indirekta enheter, kan det vara lämpligt att närmare studera hur ABC förespråkare kartlägger aktiviteter samt identifierar och bestämmer kostnadsdrivare. Cooper m fl (1992) beskriver hur ABC har implementerats i åtta olika företag. Författarna argumenterar att en av fördelarna med ABC analysen är att de kopplar resursförbruk-

ningen till aktiviteterna som sker i företaget oberoende av organisationsgränserna. Det innebär att all resursförbrukning som hör till kundanpassningar kopplas till den aktiviteten oberoende om resursförbrukningen sker inom utvecklingsavdelningen eller produktionen. Ett annat argument som förs fram av författarna är att det inte är tillräckligt att minska resursförbrukningen. Det kommer enligt dem endast att leda till ledig kapacitet. Enligt författarna krävs det att ledningen fattar beslut om att minska den lediga kapaciteten för att kostnaderna ska minska för företaget. Några av de aktiviteter och kostnadsdrivare som de identifierade i ett företag återfinns i *tabell 1*.

Vid en närmare granskning av de kostnadsdrivare som författarna har identifierat går det att konstatera att de är orienterade mot kvantitet av något slag. Det innebär att författarna gör antagandet att resursförbrukningen ökar proportionellt i förhållande till en ökning av den specifika kostnadsdrivaren. En annan troligtvis ännu viktigare notering är att författarna endast lyfter fram kostnadsdrivare som hänger ihop med rutinaktiviteter. Den här aspekten behöver utvecklas ytterligare och det kan vara lämpligt att studera en mer detaljerad ABC analys av en stödfunktion i ett företag. Innes och Mitchell (1990) ger ett exempel på en ABC analys av en inköpsavdelning. Aktiviteterna och kostnadsdrivarna som de identifierade återfinns i *tabell 2*.

**Tabell 1.** Aktiviteter och kostnadsdrivare i företaget Farrall. (Källa: Cooper m fl 1992, s 75.)

| Aktiviteter                            | Kostnadsdrivare                      |
|----------------------------------------|--------------------------------------|
| Produktutveckling och kundförändringar | Antal designförändringar             |
| Inköp                                  | Antal artikelrader                   |
| Produktionsplanering                   | Antal tillverkningsorder             |
| Materiallogistik                       | Antal bearbetningar (förflyttningar) |
| Lagerstyrning                          | Genomsnittligt lagervärde            |

Innes och Mitchell har på ett helt annat sätt än Cooper m fl försökt att verkligen kartlägga vad inköpsavdelningen gör. I aktivitetsanalysen av Cooper m fl utgör inköp en aktivitet medan Innes och Mitchell har delat upp inköpsprocessen i sex delaktiviteter. Samtidigt visar det sig vid en närmare granskning att det inte är någon principiell skillnad mellan Innes och Mitchells aktiviteter och kostnadsdrivare och de som identifierades av Cooper m fl. Det innebär precis som i det tidigare exemplet att Innes och Mitchell lyfter fram rutinaktiviteter och att förbrukningen av dessa aktiviteter ökar proportionellt i förhållande till den valda kostnadsdrivaren.

Tidigare konstaterades det att ABC-förespråkare hävdar att den kanske största fördelen med ABC är att det möjliggör en styrning av stödfunktioner som i traditionell ekonomistyrning har karakteriserats som en fast kostnad. Utgångspunkten är att ABC genom de identifierade kostnadsdrivarna kan mäta stödfunktionens prestationer och därigenom göra det möjligt att fastställa olika typer av standarder (Cooper m fl 1992; SAM 1993). Det skulle därför vara möjligt att använda sig av samma typ av styrmodell för stödfunktioner som för tillverkande

enheter. Det innebär att det är möjligt att få indikationer från ekonomistyrningen om en enhets kostnadseffektivitet.

Utifrån Innes och Mitchells analys av inköpsfunktionen skulle det innebära att företaget följer utfallet för kostnadsdrivarna. Det innebär exempelvis att företaget mäter antalet leverantörsorder och om antalet minskar med 20 procent behöver inköpsavdelningen minska sina resurser med 20 procent för att utföra den aktiviteten för att inte försämra kostnadseffektiviteten. Utifrån detta är det möjligt att bedöma stödfunktionernas arbete. Det innebär att de aktiviteter som inte fångas upp i de identifierade kostnadsdrivarna kommer att karakteriseras som icke värdehöjande aktiviteter vilka ska reduceras och i bästa fall elimineras. Samtidigt utför inköpsavdelningen en mängd icke rutinartade aktiviteter. Det kan vara att utveckla inköpsstrategier, koordinering med andra enheter, planering och utveckla relationer till sina leverantörer.<sup>2</sup> I grunden kan det noteras att

2. För en fördjupad diskussion kring inköpsfunktionens roll i företag se Gadde och Håkansson (1993).

**Tabell 2.** Aktiviteter och kostnadsdrivare i en inköpsavdelning. (Källa: Innes & Mitchell 1990, s 9.)

| Aktiviteter                         | Kostnadsdrivare                                                       |
|-------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------|
| Anbudsförfrågan                     | Antal förfrågningar                                                   |
| Utvärdering av nya leverantörer     | Antal leverantörsorder<br>Antal leverantörer<br>Antal nya komponenter |
| Beställning av komponenter/artiklar | Antal leverantörsorder<br>Antal komponenter<br>Antal leverantörer     |
| Ordermottagning                     | Antal leveranser                                                      |
| Leverantörsreskontra                | Antal leveranser                                                      |
| Arbetsledning                       | Samtliga nämnda kostnadsdrivare                                       |

Innes och Mitchells aktivitetsanalys baseras på en traditionell syn på inköpsavdelningen där det endast handlar om att sträva efter så låga inköpskostnader som möjligt.

Sammanfattningsvis innebär aktivitetsanalysen och kostnadsdrivarna som identifierades av Innes och Mitchell att inköpsavdelningen behandlas som en masstillverkande produktionsenhet. Det viktigaste är att standardisera arbetet och reducera kostnaderna så mycket som möjligt.

#### *Target Cost Management (TCM)*

TCM är en ekonomistyrningsmetod som i första hand riktar sitt fokus mot produktens eller tjänstens designstadium, det vill säga innan produkten är färdig att tillverkas. Argumentet för detta är att en produkts kostnader till stor del fastställs när den utvecklas och designas. Det finns undersökningar som visar att uppemot 85 procent av kostnaderna för att tillverka en produkt bestäms långt innan den börjar tillverkas (Berliner & Brimson 1988). Det är med bakgrund i den typen av undersökningar som intresset för TCM har vuxit fram.

Target Cost brukar definieras enligt följande: "Target Cost (Allowable Cost) = Expected Sales Price – Target Profit" (Kato 1993, s 38). Försäljningspriset utgår ifrån vad kunden är beredd att betala. Det är hela tiden kunden som står i centrum. För att få fram information om produktens möjliga försäljningspris delas produkten i ett första steg upp i funktioner. Utifrån funktionerna görs en bedömning om vad kunderna är beredda att betala för de enskilda funktionerna.

När försäljningspriset är fastställt görs i det andra steget en bedömning om vilket vinstkrav som ska ställas på den specifika produkten. Vinstkravet baseras dels på företagets långsiktiga affärsplan, dels på företa-

gets kortsiktiga vinstkrav. Det innebär att det kortsiktiga vinstkravet för enskilda produkter kan variera kraftigt beroende på deras position i företagets övergripande affärsplan. Det kan vara en helt ny produkt som bedöms som viktig för företaget på längre sikt och därför tilldelas ett lägre vinstkrav.

Det tredje steget är att bestämma kostnaden för att tillverka den nya produkten. Först utgår analysen från befintliga metoder att framställa den nya produkten. Det leder fram till en självkostnad utifrån nuvarande metoder. Den kostnaden jämförs med försäljningspriset och vinstkravet på produkten. Det normala i det här fallet är att självkostnaden med nuvarande metoder blir alltför hög för att företaget ska uppnå sina vinstkrav. Target Cost beskriver den kostnadsnivå som behövs för att företaget ska kunna uppnå sina vinstkrav. Det innebär att företaget behöver minska sina kostnader för att uppnå den planerade vinsten. Storleken på behovet av kostnadsminskningen erhålls genom att jämföra den aktuella kostnaden för att tillverka produkten med Target Cost.

Därefter handlar det om att identifiera hur man ska gå tillväga för att minska kostnaderna. Inom vilka delområden går det att sänka produktens kostnad? Finns det möjligheter att förenkla produktens innehåll utan att minska kundvärdet? Kan produkten göras enklare att tillverka? En inte ovanlig slutsats i det här arbetet är att företaget i sig självt inte kan reducera kostnaderna i tillräcklig omfattning utan en stor del av kostnadsmassan uppstår hos företagets underleverantörer.

Carr och Ng (1995) har studerat en japansk bilfabrik i England och över 80 procent av fabrikens kostnadsmassa uppstod hos underleverantörerna. Vetskapen om

detta ledde till att företaget började arbeta aktivt med sina underleverantörer för att nå sina Target Costs. Det innebär att bilföretaget hjälper underleverantörerna att sänka kostnaderna.

Ett annat exempel på hur ett företag arbetar med TCM har presenterats av Hansen m fl (1999). Företaget tillverkar alarmsystem. Systemen innehåller avancerad elektronisk teknologi. För att kunna konkurrera med den senaste teknologin beslöt företaget paradoxalt nog att eliminera sin produktutvecklingsavdelning. Avsikten var istället att fortlöpande köpa in den senaste teknologin från det företag som i en viss situation presenterade en teknologisk innovation. Härigenom blev företags utvecklingsavdelning kraftigt nedbantad. Just denna avdelning hade tidigare uppfattats som den som utgjorde företagets mest centrala värdeskapande aktiviteter. Företaget utvecklade i stället sina relationer till underleverantörerna som på ett helt annat sätt än tidigare blev direkt involverade i företagets utvecklingsprojekt. Denna nya strategi skapade ett behov av ett nytt styrsystem varför en interorganisatorisk ekonomistyrning med utgångspunkt i TCM utvecklades.

Företaget ansåg dock att den hårda styrning av underleverantörers kostnader som TCM-konceptet förespråkar rimmade illa med en filosofi som utgick ifrån att företagen skulle samarbeta. Dessutom upplevde man det som mycket svårt att kunna bedöma underleverantörernas kostnadsnivå. Därigenom ställde företaget inte några direkta krav på Target Costs hos underleverantörerna, även om de kontinuerligt skulle verka för minskade kostnader. I stället kom den ekonomiska styrningen med finansiella mått att utgöras av att företaget upprättade en inköpsbudget med fasta inköpspriser.

Funktionsanalysen visade sig vara ett effektivt styrinstrument av utvecklingsprojekt med underleverantörerna. Genom funktionsanalysen specificerade företaget vilka funktioner en ny teknologisk komponent från en underleverantör skulle ha. Det handlade bland annat om att den nya produkten skulle kunna kopplas upp till en central övervakningscentral, passa väl in i företagets monteringsapparat och vara lätt att genomföra service på. Vidare skulle en ny komponent ha en viss design, en viss finish och en enhetlig utformning. Alla dessa funktionskrav medverkade till att en ny produkt fick en motsvarande identitet som företagets andra produkter.

Den funktionsanalys som utvecklades kunde sedan användas i utvecklingsprojekt med vilken underleverantör som helst. Företaget kunde välja den underleverantör som för tillfället låg längst framme i den teknologiska utvecklingen. Att styra genom funktionskonceptet kombinerat med krav på vissa kostnadsbegränsningar hos underleverantörer medförde att företaget blev något av en teknologikoordinator inom branschen. Den personal som var kvar på företagets nedbantade utvecklingsavdelning arbetade strategiskt med att finna och skapa nya utvecklingsprojekt.

Som framgår av fallet blev företaget en ledande aktör som hade ambitionen att stå i fronten av den tekniska utvecklingen inom branschen. Relationerna med underleverantörerna innebar knappast att utvecklingsprojekten karaktäriserades av ömsesidigt lärande över tiden. Genom den nya ekonomistyrningen hade företaget tvärtom möjlighet att spela ut olika underleverantörer mot varandra. Företaget hade också blivit personalmässigt betydligt mindre eftersom den tidigare utvecklingsavdelningen i det närmaste eliminerades. De som var kvar

skötte närmast koordineringen av underleverantörer, vilket ju blev företagets nya strategiska funktion.

### **Diskussion och analys av ABC och TCM**

Huvudfrågan i analysen kretsar kring valet av vilka aktiviteter och resurser som elimineras respektive behålls samt vilka konsekvenser dessa val får i ett nätverksperspektiv. Först behandlas ABC och därefter TCM.

#### *Konsekvenser av ABC*

När det gäller ABC kan åtminstone fyra konsekvenser diskuteras:

- Fokusering på standardisering och rutinaktiviteter;
- Tydliggörande av verksamhetsprocesser;
- Ifrågasättande av etablerade ansvarsområden;
- Synliggörande av beroenden till andra företag.

I presentationen av ABC-konceptet framgick att företaget skall genomföra en analys av verksamheten innefattande olika aktiviteter. Det handlar sålunda om att identifiera och kartlägga aktiviteter som skapar respektive inte skapar värde för kunden. I ABC-analysen kvantifieras aktiviteterna med hjälp av kostnadsdrivare, ofta i termer av antal. Det leder till en koncentration på det som går att mäta och därigenom en förenkling av vad som orsakar aktivitetens omfattning. Användandet av kostnadsdrivarna i styrningen av de indirekta aktiviteterna innebär en fokusering på standardisering och rutinaktiviteter. Det finns en överhängande risk att företaget kommer att eliminera alla aktiviteter som inte kan kvantifieras av de identifierade kostnadsdrivarna. Problemet är att ABC-konceptet försöker kvantifiera det som är "okvantifierbart".

Samtidigt framgick det i avsnittet om företag i nätverk att företag verksamma på industriella marknader inte i första hand skapar sin långsiktiga utveckling genom att effektivisera sina rutinaktiviteter. En inköpsavdelning där personalen endast utför rutinaktiviteter som inköp från standardleverantör till lägsta pris och hanterar felaktiga leveranser genom rutinåtgärder utvecklar knappast företaget på längre sikt. När verksamheten är uppbyggd enligt denna logik finns begränsat utrymme för att exempelvis driva aktivt inköpsarbete, bygga upp relationer med goda leverantörer och samarbeta kring utveckling av nya produkter. Vid en koncentration på rutinaktiviteter tenderar också personalens utvecklingspotential i det närmaste att vara outnyttjad.

I den här typen av företag kommer det knappast att finnas djupa tvärfunktionella kontakter inom företaget. Det är inte heller troligt att företaget kommer att ha breda och djupa kontaktytor till sina leverantörer. Detta trots att det är interaktionen mellan företagens olika funktioner som skapar utveckling i nätverk. I stället finns det en risk att inlåsningsmekanismer kommer att uppstå som medför att företaget agerar såsom det alltid har gjort. Det finns sålunda problem förknippat med att företag fokuserar på rutinaktiviteter genom att använda sig av ABC för identifiera kundvärdeskapande aktiviteter. Problemet är att ABC-konceptet försöker överföra produktionsfunktionens tänkande med förhållandevis standardiserade aktiviteter till andra funktioner i företaget med ett betydligt större innehåll av icke standardiserade aktiviteter.

Som tidigare nämndes innebär en ABC-analys att företaget kartlägger sina processer och aktiviteter. Genom denna analys är det möjligt att en klarare bild av företagets verksamhet kan skapas. Därigenom kan verk-

samhetens olika processer tydliggörs på ett annat sätt. En översyn av verksamheten kan även tydliggöra beroenden inom och utanför företaget. Det kan därigenom vara möjligt att ifrågasätta traditionella funktionella ansvarsområden som går stick i stäv med vad som händer i företaget. ABC-analysen visar hur företagets olika delar agerar gentemot och tillsammans med kunder och leverantörer.

Forskningen om utveckling i industriella företag har visat att det inte är självklart att utvecklingsprojekt måste ske inom ramen för traditionella funktionella gränser inom ett företag. Tvärtom visar forskningen att det förekommer komplexa bindningar mellan företag och det är den nära kontakten till andra företag som i många fall skapar utveckling och framgång. Det innebär att en ABC analys kan identifiera och tydliggöra ett företags länkar till andra aktörer så att de tillsammans kan utveckla dessa ytterligare.

#### *Konsekvenser av TCM*

Beträffande TCM kan åtminstone fyra konsekvenser identifieras:

- Fokusering mot ökad grad av standardisering;
- Traditionell ensidig kontroll av teknisk utveckling;
- Öppnar upp företaget gentemot andra företag;
- Stimulerar dialog kring aktivitetsberoenden.

I diskussionen av TCM framgick det att företaget splittrar upp produkten i funktioner och fastställer acceptabla kostnadsnivåer för produktens delkomponenter. Funktionsanalysen och arbetet med kostnadsreduceringar inriktar företagets arbete mot att förbättra dess rutinaktiviteter.

Eftersom ett företag fastställer vilka funktioner en viss produkt skall ha och vad den maximalt får kosta kan risken för spårbundenhet bli stor. Detta för att andra företag har att rätta sig efter dylika standards. En av styrkorna som lyfts fram med TCM i litteraturen är att metoden genom att fokusera på rutinaktiviteter kan använda sig av samma funktionsanalys i en mängd olika relationer och därmed spela ut underleverantörerna mot varandra. Därigenom skulle företaget kunna sänka sina kostnader, åtminstone på kort sikt.

Ur ett nätverksperspektiv betyder ett dylikt förfarande knappast att företagets långsiktiga utvecklingskraft förbättras, snarare är detta en situation där ett företag dikterar villkoren och därmed hämmar utvecklingen. Detta eftersom utveckling ur ett nätverksperspektiv beror på att flera kontrahenter ger och tar i långsiktiga relationer. TCM har begränsade möjligheter att stimulera till nätverksutveckling. Snarare handlar det om den klassiska diskussionen huruvida en viss delverksamhet skall behållas inom ramen för företaget eller utlokaliseras.

I fallet kring TCM som presenterades tidigare analyserades ett företag som hade avvecklat hela sin produktutvecklingsavdelning. Genom att istället anlita andra företag var det möjligt för företaget att hålla sig i fronten av den tekniska utvecklingen inom en mängd områden. Inom den verkssamma branschen utvecklades en ny struktur kring teknisk utveckling. Genom att företaget utvecklade en funktionsanalys i linje med TCM-konceptet öppnade företaget i viss mån upp sin verksamhet gentemot aktörer i omgivningen. Härigenom kom en dialog att börja föras mellan företaget och andra företag i branschen, även om dialogen i mycket kom att handla om en ensidig kontroll från företaget.

Precis som i ABC-fallet, så kan också i TCM-fallet konstateras att såväl den inledande aktivitetsanalysen som funktionsanalysen förefaller öppna upp för nya möjligheter och utveckling av verksamheten. När sedan analyserna drivs till en regelrätt implementering av koncepten harmonierar de mindre bra med utveckling i nätverk.

### Slutsatser

På basen av ovanstående analys av konsekvenser av ABC- och TCM-koncepten utkristalliseras två scenarier. För det första kan ett scenario uppstå där en alltför kraftig fokusering mot rutinaktiviteter på sikt utarmar företaget. Vid en dylik fokusering används inte heller personalens potential. I utvecklingen mot en standardisering av lättmätta aktiviteter minskar också successivt utrymmet för att pröva nya vägar. I detta scenario är det också "lätt" att identifiera överskottspersonal. Den kan elimineras alternativt ersättas med lägre kvalificerad personal. Detta förfarande kan benämnas som en negativ utvecklingspiral. Spiralen karaktäriseras av en successiv utarmning av företagsresurser och aktiviteter som är vitala för utveckling i långsiktiga nätverk. Detta företag är vad som har benämnts som anorektiska företag.

För det andra är ett tänkbart scenario att en bantning medför en berikning av vitala företagsresurser och aktiviteter eller en positiv utvecklingspiral. I detta fall används exempelvis aktivitets- och funktionsanalyser som verktyg för att öppna upp verksamheten mot andra företag och därigenom identifiera nya möjligheter. För personalen kan denna inriktning innebära att arbetsuppgifter byter karaktär. I det tidigare fallet kring TCM fick personalen vid den tidigare produktutvecklingsavdelningen i stället för traditionellt utvecklingsarbete börja arbeta

med att knyta kontakter och utveckla relationer av olika karaktär med olika aktörer. Dylika arbetsuppgifter karaktäriseras knappast av rutinförfaranden och hård standardisering, utan kräver i stället vidgat handlingsutrymme och möjligheter att ständigt utveckla nya lösningar. I detta scenario kan en positiv utvecklingspiral skönjas.

Som framgått av denna artikel är utvecklingen och rationaliseringen i företagen inte alls entydig. 1990-talets managementstrategier och ekonomistyrningskoncept kan såväl leda till negativa som positiva utvecklingspiraler. Huvudproblematiken ligger i att avgöra vilka aktiviteter, resurser och personer som medverkar till företagets kundvärdeskapande processer och vilka som inte gör det. Detta är svårt i ett kort perspektiv och ännu svårare på ett långt.

En kritisk fråga gäller i vilken utsträckning företaget skall besitta överskott av resurser. Ett tilltalande resonemang skulle kunna vara att överskott på resurser är en förutsättning för utveckling på längre sikt. Om det inte förekommer överskottsresurser skulle det rimligtvis vara svårt för företaget att finna tidigare obeprövade lösningar. Det är dock på sin plats att kommentera överskottsresurser. Det är lätt att förespråka att mer resurser leder till ökade möjligheter och handlingsalternativ för företag. Det är dock inte helt självklart att för mycket överskottsresurser enbart har i denna mening positiva konsekvenser. En brist på resurser kan också framtvinga nya handlingsvägar som tidigare förbisetts. I fallet kring företaget som producerade alarmutrustning var fallet att det saknades resurser för att hänga med i den snabba teknologiska utvecklingen. Företaget tvingades då mer eller mindre att finna ett nytt alternativ som innebar att produktutvecklingsavdelningen helt sonika lades ned. I stället började företaget mera

aktivt att använda sig att ett nätverk av leverantörer. Utan den initialt uppenbara resursbristen är det svårt att tänka sig att företaget hade tagit detta steg. Underskottsresurserna medförde att företaget utvecklade en ny långsiktig strategi.

Tidigare forskning har till största del koncentrerat sig på att studera nya organisationsformer och managementstrategier inom ramen för ett företag. Mångfalden av surveyundersökningar har täckt in det svenska arbets- och näringslivet i stort. Det finns däremot inga empiriska studier som undersöker hur 1990-talets bantningsstrategier påverkar företagens förmåga att utvecklas i industriella nätverk. Det behövs mera empiriska studier som med denna ansats och med olika metoder undersöker hur 1990-talets bantningsstrategier har hanterats i de svenska företagen.

Avslutningsvis kan konstateras att såväl ABC som TCM kan vara kraftfulla verktyg när det gäller utveckling av företag i nätverk på lång sikt. En betydande risk föreligger dock om själva implementeringen drivs för långt. Sålunda beror mycket på själva användningen av managementstrategierna och ekonomistyrningskoncepten i företagen.

## Referenser

- Arvedson L (1998) *Downsizing – när företag bantar*. Trygghetsrådet, Stockholm.
- Ask U (1999) *Target Cost Management – En studie av kalkylering och ekonomistyrning av framtida produktkostnader vid framtagandet av nya produkter*. GRI, Göteborg.
- Berliner C & Brimson J A (1988) *Cost Management for Today's Advanced Manufacturing – The CAM-I conceptual design*. Harvard Business School Press, Boston.
- Brulin G & Nilsson T (1994) *Arbetsutveckling och förändrad produktivitet, en utvärdering av Arbetstlivsfonden*. Arbetstlivsfonden, Stockholm.
- Bäckström H & Lind J (1997) "Företagen behöver överskottsresurser!". *Ekonomi & Styrning*, nr 4, s 6–9.
- Carr C & Ng J (1995) "Total Cost Control: Nissan and Its U.K. Supplier Partnerships". *Management Accounting Research*, vol 6, s 347–365.
- Cooper R (1988) "The Rise of Activity-Based Costing-Part One: What Is an Activity-Based Cost System?". *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*, Summer, s 45–54.
- Cooper R (1990) "Implementing an Activity-Based Cost System". *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*. Spring, s 33–42.
- Cooper R & Kaplan R S (1988) "Measure Cost Right: Make the Right Decisions". *Harvard Business Review*, Sept-Oct, s 96–103.
- Cooper R, Kaplan R S, Maisel L S, Morrissey E & Oehm R M (1992) *Implementing Activity-Based Cost Management – Moving From Analysis to Action*. Institute of Management Accountants, Montvale.
- Dixon J R, Nanni A J Jr & Wollman T E (1990) *The New Performance Challenge – Measuring Operations for World-Class Competition*. Business One Irwin, Homewood.
- Forsgren M, Hägg I, Johanson J & Mattsson L-G (1995) *Firms in Networks – A New Perspective on Competitive Power*. Acta Universitatis Upsaliensis, Uppsala.
- Frimanson L & Lind J (1999) *The Balanced Scorecard and Learning in Business Relationships*. Uppsala universitet, Företagsekonomiska institutionen, Uppsala.
- Gadde L-E & Håkansson H (1993) *Professionellt inköp*. Studentlitteratur, Lund.
- Gustavsen B, Hofmaier B, Ekman Philips M & Wikman A (1996) *Concept-driven Development and the Organization of the Change process*. John Benjamins Publishing, Amsterdam.
- Hallén L (1980) "Stability and Change in Supplier Relationships", I Engwall L & Johanson J (red) *Some Aspects of Control in International Business*. Almquist & Wiksell, Uppsala, s 83–101.
- Hammarkvist K-O, Håkansson H & Mattsson L-G (1982) *Marknadsföring för Konkurrenskraft*. Liber, Malmö.
- Hammer M & Champy J (1993) *Reengineering the Corporation - A Manifesto for Business Revolution*. Harper Collins Publishers, New York.
- Hansen A, Hansen C Ö & Mouritsen J (1999) "Interorganisatorisk ekonomistyrning – om

- 'Open Book Accounting', 'Target Cost Management' og styring af underleverandørrelationer". Stencil. Handelshögskolan, Köpenhamn.
- Håkansson H (1987) *Industrial Technological Development: A Network Approach*. Croom Helm, London.
- Håkansson H (1989) *Corporate Technological Behavior. Co-operation and Networks*. Routledge, London.
- Håkansson H (1994) "Economics of Technological Relationships". I Granstrand O (red) *Economics of Technology*. Elsevier Science B.V, Amsterdam, s 253–270.
- Håkansson H & Lind J (1999) *Management accounting and network efficiency*. Företagsekonomiska institutionen, Uppsala universitet, Uppsala.
- Håkansson H & Snehota I (red) (1995) *Developing Relationships in Business Networks*. Thomson Business Press, London.
- Innes J & Mitchell F (1990) *Activity Based Costing – A Review with Case Studies*. CIMA, London.
- Innes J & Mitchell F (1995) "A Survey of Activity Based Costing in the U.K's Largest Companies". *Management Accounting Research*, vol 6, s 137–153.
- Johanson J (1966) *Svenskt kvalitetsstål på utländska marknader*. Företagsekonomiska institutionen, Uppsala universitet, Uppsala.
- Johnson H T & Kaplan R S (1987) *Relevance Lost The Rise and Fall of Management Accounting*. Harvard Business School Press, Boston.
- Juran J M & Gryna F M (1993) *Quality Planning and Analysis – From Product Development through Use*. McGraw-Hill, New York.
- Kato Y (1993) "Target Costing Support Systems: Lessons from Leading Japanese Companies". *Management Accounting Research*, vol 4, s 33–47.
- Le Grand C, Szulkin R & Thålin M (1993) *Sveriges arbetsplatser*. SNS förlag, Stockholm.
- Lynch R L & Cross K F (1991) *Measure Up! Yardsticks for Continuous Improvement*. Blackwell Publishers, Cambridge.
- Maskell B H (1991) *Performance Measurement for World Class Manufacturing – A Model for American Companies*. Massachusetts: Productivity Press, Cambridge.
- Metall (1995) *Metallarbetet och metalllönen*. Metall, Stockholm.
- Miller J G & Wollman T E (1985) "The Hidden Factory". *Harvard Business Review*. Sept-Okt, s 142–150.
- Nordh S & Krantz M A (1999) "Anställda tiger och lider på jobbet". *Dagens Nyheter*, 19/7.
- Nutek (1996) *Towards Flexible Organizations*. Nutek, Stockholm.
- SAM (1993) *Lönsamma kunder – Lönsamma företag*. Brombergs förlag, Stockholm.
- Schonberger R (1986) *World Class Manufacturing*. The Free Press, New York.
- Schonberger R (1996) *World Class Manufacturing: the Next Decade – Building Power, Strength, and Value*. The Free Press, New York.
- Stalk G & Hout T (1990) *Competing Against Time*. The Free Press, New York.
- Womack J, Jones D T & Roos D (1990) *The Machine that Changed the World*. Macmillan, New York.