

VIRKSOMHEDENS ØKONOMER BØR OGSÅ TÆNKE "LEAN"

De fleste fremstillingsvirksomheder er i gang med "Lean Manufacturing" initiativer for at blive mere konkurrencedygtig, opnå kortere leveringstid, mindre driftskapital, bedre kvalitet og mere fleksibilitet

Det er typisk virksomhedernes produktionsfunktion, som driver Lean-initiativerne, men de bedste resultater opnås, når også økonomifunktionen involveres aktivt i Lean.

Den vigtigste succesfaktor for en økonomifunktion er at stille tal og principper til rådighed, så virksomheden kan træffe de rigtige beslutninger!

Men traditionel økonomistyring arbejder stadig med gamle kostpris-principper som stammer fra dengang, hvor løn-andelen var høj, og hvor man accepterede ufleksible produkter med lang leveringstid. De grundlæggende motivationsfaktorer for de gamle principper er typisk høj kapacitetsudnyttelse, reduktion af løn-kroner, forøgelse af seriestørrelser og kun minimalt hensyn til lagre og kvalitet.

Der opstår derfor konflikter mellem den nye Lean-verden og de traditionelle økonomi-principper pga forskellige motivationsfaktorer, og fordi ellers positive Lean Manufacturing resultater kan "se negative ud" med traditionelle økonomiske nøgletal.

Kort sagt vil traditionel økonomistyring kunne lede til forkerte beslutninger i Lean-miljøet!

Hvad er LEAN ACCOUNTING?

Lean Accounting er et sæt af principper og værktøjer, som gør op med traditionel økonomistyring. Lean Accounting sætter økonomifunktionen i stand til at forstå samt aktivt bidrage til virksomhedens forbedringer med Lean, bl.a. via nye kostpris-principper, nytænkende finansrapportering, nye principper for målstyring og reduktion af finanstransaktioner.

Hvad er problemerne ved traditionel økonomistyring?

Den traditionelle økonomistyring i fremstillingsvirksomheder er for en stor dels vedkommende baseret på standardkostpris-princippet, der blev opfundet i en tid, hvor industrien så an-

derledes ud end i dag: Der var langt mindre automatisering, der var færre produktvarianter, længere leveringstid, og der var stort set intet globalt samarbejde. Den typiske omkostningsstruktur i en fremstillingsvirksomhed var dengang 60% i direkte løn, 30% materiale og 10% overheadomkostninger.

I dag ser tingene meget anderledes ud: Væsentlige konkurrenceparametre er hurtig leveringstid af kundespecifikke kvalitetsprodukter til lav pris. Og dagens omkostningsstruktur i en vesteuropæisk virksomhed er nu typisk kun 5-15% direkte løn.

Den traditionelle økonomistyring fokuserer stadig mest på lønandelen, dvs. den del der i dag udgør den absolut mindste andel, og som stadig er faldende i takt med forøget automatisering.

Traditionel standardkostpris er sammensat af direkte materiale + løn samt overhead, der fordeles på den direkte løn. Overheadfordelingen baseres på usikre antagelser om forecast, maskinudnyttelse, administration, m.m. og kan lede til urealistiske timesatser.

I en konkret elektronikvirksomhed var traditionel kalkulation af standardkostpris den væsentligste baggrund for outsourcing til Kina, hvilket betød forringet respons og reaktionsevne over for kunderne, samtidig med at de reelle overheadomkostninger faktisk steg. Dette mønster ses i flere virksomheder, som bliver mere kritisk over for outsourcing.

Nye koncepter til produkters kostprisopbygning

Problemerne med traditionelle standardkostpriser har længe været kendt i Lean-kredse. Derfor er der behov for nytænkende koncepter til kostpriser og prissætning.

Et alternativt koncept "Flow Based Costing" ændrer kostprisopbygningen, så kostprisen bliver afhængig af behovet for driftskapital og reaktionsevne! Filosofien er, at man lader

Hvad er LEAN Manufacturing?

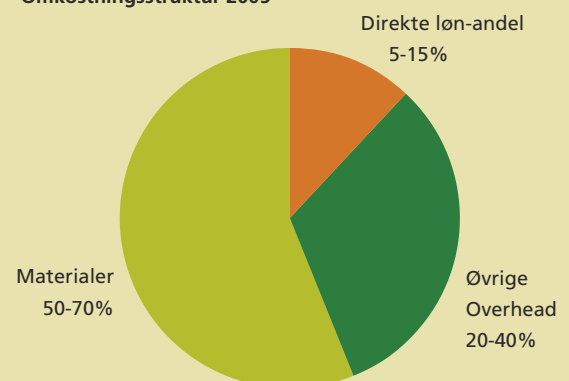
Lean Manufacturing er funderet i japansk produktionsfilosofi og er typisk kendetegnet ved, at virksomhederne opnår mere behovsstyret flow i produktionen, reducerer sine lagre, reducerer leveringstiderne, opnår højere kvalitet, samtidig med at rutiner forenkles og komponenter standardiseres.

Dette nås via en massiv indsats, hvor medarbejdere involveres i forbedringsaktiviteterne, som alle tager udgangspunkt i, hvad der skaber værdi for virksomhedens kunder.

Lean Manufacturing gør det muligt at opnå bedre reaktionsevne og samtidig blive mere konkurrencedygtig.

Virksomheder, der indfører Lean, ændrer normalt sin organisation, så den bliver mere orienteret mod produktlinier. Denne såkaldte "Value Stream" organisering giver mere selvstændigt ansvar og beslutningskompetence i forhold til produktlinierne.

Omkostningsstruktur 2005



produkternes gennemløbstid være en del af grundlaget for kostprisen; altså jo længere gennemløbstid, jo højere kostpris. Hermed opnås en struktur, hvor man motiveres til at øge reaktionsevnen over for kunder og samtidig reducere behovet for lagre.

Hos en maskinproducent betød omlægningen til "Flow Based Costing", at produkternes gennemløbstid blev halveret, hvilket igen betød mere salg og overskud, da netop gennemløbstiden var en afgørende konkurrenceparameter.

Et andet alternativt kostprisprincip er "Value Stream Costing", hvor alle faktiske omkostninger fordeles direkte til de enkelte produktionslinier ("Value Streams"). Ved hver periodeafslutning kan man herefter meget enkelt beregne den gennemsnitlige faktiske kostpris for de varer, der er leveret fra linien. Konceptet kræver, at man justerer sin organisation og sine omkostninger, så de bliver mere direkte forbundet til Value Streams uden "fiktive" omkostningsfordelinger. Herved kan der bedre tages korrekte produktbeslutninger.

Målstyring og Lean?

Når man indfører Lean i sin produktion, er et af målene at eliminere sine lagre i takt med, at man bliver mere behovsdrevet. Målstyringen bør derfor ændres, da mange traditionelle mål er i modstrid med Lean-målene. Eksempelvis vil traditionelle mål som produktivitet, produktionsvarians og kapacitetsudnyttelse modarbejde Lean-intentionerne!

Der er derfor behov for en alternativ målstyring, der med fundament i virksomhedens strategi og kritiske succesfaktorer kan motivere til de ønskede Lean-mål. Eksempler på nye mål er gennemløbstid, linearitet og Value Stream resultat.

I en ordreproducerende virksomhed betød en ny målstyring, at virksomhedens funktioner begyndte at arbejde bedre sammen hen imod en fælles strategi. Dette medførte hurtigt markante resultatforbedringer.

Transaktioner

Når virksomheder indfører behovsstyret Lean-produktionsfilosofi, vil det normalt resultere i hyppigere leverancer i mindre partier. Dette forhold kan medføre uønsket ekstraarbejde og IT-anvendelse i forbindelse med transaktioner!

I et kontrolleret Lean-miljø kan man bruge visuel styring i stedet for ordrer, anvende aggregerede styklister og ruter samt

bruge teknikker som eksempelvis "Backflushing", "Vendor Managed Inventory" og kanban for at reducere antallet af transaktioner og samtidig opnå den ønskede økonomiske kontrol.

I en konkret virksomhed opnåede man gode resultater med Lean Manufacturing, men faktisk var man i en periode tvunget til at ansætte ekstra personale, fordi man ikke formåede at forenkle sin transaktionsbehandling!

Hvilke økonomiske resultatopgørelser har man behov for i Lean-miljøer?

Traditionelle resultatopgørelser med komplicerede variansopgørelser er sjældent forståelige, tidstro eller brugbare som reel beslutningsgrundlag for produktionen.

I stedet er der behov for enkle resultatopgørelser, hvor det klart og direkte fremgår, hvad de enkelte produktionslinier (Value Streams) præsterer. Og som kan bruges til at træffe konkrete beslutninger.

I skemaet er vist et eksempel på en Lean-resultatopgørelse fra en virksomhedsdivision med 2 produktionslinier og en fælles produktudviklingsfunktion.

Vejen frem

Ved at anvende traditionelle økonomiske principper risikerer man at tage forkerte ledelsesbeslutninger vedrørende eksempelvis outsourcing, maskinanskaffelser eller ud/indfasning af produkter. Endvidere risikerer man at få en forkert opfattelse af virksomhedens status og muligheder for at blive mere konkurrencedygtig.

Involveres økonomifunktionen i Lean-projekter, kan denne med den rigtige forståelse være med til at sparre og opnå endnu bedre resultater med Lean.

Men det kræver uddannelse af økonomifunktionen og her er det naturligvis et handicap, at de traditionelle uddannelsesinstitutioner stadig underviser i de gamle traditionelle principper uden klart at vise problemerne med disse principper. Og uden at forklare, at der faktisk via Lean Accounting findes alternative principper! ■

Seniorkonsulent Kurt Hansen har mange års erfaring i managementrådgivning indenfor ERP og Lean. Minerva Danmark A/S gennemfører uddannelse i bl.a. Lean Accounting.

Lean resultatopgørelse

	Value Stream A	Value Stream B	Produktudvikling	Admin & Overhead	Produktionsdiv. Totalt
Produktionsdivision med 2 Value streams samt Produktudvikling.					
Omsætning	2.409.000,00	1.123.000,00	0,00		3.532.000,00
Materialer	1.060.000,00	315.000,00	27.000,00		1.402.000,00
Bearbejdning	346.000,00	169.000,00	580.000,00		1.095.000,00
Value stream profit	1.003.000,00	639.000,00	-607.000,00		1.035.000,00
Administration				51.000,00	51.000,00
Diverse				24.000,00	24.000,00
Sidste periodes lager					2.620.000,00
Nuværende lager					2.256.000,00
Lagerændring					-364.000,00
Division DB					596.000,00