Target Costing and Value Engineering

Drs. E. IJskes RC

Cooper, R. en R. Slagmulder,
Target Costing and Value Engineering,
 Portland, Oregon: Productivity Press en Montvale,
 New Jersey: The IMA Foundation for Applied
 Research, 1997
 ISBN 1-56327-172-9

Opzet

Recent verscheen het boek *Target Costing and Value Engineering* van Robin Cooper en Regine Slagmulder. Dit boek is het eerste in een vijfdelige reeks over Japanse kostenmanagementtechnieken, een vervolg op Coopers eerdere boek *When Lean Enterprises Collide* (1995). De volgende vier delen zullen gaan over interorganizational cost management systems, kaizen costing en product costing, operational control en pseudo en real micro profit centers.

Ieder boek zal bestaan uit drie delen. In deel I wordt de noodzaak tot kostenmanagement aan de hand van de confrontatiestrategie en de survival triplet uiteen gezet en wordt de onderzoeksanpak beschreven. Dit deel komt in ieder van de vijf boeken terug. In deel II van ieder boek wordt ingegaan op het thema, waarna in deel III casebeschrijvingen van Japanse ondernemingen zijn opgenomen. Dit wordt verder gecompleteerd met een executive summary, een begrippenlijst en een literatuurlijst.

In dit boek wordt een aantal nieuwe aspecten van target costing in de literatuur geïntroduceerd.

De belangrijkste hiervan zijn de opsplitsing van het target costing proces in drie fasen en de identificatie van de strategische kostenkloof. Verder worden de kritieke factoren voor het succes van target costing uitgebreider beschreven dan in Coopers eerdere boek en gesplitst naar de drie fasen van target costing. Ten slotte krijgt de kardinale regel bij de toepassing van target costing meer nadruk. Op het gebied van value engineering voegt dit boek echter weinig nieuws toe. De nieuwe aspecten van target costing worden hierna kort beschreven.

Fasen in target costing

Nieuw in dit boek is de verdeling van het target costing proces in drie fasen: market-driven costing, product-level target costing en component-level target costing. Bij *market-driven costing* wordt berekend tegen welke kosten een nog te ontwerpen product geproduceerd zou moeten worden om een vooraf vastgesteld winstniveau te realiseren. Op basis van analyse van toekomstige klantwensen en het verwachte productaanbod van concurrenten worden beslissingen genomen over de functionaliteit van nieuwe producten en de samenstelling van productlijnen. Vervolgens worden voor ieder product – uitgaande van de geplande functionaliteit – de target verkoopprijs en de afzetverwachtingen over de loop van de jaren ingeschat. Daarnaast wordt de omvang van de productspecifieke investeringen, zoals in vaste activa en productontwikkeling, geraamd. Uitgaande van de target verkoopprijs en de afzetverwachtingen, en rekening houdend met de dekking van de productspecifieke investeringen en een gewenste winstmarge, wordt berekend wat de toelaatbare kosten per eenheid product (allowable costs) zijn. Het is de taak van de productont-

Drs. E. IJskes RC is verbonden aan de vakgroep Kosten- en Winstvraagstukken, Faculteit der Economische Wetenschappen en Econometrie van de Vrije Universiteit te Amsterdam.

werpers het product zo te ontwerpen dat het tegen de toelaatbare kosten geproduceerd kan worden.

Terwijl market-driven costing extern georiënteerd is, en de kostendruk vanuit de markt naar de onderneming vertaalt, is *product-level target costing* juist intern georiënteerd. Hierbij wordt gekeken naar de mogelijkheden van de onderneming om nieuwe producten zo te ontwerpen dat ze tegen de toelaatbare kosten geproduceerd kunnen worden. In veel gevallen blijkt echter dat de daarvoor benodigde kostenreductie ten opzichte van het huidige kostenniveau niet haalbaar is. Daarom wordt deze benodigde kostenreductie met behulp van de target cost gesplitst in een haalbaar deel en een niet haalbaar deel. Deze target cost wordt vastgesteld op basis van de technische mogelijkheden van de onderneming en geeft een realistisch kostenniveau aan. Hoe 'leaner' de onderneming, hoe dichter de target cost tegen de toelaatbare kosten aan ligt. Het niet-haalbare deel van de benodigde kostenreductie (target cost minus toelaatbare kosten) wordt de strategische kostenkloof genoemd. Deze kostenreductie is bij het ontwerpen van de komende generatie producten niet haalbaar en wordt daarom als uitdaging gezien voor latere generaties producten. De strategische kostenkloof geeft aan dat de onderneming niet zo efficiënt (lean) is als de markt vereist, en moet bij iedere nieuwe generatie producten kleiner worden.

De haalbare kostenreductie (huidige kosten minus target cost) is de kostenreductiedoelstelling die aan de ontwerpteam wordt opgelegd. Doordat de target cost een realistisch kostenniveau weergeeft, werkt dit motiverend op de ontwerpteam en kunnen ze daar ook op afgerekend worden. Op de target cost wordt de kardinale regel (cardinal rule) toegepast. Deze maatregel houdt onder meer in dat producten waarvan uiteindelijk blijkt dat ze niet tegen de target cost geproduceerd kunnen worden, *niet* op de markt geïntroduceerd worden. Van de toepassing van de kardinale regel gaat een sterk disciplinerende werking uit. Het is daarom erg belangrijk dat de target cost een realistisch kostenniveau weergeeft.

Met behulp van *component-level target costing* wordt bepaald tegen welke inkoopprijzen componenten ingekocht moeten worden om de target cost te realiseren. Het doel hiervan is om de kostendruk die op de onderneming rust over te dragen op haar leveranciers, hetgeen erg belangrijk is voor lean enterprises, omdat hun flexibiliteit berust op hun

relaties met leveranciers. De kostenreductiedoelstelling wordt verdeeld over de verschillende functies van het nieuwe product. Afhankelijk van de mogelijkheden kan aan bepaalde functies een hoger kostenreductiedoel opgelegd worden dan aan andere functies. Vervolgens wordt door de verschillende ontwerpteam (voor iedere functie één) de gestelde target cost verdeeld over de componenten. Voorzover het componenten betreft die de onderneming zelf ontwerpt, wordt met behulp van value engineering gewerkt aan de realisatie van het kostenreductiedoel. Wat betreft de target cost van onderdelen die ingekocht worden, wordt met behulp van interorganizational cost management systems (het onderwerp van het volgende boek) getracht leveranciers aan te zetten tot kostenreductie.

Kritieke factoren

Ook is een interessant hoofdstuk gewijd aan de kritieke factoren voor een succesvolle toepassing van target costing. Dit is een aanzienlijke uitbreiding op hetgeen door Cooper (1995) beschreven is. De auteurs onderscheiden vijf clusters van factoren die bepalen in hoeverre de toepassing van de drie fasen van target costing nuttig zal zijn. De intensiteit van de concurrentie en de klantkarakteristieken bepalen het nut van klant- en marktanalyse, en dus of market-driven costing zinvol is. De productstrategie en verschillende productkarakteristieken beïnvloeden het nut van product-level target costing. Ten slotte is de strategie ten aanzien van leveranciers een belangrijke factor met betrekking tot het nut van component-level target costing. Interessant is ook de classificatie van zes van de cases volgens deze factoren, waarmee de mate van toepassing van de drie fasen van target costing in deze ondernemingen verklaard wordt. Voortbouwend hierop worden in het hoofdstuk *Lessons for Adopters* concrete vragen geformuleerd om te beoordelen of het nuttig is target costing en value engineering in een onderneming in te voeren.

De Japanse praktijk

Het boek bevat zeven casebeschrijvingen over de Japanse praktijk. Zes hiervan (Nissan, Komatsu (a), Olympus, Sony, Topcon en Isuzu) waren al in 1995 bij de Harvard Business School Press uitgegeven (de Sony-case is enigszins herschreven). Nieuw is de case over Toyota,

waarvan het target costing systeem als zeer geavanceerd bekend staat. De cases bevatten veel interessant materiaal. Hierbij zijn twee belangrijke opmerkingen te maken. Allereerst valt op dat er, en de auteurs benadrukken dat ook herhaaldelijk, grote diversiteit is in de wijze waarop target costing en value engineering worden toegepast. Het is dus altijd maatwerk. Een ander interessant aspect is dat toepassing van target costing niet altijd even gemakkelijk tot succes leidt (bijvoorbeeld Olympus en Komatsu). Wat daarvan de oorzaken zijn, wordt bij de analyse van het materiaal helaas niet besproken.

Evaluatie

De belangrijkste bijdrage van dit boek aan de literatuur is ongetwijfeld het empirisch materiaal en de diepgaande analyse daarvan. De cases geven uitgebreide en rijke beschrijvingen van variaties in de praktijk van target costing waardoor de lezer een breed beeld van de mogelijkheden en het nut van target costing krijgt. De analyse van Cooper en Slagmulder is aanzienlijk gedetailleerder en diepgaander dan die in Coopers eerdere boek en introduceert verschillende nieuwe aspecten van target costing in de literatuur, zoals de fasering van het target costing proces en de identificatie van de strategische kostenkloof. Op andere punten, zoals de kardinale regel en de kritieke factoren, is de analyse aanzienlijk uitgebreid ten opzichte van 1995. Wat betreft value engineering doet de titel meer vermoeden dan er feitelijk geboden wordt. Slechts één hoofdstuk is hieraan gewijd, en dat vertoont ook nog grote gelijkenis met hetgeen in Cooper (1995) staat. Ook komt value engineering maar in één case (Isuzu) echt aan de orde.

Een tweede belangrijke bijdrage van dit boek aan de literatuur is dat de link tussen management accounting en de bedrijfsvoering zeer duidelijk naar voren komt. Telkens wordt met concrete beschrijvingen geïllustreerd hoe *kostencomputatie* leidt tot *kostenmanagement*.

Voor de praktijk kan dit boek een impuls geven tot verdere verbetering en vernieuwing van de bedrijfsvoering. De concepten en technieken zijn uitvoerig en helder beschreven en met voorbeelden geïllustreerd. De cases laten duidelijk zien dat er geen standaardoplossingen zijn, maar bieden wel allerlei ideeën en houvast om een maatoplossing te ontwerpen. De kritieke factoren voor een succes-

volle toepassing van target costing, alsmede het hoofdstuk *Lessons for Adopters*, bieden concrete aanknopingspunten om te beoordelen of target costing zinvol is voor een specifieke onderneming. Dat het boek vlot is geschreven en daardoor goed leesbaar is, kan alleen maar prettig zijn voor drukbezette managers.

Ook voor de wetenschap vormt dit boek een waardevolle bijdrage. De casebeschrijvingen en de analyse van gemeenschappelijke elementen daarin bieden veel aanknopingspunten voor nader onderzoek. Een eerste punt voor nader onderzoek betreft de feitelijke toepassing van target costing en value engineering. De cases zijn gebaseerd op interviews en geven weliswaar een helder, maar toch ook een wat abstract beeld. Onderzoek met een meer longitudinaal karakter kan meer inzicht geven in de processen en vooral ook in de motivationele aspecten, waarop in het boek enkele malen met nadruk wordt gewezen. Een ander punt betreft de implementatie in westerse ondernemingen. Het zou bijvoorbeeld interessant zijn om te weten hoe Toyota target costing bij haar buitenlandse dochters toepast. In de case wordt namelijk aangegeven dat een deel van de ontwerpactiviteiten door de lokale dochters wordt gedaan. Hoe dit precies is ingevoerd en of het goed werkt, staat helaas niet beschreven.

Een punt van zorg betreft de invloed van cultuur. Nationale cultuur wordt steeds vaker als belangrijke variabele genoemd, bijvoorbeeld in onderzoek naar budgetparticipatie en prestatie-evaluatie. Het is op z'n minst aannemelijk dat de toepassing van target costing en value engineering in Japan anders werkt dan in West-Europa en Amerika, omdat Japan een heel andere cultuur heeft (Hofstede, *Cultures consequences*, 1980). In dit kader is het opmerkelijk dat Cooper in 1995 wel duidelijk beschrijft hoe de cultuur, maar ook de institutionele omgeving (p. 40/41), de werking van kostenmanagementtechnieken beïnvloedt, terwijl dat in dit boek niet aan de orde komt. Verder wordt ook niet aangegeven op welke wijze verzekerd is dat de bevindingen valide zijn. De interviews zijn in het Engels gehouden, en waar nodig was met een tolk gewerkt. Het is niet ondenkbaar dat door het gebrek aan kennis van de Japanse taal bij de onderzoekers zaken over het hoofd gezien zijn (Cooper 1995, p.92/93). Vanuit dat oogpunt is het jammer dat er geen Japanse onderzoekers aan het team zijn toegevoegd.