

Accounting voor slanke productiebedrijven

Jacques Theeuwes

C O L U M N

De periode juli/augustus geeft mij elk jaar weer de kans om bij te lezen op mijn vakgebied (bedrijfseconomie, in het bijzonder management accounting). Een van die gelezen boeken¹ is geschreven door Robin Cooper (ja, die van ABC) en vind ik zeer de moeite waard voor de lezers van het MAB. Cooper heeft de moeite genomen om gedurende vijf jaar zo'n twintig Japanse productiebedrijven diepgaand te analyseren en in detail hun concurrentie-strategie te beschrijven. Bijzondere aandacht krijgt de rol van accountingsystemen.

Japanse productiebedrijven zoeken hun heil al lang niet meer bij een strategie van 'low cost producer', of bij een differentiatie-strategie, waarmee voorheen concurrenten van het gekozen marktsegment geweerd konden worden. De huidige felle strijd om een wereldwijd marktaandeel dwingt tot een voortdurende confrontatie op drie aspecten: prijs, functionaliteit en kwaliteit. Cooper concludeert uit zijn onderzoek, dat voor een succesvolle concurrentie op basis van een confrontatiestrategie, aangepaste 'cost management systems' ontworpen dienen te worden in samenhang met systemen voor 'quality management' en 'product development'. Management van productiekosten is een aandachtsgebied voor 'operations management' dat is gericht op voortdurende verlaging van de productiekosten, met behoud van de door de klanten gewenste kwaliteit en functionaliteit van de producten. Nieuw ontwikkelde accountingmethoden voor de

ondersteuning van dit management zijn: 'target costing', 'value engineering' en 'supplier chain costing'. Deze nieuwe accountingmethoden ondersteunen het streven om reeds bij de ontwerpfasen van producten systematisch de kosten van een nog te ontwikkelen productassortiment te reduceren, door met de ontwikkelteams van het bedrijf en zelfs met die van de toeleveranciers 'cost targets' af te spreken.

Daarnaast zijn er accountingmethoden ontwikkeld om de kosten gedurende de 'levensloop' van het assortiment systematisch omlaag te brengen. Voor het managen van de kosten van bestaande producten zijn er 'product costing' methoden voor het assortimentsbeheer, voor de onderhandeling over verkoopprijzen, voor het opsporen van producten die voor extra reductie van kosten in aanmerking komen, enz. Voor de verlaging van de kosten van bestaande producten worden de productieprocessen voortdurend verbeterd in termen van kwaliteit en efficiency (kaizen costing). Aan de teams die daarvoor verantwoordelijk zijn wordt de voortgang gerapporteerd door 'operational control systems'. Opvallend is dat deze accountingmethoden gehanteerd worden door de productieteams zelf, bij hun niet aflatend streven naar verbetering van de productieprocessen. Slechts in beperkte mate vindt er 'achteraf' control plaats. De taak van de 'controller' is dan ook beperkt tot de informatievoorziening aan de teams, op zodanige wijze dat deze maximaal worden gemotiveerd om het verbeteringsproces op gang te houden. Door deze werkwijze jarenlang vol te houden zijn Japanse bedrijven erin geslaagd om slank te worden en hun reactiesnelheid bij veranderingen in de markt en de technologie op te voeren. Deze

Prof. Dr. J.A.M. Theeuwes RA is hoogleraar Bedrijfseconomie, in het bijzonder in de Management Accounting aan de Technische Universiteit Eindhoven.

slanke ondernemingen streven niet meer naar de opbouw van een duurzaam concurrentievoordeel, maar benutten hun toegenomen reactiesnelheid om de strijd aan te binden met welke concurrent dan ook. De reactiesnelheid is bereikt door zowel de ontwikkeling van nieuwe producten, als de verbetering van de productieprocessen en bestaande producten te laten uitvoeren door goed gemotiveerde multifunctionele teams die hierbij worden ondersteund met direct bruikbare economische informatie.

De volgende conclusie uit dit onderzoek is, dat Japanse productiebedrijven gedurende de laatste tien jaar in het kader van hun confrontatiestrategie een scala aan nieuwe management accountingmethoden hebben ontwikkeld en daarmee een ruime voorsprong bereikt hebben op menig Europees of Amerikaans bedrijf. De accountingmethoden bij westerse bedrijven zijn nog hoofdzakelijk gericht op een juiste kosten-toerekening om de winstgevendheid van producten en waardering van voorraden vast te kunnen stellen.

Het is de verdienste van Cooper dat hij deze ontwikkelingen in Japan heeft blootgelegd; de Rijksuniversiteit van Gent heeft hem terecht dit jaar een eredoctoraat in de bedrijfseconomie toegekend.

Ligt hier niet een uitdaging voor onderzoekers op het gebied van de management accounting? Immers de aandacht voor ondersteuning van het 'operations management' met informatie over potentiële economische besparingen bij de keuze van een ander productontwerp of technische wijziging van het productieproces, is bij Nederlandse bedrijven en onderzoeksgroepen minimaal. Informatie over bijvoorbeeld de economische gevolgen van veranderingen in de gemiddelde doorlooptijd van productieorders, of de gevolgen van een meer betrouwbare afleve-

ring zijn met de gebruikelijke informatiesystemen niet eenvoudig vast te stellen. Het gebrek aan juiste economische informatie kan soms groteske vormen aannemen, zoals bij DAF in de periode kort voordat dit bedrijf in 1992 ten onder ging. Daar weigerde de productiemanager de gekozen logistieke strategie (op klantenorder produceren) uit te voeren. Een van zijn argumenten was, dat het management accountingsysteem de bezettings- en efficiency-resultaten bleef rapporteren op basis van normbezetting van de productielijnen en standaard seriegrootte (interview in de Volkrant 20 febr 1993). Het management accountingsysteem was niet aangepast aan het gewijzigde concept voor de logistieke besturing van de productie.

Wordt het geen tijd om de schaarse onderzoekcapaciteit op het gebied van Management Accounting te mobiliseren voor een intensief onderzoekprogramma gericht op de toepasbaarheid van de in Japan ontwikkelde management accountingmethoden voor operations management. Het maatschappelijk belang van zo'n onderzoekprogramma voor de Nederlandse industrie is evident. Het vergelijkend onderzoek dat in 1990 door onderzoekers van M.I.T. werd gepubliceerd over de automobiellindustrie in de VS, Europa en Japan, laat de 'maakindustrie' in Europa immers weinig ruimte om te overleven.² Waarom zouden de grote adviesbureaus hun verantwoordelijkheid niet nemen en investeren in een dergelijk onderzoekprogramma, dat ook voor hen nieuwe toepasbare kennis zal opleveren.

NOTEN

1 Cooper, R., (1995), *When Lean Enterprises Collide*, Harvard Business School Press, Boston.

2 Womack, J.P., D.T. Jones en D. Roos, (1990), *The Machine that Changed the World*, New York.