

## Hoofdstuk 15 Kostenbeheersing

**Prestatierapportage** is een beheersingsactiviteit en houdt in:

- het vergelijken van werkelijke resultaten met geplande resultaten, met als doel het onderstrepen van die activiteiten waarvan de geplande en werkelijke resultaten verschillen, gunstig of ongunstig, zodat de juiste acties genomen kunnen worden door het veranderen van de manier hoe activiteiten uitgedragen worden of het aanpassen van doelen.

Idealiter zou een goed ontworpen beheersingssysteem de leidende indicatoren verschaffen, die aangeven wanneer prestaties beginnen af te wijken van verwachtingen zodat correcte acties zo snel mogelijk geïnitieerd kunnen worden.

**Variantie** is het verschil tussen de geplande en de werkelijke resultaten.

### 15.1 Kostenclassificaties

*Relatie tussen totale kosten en volume van activiteit*

Voor beheersingsdoeleinden is het belangrijk om de gedragspatronen van vaste en variabele kosten items te begrijpen.

Het totale bedrag van verwachte kosten zou niet veranderen als het werkelijke en verwachte niveau van de activiteit verschillend waren.

*Kostenclassificatie conform een tijdsbestek perspectief*

Alle kosten zijn beheersbaar door iemand op een bepaald moment, maar op de korte termijn kunnen sommige kosten geclassificeerd worden als niet-beheersbaar omdat een manager er niets aan kan doen om het bedrag van de kosten op korte termijn te beïnvloeden.

### 15.2 Prestatierapportage

*Karakteristieken van de prestatierapportage*

Het prestatierapport vergelijkt de werkelijke resultaten met de gebudgetteerde bedragen. Het prestatie rapportagesysteem is een integraal deel van het beheersingsproces, omdat de activiteiten die verschillend presteren ten opzichte van de verwachtingen, eruit gelicht worden en de managers, verantwoordelijk voor het bereiken van doelen, van informatie voorzien worden over de activiteiten die aandacht nodig hebben.

Het algemene formaat van een **prestatierapport** is:

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	
<i>Activiteit</i>	<i>Budget</i>		<i>Werkelijk</i>	<i>Variantie</i>	<i>Uitleg</i>
	<i>bedrag</i>		<i>bedrag</i>	(2) – (3)	

De variantie wordt gebruikelijk beschreven als **gunstig** of **ongunstig**, afhankelijk van de aard van de activiteit en de relatie tussen het budget en de werkelijke bedragen.

Voor opbrengsten is een **gunstige variantie** het overschot aan werkelijke opbrengsten over het budgetbedrag.

Een werkelijke uitgave die groter is dan een gebudgetteerde uitgave, veroorzaakt een **ongunstige variantie**.

Op dezelfde wijze kunnen we stellen dat als werkelijke opbrengsten tekort schieten ten opzichte van het budgetbedrag, dan wordt een ongunstige variantie veroorzaakt.

Wanneer werkelijke uitgaven lager zijn dan de gebudgetteerde uitgaven, ontstaat er een gunstige variantie.

Soms moet de gunstige of ongunstige aard van de variantie bepaald worden op basis van de relatie van de ene variantie op de andere.

**Management bij uitzondering** wil zeggen: het focussen van aandacht op die activiteiten die een significante variantie hebben. Het doel van deze analyse is het begrijpen waarom de variantie optrad en indien juist, acties nemen voor het elimineren van ongunstige variantie en het verkrijgen van gunstige varianties.

#### *Het flexibel budget*

Wat kunnen we doen om het prestatierapport nuttiger te maken voor managers?

Het doel van flexibele budgettering is het herkennen van kosten gedragpatronen.

Het oorspronkelijke budgetbedrag voor variabele items, gebaseerd op geplande activiteiten wordt aangepast door het berekenen van een budgettoelage gebaseerd op de werkelijke activiteit voor de periode.

Dit leidt tot een variabele kosten variantie, wat van belang is omdat het effect van een verschil tussen gebudgetteerde en werkelijke volumes van activiteit wordt weggelaten uit de variantie.

Directe materialen, directe arbeid en variabele overhead worden gebruikt voor het berekenen van een budgettoelage voor elk niveau van activiteit, maar in het bijzonder voor het niveau van de activiteit dat in deze periode is behaald zodat een geldige vergelijking gemaakt kan worden met de werkelijke kosten die optraden bij dat niveau van de activiteit.

Het aanpassen van het oorspronkelijke budget zodat de gebudgetteerde bedragen worden weergegeven voor de werkelijke activiteit, wordt het **flexibiliseren van het budget** genoemd. Slechts variabele kostenbudgetten worden geflexibiliseerd.

Het **prestatierapport waarbij het flexibele budget wordt gebruikt**, zou er als volgt uit kunnen zien:

<b>Activiteit</b>	<b>Budget toelage</b>	<b>Werkelijke kosten</b>	<b>Variantie</b>	<b>Uitleg</b>
<i>Ruw materiaal</i>	\$45.780	\$46.125	\$345 ongunstig	<i>Immaterieel</i>
<i>Directe arbeid</i>	33.280	32.893	367 gunstig	<i>Immaterieel</i>
<i>Variabele overhead</i>	8.320	8.128	192 gunstig	<i>Immaterieel</i>
<i>Vaste overhead</i>	36.720	37.320	600 ongunstig	<i>Immaterieel</i>
<b>Totaal</b>	<b>\$124.100</b>	<b>\$124.466</b>	<b>\$366 ongunstig</b>	<b><i>Immaterieel</i></b>

De varianties zijn nu relatief insignificant en de initiële conclusie uit dit rapport is dat de productiemanager conform het plan aan het presteren is voor het aantal rompen, dat werkelijk waren geproduceerd.

Flexibele budgettering betekent dat de budgettoelage voor de variabele kosten geflexibiliseerd zou moeten worden om de kosten te kunnen weergeven, die opgetreden zouden zijn bij het niveau van de activiteit dat in werkelijkheid werd ervaren.

### 15.3 Standaardkosten variantie analyse

#### Analyse van variabele kosten variantie

De totale variantie voor een bepaalde kostencomponent verwijst naar de budgetvariantie, omdat dit het verschil weergeeft tussen gebudgetteerde kosten en werkelijke kosten.

De gebudgetteerde variantie wordt veroorzaakt door twee factoren:

- *het verschil tussen de standaard en werkelijke hoeveelheden van de input.*
- *het verschil tussen de beide standaarden namelijk hoeveelheid en prijs.*

Het zou gewenst zijn om de budgetvariantie te splitsen in hoeveelheidsvariantie en de kosten per eenheid van de input variantie. Dit is noodzakelijk omdat verschillende managers verantwoordelijk zijn voor elke component van de totale variantie.

Het maken van variantie rapportages is dat de juiste manager actie onderneemt voor het elimineren van ongunstige varianties en het creëren van gunstige varianties.

Om dit doel te behalen is communicatie tussen managers essentieel.

De hoeveelheidsvariantie (veroorzaakt door het verschil tussen standaard toegestane uren en de werkelijk gewerkte uren), noemen we de **directe arbeidefficiëntie variantie**, omdat het de relatie weergeeft met de efficiëntie waarmee arbeid werd gebruikt.

De kosten per eenheid van de input variantie (veroorzaakt door het verschil tussen de werkelijke en standaard per uur betaaltarieven) noemen we de **directe arbeidstarief variantie**.

De varianties worden gunstig of ongunstig genoemd op basis van het rekenkundige verschil tussen standaard en werkelijkheid, maar deze benamingen hoeven niet noodzakelijk goed of slecht te betekenen.

Varianties kunnen op vele manieren geformuleerd worden, maar een algemeen gebruikte classificatie ziet er als volgt uit:

**Variantie veroorzaakt door  
verschil tussen  
Standaard en werkelijkheid**

<u>Input</u>	<u>Hoeveelheid</u>	<u>Kosten per eenheid van Input</u>
Ruwe materialen	Gebruik	Prijs
Directe arbeid	Efficiëntie	Tarief
Variabele overhead	Efficiëntie	Uitgaven

De termen *gebruik en efficiëntie* verwijzen naar de kwantiteit van de input. De variabele overhead hoeveelheidsvariantie wordt de efficiëntie variantie genoemd, omdat er in de meeste gevallen verondersteld wordt dat variabele overhead gerelateerd is aan de directe arbeidsuren.

*Uitgaven* wordt gebruikt voor variabele overhead wegens het aantal verschillende kostenitems, die bestaan uit overhead.

Het **standaard model voor het berekenen van elke variantie** is:

- Hoeveelheid-variantie =  $\frac{\text{Standaard hoeveelheid toegestaan}}{\text{Werkelijke hoeveelheid gebruikt}} \times \text{Standaard kosten per eenheid}$
- Kosten per eenheid van input variantie =  $\frac{\text{Standaard kosten per eenheid}}{\text{Werkelijke kosten per eenheid}} \times \text{hoeveelheid gebruikt}$

Dit model kan ook als volgt uitgedrukt worden:

$$\frac{\text{Werkelijk gebruikte hoeveelheid}}{X} \times \text{Werkelijke kosten per eenheid} = \frac{\text{Werkelijk gebruikte hoeveelheid}}{X} \times \text{Standaard kosten per eenheid} \times \frac{\text{Standaard hoeveelheid toegestaan}}{X} \times \text{Standaard kosten per eenheid}$$

$$\text{Kosten per eenheid van input variantie} \times \text{Hoeveelheids-variantie}$$

Een gunstige variantie wordt rekenkundig met een plusteken aangegeven en een ongunstige met een minteken.

Variantie analyse informatie moet leiden tot acties voor het handhaven of verhogen van de winstgevendheid van het bedrijf.

Hoeveelheidsvarianties voor ruw materiaal en directe arbeid worden regelmatig uitgedrukt in hoeveelheden maar ook in geldbedragen, omdat de manager die verantwoordelijk is voor het beheersen van de variantie vaak denkt in termen van hoeveelheden.

#### *Analyse van vaste overhead variantie*

De vaste productie overhead variantie wordt anders geanalyseerd dan de variabele kosten variantie wegens het kostengedragingspatroon verschil.

De **vaste overhead budgetvariantie** is het verschil tussen de totaal gebudgetteerde en de totaal werkelijke vaste overhead.

De **vaste overhead volume variantie** ontstaat omdat het werkelijke niveau van activiteit verschilt van wat gebruikt wordt in de berekening van de vaste overhead toerekeningstarief.

Als de werkelijke activiteit verschilt, zal het bedrag van de vaste overhead die toegerekend is aan de productie, verschillend zijn van wat gepland was toegerekend te worden. Deze variantie noemen we een **volume variantie**.

Omdat vaste kosten zich niet op basis van een eenheid gedragen, is het niet juist om berekeningen op basis van een eenheid te maken voor de vaste overhead variantie.

De volume variantie legt het effect uit van het verschillend behandelen van vaste overhead kosten voor plannings- en beheersingsdoeleinden in tegenstelling tot productkosten doeleinden.

#### *Boekhouding voor varianties*

Als het netto totaal van alle gunstige en ongunstige varianties niet significant is ten opzichte van het totaal van alle productiekosten, die gedurende de periode ontstonden, zal de netto variantie inbegrepen worden bij de kosten van verkochte goederen op de Winst & Verlies rekening.

Als de netto variantie significant is ten opzichte van de totale productiekosten, zou het gealloceerd kunnen worden over de standaardkosten, die inbegrepen zijn in deze rekeningen.

In de meeste standaardkosten systemen worden standaardkosten bijgehouden in "onderhanden werk voorraad" en gereed product voorraad. Varianties worden meestal direct meegenomen naar de Winst & Verlies rekening in de fiscale periode waarin deze ontstonden als een aanpassing van kosten van verkochte goederen.

### **15.4 Analyse van organisatie eenheden**

#### *Rapportage voor segmenten van een organisatie*

Een segment van een organisatie is een divisie, productlijn, verkoopgebied of andere organisatie eenheid.

Het management rapporteert regelmatig bedrijfsresultaten per segment op een manier waarop het totale inkomen voor elk segment gelijk is aan het totale bedrijfsnetto-inkomen.

Dus segment rapportage voor een organisatie houdt in het toewijzen van opbrengsten en uitgaven aan divisies, productlijnen, geografische gebieden et cetera.

Bij dit proces zouden kosten, die gewoon zijn voor een groep van segmenten niet arbitrair gealloceerd moeten worden over individuele segmenten in die groep.

**Directe vaste uitgaven:** de som van de vaste uitgaven die optreden in elke divisie.

**Gewone vaste uitgaven:** een gealloceerd deel van de vaste bedrijfsuitgaven.

Soms worden de segmenten van een organisatie ook wel verantwoordelijkheidscentra, kostencentra, winstcentra of investeringscentra genoemd.

Een **verantwoordelijkheidscentrum** is een element van de organisatie waarvoor een manager de verantwoordelijkheid en autoriteit heeft gekregen en waarvan de prestaties geëvalueerd worden.

Een **kostencentrum** genereert niet rechtstreeks een opbrengst voor de organisatie.

Een organisatiesegment dat verantwoordelijk is voor het verkopen van een product, zou een **winstcentrum** of een **investeringscentrum** kunnen zijn.

#### *De analyse van investeringscentra*

De manager van een investeringscentrum heeft een veel hogere niveau van verantwoordelijkheid voor de besluitvorming in de organisatie dan de manager van een kostencentrum of winstcentrum.

Investeringscentrum prestaties worden gemeten door ROI en zijn gescheiden in marge en omzet zoals gedefinieerd bij het DuPont model.

Managers zijn in staat om zich te richten op elke component van de DuPont formule om te begrijpen waar prestatieverbeteringen bereikt kunnen worden.

In verband met suboptimalisatie zou de ROI niet de enige maatstaf moeten zijn om de prestatie van het investeringscentrum te meten.

Een andere benadering voor het evalueren van de prestatie van een investeringscentrum, die wel het risico van suboptimalisatie elimineert, noemen we het **residu inkomen**.

Deze techniek evalueert de bekwaamheid van de manager tot het genereren van een minimum vereiste ROI.

Residu inkomen is dus een ROI alternatief, dat het bedrag aan inkomen meet dat door een investeringscentrum wordt gegenereerd boven een minimum vereiste ROI.

Deze methode zoekt naar het maximaliseren van dollarbedragen en elimineert het risico van suboptimalisatie.

**Suboptimalisatie** zijn beslissingen die resulteren wanneer een manager van het investeringscentrum een kans in een project te investeren afwijst, die de ROI van het bedrijf als geheel had kunnen laten stijgen, maar de ROI van het investeringscentrum zou hebben laten dalen.

**Residu inkomen** = Operationeel inkomen – Vereiste ROI \$ (Operationeel activa X vereiste ROI %)

Het residu inkomen is positief wanneer het investeringscentrum een ROI aan het verdienen is, dat groter is dan de vereiste ROI.

Een negatief inkomen betekent dat een divisie organisatiewaarde verliest door het niet verdienen van de vereiste ROI.

#### *De balans scorekaart*

Een benadering van hoog niveau voor het meten en rapporteren van organisatieprestaties wordt volbracht door het gebruik van een balans scorekaart.

Een **balans scorekaart** is een set van geïntegreerde financiële en operationele prestatie maatstaven, die de strategische doelen en prioriteiten van een organisatie benadrukken en communiceren.

De balans scorekaart benadering neemt een soort “grote foto” en verschaft een analytisch raamwerk voor het ondersteunen van het geïntegreerde planning en prestatie maatstafstelsel van een organisatie.

Het balans scorekaart raamwerk is geïntegreerd in vier belangrijke perspectieven:

- **Financieel perspectief**, dat zich bezighoudt met financiële prestaties en verbeteringen.
- **Klantenperspectief**, dat zich bezighoudt met klantenbevrediging en de bekwaamheid van de organisatie om de klant tijdig te dienen.
- **Intern bedrijfsproces perspectief**, dat zich bezighoudt met verbeteringen in belangrijke operationele gebieden voor het bereiken van grotere efficiëntie en productiviteit.
- **Leer en groei perspectief**, dat zich bezighoudt met het machtigen van werknemers met nieuwe kennismiddelen.