

Management accounting Inleidende begrippen

C. Siau

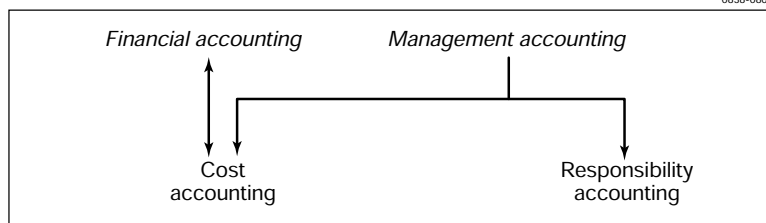
1.	Management accounting	B1020- 3
2.	Responsibility accounting	B1020- 3
3.	Functies van een cost-accountingsysteem	B1020- 4
3.1.	Externe financiële rapportering	B1020- 4
3.2.	Product casting	B1020- 5
3.3.	Cost control	B1020- 5
3.4.	Activiteitenmanagement	B1020- 6
4.	Kostenbegrippen	B1020- 7
4.1.	Kosten en uitgaven	B1020- 7
4.2.	Kostensoorten	B1020- 7
4.3.	Indeling van kosten naar functie	B1020- 8
4.4.	Kostenplaatsen en kostendragers	B1020- 8
4.5.	Directe en indirecte kosten	B1020- 9
4.6.	Variabele en vaste kosten	B1020-10
4.6.1.	Vaste kosten	B1020-10
4.6.2.	Variabele kosten	B1020-11
4.7.	Full kostprijs en direct kostprijs	B1020-13
4.8.	Controleerbare en niet controleerbare kosten	B1020-14
4.9.	Opportunity costs	B1020-15
4.10.	Standaardkosten	B1020-15
5.	Verantwoordelijkheidscentra	B1020-15
5.1.	Evaluatie van de performance	B1020-16
5.2.	Kostencentra	B1020-17
5.3.	Opbrengstencentra	B1020-18
5.4.	Winst- en investeringscentra	B1020-18

1. Management accounting

De *financial accounting* is gericht op de financiële informatieverstrekking naar de buitenwereld toe (= externe financiële rapportering) en leidt tot de opstelling van een jaarrekening en een jaarverslag.

Management accounting is gericht op de financiële rapportering aan het management binnen de onderneming (= interne financiële rapportering) en moet de managers in staat stellen om betere beslissingen te nemen en de activiteiten van de onderneming beter te plannen en te controleren.

De *accounting discipline* kan dus worden opgesplitst in:



Figuur 1.

2. Responsibility accounting

De management accounting voorziet in de informatieverstrekking ten behoeve van de *managementcontrole*, d.i de *managementfunctie* die erop moet toezien dat de *strategieën* volgens plan worden uitgevoerd. Dat impliceert dat de prestaties van de onderscheiden zelfstandige afdelingen („responsibility centers”) op regelmatige tijdstippen worden geëvalueerd op hun efficiëntie en effectiviteit. De budgettering is een essentieel onderdeel bij de managementcontrole en leidt tot een systematische planning en controle van de opbrengsten, kosten en resultaten van de afdelingen.

De tak van de management accounting die financiële informatie verschaft over de kosten, de opbrengsten, de resultaten en het vermogen van de afdelingen, wordt *responsibility accounting*, genoemd. Die informatie kan zowel op het verleden en het heden als op de toekomst betrekking hebben.

3. Functies van een cost-accountingsysteem

Kostprijzen vormen een belangrijke factor bij tal van evaluaties en spelen een belangrijke rol bij de besluitvorming. Een *cost-accountingsysteem* registreert, accumuleert en rapporteert de kosten van vooraf gedefinieerde, finale kostenobjectieven, kostendragers genoemd. De *kostendrager* is het object waarvan men de kostprijs wenst te berekenen en kan dus zijn: de onderneming in haar geheel, een bepaalde afdeling binnen de onderneming, een productieproces, een activiteit, een product, een project, enz.

Een *kostprijs* is een maat, uitgedrukt in geldeenheden, voor de hoeveelheid middelen (input) die door een kostendrager zijn verbruikt. Kostprijsberekening houdt bijgevolg de toewijzing in van kosten van verbruikte ondernemingsmiddelen aan een kostendrager. Bij product costing b.v. is de kostendrager het product. De kostprijs van een product geeft dan weer welke kwantiteiten aan input – zoals grondstoffen, hulpstoffen, arbeidsuren, machine-uren, enz. – door dat product worden verbruikt. Aangezien de kwantiteit van ieder van die input met behulp van eigen fysieke indicatoren wordt gemeten, dient men ze op eenzelfde basis te brengen. Dat gebeurt dan door het fysieke verbruik telkens om te zetten in geldeenheden.

De kostprijsberekening heeft de volgende functies:

- de externe financiële rapportering;
- kostprijsberekening van de producten (product costing);
- ondersteuning van de kostenbeheersing (cost control);
- ondersteuning van het activiteitenmanagement (activity Management).

3.1. Externe financiële rapportering

Een productiebedrijf verschilt o.a. van *een* handelsonderneming op het vlak van de samenstelling van de voorraden:

Soorten voorraden bij

<i>Handelsonderneming</i>	<i>Industriële onderneming</i>
- Handelsgoederen	- Grondstoffen
	- Goederen in bewerking
	- Bestellingen in uitvoering
	- Gereed product

Kostprijsberekening is noodzakelijk voor de waardebepaling van de eindvoorraden „goederen in bewerking” en „gereed Product” (ba-

lans) en voor de berekening van de kostprijs van de verkochte goederen (resultatenrekening) in een productie-onderneming

3.2. *Product casting*

Een onderneming dient de kostprijsstructuur van haar producten goed te kennen. Voor de volgende beslissingen spelen kost-prijs-overwegingen, naast andere factoren, immers een belangrijke rol:

- verkoopprijsbepaling;
- Productmixbeslissingen;
- make-or-buy beslissingen;
- afschaffing van bestaande producten;
- introductie van nieuwe producten.

Vooraf een goed begrip omtrent de variabiliteit van de kosten tegenover het productie- (of verkoops-)volume is wenselijk.

3.3. *Cost control*

Kostprijsinformatie is tevens van belang met het oog op een adequate kostenbeheersing. Een efficiënte aanwending van de middelen is van cruciaal belang voor ondernemingen die een low-coststrategie volgen.

Om de kosten te kunnen beheersen, dient men alle kostenfactoren te identificeren. Immers alle beslissingen omtrent het verbruik aan middelen en de kosten die er het gevolg van zijn, worden genomen door de managers van de zelfstandige afdelingen (responsibility centers. Kostenbeheersing gebeurt bijgevolg niet op het niveau van de finale kostendragers (producten) maar wel op het niveau van zelfstandige (productie)afdelingen.

De effectiviteit van de controle kan sterk toenemen door het toepassen van een budgetteringsysteem. Indien men te maken heeft met kostencentra worden de kosten beheerst door vergelijking van de gerealiseerde kosten met de gebudgetteerde (standaard-)kosten. Een traditioneel kostenbeheersingssysteem is daarbij vooral gericht op het beheersen van de directe kostprijscomponenten (materiaalkosten en directe arbeidskosten. Men berekent efficiëntieverschillen op het verbruik van de grondstoffen en het verbruik van arbeid en stelt de productiemanager(s) verantwoordelijk voor eventuele ongunstige afwijkingen.

3.4. Activiteitenmanagement

Nieuwe omstandigheden geven aanleiding tot additionele functies van kostprijsinformatie, namelijk het leveren van gegevens die kunnen worden gebruikt ter ondersteuning van een *activiteitenmanagement*.

Alleen door een continue verbetering van de operationele processen kan een low-coststrategie worden gerealiseerd. Daarbij moeten alle processen worden betrokken, gaande van ontwikkeling, productie, logistiek en distributie tot relatie met leveranciers en klanten. Dat continu streven naar efficiëntere kwaliteit, kortere levertijden en lagere overheadkosten. Een cost-accountingsysteem moet kostprijsinformatie geven omtrent de activiteiten die geen waarde toevoegen aan het product (waste). Voorbeelden van „waste” zijn: voorraden, intern materiaaltransport, wachttijden en vertragingen bij de productie, onnodige administratieve en boekhoudkundige procedures. Het kostprijsstelsel vervult hier in hoofdzaak een indicatieve functie. Indien de omvang van de kosten van een bepaalde niet waardevolle activiteit bekend is, kan dat een stimulans zijn om te zoeken naar procesverbeteringen om de activiteit te reduceren of te elimineren. Tevens moet een kostprijsstelsel de introductie van nieuwe productieconcepten en productiemethoden aanmoedigen.

In geavanceerde productieomgevingen wordt een alsmaar belangrijker deel van de productkosten vastgelegd in de ontwerpfasen van het product. De mogelijkheden om de kosten tijdens de productie te drukken zijn dan ook relatief beperkt, zeker wanneer de levenscycli van de producten alsmaar korter worden. Bijgevolg is het oordeelsdeskundige design van de producten, en dat op een marktgerichte en een kostenbewuste wijze, in deze productieomgevingen van strategisch belang. In dat verband moet het toenemende belang worden vermeld van de zogenaamde target costing.

Target costing wordt in hoofdzaak door Japanse ondernemingen gebruikt als een methode om ingenieurs te motiveren tot product- en procesrationalisatie. Op basis van een gewenst marktaandeel wordt vastgesteld wat de daarbij behorende verkoopprijs zou moeten zijn. De target cost wordt bepaald door van die prijs een vooraf gestelde winstmarge af te trekken. De target cost wordt zodoende een richtpunt. Door voortdurende productontwerp- en procesverbeteringen zal men uiteindelijk een product kunnen vervaardigen tegen de target cost.

4. Kostenbegrippen

4.1. Kosten en uitgaven

Een uitgave leidt tot een uitgaande kasstroom en impliceert een vermindering van de post „liquide middelen”. Een registratie van kosten leidt boekhoudkundig tot een vermindering van het eigen vermogen. In de boekhouding zoals die wordt gevoerd in een commerciële onderneming (= toerekeningboekhouding) komt een uitgave bijgevolg niet noodzakelijk overeen met de kosten.

Veronderstel dat een onderneming op 1 januari 2002 een machine aankoopt met een aanschafwaarde van € 100.000 en een vermoedelijke levensduur van 5 jaar. De machine wordt betaald op 31 januari 2002. Aangezien deze machine gedurende meerdere jaren zal worden gebruikt, zal men de kosten van de machine verdelen over het resultaat van de boekjaren waarin de machine wordt gebruikt. Men spreekt in dat verband van afschrijvingen. Boekhoudkundig heeft men het volgende

		ACTIVA		RESULTAAT
		Liquide middelen	Machine	Kosten
(1)	aanschaf	-100K	+100K	
(2)	afschrijving 2002		-20k	+20k
(3)	afschrijving 2003		-20k	+20k
(4)	afschrijving 2004		-20k	+20k
(5)	afschrijving 2005		-20k	+20k
(6)	afschrijving 2006		-20k	+20k

De uitgave (betaling) gebeurt op 31 januari 2002 en leidt tot een uitgaande kasstroom. Ieder jaar, van 2002 tot 2006, wordt € 20.000 als kosten geboekt.

4.2. Kostensoorten

De indeling van de kosten naar hun aard wordt ook gevolgd in het rekeningstelsel. Daarbij kan men onderscheiden:

Indeling van de kosten naar kostensoort

- Grond- en hulpstoffen
- Diversen diensten en goederen
- Afschrijvingen, voorzieningen, waardevermindering
- Diverse bedrijfskosten

B1020-8 Management accounting. Inleidende begrippen

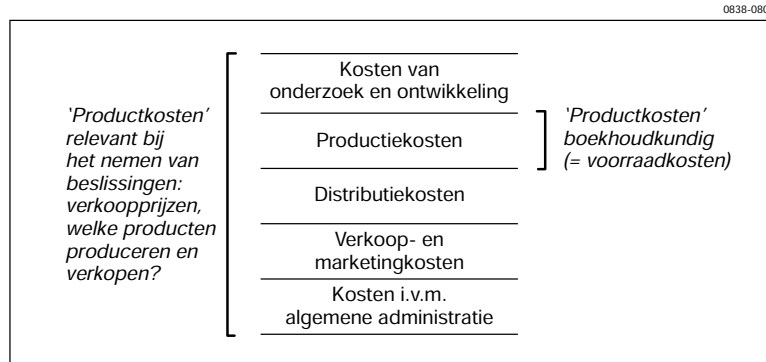
- Financiële kosten
- Uitzonderlijke kosten
- Belastingen

4.3. Indeling van kosten naar functie

In de moderne industriële onderneming onderscheidt men

- de volgende bedrijfsfuncties:
- onderzoek en ontwikkeling (R&D)
- productontwerp
- productie en logistiek
- distributie
- marketing
- after sales
- algemene administratie

De meeste Amerikaanse ondernemingen rapporteren hun kosten in hun resultatenrekening volgens functie. Die indeling is zinvol vanuit beleidsstandpunt. Van belang daarbij is de uitspraak „different costs for different purposes”.



4.4. Kostenplaatsen en kostendragers

Bij de kostprijsberekening van producten (= product costing) maakt men gebruik van de zogenaamde intermediaire kostenobjecten, die dan kostenplaatsen (of cost centers) worden genoemd. Het product als finaal object waarvan men de kostprijs wenst te kennen, wordt daarom aangeduid met de term kostendrager. Elke kostendrager is slechts een intermediair kostenobject en opnieuw kan een afdeling, een activiteit, een productiemiddel, een verzameling van kostenelementen zijn.

Die kostenplaatsen mogen dus niet worden verward met de zelfstandige afdelingen (responsibility centers) waarvan de kosten worden berekend in het kader van de cost control. In de kostprijsystemen van vele ondernemingen bestaat evenwel een grote compatibiliteit tussen de kostenplaatsen en die verantwoordelijkheidscentra. Dat hoeft echter niet steeds zo te zijn. Immers, bij de afbakening van de kostenplaatsen is ook het criterium van de homogeniteit van toepassing, wat niet het geval is bij de afbakening van verantwoordelijkheidscentra. Zo kan men in een product-costingsysteem een fictieve kostenplaats „huisvesting” scheppen of kan men per homogene machinegroep een kostenplaats creëren, zonder dat dit noodzakelijke verantwoordelijkheidscentra hoeven te zijn.

4.5. *Directe en indirecte kosten*

Directe kosten zijn kosten die zonder probleem rechtstreeks aan een kostenobjectief kunnen worden toegewezen. *Indirecte kosten* (of overheadkosten) kunnen niet ondubbelzinnig aan een kostenobject worden gerelateerd, zoals verder wordt uitgelegd.

Bij de kostprijsberekening van producten is het kostenobject het product. De grondstofkosten (= directe materiaalkosten) en de loonkosten van de arbeiders die het product vervaardigen (= directe arbeidskosten) worden traditioneel als directe productiekosten beschouwd.

De *overheadkosten* kunnen verder worden ingedeeld in:

- de *productieoverhead*: dat zijn de indirecte productiekosten.
- de *periodeoverhead*: dat zijn de overige, niet productiegebonden indirecte kosten, zoals de verkoop- en marketingkosten, de kosten in verband met de algemene administratie en de overige algemene kosten (cf. research en development).

Zowel de productie- als de periode-overhead kunnen verder worden opgesplitst in een variabel en een vast gedeelte.

Het belangrijkste probleem bij de kostprijsberekening van de producten bestaat in een juiste toewijzing van de indirecte kosten (= overhead) aan de producten. Die overheads nemen in vele ondernemingen sterk toe als gevolg van de toegenomen automatisering en complexiteit van het productieproces. In zijn boek *The Rise and Fall of Management Accounting* constateert KAPLAN dat vele ondernemingen vergeten hun traditionele kostenverbijzonderingsmethoden aan te passen, met als gevolg dat de gerapporteerde kostprijzen in vele gevallen erg afwijken van de werkelijke kostprijzen. Ver-

keerde kostprijsinformatie kan leiden tot verkeerde beslissingen en tasten de concurrentiepositie van de onderneming aan.

4.6. *Variabele en vaste kosten*

Hier beschouwt men de relatie tussen de totale kosten (TK) enerzijds en het output- en activiteitsniveau (Q) anderzijds. Dat laatste wordt weergegeven door o.a. het aantal geproduceerde eenheden in een productiefabrieek, het aantal bestellingen in een aankoopafdeling. Het aantal te behandelen personeelsdossiers in een personeelsafdeling, enz. We stellen ons dus de vraag hoe de totale kosten oplopen bij een stijging van het output- of activiteitsvolume.

4.6.1. *Vaste kosten*

Op *korte termijn* is de capaciteit van de infrastructuur gegeven (gebouwen, machines, kosten van het management. enz) De eraan verbonden kosten (zoals afschrijvingen en onderhoudskosten van gebouwen) zijn vast. d.w.z. onafhankelijk van de bezettingsgraad. We duiden die kosten aan als vaste of constante kosten. Indien we de gemiddelde kosten (GK), ook eenheidskosten genoemd, definiëren als.

$$GK = \frac{TK}{Q}$$

betekent dit dat de gemiddelde constante kosten (GCK) dalen bij een toename van Q .

In de Amerikaanse literatuur maakt men het onderscheid tussen „committed fixed costs” en „discretionary fixed costs”. De *committed fixed costs* zijn de *echte* vaste kosten; ze zijn het resultaat van in het verleden genomen beslissingen en zijn dus onvermijdbaar (unavoidable). Men spreekt soms ook van „sunk costs”. Voorbeelden van committed fixed costs zijn: afschrijvingen, huur, verzekeringen, belastingen, loonkosten van het leidinggevend personeel.

Discretionary fixed costs zijn het gevolg van beslissingen die periodiek (meestal per jaar) worden genomen door de topleiding. Het totale kostenniveau wordt bepaald door het management; ze kunnen enigszins worden gedrukt zonder de activiteiten van de onderneming ernstig in gevaar te brengen. Voorbeelden: publiciteitskosten, kosten van onderzoek en ontwikkeling.

Op *lange termijn* kan de productiecapaciteit worden uitgebreid. Die uitbreiding impliceert dat de totale constante kosten discontinu zullen toenemen.

4.6.2. Variabele kosten

Variabele kosten zijn per definitie afhankelijk van de bezettingsgraad. Zo stijgen de variabele productiekosten (o.m. de materiaal-kosten, directe loonkosten en variabele overheadkosten) naarmate het aantal geproduceerde eenheden toeneemt. Die stijging kan lineair (dus proportioneel) zijn of niet-lineair (niet- proportioneel). Over de volledige bedrijfsdrukke beschouwd, dus gaande van een totale onderbezetting van de capaciteit (0 %) tot een maximale bezetting (100 %) verlopen de totale variabele productiekosten niet-lineair. Wiskundig kan men dat *niet-lineair verloop* benaderen door een derdegraadsfunctie, waarbij de totale kosten eerst degressief, vervolgens lineair en tenslotte progressief stijgen. Dat impliceert dat de gemiddelde variabele kosten eerst dalen en vervolgens opnieuw stijgen (U-vormig verloop).

De daling van de gemiddelde kosten kan worden verklaard door:

- een efficiëntere aanwending van de grondstoffen;
- lagere eenheidskosten bij grotere aankopen van materialen;
- een verbeterde verhouding tussen de productiefactoren, wat leidt tot een grotere productiviteit.

Naarmate de maximale productiecapaciteit wordt benaderd, stijgen opnieuw de gemiddelde kosten. Redenen:

- hogere kosten door overuren;
- hogere onderhoudskosten voor de machines;
- minder gunstige verhouding tussen productiefactoren.

In de praktijk gaat men meestal uit van een lineair kostengedrag. Figuur 2 en 3 tonen met het verloop van de totale kosten en de gemiddelde kosten bij een lineair verloop van de variabele kosten.

Uit figuur 3 blijkt dat de gemiddelde variabele kosten constant blijven.

De gemiddelde variabele kosten zijn bij lineair verloop ook gelijk aan de marginale kosten. Wiskundig wordt die laatste als volgt gegeven.

$$MK = \lim_{\Delta Q \rightarrow 0} \frac{\Delta TK}{\Delta Q} = \frac{dTK}{dQ}$$

0838-0802

De marginale kosten zijn bijgevolg de afgeleide van de totale kostenvergelijking (TK) ten opzichte van Q. Indien we uitgaan van een lineaire kostenvergelijking, geldt dat:

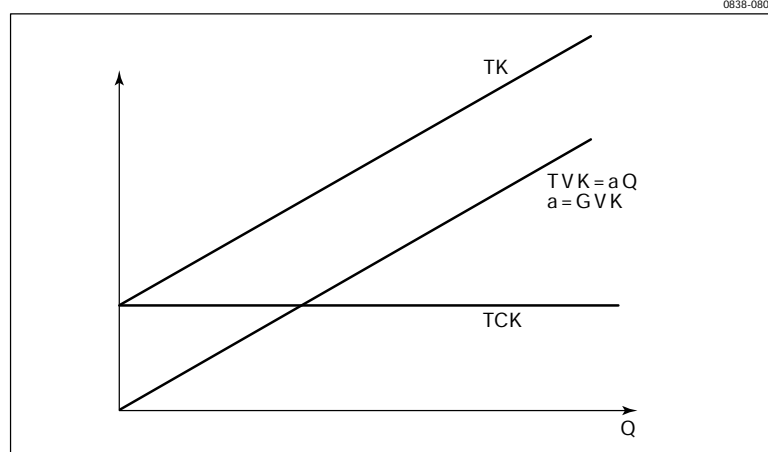
$$MK = d \frac{(aQ+b)}{dQ} = a = GVK$$

Met

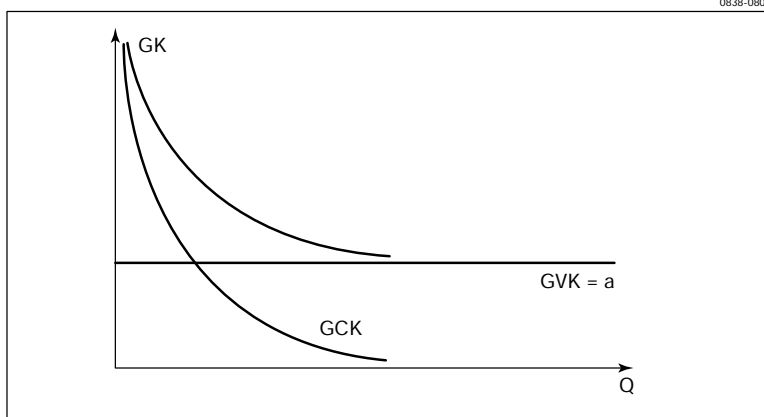
b = vaste kosten (TCK)

a = gemiddelde variabele kosten (GVK)

De veronderstelling van een lineair kostenverloop is een goede benadering van de realiteit, voor zover men zich in de normale zone beweegt (bijvoorbeeld tussen 40 en 80% capaciteitsbezetting).



Figuur 2. Verloop van de totale variabele kosten (TVK), de totale constante kosten (TCK) en de totale kosten (TK).



Figuur 3. Verloop van de gemiddelde variabele kosten (GVK), de gemiddelde constante kosten (GCK) en de gemiddelde kosten (GK).

4.7. Full kostprijs en direct kostprijs

De *tul/ kostprijs* van een product omvat het geheel van de variabele en de vaste kostprijsbestanddelen van zowel de productie en de verkoops- als de algemene dienstenverlenende en beheersactiviteiten, zoals blijkt uit het volgende *schema*.

Fabricagekostprijs	- Directe materiaalkosten	
	- Directe loonkosten	
	- Indirecte productiekosten	- vast
		- variabel
+ Verkoopskosten	- vast	
	- variabel	
+ Algemene en administratieve kosten	- vast	
	- variabel	
= Full of integrale kostprijs		

De direct kostprijs (of variabele kostprijs) houdt alleen maar rekening met de variabele kostprijsbestanddelen.

B1020-14 Management accounting. Inleidende begrippen

	Fabricagekostprijs	-	Directe materiaalkosten	
		-	Directe loonkosten	
		-	Indirecte productiekosten	- vast
				- variabel
+	Verkoopskosten	-	variabel	
+	Algemene en administratieve kosten	-	variabel	
=	Direct of variabele kostprijs			

Het verschil tussen de totale verkoopopbrengst en de totale variabele kosten wordt *contributiemarge* genoemd. Het verschil tussen de verkoopprijs en de variabele kost per eenheid product noemt men de *eenheidscontributiemarge*.

Op lange termijn moet de verkoopprijs van een product groter zijn dan de full cost; op korte termijn echter zijn vele vaste kosten onvermijdbaar en kunnen eventueel orders worden aanvaard, waarvan de verkoopprijs kleiner is dan de full cost, maar groter dan de direct cost.

4.8. Controleerbare en niet controleerbare kosten

Die begrippen zijn van belang in het kader van de cost control. Indien de kosten van een zelfstandige afdeling kunnen worden gecontroleerd door de verantwoordelijke manager van de afdeling of door zijn superieur, spreekt men van beheersbare (= controleerbare) kosten.

Voorbeeld 1: Indien een manager van een afdeling zelf kan beslissen over de werving en beloning van personeel, dan zijn de personeelskosten voor die manager controleerbaar.

Voorbeeld 2: Indien diezelfde afdeling gebruik maakt van de diensten van een centrale computerafdeling, dan zijn die kosten (althans gedeeltelijk) controleerbaar indien de kosten van de EDP-afdeling worden doorverrekend op basis van een gemeten verbruik. We kunnen immers stellen dat de toegewezen kosten uit een prijsfactor en een hoeveelheidsfactor bestaan.

(toegewezen) kosten = hoeveelheid \times prijs

De manager van de verbruikende afdeling controleert de hoeveelheidsfactor en heeft dus een gedeelde controle over de toegewezen kosten. Die controle is echter niet volledig aangezien de prijsfactor wordt bepaald door de efficiëntie van de EDP-afdeling. Indien de verbruikende afdeling echter vrij kan beslissen over haar informa-

ticaleverancier, zijn de kosten volledig controleerbaar door die afdeling.

4.9. *Opportunity costs*

Bij opportunity costs gaat het om opbrengsten die niet worden gerealiseerd doordat men kiest voor een bepaald alternatief in plaats van een ander. Opportunity costs worden boekhoudkundig niet geregistreerd. Het management moet evenwel rekening houden met die kosten bij het nemen van beslissingen.

Voorbeeld: Indien afdeling A de keuze heeft om een halffabrikaat ofwel te verkopen aan een externe klant ofwel intern te leveren aan afdeling B, dan moet zij bij de bepaling van de interne verrekenprijs (= transferprijs) ook rekening houden met de contributiemarge die ze verliest door niet meer extern te verkopen. Die verloren contributiemarge is een opportunity cost.

4.10. *Standaardkosten*

Standaardkosten zijn *normatieve eenheidskosten* en ze worden uitgedrukt per eenheid output.

Standaardkosten = standaardhoeveelheid × standaardprijs.

Een standaard is een optimale waarde waarnaar men streeft.

Standaardkosten weerspiegelen dan ook een situatie van minimaal verbruik en minimale kosten, dus van maximale efficiëntie. Ze worden a-priori, op basis van b.v. tijd- en methodestudies, bepaald en ze verschillen bijgevolg van de werkelijk gerealiseerde, dus de a-priori vastgestelde eenheidskosten. Vele ondernemingen gebruiken de eenheidskosten van hun meest efficiënte concurrenten als standaard.

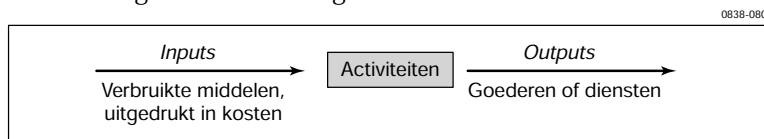
Standaardkosten zijn van groot belang bij de opstelling (= planning) en controle van het budget. Bij de opstelling (= planning)

En de controle van het budget. Bij de opstelling van de budgetten verkrijgt met de *gebudgetteerde kosten* door de gebudgetteerde output (b.v. productie) te vermenigvuldigen met de standaardkosten. Bij de *budgetcontrole* worden de gerealiseerde kosten vergeleken met de gebudgetteerde kosten en de verschillen worden verder opgesplitst in volume, prijs- en hoeveelheidverschillen. De hoeveelheidverschillen meten de efficiëntie van de productieafdeling.

5. **Verantwoordelijkheidscentra**

Een *verantwoordelijkheidscentrum* (responsibility center) kan worden gedefinieerd als een zelfstandige eenheid binnen de organisatie

die wordt geleid door een verantwoordelijke manager. De verantwoordelijkheidscentra vormen een hiërarchie binnen in de onderneming. Op het operationele niveau zijn er b.v. de teams, dus groepen van arbeiders die verantwoordelijk zijn voor een afgebakende taak. Op een hoger niveau zijn er de afdelingen en divisies die een aantal van die lagere verantwoordelijkheidscentra groeperen, aangevuld door een eigen staf en management.



Figuur 4.

De output kan ofwel

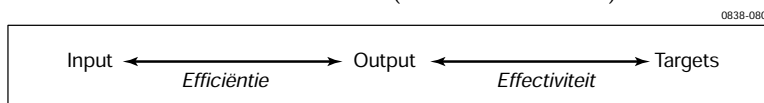
- worden uitgedrukt in geldeenheden (bv verkoopafdeling)
- worden uitgedrukt in fysiek eenheden (bv productieafdeling)
- niet worden gemeten (bv afdeling public relations, juridische dienst, boekhouding, enz.)

De verantwoordelijkheidscentra worden verder ingedeeld in.

- kostencentra
- opbrengstcentra
- winstcentra
- investeringscentra

5.1. Evaluatie van de performance

Een verantwoordelijkheidscentrum moet de ondernemingsdoelstellingen mee helpen realiseren. Effectiviteit is de mate waarin de vooropgestelde targets worden gerealiseerd. Efficiëntie is de verhouding tussen output en input, Een afdeling is efficiënt als een vooropgesteld niveau aan output of activiteiten worden gerealiseerd met een minimaal verbruik aan middelen (en dus aan kosten).



Figuur 5.

Periodiek (b.v. maandelijks, per kwartaal of jaarlijks) dient men de prestaties van de verantwoordelijke afdelingen te evalueren op hun efficiëntie en effectiviteit. Twee zaken moeten daarbij worden geëvalueerd:

- de prestaties van de manager van de afdeling (= *management performance*);
- de prestaties van de entiteit (= *economic performance*).

Centraal in ieder controlesysteem staan de zogenaamde performance-indicatoren. Die indicatoren moeten de prestaties van de afdelingen – en dus ook van hun managers – meten. Voor die indicatoren worden streefwaarden (of standaarden) vastgelegd. Bij de budgetcontrole zal worden nagegaan in welke mate de vooropgestelde waarden zijn gerealiseerd.

5.2. *Kostencentra*

Een kostencentrum (cost center) is een zelfstandige afdeling waarin de manager verantwoordelijk wordt gesteld voor een efficiënte aanwending van de input. De output worden niet gekwantificeerd in geldeenheden (er zijn dus geen opbrengsten). In functioneel georganiseerde ondernemingen worden de productieafdelingen en tal van dienstverlenende, administratieve en algemene afdelingen als cost centers gestructureerd.

In een standaard kostencentrum (= *engineered cost center*) zoals een productieafdeling, is de output meetbaar in fysieke eenheden. Voor de belangrijkste input kunnen bijgevolg standaardkosten worden bepaald. De efficiëntie van die kostencentra wordt meestal beoordeeld op basis van de afwijking tussen de werkelijke eenheidskosten en standaardkosten. Daarnaast kan voor de beoordeling van de effectiviteit ook gebruik worden gemaakt van een aantal niet-financiële indicatoren, die de flexibiliteit, enz. De attributen waarvoor men performance-indicatoren zal ontwikkelen, zijn afhankelijk van productstrategie die door de onderneming wordt gevoerd. De indicatoren moeten bijgevolg een vertaling zijn van de kritische succesfactoren van de onderneming.

Bij de zogenaamde vaste kostencentra (*discretionary cost centers*) kan de output niet worden gemeten, waardoor er uiteraard geen normatieve eenheidskosten kunnen worden vastgelegd. Die situatie doet zich voor bij de meeste administratieve afdelingen, bij onderzoeks- en ontwikkelingsafdelingen en bij sommige marketingafdelingen.

De kostencontrole gebeurt in de planningsfase. Het management moet dan bepalen welke activiteiten zullen worden uitgevoerd en met welke intensiteit. Daarbij moet men steeds de balans maken tussen enerzijds de kosten en anderzijds de baten van die activiteiten voor de onderneming (= *cost-benefit approach*). De vergelijking tussen de gerealiseerde en gebudgeteerde kosten heeft niet als doel de

efficiëntie te evalueren. Het doel van de controle moet zijn dat het budget niet wordt overschreden en indien dat wel het geval zou zijn, dat dit niet gebeurt zonder de toestemming van het management.

5.3. *Opbrengstencentra*

Een opbrengstencentrum is een zelfstandige afdeling waarin de manager verantwoordelijk wordt gesteld voor het maximaliseren van de output. Dat veronderstelt echter dat hij controle heeft over de factoren die de output bepalen. Standaarden met betrekking tot te behalen verkoopscijfers (hoeveelheden of opbrengsten) of marktaandeelen worden vooropgesteld en de manager wordt beoordeeld op de mate waarin die verkoopdoelstellingen worden behaald.

De input en dus ook de kosten worden slechts zeer gedeeltelijk gecontroleerd door de manager. Daarom is een opbrengstencentrum geen winstcentrum, maar wel een kostencentrum. Immers, de manager is verantwoordelijk voor dat deel van de kosten, dat hij controleert.

5.4. *Winst- en investeringscentra*

In een *winstcentrum* (profit center) wordt de verantwoordelijke manager verantwoordelijk gesteld voor het realiseren van vooraf bepaalde winstdoelstellingen. *Winst* is de indicator bij uitstek om het gecombineerde effect van efficiëntie en effectiviteit te meten. Beoordeling op basis van het winstcriterium veronderstelt evenwel dat de manager zowel controle heeft op de factoren die zijn kosten beïnvloeden als de factoren die een weerslag hebben op zijn *opbrengsten*. De opsplitsing van een onderneming in winstcentra dient uiteraard gepaard te gaan met een delegering van verantwoordelijkheden van het topmanagement naar het afdelingsniveau.

Een *investeringscentrum* is een bijzondere vorm van een winstcentrum. De manager van een investeringscentrum wordt geëvalueerd op de rendabiliteit die hij kan behalen met het hem toegewezen vermogen. De indicator bij uitstek om de performance van de afdeling te meten is de *return on investment* (ROI):

Figuur 6.

$$\text{ROI} = \frac{\text{resultaat}}{\text{Geïnvesteed vermogen}}$$