

# Cost management: onmisbaar voor succesvol ondernemen!

Ir. E. Koops MBA  
Drs. K. Y. Bos RA

	Inleiding	D4030- 3
1.	Doelstelling	D4030- 3
2.	Toepassingsgebieden	D4030- 4
2.1.	Kostenbeheersing	D4030- 4
2.2.	Waardecreatie en positionering van producten en klanten	D4030- 5
2.3.	Profit improvement	D4030- 6
3.	Methode	D4030- 8
3.1.	Achtergrond	D4030- 8
3.2.	Kern	D4030- 9
3.2.1.	Methodiek	D4030- 9
3.2.2.	Projectaanpak	D4030-11
3.3.	Toepassingen	D4030-14
3.3.1.	Projectmatige aanpak	D4030-14
3.3.2.	Waardecreatie en positionering van producten en klanten	D4030-18
3.3.3.	Profit improvement	D4030-19
3.4.	Voor- en nadelen	D4030-20
4.	Beoordeling	D4030-21
5.	Checklist	D4030-22
6.	Literatuur	D4030-23



## **Inleiding**

Wanneer is een onderneming succesvol? Voor een beursgenoteerde onderneming wordt een stijgende beurskoers vaak als graadmeter beschouwd. Maar of er nu sprake is van een beursnotering of niet, winst en groei van de onderneming zijn de indicatoren waaraan succes het beste kan worden afgemeten. En dan gaat het niet alleen om het succes van vandaag, maar vooral ook om het succes van morgen. Wat zijn de verwachtingen qua winst en groei voor de bestaande business en welke kansen zijn er voor de ontwikkeling van nieuwe business? In dit artikel laten we u zien waarom goed cost management onmisbaar is voor het behalen van uw winst- en groei-doelstellingen, dat cost management meer is dan het toepassen van Activity Based Costing en wat naar onze mening de bijdrage van de controller aan succesvol cost management is.

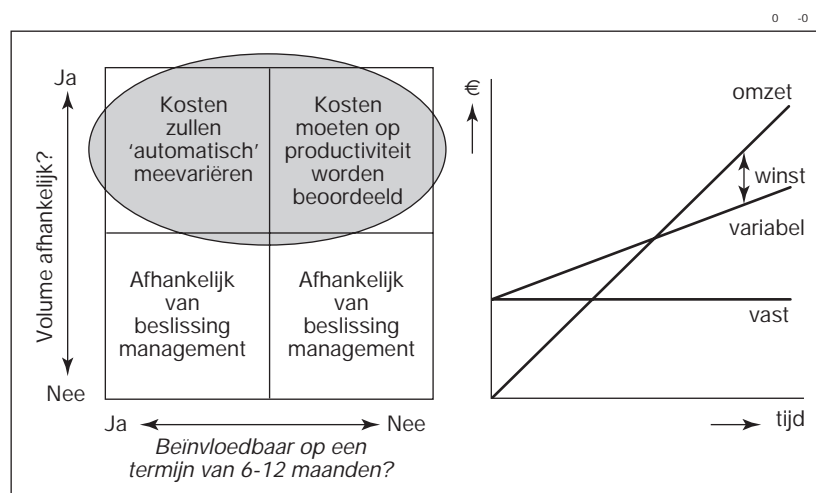
### **1. Doelstelling**

Of er winst gemaakt wordt door een onderneming is eenvoudig vast te stellen door op de opbrengsten de kosten in mindering te brengen. Het managen van de winst is echter niet zo eenvoudig. Hiervoor is een gedetailleerder inzicht in de kostenstructuur van de onderneming noodzakelijk. De kostenstructuur en de bedrijfsdrukke zijn tezamen bepalend voor het resultaat van een onderneming (zie figuur 1).

Grosso modo wordt een tegenvallend resultaat veroorzaakt door:

- onvoldoende werk ten opzichte van de bedrijfscapaciteit;
- lage marges als gevolg van een te hoog kostenniveau bij normale bedrijfsdrukke.

De kostenstructuur van een onderneming kan in beide gevallen de oorzaak van de problemen zijn. Een voorbeeld is onvoldoende schaalgrootte, dat resulteert in (te) hoge kostprijzen en (te) hoge marktprijzen. Cost management helpt de kostenstructuur van bedrijven gezond te houden en te maken, maar kan ook helpen nieuwe bedrijvigheid succesvol te maken door duidelijke doelstellingen voor de kostenstructuur in een vroeg stadium vast te stellen. Hoe cost management faciliteert in het behalen van doelstellingen wordt beschreven in de volgende paragraaf.



*Figuur 1. Kostenstructuur en bedrijfsdrukke.*

## 2. Toepassingsgebieden

De toepassingsgebieden van cost management zijn onder te verdelen in kostenbeheersing, waardecreatie en profit improvement. Kostenbeheersing richt zich op de effectiviteit en efficiency van processen, terwijl waardecreatie zich richt op de (toegevoegde) waarde die door de onderneming gerealiseerd wordt. Blijkt deze onvoldoende, dan is profit improvement noodzakelijk om waarde en kosten weer in balans te krijgen.

Alle drie de aandachtsgebieden zijn de verantwoordelijkheid van het lijnmanagement. Waardecreatievraagstukken zijn het aandachtsgebied van business development managers, terwijl efficiency en effectiviteit van processen tot de verantwoordelijkheid van operationele managers behoren. Vanuit de financiële functie worden deze drie toepassingsgebieden gefaciliteerd. Als financieel manager levert u informatie en ondersteuning om de doelstellingen te realiseren. Per toepassingsgebied helpt cost management uw managers bij het nemen van beslissingen. In veel gevallen is een multidisciplinaire aanpak, een aanpak die over grenzen van afdelingen heen kijkt, het meest effectief.

### 2.1. Kostenbeheersing

Budgettering is vanouds hét middel om afspraken te maken over geschatte kosten en deze achteraf te verifiëren. Budgetten worden

echter opgesteld per afdeling of functie. Daardoor is er vaak onvoldoende zicht op inefficiënte processen en het effect daarvan op de winstgevendheid van producten en klanten. Toepassing van cost management in de planning & controlcyclus leidt tot een betere kostenbeheersing en een sterkere focus op rendementsverbetering, bijvoorbeeld door een betere onderbouwing van budgetten of door te sturen met behulp van standaardkosten die worden getoetst door middel van nacalculatie. Een toerekening van kosten aan activiteiten, producten, klanten en distributiekkanalen en de vertaling daarvan naar resultaatverantwoordelijke managers kan het begrip van en het vertrouwen in de financiële cijfers binnen de organisatie verhogen. Met als resultaat meer „management by facts” en minder „management by intuition”.

## *2.2. Waardecreatie en positionering van producten en klanten*

Centraal staat de vraag welke producten of diensten aan welke klanten tegen welke prijs worden geleverd. Marktgegevens confronteren met cost management gegevens geeft vaak het antwoord. Verreweg de meest bekende cost managementtoepassing is de portfolioanalyse, een winstgevendheidsanalyse van bestaande product/marktcombinaties (bijvoorbeeld producten, diensten, klanten en/of distributiekkanalen). Deze analyses geven niet alleen inzicht in de financiële aantrekkelijkheid van de marktsegmenten, zij kunnen tevens laten zien hoe een rendementsverbetering kan worden gerealiseerd. Portfolioanalyses zijn bij uitstek geschikt als input voor strategische discussies over bijvoorbeeld veranderingen in het distributiebeleid, wijzigingen in het prijsbeleid en account planning en aanpassingen van het productassortiment (substitutie, herontwerp, eliminatie).

Een stap verder is het samenbrengen van het commercieel beleid en de kostprijzen in een calculatiemodel waarmee prijzen of kortingen voor bijvoorbeeld grote klanten kunnen worden berekend. In onderhandelingen met (interne) klanten zijn de betrokken verkoopmanagers niet altijd in staat de kostenconsequenties van klantverzoeken voldoende te begrijpen en toe te passen. Deze cost managementtoepassing is er daarom op gericht een pragmatisch kosten- en opbrengstenmodel neer te zetten met een begrijpelijke allocatie van kosten naar activiteiten, producten en/of klanten en doorzichtige tarieven. In de praktijk blijkt dat kortingen vaak niet of nauwelijks gebaseerd zijn op kostenconsequenties van klantgedrag. Op basis van deze toepassing kunnen klanten die minder beroep doen op de resources van de onderneming beloond worden voor hun gedrag.

## **D4030-6** Cost management: onmisbaar voor succesvol ondernemen!

Waardecreatie beperkt zich niet alleen tot de bestaande producten en klantenportfolio. Zo is target costing bijvoorbeeld een vorm van budgettering voor nieuwe productontwerpen. Op basis van marktgegevens wordt de verkoopprijs voor het toekomstige product bepaald. Hieruit volgen na aftrekking van een winstmarge de toegestane kosten voor het nieuwe product. Hiermee worden de kosten een input voor het ontwerpproces in plaats van een uitkomst van datzelfde proces. De vastgestelde toegestane kosten zullen door de ontwerpafdeling verder gesplitst worden naar target costs voor de productonderdelen. Op deze wijze wordt toekomstige winstgevendheid gepland en kan er beter gestuurd worden op de realisatie ervan.

### *2.3. Profit improvement*

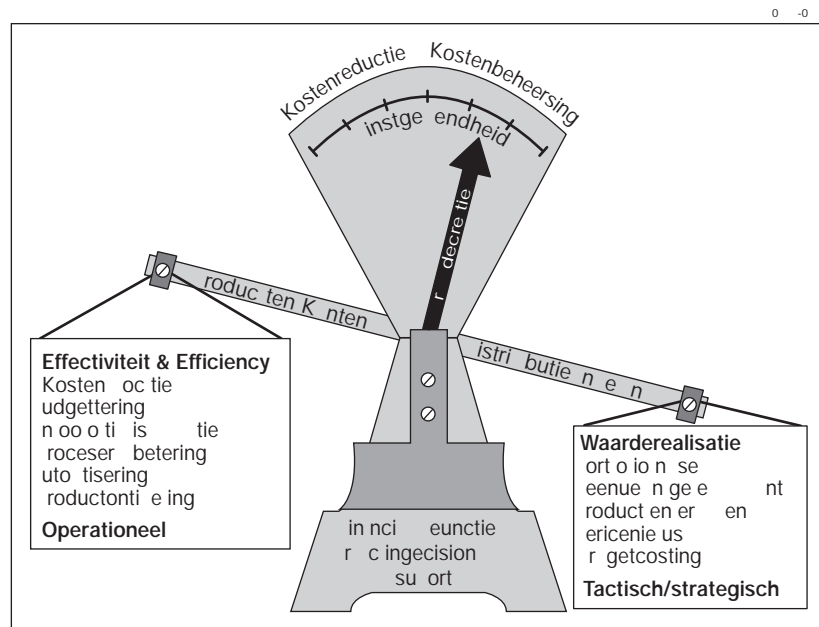
Kostenbeheersing is een permanent streven, profit improvement vaak noodzaak bij toenemende concurrentie, bij verzadiging van markten of de overgang van een organisatie naar een volgende levensfase. In sommigen bedrijfstakken is ook *permanente* profit improvement noodzakelijk. Bijvoorbeeld in de computer- en telecommunicatie industrie, waar tegen lagere kosten steeds hogere prestaties en nieuwe producten en diensten moeten worden geleverd om de marktpositie vast te houden en uit te bouwen.

Op korte termijn kunt u vaak al resultaat boeken door inkoop te centraliseren, leveranciers te kiezen op basis van de totale inkoopkosten (inclusief interne kosten) en het aantal leveranciers terug te brengen. Zeker na fusies en overnames is het goed de inkoopkosten kritisch tegen het licht te houden. Veelal is dit voorgaande ook van toepassing op de logistieke en distributieprocessen.

Vaak constateren wij dat er in de loop der jaren een niet-efficiënte organisatiestructuur is ontstaan, dat processen over te veel verschillende afdelingen zijn georganiseerd en de verantwoordelijkheden voor kosten en opbrengsten niet meer duidelijk zijn. Als algemene stelregel geldt dat als er vijf jaar binnen een organisatie niets aan structurele profit improvement is gedaan er in principe verbeteringspotentieel bestaat. Synergie is te realiseren door de organisatie en de processen te rationaliseren, en meer procesgericht te werken. Effectievere sales en planningsprocessen kunnen bijvoorbeeld een belangrijke bijdrage aan verbetering leveren. Vaak helpt het ook om processen intern en extern te benchmarken, om van daaruit verbeteringen te realiseren. Ook op het gebied van Finance, Personeelszaken,

IT en Facilitymanagement zijn vaak belangrijke verbeteringen mogelijk zonder de kern van de processen aan te tasten.

Maar ook manieren om meer waarde te creëren moeten niet uit het oog worden verloren. Bijvoorbeeld door met behulp van revenue management de inkomstenkant te verbeteren. Hierbij kan grofweg gedacht worden aan beter capaciteitsmanagement waardoor meer inkomsten met dezelfde middelen gegenereerd kunnen worden of het aanpassen van het prijsbeleid door beter in te spelen op verschillende patronen in vraag en aanbod.



Figuur 2. Hulpmiddelen voor een financieel gezonde onderneming.

Profit improvement en positionering kunnen vaak niet los van elkaar gezien worden. Door strategische partnerships met klanten en leveranciers aan te gaan is het mogelijk samen kwaliteit te verbeteren én kosten te reduceren met betrekking tot productontwikkeling, ordering, facturering en dergelijke. Voorbeelden hiervan zijn Just in time, supply chain management, efficient customer reponse en assemble to order die zowel tot voordelen voor de klant als tot voordelen voor de eigen onderneming leiden in termen van strategische positie en kosten. Technologische ontwikkelingen spelen hier een belangrijke rol, bijvoorbeeld telecommunicatie- en informatietechnologie.

## **D4030-8** Cost management: onmisbaar voor succesvol ondernemen!

nologie die de stuwende krachten zijn achter de van e-business-toepassingen.

Figuur 2 geeft de samenhang tussen de drie toepassingsgebieden van cost management en een aantal hulpmiddelen weer waarmee de onderneming financieel gezond gehouden en gemaakt kan worden. Is de winstgevendheid naar wens, dan draait het met name om het monitoren van budgetten en winstgevendheid van producten, klanten en distributiekkanalen. Als er echter te weinig waarde wordt gecreëerd ten opzichte van de kosten die worden gemaakt, dan zal de balans naar links uitslaan en zullen resultaten moeten worden verbeterd. Een kritische succesfactor voor succesvol cost management is evenwel het opnemen van cost management informatie in managementrapportages, bijvoorbeeld in de vorm van een business balanced scorecard, zodat het management continue de vinger aan de pols kan houden.

### **3. Methode**

#### *3.1. Achtergrond*

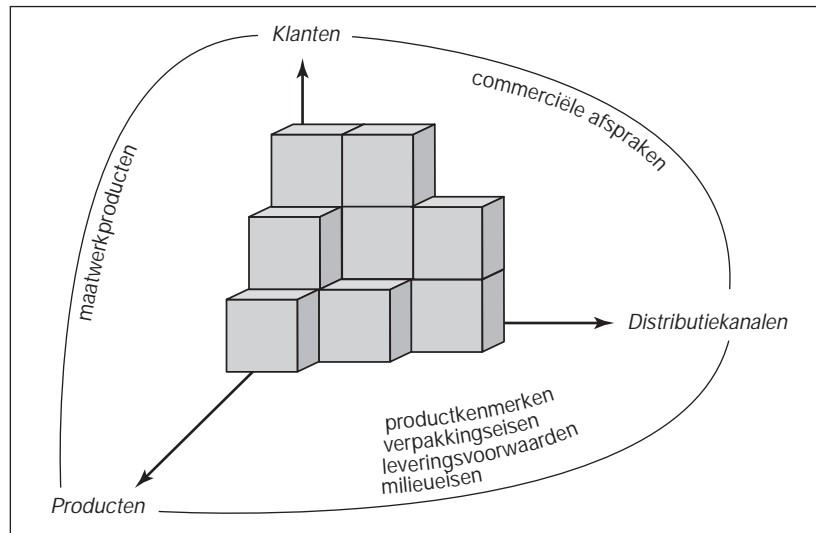
Bij het vaststellen van uw kosten en het realiseren van rendementsverbeteringen kunt u gebruik maken van traditionele inzichten in kostensoorten en allocatie met behulp van statische kostenverdeel-sleutels. Wij kijken liever naar de activiteiten in uw waardeketen, gebruikmakend van resource drivers en activity drivers volgens onder meer de Activity Based Costing (ABC) methode.

Of het toepassen van ABC voor uw onderneming nuttig is, hangt af van:

- de complexiteit van uw producten;
- de diversiteit van uw producten;
- in hoeverre uw producten maatwerk zijn;
- of er hoge klantspecifieke kosten zijn.

Ondernemen is tegenwoordig veel complexer dan enige decennia geleden. Deze toegenomen externe complexiteit leidt tot grotere interne complexiteit en gebrek aan inzicht in de winstgevendheid van de ondernemingsactiviteiten (zie figuur 3).





Figuur 3. Externe complexiteit creëert interne complexiteit.

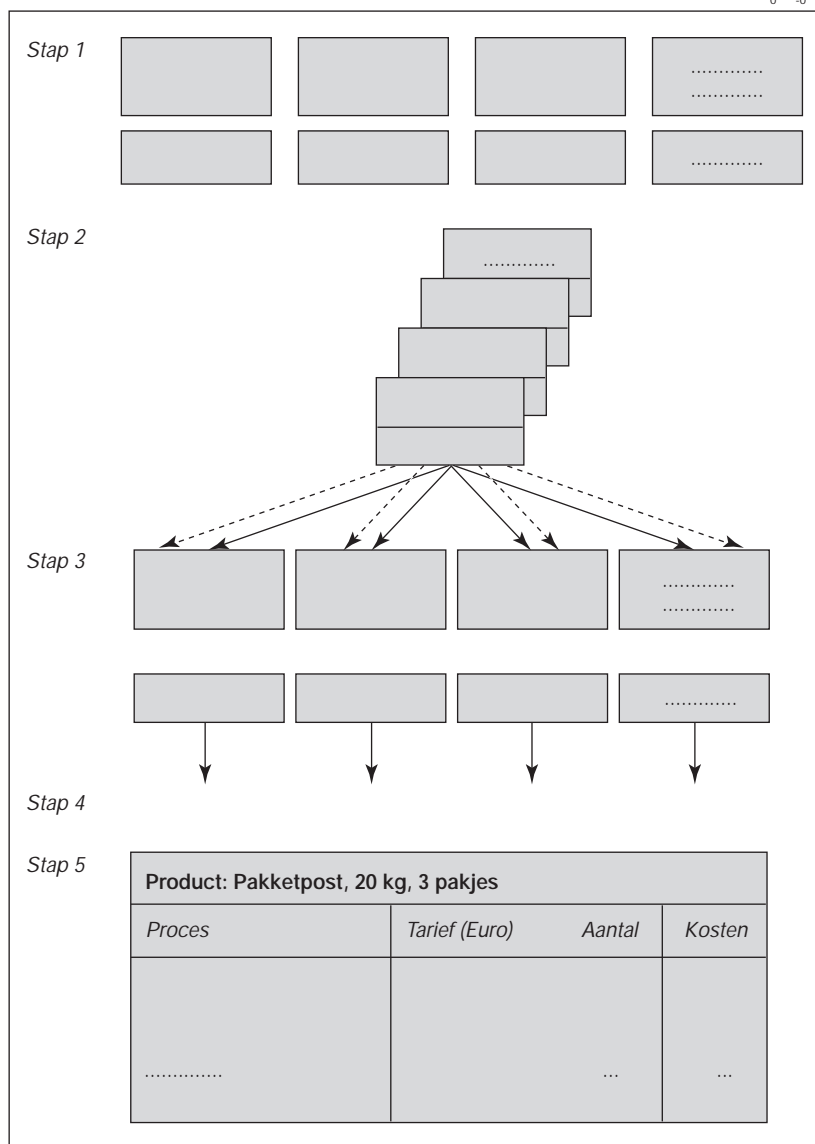
### 3.2. Kern

Voor succesvol cost management binnen grotere organisaties is ABC-informatie een absolute noodzaak, maar ABC moet noodzakelijkerwijs niet complex zijn om bruikbare en betrouwbare informatie te verkrijgen. Aangezien onjuiste en onvolledige informatie ongemerkt tot verkeerde beslissingen kan leiden, zijn traditionele cost managementsystemen voor diverse eerder genoemde toepassingen niet bruikbaar vanwege de wijze waarop indirecte kosten worden gealloceerd.

#### 3.2.1. Methodiek

De kern van de ABC-methodiek is het toerekenen van kosten aan kostenobjecten via activiteiten. De indirecte kosten kunnen daardoor inzichtelijk worden gemaakt en zoveel mogelijk causaal worden toegerekend aan kostenobjecten. Figuur 4 geeft een overzicht van de methodiek.

Stap 1: in deze stap worden de activiteiten per bedrijfsproces gedefinieerd. Hierbij kan vaak gebruik gemaakt worden van bestaande procesbeschrijvingen. In veel gevallen blijken deze echter te gedetailleerd, zodat een aantal activiteiten wordt geaggregeerd. Een groot aantal activiteiten maakt het model complex en onoverzichtelijk. Bovendien dient rekening te worden gehouden met de be-



*Figuur 4. Overzicht van de ABC-methodiek.*

schikbaarheid van gegevens die nodig zijn om het activiteitsvolume te kunnen vaststellen. Dit worden de activity drivers genoemd. Dit kunnen bijvoorbeeld uren zijn, maar ook het aantal malen dat een bepaalde standaardverrichting wordt uitgevoerd.

Stap 2: de kostensoorten uit het budget worden doorgenomen en samengevat ten behoeve van het ABC-model. Het is aan te bevelen niet alle gedefinieerde kostensoorten in de boekhouding één op één over te nemen in het ABC-model, aangezien voor elke kostenregel één of meerdere relaties gelegd moeten gaan worden met de activiteiten. In veel gevallen kunnen personeelskosten, huisvestingskosten, ICT-kosten, afschrijvingen op machines en andere middelen worden samengevat aangezien de afzonderlijke kostensoorten met dezelfde resource driver (zie stap 3) verdeeld zouden worden.

Stap 3: tussen de kostensoorten en de activiteiten worden relaties gelegd met behulp van resource drivers. Deze geven aan hoe het budget voor de betreffende kostensoort verdeeld gaat worden over de activiteiten. Twee veelgebruikte resource drivers voor personeelskosten zijn fte's en uren. Indien een goede urenregistratie ontbreekt is het mogelijk procentuele verdelingen te maken op basis van schattingen. Het resultaat van stap 3 is dat de kosten per activiteit bekend zijn.

Stap 4: de activity drivers volumes worden bepaald, waarmee vervolgens de tarieven per eenheid van uitvoering van de activiteit worden berekend. Deze tarieven dienen gevalideerd te worden met het management, zodat er draagvlak ontstaat voor het ABC-model en vreemde uitkomsten tijdig kunnen worden gecorrigeerd.

Stap 5: in deze laatste stap worden de recepturen per product bepaald, bestaande uit de activity driver consumptie en indien van toepassing het verbruik van grondstoffen en materialen. De activity driver consumptie geeft aan hoeveel activiteit in het product wordt gestopt en levert vermenigvuldigd met het activiteitstarief dat in stap 4 is berekend de kosten voor deze consumptie op. Na het berekenen van de kosten van alle onderdelen van de receptuur kan de kostprijsopbouw zichtbaar worden gemaakt.

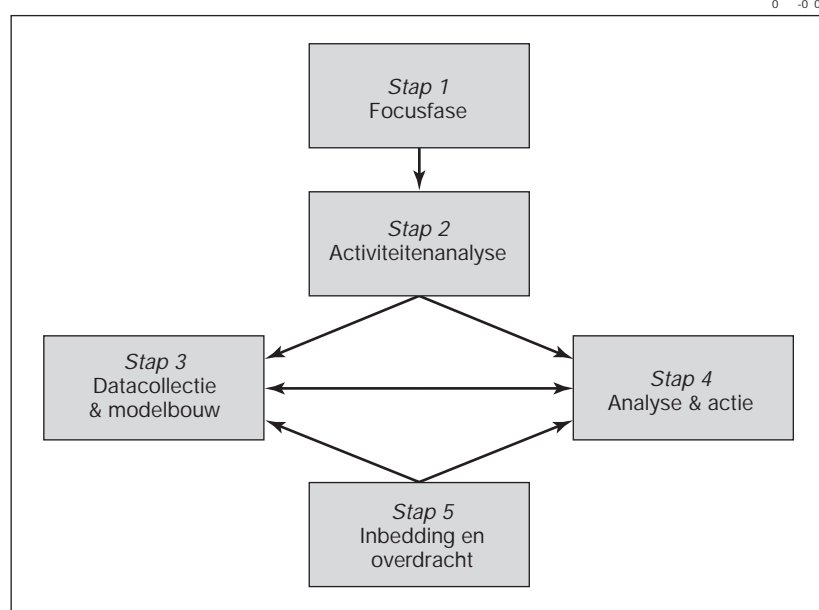
### *3.2.2. Projectaanpak*

De methodiek is hierboven geschetst. Maar hoe pakken we nu het beste een ABC-project aan? Het gaat daarbij om meer dan het uitvoeren van een aantal rekenstappen. In de praktijk blijken de volgende kritieke succesfactoren van belang om een succesvol ABC-project te realiseren:

1. steun van het topmanagement;
2. duidelijke doelstellingen voor het project;
3. betrokkenheid van het lijnmanagement;

4. link met de ondernemingsstrategie;
5. adequate resources;
6. voldoende training;
7. effectief verandermanagement.

Direct bij de start van het project dient hieraan invulling te worden gegeven. Het is om die reden aan te bevelen een ABC-project te starten met een focusfase (zie figuur 5).



*Figuur 5. Stappenplan voor ABC-projecten.*

– Focusfase

Een goed begin is het halve werk. Dat is de reden van start te gaan met een focusfase om snel duidelijkheid te scheppen over de business issues die in het project geadresseerd gaan worden, de doelstellingen en de scope/reikwijdte van het ABC-project. Op basis daarvan kan een planning voor de vervolgstappen worden gemaakt en een projectorganisatie opgezet die het project gaat uitvoeren. Tevens komt voldoende informatie beschikbaar om een gefundeerde keuze voor een softwarepakket te kunnen maken. Op basis van een aantal criteria zoals functionaliteit, techniek en kosten wordt de software getoetst op geschiktheid voor de organisatie.

Naast het opleveren van een plan van aanpak richt de focusfase zich op het verwerven van steun en betrokkenheid van het top- respectievelijk lijnmanagement. De relatie tussen het ABC-project en de strategie zal helder gemaakt moeten worden en de juiste verwachtingen moeten worden neergezet. Dit is van belang om voldoende resources te kunnen mobiliseren, zodat het project direct voldoende vaart krijgt en behoudt in de volgende stappen.

– **Activiteitenanalyse**

In de activiteitenanalyse krijgt het ABC-model vorm door het uitwerken en definiëren van alle onderdelen. Dit zijn de activiteiten die uw organisatie uitvoert, de kostenobjecten zoals producten en klanten en de drivers die de kosten aan de activiteiten en de kostenobjecten toewijzen. Lijnmanagers zullen geïnterviewd worden danwel participeren in workshops om een betrouwbaar en compleet beeld van de genoemde onderdelen te verkrijgen. In aanvulling daarop zal relevante documentatie worden verzameld en verwerkt.

In de activiteitenanalyse is het belangrijk de lijnmanagers aangesloten te houden door regelmatig de bevindingen terug te koppelen. De blauwdruk van de activiteiten bepaalt immers hoe de resultaten totstandkomen en daarmee de mogelijkheden deze te analyseren en te interpreteren.

– **Datacollectie en modelbouw**

In de focusfase is alvast gekeken naar de beschikbaarheid van gegevens. Nu worden de data daadwerkelijk verzameld en geverifieerd op betrouwbaarheid en volledigheid. Dit is een belangrijk onderdeel van het project waarbij voldoende inzet van mensen van diverse afdelingen nodig is. Onze ervaring leert dat data uit verschillende bronnen niet altijd consistent is, zodat extra verwerkingsslagen nodig zijn.

Het is nu tijd de software in te richten en het model te vullen met gegevens. De eerste tarieven voor activiteiten kunnen nu berekend worden. Na accordering door de opdrachtgever zullen de kostprijzen voor de kostenobjecten bepaald worden. Deze accordering is belangrijk om te voorkomen dat het model in een later stadium ter discussie wordt gesteld. Het management blijft ook beter aangesloten bij het project en de acceptatie van de uitkomsten van het project wordt ermee bevorderd. Ook toekomstige gebruikers kunnen beter geïnformeerd worden door het eindresultaat stapsgewijs tot stand te laten komen.

## **D4030-14** Cost management: onmisbaar voor succesvol ondernemen!

### – Analyse en actie

Na alle voorbereidende stappen begint nu het „echte” werk. De investering voor het ABC-project kan alleen terugverdiend worden indien er acties voor rendementsverbetering worden opgestart. Op basis van de analyses moeten door het topmanagement in overleg met de lijnmanagers doelstellingen voor verbetering worden gedefinieerd. Tevens zullen managementrapportages aangepast of opgezet moeten worden om de verbeteringen in beeld te kunnen brengen en zijn nieuwe voortgangsrapportages nodig voor operationele sturing van de verbeteracties.

### – Inbedding en overdracht

Een ABC-project is niet een eenmalige exercitie, maar een instrument voor sturing van de organisatie door het management. Een goede inbedding in de organisatie en overdracht van het project naar de lijn is daarom noodzakelijk. Wie gaat het beheer uitvoeren? En hoe houden we het model up-to-date? Een goede invulling hiervan en goede documentatie is belangrijk om ook op langere termijn over managementinformatie te beschikken zodat rendementsverbetering een continue karakter binnen de organisatie krijgt.

Samengevat zorgt een goed ontwikkeld cost managementsysteem ervoor dat uw lijnmanagers die financiële informatie krijgen:

- die ze begrijpen;
- die aansluit op hun behoeften en verantwoordelijkheden;
- en ook daadwerkelijk helpt bij het nemen van beslissingen.

### *3.3. Toepassingen*

In deze paragraaf wordt ingegaan op een aantal concrete toepassingen met betrekking tot de verschillende gebieden van cost management.

#### *3.3.1. Projectmatige aanpak*

Een organisatie in de zuivelproducten wordt geconfronteerd met een daling in de verkoop van verse producten en een stijging in de verkoop van voorverpakte producten. Door een vergroting van het assortiment van voorverpakte producten ontstaat de behoefte aan betrouwbare integrale kostprijzen voor alle producten. Om betrouwbare kostprijzen te verkrijgen is met name een verbeterd inzicht vereist in het aandeel in de kostprijs van productspecifieke activiteiten.

De afdeling Controlling was initiatiefnemer voor het opzetten van een kostprijzenmodel. De uitkomsten van het model werden echter met weinig enthousiasme door de organisatie ontvangen. De uitkomsten waren gebaseerd op „onnauwkeurige schattingen” en de productmanagers van de producten met veel productspecifieke activiteiten, de „duurdere” producten, eisten een verdere onderbouwing van de resultaten. De afdeling Controlling heeft vervolgens ten behoeve van betere onderbouwing van de uitkomsten het model verder gedetailleerd. Dit bleek een langdurig traject, dat resulteerde in een zeer gedetailleerd kostprijzenmodel. Het onderhoud en updaten van het model vergde te veel tijd van de afdeling Controlling en het model werd in feite nog steeds niet gebruikt door de lijn bij het nemen van beslissingen. Het opgezette kostprijzenmodel is dan ook een zachte dood gestorven.

Binnen de organisatie bleef echter de behoefte bestaan aan betrouwbare kostprijzen. Bij de tweede poging is gekozen voor een projectmatige aanpak uitgevoerd door een projectteam met medewerkers van de afdeling Marketing, Verkoop, Productie (bedrijfsbureau) en Controlling.

Om het kostprijzenmodel op te stellen zijn de volgende fasen doorlopen.

- Focusfase
  - Het scherp stellen en overeenstemming bereiken van de op te leveren resultaten. In dit traject is gekozen voor het berekenen van kostprijzen op twee niveaus, te weten per kilo per soort en per product-groep.
  - Inzicht in de „costbase”. In dit traject is ervoor gekozen om de kosten van de stafafdelingen en directie buiten beschouwing te laten. Deze kosten hadden geen invloed op de productspecifieke activiteiten en vertroebelde het beoogde inzicht.
  - Selectie van een professioneel ABC-softwarepakket.
- Activiteitenanalyse
  - Interviews met circa 20 lijnmanagers om inzicht te verkrijgen in de productspecifieke activiteiten. Bij deze activiteitenanalyse was het steeds van belang om de balans te bewaken tussen echt productspecifieke activiteiten en een niet te groot detailniveau.

## D4030-16 Cost management: onmisbaar voor succesvol ondernemen!

- Beoordeling van de beschikbare normen per activiteit en het maken van een inschatting van de niet-beschikbare normen.
- Datacollectie en modelbouw
  - Verzamelen van gegevens en inrichten van het ABC-model.
  - Terugkoppelen en valideren van de vastgelegde informatie aan de geïnterviewde lijnmanagers. Accordering van de inputgegevens vooraf heeft discussie achteraf voorkomen over de output van het model.
  - Eerste analyse van de uitkomsten.
- Inbedding en overdracht
  - Terugkoppeling van de resultaten aan de organisatie.
  - Benoemen van operationeel beheerders van het ABC-model binnen de afdeling Controlling en functioneel beheerders binnen de overige afdelingen.

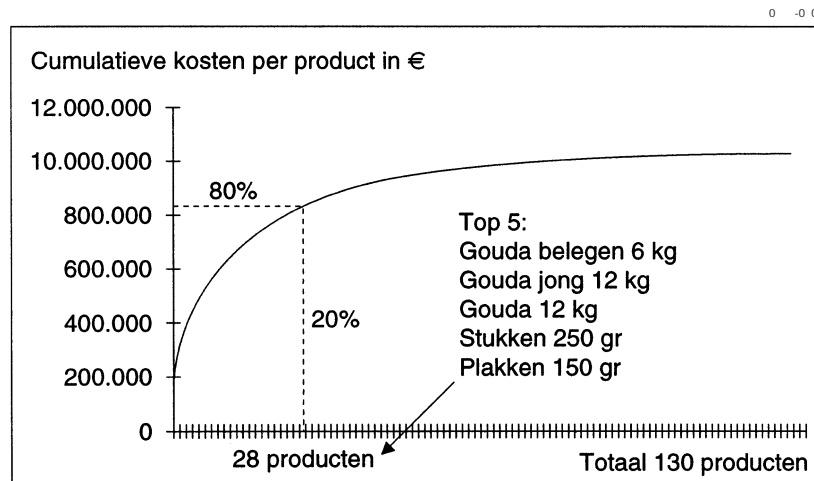
Uit de resultaten blijkt dat 20% van de producten 80% van de kosten veroorzaken, een uitkomst die met grote regelmaat in de praktijk aangetroffen wordt (zie figuur 6). Een soortgelijke analyse op activiteitsniveau laat zien dat 33% van de activiteiten 80% van de kosten veroorzaken. Ook dit is een veelvoorkomende uitkomst van ABC-modellen. Door het modelleren van activiteiten van alle afdelingen gaan allerlei activiteiten deel uitmaken van het model die qua omvang beperkt zijn. Managers van kleinere afdelingen willen vaak toch een zekere mate van detail zien. Vooraf lukt het niet altijd dit in de hand te houden omdat de materialiteit zonder resultaten niet goed kan worden ingeschat. Nadat de resultaten geanalyseerd zijn kan voor een volgende versie van het model besloten worden activiteiten te splitsen danwel samen te voegen.

De uitkomsten van het kostprijzenmodel worden nu intensief gebruikt bij onder meer marketing- en verkoopbeslissingen, verlaging van de productiekosten en budgettering van de inkoopkosten.

### - Klein beginnen . . .

Een volledig ABC-traject kan uitlopen tot een langdurig traject dat soms vele maanden in beslag neemt. Om toch snel tot resultaat te komen kan ook de aanpak gekozen worden om door middel van enkele intensieve workshops de benodigde informatie te verzamelen. We hebben het dan over een versnelde activiteitenanalyse, waarbij de datacollectie plaatsvindt op basis van inschattingen van het man-





Figuur 6. Analyse productkosten.

agement. Tijdens de workshops is het raadzaam om de verzamelde gegevens direct in een model vast te leggen, zodat het direct inzichtelijk is hoe de kosten van de organisatie worden toegewezen aan de benoemde activiteiten en producten. Het resultaat van een dergelijke ABC-workshop is een high level ABC-model. Dit model kan in een later stadium verder worden uitgebouwd en aangescherpt.

Hoe werkt dit in de praktijk? Vooraf vindt er een gesprek plaats ter voorbereiding van de workshops. Mogelijk zijn er reeds productgroepen-, klantgroepen-en/of activiteitenlijsten voorhanden die als uitgangspunt kunnen dienen. Ook is het handig de budgetcijfers in de te gebruiken software vast te leggen. De tijd in de workshops kan dan nuttig besteed worden aan het leggen van de relaties tussen de kosten, activiteiten en product- of klantgroepen, de zogenoemde entiteiten. De uitdaging is het aantal entiteiten in het model beperkt te houden, aangezien dit leidt tot een exponentieel groeiend aantal relaties. Na het doorrekenen van het model wordt een aantal analyses gedaan die reeds eerder zijn genoemd, namelijk welk percentage van de activiteiten, product- of klantgroepen veroorzaakt welk percentage van de kosten. Dit geeft een indicatie of het model in balans is. Daarnaast kunnen winstgevendheidsanalyses worden gedaan door naast kosten ook omzetten in het model mee te nemen. Het is aan te bevelen de resultaten van de workshop vast te leggen in een presentatie op basis waarvan het vervolgtraject kan worden vormgegeven. Na invoering van een definitief model kunnen de inschat-

tingen uit de workshops geleidelijk vervangen worden door in de praktijk gemeten waarden.

### *3.3.2. Waardecreatie en positionering van producten en klanten*

Een ICT-onderdeel binnen een financiële dienstverlener wil meer transparantie in de kostprijzen van haar producten/diensten en de integratie van de berekende kostprijzen met de Product en Service Level Agreements.

De volgende werkzaamheden zijn hiervoor uitgevoerd:

- het opzetten van een productcatalogus en het maken van een vertaalslag naar standaardproducten ter ondersteuning van Product Management;
- het opstellen van cost managementmodellen in een professioneel ABC-softwarepakket en het inrichten van het proces;
- het opstellen van managementrapportages met onder meer een overzicht van behaalde marge per productgroep per klant en de behaalde efficiëntie per afdeling.

Het ingezette cost managementtraject was een onderdeel van een breder ingezette cultuurverandering Resultaat Gericht Werken. Het cost managementtraject heeft deze organisatie gedwongen na te denken over de producten en diensten die zij levert aan haar klanten. Het is nu voor het management vanzelfsprekend dat er inzicht is in de relatie tussen activiteiten en op te leveren producten en diensten. Bij het nemen van beslissingen houdt het management rekening met de factoren die bepalend zijn voor de kosten van de te leveren producten/diensten. Mede door dit inzicht is er een kostenbewustzijn ontstaan waardoor beschikbare middelen optimaal worden ingezet.

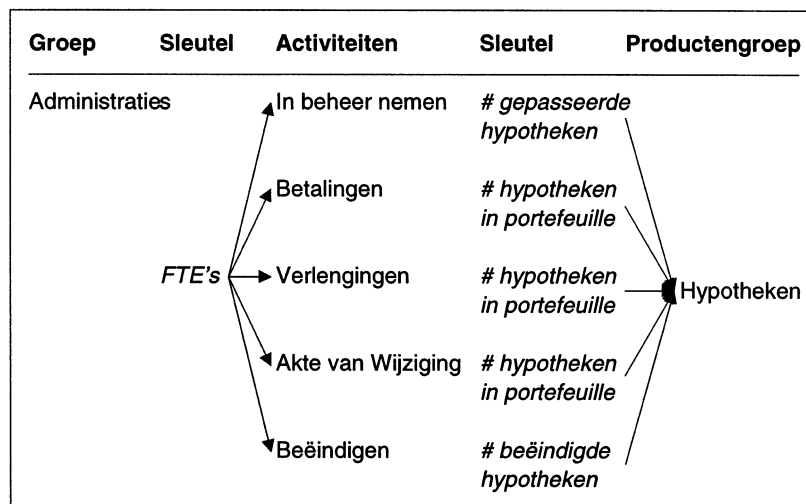
In de praktijk blijken veel ICT-organisaties moeite te hebben met het definiëren van de producten en diensten die zij bieden. Dit heeft deels te maken met de complexiteit van een dergelijke organisatie en het feit dat in het verleden weinig eisen werden gesteld aan verrekening met klanten. Een bijkomend effect daarvan is dat registraties vaak zeer te wensen overlaten. Een goede urenregistratie is onmisbaar voor een goede verdeling van de beschikbare menscapaciteit over activiteiten en projecten. Onderdeel van het cost managementtraject was daarom een „huis op orde” deelproject waarin de basisregistraties en de producten zijn geïnventariseerd en op orde gebracht. In een organisatie waar circa 2000 mensen werken is dat een

omvangrijke klus, maar beslist noodzakelijk voor het succesvol implementeren van cost management.

Een ander belangrijk issue was de informatiearchitectuur van de systemen die betrokken zijn bij de administratieve bedrijfsvoering. Diverse systemen voor ureschrijven, verkoop, inkoop, productiemeting en kosten- en kostprijsberekening dienen met elkaar samen te werken. In een architectuur wordt de onderlinge samenhang beschreven door functionaliteiten, gegevensvastlegging en informatiestromen te inventariseren en te definiëren. De resulterende blauwdruk van de architectuur biedt houvast voor het verder inrichten van de IT-systemen die nodig zijn voor de administratieve bedrijfsvoering. Het invoeren van cost management dient niet te leiden tot een administratief waterhoofd, zodat in grote organisaties de efficiency van het administratief proces zeker de aandacht verdient.

3.3.3. Profit improvement

Ten behoeve van het opzetten van Activity Based Management Systeem binnen een retail bank werd een procesanalyse uitgevoerd. De processen zijn benoemd en vervolgens zijn de kosten van deze processen berekend. Door de processen duidelijk te benoemen (zie figuur 7) werd inzichtelijk gemaakt dat het behandelen van een hypotheekaanvraag over drie verschillende afdelingen heen werd uitgevoerd.



Figuur 7. Administratieve activiteiten met betrekking tot hypotheke.

## **D4030-20** Cost management: onmisbaar voor succesvol ondernemen!

Daarna zijn de onderliggende activiteiten geanalyseerd. Hierbij werd duidelijk dat door onvoldoende gedefinieerde verantwoordelijkheden en inefficiënte uitvoering het proces niet voldeed aan eraan te stellen eisen:

- vergelijkbare activiteiten voor verschillende deelproducten werden verschillend uitgevoerd;
- overdracht van activiteiten tussen afdelingen leidde tot onnodig veel fouten;
- onduidelijke verantwoordelijkheden van de verschillende afdelingsmanagers en geen duidelijke prestatiedoelstellingen.

Voorbeelden van prestatiedoelstellingen zijn:

- iedere hypotheekaanvraag wordt binnen bepaalde tijd afgehandeld;
- van iedere uitgebrachte offerte dient x% order te worden.

De eindverantwoordelijke manager van de backoffice en zijn afdelingshoofden zijn er vervolgens in geslaagd door een aantal eenvoudige ingrepen het proces met twintig procent doorlooptijd te bekorten.

Deze ingrepen bestonden uit:

- het elimineren van processtappen;
- het maken van duidelijke afspraken over verantwoordelijkheden;
- het gedeeltelijk automatiseren van het proces.

Dit leidde tot een aanzienlijke verhoging van de klanttevredenheid door een veel hogere betrouwbaarheid van de uitvoering van het proces en een reductie van de kosten van de uitvoering met 15 procent.

### *3.4. Voor- en nadelen*

De voordelen van goed cost management zijn uitgebreid behandeld in dit artikel. In deze paragraaf wordt daarom dieper ingegaan op een drietal valkuilen.

#### *Goed cost management vergt een behoorlijke inspanning van uw organisatie*

Een projectmatige aanpak met vrijgemaakte resources zijn onontbeerlijk bij het opzetten van een ABC-model. Steun van het topmanagement en betrokkenheid van het lijnmanagement horen daarbij.

Daarna zal de afdeling Controlling moeten zorgdragen voor integratie van de Activity Based Costing Informatie met de budgetteringscyclus (de normering vooraf) en de managementinformatie (verantwoording achteraf) om daadwerkelijk gebruik door het management af te dwingen.

*Gedetailleerde cost managementmodellen leiden tot veel onderhoud*  
Bij de invoering van cost management is het van belang, dat u zich realiseert dat aan elk kostenmodel bepaalde aannames ten grondslag liggen. Een model blijft een representatie van de werkelijkheid. Het is van belang goed af te wegen welke mate van detail voor uw organisatie wenselijk is. Een hoge mate van detail hoeft niet in alle gevallen te leiden tot een betrouwbaarder model, een hoge mate van detail brengt meestal schijnnaauwkeurigheid met zich mee.

In snel veranderende organisaties is het tevens van belang, dat het kostenmodel flexibel is opgebouwd. Op deze manier is het mogelijk om het kostenmodel aan te passen bij bijvoorbeeld reorganisaties.

*Een nieuwe allocatiemethodiek veroorzaakt onrust in de organisatie*  
Besef ook dat een wijziging in de allocatie van uw kosten en de kosten daar leggen waar zij veroorzaakt worden tot rumoer in uw organisatie kan leiden. U maakt namelijk inzichtelijk welke producten en activiteiten kosten veroorzaken en de volgende stap is om hier managers op aan te spreken en verantwoordelijk voor te maken!

#### **4. Beoordeling**

De ABC-methodiek is breed toepasbaar in alle profit- en non-profitsectoren, van productiebedrijven tot dienstverlenende en overheidsorganisaties. Sinds de jaren negentig van de vorige eeuw hebben Activity Based Costing toepassingen in vele organisaties een opmars gemaakt. Met wisselend succes, hetgeen niet zozeer met de methodiek zelf te maken heeft als wel met de wijze waarop deze wordt toegepast. Te vaak wordt vergeten dat een model nooit de werkelijkheid kan beschrijven, hetgeen dan leidt tot overvloedige details en daardoor onwerkbaar modellen. Organisaties veranderen van jaar op jaar en deze veranderingen moeten met een redelijke inspanning bijgehouden kunnen worden in het ABC-model. Wordt deze hobbel met succes genomen, dan is de volgende uitdaging een link te leggen met managementrapportages. Bekende budget- versus realisatie rapportages dienen aangevuld te worden met informatie over:

## **D4030-22** Cost management: onmisbaar voor succesvol ondernemen!

- winstgevendheid van producten, klanten en/of distributiekana-  
len;
- toegestane kosten gegeven de gerealiseerde productie;
- rolling forecasts die omzet en kostenvoorspellingen laten zien  
op basis van afzetprognoses. Rolling forecasts worden perio-  
diek bijgewerkt.

Komen goede rapportages niet van de grond, dan kan de belang-  
stelling van het management al gauw wegebben. Succesvol cost man-  
agement staat of valt met de acties die voortkomen uit het benutten  
van kosteninformatie. Het nut van de ABC-methodiek staat niet  
meer ter discussie, de uitdaging is nu modellen te ontwikkelen die  
beheersbaar zijn en daadwerkelijk bijdragen aan kostenbeheersing,  
rendementsverbetering en waardecreatie.

### **5. Checklist**

Een ondernemer moet zoveel mogelijk bezig zijn met ondernemen  
en niet met administratieve bezigheden, prestatiemeting en business  
analyse. De controller is ervoor verantwoordelijk dat deze activitei-  
ten effectief en efficiënt en volgens de wensen van het lijnmanage-  
ment worden uitgevoerd. Dit vraagt om vaardigheden en attitudes  
van de controller die verder gaan dan het netjes bijhouden van de  
scores. De controller zal zich moeten opstellen als „partner in bu-  
siness”.

De doelstelling van de financiële functie is de ondersteuning van het  
lijnmanagement bij het waarde toevoegen aan de organisatie. Eén  
van de manieren waarop de controller hieraan kan bijdragen is kos-  
tenbeheersing en in het verlengde daarvan profit improvement. Vol-  
doende winstgevendheid is noodzaak voor overleving op langere  
termijn. Met *tijdige* profit improvement kan de controller een be-  
langrijke rol spelen in het realiseren van organisatiedoelstellingen en  
het verbeteren van de operationele en financiële performance van de  
organisatie.

Een belangrijke randvoorwaarde voor het succesvol kunnen onder-  
steunen van het management is een goede informatievoorziening  
met als basis een goed cost managementsysteem. Deze dient als ba-  
sis voor onder andere het inrichten van managementrapportages die  
toegesneden zijn op de behoeften van het management, het maken  
van portfolio analyses en het vaststellen van kostprijzen. Maar ook

voor activiteiten die op de toekomst gericht zijn zoals budgettering en het invoeren van target costing is een goede informatievoorziening onontbeerlijk. Het bestaansrecht van de financiële functie hangt af van dit soort toegevoegde waarde activiteiten. Het is de verantwoordelijkheid van de controller te komen tot een efficiënte organisatie die hier voldoende tijd aan kan besteden.

Profit improvement projecten zullen vaak vanuit de financiële functie worden begeleid. De reden hiervan is dat vanuit de functionele verantwoordelijkheid er een goed begrip bestaat over de costbase en hoe kosten te beheersen. Daarnaast kunnen de kostenontwikkelingen en het kostengedrag in het algemeen goed door de controller worden bepaald. Door de onafhankelijke rol (ten aanzien van de primaire processen) die de financiële functie heeft, kan men in projecten de coördinerende en rapporterende rol op zich nemen. Eén van de uitdagingen hierbij is het multidisciplinair samenwerken met de andere organisatieonderdelen.

De controller is pas succesvol als de ondernemer succesvol is. De controller heeft hierin een belangrijke rol te vervullen door de ondernemer een spiegel voor te houden waarin de resultaten van de onderneming inzichtelijk en begrijpelijk zijn weergegeven. De controller zal zich daarom moeten opstellen als „partner in business”. Zodat ook het sturen op toekomstige resultaten binnen het aandachtsgebied van de controller komt en er daadwerkelijk toegevoegde waarde aan het management van de onderneming geleverd wordt. Goed cost management gaat aanzienlijk verder dan het opzetten van een ABC-modelletje. De potentiële baten van goed cost management zijn aanzienlijk en de controller kan daar een nuttige aanjaagfunctie in vervullen.

## 6. Literatuur

- Bark, R. A., en K. Y. Bos, *Kostenbeheersing; van registreren naar actief kostenbeleid*, „Controlling in de Praktijk”, Kluwer, Deventer, 2000, ISBN 90 312 2025 6.
- Koops, E., en K. Y. Bos, „Cost Management onmisbaar voor succesvol ondernemen”, *Tijdschrift Controlling*, juni 2000.
- Kaplan, Robert S., en David P. Norton, *Kosten en resultaat*, Vert. 2000, ISBN 90-526-1265-X.

