
Management accounting

Berekenen, beslissen, beheersen

Wim Koetzier

Vierde druk



Noordhoff Uitgevers

Management accounting

*Berekenen, beslissen,
beheersen*

Drs. Wim Koetzier

Vierde druk

Noordhoff Uitgevers Groningen/Houten

Ontwerp omslag: G2K Designers Groningen/Amsterdam

Omslagillustratie: Paul Kooi

Eventuele op- en aanmerkingen over deze of andere uitgaven kunt u richten aan:
Noordhoff Uitgevers bv, Afdeling Hoger Onderwijs, Antwoordnummer 13, 9700 VB
Groningen, e-mail: info@noordhoff.nl

0 / 13

Deze uitgave is gedrukt op FSC-papier.

© 2013 Noordhoff Uitgevers bv Groningen/Houten, The Netherlands.

Behoudens de in of krachtens de Auteurswet van 1912 gestelde uitzonderingen mag niets uit deze uitgave worden vervoelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt, in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever. Voor zover het maken van reprografische vervoelvoudingen uit deze uitgave is toegestaan op grond van artikel 16h Auteurswet 1912 dient men de daarvoor verschuldigde vergoedingen te voldoen aan Stichting Reprorecht (postbus 3060, 2130 KB Hoofddorp, www.reprorecht.nl). Voor het overnemen van gedeelte(n) uit deze uitgave in bloemlezingen, readers en andere compilatiewerken (artikel 16 Auteurswet 1912) kan men zich wenden tot Stichting PRO (Stichting Publicatie- en Reproductierechten Organisatie, postbus 3060, 2130 KB Hoofddorp, www.stichting-pro.nl).

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted, in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording, or otherwise, without the prior written permission of the publisher.

ISBN (ebook) 978-90-01-84363-2

ISBN 978-90-01-82039-8

NUR 782

Woord vooraf bij de vierde druk

Management accounting is een studieboek op hbo/wo-niveau. Het is niet alleen bestemd om ingezet te worden aan opleidingen voor bedrijfseconomie en accountancy, maar is ook geschikt voor studierichtingen waarin bedrijfseconomie geen hoofdvak is, zoals bedrijfskunde, commerciële economie en techniek. Het gebruik van boekhoudkundige technieken is vermeden.

Bij het schrijven van *Management accounting* is ernaar gestreefd een studentvriendelijk boek aan te bieden. Het bevat daarom veel voorbeelden en schema's, die stukken theorie samenvatten.

De ondertitel *Berekenen, beslissen, beheersen* refereert aan de in het boek gehanteerde driedeling waarin de stof is opgesplitst: het berekenen van kostprijzen, het maken van beslissingscalculaties en het beheersen van bedrijfsprocessen.

Het vakgebied wordt niet geïsoleerd behandeld, maar in relatie tot aanpalende vakken: dit geldt niet alleen voor andere bedrijfseconomische vakgebieden als externe verslaggeving en financiering, maar ook voor algemene economie, statistiek, organisatiekunde en psychologie. Uiteraard is *Management accounting* kwantitatief van aard en dus is er aandacht voor rekentechnieken; de informatieve waarde die de berekende cijfers voor het management hebben staat echter centraal.

In de vierde druk zijn onder meer de volgende wijzigingen aangebracht:

- Het vroegere hoofdstuk 2 is gesplitst in twee nieuwe hoofdstukken, in verband met een grotere aandacht voor het probleem van efficiënte hoeveelheden en voor de verwerking van intrest in de kostprijs.
- De hefboomwerking van de vermogensstructuur wordt diepgaander besproken.
- De customer profitability analysis komt nadrukkelijker aan de orde.
- De verschillende vormen van prijsdiscriminatie komen meer gestructureerd aan bod.

In het boek zijn achter elk hoofdstuk drie soorten opgaven opgenomen. Met behulp van de *theorievragen* (waarvan de antwoorden tevens zijn opgenomen) kan de student voor zichzelf nagaan of hij de belangrijkste begrippen van een hoofdstuk beheerst. De *meerkeuzevragen* (met antwoorden) bestaan zowel uit rekenkundige vragen als uit inzichtvragen.

Van de *vraagstukken* zijn de uitwerkingen voor de docent beschikbaar op de website www.managementaccounting.noordhoff.nl.

Op deze website worden tevens extra vraagstukken aangeboden, alsmede interactieve meerkeuzevragen, waarmee de student zelfstandig kan oefenen.

Mijn goede vriend en collega dr. Peter Epe RA heeft een belangrijke bijdrage geleverd aan de totstandkoming van dit boek.

Moge dit werk bij de lezer in de smaak vallen. Mocht dit onverhoopt niet het geval zijn dan gelieve hij te bedenken dat het vak accounting vele functies heeft, maar: 'there is no accounting for taste.'
Verbetersuggesties zijn echter altijd welkom!

Zwolle, najaar 2012

Wim Koetzier

Inhoud

Studiewijzer 11

1 Management accounting: plaatsbepaling en ontwikkeling 15

- 1.1 Plaatsbepaling van management accounting 16
- 1.2 Historische ontwikkeling van management accounting 18
- 1.3 De contingencybenadering 21
 - Bijlage: Kosten en opbrengsten; uitgaven en ontvangsten 25
 - Theorievragen 30
 - Meerkeuzevragen 30
 - Vraagstukken 32

Deel 1 Kostprijs- en winstbepaling 35

2 Kostenbegrippen 37

- 2.1 Product costs en period costs 38
- 2.2 Werkelijke kosten en standaardkosten 41
- 2.3 Variabele kosten en constante kosten 43
- 2.4 Directe kosten en indirecte kosten 47
- 2.5 Private kosten en maatschappelijke kosten 48
- 2.6 Relevante kosten en sunk costs 49
- 2.7 Kosten en misgelopen opbrengsten 51
 - Theorievragen 53
 - Meerkeuzevragen 53
 - Vraagstukken 56

3 De dimensies van de kostprijs 61

- 3.1 Het hoeveelheidselement 62
- 3.2 Het prijselement 64
- 3.3 De factor tijd 65
 - Theorievragen 74
 - Meerkeuzevragen 74
 - Vraagstukken 76

4 Kostprijsberekening en de keuze van de bedrijfsdrukke 81

- 4.1 Totale kosten en gemiddelde kosten 82
- 4.2 Verwachte bezetting en normale bezetting 85
- 4.3 Integrale kostprijs en differentiële kostprijs 88
- 4.4 Normale bezetting en capaciteitsbepaling 89
 - [Theorievragen 94](#)
 - [Meerkeuzevragen 94](#)
 - [Vraagstukken 97](#)

5 Kostenfuncties 103

- 5.1 Het belang van kostenfuncties 104
- 5.2 Schatting van kostenfuncties 104
- 5.3 Correlatie en causaliteit 110
 - [Theorievragen 115](#)
 - [Meerkeuzevragen 115](#)
 - [Vraagstukken 118](#)

6 Het verband tussen bedrijfsdrukke en resultaat 123

- 6.1 Profit-volumecharts 124
- 6.2 Break-evenanalyse 126
- 6.3 Hefboomwerking 129
- 6.4 Enige complicaties bij de break-evenanalyse 138
 - [Theorievragen 142](#)
 - [Meerkeuzevragen 142](#)
 - [Vraagstukken 144](#)

7 De invloed van voorraadmutaties op de winst 151

- 7.1 Absorption costing 152
- 7.2 Direct costing 158
- 7.3 Absorption costing en direct costing: de pro's en contra's 161
 - [Theorievragen 165](#)
 - [Meerkeuzevragen 165](#)
 - [Vraagstukken 168](#)

8 Kostenverbijzondering (I) 177

- 8.1 Het belang van kostenverbijzondering 178
- 8.2 Enkelvoudige opslagmethode 183
- 8.3 Meervoudige opslagmethode 186
- 8.4 Kostenplaatsenmethode 189
- 8.5 Activity based costing 201
 - [Theorievragen 207](#)
 - [Meerkeuzevragen 208](#)
 - [Vraagstukken 211](#)

9 Kostenverbijzondering (II) 221

- 9.1 Gemeenschappelijke kosten 222
- 9.2 Van productkostprijs naar klantenkostprijs 229
 - Theorievragen 235
 - Meerkeuzevragen 235
 - Vraagstukken 237

Deel 2 Beslissingscalculaties 243

10 Het besluitvormingsproces 245

- 10.1 De doelstelling van de beslisser 246
- 10.2 Omgaan met onzekerheid 251
 - Theorievragen 264
 - Meerkeuzevragen 264
 - Vraagstukken 267

11 Investeringsselectie 271

- 11.1 Investeringsbeslissingen 272
- 11.2 Selectiemethoden 273
- 11.3 De verwerking van het risico in de investeringsselectie 285
- 11.4 Fiscale aspecten van investeringen 290
 - Theorievragen 292
 - Meerkeuzevragen 293
 - Vraagstukken 295

12 Voorraadpolitiek 299

- 12.1 Redenen voor het aanhouden van voorraden 300
- 12.2 Prijsrisico's 301
- 12.3 Voorraadkosten 304
- 12.4 Veiligheidsvoorraden 307
- 12.5 De just-in-time-filosofie 310
 - Theorievragen 316
 - Meerkeuzevragen 316
 - Vraagstukken 318

13 Verkoopprijsvaststelling 325

- 13.1 Verkoopprijs en winstmaximalisatie 326
- 13.2 Verkoopprijs en concurrentieverhoudingen 332
- 13.3 Bases voor verkoopprijsvaststelling 336
- 13.4 Prijsdiscriminatie 337
 - Theorievragen 343
 - Meerkeuzevragen 343
 - Vraagstukken 345

14 Knelpuntscalculaties 351

- 14.1 Lineaire programmering 352
- 14.2 Gevoeligheidsanalyse 356
- 14.3 Schaduwrijzen 358
 - Theorievragen 360
 - Meerkeuzevragen 360
 - Vraagstukken 362

Deel 3 Beheersing van bedrijfsprocessen 365

15 Planning en control 367

- 15.1 Doelstellingen en planning 368
- 15.2 Organisatorische en psychologische aspecten van planning en control 376
 - Theorievragen 379
 - Meerkeuzevragen 380
 - Vraagstukken 381

16 Budgettering (I) 385

- 16.1 Budgettering als sluitstuk van de planning 386
- 16.2 Budgettering als coördinatiemechanisme 387
- 16.3 Verschillenanalyse 392
- 16.4 Opbrengstenverschillen 394
- 16.5 Kostenverschillen 398
- 16.6 Afval en uitval 402
 - Theorievragen 404
 - Meerkeuzevragen 404
 - Vraagstukken 407

17 Budgettering (II) 415

- 17.1 Budgettering bij meerproductondernemingen 416
- 17.2 Bedrijfsproces en budgettering 425
- 17.3 Beyond budgeting 429
 - Theorievragen 431
 - Meerkeuzevragen 431
 - Vraagstukken 435

18 Divisiestructuren 441

18.1 Decentralisatie van de besluitvorming 442

18.2 Beoordeling van divisieprestaties 443

18.3 Transfer pricing 452

[Theorievragen 461](#)

[Meerkeuzevragen 461](#)

[Vraagstukken 464](#)

Antwoorden theorievragen 467

Antwoorden meerkeuzevragen 488

Fotoverantwoording 491

Literatuuroverzicht 492

Register 493

Over de auteur 497

Studiewijzer

Opbouw en inhoud

Dit boek gaat over het verschaffen van (vooral financiële) informatie aan de leiding van organisaties. Deze informatie dient het management in staat te stellen verantwoorde beslissingen te nemen en het bedrijfsproces te beheersen.

In hoofdstuk 1 wordt management accounting geplaatst in relatie tot andere (economische en niet-economische) vakgebieden en wordt de ontwikkeling van accounting in de tijd globaal weergegeven. Bovendien wordt aandacht besteed aan de contingencybenadering, die stelt dat elk bedrijf om zijn eigen specifieke management-accountingoplossingen vraagt.

Aan elke beslissing ligt een kosten-batenanalyse ten grondslag. Een belangrijk zwaartepunt van management accounting wordt dan ook van oudsher gevormd door de 'leer van de kostprijsbepaling'. Het *eerste* deel van dit boek is aan deze kostprijsbepaling gewijd; tevens wordt daar – in het verlengde hiervan – de interne (periode)winstbepaling van de onderneming besproken. Hoofdstuk 2 bespreekt een aantal belangrijke tweedelingen die binnen het probleemgebied kostprijsbepaling gemaakt kunnen worden. In hoofdstuk 3 gaan we in op de drie factoren die de hoogte van de samenstellende delen van de kostprijs bepalen: hoeveelheid, prijs en tijdsverloop, dat vermogenskosten met zich meebrengt. In hoofdstuk 4 komt de keuze van de bedrijfsdrukke aan de orde: om tot een kostprijs per eenheid te komen dient een aanname gedaan te worden van de hoeveelheid output waarover de totale kosten verdeeld zullen worden. De schatting van kostenfuncties uit historische waarnemingen wordt behandeld in hoofdstuk 5.

Het verschil tussen opbrengsten en kosten is de winst. In hoofdstuk 6 wordt het verband besproken tussen afgezette hoeveelheid en winst. Uiteraard is de verhouding tussen constante en variabele kosten in een onderneming hierbij een belangrijke factor. De in dit hoofdstuk behandelde profit-volumechart is een grafische weergave van deze verhouding.

Als de geproduceerde hoeveelheid afwijkt van de verkochte hoeveelheid – en er dus een voorraadmutatie is – kan men twisten over de grootte van de winst in de betreffende periode. In hoofdstuk 7 worden 'absorption costing' en 'direct costing' tegenover elkaar gesteld. Ook in dit hoofdstuk speelt het verschil tussen constante en variabele kosten een rol.

In de hoofdstukken 4 tot en met 7 is uitgegaan van de situatie dat de onderneming één soort product of dienst voortbrengt. Vaak zal er echter sprake zijn van multiproductondernemingen, hetgeen een extra moeilijkheid bij de bepaling van de kostprijs oplevert. De hoofdstukken 8 en 9 gaan in op het toerekenen van indirecte kosten.

In het *tweede* deel van dit boek staan 'beslissingscalculaties' centraal: voor een aantal knopen die het management moet doorhakken, wordt aangegeven hoe de eerdergenoemde kosten-batenanalyse uitgevoerd zou kunnen worden. Het betreft investeringsselectie (hoofdstuk 11), de bepaling van het optimale voorraadniveau (hoofdstuk 12), de verkoopprijsvaststelling (hoofdstuk 13) en knelpunscalculaties (hoofdstuk 14).

Iedere ondernemingsbeslissing brengt risico's met zich mee; de uitkomsten van een bepaalde beslissing zijn immers afhankelijk van diverse omgevingsfactoren (denk aan de economische situatie). Voorafgaand aan de hoofdstukken 11 tot en met 14 wordt daarom in hoofdstuk 10 in zijn algemeenheid ingegaan op de vraag hoe in een situatie van onzekerheid toch tot een juiste managementbeslissing kan worden gekomen.

In de bedrijfseconomie bestaat geen overeenstemming over de indeling van de onderwerpen investeringsselectie en voorraadbeheer: horen ze thuis bij management accounting of bij financiering? Voorstanders van indeling bij financiering scharen onder dit vak niet alleen de financiering in enge zin (het aantrekken van vermogen), maar ook die in ruime zin (naast het aantrekken van vermogen ook het aanwenden van vermogen). Kort gezegd: financiering in ruime zin omvat niet alleen de passief-, maar ook de actiefzijde van de balans. Degenen die 'inlijving' bij management accounting voorstaan, wijzen erop dat bijvoorbeeld de keuze tussen het kopen van machine A of machine B een typische beslissingscalculatie is, waarvoor het management verantwoordelijk is.

Wij hebben ervoor gekozen om de betreffende stof wel op te nemen. Uiteraard kunnen de hoofdstukken 11 en 12 desgewenst overgeslagen worden als de desbetreffende problematiek al bij het vak financiering aan de orde komt.

De (financiële) beheersing van de organisatie vormt het onderwerp van het *derde* deel. Als de groei van de organisatie het niet langer toelaat dat één persoon het volledige overzicht over het reilen en zeilen heeft, doet zich de noodzaak voor om een zodanig instrumentarium te ontwikkelen dat zorg draagt voor coördinatie tussen de verschillende afdelingen en functionarissen, dat het leidt tot optimalisatie voor de organisatie als geheel. In hoofdstuk 15 wordt de relatie tussen strategische en operationele planning besproken, waarbij de balanced scorecard een belangrijke rol kan vervullen. Het budgetteringsproces speelt een cruciale rol in de beheersing van de onderneming; het wordt uitgebreid besproken in de hoofdstukken 16 en 17. Grote ondernemingen zullen hun activiteiten vaak opdelen in divisies, om – ondanks hun grootte – de nodige slagkracht te behouden. In hoofdstuk 18 komen de beheersingsinstrumenten aan de orde, die de concerntop in zo'n decentrale structuur ter beschikking staan.

Hiervoor is in algemene termen gesproken van 'organisatie'. In dit boek zal de zelfstandige, naar winst strevende organisatie centraal staan: de onderneming. Dit neemt niet weg dat vele management-accountingtechnieken ook inzetbaar zijn in de non-profitsector.

In het volgende overzicht is de inhoud van het boek beknopt weergegeven.

Opzet van het boek

Hoofdstuk 1 Management accounting: plaatsbepaling en ontwikkeling

Deel 1: Kostprijs- en winstbepaling

Eenproductondernemingen

- Hoofdstuk 2 Kostenbegrippen
3 De dimensies van de kostprijs
4 Kostprijsberekening en keuze van de bedrijfsdrukke
5 Kostenfuncties
6 Het verband tussen bedrijfsdrukke en resultaat
7 De invloed van voorraadmutaties op de winst

Multiproductondernemingen

- 8 Kostenverbijzondering (I)
9 Kostenverbijzondering (II)

Deel 2: Beslissingscalculaties

- Hoofdstuk 10 Het besluitvormingsproces
11 Investeringsselectie
12 Voorraadpolitiek
13 Verkoopprijsvaststelling
14 Knelpuntscalculaties

Deel 3: Beheersing van bedrijfsprocessen

- Hoofdstuk 15 Planning en control
16 Budgettering (I)
17 Budgettering (II)
18 Divisiestructuren

Intermezzo's

Ter illustratie en 'verluchting' zijn intermezzo's opgenomen in de vorm van foto's met tekst. Ze maken geen essentieel deel uit van de leerstof en kunnen desgewenst overgeslagen worden. De intermezzo's leggen een relatie tussen de behandelde stof en de praktijk van het (internationale) bedrijfsleven. Soms zijn ze historisch van karakter, om te laten zien dat de huidige management-accountingstechnieken vaak gebaseerd zijn op een al heel lang bestaand gedachtegoed.

Opgaven

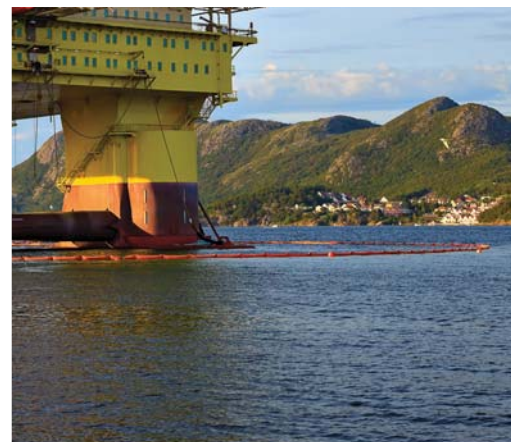
Er zijn drie soorten opgaven.

De *theorievragen* zijn bedoeld om de studenten zelf te laten checken of ze de belangrijkste begrippen beheersen, die in een hoofdstuk aan de orde komen. De antwoorden zijn achter in het boek opgenomen.

De *meerkeuzevragen* bestaan uit kennisvragen en toepassingsvragen. De antwoorden zijn eveneens achter in het boek vermeld.

De *vraagstukken* zijn (uiteraard) rekenkundig van aard, maar vooral gericht op het toetsen van inzicht in de materie. Op het docentengedeelte van de internetsite zijn de uitwerkingen te vinden.

Voor studenten zijn op de site extra vraagstukken opgenomen plus interactieve meerkeuzevragen.



1

Management accounting: plaatsbepaling en ontwikkeling

- 1.1 Plaatsbepaling van management accounting**
- 1.2 Historische ontwikkeling van management accounting**
- 1.3 De contingencybenadering**
 - Bijlage Kosten en opbrengsten; uitgaven en ontvangsten**

In dit inleidende hoofdstuk wordt eerst ingegaan op de relaties die er zijn tussen management accounting en andere vakgebieden, in het bijzonder financial accounting (paragraaf 1.1).

Paragraaf 1.2 geeft in vogelvlucht een overzicht van de ontwikkeling van management accounting.

De contingencygedachte staat centraal in paragraaf 1.3. Deze heeft als uitgangspunt dat de management-accountingoplossing niet bestaat.

Elk bedrijf heeft zijn eigen bijzondere kenmerken, waardoor ook de accountingprocessen zullen verschillen.

Het hoofdstuk wordt afgesloten met een bijlage waarin de samenhang uiteen wordt gezet tussen de resultatenrekening en de balans; uit deze samenhang vloeit voort dat de winst over een bepaalde periode vanuit deze beide overzichten kan worden bepaald: vanuit de resultatenrekening als het verschil tussen de opbrengsten en de kosten en vanuit de balans als het verschil tussen het eigen vermogen aan het eind en het eigen vermogen aan het begin van de periode. Voor studenten bedrijfseconomie/accountancy zal het in de bijlage vermelde reeds bekend zijn.

1.1 Plaatsbepaling van management accounting

Paragraaf 1.1.1 geeft de relaties aan tussen management accounting en financial accounting, paragraaf 1.1.2 bespreekt de raakpunten met andere vakgebieden.

1.1.1 Management accounting en financial accounting

Management accounting houdt zich bezig met (vooral financiële) informatieverschaffing aan de ondernemingsleiding ten behoeve van het nemen van beslissingen en het beheersen van de bedrijfsprocessen. Management accounting betreft dus *interne informatieverschaffing*.

Naast interne is er ook *externe informatieverschaffing*: de financiële verslaggeving gericht op de oordeelsvorming en/of besluitvorming van derden (de 'buitenwacht') ten aanzien van de organisatie. Derden zijn in principe alle andere belanghebbenden dan de ondernemingsleiding, zoals (potentiële) aandeelhouders, vreemdvermogensverschaffers, leveranciers, werknemers, de overheid, de financiële pers, et cetera. De informatie is mede bedoeld om verantwoording af te leggen over het gevoerde beleid. Deze externe verslaggeving wordt vaak *financial accounting* genoemd.

Financial
accounting

De overeenkomst tussen management accounting en financial accounting is dat beide financiële informatie verschaffen. Deze informatie wordt verkregen uit het administratief systeem van de onderneming. De efficiënte opzet hiervan ligt op het terrein van de administratieve organisatie en de bedrijfsadministratie. In dit boek gaan we ervan uit dat de administratie die gegevens kan aanleveren die voor het doel van accounting relevant zijn. Uiteraard zijn er – als gevolg van het verschil in doelgroep – ook verschillen tussen management accounting en financial accounting:

- De ondernemingsleiding heeft toegang tot alle informatie die in de onderneming aanwezig is. Voor alle andere belanghebbenden geldt dat zij moeten afwachten met welke informatie het management 'over de brug komt'. Voor sommige belanghebbenden (aandeelhouders, ondernemingsraden en de fiscus) voorzien wettelijke bepalingen in een recht op informatie. Er zijn ook belanghebbenden die een zodanige machtspositie hebben dat zij het verstrekken van informatie kunnen afdwingen. Denk aan een bank die anders geen lening verstrekt. Om voor alle in de onderneming geïnteresseerden een zekere minimuminformatieverstrekking te garanderen, heeft de wetgever voor nv's, bv's, coöperaties, onderlinge waarborgmaatschappijen en bepaalde verenigingen en stichtingen een publicatieplicht ingesteld.
- Op de interne berichtgeving zijn geen wettelijke regels van toepassing. Op welke wijze en in welke mate de leiding geïnformeerd wil worden is aan de leiding zelf. Met de externe verslaggeving heeft de wetgever zich wel bemoeid: in Titel 9, Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek is voorgescreven welke informatie (in de vorm van een jaarrapport) aan derden verstrekt moet worden.
- Intern vindt er vrijwel doorlopend informatieverschaffing plaats. De leiding heeft immers actuele informatie nodig voor het nemen van beslissingen en het beheersen van het bedrijfsproces. Extern is de frequentie van berichtgeving veel minder groot.
- Interne informatie is veelal zeer gedetailleerd, terwijl het externe belanghebbenden meer om het globale beeld van de organisatie gaat.
- Interne informatie is voor de leiding sneller beschikbaar dan externe informatie voor de externe belanghebbenden. Zo wordt de interne

Publicatie-
plicht

jaarrekening vrij snel na afloop van het verslagjaar door de administratie aan de leiding verstrekt, terwijl de externe jaarrekening veel later gepubliceerd wordt. Sturing van het bedrijf op basis van de interne berichtgeving vereist dat de cijfers actueel zijn; intern zal men dan ook vaak snelheid laten prevaleren boven accuraatheid. Bij de externe verslaggeving – die een nadrukkelijke verantwoordingsfunctie heeft – ligt dit omgekeerd.

- Bij de externe verslaggeving kan de neiging bestaan om de buitenwacht een ander (meestal: een rooskleuriger) beeld van de financiële positie van de onderneming voor te spiegelen dan overeenkomt met de werkelijkheid. Intern is dit uiteraard niet aan de orde, althans als we het over het niveau van de (centrale) leiding hebben. Uiteraard is het wel voorstelbaar dat een lager managementechelon in de rapportages aan het hogere management de cijfers 'oppoetst'; beoordeling en beloning worden immers vaak afhankelijk gesteld van de getoonde financiële prestaties. Het op kunstmatige wijze verfraaien van balans en resultatenrekening staat bekend als *creative accounting*.

**Creative
accounting**

In tabel 1.1 is het voorgaande nog eens samengevat.

TABEL 1.1 Verschillen tussen interne en externe informatieverschaffing

	Intern	Extern
Toegang tot alle informatie	Ja	Nee
Wettelijke voorschriften	Nee	Ja
Frequentie	Vrijwel doorlopend	Periodiek
Detailtering	Zeer gedetailleerd	Meer globaal
Tijdstip van berichtgeving	Vrij snel na einde periode	Veel later
Mogelijke neiging tot 'creative accounting'	Nee, althans niet op het niveau van de centrale leiding	Ja

1.1.2 Relatie met andere vakgebieden

Uiteraard bestaan er (behalve met financial accounting, zoals in paragraaf 1.1.1 genoemd) ook raakpunten met andere vakgebieden. We noemen de volgende:

- Het vakgebied *financiering* draagt een belangrijke bouwsteen aan voor management accounting in de vorm van een techniek om de relevante vermogenskostenvoet te bepalen die gebruikt dient te worden als er ten behoeve van de diverse beslissingscalculaties contantewaardeberekeningen moeten worden gemaakt (zie paragraaf 11.2.3). De vermogenskostenvoet wordt bijvoorbeeld gebruikt in het kader van investeringsselectie. Overigens wordt een onderwerp als investeringsselectie ook wel eens tot het domein van het vak financiering gerekend. In de literatuur wordt (zoals aangegeven in de studiewijzer) een onderscheid gemaakt tussen het financieringsprobleem in *enge zin* en in *ruime zin*. Onder het eerste wordt de samenstelling van het vermogen verstaan; het heeft dus betrekking op de passiefzijde van de balans. Onder het tweede wordt – naast de samenstelling van het vermogen – ook de manier waarop het vermogen geïnvesteerd is begrepen, bijvoorbeeld

Financiering

de vraag of beter in machine A of in machine B geïnvesteerd kan worden. Financiering in ruime zin heeft dus betrekking op actief- én passiefzijde van de balans.

- Ondernemen houdt per definitie in dat er risico's genomen worden, met andere woorden: uitkomsten liggen niet van tevoren vast, maar zijn afhankelijk van het optreden van onzekere factoren. Het vakgebied van de *statistiek* kan een bijdrage leveren om in een situatie van onzekerheid toch verantwoorde managementbeslissingen te nemen. Vooral in deel 2 van dit boek maken we gebruik van statistische technieken.
- Niet alles kan herleid worden tot dor cijferwerk. Ondernemen is mensenwerk. De vakken *organisatiekunde* en *psychologie* kunnen behulpzaam zijn om te bepalen of de papieren wereld van balansen, resultatenrekeningen, budgetten en kengetallen ook het effect heeft dat de ondernemingsleiding ervan verwacht, namelijk het realiseren van de ondernemingsdoelstellingen. Het beheersen van processen impliceert coördinatie tussen mensen en het motiveren van mensen. Vandaar dat vooral in deel 3 van dit boek deze vakgebieden aan bod komen en daarmee dus niet alleen de puur financiële aspecten van 'planning en control'.

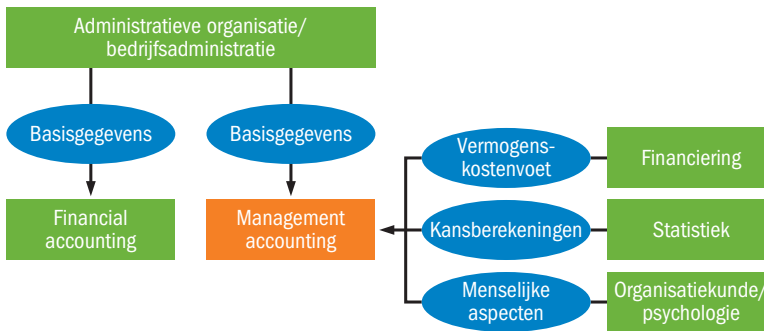
Statistiek

Organisatie-
kunde

Psychologie

We vatten de relaties tussen management accounting en andere vakgebieden samen in figuur 1.1.

FIGUUR 1.1 Relaties tussen management accounting en andere vakgebieden



1.2 Historische ontwikkeling van management accounting

De bedrijfsadministratie vormt de basis van (management) accounting. Een historisch overzicht dient dus te beginnen bij het ontstaan van het boekhouden.

In de eeuwen voor de christelijke jaartelling was een boekhouding een hoeveelheidsadministratie. Drie uitvindingen hadden een belangrijke invloed op de ontwikkeling van het boekhouden: de kunst van het schrijven (± 3000 voor Christus), het ontstaan van geld als ruilmiddel (± 700 voor Christus) en de uitvinding van het perkament (± 190 voor Christus).

Van hoeveelheidsadministratie ontwikkelde de boekhouding zich tot de registratie van ontvangsten en uitgaven. Het werd mogelijk iemands 'vermogen' te bepalen.

In 1494 verscheen het boek *Summa de arithmetica, Geometria Proportione e Proportionalita*. Dit is het oudste gedrukte boek dat handelt over het systeem van dubbelboekhouden. Dit systeem maakte een registratie van zowel de bezittingen en schulden als van het (eigen) vermogen in een grootboek mogelijk. De schrijver van de *Summa* is de Italiaanse monnik Pacioli. De handelshuizen uit Genua, Florence en andere Italiaanse steden voerden in het middeleeuwse Europa de boventoon. Zij hadden dan ook in het bijzonder behoefte aan een boekhoudkundig systeem. Later heeft Simon Stevin (administrateur van stadhouder Maurits) een bijdrage geleverd aan de internationale verspreiding van het 'Italiaansche boekhouden'. Het ontstaan van ondernemingen die voor hun vermogensvoorziening een beroep deden op de kapitaalmarkt gaf een nieuwe impuls aan accounting, met name aan de externe verslaggeving: ten behoeve van de beleggers werd overgegaan op een periodieke winstrapportage. Daarmee werd ook de basis gelegd voor de eerste pijler van het vak management accounting: de 'kostprijsberekening' ('cost accounting').



In 1595 zeilt Cornelis de Houtman met vier schepen het IJ af, vaart langs de Azoren, Kaap de Goede Hoop en Madagascar en vijftien maanden na vertrek wordt het anker uitgegoot in de baai van Bantam (West-Java). Het is het begin van een uitgebreid handelsverkeer en van een 350-jarige koloniale aanwezigheid van Nederland. Allerlei verschillende 'compagnieën' rusten expedities naar de Oost uit. Door de

onderlinge concurrentie worden in Indië de aankooprijzen van de begeerde specerijen opgedreven en staan de verkooprijzen in Holland onder druk. In 1602 slaagt Johan van Oldenbarnevelt erin alle compagnieën te laten opgaan in de Verenigde Oostindische Compagnie (VOC). De VOC is de eerste vennootschap waarvan de aandelen op de effectenbeurs worden verhandeld.

Het voor de externe verslaggeving vaststellen van de winst noodzaakte tot voorraadwaardering ten behoeve van de balansopstelling, hetgeen inzicht verlangde in de kostprijs van de producten die de onderneming voortbracht. Bovendien werden kostprijsberekeningen noodzakelijk door het ontstaan van de 'economische ruil': in een economie met maatschappelijke arbeidsverdeling moet de prijs van geleverde goederen en verrichte diensten worden vastgesteld; de kostprijs voorzag daarmee in de behoefte een basis te hebben voor de prijsstelling op de verkoopmarkt.

De industriële revolutie zorgde – doordat de investeringen in stoommachines en fabriekshallen zeer grote bedragen vergden – voor een toename van het aantrekken van gelden via de effectenbeurs. Het belang van de externe verslaggeving werd daardoor groter. Ook de interne informatieverschaffing maakte een zeer snelle ontwikkeling door. Er ontstond een vergaande vorm van arbeidsverdeling en daarmee gepaard gaande specialisatie. Een goede coördinatie vereist juiste en tijdige informatie, die met behulp van cost accounting kan worden verkregen.

Cost accounting kende in de periode 1800 – 1920 een bloeiperiode. Vooral in het begin van de negentiende eeuw ontstond door samensmelting van kleine zelfstandige bedrijfjes tot grote concerns (denk aan de textielindustrie en de staalbouw) de behoefte aan kosteninformatie zodat de efficiency van de productieprocessen gemeten kan worden.

In het begin van de twintigste eeuw kreeg de cost accounting nieuwe impulsen door de introductie van 'scientific management' door F.W. Taylor. Het kostprijsbegrip richtte zich nu op de noodzakelijke kosten per eenheid product: de standaardkostensystemen deden hun intrede, waarmee normen voor bestede arbeid en verbruikte grondstof beschikbaar kwamen.

Produceerden de bedrijven in de negentiende eeuw nog voornamelijk homogene producten, in de twintigste eeuw zien we de opkomst van verticaal geïntegreerde en gediversificeerde ondernemingen (bijvoorbeeld DuPont en General Motors). Bij deze multiproductondernemingen ontstaan niet alleen toerekeningsvraagstukken van fabricagekosten aan heterogene producten, maar dient ook gekeken te worden naar rendementen van verschillende divisies, moeten beslissingen genomen worden over toekenning van kapitaal aan divisies en keuzes gemaakt worden uit grote investeringsprojecten op basis van gegevens die niet uit een (ex post-)boekhoudsysteem te verkrijgen zijn.

In de loop der jaren heeft het vakgebied van management accounting zich ontwikkeld van een kostprijsbepalingssysteem naar een geïntegreerd informatiesysteem, ten behoeve van beslissingsondersteuning en beheersing van het bedrijfsproces. Dit informatiesysteem wordt – zoals in paragraaf 1.1.2 vermeld – niet alleen gevoed vanuit de bedrijfseconomische discipline, maar kent ook invalshoeken vanuit de psychologie, de organisatiekunde en de statistiek.

Samengevat hebben zich in de loop der tijd de volgende doeleinden van management accounting ontwikkeld:

- 1 kostencalculaties ten behoeve van de kostprijs- en winstbepaling;
- 2 beslissingscalculaties: het verschaffen van relevante informatie over kosten en opbrengsten om tot juiste beslissingen te komen;
- 3 het verstrekken van informatie die nodig is voor het besturen van een organisatie en het beheersen van de bedrijfsprocessen.

1.3 De contingencybenadering

Tegenwoordig wordt in de literatuur benadrukt dat standaardoplossingen in de management accounting niet bestaan. Iedere onderneming heeft haar eigen bijzondere kenmerken en heeft daarom behoefte aan 'maatwerk'-oplossingen op het gebied van kostprijs- en winstbepaling, van beslissingscalculaties en van de beheersing van bedrijfsprocessen.

Dit uitgangspunt wordt aangeduid als de *contingencybenadering*.

De bijzondere ondernemingskenmerken vloeien onder andere voort uit de volgende punten:

- de aard van de ondernemingsactiviteiten (paragraaf 1.3.1);
- de grootte van de onderneming (paragraaf 1.3.2);
- de mate van onzekerheid waarin de onderneming moet opereren (paragraaf 1.3.3);
- de ondernemingscultuur (paragraaf 1.3.4).

1.3.1 De aard van de ondernemingsactiviteiten

Een onderneming tracht winst te behalen door middel van een omzettingsproces: 'inputs' worden ingekocht en vervolgens getransformeerd in 'outputs' die hun weg moeten vinden naar de afnemers. Er vindt waardecreatie plaats als de opbrengst van de outputs hoger is dan de betaalde inkooprijzen voor de inputs.

We kunnen globaal vier soorten ondernemingen onderscheiden aan de hand van verschillen in inputs, transformatieproces en outputs:

- landbouw en extractie
- industrie
- handel
- dienstverlening

Alle ondernemingen maken in meerdere of mindere mate gebruik van arbeidskracht en duurzame productiemiddelen als inputs voor hun omzettingsproces.

Landbouw- en extractieve bedrijven benutten de 'rijkdommen' van de natuur, die door teelt of winning worden omgezet in natuurlijke grondstoffen (zoals graan, melk, olie en steenkool) die voor andere ondernemingen als inputs fungeren.

De industrie gebruikt grondstoffen om ze door middel van een fysiek transformatieproces tot halffabricaten of eindproducten te maken.

Handelsondernemingen kennen geen fysiek transformatieproces, maar voegen aan al bestaande goederen waarde toe door een transformatie die haar bestaansrecht ontleent aan het feit dat er een ongelijkheid bestaat tussen productie en consumptie. Deze ongelijkheid kan betrekking hebben op de grootte, de samenstelling, het tijdstip of de plaats van productie en consumptie.

VOORBEELD 1.1

Voor een in Thailand gevestigde producent van rotanmeubelen is het niet rendabel om één stoel in Nederland te verkopen. Een keten van meubelzaken kan van de producent honderden meubels kopen (transformatie naar *grootte*), daarnaast ook andere meubelen in het assortiment opnemen (transformatie naar *samenstelling*), een voorraad aanhouden zodat de klant op elk gewenst moment zijn meubels kan kopen (transformatie naar *tijdstip*) en door middel van over het hele land gespreide vestigingen de meubels aanbieden in de nabijheid van de klant (transformatie naar *plaats*).

Bij dienstverlenende ondernemingen bestaat de output niet uit een fysiek product. De inputs worden gevormd door arbeidskracht en duurzame productiemiddelen, waarbij soms de nadruk ligt op de arbeid (bijvoorbeeld in het geval van accountantskantoren en reclamebureaus) en soms op de kapitaalgoederen (transportbedrijven).

Binnen één onderneming doen zich vaak combinaties van activiteiten voor. Veel productie- en handelsbedrijven verrichten tevens diensten; denk aan de autodealer annex het reparatiebedrijf of aan de winkel in consumentenelektronica met een eigen herstelservice. De verkoop van een product is tegenwoordig vaak slechts een eerste stap naar een dienstverleningsrelatie met de klant: 'every organization is in the service business.'

In de paragrafen 4.1 en 8.1 zullen we zien dat de aard van de ondernemingsactiviteiten invloed uitoefent op de kostenstructuur en op de complicaties die kunnen ontstaan bij de kostprijsberekening. Ook voor de beheersing van het bedrijfsproces door middel van budgettering is het hier gemaakte onderscheid naar bedrijfsactiviteiten relevant; dit wordt besproken in paragraaf 15.2.2.

1.3.2 De grootte van de onderneming

Bij een kleine onderneming kan het management-accountingsysteem zijn opgeslagen in het hoofd van de eigenaar. Bij grote ondernemingen zal men er niet aan ontkomen om dit systeem te formaliseren.

Zodra niet meer één persoon voor het hele ondernemingsgebeuren verantwoordelijk is, maar er lagere managers met een eigen afdeling en bijbehorende verantwoordelijkheid komen, zal de beheersing van de onderneming lastiger worden. In hoofdstuk 18 gaan we daar nader op in. Naarmate een grotere onderneming ook meerdere soorten goederen of diensten voortbrengt, zal de kostprijsberekening meer problemen opleveren (zie hoofdstuk 8). Als de uitbreiding van de activiteiten leidt tot de vorming van een concern, waarbij de verschillende concernonderdelen zaken met elkaar doen, komt de kwestie van het bepalen van transferprijzen in beeld. Hieraan is paragraaf 18.3 gewijd.

1.3.3 De mate van onzekerheid

In een stabiele omgeving is ondernemen niet al te moeilijk. Als er zich geen wijzigingen voordoen in de vraag, kan de onderneming volstaan met het handhaven van het huidige assortiment. Als er geen 'cut throat competition' is in de bedrijfstak, heeft kostenbesparing geen hoge prioriteit.

Deze stabiele omgeving behoort echter allang tot het verleden. De meeste ondernemingen worden tegenwoordig voortdurend geconfronteerd met op hen afkomende veranderingen:

- Consumentenvoorkeuren zijn sterk in beweging. De levenscyclus van een product wordt korter. Dit dwingt ondernemingen om voortdurend aan research and development te doen en om uitgebreide marketinginspanningen te plegen. De consument verlangt op zijn eigen wensen afgestemde producten, hetgeen betekent dat het productieproces flexibeler ingericht dient te worden om verschillende varianten van eenzelfde artikel te kunnen vervaardigen.
- De concurrentieverhoudingen worden scherper. Door het wegvallen van economische grenzen zijn er bijna geen 'beschermde' markten meer. De overheid voert een actief concurrentiebeleid, zie bijvoorbeeld de telecomsector.

- Veranderingen in wetgeving nopen tot aanpassingen. Behalve het al genoemde concurrentiebeleid van de overheid, speelt nieuwe regelgeving op het gebied van bijvoorbeeld milieu en gezondheid een belangrijke rol bij de inrichting van de bedrijfsvoering.



De *Royal Dutch Shell Groep* omvat vele petrochemische bedrijven. De Groep is werkzaam in zo'n 140 landen; er werken zo'n 90.000 mensen, die zorgen voor een jaarlijkse omzet van ruim 400 miljard euro. De Groep is ontstaan uit de samenwerking van het Nederlandse Koninklijke Olie en het Engelse Shell. Er zijn twee hoofdkantoren (Den Haag en Manchester) en het aandeel is zowel genoteerd op de Amsterdamse als op de Londense effectenbeurs. Shell is een volledig verticaal geïntegreerd concern: er wordt olie gewonnen, vervoerd, geraffineerd en verkocht ('put tot pomp').

Dit zorgt uiteraard voor de noodzaak van het berekenen van transferprijzen. Bij een multinational zoals Shell doet zich de management-accountingproblematiek in volle omvang voor. Voor de verschillende producten dienen kostprijzen berekend te worden, waarbij de problematiek van indirecte kosten een grote rol speelt. Strategische beslissingen (zoals grote investeringsprojecten) worden doorgerekend op hun haalbaarheid. Via budgetteringsprocedures wordt het bedrijf financieel 'in control' gehouden. Voortdurend dient de winstgevendheid van divisies beoordeeld te worden.

Hoe onzekerder de bedrijfsomgeving, hoe moeilijker het is om goed gefundeerde beslissingen te nemen. In deel 2 van dit boek gaan we in op de besluitvorming onder onzekerheid.

1.3.4 De ondernemingscultuur

Onder de ondernemingscultuur kunnen we de manier verstaan waarop de medewerkers 'met elkaar omgaan' in het kader van management accounting is daarbij vooral van belang hoe de gezagsverhouding tussen managers en ondergeschikten ingevuld wordt. In sommige ondernemingen is er een strakke hiërarchie, waarbij er weinig gelegenheid is voor het tonen van eigen initiatief. In andere ondernemingen geldt juist het tegenovergestelde. Het zal duidelijk zijn dat het beheersingssysteem van de onderneming aan de ondernemingscultuur aangepast dient te zijn. In een 'vrije' cultuur zijn strenge budgetprocessen niet op hun plaats, omdat deze als inbreuken op de handelingsvrijheid van de medewerkers worden ervaren. In paragraaf 15.2.3 gaan we hier nader op in.

Bijlage Kosten en opbrengsten; uitgaven en ontvangsten

Het bepalen van kosten en opbrengsten is een belangrijk onderdeel van management accounting. Verantwoorde beslissingen kunnen slechts dan worden genomen als er juiste informatie is omtrent de daaruit voortvloeiende kosten en opbrengsten.

In het meest eenvoudige geval vallen de opbrengsten in een bepaalde periode samen met de geldontvangsten in die periode, en zijn de kosten in de periode identiek aan de gelduitgaven in die periode.

Meestal echter ligt de zaak gecompliceerder en moet er een toerekening van kosten en opbrengsten aan perioden plaatsvinden.

We lichten dit toe aan de hand van de bijverdiensten van een werkstudent.

Een werkstudent huurt – nadat hij €500 startgeld in de kas van de zaak heeft gestoken – in de maand juli een ijscokar. Elke dag koopt hij schepijs en bekertjes in tegen contante betaling. Voor de gehele maand betreft dit een bedrag van €7.500. Aan het eind van de maand voldoet hij de huurkosten van de ijscokar ad €500. Zijn verkopen leveren hem in totaal €10.000 per maand op.

Aan het einde van juli stelt de student zijn resultatenrekening op: een overzicht van kosten en opbrengsten over een bepaalde periode.

Zijn resultatenrekening over juli ziet er als volgt uit:

Resultatenrekening over juli

Opbrengst verkochte ijsjes	€ 10.000
Kostprijs verkochte ijsjes	€ 7.500 –
Huurkosten	€ 500 –
Winst	€ 2.000

De kosten respectievelijk opbrengsten in juli vallen samen met de uitgaven respectievelijk ontvangsten in juli. Toerekeningsproblemen doen zich niet voor.

De winst over juli kan – behalve vanuit de resultatenrekening – ook berekend worden vanuit de balans als het verschil tussen het eigen vermogen aan het eind van de periode en het eigen vermogen aan het begin van de periode (vermogensvergelijking):

**Vermogens-
vergelijking**

Openingsbalans per 1 juli

Kas	€ 500	Eigen vermogen	€ 500
-----	-------	----------------	-------

Balans per 31 juli

Kas ¹	€ 2.500	Eigen vermogen	€ 2.500
------------------	---------	----------------	---------

¹ €500 + €10.000 – €7.500 – €500

De winstberekening via vermogensvergelijking geeft aan:

Eigen vermogen 31 juli	€ 2.500
Eigen vermogen 1 juli	€ 500
	-
Winst	€ 2.000

Niet altijd is de vermogenstoename gelijk aan de winst. Als er mutaties in de kapitaalsfeer zijn geweest, moet daarvoor een correctie worden gemaakt.

**Kapitaal-
storting**
**Kapitaal-
onttrekking**

Als bijvoorbeeld de werkstudent op 10 juli €500 extra in de zaak gestoken had (we spreken dan van een *kapitaalstorting*) en op 20 juli €750 uit de kas had gehaald voor privédoeleinden (een *kapitaalonttrekking*), dan zou de berekening als volgt verlopen:

Openingsbalans per 1 juli

Kas	€ 500	Eigen vermogen	€ 500
-----	-------	----------------	-------

Balans per 31 juli

Kas ¹	€ 2.250	Eigen vermogen	€ 2.250
------------------	---------	----------------	---------

¹ €2.500 + €500 – €750

Vermogensvergelijking:

Eigen vermogen 31 juli	€ 2.250
Eigen vermogen 1 juli	€ 500
	-
Vermogenstoename	€ 1.750

Mutaties in de kapitaalsfeer:

- Storting € 500 –
- Onttrekking € 750 +

+

€ 250 +

+

Winst € 2.000

In dit voorbeeld is de winst (afgezien van mutaties in de kapitaalsfeer) gelijk aan de kastoename. Meestal zal dit niet het geval zijn. De oorzaak is het ver-

schil tussen uitgaven en kosten enerzijds en tussen ontvangsten en opbrengsten anderzijds. Zo is een investering in een duurzaam productiemiddel wel een uitgave, maar (nog) geen kosten. Kosten ontstaan pas wanneer er als gevolg van gebruik en/of tijdsverloop wordt afgeschreven. Verder leidt de verkoop en aflevering van producten tot opbrengsten, terwijl de ontvangsten in geval van verkoop op rekening later plaatsvinden. Om het perioderesultaat zo juist mogelijk af te bakenen, verschijnen op de balans *overlopende of transitorische posten*.

Overlopende of
transitorische
posten

Aangemoedigd door de goede resultaten over de maand juli besluit de werkstudent zijn studie eraan te geven en zich met ingang van 1 augustus fulltime bezig te houden met de ijsverkoop.

Hij koopt op 1 augustus de ijscokar voor €7.000. Hij brengt eigen vermogen van €2.500 in en sluit een lening af van €5.000. Zijn beginkas is €500.

Per 1 augustus kan dan de volgende balans worden opgemaakt:

Balans per 1 augustus

Ijscokar	€ 7.000	Eigen vermogen	€ 2.500
Kas	€ 500	Lening	€ 5.000
	<u>€ 7.500</u>		<u>€ 7.500</u>

De jonge ondernemer gaat de ijscokar inzetten bij wijk- en bedrijfsfeesten, waarbij hij door de opdrachtgever betaald wordt en de ijsjes vervolgens gratis uitdeelt. In augustus ontvangt hij uit dien hoofde €20.000. Bovendien is hij op 29 augustus aanwezig bij een evenement, waarvoor hij de betaling ad €4.000 in september zal ontvangen. Verder zal hij in september met zijn ijscokar een feest opluisteren, waarvoor de opdrachtgever hem in augustus al €3.000 als vooruitbetaling voldoet.

Hij koopt in augustus voor €17.000 aan ijs en bekertjes contant in. Eind augustus is er geen voorraad aanwezig. Voor schade aan en diefstal van de ijscokar sluit hij geen verzekering af; voor dit risico vormt hij een voorziening waaraan hij €250 per maand toevoegt.

De interest van de lening – die over drie jaar in zijn geheel afgelost moet worden – bedraagt 6% per jaar en dient bij vooruitbetaling per jaar voldaan te worden.

De ijscokar zal in 70 maanden met gelijke bedragen per maand afgeschreven worden tot een restwaarde van nihil.

Als we nu de winst over augustus gaan bepalen, zien we dat de gelijkheid van opbrengsten = ontvangsten en kosten = uitgaven niet meer opgaat. Het resultaat is dus ook niet meer gelijk aan de kasmutatie. Op de balans komt dit tot uitdrukking door de aanwezigheid van transitorische posten.

Het volgende overzicht laat de samenhang zien tussen het resultaat over augustus, de kasmutatie gedurende augustus en het ontstaan van transitorische posten:

Resultatenrekening over augustus (kolom 1)		Kasmutatie gedurende augustus (kolom 2)		Verskil (1 – 2) Mutatie = Transitorische post	
Opbrengsten	€ 20.000	Ontvangsten	€ 20.000	xxx	
Opbrengsten	€ 4000		xxx	€ 4.000	Debiteuren
	xxx	Ontvangsten	€ 3.000	€ 3.000	Vooruitontvangen bedragen
	+ _____		+ _____		
Totaal opbrengsten	€ 24.000	Totaal ontvangsten	€ 23.000		
Kostprijs verkopen	€ 17.000	Inkopen	€ 17.000	xxx	
Toevoeging voorziening	€ 250		xxx	€ 250	Voorziening
Interestkosten	€ 25	Betaalde interest	€ 300	€ 275	Vooruitbetaalde interest
Afschrijving	€ 100		xxx	€ 100	IJscokar
	+ _____		+ _____		
Totaal kosten	€ 17.375	Totaal uitgaven	€ 17.300		
Winst	€ 6.625	Kasmutatie	€ 5.700		

De balans per 31 augustus vormt een verzameling van posten die de nog bestaande verschillen tussen opbrengsten en ontvangsten en kosten en uitgaven aangeven:

Balans per 31 augustus (in euro's)

IJscokar (7.000 – 100)	6.900	Eigen vermogen 1 augustus	2.500
(uitgave, nog geen kosten)		Voorziening	250
Debiteuren	4.000	(kosten, nog geen uitgaven)	
(opbrengst, nog geen ontvangst)		Lening	5.000
Vooruitbetaalde interest		Vooruitontvangen bedragen	3.000
(300 – 25)	275	(ontvangst, nog geen opbrengst)	
(uitgave, nog geen kosten)		Winst augustus	6.625
Kas	6.200		+ _____
	+ _____		17.375
	17.375		

De balans is hier gebruikt voor de *winstbepaling*. In het kader van het vakgebied 'management accounting' is dat ook de belangrijkste functie. Daarnaast heeft de balans ook een functie voor de *vermogensbepaling*: het weergeven van de grootte van het eigen vermogen. Voor het vakgebied van de 'externe verslaggeving' wegen de genoemde twee functies even zwaar. Het is soms lastig om door het opstellen van één balans tegelijkertijd beide functies naar behoren te laten vervullen. Als een ondernemer bijvoorbeeld zijn debiteuren waardeert door een op ervaring gebaseerd percentage van de omzet op rekening in mindering te brengen op het nominale bedrag van de vorderingen, kan dit afdoende zijn voor de winstbepaling. Als men op een

bepaald moment (bijvoorbeeld bij een overname) de concrete waarde op dat tijdstip van de debiteurenportefeuille wil weten, dient men hem post voor post op oninbaarheid te onderzoeken.

De beslissingen die genomen moeten worden over de toerekening van uitgaven en ontvangsten in de vorm van kosten en opbrengsten aan een periode, maken dat de winstbepaling een subjectief karakter krijgt.

De kasmutatie, een objectieve grootte, is geen maatstaf meer. Het subjectieve karakter van de winstbepaling heeft tot gevolg dat een andere ondernemer wellicht tot een andere jaarwinst zou komen; bijvoorbeeld doordat hij de levensduur van de ijscoke anders inschat of een ander bedrag toevoegt aan de voorziening. In dit kader wordt wel gezegd: 'Cash is a fact, profit an opinion'.

Opgaven

1

Theorievragen

- 1.1** Bij het verschaffen van informatie door organisaties wordt onderscheid gemaakt tussen interne en externe informatievervalschafting. Geef aan waarvoor beide soorten informatievervalschafting dienen.
- 1.2** Geef de kenmerkende verschillen aan tussen management accounting en financial accounting die als gevolg van verschil in doelgroep ontstaan.
- 1.3** Wat wordt verstaan onder creative accounting?
- 1.4** Welke doeleinden van management accounting hebben zich in de loop der tijd ontwikkeld?
- 1.5**
- a** Welk uitgangspunt heeft de contingencybenadering?
 - b** Noem een aantal factoren waaruit de bijzondere ondernemingskenmerken voortvloeien.
- 1.6**
- a** Op welke twee manieren kan de winst over een bepaalde periode worden berekend?
 - b** Geef het schema voor de winstberekening via vermogensvergelijking.
- 1.7** Waarom is het resultaat over een periode meestal niet gelijk aan de mutatie in de liquide middelen?
- 1.8**
- a** Welke twee functies heeft de balans?
 - b** Welke van de bij **a** gevraagde functies is in het kader van het vakgebied 'management accounting' de belangrijkste?
- 1.9** Wat wordt bedoeld met 'cash is a fact, profit an opinion'?

Meerkeuzevragen

- 1.1** Welke bewering is juist?
- a** Bij management accounting is er op het centrale niveau een neiging tot creative accounting.
 - b** Voor management accounting geldt regelgeving.
 - c** Management accounting kent een lagere frequentie dan financial accounting.
 - d** Voor management accounting is er in principe toegang tot alle bedrijfsinformatie.

- 1.2** Welke bewering is juist?
- a** Bij management accounting ligt de nadruk meer op de verantwoordingsfunctie dan bij financial accounting.
 - b** Het vakgebied statistiek ondersteunt de management accounting door de voor investeringsbeslissingen toepasselijke vermogenskostenvoet aan te leveren.
 - c** Investeringsbeslissingen kunnen zowel tot het vakgebied financiering als het vakgebied management accounting worden gerekend.
 - d** Vooral bij het onderdeel kostprijsberekening kan de organisatiekunde een belangrijke rol spelen.
- 1.3** De contingencybenadering houdt het volgende in:
- a** Elke onderneming heeft bijzondere eigen kenmerken; er dient dus altijd gezocht te worden naar een 'maatwerk'-oplossing.
 - b** Elke beslissing kan worden herleid tot een kostprijsberekening.
 - c** De ondernemingscultuur is doorslaggevend voor de beslissingsmethodiek.
 - d** Gezien de onzekere omgeving waarin de onderneming opereert, dient elke beslissing genomen te worden op basis van statistische technieken.
- 1.4** Welke transformatieactiviteit maakt *geen* onderdeel uit van een handelsonderneming?
- a** Naar samenstelling.
 - b** Naar plaats.
 - c** Naar fysieke gedaante.
 - d** Naar tijd.
- 1.5** Welke bewering over dienstverlenende ondernemingen is juist?
- a** Arbeid is de belangrijkste productiefactor.
 - b** Grondstoffen spelen een belangrijke rol.
 - c** Er is geen fysiek transformatieproces.
 - d** Er is sprake van transformatie naar grootte.
- 1.6** Welke factor is *niet* bepalend voor de mate waarin het management-accountingproces op meer of minder eenvoudige wijze kan verlopen?
- a** De omvang van de onderneming.
 - b** Het aantal producten dat de onderneming in het assortiment heeft.
 - c** De concurrentieverhoudingen.
 - d** De vestigingsplaats van de onderneming.
- 1.7** Bij welk onderdeel van de management accounting speelt de ondernemingscultuur de belangrijkste rol?
- a** Kostprijsberekening.
 - b** Periodewinstbepaling.
 - c** Beheersing van bedrijfsprocessen.
 - d** Beslissingscalculaties.
- 1.8** Per 1 januari van een bepaald jaar is het eigen vermogen van een onderneming €250.000. Per 31 december van dat jaar is het eigen vermogen €220.000. In de loop van het jaar heeft de eigenaar een bedrag van €70.000 uit de zaak opgenomen; hij heeft in dat jaar €20.000 in de zaak gestort.

Het resultaat over dat jaar bedraagt:

- a €80.000 negatief.
- b €30.000 negatief.
- c €20.000 positief.
- d €80.000 positief.

1.9 De balans per 1 januari van een onderneming is als volgt (in euro's):

Pand	400.000	Eigen vermogen	310.000
Inventaris	100.000	5%-Lening	200.000
Bank	10.000		
	<u>510.000</u>		<u>510.000</u>

Het pand heeft op 1 januari een resterende levensduur van twintig jaar en de inventaris een resterende levensduur van twee jaar. De restwaarde van pand en inventaris is nihil; er wordt afgeschreven met gelijke bedragen per jaar. Op de lening wordt jaarlijks per 31 december €40.000 afgelost; op die datum wordt tevens de rente over het afgelopen jaar betaald.

De onderneming realiseert in de loop van het jaar een omzet van €600.000, waarvan aan het eind van het jaar €580.000 is ontvangen; de rest zal volgend jaar worden ontvangen. De bedrijfskosten (andere dan hiervoor genoemd) over het jaar bedroegen €360.000.

De winst over dit jaar bedraagt:

- a €230.000.
- b €160.000.
- c €150.000.
- d €120.000.

1.10 Voor welke gebeurtenis geldt de situatie 'uitgave/nog geen kosten'?

- a De vorming van een voorziening.
- b De levering aan een klant op rekening.
- c De aankoop van een leverancier op rekening.
- d Het vooruitbetalen van een verzekeringspremie.

Vraagstukken

V1.1 Mark Hoving heeft jarenlang als administrateur bij een tuincentrum gewerkt. In dit kleine familiebedrijf zijn geen doorgroeimogelijkheden. Daarom heeft Mark (met succes) gesolliciteerd naar de functie van hoofd Administratie bij een fabriek van ijzerwaren, waaronder tuingereedschap. Eerst denkt Mark zich in zijn nieuwe baan aardig te kunnen redden met de methoden van kostprijsberekening die hij zichzelf bij het tuincentrum had eigen gemaakt. Maar dat valt tegen. De schoffels en harken die hij eens bij tientallen in het magazijn zag hangen, ziet hij hier dagelijks bij duizenden tegelijk gefabriceerd worden in een productieproces dat in vele kleine fasen is opgeknipt. Terwijl hij eerder zijn vaste klantenkring had, heeft hij nu te maken met sterk wisselende klanten en een omzet die behoorlijk fluctueert en bovendien moeilijk voorspelbaar is.

In binnen- en buitenland zitten grote concurrenten die veel investeren in productontwikkeling. Dat dwingt het bedrijf om scherp te blijven op het eigen assortiment. Daarnaast is bijsturen veel vaker noodzakelijk. Dat vergt veel van de discipline en loyaliteit van de medewerkers.

- a Verschillende ondernemingen hebben een verschillend type van management nodig. Hoe wordt deze gedachte genoemd?
- b Geef aan welke verschillen tussen de vorige en de nieuwe werkgever van Mark Hoving invloed hebben op de inrichting van het management-accountingsysteem.

V1.2

De heer Burgers start per 1 januari een onderneming die zich gaat toeleggen op fietsverhuur. Hij stelt een ondernemingsplan op, waaruit onder andere blijkt dat hij per oprichtingsdatum dient te beschikken over 500 fietsen met een totale aanschafwaarde van €300.000. Verder denkt hij €50.000 aan liquide middelen nodig te hebben. Voor de financiering van genoemde bedragen stopt hij €150.000 van zijn spaargeld als eigen vermogen in de zaak; de rest leent hij bij de bank tegen 6% interest per jaar.

- a Stel de oprichtingsbalans van Burgers per 1 januari op.

Over het eerste bedrijfsjaar is het volgende gegeven:

- De fietsen hebben aan huuropbrengst een bedrag van €150.000 opgeleverd. Hiervan is een bedrag ad €5.000 nog niet betaald. Het gaat daarbij om vaste klanten die niet contant hoeven te betalen.
 - De fietsen worden in drie jaar met gelijke bedragen per jaar afgeschreven. Omdat Burgers vreest dat de toeristen niet al te zorgvuldig met de fietsen om zullen gaan, gaat hij uit van een restwaarde van nihil.
 - De jaarinterest op de banklening is op 31 december achteraf betaald; op die datum is ook een bedrag van €20.000 afgelost.
 - Op 2 januari is €30.000 aan huur betaald voor de loods die als stalling gebruikt wordt. Het betreft de huur voor twee jaar.
 - Aan overige kosten is €20.000 betaald.
 - Een klant die materiële en immateriële schade heeft geleden door een valpartij met een gebrekkige fiets, eist eind december €1.000 schadevergoeding. Burgers' juridisch adviseur acht de kans waarschijnlijk dat er betaald zal moeten worden. De rechtszaak zal in februari van het volgende bedrijfsjaar dienen.
 - In totaal heeft Burgers voor privédoeleinden €40.000 uit de kas van de zaak gehaald.
- b Stel de resultatenrekening van Burgers over het eerste bedrijfsjaar op.
 - c Stel de balans van Burgers per 31 december van het eerste bedrijfsjaar op.
 - d Bereken het resultaat van Burgers over het eerste bedrijfsjaar via vermogensvergelijking.