

Customer Based Costing

Klant gerelateerde winstbijdrage als stuurparameter voor gezonde bedrijfsvoering en basis voor beoordelen van commerciële medewerkers.

Inleiding

Eind vorige eeuw introduceerden Robert S. Kaplan en Robin Cooperⁱ Activity Based Costing. Dankzij ABC is het mogelijk om in plaats van alleen maar op de winst van producten en diensten via de direct costing berekeningsmethodiek, te sturen op de winst per klant en andere dwarsdoorsneden te maken van uw organisatie.

Eenmaal ingevoerd brengt ABC als methode van kostprijsberekening vele voordelen met zich mee die voornamelijk gerelateerd zijn aan een beter en duidelijker inzicht van de verdeling van de kosten. Deze kosten worden bij gebruik van direct costing opgenomen als algemene overhead en evenredig verdeeld over de producten en diensten die een organisatie voert. ABC gaat uit van het standpunt dat alle kosten, inclusief overhead toewijsbaar zijn en niet alleen aan producten. Het invoeren van ABC als kostprijsmethodiek heeft de laatste jaren echter niet die grote vlucht genomen die Robert S. Kaplan en Robin Cooper zich waarschijnlijk hadden voorgesteld bij de introductie. Dit blijkt uit diverse onderzoeken (Price Waterhouse [augustus 2001]ⁱⁱ en Performance Measurement door het Nolan Norton Instituteⁱⁱⁱ).

Customer Based Costing

Customer Based Costing is een eenvoudig in te voeren systematiek, waarbij alle kosten die direct toe te rekenen zijn aan een klant uit de algemene overhead gehaald worden en worden toegerekend naar de klant die de kosten maakt. Deze methodiek levert dan een uitstekend resultaat op, inzake de winstbijdrage van een klant en de effectiviteit van de commerciële functie. Een simpele methodiek die in tegenstelling tot ABC wel eenvoudig in te voeren is, en eenmaal ingevoerd, een oplossing voor de problematiek van correcte klantbeoordeling op winstbijdrage en de effectiviteit van de commerciële medewerkers geeft.

Probleemstelling

Een van de grootste nadelen van direct costing is dat de bijdrage van de commerciële functie aan de totale winstgevendheid van de onderneming niet te meten is. In de meeste organisaties wordt dan ook de effectiviteit van de commerciële functies getoetst aan de omzet die zij hebben gerealiseerd voor de onderneming in relatie tot hun klantenportefeuille. De werkelijke bijdrage die een klant heeft gerealiseerd aan de algehele winstdoelstelling van de onderneming wordt niet in kaart gebracht en kan derhalve niet gebruikt worden als stuurparameter voor een klantenevaluatie. Evenmin kan de beoordeling van de effectiviteit van de commerciële functie worden getoetst.

Customer Based Costing

Tevens wordt niet alleen voor de jaarlijkse beoordelings-, en functioneringsronde, maar ook voor het jaarlijks terugkerende ritueel van de bonussen en/of variabele salarisgedeelte grotendeels de gerealiseerde omzet als basis gebruikt voor het vaststellen van de hoogte van laatstgenoemd salarisonderdeel.

Deze al jaren ingesleten methode van via direct costing niet kunnen vaststellen van de bijdrage die de commerciële functie heeft verleend aan de totale bedrijfsvoering is geaccepteerd en dusdanig eenvoudig dat er op voorhand geen redenen zijn om dit principe te veranderen. Het beoordelen van de commerciële functie is dan alleen maar gebaseerd op het vooringenomen standpunt dat een hoge omzet automatisch leidt tot een hoge winstbijdrage.

Conclusie probleemstelling

Het ontberen van inzicht in de winstbijdrage die een klant levert aan de algehele winstdoelstelling van de onderneming en het beoordelen van de commerciële functie op omzet is een achterhaald systeem waarop wel de essentie van de commerciële functie wordt afgerekend.

Is Customer Based Costing dan wel de oplossing voor deze problematiek die Activity Based Costing nog niet heeft opgeleverd? Waarom is Activity Based Costing, als dat dan de oplossing is, nog niet overal ingevoerd?

Wat is nu Activity Based Costing en is dit dan de sleutel tot succes.

Onderzoek naar Activity Based Costing, wat het is en wat het inhoudt is een proces dat met de moderne hulpmiddelen (Internet) vrij snel opgestart is. Het doornemen van alles wat er dan over gepubliceerd is, is ondoenlijk en daarom hier slechts twee kernachtige omschrijvingen.

De term ABC is afkomstig van Robert S. Kaplan en Robin Cooper. Kaplan is ook degene die de theoretische grondbeginselen van ABC heeft vastgelegd. Toch kan men Kaplan moeilijk beschouwen als de uitvinder van ABC. Hij borduurt veeleer voort op de gedachten van anderen. ABC is een integraal kostprijsberekeningsstelsel. Behalve de materiaalkosten en de standaard directe loonkosten, probeert ABC ook de kostenveroorzakers van de overhead te achterhalen. Uitgangspunt hierbij is de veronderstelling dat er tussen alle bedrijfsactiviteiten en de eindproducten een causaal verband bestaat. Er is in die zin geen verschil tussen directe en indirecte kosten. Ook activiteiten als het instellen van een machine vinden immers omwille van de productie plaats. Welke activiteiten veroorzaken uiteindelijk de kosten binnen een bedrijf? Om hier achter te komen wordt elke activiteit binnen het bedrijf geanalyseerd en getaxeerd. Hierna worden de activiteiten bij elkaar opgeteld, zodat duidelijk is welke kosten het bedrijf als geheel maakt.^{iv}

Activity Based Costing (ABC) is een kostprijsbepalingsmethode die de werkelijk verrichte activiteiten binnen de onderneming als uitgangspunt neemt en niet de 'papieren' organisatiestructuur, zoals bij traditionele methoden. Afhankelijk van de aard van het project - strategisch of operationeel - worden de kosten per activiteit vervolgens doorvertaald naar kosten per product, klant of distributiekanaal. ABC levert toegesneden informatie voor vele commerciële en bedrijfseconomische beslissingen, zoals assortimentsbeleid, prijsbeleid en offertecalculaties, distributiebeleid, account planning, make-or-buy vraagstukken en kostenreductie. Daardoor is ABC zeer geschikt als vertrekpunt bij het structureel verbeteren van uw winstgevendheid. ABC-modellen kunnen, met bescheiden jaarlijkse aanpassingen, meerdere jaren worden gebruikt om uw kosteninzicht scherp te houden.^v

[Dit zijn slechts twee definities en beschouwingen over ABC als kostprijsmethodiek. Op het moment dat er gebruik wordt gemaakt van een zoekmachine bijvoorbeeld Google levert dit alleen Nederlandstalig al 5.310 hits op en voor het gehele Internet 390.000 hits. Er is dus genoeg achtergrondinformatie over ABC als berekeningsmethode en wat het inhoudt.]

Maar is ABC nu ook de sleutel tot het probleem van klantgerelateerde winstbijdrage en kan ABC dan leiden tot een andere beoordeling van de commerciële activiteiten?

Ja, ABC als kostprijsberekeningmethodiek geeft het de juiste informatie die nodig is om te komen tot een andere kijk op het welslagen van het commerciële succes van een onderneming. Dit blijkt uit een publicatie van Victoria Dickinson^{vi} en John C. Lee^{vii} in *Industrial marketing management* 32 (2003) 301-307. Zij publiceerden een artikel inzake de mogelijkheden van ABC vanuit de marketing visie onder de titel: *Problems evaluating sales representative performance? Try activity based costing*^{viii}. Hierin relateerden zij de mogelijkheden van ABC naar een hypothetische organisatie. Met voorbeelden uitgewerkt geven zij de verschillen aan tussen verkoper A en verkoper B bij gelijke omzet. Echter wel met verschillende verkoopprijsniveaus en tevens wat dan de effecten hiervan zijn.

Rest dan de vraag als dit zo is en ABC inderdaad leidt tot een andere visie op winstgevendheid en de juiste beoordeling van commerciële functies, waarom wordt het dan niet door elke organisatie ingevoerd? Wat weerhoudt deze organisaties er dan van, om ABC als zijnde de oplossing in te voeren?

ABC vereist dat alle kosten van een organisatie worden geboekt op activiteiten, zogeheten costdrivers en daar begint dan ook het werkelijke probleem. Niet alleen moet er een nieuwe methode worden ingevoerd, maar het komt als zodanig ook aan de basis van de financiële grondslag en verslaglegging van de totale organisatie. De impact is dan niet alleen het invoeren van een dusdanig gestructureerde manier van inrichten van de costdrivers en kostenplaatsen, maar ook moet elke activiteit die uitgevoerd wordt, geboekt worden op een van deze costdrivers.

Hiermee komen we dan ook bij het nadeel van ABC. Het grijpt in, in de vanuit de 18^e eeuw ontstane methodiek van werken en denken in de kostprijsberekening. De gehele onderneming moet mee, het kan niet beperkt worden tot alleen maar de financiële afdeling en last but not least, is het een ingrijpende verandering die in de praktijk veel weerbarstiger blijkt dan op voorhand door de theorie wordt ingeschat. Niet alleen productie en verkoop, maar ook alle andere ondersteunende en leidinggevende activiteiten moet hun dagelijkse bezigheden registreren en boeken op toegewezen costdrivers.

Onderzoek door PriceWaterhouseCoopers in 2001, in de periode van maart t/m mei van dat jaar onder 165 CFO's in België, Frankrijk en Luxemburg, naar de hoofdbekommernissen van de financieel directeur bracht o.a. naar voren dat de meeste bedrijven hun kosten en opbrengsten analyseren aan de hand van een kostenplaatsstructuur. Multi-dimensionele analyses bijvoorbeeld naar producten/klant, werden tot nu toe nog maar weinig toegepast. Tal van de gevraagde CFO's zijn zich nog niet bewust van het geheel aan mogelijkheden die technieken zoals ABC bieden bij de ondersteuning van beleidsbeslissingen.

Ook het recente performance Measurement onderzoek door het Nolan Norton Institute in samenwerking met KPMG en verschillende vooraanstaande wetenschappers (o.a R Kaplan en A. Rappaport), bracht naar voren dat de praktijk enigszins afwijkt van de theorie. Het blijkt ondoenlijk alle activiteiten aan een analyse te onderwerpen. Daarom beperkt men zich vaak tot de activiteiten per afdeling en van hieruit is het een kleine stap naar maatregelen om diezelfde kosten te beheersen.

Al met al heeft ABC na bijna 15 jaar na introductie als zodanig nog niet die vlucht genomen die de opstellers hier van misschien wel verwacht hadden en is het op basis van wat we nu weten over werkelijke implementaties, niet de praktische oplossing van onze probleemstelling.

Wat is de winstbijdrage van deze of gene klant, gerelateerd naar de afzet van de producten, maar dan wel met de verkoopkosten daarin meegenomen en hoe effectief is de commerciële functie.

Customer Based Costing.

Customer Based Costing, de methodiek waar naast de reguliere kostprijsmethodiek (direct Costing), extra comptabel alle verkoopkosten worden doorberekend naar de verschillende klanten, geeft de mogelijkheid de winstgevendheid van een klant vast te stellen. Op basis van deze winstbijdrage is het dan ook een kleine stap naar de juiste en correcte beoordeling van de commerciële functie in uw bedrijf. Customer Based Costing is een uitstekende variant op ABC, die met relatief weinig inspanning kan worden ingevoerd.

Inova het voorbeeldbedrijf.

Inova heeft 6 producten in het assortiment, die zij levert aan 15 klanten. De gemiddelde winstmarge op de artikelen bedraagt 13%, waarbij de bandbreedte van de winstmarge varieert van 8 tot 15%, afhankelijk van de levensfase van het product. Op de verkoopafdeling werken in totaal 13 medewerkers. De verkopers zijn onderverdeeld naar binnendienst 4 medewerkers en verkoop buitendienst 9 medewerkers. Alle verkoopmedewerkers buitendienst zijn toegewezen aan een klant, die hun vaste aanspreekpunt is. In het eerste uitgewerkte voorbeeld wordt uitgegaan van de conventionele kostprijsmethode waar directe kosten worden toegerekend aan de bekende producten en dat daarnaast 20% van de totale kosten overhead zijn die evenredig worden verdeeld over de producten.

De basisgegevens van de producten van Inova zijn in onderstaande figuur 1 weergegeven.

Figuur 1. Basisgegevens

	Artikel 1	Artikel 2	Artikel 3	Artikel 4	Artikel 5	Artikel 6	Totalen
Kostprijs	0,80	2,40	5,60	3,20	6,40	4,00	
Overhead	0,20	0,60	1,40	0,80	1,60	1,00	
Kostprijs + Overhead	1,00	3,00	7,00	4,00	8,00	5,00	
Marge	15%	8%	12%	11%	15%	13%	12%
Verkoopprijs	1,15	3,24	7,84	4,44	9,20	5,65	
Aantal verkocht	500	3500	240	800	150	250	5440
Omzet	575,00	11.340,00	1.881,60	3.552,00	1.380,00	1.412,50	20.141,10
Winst	75,00	840,00	201,60	352,00	180,00	162,50	1.811,10

Customer Based Costing

De omzetaantallen per product gespecificeerd, zijn per klant weergegeven in figuur 2.

Figuur 2. Omzet per product op jaarbasis.

	Artikel 1	Artikel 2	Artikel 3	Artikel 4	Artikel 5	Artikel 6	Totalen
klant 1	12	250	12			35	309
klant 2	15	500		200	12	18	745
klant 3		250	22		14		286
klant 4	100		12	50			162
klant 5	28		17	55			100
klant 6		100			18	22	140
klant 7		150		185			335
klant 8	45		24		32	20	121
klant 9	150	500	18	48	29	37	782
klant 10		500	32	72			604
klant 11		750	48			38	836
klant 12	25		12	130	30		197
klant 13	75	150				25	250
klant 14		100	26	60	15		201
klant 15	50	250	17			55	372
Totaal	500	3500	240	800	150	250	5.440

Als we dan al deze gegevens met elkaar combineren tot een tabel waarin de totale omzet en de totale winst per klant wordt vastgelegd met daarnaast deze omzet per klant als percentage van de totale omzet en als laatste de winst per klant als percentage van de omzet wordt berekend, ontstaat figuur 3.

Figuur 3. Omzet en winstbijdrage per klant.

	Omzet	Winst	% Omzet	Winst %
klant 1	1.115,63	94,63	5,54%	8,48%
klant 2	2.737,35	236,35	13,59%	8,63%
klant 3	1.111,28	95,28	5,52%	8,57%
klant 4	431,08	47,08	2,14%	10,92%
klant 5	409,68	42,68	2,03%	10,42%
klant 6	613,90	59,90	3,05%	9,76%
klant 7	1.307,40	117,40	6,49%	8,98%
klant 8	647,31	78,31	3,21%	12,10%
klant 9	2.622,59	237,59	13,02%	9,06%
klant 10	2.190,56	178,56	10,88%	8,15%
klant 11	3.021,02	245,02	15,00%	8,11%
klant 12	976,03	107,03	4,85%	10,97%
klant 13	713,50	63,50	3,54%	8,90%
klant 14	932,24	90,24	4,63%	9,68%
klant 15	1.311,53	117,53	6,51%	8,96%
Totaal	20.141,10	1.811,10	100,00%	8,99%

Op zich zelf is Inova een gezonde onderneming waarin met een winstpercentage van 8,99% ook de toekomst met vertrouwen tegemoet wordt gezien. Ten aanzien van het huidige assortiment is het wel zo dat er de eerstkomende tijd geen uitbreiding van de portfolio wordt verwacht, wel wil Inova haar klantenbase uitbreiden (2 tot 3 nieuwe klanten per jaar) en bij bestaande klanten hun marktaandeel vergroten (minimaal 10% per jaar). Beide acties zijn geprognostiseerd, begroot voor de eerstkomende jaren, waarin naast de kosten die budgettair zijn opgenomen, ook de te verwachten resultaten in uitbreiding en vergroting marktaandeel zijn vastgelegd.

Invoering Customer Based Costing.

Ons voorbeeldbedrijf Inova heeft besloten om de verkoopkosten die direct aan klanten toe te wijzen zijn extra comptabel te gaan registreren en daarvoor dan ook een project administratie op te zetten. Per klant, zowel bestaand als nieuw, wordt een project aangemaakt dat als basis dient voor het registreren van de opbrengsten en de kosten van deze klant. Het huidige systeem van direct costing als basis voor de kostprijs per product wordt niet gewijzigd en ook de berekening van de bedrijfsresultaten vanuit de producten wordt niet gewijzigd.

Hierdoor wordt de verandering die nodig is om te komen tot een klantgerelateerde winstbijdrage gereduceerd tot slechts de verkoopafdeling en dat gedeelte van de administratie die deze extra administratie gaat voeren. Nieuw is dat alle kosten die specifiek voor een klant worden geregistreerd op het project van die klant als kosten worden opgenomen. Ten aanzien van de verkoop gold echter toch al de behoefte dat de verkopers hun eigen kosten, (voornamelijk uren maal kostprijs) en alle overige direct toewijsbare kosten in kaart moesten gaan brengen en via deze weg kan men nu alles in een keer bewerkstelligen.

Onderzoek vanuit het verleden, naar de gerealiseerde verkoopkosten wees uit dat de overhead van de kostprijs van 20%, voor driekwart bestaat uit direct aan klanten toewijsbare verkoopkosten. In het voorbeeldbedrijf dus 15% van het geheel van de overhead.

Als nu op basis van deze gegevens een nieuwe samenstelling wordt gemaakt naar de kostprijs van de gevoerde producten van Inova en die 15% uit de kostprijs van de producten wordt gehaald, levert dit dan de volgende basisgegevens op.

Figuur 4. basisgegevens uitgangspunt voor CBC

	Artikel 1	Artikel 2	Artikel 3	Artikel 4	Artikel 5	Artikel 6	Totalen
Kostprijs	0,80	2,40	5,60	3,20	6,40	4,00	
Overhead zonder verkoopkosten	0,05	0,15	0,35	0,20	0,40	0,25	
Verkoop overhead	0,15	0,45	1,05	0,60	1,20	0,75	
Kostprijs + overhead	1,00	3,00	7,00	4,00	8,00	5,00	
Marge	15%	8%	12%	11%	15%	13%	12%
Verkoopprijs	1,15	3,24	7,84	4,44	9,20	5,65	
Aantal verkocht	500	3500	240	800	150	250	5.440
Verkoop Overhead	75,00	1.575,00	252,00	480,00	180,00	187,50	2.749,50
Omzet	575,00	11.340,00	1.881,60	3.552,00	1.380,00	1.412,50	20.141,10
Winst zonder verkoopoverhead	150,00	2.415,00	453,60	832,00	360,00	350,00	4.560,60
Winst inclusief verkoop overhead	75,00	840,00	201,60	352,00	180,00	162,50	1.811,10

.Nadere onderverdeling van deze 15 % leverde de navolgende kostencomponenten op:

- Uren maal kostprijs per verkoper
- Omzetkorting voor drie klanten (staffelkorting bij hogere afname)
- Extra betalingskortingen voor twee klanten
- Extra transportkosten voor twee specifieke gedecentraliseerde klanten
- 24 uurlevering naar drie klanten
- Extra aandacht voor een klant waar veel klachten waren
- Uitgebrachte offertes voor twee nieuwe succesvolle klanten
- Uitgebrachte offertes voor vijf niet behaalde nieuwe klanten

Customer Based Costing

De omzetaantallen per klant zijn onveranderd weergegeven in figuur 5.

Figuur 5. Omzetgegevens.

	Artikel 1	Artikel 2	Artikel 3	Artikel 4	Artikel 5	Artikel 6	Totalen
klant 1	12	250	12			35	309
klant 2	15	500		200	12	18	745
klant 3		250	22		14		286
klant 4	100		12	50			162
klant 5	28		17	55			100
klant 6		100			18	22	140
klant 7		150		185			335
klant 8	45		24		32	20	121
klant 9	150	500	18	48	29	37	782
klant 10		500	32	72			604
klant 11		750	48			38	836
klant 12	25		12	130	30		197
klant 13	75	150				25	250
klant 14		100	26	60	15		201
klant 15	50	250	17			55	372
Totaal	500	3500	240	800	150	250	5.440

Echter nadat de verkoopkosten die apart zijn geregistreerd en bijgehouden, nu worden toegevoegd aan de winst per klant, ontstaat een volledig nieuw beeld over de bijdrage die elke individuele klant levert aan het totaalresultaat van de winst van de Inova. Deze gegevens zijn vastgelegd in figuur 6.

Figuur 6. Omzet en winst na toepassing CBC.

	Omzet	Winst excl. Verk. Kost	Verkoop kosten	Winst incl. Verk kost	% Omzet	Winst %
klant 1	1.115,63	247,78	145,00	102,78	5,54%	9,21%
klant 2	2.737,35	611,50	295,00	316,50	13,59%	11,56%
klant 3	1.111,28	247,68	147,50	100,18	5,52%	9,01%
klant 4	431,08	104,68	98,00	6,68	2,14%	1,55%
klant 5	409,68	97,73	85,00	12,73	2,03%	3,11%
klant 6	613,90	143,00	232,00	-89,00	3,05%	-14,50%
klant 7	1.307,40	295,90	182,50	113,40	6,49%	8,67%
klant 8	647,31	163,66	85,00	78,66	3,21%	12,15%
klant 9	2.622,59	595,34	260,00	335,34	13,02%	12,79%
klant 10	2.190,56	480,36	336,50	143,86	10,88%	6,57%
klant 11	3.021,02	661,42	211,50	449,92	15,00%	14,89%
klant 12	976,03	237,38	145,00	92,38	4,85%	9,46%
klant 13	713,50	161,00	97,00	64,00	3,54%	8,97%
klant 14	932,24	216,54	150,50	66,04	4,63%	7,08%
klant 15	1.311,53	296,63	156,00	140,63	6,51%	10,72%
Niet gescoorde klant 1			35,00	-35,00		
Niet gescoorde klant 2			25,50	-25,50		
Niet gescoorde klant 3			15,00	-15,00		
Niet gescoorde klant 4			32,50	-32,50		
Niet gescoorde klant 5			15,00	-15,00		
Totaal	20.141,10	4.560,60	2.749,50	1.811,10	100,00%	8,99%

Winstbijdrage

Vergelijken we de werkelijke winstbijdrage van de klanten van Inova op basis van CBC als berekeningsmethodiek, zoals weergegeven in tabel 6 nu met de winstbijdrage zoals die op basis van de conventionele berekeningsmethodiek, tabel 3, was berekend, dan vallen een aantal significante verschillen op zie figuur 7. Tevens is de verkoopmedewerker buitendienst nu ingevuld per klant.

Figuur 7. Vergelijking winstbijdragen zonder en met CBC

	Winst Zonder CBC	Winst met CBC	Verschil	Omzet	Verkoper
klant 1	94,63	102,78	8,15	1.115,63	Frans
klant 2	236,35	316,50	80,15	2.737,35	Dirk
klant 3	95,28	100,18	4,90	1.111,28	Isaac
klant 4	47,08	6,68	-40,40	431,08	Anton
klant 5	42,68	12,73	-29,95	409,68	Frans
klant 6	59,9	-89,00	-148,90	613,90	Charles
klant 7	117,4	113,40	-4,00	1.307,40	Bas
klant 8	78,31	78,66	0,35	647,31	Harm
klant 9	237,59	335,34	97,75	2.622,59	Gerard
klant 10	178,56	143,86	-34,70	2.190,56	Charles
klant 11	245,02	449,92	204,90	3.021,02	Charles
klant 12	107,03	92,38	-14,65	976,03	Harm
klant 13	63,5	64,00	0,50	713,50	Gerard
klant 14	90,24	66,04	-24,20	932,24	Eduard
klant 15	117,53	140,63	23,10	1.311,53	Anton
Niet gescoorde klant 1		-35,00	-35,00		Dirk
Niet gescoorde klant 2		-25,50	-25,50		Anton
Niet gescoorde klant 3		-15,00	-15,00		Eduard
Niet gescoorde klant 4		-32,50	-32,50		Eduard
Niet gescoorde klant 5		-15,00	-15,00		Harm

Het eerste dat opvalt is dat verkoopkosten die zijn gemaakt om het marktaandeel te vergroten bij 5 niet gescoorde klanten 123,00 bedraagt en 6,79% van de totale verkoopkosten uitmaakt.

Als tweede is het zo dat er een verschuiving plaats vindt van de winstbijdrage van de klanten op basis van CBC en dat het grootste verschil is ontstaan bij klant 6 in negatieve zin en bij klant 11 in positieve zin.

Ten derde is bij klant 6 nu zelfs in plaats van een winstbijdrage een verlies geleden. De kanttekening die bij klant 6 gemaakt wordt is dat dit wel een van de nieuwe klanten is die dit jaar voor het eerst klant is en dat de verkoopkosten om deze klant binnen te halen een significant onderdeel, uitmaken van de totale verkoopkosten van deze klant. Daar staat tegenover dat ook klant 9 dit jaar is binnengehaald en daar is ondanks de initiële kosten voor werving van deze klant wel een uitstekende winstbijdrage gerealiseerd.

Beoordeling commerciële functie

De verkoopmedewerkers, negen in totaal, werden tot voor Invoering van CBC voor wat hun variabele gedeelte van hun salaris louter en alleen afgerekend op de gerealiseerde omzet en deze omzet werd afgewogen tegen de gebudgetteerde omzet. Na invoering van CBC werd de afrekeningmethodiek voor de bonus dusdanig aangepast dat de hoogte van de bonus niet meer alleen werd bepaald op de behaalde omzet, maar tevens aan de gerealiseerde winstbijdrage van de klant(en) van de verkoopmedewerker. Beide onderdelen (omzet en winstbijdrage) maakten nu elk voor 50% deel uit van de te behalen bonus.

De omzetten en de nu in beeld gebrachte gerealiseerde winsten van de verkoopmedewerkers buitendienst na invoering van CBC is weergegeven in figuur 8.

Figuur 8 Omzet en winstbijdrage per verkoper

Medewerker buitendienst	Omzet	Winst met CBC	Winst % tov Omzet	Omzet %	Winst % tov Winst
Anton	1.742,61	121,81	6,99%	8,65%	6,73%
Bas	3.021,02	449,92	14,89%	15,00%	24,84%
Charles	2.804,46	54,86	1,96%	13,92%	3,03%
Dirk	2.737,35	281,50	10,28%	13,59%	15,54%
Eduard	2.239,64	131,94	5,89%	11,12%	7,29%
Frans	1.525,31	115,51	7,57%	7,57%	6,38%
Gerard	3.336,09	399,34	11,97%	16,56%	22,05%
Harm	1.623,34	156,04	9,61%	8,06%	8,62%
Isaac	1.111,28	100,18	9,01%	5,52%	5,53%
Totaal	20.141,10	1.811,10	8,99%	100,00%	

Bij de bonusbepaling in het jaar na invoering van CBC vielen een aantal significante verschillen op, die zonder de toepassing van CBC nooit boven tafel waren gekomen.

Anton, die op basis van alleen maar gerealiseerde omzet in geen enkele mate zijn bonus zou ontvangen, ontving dankzij CBC toch nog 90% van zijn bonus van de winstbijdrage. Bas leverde naast het feit dat hij zijn omzet gerealiseerd had, ook een uitzonderlijke hoge winstbijdrage die erin resulteerde dat zijn bonus substantieel toenam. Charles die op basis van alleen de gerealiseerde omzet in het verleden, zijn bonus volledig zou ontvangen, ontving over het gedeelte van de winstbijdrage nagenoeg niets aangezien hij ruim onder de gebudgetteerde winstbijdrage van 9% scoorde. Dirk die op basis van allen zijn omzet, zijn bonus zou realiseren ontving over de winstbijdrage een goede bonus. Eduard die zonder CBC toch bijna 90% van zijn bonus zou ontvangen, werd nu aangesproken op het in ruime mate niet realiseren van de gebudgetteerde winstbijdrage. Frans haalde geen van beide. Gerard die in het oude systeem 110% zou ontvangen van zijn bonus, ontving nu een significante hogere bonus, aangezien zijn winstbijdrage uitzonderlijk hoog was. Harm en Isaac behaalden hun bonusgedeelte van de omzet niet, maar wel het bonusgedeelte van de winstbijdrage. Beiden werden echter wel geacht het eerstkomende jaar een hogere omzet te realiseren.

Conclusie

- Customer Based Costing als berekeningsmethodiek, levert eenmaal ingevoerd, de juiste informatie die nodig is om:
 - De individuele winstbijdrage van een klant te beoordelen.
 - De commerciële functie te beoordelen op de bijdrage aan het totaal resultaat van de onderneming.
- Customer Based Costing is een simpel in te voeren berekeningsmethodiek, die niet aan de grondslag van de onderneming komt en dan ook snel tot resultaten leidt.
- Customer Based Costing geeft u de mogelijkheid om uw klanten te beoordelen op winstgevendheid en dan uw klantenportefeuille te wegen.

- **Voetnoten**

ⁱ Dr. Kaplan is also the co-developer of Activity-Based Costing, a revolutionary approach for determining the underlying economics of a business, described in *Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance* (Harvard Business School Press, 1998; Robin Cooper, coauthor).

ⁱⁱ De bevindingen van de enquête werden samengevat in het rapport “evolving role and future challenges of cfo's in belgium, france and luxembourg”.

ⁱⁱⁱ Jan Bletz, Performance Measurement 2: Meten en verbeteren van bedrijfsprestaties (Achtergrondartikel voor Rendement)
<http://www.xs4all.nl/~jan/Publicaties/Performance>

^{iv} Jan Bletz en Henry Tjoe Nij, Activity Based Costing (ABC): kostprijsberekeningssysteem van het gezonde verstand [Internet www.xs4all.nl/~jan/publicaties.htm], Jan Bletz

^v Atos KPMG Consulting World Class Finance (Internet) www.atoskpmgconsulting.nl

^{vi} Victoria Dickinson is a doctoral student at the university of Wisconsin-Madison and formerly an Instructor in Accounting at St. Cloud State University in St. Cloud, MN.

^{vii} John C. Lere is professor of Accounting at St. Cloud state University in St. Cloud, MN.

^{viii} Problems evaluating sales representative performance? Try activity based costing
Victoria Dickinson, John C. Lere, *Industrial Marketing management* 32 (2003) 301-307