

Het ABC van uitbesteden

Drs. R.P. Bood en Dr. D.J.F. Kamann

1 Inleiding

Uitbesteden van bedrijfsactiviteiten staat al enige jaren bovenaan de strategische agenda van veel ondernemingen. Vooral grote ondernemingen zijn meer gebruik gaan maken van toeleveranciers voor de productie van onderdelen of voor de verzorging van ondersteunende activiteiten. In de laatste categorie zijn het uitbesteden van kantinewerkzaamheden, de bedrijfsbeveiliging en het transport populair. Alhoewel een belangrijk motief voor uitbesteden het reduceren van kosten is, blijken ondernemingen de besparingen die ze denken te verkrijgen veelvuldig te overschatten. Uitbesteden blijkt achteraf vaak aanzienlijk duurder te zijn dan van tevoren verwacht.¹ Dergelijke tegenvallers zijn een rechtstreeks gevolg van een onjuiste schatting van de kosten die verbonden zijn aan de uitbestede bedrijfsactiviteiten. De kosten voor het zelf uitvoeren van de activiteiten worden overschat of de kosten voor het uitbesteden van deze activiteiten worden onderschat; of beide.² Dit artikel beschrijft hoe ondernemingen met behulp van Activity-Based Costing de kosten van het zelf uitvoeren van ondersteunende bedrijfsactiviteiten enerzijds en de kosten van het uitbesteden van deze activiteiten anderzijds nauwkeuriger kunnen vaststellen.

Activity-Based Costing (ABC) is uitermate geschikt voor het vaststellen van de kosten van overheadactiviteiten. Door een groter inzicht in het gedrag van de indirecte kosten levert ABC nauwkeuriger kostprijzen dan traditionele kostenmethoden als bijvoorbeeld de kostenplaatsenmethode. ABC rekent kosten aan producten (of diensten) toe op basis van de *activiteiten* die nodig zijn om die producten te

produceren. De gedachte hierachter is dat niet de producten maar de activiteiten die worden uitgevoerd om producten voort te brengen kosten veroorzaken. Met name in situaties waarin de indirecte kosten niet rechtevenredig fluctueren met het produktievolume en deze kosten bovendien een aanzienlijk deel van de totale kosten uitmaken, levert ABC resultaten op.

Sinds Cooper, Kaplan en Johnson eind jaren tachtig het gebruik van ABC propageerden, mag het zich in een groeiende belangstelling verheugen.³ Aanvankelijk werd ABC gezien als een geschikte methode voor het berekenen van nauwkeuriger kostprijzen en het vaststellen van het productenpakket in productiebedrijven. Groot (1993b) constateert recentelijk dat ABC in toenemende mate voor andere doeleinden wordt gebruikt. Zo zijn toepassingen bekend voor de analyse van marketingactiviteiten en de beheersing van de indirecte kosten en overheadactiviteiten. Ook constateert hij een toenemend gebruik in dienstverlenende organisaties. Het gebruik van ABC bij het ondersteunen van de uitbestedingsbeslissing vormt een nieuwe uitbreiding van het werkkterrein van ABC.⁴ Voordat we het gebruik van ABC bij uitbesteding toelichten, gaan we eerst kort in op de context waarbinnen het ABC-onderzoek plaatsvindt. Daarbij komen ook enkele voor- en nadelen van uitbesteding aan de orde.

Drs. R.P. Bood studeerde Bedrijfseconomie aan de Rijksuniversiteit Groningen en is sinds 1989 als universitair docent Strategisch Management verbonden aan de Economische Faculteit, vakgroep Bedrijfseconomie van de RUG.

Dr. D.J.F. Kamann is universitair hoofddocent Externe Organisatie Technologiebeleid en Industriepolitiek aan de Economische Faculteit van de RUG (vakgroep Bedrijfseconomie). Daarnaast is hij actief als organisatieadviseur via Kamann Consultancy B.V.

2 De uitbestedingsbeslissing

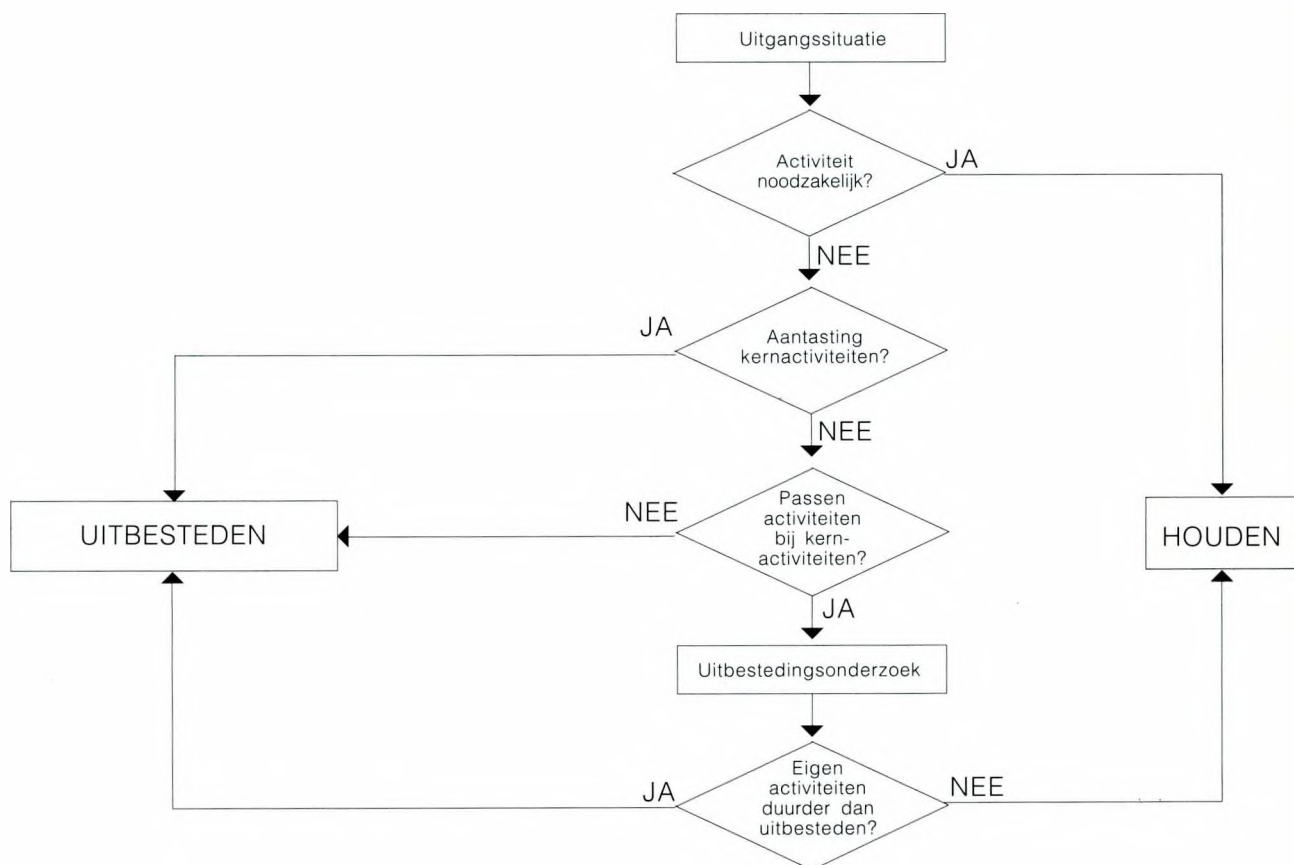
Bij uitbesteding laat een onderneming een deel van de bedrijfsactiviteiten uitvoeren door toeleveranciers. Uitbesteden wordt soms onderscheiden van inkopen door te stellen dat uitbesteden maatwerk betreft waarbij produkten of diensten worden geleverd op specificatie van de uitbestedende onderneming terwijl het bij inkopen om standaardprodukten gaat.⁵ Een onderneming kan de productie van halffabrikaten, een deel van de assemblage of ondersteunende overheadactiviteiten uitbesteden. In dit artikel concentreren we ons op de laatste categorie. Voorbeelden zijn het uitbesteden van de kantinewerkzaamheden, de technische dienst of de repro-afdeling.

De beslissing tot uitbesteding van bedrijfsactiviteiten vormt een onderdeel van een strate-

gische discussie over wat de kernactiviteiten en de kerncompetenties van de onderneming zijn. Kernactiviteiten worden, uitzonderingen daargelaten, in principe niet uitbesteed, daarvoor zijn het immers kernactiviteiten. Maar ook activiteiten die zogenaamde kerncompetenties bevatten komen niet voor uitbesteding in aanmerking. Kerncompetenties zijn noodzakelijk voor het goed kunnen uitvoeren van de kernactiviteiten en het behalen van concurrentievoordelen. Prahalad en Hamel (1990, p. 8) omschrijven de kerncompetenties van een onderneming als 'de collectieve kennis die binnen de organisatie aanwezig is over met name de coördinatie van uiteenlopende productiebekwaamheden en de integratie van verschillende technologieën'.

Door uitbesteding lekt binnen de onderneming opgebouwde kennis en ervaring weg. Dit is

Figuur 1: Uitbesteding en kernactiviteiten



van geen of minder belang als hiermee geen kerncompetenties worden aangetast. Gebeurt dit echter wel en bevat de uitbestede activiteit wel een kerncompetentie, dan vergaart de onderneming in de toekomst geen nieuwe ervaring en kennis op dit voor de onderneming belangrijke vakgebied. Het resultaat zal zijn dat de onderneming de kernactiviteiten niet meer goed kan uitvoeren waardoor concurrentievoordelen verloren gaan en marktaandeel krimpen.

Figuur 1 vat het beslistraject op basis van de voorgaande overwegingen samen. Bedrijfsactiviteiten worden niet uitbesteed als ze kerncompetenties bevatten en noodzakelijk zijn voor het uitvoeren van de kernactiviteiten. Is dit niet het geval en tasten de betreffende activiteiten zelfs een goede uitvoering van de kernactiviteiten aan, dan is uitbesteden de enige optie. Bijvoorbeeld, vergaande bemoeienis van universitaire medewerkers met de commercialisering van hun wetenschappelijke bevindingen kan de kwaliteit van hun toekomstig wetenschappelijk onderzoek, één van de kernactiviteiten van universiteiten, schaden. Van aantasting van kernactiviteiten kan ook sprake zijn als activiteiten vermogen voor langere tijd vastleggen waardoor noodzakelijke investeringen in kernactiviteiten moeten worden uitgesteld. Tenslotte, zijn de activiteiten niet nood-

zakelijk voor de kernactiviteiten maar tasten ze de uitvoering ervan ook niet aan, dan kan slechts een beslissing tot uitbesteding worden genomen op basis van een grondig onderzoek bestaande uit (zie figuur 2):

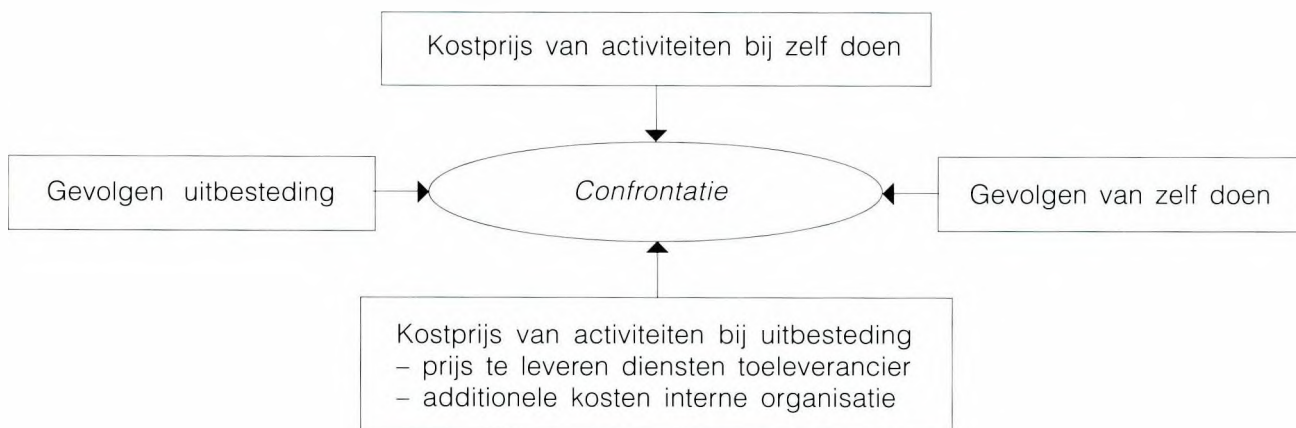
- 1 een inventarisatie en afweging van de voor- en nadelen van uitbesteding;
- 2 een vergelijking van de kosten van zelf doen versus de kosten van uitbesteden;
- 3 een inventarisatie van de gevolgen van uitbesteding voor de eigen organisatie.

De kostenvergelijking staat centraal in dit artikel. De kosten van de onder punt 3 genoemde organisatorische gevolgen maken daar een niet te onderschatten deel van uit. Dit betekent niet dat een inventarisatie en kwalitatieve afweging van de voor- en nadelen onbelangrijk is; deze afweging verdient serieuze aandacht. Zoals uit het vervolg van deze paragraaf blijkt doen namelijk niet alle voordelen die aan de uitbesteding van bedrijfsactiviteiten worden toegeschreven zich in alle gevallen voor.

2.1 Voor- en nadelen van uitbesteding

De mogelijkheid om te profiteren van de gespecialiseerde kennis en bekwaamheden en het groter innovatievermogen van een toeleverancier worden als belangrijke voordelen van

Figuur 2: Onderzoek naar uitbesteding



uitbesteding beschouwd (Hiemstra en Van Tilburg, 1991). Gespecialiseerde toeleveranciers zijn bovendien in staat grotere schaalvoordelen te realiseren dan ondernemingen die de activiteiten 'erbij' doen. De minimum efficiënte schaal moet daarvoor de omvang van de activiteit in de onderneming wel te boven gaan. Dit is niet altijd het geval omdat ook een toeleverancier soms gebonden is aan beperkingen van de onderneming. Denk bijvoorbeeld aan bepaalde kantinewerkzaamheden.

Een tweede groep van mogelijke voordelen heeft betrekking op de grotere beschikbaarheid van middelen voor de resterende activiteiten. Een onderneming maakt door uitbesteding financiële middelen vrij en beschikbare middelen hoeven over minder activiteiten te worden gespreid. Daardoor kan de onderneming meer investeren in wat het management als de 'kernactiviteiten' aanmerkt. Evenzo kan uitbesteding de taak van het management verlichten. Iets wat wordt uitbesteed, hoeft immers niet meer zelf te worden georganiseerd. Uitbesteden leidt echter in de praktijk tot allerlei nieuwe activiteiten. Nooteboom (1992) wijst bijvoorbeeld op de volgende activiteiten:

- leggen en onderhouden van *contacten* met toeleveranciers;
- opstellen en afsluiten van *contracten* met toeleveranciers;
- *controle* van de door toeleveranciers geleverde producten of diensten.

Dergelijke activiteiten blijken in de praktijk tot meer indirect en hoger gekwalificeerd personeel te leiden waardoor de kosten van de overhead kunnen stijgen. Bij het vaststellen van de kosten van uitbesteden komen we op deze kostenverhoging terug.

Tenslotte, een onderneming kan door uitbesteding de flexibiliteit op middellange termijn verhogen. Het veranderen of opzeggen van een contract is immers gemakkelijker dan het ontslaan van werknemers. Tegelijkertijd vermindert echter de dagelijkse, operationele flexibiliteit. De onderneming verliest een deel van de zeggenschap over de activiteit. Snel

bijsturen van activiteiten is moeilijker omdat de onderneming afhankelijk is van de mogelijkheden en bereidwilligheid van de toeleverancier.

3 Kostenvergelijking

Nadat het beslistraject ten aanzien van de kernactiviteiten is doorlopen en vast is gesteld dat de voordelen de nadelen van uitbesteding overtreffen, worden de kosten en besparingen van uitbesteding geïnventariseerd. De kosten van uitbesteding worden daarvoor afgezet tegen de kosten van het zelf (blijven) uitvoeren van de betreffende ondersteunende bedrijfsactiviteiten. Deze kostenvergelijking is vanzelfsprekend slechts mogelijk indien de onderneming in staat is nauwkeurig de werkelijke kostprijs van de activiteiten in beide situaties te berekenen. Activity-Based Costing is hiervoor een uitermate geschikte methode.

De belangrijkste reden is dat ABC, in tegenstelling tot traditionele kostenmethoden, de indirecte kosten verbonden aan de ondersteunende bedrijfsactiviteiten niet als één, ondeelbare kostencategorie beschouwt. In een ABC-onderzoek wordt geprobeerd het inzicht in de indirecte kosten te verhogen door de activiteiten te bestuderen die deze kosten veroorzaken. Centraal in dit onderzoek staan de zogenaamde activiteitenanalyses. Op basis van deze analyses wordt gezocht naar de oorzakelijke verbanden tussen de *activiteiten* die binnen de ondersteunende afdelingen worden uitgevoerd en de factoren die de omvang van deze activiteiten, en daarmee de indirecte kosten, veroorzaken. Deze factoren worden in de ABC-methodiek aangeduid als 'cost drivers' of 'activity drivers'.⁶

De grote waarde van ABC bij het nemen van uitbestedingsbeslissingen ligt in het inzicht dat een ABC-onderzoek oplevert in (a) het precieze gedrag van de indirecte kosten en (b) de relaties die er bestaan tussen de ondersteunende bedrijfsactiviteiten, zowel onderling als met de kernactiviteiten. Activiteiten die binnen ondersteunende afdelingen worden uitge-

voerd, zijn veelal niet rechtevenredig gerelateerd aan het produktievolume. Indirecte kosten veranderen veelal sprongsgewijs als de produktie, of de bedrijfsdrukke in het algemeen, toeneemt. Door het inzicht in het gedrag van de indirecte kosten dat wordt verkregen, is het met behulp van ABC mogelijk nauwkeurig aan te geven welke kosten gemoeid zijn met een specifieke bedrijfsactiviteit bij zelf doen respectievelijk bij uitbesteding aan een toeleverancier. We gaan in het vervolg in op de wijze waarop de kostprijs in beide situaties overeenkomstig de principes van ABC wordt berekend.

4 ABC-onderzoek bij zelf doen

Het ABC-onderzoek begint met de identificatie en omschrijving van de diensten (of produkten) die een onderzochte ondersteunende afdeling binnen de onderneming levert. Vervolgens worden de activiteiten in kaart gebracht die binnen de betreffende afdeling worden uitgevoerd om deze diensten voort te brengen. Dit gebeurt bij voorkeur in samenspraak met de afdelingshoofden en één of meer medewerkers van de onderzochte afdelingen. Voor elk van de activiteiten wordt een

activiteitenanalyse uitgevoerd, bestaande uit twee onderdelen:

- de registratie van alle inspanningen die worden verricht voor het uitvoeren van de activiteit;
- de identificatie van de 'activity driver'; tussen een activiteit en de 'activity driver' moet een direct proportioneel verband bestaan: als de 'activity driver' verandert, wijzigt de omvang van de activiteit in dezelfde mate.

In tabel 1 staan enkele voorbeelden van diensten van overheadafdelingen met de activiteiten die daarvoor door de betreffende afdeling worden uitgevoerd en de mogelijke 'activity drivers'.

Een belangrijk uitgangspunt bij het vergelijken van de kosten van het zelf uitvoeren van bedrijfsactiviteiten met de kosten van uitbesteding, is dat expliciet rekening wordt gehouden met de mogelijkheden tot verbetering van de eigen organisatie (incl. de investeringen die daarmee gepaard gaan). Zoals Hiemstra en Van Tilburg (1991) opmerken, kunnen ingrijpende reorganisatie van bedrijfsactiviteiten en kostenverlagingen wellicht zelfs tot grotere

Tabel 1: Enkele voorbeelden van diensten en activiteiten met hun 'activity drivers'

Afdeling	Dienst	Activiteit	'Activity driver'
Inkoop/ procurement	Inkopen	Contractonderhandelingen Ontvangst goederen	Aantal leveranciers Aantal ingekochte halffabrikaten
Financiële administratie	Salarisadministratie Financiële afhandeling	Berekenen sociale lasten Verwerken rekeningen	Aantal personeelsleden Aantal facturen
Personeelszaken	Werving & selectie	Opstellen personeelsadvertenties	Aantal vacatures
	Management-development	Opzetten cursusplannen	Aantal managers
Technische zaken	Onderhoud machines	Periodieke onderhoudsbeurt	Aantal machines
Postzaken	Postbezorging	Rondbrengen post	Aantal poststukken
Beveiliging	Bewaking	Nachtronde	Aantal & complexiteit gebouwen
Bedrijfsrestaurant	Catering	Bereiden maaltijden	Aantal personeelsleden

kostenbesparingen leiden dan uitbesteding van activiteiten. Een ABC-onderzoek kan door het inzicht dat wordt verkregen in de uitgevoerde activiteiten uitermate behulpzaam zijn bij het identificeren van mogelijke besparingen. In het algemeen kunnen de volgende mogelijkheden voor besparingen worden geïdentificeerd:

1 Volume reductie 'activity driver'

Bijvoorbeeld, de activiteit 'contractonderhandelingen' neemt in omvang af als het aantal verschillende leveranciers wordt beperkt. Overigens moet een vermindering van een 'activity driver' natuurlijk wel mogelijk zijn en niet leiden tot hogere kosten of andere nadelige effecten op een andere plaats die niet optimaal is toegerust voor het uitvoeren van de activiteit.

2 Schrappen van activiteiten die geen waarde toevoegen aan de kernactiviteiten

Als een activiteit wordt geschrapt die wel wordt

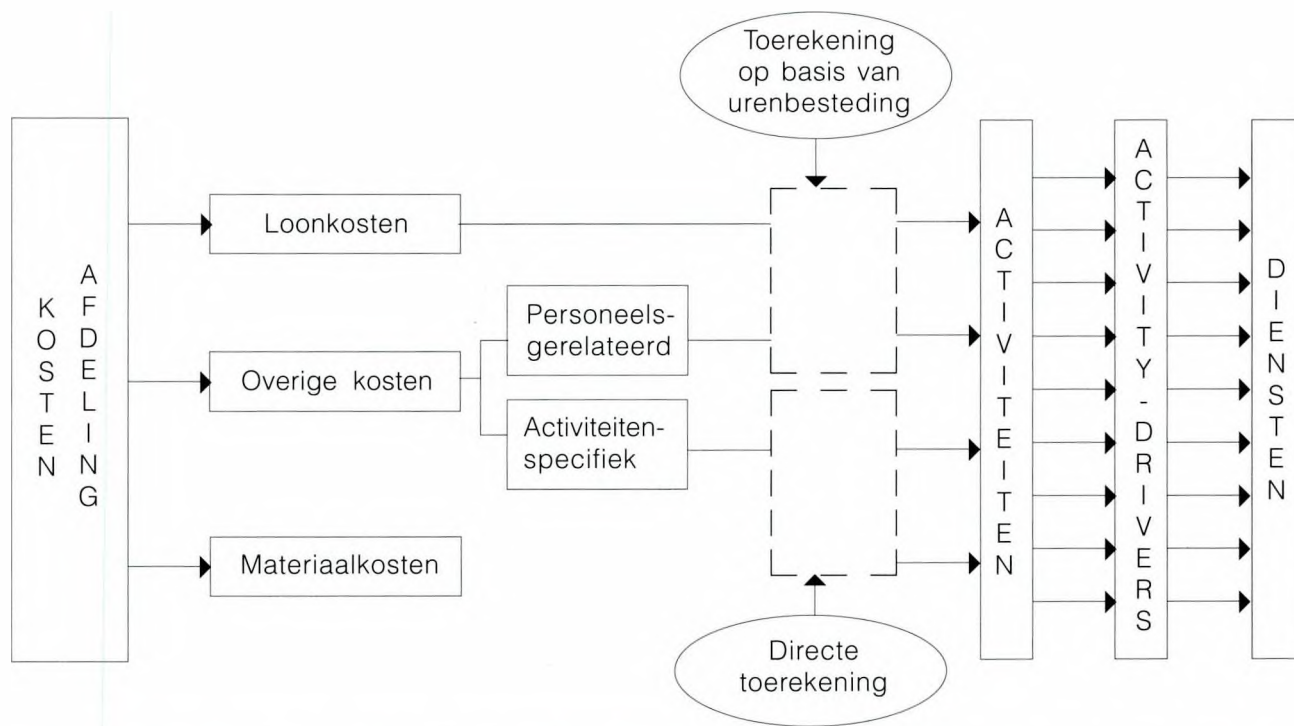
uitgevoerd maar die niet echt noodzakelijk is voor het uitvoeren van de kernactiviteiten, wordt eveneens een besparing verkregen. Welke activiteiten wel en welke activiteiten geen waarde toevoegen is niet altijd even duidelijk, denk in dit kader aan de waarde van het bedrijfsrestaurant. We stellen daarbij vast dat er in de praktijk een grijs gebied is waar de discussie over het optimale, dan wel nog juist acceptabele 'serviceniveau' veelal op arbitraire gronden wordt beslecht.

3 Systeem verbeteringen

Een besparing wordt verkregen als een activiteit door een structurele systeemverbetering, bijvoorbeeld door een betere werkwijze of automatisering, efficiënter kan worden uitgevoerd. De betreffende activiteit kan daardoor tegen lagere kosten worden uitgevoerd.

Nadat de activiteiten zijn omschreven en de mogelijkheden tot verlaging van de kosten zijn geïnventariseerd, worden de kosten van een

Figuur 3: Kostentoerekening overhead-afdelingen



overheadafdeling toegerekend aan de afzonderlijke activiteiten die de betreffende afdeling uitvoert om een bepaalde dienst te leveren. Op basis van de geïdentificeerde 'activity drivers' worden de kosten van deze activiteiten op hun beurt toegerekend aan de diensten die de afdeling levert. Figuur 3 geeft schematisch weer hoe deze kostentoerekening in zijn werk gaat. De kosten van overheadafdelingen zijn in deze figuur opgedeeld in drie categorieën: loonkosten, overige kosten en materiaalkosten.

De loonkosten, die voor het merendeel van de overheadafdelingen de grootste kostenpost vormen, worden op basis van de urenbesteding direct toegerekend aan de activiteiten die binnen een afdeling worden uitgevoerd. Omdat de lonen van degenen die in een bepaalde afdeling werken aanzienlijk kunnen verschillen (vergelijk het afdelingshoofd met een secretaresse), kan het nogal wat uitmaken wie een bepaalde activiteit uitvoert. De tijdanalyse van de activiteiten gekoppeld aan de loonkosten van de werknemers die de activiteiten uitvoeren, verschaft hierin inzicht. Op basis van deze activiteiten/tijdanalyse kunnen de loonkosten eenduidig worden toegerekend aan de omschreven diensten. Vermenigvuldig hiervoor het uurloon van de betrokken werknemers met het aantal uren dat ze (op jaarbasis) aan een bepaalde dienst werken.

De overige kosten bestaan uit de kosten voor huisvesting, energie, gebruikte apparatuur, machines e.d. die voor de uitvoering van een dienst zijn gebruikt. Alle overige kosten zijn op te delen in *personeelsgerelateerde* kosten en *activiteitenspecifieke* kosten. Personeelsgerelateerde kosten worden opgeteld bij de loonkosten van werknemers en via de urenbesteding van de betreffende werknemers omgeslagen over activiteiten. Activiteitenspecifieke kosten worden, evenals de materiaalkosten, direct toegewezen aan activiteiten. We illustreren deze opdeling voor de kosten van huisvesting.

De huisvestingskosten, die voor de meeste ondernemingen een substantieel deel van de kosten van ondersteunende bedrijfsactiviteiten vormen, laten zich vrij eenvoudig opde-

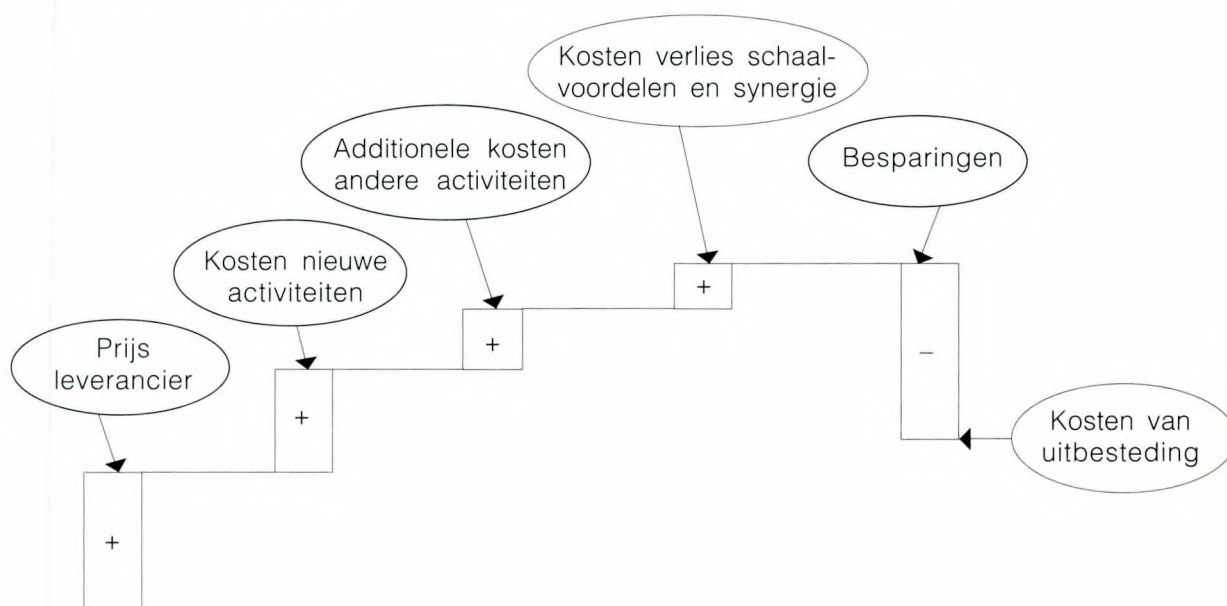
len. Personeelsgerelateerde ruimtes bestaan enerzijds uit de feitelijke werkplekken en anderzijds uit de algemene personeelsruimtes, zoals toiletten en de kantine. De kosten van de eerste categorie ruimtes zijn direct toe te rekenen aan individuele werknemers, terwijl de algemene personeelsruimtes indirect via een hoofdelijke omslag over de werknemers (van een afdeling) worden verdeeld. Voorbeelden van ruimtes die niet personeelsgerelateerd zijn maar specifiek voor bepaalde activiteiten zijn ingericht, zijn de bestuurskamer, spreekkamers, vergaderzalen, archiefruimte, magazijnen, laboratorium, enzovoort.

Nadat de kosten op basis van het onderscheid personeelsgerelateerd en activiteitenspecifiek zijn toegewezen aan de omschreven activiteiten en het volume van de 'activity drivers' is bepaald, kunnen de kosten van het zelf uitvoeren van de diensten worden berekend. Het eerste deel van de kostenvergelijking is daarmee afgerond.

5 ABC-onderzoek bij uitbesteding

De kosten van uitbestede bedrijfsactiviteiten beperken zich *niet* tot de prijs die de onderneming aan een externe leverancier moet betalen voor de levering van de uitbestede diensten. Nog afgezien van het feit dat veel leveranciers met aantrekkelijker offertes komen in de fase waarin een onderneming besluit tot uitbesteding, zijn de kosten van uitbesteding altijd hoger dan de rekeningen van de leveranciers. Uitbesteding van bedrijfsactiviteiten is geen eenmalige zaak voor de onderneming. Het leidt ten opzichte van het zelf uitvoeren van de activiteiten tot allerlei nieuwe activiteiten binnen de onderneming en mogelijk zelfs tot nieuwe investeringen. Een ABC-onderzoek naar de kosten van uitbesteding begint daarom met een inventarisatie van de nieuwe activiteiten die binnen de onderneming *ontstaan* als gevolg van uitbesteding. Aansluitend wordt onderzocht wat de consequenties zijn voor de uitvoering van bedrijfsactiviteiten in andere afdelingen en of

Figuur 4: ABC-onderzoek naar de kosten van uitbesteding



sprake is van het verloren gaan van schaalvoordelen en synergie-effecten. Ten slotte wordt onderzocht welke besparingen de onderneming door uitbesteding kan realiseren. Figuur 4 geeft de stappen in het ABC-onderzoek bij uitbesteding weer; elke stap in het ABC-onderzoek vertegenwoordigt een kosten- of besparingscomponent. Deze figuur geeft alleen de structurele kosten en besparingen weer. Incidentele kosten zoals de kosten die voortvloeien uit de afbouw van activiteiten en het ontslaan van personeel staan niet in figuur 4 vermeld.

In tabel 2 staan enkele (nieuwe) activiteiten genoemd waarmee een onderneming bij uitbesteding in ieder geval rekening moet houden. Voor het berekenen van de kosten die verbonden zijn aan elk van deze nieuwe activiteiten, worden conform de ABC-methodiek activiteiten/tijdanalyses uitgevoerd. Deze analyses verschaffen inzicht in *wie* de activiteiten gaan uitvoeren, *hoe* en *waar* ze worden uitgevoerd en tot *welke* nieuwe investeringen deze activiteiten leiden. Omdat van werkelijke uitbesteding nog geen sprake is, betreft het 'papier' exercities. Ervaringen van andere ondernemingen of vergelijking met de uitbesteding

van andere activiteiten kunnen het realiteitsgehalte van deze analyses verhogen. De kosten-toerekening van alle gemaakte kosten aan deze activiteiten, verloopt op dezelfde wijze als de kosten-toerekening die we in de voorgaande paragraaf behandelden (zie figuur 3).

Het tweede onderdeel van het ABC-onderzoek naar de consequenties van uitbesteding richt

Tabel 2: Nieuwe activiteiten bij uitbesteding

- coördineren van bestellingen en leveranties
- scannen van de leveranciersmarkt
- onderhandelen met leveranciers
- opstellen en afsluiten van contracten met leveranciers
- vertalen van de interne wensen naar specificaties voor leveranciers
- bewaking van de naleving van contracten
- uitvoeren van kwaliteitscontroles op de geleverde producten/diensten
- uitvoeren van crediteurenadministratie
- monitoren van de behoeften van interne gebruikers
- afhandelen van incidentele (al dan niet urgente) afwijkingen van het standaardcontract

zich op de relaties tussen de uitbestede activiteit en de bedrijfsactiviteiten in andere afdelingen. Binnen een onderneming heeft elke afdeling relaties met andere afdelingen. Sommige afdelingen hebben zelfs met elke andere afdeling relaties, denk bijvoorbeeld aan afdelingen als Personeelszaken, Postzaken en Systeembeheer. Uitbesteding van activiteiten heeft daarom altijd consequenties voor de activiteiten in andere afdelingen. Dit geldt in het bijzonder als andere afdelingen interne klanten zijn en diensten afnemen die uitbesteed gaan worden aan externe leveranciers. Wat de consequenties voor activiteiten in andere afdelingen zijn en tot welke additionele kosten uitbesteding leidt, is afhankelijk van het karakter van de relatie met de uit te besteden activiteit. Uitbesteding van activiteiten die noodzakelijk zijn om de activiteiten in andere afdelingen (goed) uit te kunnen voeren, heeft aanzienlijk ingrijpender consequenties dan uitbesteding van activiteiten die de taken in andere afdelingen vergemakkelijken of aangenamer maken. Vergelijk in dit verband bijvoorbeeld de inkoop van grondstoffen en half-fabrikaten met de advisering inzake de aanschaf van computerhardware en -programmatuur.

Het derde onderdeel van het ABC-onderzoek omvat het onderzoeken van de gevolgen van uitbesteding voor bestaande schaalvoordelen en synergie-effecten. De vermindering van activiteiten kan consequenties hebben voor de kostprijs van de overblijvende activiteiten. Vóór de uitbesteding kunnen er schaalvoordelen en 'economies of scope' bestaan die door de uitbesteding geheel of gedeeltelijk verloren gaan. We beperken ons tot het noemen van twee voorbeelden. Omdat de onderneming na uitbesteding minder werknemers in dienst heeft, kunnen schaalvoordelen op bijvoorbeeld de afdeling Personeelszaken verloren gaan. 'Economies of scope' doen zich bijvoorbeeld voor als het beveiligingspersoneel in diensttijd allerlei andere activiteiten voor het bedrijf verricht. Bij uitbesteding moeten deze activiteiten door anderen worden verricht.

Ten slotte kan uitbesteding tot besparing leiden omdat na uitbesteding (a) de onderneming de activiteit niet meer zelf hoeft uit te voeren en (b) bepaalde, veelal ondersteunende activiteiten niet meer vereist zijn. Hierdoor zijn wellicht besparingen te realiseren op de kosten van personeel, in de huisvestingskosten en het onderhoud van apparatuur. Mogelijk zijn ook sommige vervangingsinvesteringen overbodig geworden. Bedacht moet worden dat dergelijke besparingen zich vaak stapsgewijs voordoen. Uitbesteding kan bijvoorbeeld leiden tot een besparing op een activiteit als 'leidinggeven'.

Echter, als een afdeling door uitbesteding slechts een klein deel van de mensen verliest, zal de besparing moeilijk te realiseren zijn. Dezelfde leidinggevende verdeelt zijn/haar aandacht over een kleiner aantal activiteiten. Evenals de toename van kosten, vallen mogelijke besparingen in twee groepen uiteen: besparingen in de afdeling waarvan activiteiten worden uitbesteed en besparingen op andere afdelingen.

De activiteitenanalyses kunnen een waardevolle rol spelen bij het opsporen van mogelijke besparingen en het schatten van de omvang van deze besparingen.

Nadat in overeenstemming met het voorgaande de kostprijzen van de diensten bij uitbesteding zijn berekend, kan door confrontatie met de kostprijzen van het zelf uitvoeren van deze diensten worden bepaald wat uitbesteding de onderneming kost dan wel oplevert. De voor- en nadelen van uitbesteding zijn op deze wijze vertaald in financiële cijfers.

6 Valkuilen

De belangrijkste eisen aan het uitvoeren van beide voorgaande ABC-onderzoeken zijn nauwkeurigheid en volledigheid. Onnauwkeurigheid kan tot aanzienlijke afwijkingen leiden tussen de berekende kosten en de werkelijke kosten. Onvolledigheid leidt tot het veronachtzamen van kostenposten en het onderschat-

ten van de totale kosten van bijvoorbeeld uitbesteden. De inventarisatie van activiteiten, de bestudering van de (causale) relaties tussen activiteiten en de activiteitenanalyses dienen uiterst zorgvuldig te gebeuren. Een ABC-onderzoek herbergt vele valkuilen in zich als aan de eisen van nauwkeurigheid en volledigheid voorbijgegaan wordt. Ter illustratie, de volgende valkuilen kunnen tot een aanzienlijke vertekening van de werkelijke kosten leiden:

- Tijdschrijven van werknemers gebeurt onvoldoende nauwkeurig of wordt slechts gebaseerd op één week waardoor seizoensfluctuaties worden veronachtzaamd.
- Doorberekening van kosten van andere (overhead)afdelingen vindt alleen of grotendeels plaats op basis van generale verdeelsleutels die niet overeenkomen met de werkelijke kosten van geleverde diensten/produkten.
- De loonkosten worden niet per werknemer gespecificeerd, maar uitgegaan wordt van *gemiddelde* loonkosten. Het resultaat is dat het niet uitmaakt wie een activiteit uitvoert, terwijl de lonen van degenen die binnen een afdeling werken wel aanzienlijk kunnen verschillen. Een van de gevolgen is dat de hogere loonkosten van bijvoorbeeld degenen die contacten onderhouden met externe leveranciers en contracten opmaken niet zichtbaar worden.
- Twee verschillende serviceniveaus worden vergeleken, namelijk het huidige hoge en het lagere na uitbesteding, zonder de geschatte kosten van uitbesteding hiervoor te corrigeren. Met name bij het bedrijfsrestaurant en onderhoudswerkzaamheden is het serviceniveau een belangrijke aspect.

7 Conclusie

In dit artikel hebben we aangegeven hoe Activity-Based Costing kan worden gebruikt bij het nemen van een uitbestedingsbeslissing. Met behulp van ABC is het mogelijk om zowel de kosten van het zelf uitvoeren van de betreffende activiteit als de kosten van uitbeste-

ding op gestructureerde wijze te inventariseren. Bij uitbesteding stoot een onderneming één of meer bedrijfsactiviteiten af naar externe leveranciers. Ook ABC concentreert zich op afzonderlijke activiteiten en bestudeert daarbij de (causale) relaties die tussen activiteiten onderling bestaan. ABC is daardoor de aangewezen methode om de kostenconsequenties van het afzonderen van een activiteit te identificeren. De kans is groot dat een 'papierene' ABC-analyse van de kosten en besparingen die uitbesteding van een activiteit oplevert, overeenkomt met de werkelijke kosten en besparingen. Met behulp van traditionele kostenmethoden, zoals de kostenplaatsenmethode, is deze kans aanzienlijk kleiner. Deze methoden gebruiken generale verdeelsleutels om kosten over activiteiten te alloceren. De kosten die op papier worden toegewezen aan activiteiten komen daardoor veelal niet overeen met de kosten die werkelijk samenhangen met die activiteiten.

Literatuur

- Blaxill, M.F. & T.M. Hout, (1991), 'The fallacy of the overhead quick fix', *Harvard Business Review*, July-August, pp. 93-101.
- Boons, A.N.A.M., H.J.E. Roberts & F.A. Roozen, (1991), 'Strategische kostenanalyses en activity-based costing', *MAB*, september, pp. 383-392.
- Cooper, R. & R.S. Kaplan, (1988), 'How cost accounting systematically distorts product costs', *Management Accounting*, april, pp. 20-27.
- Groot, T.L.C.M., (1993a), 'Activity-Based Costing', *Tijdschrift voor Bedrijfsadministratie*, 97e jrg., april, nr. 1153, pp. 126-132.
- Groot, T.L.C.M., (1993b), 'Implementatie en gebruik van Activity-Based Costing', *Tijdschrift voor Bedrijfsadministratie*, 97e jrg., juni, nr. 1155, pp. 238-243.
- Hiemstra, G., & J.J. van Tilburg, (1991), *Inzicht in Uitbesteding: Ondernemingsstrategie en besturing*, Van Gorcum/Stichting Management Studies, Assen.
- Johnson, H.T., (1988), 'Activity-based information: a blueprint for world-class management accounting', *Management Accounting*, juni, pp. 23-30.
- Nooteboom, B., (1992), 'Transactiekosten en informatietechnologie', *Economisch Statistische Berichten*, 6 mei, 77e jrg., nr. 3858.
- Prahalad, C.K., & G. Hamel, (1990), 'The core competence of the corporation', *Harvard Business Review*, May-June, pp. 79-91.

Noten

1 Zie bijvoorbeeld Blaxill en Hout (1991). Hun artikel is gebaseerd op een niet gepubliceerd onderzoek van de Boston Consulting Group (BCG) onder 100 Japanse, Europese en Amerikaanse ondernemingen. Uit dit onderzoek blijkt dat bij veel Westerse ondernemingen de overheadkosten onverwachts stegen na uitbesteding terwijl ze de uitbestedingsbeslissing vooral namen om te bezuinigen op de overheadkosten.

2 Deze kostenschatting is soms onderhevig aan twee tegengestelde groepen: zij die de betreffende activiteit (in

concreto: een afdeling) willen opheffen en proberen de kosten zo hoog mogelijk te doen lijken versus zij die de afdeling willen behouden en de schatting van de kosten proberen te minimaliseren.

3 Zie de artikelen van Cooper en Kaplan (1988) en Johnson (1988).

4 We gaan in dit artikel niet uitgebreid in op de achtergrond en methodiek van ABC. Zie hiervoor onder andere Boons, Roberts en Roozen (1991) en Groot (1993 a/b).

5 Zie bijvoorbeeld Hiemstra en Van Tilburg (1991).

6 Omdat de term 'activity driver' de activiteiten centraal stelt, geven wij in het vervolg van dit artikel de voorkeur aan deze term boven de meer gebruikte term 'cost driver'.