

INTERN VERREKENEN: LUST OF LAST?

Het merendeel van de organisaties investeert veel tijd en geld in het interne verrekeningsproces, maar zou die tijd niet beter aan klant- of productontwikkeling kunnen worden besteed?

DOOR JEROEN SCHAFFELS EN PAUL VAN DER KNAAP

Op hoofdlijnen is van intern verrekenen sprake wanneer binnen één onderneming de kosten voor het verlenen van diensten, dan wel het leveren van een product, door het ene bedrijfsonderdeel wordt verrekend met het andere bedrijfsonderdeel. Het ontvangende bedrijfsonderdeel wordt dus geconfronteerd met de kosten van de door haar afgenomen producten en/of diensten. Zo'n intern verrekeningsmechanisme brengt behoorlijk wat kosten met zich mee. Enerzijds door het daadwerkelijk uitvoeren van de verrekeningen, anderzijds door oneigenlijke discussies die ontstaan rondom de verrekeningen. Voordat een organisatie besluit om intern te gaan verrekenen zou zij zich dus goed moeten beraden in hoeverre die interne verrekeningen waarde toevoegen en bijdragen aan het realiseren van de ondernemingsdoelstellingen.

Ondernemingsdoelstellingen

Er zijn grofweg twee strategische ondernemingsdoelstellingen te onderscheiden waarop een onderneming zich kan richten: 'productdifferentiatie' en 'kostleiderschap'.

Een onderneming zal de strategie van *productdifferentiatie* nastreven indien zij opereert in een groeiemarkt met een focus op het verwerven van marktaandeel. Concurrentie vindt dan plaats op producteigenschappen, waarbij elementen als kwaliteit, korte ontwikkeltijd en innovatie een belangrijke rol spelen. Kosten en kosteninzicht zijn in dit geval ondergeschikt aan groei en zullen niet de primaire aandacht van het management hebben. Analyses zullen zich meer richten op bijvoorbeeld portfoliomanagement ten aanzien van producten, markten en diensten. Intern verrekenen zal een minder directe bijdrage kunnen leveren aan het behalen van concurrentievoordeel.

Opereert een onderneming in een volwassen markt met hevige concurrentie en lage winstmarges, dan zal de strategie eerder zijn gericht op *kostleiderschap* in die markt. De vraag is:

wie kan, gegeven de prijzen, in de markt het voordeligst produceren? Om hierin voorop te lopen, zal een onderneming nauwe sturing op haar kosten willen hebben en continu optimalisatie van de prijs-kwaliteitverhouding van haar producten nastreven. Immers, gegeven de marktprijzen zal haar resultaat alleen worden verbeterd door meer te verkopen of de kosten te verlagen. In het geval van kostleiderschap zijn kosteninzicht en de mogelijkheid tot kostensturing dus van groot belang en zal intern verrekenen direct kunnen bijdragen aan het behalen van concurrentievoordeel. Van belang daarbij is dat rekening wordt gehouden met de mate van beïnvloedbaarheid van kosten.

Om als effectief middel te kunnen fungeren zouden alleen kosten moeten worden toegerekend aan het bedrijfsonderdeel dat in staat is de kosten te beïnvloeden en zal de onderneming haar besturingsmodel hiermee in lijn moeten brengen. Ofwel, *target setting* en bonusstructuur zullen de onderneming afhankelijk moeten maken van de mate waarin de verantwoordelijke medewerker of afdeling voor de door hem/haar te beïnvloeden kosten bijdraagt aan de totale kostenreductie dan wel optimalisatie van de kosteneffectiviteit.

Geen keuze maar verplichting

Tot nu toe is vooral bekeken wanneer intern verrekenen zou kunnen bijdragen aan het behalen van de ondernemingsdoelstellingen. Een keuze dus. We zijn hier voorbijgegaan aan de mogelijkheid dat intern verrekenen niet zozeer een keuze is maar een verplichting, bijvoorbeeld wanneer een onderneming door externe toezichthoudende organen wordt 'gedwongen' intern te verrekenen. Een voorbeeld is de eis van de externe accountant aan een entiteit om haar omzet en al haar daartoe gemaakte kosten te rapporteren (bekend als het *matching principe/full costing*). Daartoe zal deze entiteit ook alle kosten in haar boeken moeten hebben verantwoord. Hoewel er niet direct sprake is van een wettelijke verplichting,

Figuur 1

Opzetten interne verrekeningssystematiek

		Ondernemingsstrategie	
		Productdifferentiatie	Kostleiderschap
Intern verrekenen	Niet verplicht	<p>Nee Intern verrekenen heeft minder toegevoegde waarde. Portfolioanalyses kunnen gemaakt worden via alternatieve, efficiëntere wegen, mits complexiteit van de organisatie dit toelaat.</p>	<p>Ja, mits Intern verrekenen is zinvol, als alternatieve opties niet volstaan en alleen voor elementen die beïnvloedbaar zijn. Doorbelasting vindt plaats op basis van 'eenheid * tarief'.</p>
	Verplicht	<p>Ja, op hoofdlijnen Doorbelasting van alle kosten is noodzakelijk. Een globale exercitie volstaat (weinig detail), wanneer de complexiteit van de organisatie het toelaat om portfolioanalyses via alternatieve, efficiëntere wegen te maken.</p>	<p>Ja, gedifferentieerd Doorbelasting van alle kosten, waarbij niet beïnvloedbare elementen op een globaal niveau worden doorbelast en de beïnvloedbare elementen (stuurbaar) worden doorbelast op basis van 'eenheid x tarief'.</p>
		Complexiteit en transparantie van organisatie	

zullen we tevens de gevallen meenemen waarin goed ondernemerschap vereist om (in bepaalde mate) intern te verrekenen om zo de effectieve belastingdruk voor de onderneming te minimaliseren.

Het is dus van belang na te gaan of er sprake is van een 'verplichting' en in welke mate intern verrekenen kan bijdragen aan het realiseren van de ondernemingsdoelstelling. Een combinatie van beide antwoorden in relatie tot de vraag of het zinvol is om wel of niet intern te verrekenen, is in figuur 1 samengevat. In de volgende paragrafen wordt een toelichting gegeven op de in deze figuur genoemde kwadranten.

Productdifferentiatie, intern verrekenen niet verplicht

Onderneming A is gericht op het veroveren van marktaandeel door middel van innovatieve producten in de nationale multimediamarkt. De onderneming kent enkele businessunits die onder één juridische entiteit vallen. Onderneming A wil inzicht verkrijgen in de winstgevendheid van verschillende klanten.

Er is geen sprake van een verplichting, dus zal de onderneming haar verrekeningsproces naar eigen behoefte kunnen inrichten. In het geval van een productdifferentiatie strategie zal de behoefte zich richten op portfolioanalyses of bijvoorbeeld businessplanningachtige werkzaamheden. Voor dergelijke analyses zal een onderneming wel degelijk behoefte hebben aan kosteninzicht, maar is vrij in het kiezen van de wijze

waarop dit inzicht totstandkomt. Een activiteitenanalyse en vertaling van kostensoorten naar activiteiten en producten bijvoorbeeld, kunnen bijzonder zinvol zijn bij de bepaling van de winstgevendheid van producten zonder dat deze kosten ook daadwerkelijk intern worden verrekend. Met betrekking tot kostensturing zal de onderneming veelal kunnen volstaan met sturing op eigen kosten per afdeling.

Kostleiderschap, intern verrekenen niet verplicht

Bank B opereert alleen in Nederland en binnen één juridische entiteit. De organisatie bestaat uit meerdere businessunits, zowel in de backoffice als de frontoffice. Door externe druk op de marges wil Bank B haar kosten verlagen. Door de frontoffice de financiële consequenties te laten voelen van afgenomen diensten van de backoffice, ontstaat een kostenbewustzijn, waardoor minder en eenvoudigere diensten worden afgenomen.

Intern verrekenen is zinvol als alternatieve opties niet volstaan en alleen voor elementen die beïnvloedbaar zijn. Doorbelasting moet dan plaatsvinden via 'eenheid * tarief'. Er is geen sprake van een verplichting, dus zal de onderneming haar verrekeningsproces naar eigen behoefte kunnen inrichten. Aangezien de onderneming haar kosteneffectiviteit zal willen optimaliseren heeft zij grote behoefte aan kosteninzicht maar geeft zij ook hoge prioriteit aan kostensturing en kostenbeheersing. Voor kostensturing is het zinvol om kosten door te belasten zodat afnemers (lees: andere afdelingen) direct geconfronteerd worden met de kosten van producten en diensten die zij afnemen. Belangrijk is hierbij wel dat de kosten van diensten die worden doorbelast beïnvloedbaar zijn door de afnemers en de diensten/producten die doorbelast worden herkenbaar en meetbaar zijn. Kosten van diensten en producten die niet beïnvloedbaar zijn, zouden niet moeten worden meegenomen in de interne verrekening omdat dit geen toegevoegde waarde heeft. Een belangrijke randvoorwaarde (ofwel het 'mits' in dit kwadrant van figuur 1) wordt gevormd door de opzet van de interne governance van de organisatie. Om het gewenste resultaat van de interne doorbelasting te bereiken, ofwel interne klanten meer kostenbewust te laten opereren, zullen managers hiervoor in lijn moeten worden afgerekend of beloofd (bijvoorbeeld op basis van het realiseren van targets op kostenbesparing ten aanzien van beïnvloedbare kosten).

Productdifferentiatie, intern verrekenen verplicht

De innovatieve onderneming C is gericht op het produceren en op de markt brengen van chiponderdelen. De productie van de basis chips vindt plaats in Nederland, de productie van eindproducten in verschillende landen, die vallen onder verschillende juridische entiteiten. De marges op de producten zijn hoog. Deze onderneming gebruikt cost management om op hoofdlijnen transfer prices te berekenen tussen verschillende juridische entiteiten.

Doorbelasting van alle kosten is noodzakelijk. Een globale exercitie volstaat zolang de complexiteit van de organisatie het toelaat om portfolioanalyses via alternatieve, efficiëntere wegen te maken.

Intern verrekenen is 'verplicht' maar vanuit de ondernemingsdoelstelling is er geen behoefte aan vergaande analyses en verrekeringen. In deze situatie is het dus verstandig om het intern verrekenmechanisme zo eenvoudig mogelijk te houden. Om te kunnen voldoen aan verplichtingen met betrekking tot externe verslaggeving zal een doorbelasting (*full costing*) naar kostensoorten tussen juridische entiteiten, maar binnen een fiscale eenheid veelal kunnen volstaan. Vindt een doorbelasting plaats tussen fiscale entiteiten, dan zal de doorbelasting van diensten en/of producten moeten voldoen aan het vereiste van 'at arms length'. Dit is geen strak gedefinieerd begrip, maar in principe houdt dit in dat de transfer prices in lijn moeten zijn met de marktprijzen. Vaak zijn er echter geen marktprijzen voor handen en moet er een alternatief komen. Het alternatief is dan een gedocumenteerd kostenmodel. Dit kostenmodel geeft een duidelijk beeld van de kostprijsoopbouw van de transfer prices. De organisatie kan dan nog kiezen of zij op de kostprijzen nog een winstoverslag wil doen, maar moet daar dan wel consequent in zijn en dit documenteren. Een grove vertaling van kostensoorten naar activiteiten en kosten per product of dienst zal hier veelal voldoende zijn. Wat betreft kostensturing zal de onderneming kunnen volstaan met sturing op eigen kosten per afdeling.

Kostleiderschap, intern verrekenen verplicht

Multinational D is gericht op cost leadership en opereert in meerdere landen onder verschillende juridische entiteiten. De onderneming is werkzaam binnen de voedingsmiddelenindustrie. De onderneming heeft een centrale ICT- en R&D-afdeling. De afnemers kunnen de afname van de ICT-afdeling sturen, in tegenstelling tot de afname van de R&D-afdeling. Zij gebruikt cost management op hoofdlijnen om haar transfer prices voor R&D te berekenen en in detail voor de ICT-producten.

Doorbelasting van alle kosten, waarbij de niet beïnvloedbare elementen op een globaal niveau worden doorbelast en de beïnvloedbare elementen (stuurbaar) worden doorbelast via 'eenheid * tarief'.

In dit geval bestaat er dus zowel een interne als een externe prikkel om intern te verrekenen. Vanuit de externe verplichting zal de onderneming al haar kosten moeten verrekenen (*full costing*) maar voor interne doeleinden zal zij alleen de beïnvloedbare kosten willen doorbelasten. In een dergelijke situatie is het zinvol om de stuurbare/beïnvloedbare elementen op het niveau van meetbare eenheden door te belasten en het niet beïnvloedbare deel op een globaler niveau, met grove sleutels.

Tenslotte is aan de matrix nog een derde dimensie toegevoegd die van invloed zal zijn op de keuzes ten aanzien van intern verrekenen, bijvoorbeeld de mate van transparantie en complexiteit van de onderneming. Het is duidelijk dat, wanneer een onderneming weinig complex is en voldoende transparant om vanuit elke afdeling een toewijzing van kosten te kunnen maken naar producten en diensten, een vergaande activiteitenanalyse en abc-vergelijkbare kostenallocatie weinig toegevoegde waarde zal hebben. Heeft een onderneming daarentegen een kostleiderschapstrategie en neemt de complexiteit van haar organisatie toe en de transparantie en causaliteit tussen activiteiten en kosten af, dan zal een onderneming juist vergaande behoefte hebben om kosten te verbijzonderen.

Het volgende voorbeeld is gestileerd, maar naarmate een organisatie complexer en minder transparant wordt, biedt een activiteitenanalyse de mogelijkheid om toch meer transparantie te verkrijgen.

De afdeling Facilitaire dienstverlening beheert werkplekken en moet de kosten toewijzen aan twee producten: hypotheek en leningen. Voor deze afdeling is het vrijwel onmogelijk om aan te geven welke allocatiesleutel gebruikt moet worden. Door kosten eerst intern door te belasten op basis van aantal afgenomen werkplekken naar bijvoorbeeld de marketingafdeling en de centrale verwerkingsafdeling, kunnen zij op basis van de tijdsbesteding van de mensen binnen deze afdelingen wel een toewijzing doen van de kosten per werkplek naar de producten hypotheek en leningen.

Transfer pricing

Wanneer interne verrekeringen plaatsvinden tussen juridische eenheden is er sprake van 'transfer pricing'. Als gevolg van de groeiende globalisering van ondernemingen vindt een toenemend deel van de wereldhandel plaats binnen ondernemingen via interne leveranties. Door middel van interne verrekeringen

is een onderneming in staat om kosten en dus ook winsten over landen heen te beïnvloeden. Gezien deze invloed van de onderneming op lokale winsten en dus op de mogelijkheid voor een lokale fiscale overheid om belasting te heffen op die winsten, staat transfer pricing in een toenemende belangstelling van die lokale overheden en zal zij bijvoorbeeld kunnen overgaan tot winstcorrecties wanneer zij vindt dat transfer prices niet juist tot stand zijn gekomen. Dit geldt voor zowel het leverende land als voor het ontvangende land.

Voorbeeld transfer pricing

Onderneming X heeft twee vestigingen, in Nederland en in Spanje. Beide zijn een zelfstandige juridische entiteit. Spanje is verlieslatend en Nederland winstgevend. Nederland levert diensten aan Spanje. Door een lage transfer price te hanteren kan de winst in Nederland worden gedrukt en verplaatst naar Spanje. Dit is voordelig voor de totale onderneming, omdat dit leidt tot een lagere overall belastingdruk, aangezien Spanje verlieslatend is. De Nederlandse fiscus zal echter in Nederland een winstcorrectie doen toepassen om de te lage transfer price te corrigeren. In dit voorbeeld is er geen risico op dubbele winstbelasting omdat Spanje in totaal verlieslatend is. Wanneer Spanje echter winstgevend zou zijn, dan zou er wel risico bestaan op dubbele winstbelasting, omdat in Spanje dan relatief te veel wordt betaald en in Nederland door de winstcorrectie het normale niveau betaald wordt.

Welke eisen worden dan aan transfer pricing gesteld door de fiscus? Een groot aantal landen heeft afspraken met elkaar gemaakt via de OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development). In de OECD-richtlijnen staat dat de transferprices 'at arms length' moeten zijn.

Wanneer een onderneming voldoet aan deze eisen, dan is de kans op winstcorrecties kleiner. Cost management kan dus een belangrijke rol spelen bij transfer pricing. Omdat de regelgeving met betrekking tot transfer pricing aan verandering onderhevig is en per land kan verschillen, wordt hier niet in detail op ingegaan.

Opzet van een intern verrekeningssysteem

Een intern verrekeningssysteem kent drie basiselementen (zie ook figuur 2).

Berekeningsmethode. Dit element is de basis voor een intern verrekeningssysteem. Hier wordt de verrekenningsprijs bepaald. Cost management kan hier een essentiële rol vervullen. In de praktijk worden verschillende berekeningsmethoden gebruikt. Onze stelling is dat er in principe maar twee methoden zijn: het opzetten van kostenmodellen en het genereren

van marktprijzen. Alle andere methoden hebben in principe geen toegevoegde waarde voor de ondernemingsdoelstelling, omdat ze geen stuurinformatie genereren. Het gebruik van een kostenmodel, waarin een bepaalde mate van causaliteit nagestreefd wordt, kan dit wel bieden. De aard van de modellen is afhankelijk van het eerdergenoemde kwadrant waar de onderneming zich in bevindt. Overigens kunnen ook marktprijzen stuurinformatie geven omdat ze een target stellen voor de leverancier.

Service level management. Feitelijk is dit een element dat hoort bij kostensturing. Het element hoeft echter niet te worden ingericht als er alleen maar sprake is van een verplichting tot verrekenen. Daarentegen is het essentieel bij een kost-leiderschapdoelstelling, omdat het een deel van de kostenverantwoordelijkheid bij de afnemer neerlegt. Namelijk dat deel dat een relatie heeft met de afgenomen aantallen en de specificatie van de diensten. Hiermee wordt een kostenbewustzijn gecreëerd bij de afnemer. De afnemer kan namelijk de hoogte van de interne verrekening beïnvloeden. Service level management is nauw verbonden met het doorlopen van de planning- en controlcyclus.

Fysieke doorbelasting. Dit element regelt dat de interne verrekeningen in de boekhouding terechtkomen. Dit betekent enerzijds dat er gemeten moet worden hoeveel eenheden er afgenomen zijn, dan wel doorbelast mogen worden en anderzijds de vermenigvuldiging van 'aantal * tarief', om de totale doorbelasting te kunnen bepalen. Fysieke doorbelasting is niet noodzakelijk om intern te verrekenen. Wanneer buiten de boekhouding om ook stuurinformatie kan worden gegenereerd die aansluit op de ondernemingsdoelstelling en daarmee op de governancestructuur, dan is fysiek doorbelasten overbodig.

Naarmate er meer elementen uit het interne verrekeningsstelsel worden uitgevoerd in een onderneming, zullen de gerelateerde kosten ook toenemen. Het moet dus een zeer bewuste keuze of verplichting zijn om de elementen 'service level management' en de 'fysieke doorbelasting' te implementeren. Indien er sprake is van een keuze, moet de onderneming ervan overtuigd zijn dat het invoeren van het element meer oplevert dan dat het kost.

Figuur 2

Drie basiselementen van een intern verrekeningssysteem

1. Berekeningsmethode (basis)	
2. Service level management (optioneel)	3. Fysieke doorbelasting (optioneel)

Conclusie

De stelling 'Organisaties doen er goed aan om geen intern verrekeningsmechanisme in te voeren, tenzij dit verplicht is of het in dienst staat van de ondernemingsdoelstelling' is misschien wat gechargeerd, maar heeft zeker een kern van waarheid. Essentieel is dat ondernemingen goed afwegen wat de redenen zijn om intern te verrekenen en hoe intern wordt verrekend. De belangrijkste afweging is of intern verrekenen een toegevoegde waarde heeft voor de onderneming. Cost management kan een essentiële rol vervullen indien er daadwerkelijk intern verrekend wordt, omdat binnen kostenmodellen gestreefd wordt naar een maximaal mogelijke mate van causaliteit. De afnemer is dan in staat de hoogte van de inter-

ne verrekening te beïnvloeden, door afspraken te maken met de leverancier over de hoeveelheid en de specificatie van af te nemen diensten.

Drs. Jeroen Schaffels (jeroen.schaffels@atosorigin.com) en drs. Paul van der Knaap (paul.vanderknaap@atosorigin.com) zijn respectievelijk als Senior Business Consultant en Principal Consultant verbonden aan Atos Consulting.

Dit artikel is gebaseerd op het hoofdstuk 'Doorbelastingen en transfer pricing' uit het boek 'Het ABC van Cost Management - theorie in praktijk gebracht' onder redactie van Karin Bos en Felix Smeulders (Kluwer, 2004).

advertentie

Serious about **Finance?** We are.

Master in International Finance

- Gespecialiseerd en internationaal
- Voor ambitieuze finance professionals
- Corporate finance track
- Mathematical finance track
- Engelstalig voltijd of deeltijd

Executive Master of Finance and Control

- Leidt op tot registercontroller (RC)
- Case-gericht onderwijs
- Topdocenten uit theorie en praktijk
- Vooropleiding WO, RA of Hofam
- Nederlandstalig in deeltijd

Roetersstraat 11
1018 WB Amsterdam
T: + 31 20 525 4286
E: abs@uva.nl
www.abs.uva.nl

Voorlichtingsavond

Bezoek onze voorlichtingsavond op woensdag 7 juni om 19.00 uur.

Meer informatie en aanmelden: www.abs.uva.nl

UvA  UNIVERSITEIT VAN AMSTERDAM

BUSINESS SCHOOL

06123

V O Y A G E O F D I S C O V E R Y