



Overhead bij gemeenten

Onderzoek naar de wijze waarop gemeenten
overheadkosten doorbelasten aan producten

Sander Bavelaar
Haagse Hogeschool
27 mei 2010

Afstudeeropdracht

Deloitte
Audit Public Sector

**Onderzoek naar de wijze waarop gemeenten overheadkosten
doorbelasten aan producten**

Auteur:	Sander Bavelaar
Studentnummer:	20050965
Opleiding:	Bedrijfseconomie
School:	Haagse Hogeschool
Opdrachtgever:	Deloitte
Bedrijfsmentor:	Dhr. J van der Lek
Stagedocent:	Dhr. M. Mubarak
Datum afsluiting:	27 mei 2010

Voorwoord

Deze scriptie heb ik geschreven ter afsluiting van de opleiding Bedrijfseconomie aan de Haagse Hogeschool. In de maanden februari tot juni van het jaar 2010 heb ik onderzoek gedaan naar de wijze waarop gemeenten met indirecte kosten omgaan. Het binnen de gestelde termijn afronden van de scriptie heb ik niet alleen kunnen doen. Daarom wil ik graag een aantal mensen bedanken.

Ten eerste richt ik mij tot een aantal collega's van Deloitte. Vincent van Stijn, partner, en Wayne de Vries, manager, wil ik graag bedanken voor het aanbieden van de afstudeerstage. In een oriënterend gesprek werd mij het accountancyvak geïntroduceerd en werden mogelijke stageonderwerpen besproken.

Daarnaast wil ik graag bedrijfsmentor Jeffry van der Lek, senior staff, bedanken voor het begeleiden van de stage. Ondanks de voor accountants drukke periode heb ik de door hem verleende begeleiding als prettig ervaren.

Tot slot wil ik de rest van de afdeling Audit Public Sector in Voorburg bedanken voor het openstaan voor zowel algemene als inhoudelijke vragen.

Ook de begeleiding vanuit de Haagse Hogeschool heeft in positieve zin bijgedragen aan dit eindproduct. Eveline Kapteijn, coördinator externe betrekkingen, heeft voorafgaand aan de stageperiode studenten voldoende op de hoogte gesteld van randvoorwaarden en beoordelingscriteria van de afstudeerstage. Stagedocent Mansoor Mubarak, docent accountancy, heeft na afronding van ieder hoofdstuk zijn feedback gegeven, waardoor ik aan het einde van de rit niet voor verrassingen ben komen te staan.

Uiteraard wil ik ook mijn ouders bedanken voor hun steun gedurende mijn studententijd. Zowel de mentale steun in tijden van tentamens en projecten, als adviezen op het gebied van schrijfstijl en lay-out van rapporten zijn goed van pas gekomen.

Voorburg, 27 mei 2010

Sander Bavelaar

Samenvatting

Het onderwerp van deze scriptie is overhead bij gemeenten. Aangezien binnen gemeenten veel discussie ontstaat hoe om te gaan met deze kosten, is vanuit de afdeling Audit Public Sector van Deloitte het verzoek tot een onderzoek onder een aantal gemeenten ingediend. Dit onderzoek is van begin februari tot begin juni 2010 uitgevoerd, en wordt in deze scriptie beschreven.

De doelstelling van dit onderzoek is zowel accountants van Deloitte als gemeenten in het algemeen inzicht geven in de wijze waarop gemeenten met hun indirecte kosten omgaan. Daarnaast worden uiteraard de theoretische en wettelijke kaders in kaart gebracht. Op basis van deze informatie is de volgende probleemstelling geformuleerd:

Op welke wijze en met welke motivatie belasten gemeenten indirecte kosten door aan hun afdelingen/diensten en valt deze wijze binnen de theoretische en wettelijke kaders die hiervoor gelden?

Om op deze vraag een goed antwoord te formuleren wordt het onderzoek gesplitst in een gedeelte deskresearch en een veldonderzoek onder een aantal gemeenten. Het deskresearch bestaat uit een beschrijving van de organisatie van Deloitte en de formulering van theoretische en wettelijke kaders. Het veldonderzoek bestaat uit een interview onder een aantal gemeenten, waarin financieel deskundige medewerkers wordt gevraagd naar de achterliggende motivatie voor bepaalde keuzes.

Deze scriptie is geschreven op de afdeling Audit Public Sector op het kantoor in Voorburg. Deze afdeling is verantwoordelijk voor de jaarrekeningcontroles van instellingen in de non-profit sector, zoals ministeries, provincies, gemeenten, zorginstellingen en onderwijsinstellingen. De afdeling neemt binnen Deloitte een belangrijke plaats in, want het accountantskantoor is na de fusie met de VB groep in 1998 marktleider in de publieke sector.

Een belangrijk aspect in deze scriptie is het onderscheid tussen directe en indirecte kosten. Directe kosten kunnen rechtstreeks aan producten worden toegerekend, bij indirecte kosten is dit verband niet aanwezig. Een andere term voor indirecte kosten is overhead, beide begrippen worden in deze scriptie door elkaar gebruikt.

Voor het toerekenen van overheadkosten zijn in de loop van de geschiedenis verschillende methoden ontwikkeld. De meest gangbare zijn: opslagmethode, kostenplaatsmethode en activity based costing. Hierbij kan worden gesteld dat de opslagmethode en activity based costing qua complexiteit en tijdrovendheid ver uit elkaar liggen. Naast theoretische kaders zijn ook wettelijke kaders in kaart gebracht.

In de gemeentewet wordt gesteld dat gemeenten grondslagen voor kostprijsberekening moeten vastleggen in de financiële verordening 212. Verder wordt in de gemeentewet voorgeschreven dat gemeenten geen winst mogen maken, tarieven voor leges mogen maximaal 100% kostendekkend zijn.

De commissie BBV draagt zorg voor een eenduidige uitvoering en toepassing van de gemeentelijke verslaggevingsregels. Met betrekking tot het onderwerp indirecte kosten heeft het BBV niets voorgeschreven, met als motivatie dat gemeenten zeer verschillend kunnen zijn. Het Platform rechtmatigheid provincies en gemeenten brengt zwaarwegende adviezen uit aan onder andere de wetgever, provincies, gemeenten en het NIVRA over toepassing van het Besluit Accountantscontrole Provincies en Gemeenten. Zo wordt gesteld dat een accountant een verklaring van rechtmatigheid kan afgeven als baten en lasten rechtmatig tot stand zijn gekomen. De financiële verordening 212, met daarin de grondslagen voor kostprijsberekening, behoort tot het normenkader van deze controle en dus tot het wettelijk kader. Op de website van het PRPG wordt verwezen naar de modelverordening van het VNG.

Het laatst gestelde kader komt uit een handreiking van het ministerie van BZK. Deze handreiking biedt zowel burgers als heffende instanties inzicht in de opbouw van legestarieven. In de handreiking wordt vastgesteld dat in de wetsgeschiedenis expliciet een aantal kostensoorten worden genoemd, die niet in legestarieven mogen worden opgenomen. Het betreft kosten van beleidsvoorbereiding, handhaving en bezwaarprocedures. Deze kosten staan in een te ver verwijderd verband van specifieke dienstverlening, en dienen dus uit algemene middelen te worden betaald.

In het onderzoek bij de gemeente Alphen aan den Rijn is naar voren gekomen dat de gemeente de opslagmethode hanteert. De werkwijze van deze methode is in een document vastgelegd. Dit stuk geldt als intern kader. Het onderwerp 'indirecte kosten' staat niet hoog op de agenda, vandaar dat gekozen is voor een simpele en pragmatische methode. Mede doordat het tijdschrijven binnen de organisatie niet serieus wordt gebruikt, wordt aan het eind van het jaar weinig tijd aan nacalculatie besteed. Aan het wettelijk kader wordt (minimaal) voldaan; de verordening 212 is bijna exact overgenomen van de modelverordening van de VNG en kosten van onder andere beleidsvoorbereiding worden nu nog wel in tarieven voor leges opgenomen.

In Voorschoten hanteert men een kostenverdeelstaat. De werkwijze wordt beschreven in een intern beleidsstuk. Deze methode is gangbaar en praktisch en wordt al jarenlang gebruikt. De belangrijkste informatievoorziening is het afdelingsplan. Op basis van deze planning worden indirecte kosten doorbelast. Er zijn binnen Voorschoten geen andere verdeelsleutels aanwezig. Ook de gemeente Voorschoten voldoet minimaal aan het wettelijk kader. De grondslagen voor kostprijsberekening zijn letterlijk overgenomen uit de modelverordening, en de kosten van beleidsvoorbereiding, handhaving en bezwaarprocedures zijn wel in legestarieven opgenomen.

Binnen de fusiegemeente Zuidplas heerst een duidelijke mening over het onderwerp indirecte kosten. De gemeente werkt namelijk met het direct costing systeem. Dit systeem houdt in dat de kosten worden verantwoord waar ze worden gemaakt, en niet pas na kostenverdeling. Aan de hand van dit systeem wordt de budgetverantwoordelijkheid bewaakt. Via een opslagerpercentage wordt de overhead wel opgenomen in de exploitatie. Dit percentage wordt berekend aan de hand van voorgerecalculeerde urenplanningen.

De financiële verordening en interne kaders worden in de nabije toekomst specifiek vastgelegd. In het kader van de recente fusie is hiervoor nog geen tijd vrijgemaakt. Kosten genoemd in de handreiking van BZK kunnen wel aan de hand van urenplanningen worden getraceerd. Op dit moment worden deze kosten echter wel in legestarieven opgenomen.

De gemeente Den Haag hanteert vanaf de begroting 2009 een soort kostenplaatsenmethode. Deze methode is gemeentebreed ingevoerd, omdat diensten binnen Den Haag in het verleden op verschillende wijzen met indirecte kosten omgingen. Een belangrijk aspect van de door Den Haag gehanteerde methode is het onderscheid tussen directe en indirecte overhead.

Den Haag voldoet bovengemiddeld aan het wettelijk kader. Niet zozeer op het gebied van de verordening 212, maar wel op het gebied van de handreiking van BZK. Vooral met betrekking tot de bouwleges wordt door de interne accountantsdienst strak gecontroleerd, welke kosten wel en vooral niet in het tarief mogen worden opgenomen.

Op basis van het onderzoek kunnen een aantal conclusies worden getrokken. Zo komt naar voren dat gemeenten een eenvoudige en pragmatische wijze van kostentoerekening hanteren. In de praktijk komt dit neer op een opslagmethode of een vereenvoudigde vorm van de kostenplaatsenmethode. Het onderwerp 'doorbelasting van indirecte kosten' leeft niet binnen gemeenten.

Accountants van Deloitte kan worden aanbevolen het belang van de wijze van kostenverdeling bij gemeenten duidelijk te maken. Gemeenten kunnen worden aangespoord dit beleid vast te leggen in de financiële verordening 212 en in de jaarrekening.

De geringe bekendheid en toepassing van de regelgeving van het ministerie van BZK biedt Deloitte wellicht mogelijkheid voor verder onderzoek.

Inhoudsopgave

VOORWOORD	1
SAMENVATTING	2
INHOUDSOPGAVE	4
LIJST VAN AFKORTINGEN	6
INLEIDING & PROBLEEMSTELLING	7
1 ORGANISATIE DELOITTE	8
1.1 INLEIDING	8
1.2 ALGEMEEN	8
1.3 GESCHIEDENIS	8
1.4 VAKGEBIEDEN	9
1.5 BELANGRIJKSTE CLIËNTEN	9
1.6 AUDIT PUBLIC SECTOR	10
1.7 CONCLUSIE	10
2 THEORETISCH KADER.....	11
2.1 INLEIDING	11
2.2 DEFINITIES	11
2.2.1 Directe kosten	11
2.2.2 Indirecte kosten.....	11
2.2.3 Overheadkosten.....	11
2.3 METHODEN	12
2.3.1 Opslagmethode.....	12
2.3.2 Kostenplaatsmethode	12
2.3.3 Activity based costing.....	13
2.4 CONCLUSIE	15
3 WETTELIJK KADER	16
3.1 INLEIDING	16
3.2 GEMEENTEWET	16
3.3 COMMISSIE BBV	17
3.4 PLATFORM RECHTMATIGHEID PROVINCIES EN GEMEENTEN	17
3.5 HANDREIKING KOSTENTOEREKENING MINISTERIE VAN BZK	19
3.6 CONCLUSIE	20
4 GEMEENTE ALPHEN AAN DEN RIJN	21
4.1 INLEIDING	21
4.2 ALGEMEEN	21
4.3 INTERNE KADERS	21
4.4 BESCHRIJVING WIJZE VAN KOSTENTOEREKENING.....	22
4.5 ACHTERLIGGENDE MOTIVATIE.....	24
4.6 TOETSING WETTELIJK KADER.....	24
4.7 CONCLUSIE	25

5	GEMEENTE VOORSCHOTEN.....	26
5.1	INLEIDING	26
5.2	ALGEMEEN	26
5.3	INTERNE KADERS	26
5.4	BESCHRIJVING WIJZE VAN KOSTENTOEREKENING.....	27
5.5	ACHTERLIGGENDE MOTIVATIE.....	28
5.6	TOETSING WETTELIJK KADER.....	28
5.7	CONCLUSIE	29
6	GEMEENTE ZUIDPLAS	30
6.1	INLEIDING	30
6.2	ALGEMEEN	30
6.3	INTERNE KADERS	30
6.4	BESCHRIJVING WIJZE VAN KOSTENTOEREKENING.....	30
6.5	ACHTERLIGGENDE MOTIVATIE.....	31
6.6	TOETSING WETTELIJK KADER.....	32
6.7	CONCLUSIE	32
7	GEMEENTE DEN HAAG.....	33
7.1	INLEIDING	33
7.2	ALGEMEEN	33
7.3	INTERNE KADERS	33
7.4	BESCHRIJVING WIJZE VAN KOSTENTOEREKENING.....	34
7.5	ACHTERLIGGENDE MOTIVATIE.....	35
7.6	TOETSING WETTELIJKE KADERS.....	35
7.7	CONCLUSIE	36
	CONCLUSIES EN AANBEVELINGEN	37
	BRONNENLIJST	39
	LITERATUURLIJST	40
	BIJLAGEN	41
	BIJLAGE I ORGANOGRAM DELOITTE.....	42
	BIJLAGE II SCHEMA WETTELIJKE KADERS	43
	BIJLAGE III INTERVIEWVRAGEN	44

Lijst van afkortingen

ABC	Activity based costing
BAPG	Besluit Accountantscontrole provincies en gemeenten
BBV	Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten
BZK	Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties
CBS	Centraal Bureau voor de Statistiek
COELO	Centrum voor Onderzoek van de Economie van de Lagere Overheden
IFLO	Inspectie financiën lokale overheden
IPO	Interprovinciaal Overleg
Iv3	Informatie voor derden
NIVRA	Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants
PRPG	Platform Rechtmatigheid Provincies en Gemeenten
VNG	Vereniging Nederlandse Gemeenten

Inleiding & probleemstelling

Het berekenen van een kostprijs is niet altijd even eenvoudig. Iedere gemeente kent namelijk naast vakafdelingen ook een aantal ondersteunende afdelingen, zoals personeelszaken, ICT, communicatie, facilitaire zaken en financiën. De kosten van deze afdelingen worden ook wel indirecte kosten of overheadkosten genoemd en zullen op één of andere manier toch in de kostprijs moet worden opgenomen. Voor de toerekening van deze kosten bestaan verschillende methodes met elk hun eigen voor- en nadelen. Het selecteren van een bepaalde methode levert daarom vaak veel discussie op. De afdeling Audit Public Sector van Deloitte signaleert dit probleem regelmatig.

De doelstelling van dit onderzoek is zowel accountants van Deloitte als gemeenten in het algemeen inzicht geven in de wijze waarop gemeenten met hun indirecte kosten omgaan. Daarbij worden de verschillende opties voor kostentoerekening en de kaders van regelgevende instanties in ogenschouw genomen. Op basis van deze doelstelling kan de volgende onderzoeksvraag worden geformuleerd:

Op welke wijze en met welke motivatie belasten gemeenten indirecte kosten door aan hun afdelingen/diensten en valt deze wijze binnen de theoretische en wettelijke kaders die hiervoor gelden?

Om tot een goed onderbouwde conclusie te komen zal dit onderzoek worden verricht door middel van beantwoording van een aantal deelvragen. Deze deelvragen zorgen voor een inhoudelijke onderbouwing en bewaken de planning om binnen redelijke termijn tot een goed antwoord op de probleemstelling te komen. De volgende deelvragen zijn geformuleerd:

1. Welke methoden voor kostentoerekening staan in de theorie beschreven?
2. Stellen regelgevende instanties wettelijke kaders met betrekking tot dit onderwerp?
Zo ja, welke kaders?
3. Welke wijze van kostentoerekening hanteert een gemeente?
4. Wat is de motivatie voor deze methode en valt deze binnen de interne kaders?
5. Wordt dit onderwerp in de gemeentelijke documentatie beschreven?

Om deze deelvragen zo goed mogelijk te beantwoorden wordt eerst een gedeelte deskresearch verricht. Zo wordt de theorie over dit onderwerp beschreven en worden de wettelijke kaders in kaart gebracht.

Het laatste deel van het onderzoek zal bestaan uit een veldonderzoek bij de gemeenten Zuidplas, Alphen aan den Rijn, Voorschoten en Den Haag. De eerste drie zijn cliënten van Deloitte en daarom ligt het voor de hand om deze gemeenten te betrekken in het onderzoek.

Door het afnemen van interviews wordt getracht inzicht te krijgen in de methode van kostentoerekening van betreffende gemeenten. Uiteraard wordt ook gevraagd naar de motivatie voor een bepaalde methode. Om uit de interviews voldoende bruikbare informatie te vergaren wordt ook gemeentelijke documentatie, zoals de administratie, jaarrekening en interne beleidsnota's, bestudeerd.

De hoofdstukopbouw van deze scriptie is als volgt: in het eerste hoofdstuk wordt het bedrijf Deloitte geïntroduceerd. In de twee hoofdstukken die daarop volgen worden de bevindingen van het deskresearch weergegeven. Dit betekent dat eerst het theoretisch kader en vervolgens het wettelijk kader is te lezen.

In de resterende hoofdstukken wordt het veldonderzoek bij de verschillende gemeenten beschreven. Ieder hoofdstuk begint met een inleiding en wordt aan het eind samengevat in een conclusie. Het antwoord op de probleemstelling is aansluitend aan de onderzoekshoofdstukken te vinden.

1 Organisatie Deloitte

1.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt het bedrijf Deloitte geïntroduceerd. Zo komen de meest recente financiële resultaten aan bod en wordt de geschiedenis van het bedrijf beschreven. Vervolgens gaat dit hoofdstuk dieper in op de vakgebieden en het cliëntenbestand van Deloitte. Tot slot wordt het één en ander verteld over de afdeling Audit Public Sector. Dit is de afdeling waar de scriptie wordt geschreven.

1.2 Algemeen

Deloitte is met ruim vijfduizend medewerkers en dertig kantoren door heel Nederland de grootste organisatie op het gebied van accountancy, belastingadvies, consultancy en financiële advisering. Deloitte Nederland is een onafhankelijke memberfirm van Deloitte Touche Tohmatsu. Deze internationale organisatie telt ongeveer 165.000 medewerkers en is in 140 landen gevestigd.

Ondanks de zware recessie heeft Deloitte in het boekjaar 2008/2009 goede resultaten behaald. De omzet bedraagt ongeveer € 710 miljoen. De totale kosten komen uit op € 605 miljoen, dus het bedrijfsresultaat bedraagt ongeveer € 105 miljoen. Na aftrek van € 11 miljoen aan rente, komt de winst uit op € 94 miljoen.

1.3 Geschiedenis

De oorsprong van Deloitte ligt in de jaren vijftig van de vorige eeuw. In 1955 wordt namelijk de Nederlandse Accountants Maatschap, ook wel NAM, opgericht. Deze organisatie is erg succesvol en mede door vele lokale fusies en overnames heeft de NAM in de jaren zeventig en tachtig kantoren door heel Nederland. In 1981 wordt na een fusie met het bedrijf Begheyn & Sneepe de tak belastingadvies toegevoegd aan de activiteiten van de NAM.

Medio jaren tachtig wordt de naam van de organisatie veranderd in TRN Groep. Deze naamswijziging is in het leven geroepen om het belang van de internationale verbintenis met het kantoor Touche Ross te benadrukken. In 1988 heeft de TRN ruim tweeduizend personeelsleden. In datzelfde jaar fuseert de organisatie met het accountantskantoor Tombe / Melse Groep (TMG). Als gevolg van deze fusie komt het aantal werknemers op 2700.

In 1992 vindt een grote internationale fusie plaats. De organisaties van Touche Ross International en Deloitte Haskins & Sells hebben in dat jaar een wereldwijde verbintenis gerealiseerd, met als nieuwe naam Deloitte Touche Tohmatsu International. De naam van het Nederlandse deel verandert in Deloitte & Touche.

De grootste fusie uit de geschiedenis van de Nederlandse organisatie vindt plaats in 1998. De op overheids- en non-profitmarkt gespecialiseerde accountants- en adviesorganisatie VB Groep gaat samen met Deloitte & Touche. Door deze fusie zijn bij Deloitte & Touche 4800 mensen werkzaam en de omzet groeit richting de één miljard gulden. Nadat het bedrijf Andersen Nederland zich bij de organisatie voegt, mag Deloitte & Touche zich het grootste accountants- en adviesorgaan van Nederland noemen. In 2003 wordt de naam ingekort tot Deloitte, maar blijft het een onafhankelijke memberfirm van Deloitte Touch Tohmatsu.

1.4 Vakgebieden

Als wereldwijde accountants- en adviesorganisatie biedt Deloitte een breed dienstenpakket. Het bedrijf is actief in accountancy, belastingadvies, consulting en financieel advies en levert tientallen diensten en producten. De onderstaande activiteiten gaan dan ook slechts in op de kerndisciplines.

Accountancy

Meer dan de helft van de organisatie is actief in de accountancy, die kan worden verdeeld in assurance en non-assurance.

Assurance omvat administratieve organisatie en intern controle- en veiligheidsbeleid, controle van jaarrekeningen en overige financiële verantwoordingen en onderzoeken naar getrouwheid van de jaarrekening.

Non-assurance houdt zich bezig met onder andere geïntegreerde advisering over bedrijfsanalyse, opvolging, beloning, samenstelling van jaarrekeningen en verzelfstandiging.

Belastingadvies

Deloitte heeft een groot aanbod op het gebied van fiscale advisering, zoals internationale taxplanning, omzetbelasting, vermogensplanning, rechtsvorm van de onderneming en bijstand in belastingprocedures. Enkele voorbeelden van gespecialiseerde adviesgroepen zijn: loonbelasting en sociale verzekeringen, omzetbelasting en douane, vermogende particulieren en lokale heffingen.

Consulting

Deloitte Consulting ondersteunt organisaties in de volle breedte bij het realiseren van ambities en doelstellingen; van strategiebepaling tot en met de daadwerkelijke implementatie daarvan. Vanuit de hechte samenwerking met de andere disciplines betreft Deloitte in haar projecten kennis op terreinen als interne controle, fiscaliteit, risicobeheersing en financiering.

Financieel advies

Deze discipline bundelt onze specialisten op het gebied van onder andere Corporate Finance, Transaction Services, Treasury & Capital Markets en Subsidieadvies.

1.5 Belangrijkste cliënten

De cliënten van Deloitte bevinden zich in alle sectoren van de markt. Van de grote internationale instellingen tot het MKB. Ook de publieke sector neemt een belangrijke plaats in binnen het cliëntenportfolio van Deloitte.

Deloitte heeft zeven van de vijftientig grootste beursgenoteerde ondernemingen in het klantenbestand. Enkele voorbeelden hiervan zijn: DSM, ING, KPN, TNT en Shell. De belangrijkste overheidsinstellingen waar Deloitte haar diensten aanbiedt zijn de ministeries van BKZ, Justitie en Verkeer en Waterstaat. Ook de twee grootste gemeenten van Nederland, Amsterdam en Rotterdam, nemen een belangrijke plaats in binnen het cliëntenbestand van Deloitte.

1.6 Audit Public Sector

De publieke sector is een belangrijke markt en de accountancywerkzaamheden met betrekking tot deze sector nemen bij Deloitte een belangrijke plaats in. De sector omvat alle overheden en non-profit instellingen. De belangrijkste organisaties die onder deze sector geschaard kunnen worden zijn:

- Rijksoverheid
- Gemeentes en provincies
- Waterschappen
- Onderwijsinstellingen
- Ziekenhuizen
- Sociale zekerheid
- Woningcorporaties
- Zorginstellingen

Deloitte is marktleider in deze branche en wil daarom haar dienstverlening op hoog niveau houden. De medewerkers van de afdeling Public Sector werken vanuit vestigingen door heel Nederland. Op het kantoor aan het Stationsplein in Voorburg zijn ongeveer 250 mensen werkzaam, waarvan ongeveer honderd in de Public Sector. Elke accountant van de Public Sector heeft een eigen takenpakket met daarin een aantal publieke organisaties. Deze organisaties zijn verplicht een jaarrekening op te stellen die vervolgens wordt gecontroleerd door de verantwoordelijke accountant.

1.7 Conclusie

In dit hoofdstuk is de organisatie van Deloitte beschreven. Zo wordt duidelijk dat Deloitte is ontstaan als gevolg van vele fusies en overnames. De grootste en meest recente fusie is die met de VB groep in 1998.

De vakgebieden waar Deloitte zich het meest op richt zijn: accountancy, belastingadvies, consulting en financieel advies. Deloitte verleent deze diensten onder andere aan bij zeven van de vijftientig grootste beursgenoteerde ondernemingen. In bijlage I is de organisatie van Deloitte schematisch weergegeven.

Nu het bedrijf Deloitte is geïntroduceerd kan het verdere onderzoek van start gaan. In het vervolg van dit verslag worden de deelvragen behandeld. Allereerst worden de theoretische en wettelijke kaders in beeld gebracht. Vervolgens worden een aantal gemeenten specifiek onder de loep genomen met betrekking tot het onderwerp 'toerekening van indirecte kosten'.

2 Theoretisch kader

2.1 Inleiding

Dit hoofdstuk beschrijft de theorie die over het onderwerp van de scriptie bekend is en vormt daarmee de basis voor het verdere onderzoek. Om misverstanden te voorkomen wordt eerst een aantal definities omschreven. De nadruk ligt hierbij op het onderscheid tussen directe en indirecte kosten.

Verder worden in dit hoofdstuk een aantal methoden voor kostentoerekening beschreven. De gevolgen voor de kostprijs evenals de voor- en nadelen komen per methode aan het licht. Als de beschikbare theorie is beschreven, kunnen een aantal conclusies worden getrokken. Deze zijn aan het eind van dit hoofdstuk weergegeven.

2.2 Definities

2.2.1 Directe kosten

Onder directe kosten worden kosten verstaan die rechtstreeks aan een product of dienst kunnen worden toegerekend. Er is sprake van een oorzakelijk verband en een duidelijke relatie tussen de gemaakte kosten en het betreffende product.

Een voorbeeld van directe kosten binnen gemeentelijke kringen zijn de loonkosten van een ambtenaar die een vergunningsaanvraag behandelt. Ook de verstrekte subsidie aan een sportclub wordt onder directe kosten geschaard. De sportclub heeft een eigen productnummer in de administratie en de subsidie kan dan ook alleen op die plaats worden verantwoord.

2.2.2 Indirecte kosten

Indirecte kosten zijn kosten die niet rechtstreeks samenhangen met een specifiek product. Het zijn algemene kosten veelal afkomstig van ondersteunende afdelingen, zoals ICT en personeelszaken. Ook de afschrijvingskosten van het gemeentehuis zijn een voorbeeld van indirecte kosten.

Bij het opstellen van de begroting is het van belang dat de kosten per product in kaart worden gebracht. De directe kosten vallen gelijk ten laste van een bepaald product, dus dit levert geen problemen op. Dit in tegenstelling tot alle indirecte kosten, want deze kosten hebben geen enkele relatie met een product. Desondanks zullen deze kosten toch op een plaats in de exploitatie moeten worden verantwoord.

Om indirecte kosten toch op te nemen in de kostprijs zijn verschillende methoden ontwikkeld, die later in dit hoofdstuk worden beschreven.

2.2.3 Overheadkosten

Voor het begrip overhead zijn verschillende definities mogelijk. In de publieke sector luidt de meest gangbare definitie als volgt: het geheel van functies gericht op de sturing en ondersteuning van medewerkers in het primair proces. Daarmee richt men zich op de volgende functies: bestuur, directie, secretariaten, personeel en organisatie, financiën, informatisering en automatisering, communicatie en facilitaire zaken. Voorbeelden van overheadkosten zijn: salarissen van bovenstaande functies, kosten van inhuur, huisvestingskosten- en ICT-kosten.

De definities van indirecte kosten en overheadkosten zijn beschreven. Hieruit kan worden geconcludeerd dat er geen onderscheid tussen beiden is. In de praktijk worden de twee begrippen door elkaar gebruikt en in dit rapport wordt met indirecte kosten of overheadkosten dan ook hetzelfde bedoeld.

2.3 Methoden

2.3.1 Opslagmethode

De opslagcalculatiemethode, of kortweg opslagmethode, is de meest eenvoudige wijze om indirecte kosten toe te rekenen aan producten of diensten. Met deze methode wordt de verhouding van de indirecte kosten ten opzichte van de directe kosten berekend en als opslagpercentage meegenomen in de kostprijs. In de praktijk bestaan twee soorten opslagmethoden, namelijk de primitieve en de verfijnde.

De primitieve opslagmethode gaat uit van één opslagpercentage. De totale indirecte kosten worden gedeeld door de totale directe kosten. Aan de hand van het percentage wat hier uitkomt worden de indirecte kosten boven op de directe kosten toegerekend aan de verschillende producten.

De verfijnde opslagmethode maakt onderscheid tussen verschillende kostensoorten, waardoor meerdere percentages worden gebruikt. Zo wordt bijvoorbeeld de verhouding tussen indirecte en directe lonen gebruikt om alleen loonkosten door te belasten aan producten. Dit kan vervolgens ook voor andere kostensoorten als materiaal of inkoop worden toegepast.

Het voordeel van de opslagmethode is dat deze methode niet tijdrovend is en eenvoudig kan worden toegepast binnen iedere organisatie. Deze vorm van kostentoerekening levert ook weinig administratieve lasten op voor de werknemers.

Het nadeel van deze methode is dat iedere euro aan directe kosten hetzelfde percentage indirecte kosten met zich mee brengt. In de praktijk is dit natuurlijk niet het geval. Bijvoorbeeld een product met in verhouding veel directe kosten, krijgt door toepassing van deze methode ook nog een hoge opslag voor indirecte kosten toegerekend, terwijl het product misschien helemaal niet veel gebruikt maakt van overheaddiensten. De kostprijs van dit product valt dus hoog uit, waardoor het zichzelf uit de markt kan prijzen.

2.3.2 Kostenplaatsmethode

Een veel voorkomende wijze om indirecte kosten door te belasten is de kostenplaatsmethode. Een andere term die ook wel wordt gebruikt is de productiecentramethode. Bij deze methode wordt de organisatie onderverdeeld in een aantal kostenplaatsen. Iedere afdeling vormt zijn eigen kostenplaats, met de daarbij behorende indirecte kosten. Deze methode kan worden toegelicht aan de hand van de volgende drie begrippen:

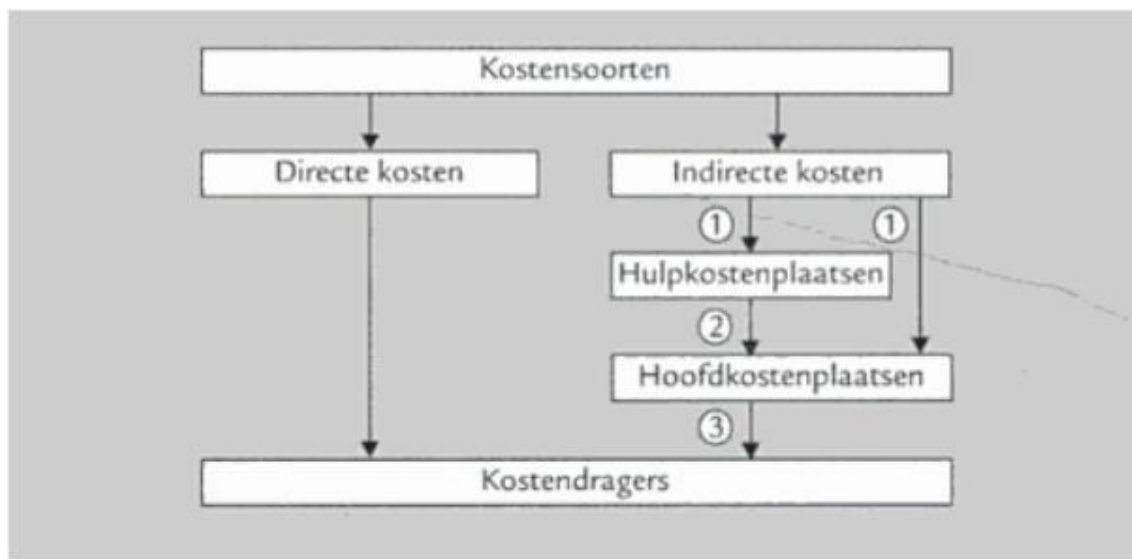
- **Hulpkostenplaatsen:** deze afdelingen verrichten vooral ondersteunende diensten en kunnen niet met een product of dienst in verband worden gebracht. Voorbeelden van veelvoorkomende hulpkostenplaatsen zijn: huisvesting, personeelszaken en informatisering.
- **Hoofdkostenplaatsen:** de afdelingen die onder hoofdkostenplaatsen vallen zijn meer vakgericht bezig. De medewerkers van deze afdelingen besteden een gedeelte van hun tijd wel aan producten of diensten. Voorbeelden van hoofdkostenplaatsen binnen gemeenten zijn: sociale zaken, ruimtelijke ordening en openbare werken.
- **Kostendragers:** dit zijn alle producten en diensten in de exploitatie. De directe kosten vallen rechtstreeks ten laste van de kostendragers. Door middel van de kostenplaatsmethode worden de indirecte kosten van de hulpkostenplaatsen via de hoofdkostenplaatsen doorbelast aan de kostendragers.

De kosten van de hulpkostenplaatsen worden doorbelast via een unieke verdeelsleutel. De meest gangbare verdeelsleutels zijn:

- Hulpkostenplaats huisvesting: m²
- Hulpkostenplaats personeelszaken: aantal fte
- Hulpkostenplaats informatisering: aantal pc's

Aan de hand van het aandeel m², fte of pc's ten opzichte van het totaal krijgt een afdeling kosten van de hulpkostenplaats doorbelast. Als de kosten van de hulpkostenplaatsen zijn doorbelast, betekent dat alle kosten op de hoofdkostenplaatsen staan. Per hoofdkostenplaats wordt vervolgens een uurtarief berekend. Dit tarief komt tot stand door de totale kosten per hoofdkostenplaats te delen door het totaal aantal productieve uren van de medewerkers.

De medewerkers houden bij hoeveel uur aan een bepaald product wordt besteed. Het aantal uren maal het uurtarief wordt dan geboekt op de kostendrager. Op onderstaande afbeelding is de werking van de kostenplaatsmethode schematisch te zien.



Het voordeel van de kostenplaatsmethode is dat ten opzichte van de opslagmethode een zuiverdere toerekening van kosten aan de kostprijs plaatsvindt. Daarnaast zorgt deze methode voor een kritische blik naar de prestaties van de afzonderlijke afdelingen.

Het nadeel van deze methode is dat het een grote administratieve belasting van de medewerkers vergt. Het is een vrij bewerkelijke procedure waarvoor veel informatie nodig is. Een ander nadeel van deze methode is dat kosten vaak worden doorbelast op basis van historische gegevens. Het gevolg hiervan is dat de kostprijs niet up-to-date is.

2.3.3 Activity based costing

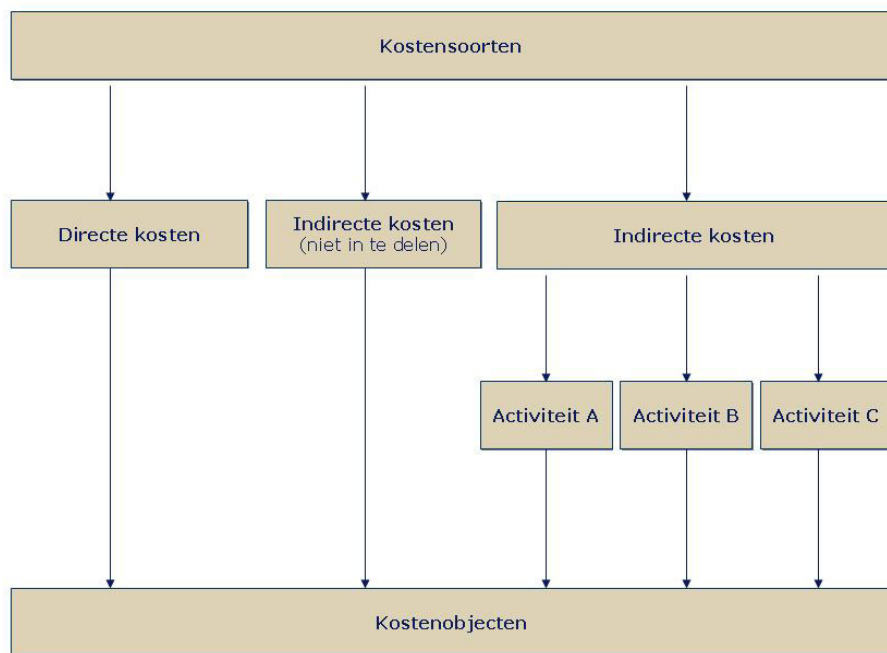
Deze wijze van kostentoerekening is ontwikkeld in de jaren '80 en is daarom vergeleken met de andere methoden redelijk nieuw. Vooral in de jaren '80 stegen de overheadkosten harder dan overige kosten en daarom groeide de vraag naar een nieuwe wijze om overheadkosten aan producten toe te rekenen.

Activity based costing, ook wel ABC, is een verfijning van de kostenplaatsmethode waarbij de indirecte kosten aan producten worden toegerekend op basis van een aantal activiteiten. De hoeveelheid indirecte kosten per product is afhankelijk van de mate van gebruik van die activiteiten.

Deze methode begint met het vaststellen van een aantal activiteiten. Met behulp van deze activiteiten probeert ABC oorzaak- en gevolgrelaties te benoemen om indirecte kosten te verdelen. Elke activiteit valt namelijk samen met een bepaalde functie of dienst in de organisatie en wordt als oorzaak gezien voor het ontstaan van indirecte kosten.

De indirecte kosten worden verzameld in een cost pool (activiteit), waarna wordt uitgezocht door welke variabele het volume van de activiteit wordt beïnvloed. Vervolgens wordt gezocht naar een verdeelsleutel per activiteit, de cost driver. Deze kunnen divers van karakter zijn. Voorbeelden van cost drivers zijn: aantal boekingsposten, aantal facturen, aantal bestellingen, aantal personeelsleden, etc.

De kosten van iedere cost pool worden vervolgens gedeeld door de bijbehorende cost driver en zo worden de kosten 'per eenheid cost driver' berekend. Op basis van deze verdeelsleutel worden indirecte kosten aan producten toegerekend. Hoe meer een product gebruik maakt van deze activiteiten (cost drivers), hoe meer indirecte kosten het krijgt toegerekend.



Het voordeel van deze methode is dat de kostprijs zeer nauwkeurig wordt berekend. Ieder product krijgt kosten toegerekend op basis van het werkelijk gebruik van activiteiten. Daarnaast bieden de activiteiten een extra aanknopingspunt voor sturing en beheersing van het proces.

Deze methode heeft echter ook een aantal nadelen. Ten eerste is dit systeem vrij complex, want er is veel kosteninformatie nodig. Het definiëren van activiteiten en cost drivers en vervolgens het berekenen van de kostprijs zal veel tijd in beslag nemen.

Een tweede nadeel is dat deze methode leidt tot een ingewikkelde kostenregistratie, want er moet zowel in kostenplaatsen als in activiteitencentra worden geboekt.

Activity based costing is oorspronkelijk ontwikkeld voor productiebedrijven. De methode is echter ook in andere organisaties bruikbaar. Op de website¹ van adviesbureau O&B Advies is te lezen dat deze methode binnen de overheid nog niet op grote schaal toegepast. Mogelijke verklaring hiervoor is dat het invoeren van ABC vrij complex en tijdrovend is.

2.4 Conclusie

In dit hoofdstuk is de theoretische basis voor het verdere onderzoek gelegd. Het onderscheid tussen directe en indirecte kosten is beschreven en het begrip overheadkosten is gedefinieerd. Op basis van die definitie is geconcludeerd dat er geen onderscheid bestaat tussen indirecte kosten en overheadkosten. Met beide begrippen wordt hetzelfde bedoeld.

Verder zijn in dit hoofdstuk verschillende methoden voor kostentoerekening besproken. Qua tijdsbesteding en complexiteit liggen de opslagmethode en activity based costing ver uit elkaar. De grote tijdrovendheid van ABC kan een reden zijn waarom overheidsinstellingen deze methode niet toepassen. De kostenplaatsmethode nestelt zich op basis van eerdergenoemde criteria tussen beide methoden in.

¹ <http://www.oenbadvies.nl/OenB/Kennisbank.html>

3 Wettelijk kader

3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt getoetst of wettelijke kaders zijn aangebracht met betrekking tot het toerekenen van indirecte kosten aan producten. Van verschillende regelgevende instanties worden de richtlijnen bestudeerd en eventuele notities of publicaties met betrekking tot het onderwerp beschreven.

Allereerst komt de Gemeentewet aan bod. Vervolgens gaat het onderzoek in op belangrijke instanties als Commissie BBV en het Platform rechtmatigheid provincies en gemeenten. Ook de Handreiking Kostentoerekening van het Ministerie van BZK komt aan de orde.

3.2 Gemeentewet

De Gemeentewet schrijft voor dat iedere gemeente jaarlijks begrotings- en verantwoordingsstukken moet opstellen. In deze wet wordt onder andere ingegaan op zaken als de inrichting, samenstelling en bevoegdheden van het gemeentebestuur. Ook de financiën van de gemeente komen aan bod. Zo wordt in de Gemeentewet de procedure rond de begroting en jaarrekening beschreven.

In het kader van dit onderzoek kunnen de artikelen 212 en 213 als de belangrijkste artikelen van de Gemeentewet worden aangemerkt. Artikel 212 betreft het financieel beleid en administratie en artikel 213 de daarop vereiste controle. Ook valt in deze artikelen te lezen dat gemeenten verplicht zijn het financiële beleid te verantwoorden in een verordening. In lid 2 van artikel 212 staat het volgende:

- *2. De verordening bevat in ieder geval:*
 - *a. regels voor waardering en afschrijving van activa;*
 - *b. grondslagen voor de berekening van de door het gemeentebestuur in rekening te brengen prijzen en van tarieven voor rechten als bedoeld in artikel 229b, alsmede, voor zover deze wordt geheven, voor de heffing bedoeld in artikel 15.33 van de Wet milieubeheer;*
 - *c. regels inzake de algemene doelstellingen en de te hanteren richtlijnen en limieten van de financieringsfunctie.*

Lid 2b van bovenstaand artikel heeft een raakvlak met het onderwerp van deze scriptie. In de financiële verordening moeten namelijk de grondslagen voor de berekening van prijzen en tarieven van gemeentelijke rechten en heffingen worden verantwoord.

Hieruit kan worden geconcludeerd dat gemeenten in de financiële verordening het één en ander moeten vermelden met betrekking tot het omgaan met indirecte kosten.

In artikel 229b lid 1 Gemeentewet wordt gesteld dat 'de geraamde baten van de tarieven niet uitgaan boven de geraamde lasten'. Dit betekent dat de tarieven van leges maximaal 100% kostendekkend mogen zijn en dat gemeenten geen winst mogen maken over het in rekening brengen van wettelijk verplichte overheidstaken.

Lid 2 van artikel 229b Gemeentewet stelt dat bijdragen aan reserves en voorzieningen en BTW als lasten in de tarieven mogen worden opgenomen.

De Gemeentewet stelt verder geen kaders aan de wijze van kostentoerekening aan gemeentelijke diensten. Gemeenten zijn vrij om zelf een methode te selecteren en verder te ontwikkelen, zolang de grondslagen van deze methode in de financiële verordening worden vermeld en de tarieven van leges maximaal 100% kostendekkend zijn.

3.3 Commissie BBV

In de hiervoor besproken Gemeentewet is vastgesteld dat gemeenten jaarlijks begrotings- en verantwoordingsstukken moeten opstellen. Het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV) bevat daarvoor de regelgeving.

Om zorg te dragen voor een eenduidige uitvoering en toepassing van het BBV is een commissie in het leven geroepen. In artikel 75 van het BBV staan de bevoegdheden en de samenstelling van de commissie. Zo bestaat deze commissie uit veertien leden en deze leden vertegenwoordigen alle relevante doelgroepen van het BBV. Hieronder is de samenstelling van de commissie te zien:

- Voorzitter
- Secretaris
- Drie leden werkzaam als financieel ambtenaar bij een gemeente
- Twee leden werkzaam bij een provincie
- Medewerker bij de Vereniging Nederlandse Gemeenten (VNG)
- Medewerker bij het Ministerie van Financiën
- Medewerker van het Centraal Bureau voor de Statistiek (CBS)
- Medewerker in de provinciale of gemeentelijke accountancy
- Gemeentesecretaris
- Raadsgriffier
- Inspecteur bij de Inspectie financiën lokale overheden (IFLO)

De wetgeving van het BBV gaat vooral in op verslaggevingsregels bij de begroting, meerjarenraming, jaarstukken en productenraming. Voor verantwoording van deze financiële stukken schrijft het BBV een stelsel van baten en lasten voor. Dit stelsel houdt in dat alle uitgaven en inkomsten worden toegerekend aan de jaren waarop ze betrekking hebben. Lasten en baten worden pas geboekt op het moment dat de prestatie is geleverd.

De wijze van toerekening van indirecte kosten aan de programma's wordt in het BBV niet beschreven. Navraag bij het BBV bevestigt de conclusie dat gemeenten vrij zijn in de wijze van kostentoerekening. Tijdens de vaststelling van het BBV is besloten met betrekking tot dit onderwerp niets voor te schrijven, met als motivatie dat gemeenten zeer verschillend kunnen zijn.

3.4 Platform Rechtmatigheid Provincies en Gemeenten

Begin 2005 is het Platform Rechtmatigheid Provincies en Gemeenten (PRPG) opgericht. De doelstelling van het PRPG is zwaarwegende adviezen uit te brengen aan de wetgever, provincies, gemeenten, waterschappen en het NIVRA over toepassing van het Besluit accountantscontrole provincies en gemeenten (BAPG). Dit besluit bevat minimumeisen voor de accountantscontrole van de jaarstukken. Een gemeente kan daar bovenop eigen eisen stellen.

Het PRPG is opgericht door de volgende instanties:

- Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (BZK)
- VNG
- Interprovinciaal Overleg (IPO)
- Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA)

Na oprichting zijn de volgende twee instanties aangesloten bij het PRPG:

- Ministerie van Financiën
- Unie van Waterschappen

Het PRPG stelt jaarlijks een kadernota 'rechtmatigheid' op waarin de belangrijkste actuele vraagstukken uit de praktijk worden behandeld. In deze kadernota geeft het PRPG haar visie ten aanzien van de rechtmatigheid in de accountantsverklaring van gemeenten en provincies. De accountant heeft bij de rechtmatigheidcontrole een actieve rol op de financiële rechtmatigheid, welke op de website² van het PRPG als volgt wordt gedefinieerd:

'Financiële rechtmatigheid: het voldoen van beheershandelingen en de vastlegging daarvan aan de gemeentelijke, nationale en Europese wet- en regelgeving op het gebied van de uitgangspunten voor het financieel beleid, de regels voor het financieel beheer en de inrichting van de financiële organisatie.'

De accountant kan een verklaring van rechtmatigheid afgeven als wordt vastgesteld dat baten, lasten en balansmutaties rechtmatig tot stand zijn gekomen. De accountant hoeft echter niet te controleren of alle handelingen van een gemeente conform de wetgeving zijn verricht. De nadruk ligt vooral op beheershandelingen, waaruit financiële gevolgen voortkomen die als baten, lasten of balansmutaties in de jaarrekening dienen te worden verantwoord.

Het normenkader voor een rechtmatigheidcontrole betreft de inventarisatie van de voor de accountantscontrole relevante externe wetgeving, alsmede verordeningen van gemeente zelf. Dit betekent dat de financiële verordening ex. Artikel 212 Gemeentewet deel uitmaakt van het normenkader van de accountant. Met betrekking tot deze verordening stelt het PRPG: 'hoe meer de gemeenteraad erin vastlegt, hoe meer de accountant moet controleren.

Het PRPG verwijst op haar website naar een modelverordening van de VNG. De VNG heeft namelijk voor de verordening ex. Artikel 212 Gemeentewet twee voorbeelden opgesteld. Eén verkorte versie en een uitgebreidere versie. Beide versies bevatten de regels die minimaal in de financiële verordening moeten worden opgenomen.

In beide artikelen komt het onderwerp 'kostentoerekening' aan bod. Opvallend is dat zowel in de verkorte als in de uitgebreide versie van de modelverordening exact hetzelfde wordt vermeld over kostentoerekening. Hieronder is te zien wat het VNG in beide voorbeelden over dit onderwerp voorschrijft, en wat dus minimaal moet worden opgenomen in de financiële verordening:

'Artikel 7. Kostprijsberekening

1. Voor het bepalen van de geraamde kostprijs van goederen, werken en diensten van de gemeente <gemeentenaam> wordt een systeem van kostentoerekening gehanteerd. Bij de kostentoerekening worden naast de directe kosten alleen die indirecte kosten betrokken, die rechtstreeks samenhangen met de door de gemeente verleende diensten.

2. Bij de indirecte kosten worden betrokken de bijdragen aan en onttrekkingen van voorzieningen voor de noodzakelijke vervanging van de betrokken activa, de kapitaallasten van de in gebruik zijnde activa en voor rioolrechten en afvalstoffenheffing de compensabele BTW.

3. De omslagrente voor de rententoerekening aan de activa wordt bepaald door het rentetotaal van de uitstaande leningen en de bij begroting vastgestelde gecalculeerde rente over het eigen vermogen en voorzieningen.'

² <http://www.platformrechtmatigheid.nl/PRPG/Vragen/Decentrale+wet+en+regelgeving/Verordeningen/default.aspx>

In de kadernota 'rechtmatigheid' van het PRPG wordt niet gesproken over het toerekenen van indirecte kosten. Alleen bovenstaande informatie over financiële verordening 212 heeft een raakvlak met het onderwerp indirecte kosten. Zoals in de paragraaf 'Gemeentewet' staat beschreven, zijn gemeenten verplicht grondslagen van kostentoerekening in deze verordening toe te lichten. In het kader van de rechtmatigheid stelt PRPG dus: hoe meer de wijze van kostentoerekening in de financiële verordening wordt beschreven, hoe meer deze wijze dient te worden gecontroleerd.

3.5 Handreiking kostentoerekening Ministerie van BZK

Dit rapport gaat in op de kostentoerekening aan gemeentelijke rechten, heffingen en tarieven. Aangezien bij zowel de burger als de heffende instantie enige onduidelijkheid heerst over de kostentoerekening, brengt het Ministerie van BZK regelmatig een herziene versie van de handreiking kostentoerekening uit. Volgens de laatste versie van deze handreiking zijn de meest voorkomende onduidelijkheden als volgt samen te vatten:

- Er bestaat onbegrip bij de burger dat tarieven voor eenzelfde dienst bij de ene overheidsinstantie anders zijn dan bij de andere instantie;
- Bij de heffende instantie heerst onduidelijkheid welke kosten in theorie mogen worden verhaald;
- Bij de heffende instantie bestaat onvoldoende inzicht in de methodiek van het doorberekenen van de kosten;
- Bij de heffende instantie bestaat soms onduidelijkheid welke verhouding tussen de prijs van de dienst (het tarief) en de aard en omvang van de dienstverlening nog redelijk is.

In paragraaf 3.2 is duidelijk geworden dat de baten van leges de lasten niet mogen overschrijden. Het Ministerie van BZK stelt echter ook kaders aan soorten lasten die aan tarieven mogen worden toegerekend.

Directe kosten mogen zonder twijfel worden toegerekend aan de tarieven. Bij indirecte kosten ligt dit echter anders. In de handreiking staat hierover het volgende geschreven:

'In de wetsgeschiedenis³ wordt expliciet een aantal kosten genoemd die, tenzij daartoe in specifieke wetten expliciet de mogelijkheid wordt geboden, niet verhaald kunnen worden op de genietters van specifieke dienstverlening.

Het betreft de volgende kosten:

- 1. beleidsvoorbereiding en algemene inspraakprocedures;*
- 2. handhaving, toezicht en controle (behoudens eerste controle);*
- 3. bezwaar- en beroepsprocedures.'*

Over de motivatie om gemeenten bovenstaande kosten niet te laten verhalen op de burger wordt het volgende geschreven:

'Deze kosten dienen door de gemeenschap als geheel, dus uit de algemene middelen, bekostigd te worden, omdat deze kosten in een te ver verwijderd verband staan tot de specifieke dienstverlening om door middel van een heffing van rechten te kunnen worden verhaald.'

Om te achterhalen hoe hoog het bedrag van bovenstaande activiteiten is, wordt in de praktijk gebruikt gemaakt van een tijdschrijfsysteem. Medewerkers houden via dit systeem bij aan welke activiteiten ze hun tijd besteden. Op deze manier wordt duidelijk welke kosten wel en niet kunnen worden toegerekend aan de leges.

³ Wijziging van de Gemeentewet op het stuk der belastingen (limitering onroerend-goedbelasting, leges en rechten, *Kamerstukken II*, 1988/89 20 565, nrs. 1-3. (V-N 1988/1835, pt. 38).

Het Ministerie van BZK stelt echter geen kaders aan de wijze waarop gemeenten hun indirecte kosten aan producten en diensten toerekenen. Met betrekking tot tarieven van leges worden een aantal kosten van activiteiten genoemd, die niet bij de burger in rekening mogen worden gebracht. Deze invalshoek biedt een nieuw houvast voor het verdere onderzoek, want het is interessant om te kijken hoe gemeenten hier in de praktijk mee omgaan. In hoeverre wordt de wijze van kostentoerekening afgestemd op gestelde kaders van het Ministerie van BZK?

3.6 Conclusie

In dit hoofdstuk zijn de wettelijke kaders in beeld gebracht. In Bijlage II is de relatie tussen de gemeentewet, BBV en BAGP schematisch weergegeven. Verschillende wetten, publicaties, notities en richtlijnen van regelgevende instanties zijn bestudeerd. Er is gericht gezocht naar vermeldingen over het onderwerp 'kostentoerekening', maar eerlijkheidshalve kan worden gesteld dat qua regelgeving weinig over het onderwerp wordt voorgeschreven. Hieruit kan worden geconcludeerd dat gemeenten vrij zijn in het selecteren en toepassen van een wijze voor toerekening van indirecte kosten. In onderstaand schema zijn de bevindingen uit dit hoofdstuk samengevat:

Gemeentewet	Artikel 212 → grondslagen voor kostprijsberekening verantwoorden in financiële verordening Artikel 229b → leges mogen maximaal 100% kostendekkend zijn + zowel bijdragen aan reserves en voorzieningen als BTW mogen als lasten aan legestarieven worden toegerekend
Commissie BBV PRPG	- Financiële verordening wordt opgenomen in normenkader, hoe meer in de verordening wordt vastgelegd, hoe meer moet worden gecontroleerd → verwijzing naar modelverordening VNG
Handreiking BZK	Alleen kosten in rekening brengen die in een redelijk verband staan tot de specifieke dienstverlening. Kosten van beleidsvoorbereiding, handhaving en bezwaarprocedures niet in rekening brengen

4 Gemeente Alphen aan den Rijn

4.1 Inleiding

In voorgaande hoofdstukken zijn de theoretische en wettelijke kaders in beeld gebracht. Dit betekent dat het gedeelte 'deskresearch' is afgerond. In het verdere verslag wordt ingegaan op de uitkomsten van het veldonderzoek bij een aantal gemeenten. Dit hoofdstuk beschrijft het gerichte onderzoek bij de gemeente Alphen aan den Rijn.

Nadat eerst algemene informatie over betreffende gemeente wordt gegeven, zal vervolgens worden ingegaan op de interne kaders met betrekking tot het onderwerp kostentoerekening. Met deze kaders wordt de beschreven informatie in interne stukken als de jaarrekening, begroting en beleidsnota's bedoeld.

Vervolgens wordt de gehanteerde wijze van kostentoerekening van de gemeente Alphen aan den Rijn geanalyseerd. De achterliggende motivatie voor deze wijze wordt uiteraard toegelicht. Daarna wordt geanalyseerd in hoeverre wordt voldaan aan de in hoofdstuk 3 gestelde wettelijke kaders.

Op basis van deze onderwerpen wordt tot slot een conclusie geformuleerd.

4.2 Algemeen

Alphen aan den Rijn is een gemeente in de provincie Zuid-Holland en ligt tussen Leiden, Bodegraven en Gouda. Naast de stad Alphen aan den Rijn behoren ook de dorpen Aarlanderveen en Zwammerdam tot de gemeente. De oppervlakte bedraagt 57,7 km² en het aantal inwoners ligt begin 2010 op ruim 72.000. Na de gemeenteraadsverkiezingen van 3 maart 2010 blijkt de VVD de grootste partij. Van de vijfendertig zetels bezit de VVD er zeven. De PVDA en het CDA volgen beiden met vijf zetels en de Christen Unie heeft drie zetels. Genoemde vier partijen vormen samen het nieuwe college.

Op basis van de goede bestaande contacten tussen Alphen aan den Rijn en Deloitte is gekozen om deze gemeente op te nemen in het onderzoek. In 2008 bedraagt de omzet van de gemeente Alphen aan den Rijn € 226 miljoen en er werken ongeveer zeshonderd ambtenaren.

4.3 Interne kaders

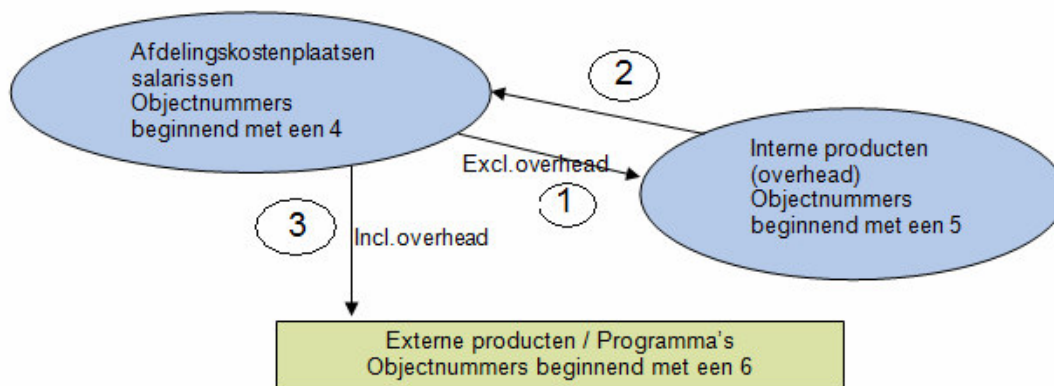
In het kader van het toerekenen van indirecte kosten heeft de gemeente Alphen aan den Rijn voor de begroting 2008 een aantal veranderingen toegepast. Deze aanpassingen zijn vastgelegd in het document 'technische aanpassingen vanaf begroting 2008'. Dit document is geschreven door een beleidsmedewerker van de afdeling financiën. Deze medewerker heeft onder andere het onderwerp 'indirecte kosten' in zijn takenpakket, en is daarom ook degene die de uitvoering van de wijze van kostentoerekening tijdens de p&c cyclus coördineert.

De belangrijkste inhoudelijke verandering is de invoering van een integraal uurtarief. Dit uurtarief bestaat uit een salariscomponent en een opslag voor de overhead. Door middel van dit uurtarief worden indirecte kosten toegerekend aan producten in de exploitatie. Tot en met de begroting 2007 werden de salaris- en overheadkosten op verschillende manieren toegerekend aan de producten. De uitwerking van deze methode wordt later in dit hoofdstuk beschreven.

Het document waarin bovenstaande technische aanpassingen zijn vastgelegd is niet door college en/of raad geautoriseerd. Het stuk geldt als een interne beleidsnota voor de organisatie en wordt alleen geëvalueerd als er noodzaak toe is. Dit kan bijvoorbeeld voorkomen bij het opstellen van de begroting en/of jaarrekening. In deze p&c stukken wordt overigens niet over het onderwerp 'indirecte kosten' gesproken.

4.4 Beschrijving wijze van kostentoerekening

Sinds de begroting 2008 gebruikt de gemeente Alphen aan den Rijn een nieuwe methode voor kostentoerekening. In het document waarin de technische aanpassingen worden beschreven, wordt de invoering van het 'externe uurtarief' als grootste wijziging gezien. Dit uurtarief bestaat voor een gedeelte uit salarislasten en een opslag voor overhead. De methode van toerekening van indirecte kosten aan producten heeft het meeste weg van de opslagmethode. In het document 'technische aanpassingen' is de kostenverdeelmethodiek als volgt schematisch weergegeven:



Allereerst worden de salarissen van alle afdelingen verzameld op de afdelingskostenplaatsen. Op deze kostenplaatsen worden alleen de salarissen geboekt. Daarnaast heeft iedere medewerker ook een eigen urenplanning. Daarin wordt bijvoorbeeld vermeld hoeveel uur een medewerker financiën besteedt aan het opstellen van de jaarrekening (extern product, objectnummer beginnend met een 6), of het voeren van de administratie (intern product, objectnummer beginnend met een 5). In onderstaand voorbeeld is stap 1 van de afdelingskostenplaats financiën fictief weergegeven:

4xxx Afdelingskostenplaats Financien					
1.1	Salarislasten	1.000.000	6.2	5xxx Administratie	700.000
			6.2	6xxx Jaarrekening	300.000
		<u>1.000.000</u>			<u>1.000.000</u>

In het bovenstaande voorbeeld besteden medewerkers van de afdeling financiën 70% van hun tijd intern, en 30% aan een extern product, in dit voorbeeld de jaarrekening. Het moge duidelijk zijn dat afdelingen als financiën, personeel en organisatie en ICT een groot deel van hun tijd intern besteden. Afdelingen die meer vakgericht bezig zijn, zoals openbare werken of ruimtelijke ordening, schrijven bijna al hun tijd aan producten in de exploitatie.

Stap 2 bestaat uit het verzamelen van alle overheadkosten. De totale overheadkosten komen overeen met het saldo op alle interne producten. Voorbeelden van overheadkosten zijn interne uren en overige afdelingskosten, zoals opleidingen, inhuur en overige goederen en diensten. In het bovenstaand voorbeeld is te zien dat de administratie € 700.000 aan interne uren krijgt toegerekend. In het volgende schema wordt gesteld dat de administratie nog € 200.000 aan overige kosten krijgt toegerekend:

5xxx Intern product Administratie			
6.2 Interne uren	700.000	6.2 4xxx Doorbelast obv	900.000
3.4 Overige kosten	200.000		externe uren
	<u>900.000</u>		<u>900.000</u>

De € 900.000 moet weer worden teruggeboekt naar de afdelingskostenplaatsen. Dit gebeurt aan de hand van een opslagpercentage. Dit percentage wordt berekend door het saldo op alle interne producten te delen door de totale salarislasteren die volgens de urenplanning extern worden besteed. In het voorbeeld wordt vanuit gegaan dat de totale salarislasteren van de gemeente bestaan uit € 20.000.000, en dat daarvan € 16.000.000 direct aan externe producten kan worden toegerekend. De overhead bestaat dus sowieso uit € 4.000.000 interne uren en bijvoorbeeld nog eens € 4.000.000 aan overige kosten. Het opslagpercentage voor de doorberekening van overheadkosten is dus $\frac{€ 8.000.000}{€ 16.000.000} = 50 \%$

Nu het opslagpercentage bekend is kunnen de overheadkosten worden teruggeboekt naar de afdelingskostenplaatsen. In het voorbeeld van de afdelingskostenplaats financiën wordt in eerste instantie € 300.000 aan externe producten besteed. Door het opslagpercentage toe te passen krijgt financiën nog eens 50 % van € 300.000 aan overhead toegerekend, die vervolgens op de externe producten wordt geboekt. Schematisch ziet dat er als volgt uit:

4xxx Afdelingskostenplaats Financien			
1.1 Salarislasteren	1.000.000	6.2 5xxx Administratie	700.000
6.2 Overhead	150.000	6.2 6xxx Jaarrekening	300.000
		6xxx Jaarrekening	150.000
		(overhead)	
	<u>1.150.000</u>		<u>1.150.000</u>

Voor iedere afdeling kan nu zowel een intern als extern uurtarief worden berekend. Stel dat volgens de urenplanning de medewerkers van financiën 10.000 uur productief zijn, waarvan 7.000 uur aan de administratie en 3.000 uur aan de jaarrekening. Het interne uurtarief bestaat simpelweg uit het salaris gedeeld door de totale productieve uren. In dit voorbeeld is dat $\frac{€ 1.000.000}{10.000} = € 100$ per uur.

Het externe uurtarief bestaat uit het interne uurtarief plus de opslag voor overhead, oftewel $€ 100$ per uur plus 50 % = $€ 150$ per uur.

In de bijlage wordt in één overzicht aan de hand van andere fictieve getallen de door Alphen aan den Rijn gehanteerde methode weergegeven. Nu de wijze van kostentoe-rekening globaal is beschreven, wordt in de volgende paragraaf ingegaan op motivatie voor bepaalde keuzes.

4.5 Achterliggende motivatie

De wijze waarop Alphen aan den Rijn indirecte kosten doorbelast naar producten is in bovenstaande paragraaf beschreven. Op het eerst gezicht lijkt het wellicht een omslachtige methode, maar dit is echter niet het geval. De methode is simpel en pragmatisch en qua inspanning is de methode niet tijdrovend. De benodigde informatievoorziening is gering, deze bestaat namelijk alleen uit de personeelsstaat met salarissen, de per afdeling voorgecalculeerde urenplanning, en de lasten en baten van de interne producten.

Er kleven echter ook een aantal nadelen aan deze methode. Zoals in hoofdstuk 2 is beschreven, is de opslagmethode niet erg gedetailleerd. Op basis van externe salarislsten krijgen afdelingen een vast percentage overhead toegerekend, terwijl ze mogelijk niet eens van die overheaddienst gebruik maken. Zo worden de kosten van bijvoorbeeld Stafbureau Bewoners bij Alphen aan den Rijn onder andere aan de afdeling openbare werken toegerekend, zonder dat de administratie direct een dienst voor betreffende afdeling levert. Een ander nadeel van de door Alphen aan den Rijn gehanteerde methode is de aanwezigheid van twee tarieven. Het interne uurtarief en het externe uurtarief. Het laatstgenoemde tarief is het belangrijkste, want aan de hand daarvan worden kosten op producten geboekt. Binnen de organisatie is het echter moeilijk uit te leggen waarom de gemeente twee verschillende soorten tarieven hanteert. Een mogelijke oplossing is om het uurtarief iteratief door te rekenen. Er wordt door middel van een formule net zo lang doorgerekend tot één tarief is berekend. De gemeente Alphen aan den Rijn heeft voor een dergelijke oplossing echter nog niet gekozen.

Uit het onderzoek is ook naar voren gekomen dat het onderwerp 'doorbelasting van de indirecte kosten' niet leeft binnen de gemeente. In het managementteam wordt er niet over gesproken, omdat deze materie veel te technisch is voor de afdelingshoofden die niet financieel onderlegd zijn. In het financieel beleidsteam komt het onderwerp alleen tijdens het opstellen van de begroting aan bod.

Een belangrijk onderdeel van de door Alphen aan den Rijn gebruikte methode is het tijdschrijven. Iedere medewerker binnen de gemeente moet in het tijdschrijfsysteem Sagitta haar uren verantwoorden. Op basis van het tijdschrijven worden door vakgerichte afdelingen uren op projecten geboekt, die in sommige gevallen later weer bij derden in rekening kunnen worden gebracht.

Voor ondersteunende afdelingen als financiën is de noodzaak van het tijdschrijven minder aanwezig. Deze afdeling gebruikt het tijdschrijfsysteem daarom ook niet echt serieus. De aanwezigheid van een tijdschrijfsysteem zou voor afdelingshoofden een ideaal middel voor sturingsinformatie bieden, maar in de praktijk leeft dit niet echt.

De afdelingsresultaten, die ontstaan tussen de voorgecalculeerde urenplanning en de werkelijk verantwoorde uren, worden bij de jaarrekening globaal geanalyseerd. Als reden hiervoor wordt gesteld dat het tijdschrijven niet altijd serieus wordt toegepast en het onderwerp 'doorbelasting van de indirecte kosten' niet de hoogste prioriteit heeft.

4.6 Toetsing wettelijk kader

In hoofdstuk 3 is vastgesteld dat gemeenten grondslagen voor kostprijsberekening moeten vastleggen in de financiële verordening 212. In Alphen aan den Rijn is dit minimaal vastgelegd, want de tekst uit de modelverordening van de VNG is bijna exact overgenomen. Uit onderzoek is ook naar voren gekomen dat de wijze van kostentoerekening zeker niet de hoogste prioriteit heeft, aangezien de kostenverdeling nauwelijks wordt meegenomen in de interne controle. Binnen de gemeente verwacht men ook niet dat een accountant zich met deze materie bezig houdt.

De commissie BBV heeft met betrekking tot dit onderwerp niets voorgeschreven. Er is binnen Alphen aan den Rijn geen behoefte gesignaleerd dat de commissie BBV extra richtlijnen of regelgeving moet voorschrijven. Motivatie hiervoor is dat gemeenten zelf de ruimte moeten krijgen hoe met de doorbelasting van indirecte kosten wordt omgegaan.

In hoofdstuk 3 is ook de 'Handreiking kostentoerekening' van het ministerie van BZK aan de orde gesteld. In deze handreiking wordt verwezen naar een wijziging in de gemeentewet, waarin wordt gesteld dat kosten van beleidsvoorbereiding, handhaving en bezwaarprocedures niet in gemeentelijke tarieven mogen worden opgenomen. Deze kosten worden meer uit het algemeen belang dan het individueel belang gemaakt. Daarom zouden deze kosten uit algemene middelen moeten worden betaald en niet door gebruikers van specifieke dienstverlening.

De handreiking van het ministerie van BZK is wel bekend bij de gemeente Alphen aan den Rijn. Binnenkort wordt bij het evalueren van de kostendekkende tarieven hiermee rekening gehouden. Bovenstaande kostensoorten worden hoogstwaarschijnlijk toegerekend aan tarieven van betreffende gemeente. Binnen Alphen aan den Rijn is men van mening dat de meerderheid van de gemeenten deze kosten meenemen in hun tarieven, omdat weinig aandacht wordt beschonken aan het onderscheid hiervan.

4.7 Conclusie

In dit hoofdstuk is het onderzoek bij de gemeente Alphen aan den Rijn beschreven. Het enige interne kader wat deze gemeente kent, is een document waarin een aantal wijzigingen staan vermeld. Deze wijzigingen zijn vanaf de begroting 2008 in werking getreden.

De gemeente Alphen aan den Rijn belast haar indirecte kosten door middel van een opslagpercentage door. Aan de hand van dit percentage wordt een extern uurtarief berekend, waarmee kosten op externe producten worden geboekt.

Uit het onderzoek is naar voren gekomen dat binnen de organisatie het onderwerp 'doorbelasting van de indirecte kosten' niet de hoogste prioriteit heeft. De gehanteerde methode moet simpel en pragmatisch zijn. Doordat het tijdschrijven niet altijd serieus wordt gebruikt, heeft nacalculatie amper meerwaarde.

Aan het wettelijk kader wordt (minimaal) voldaan. De verordening 212 is bijna exact overgenomen van de modelverordening en de interne controle daarop is nihil. Kosten van onder andere beleidsvoorbereiding worden nu wel toegerekend aan de tarieven, maar binnenkort wordt hieraan aandacht geschonken bij de evaluatie van de kostendekkende tarieven, conform de handreiking van het ministerie.

In het volgende hoofdstuk wordt het onderzoek bij de gemeente Voorschoten beschreven.

5 Gemeente Voorschoten

5.1 Inleiding

In dit vijfde hoofdstuk richt het onderzoek zich op de gemeente Voorschoten. Het hoofdstuk start met een aantal feiten over Voorschoten. Vervolgens wordt bestudeerd of in interne stukken wordt gesproken over het onderwerp kostentoerekening. Door middel van het afnemen van een interview wordt de door Voorschoten geselecteerde methode geanalyseerd. Uiteraard wordt ook gevraagd naar een motivatie voor een bepaalde keuze. Op basis van deze informatie wordt getoetst in hoeverre wordt voldaan aan wettelijke kaders. Aan het eind van het hoofdstuk is de conclusie te lezen.

5.2 Algemeen

Voorschoten is een gemeente in de provincie Zuid-Holland en het noordelijke deel is tegen de zuidkant van Leiden aan gebouwd. De oppervlakte van de gemeente is 11,6 km² en het aantal inwoners bedraagt begin 2010 ruim 23.000. De gemeente Voorschoten telt in totaal 19 raadsleden. Na de gemeenteraadsverkiezingen van 3 maart 2010 zijn de volgende drie partijen het grootst: ONS Voorschoten (zeven zetels), VVD (vijf zetels) en CDA (drie zetels).

De gemeente Voorschoten heeft een goede relatie met Deloitte. De accountants van Deloitte hebben al verscheidene keren de jaarstukken van Voorschoten mogen controleren. Zo ook de jaarrekening 2008, toen Voorschoten een omzet van ruim € 37 miljoen behaalde.

5.3 Interne kaders

Met betrekking tot het onderwerp 'indirecte kosten' is binnen de gemeente Voorschoten één beleidsnota aanwezig. Daarnaast is nog een B&W voorstel geschreven dat een verandering aangaande het onderwerp 'tijdschrijven' beschrijft. Dit onderwerp heeft een raakvlak met het onderwerp van de scriptie.

Verder zijn nog enkele alinea's geschreven over de werkwijze van de kostenverdeling en toelichting van de verdeelsleutels.

De huidige vorm van kostenverdeling wordt al jarenlang gehanteerd. Hierover is in 1998 is door een ingehuurd beleidsmedewerker het één en ander op papier gezet. Het stuk geldt als interne beleidsnota voor de afdeling financiën en is niet door college en/of raad geautoriseerd.

De titel van dit document is 'Nadere uitwerking nota kostenverdeling en toerekening' en gaat in op de werking van de kostenverdeelstaat. Vooral de vaststelling van hulp- en hoofdkostenplaatsen en bijbehorende budgethouders hebben hoge prioriteit. In de loop der jaren zijn ten opzichte van deze nota wel een aantal veranderingen toegepast, maar de basis is nog altijd hetzelfde.

In het B&W voorstel, eind 2008 geschreven door de concerncontroller, wordt geadviseerd om het tijdschrijven voor een groot deel van de organisatie af te schaffen. Onder de documentnaam 'voorcalculatie = nacalculatie' wordt voorgesteld om op basis van voorgerecalculeerde afdelingsplannen overheadkosten door te belasten. Het argument om deze verandering in te voeren is het grote verschil tussen begrote en gerealiseerde lasten op de personeel- en overheadlasten in het boekjaar 2007. De verklaring voor deze verschillen was te vinden op de kostenplaatsen en lag in vacatures, ziekte, inhuur en overheadkosten. Door afdelingsplannen zowel als voor- en nacalculatie te gebruiken, ontstaan geen onverklaarbare verschillen meer op de programma's.

Het voorstel is in december 2008 door het college geautoriseerd. Dit houdt in dat het grootste deel van de ambtelijke organisatie niet meer hoeft tijd te schrijven. Alleen afdelingen die veel aan projecten werken, moeten in de toekomst hun tijdsbesteding verantwoorden in het systeem. Deze uren kunnen namelijk in rekening worden gebracht bij derden.

De twee genoemde documenten zijn de enige interne kaders met betrekking tot het toerekenen van indirecte kosten. In de begroting en jaarrekening wordt over het onderwerp niet gesproken. Met deze interne kaders in het achterhoofd wordt in de volgende paragraaf de kostenverdeling van de gemeente Voorschoten toegelicht.

5.4 Beschrijving wijze van kostentoerekening

Uit het onderzoek is gebleken dat Voorschoten een bijna klassieke kostenverdeelstaat hanteert. Deze methode wordt al jarenlang gebruikt en men is er erg tevreden over.

De kosten per afdeling worden verzameld op een kostenplaats. Voorbeelden van deze kosten zijn salarissen en kosten van gebouwen. Iedere afdeling heeft zijn eigen kostenplaats, de volgorde van deze kostenplaatsen is als volgt:

Kostenplaatsen	
Facilitair Bedrijf – Algemeen	Stafafdeling
Facilitair Bedrijf – Huisvesting, Services en ICT	Stafafdeling
Facilitair Bedrijf – P & O en Juridische Zaken	Deels stafafdeling/ deels productafdeling
Concernstaf	Deels stafafdeling/ deels productafdeling
Facilitair Bedrijf – Financiën	Deels stafafdeling/ deels productafdeling
Ruimtelijke Ontwikkeling	Productafdeling
Ruimtelijk Beheer	Productafdeling
Welzijn	Productafdeling
Verenigingsgebouwen	Productafdeling
Kapitaallasten	Diverse producten

Voor de eenvoud heeft Voorschoten besloten om alle kostenplaatsen te verdelen op basis van aantal fte's (medewerkers). Op dit punt verschilt de methode van de klassieke kostenverdeelstaat. In de klassieke vorm worden namelijk naast aantal fte's ook verdeelsleutels als m² of pc's gebruikt.

De doorverdeling van de kosten vindt altijd plaats van 'links naar rechts'. Als de kosten van een afdeling eenmaal zijn doorbelast naar andere kostenplaatsen, kunnen geen kosten meer worden terugbelast. Om het theoretisch rondpompen van bedragen te voorkomen is dus altijd sprake van 'eenrichtingsverkeer'. Om dit soepel te laten verlopen worden afdelingen die de meeste diensten voor de organisatie verrichten als eerste doorbelast.

Zoals in bovenstaand overzicht is weergegeven, vormen P&O/juridische zaken, concernstaf en financiën een combinatie van stafafdeling en productafdeling. Dit betekent dat deze afdelingen deels ondersteunend werk verrichten, en deels hun tijd aan producten in de exploitatie besteden. Op basis van afdelingsplanningen wordt de verhouding tussen deze twee werkzaamheden bepaald, en aan de hand daarvan worden de bijbehorende afdelingskosten doorbelast.

Bij het opstellen van de begroting worden de kosten van iedere afdeling in kaart gebracht. De totale kosten per afdeling worden gedeeld door het aantal fte's van de door te belasten afdelingen. Op basis van dit voorcalculatorische tarief worden alle indirecte kosten verdeeld. Voor de eenvoud wordt per afdeling één tarief gehanteerd.

In de vorige paragraaf is vastgesteld dat de voorcalculatie ook de nacalculatie wordt. In het verleden moesten alle medewerkers via een tijdschrijfsysteem bijhouden aan welke afdelingen en/of producten ze hun tijd besteden. Aangezien dit niet serieus werd bijgehouden, is ervoor gekozen het voorgerecalculeerde afdelingsplan ook als werkelijke doorverdeling te gebruiken.

Er zijn binnen de gemeente Voorschoten twee afdelingen die nog wel tijdschrijven. Dit zijn de afdelingen Ruimtelijke ontwikkeling en Ruimtelijk beheer. Deze afdelingen werken veel aan projecten, dus is het van belang dat exact bekend is hoeveel uur aan deze projecten wordt besteed.

5.5 Achterliggende motivatie

In bovenstaande paragraaf is de wijze van toerekening van indirecte kosten beschreven. Er kan worden geconcludeerd dat Voorschoten een kostenverdeelstaat hanteert. De motivatie om deze methode te gebruiken, is dat deze vorm van kostenverdeling gangbaar en praktisch is. Een andere methode is wellicht eenvoudiger, maar levert een onnauwkeurige kostprijs op. Ingewikkelde methoden van indirecte kostenverdeling zijn te tijdrovend.

Een belangrijk onderdeel van de door Voorschoten gehanteerde methode is het afdelingsplan. Op basis van deze urenplanningen worden afdelingskosten doorbelast over de afdelingen en/of producten. De afdelingsplannen zijn tevens een sturingsmiddel voor leidinggevers.

In de nota 'voorcalculatie = nacalculatie' uit 2008 wordt vastgesteld dat de voorgerecalculeerde urenplanning ook wordt gehanteerd als werkelijke doorverdeling. In het verleden moest iedere werknemer binnen de gemeente Voorschoten zijn werkzaamheden bijhouden middels een tijdschrijfsysteem. Aangezien dit door een groot deel van de afdelingen niet serieus werd bijgehouden is besloten het tijdschrijven voor deze afdelingen af te schaffen. Zoals eerder is beschreven, moeten in de toekomst alleen de afdelingen die vooral aan projecten werken hun urenbesteding verantwoorden.

Aangezien de kostenverdeelstaat al jarenlang wordt gehanteerd, is met betrekking tot het onderwerp 'indirecte kosten' weinig discussie binnen de gemeente. Het onderwerp komt binnen het financieel beleidsteam alleen aan bod tijdens het opstellen van de begroting en jaarrekening. In het managementteam komt het onderwerp nauwelijks aan bod, aangezien de invloed van de leden van het managementteam (in hun rol als budgethouder) op deze materie beperkt is. De aspecten 'uren en tijdschrijven' worden uiteraard wel besproken.

De tijdrovendheid van de door Voorschoten gehanteerde methode is gering. De kostenverdeelstaat wordt al jarenlang gebruikt en de journaalposten worden in een Excel bestand automatisch berekend. De enige geringe vorm van tijdsdruk ontstaat door het wachten op de afdelingsplannen en de personeelsstaat. Doordat geen nacalculatie plaatsvindt, wordt ook geen tijd gestoken in analyse van afdelingsresultaten.

5.6 Toetsing wettelijk kader

In deze paragraaf wordt getoetst in hoeverre wordt voldaan aan wettelijke kaders. Zo moeten onder andere de grondslagen voor kostprijsberekening in de financiële verordening 212 worden vastgelegd. De gemeente Voorschoten heeft deze grondslagen letterlijk overgenomen uit de modelverordening van de VNG. Voorschoten heeft aangegeven dat dit in de toekomst gedetailleerder moet worden uitgewerkt.

De kostprijsberekening wordt bij het opstellen van de begroting uiteraard gecontroleerd, maar het is, buiten de post 'saldo kostenplaats', geen onderwerp bij de interne controle. De gemeente Voorschoten verwacht ook niet dat een accountant specifieke adviezen over de verdeling van indirecte kosten geeft.

In het onderzoek is ook het één en ander over de commissie BBV gevraagd. Zoals in de scriptie is beschreven, heeft het BBV over het onderwerp niets voorgeschreven. De gemeente Voorschoten verwacht ook niet zo zeer extra regelgeving, maar wel een soort richtlijn. Deze richtlijn moet het vergelijken tussen gemeenten bevorderen. Door bijvoorbeeld een rekenmodel op te stellen, waarin de indirecte kosten op een 'standaard' wijze worden doorbelast, kunnen voor onder andere Iv3⁴ en COELO⁵ betere vergelijkingen tussen gemeenten worden opgesteld.

De Handreiking van het Ministerie van BZK behoort ook tot het wettelijk kader. Binnen de financiële afdeling is het bestaan van dit document wel bekend, maar wordt vooral gehanteerd bij de sector Belastingen. De inhoud is binnen de financiële beleidstak echter niet bekend, en dus wordt de regelgeving over het toerekenen van de in hoofdstuk 3 beschreven kostensoorten binnen Voorschoten niet toegepast.

5.7 Conclusie

In dit hoofdstuk is het onderzoek bij de gemeente Voorschoten beschreven. De gemeente kent met betrekking tot het onderwerp twee interne kaders. Eén gaat over het theoretisch kader en de ander beschrijft een wijziging in het gebruik van het tijdschrijfsysteem.

Door middel van een kostenverdeelstaat worden indirecte kosten binnen Voorschoten doorbelast. Voor de eenvoud is gekozen voor één verdeelsleutel, namelijk op basis van aantal fte's en er wordt per afdeling gewerkt met één uurtarief.

De methode die Voorschoten hanteert is gangbaar en praktisch en wordt al jarenlang gebruikt. De belangrijkste informatievoorziening is het afdelingsplan. Op basis van deze urenplanning worden afdelingskosten doorbelast.

De gemeente Voorschoten voldoet minimaal aan het wettelijk kader. De grondslagen voor kostprijsberekening is rechtstreeks overgenomen uit de modelverordening, en de in hoofdstuk drie beschreven kostensoorten worden wel in tarieven meegenomen.

In het volgende hoofdstuk wordt het onderzoek bij de gemeente Zuidplas beschreven.

⁴ Het CBS houdt zich bezig met het verzamelen van de gegevens voor Informatie voor Derden (Iv3). Deze gegevens worden geleverd door provincies, waterschappen en gemeenten.

⁵ COELO is een onafhankelijk onderzoeksinstituut zonder winstoogmerk, verbonden aan de Faculteit Economie en Bedrijfskunde van de Rijksuniversiteit Groningen.

6 Gemeente Zuidplas

6.1 Inleiding

Dit hoofdstuk beschrijft de methode van kostentoerekening van de derde gemeente in dit onderzoek, namelijk de gemeente Zuidplas. De hoofdstukopbouw is gelijk aan de vorige twee hoofdstukken. Dit betekent dat eerst een algemene inleiding van betreffende gemeente wordt gegeven. Vervolgens worden de interne kaders in beeld gebracht, alvorens het grote onderzoek bij de gemeente zal plaatsvinden. De methode van kostentoerekening wordt beschreven en achtergronden voor bepaalde keuzes worden weergegeven. Aan het eind van het hoofdstuk wordt alles samengevat in een conclusie.

6.2 Algemeen

Zuidplas is een gemeente in de provincie Zuid-Holland en ligt ten noordoosten van Rotterdam. Zuidplas is een gloednieuwe gemeente en bestaat pas sinds 1 januari 2010. De voormalig gemeenten Nieuwerkerk aan den IJssel, Moordrecht en Zevenhuizen-Moerkapelle zijn op vrijwillige basis gefuseerd tot Zuidplas. De nieuwe gemeentenaam is vrijwel unaniem verkozen en verwijst naar de Zuidplaspolder, de droogmakerij die het grondgebied van de nieuwe gemeente omvat. De oppervlakte bedraagt 62,3 km². In de nieuwe gemeente wonen ruim 40.000 burgers, waarvan ongeveer de helft in Nieuwerkerk aan den IJssel. In laatstgenoemde plaats is ook het dagelijks bestuur van de fusiegemeente gevestigd.

6.3 Interne kaders

Uit het onderzoek bij de gemeente Zuidplas is gebleken dat er geen interne kaders met betrekking tot het onderwerp 'indirecte kosten' aanwezig zijn. De drie voormalige gemeenten hadden ieder hun eigen wijze van kostentoerekening, en daar was verder niets over vastgelegd. In het kader van de fusie is wel aangegeven dat de wijze van kostentoerekening moet worden vastgelegd in een soort beleidsnota. Dit document zal in de nabije toekomst moeten worden geschreven.

In p&c stukken als de begroting en jaarrekening wordt het onderwerp 'indirecte kosten' heel kort besproken. In de paragraaf 'bedrijfsvoering' zijn een aantal regels opgenomen, maar dit mag eigenlijk geen naam hebben.

6.4 Beschrijving wijze van kostentoerekening

Binnen de gemeente Zuidplas heerst een duidelijke mening over het onderwerp 'indirecte kosten'. De gemeente werkt namelijk met het direct costing systeem. Dit systeem houdt in dat de kosten worden verantwoord waar ze worden gemaakt, en niet pas na kostenverdeling. Aan de hand van dit systeem wordt de budgetverantwoordelijkheid bewaakt.

Er wordt gewerkt met een beperkt aantal kostenplaatsen waarbij de salariskosten worden verdeeld aan de hand van urenramingen op de producten. De overige overheadkosten worden verdeeld op basis van de procentuele verdeling in uren per product. Met deze methode richt men zich op de direct toe te rekenen en beïnvloedbare lasten. De gemeente Zuidplas hanteert dus geen integrale kostprijs.

Aan de hand van afdelingsplannen worden de salarislasten verdeeld over de producten. De interne uren komen op de kostenplaatsen terecht. Uiteindelijk blijft de resterende overhead op de kostenplaatsen over. Deze overhead bestaat uit interne uren en andere materiële kosten. De totale overhead wordt als opslagpercentage bovenop de toerekenbare uren geboekt.

Technisch gezien worden de indirecte kosten bij de gemeente Zuidplas doorbelast op basis van een opslagpercentage. In voormalig gemeente Nieuwerkerk aan den IJssel werd dit systeem al jarenlang gebruikt.

Bij het opstellen van de begroting gaat de gemeente Zuidplas uit van afdelingsplannen. In deze plannen staat per medewerker hoeveel uur aan zowel externe als interne producten wordt besteed. De externe uren worden als indirecte kosten op de betreffende kostenplaats geboekt. De interne uren worden in het opslagpercentage voor overhead bovenop de externe uren geboekt. Ook deze overheadkosten worden als indirecte kosten op een product geboekt.

De gemeente Zuidplas kent in totaal elf afdelingen. De vijf ondersteunende afdelingen zijn:

- Directie
- Facilitaire Zaken
- Human Resources & Informatie en Communicatietechnologie
- Financiën,
- Bestuur, Juridisch en Communicatie

De meer vakgerichte afdelingen zijn:

- Vergunningverlening en Handhaving
- Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieu
- Openbare Werken
- Maatschappelijke Ontwikkeling
- Werk en inkomen
- Publiekszaken

6.5 Achterliggende motivatie

Zoals in bovenstaande paragraaf al is vermeld, heerst er binnen Zuidplas een uitgesproken mening over het onderwerp 'indirecte kosten'. Het maakt niet uit hoe de overhead over de producten wordt verdeeld, want het resultaat onderaan de streep blijft hoe dan ook hetzelfde. De aanpak van de gemeente Zuidplas is behoorlijk bedrijfsmatig.

In het verleden werd bij de gemeente Nieuwerkerk aan den IJssel gebruikt gemaakt van een tijdschrijfsysteem. Alle medewerkers van de gemeente moesten hun uren verantwoorden in dit systeem. Aangezien dit niet serieus werd bijgehouden, is vanaf de fusie besloten het tijdschrijven af te schaffen.

Iedere afdeling moet vanaf heden wel een afdelingsplan indienen, waarin per medewerker wordt vermeld hoeveel uur aan welke externe en interne producten wordt gewerkt. Aan de hand van deze planning wordt het salaris verdeeld over de interne en externe producten. Het saldo wat op de interne producten overblijft, wordt als opslagpercentage naar de exploitatie geboekt.

De voorgerecalculeerde afdelingplannen worden ook als werkelijke doorberekening gebruikt. Hierdoor ontstaan geen afdelingsresultaten die gerelateerd zijn aan salariskosten. Er vindt dus ook geen nacalculatie plaats. Doordat de voorcalculatie werkelijkheid wordt, ligt de oorzaak van de ontstane resultaten op de externe producten altijd in de sfeer van de beïnvloedbare lasten. Men komt achteraf niet voor onverklaarbare verrassingen te staan.

6.6 Toetsing wettelijk kader

In deze paragraaf wordt getoetst in hoeverre de gemeente Zuidplas voldoet aan het in hoofdstuk drie gestelde wettelijke kader. Allereerst wordt gekeken hoe de grondslagen van de kostprijsberekening zijn vermeld in de verordening 212. Net als bij de gemeenten in de vorige twee hoofdstukken, heeft ook Zuidplas de tekst letterlijk overgenomen van de modelverordening van de VNG. De gemeente heeft aangegeven dat dit volgend jaar uitgebreider en gedetailleerder moet worden toegelicht.

De gemeente Zuidplas verwacht absoluut geen extra regelgeving van het BBV. Men is van mening dat een gemeente zelf moet kunnen besturen, waarbij te veel regelgeving alleen maar tegenwerkt. Van de accountant wordt niet specifiek een advies over de kostenverdeling verwacht. Aangezien de accountant financieel onderlegd is, wordt verwacht dat hij op ieder financieel onderdeel zijn adviezen geeft.

De kostprijsberekening is een onderdeel van de interne controle. Twee functionarissen op de financiële afdeling voeren gedurende het hele jaar controles uit, en leggen dit vast in tussentijdse rapportages. De gemeente Zuidplas neemt de interne controle zeer serieus, en verwacht in de toekomst ook veel interne controles uit te voeren.

Binnen de gemeente Zuidplas is men wel op de hoogte van het bestaan van de handreiking van het ministerie van BZK. De inhoud is echter nog niet helemaal uitgekristalliseerd. In deze handreiking wordt gesteld dat kosten van beleidsvoorbereiding, handhaving en bezwaarprocedures niet aan tarieven van leges mogen worden toegerekend. De gemeente kan wel in kaart brengen hoeveel tijd aan deze activiteiten wordt besteed, dat staat namelijk in de afdelingsplannen vermeld. De noodzaak tot invoering van deze regelgeving wordt echter in twijfel getrokken.

6.7 Conclusie

In dit hoofdstuk is het onderzoek bij de gemeente Zuidplas beschreven. De fusiegemeente continueert de wijze van kostentoerekening van de voormalig gemeente Nieuwerkerk aan den IJssel. De gemeente werkt met het direct costing systeem. Er wordt gewerkt met een beperkt aantal kostenplaatsen waarbij de salariskosten worden verdeeld aan de hand van urenramingen op de producten. De overige overheadkosten worden verdeeld op basis van de procentuele verdeling in uren per product. Hieraan moet worden toegevoegd dat de indirecte kosten van een product niet op dezelfde kostenplaats als de directe kosten worden geboekt.

De werknemers van de gemeente Zuidplas hoeven hun werkzaamheden niet meer te verantwoorden in een tijdschrijfsysteem. De uren worden verdeeld op basis van voorgecalculeerde urenplanningen.

Net als in de vorige twee hoofdstukken is geconcludeerd, voldoet ook Zuidplas minimaal aan het wettelijke kader. De grondslagen van kostprijsberekening zijn letterlijk overgenomen van de modelverordening, en de in de handreiking van het ministerie van BZK gestelde regelgeving wordt niet toegepast.

7 Gemeente Den Haag

7.1 Inleiding

Tot dit hoofdstuk zijn van drie gemeenten methoden van kostentoerekening geanalyseerd. De gemeenten Alphen aan den Rijn en Zuidplas kunnen onder middelgrote gemeenten worden geschaard, Voorschoten is een kleine gemeente. Het is natuurlijk interessant om ook één van de grote vier gemeenten van Nederland in het onderzoek te betrekken.

Dit hoofdstuk beschrijft de wijze van kostentoerekening van de gemeente Den Haag. Op basis van interne beleidsnota's wordt de door Den Haag gehanteerde methode geanalyseerd. Vervolgens wordt ingegaan op de achterliggende motivatie voor bepaalde keuzes. Ook de toetsing aan wettelijke kaders komt aan bod. Tot slot wordt dit alles samengevat in een conclusie.

7.2 Algemeen

Den Haag is de hoofdstad van de provincie Zuid-Holland en telt zo'n 490.000 inwoners. De regering en het parlement is in de stad gevestigd, en Den Haag is tevens de residentie van het koninklijk huis. De naam van de stad is ook verbonden aan nationale en internationale rechtscolleges. Bij de gemeente Den Haag werken ruim 7000 medewerkers en de omzet over 2008 bedraagt ruim € 2 miljard.

De gemeente Den Haag behoort niet tot de klantenkring van Deloitte. Den Haag bezit namelijk een interne accountantsdienst, de GAD (Gemeentelijke Accountantsdienst). In Nederland bezitten alleen de steden Amsterdam en Den Haag een interne accountantsdienst. In het verleden hadden veel meer gemeenten een eigen accountant in dienst.

7.3 Interne kaders

De gemeentelijke organisatie van Den Haag bestaat uit een aantal diensten. Enkele voorbeelden zijn: OCW, Stadsbeheer, SZW en Stedelijke Ontwikkeling. De centrale ondersteuning van het bestuur wordt gevormd door de Bestuursdienst. Iedere dienst is verantwoordelijk voor zijn eigen financiën en dus ook voor de toerekening van indirecte kosten aan producten.

In opdracht van de financiële directie van de gemeentelijke bestuursdienst, is in 2007 een nieuwe wijze van toerekening van overheadkosten geïntroduceerd. Deze wijziging is in het leven geroepen, omdat diensten binnen Den Haag op verschillende manieren overheadkosten toerekenden aan producten. Om binnen de gemeente Den Haag één methode te hanteren is in het document 'uniformering bedrijfseconomische uitgangspunten' de nieuwe wijze van kostentoerekening beschreven. De nieuwe wijze van kostentoerekening is eind 2007 door het college geautoriseerd, en wordt vanaf de begroting 2009 toegepast.

Dit interne kader is ook geschreven, omdat binnen de organisatie verschillende definities van overhead bestonden. Iedere dienst had een eigen opvatting over het onderwerp 'overhead' en selecteerde daarvoor een eigen methode van kostentoerekening.

De informatie die hierboven is beschreven, is het enige interne kader binnen Den Haag. In de p&c stukken wordt de methode van doorbelasting van indirecte kosten niet behandeld. De financiële resultaten met betrekking tot overheadkosten worden wel regelmatig in verschillende hoofdstukken genoemd. Dit geschiedt echter op hoofdlijnen.

7.4 Beschrijving wijze van kostentoerekening

Den Haag hanteert vanaf het begrotingsjaar 2009 een soort kostenplaatsenmethode. Door gebruik van de 'stapsgewijze' methode worden overheadkosten van ondersteunende afdelingen doorbelast naar afdelingskostenplaatsen en vervolgens naar de producten.

Voordat de wijze van kostentoerekening wordt beschreven, moet eerst het onderscheid tussen 'directe' en 'indirecte' overhead worden verklaard. In het document 'Uniformering bedrijfseconomische uitgangspunten' worden de begrippen als volgt omschreven:

- Directe overhead is nauw verbonden met de uitvoering, bijvoorbeeld het management en de ondersteuning van een uitvoerende afdeling binnen een dienst.
- Indirecte overhead is 'ver verwijderd' van de uitvoering, bijvoorbeeld de directie en centrale stafafdeling van een dienst, die overigens over diverse uitvoerende afdelingen beschikt.

Iedere dienst binnen Den Haag is verantwoordelijk voor de berekening van de integrale kostprijs. Deze kostprijs bestaat naast directe kosten, uit een gedeelte directe en indirecte overhead. De indirecte overhead is makkelijk te traceren, want deze bestaat uit de kosten van directie en stafafdelingen. Deze kosten worden verzameld op een aparte kostenplaats. Vervolgens worden de kosten van deze kostenplaats verdeeld over de hulpkostenplaatsen van producerende afdelingen. Dit gebeurt aan de hand van het totaal aantal fte wat werkzaam is op een producerende afdeling. Op deze hulpkostenplaatsen wordt per afdeling zowel de indirecte als de directe overhead geboekt.

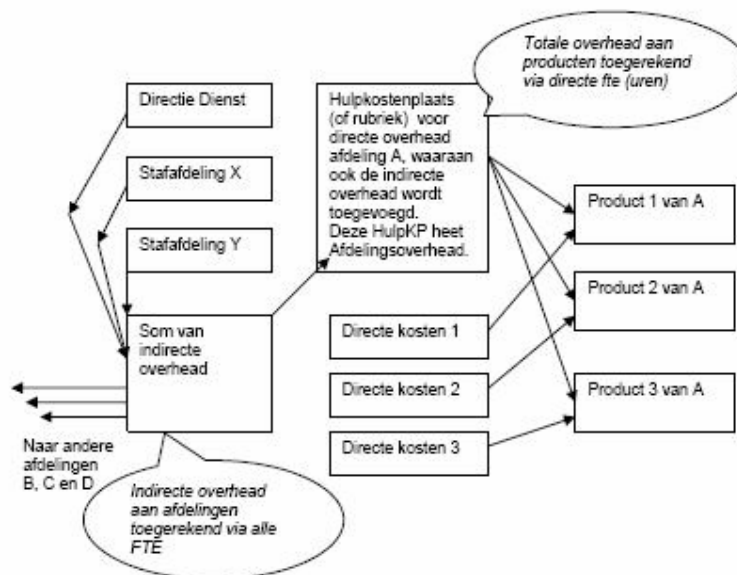
De directe overhead is moeilijker op te sporen. Binnen een producerende afdeling zijn niet alle medewerkers fulltime werkzaam aan producten in de exploitatie. Er worden bijvoorbeeld ondersteunende werkzaamheden verricht, en ook kosten van leidinggevend worden als directe overhead gezien. Deze directe overhead wordt binnen een afdelingskostenplaats op een aparte hulpkostenplaats geboekt. De indirecte overhead wordt, zoals in bovenstaande alinea is beschreven, aan deze kostenplaats toegevoegd. De kosten van de uitvoerende medewerkers worden direct op de producten geboekt.

Per afdeling zijn nu zowel de indirecte als directe overhead bekend. Deze kosten staan zoals beschreven per afdeling op een aparte hulpkostenplaats. Vervolgens wordt per afdeling op basis van het aantal uitvoerende fte's de totale overhead naar de producten geboekt. Als alle hulpkostenplaatsen zijn verdeeld naar de producten, kan de integrale kostprijs worden berekend.

De kostenplaatsenmethode die Den Haag hanteert, verschilt wel degelijk van de klassieke kostenverdeelstaat. De enige verdeelsleutel is namelijk het aantal fte's. De methode die Den Haag hanteert is daarom eenvoudiger in de praktijk toe te passen.

Om de wijze van kostenverdeling duidelijk te maken, is op de volgende pagina deze wijze schematisch weergegeven.

Figuur 1: Voorgestelde overheadtoerekening in Den Haag



7.5 Achterliggende motivatie

In voorgaande paragraaf is de wijze van kostentoerekening van Den Haag beschreven. De door Den Haag gehanteerde methode heeft het meeste weg van een kostenplaatsmethode, waarin onderscheid wordt gemaakt tussen directe en indirecte overhead.

De ambtelijke organisatie van de gemeente Den Haag is het beste te omschrijven als een concern-dienstenmodel. Dat wil zeggen dat diensten, binnen concernkaders, in hoge mate autonoom zijn en dus integraal management voeren. Vanuit de bestuursdienst is daarom weinig zicht in hoeverre verschillende diensten de nieuwe wijze van kostentoerekening toepassen.

De integrale kostprijs van verschillende diensten wordt op concernniveau vergeleken. De diensten in Den Haag zijn hier niet altijd even blij mee, vooral als deze vergelijkingen ongenueanceerd worden gebruikt. De diensten zijn van mening dat ze onderling per definitie verschillen, hierdoor vindt men het niet terecht dat kostprijzen van verschillende diensten worden vergeleken.

Er kleven weinig nadelen aan deze manier van doorbelasting van indirecte kosten. De methode is eenvoudig en overzichtelijk. In de toekomst wordt getracht nog meer gegevens rechtstreeks uit het financiële systeem te halen, zodat de inspanning van de methode nog meer wordt verlaagd.

7.6 Toetsing wettelijke kaders

In deze paragraaf wordt getoetst in hoeverre Den Haag op de hoogte is van wettelijke kaders, en in hoeverre hieraan wordt voldaan.

Ten eerste is vastgesteld dat gemeenten in de financiële verordening grondslagen voor kostprijsberekening moeten vastleggen. In Den Haag wordt hier (minimaal) aan voldaan. Den Haag is van mening dat nog niet veel gemeenten hier beleid op hebben.

Aangezien Den Haag de nieuwe wijze van kostenverdeling gemeentebreed heeft geïntroduceerd, verwacht het geen richtlijnen van de commissie BBV. Extra regelgeving betekent wellicht meerwerk en daar zit Den Haag niet om verlegen.

De gemeente Den Haag is nog één van de twee gemeenten met een interne accountantsdienst. De gemeente heeft daarom ook een eigen controleverordening. De kostenplaatsenmethode maakt geen deel van deze controle. Het proces van invoering van de kostenplaatsenmethode wordt echter wel in het accountantsrapport opgenomen, en daar wordt in kwalitatieve zin over gerapporteerd.

De handreiking van het ministerie van BZK is binnen Den Haag bekend. De accountant controleert redelijk strak of deze regelgeving correct wordt toegepast, met name met betrekking tot de bouwleges. Bij deze leges wordt exact aangegeven wat wel en vooral wat niet in het tarief mag worden opgenomen.

7.7 Conclusie

In dit hoofdstuk is het onderzoek bij de gemeente Den Haag beschreven. Den Haag hanteert vanaf de begroting 2009 een soort kostenplaatsenmethode. Deze methode is eenvoudig en overzichtelijk, maar aangezien de gemeente Den Haag uit een concern-dienstmodel bestaat, wordt interne controle vanuit de bestuursdienst bemoeilijkt. Iedere dienst binnen Den Haag is autonoom en dus verantwoordelijk voor de eigen toepassing van het interne kader 'uniformering bedrijfseconomische uitgangspunten'. In dit document is de wijze van kostenverdeling beschreven.

In vergelijking met de gemeenten die in de hoofdstukken vier tot en met zes zijn beschreven, voldoet Den Haag het beste aan het wettelijk kader. Niet zozeer op het gebied van de verordening 212, maar wel op toepassing van de regelgeving van het ministerie van BZK. Vooral met betrekking tot de bouwleges wordt gecontroleerd welke kosten wel en vooral welke kosten niet tot legeskosten mogen worden gerekend.

Conclusies en aanbevelingen

In voorgaande hoofdstukken zijn de bevindingen van het onderzoek beschreven. Aan het eind van deze scriptie wordt een antwoord op de probleemstelling geformuleerd. Deze formulering is voornamelijk gebaseerd op de beantwoording van de in de inleiding gestelde deelvragen. Op basis van de conclusies worden tot slot een aantal aanbevelingen voor Deloitte gedaan. De probleemstelling luidt als volgt:

Op welke wijze en met welke motivatie belasten gemeenten indirecte kosten door aan hun afdelingen/diensten en valt deze wijze binnen de theoretische en wettelijke kaders die hiervoor gelden?

Deze probleemstelling kan worden gesplitst in twee delen. Het eerste deel gaat in op de wijze waarop gemeenten hun indirecte kosten doorbelasten. De motivatie voor die keuze wordt daarbij uiteraard in ogenschouw genomen. Het laatste deel van de vraag toetst of de wijze van doorbelasting binnen de theoretische en wettelijke kaders valt.

Conclusies met betrekking tot de wijze van doorbelasting en de motivatie voor die keuze

- Op basis van het onderzoek kan worden geconcludeerd dat gemeenten hun indirecte kosten doorbelasten aan de hand van een opslagmethode of een vereenvoudigde vorm van de kostenplaatsenmethode met hooguit één verdeelsleutel.
- De belangrijkste motivatie voor deze keuze is dat de wijze van doorbelasting eenvoudig en pragmatisch moet zijn. Andere methoden om indirecte kosten door te belasten, zoals de klassieke kostenverdeelstaat of activity based costing, worden als te tijdrovend ervaren.
- De wijze van doorbelasting wordt meestal beschreven in een document. Dit document is geschreven door een financieel beleidsmedewerker en geldt als het enige interne kader. In p&c stukken als de begroting, jaarrekening en tussentijdse rapportages wordt de wijze van doorbelasting niet beschreven.
- Het onderwerp 'doorbelasten van indirecte kosten' leeft niet binnen gemeenten. Het onderwerp staat alleen bij het opstellen van de begroting op de agenda.
- De nacalculatie aan het einde van het boekjaar is nihil. Op basis van voorgerecalculeerde urenplanningen worden indirecte kosten naar de producten geboekt. Zo komt men niet voor verrassingen te staan.
- In het verleden hanteerden veel gemeenten een tijdschrijfsysteem waarin medewerkers hun uren verantwoordden. Dit systeem werd over het algemeen echter niet serieus gebruikt. Voor steeds meer afdelingen binnen de gemeentelijke organisatie is / wordt het tijdschrijven afgeschaft.

Conclusies met betrekking tot de toetsing aan het theoretisch en wettelijk kader

- De opslagmethode die veel gemeenten hanteren valt binnen het theoretisch kader. De methode staat bekend als de meest eenvoudige wijze van toerekening van indirecte kosten.
- De vereenvoudigde vorm van de kostenplaatsenmethode wordt in de bedrijfseconomie weinig beschreven. Gemeenten hebben gekozen om de klassieke kostenverdeelstaat te vereenvoudigen, mede door maar één verdeelsleutel te hanteren. Gemeenten zijn desalniettemin vrij om deze keuze te maken.
- In artikel 212 lid 2b Gemeentewet wordt gesteld dat gemeenten grondslagen van kostprijsberekening in de financiële verordening 212 moeten vastleggen. Aan deze regelgeving voldoen gemeenten (minimaal). Het grootste deel van de gemeenten heeft deze grondslagen rechtstreeks gekopieerd uit de modelverordening van de VNG. Uit onderzoek is wel naar voren gekomen dat gemeenten van plan zijn deze grondslagen in de toekomst meer gespecificeerd vast te leggen.

- In artikel 229b lid 1 Gemeentewet staat vermeld dat de geraamde baten van de gemeentelijke tarieven niet uitgaan boven de geraamde lasten. De legestarieven mogen dus maximaal 100% kostendekkend zijn. Aan deze regelgeving voldoen alle gemeenten, mede door de hierop ruim voldoende aanwezige interne controle.
- Het PRPG stelt dat de financiële verordening 212, met daarin de grondslagen voor kostprijsberekening, binnen het normenkader van de accountantscontrole en dus ook interne controle valt. Uit het onderzoek is gebleken dat de wijze van kostenverdeling deel uitmaakt van de interne controle.
- In een handreiking van het ministerie van BZK wordt gesteld dat in de wetsgeschiedenis is vastgelegd, dat gemeenten kosten van beleidsvoorbereiding, handhaving en bezwaarprocedures niet in legestarieven mogen opnemen. De meeste gemeenten zijn echter niet op de hoogte van deze regelgeving, dus genoemde kostensoorten worden door een groot aantal gemeenten wel aan leges toegerekend.
- De commissie BBV heeft met betrekking tot het onderwerp van de scriptie geen richtlijnen voorgeschreven. Gemeenten zijn geheel vrij om te kiezen welke wijze van doorbelasting ze hanteren. Uit het onderzoek is gebleken dat gemeenten zeker niet op extra regelgeving of richtlijnen zitten te wachten. Een commissie BBV die wat meer meedenkt, wordt echter wel op prijs gesteld.

Bovenstaande punten kunnen worden gezien als het antwoord op de probleemstelling. Wat opvalt is dat het onderwerp 'doorbelasten van indirecte kosten' niet leeft binnen gemeenten. Er wordt, qua verordeningen en interne nota's, weinig beleidsmatig vastgelegd.

Regelgevende instanties hebben met betrekking tot het onderwerp weinig vastgelegd. Gemeenten zijn vrij om zelf te bepalen hoe met indirecte kosten wordt omgegaan.

Op basis van bovenstaande punten kunnen aan de accountants van Deloitte een aantal aanbevelingen worden geformuleerd:

- Aangezien het onderwerp binnen gemeenten niet echt leeft, kan worden getracht gemeenten meer bewust maken van het belang van indirecte kostentoerekening. Het voordeel van een eenvoudige wijze van kostentoerekening is dat het weinig tijd in beslag neemt, maar de kostprijs wordt hierdoor wel onnauwkeuriger.
- Een verandering van de methode van kostentoerekening kan grote gevolgen hebben voor de cijfers in de jaarrekening. In dit p&c stuk zou het daarom niet misstaan de gehanteerde wijze van kostentoerekening te verklaren in bijvoorbeeld de paragraaf bedrijfsvoering.
- Gemeenten hebben over de gehanteerde wijze van kostentoerekening weinig vastgelegd. De grondslagen voor kostprijsberekening in de financiële verordening 212 zijn rechtstreeks gekopieerd uit de modelverordening van de VNG. Om de financiële gevolgen van de gekozen methode duidelijk te maken, kan gemeenten worden aangespoord om het gekozen beleid specifiek vast te leggen in de financiële verordening 212.
- De handreiking kostentoerekening van het ministerie van BZK is bij veel gemeenten niet bekend. In dit document wordt verwezen naar de wetsgeschiedenis, waar wordt vermeld dat kosten van beleidsvoorbereiding, handhaving en bezwaarprocedures niet in legestarieven mogen worden opgenomen. Deze kosten moeten uit algemene middelen worden betaald. Gemeenten moeten van deze regelgeving op de hoogte worden gesteld. De bekendheid en toepassing van deze regelgeving bij gemeenten biedt Deloitte wellicht mogelijkheid voor verder onderzoek.

Bronnenlijst

http://www.deloitte.com/view/nl_NL/nl/index.htm

<http://www.commissiebbv.nl/>

<http://www.platformrechtmatigheid.nl/>

<http://www.vng.nl/>

<http://www.alphenaandenrijn.nl/>

http://nl.wikipedia.org/wiki/Alphen_aan_den_Rijn

<http://www.voorschoten.nl/>

<http://nl.wikipedia.org/wiki/Voorschoten>

<http://www.zuidplas.nl/>

[http://nl.wikipedia.org/wiki/Zuidplas_\(gemeente\)](http://nl.wikipedia.org/wiki/Zuidplas_(gemeente))

<http://www.docstoc.com/docs/21050536/Voor-de-opkomst-van-Activity-Based-Costing-systemen-werd-er->

http://www.hbo-kennisbank.nl/nl/page/page.view/hbo_about.page

<http://www.oenbadvies.nl/OenB/Kennisbank.html>

<http://wetten.overheid.nl/BWBR0015524>

<http://wetten.overheid.nl/BWBR0014606>

<http://wetten.overheid.nl/BWBR0015524>

Literatuurlijst

Boer, P. de, *Basisboek Bedrijfseconomie*, 7^e druk, 2004

Hoogland, W. en R. Dik, *Rapport over rapporteren*, 4^e druk, 2002

Horngren, T., *Cost Accounting, a managerial emphasis*, 12^e druk, 2005

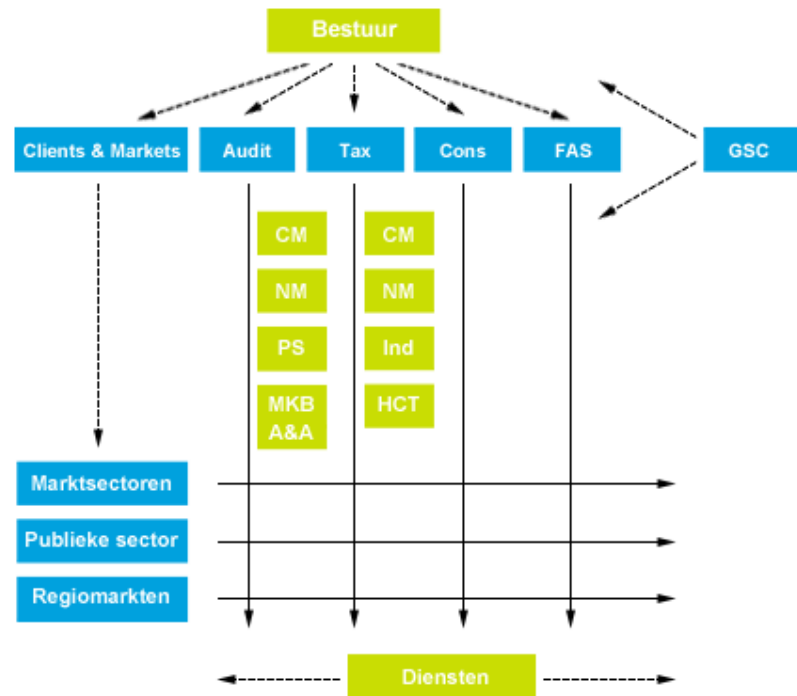
Hulshof, M., *Leren interviewen*, 4^e druk, 2001

Kapteijn, E., *De kroon op je studie; handleiding voor het schrijven van de afstudeeropdracht*, 2009

Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, *Handreiking kostentoerekening leges en tarieven*, 2010

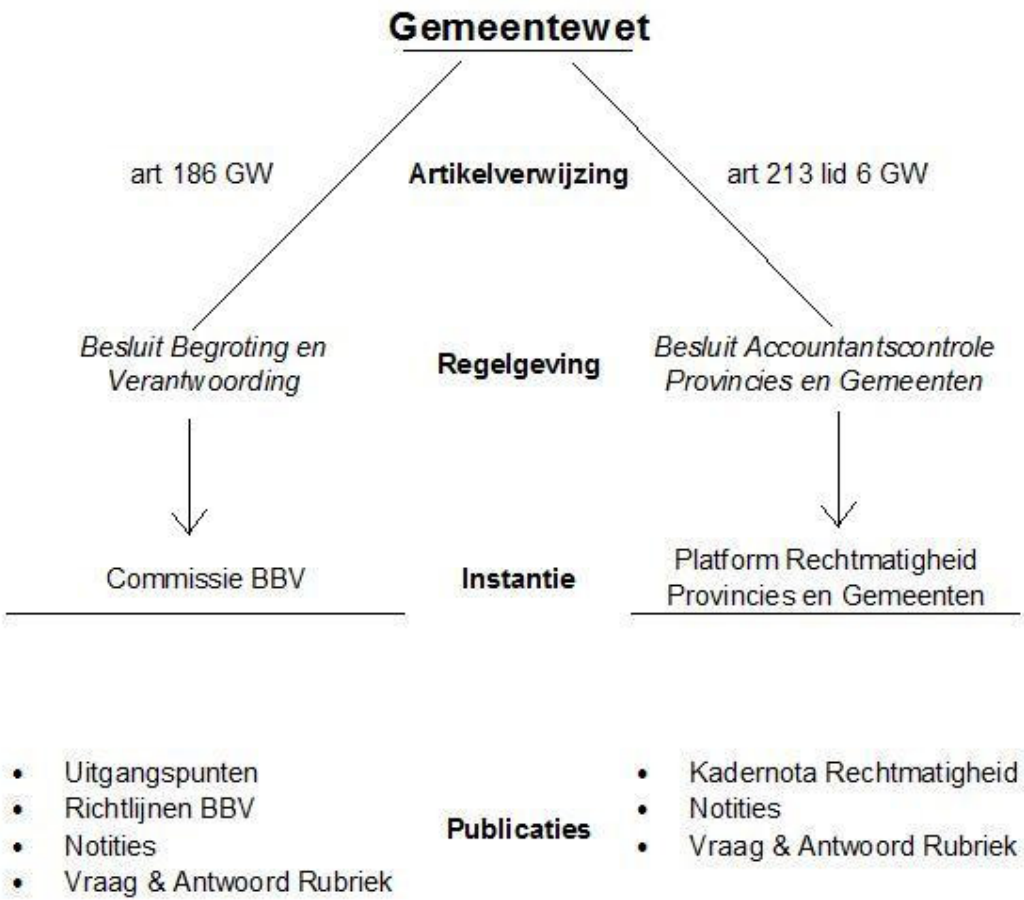
Bijlagen

Bijlage I Organogram Deloitte



Bestuur: Raad van Bestuur
MKB A&A: MKB Accountancy & Advies
FAS: Financial Advisory Services
Cons: Consulting
GSC: Group Support Center
CM: Corporate markt
NM: Nationale markt
PS: Publieke Sector
Ind: Indirect tax
HCT: Human capital tax

Bijlage II Schema wettelijke kaders



Bijlage III Interviewvragen

Inleidend

- 1 Zijn binnen uw gemeente interne kaders (zoals nota's / discussiestukken) met betrekking tot het toerekenen van indirecte kosten aanwezig?
- 2 Wanneer (datum) en door wie (naam + functie) zijn die nota's opgesteld en door wie (raad/college) geautoriseerd?
- 3 Worden die kaders jaarlijks aangepast/herschreven? Of was het een eenmalige actie?
- 4 Wordt in de p&c stukken (jaarrekening, begroting, tussentijdse rapportages) over dit onderwerp gesproken? In welk hoofdstuk / paragraaf is dit te vinden en wordt dit voldoende toegelicht?
- 5 Komt het onderwerp 'indirecte kostentoerekening' vaak aan bod in het MT/DT en / of in de financiële beleidsvergaderingen? Zo ja, welk aspect wordt dan besproken?

Inhoudelijk / theorie

- 6 Is binnen uw gemeente het verschil tussen directe en indirecte kosten duidelijk of is daar soms discussie over? Zo ja, kunt u daar een voorbeeld van geven?
- 7 Bent u op de hoogte van de verschillende methoden voor het toerekenen van indirecte kosten? Wat is uw mening over die theoretische mogelijkheden?
- 8 Welke methode voor het toerekenen van indirecte kosten gebruikt uw gemeente? Hoeveel jaar wordt deze methode al gebruikt?
- 9 Waarom gebeurt het op die manier? Bent u tevreden met deze wijze?
- 10 Wat zijn de voor- en nadelen van dit systeem? Welk aspect levert het meeste discussie op? Grootste knelpunt? Wat zijn mogelijke oplossingen?
- 11 Hoe werkt de doorverdeling, welke kostenplaatsen/verdeelsleutels zijn er en wat is de werkwijze/taakverdeling van deze methode? Wie heeft toezicht en coördineert?
- 12 Hoe is de balans tussen de inspanning (informatievoorziening, tijdsdruk, etc.) en de uitkomsten van de kostenverdeling en –toerekening? Biedt deze wijze van kostentoerekening genoeg sturingsinformatie en mogelijkheden voor nacalculatie op?

Wettelijke kaders

Gemeentewet

- 13** Grondslagen voor kostentoerekening moeten in de financiële verordening 212 worden vastgelegd. In hoeverre is dit vastgelegd en wordt dit gecontroleerd?

Commissie BBV – geen regelgeving omdat gemeenten zeer verschillend kunnen zijn

- 14** Wenst u meer duidelijkheid van het BBV m.b.t. tot dit onderwerp ? (extra richtlijnen of regelgeving)

PRPG – rechtmatigheid in kader van accountantscontrole

- 15** In de verordening 212 moeten grondslagen voor kostprijsberekening worden vastgelegd. De verordening 212 valt binnen het normenkader van de interne controle. In welke mate wordt de kostenverdeling in de verbijzonderde interne controle betrokken? (afdeling planning & control)
- 16** Verwacht u dat de accountant adviezen m.b.t. tot het onderwerp kostentoerekening geeft? Zo ja, op welk vlak?

Handreiking kostentoerekening leges en tarieven van het Ministerie van BZK

- 17** Bent u op de hoogte van de Handreiking Kostentoerekening van BKZ? (kosten van beleidsvoorbereiding, handhaving en bezwaarprocedures mogen niet worden opgenomen in tarieven van leges)
- 18** In hoeverre wordt gecontroleerd of deze regelgeving correct wordt toegepast?
- 19** Met behulp van tijdschrijfsysteem is eenvoudig te achterhalen welke kosten wel of niet mogen worden toegerekend. Gebruikt u een tijdschrijfsysteem? Zo ja welk? Zo nee, waarom niet? In het verleden ook niet ?
- 20** Wat is/was uw persoonlijke mening over het tijdschrijfsysteem en wat is/was de algemene mening binnen de organisatie over het systeem?