

KOSTENTOEREKENING

2011

GEMEENTE WAALWIJK

**Bijlage III Artikel 7
Financiële verordening
Gemeente Waalwijk
(artikel 212 Gemeentewet)**

INHOUDSOPGAVE	BLZ
1. INLEIDING	3
LEESWIJZER	4
2. AANLEIDING AANPASSINGEN	5
3. SAMENVATTING VAN DE NOTA	6
4. DE KOSTENTOEREKENINGSSYSTEMATIEK	8
4.1 Kostentoerekening in de gemeente Waalwijk	8
4.2 Resultaten kostentoerekening gemeente Waalwijk	11
4.3 Productieve uren	12
4.4 Het toerekenen van kosten naar projecten	13
4.5 Evaluatie huidige systematiek van toerekenen aan producten en projecten	13
4.6 Evaluatie toerekenen van uren naar projecten	14
4.7 Voorstel tot aanpassingen op huidige systematiek	15
4.8 Handreiking kostentoerekening	15
5. JURISPRUDENTIE INZAKE KOSTENTOEREKENING	17
BIJLAGEN:	
BIJLAGE 1	THEORETISCH KADER
BIJLAGE 2	HET VERANTWOORDEN VAN KOSTEN VAN INHUUR VAN DERDEN

1. Inleiding

Een gemeente levert een veelheid aan diensten, in het spraakgebruik producten genoemd. Om deze producten te beheersen zullen de kosten per product inzichtelijk moeten worden gemaakt. Het verantwoorden over kostprijzen van gemeentelijke heffingen en tarieven is de laatste jaren zowel nationaal als internationaal sterk in opkomst. Het vergelijken (benchmarking) en publiceren in dagbladen van deze gemeentelijke heffingen en tarieven is hierbij steeds populairder geworden. Bovenstaande ontwikkelingen geven aan dat een juiste kostentoerekening essentieel is. Het doel van de nota is het zo juist mogelijk verdelen van kosten naar de producten van de gemeente. Hierbij staan apparaatskosten centraal. Deze doelstelling gaat gepaard met een drietal voorwaarden:

1. Eenvoud: de juistheid van de nieuwe systematiek dient in verhouding te staan tot de extra administratieve lasten ervan.
2. Bedrijfseconomische principes: kosteninzicht, informatievoorziening en sturing voor de budgethouder.
3. Voldoen aan wet- en regelgeving.

Het inzichtelijk maken van de kosten per product is het meest eenvoudig voor de kosten die specifiek voor één product gemaakt worden. Dergelijke kosten noemen we directe kosten en deze kunnen rechtstreeks aan een product worden toegerekend. Veel lastiger is het om de kosten toe te rekenen die niet uitsluitend voor de levering van één product gemaakt worden, maar wel bijdragen aan de levering van dat product. Dergelijke kosten noemen we indirecte kosten en er zal een systematiek moeten worden opgezet voor de toerekening van dergelijke kosten aan de producten waarvoor ze gemaakt worden. Een belangrijk deel van de indirecte kosten wordt gevormd door de zogenaamde apparaatskosten. Dit zijn de kosten die niet uitsluitend ten behoeve van de levering van één product gemaakt worden, maar wel noodzakelijk zijn om een (gemeentelijke) organisatie in stand te houden, die het totale productenpakket dient te leveren. In een systeem van toerekening van apparaatskosten op basis van verschillende verdeelnormen, wordt ook wel gesproken van overheadkosten om het onderscheid aan te geven tussen het uurtarief van een medewerker die zich direct bezig houdt met de levering van een product en de opslag op zijn uurtarief wegens apparaatskosten.

In de gemeente Waalwijk is de kostenplaatssystematiek vastgesteld voor de toerekening van indirecte kosten, waaronder apparaatskosten, aan producten. In het vervolg van deze nota gaan wij hierop nader in. De nota is als volgt opgebouwd:

2. Aanleiding aanpassingen
3. Samenvatting van de nota
4. De systematiek van kostentoerekening
- 4.5 Evaluatie huidige systematiek
- 4.7 Voorstel tot aanpassingen op de systematiek

Bijlage 1: Theoretisch kader

Bijlage 2: Het verantwoorden van kosten van inhuur van derden

LEESWIJZER

De nota betreft een actualisatie van de nota Kostentoerekening uit 2005 (vastgesteld januari 2006). Op grond van artikel 7 van de Financiële verordening 2008 dient het college jaarlijks een toets uit te voeren over de validiteit. Getracht is de nota compact te houden. Na de inleiding van de nota kunt u meteen de kern van de nota lezen: hoe gaat het nu, welke conclusies kunnen aan de huidige manier van werken worden verbonden en welke aanpassingen achten we wenselijk. Voor de geïnteresseerden zijn in bijlagen het theoretisch kader en de handelwijze ten aanzien van ingehuurd personeel opgenomen.

5. AANLEIDING AANPASSINGEN

De laatste nota inzake de kostenverdeling in de gemeente Waalwijk dateert van januari 2006. Op grond van de Financiële verordening 2008 (artikel 7) dient het college jaarlijks de wijze van kostentoerekening te toetsen op validiteit. Sedert 2006 heeft enkele keren een globale toetsing plaatsgevonden en zijn er geen aanleidingen gevonden om de wijze van toerekening te wijzigen. De laatste tijd hebben zich enkele ontwikkelingen voorgedaan, die nopen tot een grondig onderzoek of de huidige wijze van kostentoerekening en de daarvoor benodigde parameters nog actueel zijn. We denken hierbij aan de reorganisatie van het ambtelijk apparaat in 2008, de nieuwe huisvesting aan de Taxandriaweg/Winterdijk en de handreiking kostentoerekening leges en tarieven, zoals die door de Vereniging van Nederlandse Gemeenten is gepubliceerd in januari 2010. Degenen, die geïnteresseerd zijn in de handreiking verwijzen wij naar de website van de VNG, beleidsveld belastingen. De nota is met 236 pagina's te uitgebreid om als bijlage bij deze nota te voegen. Ook wordt verwezen (zie paragraaf 5, bladzijde 17) naar de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem d.d. 6 juli 2010 inzake de rioolheffing van de gemeente Nijmegen. Hierin is aandacht besteed aan het item "kostentoerekening".

6. SAMENVATTING VAN DE NOTA

Bij de behandeling van de nota kostentoerekening 2005 heeft uw raad beslist, dat hij van mening is, dat de kostentoerekening een zaak van de raad is.

3.1 De kostentoerekening 2005 hanteert de navolgende uitgangspunten:

- Ondersteunende eenheden ramen en verantwoorden geen uren meer ten laste van projecten;
- De productieafdelingen worden belast in de overheadkosten op basis van hun aantallen fte's;
- Aan de buitendienst en het sportbedrijf wordt 75% van de betreffende kosten doorberekend;
- Het aantal productieve uren is verhoogd van 1285 naar 1330;
- De regels omtrent de inhuur van derden zijn geüniformeerd;
- Bij het beoordelen van de uurtarieven ten opzichte van de tarieven van externe bedrijven dient rekening te worden gehouden met de gedwongen winkelnering waarmee de gemeentelijke onderdelen belast zijn.

3.2 Op basis van het ingestelde onderzoek kunnen de navolgende conclusies worden getrokken c.q. de volgende feiten worden vastgesteld:

- De ondersteunende eenheden ramen en verantwoorden geen uren meer ten laste van projecten. Er wordt derhalve ook geen tijd geschreven. Een en ander heeft geleid tot een besparing op de administratieve handelingen; overigens wordt bij de wijzigingen voorgesteld een aanvulling op te nemen op grond van praktische ervaringen.
- De wijze van doorbelasten van overheadkosten, door middel van het aantal fte's, werkt goed in de praktijk. Het is duidelijk, objectief, eenvoudig en in hoge mate nauwkeurig. Ook de kosten van de nieuwe huisvesting worden doorbelast op basis van het aantal fte's;
- Het besluit om aan het sportbedrijf en de buitendienst 75% van de betreffende kosten door te berekenen is juist gebleken. De bedoelde 75% is een mix van verschillende percentages per doorbelastende afdeling. Overigens kan van een concurrerend tarief ten opzichte van het vrije bedrijf nog geen sprake zijn. Dat is een gegeven, dat geaccepteerd wordt, omdat de bedoelde afdelingen te maken hebben met gedwongen winkelnering;
- Het aantal productieve uren, dat berekend wordt op 1.330 per fte kan worden gehandhaafd. Zowel het ziektepercentage als het aantal uren, dat geschreven is bij de productieafdelingen geeft geen aanleiding tot aanpassing;
- De geüniformeerde regels over de verantwoording van de kosten van inhuur van derden hebben in de meeste gevallen de gewenste duidelijkheid gegeven. Bij de aanpassingsvoorstellen wordt een maatregel geopperd, die de verantwoording verder moet verbeteren;
- Het gegeven, dat bij de beoordeling van de uurtarieven rekening dient te worden gehouden met gedwongen winkelnering, blijft overeind;
- De in de gemeente Waalwijk toegepaste methode van kostentoerekening is niet strijdig met de uitgangspunten, zoals vervat in de Handreiking Kostentoerekening van de VNG. De handelwijze van de gemeente Waalwijk is ook nog getoetst aan de criteria, die zijn neergelegd in de uitspraak van het Gerechtshof te Arnhem d.d. 6 juli 2010

inzake de gemeente Nijmegen. Ook daar zijn geen strijdigheden gebleken met de door onze gemeente toegepaste methode en kostenonderdelen.

3.3 De navolgende wijziging wordt voorgesteld:

- Met betrekking tot de verantwoording van de kosten van inhuur van personeel:

In principe komen de kosten van inhuur direct ten laste van de projecten / producten waarvoor ingehuurd wordt, tenzij:

a. sprake is van inhuur ter vervanging van ziekte / vacatures: de kosten worden dan toegerekend zoals zou zijn gebeurd door de medewerker die vervangen wordt;

b. sprake is van structurele inhuur zoals bijvoorbeeld bij de afdeling OBOR waar een ijzeren voorraad aan inhuurmedewerkers aanwezig is voor de uitvoering van het IUP en bouwrijpmaken van grondexploitatieprojecten;

- Met betrekking tot tijdschrijven:

Er wordt alleen tijd geschreven als middel om apparaatskosten door te belasten door medewerkers die behalve aan reguliere producten ook aan projecten werken, en door medewerkers, die daartoe op grond van subsidievoorwaarden door derden verplicht zijn.

4. DE KOSTENTOEREKENINGSSYSTEMATIEK

4.1 Kostentoerekening in de gemeente Waalwijk

In het kader van deze notitie willen wij eerst in beknopte zin aangeven hoe de huidige systematiek werkt.

HULPKOSTENPLAATSEN

Hulpkostenplaats huisvesting

Doorbelasting aan afdelingen van het netto-bedrag (na aftrek van de aandelen voor het college, de raad en ondersteuning bestuur) op basis van het aantal fte's

Hulpkostenplaats automatiseringskosten

Doorbelasting aan afdelingen op basis van het aantal werkplekken per afdeling, alsmede op basis van het aantal fte's. Voor de afdeling Bedrijven (sportbedrijf en bedrijven-buiten) wordt uitgegaan van het aantal in gebruik zijnde pc's.

Hulpkostenplaats algemene personeelskosten

Doorbelasting aan afdelingen op basis van aantal fte's per afdeling. Het college, de burgemeester en de raad blijven hierbij buiten beschouwing. Zij hebben hun eigen budgetten.

Hulpkostenplaats algemene organisatiekosten

Doorbelasting aan afdelingen op basis van aantal fte's per afdeling. Het college, de burgemeester en de raad blijven hierbij buiten beschouwing. Zij hebben hun eigen budgetten.

KOSTENPLAATSEN

Kostenplaats directie

De directie is werkzaam voor alle organisatieonderdelen en de kosten dienen volgens een verdeelsleutel evenredig aan alle afdelingen toegerekend te worden. De kosten van de directie worden ook doorbelast aan de burgemeester, het college en de griffie. De kosten worden doorbelast op basis van aantal fte's

Kostenplaats Bedrijfsvoering, Beleid en Control

Van de kosten van BBC wordt een jaarlijks vast te stellen bedrag, zijnde ca 1 fte, direct doorbelast naar product ondersteuning bestuur i.v.m. werkzaamheden voor de programmabegroting en -rekening. De overige kosten van BBC worden op basis van een verdeelsleutel (fte's) toebedeeld aan de andere afdelingen. Er wordt niet doorberekend aan de burgemeester, het college, de griffie en de directie.

Kostenplaats Financiën

De kosten van de afdeling financiën (exclusief belasting) dienen zo evenredig mogelijk over de kostenplaatsen verdeeld te worden. Er wordt niet doorbelast aan andere hulpkostenplaatsen. Voor de toerekening wordt uitgegaan van het aantal fte's conform de begroting van het betreffende jaar.

Aan bedrijven-buiten wordt slechts aan 70% van het aantal fte's van deze afdeling toegerekend.

Kostenplaats Bestuur en Ondersteuning

De kosten van afdeling Bestuur en Ondersteuning dienen zo evenredig mogelijk over de kostenplaatsen verdeeld te worden. Er wordt niet doorbelast aan andere hulpkosten-plaatsen. Voor de toerekening wordt uitgegaan van het aantal fte conform de begroting van het betreffende jaar. Aan Bedrijven-buiten wordt slechts aan 70% van het aantal fte's van deze afdeling toegerekend.

Kostenplaats personeel/organisatie/info

De kosten van de afdeling personeel, organisatie en informatie dienen zo evenredig mogelijk over de kostenplaatsen verdeeld te worden. Er wordt niet doorbelast aan andere hulpkostenplaatsen. Voor de toerekening wordt uitgegaan van het aantal fte conform de begroting van het betreffende jaar. Aan bedrijven-buiten wordt slechts aan 70% van het aantal fte's van deze afdeling toegerekend.

HOOFDKOSTENPLAATSEN

Hoofdkostenplaats Gebiedsgerichtwerken

De kosten van het bureau gebiedsgericht werken worden geheel doorbelast aan product 10600 (gebiedsgericht werken).

Hoofdkostenplaats Communicatie

De kosten van de afdeling communicatie worden als volgt toegerekend:
0,5 fte naar product 10300, kabinetzaken, 1 fte naar product 10700 (representatie) en het overige naar product 10701, communicatie.

Hoofdkostenplaats Publiekszaken

De kosten van het klantcontactcentrum (KCC) worden voor 33 % rechtstreeks toegerekend aan het product vuilophaal en -afvoer, en voor 15 % rechtstreeks aan het product riolering en waterzuivering. De basis voor deze verdeling ligt in het aantal geregistreerde calls. De totale kosten van overige publiekszaken (inclusief haar deel van het KCC) worden op basis van productieve uren doorberekend aan de afdelingsproducten.

Hoofdkostenplaats vergunning & handhaving

De kosten worden conform begroting aan de diverse producten toegerekend

Hoofdkostenplaats Sportbedrijf

De kosten van de afdeling worden conform begroting geheel toegerekend aan producten.

Hoofdkostenplaats Bedrijven-buiten

Een klein gedeelte van de kosten wordt toegerekend aan de kostenplaats tractie. Het overgrote deel van de kosten wordt rechtstreeks naar de producten gebracht.

Hoofdkostenplaats tractie

Op de kostenplaats Tractie worden de kosten voor de onderdelen tractie-groen en tractie-onderhoudsdienst verzameld.

De kosten worden op basis het ingeschatte gebruik toegerekend aan producten. Hiervoor wordt door de afdeling Bedrijven jaarlijks bij de begroting een procentuele verdeling aangegeven. Tractiemiddelen die uitsluitend voor één bepaald product gebruikt worden (b.v. vuil-ophaal- en afvoer), worden direct op het betreffende product geboekt.

Hoofdkostenplaats Ruimte en Economie

De kosten van de afdeling Ruimte en Economie worden op basis van productieve uren doorberekend aan diverse producten, kredieten en de grondexploitatie. De kosten worden op basis van werkelijk geschreven uren doorbelast. Alle medewerkers van de afdeling dienen tijd te schrijven.

Hoofdkostenplaats Ontwerp en beheer openbare ruimte

De kosten van de afdeling OBOR worden op basis van productieve uren doorberekend aan diverse producten, kredieten en de grondexploitatie. Op deze kostenplaats worden ook de kosten van IBOR geboekt. Deze kosten worden direct aan producten toegerekend. Hiervoor wordt door de afdeling jaarlijks een procentuele verdeling aangegeven. De overige kosten worden op basis van werkelijk geschreven uren doorbelast, waarbij het uurtarief is bepaald als het quotiënt van het totaal van de afdelingskosten (excl. IBOR) en de totale productieve uren. Alle medewerkers van de afdeling dienen tijd te schrijven.

Hoofdkostenplaats maatschappelijke ontwikkeling

De kosten van de afdeling Maatschappelijke Ontwikkeling worden op basis van productieve uren doorberekend aan diverse producten en kredieten. Het uurtarief is bepaald op het quotiënt van het totaal van de afdelingskosten en de totale productieve uren. De uren worden conform begroting aan de diverse producten toegerekend, de medewerkers van de afdeling hoeven dus geen tijd te schrijven.

4.2 Resultaten kostentoerekening gemeente Waalwijk

In dit hoofdstuk wordt op basis van de cijfers van de conceptbegroting 2011 inzicht gegeven in de uitkomsten van de in Waalwijk gehanteerde kostentoerekeningsystematiek.

Eigen kosten per afdeling versus overhead

	salariskosten	overige kosten	doorbelastingen uit begroting	Opbrengsten	
HKP huisvesting	€ -	€ 2.298.665	€ -	€ -	€ 2.298.665
HKP automatisering	€ -	€ 1.384.840	€ -	€ -	€ 1.384.840
HKP algemene personeelskosten	€ -	€ 1.424.165	€ -	€ -	€ 1.424.165
HKP algemene organisatiekosten	€ -	€ 983.138	€ -	€ 11.343	€ 971.795
HKP directie	€ 358.558	€ 1.860	€ 55.450	€ -	€ 415.868
HKP bedrijfsvoering & control	€ 503.830	€ -	€ 117.975	€ -	€ 621.805
KP gebiedsgericht werken	€ 421.817	€ -	€ 276.889	€ -	€ 698.706
KP communicatie	€ 400.191	€ -	€ 301.915	€ -	€ 702.106
KP publiekszaken	€ 1.521.923	€ 15.635	€ 1.249.993	€ -	€ 2.787.551
KP vergunning & handhaving	€ 1.948.269	€ -	€ 1.364.377	€ -	€ 3.312.646
KP Sportbedrijf	€ 1.547.211	€ -	€ 1.092.391	€ 135.418	€ 2.504.184
KP Bedrijven buiten	€ 2.855.035	€ 52.030	€ 1.775.612	€ -	€ 4.682.677
KP tractie	€ -	€ 456.729	€ 124.96	€ -	€ 581.675
HKP financiën	€ 1.443.843	€ 22.523	€ 545.820	€ -	€ 2.012.186
KP ruimte & economie	€ 2.170.053	€ 2.827	€ 1.291.172	€ -	€ 3.464.052
KP ontwerp&beheer openb.ruimte	€ 2.713.493	€ 92.048	€ 1.528.015	€ -	€ 4.333.556
KP maatsch.ontwikkeling	€ 1.287.027	€ -	€ 959.161	€ -	€ 2.246.188
HKP bestuur & ondersteuning	€ 1.452.672	€ -	€ 582.425	€ -	€ 2.035.097
HKP personeel/organisatie/info	€ 2.325.607	€ 46.929	€ 928.681	€ -	€ 3.301.217
KP brandweer	€ -	€ -	€ -	€ -	€ -

€ 20.949.529	€ 6.781.389	€ 12.194.823	€ 146.761	€ 39.778.980
--------------	-------------	--------------	-----------	--------------

Tarieven

De huidige kostentoerekeningsystematiek leidt tot de volgende tarieven in de “productie” afdelingen:

Afdeling	Aantal uren	Tarief Eigen Kosten	Tarief Diverse Overhead	Totaal Tarief Per uur
gebiedsgericht werken	8.233	€ 51,23	€ 33,63	€ 84,86
communicatie	8.871	€ 45,11	€ 34,03	€ 79,14
publiekszaken	38.131	€ 40,32	€ 32,78	€ 73,10
vergunning & handhaving	40.485	€ 48,12	€ 33,70	€ 81,82
Sportbedrijf	40.804	€ 37,92	€ 26,77	€ 64,68
Bedrijven buiten	81.715	€ 35,58	€ 21,73	€ 57,31
ruimte & economie	38.158	€ 56,94	€ 33,83	€ 90,77
ontwerp&beheer openb.ruimte	45.233	€ 62,02	€ 33,78	€ 95,80
maatsch.ontwikkeling	28.489	€ 45,18	€ 33,67	€ 78,85

Uit het bovenstaande overzicht blijkt duidelijk de bewust afwijkende doorbelasting aan het Sportbedrijf en Bedrijven-buiten. De overige overhead verschilt niet veel per afdeling.

4.3 Productieve uren

In de begrotingen tot en met 2011 wordt ervan uitgegaan dat een full time medewerker (1 fte) jaarlijks 1.330 productieve uren maakt op basis van de volgende uitgangspunten:

Omrekening van bruto naar netto uren.

De onderstaande omrekening van bruto naar productieve uren per fte is gemeentebreed vastgesteld. Leidinggevend worden begrotingstechnisch voor 100% vrijgesteld van productieve taken. Voor de indirect productieve werksoorten (algemeen overleg, OR/OC, diversen etc.) is uitgegaan van 151,20 uur per fte.

Met een goede onderbouwing kan worden afgeweken van de totale improductiviteit van de leidinggevende en het uurtotaal van 151,20 voor indirect productieve werksoorten.

Uitgangspunt CAR/UWO (na aftrek landelijke feestdagen)	1836,00 uur
Lokale feestdagen	<u>35,30 uur</u>
	1800,70 uur
Af: improductief:	
Verlof (gemiddeld 25 dagen)	180,00 uur
Buitengewoon verlof (gem 2 dagen)	14,40 uur
Ziekte/doktersbezoek (5,5% van 1800,7)	99,05 uur
Studieverlof (gem 3,5 dagen)	<u>25,20 uur</u>
	<u>318,65 uur</u>
bruto uren -/- improductief	1482,05 uur
Af indirect productief (alg. overleg, OR/OC, diversen etc.)	<u>151,20 uur</u>
Productief:	<u>1330,85 uur</u>

Ten behoeve van de afdelingsplanningen wordt het aantal productieve uren afgerond naar 1.330 uur.

Geconcludeerd kan worden, dat de norm van 1.800,70 uur exact correspondeert met het beschikbare aantal uren voor een full time medewerker.

Voor wat betreft de zogenaamde improductieve en indirect productieve uren bestaan individuele verschillen. Ook zullen er zich per afdeling differentiaties voordoen. Het meest pregnant komt dit naar voren in de mate waarin algemeen overleg (dat niet aan producten is toe te rekenen) plaatsvindt op afdelingen. In het kader van de actualisatie van de notitie kosten-toerekening 2010 is opnieuw gekeken naar het gemiddelde ziekteverzuim. Het brutoverzuim bedroeg over de jaren 2008 tot en met 2010 (tot en met juli) gemiddeld 6%. Dit rechtvaardigt ons inziens geen aanpassing van het aantal productieve uren.

4.4 Het toerekenen van kosten naar projecten

In het afdelingsplan en ten behoeve van het ramen van tijdbesteding voor de begroting staan de projecten centraal. Er wordt derhalve eerst vastgesteld hoeveel uren het komend (begrotings)jaar vanuit de organisatie op de projecten dienen te worden ingezet en vervolgens worden de resterende uren op de exploitatie (regulier werk) geraamd.

4.5 Evaluatie huidige systematiek van toerekenen aan producten en projecten

De kosten worden doorbelast naar producten en projecten op basis van een inschatting van te besteden uren (begroting) en werkelijk bestede uren (jaarrekening). Alle uren worden doorbelast op basis van het bij de begroting gecalculeerd uurtarief (voorcalculatorisch). Deze methodiek leidt ertoe dat op de producten en projecten slechts verschillen ontstaan doordat meer of minder uren zijn besteed dan begroot.

Op de kostenplaatsen ontstaan verschillen doordat:

- er meer dan wel minder uren door de afdeling zijn besteed dan begroot (bezettingsverschillen)
- er hogere dan wel lagere kosten zijn gemaakt dan begroot als gevolg van loon- en prijsontwikkeling (prijsverschillen)
- er zich afwijkingen ten opzichte van de begroting voordoen als gevolg van het meer dan wel minder efficiënt werken (efficiencyverschillen)

De vraag ligt voor of dit nog steeds de meest geëigende methodiek is om kosten vanuit de productie- afdelingen door te belasten naar producten en projecten.

Allereerst kunnen we hierbij bedenken dat het vanuit de voorschriften en vanuit de theorie niet noodzakelijk is om met behulp van een gedetailleerd systeem kosten toe te rekenen aan producten / (sub)functies. Waar het om gaat is dat kosten zo goed mogelijk aan programma's worden toegerekend en dit kan via veel grovere methoden. Van daaruit kunnen dan vervolgens via vast te stellen verdelingsmaatstaven kosten naar lagere niveaus worden verdeeld. Zoals we echter eerder ook al hebben aangegeven wordt een financiële administratie feitelijk per definitie op het laagste niveau gevoerd, waarna consolidatie naar hogere niveaus plaatsvindt. We kunnen hieraan nog hele beschouwingen gaan wijden en alle voors en tegens tegen elkaar afwegen, maar feit is dat kostentoerekening middels een systeem van tijdschrijving een geaccepteerde en vaak toegepaste methode is. Wij stellen dan ook voor deze methode voor de productieafdelingen te handhaven. Uit een onderzoek van de FAMO in

maart 2010 blijkt, dat 72% van de gemeenten nog steeds deze zogenaamde “kostenplaatsmethode” toepast. Ook uit een onderzoek van Dr. T.Budding blijkt, dat de overgrote meerderheid van de gemeenten de kostenplaatsmethode blijft toepassen.

Ook het systeem waarin werkelijk bestede uren tegen een begroot tarief worden doorbelast, achten wij valide. Op productniveau kan de toelichting zich dan beperken tot het verklaren van afwijkingen tussen begroot en werkelijk besteed aantal uren. Hieraan moet dan wel de voorwaarde verbonden worden dat de afdelingsresultaten (kostenplaatsen) zorgvuldig geanalyseerd worden naar verschillen in prijs, bezetting en efficiency.

In het Directieteam is in november 2009 beraadslaagd over tijdschrijven als middel voor de kostentoerekening. Doel van het daar behandelde advies is geweest de administratieve handelingen, die overbodig geacht worden, te verminderen. Op grond van die besprekingen stellen wij voor, dat de groep personen, die tijd verantwoordt in Big Ben als middel om apparaatskosten te verdelen, zich beperkt tot medewerkers, die aan meer dan één project werken, tot medewerkers die aan zowel projecten als aan producten werken en tot medewerkers die daartoe op grond van subsidievoorwaarden door derden verplicht zijn.

4.6 Evaluatie toerekenen van uren naar projecten

We hebben vastgesteld dat er een groot aantal uren reeds in de begroting wordt ingezet op projecten. Hierdoor wordt de exploitatiebegroting ontlast. Is dit een juiste methodiek?, is dit reëel?, is dit niet erg risicovol?, dat zijn normale vragen die dan gesteld (moeten) worden.

Allereerst menen wij, dat een exploitatiebegroting in principe in staat moet zijn om een standaard personele formatie te dragen. Onder een standaard personele formatie dienen we in dit verband te verstaan het aantal medewerkers en de daarbij behorende kosten die noodzakelijk zijn om de reguliere producten te leveren. Het is gebruikelijk dat er daarnaast enige overcapaciteit is om niet-regulier werk, zoals projecten en ad hoc opdrachten uit te voeren. Vanuit de bepaling wat de standaardcapaciteit moet zijn, kan vervolgens op basis van de werkelijk aanwezige formatie worden vastgesteld hoeveel extra capaciteit beschikbaar is voor projecten en ad hoc opdrachten.

Omdat in het algemeen een hoge prioriteit aan de uitvoering van belangrijke projecten wordt gegeven, is het in de praktijk echter zo dat medewerkers eerst op projecten ingepland worden, en dat vervolgens wordt gezien of met de resterende beschikbare capaciteit het reguliere werk uitgevoerd kan worden.

Hoe het ook zij, op basis van de begroting 2010 lijkt de conclusie gerechtvaardigd dat de gemeente Waalwijk in de exploitatiebegroting een standaardcapaciteit heeft opgenomen die het regulier werk kan uitvoeren en dat er daarnaast een capaciteit is van ongeveer 30 fulltime medewerkers voor de uitvoering van projecten.

Op zich behoeft dit geen bezwaar te zijn onder voorwaarde dat óf de aanwezige capaciteit voor de uitvoering van projecten tot in lengte van jaren benodigd is óf die capaciteit direct kan worden opgeheven op het moment dat deze niet meer nodig is. Indien aan deze voorwaarden niet tegemoet gekomen wordt, betekent het dat vroeg of laat de kosten van de niet meer op projecten benodigde personele capaciteit ten laste van de exploitatiebegroting moet worden gebracht.

Uit het bovenstaande kan het volgende geconcludeerd worden:

De in Waalwijk gevolgde methodiek, waarbij het ten laste van de exploitatiebegroting ramen van resterende personele formatie en daarbij behorende kosten, nadat bepaald is welke formatie benodigd is om projecten uit te voeren, kan risico's met zich mee brengen en leidt tot fluctuerende kosten op de exploitatiebegroting. Getracht wordt zoveel mogelijk de hiervoor vermelde risico's te minimaliseren door het inzetten van tijdelijk personeel c.q. het niet invullen van vacatures indien dat mogelijk is.

In de praktijk is gebleken dat de in 2005 afgesproken methode van verantwoording van de kosten van inhuur in de praktijk niet altijd even goed uitvoerbaar was. Bij de voorstellen tot aanpassingen komen wij met een mogelijke oplossing om hieraan tegemoet te komen.

4.7 Voorstel tot aanpassingen op huidige systematiek

Op basis van de praktijkervaring in de afgelopen jaren wordt de navolgende verantwoording voorgesteld.

In principe komen de kosten van inhuur direct ten laste van de projecten / producten waarvoor ingehuurd wordt, tenzij:

- a. sprake is van inhuur ter vervanging van ziekte / vacatures: de kosten worden dan toegerekend zoals zou zijn gebeurd door de medewerker die vervangen wordt;
- b. sprake is van structurele inhuur zoals bijvoorbeeld bij de afdeling OBOR waar een ijzeren voorraad aan inhuurmedewerkers aanwezig is voor de uitvoering van het IUP en bouwrijpmaken van grondexploitatieprojecten.

4.8 Handreiking kostentoerekening

De handreiking geeft de navolgende toelichting op de begrippen "directe-" en "indirecte kosten":

Directe kosten

Onder directe kosten worden de kosten verstaan die rechtstreeks samenhangen met c.q. veroorzaakt worden door de door het bestuursorgaan verrichte dienstverlening. Tot de directe kosten behoren bijvoorbeeld de loonkosten van degene die een vergunningaanvraag behandelt, kapitaallasten en materiële kosten voor de beoordeling van een vergunning of ontheffingsaanvraag. Ook de kosten voor het opstellen en publiceren van de beschikking en de kosten van externe adviseurs vallen hier onder.

Indirecte kosten

Onder indirecte kosten worden de kosten verstaan die niet rechtstreeks samenhangen met/veroorzaakt worden door de dienstverlening van het bestuursorgaan. Indirecte kosten zijn meer gerelateerd aan de afweging van het algemene belang dan aan het individuele belang. Deze kosten kunnen, behoudens de hierna genoemde overheadkosten, niet worden verhaald op de burger. Voorbeelden hiervan zijn beleidsvoorbereiding, handhaving, controle en toezicht, alsmede inspraak-, bezwaar- en beroepsprocedures.

Overhead

De indirecte kosten kunnen worden verhaald voor zover deze kosten in enig verband staan met de specifieke dienstverlening. Het gaat bijvoorbeeld om de kosten die verband houden met ondersteuning en management ten behoeve van door de dienstverlening te verrichten werkzaamheden. Deze kosten op een hoger of lager niveau dan de direct betrokken personen, worden ook wel overhead genoemd. Andere voorbeelden zijn de kosten van de salarisadministratie, sociale lasten en verzekeringen. Nu de kosten van overhead verhaald kunnen worden op de burger, zullen deze in de hiernavolgende paragraaf van de directe kosten worden opgenomen.

1.1 Directe kosten

Uit de wetsgeschiedenis en jurisprudentie van provincies, gemeenten en waterschappen kan worden afgeleid dat de volgende vijf kostencomponenten verhaald kunnen worden:

- personeelskosten*
- huisvestingskosten*
- specifieke automatiseringskosten*
- materiële kosten*
- overhead*

De door onze gemeente gebruikte systematiek van kostentoerekening rekent slechts kosten toe aan de kostendragers, die op grond van de handreiking zijn geoorloofd. Overigens wordt ook verwezen naar paragraaf 5, Jurisprudentie inzake kostentoerekening.

5 JURISPRUDENTIE INZAKE KOSTENTOEREKENING

De gemeenteraad van Nijmegen besloot ingaande het belastingjaar 2006 de rioolheffing voortaan te heffen van de zakelijk gerechtigden, waarbij de waarde op grond van de Wet Waardering Onroerende Zaken (Wet WOZ) de grondslag zou zijn voor de heffing. Ook werd tegelijkertijd door de raad besloten, dat de lasten verband houdende met de riolen voor 100% gedekt dienen te worden door de te hanteren tarieven. Enkele belanghebbenden (eigenaren van panden) gingen hiertegen in bezwaar. Ze vonden, dat ook de gebruikers (als vervuilers) dienden bij te dragen in de kosten; anderzijds waren ze het niet eens met de kostentoerekening die de gemeente hanteerde. In eerste instantie kregen de bezwaarmakers gelijk. De gemeente Nijmegen ging in hoger beroep bij het Gerechtshof in Arnhem. En met succes!

Het Gerechtshof oordeelde, dat nergens verboden is om het rioolrecht alleen te heffen van de zakelijk gerechtigden. Tevens oordeelde het Gerechtshof, dat de maatstaf, de waarde volgens de wet WOZ niet in strijd is met de wet.

Voor wat betreft de toegerekende kosten kan uit de uitspraak van het Gerechtshof het navolgende worden opgemaakt:

De billijkheid van de door de raad gekozen maatstaf en het tarief staat op zichzelf niet ter beoordeling van de belastingrechter. Die mag slechts ingrijpen als een tarief leidt tot een willekeurige en onredelijke belastingheffing, die de wetgever niet op het oog kan hebben gehad. Het Gerechtshof concludeert voorts, dat de belastingrechter het “winstverbod” niet mag toetsen aan de kostentoerekening. Immers de gemeenteraad heeft in beginsel de vrije hand bij de verdeling van kosten over de jaren, de hierbij gemaakte beleidsmatige keuzes komen tot uitdrukking in de begroting. Het toezicht op de begroting berust bij Gedeputeerde Staten (en niet bij de belastingrechter). Voor ingrijpen door de belastingrechter zou slechts plaats zijn in gevallen waarin kosten dubbel in aanmerking worden genomen.

Conclusies uit de uitspraak:

1. de rechter mag bij de toetsing van de kostentoerekening niet gaan zitten op de stoel van het gemeentebestuur, de provinciale toezichthouder en de accountant;
2. als de methode in overeenstemming is met artikel 62 BBV dan is de kostentoerekening legitiem.

1 Wettelijk kader

BBV

In het Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten (BBV) is de **kostprijsberekening** per programma, per product of per functie niet meer expliciet opgenomen. Het moeten toerekenen van baten en lasten aan functies in de verplichte functionele informatie ten behoeve van derden vereist dit echter wel impliciet. De verdeling van de baten en lasten moet dus in elk geval tot het niveau van de functies plaatsvinden, maar een integrale kostprijsberekening per programma en per product is nergens voorgeschreven.

Artikel 66 BBV, lid 2 c. bepaalt dat de productenraming en productenrealisatie dienen te bevatten “het verdelingsprincipe waarmee de producten over de programma’s zijn verdeeld”. Ook schrijft artikel 66 voor dat zowel voor begroting als rekening dezelfde methode moet worden toegepast. Artikel 71, lid 1 b. geeft aan dat er een conversietabel producten naar functies moet zijn, waarin wordt aangegeven “het verdelingsprincipe waarmee de producten over de functies zijn verdeeld”.

Er wordt in de voorschriften een duidelijke topdown benadering gevolgd, waarin vanuit de programma’s middels verdelingsprincipes naar producten en vervolgens eveneens middels verdelingsprincipes naar functies wordt gekomen. Deze topdown benadering vloeit voort uit het feit dat de programmabegroting de door de raad vastgestelde begroting is en de productenramingen daarvan een afgeleide zijn.

De administratie wordt daarentegen bottom-up vorm gegeven. Op het laagste niveau van (sub)functies worden baten en lasten geboekt, die vervolgens in de programma’s tot consolidatie komen.

2. Financiële verordening gemeente Waalwijk

Artikel 7. Kostprijsberekening

1. Voor het bepalen van de geraamde kostprijs van producten en diensten van de gemeente Waalwijk wordt een systeem van kostentoerekening gehanteerd.

2. De methodiek van kostentoerekening is vervat in de regeling kostentoerekening gemeente Waalwijk” en is als bijlage III aan de verordening toegevoegd.

3. Het college toetst jaarlijks de validiteit van de kostentoerekening.

4. Bij de indirecte kosten worden betrokken de bijdragen aan reserves voor de noodzakelijke vervanging van de betrokken activa, de kapitaallasten van de in gebruik zijnde activa en voor rioolrechten, reinigingsrechten en afvalstoffenheffing alsmede de compensabele BTW.

5. De omslagrente voor de rententoerekening aan de exploitatiebegroting en jaarrekening wordt bepaald door het rentetotaal van de uitstaande leningen en de bij begroting vastgestelde gecalculeerde rente over de financieringspositie, het eigen vermogen en voorzieningen.

6. De rente die wordt toegerekend aan producten en wordt bijgeschreven op boekwaarden van gronden wordt jaarlijks vastgesteld op basis van het gemiddelde van de omslagrente die is gehanteerd in de vijf voorafgaande begrotingsjaren.

3 Waarom kostentoerekening

In de comptabiliteitsvoorschriften 1995 was in de algemene toelichting opgenomen dat gestreefd werd naar een integrale benadering van de kosten per voorgeschreven functie. Om tot een integrale kostprijs per functie te komen, is het noodzakelijk alle directe en indirecte kosten aan een functie toe te rekenen. Bij elke functie hoort immers een stukje personele inzet, een stukje gemeentehuis en een stukje van de ondersteunende diensten (zoals Financien) en gebruikte hulpmiddelen (zoals Automatisering).

Op deze wijze wordt de kostprijs van een functie en de daarbij behorende producten zichtbaar gemaakt.

- Hiermee is het mogelijk om de kosten van een functie / van een product te vergelijken en na te gaan of een product eigenlijk niet te duur is.
- Ook kunnen door dit inzicht prijzen (bouwvergunning / rijbewijs / aanleg van een inrit) kostendekkend vastgesteld worden.
- Verder kan aan de hand van de kostprijs overwogen worden of een eigen dienst niet beter kan worden opgeheven en tot uitbesteding moet worden overgegaan.

In de praktijk echter blijkt de integrale kostentoerekening vooral van belang voor het bepalen van de kostendekkendheid van de tarieven.

Voor beslissingen ten aanzien van het niet meer uitvoeren van diensten die eigenlijk te duur zijn, dan wel het uitbesteden van diensten spelen vaak veel meer afwegingen een rol dan uitsluitend de kosten. Vaak blijkt ook juist in dit soort afwegingen, dat grote vraagtekens worden geplaatst bij de wijze van kostentoerekening.

Onder het BBV wordt de integrale kostprijs veel minder nadrukkelijk voorgeschreven en dit maakt het mogelijk om de systematiek op eenvoudiger wijze te laten plaatsvinden.

Een eenvoudige systematiek van kostentoerekening is een toerekening op basis van verdeelsleutels, een complexere systematiek is het gebruik van tijdsverantwoording. In Waalwijk is gekozen voor het gebruik van verdeelsleutels bij de verdeling van de kosten.

4 De kostentoerekeningsystematieken

Wanneer kostentoerekening aan de orde is, zal veelal sprake zijn van kostenplaatsen en hulpkostenplaatsen.

Kostenplaatsen zijn organisatorische eenheden (meestal afdelingen) waar kosten, die niet direct op een programma / product / functie kunnen worden geboekt, worden verzameld. Hierna vindt op basis van een bepaalde toerekeningssystematiek de verdeling naar de programma's / producten / functies plaats.

Hulpkostenplaatsen zijn administratieve verdeelcentra waar kosten, die niet direct aan één kostenplaats kunnen worden toegerekend, worden verzameld. Hierna vindt op basis van een bepaalde toerekeningssystematiek de verdeling naar de kostenplaatsen plaats.

Hoofdkostenplaatsen. Deze groep kostenplaatsen bestaat uit de afdeling die rechtstreeks prestaties leveren aan de eindproducten of kostendragers. Dit zijn de 'productieve' afdelingen.

Voor de presentatie van de doorbelastingen kan het navolgende onderscheid gemaakt worden:

a. Voorcalculatorisch

Bij een voorcalculatorisch systeem worden de tarieven / vergoedingen voor geleverde prestaties / en in de begroting op basis van verdeelsleutels doorberekende kosten als leidend voor de toerekening gehanteerd. Dit betekent dat voor wat betreft de indirecte kosten op producten slechts afwijkingen kunnen ontstaan, omdat meer dan wel minder uren dan begroot, zijn toegerekend. Indien de toerekeningssystematiek niet op basis van tijdschrijven is, dan zijn de werkelijke indirecte kosten zelfs exact gelijk aan de begrote indirecte kosten.

b. Nacalculatorisch

Bij een nacalculatorisch systeem worden de doorberekeningen aangepast aan de werkelijke kosten en de werkelijke uren. Bij een systeem van tijdschrijven worden de tarieven aangepast.

De voorcalculatorische systematiek heeft als voordeel dat daarmee het meest zuiver de verschillen worden weergegeven waarvoor de budgethouder verantwoordelijk is.

Immers door vanuit een kostenplaats Financiën niet anders dan de begrote bedragen werkelijk toe te rekenen aan de producten, blijven de afwijkingen zichtbaar op de kostenplaats Financiën. En voor die afwijkingen is het hoofd van de afdeling Financiën verantwoordelijk.

De nacalculatorische systematiek heeft als voordeel dat het een goed inzicht geeft in de werkelijke kosten van een product. Vanuit het oogpunt van verslaggeving verdient deze laatste systematiek de voorkeur: de totale kosten van de producten worden het best weergegeven.

Zoals u weet heeft elk voordeel ook zijn nadeel en deze waarheid gaat ook hier op.

BIJLAGE 2 Het verantwoorden van kosten van inhuur van derden

Kosten van inhuur van derden worden altijd onder categorie 3.0 (en verbijzonderd naar sub-categorieën) in de financiële administratie geboekt.

Er dienen de volgende twee situaties onderscheiden te worden:

- a. Er wordt ingehuurd ter vervanging van een medewerker om zijn werkzaamheden uit te voeren
- b. Er wordt ingehuurd omdat de eigen personele formatie niet toereikend is om de werkzaamheden uit te voeren

Ad a. Inhuur t.b.v. vervangende werkzaamheden

Verantwoording kosten

Bij vervanging wegens afwezigheid van een medewerker (ziekte, zwangerschapsverlof, ouderschapsverlof, vacature etc.) worden de kosten van inhuur daar geboekt, waar de kosten van de afwezige medewerker geraamd zijn. Over het algemeen zal dat zijn op de afdelingskostenplaats. De uitzonderingen hierop zijn de lasten van het personeel van zwembaden en sporthallen.

Tijdschrijven

In de vraagstelling of de ingehuurde medewerker wel of geen tijd dient te schrijven, is bepalend of er tijd werd geschreven door de medewerker die vervangen wordt. Is dit het geval, dan dient de ingehuurde medewerker tijd te schrijven. Is dit niet het geval, dan schrijft de ingehuurde medewerker geen tijd. Indien tijd wordt geschreven, dan gebeurt dit altijd met het afdelingstarief.

Dekking

Indien de kosten van inhuur op basis van een besluit door het DT ten laste van het knelpuntenbudget mogen worden gebracht, dan wordt het daartoe aangewezen deel van het knelpuntenbudget in begrotingstechnische zin ten gunste van de afdelingskostenplaats, dan wel het product zwembaden of sporthallen gebracht. Het aangewezen deel van het knelpuntenbudget vormt op die manier de dekking voor de kosten van inhuur.

Indien vacatureruimte binnen de afdeling de dekking vormt, dan vinden verder geen mutaties plaats, daar dan immers de ruimte voor de kosten van inhuur reeds op de afdelingskostenplaats dan wel het product zwembaden of sporthallen aanwezig is.

Indien budgettaire ruimte binnen producten / projecten / kredieten (categorieën 3.4 en 3.3) de dekking vormt, dan wordt die budgettaire ruimte in begrotingstechnische zin ten gunste van de afdelingskostenplaats, dan wel het product zwembaden of sporthallen gebracht. De aangewezen budgettaire ruimte vormt op die manier de dekking voor de kosten van inhuur.

Ad b. Inhuur t.b.v. nieuwe / aanvullende werkzaamheden

Verantwoording kosten

De kosten van inhuur, niet zijnde inhuur wegens vervanging van afwezige medewerkers, worden zo direct mogelijk toegerekend aan de producten / projecten / kredieten ten behoeve waarvan de werkzaamheden worden verricht. Dit betekent dat facturen direct worden geboekt ten laste van producten / projecten / kredieten en **niet** ten laste van kostenplaats-afdelingen.

Het is de verantwoordelijkheid van het afdelingshoofd die besloten heeft tot inhuur, dat zodanige maatregelen worden getroffen dat facturen naar behoren kunnen worden toegewezen aan producten, projecten en kredieten. Indien een ingehuurde medewerker aan meerdere producten / projecten / kredieten werkzaam is, dan dient een zodanige registratie plaats te vinden dat, hetzij de factuur zelf, hetzij een bijlage behorend bij de factuur, het zij een door de medewerker zelf vastgelegde registratie inzicht geeft op welke wijze de factuur kan worden toegedeeld aan de producten / projecten / kredieten ten behoeve waarvan de medewerker is ingezet.

Tijdschrijven

Door een medewerker die is ingehuurd voor het uitvoeren van nieuwe en/of aanvullende werkzaamheden (niet zijnde vervanging voor een afwezige medewerker) wordt geen tijd geschreven in het gemeentelijk tijdregistratiesysteem.

Dekking

Indien de kosten van inhuur op basis van een besluit door het DT ten laste van het knelpuntenbudget mogen worden gebracht, dan wordt het daartoe aangewezen deel van het knelpuntenbudget in begrotingstechnische zin ten gunste van het product / het project / het krediet gebracht ten behoeve waarvan de ingehuurde werkzaamheden worden verricht. Het aangewezen deel van het knelpuntenbudget vormt op die manier de dekking voor de kosten van inhuur.

Indien budgettaire ruimte binnen producten / projecten / kredieten (categorieën 3.4 en 3.3) de dekking vormt, dan vinden verder geen mutaties plaats, daar dan immers de ruimte voor de kosten van inhuur reeds op het product / project / krediet aanwezig is.