

EINDRAPPORT ONDERZOEK NAAR DE KOSTEN
VAN DE AANPASSING VAN DE ADMINISTRATIE
ALS GEVOLG VAN DE GEDRAGSREGEL 'VERBOD
OP KRUISSUBSIDIERING'

AUTEUR(S) : Aad Wessel en Jeannette Hoogendoorn
ORGANISATIE : Atos Consulting
DOCUMENTDATUM : 20 juli 2005
AANTAL PAGINA'S : 60

Inhoud

| | |
|---|----|
| Samenvatting..... | 3 |
| 1 Inleiding..... | 6 |
| 1.1 Aanleiding en vraagstelling | 6 |
| 1.2 Aanpak onderzoek | 6 |
| 1.3 Leeswijzer | 7 |
| 2 Methoden kostentoe rekening en wijze van administreren | 8 |
| 2.1 Kostentoe rekening | 8 |
| 2.2 De algemene praktijk van de administratie..... | 11 |
| 3 Bevindingen casestudies..... | 13 |
| 3.1 Algemeen | 13 |
| 3.2 Herkenbaarheid economische activiteit | 13 |
| 3.3 Vraagprijsberekening | 13 |
| 3.4 Kostprijsberekening | 15 |
| 3.5 Administratie van de baten en lasten..... | 16 |
| 3.6 Inzet van publieke middelen..... | 17 |
| 4 Bestaande regelgeving en transparantierichtlijn | 18 |
| 4.1 Bestaande regelgeving..... | 18 |
| 4.2 Europese regelgeving..... | 20 |
| 5 Boekhoudkundige uitvoeringskosten overheidsinstellingen | 21 |
| 6 Uitvoeringskosten NMa | 26 |
| 6.1 Uitvoeringskosten vergelijkbaar onderzoek..... | 26 |
| 6.2 Uitvoeringskosten onderzoek kruissubsidiëring | 27 |
| Bijlage 1 Onderzoeksgegevens Cases..... | 29 |
| A. Gemeenten | 29 |
| B. Provincie..... | 40 |
| C. Waterschap | 44 |
| D. Kennisinstellingen..... | 46 |
| E. Zelfstandige bestuursorganen (ZBO)..... | 56 |

Samenvatting

Inleiding

Het voorstel voor een wettelijke regeling voor 'markt en overheid'-vraagstukken bevat een gedragsregel waarmee oneerlijke concurrentie, door het optreden van overheden die als onderneming economische activiteiten verrichten, moet worden voorkomen. De gedragsregel heeft onder meer betrekking op de prijsberekening bij ondernemersactiviteiten.

Alvorens aan het voorstel verdere uitwerking te geven zijn door Atos Consulting door middel van een kort onderzoek de volgende deelvragen onderzocht:

1. Welke aanpassingen in de boekhoudkundige verslaglegging van gemeenten, provincies, waterschappen, kennisinstellingen en ZBO's mogelijk noodzakelijk zijn, opdat enerzijds adequaat toezicht op de gedragsregel 'verbod op kruissubsidiëring' door de Nederlandse Mededingingsautoriteit (de NMa) mogelijk is, en anderzijds zo min mogelijk uitvoeringskosten voor de doelgroep ontstaan (hierbij rekening houdend met de al bestaande verplichtingen);
2. Wat de (indicatieve structurele en eenmalige) uitvoeringskosten van het doorvoeren van deze (mogelijk) noodzakelijke aanpassingen voor gemeenten, provincies, waterschappen, kennisinstellingen en ZBO's zijn;
3. Wat de (indicatieve) uitvoeringskosten per klacht voor de NMa zijn om adequaat toezicht te houden op de gedragsregel 'verbod op kruissubsidiëring'.

De deelvragen zijn aan de hand van 25 cases onderzocht bij 7 gemeenten, twee provincies, een waterschap, vier kennisinstellingen (een hoger beroepsonderwijs instelling, een regionaal opleidingscentrum, een universiteit en een groot technologisch instituut) en bij 2 ZBO's.

Verschijningsvormen

Voor de beantwoording van de vraag in hoeverre sprake is van mogelijke kosten voor de aanpassing van de administratie voor overheidsinstellingen als gevolg van de gedragsregel 'verbod op kruissubsidiëring' is het voor de inzichtelijkheid van de problematiek noodzakelijk een onderscheid te maken tussen de verschillende in het onderzoek geconstateerde situaties. Atos Consulting heeft de onderzochte cases daartoe gegroepeerd in vier categorieën. In de onderstaande tabel zijn deze weergegeven.

| Situatie | | Kostentoerekening | Voorbeeld |
|----------|--|---|--|
| 1 | Een kleine activiteit ingebed in een publieke taak | Kostentoerekening niet goed (objectief) mogelijk | Exploitatie van zonnebanken in een zwembad |
| 2 | Verstrengeling met publieke taken | Kostentoerekening op basis van reële inschatting | Inzameling bedrijfsafval gelijktijdig met de inzameling van huisvuil door een grote gemeente |
| 3 | Uitvoering private taken naast publieke taken | Kostentoerekening op basis van zuivere verdeelsleutels | Aparte inzameling bedrijfsafval door een middelgrote gemeente en uitvoeren opdrachten GTI |
| 4 | Organisatorische scheiding private taken | Kosten worden aan de hand van facturen in rekening gebracht | ROC; aparte BV voor bedrijfsopleidingen |

Voldoen aan regelgeving

Vervolgens is onderzocht in hoeverre aanpassingen noodzakelijk zijn om te voldoen aan de regelgeving en om onderzoek door de NMa mogelijk te maken. Daarbij is onderscheid gemaakt tussen Europese regelgeving, algemene Nederlandse wetgeving en de gedragsregel 'verbod op kruissubsidiëring'. De gedragsregel is nog niet in detail uitgewerkt.

De Europese richtlijn schrijft onder meer voor dat indien zowel publieke als economische activiteiten worden uitgevoerd en de omzet van de onderneming / het overheidsbedrijf meer is dan € 40 miljoen per jaar (bagatel), de baten en lasten van een economische activiteit apart geregistreerd moeten zijn in de administratie. Daarbij dienen de lasten proportioneel te worden toegerekend in overeenstemming met het gebruik of verbruik van de desbetreffende middelen.

In onderstaand tabel is per situatie aangegeven in hoeverre wordt voldaan aan de Europese regelgeving. Daarbij is onderscheid gemaakt tussen de algemene lijn uit het onderzoek en de specifieke bevindingen in de casuïstiek.

| Situatie | | Voldoen aan Europese regelgeving |
|----------|--|---|
| 1 | Een kleine activiteit ingebed in een publieke taak | Algemeen: kan een probleem zijn omdat een heldere scheiding in de kostentoe rekening/administratie niet goed mogelijk is. Mogelijk valt een dergelijke activiteit binnen de bagatel. Specifiek: bij de betreffende cases (2) wordt niet voldaan aan de regelgeving, maar zijn de activiteit zeer beperkt van omvang in het totaal van de exploitaties. |
| 2 | Verstrengeling met publieke taken | Algemeen: kan een probleem zijn omdat een heldere scheiding in de kostentoe rekening/administratie niet goed mogelijk is. Mogelijk valt een dergelijke activiteit binnen de bagatel. Specifiek: bij de betreffende cases (2) wordt niet voldaan aan de regelgeving. Aanpassing is mogelijk, maar is niet eenvoudig. |
| 3 | Uitvoering private taken naast publieke taken | Algemeen: zal geen probleem opleveren. Specifiek (21 cases): in de gevallen (7 cases) dat nu niet volledig wordt voldaan is dit met geringe aanpassingen te repareren. |
| 4 | Organisatorische scheiding private taken | Algemeen en specifiek (1 case): geen probleem |

Voor wat het kunnen voldoen aan de gedragsregel hangt dit af van de definitieve uitwerking en met name of er sprake zal zijn van een bagatel. Voor het overige is het vergelijkbaar met het al dan niet voldoen aan de Europese regelgeving, zoals aangegeven in de bovenstaande tabel. Indien het binnen de gedragsregel is toegestaan de lasten te bepalen op basis van een transparante zuivere kostprijs (dat wil zeggen integrale kosten, eventueel op voorcalculatorische basis) vermenigvuldigd met de werkelijke aantallen kan dit mogelijke probleemsituaties voorkomen. In de uitwerking is hiervan uitgegaan.

Boekhoudkundige uitvoeringskosten overheidsorganisaties

Voor de verschillende case-onderzoeken is een inschatting gemaakt van de lasten bij invoering van de gedragsregel 'verbod op kruissubsidiëring'. Met nadruk wordt gesteld, dat het de lasten betreft van de onderzochte case en niet die van een organisatie(onderdeel) in totaal. De resultaten van het onderzoek kunnen ook niet zonder meer worden geëxtrapoleerd naar een landelijk beeld. Gezien de diversiteit van de cases en het aantal betrokken organisaties/organisatieonderdelen geeft het rapport wel een goed beeld van de verschillende wijzen van boekhoudkundige verslaglegging in de praktijk.

De conclusie is, dat de boekhoudkundige uitvoeringskosten bij de onderzochte cases beperkt zijn, omdat de administraties van overheidsorganisaties over het algemeen transparant en op een voldoende detailniveau zijn ingericht. Aanpassingen zijn nodig bij de activiteiten die zijn ingebed, waarbij opgemerkt dient te worden dat het niet eenvoudig is om te kunnen voldoen aan de regelgeving. Bij de activiteiten die verstrengeld zijn, ligt dit iets eenvoudiger, maar ook daarbij zal gebruik moeten worden gemaakt van inschattingen. Bij de twee andere categorieën zijn de boekhoudkundige uitvoeringskosten beperkt met uitzondering van de case bij de universiteit.

De gedragsregel kan gaan voorschrijven dat de werkelijke lasten in de administratie moeten worden geregistreerd, waarbij wordt uitgegaan van zuivere kostentoerekening gebaseerd op werkelijke tijdschrijfgegevens en andere meetgegevens. Deze kostentoerekening is alleen mogelijk in situatie 3 en 4. Om bij situatie 1 en 2 te komen tot een situatie die wel voldoet aan een (veronderstelde) gedragsregel die uitgaat van werkelijke kosten zijn organisatorische maatregelen noodzakelijk.

Om een overgang naar situatie 3 te realiseren zijn bijvoorbeeld voor de twee reinigingsdiensten in situatie 2 de volgende organisatorische aanpassingen noodzakelijk:

- Herkenbaar maken bedrijfsafval (aparte kleur zakken en/of containers) en aparte inzameling (rijden van een inzamelroute voor alleen bedrijfsafval) teneinde de tijd zuiver te kunnen schrijven;
- Apart wegen van het bedrijfsafval teneinde de verwerkingskosten zuiver te kunnen vaststellen.

Deze organisatorische maatregelen zijn onderzocht bij een reinigingsdienst. De eenmalige kosten zijn ingeschat op bijna 400 duizend euro en de structurele kosten zijn ingeschat op 2 miljoen euro (gemiddeld 7 euro per huishouden/bedrijf).

Uitvoeringskosten per klacht voor de NMa

Voor een indicatie van de uitvoeringskosten van een compleet onderzoek, inclusief de juridische stappen naar kruissubsidiëring gaat de NMa uit van de gemiddelde kosten van een 'artikel 24'-onderzoek namelijk € 600.000. Indien wordt volstaan met een vooronderzoek bedragen de kosten gemiddeld € 70.000. Beide bedragen moeten worden beschouwd als een eerste indicatie. In een later stadium wanneer de gedragsregel en de onderzoeksaanpak van de NMa zijn uitgewerkt, kunnen de uitvoeringskosten nader worden vastgesteld.

1 Inleiding

1.1 Aanleiding en vraagstelling

Het voorstel voor een wettelijke regeling voor 'markt en overheid'-vraagstukken bevat een gedragsregel, waarmee oneerlijke concurrentie door het optreden van overheden die als onderneming economische activiteiten verrichten, moet worden voorkomen. De gedragsregel heeft onder meer betrekking op de prijsberekening bij ondernemersactiviteiten en wordt mogelijkwerwijs ondersteund met boekhoudkundige voorschriften die toezicht door de NMa mogelijk moeten maken. (Zie brief aan Tweede Kamer d.d. 12 februari 2004 inzake kabinetsstandpunt heroverweging wet Markt en overheid.)

De te stellen eisen aan de prijsberekening en de boekhouding komen er op neer dat per economische activiteit een correcte integrale kostprijs moet worden bepaald, die aan de hand van de boekhouding kan worden geverifieerd. Alvorens hieraan verdere uitwerking te geven, is het gewenst door middel van een kort onderzoek te weten komen:

1. Welke *aanpassingen in de boekhoudkundige verslaglegging* van gemeenten, provincies, kennisinstellingen en ZBO's mogelijk noodzakelijk zijn, opdat enerzijds adequaat toezicht op de gedragsregel 'verbod op kruissubsidiëring' door de NMa mogelijk is, en anderzijds zo min mogelijk uitvoeringskosten voor de doelgroep ontstaan (hierbij rekening houdend met de al bestaande verplichtingen);
2. Wat de (indicatieve) (structurele en eenmalige) uitvoeringskosten van het doorvoeren van deze (mogelijk) noodzakelijke *aanpassingen* voor gemeenten, provincies, waterschappen, kennisinstellingen en ZBO's zijn;
3. Wat de (indicatieve) uitvoeringskosten per klacht voor de NMa zijn om adequaat *toezicht* te houden op de gedragsregel 'verbod op kruissubsidiëring'.

1.2 Aanpak onderzoek

De aanpak omvat het uitvoeren van een aantal casestudies bij overheidsinstellingen:

| Offerte | Werkelijk |
|---|---|
| 5 cases bij drie gemeenten (totaal 15) | 15 cases bij 7 gemeenten |
| 3 cases bij een provincie | 3 cases bij twee provincies |
| 1 case bij een waterschap | 1 case bij een waterschap |
| 1 case bij vier kennisinstellingen (een universiteit, een HBO, een ROC en een GTI). | 1 case bij vier kennisinstellingen (een universiteit, een HBO, een ROC en een GTI). |
| 2 cases bij twee ZBO's | 3 cases bij twee ZBO's |

Per case is uitgegaan van een fictieve klacht zonder te toetsen of er bij de betreffende activiteit feitelijk sprake is van een economische activiteit.

De onderzoeksvragen zijn uitgewerkt in een onderzoeksformat. Per case is dit format ingevuld. In het rapport zelf zijn de onderzoeksresultaten gegroepeerd opgenomen en in de bijlage per case.

Bij de organisaties die medewerking hebben verleend aan het onderzoek is een gesprek gevoerd met de controller en/of het hoofd van de administratie. De organisaties hebben inzage gegeven in de wijze van kostenberekening en de administratieve verwerking van lasten door middel van het beschikbaar stellen van verschillende documenten, zoals de begroting, spreadsheet over de kostenverdeling, uitdraaien uit de administratie et cetera. De marktprijzen zijn vastgesteld aan de hand van prijsopgaven door particuliere organisaties met een vergelijkbare dienstverlening.

De vraagstelling van het onderzoek wordt beantwoord aan de hand van de uitkomsten van de casestudies. De resultaten van het onderzoek kunnen niet zonder meer worden geëxtrapoleerd naar een landelijk beeld, omdat de steekproef van organisaties te klein is en de verschillen onderling te groot zijn. Gezien de diversiteit in de cases en het aantal betrokken organisaties/organisatieonderdelen geeft het rapport wel een goed beeld van de praktijk van de verschillende wijzen van boekhoudkundige verslagleggingen.

Het onderzoek is begeleid door een commissie, waarin naast de ministeries van Economische Zaken en Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties vertegenwoordigers zitting hadden van de volgende organisaties: VNG, NMa, IPO, UvW, MKB-NL, VNO, MOA, VNAO en VSNU.

1.3 Leeswijzer

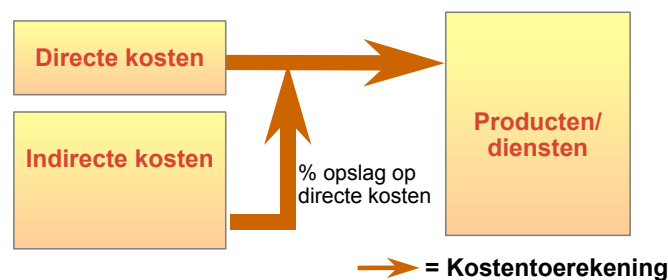
Alvorens in te gaan op de bevindingen van de casestudies wordt de algemene methode van kostentoerekening en de wijze van administreren toegelicht. In dit hoofdstuk (2) wordt een algemeen begrippenkader aangereikt, waarop wordt aangesloten bij de weergave van de bevindingen in hoofdstuk 3. In hoofdstuk 4 wordt de bestaande regelgeving en de transparantierichtlijn beschreven. De consequenties voor overheidsinstellingen die voortvloeien uit de gedragsregel zijn in hoofdstuk 5 in beeld gebracht. Vervolgens wordt in hoofdstuk 6 ingegaan op de uitvoeringskosten van de NMa.

2 Methoden kostentoerekening en wijze van administreren

2.1 Kostentoerekening

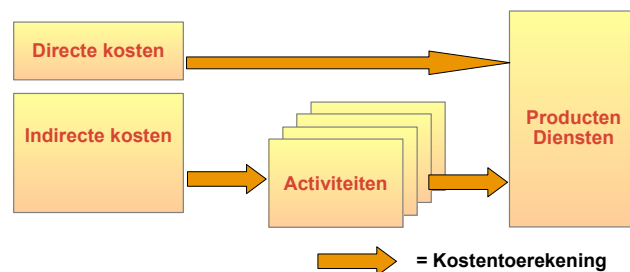
2.1.1 Twee basismodellen kostentoerekening

Voor het bepalen van integrale kostprijzen kunnen verschillende methoden worden gehanteerd. Het belangrijkste verschil tussen de methoden is de mate waarin de lasten (directe en indirecte) specifiek en nauwkeurig worden toegerekend aan producten en/of diensten. Een globaal onderscheid tussen de methoden komt uit op twee basismethoden: de traditionele en de causale methode. Bij de traditionele methode worden de directe kosten rechtevoren toegekend aan de producten en de indirecte kosten via een opslagpercentage op de directe kosten. De methodiek is weergegeven in figuur 1.



Figuur 1: de traditionele manier van kostprijsberekening.

De tweede methode is de causale methode waarbij lasten worden toegerekend op basis van de toegevoegde waarde van activiteiten aan een product. Deze methode is weergegeven in figuur 2.

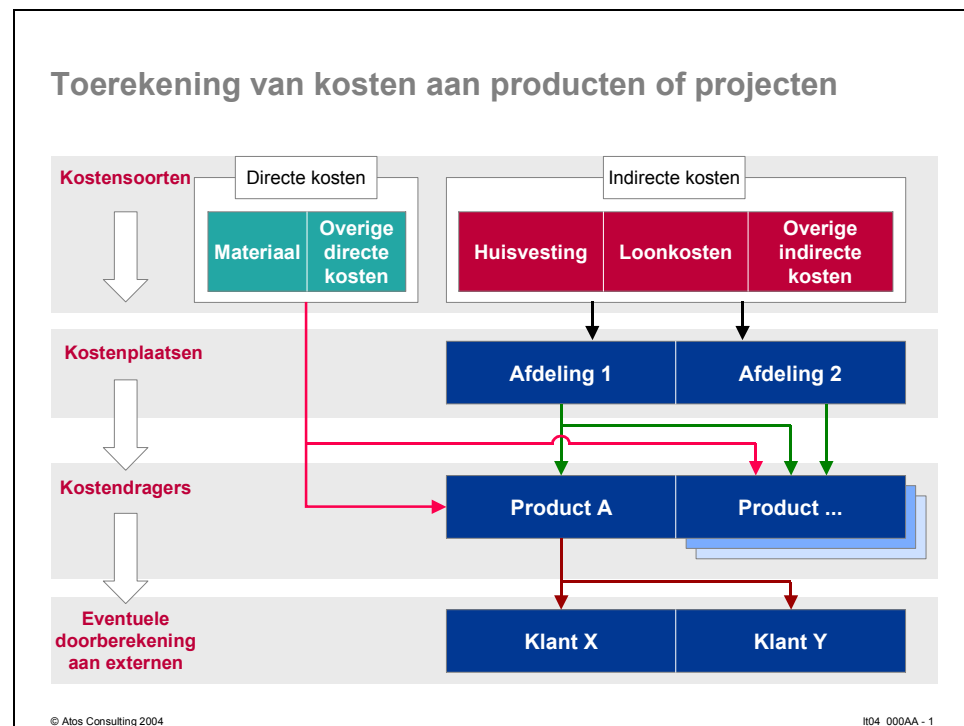


Figuur 2: de causale methode van kostprijsberekening.

2.1.2 De algemene praktijk bij overheidsorganisaties

Bij decentrale overheidsorganisaties wordt over het algemeen de traditionele methode gebruikt. In deze paragraaf wordt daarop nader ingegaan.

De organisatie heeft producten (inclusief diensten en projecten) benoemd en alle lasten, zowel de directe als de indirecte lasten worden toegerekend aan de producten. In onderstaande figuur is de kostentoerekening schematisch in beeld gebracht.



Figuur 3: algemeen model kostentoerekening

De bepaling direct/indirect is afhankelijk van de mate waarin lasten aan goederen of diensten kunnen worden toegerekend. Lasten die eenvoudig kunnen worden toegerekend (de directe kosten) zijn bijvoorbeeld voor een product ingekocht materiaal, ingehuurd extern personeel (uitzendkrachten) of de huurlasten van een zaal voor een specifieke cursus. Indirecte kosten zijn lasten van middelen die voor meerdere goederen of diensten ingezet zijn en daarover verdeeld dienen te worden. Voorbeelden van indirecte lasten zijn lasten van huisvesting, loonkosten van personeel dat werkzaamheden verricht voor diverse activiteiten, automatiseringslasten en lasten salarisadministratie.

De directe lasten worden bij het boeken van de factuur rechtstreeks toegerekend aan het betreffende product (de rode lijnen). Indien de lasten betrekking hebben op meerdere producten, dan wordt reeds bij het boeken van de factuur het factuurbedrag verdeeld over de betreffende producten.

De indirecte lasten worden door middel van kostenplaatsen toegerekend. Een kostenplaats levert bepaalde prestaties en is onderdeel van een organisatie. Door eerst de kosten van het onderdeel te bepalen is het eenvoudiger om de kosten van de prestaties van het onderdeel vast te stellen.

Kostenplaatsen zijn in de praktijk vaak de afdelingen van een organisatie. Het is ook mogelijk dat diverse voertuigen worden ingezet voor verschillende prestaties. In dit geval worden de lasten van de voertuigen (kapitaallasten, brandstof, verzekeringen en onderhoud) eerst op een kostenplaats geboekt.

Bij de boeking van de indirecte lasten naar de kostenplaatsen (zwarte lijnen) worden verdeelsleutels gehanteerd. Voor huisvestingslasten wordt een kostenplaats bijvoorbeeld belast op basis van het aantal m² dat in gebruik is. De automatiseringslasten worden bijvoorbeeld verdeeld op basis van het aantal werkplekken.

De lasten van de kostenplaatsen worden verdeeld op basis van het aantal uur dat voor een product is gewerkt (groene lijnen). Dit kan zowel gelden voor personeelslasten (uurtarief afdeling) als lasten van voertuigen (uurtarief voertuig).

Indien bijvoorbeeld 10 uur door een medewerker is gewerkt aan een product, wordt 10 x het uurtarief van de afdeling geboekt op het betreffende product. Het uurtarief wordt bepaald door de lasten van de kostenplaats te delen door het aantal productieve (beschikbare directe) uren per jaar. Per fte wordt veelal uitgegaan van 1.350 productieve uren per jaar. Hoe meer productieve uren per fte hoe lager het tarief. Het aantal productieve uren wordt berekend op basis van het aantal werkdagen in een bepaald jaar maal aantal uur per dag minus de uren feestdagen, uren verwachte ziekte dagen, uren werkoverleg et cetera.

Voorbeeld bedrijfsafval

De gemeente heeft een productindeling waarbij het inzamelen van bedrijfsafval valt onder het product Reiniging. Alle uitgaven en inkomsten worden op dit product verantwoord. De directe lasten worden rechtstreeks op het product geraamd en geboekt. De indirecte lasten worden door middel van een opslag op de uurtarieven van de medewerkers toegerekend. De berekening is als volgt (fictieve bedragen):

De lasten van overhead voor de afdeling waar de Reiniging wordt uitgevoerd bedragen € 300.000. De directe lasten van de afdeling zijn € 500.000 en de indirecte lasten van de afdeling zijn € 150.000. Het aantal productieve uren bedraagt 20.000. Het uurtarief is dan als volgt:

| | | | | | | | | | | |
|-------------------------|---|--------------------------|---|---------|---|-------------------------|---|------------------------------------|---|----------------|
| directe kosten | = | $\frac{500.000}{20.000}$ | = | € 25,00 | + | indirecte kosten | = | $\frac{(300.000+150.000)}{20.000}$ | = | € 22,50 |
| aantal productieve uren | | 20.000 | | | | aantal productieve uren | | 20.000 | | |
| Totaal | | € 25,00 | ← | | | | | € 22,50 | ← | |
| Uurtarief | | <u>€ 25,00</u> | | | | | | <u>€ 22,50</u> | | € 47,50 |

Voor het inzamelen van bedrijfsafval zijn 1.000 uur nodig. De lasten voor het personeel, inclusief overhead komen daarmee uit op € 47.500,--.

2.1.3 Integrale kostprijs

Uit de voorgaande paragraaf blijkt dat decentrale overheidsorganisaties veelal werken met een integrale kostprijs. Alle directe en indirecte lasten worden proportioneel – in verhouding met de inzet van middelen - toegerekend aan de producten en activiteiten.

De gehanteerde systematiek houdt in dat de eventuele synergievoordelen, in de zin van de schaalvoordelen als gevolg van het gezamenlijk uitvoeren van publieke en private taken, proportioneel worden verdeeld over de producten. In de administratie worden alleen de werkelijke lasten geregistreerd die worden toegerekend aan de producten. De synergievoordelen kunnen als gevolg daarvan niet uit de administratie worden herleid.

2.1.4 De mogelijke verschillen met de marktsector

Decentrale overheidsorganisaties berekenen over het algemeen, zoals hiervoor aangegeven, een kostprijs per product. Daarbij zijn de volgende mogelijke verschillen met de marktsector aan de orde:

1. Mate van doorbelasting van overheadlasten;
2. Boekwaarden op basis van historische kostprijs;
3. Synergievoordelen;
4. Hoeveelheid productieve uren;
5. Geen winstopslag.

Door de gehanteerde systematiek bij decentrale overheden wordt een deel van de overheadlasten niet toegerekend aan de producten die worden geleverd aan de burgers, maar aan het bestuur van de gemeente. Het bestuur is daarbij als product benoemd. In de voorschriften van het Rijk is dit opgenomen in de functionele indeling als 'kosten van het bestuur'. Nog afgezien van de hoogte van deze toerekening verschilt dit van de marktsector, omdat daar alle lasten gedekt moeten worden uit de opbrengsten van de producten.

Bij twee gemeenten is onderzocht wat verhoudingsgewijs de omvang daarvan is. Daarbij is gebleken, dat respectievelijk 7% en 5% van de totale lasten als bestuurskosten zijn opgenomen in de begroting (zie ook paragraaf 3.4). Aan de andere kant zijn bestuurlijke lasten voor onder andere beleidsvoorbereiding en het beantwoorden van vragen van het bestuur niet opgenomen bij het product bestuursondersteuning, maar op het product van het betreffende bedrijfsterrein. Welk percentage deze lasten uitmaken van de totale lasten is niet onderzocht. Bij het bepalen van gemeentelijke heffingen is het niet toegestaan om bestuurslasten als indirecte lasten mee te nemen.

Een ander mogelijk verschil is dat overheidsorganisaties bij het uitvoeren van economische activiteiten synergievoordeel hebben door de verwevenheid van die activiteiten met publieke taken. Dit is niet nader onderzocht.

Het vierde verschil is het aantal productieve uren. Overheidsorganisaties gaan veelal uit van circa 1.350 productieve uren. Indien daarbij een vergelijking wordt gemaakt met de marktsector treedt weinig tot geen verschil op als het gaat om uitvoerende werkzaamheden (bijvoorbeeld in het geval van detachering), maar wel bij adviesdiensten. Bij adviesdiensten rekenen marktpartijen met een lager aantal productieve uren, aangezien rekening wordt gehouden met niet-declarabele uren. De kostprijs per uur ligt daardoor bij overheidsorganisaties lager dan die bij marktpartijen.

Voor veel activiteiten rekenen lokale overheden geen winstopslag. In paragraaf 3.4 is een grafiek opgenomen van de procentuele afwijking van de kostprijs ten opzichte van de vraagprijs.

In algemene zin kan worden geconstateerd, dat de berekende kostprijzen integraal en reëel zijn. Alle kosten (veelal uren en directe kosten) worden toegerekend, maar als gevolg van de bovenstaande opmerkingen kan de kostprijs lager uitvallen dan de kostprijs "in de markt".

2.1.5 De mogelijke verschillen tussen organisaties

De kostentoe rekening kan op basis van de volgende punten verschillen bij organisaties:

- A. Toerekening indirecte lasten
 1. Indirecte lasten worden toegerekend op basis van tijdschrijven: in het uurtarief zit een opslag overhead;
 2. Indirecte lasten worden toegerekend op basis van verdeelsleutels gebaseerd op verifieerbare verhoudingen;
 3. Indirecte lasten worden toegerekend op basis van verdeelsleutels die zijn ingeschat.
- B. Aggregatieniveau
 1. Bedrijfsonderdeelniveau (verzameling samenhangende producten en diensten);
 2. Productniveau (verzameling individuele activiteiten);
 3. Klantniveau (individuele activiteit).
- C. Kostendragers
 1. Alle lasten worden doorbelast naar externe producten;
 2. Een deel van de lasten wordt toegerekend naar producten (bestuur en communicatie) die voor niet-overheidsorganisaties geen kostendragers zijn.

2.2 De algemene praktijk van de administratie

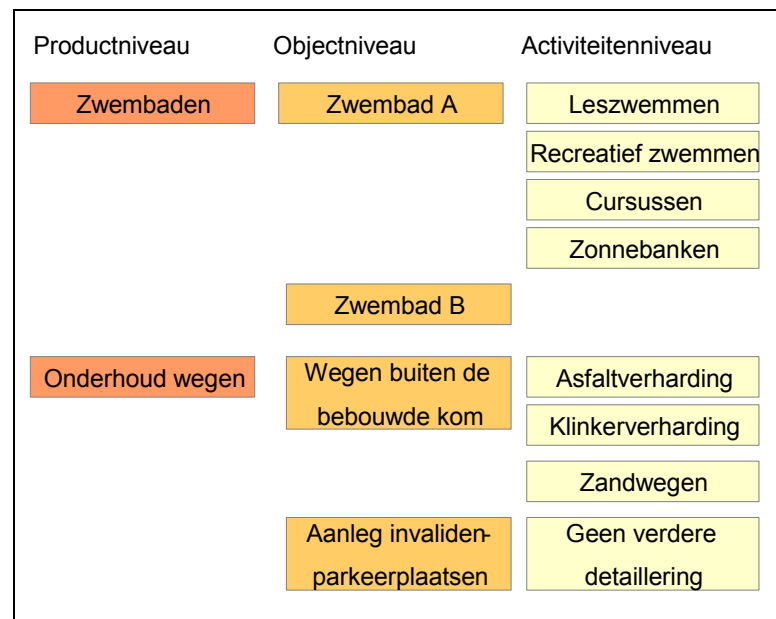
Dit hoofdstuk is opgenomen, omdat het voor de uitwerking van de cases van belang is zicht te hebben in de wijze waarop de financiële administratie bij decentrale overheidsorganisaties is ingericht. Daardoor kunnen de bevindingen van de cases en de daaraan gekoppelde opmerkingen over de administratieve lasten en het onderzoek door de NMa beter worden geplaatst.

De inrichting van de administraties bij decentrale overheidsorganisaties is over het algemeen gebaseerd op een indeling op productniveau. De overheidsorganisaties hebben producten benoemd en zowel de begroting, de rekening als de administratie zijn daarop gebaseerd. De producten van provincies en gemeenten zijn veelal gerelateerd aan de door het Rijk voorgeschreven functionele indeling. Het niveau van de administratie is over het algemeen meer gedetailleerd dan het productniveau. Een paar voorbeelden zijn onderstaand weergegeven.

De gemeente X heeft onder andere de volgende producten:

- Sporthallen;
- Zwembaden;
- Onderhoud wegen en straten.

In de financiële administratie zijn de producten als volgt onderverdeeld:



Figuur 4: inrichting financiële administratie gemeente

Alle baten en lasten worden geadmineistreerd op objectniveau. Daarmee heeft de gemeente zicht op de kosten per object en kan gestuurd worden op objectniveau. Voor een verdere detaillering wordt gebruik gemaakt van het activiteitsniveau. Op dit niveau worden niet altijd de baten en lasten apart geadmineistreerd. De keuze hangt af van de toegevoegde waarde die dat heeft voor de gemeente.

3 Bevindingen casestudies

3.1 Algemeen

In dit hoofdstuk zijn de uitkomsten van het onderzoek gegroepeerd per soort overheidsinstelling weergegeven. De uitkomsten per case zijn opgenomen in de bijlage. De resultaten van het onderzoek kunnen niet zonder meer worden geëxtrapoleerd naar een landelijk beeld, omdat de steekproef van organisaties te klein is en de verschillen onderling te groot zijn. Gezien de diversiteit in de cases en het aantal betrokken organisaties/organisatieonderdelen geeft het rapport wel een goed beeld van de verschillende wijzen van boekhoudkundige vastleggingen in de praktijk.

3.2 Herkenbaarheid economische activiteit

Bij lokale overheden worden de vraagprijzen van omvangrijke economische activiteiten, zoals de tarieven voor de inzameling van bedrijfsafval jaarlijks formeel vastgesteld door het bestuur. Tevens wordt de start van een omvangrijke economische activiteit, zoals het bouwen van een kantoorverzamelgebouw ter besluitvorming voorgelegd aan het bestuur. Bij minder omvangrijke activiteiten is sprake van gemandateerde bevoegdheden. Een hoofd van een afdeling of dienst is binnen een bepaalde norm bevoegd om prijzen vast te stellen en om verplichtingen aan te gaan.

Bij lokale overheden zijn in de jaarstukken omvangrijke activiteiten apart opgenomen. Minder omvangrijke activiteiten zijn opgenomen onder een product met vergelijkbare (economische) activiteiten.

Bij kennisinstellingen zijn alleen de inkomsten apart weergegeven in de geconsolideerde jaarstukken. Indien de economische activiteiten zijn ondergebracht in een afzonderlijke organisatie zijn in de enkelvoudige exploitatierekening alle lasten en baten van de economische activiteit herkenbaar.

Bij de ZBO's die betrokken waren in het onderzoek zijn alleen de bedrijfsopbrengsten ten aanzien van werken voor derden apart opgenomen in de jaarstukken. De lasten van economische activiteiten zijn niet apart herleidbaar.

3.3 Vraagprijsberekening

Over het algemeen baseren de in het onderzoek betrokken gemeenten, provincies en het waterschap de vraagprijs op de integrale kostprijs. Vaak is dit een in het verleden vastgestelde integrale kostprijs die ieder jaar wordt verhoogd met de prijsindex.

Uitzonderingen zijn:

1. Bij een gemeente is de verhuurprijs van gebouwen gebaseerd op een door een externe partij uitgevoerde taxatie;
2. Bij een gemeente¹ is de prijsstelling van de opleidingen bedrijfshulpverlening gebaseerd op de adviesprijs van de brancheorganisatie;
3. Bij een provincie is de prijsstelling voor het verzorgen van drukwerk voor een stichting gebaseerd op interne verrekentarieven exclusief personeelslasten. Alleen de additionele kosten worden in rekening gebracht.

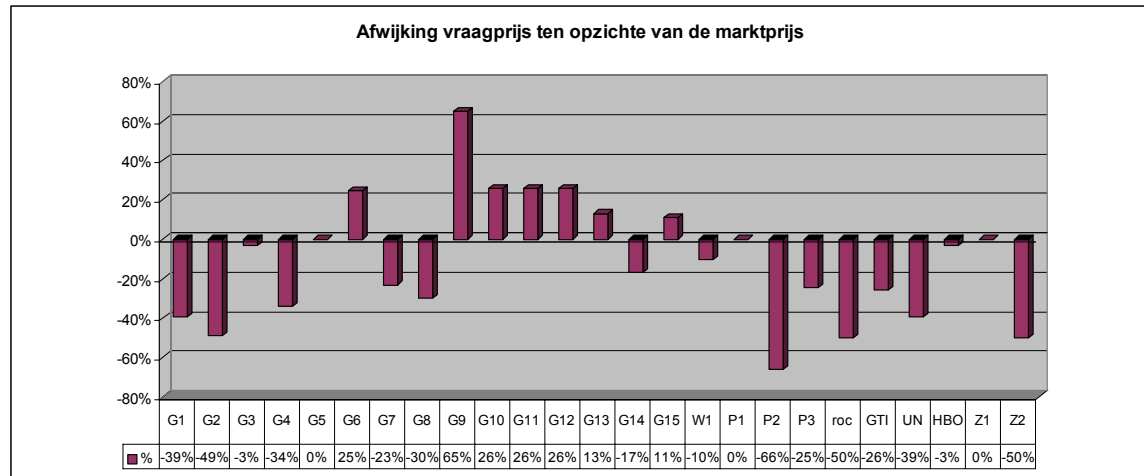
Drie kennisinstellingen baseren de vraagprijs op de kostprijs plus winstmarge. Bij de universiteit is meer sprake van een bijdrage van derden waarover de partijen hebben onderhandeld.

De ZBO's die in het onderzoek zijn betrokken hanteren een wisselende vraagprijs. In het ene geval komt de vraagprijs op basis van onderhandelen tot stand, in een ander geval is de vraagprijs gelijk aan de kostprijs en in het derde geval is de vraagprijs een bijdrage in de ontwikkelkosten die niet is gerelateerd aan een kostprijs.

¹ De betreffende overheidsorganisatie is een gemeenschappelijke regeling. In dit hoofdstuk is voor de leesbaarheid geen onderscheid aangebracht tussen de onderzochte gemeenten en de gemeenschappelijke regeling. In de bijlage is dit onderscheid wel zichtbaar.

De afwijking van de vraagprijs per case ten opzichte van de marktprijs is weergegeven in onderstaande grafiek. Bij een positieve afwijking (> 0) is de vraagprijs hoger dan de marktprijs.

Uit de grafiek is af te leiden dat bij 7 cases de vraagprijs meer dan -33% afwijkt van de marktprijs.



Grafiek 1: afwijking vraagprijs ten opzichte van de marktprijs

Ten aanzien van de geconstateerde afwijkingen zijn er de volgende aandachtspunten:

Case G1 en G2 inzameling bedrijfsafval: als marktprijs is een prijs gehanteerd uit de prijslijst van een particulier inzamelbedrijf. De prijzen kunnen verschillen op basis van de regionale tarieven voor eindverwerking en de omvang van de klant (bijvoorbeeld: bij grotere klanten wordt in de regel een lager tarief gerekend dan bij kleinere klanten). De uiteindelijke vraagprijs is vaak lager dan de richtprijs.

Case G4 verhuur vergaderruimte: de prijs voor een vergaderruimte is afhankelijk van de locatie en de aankleding van de ruimte. Dit maakt een prijsvergelijking minder eenvoudig. Vergaderruimten die worden aangeboden door hotels zijn veelal inclusief koffie/thee en lunch voor de deelnemers. Vaak kan alleen een prijs inclusief voorzieningen per deelnemer worden afgesproken. Ter vergelijking is als marktprijs een vraagprijs gehanteerd van een congrescentrum zonder facilitaire voorzieningen.

Case P2: aangezien de vraagprijs is gebaseerd op de additionele kosten exclusief personeelslasten en overhead is de afwijking met de marktprijs groot.

Case ROC: de vraagprijs voor een opleiding 'Praktijkdiploma Loonadministratie' (exclusief examengeld en boekengeld) die door het ROC is gehanteerd, is vergelijkbaar met de vraagprijzen van andere ROC's maar wijkt wel sterk af van de vraagprijs van particuliere opleidingsorganisaties. Als vraagprijs is de prijs per lesuur per deelnemer gehanteerd, aangezien het aantal lessen per aangeboden opleiding sterk afwijkt.

Case universiteit: het extern uurtarief van een hoogleraar is vergeleken met het uurtarief van een senior consultant. Het uurtarief van een senior consultant is gebaseerd op een relatief gering aantal declarabele uren (adviesuren), aangezien rekening is gehouden met tijd besteed aan acquisitie en marktontwikkeling.

Case ZBO: de derde onderzochte activiteit is buiten de grafiek gelaten, omdat relevante gegevens ontbreken.

3.4 Kostprijsberekening

De kostprijsmethodiek is bij de onderzochte instellingen nagenoeg in alle gevallen gebaseerd op het principe van integrale kostprijsberekening. Bij de case universiteit schrijven universitaire docenten niet altijd tijd op een onderzoek. Bij de cases van de provincie waren de lasten niet volledig doorgeboekt naar de subproducten.

Een aandachtspunt bij decentrale overheden is het niet volledig toerekenen van overheadlasten aan de economische activiteiten. Lokale overheden boeken lasten op producten als bestuur (bij gemeenten de lasten van de raad en het college) en externe communicatie. Deze lasten worden bij particuliere organisaties doorbelast naar de eindproducten.

Rekenvoorbeeld indien alle bestuurlijke lasten worden doorgerekend

Eerste voorbeeld gemeente:

Bestuurlijke producten: Bestuursorganen; Bestuursondersteuning; Externe communicatie

Percentage van de totale lasten: 7%

Verhoging kostprijs bij volledige doorbelasting: $100/(100 - 7\%) = 1,075$

Tweede voorbeeld gemeente:

Bestuurlijke producten: Bestuursondersteuning incl. ondernemingsraad,

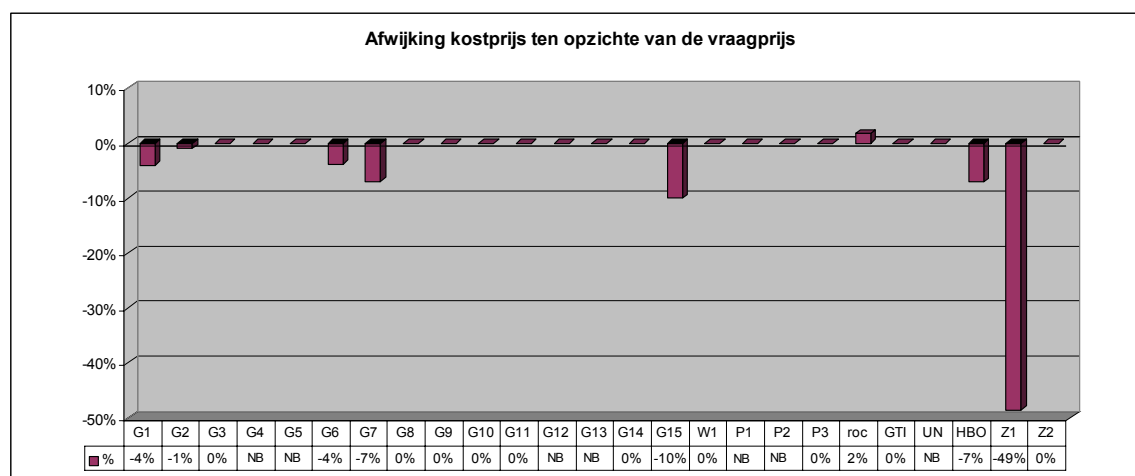
bedrijfs hulpverlening, Communicatie (voorlichting), Raad en raadscommissies en college

Percentage van de totale lasten: 5%

Verhoging kostprijs bij volledige doorbelasting: $100/(100 - 5\%) = 1,053$

Aan de andere kant zijn bestuurlijke lasten voor onder andere beleidsvoorbereiding en het beantwoorden van vragen van het bestuur niet opgenomen bij het product bestuursondersteuning, maar op het product van het betreffende bedrijfsterrein. Welk percentage deze lasten uitmaken van de totale lasten is niet onderzocht. Bij het bepalen van gemeentelijke heffingen is het niet toegestaan om bestuurslasten als indirecte lasten mee te nemen.

In onderstaand grafiek is de afwijking opgenomen tussen de kostprijs en de vraagprijs. Indien de lasten op een hoog aggregatieniveau worden geregistreerd zoals alle lasten van bedrijfsopleidingen, dan is de kostprijs per opleiding benaderd op basis van de marge tussen de totale lasten en de totale baten.



Grafiek 2: afwijking kostprijs ten opzichte van de vraagprijs

Bij acht cases kon de integrale kostprijs niet worden vastgesteld, aangezien de kosten niet volledig waren toegerekend.

3.5 Administratie van de baten en lasten

Lokale overheden hebben op het niveau van de administratie te maken met de verplichting functionele en economische classificaties te hanteren. De functionele classificatie is ervoor bedoeld op functieniveau overheidsorganisaties met elkaar te kunnen vergelijken. De economische classificatie is bedoeld om kostensoorten te kunnen onderscheiden. Indien een productindeling niet overeenkomt met de voorgeschreven functionele indeling, dan dient de gemeente een conversietabel te hanteren waarmee productindeling kan worden omgezet in de functionele indeling.

Gemeenten hebben de producten op het niveau van de administratie verder onderverdeeld in activiteiten of objecten waaraan grootboekrekeningnummers zijn gekoppeld. Op dit niveau wordt de administratie gevoerd.

Het voorbeeld: het product 'Reiniging' is in de administratie onderverdeeld in bijvoorbeeld:

- Huishoudelijk afval (eventueel restafval en GFT apart);
- Grof huisvuil;
- Papier, textiel en glas;
- Inzameling bedrijfsafval (diverse afvalstromen zoals restafval, papier, glas en KGA).

Door de nadere onderverdeling is het mogelijk zowel in de begroting als de administratie uitgaven en inkomsten te ramen en te boeken op het niveau van 'inzameling bedrijfsafval'. Onder de post inzameling bedrijfsafval vallen verschillende diensten. Het kan bijvoorbeeld gaan om verschillende afvalstromen zoals de inzameling van restafval of glas, papier of KGA. De inzameling van restafval bij bedrijven kan weer worden onderverdeeld naar de omvang van de container in combinatie met de frequentie van inzameling.

Bij kennisinstellingen worden de baten en lasten niet naar voorgeschreven producten toegerekend. Wel is bij de GTI, HBO en universiteit sprake van een projectadministratie (baten en lasten worden aan een onderzoek of opleiding toegerekend). Bij het ROC is sprake van een aparte administratie voor de private activiteiten.

In onderstaande tabel zijn de verschillende kenmerken van de administratie weergegeven ten aanzien van de casestudies.

| Overheidsinstelling | Volledigheid kostentoe rekening? | Extracomptabele berekening? | Aggregatieniveau | Aggregatie-niveau conform vraagprijs? |
|----------------------|---|-----------------------------|--|--|
| Grote gemeente | Niet volledig integraal aangezien niet alle concernlasten zijn doorberekend * | Wisselend per dienst | Subproducten/ gebouwen | Nee, wel benaderbaar met uitzondering van de case zonnebankverhuur |
| Middelgrote gemeente | Integraal | Nee | Subproducten/ gebouwen | Nee, wel benaderbaar |
| Kleine gemeente | Integraal | Ja | Subproducten/ gebouwen bij kleine activiteiten worden onder een subproduct vergelijkbare economische activiteiten geboekt | Nee, wel benaderbaar (bij opdrachten voor derden aan de hand van opdrachtbonnen) |
| Provincie | Integraal, maar niet altijd doorgevoerd | Nee | Subproducten/ gebouwen bij kleine activiteiten worden onder een sub-product vergelijkbare economische activiteiten geboekt | Nee, wel benaderbaar |

| Overheidsinstelling | Volledigheid kostentoerekening? | Extracomptabele berekening? | Aggregatieniveau | Aggregatieniveau conform vraagprijs? |
|---------------------|---------------------------------|-----------------------------|--|--------------------------------------|
| Waterschap | Integraal | Ja | Subproducten | Ja, via salarisadministratie |
| ROC | Integraal | Nee | Apart organisatieonderdeel bedrijfsopleidingen | Nee, wel benaderbaar |
| HBO | Integraal | Nee | Individuele onderzoeken en opleidingen | Ja |
| Universiteit | Nee | Nee | Individuele onderzoeken | Ja |
| GTI | Integraal | Nee | Individuele projecten | Ja |
| ZBO | Integraal waar mogelijk | Nee | Individuele projecten | In 2 van de 3 cases: ja |

Tabel 1: bevindingen administratie casestudies

* Het niet volledig toerekenen van overhead bij grote gemeenten heeft te maken met de relatief zelfstandige organisatie van de diensten. Op dienstniveau zijn alle staffaken (zoals personeelszaken en financiën) ingevuld. Op concernniveau worden alleen algemene ondersteunende taken uitgevoerd zoals bestuursondersteuning, controltaken op gemeentelijk niveau en het opstellen van algemeen P&O-beleid.

3.6 Inzet van publieke middelen

Aangezien de economische activiteiten of tegen kostprijs of tegen een vraagprijs hoger dan de kostprijs worden uitgevoerd, is geen sprake van een aanvulling van een tekort vanuit de publieke middelen.

Een uitzondering is de case bij het ROC; de totale lasten van de economische activiteit zijn hoger dan de totale baten. Aangezien de activiteiten zijn ondergebracht in een aparte BV en het resultaat binnen de BV blijft, is er geen sprake van inzet van publieke middelen.

Een andere uitzondering is de case bij de universiteit. De bijdragen van derden voor het uitvoeren van onderzoek zijn vaak niet kostendekkend. De universiteit ontvangt een rijksbijdrage om onderzoek uit te voeren. Het beleid is om niet meer dan dit bedrag te besteden aan de financiering van de onderzoeken.

Bij de economische activiteiten die niet zijn ondergebracht in een aparte juridische structuur is sprake van financiële risico's die niet zijn afgedekt. Indien vaste prijzen worden gehanteerd, kunnen bij tegenspoed de extra lasten niet in rekening worden gebracht bij de klanten.

4 Bestaande regelgeving en transparantierichtlijn

4.1 Bestaande regelgeving

Gemeenten en provincies

Basis voor de regelgeving op provinciaal en gemeentelijk niveau zijn de Provinciewet en de Gemeentewet. Daarin zijn onder andere voorschriften opgenomen voor de inrichting van de administratie, het financieel beleid en de controle op het financieel beheer.

Sinds het begin van 2004 zijn de richtlijnen voor de begroting en de jaarrekening van gemeenten en provincies opgenomen in het 'Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten' (BBV)². In het Besluit zijn geen expliciete eisen opgenomen ten aanzien van de kostprijsberekening. De organisaties zijn vrij in de wijze van toerekening van de indirecte lasten.

In het besluit wordt aangegeven dat baten en lasten moeten worden toegerekend aan producten. De gemeenten en provincies zijn vrij in het benoemen van deze producten.

Voor het bepalen van gemeentelijke heffingen zijn wel richtlijnen aangegeven. Artikel 229b van de Gemeentewet stelt, dat in verordeningen op grond waarvan rechten worden geheven, de tarieven op zodanige wijze worden vastgesteld, dat de geraamde baten de geraamde lasten **ter zake** niet te bovengaan. De kosten (lasten) die rechtstreeks met de dienstverlening samenhangen (directe kosten) en de kosten waarvoor dit niet geldt, maar wel in enig verband staan met die dienstverlening (indirecte kosten, overhead) mogen worden meegenomen in het tarief. Daarnaast zijn er kosten die niet mogen worden meegerekend. Voorbeelden van deze kosten zijn: kosten van plan- of beleidsvoorbereiding; kosten van periodieke controle en kosten van inspraak-, bezwaar- of beroepsprocedures

Waterschappen

In de comptabiliteitsvoorschriften van de waterschappen is voorgeschreven dat de jaarrekening bestaat uit:

- a. De balans met toelichting;
- b. De exploitatierekening naar kosten- en opbrengstsoorten met toelichting;
- c. De kostenverdeelstaat met toelichting;
- d. De exploitatierekening naar kostendragers met toelichting.

In dezelfde voorschriften is ook aangegeven dat de waterschappen in de kostenverdeelstaat moeten laten zien hoe de kosten- en opbrengsten vanaf kosten- en opbrengstsoorten via (hulp)kostenplaatsen (met name organisatorische eenheden) uiteindelijk naar kostendragers worden toegerekend. Deze toerekening dient op basis van objectieve, bedrijfseconomische grondslagen/criteria te gebeuren. De gebruikte kwantitatieve grondslagen/criteria dienen in een toelichting op de verdeelstaat te worden vermeld.

De voorschriften openen de mogelijkheid de kostendragers te verbijzonderen. Op basis van het door de Unie ontwikkelde BBP (Beleids- en BeheerProces bij waterschappen) gebruiken de meeste waterschappen hierbij beleidsvelden, beleidsproducten en beheerproducten. Beheerproducten zijn het laagste, meest gedetailleerde niveau dat waterschappen gemeenschappelijk hebben. Bij vrijwel alle waterschappen worden alle kosten en opbrengsten aan deze producten toegerekend. Ook in deze toerekening wordt gebruik gemaakt van objectieve, bedrijfseconomische criteria.

Onder de beleidsvelden worden ook de volgende twee beleidsvelden genoemd:

- Heffing en invordering;
- Bestuur en communicatie.

Deze twee beleidsvelden, die verder worden onderverdeeld in beleids- en beheerproducten, worden door private ondernemingen beschouwd als lasten die doorberekend worden naar de producten.

² Het Besluit vervangt de Comptabiliteitsvoorschriften voor provincies en gemeenten.

HBO en Universiteiten

In de richtlijn jaarverslaggeving hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek³ zijn voorschriften opgenomen over welke posten (kostensoorten en inkomstensoorten) afzonderlijk moeten worden opgenomen. In de richtlijn wordt niet verwezen naar een productindeling wel wordt in artikel 34 respectievelijk 46 het volgende aangegeven:

In het jaarverslag wordt aandacht besteed aan de wijze waarop de universiteit/de hogeschool gelden uit de rijksbijdrage aanwendt voor private activiteiten en wordt nadere specificatie van de aangewende gelden per activiteit gegeven, dan wel per activiteit een verklaring waarom deze specificatie niet kan worden gegeven.

Van de instelling wordt verwacht dat men in het jaarverslag per activiteit een specificatie van de aangewende middelen geeft. Als blijkt dat dit niet mogelijk is, dient de instelling een verklaring te geven, waarin duidelijk wordt uiteengezet waarom de gevraagde specificatie niet kan worden gegeven.

In het controleprotocol OCW⁴ met richtlijnen en aanwijzingen voor de accountantscontrole van onder meer de jaarstukken 2003 is het volgende opgenomen:

*Overheidsgelden mogen niet worden doorbetaald of ter beschikking worden gesteld aan derden zonder dat daar een schriftelijk vastgelegde economische tegenprestatie tegenover staat of als de doorbetaling niet past binnen de wettelijke taakuitvoering van de school of de instelling. Als er een economische tegenprestatie is vastgelegd, moet deze in verhouding staan tot de omvang van de overheidsgelden die ermee zijn gemoeid. Overheidsgelden mogen niet zodanig worden aangewend dat er oneerlijke concurrentie ontstaat. Dit wettelijke verbod vloeit voort uit een EU-verdrag. De accountant beoordeelt de opzet en werking van de administratieve organisatie van de contractactiviteiten, waaronder de prijsstelling. **Bij contractactiviteiten en andere vormen van maatschappelijke dienstverlening wordt ten minste de integrale kostprijs berekend en in rekening gebracht.** Het is de verantwoordelijkheid van de school of de instelling om te komen tot kostendekkende afspraken. Er mag geen concurrentievervalsing ontstaan. Zie ook brief WO/F-2003/9878 van 28 maart 2003 (voor hogescholen).*

Bovenstaande tekst is tevens opgenomen in het controleprotocol voor het wetenschappelijk onderwijs met uitzondering van de vet gemarkeerde zin.

Regionaal Opleidingscentrum

In de richtlijn jaarverslaggeving VO (voortgezet onderwijs) en BVE (Beroepsonderwijs en Volwasseneneducatie) 2002 zijn voor de regionale opleidingscentra regels opgenomen voor de opzet van de jaarverslaggeving. In deze regeling zijn de posten benoemd die apart moeten worden opgenomen. De regeling geeft geen aanwijzingen voor de inrichting van de administratie.

De tekst uit het controleprotocol OCW is mede van toepassing op de regionale opleidingscentra.

³ Richtlijn jaarverslaggeving HO en WO 2000 met wijzigingen 2002 en 2004, mei 2004

⁴ Dit is van toepassing op alle scholen en instellingen die bekostigd worden door het Ministerie van OCW en LNV, behalve de instellingen in de sectoren Primair Onderwijs en Wetenschappelijk Onderwijs. Het controleprotocol geldt dus voor de scholen voor voortgezet onderwijs, de Regionale Opleidingscentra, de Agrarische Opleidingscentra (AOC's) de Innovatie- en Praktijkcentra (IPC's), de vakinstellingen, de landelijke organen voor beroepsonderwijs en de hogescholen.

GTI

Het Burgerlijk Wetboek is van toepassing voor de GTI's. Het Wetboek stelt geen eisen aan de inrichting van de financiële administratie en de wijze van kostentoedeling.

Verder stelt het Burgerlijk Wetboek eisen wat betreft het opstellen van de jaarrekening, de balans, de winst- en verliesrekening, de grondslagen van de waardering en het jaarverslag.

Het Burgerlijk Wetboek schrijft bijvoorbeeld voor dat de Jaarrekening, volgens normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd, een zodanig inzicht geeft dat er een verantwoord oordeel kan worden gevormd omtrent het vermogen en het exploitatiesaldo, en – voor zover de aard van de Jaarrekening dat toelaat – omtrent de solvabiliteit en de liquiditeit van de rechtspersoon (art. 2: 363 BW).

ZBO

Zie voorgaande paragraaf over de GTI.

4.2 Europese regelgeving

Op Europees niveau is regelgeving van kracht die van toepassing is op overheidsorganisaties⁵. In dit rapport volstaan wij met het vermelden van die onderdelen die relevant zijn voor het onderzoek.

De verplichtingen voor de administratie die voortvloeien uit de Europese regelgeving zijn:

- Een afzonderlijke administratie voor enerzijds de beschermende (publieke) activiteiten en anderzijds de andere (private) activiteiten;
- De gegevens uit de afzonderlijke administraties dienen gedurende vijf jaar ter beschikking te blijven.

Van een afzonderlijke administratie is sprake indien de baten en lasten apart geregistreerd zijn.

De wijze van kostentoerekening staat ter keuze van de onderneming. Wel zijn de volgende eisen van toepassing:

- Duidelijk moet zijn welke beginselen worden toegepast (bijvoorbeeld welke kostenverdeelsleutel is gebruikt);
- De toerekening van lasten moet proportioneel zijn in overeenstemming met het gebruik of verbruik van de desbetreffende middelen;
- De toegepaste waarderingsgrondslagen en de allocatiebeginselen moeten worden vastgelegd.

In de regelgeving is opgenomen dat de regels van toepassing zijn op overheidsorganisaties *met een onderneming* met een netto jaaromzet van meer dan € 40 miljoen in de twee voorafgaande boekjaren. De regels en in het bijzonder ook dit drempelbedrag gelden per onderneming. Het criterium voor het zijn van een afzonderlijke onderneming is dat binnen de betreffende eenheid het beleid wordt bepaald. De feitelijke situatie is hiervoor bepalend.

⁵ De EU transparantierichtlijn (Richtlijn 2000/52/EG, 26 juli 2000); Wijziging van de Mededingingswet, Tweede kamer, vergaderjaar 2000-2001, 27.870 nr.3.

5 Boekhoudkundige uitvoeringskosten overheidsinstellingen

Voor de beantwoording van de vraag in hoeverre er sprake is van mogelijke boekhoudkundige uitvoeringskosten voor overheidsinstellingen als gevolg van de gedragsregel 'verbod op kruissubsidiëring' is het voor de inzichtelijkheid van de problematiek wenselijk een onderscheid te maken tussen de verschillende in het onderzoek geconstateerde situaties. Atos Consulting heeft de onderzochte cases daartoe gegroepeerd in vier categorieën. In de onderstaande tabel zijn deze weergegeven.

| Verschijningsvorm | | Kostentoerekening | Voorbeelden | Cases |
|-------------------|--|---|--|---|
| 1 | Een kleine activiteit ingebed in een publieke taak | Kostentoerekening niet goed (objectief) mogelijk | Zonnebanken | G12 en Z3 |
| 2 | Verstrengeling met publieke taken | Kostentoerekening op basis van reële inschatting | Inzameling bedrijfsafval grote gemeente | G1 en G2 |
| 3 | Uitvoering private taken naast publieke taken | Kostentoerekening op basis van zuivere verdeelsleutels | Inzameling bedrijfsafval middel-grote gemeente en uitvoeren opdrachten GTI | G2, G4 t/m G11, G13 t/m G15 P1, P2 en P3 W1 U1 G1 Z1, Z2 |
| 4 | Organisatorische scheiding private taken | Kosten worden aan de hand van facturen in rekening gebracht | ROC; aparte BV voor bedrijfsopleidingen | R1 en G7 |

Tabel 2: verschijningsvormen cases

Onder zuivere verdeelsleutels wordt verstaan het verdelen van lasten op basis van bijvoorbeeld geschreven uren, gewogen gewicht afval en aantal werkelijk in gebruik zijnde oppervlakte.

Daarnaast is het van belang onderscheid te maken in aanpassingen die noodzakelijk zijn om te voldoen aan reeds bestaande regelgeving en aanpassingen die een gevolg zijn van de gedragsregel 'verbod op kruissubsidiëring'. De bevindingen zijn weergegeven in tabel 3.

| | | Voldoet aan EU-regelgeving? | Voldoet aan Nederlandse algemene wetgeving? | Voldoet aan gedragsregel? |
|---|--|---|---|-------------------------------------|
| 1 | Een kleine activiteit ingebed in een publieke taak | Ja indien onder bagatel, nee indien boven bagatel | Ja | Nee |
| 2 | Verstrengeling met publieke taken | Ja indien onder bagatel, Boven bagatel: in een geval ja en in een geval nee | Ja | In één geval ja en in één geval nee |
| 3 | Uitvoering private taken naast publieke taken | Ja indien onder bagatel, Boven bagatel: in enkele gevallen ja en in enkele gevallen nee | Ja | Ja |
| 4 | Organisatorische scheiding private taken | Ja | Ja | Ja |

Tabel 3: de verschijningsvormen en de regelgeving

Vervolgens is onderzocht in hoeverre aanpassingen noodzakelijk zijn om te voldoen aan de regelgeving en onderzoek door de NMa mogelijk te maken.

| | | Voldoet aan EU-regelgeving? | Voldoet aan Nederlandse algemene wetgeving? | Voldoet aan gedragsregel? |
|---|--|---|---|---|
| 1 | Een kleine activiteit ingebed in een publieke taak | Door de inbedding in de publieke taak is het niet goed mogelijk te voldoen aan de EU-regelgeving. Gelet op de hoogte van de bagatel zal dit ook niet nodig zijn. | Geen probleem | Indien het noodzakelijk is de werkelijke baten en lasten zuiver te bepalen en te administreren levert dit problemen op. Wel kan op basis van inschattingen een transparante voorcalculatorische kostprijs worden bepaald. Per activiteit kunnen de lasten op basis van de kostprijs worden geboekt. |
| 2 | Verstrengeling met publieke taken | Lasten worden veelal extra comptabel berekend en niet op basis van de werkelijke lasten geboekt in de administratie. Hierdoor wordt niet voldaan aan de Europese regelgeving. | Geen probleem | Indien het noodzakelijk is de werkelijke baten en lasten zuiver te bepalen en te administreren zijn organisatorische maatregelen nodig om van niveau 2 naar niveau 3 te komen. Wel kan op basis van inschattingen een transparante voorcalculatorische kostprijs worden bepaald. Per dienstverleningscontract kan de kostprijs als lasten worden geboekt. |
| 3 | Uitvoering private taken naast publieke taken | Indien dit nu al niet het geval is, kan zonder problemen worden voldaan aan de regelgeving. | Geen probleem | Indien dit nu al niet het geval is, kan zonder problemen worden voldaan aan de regelgeving. |
| 4 | Organisatorische scheiding private taken | Geen probleem | Geen probleem | Geen probleem |

Tabel 4: aanpassingen per verschijningsvorm

Uit de bovenstaande tabel blijkt, dat er vooral aanpassingen noodzakelijk zijn bij de categorieën één en twee. De aanpassingen in categorie drie zijn van ondergeschikt belang en betreffen vaak het consequent doorvoeren van de reeds gehanteerde systematiek.

Voor wat betreft categorie één gaat het bij de cases om de zonnebanken. Het is niet goed mogelijk een zuivere (objectieve) kostprijs te bepalen, omdat er zeker voor een deel sprake zal zijn van inschattingen. Om te voldoen aan de gedragsregel kunnen de lasten worden geboekt aan de hand van de kostprijs.

In categorie twee gaat het bijvoorbeeld om het inzamelen van bedrijfsafval in combinatie met huishoudelijk afval. Voor wat betreft het bepalen van de werkelijke lasten moet het mogelijk zijn de inzet van mensen en tractie voor het inzamelen van het bedrijfsafval en het huishoudelijk afval te scheiden en hoeveelheden die worden ingezameld apart te wegen en te registreren. Als dat mogelijk is, dan is sprake van een categorie drie activiteit. Het is wel mogelijk om een voorcalculatorische kostprijs te bepalen per type contract op basis van een gemiddelde tijdsbesteding en hoeveelheid afval. Per contract kunnen dan de lasten aan de hand van de kostprijs worden geboekt in de administratie.

Voor de verschillende categorieën is een inschatting gemaakt van de lasten bij invoering van de gedragsregel 'verbod op kruissubsidiëring'. De maatregelen en een indicatie van het budget zijn opgenomen in de onderstaande tabel. Met nadruk wordt gesteld, dat het de lasten betreft van de onderzochte case en niet die van de dienst of de gemeente in totaal. Per case is het aantal uur ingeschat om de aanpassing te realiseren. Ter bepaling van de kosten is als uurtarief een gemiddelde genomen van een gemeentelijk tarief en een extern uurtarief, zijnde 100 euro.

Als uitgangspunt is gehanteerd dat het gebruik van een transparante voorcalculatorische kostprijs ter bepaling van de lasten van een activiteit past binnen de gedragsregel.

| | Case | Aanpassingen administratie | Indicatie lasten aanpassingen administratie |
|--|-----------------------------|--|---|
| Een kleine activiteit ingebed in een publieke taak | G12 zonnebanken | Bepalen voorcalculatorische kostprijs per zonnebank-gebruik. Boeken van de lasten in de administratie (lasten: kostprijs maal aantal zonnebankgebruik). | Enmalig bepalen kostprijs: 40 uur: € 4.000. Structureel: boeken van de lasten en periodieke actualisatie van de kostprijs volgens dezelfde systematiek: Verwaarloosbaar, onderdeel van normale bedrijfsvoering. |
| | Z3 levering software | Op basis van inschatting verdeling bepalen van eigen gebruik en levering. | Bepalen verdeling per pakket: 20 uur: € 2.000. |
| Verstrengeling met publieke taken | G1 inzameling bedrijfsafval | Bepalen voorcalculatorische kostprijs per dienstverlenings-contract. Boeken van de werkelijke lasten in de administratie. | Enmalig bepalen kostprijzen: 200 uur: € 20.000. Structureel boeken van de lasten en periodieke actualisatie van de kostprijzen volgens dezelfde systematiek: Verwaarloosbaar, onderdeel van normale bedrijfsvoering. |
| | G3 inzameling bedrijfsafval | Boeken van de lasten in de administratie op basis van reeds beschikbare kostprijzen. | Structureel boeken van de lasten en periodieke actualisatie van de kostprijzen: verwaarloosbaar/onderdeel van normale bedrijfsvoering. |
| Uitvoering private taken naast publieke taken | G4 verhuur ruimten | Toerekening dienst- en afdelingsoverhead naar objecten. Toerekening kosten objecten naar ruimten. | Enmalig bepalen kostprijs: 360 uur: € 36.000. Structureel boeken van de lasten: verwaarloosbaar. |
| | G13 groenvoorziening | Opnemen van toegerekende concernoverhead in de uurtarieven. | Enmalig: 8 uur: € 800. |
| | P1 verhuur bedrijfsruimten | Doorvoeren systematiek: toerekenen deel kapitaallasten van provinciaal gebouw naar de bedrijfsruimten (aantal m2 zijn bekend). | Enmalig: 8 uur: € 800. |
| | P2 verzorgen drukwerk | Opnemen personeelslasten plus overhead in de voorcalculatorische kostprijzen. | Enmalig bepalen integrale kostprijzen drukwerk: 80 uur: € 8.000. |
| | P3 wegenleggers | Boeken van de lasten in de administratie (werkelijke lasten worden momenteel in rekening gebracht maar alleen als baten opgenomen in de administratie). | Structureel boeken van de lasten: verwaarloosbaar. |

| | Case | Aanpassingen administratie | Indicatie lasten aanpassingen administratie |
|--|--|--|--|
| | Universiteit | Alle medewerkers schrijven integraal tijd (uurtarief docenten is reeds berekend). Bepalen welke activiteiten tot onderwijs behoren en welke tot onderzoek. Aanpassen kostenverdeel-systematiek in de boekhouding; lasten van medewerkers inclusief overhead moeten worden uitgesplitst naar onderwijs en onderzoek. | Eenmalig benoemen onderwijsactiviteiten en onderzoeksactiviteiten en aanpassen boekhouding: 640 uur: € 64.000. Structureel: per docent zijn de lasten voor het tijdschrijven verwaarloosbaar. |
| | G2, G5, G6, G7, G8, G9, G10, G11, G14, G15, W1, HBO, GTI, Z1 en Z2 | Geen | Geen |
| Organisatorische scheiding private taken | ROC | Geen | Geen |

Tabel 5: Indicatie uitvoeringslasten

Organisatorische maatregelen bij werkelijke lasten

Indien de gedragsregel voorschrijft dat de werkelijke lasten in de administratie moeten worden geregistreerd, zijn mogelijk organisatorische maatregelen aan de orde voor de cases in situatie 1 en 2.

Het niveau van de activiteit in case G12 zonnebanken leent zich niet goed voor aparte lastenregistratie. Om situatie 3 te realiseren is het met name van belang om de tijd besteed aan de activiteit apart te registreren; dit betreft echter kortdurende momenten zoals uitleg bediening en het innen van de bijdrage. Door uit te gaan van een drempelbedrag waaronder een voorcalculatorische kostprijs volstaat is het niet noodzakelijk de werkelijke baten en lasten te registreren voor minder omvangrijke activiteiten, zoals het verhuren van zonnebanken.

Om een overgang naar situatie 3 te realiseren zijn bijvoorbeeld ten aanzien van case G1 en case G3 (inzamelen afval) de volgende organisatorische aanpassingen noodzakelijk:

- Herkenbaar maken bedrijfsafval (aparte kleur zakken en/of containers) en aparte inzameling (rijden van een inzamelroute voor alleen bedrijfsafval) teneinde de tijd zuiver te kunnen schrijven;
- Apart wegen van het bedrijfsafval teneinde de verwerkingskosten zuiver te kunnen vaststellen.

Het is overigens de vraag in hoeverre er sprake zal zijn van het noodzakelijk scheiden van de inzamelactiviteiten. In het geval van het verzamelen van bedrijfsafval is er al nationale regelgeving voor de wijze waarop de tarieven moeten worden berekend. Daarvoor is een scheiding tussen bedrijfsinzameling en de inzameling van huishoudelijk noodzakelijk. In de regelgeving is aangegeven dat alleen directe en indirecte kosten ten laste van de afvalstoffenheffing mogen komen die in (min of meer) direct verband staan met de inzameling van huishoudelijk afval. Daarnaast is er mogelijk sprake van een publiek belang (de schone stad) om het afval gecombineerd in te zamelen.

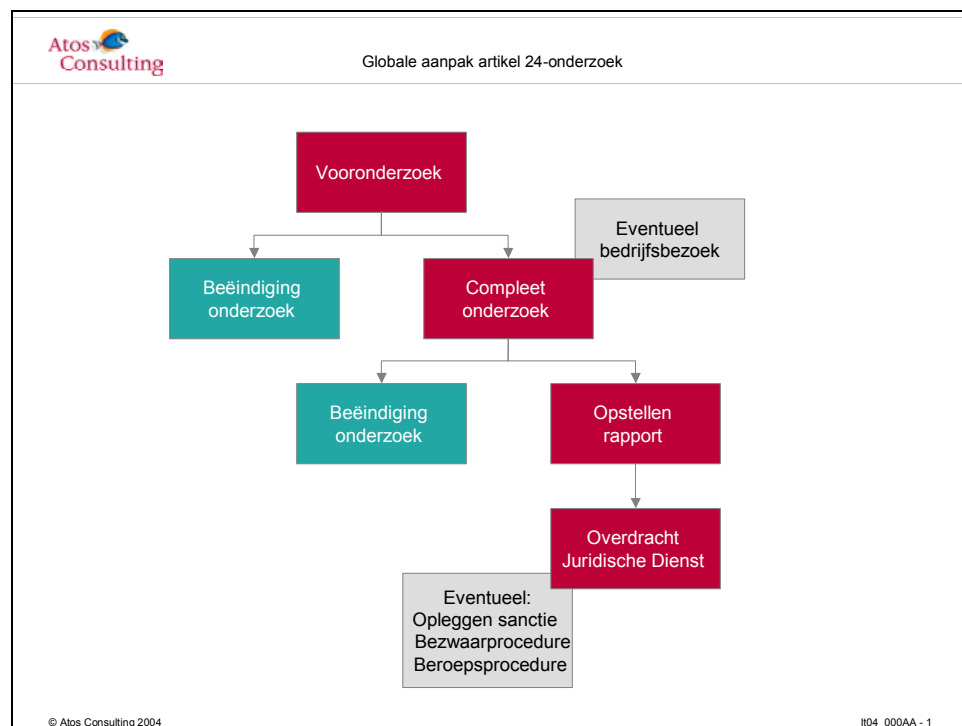
In algemene zin is er uit dit en eerder door Atos Consulting uitgevoerd onderzoek niet gebleken dat er, naast de hierboven aangegeven problematiek bij de inzameling, andere organisatorische problemen zijn waarvoor aanpassingen nodig zijn.

6 Uitvoeringskosten NMa

6.1 Uitvoeringskosten vergelijkbaar onderzoek

Voor wat betreft de uitvoeringskosten is op dit moment nog niet goed vast te stellen wat een onderzoek door de NMa precies zal gaan inhouden, omdat de gedragsregel er nog niet is. De NMa heeft aangegeven, dat voor het bepalen van de uitvoeringskosten aansluiting gezocht kan worden bij een vergelijkbaar bestaand onderzoek, namelijk onderzoek artikel 24 van de mededingingswet. In het onderzoek wordt misbruik van machtspositie onderzocht.

Het gehele onderzoek artikel 24 is in onderstaande figuur in grote lijnen weergegeven.



Figuur 5: globale aanpak onderzoek artikel 24 Mw.

Na een vooronderzoek en na een compleet onderzoek wordt aan de hand van een Go - No Go notitie door de directie van de NMa besloten of het onderzoek wordt voortgezet of wordt beëindigd. Een onderzoek wordt beëindigd indien de resultaten onvoldoende aanleiding geven tot een redelijk vermoeden van een overtreding.

De NMa hanteert als indicatie voor de totale tijdsbesteding van een volledig onderzoek, inclusief een bedrijfsbezoek en de juridische procedures 2.500 tot 3.500 uur. Uitgaande van een integraal uurtarief van € 200 bedragen de geschatte gemiddelde kosten voor een volledig onderzoek € 600.000.

Op basis van een analyse door de NMa van afgeronde vooronderzoeken in het kader van een artikel 24 onderzoek bedragen de gemiddelde kosten voor een vooronderzoek € 70.000 (350 uur * € 200).

6.2 Uitvoeringskosten onderzoek kruissubsidiëring

De onderzoeksactiviteiten bij een klacht over mogelijke kruissubsidiëring zullen volgens de NMa naar alle waarschijnlijkheid verlopen conform een 'artikel 24'-onderzoek.

Gelet op de resultaten van de casestudies, waarbij is gebleken dat in het merendeel van de cases sprake is van:

- een redelijke tot goede administratieve scheiding tussen de publieke taak en de economische activiteit;
- een transparante administratie op een voldoende detailniveau;
- een standaard kostprijsberekening;

is het de vraag of er in alle gevallen sprake zal moeten zijn van een onderzoek met de zwaarte van een 'artikel 24'-onderzoek.

Indien de NMa een onderzoek wil instellen is de eerste stap het uitvoeren van een vooronderzoek.

Vooronderzoek

Net als bij een 'artikel 24'-onderzoek zal in een vooronderzoek moet worden vastgesteld of voldoende aanleiding is om tot een compleet onderzoek over te gaan. Ons inziens zijn de volgende vragen van toepassing in het vooronderzoek, namelijk:

- Is er sprake van een economische activiteit?
- Bedraagt de jaarlijkse netto omzet meer dan de nog te specificeren ondergrens?
- Is de vraagprijs substantieel lager dan de marktprijs?

Indien bovenstaande vragen positief kunnen worden beantwoord, is de volgende vraag relevant om de onderzoekbaarheid van de klacht in te schatten:

- Op welke wijze is de economische activiteit ingebed in de organisatie en op welke wijze worden de kosten toegerekend aan de economische activiteit?

De vraag is relevant omdat de uitvoeringskosten een direct verband hebben met de transparantie van de administratie.

Voor alle duidelijkheid zijn nogmaals de onderscheiden situaties weergegeven.

| Verschijningsvorm | | Kostentoerekening |
|-------------------|--|--|
| 1 | Een kleine activiteit ingebed in een publieke taak | Kostentoerekening heeft niet plaatsgevonden en is niet goed (objectief) mogelijk |
| 2 | Verstrengeling met publieke taken | Kostentoerekening op basis van reële inschatting |
| 3 | Uitvoering private taken naast publieke taken | Kostentoerekening op basis van zuivere verdeelsleutels |
| 4 | Organisatorische scheiding private taken | Kosten worden aan de hand van facturen in rekening gebracht |

Tabel 6: verschijningsvormen

In de situaties 1 en 2 kan onderzoek door de NMa alleen goed worden uitgevoerd indien de voorcalculatorische kostprijzen zijn gebaseerd op reële inschattingen. In de situaties 3 en 4 is een onderzoek door de NMa goed mogelijk.

De bevindingen uit het vooronderzoek worden opgenomen in een Go - No Go notitie en ter besluitvorming voorgelegd aan de directie. Hieruit volgt of een compleet onderzoek wordt uitgevoerd.

Tussenstap

Uit het onderzoek blijkt, dat overheidsorganisaties zich niet in alle gevallen bewust zijn van het feit dat de wijze waarop economische activiteiten in de administratie zijn opgenomen niet voldoen aan de regelgeving. Alvorens de stap te zetten naar een compleet onderzoek is het wellicht mogelijk de organisatie te wijzen op de eerste bevindingen en afspraken te maken over eventuele aanpassingen.

Compleet onderzoek

Indien een compleet onderzoek wordt uitgevoerd, zal de NMa vaststellen of er sprake is van kruissubsidiëring.

Een belangrijk aspect daarbij is de beoordeling of de kostprijs op een juiste wijze is samengesteld. Bij het vaststellen van de wijze waarop de kosten worden toegerekend kan op basis van de bevindingen van het onderzoek worden gesteld dat er sprake is van een juiste wijze als aan de onderstaande uitgangspunten is voldaan:

1. Alle directe en indirecte lasten worden toegerekend aan de producten van de organisatie;
2. De doorbelasting van indirecte lasten geschiedt op basis van realistische (verifieerbare) verdeelsleutels;
3. De omvang van de lasten die worden toegerekend aan bestuurlijke producten en daardoor niet in de integrale kostprijs van economische activiteiten zijn betrokken, is niet substantieel;
4. Er behoeft geen rekening te zijn gehouden met mogelijke synergievoordelen.

Alle bevindingen worden opgenomen in een Go- No Go document dat wordt voorgelegd aan de directie.

Inschatting uitvoeringskosten

De tijdsbesteding van een onderzoek bij mogelijke kruissubsidiëring is afhankelijk van de organisatorische inbedding van de economische activiteit en de transparantie van de administratie. In de situaties 1 en 2 kan het onderzoek alleen goed worden uitgevoerd indien de voorcalculatorische kosten voldoende zijn gebaseerd op reële inschattingen. Voor de situaties 3 en 4 is onderzoek goed mogelijk. Voor de uitvoeringskosten van een compleet onderzoek, inclusief de juridische stappen naar kruissubsidiëring, gaat de NMa uit van de kosten van een onderzoek conform een 'artikel 24'-onderzoek namelijk € 600.000. Indien wordt volstaan met een vooronderzoek bedragen de kosten € 70.000. Beide bedragen moeten worden beschouwd als een eerste indicatie. In een later stadium wanneer de gedragsregel en de onderzoeks aanpak van de NMa zijn uitgewerkt, worden de uitvoeringskosten nader vastgesteld.

Tot slot wordt opgemerkt dat de NMa niet alleen op basis van individuele klachten onderzoek kan doen, maar ook meer algemeen naar issues, zoals bijvoorbeeld het inzamelen van bedrijfsafval in het algemeen.

Bijlage 1 Onderzoeksgegevens Cases

A. Gemeenten

In totaal zijn 7 gemeenten bij het onderzoek betrokken. In dit hoofdstuk zijn de uitkomsten van het onderzoek bij de gemeenten opgenomen. Per onderdeel van het onderzoek zijn de bevindingen weergegeven.

Omschrijving cases

| | | |
|----|------------------------|--|
| 1 | Bedrijfsafval (GG) | De gemeente zamelt bedrijfsafval in tegelijk met het inzamelen van het huishoudelijk afval (gezamenlijke route). De gemeente doet dit alleen op het eigen grondgebied en alleen in een stedelijke omgeving. Er worden rolcontainers tot 800 liter uitgezet. |
| 2 | Bedrijfsafval (MG) | De gemeente zamelt bedrijfsafval in los van het inzamelen van het huishoudelijk afval. Naast restafval wordt papier, glas en KGA ingezameld bij bedrijven. |
| 3 | Bedrijfsafval (KG) | De gemeente zamelt bedrijfsafval in tegelijk met het inzamelen van het huishoudelijk afval (gezamenlijke route). De inzameling van het bedrijfsafval betreft het afval van winkels, kleine kantoren en instellingen. |
| 4 | Verhuur objecten (GG) | De gemeente exploiteert wijkaccommodaties waarin ruimten worden verhuurd voor vergaderingen (kleine zaaltjes) en activiteiten (grote zaal) |
| 5 | Verhuur objecten (MG) | De gemeente verhuurt gebouwen aan derden. Als case is de verhuur van een wijkcentrum genomen. |
| 6 | Verhuur objecten (KG) | De gemeente exploiteert een kantoorverzamelgebouw waarin kantoorruimte wordt verhuurd voor instellingen met maatschappelijke doelen. |
| 7 | Inzet voor derden (GG) | Het gemeentelijk ingenieursbureau verricht werkzaamheden voor de gemeenten in de stadsregio en – indien daartoe uitgenodigd – voor andere derden (veelal overheden). De werkzaamheden bevatten het totale pakket van werkzaamheden van een ingenieursbureau: van de tekentafel tot expertmatige advisering. Voor specifieke projecten waarbij wordt samengewerkt met derden is een aparte rechtspersoon opgericht. |
| 8 | Inzet voor derden (MG) | De gemeente voert onderhoudswerkzaamheden van materieel uit voor een SW-bedrijf. |
| 9 | Inzet voor derden (MG) | De gemeente maakt inritten, legt parkeerplaatsen aan en sluit rioleringen aan. |
| 10 | Inzet voor derden (KG) | De gemeente verzorgt op verzoek huisaansluitingen; het aanleg van riool vanaf een gebouw tot het gemeentelijke rioelstelsel |
| 11 | Inzet voor derden (KG) | De gemeente verzorgt op verzoek het aanleggen van inritten (verlagen van het trottoir). |
| 12 | Zonnebanken (GG) | De gemeente exploiteert een sportaccommodatie met zwembad en sporthal. In het zwembad is een sauna en zijn zonnebanken te huur. |
| 13 | Groenvoorziening (MG) | De gemeente verzorgt het groenonderhoud van een bedrijventerrein (opdrachtgever is een beheerstichting van het bedrijventerrein). De opdracht is verleend na een openbare aanbestedingsprocedure. Bij deze procedure hebben ook particuliere organisaties een prijsopgave aangeboden. |
| 14 | Cursus BHV (GG) | De brandweer verzorgt als regionale taak cursussen BHV voor niet-particuliere organisaties. |
| 15 | Cursus BHV (MG) | Een hulpverleningsdienst, waarvan de regionale brandweer onderdeel uitmaakt, organiseert cursussen voor de brandweerkorpsen van de deelnemende gemeenten (10 stuks), cursussen rampenbestrijding en daarnaast opleidingen BHV voor bedrijven al dan niet door tussenkomst van een Arbodienst. |

Gegevens cases (bedragen x € 1.000)

| | | Omzet activiteit case | % van de totale activiteit | % van totale omzet van de gemeente |
|----|------------------------|---|---|---|
| 1 | Bedrijfsafval (GG) | 5.500 | 6% (inzameling restafval plus grof afval burgers en bedrijven) | 0,1 % (4.500.000) |
| 2 | Bedrijfsafval (MG) | 1.226 (totaal restafval) | 10% (inzameling restafval plus grof afval burgers en bedrijven) | 0,5% |
| 3 | Bedrijfsafval (KG) | 65 | 3% | |
| 4 | Verhuur objecten (GG) | 110 | 460 | Dienst: 98.000 |
| 5 | Verhuur objecten (MG) | 35 | 1.072 | |
| 6 | Verhuur objecten (KG) | 475 | 475 | 0,7% |
| 7 | Inzet voor derden (GG) | 10.125 | 12,5% van de totale omzet van het ingenieursbureau (81.000) | 5,6% van de totale omzet van de Dienst (180.000) |
| 8 | Inzet voor derden (MG) | 88 | Totale lasten werkplaats 251,9 Percentage case 35% | Totale lasten dienst 3,7 miljoen percentage case 2,4% |
| 9 | Inzet voor derden (MG) | 247 | 247 | Dienst: 35.000 |
| 10 | Inzet voor derden (KG) | 30 | 30 | 0,05% |
| 11 | Inzet voor derden (KG) | 59 | 59 | 0,09% |
| 12 | Zonnebanken (GG) | Inkomsten 35 | Exploitatie zwembad 1.840 | Dienst: 98.000 |
| 13 | Groenvoorziening (MG) | 27,5 | Totale lasten groenvoorziening 2.627,3 percentage case: 1% | Totale lasten dienst 3.700 miljoen percentage case: 0,7% |
| 14 | Cursus BHV (GG) | Case 180 totaal bedrijfsopleidingen 186,7 | 97% t.o.v. totaal bedrijfsopleidingen | Totale omzet hulpverleningsdienst (GR): 1.100 percentage case: 15,8% |
| 15 | Cursus BHV (MG) | 294 | 24% van totaal opleidingen | 5.370 (totaal van de hulpverleningsdienst) |

Omschrijving economische activiteit?

| | | |
|---|-----------------------|---|
| 1 | Bedrijfsafval (GG) | Apart opgenomen als product in de begroting. Jaarlijks vindt bestuurlijke besluitvorming plaats over de tarievenverordening (verordening bedrijfsreinigingsrecht). |
| 2 | Bedrijfsafval (MG) | De activiteit is omschreven als inzameling bedrijfsafval. De inkomsten worden geboekt op de post 'diensten aan derden'. Jaarlijkse vaststelling tarievenverordening door de Raad. |
| 3 | Bedrijfsafval (KG) | In de verordening reinigingsheffing zijn de tarieven voor inzameling bedrijfsafval opgenomen. Het ophalen van het bedrijfsafval is geen separate activiteit maar geïntegreerd in het ophalen van het huishoudelijk afval. |
| 4 | Verhuur objecten (GG) | De tarieven voor de verhuur worden jaarlijks formeel door de gemeente vastgesteld, inclusief een onderscheid voor sociale verhuur |

| | | |
|----|------------------------|---|
| | | en commerciële verhuur. |
| 5 | Verhuur objecten (MG) | Door de gemeente is besloten dat verhuur plaatsvindt op basis van taxaties. |
| 6 | Verhuur objecten (KG) | Jaarlijks wordt het te hanteren prijsindexpercentage voorgelegd aan het college. Het verzoek om de activiteit te starten is destijds goedgekeurd door de raad |
| 7 | Inzet voor derden (GG) | De formele besluitvorming over het verrichten van diensten voor derden heeft door het vaststellen van het bedrijfsplan plaatsgevonden. Dit besluit is impliciet genomen. De tarieven worden door de dienst zelf vastgesteld. |
| 8 | Inzet voor derden (MG) | De dienstverlening volgt uit een samenwerkingsafpraak. De dienst neemt enerzijds personeel van de sociale werkplaats in dienst en verricht onderhoudswerkzaamheden anderzijds. |
| 9 | Inzet voor derden (MG) | Door de gemeente is niet onlangs een besluit genomen over de betreffende activiteit. |
| 10 | Inzet voor derden (KG) | Is apart opgenomen in de begroting als huisaansluitingen. |
| 11 | Inzet voor derden (KG) | De activiteit behoort tot het product 'onderhoud wegen ten bate van derden'. |
| 12 | Zonbanken (GG) | De tarieven worden jaarlijks formeel door de gemeente vastgesteld. |
| 13 | Groenvoorziening (MG) | De besluitvorming voor het aangaan van deze activiteit viel binnen de mandaatregeling van de dienst. In de begroting zal de activiteit worden verantwoord onder de post 'opdrachten voor derden'. |
| 14 | Cursus BHV (GG) | Lasten en baten zijn apart opgenomen in de jaarstukken onder product "bedrijfsopleidingen". In dit product zijn de volgende activiteiten opgenomen voor derden: BHV-opleidingen, instructies verzorgingshuizen en trainingen ademluchtbaan. |
| 15 | Cursus BHV (MG) | Begroting, inclusief activiteiten worden jaarlijks door het bestuur vastgesteld. |

Voldoen aan verplichtingen

Alle onderzochte gemeenten voldoen aan de wettelijke regels voor begroting en jaarrekening. Dit blijkt uit de goedkeurende verklaringen van de toezichthouder (provincie) en de accountant.

| | Goedkeuring provincie | Goedkeurende accountantsverklaring |
|-----------------------------|-----------------------|------------------------------------|
| Gemeente A | ja | ja |
| Gemeente B | ja | ja |
| Gemeente C | ja | ja |
| Gemeente D | ja | ja |
| Gemeente E | ja | ja |
| Gemeente F | ja | ja |
| Gemeenschappelijke regeling | n.v.t. | ja |

Alle gemeenten hebben aangegeven dat de administratie minimaal 7 jaar wordt bewaard conform de geldende voorschriften. Intern is soms vastgesteld dat stukken 10 jaar worden bewaard.

Methode vraagprijsberekening

| | | |
|---|--------------------|---|
| 1 | Bedrijfsafval (GG) | De vraagprijs is gebaseerd op een kostprijs die in het verleden is bepaald en die jaarlijks wordt verhoogd met de prijsindex. Het tarief is afhankelijk van de omvang van het aangeboden afval en de inzamelfrequentie. |
| 2 | Bedrijfsafval (MG) | De vraagprijs is gebaseerd op een kostprijs die in het verleden is bepaald en die jaarlijks wordt verhoogd met de prijsindex. Het tarief is afhankelijk van de omvang van het aangeboden afval en de inzamelfrequentie. |

| | | |
|----|------------------------|--|
| 3 | Bedrijfsafval (KG) | De vraagprijs is extra comptabel bepaald op basis van 100% kostendekking |
| 4 | Verhuur objecten (GG) | De vraagprijs is vooral historisch bepaald. |
| 5 | Verhuur objecten (MG) | De vraagprijs is gebaseerd op een door een externe partij uitgevoerde taxatie van de verhuurprijs |
| 6 | Verhuur objecten (KG) | De vraagprijs is gebaseerd op een kostprijs die voor het eerste verhuurjaar is bepaald op basis van de exploitatiegegevens. Deze kostprijs wordt jaarlijks verhoogd met de prijsindex. Bij nieuwe huurders wordt de huurprijs opnieuw vastgesteld waarbij rekening wordt gehouden met de draagkracht. Het uitgangspunt is dat op de activiteit geen verlies wordt geleden. |
| 7 | Inzet voor derden (GG) | De tarieven zijn bepaald op basis van de markttarieven (gelijk aan) en worden jaarlijks met een indexering aangepast. |
| 8 | Inzet voor derden (MG) | Historisch tarief met jaarlijkse verhoging |
| 9 | Inzet voor derden (MG) | De vraagprijs is in het ene geval gelijk aan de lasten. Er wordt een rekening gestuurd op declaratiebasis. In het andere geval is in het verleden een kostprijs berekend en die wordt jaarlijks geïndexeerd. |
| 10 | Inzet voor derden (KG) | Bij een reguliere huisaansluiting wordt een bedrag berekend op basis van een standaard kostprijstarief (uren, tractie en benodigd materiaal) per meter. Bij een grote klus wordt de situatie ter plekke bekeken en wordt een offerte opgesteld op basis van de verwachte lasten |
| 11 | Inzet voor derden (KG) | Na aanvraag wordt een begroting gemaakt van de verwachte lasten op basis van de standaardkostprijzen voor arbeid en voertuigen en de aan te schaffen materialen. Eerst wordt een voorschot in rekening gebracht daarna volgt een afrekening o.b.v. nacalculatie. |
| 12 | Zonbanken (GG) | Geen methode gehanteerd. |
| 13 | Groenvoorziening (MG) | De prijs op basis van aanbesteding waarbij rekening is gehouden met de marktprijs. |
| 14 | Cursus BHV (GG) | De vraagprijs is gebaseerd op een kostprijs die in het verleden is bepaald en die jaarlijks wordt verhoogd met de prijsindex. |
| 15 | Cursus BHV (MG) | De vraagprijs voor de opleidingen BHV is gelijk aan de adviesprijzen van de NIBHV. |

Kostprijsmethodiek, systematiek per gemeente

| | | Methodiek | Reikwijdte doorbelasting overhead |
|------------|------------|--|--|
| Gemeente A | Case 4, 11 | De betreffende dienst werkt deels met kostprijzen, maar belast niet alle lasten door. Er wordt onderscheid gemaakt tussen de algemene overheadlasten van de dienst, productgebonden overhead en de direct aan de producten gerelateerde lasten. Enkele algemene concernlasten voor bijvoorbeeld P&O werkzaamheden en ICT worden niet bij de dienst in rekening gebracht. In alle gevallen worden de bestuurlijke lasten op een apart product geraamd en niet doorbelast. | Algemene overhead en productgebonden overhead worden niet doorbelast op productniveau. |
| | 1 | Extra comptabel. | Alle stafkosten van de uitvoeringsorganisatie |
| | 7 | De betreffende dienst belast alle lasten van de dienst door naar de producten. Er worden geen concernlasten doorbelast, maar die zijn er ook niet of nauwelijks. Per functiegroep worden uurtarieven bepaald. | Alle PIOFAH lasten |
| | 14 | Gemeenschappelijk regeling: toerekening indirecte lasten op basis van formatieverdeling. | Alle overheadlasten echter algemene bestuursondersteuning is apart product. |

| | | |
|------------------------------|--|---|
| Gemeente B | Toerekening indirecte lasten op basis tijdschrijven. | Alle overheadlasten worden doorbelast. |
| Gemeente C | Toerekening indirecte lasten op basis tijdschrijven. | Deel concernoverhead, volledig afdelingsoverhead. |
| Gemeente D | Toerekening indirecte lasten op basis tijdschrijven. | Een deel van de algemene overhead wordt doorbelast naar interne producten zoals bestuur en communicatie die niet verder worden doorbelast naar externe producten. |
| Gemeente E | Toerekening indirecte lasten op basis tijdschrijven. | Alle overheadlasten worden doorbelast. |
| Gemeente F | Toerekening indirecte lasten op basis tijdschrijven. | “Bovenmatige” concernoverhead wordt niet doorberekend naar commerciële activiteiten. (bijvoorbeeld salarisadministratie en centraal P&O en financieel beleid). Wel dienstoverhead waaronder financiële administratie en personeelsfunctionaris. |
| Gemeenschap-pelijke regeling | Toerekening lasten op basis van verdeelsleutels, lasten instructeurs direct per cursus. Door de inzet (overigens beperkt) van medewerkers van de brandweer worden niet alle lasten geraamd maar de extra lasten. | Alle overheadlasten worden doorbelast. |

Zichtbaarheid van de kostentoerekening in de administratie

Resultaten administratie

| | | Niveau administratie | Begroting | Boeken |
|---|-----------------------|---|--|--|
| 1 | Bedrijfsafval (GG) | Tot niveau bedrijfsafval (geen subproducten). | Uitgaven en inkomsten zijn volledig op bedrijfsafval geraamd. | Alle lasten worden geboekt op kostenplaatsen vervolgens extra comptabele toerekening van lasten. |
| 2 | Bedrijfsafval (MG) | Bedrijfsafval is onderverdeeld naar verschillende subproducten. | Uitgaven en inkomsten zijn volledig op de subproducten geraamd. | Lasten worden geboekt op subproductniveau. |
| 3 | Bedrijfsafval (KG) | Apart rekeningnummer. | Uitgaven en inkomsten zijn niet volledig op bedrijfsafval geraamd. | Uitgaven en inkomsten worden niet geheel geboekt op dit niveau. |
| 4 | Verhuur objecten (GG) | Per object met daaronder meerdere rekeningnummers. | Voor zover toegerekend zijn de inkomsten en uitgaven geraamd. | Op objectniveau. |
| 5 | Verhuur objecten (MG) | Voor alle objecten zijn er aparte projectnummers. | Alle lasten en baten worden per object geraamd. | Alle lasten en baten worden op objectniveau geboekt. |

| | | Niveau administratie | Begroting | Boeken |
|----|------------------------|---|---|---|
| 6 | Verhuur objecten (KG) | Per gebouw. | Baten en lasten per gebouw. | Alle lasten worden rechtstreeks geboekt. |
| 7 | Inzet voor derden (GG) | Alle lasten en baten worden op projectniveau geadministreerd. | Baten en lasten worden per project geraamd. | Per project. |
| 8 | Inzet voor derden (MG) | Per opdracht. | Uitgaven en inkomsten zijn volledig geraamd op opdrachtniveau. | Alle lasten worden rechtstreeks geboekt. |
| 9 | Inzet voor derden (MG) | Aparte subproducten voor inritten en invalidenparkeerplaatsen en rioolaansluitingen. | Alle lasten en baten worden toegerekend aan de subproducten. | Alle lasten en baten worden separaat geboekt. |
| 10 | Inzet voor derden (KG) | Apart rekeningnummer. | Baten en lasten worden volledig verantwoord op niveau activiteit. | Alle lasten worden rechtstreeks geboekt. |
| 11 | Inzet voor derden (KG) | Geboekt op rekeningnummer met andere vergelijkbare activiteiten voor derden. Aan de hand van opdrachtbonnen zijn de lasten per uitgevoerde opdracht herleidbaar. Aan de hand van de facturenadministratie zijn de baten per opdracht herleidbaar. | Baten en lasten worden volledig verantwoord op verzamelniveau. | Alle lasten worden rechtstreeks geboekt. |
| 12 | Zonnebanken (GG) | Lasten: per kostensoort, zonnebanken niet apart. Inkomsten wel apart. | Lasten zijn niet zichtbaar. | Lasten worden niet apart geboekt. |
| 13 | Groenvoorziening (MG) | Per opdracht. | Uitgaven en inkomsten zijn volledig geraamd op opdrachtniveau. | Alle lasten worden rechtstreeks geboekt. |
| 14 | Cursus BHV (GG) | Geboekt op rekeningnummer met andere vergelijkbare activiteiten voor derden. | Baten en lasten worden volledig verantwoord op verzamelniveau. Als bijlage wordt een overzicht opgesteld met de additionele lasten en baten per cursus. | Alle lasten worden rechtstreeks geboekt. |
| 15 | Cursus BHV (MG) | Lasten worden per kostensoort per soort opleiding geboekt en directe lasten per cursus. | Baten en lasten worden per soort opleiding geraamd. | Alle lasten worden rechtstreeks geboekt. |

Registratie aantallen

| | | Administratie |
|---|--------------------|--|
| 1 | Bedrijfsafval (GG) | Adressenbestand van energiebedrijf dat de invordering verzorgt. |
| 2 | Bedrijfsafval (MG) | Contracten worden vastgelegd in een systeem. |
| 3 | Bedrijfsafval (KG) | Contracten worden vastgelegd in het belastingsysteem (apart cohier). |

| | | |
|----|------------------------|---|
| 4 | Verhuur objecten (GG) | In de dienstbegroting. |
| 5 | Verhuur objecten (MG) | In de begroting van de sector. |
| 6 | Verhuur objecten (KG) | Aantal m2 is herleidbaar uit contracten. |
| 7 | Inzet voor derden (GG) | N.v.t., registratie vindt plaats op projectniveau. |
| 8 | Inzet voor derden (MG) | N.v.t., lasten worden per klant geregistreerd. |
| 9 | Inzet voor derden (MG) | N.v.t., lasten worden per klant geregistreerd. |
| 10 | Inzet voor derden (KG) | Opdrachtbonnen die burgers ondertekenen. |
| 11 | Inzet voor derden (KG) | Opdrachtbonnen die burgers ondertekenen. |
| 12 | Zonbanken (GG) | Via kassasysteem worden de aantallen geregistreerd. |
| 13 | Groenvoorziening (MG) | N.v.t., lasten worden per klant geregistreerd. |
| 14 | Cursus BHV (GG) | Schriftelijke vastlegging per deelnemer. |
| 15 | Cursus BHV (MG) | Schriftelijke vastlegging per deelnemer. |

Cijfermatige uitkomsten (Exclusief BTW)

| | | Omschrijving | Kostprijs | Vraagprijs | Marktprijs |
|---|------------------------|--|--|--|--|
| 1 | Bedrijfsafval (GG) | Inzameling restafval KMD Wekelijks legen van minicontainer 240 liter | € 335 | € 349 | € 576 |
| 2 | Bedrijfsafval (MG) | Inzameling restafval KMD. Wekelijks legen van minicontainer 240 liter; wekelijks legen rolcontainer 500 liter. | € 293 / € 329 | € 296 / € 332 | 240 liter: € 576 500 liter: € 840 |
| 3 | Bedrijfsafval (KG) | 1x per week legen van een container van 500 liter | € 812,90 | idem | € 840 |
| 4 | Verhuur objecten (GG) | Vergaderruimte (dag). | Niet bekend | € 23 / 46 | € 70 (voor een ruimte van ruim 30 m2) |
| | | Grote zaal (dag). | Niet bekend | € 364 / 728 | € 530 voor een zaal van 336 m2 |
| 5 | Verhuur objecten (MG) | Diverse gebouwen. | Divers op basis van werkelijke lasten. | Nieuwe verhuur op basis van taxatie (marktprijs). In de praktijk levert dit zowel positieve als negatieve exploitaties op. | € 110 – 140 per jaar per m2 |
| 6 | Verhuur objecten (KG) | Kantoorruimte (5 jr) | € 92 per m2 bij volledige bezetting € 150 bij huidige bezetting | € 156 per m2 | € 110 – 140 per jaar per m2 |
| 7 | Inzet voor derden (GG) | Tarief per uur | Circa 7% lager dan de gehanteerde vraagprijzen. | Oplopend van € 50 (tekentafel) tot € 160 voor expertmatige adviezen | € 50-160 |

| | | Omschrijving | Kostprijs | Vraagprijs | Marktprijs |
|----|------------------------|--|--|--|--|
| 8 | Inzet voor derden (MG) | Totale opdracht en tarief werkplaats | Totale lasten € 97.574 | Totale opbrengsten € 88.114 Uurtarief € 38,65 | Uurtarief werkplaats € 55 |
| 9 | Inzet voor derden (MG) | | Lasten worden in rekening gebracht bij de klant Uurtarief gemeente = € 56 | Afhankelijk van omvang werkzaamheden Uurtarief gemeente = € 56 | € 34 |
| 10 | Inzet voor derden (KG) | Maken inrit uurtarief | € 42,75 | € 42,75 | € 34 |
| 11 | Inzet voor derden (KG) | Aanleg riool uurtarief en prijs per meter | € 42,75 kostprijs incl. materiaal per meter zonder verharding € 27 | € 42,75 standaardprijs incl. materiaal per meter zonder verharding € 36 | € 34 Geen standaardprijs per meter |
| 12 | Zonnebanken (GG) | | Niet bekend | € 5,65 | Eenvoudige zonnebank: € 2,15 tot € 6,89 voor circa 15 minuten |
| 13 | Groenvoorziening (MG) | Totaal en uurtarief | Resultaat 2004 € 23.490 naar verwachting geen verdere groenonderhouds-werkzaamheden € 29 exclusief concernoverhead | Aanneemsom € 27.533 Eenhedsprijs € 32,77 | € 29 |
| 14 | Cursus BHV (GG) | Gemiddelde van eerste cursus en herhalingscursus | € 195,- | € 195,- | € 235 (eerste cursus € 295 herhaling € 195) |
| 15 | Cursus BHV (MG) | Tweedaagse cursus prijs per deelnemer | Begroting € 326,56 (rekening 2003 kwam circa 10% lager uit) | € 326,56 | Eerste cursus € 295 |

Invloed wet- en regelgeving

- andere CAO
- verder geen opmerkingen

Conclusie administratie

| | | Kostprijs reëel? | Inzet van publieke middelen? |
|---|--------------------|---|--|
| 1 | Bedrijfsafval (GG) | Grotendeels ja, aandachtspunt is actuele onderbouwing verdeelsleutel en geen doorbelasting concernoverhead. | Nee (doorbelasting concernoverhead valt binnen de marge die wordt gehanteerd). |
| 2 | Bedrijfsafval (MG) | Ja | Nee |

| | | Kostprijs reëel? | Inzet van publieke middelen? |
|----|------------------------|--|--|
| 3 | Bedrijfsafval (KG) | Ja | Nee |
| 4 | Verhuur objecten (GG) | N.v.t. | Ja, maar niet bij commerciële verhuur grote zaal. |
| 5 | Verhuur objecten (MG) | Ja, maar kapitaallasten op basis historische lasten. | Nee |
| 6 | Verhuur objecten (KG) | Ja | Nee |
| 7 | Inzet voor derden (GG) | Ja | Nee (marge van circa 7%) |
| 8 | Inzet voor derden (MG) | Niet volledig concernoverhead ontbreekt | Ja |
| 9 | Inzet voor derden (MG) | Ja | Nee (lasten zijn gelijk aan baten) |
| 10 | Inzet voor derden (KG) | Ja | Nee |
| 11 | Inzet voor derden (KG) | Ja | Nee |
| 12 | Zonbanken (GG) | N.v.t. | Onbekend |
| 13 | Groenvoorziening (MG) | Niet volledig concernoverhead ontbreekt | Nader te bepalen aan de hand van gecorrigeerde kostprijs |
| 14 | Cursus BHV (GG) | Ja | Nee |
| 15 | Cursus BHV (MG) | Ja | Nee |

Boekhoudkundige aanpassingen noodzakelijk?

| | | Bedrijfsvoering | Begroting | Administratie |
|---|-----------------------|--|---|---|
| 1 | Bedrijfsafval (GG) | Geen aanpassingen indien een transparant voorcalculatorisch tarief wordt bepaald. Wel aanpassingen indien de boeking van werkelijke lasten noodzakelijk is: herkenbaar maken bedrijfsafval (aparte kleur zakken/containers), aparte inzameling, apart wegen en tijdschrijven. | Geen Aandachtspunt is het doorbelasten van concernoverhead. | Opnemen extra grootboekrekening in administratie en apart boeken. |
| 2 | Bedrijfsafval (MG) | Nee | Nee | Nee |
| 3 | Bedrijfsafval (KG) | Geen aanpassingen indien een transparant voorcalculatorisch tarief wordt bepaald. Wel aanpassingen indien de boeking van werkelijke lasten noodzakelijk is : aparte inzameling, apart wegen en tijdschrijven. | Is geen probleem, cijfers zijn bekend maar worden niet geboekt in de administratie. | Boeken van de lasten in de administratie. |
| 4 | Verhuur objecten (GG) | Nee | Opstellen integrale kostprijzen (inclusief dienst- en concernoverhead) voor te verhuren | Lasten kunnen per m2 worden omgeslagen. |

| | | Bedrijfsvoering | Begroting | Administratie |
|----|------------------------|------------------------|--|--|
| | | | ruimten. | |
| 5 | Verhuur objecten (MG) | Nee | Nee | Nee |
| 6 | Verhuur objecten (KG) | Nee | Nee | Nee |
| 7 | Inzet voor derden (GG) | Nee | Nee | Nee |
| 8 | Inzet voor derden (GG) | Nee | Op dienstniveau zijn de staffuncties ingevuld. Aandachtspunt is het doorbelasten van concernoverhead. | Nee |
| 9 | Inzet voor derden (MG) | Nee | Nee | Nee |
| 10 | Inzet voor derden (KG) | Nee | Nee | Nee |
| 11 | Inzet voor derden (KG) | Nee | Nee | Uitsplitsen verzamelproduct onderhoud wegen voor derden. |
| 12 | Zonbanken (GG) | N.v.t. | Bepalen voorcalculatorische kostprijs. | Boeken van de lasten in de administratie. |
| 13 | Groenvoorziening (MG) | Nee | Opnemen concernoverhead in uurtarief. | Nee |
| 14 | Cursus BHV (GG) | Nee | Nee | Nee |
| 15 | Cursus BHV (MG) | Nee | Nee | Nee |

Geuite bezwaren ten aanzien van bovenstaande aanpassingen:

- De gesprekpartners hebben aangeven dat de stedelijke omgeving minimaal belast moet worden met zwaar verkeer. Een gescheiden inzameling van huisvuil en bedrijfsvuil leidt tot extra vervoersbewegingen;
- Het uitsplitsen van posten waartoe vergelijkbare activiteiten voor derden zijn opgenomen leidt tot onoverzichtelijke rapportages en een toename van administratieve handelingen waarbij afgevraagd kan worden of deze effecten opwegen tegenover meer transparantie.

Eventuele knelpunten onderzoek NMa

| | | Begroting | Administratie |
|---|------------------------|---|--|
| 1 | Bedrijfsafval (GG) | Integrale lasten beschikbaar op bedrijfsafvalniveau. | Alle lasten worden geboekt op kostenplaatsen. |
| 2 | Bedrijfsafval (MG) | geen | Geen |
| 3 | Bedrijfsafval (KG) | Geen probleem, cijfers zijn bekend. | Kan alleen als de gemeente alle werkelijke uitgaven en inkomsten boekt, maar dit vraagt veel aanpassingen. |
| 4 | Verhuur objecten (GG) | Op dit moment niet goed mogelijk omdat integrale kostprijs ontbreekt. | Geen, niveau van administratie is toereikend. |
| 5 | Verhuur objecten (MG) | Geen | Geen |
| 6 | Verhuur objecten (KG) | Geen | Geen |
| 7 | Inzet voor derden (GG) | Geen | Geen |
| 8 | Inzet voor derden (MG) | Gezien de verwevenheid met publieke taken is het lastig om te bepalen of ook daadwerkelijk alle uren correct worden geschreven op de opdracht en of ook al het materiaal wordt toegerekend. | De administratie is zodanig ingericht dat alle lasten en baten kunnen worden geboekt per opdrachtcode. |
| 9 | Inzet voor derden | Geen | Geen |

| | | Begroting | Administratie |
|----|------------------------|---|--|
| | (MG) | | |
| 10 | Inzet voor derden (KG) | Aangezien alle opdrachten verschillen is er geen sprake van een algemene kostprijs en marktprijs. | Geen |
| 11 | Inzet voor derden (KG) | Niveau is nog te globaal. | Aan de hand van onderliggende boekingsdocumenten kan een niveau lager worden geanalyseerd. |
| 12 | Zonbanken (GG) | Bepalen integrale kostprijs is een probleem. | Niveau van de activiteit leent zich niet voor administratie op dit niveau. |
| 13 | Groenvoorziening (MG) | Gezien de verwevenheid met publieke taken is het lastig om te bepalen of ook daadwerkelijk alle uren correct worden geschreven op de opdracht en of ook al het materiaal wordt toegerekend. | De administratie is zodanig ingericht dat alle lasten en baten kunnen worden geboekt per opdrachtcode. |
| 14 | Cursus BHV (GG) | Geen | Geen |
| 15 | Cursus BHV (MG) | Geen | Geen |

B. Provincie

In het onderzoek zijn twee provincies betrokken. Bij deze provincies zijn drie verschillende cases besproken.

Omschrijving cases

| | | |
|---|--------------------------------|--|
| 1 | Verhuren bedrijfsruimten | Bij de aankoop van een pand, voor de huisvesting van een aantal medewerkers, zijn tevens bestaande huurovereenkomsten overgenomen van bedrijven die een deel van het pand huren. |
| 2 | Verzorgen drukwerk voor derden | Voor een stichting wordt al het drukwerk (jaarverslagen, briefpapier, enveloppen, naamkaartjes etc.) verzorgd door de drukkerij van de provincie. |
| 3 | Vervaardigen wegenleggers | Iedere gemeente moet in het bezit zijn van een actuele kaart waarop alle gemeentelijke wegen zijn aangegeven. Deze kaart (een wegenlegger) wordt vastgesteld door de Provincie. De gemeente kan zelf deze kaart vervaardigen of laten vervaardigen door een tekenbureau. |

In het kader van de aanleg van provinciale wegen worden strategische aankopen gedaan van grond en gebouwen. Totdat een weg wordt aangelegd exploiteert de provincie de aankopen. In de begroting van 2004 is bij één van de twee provincies € 100.000 geraamd voor ontvangen pachten en erfpachten. Aangezien deze activiteit voortvloeit uit de publieke taak is deze activiteit niet in het onderzoek meegenomen.

Gegevens cases (x € 1.000)

| | | Omzet activiteit case | % van de totale activiteit | % van totale omzet van de provincie |
|---|--------------------------------|---|--|-------------------------------------|
| 1 | Verhuren bedrijfsruimten | 248 | 78% (opbrengsten eigendommen niet voor de openbare dienst) | 0,07% |
| 2 | Verzorgen drukwerk voor derden | 50 | N.v.t. | 0,01% |
| 3 | Vervaardigen wegenleggers | 20 per wegenlegger gemiddeld 2 a 3 wegenleggers per jaar. Circa 40 tot 60 per jaar. | Activiteit wordt meegenomen bij de activiteit uitvoering wegenwet. Totaal wegenleggers ten opzichte van totaal activiteit 5 %. | 0,005% |

Omschrijving economische activiteit?

| | | |
|---|--------------------------------|---|
| 1 | Verhuren bedrijfsruimten | In de begroting is de activiteit opgenomen onder het product 'eigendommen niet voor de openbare dienst bestemd'. |
| 2 | Verzorgen drukwerk voor derden | In de begroting is de activiteit opgenomen onder het product leveringen aan personeel (opbrengsten personeelsrestaurants) en aan derden. Men is voornemens in het kader van de kerntakendiscussie om de drukkerij uit te besteden. |
| 3 | Vervaardigen wegenleggers | Vergoedingen van de wegenleggers zijn expliciet vermeld in de jaarrekening. Het vervaardigen van de wegenleggers wordt namens GS uitgevoerd op basis van een mandaatregeling. |

Voldoen aan verplichtingen

De jaarstukken zijn goedgekeurd door het ministerie van Binnenlandse Zaken en door de accountant.

De provincies hebben aangegeven dat de administratie minimaal 7 jaar wordt bewaard conform de geldende voorschriften.

Methode vraagprijsberekening

| | | |
|---|--------------------------------|--|
| 1 | Verhuren bedrijfsruimten | De vraagprijs is niet zelf bepaald aangezien de huurovereenkomsten zijn overgenomen. |
| 2 | Verzorgen drukwerk voor derden | Interne tarieven op basis van additionele lasten (lasten inkt en papier excl. personeelslasten). |
| 3 | Vervaardigen wegenleggers | Integrale kostprijs. |

Kostprijsmethodiek provincies

De indirecte lasten worden doorbelast naar de producten op basis van tijdschrijven.

Ten aanzien van de exploitatie van de gebouwen worden de lasten wel specifiek toebedeeld naar de bedrijfsruimten van de case maar voor de overige gebouwen worden de lasten op een verzamelrekening geboekt.

Ten aanzien van het verzorgen van drukwerken wegenleggers wordt de opbrengst apart zichtbaar gemaakt op een grootboekrekeningnummer maar zijn de lasten van de kostenplaats niet toegerekend naar het desbetreffende grootboekrekeningnummer.

Zichtbaarheid van de kostentoerekening in de administratie

Provincies hebben op het niveau van de administratie te maken met de verplichting om functionele en economische classificaties te hanteren. De functionele classificatie is ervoor bedoeld om op functieniveau provincies met elkaar te kunnen vergelijken. De economische classificatie is bedoeld om kostensoorten te kunnen onderscheiden.

Indien een productindeling niet overeenkomt met de voorgeschreven functionele indeling dient de provincie een conversietabel te hanteren waarmee productindeling kan worden omgezet in de functionele indeling.

Provincies hebben de producten op het niveau van de administratie verder onderverdeeld in activiteiten of objecten waaraan rekeningnummers zijn gekoppeld. Op dit niveau wordt de administratie gevoerd.

Resultaten administratie

| | | Niveau administratie | Begroting | Boeken |
|---|--------------------------|--|---|--|
| 1 | Verhuren bedrijfsruimten | Apart rekeningnummer voor alle bedrijfsruimten van de locatie. | Baten en lasten worden niet volledig verantwoord op niveau activiteit. De kapitaallasten zijn niet toegerekend. Bij de jaarrekening wordt dit gecorrigeerd. In de begroting worden niet de uren van de beheer-afdeling geraamd. aangezien dit gering van omvang is. Bij de jaarrekening worden wel de geschreven uren verantwoord op de activiteit. | Alle lasten worden rechtstreeks geboekt. In de toekomst worden de kapitaallasten toegerekend op basis van aantal m2. |
| 2 | Verzorgen | Apart rekeningnummer | Baten en lasten worden | Alle lasten worden |

| | | Niveau administratie | Begroting | Boeken |
|---|---------------------------|--|---|--|
| | drukwerk voor derden | voor de baten van de verzamelactiviteit | niet volledig verantwoord op niveau activiteit. Vanuit de kostenplaats vindt geen toerekening plaats van de lasten naar de activiteit. | rechtstreeks geboekt |
| 3 | Vervaardigen wegenleggers | Apart rekeningnummer voor de baten van de verzamelactiviteit | Baten en lasten worden niet volledig verantwoord op niveau activiteit. Vanuit de kostenplaats vindt geen toerekening plaats van de lasten naar de activiteit. | Alle lasten worden rechtstreeks geboekt op de kostenplaats aan het eind van het jaar boeking naar producten. |

Het niet volledig toerekenen van de lasten en baten is niet achterwege gelaten omdat het niet mogelijk is maar omdat men het niet noodzakelijk vond. Indien de gedragsregel van toepassing wordt verklaard dan zal men bewuster met de kostentoe rekening omgaan.

Registratie aantallen

| | | Administratie |
|---|--------------------------------|---|
| 1 | Verhuren bedrijfsruimten | Opgenomen in de jaarrekening in de staat 'onroerend goed'. De intentie is om de administratie op te nemen in een (vastgoed)systeem. |
| 2 | Verzorgen drukwerk voor derden | Offerte. |
| 3 | Vervaardigen wegenleggers | Offerte. |

Cijfermatige uitkomsten (Exclusief BTW)

| | | Omschrijving | Kostprijs | vraagprijs | Marktprijs |
|---|--------------------------------|---------------------------------|---|-------------------|---|
| 1 | Verhuren bedrijfsruimten | | Nog niet vast te stellen aangezien nog niet alle kosten zijn toegerekend. | € 368 per m2 | € 110 – € 140 per jaar per m2 voor locatie buiten centrum De bedrijfsruimten van de case zijn nabij het centrum gelegen. Wij gaan er vanuit dat de vraagprijs conform marktprijs is. |
| 2 | Verzorgen drukwerk voor derden | Drukken naamkaartjes 100 stuks. | Niet vast te stellen. | € 16 | € 39 - € 55 (100 stuks enkelzijdig kleur). |
| 3 | Vervaardigen wegenleggers | | Op basis van offerte circa € 20.000 Met uurtarief € 49. | Idem. | Tekenaar € 60 - € 70. |

Invloed wet- en regelgeving
Geen opmerkingen.

Conclusie administratie

| | | Kostprijs reëel? | Inzet van publieke middelen? |
|---|--------------------------------|---|-------------------------------------|
| 1 | Verhuren bedrijfsruimten | Ja (indien de aanpassing wordt doorgevoerd) | Nee |
| 2 | Verzorgen drukwerk voor derden | N.v.t. | Ja |
| 3 | Vervaardigen wegenleggers | Ja | Nee |

Boekhoudkundige aanpassingen noodzakelijk?

| | | Bedrijfsvoering | Begroting | Administratie |
|---|--------------------------------|------------------------|----------------------------|--------------------------------|
| 1 | Verhuren bedrijfsruimten | Nee | Toerekenen kapitaallasten. | Nee |
| 2 | Verzorgen drukwerk voor derden | Nee | Toerekening lasten. | Tijdschrijven op opdrachtcode. |
| 3 | Vervaardigen wegenleggers | Nee | Toerekening lasten. | Tijdschrijven op opdrachtcode. |

Eventuele knelpunten onderzoek NMa

| | | Begroting | Administratie |
|---|--------------------------------|---|---|
| 1 | Verhuren bedrijfsruimten | Nee | Nee |
| 2 | Verzorgen drukwerk voor derden | Geen volledige lasten toegerekend aan opdracht. | Geen uren bekend. |
| 3 | Vervaardigen wegenleggers | Geen volledige lasten toegerekend aan opdracht. | Uren en lasten zijn herleidbaar op basis van declaratieformulieren en urenregistratie van personen. |

C. Waterschap

In totaal is een waterschap in het onderzoek betrokken. In dit hoofdstuk zijn de uitkomsten van het onderzoek opgenomen.

Omschrijving case

| | | |
|---|-------------|--|
| 1 | Detachering | Een technisch geschoolde medewerker (een medior schaal 10) is gedetacheerd bij een andere waterschap. Het uitlenen van personeel is niet gebruikelijk. Deze medewerker is wegens een reorganisatie boventallig. De verwachting is dat de medewerker in dienst kan komen bij het andere waterschap. |
|---|-------------|--|

Gegevens cases (x € 1.000)

| | | Omzet activiteit case | % van de totale activiteit | % van totale omzet |
|---|-------------|-----------------------|----------------------------|--------------------|
| 1 | Detachering | 51 | N.v.t. | 0,1% |

Omschrijving economische activiteit?

| | | |
|---|-------------|---|
| 1 | Detachering | De activiteit heeft een incidenteel karakter. |
|---|-------------|---|

Voldoen aan verplichtingen

Het waterschap heeft aangegeven dat de administratie minimaal 7 jaar wordt bewaard conform de geldende voorschriften.

Methode vraagprijsberekening

| | | |
|---|-------------|--|
| 1 | Detachering | De vraagprijs is de optelsom van de salarislasten, sociale lasten en een vergoeding van de van toepassing zijnde overhead (bijvoorbeeld wel financiën en niet de lasten van de werkplek) van 10%. Dit is een afgesproken percentage afgeleid van de voorcalculatorische overheadtoeslag van 17%. |
|---|-------------|--|

Kostprijsmethodiek waterschap

Het betreft de methodiek die is gehanteerd voor alle diensten en producten van het waterschap.

| | | Methodiek | Wijze van doorbelasten |
|-------------|--|--|---|
| Detachering | | Kostenverdeelssystematiek op basis van sleutels met name gebaseerd op formatieverdeling. | Niet doorbelast zijn de lasten van heffing en invordering, bestuur en externe communicatie. |

Resultaten administratie

| | | Niveau administratie | Jaarrekening | Boeken |
|---|-------------|--|--|--|
| 1 | Detachering | Lasten en baten herleidbaar via salarisadministratie en boeking factuur. | Niet specifiek zichtbaar aangezien lasten en baten zijn opgenomen op hoger niveau. | Rechtstreekse boeking op kostenplaats van de afdeling. |

Registratie aantallen

| | | |
|---|-------------|---------------|
| | | administratie |
| 1 | Detachering | N.v.t. |

Cijfermatige uitkomsten (Exclusief BTW)

| | | Omschrijving | Kostprijs | vraagprijs | Marktprijs |
|---|-------------|-----------------|-----------|------------|------------|
| 1 | Detachering | 36 uur per week | € 38,50 | € 38,50 | € 43,00 |

Invloed wet- en regelgeving Andere CAO.

Conclusie administratie

| | | Kostprijs reëel? | Inzet van publieke middelen? |
|---|-------------|------------------|------------------------------|
| 1 | Detachering | Ja | Nee |

Boekhoudkundige aanpassingen noodzakelijk?

| | | Bedrijfsvoering | Begroting | Administratie |
|---|-------------|-----------------|-----------|---------------|
| 1 | Detachering | Nee | Nee | Nee |

Gezien de gehanteerde kostenverdeelssystematiek en de voorgeschreven productindeling verwachten wij geen noemenswaardige aanpassingen voor economische activiteiten die samenvallen met de voorgeschreven producten. Geen onderzoek is uitgevoerd naar economische activiteiten lager dan het niveau van de producten of naar activiteiten die niet als een product worden beschouwd maar als toe te rekenen lasten aan producten.

NMa

| | | Begroting | Administratie |
|---|-------------|---|---------------|
| 1 | Detachering | Lasten en baten goed herleidbaar via salarisadministratie en boeking factuur. | |

D. Kennisinstellingen

Regionaal Opleidingscentrum (ROC)

In totaal is 1 ROC in het onderzoek betrokken. In dit hoofdstuk zijn de uitkomsten van het onderzoek opgenomen.

Omschrijving case

| | | |
|---|---------------------|---|
| 1 | Bedrijfsopleidingen | Het ROC richt zich op het verzorgen van beroepsonderwijs en volwasseneneducatie. Het ROC is een stichting. Aan de stichting zijn een aantal partijen verbonden zoals een BV die bedrijfsopleidingen verzorgt. Deze BV verzorgt maatopleidingen voor bedrijven op basis van offertes en opleidingen met een vrije inschrijving op basis van vaste prijzen. De case praktijkdiploma loonadministratie is een opleiding met een vrije inschrijving. |
|---|---------------------|---|

Gegevens cases (x € 1.000)

| | | Omzet activiteit case | % van de totale activiteit | % van totale omzet |
|---|---------------------|-----------------------|---------------------------------------|--------------------------------------|
| 1 | Bedrijfsopleidingen | | Omzet bedrijfsopleidingen bijna 2000. | 2,2% van geconsolideerde exploitatie |

Omschrijving economische activiteit?

| | | |
|---|---------------------|--|
| 1 | Bedrijfsopleidingen | De activiteit is omschreven als bedrijfsopleidingen en is bewust ondergebracht in een aparte BV. |
|---|---------------------|--|

Voldoen aan verplichtingen

Het ROC heeft aangegeven dat de administratie minimaal 7 jaar wordt bewaard conform de geldende voorschriften.

Methode vraagprijsberekening

| | | |
|---|---------------------|---|
| 1 | Bedrijfsopleidingen | De vraagprijs op basis van de kostprijs plus winstopslag wordt gecheckt met de marktprijs. Indien de opleiding vergeleken met de marktprijs te duur is, wordt gestopt met het aanbieden van de opleiding. |
|---|---------------------|---|

Kostprijsmethodiek

| | | Methodiek | Wijze van doorbelasten |
|---------------------|--|---|--|
| Bedrijfsopleidingen | | De stichting rekent alle werkelijke lasten door aan de BV aan de hand van facturen. | N.v.t. lasten worden niet doorbelast naar specifieke opleidingsproducten |

Resultaten administratie

| | | Niveau administratie | Jaarrekening | Boeken |
|---|---------------------|--------------------------------|------------------------------|-----------------------------------|
| 1 | Bedrijfsopleidingen | Niveau BV bedrijfsopleidingen. | BV heeft eigen jaarrekening. | Rechtstreekse boeking van lasten. |

Registratie aantallen

| | | Administratie |
|---|---------------------|------------------------|
| 1 | Bedrijfsopleidingen | Registratie deelnemers |

Cijfermatige uitkomsten (Exclusief BTW)

| | | Omschrijving | Kostprijs | vraagprijs | Marktprijs |
|---|---------------------|--|------------------|------------------------------|--|
| 1 | Bedrijfsopleidingen | Praktijkdiploma loonadministratie excl. boekgeld en examengeld totaal en per lesuur. | € 763 | € 750 Per lesuur: € 15 | Opleidingscentra van bedrijven circa € 1.680 per lesuur € 30. Andere ROC's € 415 – € 750 per lesuur € 10 - €17. |

Invloed wet- en regelgeving

Conclusie administratie

| | | Kostprijs reëel? | Inzet van publieke middelen? |
|---|--|-------------------------|-------------------------------------|
| 1 | | N.v.t. | Nee |

Boekhoudkundige aanpassingen noodzakelijk?

| | | Bedrijfsvoering | Begroting | Administratie |
|---|---------------------|------------------------|------------------|---|
| 1 | Bedrijfsopleidingen | Nee | Nee | Nee (op totaalniveau is inzichtelijk gemaakt dat niet sprake is van inzet van publieke middelen). |

NMa

| | | Begroting | Administratie |
|---|---------------------|--|----------------------|
| 1 | Bedrijfsopleidingen | Lasten en baten op totaalniveau niet op opleidingsniveau (wel voorcalculatorisch). | |

Hoger beroepsonderwijs (HBO)

In totaal is 1 HBO-instelling in het onderzoek betrokken. In dit hoofdstuk zijn de uitkomsten van het onderzoek opgenomen.

De HBO-instelling ontvangt van de volgende activiteiten baten van derden (totaal € 34 miljoen inclusief mutatie onderhanden werk – € 3 miljoen):

1. Contractonderwijs (€ 12 miljoen);
2. Contractonderzoek/ consultancy (€ 23 miljoen);
3. Medegebruik (ruimtes e.d.) (€ 2 miljoen).

In de baten is tevens de vergoeding opgenomen voor schoolbegeleidingsdienst begeleidingswerkzaamheden voor het basisonderwijs. Het basisonderwijs ontvangt hiervoor geld van de gemeenten.

Omschrijving case

| | | |
|---|-------------------|--|
| 1 | Contractonderwijs | <p>Contractonderwijs betreft o.a. de volgende activiteiten: de organisatie van conferenties, het verzorgen van “op maat opleidingen” en het geven van standaard opleidingen (open inschrijving).</p> <p>Naast docenten uit het regulier onderwijs worden ook docenten ingezet die specifiek voor het contractonderwijs zijn aangetrokken. Het contractonderwijs gebruikt soms de lokalen van de hogeschool en soms zalen in congrescentra.</p> |
|---|-------------------|--|

Gegevens cases (x € 1.000)

| | | Omzet activiteit case | % van de totale activiteit | % van totale omzet |
|---|-------------------|-----------------------|-----------------------------------|---|
| 1 | Contractonderwijs | 12000 | 35% van baten derden (34 miljoen) | Omzet 261.000 Contractonderwijs t.o.v. totale omzet 4,6% |

Omschrijving economische activiteit?

| | | |
|---|-------------------|--|
| 1 | Contractonderwijs | <p>De instelling is verdeeld in meerdere instituten. De directeur van een instituut bepaald welke economische activiteiten worden uitgevoerd. Alleen bij omvangrijke activiteiten (meer dan een half miljoen) of zeer bijzondere (internationaal) beslist de Raad van Bestuur.</p> <p>Een cursus/opleiding met een open inschrijving is pas kostendekkend bij een bepaald aantal deelnemers. De directeur bepaalt of een opleiding met minder dan het minimumaantal deelnemers toch door gaat.</p> |
|---|-------------------|--|

Voldoen aan verplichtingen

De administratie wordt minimaal 7 jaar bewaard conform de geldende voorschriften.

Diploma's inclusief cijferlijst worden 50 jaar bewaard.

Methode vraagprijsberekening

| | | |
|---|-------------------|--|
| 1 | Contractonderwijs | <p>Als uitgangspunt wordt een integrale kostprijs plus winstoverslag van 5% tot 10% gehanteerd.</p> <p>Dit bedrag wordt verhoogd of verlaagd naar gelang de situatie in de markt. In beginsel wordt een opleiding niet met verlies aangeboden.</p> |
|---|-------------------|--|

Kostprijsmethodiek

| | Methodiek | Wijze van doorbelasten |
|-------------------|--|---|
| Contractonderwijs | <p>Voor contactactiviteiten worden in principe geen directe materiële lasten (reiskosten, leermiddelen, catering etc.) aan het project toegerekend tenzij dit met de opdrachtgever is afgesproken of indien het excessief hoge bedragen zijn bijvoorbeeld reiskosten naar een verre bestemming.</p> <p>Ieder project of soort opleiding wordt belast met de uren van de docent. In het uurtarief zijn opslagen meegenomen voor reiskosten etc. Instituutstaf en overhead.</p> <p>Deze opslagen worden periodiek (1 x in de 3 jaar) geactualiseerd.</p> | <p>Boeking van de integrale uurtarieven op de projectcodes.</p> <p>Docenten schrijven alleen tijd voor contractonderwijs indien dit is afgesproken.</p> <p>Een docent wordt volgeboekt met uren voor regulier onderwijs en contractonderwijs. De geplande uren voor het geven van lessen wijken vaak niet af van de werkelijke uren.</p> <p>Het aantal uur dat is begroot wordt daarom vaak ook als kosten geboekt. Een docent krijgt een bepaald aantal uur voor een opdracht of opleiding en binnen het aantal uur moet men de opdracht realiseren.</p> |

Resultaten administratie

| | | Niveau administratie | Jaarrekening | Boeken |
|---|-------------------|--|-------------------------------------|---------------|
| 1 | Contractonderwijs | Projectniveau (opdracht voor derden of soort opleiding open inschrijving). | Geen uitsplitsing lasten wel baten. | Rechtstreeks. |

Registratie aantallen

| | | Administratie |
|---|-------------------|-------------------------|
| 1 | Contractonderwijs | Registratie deelnemers. |

Cijfermatige uitkomsten (Exclusief BTW)

| | | Omschrijving | Kostprijs | Vraagprijs | Marktprijs |
|---|-------------------|---------------------|--|--------------------------------|---------------------------------------|
| 1 | Contractonderwijs | SPD opleiding | (Uurtarief € 90) de werkelijke kostprijs hangt af van aantal deelnemers begroot circa € 13 per lesuur. | Per lesuur € 14 per deelnemer. | € 12 - € 17 per lesuur per deelnemer. |

Invloed wet- en regelgeving

CAO onderwijzend personeel met name het wachtgeldsysteem leidt tot hogere kosten.

Conclusie administratie

| | | Kostprijs reëel? | Inzet van publieke middelen? |
|---|-------------------|---------------------|--|
| 1 | Contractonderwijs | Uurtarief is reëel. | Er kan sprake zijn van een verliesgevende opdracht. (onderschatting aantal uur) of opleiding (minder deelnemers dan ondergrens). Op totaalniveau is geen sprake van inzet van publieke middelen. |

Boekhoudkundige aanpassingen noodzakelijk?

| | | Bedrijfsvoering | Begroting | Administratie |
|---|-------------------|-----------------|-----------|---------------|
| 1 | Contractonderwijs | Geen | Geen | Geen |

NMa

| | | Begroting | Administratie |
|---|-------------------|--|---------------|
| 1 | Contractonderwijs | Per project- of opleidingscode zijn de baten en lasten herleidbaar uit de administratie. | |

Universiteit

In totaal is 1 universiteit in het onderzoek betrokken. In dit hoofdstuk zijn de uitkomsten van het onderzoek opgenomen.

Het onderzoek dat de universiteit uitvoert kan worden onderscheiden in fundamenteel onderzoek dat wordt gefinancierd op basis van (rijks)subsidies (1^e geldstroom en deels 2^e geldstroom) en toegepast onderzoek vaak met een fundamentele inslag dat met name wordt gefinancierd door bedrijven maar ook bijvoorbeeld de Europese Unie (3^e geldstroom en deels 1^e en 2^e geldstroom).

Ten aanzien van het toegepast onderzoek is sprake van promotieonderzoek. Indien aan een hoogleraar wordt gevraagd om een onderzoek uit te voeren worden één of meerdere aio's (assistent in opleiding) aangesteld gedurende de looptijd van het onderzoek.

De uitgevoerde onderzoeken zouden ook kunnen worden uitgevoerd door de researchafdelingen van grote bedrijven.

Omschrijving case

| | | |
|---|---------------------|--|
| 1 | Uitvoeren onderzoek | Uitvoeren van een toegepast onderzoek voor een groot internationaal bedrijf. |
|---|---------------------|--|

Gegevens cases (x € 1.000)

| | | Omzet activiteit case | % van de totale activiteit | % van totale omzet |
|---|---------------------|-----------------------|--|---|
| 1 | Uitvoeren onderzoek | 58 | Omzet onderzoek 3e geldstroom 2003 33.300. Case ten opzichte | Omzet 3e geldstroom ten opzichte van totale baten geconsolideerde exploitatie |

| | | Omzet activiteit case | % van de totale activiteit | % van totale omzet |
|--|--|-----------------------|----------------------------|---|
| | | | van activiteit is 0,17% | 14,9%. case ten opzichte van totale baten 0,026% |

Omschrijving economische activiteit?

| | | |
|---|---------------------|--|
| 1 | Uitvoeren onderzoek | De activiteit is omschreven in de jaarrekening als activiteiten t.b.v 3 geldstroom. Voor iedere onderzoeksaanvraag wordt een begroting opgesteld van de verwachte lasten en baten. Het faculteitsbestuur bepaalt op basis van deze begroting en de omschrijving van het onderzoek of het onderzoek mag worden uitgevoerd. |
|---|---------------------|--|

Voldoen aan verplichtingen

De universiteit heeft aangegeven dat de administratie minimaal 7 jaar wordt bewaard conform de geldende voorschriften.

Methode vraagprijsberekening

| | | |
|---|---------------------|--|
| 1 | Uitvoeren onderzoek | De bijdrage van bedrijven wordt vastgesteld op basis van onderhandeling. De universiteit wil zoveel mogelijk in rekening brengen maar vaak is het in rekening brengen van de additionele lasten plus een bijdrage voor de inzet van een universitair docent het hoogst haalbare. |
|---|---------------------|--|

Kostprijsmethodiek

| | | Methodiek | Wijze van doorbelasten |
|--|---------------------|---|--|
| | Uitvoeren onderzoek | Kostenverdeelstaat met integrale uurtarieven voor universitaire docenten. | Alleen indien de lasten van een universitair docent kan worden doorbelast schrijft de docent tijd op het project. De aanstelling van een docent is reeds volledig gefinancierd vanuit de eerste geldstroom. |

Resultaten administratie

| | | Niveau administratie | Jaarrekening | Boeken |
|---|---------------------|--|--|--|
| 1 | Uitvoeren onderzoek | Op projectniveau zijn de volgende gegevens bekend: begroting van de lasten, bijdrage 3e, additionele lasten en integrale lasten. | Alleen de baten zijn gespecificeerd. De lasten zijn niet gespecificeerd naar activiteit. | Rechtstreekse boeking van lasten op projectniveau. |

Registratie aantallen

| | | Administratie |
|---|---------------------|----------------------|
| 1 | Uitvoeren onderzoek | N.v.t. |

Cijfermatige uitkomsten (Exclusief BTW)

| | | Omschrijving | Kostprijs | Vraagprijs | Marktprijs |
|---|----------------------|---------------------|--|--|--|
| 1 | Uitvoeren onderzoek. | Specifieke case. | Begrote lasten € 70.950. Additionele lasten € 80.000 Integrale lasten € 156.000. | Bijdrage € 58.000. | |
| | | Uurtarief | | Gemiddeld extern tarief hoogleraar schaal 13 en 14: € 118. | Uurtarief senior consultant (€ 175 – € 215). |

Additionele lasten zijn de loonlasten en reislasten van de aio'er plus de materiaallasten dat specifiek ten behoeve van het onderzoek is aangeschaft.

Integrale lasten: de additionele lasten plus een opslag voor de indirecte lasten die met de additionele lasten samenhangen zoals administratie, huisvesting et cetera.

Indien de universitair docent tijd schrijft op het project bevat de additionele lasten en de integrale lasten tevens de begeleidingslasten van de hoogleraar.

Invloed wet- en regelgeving

Geen opmerkingen.

Conclusie administratie

| | | Kostprijs reëel? | Inzet van publieke middelen? |
|---|---------------------|--------------------------|--|
| 1 | Uitvoeren onderzoek | Niet volledig integraal. | Ja Opgemerkt wordt dat een deel van de rijksbijdrage is bedoeld* voor het uitvoeren van onderzoek. Tevens ontvang de universiteit een vergoeding voor iedere afgestudeerde promovendus. |

* Brief ministerie OCW aan de Tweede Kamer 2 nov. 2004: Aanwending van publieke middelen voor private activiteiten is toegestaan als daarmee een bijdrage kan worden geleverd aan het realiseren van de doelstelling waarvoor de instelling rijksbijdrage ontvangt. De inzet van publieke middelen in een private activiteit moet bijdragen aan ten minste:

- de kwaliteitsverhoging van het onderwijs en/of onderzoek;
- kennisoverdracht aan de maatschappij;
- doelmatigheid of toegankelijkheid van het onderwijs;
- de investering moet in redelijke verhouding staan tot de verwachte opbrengsten. Het is de verantwoordelijkheid van de instelling om afspraken te maken die de kosten van de private partij dekken. Er mag geen concurrentievervalsing ontstaan;
- de instelling moet zichtbaar maken hoeveel publiek geld in de private activiteiten wordt geïnvesteerd.

Boekhoudkundige aanpassingen noodzakelijk?

| | | Bedrijfsvoering | Begroting | Administratie |
|---|---------------------|-----------------|-----------|--|
| 1 | Uitvoeren onderzoek | Nee | Nee | <p>Integrale urenverantwoording</p> <p>Universitaire docenten schrijven alleen de uren die declareerbaar zijn.</p> <p>In de ideale situatie dienen docenten de volledige contracturen toe te delen aan de verschillende onderwijsactiviteiten en onderzoeksactiviteiten; ongeacht of de activiteiten declareerbaar zijn. Dit wordt als een ingrijpende cultuurverandering beschouwd.</p> |

NMa

| | | Begroting | Administratie |
|---|---------------------|--|---------------|
| 1 | Uitvoeren onderzoek | Indien de universitair docent alle werkelijk bestede uren boekt op de projectcode zijn de lasten en baten eenvoudig herleidbaar. | |

Groot Technologisch Instituut (GTI)

Omschrijving case

| | | |
|---|-----------------|---|
| 1 | Opdracht derden | Voor een bedrijf is meetapparatuur ontwikkeld |
|---|-----------------|---|

Gegevens cases (x € 1.000)

| | | Omzet activiteit case | % van de totale activiteit | % van totale omzet |
|---|-----------------|-----------------------|---|--------------------|
| 1 | Opdracht derden | 4,5 | 0,0075% | 0,0046% |
| | | | Circa 66% van de opbrengsten betreffen opbrengsten van opdrachten van derden. | |

Omschrijving economische activiteit?

| | | |
|---|-----------------|---|
| 1 | Opdracht derden | In het jaarverslag is de activiteit benoemd als opbrengsten derden. |
|---|-----------------|---|

Voldoen aan verplichtingen

Goedkeuring van de Raad van Toezicht en een goedkeurende verklaring van de accountant.
De GTI heeft aangegeven dat de administratie minimaal 7 jaar wordt bewaard.

Methode vraagprijsberekening

| | | |
|---|-----------------|---|
| 1 | Opdracht derden | Voor iedere opdracht wordt een offerte opgesteld. Voor de uren wordt uitgegaan van de standaardkostprijzen. Voor ieder project wordt een marge berekend boven de kostprijs. |
|---|-----------------|---|

Kostprijsmethodiek

| | | Methodiek | Wijze van doorbelasten |
|-----------------|--|---|-------------------------------|
| Opdracht derden | | Kostenverdeelstematiek op basis van tijdschrijven | Rechtstreeks op project |

Zichtbaarheid van de kostentoerekening in de administratie

Algemeen

De organisatie doet projectmatig werk. Ieder project krijgt een aparte code waarop alle baten en lasten worden geboekt. Per kwartaal wordt de stand van zaken van het project doorgenomen en per kwartaal worden de lasten in principe gedeclareerd. Na afloop van het project volgt de definitieve afrekening. Voor bijvoorbeeld projecten voor de Europese Commissie wordt de factuur begeleid met een accountantsverklaring. De accountantscontrole betreft de controle op de in de factuur vermelde aantallen uren en het tarief. En er vindt een globale controle plaats van de gegevens uit het financieel systeem.

Resultaten administratie

| | | Niveau administratie | Jaarrekening | Boeken |
|---|-----------------|-----------------------------|---|--------------------------------------|
| 1 | Opdracht derden | Projectniveau | Alleen de baten genoemd van opdrachten derden (met globale onderverdeling naar type opdrachtgever) en niet de lasten. | Rechtstreekse boeking op projectcode |

Registratie aantallen

| | | Administratie |
|---|-----------------|------------------------------------|
| 1 | Opdracht derden | Financieel systeem (tijdschrijven) |

Cijfermatige uitkomsten

| | | Omschrijving | Kostprijs | vraagprijs | Marktprijs |
|---|-----------------|---|-----------------------------------|---|-------------------------------|
| 1 | Opdracht derden | Uitvoering opdracht ontwikkelen meetapparatuur. | Het project is nog niet afgerond. | Totaal project 4500 ton met uurtarief € 80. Het bedrijf hanteert een marge. | Uurtarief ingenieur € 100-115 |

Invloed wet- en regelgeving

Niet van toepassing

Conclusie administratie

| | | Kostprijs reëel? | Inzet van publieke middelen? |
|---|-------------------|-------------------------|---|
| 1 | Opdrachten derden | N.v.t. | Overschrijding van het projectbudget is een mogelijkheid. |

De opdrachten hebben een innovatief karakter en het is mogelijk dat het budget wordt overschreden. Vaak is het niet mogelijk om meer te declareren dan de offerteprijs.

Boekhoudkundige aanpassingen noodzakelijk?

| | | Bedrijfsvoering | Jaarrekening | Administratie |
|---|-------------------|------------------------|---------------------|----------------------|
| 1 | Opdrachten derden | Geen | Geen | Geen |

NMa

De lasten en baten per project zijn goed herleidbaar.

E. Zelfstandige bestuursorganen (ZBO)

In het onderzoek zijn twee ZBO's betrokken waarbij drie verschillende cases zijn besproken.

Omschrijving cases

| | | |
|---|-------------------|---|
| 1 | Verkoop producten | De organisatie verkoopt diverse houtproducten (van niet geogoste boomstammen tot gesorteerd en in planken gezaagd hout en houtchips etc.). Een aparte unit binnen de organisatie is de unit Dienstverlening die een aantal marktgerichte activiteiten verricht. Als onderdeel daarvan verzorgt de Productgroep Hout de verkoop, oogst, en transport van verkocht hout. Inkoop bij derden komt in beperkte mate voor als aanvulling/ optimalisering op de leveringscontracten m.b.t. het eigen hout. De regio's die bossen beheren (als publieke taak) ontvangen van de productgroep Hout een vergoeding voor het hout op basis van een interne verrekenprijs die is gebaseerd op de marktprijs. De regio's (het terreinbeheer) geven aan welke bomen geogost kunnen worden. |
| 2 | Verlenen diensten | De organisatie verricht statistische werkzaamheden voor derden, bijvoorbeeld voor een ministerie als een regulier onderzoek niet toereikend is en de steekproef moet worden uitgebreid. De werkzaamheden voor derden liggen altijd in het verlengde van reguliere werkzaamheden. |
| 3 | Levering Software | De organisatie stelt in eigen beheer ontwikkelde software tegen vergoeding beschikbaar aan zusterorganisaties. Daarnaast wordt ook software ontwikkeld die gebruikt kan worden door respondenten. |

Gegevens cases (x € 1.000)

| | | Omzet activiteit case | % van de totale activiteit | % van totale omzet van de organisatie |
|---|-------------------|---|----------------------------|---|
| 1 | Verkoop producten | Omzet productgroep hout: € 10.075 (prognose 2004) | n.v.t. | Totale omzet 2003 121.462 Percentage case: ca 8% |
| 2 | Verlenen diensten | Circa 8.000 | n.v.t. | 165.000, percentage case: ca 5% |
| 3 | Levering software | Circa 2.000 | n.v.t. | 165.000, percentage case ca 1,25% |

Omschrijving economische activiteit?

| | | |
|---|-------------------|--|
| 1 | Verkoop producten | In de jaarrekening worden de bedrijfsopbrengsten van de activiteit opgenomen in de post overige omzet: 2. Ingebruikgeving Hout, Overige natuurproducten en delfstoffen De rijksbijdrage is deels gebaseerd op de verwachte inkomsten van de economische activiteit. De organisatie heeft de opdracht om "meer geld uit de markt te halen". Voor het starten van een nieuwe activiteit is wel een verklaring van geen bezwaar vereist van de minister. |
|---|-------------------|--|

| | | |
|---|-------------------|---|
| 2 | Verlenen diensten | Op de omvang van de levering van diensten aan derden wordt nauwlettend toegezien door de toezichthouder, richtlijn is dit te beperken tot minder dan 5% van de totale omzet. De verleende diensten kunnen ook door een marktpartij worden geleverd. |
| 3 | Levering Software | De voor eigen gebruik ontwikkelde software wordt tegen een vergoeding beschikbaar gesteld aan zusterorganisaties. De software kan c.q. is ook ontwikkeld in de markt. |

Voldoen aan verplichtingen

De administratie wordt bewaard conform de geldende voorschriften (Burgerlijk Wetboek).

Methode vraagprijsberekening

| | | |
|---|-------------------|--|
| 1 | Verkoop producten | De prijs wordt bepaald op basis van onderhandeling rekening houdend met de prijs op de internationale houtmarkt. De prijs is afhankelijk van de bewerkingsvorm (nog te oogsten boomstam of gesorteerd en in planken gezaagd hout), oogstomstandigheden bij verkoop op stam, de kwaliteit van het hout en de verwachte transportkosten. |
| 2 | Verlenen diensten | De vraagprijs is gelijk aan de kostprijs, waarbij wordt afgerekend op basis van nacalculatie. |
| 3 | Levering software | De vraagprijs is gebaseerd op een beredeneerde vergoeding en niet gebaseerd op een kostprijsberekening. |

Kostprijsmethodiek

| | | |
|---|-------------------|--|
| 1 | Verkoop producten | <p>De organisatie van de unit Dienstverlening is opgedeeld in productgroepen. De lasten en baten per productgroep en dus ook voor de productgroep Hout) zijn apart geregistreerd. Aan de productgroepen wordt een deel van de concernlasten (lasten hoofdkantoor) toegerekend indien sprake is van concrete dienstverlening. Concernlasten die bijvoorbeeld worden doorgerekend zijn de lasten van huisvesting, de personeelsafdeling en de automatisering. Dienstverlening verzorgt zelf de administratie. De kosten daarvan worden toegerekend aan de productgroepen. Concernlasten die niet worden doorgerekend zijn bijvoorbeeld: lasten bestuur en lasten controletaken.</p> <p>Opgemerkt wordt dat de vergoeding voor het beschikbaar stellen van bomen die geoogst kunnen worden op basis van een interne verrekenprijs is meegenomen als lasten voor de productgroep hout (en uiteraard als een opbrengst voor het terreinbeheer in de regio's). Aangezien veel gronden om niet zijn verkregen en de beheerkosten zijn gefinancierd op basis van de rijksbijdrage kan deze vergoeding voor de ZBO gedeeltelijk als winst worden gezien. Gedeeltelijk aangezien de rijksbijdrage rekening houdt met een zekere omvang van de inkomsten uit de economische activiteit.</p> |
| 2 | Verlenen diensten | De kostprijs wordt berekend op basis van een raming van de benodigde uren en bijkomende specifieke kosten. Voor elke opdracht wordt van tevoren een offerte opgesteld. De uiteindelijk doorberekende prijs is op basis van nacalculatie. De benodigde uren worden geoffreerd tegen een uurtarief waarin alle kosten, direct en indirect, zijn opgenomen. Daarmee is sprake van een integrale kostprijs. Indien sprake is van aanvullend onderzoek, bijvoorbeeld door het stellen van extra vragen worden de kosten naar ratio verdeeld. |

Eindrapport onderzoek naar de kosten van de aanpassing van de administratie als gevolg van de gedragsregel 'verbod op kruissubsidiëring'

| | | |
|---|-------------------|--|
| 3 | Levering software | Er is geen kostprijs bepaald voor de levering van software. De ontwikkelkosten zijn ten laste van het reguliere budget gebracht. |
|---|-------------------|--|

Resultaten administratie

| | | Niveau administratie | Begroting | Boeken |
|---|-------------------|---|--|---|
| 1 | Verkoop producten | Per productgroep (geen kostenregistratie per specifiek product) | In de interne begroting zijn de baten en lasten van de productgroep apart zichtbaar. In de jaarrekening is dit niet het geval. | Alle lasten worden rechtstreeks geboekt. Een gedeelte van de concernlasten wordt niet toegerekend als lasten voor de productgroep. |
| 2 | Verlenen diensten | Per project worden de kosten apart geadministreerd | Op basis offerte | Alle lasten worden rechtstreeks geboekt, uren door alle medewerkers op projectniveau. |
| 3 | Levering software | Per project worden de kosten apart geadministreerd | n.v.t. | n.v.t. |

Registratie aantallen

| | | Administratie |
|---|-------------------|--|
| 1 | Verkoop producten | Er is een apart subsysteem (dat is gekoppeld aan het financieel systeem) waarin de hoeveelheden (inkoop, voorraad en verkoop) zijn geadministreerd |
| 2 | Verlenen diensten | Per project en in totaal worden aantallen gemonitord, met name ook om totale omvang te weten |
| 3 | Levering software | Leveringsaantallen worden bijgehouden |

Cijfermatige uitkomsten (Exclusief BTW)

| | | Omschrijving | Kostprijs | Vraagprijs | Marktprijs |
|---|-------------------|---|--|----------------------------------|---|
| 1 | Verkoop producten | Hout assortiment (stammen in stukken gezaagd) per kubieke meter | Berekening kostprijs: 2004: Omzet +/- marge = 6.575 K. Kostprijs: 6.575K/355.000m3= € 18,50 per m3 (exclusief vergoeding regio's) Inclusief vergoeding regio's > (6.575K+3300K)/355.000= € 28 per m3 | Richtprijs oktober 2004: € 36 | Zeer afhankelijk van moment en omstandigheden. Aangezien wordt onderhandeld over de vraagprijs is de vraagprijs marktconform |

Eindrapport onderzoek naar de kosten van de aanpassing van de administratie als gevolg van de gedragsregel 'verbod op kruissubsidiëring'

| | | | | | |
|---|-----------------------|------------------------|---|-------------------------|---|
| 2 | Verlenen diensten | Onderzoeksactiviteiten | Afhankelijk van inzet, uurtarieven variëren van € 38 - € 93 | Is gelijk aan kostprijs | Het niveau van de uurtarieven is t.o.v. de tarieven in de markt laag. De orde van grootte is circa 50% lager. |
| 3 | Levering van software | | Niet bepaald | | Gevraagde bijdrage is niet marktconform |

Invloed wet- en regelgeving

Voor wat betreft de administratie en verslaggeving is de wettelijke regelgeving (BW) van toepassing.

Conclusie administratie

| | | Kostprijs reëel? | Inzet van publieke middelen? |
|---|-------------------|---|--|
| 1 | Verkoop producten | Ja, echter niet geheel integraal aangezien een deel van de lasten van het hoofdkantoor, waarbij geen sprake is van directe dienstverlening, niet is toegerekend. | Dient nader bepaald te worden (eerst toerekenen alle overheadlasten) |
| 2 | Verlenen diensten | Ja, aangezien er een integrale kostprijs wordt berekend. Ten opzichte van de markt zijn er twee elementen van invloed: <ul style="list-style-type: none"> • Verlenen diensten is altijd in het verlengde van regulier werk en daardoor zijn de kosten relatief laag; • Er zijn geen onrendabele uren die door werken in het uurtarief | Geen |
| 3 | Levering software | n.v.t. | Ja |

Boekhoudkundige aanpassingen noodzakelijk?

| | | Bedrijfsvoering | Begroting | Administratie |
|---|-------------------|--|--|---|
| 1 | Verkoop producten | Geen | Geen | Eenmalig herzien van de toerekening van de lasten van het hoofdkantoor. |
| 2 | Verlenen diensten | Geen | Geen | Geen |
| 3 | Levering software | Ja, ontwikkelen software onderscheiden in voor eigen gebruik en levering | Ja, integrale kostprijs voorcalculatorisch bepalen | n.v.t. |

Eindrapport onderzoek naar de kosten van de aanpassing van de administratie als gevolg van de gedragsregel 'verbod op kruissubsidiëring'

Eventuele knelpunten onderzoek NMa

| | | Begroting | Administratie |
|---|-------------------|---|--------------------------------|
| 1 | Verkoop producten | Geen | Alle gegevens zijn beschikbaar |
| 2 | Verlenen diensten | Geen | Alle gegevens zijn beschikbaar |
| 3 | Levering software | Ja, aangezien de kostprijs door de verwevenheid met de eigen ontwikkelkosten niet is te bepalen, op zijn hoogst te beredeneren. | Geen inzicht te verkrijgen |