

Datum
10 mei 2005

Paginanummer
1

Rapport
Kostprijsmodel Inspectie VenW

Rapport

Datum
10 mei 2005

Kostprijsmodel Inspectie VenW

*Uitgangspunten en
uitwerking*

Datum
10 mei 2005

Paginanummer
2

Rapport
Kostprijsmodel Inspectie VenW

Versiebeheer:

Datum	Versie	Auteur
17 december 2004	0.5 concept	Robert Derksen
10 februari 2005	0.6 concept	Robert Derksen
14 februari 2005	0.7 concept	Robert Derksen
28 februari 2005	0.8 concept	Robert Derksen
14 maart 2005	0.9 concept BvB	Robert Derksen
12 april 2005	1.0 concept HDFEZ	Robert Derksen
22 april 2005	1.1 concept BvB	Robert Derksen
10 mei 2005	1.2 concept Min. Fin.	Robert Derksen

Inhoudsopgave

1	Inleiding	5
2	Resultaatgericht management	7
2.1	Dimensies van resultaatgericht management	7
2.2	Dimensie 1) Rollen in het besturingsmodel	8
2.3	Dimensie 2) Producten en diensten als aangrijpingspunt van sturing	9
2.4	Dimensie 3) Budgetten voor de te leveren prestaties	10
2.5	Dimensie 4) Inzet van bedrijfsvoeringinstrumentarium	11
2.6	Informatiebehoeften in de planning en controlcyclus	12
2.7	Conclusie	13
3	Waarom kostprijzen en een kostprijsmodel?	14
3.1	Waarom kostprijzen en een kostprijsmodel	14
3.1.1	Bepalen kostendekkende tarieven	14
3.1.2	Sturing en beheersing van kosten	14
3.1.3	Doelstelling en randvoorwaarden kostprijsmodel	15
3.2	Waarvan worden kostprijzen bepaald?	15
3.3	Hoe worden kostprijzen berekend?	15
3.3.1	Inzicht in totale kosten	16
3.3.2	Rubricering kosten	16
3.3.3	Verschillende methode van kostentoe rekening	17
3.3.4	Keuze voor methode van kostentoe rekening	20
3.3.5	Voor- versus nacalculatorische kostprijzen	20
3.4	Relatie kostprijzen en tarieven	21
3.5	Conclusie	22
4	Uitgangspunten kostprijsmodel	23
4.1	Algemene uitgangspunten	23
4.2	Issues	24
4.3	Geparkeerd	24
4.4	Conclusie	24
5	Product- en kostendragerstructuur	25
5.1.	Eisen aan productdefinitie	25
5.2.	Productstructuur en -definitie	26
5.3.	Productstructuur Inspectie VenW en het kostprijsmodel	27
5.4.	Identificeren van kostendragers/productgroepen	28
5.5.	Conclusie	28
6	Kostenplaatsenstructuur	30
5.6.	Identificeren van kostensoorten	30
6.1.1	Personeelsgebonden kosten	30

6.1.2 Specifieke kosten	31
6.1.3 Analyse Rekeningschema en Kostensoorten	32
5.7. Identificeren van kostenplaatsen/afdelingen	32
5.8. Kostenstromen en opbrengstenstromen	33
6.1.4 Alternatief 1	34
6.1.5 Alternatief 2	35
6.1.6 Alternatief 3	36
5.9. Conclusie en aanbeveling	37
7 Verdeelsleutels	38
5.10. Van hulpkostenplaats naar hoofdkostenplaats	38
5.11. Verdelen van kosten per kostenplaats naar productgroep	38
5.12. Verdelen van kosten naar individuele producten	39
5.13. Conclusie en aanbeveling	39
8 Uitgewerkt model	40
5.14. Schematische weergave en systeemverkenning	40
5.15. Kostprijsmodellen vergelijkende wijs	43
8.1.1 Kostprijsmodel RWS	43
8.1.2 Kostprijsmodel VWA	44
5.16. Conclusie en aanbeveling	47
Bijlage 1 Voorbeeld uitwerking opslagmethode	48
Bijlage 2 Individuele producten per domein	50
Aandachtsgebied Land	50
Aandachtsgebied Lucht	52
Aandachtsgebied Water	53
Bijlage 3 Uitwerking alternatieven twee en drie	56

1 Inleiding

Aanleiding en probleemstelling

De Inspectie Verkeer en Waterstaat is op weg een baten-lastendienst te worden. Teneinde de baten-lastendienst status te verkrijgen dient de Inspectie VenW aan twaalf instellingsvoorwaarden van het Ministerie van Financiën te voldoen. De essentie van de instellingsvoorwaarden is het komen tot een resultaatgericht besturingsmodel. Eén van de voorwaarden voor het vormen van een baten-lastendienst en de daarbij behorende sturing, is het ontwikkelen van een kostprijsmodel.

Opdracht aan de werkgroep Kostprijsmodel is om de uitgangspunten van het kostprijsmodel te definiëren en dit model vervolgens verder uit te werken, zodat het kan dienen als basis voor de verankering van de nieuwe sturing in de administratie van het agentschap.

Doelstelling

Het in detail uitwerken en vastleggen van het kostprijsmodel voor de Inspectie VenW, op basis van de kadernotitie producten en dienstencatalogus en kostprijsmodel Inspectie VenW zoals vastgesteld door het bedrijfsvoeringberaad van 23 september jl.

Deze uitwerking zal als input dienen voor:

- Implementatie van de sturing bij de verschillende organisatieonderdelen van de Inspectie VenW;
- De blauwdruk SAP, waarin de inrichting van SAP wordt bepaald en vastgelegd.

Tevens zal dit rapport als basis dienen voor het rapport in het kader van de Instellingsvoorwaarden van het Ministerie van Financiën voor baten-lastendiensten.

Opdrachtgever

De kerngroep BLD Inspectie VenW

Opdrachtnemer

Opdrachtnemers zijn de leden van de werkgroep:

- Wilma Fluks (DV);
- Vaclav Eger (DS);
- Rene Aarts (CB);
- Bas van der Hee (Programmabureau BLD);
- Max Bormans (namens BVS);
- Richard Schop (namens BVS);

- Robert Derksen (Programmabureau BLD).

Op te leveren producten

Gedetailleerd kostprijsmodel waarbij alle kosten transparant toe te rekenen zijn aan de (externe) producten c.q. productgroepen van de Inspectie VenW. Het kostprijsmodel dient de informatievoorziening te leveren voor het sturen op **kostprijsniveau** en te voldoen aan de eisen van het Ministerie van Financiën.

Opbouw van het rapport

Gezien de vele opvattingen over resultaatgericht management en de rol van kostprijzen wordt in hoofdstuk twee nader ingegaan op de verschillende dimensies van een resultaatgericht besturingsmodel, de plaats van het kostprijzen in het model en de bijhorende informatiebehoeften.

Nadat de plaats van het kostprijsmodel, en daarmee het doel van dit rapport, is bepaald komen in hoofdstuk drie de volgende vier vragen aan de orde:

1. Waarom kostprijzen en een kostprijsmodel?
2. Waarvan worden kostprijzen berekend?
3. Op welke wijze worden deze kostprijzen berekend?
4. Welke relatie bestaat er tussen de berekende kostprijzen en de te hanteren tarieven?

Nadat in hoofdstuk vier de uitgangspunten bij de uitwerking van het kostprijsmodel zijn weergegeven wordt in de overige hoofdstukken verder ingegaan op de volgende vragen:

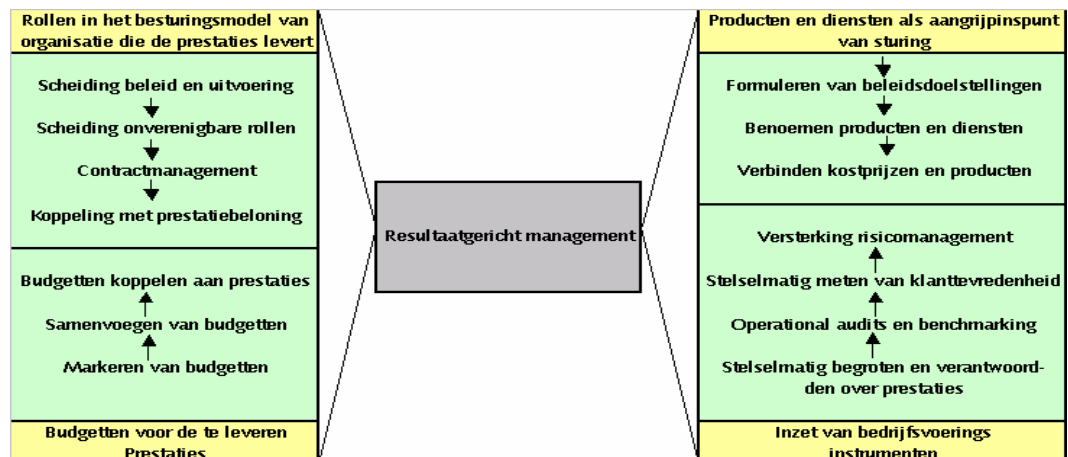
- Waarvan worden de kostprijzen binnen de Inspectie VenW berekend (hoofdstuk vijf)?
- Op welke wijze worden deze kostprijzen berekend (hoofdstuk zes en zeven)?
- Hoe ziet het uitgewerkte model, inclusief systeemverkenning eruit (hoofdstuk acht)?

2 Resultaatgericht management

Resultaatgericht management is een begrip dat op vele wijze kan worden gedefinieerd. In de actuele literatuur op het gebied van overheidsfinanciën wordt resultaatgericht management omschreven als een sturing op resultaten; op de producten of diensten die worden voortgebracht. Als oogmerk van de resultaatgerichte sturing wordt benoemd het verduidelijken van het verband tussen de te behalen effecten, de daarvoor de te leveren producten en diensten en benodigde inzet van middelen. Bij het concept van resultaatgericht management wordt de relatie gelegd met de New Public Management theorie waarin overheidsorganisaties managementmethoden uit het bedrijfsleven overnemen. Karakteristieken van New Public Management zijn onder meer divisionalisatie van de ambtelijke organisatie, een competitieve houding met in begrip van interne contractering, managementpraktijken uit de private sector, standaardisatie van prestaties en productgerichtheid.

2.1 Dimensies van resultaatgericht management

Resultaatgericht management laat zich het best omschrijven aan de hand van vier dimensies. Deze vier dimensies beschrijven het migratiepad van een traditionele inputgerichte organisatie naar een ideaaltypische resultaatgerichte organisatie waarin “harde” sturing op producten en kostprijzen mogelijk is. Een traditioneel inputgerichte organisatie valt te omschrijven als een organisatie die wordt gestuurd op beschikbaarheid van budgetten en waarbij het aantal fte’s bepalend is. De dimensies waar het om gaat zijn 1) het onderkennen en scheiden van rollen in het besturingsmodel (zoals vastgelegd in de omgevingsanalyse Inspectie VenW), 2) het identificeren van producten en diensten (zoals dient te worden uitgewerkt in de producten en dienstencatalogus) als aangrijpingspunt voor sturing, 3) het definiëren van budgetten voor de te leveren prestaties en 4) de inzet van een geavanceerder bedrijfsvoeringinstrumentarium. De vier onderkende dimensies worden in de volgende paragrafen achtereenvolgens nader uiteengezet.



2.2 Dimensie 1) Rollen in het besturingsmodel

De eerste dimensie van het resultaatgerichte besturingsmodel kenmerkt zich door het sturen op basis van prestaties. Hiervoor is het noodzakelijk dat de sturingsrelaties tussen de betrokken actoren in de omgeving van de Inspectie VenW duidelijk zijn en vastgelegd worden in specifieke rollen, zie voor een nadere uitwerking de Omgevingsanalyse Inspectie VenW.

De door Financiën opgestelde richtlijn onderscheidt hierbij de volgende sturingsrelaties:

1. *Algemene sturingsrelatie* richt zich op sturingsfilosofie van het moederdepartement
2. *Procesmatige sturing* richt zich op de continuïteit en kwaliteit van de BLD als geheel. Dit houdt in het creëren van de randvoorwaarden waarbinnen de BLD zijn taken kan uitvoeren en het toezicht houden op de rechtmatige en doelmatige besteding van de middelen door de BLD en op de kwaliteit van de bedrijfsvoering.
3. *Beleidsmatige sturing*: richt zich, op de hoeveelheid, kwaliteit en prijs van de te leveren producten. Dit wordt gezien vanuit drie invalshoeken: bepalen, betalen en genieten
4. *Overige sturingsrelaties en doelmatigheidsprikkels* richt zich op de andere doelmatigheidsprikkels in de omgeving.

Het definiëren van de rollen, op basis van de in kaart gebrachte sturingsrelaties, is nodig om te komen tot een heldere afbakening van taken, bevoegdheden en verantwoordelijkheden. Voorkomen moet worden dat er op sommige terreinen sprake is van gedeelde verantwoordelijkheid of van geen verantwoordelijkheid. De rollen die vanuit de richtlijnen kunnen worden benoemd zijn:

1. *eigenaar*: diegene die waakt over de continuïteit en kwaliteit van de Inspectie VenW als organisatie. Dit houdt in het toezicht houden op de rechtmatige en doelmatige besteding van de middelen en op de kwaliteit van de bedrijfsvoering (*procesmatige aansturing*)
2. *opdrachtgever*: diegene die met de Inspectie VenW afspraken maakt over de inhoud en kwaliteit van de te leveren producten en de daaraan verbonden prijs (*beleidsmatige aansturing*)
3. *opdrachtnemer*: diegene die verantwoordelijk is voor het leveren van de producten tegen de afgesproken kwaliteit en de afgesproken prijs
4. *afnemer/klant*: diegene die 'geniet' van de door de Inspectie VenW geleverde producten
5. *financier*: diegene die betaalt voor de producten
6. *bankier*: diegene bij wie IVW zijn liquide middelen aanhoudt. Tevens diegene die een lening kan verstrekken in het geval de Inspectie VenW investeringen wil doen

7. *toezichthouder*: diegene die toezicht houdt op het functioneren van de Inspectie VenW. Dit zijn de eigenaar en opdrachtgever, elk vanuit hun eigen rol.

2.3 Dimensie 2) Producten en diensten als aangrijpingspunt van sturing

De tweede dimensie van resultaatgericht management richt zich op de mogelijkheid om tot een adequate productdefiniëring te komen. Dit om producten te kunnen gebruiken als aangrijpingspunt van sturing. Tevens is het van belang de producten aan te sluiten op de doelstellingen die worden nagestreefd. Door het te combineren met kostprijzen worden doelmatigheidsprikkels neergelegd. Deze producten worden uiteindelijk vastgelegd in de producten en dienstencatalogus. *“Het vastleggen van de producten en dienstencatalogus valt buiten de scope van dit rapport, echter gezien de verwantschap met kostprijzen wordt er in dit rapport al wel een eerste opzet gegeven”*.

Door het scheiden van de rollen in het besturingsmodel wordt er continue gezocht naar een optimale kosten - kwaliteitsverhouding. Grofweg komen drie typen sturing voor, te weten:

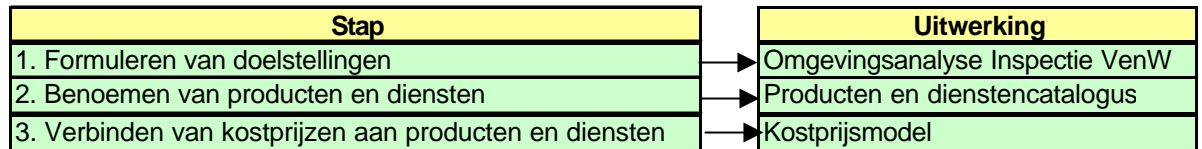
- Outputsturing ($p \cdot q$);
- Projectsturing;
- Capaciteitssturing (aantal beschikbaar gestelde uren).

De relevantie hiervan is het zoeken naar de meest passende sturingsvorm die de meeste doelmatigheidsprikkels aanreikt.

Bij de identificatie van de producten kan een aantal tussenstappen worden onderscheiden:

1. *Het formuleren van strategische en operationele beleidsdoelstellingen*. Het gedegen formuleren van deze doelstellingen dwingt ministeries kritisch te zijn ten aanzien van wat zij beogen te bereiken. Het stelt een kader voor de te richten activiteiten. Voor een nadere uiteenzetting van de strategische en operationele doelstellingen van IVW wordt verwezen naar de Omgevingsanalyse Inspectie VenW.
2. *Het benoemen van de producten*. Om de beleidsdoelstellingen te realiseren worden diverse producten en diensten geleverd. Het benoemen van deze producten en diensten maakt transparant wat de output van de organisatie is. Het is hierbij van belang precies te omschrijven hoe een product wordt afgebakend.
3. *Het verbinden van kostprijzen aan producten*. Inzicht in de bedrijfsprocessen verschaft mogelijkheden om een oordeel over de doelmatigheid van de opzet ervan te vormen. Tevens wordt het mogelijk om iets te zeggen over de

doelmatigheid van de uitvoering en daaraan de normstelling te koppelen. Dit geeft inzicht in de doelmatigheid van een prestatie.



Overigens is het komen tot een goede productdefiniëring een ingewikkelde exercitie. Door daadwerkelijk de externe sturing op producten te richten, wordt pas duidelijk of gekozen productdefinities voldoende eenduidig zijn. Een voorbeeld is de vraag of een informatieverzoek over een taxipas een afzonderlijk product is dan wel behoort tot het product taxipas.

2.4 Dimensie 3) Budgetten voor de te leveren prestaties

De derde dimensie van resultaatgericht management wordt gevormd door de wijze waarop met budgetten wordt omgegaan. In een traditionele inputgerichte organisatie zijn beschikbare en gebruikte budgetten over het algemeen alleen op een hoog abstractieniveau toe te rekenen aan activiteiten. In een baten-lastendienst omgeving is er sprake van outputfinanciering, hetgeen betekent dat budgetten zijn toegerekend aan (individuele) prestaties en afrekening plaats vindt op basis van de geleverde prestaties. Overigens is het niet in alle gevallen zo dat de afnemer/klant de kostprijs betaalt. Een opdrachtgever kan op beleidsmatige gronden besluiten af te wijken van het principe van kostendekkendheid.

Om deze ideaaltypische situatie te bereiken, moeten wederom een aantal stappen worden doorlopen:

1. Het markeren van budgetten voor uit te voeren taken;
2. Het samenvoegen van budgetten voor de te leveren prestaties;
3. De toekenning van budgetten koppelen aan prestaties en het introduceren van verantwoordelijkheden. (De Inspectie VenW moet zelf de opbrengsten genereren ter dekking van de uitgaven).

De wijze waarop met budgetten wordt omgegaan wordt niet primair ingegeven door het financieel administratief stelsel. Toepassing van het baten-lastenstelsel maakt het eenvoudiger om over de jaren stabiele prijzen in rekening te brengen. Investerings worden immers gespreid, door afschrijvingen, over de jaren heen in de kostprijs opgenomen en derhalve over de meerdere jaren terugverdiend.

2.5 Dimensie 4) Inzet van bedrijfsvoeringinstrumentarium

De vierde dimensie, het belangrijkste instrument voor de sturing en beheersing, wordt gevormd door de planning- en controlcyclus met als voornaamste documenten daarin de begroting en het jaarverslag. Sturing op resultaten kent een andere invalshoek dan sturing op inputs. Sturing op resultaten leidt ertoe dat er meer aandacht is voor de hoeveelheid, kwaliteit en prijs van de producten. In aanvulling daarop wordt er meer aandacht besteed aan instrumenten die zich richten op de kwaliteit van de organisatie.

Een aantal tussenstappen is te onderkennen wat betreft de inzet van instrumenten voor de bedrijfsvoering. De volgorde is overigens niet hard gedefinieerd, maar veeleer gebaseerd op praktijkervaringen van het Ministerie Financiën:

1. *Stelselmatige begroting en verantwoording over de geleverde prestaties.* Vooraf worden duidelijke afspraken gemaakt over de bevoegdheden die de organisatie heeft om de gevraagde producten te leveren. Over het gebruik van de toegekende bevoegdheden moet achteraf systematisch verantwoording betreft in eerste aanleg informatie over de hoeveelheid daadwerkelijk geleverde producten, de kwaliteit en de kosten ervan.
2. *Het uitvoeren van operational audits en benchmarkonderzoeken op primaire en ondersteunende processen.* Bij meer resultaatgerichtheid past een grotere aandacht voor de kwaliteit van de processen. Niet alleen om de rechtmatigheid van het handelen vast te stellen, maar ook gericht op doelmatigheid en doeltreffendheid.
3. *Stelselmatig meten van klanttevredenheid.* Met audits en benchmarkonderzoeken wordt vanuit een belang binnen de organisatie zelf gekeken naar de mogelijkheden tot verbetering van de kwaliteit van processen te komen. De omslag naar klantgerichtheid denken leidt tot een benadering waarin de wensen van de klant een terugvertaling vinden naar de interne processen. Dit is het eenvoudigste realiseren wanneer de processen reeds goed worden gestuurd en beheerst.
4. *Versterking van het risicomanagement in de procesbeheersing.* Risicomanagement voegt een systematische benadering toe aan de wijze waarop risico's binnen een organisatie worden beheerst. Het gaat erom de interne en externe risico's te kennen evenals de maatregelen van sturing en beheersing die in de bedrijfsprocessen getroffen kunnen worden. Risicomanagement vergroot de reactiesnelheid en het aanpassingsvermogen van de desbetreffende organisatie.
5. *Moderne methoden in de bedrijfsvoering.* Zoals bijvoorbeeld het INK model of de Balanced Scorecard.

2.6 Informatiebehoeften in de planning en controlcyclus

Zoals reeds gesteld in de voorgaande paragrafen is de kern van resultaatgericht management doelmatigheidsverbetering door sturing van verschillende actoren met gedeeltelijk verschillende belangen. Teneinde het voor de verschillende actoren mogelijk te maken hun belangen te behartigen dient de Inspectie VenW aan de verschillende informatiebehoeften te kunnen voldoen. De bij deze behoefte horende informatievoorziening vormt kern van het bedrijfsvoeringinstrumentarium en de instellingsvoorwaarde "resultaatgerichte planning en controlcyclus".

Benodigde informatie voor de opdrachtgever, inclusief haar rol als toezichthouder:

- Gewenst c.q. verplicht (wet- en regelgeving) handhavings- en nalevingsniveau?
- Wat betekent dit voor het aantal / soort producten en diensten?
- Wat betekent dit voor de kostprijzen?
- Wat betekent dit voor de omzet?

Benodigde informatie voor de eigenaar, inclusief zijn rol als toezichthouder:

- Wat betekent dit voor de ontwikkeling van het eigen vermogen?
- Welke risico's zijn er (politiek, financieel, beleid/uitvoering)?
- Wat betekent dit voor de uitgaven op het relevante beleidsartikel?
- Informatie over de bedrijfsvoering.

Benodigde informatie aangaande doelmatigheid (kern van het agentschapsmodel):

- Betreft het verband tussen de ingezette middelen en de geleverde prestaties (in kwaliteit en kwantiteit);
- Basisindicator is de **kostprijs per product of dienst**;
- In aanvulling hierop dienen een of meer kwaliteitsindicatoren te worden vastgesteld;
- Er dienen dus prestatiegegevens te zijn die de doelmatigheid inzichtelijk maken (bijvoorbeeld throughput indicatoren);
- Nulmeting.

Naast de bovengenoemde informatiebehoeften heeft de opdrachtnemer de volgende behoeften:

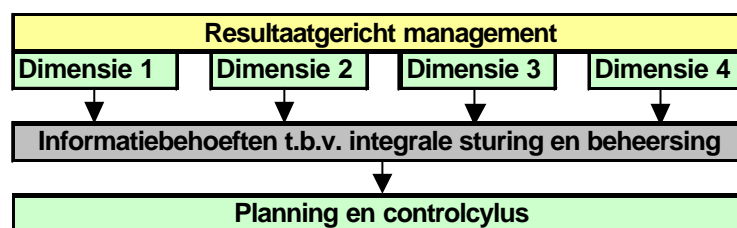
- Informatie over ingezette mensen en middelen ten behoeve van de sturing en beheersing (input);
- Informatie over de verschillende werkprocessen binnen de organisatie ten behoeve van de sturing en beheersing (proces);
- Informatie over de verbanden tussen input, processen en de te realiseren output.

De financiële en niet financiële informatievoorziening ten behoeve van de gedefinieerde informatiebehoeften zijn de basis voor de integrale sturing en beheersing van de organisatie. Om gedegen sturing en beheersing op basis van verzamelde informatie mogelijk te maken dient de informatievoorziening te voldoen aan de volgende basiscriteria:

- *Validiteit*: Validiteit heeft betrekking op de algemene geldigheid van een onderzoek of informatiesysteem. Meet men wat men meten wil en gebeurt dit op een methodologisch verantwoorde wijze?
- *Betrouwbaarheid*: Betrouwbaarheid staat voor de repliceerbaarheid en stabiliteit van gegevens die met het evaluatie-instrument worden verkregen. Meet men –indien het object gelijk blijft- bij ieder meeting hetzelfde?
- *Bruikbaarheid*: Deze uitkomsten van evaluatieonderzoek moeten aansluiten op het gebruiksdoel (o.a. praktische toepasbaarheid, informatiewaarde voor bestuurlijk-politieke besluitvorming cycli) en - dus - de informatiebehoeften van ambtelijke en politieke besluitvormers.

2.7 Conclusie

Resultaatgericht management valt of staat bij mogelijkheid te sturen op prestaties en daarmee op producten en diensten. Op hoofdlijn gaat het om de volgende koppeling; doelstellingen – producten en diensten - het verbinden van kostprijzen en opbrengsten aan producten en diensten. De nadruk in het onderliggende rapport ligt op de laatste stap, het verbinden van kostprijzen en opbrengsten aan producten en diensten. De overige dimensies van het resultaatgericht management komen in de overige instellingsvoorwaarden aan het bod. Van belang hierbij is om de onderlinge samenhang te bewaken en zorg te dragen dat aan alle informatiebehoeften, inclusief niet financiële informatiebehoeften, wordt voldaan.



In het volgende hoofdstuk wordt nader ingegaan op het waarom van kostprijzen en een kostprijsmodel.

3 Waarom kostprijzen en een kostprijsmodel?

In de uitwerking van de hoofdlijnen voor het kostprijsmodel van de Inspectie VenW staan vier vragen centraal:

1. Waarom kostprijzen en een kostprijsmodel?
2. Waarvan worden kostprijzen berekend?
3. Op welke wijze worden deze kostprijzen berekend?
4. Welke relatie bestaat er tussen de berekende kostprijzen en de te hanteren tarieven?

3.1 Waarom kostprijzen en een kostprijsmodel

Kostprijzen worden in de regel berekend als uitgangspunt voor het:

- a) bepalen van kostendekkende tarieven van producten en diensten en daarmee de te genereren opbrengsten;
- b) sturen en beheersen van kosten.

Het kostprijsmodel is nodig om de informatie te genereren die nodig is om bovengenoemde twee uitgangspunten te kunnen realiseren.

3.1.1 Bepalen kostendekkende tarieven

De kerngedachte achter het agentschap Inspectie VenW is het bevorderen van de doelmatigheid door het hanteren van een resultaatgericht besturingsmodel in combinatie met een baten-lastenadministratie. Een belangrijke doelmatigheidsprikkel hierbij is het beleidsmatig aansturen en financieren van de Inspectie VenW op basis van de producten en/of diensten die zij voortbrengt. De Inspectie VenW zal als agentschap afspraken maken met de opdrachtgever(s) en/of afnemers over de hoeveelheid en kwaliteit van de te leveren producten en/of diensten en de daaraan verbonden prijs en zal daar ook op worden afgerekend. Binnen het resultaatgericht besturingsmodel in combinatie met het baten-lastenstelsel is het de bedoeling dat de Inspectie VenW niet langer 'automatisch' een budget ontvangt, maar haar producten en diensten tegen vooraf overeengekomen prijzen verkoopt. Ten behoeve van de continuïteit van de Inspectie VenW is het dus van belang dat tenminste kostendekkende tarieven in rekening worden gebracht. Een randvoorwaarde hierbij is dat de Inspectie VenW inzicht heeft in de integrale kostprijzen van de producten en diensten.

3.1.2 Sturing en beheersing van kosten

De Inspectie VenW zal als agentschap worden beoordeeld en afgerekend op het steeds doelmatiger functioneren. De ontwikkeling van de doelmatigheid komt primair tot uitdrukking in de ontwikkeling van de kostprijzen en de kwaliteit van de aangeboden producten en diensten, in relatie tot de geleverde kwantiteit.

Kostprijzen zijn de meest gebruikte indicatoren voor het beoordelen van de ontwikkeling in de doelmatigheid. Inzicht hierin is dus een belangrijke voorwaarde om doelmatigheid aan te kunnen tonen en om hierop te kunnen sturen.

3.1.3 Doelstelling en randvoorwaarden kostprijsmodel

Het kostprijsmodel heeft als primaire doel de Inspectie VenW in staat te stellen om:

- a) kostprijzen te kunnen berekenen (als uitgangspunt voor tarieven) alsmede;
- b) informatie te genereren over het verloop van de kostprijzen (als uitgangspunt voor de sturing en beheersing van kosten en de hieraan gelieerde beoordeling van de ontwikkeling van de doelmatigheid).

Dit gebeurt op basis van de zogenaamde integrale kostprijs per product of dienst. Dit is de kostprijs waarin alle relevante kosten zijn verdisconteerd. Het kostprijsmodel legt voor het bepalen van deze integrale kostprijs een relatie tussen input en output.

Met andere woorden, het kostprijsmodel heeft als resultaat een integrale kostprijs per product of dienst. Hiervoor worden alle in een bepaalde periode voortgebrachte producten/diensten door middel van een toerekeningsmethode gekoppeld aan de aan dezelfde periode toegerekende kosten van de Inspectie VenW.

3.2 Waarvan worden kostprijzen bepaald?

Nadat de bestuurlijke relevantie van de kostprijsbepaling is geschetst, is het van belang vast te stellen op welk productniveau de Inspectie VenW kostprijzen wil bepalen. De Inspectie VenW onderscheidt de haar productgroepen en producten door een combinatie van de primaire processen en de (sub)domeinen van toezicht. Volgens de richtlijnen van het ministerie van Financiën en naar de geest van het resultaatgericht besturingsmodel in combinatie met het baten-lastenstelsel worden kostprijzen berekend per individueel homogeen product. Indien kostprijzen niet aan individueel homogene producten zijn toe te wijzen wordt teruggevallen op de bovengenoemde productgroepen.

3.3 Hoe worden kostprijzen berekend?

Na identificatie van de producten en diensten, kent het proces van kostprijsberekening de volgende fasen:

- verkrijgen van inzicht in de totale kosten van de Inspectie VenW;
- rubriceren van kosten;
- verschillende methode van kostentoerekening;
- toepassen van een methode van kostentoerekening.

3.3.1 Inzicht in totale kosten

Hierboven is reeds uiteengezet dat het berekenen van kostprijzen in feite neerkomt op het toerekenen van periode kosten aan producten gerealiseerd in dezelfde periode.

Inzicht in deze totale kosten is dus noodzakelijk. Dit betekent dat alle kosten die door de Inspectie VenW worden gemaakt voor het voortbrengen van de producten en diensten moeten worden geïnventariseerd. De financiële administratie van de Inspectie is hierbij het uitgangspunt.

3.3.2 Rubricering kosten

Voor de kostentoerekening is een tweetal rubriceringen van belang:

- Rubricering naar productgebondenheid van de kosten. De totale kosten bestaan uit directe en indirecte kosten. Directe kosten zijn kosten die een zodanig oorzakelijk en meetbaar verband houden met bepaalde producten of diensten, dat ze rechtstreeks aan die producten of diensten aanwijsbaar zijn. Tot deze groep behoren bijvoorbeeld de kosten van materiaal en directe loonkosten. Indirecte kosten zijn kosten die niet rechtstreeks naar een product of dienst toegerekend kunnen worden. In sommige gevallen is daarbij wel sprake van een oorzakelijk en meetbaar verband waardoor de kosten via goede maatstaven toch naar de producten of diensten toe te rekenen zijn. Daarnaast zijn er ook indirecte kosten waarbij een duidelijke relatie tussen deze kosten en de afzonderlijke soorten producten of diensten ontbreekt. Deze kosten zijn slechts op arbitraire wijze naar de producten en diensten toe te rekenen. Voorbeelden hiervan zijn de loonkosten van een secretaresse en de kosten van de verwarming;
- Rubricering naar gevoeligheid van de kosten voor wijzigingen in de bedrijfsdrukke. De totale kosten bestaan uit vaste kosten (ook wel constante kosten genoemd) en variabele kosten. Vaste kosten zijn kosten die in een bepaalde periode (en over het algemeen binnen bepaalde bandbreedtes) niet veranderen bij een wijziging van de bedrijfsdrukke. Te denken valt bijvoorbeeld aan de huur van een kantoorpand en de afschrijvingskosten. Variabele kosten zijn kosten die variëren met de bedrijfsdrukke. Variabele kosten hebben dus als kenmerk dat ze reageren op een wijziging in de productieomvang: bij een stijging van de productie neemt het totaalbedrag van deze kosten toe en omgekeerd, bij een daling van de activiteiten zullen de variabele kosten afnemen. Voorbeelden van variabele kosten zijn de kosten van uitzendkrachten en telefoonkosten. Tussen de twee uitersten zit een aantal gradaties. In de praktijk reageren kosten vaak niet onmiddellijk op een wijziging in de productieomvang, maar wel vertraagd. Loonkosten zullen bijvoorbeeld pas na verloop van tijd gaan dalen, omdat afvloeiing van personeel altijd enige tijd vraagt.

De rubricering naar productgebondenheid van de kosten is van belang voor de wijze van kostentoerekening naar de producten of diensten. Daarbij leveren de

indirecte kosten de meeste problemen op aangezien de directe kosten direct ten laste van een product of dienst gebracht kunnen worden.

De rubricering naar de gevoeligheid van de kosten voor wijzigingen in de bedrijfsdrukke is van belang voor de houdbaarheid van de kostprijzen als basis voor de tariefstelling. Het probleem zit daar met name in de vaste en semi-vaste kosten. Ook al is de productieomvang lager dan verwacht, de (semi-) vaste kosten wijzigen niet (meteen) en zullen toch terugverdiend moeten worden.

3.3.3 Verschillende methode van kostentoe rekening

Voor het toerekenen van kosten zijn diverse methoden ontwikkeld. In hoofdlijnen kunnen vier stromingen worden onderscheiden:

- (1) de delingscalculatiemethode,
- (2) de opslagmethode,
- (3) de kostenplaatsenmethode en
- (4) de activity based costing-methode.

1 De delingscalculatiemethode

De delingscalculatiemethode houdt in dat voor het berekenen van de kostprijs, de som van de kosten van de productie in een bepaalde periode wordt gedeeld door het aantal in deze periode voortgebrachte producteenheden. Deze methode is eenvoudig en daardoor gemakkelijk toe te passen. Door de eenvoud van de methode kent de methode ook vele beperkingen. De methode is uitsluitend toepasbaar bij een organisatie die volkomen gelijksoortige producten voortbrengt waardoor er in feite maar één kostendrager is waarvoor de kostprijs moet worden bepaald. Wanneer meerdere verschillende producten worden gemaakt, moeten de kosten worden toegerekend aan de verschillende producten en kan niet met een eenvoudige deelcalculatie worden volstaan.

2 De opslagmethode

Indien een organisatie meerdere verschillende producten voortbrengt en er redelijk inzicht is in de verdeling van de kosten per verschillend product is het mogelijk om deze methode toe te passen. De opslagmethode maakt gebruik van het onderscheid tussen directe en indirecte kosten en gaat uit van de veronderstelling dat de indirecte kosten (als geheel of als verschillende groepen) een lineair verband hebben met het bedrag van één of meerdere directe kostenfactoren.

De kostprijs per eenheid product kan bij de opslagmethode in hoofdlijnen op de volgende manieren bepaald worden:

- De directe kosten per eenheid product + de indirecte kosten in procenten van de directe loonkosten per eenheid product;
- De directe kosten per eenheid product + de indirecte kosten in procenten van de directe materiaalkosten per eenheid product;
- De directe kosten per eenheid product + de indirecte kosten in procenten van de totale directe kosten per eenheid product;
- Combinaties van de bovengenoemde methoden (de verfijnde of meervoudige opslagmethode).

De eerste drie vormen zijn het meest eenvoudig. Zij worden ook wel de primitieve opslagmethode of enkelvoudige opslagmethode genoemd.

3 De kostenplaatsenmethode

Net zoals de opslagmethode biedt de kostenplaatsenmethode ruimte voor het toerekenen van kosten naar meerdere producten. Ook hierbij geldt dat de directe kosten rechtstreeks worden toegerekend aan het product. Het verschil met de opslagmethode zit in de toerekening van de indirecte kosten. In tegenstelling tot de opslagmethode worden de indirecte kosten met de kostenplaatsenmethode onafhankelijk van de directe kosten toegerekend aan de producten en diensten van de baten-lastendienst. Zoals de naam al zegt worden de indirecte kosten in eerste aanleg direct dan wel met behulp van verdeelsleutels toegerekend aan de zogenaamde kostenplaatsen om vervolgens te worden toegerekend naar de producten en diensten (de zogenaamde kostendragers). De verdeelsleutels worden op basis van een analyse van de bedrijfsprocessen vastgesteld. Voor een goed begrip van de kostenplaatsenmethode is het van belang nader in te gaan op het begrip kostenplaatsen.

Kostenplaats	Functie in het productieproces (al dan niet overeenkomend met een afzonderlijke organisatie-eenheid)
Hoofdkostenplaats	Afdelingen of onderafdelingen die rechtstreeks prestaties leveren ten behoeve van het eindproduct ('productieve afdelingen')
Hulpkostenplaats	Afdelingen of onderafdelingen die niet rechtstreeks productief zijn maar ondersteunend zijn ten behoeve van hoofdkostenplaatsen of in eerste aanleg ten behoeve van andere hulpkostenplaatsen
Algemene kostenplaats	Afdelingen of onderafdelingen die prestaties leveren aan alle afdelingen van de organisatie die niet nader aan andere kostenplaatsen of eindproducten toe te rekenen zijn (bijvoorbeeld de directie of de afdeling personeelszaken)
Calculatorische kostenplaats	Dit zijn geen concreet aanwijsbare (onder-)afdelingen in de organisatie, maar kostengroeperingen die ten behoeve van de kostenverbijzondering gemaakt worden (bijvoorbeeld de kostenplaats huisvesting die verschillende toerekeningen van bijvoorbeeld schoonmaak- en verwarmingskosten kan omvatten)

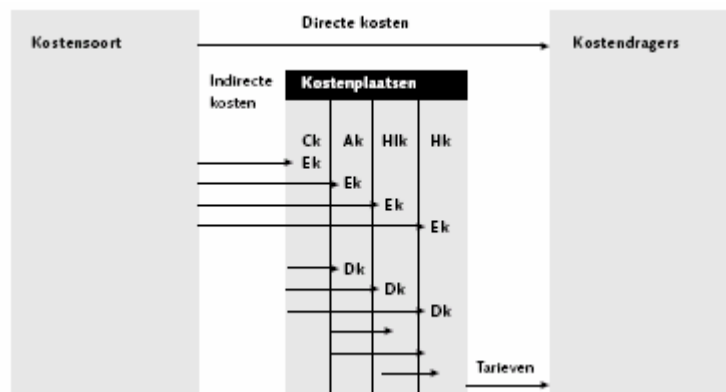
De toerekening van de kosten geschiedt bij deze methode in 3 stappen:

Stap 1: Alle kosten worden toegerekend naar de diverse kostenplaatsen (indirecte kosten) **of kostendragers (directe kosten)**: de zogenoemde eerstverdeelde kosten. De kosten worden per kostenplaats getotaliseerd.

Stap 2: De calculatorische, algemene en hulpkostenplaatsen worden direct dan wel indirect in verband gebracht met de hoofdkostenplaatsen of kostendragers. Dit verband moet zoveel mogelijk berusten op een oorzakelijke relatie. *(NB Hier botst het uitgangspunt van beïnvloedbaarheid van kosten met het in verband*

brengen met de hoofdkostenplaatsen. De relatie met producten zou dan meer gewenst zijn).

Stap 3: De aan de hoofdkostenplaatsen toegerekende kosten moeten worden doorbelast aan de kostendragers, in casu de eindproducten of diensten van de Inspectie VenW. Deze stap is relatief eenvoudig aangezien de kostendragers juist in deze kostenplaatsen geproduceerd worden. Doorbelasting vindt meestal plaats via tarieven per menuur, waarbij de inzet van uren per product dient te worden genormeerd. Uiteraard zijn ook andere tarieven mogelijk.



Ck = Calculatorische kostenplaats
Ak = Algemene kostenplaats
Hlk = Hulpkostenplaats
Hk = Hoofdkostenplaats
EK = Eerstbelaste kosten
DK = Doorbelaste kosten

Het voordeel van de kostenplaatsmethode is dat deze methode toegepast kan worden als een dienst meerdere verschillende producten voortbrengt. De methode biedt de mogelijkheid om via de verschillende verdeelsleutels tot een zo zuiver mogelijke toerekening van de indirecte kosten over de verschillende producten te komen waardoor de kostprijzen een redelijk goed beeld geven van de kosten per eenheid product. Net als bij de opslagmethode heeft de kostenplaatsenmethode het nadeel dat het gevaar bestaat dat bij de kostprijsberekening teveel uitgegaan wordt van historische gegevens. Daarnaast is de kostenplaatsenmethode bewerklijker dan de eerder beschreven methodes waardoor meer administratieve ondersteuning nodig zal zijn. Het vinden van de goede verdeelsleutels alsmede het bepalen van de goede omslagbasis voor de tarieven is over het algemeen niet eenvoudig.

4 De activity based costing-methode

De activity based costing-methode richt zich eveneens op de allocatie van de kosten maar met een geheel andere invalshoek. Uit het voorgaande werd al duidelijk dat de oriëntatie op de kostprijs per eenheid product met zich

meebrengt dat alle kosten die niet onmiddellijk en proportioneel samenhangen met het aantal eenheden product in wezen als indirecte kosten moeten worden beschouwd. De activity based costing-methode gaat ervan uit dat er vaak wel sprake is van een samenhang van de kosten met een bepaalde productie, ook al betreft die samenhang geen eenheid product. Daarbij worden meerdere variabelen in ogenschouw genomen die de kosten veroorzaken. Gedacht kan worden aan het aantal te produceren producten, diversiteit en complexiteit van de producten.

Uitgangspunt bij deze methode is dat de indirecte kosten worden doorbelast aan producten in de mate waarin de producten de kosten daadwerkelijk veroorzaken. Daarbij worden geen subjectieve verdeelsleutels gebruikt, maar vormen activiteitenanalyses de basis voor de toerekening. Activiteiten met vergelijkbare kosten (wat betreft de oorzaken ervan) worden verzameld in capaciteitsbronnen, de zogenaamde cost pools. Op basis van het capaciteitsbeslag dat de producten hierop leggen, worden de kosten ervan naar de producten verbijzonderd via een activiteitentarief (de cost driver oftewel de kostenveroorzaker). Hierdoor ontstaat een gedifferentieerde opbouw van de kostprijs die de complexiteit van het productieproces met de ondersteunende processen weergeeft.

De activity based costing-methode wordt gezien als de meest geavanceerde en meest juiste methode van kostentoe rekening. Een nadeel van de activity based costing-methode is dat deze methode veel vraagt van het management informatiesysteem. Hierdoor kunnen de kosten van de administratieve belasting zo groot worden dat de vraag opkomt of de kosten van de extra administratieve belasting nog wel opwegen tegen het voordeel van nauwkeurigheid.

3.3.4 Keuze voor methode van kostentoe rekening

Over het algemeen kan gesteld worden dat de activity based costingmethode de meest zuivere methode is om de kostprijzen te bepalen. Echter, de activity based costingmethode wordt over het algemeen als complex en arbeidsintensief beschouwd. Het Ministerie van Financiën raadt dan ook af om als beginnende baten-lastendienst de activity based costingmethode te gebruiken. Daarnaast geldt dat de delingscalculatiemethode niet voldoet omdat het agentschap Inspectie VenW (veel) verschillende producten en diensten voortbrengt.

De keuze is dus tussen de kostenplaatsenmethode en de opslagmethode. In het BvB van 23 september 2004. is besloten dat de kostenplaatsenmethode de aangewezen methode is voor de Inspectie VenW. Dit laat onverlet dat in de uitwerking van de verdeelsleutels de activity based costing een rol zou kunnen spelen.

3.3.5 Voor- versus nacalculatorische kostprijzen

In het kostprijsmodel dient onderscheid gemaakt te worden tussen de berekening van de voorcalculatorische en nacalculatorische kostprijzen.

De voorcalculatorische kostprijzen worden gebruikt als basis voor de tarieven. In dit kader is het van belang om de kostprijzen niet te baseren op realisatiecijfers

(in het verleden behaalde resultaten bieden immers geen garantie voor de toekomst) maar op basis van de in de komende periode te verwachte kosten en deze te relateren aan de hoeveelheid in die periode te realiseren producten en diensten (hetzelfde geldt overigens ook voor de verdeelsleutels). Hierbij is de kostenrubricering naar gevoeligheid van de kosten voor wijzigingen in de bedrijfsdrukke (vaste kosten versus variabele kosten) van belang. Een gedeelte van de kosten, namelijk de (semi)vaste kosten, reageert niet of nauwelijks op een verandering in de productie-omvang. Dat betekent dat indien de productie terugloopt de kostprijs hoger wordt en indien de productie stijgt de kostprijs daalt. Het is daarom gewenst dat gedeelte van de kosten wat niet reageert op de productie-omvang te relateren aan de productie-omvang die nodig is om aan de afzetverwachting op langere termijn te voldoen, de zogenaamde normale productie. Het *kan* zijn dat een deel van de (semi-)vaste kosten wel beheersbaar is door het management van de Inspectie VenW maar dan over een periode van langer dan 1 jaar, bijvoorbeeld bepaalde personele kosten en huisvestingskosten. Tussen het moederdepartement Verkeer en Waterstaat en de Inspectie *kunnen* afspraken gemaakt worden over de mate waarin de Inspectie VenW deze kosten kan beheersen en over welke termijn deze kosten als beheersbaar kunnen worden beschouwd. Deze (semi-)vaste kosten worden op deze manier over een langere periode gezien toch variabel gemaakt. Het is van belang om hiermee rekening te houden bij het bepalen van de voorcalculatorische kostprijzen.

Voorcalculatorische kostprijzen geven inzicht in de verwachte doelmatigheid van de uitvoering. Het werkelijke productieniveau kan echter afwijken van de oorspronkelijke verwachtingen, waardoor de gerealiseerde doelmatigheid kan afwijken. Voor de sturing en beheersing in het algemeen en meer specifiek om te komen tot een toename van de doelmatigheid is nacalculatie van belang. Het kostprijsmodel moet dan ook nacalculatorische kostprijzen kunnen berekenen en, bij voorkeur, een verschillenanalyse kunnen maken. Een geconstateerd verschil kan namelijk bijsturende maatregelen noodzakelijk maken. De verschillen worden onderzocht aan de hand van prijs-, efficiency en bezettingsverschillen. De verschillenanalyse kan veel bruikbare informatie opleveren. Onder andere over de juistheid van de uitgangspunten van het kostprijsmodel, verschillen in verwachte en werkelijke tijdsbesteding per product en de mate van kostendekkendheid van de tarieven.

3.4 Relatie kostprijzen en tarieven

In de theorie wordt onderscheid gemaakt tussen tarieven op basis van marktprijzen en tarieven op basis van kostprijzen. Aangezien de Inspectie VenW wordt geacht kostendekkend te werken – althans geen commercieel winstoogmerk heeft – opteert zij voor tarieven (de uiteindelijke prijs die de Inspectie VenW vraagt voor het product) op basis van kostprijzen. Indien en voorzover de Inspectie VenW een product of dienst zou voortbrengen dat ook op

de markt geproduceerd wordt, kan bijvoorbeeld een tarief bepaald worden op basis van marktprijzen om een benchmark toe te passen.

De kostprijzen vormen de basis voor de tarieven, maar deze hoeven niet noodzakelijkerwijs aan elkaar gelijk te zijn. Het gevraagde tarief kan hoger zijn dan de kostprijs. Gelet op het algemene beginsel dat de Inspectie VenW als agentschap zelf verantwoordelijk wordt voor een sluitende exploitatie, kan bijvoorbeeld een opslag worden toegevoegd aan de berekende kostprijs om een buffer te vormen waarmee toekomstige tegenvallers in de exploitatie opgevangen kunnen worden. Indien en voorzover de Inspectie VenW op de markt in concurrentie zou treden met andere aanbieders, kunnen ook de aanwijzingen voor het verrichten van deze marktactiviteiten een hoger tarief noodzakelijk maken (voorschriften Financiën ter voorkoming van marktverstoring).

Aan de andere kant is ook een tarief mogelijk wat lager is dan de kostprijs. In sommige gevallen wordt er door de opdrachtgever bewust voor gekozen dat het agentschap de producten aan klanten/afnemers levert tegen een tarief dat lager is dan de integrale kostprijs. In deze gevallen is vaak de klant/afnemer van het product een burger die verplicht is dit product van de overheid af te nemen. Het verschil moet dan worden bijbetaald door de opdrachtgever.

3.5 Conclusie

Het kostprijsmodel heeft als primaire doel de Inspectie VenW in staat te stellen om:

- a) kostprijzen te kunnen berekenen (als uitgangspunt voor tarieven) alsmede;
- b) informatie te genereren over het verloop van de kostprijzen (als uitgangspunt voor de sturing en beheersing van kosten en de hieraan gelieerde beoordeling van de ontwikkeling van de doelmatigheid).

Bij de uitwerking van de rest van dit rapport is het besluit van het BvB van 23 september jl. dat de kostenplaatsenmethode de aangewezen methode is voor de Inspectie VenW als uitgangspunt genomen. De overige uitgangspunten worden in het volgende hoofdstuk besproken.

4 Uitgangspunten kostprijsmodel

In dit hoofdstuk wordt nader ingegaan op de algemene uitgangspunten die zijn gebruikt bij de uitwerking van het kostprijsmodel zoals weergegeven in de hoofdstukken vijf tot en met acht.

4.1 Algemene uitgangspunten

De Inspectie VenW streeft erna om tot een zo eenduidig mogelijke relatie tussen het ontstaan van kosten en de toerekening te komen (binnen pragmatische grenzen en met inachtneming van een ontwikkelmodel), waarbij de volgende groepen uitgangspunten zijn gehanteerd:

Financieel administratieve uitgangspunten:

1. Eén Inspectie VenW kostprijsmodel, met oog voor bijzondere situaties;
2. Als kostenallocatiemodel voor de Inspectie VenW wordt gekozen voor een toepassing van de zg. productiecentra- of kostenplaatsenmethode;
3. Op termijn komen tot een eenvoudig, transparant stelsel van integrale kostprijzen;
4. Flexibiliteit: aanpassingen op het stelsel kunnen eenvoudig worden toegepast;
5. Specifieke overhead (management, administratie, etc.) wordt doorberekend;
6. Investerings dienen in de kostprijs verdisconteerd te worden via afschrijvingen en rente;
7. Een goede bedrijfseconomische onderbouwing van de tarieven;

Outputspecifieke uitgangspunten:

8. Productgroepen Inspectie VenW: deze zijn het directe resultaat van de combinatie van de primaire processen en de (sub)domeinen van toezicht;
9. Producten en diensten Inspectie VenW zijn vastgelegd in een producten en dienstencatalogus. Deze producten en diensten zijn de specifieke output van het primaire proces voor het betreffende subdomein (bijvoorbeeld: een specifieke certificaat of een bepaalde inspectie);
10. Aan alle Inspectie VenW producten en diensten wordt, indien mogelijk (zie punt 11), een kostprijs toegekend;
11. In de uitwerking van het model wordt, indien nodig, rekening gehouden met de verschillen in sturingsprincipes en informatiebehoeften van de verschillende productgroepen;

Organisatorische uitgangspunten

12. Een aanpassing in de organisatie moet eenvoudig verwerkt kunnen worden in de administratie;

13. Het OenF rapport bepaalt het aantal kostenplaatsen. Uitgegaan wordt van '13' kostenplaatsen, tenzij in de uitwerking blijkt dat dit niet afdoende is om aan de overige uitgangspunten te voldoen;
14. Beïnvloedbaarheid van kosten is een belangrijk uitgangspunt, ook voor de beslissing om boekingen op hoofd- of indirecte kostenplaatsen te boeken.

4.2 Issues

De volgende items hebben invloed op de hoogte van de kostprijzen maar kunnen niet altijd uit de administratie van de Inspectie VenW worden gehaald.

- Afbakeningsvraagstuk: kosten die ten behoeve van de Inspectie VenW organisatie worden gemaakt worden wel of niet meegenomen?
- Kosten van algemeen bestuur, wet- en regelgeving, beleidsvoorbereiding worden niet doorberekend aan de Inspectie VenW;
- Kosten van andere dienstonderdelen die werkzaamheden verrichten worden meegenomen, bijv. automatiseringskosten op D-1 niveau.

Tijdens de verdere uitwerking en implementatie van het model dient hierover nog een uitspraak te worden gedaan.

4.3 Geparkeerd

Zoals in hoofdstuk twee is beschreven dienen producten en diensten en daaraan gekoppelde kostprijzen als een belangrijk aangrijpingspunt voor resultaatgericht management. Bij de verdere uitwerking en implementatie van het kostprijsmodel is het mogelijk dat items rakend aan het besturingsmodel richtinggevend kunnen zijn voor het uiteindelijke kostprijsmodel. Wanneer er uitspraken op het gebied van het besturingsmodel nodig zijn voor de voortgang van het kostprijsmodel dan worden die ter besluitvorming voorgelegd.

4.4 Conclusie

De Inspectie VenW streeft ernaar aan alle bovengenoemde uitgangspunten te voldoen. In het volgende hoofdstukken wordt hier nader invulling aangegeven.

5 Product- en kostendragerstructuur

Eén van de centrale instellingseisen vanuit het ministerie van Financiën aan de Inspectie VenW om agentschap te kunnen worden is dat de producten en diensten van de Inspectie VenW geïdentificeerd zijn, dat wil zeggen limitatief geïventariseerd, omschreven en vastgesteld¹. Kerngedachte achter het agentschapmodel is het realiseren van een meer resultaatgerichte aansturing. Dit wil zeggen dat het moederdepartement Verkeer en Waterstaat en/of individuele afnemers met de Inspectie VenW vooraf afspraken zullen maken over de hoeveelheid en de kwaliteit van de te leveren producten en diensten en de daaraan verbonden prijs (opbrengst voor de Inspectie VenW) en dat hierover achteraf verantwoording wordt afgelegd. Om tot een dergelijke sturing te komen is het voor de Inspectie VenW noodzakelijk haar producten en diensten te identificeren. In dit document zal hier een eerste opzet van worden gegeven. In een later stadium zal de complete producten en dienstencatalogus, door het BLD programmabureau in samenwerking met Toezicht in Beweging, worden uitgewerkt en worden voorgelegd aan het BvB.

5.1. Eisen aan productdefinitie

Voor de productdefinitie geldt dat, willen zij voor een resultaatgerichte sturing geschikt zijn, de producten en diensten moeten voldoen aan een zestal door Financiën geformuleerde eisen, te weten:

1. *Externe focus*: het gaat om de producten en diensten die de Inspectie VenW levert buiten de eigen organisatie. Indien en voorzover de Inspectie VenW intern halffabrikaten of deelproducten zou onderscheiden, worden deze niet tot de PDC gerekend;
2. *Commitment*: de geïdentificeerde producten en diensten moeten herkenbaar zijn voor en de instemming hebben van het moederdepartement Verkeer en Waterstaat, het Bedrijfsvoeringberaad van de Inspectie VenW en de medewerkers van de divisies;
3. *Representativiteit*: de producten en diensten moeten zijn afgeleid uit de missie, doelstellingen en taken van de Inspectie VenW en aansluiten op de doelstellingen zoals geformuleerd in de beleidsbegroting(en);
4. *Homogeniteit*: output of prestaties worden op basis van onderling vergelijkbaarheid of standaardisatie van samenstelling (input) en kosten gegroepeerd tot gelijknamige producten en diensten. Hierdoor is een standaard kostprijs per eenheid product te bepalen²;

¹ Dit is instellingsvoorwaarde 2

² Indien en voorzover dit niet mogelijk is, zou de Inspectie VenW voor iedere eenheid van elk afzonderlijk product een aparte prijs moeten berekenen. Dit is ongewenst, mede vanuit het oogpunt van ondoelmatigheid door hoge administratieve belasting tegenover geen of nauwelijks toegevoegde waarde voor de resultaatgerichte sturing op prestaties en kosten.

5. *Meetbaarheid*: de producten en diensten moet kunnen worden uitgedrukt in volume-eenheden, zoals aantallen. Ingeval van diensten (en producten die niet tastbaar zijn) kan de Inspectie VenW de volume uitdrukken in mensuren die zijn gebruikt om het product of de dienst voort te brengen;
6. *Eenduidigheid*: het moet voor de opdrachtgever/afnemer altijd vooraf duidelijk zijn welk product of dienst hij krijgt voor de prijs die hij betaalt. Dit houdt in dat de inhoudelijke kenmerken van de producten en diensten transparant moeten zijn geformuleerd.

5.2. Productstructuur en -definitie

Reeds in de omgevingsanalyse is vastgesteld dat de Inspectie VenW product/markt combinaties kent door de koppeling van de drie primaire processen (toelating/continuering, handhaving/inspecties, kennis/advies en berichtgeving) aan de domeinen/subdomeinen van toezicht. In de productenstructuur wordt hierdoor de volgende hiërarchie aangebracht:

1. **Productgroepen Inspectie VenW**: deze zijn het directe resultaat van de combinatie van de primaire processen en de (sub)domeinen van toezicht, zie onderstaand schema;
2. **Producten en diensten Inspectie VenW**: deze zijn de specifieke output van het primaire proces voor het betreffende subdomein (bijvoorbeeld: een specifieke certificaat of een bepaalde inspectie).

		Aandachtsgebieden van Toezicht											
		Land					Lucht			Water			
		TE					TE			TE			
		Pvervoer		Gvervoer		Rail	LuLu	LOB	LVT	Zee		Binnen	Waterbeh.
		Domeinen		Domein		Domeinen	Domein	Domein	Domein	Domeinen		Domein	Domein
Taxi		Bus	Gvervoer	Rail	Tram / Metro	LuLu	LOB	LVT	Koopv	Visserij	Binnen	Waterbeh.	
Hoofdproces	Toelating en continuering	X (p*q)	X (p*q)	X (p*q)	X (p*q)	X (p*q)	X (p*q)	X (p*q)	X (p*q)	X (p*q)	X (p*q)	X (p*q)	X (p*q)
	Inspecties	X (p*q)	X (p*q)	X (p*q)	X (p*q)	X (p*q)	X (p*q)	X (p*q)	X (p*q)	X (p*q)	X (p*q)	X (p*q)	X (p*q)
	Kennis, advies en berichtgeving	X (fte)	X (fte)	X (fte)	X (fte)	X (fte)	X (fte)	X (fte)	X (fte)	X (fte)	X (fte)	X (fte)	X (fte)

Deze hiërarchische structuur vormt de basis voor de PDC van de Inspectie VenW.

De producten en diensten van de Inspectie VenW die aldus limitatief kunnen worden geïnventariseerd, omschreven en vastgesteld – met ander woorden: gedefinieerd – zullen voldoen aan de in de vorige paragraaf gestelde definitie-eisen. Ten aanzien van de homogeniteit merkt de projectgroep op dat de Inspectie VenW zowel homogene als niet-homogene producten en diensten kent:

- Het beeld is dat de primaire processen **toelating/en continuering en de ex-post inspecties** bij vergunninghouders in belangrijke mate zijn gestandaardiseerd en leiden tot standaardproducten waarvoor een standaard kostprijs per eenheid kan worden berekend (bijvoorbeeld: de kostprijs voor scheepscertificaten of vaarbevoegdheidsbewijzen). Dit gaat in belangrijke mate ook op voor bepaalde **risicogestuurde inspecties**. Het betreft hier dus homogene en meetbare producten die ook aan de andere definitie-eisen voldoen;
- Daarentegen is het beeld dat de primaire processen **kennis, advies en berichtgeving** alsmede de primaire processen **inspecties en toelating / continuering binnen de TE Water (en wellicht TE Rail)** niet als homogeen zijn te beschouwen, althans niet in de huidige situatie. Als gevolg zouden hiervoor alsnog geen standaard kostprijzen per eenheid product kunnen worden bepaald.

5.3. Productstructuur Inspectie VenW en het kostprijsmodel

Het kostprijsmodel Inspectie VenW vertoont een relatie met sturing. Er is sprake van een tweetal hoofdsturingen:

1. Bij **outputsturing t.b.v. de producten toelating en continuering / inspecties** wordt vooral gestuurd op de hoeveelheid voortgebrachte producten in relatie tot de verbruikte genormeerde input ($p \cdot q$). De financiering heeft een directe relatie met de hoeveelheid voortgebrachte producten;
2. Bij **capaciteitsturing t.b.v. kennis, advies en berichtgeving** worden producten gedefinieerd en gemeten in tijdseenheden (fte). Er wordt een raming gemaakt van de noodzakelijke hoeveelheid tijd en bijbehorende kosten over een periode. De output wordt niet expliciet gemeten, anders dan dat er over individuele voorkomens van een product afspraken worden gemaakt. Voorbeeld: advies x wordt op datum y opgeleverd.

De relatie met het kostprijsmodel is als volgt te leggen. Bij **outputsturing** worden de geraamde kosten die gemaakt worden voor de onderhavige producten bij elkaar opgeteld, en vervolgens gedeeld door de geraamde productie. Dit geeft de voorcalculatorische kostprijs. Vervolgens worden de kosten en productie gedurende het begrotingsjaar gevolgd. Er ontstaan (mogelijk) twee soorten afwijkingen: een hoeveelhedsvariantie en een prijsvariantie. De hoeveelhedsvariantie ontstaat doordat een vaste hoeveelheid kosten door een hogere of lagere productie dan gepland wordt gedeeld. Hierdoor wordt de kostprijs per eenheid product hoger of lager. De prijsvariantie ontstaat doordat, bij gelijkblijvende productie, de kosten toe- of afnemen. Voorwaarde voor een dergelijke sturing is dat het product homogeen is. Wanneer een product niet homogeen is, treedt er ook nog een mixvariantie op. Dit effect treedt op wanneer er meer producten met een hogere kostprijs voortgebracht worden (of natuurlijk een lagere kostprijs).

Voor de juiste beoordeling van de efficiency spelen naast deze mix-analyse ook het vraagstuk rondom vaste en variabele kosten. Variabele kosten passen zich evenredig aan bij het productievolume. Vaste kosten daarentegen laten een sprongsgewijs verloop zien. Ze blijven constant binnen zekere marges, maar nemen sprongsgewijs toe of af zodra die marges overschreden worden. In de praktijk is veelal sprake van een mix van vaste en variabele kosten. Dit betekent dat een stijging of daling van het productievolume minder sterk gevolgd wordt door de kosten.

Bij **capaciteitsturing** wordt de kostprijs uitgedrukt als een bedrag per uur. Efficiency is moeilijk aan te tonen, omdat de productiviteit niet eenvoudig te meten is. Dit komt doordat de kosten wel inzichtelijk gemaakt kunnen worden, maar de hoeveelheid product niet. Tellingen bijvoorbeeld van het aantal uitgebrachte adviezen zijn niet zinvol, omdat de adviezen onderling verschillend zijn. De meest gebruikte maatstaf voor de beoordeling van de kostprijs is de ontwikkeling in de tijd (bijvoorbeeld aan de hand van een deflatie-index) en de verhouding directe versus indirecte kosten.

5.4. Identificeren van kostendragers/productgroepen

Op basis van een combinatie van output gegevens in het jaarwerkplan en het rapport van Kwakernaak zijn de producten en diensten geïdentificeerd. In bijlage twee, is op basis van de bovengenoemde inventarisatie, de te onderscheiden producten per domein opgenomen.

5.5. Conclusie

De verschillende primaire processen binnen de Inspectie VenW leiden in eerste instantie tot een groot aantal verschillende producten. In het nog uit te werken producten en dienstencatalogus valt te bezien of de, in bijlage 2 opgenomen producten en diensten, verder te homogeniseren zijn op basis van een gemeenschappelijk component. Aan de hand van deze gemeenschappelijk component, bijvoorbeeld een tijdscomponent, zouden de inspecties verder te homogeniseren zijn naar bijvoorbeeld: grote inspecties, middelgrote inspecties, en kleine inspecties. Behalve de kostprijzen en opbrengsten van individuele producten en de kosten van productgroepen kennis, advies en berichtgeving kunnen nog andere doelmatigheidsindicatoren worden ontwikkeld. Te denken valt aan:

- Doorlooptijden;
- Verhouding direct versus indirect;
- Kwaliteit (Klanttevredenheid en beheersen van faalkosten)

De bovenstaande indicatoren zijn voorbeelden van leading indicators, dit betekent dat als de bovengenoemde indicatoren binnen de van te voren

vastgestelde streefwaarden blijven de kostprijzen (een lagging indicator) binnen de gestelde normen blijft.

Buiten de bovengenoemde indicatoren zijn nog de volgende elementen te onderscheiden die bijdragen aan de bestuurbaarheid van de verschillende productgroepen:

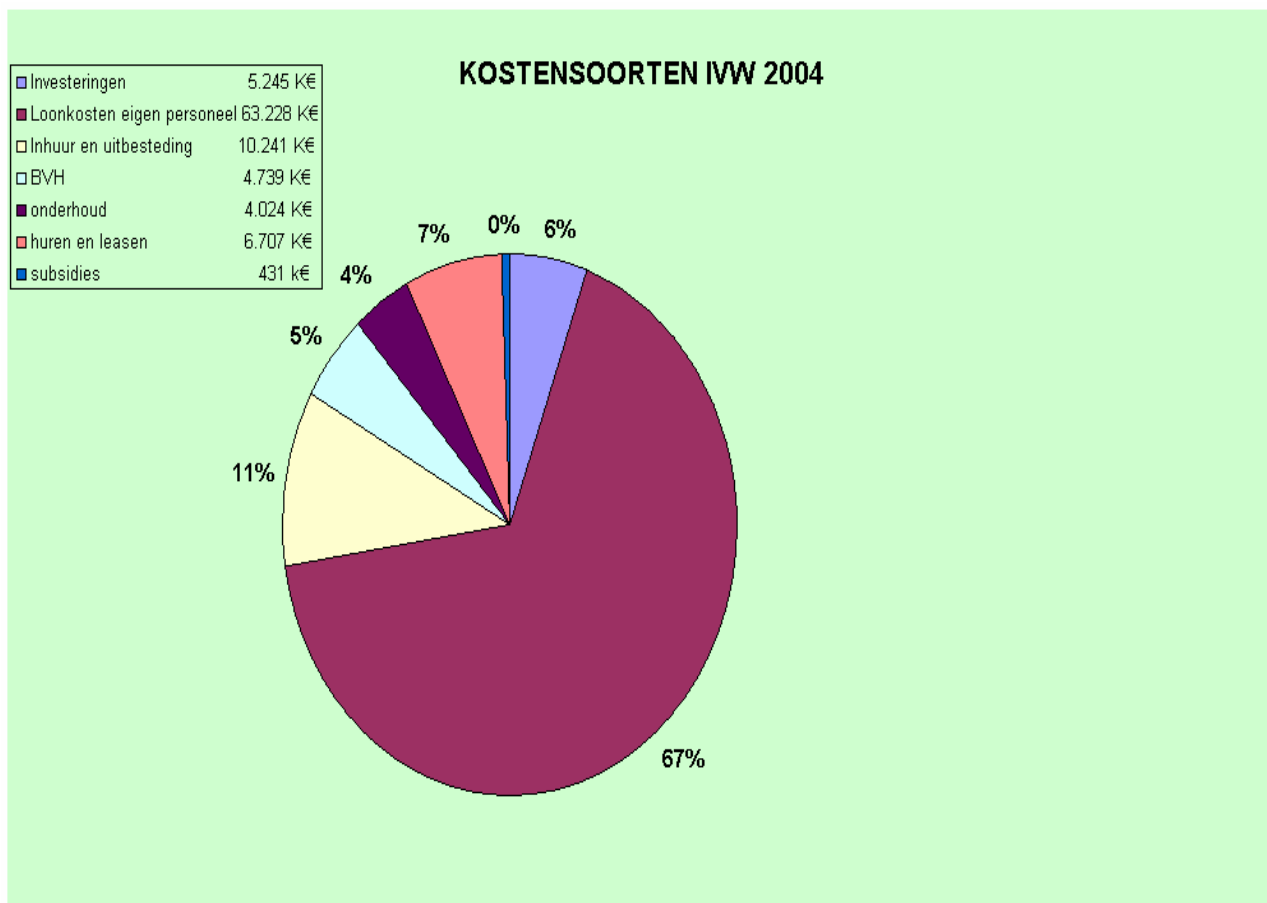
1. Toezichtarrangementen;
2. Outcome-indicatoren;
3. control around t.b.v. de individuele producten;
4. inputsturing (capaciteit) ten behoeve van de processen berichtgeving en kennis/advies;
5. control through:
 - a. standaardisatie van werkprocessen, waaronder doorlooptijden;
 - b. standaardisatie van vaardigheden (kwaliteit van de inspecteurs en medewerkers kennis en advies / berichtgeving);
 - c. aantal gerealiseerde productieve uren van inspecteurs (standaardisatie van processen en vaardigheden);
 - d. Arbeidsmix t.b.v. de kostenbeheersing (input), aansluiting capaciteit en gevraagde productie.

Zoals reeds in hoofdstuk twee is aangegeven wordt in dit rapport nader ingegaan op het verbinden van kostprijzen aan de verschillende producten / productgroepen. De bovengenoemde indicatoren en beheersaspecten zullen nader worden uitgewerkt in de instellingsvoorwaarden doelmatigheidsindicatoren en een resultaatgerichte planning en controlcyclus.

6 Kostenplaatsenstructuur

5.6. Identificeren van kostensoorten

Op basis van de gerealiseerde uitgaven 2004 zijn de volgende kostensoort categorieën te onderscheiden:



Het merendeel van de kostensoort categorieën zijn in te delen naar personeelsgebonden kosten en divisiespecifieke kosten. In de volgende twee paragrafen wordt hier nader op ingegaan.

6.1.1 Personeelsgebonden kosten

Het merendeel van de kostensoort categorieën zijn personeelsgebonden kosten, zoals:

- Personele lasten:
 - salariskosten, inclusief kosten voortvloeiend uit secundaire arbeidsvoorwaarden (bv PC privé, kinderopvang, studiekosten);

- ARBO contracten;
- werving en selectie;
- flankerend beleid;
- inhuur.
- Bureau, voorlichting en huisvestingslasten:
 - algemene huisvestingskosten, zoals kopieerkosten, drukwerk, porto/frankeerkosten, representatiekosten;
 - automatiseringskosten, zoals bv. de licentiekosten van kantoorautomatisering (Windows), helpdesk, computers, printers, muizen, server.

De personeelsgebonden kosten zijn verder onder te verdelen naar binnen- en buitenmedewerkers. De volgende kostensoorten zijn grosso modo gerelateerd aan binnenmedewerker:

- Personele lasten:
 - reiskostenvergoeding woon-werk;
- Bureau, voorlichting en huisvestingslasten:
 - huur
 - schoonmaak;
 - beveiliging;
 - servicekosten;
 - catering;
 - vaste telefoonkosten.

De kostensoorten die grosso modo gerelateerd zijn aan buitenmedewerkers zijn:

- Personele lasten:
 - kosten thuiswerkplek;
 - veiligheidskleding en andere zaken die gerekend mogen worden tot de persoonlijke uitrusting.
 - lease-auto's en reiskostenvergoeding;
 - mobiele telefoon;
- Bureau, voorlichting en huisvestingslasten:
 - abonnementen (b.v. wetboeken)

6.1.2 Specifieke kosten

Er zijn enkele kosten die rechtstreeks aan een afdeling worden toegewezen, omdat zij de enige zijn die hiervan gebruik maken of deze kosten veroorzaken. In principe gaat het hier om een afgebakende lijst van kosten. Bij specifieke kosten gaat om de volgende kosten:

- Automatiseringskosten van systemen die slechts door een beperkte groep gebruikt wordt, b.v.:
 - PERSVV bij personenvervoer;
 - APR bij scheepvaart;
 - KAUS bij IDT (onderdeel van toekomstig TBE);
 - Dianta (TE goederen- en personenvervoer);

- Onderzoek en uitbesteding:
 - Specifieke onderzoeken en uitbesteding voor een bepaalde afdeling. (Het kan ook zijn dat de TCO een onderzoek doet in opdracht van een bepaalde TE. Ook in dat geval zullen de kosten rechtstreeks worden doorbelast naar die TE);
- Investerings (b.v. IDT, E Government):
 - De investeringen worden via afschrijvingen toegerekend aan de productgroepen die profijt trekken van de initiële investering.
- Debiteuren:
 - De kosten van de debiteurenafdeling komen ten laste van de TBE (tenzij de kosten minimaal zijn)
- Overigen:
 - JAA;
 - Buitenlandse dienstreizen;
 - Luchtvaartopleidingen;
 - Vliegburen;
 - Inzet RIZA.
 - Geormerkte gelden gekregen van beleid voor bepaalde aangemerkte projecten (bv taxi, klachtenmeldpunt).

Deze specifieke kosten zijn niet aan fte's toe te wijzen, maar kunnen wel worden toegewezen aan de veroorzakende organisatorische eenheid.

6.1.3 Analyse Rekeningschema en Kostensoorten

Op basis van de analyse van het rekeningschema en kostensoorten kan worden geconcludeerd dat er binnen de Inspectie VenW onderscheid wordt gemaakt tussen direct aan fte's toe te wijzen personeelsgebonden kosten en direct aan organisatorische eenheden toe te wijzen specifieke kosten.

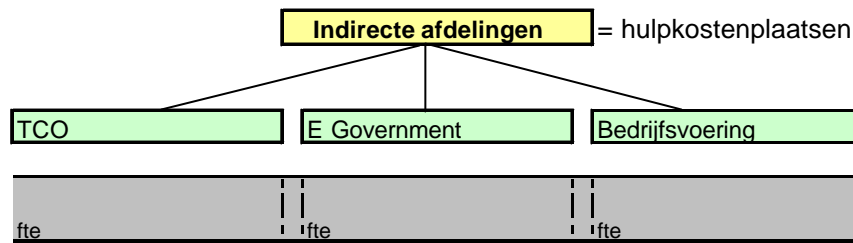
Voor het kostprijsmodel betekent dit dat zodra fte's direct aan de, in hoofdstuk vijf geïdentificeerde, producten en productgroepen zijn toe te wijzen de personeelsgebonden kosten rechtstreeks (o.b.v. fte's) aan de kostendragers kunnen worden toegerekend. Voor de specifieke kosten geldt dat deze eerst worden toegerekend aan de desbetreffende organisatorische eenheden voordat ze worden doorbelast aan de te onderscheiden kostendragers.

5.7. Identificeren van kostenplaatsen/afdelingen

Bij de uitgangspunten in hoofdstuk vier is gesteld dat:
Bij de uitwerking van het model wordt uitgegaan van 13 kostenplaatsen gebaseerd op de organisatorische eenheden zoals weergegeven in het OenF rapport. Mocht dit uitgangspunt leiden tot problemen in de verdere uitwerking van het model dan kan het aantal kostenplaatsen alsnog worden uitgebreid. Gezien de geringe omvang van de Hoofddirectie worden de kosten van de Hoofddirectie geregistreerd op kostenplaats van de Directie Bedrijfsvoering.

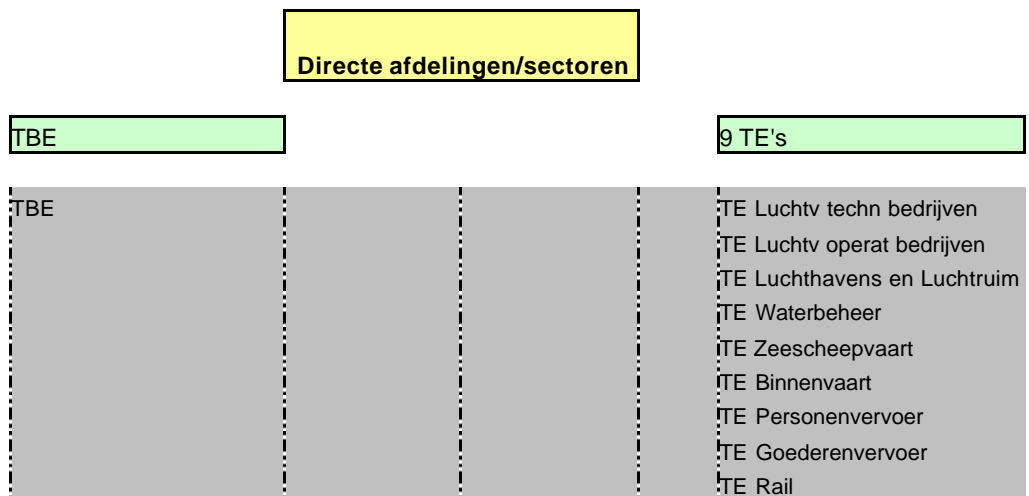
Hulpkostenplaatsen:

De te onderscheiden hulpkostenplaatsen zijn de indirecte afdelingen zoals weergegeven in de onderstaande figuur.



Hoofdkostenplaatsen:

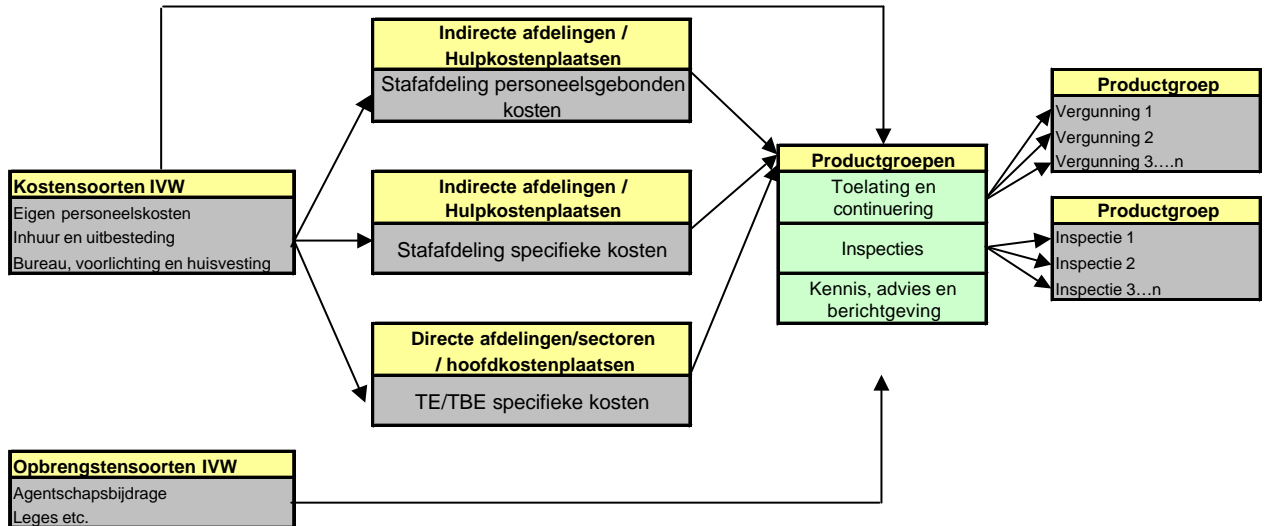
De te onderscheiden hoofdkostenplaatsen zijn de directe afdelingen zoals weergegeven in de onderstaande figuur.



5.8. Kostenstromen en opbrengstenstromen

In deze paragraaf worden verschillende alternatieve kostenstromen uitgewerkt, met als doel om de verschillende alternatieven inzichtelijk te maken en af te kunnen zetten tegen de in hoofdstuk vier gedefinieerde uitgangspunten. Dit leidt uiteindelijk tot een voorkeursalternatief. Hierbij zij opgemerkt dat de manier van verdelen nog niet aan de orde komt, dit onderwerp wordt in hoofdstuk zeven behandeld.

6.1.4 Alternatief 1



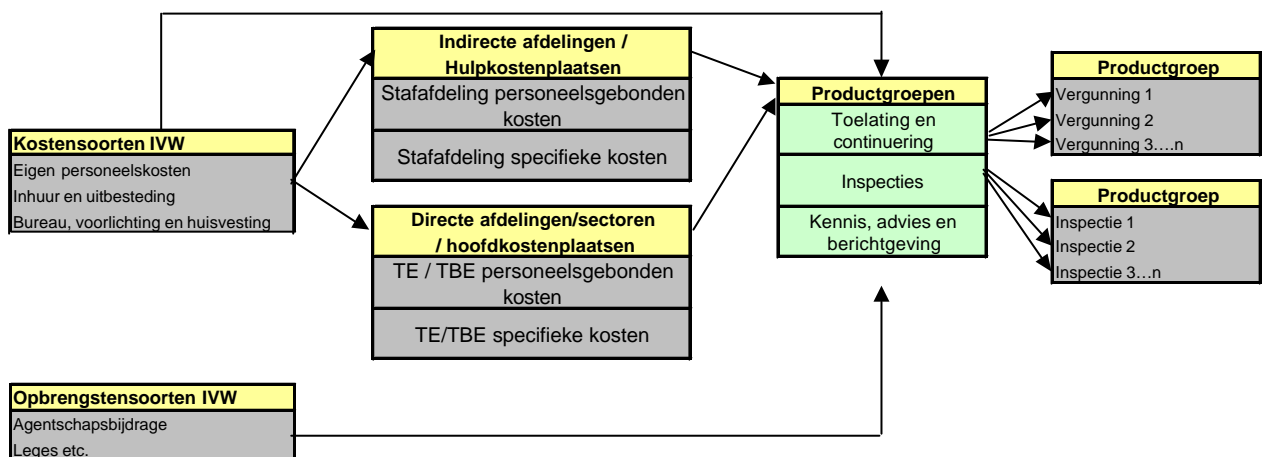
- een beperkt aantal kostensoorten, zoals uitbesteding en dienstauto's, is rechtstreeks aan één kostendrager i.c. een productgroep toe te wijzen. Dit is in de figuur weergegeven middels de lijn die rechtstreeks van de kostensoorten naar de productgroepen loopt;
- alle personeelsgebonden kosten worden op een of meerdere calculatorische kostenplaatsen verzameld en vervolgens doorbelast aan de verschillende kostendragers;
- de specifieke kosten voor de stafafdelingen worden rechtstreeks op hulpkostenplaatsen geboekt waar ze worden veroorzaakt en vervolgens:
 - eerst via verdeelsleutels verbijzonderd naar de verschillende productgroepen;
 - waarmogelijk op basis van normtijden per product toegewezen aan de verschillende individuele producten;
- de specifieke kosten voor de TE's worden rechtstreeks op de hoofdkostenplaatsen geboekt waar ze worden veroorzaakt en vervolgens:
 - eerst via verdeelsleutels verbijzonderd naar de verschillende productgroepen;
 - waarmogelijk op basis van normtijden per product toegewezen aan de verschillende individuele producten;
- kosten worden niet doorbelast van calculatorische kostenplaatsen naar hulpkostenplaatsen en van hulpkostenplaatsen naar hoofdkostenplaatsen.
- De opbrengsten, voor zover verkregen uit de agentschapbijdrage, worden op basis van de gemaakte afspraken met de opdrachtgever aan de verschillende productgroepen toegekend;

- De opbrengsten, voor zover verkregen uit leges etc, worden aan de individuele producten toegekend.

Uitgangspunten:

Alternatief één voldoet niet aan het streven om tot een zo eenduidige mogelijke relatie te komen tussen het ontstaan van kosten en de toerekening daarvan. Het gevolg hiervan is dat een goede bedrijfseconomische onderbouwing van tarieven en bedrijfseconomische analyses niet direct uit het kostprijsmodel naar voren komen. Om deze inzichten te verkrijgen zullen extracomptabele inspanningen moeten worden verricht.

6.1.5 Alternatief 2



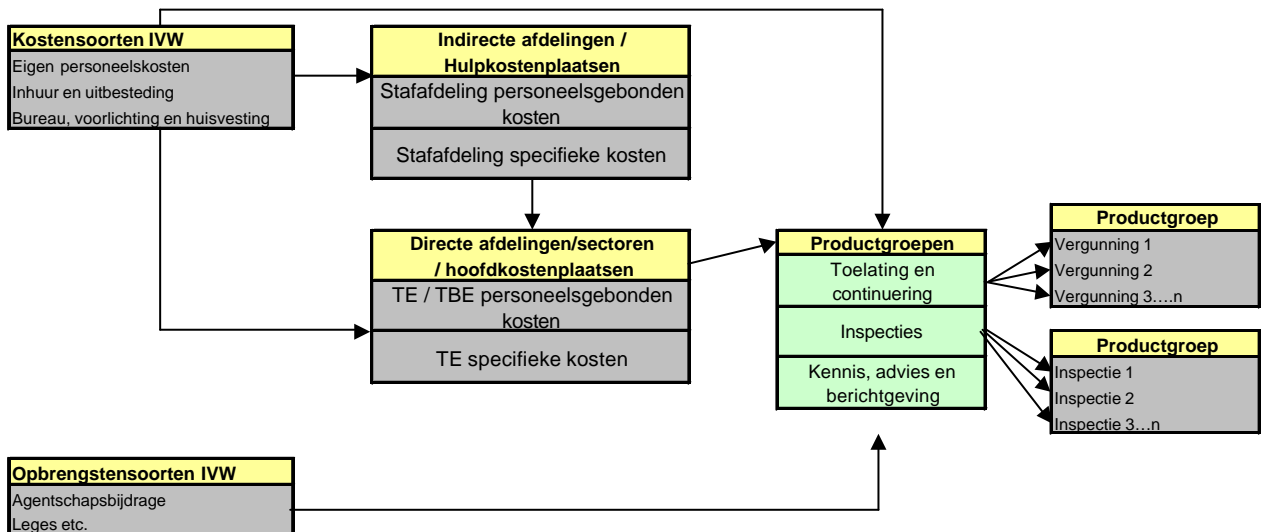
- een beperkt aantal kostensoorten, zoals uitbesteding en dienstauto's, is rechtstreeks aan één kostendrager i.c. een productgroep toe te wijzen. Dit is in de figuur weergegeven middels de lijn die rechtstreeks van de kostensoorten naar de productgroepen loopt;
- alle personeelsgebonden kosten worden rechtstreeks geboekt op de hulpkostenplaatsen of hoofdkostenplaatsen waar ze worden veroorzaakt;
- de specifieke kosten voor de stafafdelingen worden rechtstreeks op hulpkostenplaatsen geboekt waar ze worden veroorzaakt en vervolgens:
 - eerst via verdeelsleutels verbijzonderd naar de verschillende productgroepen;
 - waarmogelijk op basis van normtijden per product toegewezen aan de verschillende individuele producten;
- de specifieke kosten voor de TE's worden rechtstreeks op de hoofdkostenplaatsen geboekt waar ze worden veroorzaakt en vervolgens:
 - eerst via verdeelsleutels verbijzonderd naar de verschillende productgroepen;
 - waarmogelijk op basis van normtijden per product toegewezen aan de verschillende individuele producten;

- De opbrengsten, voor zover verkregen uit de agentschapbijdrage, worden op basis van de gemaakte afspraken met de opdrachtgever aan de verschillende productgroepen toegekend;
- De opbrengsten, voor zover verkregen uit leges etc, worden aan de individuele producten toegekend.

Uitgangspunten:

Alternatief twee voldoet aan het streven om tot een zo eenduidige mogelijke relatie te komen tussen het ontstaan van kosten en de toerekening daarvan. Het gevolg hiervan is dat een goede bedrijfseconomische onderbouwing van tarieven en bedrijfseconomische analyses direct c.q. makkelijk uit het kostprijsmodel naar voren komen. Ten opzichte van het eerste alternatief is alternatief twee iets minder eenvoudig, maar voldoet nog wel aan de overige uitgangspunten van hoofdstuk vier.

6.1.6 Alternatief 3



- een beperkt aantal kostensoorten, zoals uitbesteding en dienstauto's, is rechtstreeks aan één kostendrager i.c. een productgroep toe te wijzen. Dit is in de figuur weergegeven middels de lijn die rechtstreeks van de kostensoorten naar de productgroepen loopt;
- alle personeelsgebonden kosten worden rechtstreeks geboekt op de hulpkostenplaatsen of hoofdkostenplaatsen waar ze worden veroorzaakt;
- de specifieke kosten worden rechtstreeks geboekt op de hulpkostenplaatsen of hoofdkostenplaatsen waar ze worden veroorzaakt;
- de verzamelde kosten op de hulpkostenplaatsen worden via verdeelsleutels verbijzonderd naar de verschillende hoofdkostenplaatsen;
- de verzamelde kosten op de hoofdkostenplaatsen worden:

- eerst via verdeelsleutels verbijzonderd naar de verschillende productgroepen;
- waarmogelijk op basis van normtijden per product toegewezen aan de verschillende individuele producten;
- De opbrengsten, voor zover verkregen uit de agentschapbijdrage, worden op basis van de gemaakte afspraken met de opdrachtgever aan de verschillende productgroepen toegekend;
- De opbrengsten, voor zover verkregen uit leges etc, worden aan de individuele producten toegekend.

Uitgangspunten:

Alternatief drie voldoet aan het streven om tot een zo eenduidige mogelijke relatie te komen tussen het ontstaan van kosten en de toerekening daarvan. Het verschil met alternatief twee is dat per organisatorische eenheid beter inzicht is in de daadwerkelijke kostenopbouw van die eenheid i.p.v. de kostenopbouw per productgroep.

5.9. Conclusie en aanbeveling

De drie alternatieven zijn in de bovenstaande paragrafen afgezet tegen de uitgangspunten zoals opgenomen in hoofdstuk vier. Op basis hiervan concludeert de Inspectie VenW dat het eerste alternatief niet voldoet en dat de uiteindelijke keuze op alternatief twee of drie dient te vallen. Nadere bestudering van de twee overgebleven alternatieven, middels cijfervoorbeelden zoals weergegeven in bijlage drie, leidt tot de aanbeveling om de kostenstromen te laten verlopen volgens alternatief twee. Dit alternatief sluit aan bij het uitgangspunt dat een organisatorische eenheid alleen die kosten voor haar rekening krijgt die ook door die eenheid (direct) zijn te beïnvloeden. Indien noodzakelijk kunnen beide methoden naast elkaar worden toegepast. Echter, indien gewenst is een combinatie van alternatief twee en drie mogelijk. In hoofdstuk acht is aangegeven in welke informatiebehoefte met het kostprijsmodel kan worden voorzien.

7 Verdeelsleutels

In het vorige hoofdstuk is ingegaan op zowel de kostenplaatsenstructuur als de alternatieve kostenstromen. Op basis van zowel de uitgangspunten (hoofdstuk vier) als het cijfervoorbeeld (bijlage drie) is de voorkeur uitgesproken voor alternatief twee, met terugvaloptie alternatief drie voor mogelijke uitzonderingsgevallen. Dit betekent dat voor de volgende stromen nadere verdeelsleutels, voor het toerekenen van de kosten, moeten worden gedefinieerd:

- Sleutels voor het toerekenen van op een hulpkostenplaats verzamelde kosten naar hoofdkostenplaatsen (voor het geval op alternatief drie wordt teruggevallen);
- Sleutels voor het toerekenen van op een kostenplaats verzamelde kosten naar de verschillende productgroepen;
- Sleutels voor het toerekenen van op de productgroepen **inspecties**, toelating en continuering verzamelde kosten naar de desbetreffende onderliggende **inspecties**, vergunningen en certificaten.

De keuze van een verdeelsleutel is altijd arbitrair. Het kan eenvoudig, bijv. alles versleutelen naar rato van fte's of budgetten, maar het kan ook heel gedetailleerd en dus ingewikkeld worden gemaakt. Één van de uitgangspunten in hoofdstuk vier is eenvoudig, bij de uitwerking van dit hoofdstuk is met dit uitgangspunt rekening gehouden.

5.10. Van hulpkostenplaats naar hoofdkostenplaats

In deze paragraaf staat de volgende vraag centraal: *“Hoe verdelen we de kosten van hulpkostenplaatsen naar hoofdkostenplaatsen indien we van alternatief drie gebruik wensen te maken?”*

Uit een eerder uitgevoerde gevoeligheidsanalyse alsmede het hoge percentage personeelsgebonden kosten t.o.v. de totale kosten lijken meer geavanceerde sleutels niet tot een significante andere toedeling van de kosten te komen.

Derhalve stelt de Inspectie VenW voor om het aantal fte werkzaam bij de TE's en de TBE als verdeelsleutel te gebruiken.

5.11. Verdelen van kosten per kostenplaats naar productgroep

Nu alle kosten zijn verzameld op een kostenplaats dient de volgende vraag te worden beantwoord: *“Hoe verdelen we de kosten verzameld op een kostenplaats, ongeacht of alternatief twee of drie volgen, naar de productgroepen?”*

Zoals in hoofdstuk zes is uitgewerkt zijn het merendeel van de Inspectie VenW kosten personeelsgebonden. Tevens is bekend welke fte's, werkzaam bij zowel de TE's als de TBE, werken aan een specifieke productgroep. Hierdoor ligt het voor de hand om de verzamelde kosten op de kostenplaatsen naar rato van het aantal fte werkzaam op de drie productgroepen door te verdelen. Hiermee is tevens de totale kosten per productgroep bepaald.

5.12. Verdelen van kosten naar individuele producten

Alleen voor de productgroepen inspectie en toelating / continuering is in hoofdstuk vijf aangegeven dat het mogelijk dient te zijn om de kostprijs van een bepaald type vergunning vast te stellen. Kortom: de kosten van de productgroepen inspectie en toelating / continuering dienen te worden doorbelast naar de verschillende typen inspecties en vergunningen. Hiervoor zijn de volgende twee mogelijkheden:

1. De kosten van de productgroep inspectie c.q. toelating en continuering wordt op basis van normtijden doorberekend aan de individuele producten;
2. De kosten van de productgroep inspectie c.q. toelating en continuering wordt op basis van tijdschrijven doorberekend aan de individuele producten.

De aard van het werkproces inspectie c.q. toelating en continuering is te standaardiseren per product c.q. is reeds gestandaardiseerd per product. Hierdoor zijn de normtijden gemakkelijk vast te stellen en te beheersen. Gezien de bovenstaande constatering heeft het toerekenen van kosten op basis van tijdschrijven geen toegevoegde waarde, terwijl deze methode administratief een grote beheerslast oplevert voor de organisatie. Voorgesteld wordt om de kostprijs per product vast te stellen aan de hand van normtijden en een uurtarief.

5.13. Conclusie en aanbeveling

Op basis van de bovenstaande paragrafen wordt het volgende voorgesteld:

Van	Naar	Verdeelsleutel
Kostenplaats	Kostendrager / productgroep	Aantal fte (TE en TBE) per productgroep
Kostendrager / productgroep Toelating en continuering	Individuele producten	Normtijden + uurtarief.
Kostendrager / productgroep Inspecties	Individuele producten	Normtijden + uurtarief.

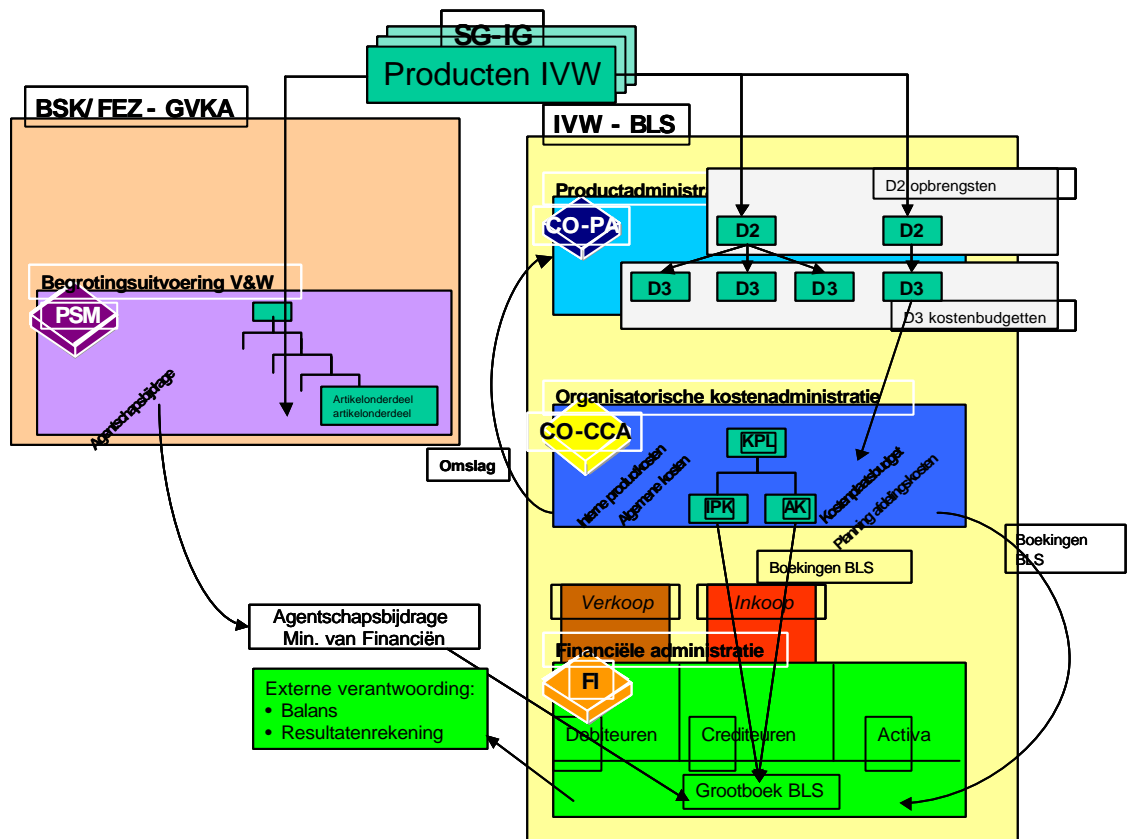
Tenslotte wordt opgemerkt dat het niet doorverdelen van kosten op basis van tijdschrijven niet betekent dat er binnen de organisatie geen tijdgeschreven dient te worden. Een tijdschrijfsysteem kan dienen ter vaststelling van de normtijden voor de individuele producten en de productiviteit per productgroep.

8 Uitgewerkt model

Op basis van de conclusie en aanbeveling van hoofdstuk zes en zeven wordt in dit hoofdstuk het model schematisch weergegeven, inclusief een eerste systeemverkenning. Tevens wordt er in dit hoofdstuk ingegaan op kostprijsmodellen bij RWS en de VWA.

5.14. Schematische weergave en systeemverkenning

Bij de uitwerking van dit rapport is door BVS vertegenwoordigers aangegeven dat de uitkomsten van het rapport voldoet aan de systeemvereisten van SAP. De onderstaande weergave geeft op hoofdlijnen de SAP architectuur weer.

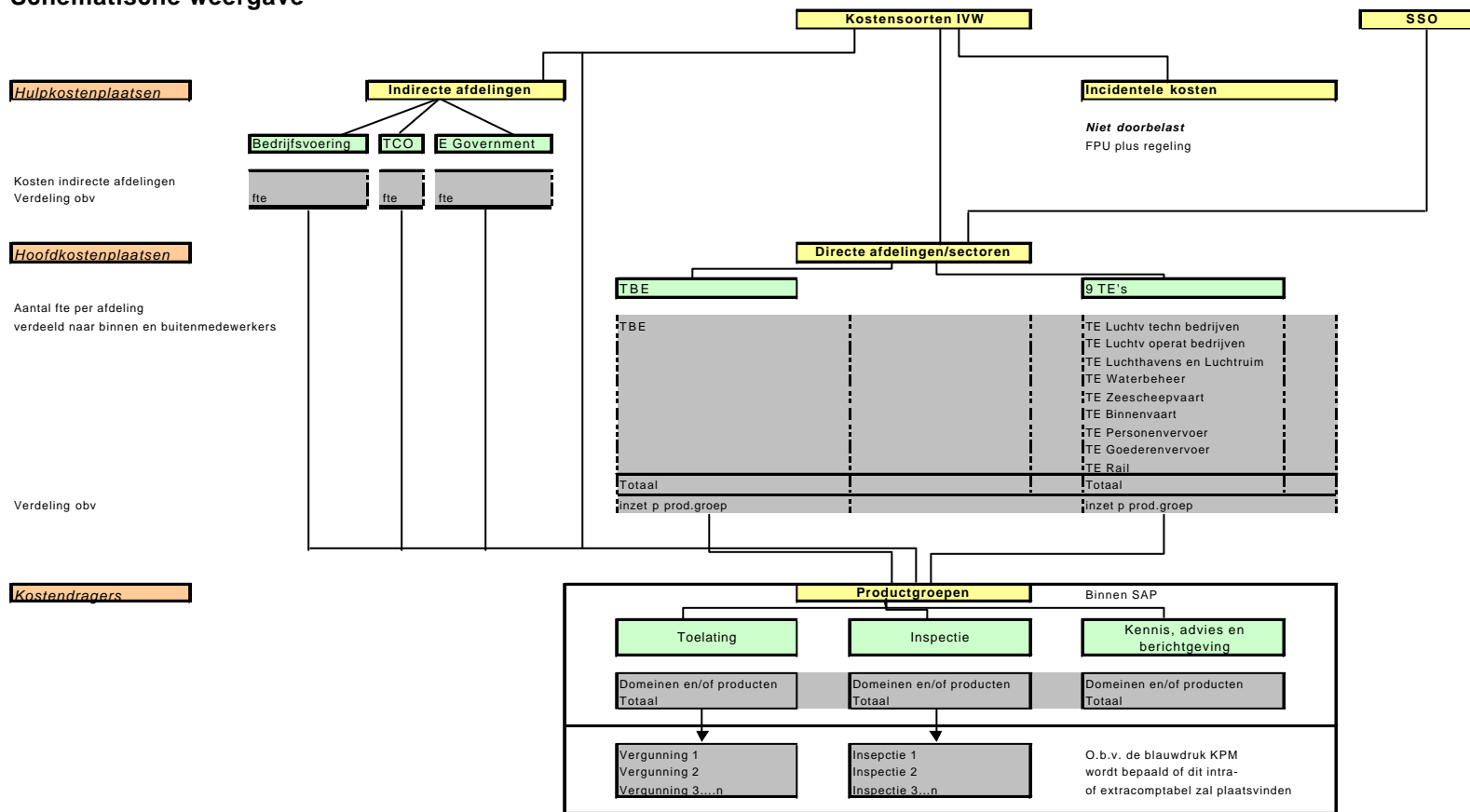


In de tabel op pagina 44 is een eerste verkenning weergegeven naar de combinatie kostprijsmodel – SAP – informatiebehoefte. Deze tabel maakt duidelijk in welke informatiebehoefte SAP en het kostprijsmodel voorzien.

Op pagina 45 is het uitgewerkte kostprijsmodel schematisch weergegeven.

Informatie-element	Toelichting	Informatiebron
Productgroep en Product		
Outcome indicatoren	De meeteenheid om de intermediaire effecten van het/de product(groep) te kunnen vaststellen.	Nog niet bekend
Outcome streefwaarden	De beoogde te realiseren waarde in termen van aantallen of percentages behorende bij een outcome indicator.	Nog niet bekend
Outcome realisatiegegevens	De gerealiseerde waarde in termen van aantallen of percentages gekoppeld aan een streefwaarde en een outcome indicator.	Nog niet bekend
Output indicatoren	De meeteenheid, zowel kwantitatief als kwalitatief, om de realisatie van prestaties in termen van het/de product(groep) te kunnen vaststellen.	Diverse bronsystemen buiten SAP om
Output streefwaarden	De beoogde te realiseren waarde in termen van aantallen of percentages behorende bij een output-indicator.	Diverse bronsystemen buiten SAP om
Output realisatiegegevens	De gerealiseerde waarde in termen van aantallen of percentages gekoppeld aan een streefwaarde van en een output-indicator.	Diverse bronsystemen buiten SAP om
Overige prestatie-indicatoren	Kwaliteitsindicatoren (bijvoorbeeld klanttevredenheid) procesindicatoren (bijvoorbeeld doorlooptijden).	Nog niet ontwikkeld
Tijdsindicator	De tijdseenheid in termen van maanden, kwartalen of jaren waarin een streefwaarde dient te worden gerealiseerd of een realisatiegegeven is gerealiseerd.	Standaard jaar t
Begroting budget	Voorlopige berekening van de kosten van te realiseren output (ten einde de outcome te realiseren) voor een vastgestelde periode.	SAP CO / KPM
Opbrengsten	Ontvangen financiële middelen ter vergoeding van de geleverde producten of diensten.	SAP CO / KPM
Budget beschikbaar	Het per mandaat beschikbaar gestelde budget minus het reeds bestede budget en de aangegane verplichtingen.	SAP CO / KPM
Budget gerealiseerd	Het achteraf vastgestelde besteed budget.	SAP CO / KPM
Directe kosten	De kosten die direct naar de productengroepen / producten (of onderliggende processen) kunnen worden toegerekend (vanwege een rechtstreeks verband)	SAP CO / KPM
Opslagpercentage	De rekeneenheid om de kosten die niet een direct verband hebben met de productgroepen / producten (of onderliggende processen) te kunnen toerekenen.	SAP CO / KPM
Integrale kostprijs (voorcalculatorisch)	Alle directe en indirecte kosten toegerekend aan een product(groep).	SAP CO / KPM
Afschrijvingskosten	Afboeking van de balans van de waardevermindering van productiemiddelen gedurende het boekjaar.	SAP FI / SAP CO
Rentekosten	Vergoeding die moet worden betaald over het opgenomen vreemd vermogen.	SAP FI / SAP CO / KPM
Integrale kostprijs (nacalculatorisch)	Alle werkelijk gerealiseerde directe en indirecte kosten toegerekend aan de werkelijk gerealiseerde producten / productgroepen.	SAP CO / KPM

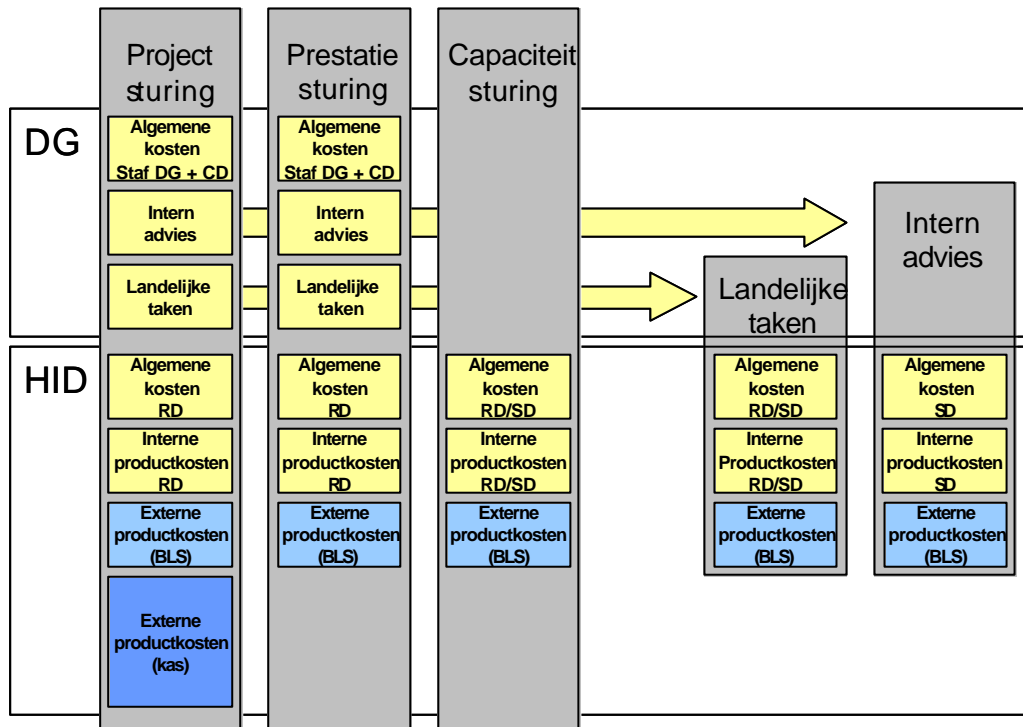
Schematische weergave



5.15. Kostprijsmodellen vergelijkende wijs

8.1.1 Kostprijsmodel RWS

De opbouw van de kostprijzen van producten per sturingsprincipe is in de onderstaande figuur weergegeven. Hierbij zijn alle mogelijke componenten opgenomen. Bij een concreet werkelijk product kunnen dus één of meerdere componenten ontbreken.



Kosten komen altijd de organisatie binnen via de kostensoorten. Met behulp van deze kostensoorten worden kosten op ofwel een kostenplaats ofwel een kostendrager (project) geboekt.

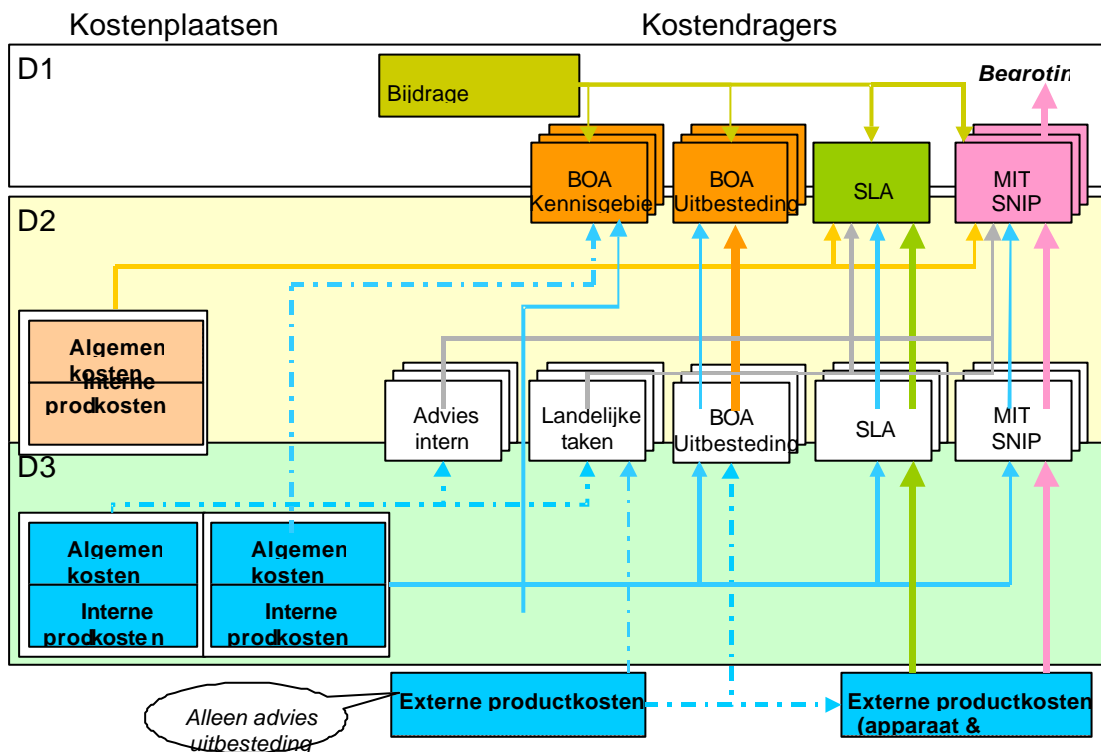
Kosten die in eerste instantie op een kostenplaats worden geboekt worden vervolgens naar een product doorbelast. Kosten op een project worden toegewezen aan producten. Op deze manier komen uiteindelijk alle kosten dus op de (externe) producten terecht.

Dit algemene schema (van kostensoort via kostenplaatsen/kostendragers naar producten) is hieronder voor de situatie van RWS verder uitgewerkt. Bij deze uitwerking worden binnen dit schema twee kostenstromen onderkend:

- Via de projecten / activiteiten (kostendragers) van RWS;
- Via de organisatieonderdelen (kostenplaatsen) van RWS.

Belangrijk kenmerk van het RWS model is dat deze beide kostenstromen binnen een dienst/directie onafhankelijk van elkaar functioneren. Met andere woorden: kosten voor de organisatie en kosten voor de projecten worden binnen een D3 apart aangestuurd; er is (op operationeel niveau) geen direct verband te leggen tussen de beide stromen. Slechts op productniveau (D1-D2 en D2-D3) komen de beide stromen bij elkaar.

Samengevat kunnen de hierboven beschreven stromen als volgt worden gevisualiseerd.



8.1.2 Kostprijsmodel VWA

Het VWA kostprijsmodel 2006 is nog in concept. In deze paragraaf wordt op hoofdlijn het model weergegeven.

De VWA is voornemens een kostprijsmodel op te stellen dat gebaseerd is op de kostenplaatsmethode. De kosten van algemene en hulpkostenplaatsen worden niet in het model zelf, intern, doorbelast aan verschillende hoofdkostenplaatsen, maar ze worden direct vanuit hun kostenplaats aan de kostendragers toegerekend.

Er wordt wel van de kostenplaatsmethode gebruik gemaakt doordat de calculatorische kostenplaatsen worden doorberekend aan de hulp-, algemene en hoofdkostenplaatsen. Het al of niet maken van de doorbelastingen bepaalt in sterke mate de transparantie van het model. VWA stelt dat het voordeel van dit model is dat de 'basis' voor toerekening van indirecte kosten altijd de kostendrager zelf is, oftewel de direct toerekenbare basis van het product of de dienst. Volgens de VWA heeft voor de tariefstellers als voordeel dat men er voor kan kiezen een specifieke overheadcategorie uit het tarief van een product te snijden zonder dat dit gevolgen heeft voor de andere overheadcategorieën in relatie tot het product.

Het voorgestelde model elimineert de twee grootste nadelen (de doorbelastingen en administratief ingewikkelde verdeelsleutel) en is dus toegesneden op de VWA, de naam ervoor is de kostendragersmethode.

De kosten worden verdeeld in directe en indirecte kosten. Inzake de directe kosten is er geen verbijzonderingsprobleem: deze kunnen rechtstreeks worden toegerekend aan de kostendragers (producten). Haarscherp geredeneerd zijn er vrijwel geen directe kosten. Voor het gemak wordt echter gesteld dat alle kosten van het directe personeel en met hen de kostencategorieën die bij hen horen (P,M, huisvesting, rente en afschrijving) samen de directe kosten zijn en dat deze direct aan de kostendragers worden toegekend. Voor de indirecte kosten bestaat wel een verbijzonderingsprobleem: deze kosten zijn niet rechtstreeks aan de producten toe te rekenen, maar wel direct aan de kostenplaatsen. Er wordt daarin onderscheid gemaakt naar hoofd-, hulp-, algemene en calculatorische kostenplaatsen.

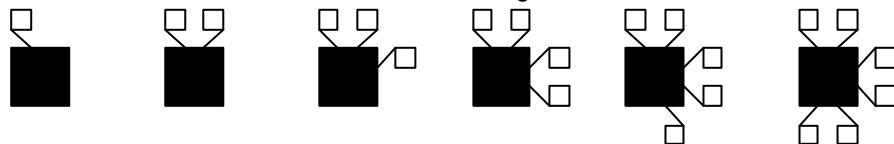
De indirecte kosten worden per kostenplaats verzameld en rechtstreeks vanuit de betreffende kostenplaats doorbelast aan de kostendrager (=product). Onderlinge doorbelasting tussen de kostenplaatsen vindt in beginsel niet plaats, met uitzondering van de calculatorische kostenplaatsen.

Per kostenplaats wordt een volume georiënteerde doorbelastingssleutel bepaald volgens de formule $(C+V): W$. Dit staat voor de optelsom van de vaste plus de variabele kosten van die kostenplaats gedeeld door de geprognosticeerde productie c.q. andere basis. Uitgangspunt ter wille van eenvoud en transparantie is slechts één verdeelsleutel per kostenplaats.

Op de kostendrager (product) worden zowel de directe kosten als de indirecte kosten (doorbelasting vanuit kostenplaats) verzameld. De totale kostprijs per product bestaat dus uit de directe kosten + doorbelaste indirecte kosten van de kostenplaatsen, gedeeld door de eenheid van het product. De eenheid voor inspecties en monsters is het product zelf, de prijs is een stuksprijs. Voor keuring wordt vooralsnog doorgewerkt met een uurtarief aangevuld met toeslagen. Er zal analoog inspecties naar standaardisatie worden toegewerkt.

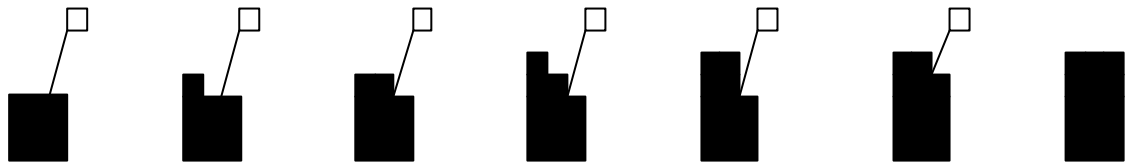
De eenheden voor de productcategorieën 'meldingen en incidentmanagement', 'productmanagement', 'risicocommunicatie', 'bestuurlijke boetes', 'onderzoekprogramma' en 'pro-actieve risicobeoordeling' zijn vermeld in de producten- en dienstencatalogus. Merk hierbij op dat de *financiering en sturing* ervan programmatisch van aard is: er wordt dus door de opdrachtgevers voor de productcategorieën een bedrag ter beschikking gesteld, op basis van een voorcalculatie, maar er vindt geen verrekening plaats.

Het VWA model wordt gekenmerkt door een eerste kostenverdeling met als criterium de producten en dienstencatalogus. De organisatie-eenheden worden dus hierop onderscheiden, het kleinste niveau is een afdeling of een team. Voor de afdelingen 'signalering en ontwikkeling' en voor de directie Toezichtsbeleid en communicatie (T&C), voor wat betreft het 'T' deel, wordt een forfaitaire opdeling van (de kosten van) de afdeling voorgesteld. Nu is het denkbaar dat op teamniveau ook een onderverdeling zou moeten worden gemaakt: de veterinaire teams zijn de eerst in aanmerking komende. Immers, een veterinaire kan zowel inspecties als keuringen verrichten, zelfs op dezelfde dag. Dat levert bij de berekening van de voorcalculatorische kostprijs de vraag op aan welke kostendrager de kosten van genoemde veterinaire moeten worden toegerekend. Voorgesteld wordt dit ook forfaitair te doen. Als van een team 50% van de tijd van de directe fte's wordt besteed aan keuringen, dan moeten in de voorcalculatorische berekening van het uurtarief voor keuringen de kosten van het team voor 50% worden meegenomen. Terugkomend op de stelling dat de eerste kostenverdeling wordt gemaakt met als criterium de producten uit de producten en dienstencatalogus, dan is het van belang te realiseren dat dit het leidmotief is voor alle volgende indirecte kostentoedelingen. Met andere woorden, de kwantitatieve omvang van de organisatorische eenheid horend bij een kostendrager - en dit kunnen zijn de aantallen directe fte's, de omzet in die kostendrager of het aantal eenheden - is de sleutel voor alle toerekeningen van indirecte kosten. Visueel ziet dat er als volgt uit.



Er van uitgaande dat het grote vierkant de kostendrager is en dat de kleine blokjes indirecte kosten zijn, dan laat het voorgestelde model zien dat voor elke categorie indirecte kosten (regionaal MT-lid, regionale directeur plus staf, centrale B&B, centrale directie en staf) in een eigen relatie staan met de kostendrager. Als de retributiesteller (de opdrachtgever) aangeeft een bepaalde categorie overhead niet te willen meerekenen in het tarief, dan kan dit in het voorgestelde model zonder verschuivingen in de andere categorieën overhead worden weggenomen.

Als de directe relatie tussen alle categorieën indirecte kosten en de kostendrager niet één op één is, maar als er indirecte kosten worden toegekend op een basis van kostendragers plus al eerder toegekende indirecte kosten, dan is het niet mogelijk zonder complexe gevolgen voor de toerekeningen van indirecte kosten aan andere producten, de indirecte kosten toe te rekenen. Visueel ziet dat er zo uit.



Het is niet zo dat de uitkomsten van de modellen zo verschillend zouden zijn, het is eerder dat de tweede benadering, waarbij de basis voor toerekening met elke toerekening opschaaft, onnodige onduidelijkheid creëert.

5.16. Conclusie en aanbeveling

Het kostprijsmodel Inspectie VenW, zoals uitgewerkt in dit rapport, voldoet aan de vereisten om de blauwdrukfase SAP te kunnen starten. Op hoofdlijn sluit het kostprijsmodel aan bij de kostprijsmodellen van RWS en de VWA. Verschillen worden veelal ingegeven door de eigenheid van de primaire processen van de organisaties en de bijhorende sturingsmechanisme.

Het kostprijsmodel berekent in eerste instantie de kosten per productgroep. Voor de productgroepen Toelating en Continuering en Inspecties is in het model aangegeven hoe de kostprijzen van de verschillende vergunningen worden berekend. Deze berekening zal extracomptabel, buiten het SAP systeem, plaatsvinden. Voorwaarde om deze extracomptabele exercitie mogelijk te maken is dat de normtijden van de verschillende producten binnen de productgroep bekend zijn.

Ondanks het feit dat er in dit rapporten grote stappen richting het kostprijsmodel Inspectie VenW zijn gezet wordt er nogmaals op gewezen dat er wordt uitgegaan van een groeimodel. De resultaten van de blauwdrukfase alsmede de resultaten van de verschillende werkgroepen in het kader van de oprichting van de Directie Bedrijfsvoering kunnen leiden tot aanvullende inzichten en een verdere uitwerking van het model.

Bijlage 1 Voorbeeld uitwerking opslagmethode

Voorbeeld I

Voor het produceren van een product bij normale bedrijfsdrukke zijn de volgende kosten voor een bepaald jaar begroot:

Directe materiaalkosten € 3.000,-

Directe loonkosten € 100.000,- (opgebouwd uit directe uren van medewerkers op verschillende schaalniveaus)

Indirecte kosten € 35.000,-

Door de totale indirecte kosten te relateren aan de totale directe kosten vinden we als opslagpercentage: $35.000/103.000 \times 100\% = 34\%$

Vergt een opdracht nu € 500,- aan materiaal, en bedragen de loonkosten € 25.000,-,

dan wordt in dit geval de kostprijs: $25.500 + (25.500 \times 34\%) = € 34.170,-$

Zoals uit het bovenstaande blijkt, wordt bij de primitieve opslagmethode een evenredig verband verondersteld tussen de totale indirecte kosten en de gekozen opslagbasis (in voorbeeld 1 de totale directe kosten). Deze evenredigheid kan ontbreken, waardoor onnauwkeurige kostprijzen kunnen ontstaan. Dit gevaar is minder groot bij gebruik van de *verfijnde* (meervoudige) opslagmethode. Deze methode is nauwkeuriger in het leggen van verbanden tussen de indirecte kosten en de directe kosten door de indirecte kosten verder uit te splitsen, verfijningen aan te brengen in de relevante opslagbasis en vervolgens verschillende opslagen te hanteren.

Voorbeeld II

Voor het produceren van een product bij normale bedrijfsdrukke zijn de volgende kosten voor een bepaald jaar begroot:

Directe materiaalkosten € 3.000,-

Directe loonkosten € 100.000,-

- Schaal 4 t/m 7 € 15.000,-

- Schaal 8 t/m 12 € 55.000,-

- Schaal 13 t/m 15 € 30.000,-

Indirecte kosten € 35.000,-

- Rente en afschrijvingen € 7.500,-

- Indirecte loonkosten € 27.500,-

Nadere analyse van de rente en afschrijvingen wijst uit dat het hierbij gaat om de

financierings- en afschrijvingskosten van investeringen in ICT, bureau's en stoelen en pc's. Daardoor zijn ze totaal toe te rekenen aan de loonkosten.

De indirecte kosten blijken als volgt te kunnen worden onderverdeeld (bijvoorbeeld door verschillen in grootte van kamer, gebruik maken van secretariaat etc):

- Schaal 4 t/m 7 € 3.000,-

- Schaal 8 t/m 12 € 19.000,-

- Schaal 13 t/m 15 € 13.000,-

De te hanteren opslagpercentages zijn dan:

$3.000/15.000 \times 100\% = 20\%$ voor de inzet van directe loonkosten schaal 4 t/m 7

$19.000/55.000 \times 100\% = 35\%$ voor de inzet van directe loonkosten schaal 8 t/m 12

$13.000/30.000 \times 100\% = 43\%$ voor de inzet van directe loonkosten schaal 13 t/m 15

Vergt een opdracht nu € 500,- aan materiaal en bedragen de directe loonkosten € 25.000,- (waarvan € 10.000,- in schaal 4 t/m 7, € 12.000,- in schaal 8 t/m 12 en € 3.000,- in schaal 13 t/m 15) dan wordt de kostprijs:

Directe materiaalkosten € 500,- +

Directe loonkosten € 25.000,- +

Indirecte kosten: € 7.490,- (zijnde € 10.000 x 20% + € 12.000 x 35% + € 3.000 x 43%) = € 32.990,-

In het bovenstaande voorbeeld wordt de kostprijs van de opdracht lager dan bij toepassing van de primitieve opslagmethode. De belangrijkste oorzaak hiervan is dat de indirecte kosten nu evenredig aan de ingezette functieschalen worden doorbelast. Met andere woorden de inzet van lagere functieschalen voor een specifieke opdracht brengt ook relatief lagere indirecte kosten met zich mee. Door de toepassing van deze verfijnde opslagmethode voor het berekenen van de kostprijs kan de baten-lastendienst beter kostendekkende tarieven bepalen.

Het voordeel van de opslagmethode is dat zij niet erg arbeidsintensief is (zeker in geval van toepassing van de primitieve opslagmethode) en ook gebruikt kan worden indien een baten-lastendienst meerdere verschillende producten of diensten voortbrengt. De methode heeft echter ook nadelen. Zo veronderstelt de methode een directe relatie tussen de directe en indirecte kosten. Dit is niet altijd het geval. Zeker indien de indirecte kosten een groot deel van de totale kosten uitmaken (bijvoorbeeld 30% of meer) kan de opslagmethode dan ook beter niet toegepast worden. Daarnaast worden de opslagpercentages over het algemeen gebaseerd op realisatiecijfers, terwijl men bij het bepalen van de voorcalculatorische kostprijs (als basis voor de tariefstelling) uit zou moeten gaan van de normatieve kosten voor de komende periode (zoals in voorbeeld II). De kostprijsberekening is dan minder zuiver. Immers, de verdeling van de indirecte kosten over de schalen in het verleden kan heel anders zijn dan de verdeling in de toekomst. En als de lonen in de komende periode door een algemene salarismaatregel omhoog gaan, hoeft dit niet te betekenen dat de indirecte kosten evenredig omhoog zullen gaan. De opslagpercentages zouden dan eigenlijk aangepast moeten worden. Voor de verfijnde (meervoudige) opslagmethode geldt als laatste nog dat het vaak niet gemakkelijk is om de gegevens te verkrijgen die nodig is om de opslagpercentages te berekenen. Zo zal het in voorbeeld II waarschijnlijk erg moeilijk zijn om de indirecte kosten te bepalen die bij een bepaalde functieschaal hoort. In die gevallen zullen de opslagpercentages ingeschat worden hetgeen ook weer consequenties heeft voor de zuiverheid van de kostprijsberekening. Ervaringsgegevens en benchmarking met vergelijkbare bestaande baten-lastendiensten kunnen bijdragen aan een nauwkeurigere inschatting.

Bijlage 2 Individuele producten per domein

Aandachtsgebied Land

Domein Taxivervoer

Toelating /continuering (outputsturing)

- Product: Ondernemersvergunningen
- Product: Chauffeurspassen
- Product: Vergunningbewijzen
- Product: Taxivergunningen

Inspecties (outputsturing)

- Product: Bedrijfscontroles en -onderzoeken
- Product: Wegcontroles

Kennis, advies en berichtgeving (capaciteitsturing)

- Productgroep kennis, advies en berichtgeving

Domein Busvervoer

Toelating /continuering (outputsturing)

- Product: Ondernemingsvergunningen
- Product: Toetsing ondernemingsvergunningen
- Product: Passen digitale tachograaf
- Product: Vergunningbewijzen voertuigen
- Product: Reisbladen

Inspecties (outputsturing)

- Product: Bedrijfscontroles
- Product: Onderzoek beperkte vergunninghouders
- Product: Reguliere wegcontroles
- Product: Pendelcontrole

Kennis, advies en berichtgeving (capaciteitsturing)

- Productgroep kennis, advies en berichtgeving

Domein Goederenvervoer over de weg

Toelating /continuering (outputsturing)

- Product: Passen digitale tachograaf
- Product: Ontheffingen gevaarlijke stoffen

Inspecties (outputsturing)

- Product: Bedrijfsonderzoeken
- Product: Bedrijfsonderzoeken Weigh in Motion
- Product: Wegcontroles op overbelading
- Product: Integrale wegcontroles
- Product: Broncontroles gevaarlijke stoffen
- Product: Basismetingen

Kennis, advies en berichtgeving (capaciteitsturing)

- Productgroep kennis, advies en berichtgeving

Domein Spoor

Toelating /continuering (outputsturing)

- Product: Veiligheidsattesten spoorwegondernemingen
- Product: Bedrijfsvergunningen spoorwegondernemingen
- Product: Inzetcertificaten spoorvoertuigen
- Product: Verklaringen van geen bezwaar spoorvoertuigen
- Product: Toets veiligheidsmanagement-systeem ProRail
- Product: Veiligheidsbeoordeling grote projecten en nieuwe systemen
- Product: Veiligheidsbeoordeling wijzigingen bestaande systemen
- Product: Planbeoordelingen overwegen
- Product: Regime brugopeningen
- Product: Erkenningcertificaten keuringsinstanties en werkplaatsen
- Product: Ontheffingen

Inspecties (outputsturing)

- Product: Vooronderzoeken
- Product: Bedrijfsonderzoeken
- Product: Ongevalsonderzoeken uitgebreid
- Product: Ongevalsonderzoeken standaard
- Product: Standaardinspecties
- Product: Actuele inspecties
- Product: Inspecties gevaarlijke stoffen

Kennis, advies en berichtgeving (capaciteitsturing)

- Productgroep kennis, advies en berichtgeving

Domein Tram en Metro

Inspecties (outputsturing)

- Product: Thema inspecties
- Product: Standaard inspecties
- Product: Actuele inspecties

Kennis, advies en berichtgeving (capaciteitsturing)

- Productgroep kennis, advies en berichtgeving

Aandachtsgebied Lucht

Domein Luchthavens en Luchtruim

Toelating /continuering (outputsturing)

- Product: Vergunningen/ontheffingen
- Product: Luchtruimontheffingen/vergunningen divers
- Product: Initiële afgifte brevetten Air Flight Information Service Officers
- Product: Brevetten verkeersleiders
- Product: Vergunningen verkeersleiding
- Product: Certificatie luchtvaartnavigatie dienstverleners
- Product: Ontheffingen gevaarlijke stoffen lucht

Inspecties (outputsturing)

- Product: Inspecties inrichting en uitrusting vliegvelden
- Product: Veiligheidsinspecties luchtvaarterreinen
- Product: Inspecties grondafhandeling
- Product: Goedkeuring gebruiksplannen
- Product: Rapportages naleving milieuregels
- Product: Inspecties luchtverkeersleiders
- Product: Examen Commissie Luchtverkeersdienstverlening
- Product: Integrale inspecties gevaarlijke stoffen
- Product: Boordcontroles gevaarlijke stoffen
- Product: Broncontroles gevaarlijke stoffen
- Product: Transit-vrachtinspecties gevaarlijke stoffen
- Product: Segmentsselectie controles gevaarlijke stoffen
- Product: Controle op consistentie lading/documenten

Kennis, advies en berichtgeving (capaciteitsturing)

- Productgroep kennis, advies en berichtgeving

Domein Luchtvaartoperationele bedrijven

Toelating /continuering (outputsturing)

- Product: Vergunning tot vluchttuitvoering (VtV-AOC)
- Product: Vergunning tot vluchttuitvoering (VtV-NL)
- Product: Ontheffing art. 16d eigen vervoer

Domein Luchtvaartoperationele bedrijven (vervolg)

Product: Vergunningen luchtvaartvertoningen
Product: Kwalificatie/registratie vliegeropleiding
Product: Economische vergunningen
Product: Herautorisatie geneeskundige instelling
Product: Afgifte bevoegdheden vliegend personeel
Product: Medische verklaringen
Product: Toelatingsbewijzen examens theorie, morse en radiotelefonie
Product: Theorie/praktijkexamens
Product: Bevoegdverklaringen personeel in de
luchtverkeersdienstverlening

Inspecties (outputsturing)

Product: Inspecties VtV-AOC
Product: Inspecties VtV-NL
Product: Inspecties SAFA-, SAGA- & SANA
Product: inspecties opleidingsinstellingen TRTO en FTO
Product: Inspecties herkwalificatie vluchtnabootsers

Kennis, advies en berichtgeving (capaciteitsturing)

Productgroep kennis, advies en berichtgeving

Domein Luchtvaarttechnische bedrijven

Toelating /continuering (outputsturing)

Product: Ontwerp-, productie- en onderhoudserkenningen
Product: Erkenningen opleidingsinstellingen onderhoudspersoneel
Product: Bewijzen van luchtwaardigheid en ontheffingen
Product: Certificaties luchtvaartuigproducten
Product: Bevoegdverklaringen onderhoudspersoneel

Inspecties (outputsturing)

Product: Inspecties

Kennis, advies en berichtgeving (capaciteitsturing)

Productgroep kennis, advies en berichtgeving

Aandachtsgebied Water

Domein Koopvaardij

Toelating /continuering (outputsturing)

Product: DOC-certificaten
Product: Scheepscertificaten
Product: Monsterboekjes
Product: Vaarbevoegdheidsbewijzen
Product: Toestemming IMDG

Domein Koopvaardij (vervolg)

Product: Toestemming RVGZ
Product: Exsam
Product: Autorisaties vuurwerkartikelen

Inspecties (outputsturing)

Product: Certificerende inspecties
Product: Vlaggestaatcontroles
Product: Port State Control inspecties
Product: Beoordeling bemanningsplannen
Product: Inspecties gevaarlijke stoffen
Product: Broncontroles gevaarlijke stoffen
Product: inspecties classificatiebureau

Kennis, advies en berichtgeving (capaciteitsturing)

Productgroep kennis, advies en berichtgeving

Domein Binnenvaart

Toelating /continuering (outputsturing)

Product: Scheepscertificaten
Product: Ontheffing Wvbb
Product: Ontheffing ADNR
Product: Erkenningen deskunidgeorganisaties

Inspecties (outputsturing)

Product: Integrale controles
Product: Inspecties t.b.v. scheepscertificaat
Product: Inspecties gevaarlijke stoffen
Product: Inspecties erkende deskundigenorganisaties

Niveau kostentoerekening t.b.v. kennis, advies en berichtgeving

Productgroep kennis, advies en berichtgeving (capaciteitsturing)

Domein Visserij

Toelating /continuering (outputsturing)

Product: Scheepscertificaten
Product: Vaarbevoegdheidsbewijzen

Inspecties (outputsturing)

Product: Inspecties

Kennis, advies en berichtgeving (capaciteitsturing)

Productgroep kennis, advies en berichtgeving

Domein Waterbeheer

Toelating /continuering (outputsturing)

Product: Vergunningen eigen werken

Inspecties (outputsturing)

Product: Integrale inspecties en evaluatie onderzoeken.

Kennis, advies en berichtgeving (capaciteitsturing)

Productgroep kennis, advies en berichtgeving

Bijlage 3 Uitwerking alternatieven twee en drie

Leeswijzer

Deze bijlage is als volgt opgebouwd:

1. Weergave van de aannames omtrent de cijfervoorbeelden;
2. Mutaties in het grootboek en de resultatenrekening Inspectie VenW
3. De verwerking van de grootboekmutaties in de kostenplaatsadministratie en bijhorende overzichten;
4. De verwerking van de kostenplaatsadministratie in de kostendrager / productadministratie en bijhorende overzichten;
5. Opbrengsten;
6. Aanvullende voorbeelden.

Per stap zullen de verschillen tussen de alternatieven worden toegelicht.

1. Weergave van de aannames omtrent de cijfervoorbeelden

Aanname 1:

Organisatorische eenheid	aantal fte's	Specifieke uitgaven (inhuur)	Productie
Staf / indirecte afdelingen	200	€ 1.000.000	
Toezihteenheid A	100	€ 1.200.000 (voor toelating)	10.000
Toezihteenheid B	100	-	1.000
Toezihteenheid C	300	-	500
Toezihteenheid D	150	-	7.500
Toezihteenheid E	150	€ 800.000 (voor kennis)	10.000
Totaal Inspectie VenW	1.000	3.000.000	

Aanname 2:

Algemene kosten (= personeelsgebonden kosten (PG))

Loonkosten	€ 50.000.000	
Personeel	7.000.000	
Huisvestingskosten	10.000.000	
Transportkosten	8.800.000	
Afschrijvingskosten	13.200.000	(BLD omgeving)
BVH kosten	<u>11.000.000</u>	
Totaal algemene kosten		100.000.000
Specifieke uitgaven		<u>3.000.000</u>
Totale kosten IVW		103.000.000

Aanname 3:

De toezichteenheden A t/m E zetten de verkregen fte's als volgt in:

Toezichteenheid A	Toelating	50 fte
	Handhaving	30
	Kennis	10
	Berichtgeving	10

Toezichteenheid B	Toelating	50 fte
	Handhaving	30
	Kennis	10
	Berichtgeving	10

Toezichteenheid C	Toelating	200 fte
	Handhaving	60
	Kennis	20
	Berichtgeving	20

Toezichteenheid D	Toelating	80 fte
	Handhaving	30
	Kennis	20
	Berichtgeving	20

Toezichteenheid E	Toelating	80 fte
	Handhaving	30
	Kennis	20
	Berichtgeving	20

Aanname 4:

Op basis van aanname drie valt te concluderen dat per productgroep het volgende aantal fte's wordt ingezet:

Direct:

Toelating	460 fte
Handhaving	180
Kennis en advies	80
Berichtgeving	80

Staf / Indirect: 200

Aanname 5:

In het voorbeeld zijn opbrengsten opgenomen, waarbij is aangenomen dat de helft van de benodigde opbrengsten voor toelating en continuering uit de markt wordt verkregen en de andere helft door het ministerie wordt aangevuld in de vorm van een agentschapbijdrage.

Aanname 6:

Per domein wordt maar een soort vergunning uitgegeven.

Aanname 7:

De opbrengsten zijn gelijk aan de kosten.

2. Mutaties in het grootboek en de resultatenrekening Inspectie VenW

2.1. Mutaties in het grootboek a.d.h.v vereenvoudigde journaalposten (zonder opbrengsten)

De primaire vastlegging van de mutaties vindt plaats aan de hand van journaalposten. Op basis van de in hoofdstuk twee weergegeven aannames zouden de journaalposten er als volgt uit kunnen zien.

	Debet	Credit	
420 Loonkosten	50.000.000		
Resultatenrekening			
425 Inhuur	3.000.000		
Resultatenrekening			
430 Personeelskosten	7.000.000		
Resultatenrekening			
aan 130 Bank		60.000.000	Balanspost
460 Huisvestingskosten	10.000.000		
Resultatenrekening			
aan 110 crediteuren		10.000.000	Balanspost
470 Transportkosten	8.800.000		
Resultatenrekening			
aan 110 crediteuren		8.800.000	Balanspost
450 Afschrijvingskosten x	13.200.000		
Resultatenrekening			
aan 100 Afschrijvingen x		13.200.000	Balanspost
480 BVH kosten	11.000.000		
Resultatenrekening			
aan 110 crediteuren		11.000.000	Balanspost

2.2. Resultatenrekening Inspectie VenW (nog zonder opbrengsten)

Op basis van de journaalposten in 2.1. wordt vanuit het grootboek de volgende resultatenrekening voor de Inspectie VenW (aggregatieniveau 1) opgesteld. Logischerwijs sluit de onderstaande resultatenrekening aan bij aanname 2 uit hoofdstuk één.

**Resultatenrekening IVW (x 1.000
eur)**

debet		credit	
Algemene kosten		Opbrengsten uit vergunningen c.a.	pm
loonkosten	50.000	Agentschapbijdrage	pm
personeelskosten	7.000	Resultaat	pm
huisvestingskosten			
n	10.000		
transportkosten	8.800		
BVH kosten	11.000		
Afschrijvingskosten			
n	<u>13.200</u>		
	100.000		
Specifiek	inhuur	<u>3.000</u>	
totaal	<u>103.000</u>		<u>103.000</u>

De hierboven weergegeven resultatenrekening vormt de basis voor de externe verantwoording. Hiermee is dus nog geen inzicht verkregen in de kostprijzen en de kostenstructuur van de verschillende organisatorische eenheden, zie hiervoor hoofdstukken drie en vier.

3. De verwerking van de grootboekmutaties in de kostenplaatsadministratie en bijhorende overzichten

3.1. Kostenplaatsen I (eerste belaste kosten)

De journaalposten, zoals weergegeven bovenaan de pagina, lopen in de werkelijkheid iets ingewikkelder, er wordt namelijk nog een kostenplaats aan de boekingsgang toegevoegd. Hierdoor komen de boekingen er bijvoorbeeld als volgt uit te zien (Verdeling / realisatie is conform personeelsopbouw):

420 Loonkosten .KPL Staf	10.000.000
Resultatenrekening	
420 Loonkosten .KPL TZE A	5.000.000
Resultatenrekening	
420 Loonkosten .KPL TZE B	5.000.000
Resultatenrekening	
420 Loonkosten .KPL TZE C	15.000.000
Resultatenrekening	
420 Loonkosten .KPL TZE D	7.500.000
Resultatenrekening	

420 Loonkosten .KPL TZE E	7.500.000		
Resultatenrekening			
aan 130 Bank		50.000.000	Balanspost

Aangezien alle boekingen min of meer op deze manier verlopen komt de kostenplaatsadministratie voor de eerstbelaste kosten er bijvoorbeeld als volgt uit te zien (opbrengsten buiten beschouwing gelaten en specifieke kosten zijn aan de kostenplaats toegewezen waar zij worden veroorzaakt):

Kostensoorten	x 1.000 eur	kostenplaats	kostenplaats	kostenplaats	kostenplaats	kostenplaats	kostenpla
		Staf	TZE A	TZE B	TZE C	TZE D	TZE E
<i>loonkosten</i>	50.000	10.000	5.000	5.000	15.000	7.500	7.500
<i>personeelskosten</i>	7.000	1.400	700	700	2.100	1.050	1.050
<i>huisvestingskosten</i>	10.000	2.000	1.000	1.000	3.000	1.500	1.500
<i>transportkosten</i>	8.800	1.760	880	880	2.640	1.320	1.320
<i>BVH kosten</i>	11.000	2.200	1.100	1.100	3.300	1.650	1.650
<i>afschrijvingskosten</i>	13.200	2.640	1.320	1.320	3.960	1.980	1.980
<i>inhuur</i>	3.000	1.000	1.200	0	0	0	0
Totaal	103.000	21.000	11.200	10.000	30.000	15.000	15.000

3.2. Kostenplaatsen 2 (doorbelaste kosten)

Voor de twee uit te werken alternatieven (alternatief 2 en 3) telt tot nu toe voor allebei de bovenstaande uitwerking (paragraaf 3.1.). Het verschil tussen de alternatieven zit in de doorbelasting van de eerste belaste kosten. In alternatief twee worden alle kosten op de kostenplaatsen rechtstreeks doorbelast naar de kostendragers, terwijl in alternatief drie de kosten van de indirecte afdelingen worden doorbelast aan de verschillende toezichteenheden. In het rest van dit stuk worden de beide alternatieven tegenover elkaar gezet (bedragen x 1.000 eur).

De kostenplaatsadministratie komt er derhalve voor de verschillende alternatieven als volgt uit te zien (de toerekening aan de kostendragers wordt in hoofdstuk vier nader toegelicht).

Alternatief 3	× 1.000	kostenplaats	kostenplaats	kostenplaats	kostenplaats	kostenplaats	kostenplaats
Kostensoorten	eur	Staf	TZE A	TZE B	TZE C	TZE D	TZE E
loonkosten	50.000	10.000	5.000	5.000	15.000	7.500	7.500
personeelskosten	7.000	1.400	700	700	2.100	1.050	1.050
huisvestingskosten	10.000	2.000	1.000	1.000	3.000	1.500	1.500
transportkosten	8.800	1.760	880	880	2.640	1.320	1.320
BVH kosten	11.000	2.200	1.100	1.100	3.300	1.650	1.650
afschrijvingskosten	13.200	2.640	1.320	1.320	3.960	1.980	1.980
inhuur	3.000	1.000	1.200	0	0	0	800
Doorbelast aan KPL		-21.000	2.625	2.625	7.875	3.938	3.938
Doorbelast aan Kostendragers		0	-13.825	-12.625	-37.875	-18.938	-19.738
Resultaat		0	0	0	0	0	0
Resultaat		0	0	0	0	0	0

Op de volgende pagina is een tweetal kostenplaatsoverzichten weergegeven die voor de verschillende alternatieven nader inzicht verschaffen in de hierboven weergegeven tabellen.

Alternatief 2				Alternatief 3			
		Kostenplaats Staf				Kostenplaats Staf	
debet			credit	debet			credit
personeelsgebonden	20.000	Te doorbelasten kosten	21.000	personeelsgebonden	20.000	Te doorbelasten kosten	21.000
Specifiek	1.000	Resultaat	0	Specifiek	1.000	Resultaat	0
Totaal	21.000	Totaal	21.000	Totaal	21.000	Totaal	21.000
		Kostenplaats TZE A				Kostenplaats TZE A	
debet			credit	debet			credit
personeelsgebonden	10.000	Te doorbelasten kosten	11.200	personeelsgebonden	10.000	Te doorbelasten kosten	13.825
Specifiek	1.200	Resultaat	0	Specifiek	1.200	Resultaat	0
		Doorbelaste kosten		Doorbelaste kosten	2.625		
Totaal	11.200	Totaal	11.200	Totaal	13.825	Totaal	13.825

Het verschil tussen de twee alternatieven is dat bij alternatief twee de kosten van de staf niet zichtbaar worden op de kostenplaats van TZE A, terwijl dit bij alternatief drie wel het geval is.

Verklaring doorbelaste kosten:

Totale kosten Staf * verdeelsleutel (aantal fte TZE A / aantal directe fte) =
 $21.000 * 100 / 800 = 2.625$

Datum	Paginanummer
10 mei 2005	63
Rapport	
Kostprijsmodel Inspectie VenW	

4. De verwerking van de kostenplaatsadministratie in de kostendrager / productadministratie en bijhorende overzichten.

Nu de kosten en de doorbelasting per kostenplaats is bepaald kunnen de kosten worden toegerekend aan de verschillende productgroepen. De hierbeneden weergegeven tabellen laten het productgroepoverzicht Toelating zien voor domein A vallend onder TZE A.

Alternatief 2				Alternatief 3			
debet	Domein A	Toelating	credit	debet	Domein A	Toelating	credit
Doorbelast STAF	1.313	Opbrengst derden	3.756	Doorbelast TZE A PG	6.313	Opbrengst derden	3.756
Doorbelast TZE A PG	5.000	Agentschapsbijdrage	3.756	Doorbelast TZE A Spe	1.200	Agentschapsbijdrage	3.756
Doorbelast TZE A Spe	1.200						
Totaal	<u>7.513</u>	Totaal	<u>7.513</u>	Totaal	<u>7.513</u>	Totaal	<u>7.513</u>

De bedragen zijn als volgt berekend.

Opbrengsten: volgens de aanname in hoofdstuk twee wordt 50% door de markt betaald en de overige 50% door het departement als onderdeel van de agentschapsbijdrage.

Alternatief 2:

Doorbelast staf: Verdeelsleutel (aantal fte toelating domein A / aantal directe fte)
* te doorbelasten kosten KPL staf = $50 / 800 * 21.000 = 1.313$

Doorbelaste PG: Verdeelsleutel (aantal fte toelating domein A / aantal fte TZE A) * persoonsgebonden kosten KPL TZE A = $50 / 100 * 10.000 = 5.000$

Doorbelaste Spec: de specifieke kosten zijn gegeven in twee.

Alternatief 3:

Doorbelaste PG: Verdeelsleutel (aantal fte toelating domein A / aantal fte TZE A) * persoonsgebonden kosten KPL TZE A = $50 / 100 * 12.625$

Doorbelaste Spec: de specifieke kosten zijn gegeven op de eerste pagina van deze bijlage.

5. Kostprijzen

Per domein wordt maar een soort vergunning uitgegeven, zie hoofdstuk twee. Dit betekent dat in het rekenvoorbeeld de kostprijs per vergunning is: € 7.513.000 / 10.000 = € 751.

Stel nu dat:

Per domein worden twee soorten vergunningen uitgegeven. In het geval van domein A is de verdeling als volgt:

Vergunning A 8.500 stuks, gemiddeld wordt 75% van de beschikbare capaciteit hier op ingezet

Vergunning B 1.500 stuks, gemiddeld wordt 25% van de beschikbare capaciteit hier op ingezet

Dan worden de kostprijzen:

Kostprijs vergunning A: $7.513.000 * 0,75 / 8.500 = 663$

Kostprijs vergunning B: $7.513.000 * 0,25 / 1.500 = 1.252$

5.1. Overige productgroepen

De overige productgroepen binnen domein A zien er volgens het rekenvoorbeeld als volgt uit:

Alternatief 2				Alternatief 3			
debet	Domein A	Handhaving	credit	debet	Domein A	Handhaving	credit
Doorbelast STAF	788	Agentschapsbijdrage	3.788	Doorbelast TZE A PG	3.788	Agentschapsbijdrage	3.788
Doorbelast TZE A PG	3.000			Doorbelast TZE A Spe	0		
Doorbelast TZE A Spe	0						
Totaal	<u>3.788</u>	Totaal	<u>3.788</u>	Totaal	<u>3.788</u>	Totaal	<u>3.788</u>
debet	Domein A	Kennis	credit	debet	Domein A	Kennis	credit
Doorbelast STAF	263	Agentschapsbijdrage	1.263	Doorbelast TZE A PG	1.263	Agentschapsbijdrage	1.263
Doorbelast TZE A PG	1.000			Doorbelast TZE A Spe	0		
Doorbelast TZE A Spe	0						
Totaal	<u>1.263</u>	Totaal	<u>1.263</u>	Totaal	<u>1.263</u>	Totaal	<u>1.263</u>
debet	Domein A	Berichtgeving	credit	debet	Domein A	Berichtgeving	credit
Doorbelast STAF	263	Agentschapsbijdrage	1.263	Doorbelast TZE A PG	1.263	Agentschapsbijdrage	1.263
Doorbelast TZE A PG	1.000			Doorbelast TZE A Spe	0		
Doorbelast TZE A Spe	0						
Totaal	<u>1.263</u>	Totaal	<u>1.263</u>	Totaal	<u>1.263</u>	Totaal	<u>1.263</u>

Het verschil tussen de twee alternatieven is dat bij alternatief twee de kosten van de staf zichtbaar worden op de verschillende productgroepen van domein A van TZE A, terwijl dit bij alternatief drie niet het geval is.

6. Opbrengsten

In hoofdstuk vijf is aangegeven hoe de minimaal benodigde agentschapbijdrage kan worden berekend.

Doet men dit voor alle domeinen en productgroepen dan ziet het opbrengstenoverzicht er als volgt uit:

FTE's		totale kosten per activiteit = opbrengsten per activiteit			
		alg	spec	overhead	totaal
toelating:	460	46.000.000	1.200.000	12.075.000	59.275.000
handhaving	180	18.000.000		4.725.000	22.725.000
kennis en advies	80	8.000.000	800.000	2.100.000	10.900.000
berichtgeving	80	8.000.000		2.100.000	10.100.000
Doorberekenbaar	800				
		80.000.000	2.000.000	21.000.000	103.000.000
		Volgens aanname vijf betekent dit dat:			
					Opbrengsten derden
					Agentschapbijdrage
					Totale opbrengst
					103.000.000

Deze doorsneden kunnen zijn voor beide alternatieven mogelijk. Alleen de vorm, zoals weergegeven in de onderstaande tabellen, waarin de informatie beschikbaar komt verschilt per alternatief.

Voorbeeld kosten en opbrengsten kennis

Alternatief 2				Alternatief 3			
debet	Opbrengsten Kennis (IVW breed)	Agentschapbijdrage	credit	debet	Opbrengsten Kennis (IVW breed)	Agentschapbijdrage	credit
Doorbelast STAF	2.100			Doorbelast TZE's PG	10.100		
Doorbelast TZE's PG	8.000			Doorbelast TZE's Spec.	800		
Doorbelast TZE's Spec.	800						
				Totaal	10.900		
Totaal	10.900	Totaal	10.900			Totaal	10.900

Wederom is het verschil te herleiden tot de doorbelasting van de staf gerelateerde kosten.

7. Aanvullende voorbeeld

Vanuit deze opzet kan een IVW resultatenrekening worden uitgewerkt met een element van voor- en nacalculatie (e.e.a. nu gebaseerd op fantasie cijfers).

Uitgangspositie:

Aggregatieniveau: 1			
Verlies en winstrekening IVW (totaal)			
Personeelsgebonden kn	100.000.000	Benodigde opbrengsten uit vergunningen c.a.	59.275.000
specifieke uitgaven	3.000.000	bijdragen tbv handhaving	22.725.000
		bijdrage tbv kennis en advies	10.900.000
		bijdrage t.b.v. berichtgeving	10.100.000
totaal	103.000.000		103.000.000

Hiermee zou ook in de resultatenrekening een verschillenanalyse op concernniveau kunnen worden getoond. Deze verschillenanalyse laat dan zien waar, in welke activiteit, een afwijking optrad. Het berekenen en tonen van dekkingsverschillen als gevolg van overhead is een volgende (nog) niet getoonde stap. Het geheel ziet er dan als volgt uit.

Verlies en winstrekening IVW (totaal)					betaald door
Voorgecalculeerde P-gebonden uitgaven	100.000.000	Opbrengsten uit vergunningen c.a.	voorcalulatorsch	59.275.000	markt
Afwijking P kosten wegens aantallen	280.000	prijsverschil t.o.v. kostendeckking	kostprijs	-29.637.500	markt
Afwijking P kosten wegens prijseffecten	350.000	compensatie dekkingstekort markt	prijs	29.637.500	V&W
voorcalculatorischespecifieke uitgaven	3.000.000	Aantal verschil vergunningen	nacalculatie	-2.300.000	V&W
Afwijking van deze kosten	180.000	bijdragen tbv handhaving	voorcalculatorisch	22.725.000	V&W
		compensatie onderbezetting	1,8 fte te weinig ingezet	-180.000	V&W
		bijdrage tbv kennis en advies	voorcalculatorisch	10.900.000	V&W
		bijdrage t.b.v. berichtgeving	voorcalculatorisch	10.100.000	V&W
		te vorderen wegens overbezetting	4,6 fte te veel ingezet	460.000	V&W
		verlies		2.130.000	reserve
totaal	103.110.000			103.110.000	

Afwijking P: Gebaseerd op 2,8 fte te veel die 350.000 euro minder hebben gekost dan de norm.

De analyse van de opbouw van het verlies is op de volgende pagina weergegeven.

Verschillen-analyse			
		Verliessaldo ad 2.130.000 is opgebouwd uit:	
Verantwoordelijke:			
Directeur bedrijfsvoering		280.000	meer uitgaven voor Personeelsaantallen
Directeur bedrijfsvoering		-350.000	minder uitgaven voor P gebonden uitgaven
verantwoordelijk unithoofd		180.000	meer uitgaven voor specifieke kosten
		110.000	meer debet uitgaven
unithoofd		-2.300.000	minder ontvangsten want minder prestaties geleverd
unithoofd		-180.000	minder dekking want minder mensen ingezet
unithoofd		460.000	vordering op fez want meer mensen ingezet
		-2.020.000	minder ontvangsten
		saldo V&W	2.130.000