

Nota

Kostentoerekening

Gemeente Veldhoven

d.d. 21 april 2009

Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1	Inleiding	3
1.1	Aanleiding.....	3
1.2	Inleiding	3
1.3	Wettelijk kader	4
1.4	Leeswijzer.....	4
1.5	Definities	4
Hoofdstuk 2	Theoretisch kader kostentoerekening	5
2.1	Inleiding	5
2.2	Positionering kostentoerekening	5
2.3	Methoden voor kostentoerekening.....	6
2.3.1	De kostenplaatsmethode	6
2.3.2	Activity Based Costing.....	7
2.4	Service Level Agreement	7
2.5	Keuze methode van kostentoerekening.....	8
Hoofdstuk 3	Beleid kostentoerekening	9
3.1	Inleiding	9
3.2	Huidige beleid	9
3.3	Gewenst beleid	10
3.3.1	Kostendragers.....	10
3.3.2	Directe en indirecte kosten	10
3.3.3	Systematiek voor kostentoerekening.....	11
3.3.3.1	Hulpkostenplaatsen	12
3.3.3.2	Zelfstandige kostenplaatsen	12
3.3.3.3	Hoofdkostenplaatsen	13
3.3.3.4	Voor- en nacalculatie.....	13
3.3.3.5	Uitgangspunten urenplanningen.....	13
3.3.3.6	Voorcalculatorisch uurtarief.....	14
3.3.3.7	Externe inhuur van personeel	14
3.4	Conclusie	15
Hoofdstuk 4	Beleidslijnen gemeente Veldhoven	16
4.1	Beleidslijnen.....	16
4.2	Kostendragers	16
4.3	Directe en indirecte kosten.....	16
4.4	Systematiek voor kostentoerekening	16
4.5	Voor- en nacalculatie.....	17
4.6	Urenplanningen	17
4.7	Voorcalculatorisch uurtarief.....	17
4.8	Externe inhuur van personeel	18
Bijlage I:	Organogram gemeente Veldhoven	19
Bijlage II:	Schema kostentoerekening.....	20
Bijlage III:	Hulpkostenplaatsen	21
Bijlage IV:	Zelfstandige kostenplaatsen	22
Bijlage V:	Hoofdkostenplaatsen	23
Bijlage VI:	Cijfermatig voorbeeld	24

Hoofdstuk 1 Inleiding

1.1 Aanleiding

Als uitvloeisel van de afspraak tussen het college en de raad om de kaderstellende rol van de raad te willen verbeteren en hierbij het financiële beleid te betrekken is onder andere de doelstelling benoemd tot herijking van het financiële beleid. Deze herijking moet het inzicht verbeteren in het structureel evenwicht tussen baten en lasten in de begroting en de toereikendheid van de reserves.

In het aangenomen raadsvoorstel van 27 mei 2008 zijn gedragslijnen vastgelegd op het gebied van activering en afschrijving, reserverings- en voorzieningenbeleid, rentebeleid, beleid ten aanzien bouwgrondexploitaties en beleid ten aanzien van toerekening apparaatskosten. Deze gedragslijnen bevatten uitgangspunten, die financieel vertaald moeten worden in de voorjaarsnota en beleidsmatig uitgewerkt worden in afzonderlijk vast te stellen beleidsnota's per onderwerp.

In deze nota zijn de achtergronden en afwegingen van het vernieuwde beleid met betrekking tot toerekening van apparaatskosten verwerkt en wordt dus de nieuwe nota "Kostentoerekening" gepresenteerd.

1.2 Inleiding

Veldhoven is een dynamische gemeente met vele doelstellingen en te bereiken effecten. Bestuurlijk worden de verschillende doelen en de beschikbare middelen tegen elkaar afgewogen. Er moeten bestuurlijk keuzes worden gemaakt. Een goede financiële informatievoorziening is onontbeerlijk voor dit afwegingsproces.

Gemeenten worden hierdoor gestimuleerd om steeds meer kostenbewustzijn te ontwikkelen in beleid en handelen. Tevens worden steeds meer bedrijfseconomische ontwikkelingen en managementinstrumenten binnen de gemeentewereld toegepast en wordt de roep om bedrijfsmatiger werken steeds groter. Goede voorbeelden hiervan zijn de bouwgrondexploitaties en investeringen. Een gedegen baten en lasten analyse naar haalbaarheid is hierbij van essentieel belang.

Het verantwoorden over kostprijzen van gemeentelijke heffingen en tarieven is de laatste jaren zowel nationaal als internationaal sterk in opkomst. Het vergelijken (benchmarking) en publiceren in dagbladen van deze gemeentelijke heffingen en tarieven is hierbij steeds populairder geworden.

Bovenstaande ontwikkelingen geven aan dat een juiste kostentoerekening essentieel is. Het doel van de nota is het zo juist mogelijk verdelen van kosten naar de producten van de gemeente. Hierbij staan apparaatskosten centraal. Deze doelstelling gaat gepaard met een drietal voorwaarden:

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

1.3 Wettelijk kader

De raad stelt bij verordening de uitgangspunten voor het financiële beleid, het financiële beheer en voor de inrichting van de financiële organisatie vast. Dit gebeurt op grond van Gemeentewet artikel 212 en heeft gestalte gekregen in de "Financiële beheersverordening gemeente Veldhoven 2006". Deze verordening is door de gemeenteraad op 20 juni 2006 vastgesteld.

In artikel 5 (lid 2 sub a) van de financiële beheersverordening gemeente Veldhoven 2006 staat vermeld dat het college ten aanzien van de productraming zorg draagt dat de lasten en baten, door middel van kostentoerekening, eenduidig zijn toegewezen aan de producten van de productraming.

Artikel 13 van deze verordening geeft aan dat het bepalen van de geraamde kostprijs van producten en diensten van de gemeente Veldhoven dient te geschieden conform de door de raad vastgestelde nota kostentoerekening.

In artikel 16 (sub c) wordt vermeld dat de administratie zodanig van opzet en werking is, dat zij in ieder geval dienstbaar is voor het verschaffen van informatie aan de budgethouders en voor het maken van kostencalculaties.

In het Besluit Begroting en Verantwoording (BBV) is vastgelegd dat voor gemeenten een 'gemodificeerd' stelsel van baten en lasten geldt voor de begroting en de rekening. De baten en lasten van een programma worden gevormd door de som van de baten en lasten van producten. Op welke wijze de baten en lasten aan een product moeten worden toegerekend, daarop geeft het BBV geen antwoord.

1.4 Leeswijzer

In hoofdstuk 2 worden de mogelijkheden weergegeven voor het toerekenen van indirecte kosten (theoretisch kader). In hoofdstuk 3 wordt de huidige systematiek van kostentoerekening kort toegelicht en vervolgens het gewenste beleid voor kostentoerekening van apparaatskosten bepaald. In hoofdstuk 4 worden tot slot de beleidslijnen voor de gemeente Veldhoven met betrekking tot de toerekening van apparaatskosten samengevat.

1.5 Definities

Apparaatskosten ofwel organisatiekosten betreffen de personele (loonkosten, opleidingskosten etc.) en materiële kosten (automatiseringskosten, huisvestingskosten, kosten wagenpark etc.) die verbonden zijn aan het functioneren van een organisatie.

De integrale kostprijs van een product of dienst bestaat uit de totale kosten (directe en indirecte kosten) die gemaakt worden voor het produceren of leveren van het product of de dienst.

Onder directe kosten moeten die kosten worden verstaan, waarbij reeds bij hun ontstaan het oorzakelijke verband met het product bekend is.

Indirecte kosten (overheadkosten) zijn kosten die mede door een organisatie moeten worden gemaakt om het productieproces en dus het product te realiseren. Een duidelijke (1 op 1) relatie tussen deze kosten en de afzonderlijke producten ontbreekt (geen oorzakelijk verband met product).

Hoofdstuk 2 Theoretisch kader kostentoerekening

2.1 Inleiding

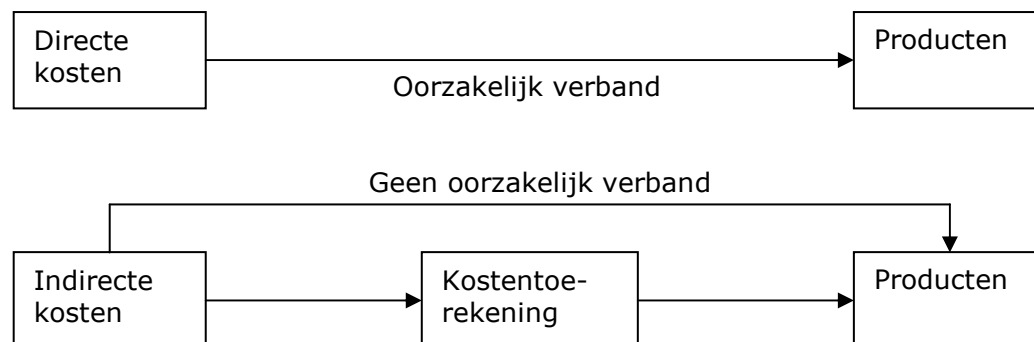
Het BBV laat de gemeente vrij in haar keuze over de wijze van kostentoerekening. In de theorie zijn verschillende opties mogelijk om kosten aan producten toe te rekenen. Allereerst wordt aangegeven waar kostentoerekening gepositioneerd wordt. Vervolgens worden vanuit de theorie een aantal methoden voor kostentoerekening besproken. In paragraaf 4 wordt de theorie van een Service Level Agreement besproken. Tot slot wordt er aangegeven welke systematiek het meest geschikt is voor kostentoerekening binnen de gemeente Veldhoven.

2.2 Positionering kostentoerekening

Het berekenen van de kostprijs van een product of dienst kent drie beslispunten:

1. Hoe worden de kostendragers gedefinieerd?
2. Wat zijn de directe en indirecte kosten die gerelateerd zijn aan de kostendrager?
3. Op welke wijze wordt de overhead aan een kostendrager toegerekend?

Allereerst dienen de kostendragers te worden gedefinieerd. De kostendragers zijn de producten of diensten van een organisatie waarvan de kostprijs moet worden berekend. Indien uit wordt gegaan van een integrale kostprijs per product betekent dit dat er een onderscheid gemaakt dient te worden tussen directe en indirecte kosten. Dit komt aan de orde bij het tweede beslispunt. Het criterium is of de kosten een direct oorzakelijk verband hebben met de producten (zie onderstaande afbeelding).



Afbeelding 1: positionering kostentoerekening.

Het derde beslispunt brengt de kostentoerekening naar voren. Directe kosten worden rechtstreeks toegerekend aan de kostendragers. Specifiek aandachtspunt binnen dit beslispunt is de allocatiesystematiek waarmee organisaties de indirecte kosten aan de producten toekennen. In de loop der tijd zijn er diverse allocatiesystemen ontwikkeld. In de volgende paragraaf wordt nader ingegaan op de bestaande methoden van kostentoerekening.

2.3 Methoden voor kostentoerekening

Er zijn vijf methoden van kostentoerekening, deze methoden zijn:

1. Methode van deelcalculatie;
2. Equivalentiecijfermethode;
3. Opslagmethode;
4. Kostenplaatsmethode (productiecentramethode);
5. Activity Based Costing (ABC).

De methode van deelcalculatie en de equivalentiemethode zijn geschikt voor organisaties die één product of één type product (basisproduct) in een beperkt aantal varianten voortbrengt. Gezien de diversiteit van producten binnen een gemeentelijke organisatie zijn deze methoden niet geschikt. De opslagmethode is ongeschikt vanwege het gebrek aan nauwkeurigheid. Deze methode 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 kostenplaatsmethode en ABC worden hieronder verder toegelicht.

2.3.1 De kostenplaatsmethode

Bij de kostenplaatsmethode (ofwel productiecentramethode) worden de indirecte kosten aan de productiecentra (productieve bedrijfsonderdelen) toegekend. De kosten van ondersteunende afdelingen worden hierbij verdeeld over de productiecentra. Op basis van voorcalculatie worden de indirecte kosten verdeeld naar de kostendragers (producten).

De kostenplaatsen kunnen in drie typen worden onderverdeeld:

- *Hulpkostenplaatsen*
Een hulpkostenplaats is niet een werkelijk bestaand onderdeel of afdeling van een bedrijf, maar een kostengroepering die ten behoeve van de verbijzondering wordt gemaakt. Voorbeelden hiervan zijn "Automatisering" en "Huisvesting". De indirecte kosten van de verschillende hulpkostenplaatsen worden verdeeld naar de overige kostenplaatsen met verschillende verdeelsleutels (cost-drivers) zoals fte's, m², PC's etc.
- *Zelfstandige kostenplaatsen*
Dit zijn organisatorische eenheden die voornamelijk niet productief zijn, maar prestaties verrichten voor andere kostenplaatsen en dus een dienstverlenend karakter hebben.
- *Hoofdkostenplaatsen*
Deze groep kostenplaatsen bestaat uit de organisatorische eenheden die rechtstreeks prestaties leveren aan de eindproducten ofwel kostendragers. Dit zijn de "productieve" eenheden (ofwel productiecentra).

Voor de verdeling van de indirecte kosten naar de kostendragers zijn binnen de kostenplaatsmethode drie mogelijkheden:

1. Directe methode

De indirecte kosten van de hulpkostenplaatsen en zelfstandige kostenplaatsen worden via verdeelsleutels toegerekend aan de hoofdkostenplaatsen. De indirecte kosten van de hoofdkostenplaatsen worden vervolgens via verdeelsleutels toegerekend aan de kostendragers. Bij deze methode negeert men leveringen tussen hulp- en zelfstandige kostenplaatsen onderling.

2. Step-down methode

Deze mogelijkheid houdt gedeeltelijk rekening met leveringen tussen hulp- en zelfstandige kostenplaatsen onderling. Op grond van een bepaald criterium wordt een volgorde bepaald voor de hulpkostenplaatsen en de zelfstandige kostenplaatsen. Vervolgens negeert men terugbelastingen en worden de kosten van een hulpkostenplaats of zelfstandige kostenplaats verdeeld over de nog

komende hulpkostenplaatsen, zelfstandige kostenplaatsen en de hoofdkostenplaatsen.

3. Reciprocal methode

Bij de reciprocal methode wordt, net als bij de step-down methode, ook onderling doorbelast tussen de hulpkostenplaatsen en de zelfstandige kostenplaatsen, maar hier kan er ook terug worden belast in de keten. Volledige toepassing van deze methode vergt een ingewikkelde wiskundige (matrix algebra) opzet.

Het voordeel van de kostenplaatsmethode is dat deze methode toegepast kan worden als een organisatie-eenheid verschillende producten voortbrengt. De methode biedt de mogelijkheid om via verschillende verdeelsleutels tot een zo zuiver mogelijke toerekening van de indirecte kosten over de verschillende producten te komen waardoor een goed beeld wordt verkregen van de kosten per product.

2.3.2 Activity Based Costing

Binnen de methode Activity Based Costing (ook wel ABC-methode genaamd) worden de indirecte kosten toegerekend op activiteitsniveau en niet op het niveau van een organisatieonderdeel (zoals bij de kostenplaatsenmethode). De indirecte kosten worden toegerekend aan activiteiten, gebundeld in activiteitencentra. Onderkenning van de activiteiten en definiëring van de activiteitencentra geschieden met behulp van een waardeketen- en activiteitenanalyse. Per activiteitencentrum wordt de meest kenmerkende activiteit tot verdeelsleutel (cost driver) benoemd.

De ABC-methode wordt gezien als de meest geavanceerde en meest juiste methode van kostentoerekening. Niettemin toont de ABC-methode qua systematiek sterke overeenkomsten met de kostenplaatsenmethode. Een nadeel van de ABC-methode is dat deze methode veel vraagt van het managementinformatiesysteem. Hierdoor kunnen de kosten van administratieve belasting zo groot worden dat de vraag opkomt of de kosten van de extra administratieve belasting nog wel opwegen tegen het voordeel van de grotere nauwkeurigheid.

2.4 Service Level Agreement

Een Service Level Agreement (SLA) is een schriftelijke overeenkomst tussen een aanbieder (b.v. afdeling A) en een afnemer (b.v. afdeling B) van bepaalde diensten. In een SLA staan, naast de beschrijving van de te leveren diensten, de rechten en de plichten van zowel de aanbieder als de afnemer ten aanzien van het overeengekomen kwaliteitsniveau (service level) van de te leveren diensten (services). Hierbij worden tevens de kosten met bijbehorende verdeelsleutels aangegeven. Een SLA is een tool om kwaliteit (meetbare afspraken) te waarborgen. Vanuit dat oogpunt worden SLA's ingevoerd. Toerekening van kosten is slechts een onderdeel van de overeenkomst. Tot op heden wordt geen gebruik van SLA's.

2.5 Keuze methode van kostentoerekening

De methode van deelcalculatie en de equivalentiemethode zijn niet geschikt binnen een gemeentelijke organisatie. De opslagmethode is minder nauwkeurig, maar gemakkelijk uit te voeren. En een nauwgezetere allocatiemethode als Activity Based Costing is niet altijd te verkiezen boven een eenvoudige methode. Dit hangt af van de mate waarin een andere allocatiemethode ook daadwerkelijk andere uitkomsten oplevert. Bovendien kost de toepassing van complexere methoden in het algemeen meer geld (administratieve lasten). De kostenplaatsmethode vindt een goede balans tussen eenvoud en nauwkeurigheid. Bovendien is het een methode die door veel gemeenten gebruikt wordt, zo blijkt uit onderzoek (enquête 114 gemeenten) van Groot en Budding (1998). Ook de "handreiking kostentoerekening leges en tarieven" van het ministerie van binnenlandse zaken (2007, onderzoek uitgevoerd door Deloitte) gaat uit van kostentoerekening met de kostenplaatsmethode. Gezien bovenstaande leent de kostenplaatsmethode zich dus uitstekend voor een gemeentelijke organisatie en zal in het volgende hoofdstuk als basis worden genomen voor het gewenste beleid.

Hoofdstuk 3 **Beleid kostentoerekening**

3.1 **Inleiding**

Als basis voor het toerekenen van indirecte kosten aan de producten wordt de kostenplaatsmethode gebruikt. In dit hoofdstuk wordt deze methode uitgewerkt en toegespitst op de behoeften van de gemeente Veldhoven. Eerst wordt er kort ingegaan op de huidige systematiek van toerekening van apparaatskosten. Vervolgens wordt de gewenste systematiek besproken.

3.2 **Huidige beleid**

De huidige toerekening van apparaatskosten vindt plaats met behulp van kostenplaatsen. Hierbij is een driedeling gemaakt. Allereerst interne producten (hulpkostenplaatsen), ten tweede heeft elke organisatieonderdeel (afdelingen, directie, staf dienst etc.) een eigen kostenplaats en ten derde zijn er kostenplaatsen voor beleidsontwikkelingsbudgetten.

Vervolgens worden de volgende stappen doorlopen:

1. Apparaatskosten worden verantwoord op de verschillende kostenplaatsen.
2. Op basis van de totale loonkosten van de ambtelijke organisatie wordt één netto uurtarief bepaald.

$$\frac{\text{Totale loonkosten}}{\text{Totale direct productieve uren}} = \text{Netto uurtarief}$$

Onder direct productieve uren wordt in de huidige situatie bedoeld "uren die worden doorbelast naar interne- & externe producten, bouwgrondexploitaties, investeringen en voorzieningen".

3. Dit netto uurtarief (kaal uurtarief) wordt vervolgens gebruikt om geplande uren van de ondersteunende organisatieonderdelen door te belasten naar de interne producten (b.v. huisvesting, budgetcyclus, ICT etc.) en de kostenplaatsen voor beleidsontwikkeling.
4. Vervolgens wordt één overheadtoeslag bepaald. De overheadkosten zijn in dit geval de kosten van de interne producten, de kosten van de afdelingskostenplaatsen (exclusief loonkosten) en de kosten van de kostenplaatsen voor beleidsontwikkelingen.

$$\frac{\text{Totaal overheadkosten}}{\text{Totale direct productieve uren (excl. uren interne producten)}} = \text{Toeslag overheadkosten}$$

5. Netto uurtarief + Toeslag overheadkosten = Bruto uurtarief
Dit bruto uurtarief wordt door de gehele organisatie gebruikt om kosten door de berekenen naar de externe producten.
6. Naast doorberekening via het bruto uurtarief worden de volgende interne kosten rechtstreeks doorberekend:
 - Naar het product "raad/raadscommissies" een aandeel in de kosten van huisvesting en kosten intern product kabinet
 - Naar het product "bestuursondersteuning college" een aandeel in de kosten van het managementteam (salaris gemeentesecretaris en een vast % van de salarissen van de directeuren) en een aandeel in de kosten van bestuurlijk juridische ondersteuning.

Algemeen uitgangspunt bij deze systematiek is dat het bruto uurtarief wordt bepaald op basis van de cijfers begroting t+1 (t = huidige begrotingsjaar) en de uren uit de afdelingsplannen t.

Voordeel van de huidige systematiek is dat deze eenvoudig toepasbaar is. Nadeel is dat er maar één uurtarief (één loontarief en één overheadtarief) wordt

gehanteerd door de hele organisatie. Tevens worden de indirecte kosten niet gekoppeld aan de veroorzaker (de organisatie-eenheden). Bijvoorbeeld: In de overheadtoeslag zijn ook de kosten van huisvesting en tractie gemeentewerf verwerkt. Nu betekent dit dat wanneer een medewerker van belastingen uren doorbelast naar een product, dit tevens een component van eerdergenoemde kosten bevat. Nog een nadeel is dat de afdelingsplannen van het huidige (t) begrotingsjaar worden gebruikt als input bij de kostentoerekening voor de nieuwe begroting (t+1). Uren voor nieuw beleid of andere ontwikkelingen in de benutting van capaciteit worden dus niet verwerkt in de nieuwe begroting. Dit alles komt de juistheid van kostentoerekening niet ten goede. Hiermee voldoet de huidige systematiek niet aan de gestelde doelstelling genoemd in deze nota en aan de doelstelling van de herijking financieel beleid (inzicht in het structureel evenwicht tussen baten en lasten in de begroting).

3.3 Gewenst beleid

Voor de toerekening van kosten worden de volgende stappen doorlopen:

1. Hoe worden de kostendragers gedefinieerd?
2. Wat zijn de directe en indirecte kosten die gerelateerd zijn aan de kostendrager?
3. Op welke wijze wordt de overhead aan een kostendrager toegerekend?

Deze stappen worden uitgewerkt in de volgende paragrafen.

3.3.1 Kostendragers

De kostendragers zijn de producten of diensten van een organisatie waarvan de kostprijs moet worden berekend. In het BBV is opgenomen dat raad en college elk hun eigen informatievoorziening kennen, toegespitst op de rollen en taken van deze bestuursorganen. De raad stuurt op programma's en het college op producten. Producten worden gespecificeerd naar één of meerdere subproducten. Kostensoorten in combinatie met de subproducten is het niveau waarop baten en lasten binnen de gemeentelijke administratie worden verantwoord. Daarnaast worden baten en lasten verantwoord op investeringen, bouwgrondexploitaties en voorzieningen. De kostendragers van de gemeente Veldhoven zijn dan ook de subproducten, investeringen, bouwgrondexploitaties en voorzieningen.

De kostensoorten bij gemeenten zijn ingedeeld conform bedrijfseconomische principes (inhuurkosten, subsidie, loonkosten, goederen van derden, afschrijvingskosten etc.). In het BBV is opgenomen dat de kaders voor indeling van de kostensoorten worden voorgeschreven in de Ministeriële Regeling informatie voor derden (Iv3). Met deze kaders in het achterhoofd is de gemeente vrij haar kostensoorten in te delen.

3.3.2 Directe en indirecte kosten

Het uitgangspunt van de gemeente Veldhoven is een integrale berekening van kostprijzen. Dit geldt zowel voor de subproducten als voor investeringen, bouwgrondexploitaties en voorzieningen. Hierdoor wordt beter aangesloten bij de bedrijfseconomische principes. Er is volledig inzicht in de kosten door zowel directe als indirecte kosten toe te rekenen.

Directe kosten

De directe kosten (bijvoorbeeld materiaalkosten rijbewijs, subsidies aan cultuurinstellingen of kosten voor afvalverwijdering etc.) worden rechtstreeks op de kostendragers verantwoord.

Indirecte kosten

Bij indirecte kosten ontbreekt een duidelijke (1 op 1) relatie tussen deze kosten en de producten (geen oorzakelijk verband met product).

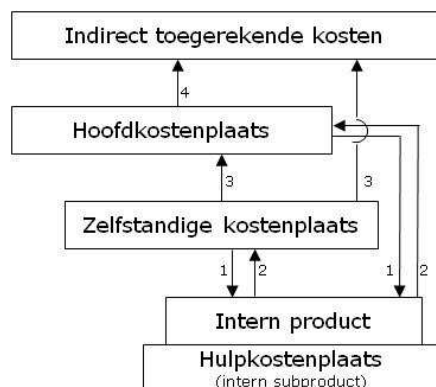
Apparaatskosten (kosten van de organisatie) zijn niet per definitie indirect. Loonkosten in het kader van bijvoorbeeld sport zijn direct. Er bestaat een oorzakelijk verband tussen de kosten en het product. Om inzicht te krijgen in de totale kosten van een organisatieonderdeel worden o.a. ook deze directe loonkosten verwerkt binnen de nieuwe systematiek. De apparaatskosten worden dus middels de gekozen systematiek van kostentoerekening aan de kostendragers toegerekend. De kosten van beleidsontwikkeling zijn geen apparaatskosten. Deze kosten worden verantwoord op subproducten.

3.3.3 Systematiek voor kostentoerekening

Als basis voor de toerekening van apparaatskosten aan de kostendragers is gekozen voor de kostenplaatsmethode. De gemeentelijke organisatiestructuur staat centraal in deze systematiek (zie bijlage I voor huidige organogram gemeente Veldhoven). In het theoretisch kader worden drie mogelijkheden (direct, step-down en reciprocal) gegeven om deze methode toe te passen. Het kernbegrip hierbij zijn de "leveringen onderling". De directe methode houdt hier geen rekening mee, de step-down methode gedeeltelijk en de reciprocal methode wel. De gewenste systematiek is gebaseerd op een combinatie van de drie mogelijkheden. De systematiek bestaat uit een viertal stappen:

Stappen	Verdeelsleutel	Uurtarief (bij sleutel direct productieve uren)
1) Loonkosten van algemeen ondersteunende taken worden van zelfstandige kostenplaatsen en hoofdkostenplaatsen terugbelast naar de hulpkostenplaatsen (interne subproducten). Reciprocal methode.	Direct productieve uren	Persoonlijke looncomponent (paragraaf 3.3.3.6)
2) De apparaatskosten van de interne (sub)producten worden doorbelast naar de zelfstandige kostenplaatsen en hoofdkostenplaatsen. Directe methode.	Diverse sleutels: fte's, m2, pc's, ineens	N.v.t.
3) De apparaatskosten van de zelfstandige kostenplaatsen worden opeenvolgend verdeeld naar de overige zelfstandige kostenplaatsen en naar de hoofdkostenplaatsen. Step-down methode.	Fte's	N.v.t.
4) Apparaatskosten worden van de hoofdkostenplaatsen verdeeld naar de kostendragers.	Direct productieve uren	Persoonlijke looncomponent + overhead component (paragraaf 3.3.3.6)

In onderstaande afbeelding zijn deze stappen (genummerd) weergegeven.



Afbeelding 2: Stappen systematiek kostentoerekening

In bijlage II wordt een schematisch totaaloverzicht gegeven van het beleid.
In de volgende paragrafen worden de verschillende begrippen van de nieuwe systematiek verder toegelicht.

3.3.3.1 Hulpkostenplaatsen

Op de hulpkostenplaatsen (ofwel interne subproducten) worden apparaatskosten verzameld die niet specifiek tot een bepaald organisatieonderdeel behoren, maar omwille van een juiste kostentoerekening, kosteninzicht en informatievoorziening worden gegroepeerd. Dit zijn kosten van algemeen ondersteunende bedrijfsvoeringactiviteiten zoals kosten van huisvesting, automatisering, budgetcyclus, of ondernemingsraad (OR) etc. Een intern product is een verzameling van één of meerdere gemeenschappelijke interne subproducten met een gelijke verdeelsleutel.

In bijlage III zijn, op basis van de huidige bedrijfsvoering, interne producten met bijbehorende verdeelsleutel weergegeven. Hier behoren de kosten van het interne subproduct budgetcyclus tot het interne product financiële ondersteuning en de kosten van het interne subproduct OR/GO tot het interne product personele ondersteuning. De kosten worden met behulp van de bijbehorende verdeelsleutels doorbelast naar de zelfstandige kostenplaatsen en hoofdkostenplaatsen (directe methode).

Vanuit de zelfstandige kostenplaatsen en hoofdkostenplaatsen worden loonkosten van algemeen ondersteunende bedrijfsvoeringactiviteiten terugbelast naar de interne subproducten. Hiermee wordt inzicht gecreëerd in de integrale kosten van een intern (sub)product. Zodoende wordt voor de budgethouder de mogelijkheid gecreëerd om voor ondersteunende activiteiten verantwoording af te leggen aan de hand van de totale apparaatskosten per intern (sub)product (sturing). Voorbeeld: loonkosten van de afdeling Advies & Ondersteuning worden verantwoord op het interne subproduct budgetcyclus.

3.3.3.2 Zelfstandige kostenplaatsen

Zelfstandige kostenplaatsen hebben een overwegend intern dienstverlenend karakter. Overwegend, omdat ondersteunende organisatieonderdelen ook rechtstreeks werkzaamheden uitvoeren ten laste van kostendragers. Denk hierbij in de huidige organisatiestructuur bijvoorbeeld aan werkzaamheden in het kader van de WOZ en belastingen.

Zoals reeds aangegeven worden de loonkosten van ondersteunende bedrijfsvoeringactiviteiten toegerekend aan interne subproducten. Uitzondering wordt gemaakt voor de organisatieonderdelen managementteam (secretaris en directeurs diensten) en ondersteuning diensten. Zij worden als geheel indirect aangemerkt voor de organisatie.

De apparaatskosten, resterend na doorbelasting naar interne subproducten en kostendragers, worden step-down verdeeld met behulp van verdeelsleutels. Op basis van hiërarchie in de organisatiestructuur worden volgnummers toegekend aan de zelfstandige kostenplaatsen. Indien organisatieonderdelen gelijkwaardig zijn in de hiërarchie, wordt een gelijkwaardig volgnummer toegewezen. De apparaatskosten worden vervolgens chronologisch doorbelast. Zie bijlage IV voor een overzicht van de zelfstandige kostenplaatsen, de volgorde (hiërarchie) en de verdeelsleutels op basis van de huidige organisatiestructuur.

Doordat loonkosten zijn doorbelast naar interne subproducten en weer worden doorbelast naar de zelfstandige kostenplaatsen ontstaat een self-consuming effect. Dit wil zeggen, organisatieonderdelen maken gebruik van eigen interne

subproducten. Dit kenmerk van de reciprocal methode vergroot de nauwkeurigheid van de systematiek.

3.3.3.3 Hoofdkostenplaatsen

Hoofdkostenplaatsen (productiecentra) zijn organisatieonderdelen die rechtstreeks prestaties leveren aan de kostendragers. Ook hier ontstaat een self-consuming effect vanwege terugbelasting van loonkosten naar interne subproducten. Dit betreffen alleen loonkosten gemaakt i.k.v. ondersteuning van de gehele organisatie. Bijvoorbeeld werkzaamheden i.k.v. OR of GO en bedrijfshulpverlening. Zie bijlage V voor een overzicht van de hoofdkostenplaatsen en verdeelsleutels op basis van de huidige organisatiestructuur.

3.3.3.4 Voor- en nacalculatie

De verwerking van de kostenplaatsmethode gebeurt met behulp van een kostenverdeelstaat. Bijlage VI geeft een cijfermatig voorbeeld hoe apparaatskosten, met behulp van de nieuwe systematiek, via een kostenverdeelstaat verdeeld worden.

Voorcalculatie

De voorcalculatorische kostenverdeelstaat wordt gevuld met de geraamde apparaatskosten uit de begroting t+1. De verdeelsleutels worden bepaald op basis van verwachte (t+1) formatie (fte's), werkplekken, m², directe productieve uren etc. Wat betreft het doorbelasten van kosten met de verdeelsleutel direct productieve uren wordt als uitgangspunt de urenplanningen van de verschillende organisatieonderdelen genomen. Voor een juiste toerekening dienen de urenplanningen t+1 ten tijden van het opstellen van de begroting t+1 beschikbaar te zijn. De kosten worden op basis van een voorcalculatorisch uurtarief doorbelast (paragraaf 3.3.3.6).

Nacalculatie

Bij het verwerken van de gerealiseerde uren (tijdregistratie) wordt uitgegaan van het voorcalculatorisch vastgestelde uurtarief. In de nacalculatorische kostenverdeelstaat (jaarrekening) worden vervolgens de gerealiseerde kosten en aantallen (van verdeelsleutels) verwerkt.

Het verschil tussen de gerealiseerde apparaatskosten en de doorbelaste apparaatskosten naar de kostendragers wordt in de jaarrekening gepresenteerd op het product "Algemene baten en lasten" (Saldo kostenplaatsen).

3.3.3.5 Uitgangspunten urenplanningen

Urenplanningen zijn de basis om apparaatskosten voorcalculatorisch te verdelen. Aan de hand van de onderstaande begrippen worden een aantal uitgangspunten gesteld.

De werkbare uren van een fulltime medewerker (36 uur per week) op jaarbasis zijn het aantal werkbare dagen per jaar vermenigvuldigd met 7,2 uur.

De improductieve uren zijn de uren van verlofdagen (vakantie, buitengewoon, etc.), feestdagen, dagen ziekteverzuim en dagen kort verzuim.

De productieve uren zijn de werkbare uren minus de improductieve uren.

De direct productieve uren van medewerkers van de zelfstandige kostenplaatsen zijn de uren die worden doorbelast naar de interne producten en kostendragers.

Van medewerkers van de hoofdkostenplaatsen zijn dit de uren die worden doorbelast naar de kostendragers.

De indirect productieve uren zijn uren die niet improductief zijn en niet worden besteed aan direct productieve uren. Dit zijn o.a. uren voor vergaderen, leidinggeven, deskundigheidsbevordering en ondersteuning eigen afdeling.

Het aantal uren van een parttime medewerker wordt naar rato van dienstverband berekend. De direct productieve uren per persoon per jaar zijn:

Werkbare uren	
<u>Improductieve uren</u>	-/-
Productieve uren	
<u>Indirect productieve uren</u>	-/-
Direct productieve uren	

3.3.3.6 Voorcalculatorisch uurtarief

Het voorcalculatorisch uurtarief bestaat uit een tweetal componenten. Een persoonlijk looncomponent en een organisatie-eenheid gebonden overheadcomponent.

Looncomponent

De persoonlijk looncomponent is afhankelijk van de schaal van de medewerker (bij vacature de formatieschaal).

- Basis looncomponent (schaal 4 t/m 7)
- Middel looncomponent (schaal 8 t/m 10)
- Hoog looncomponent (schaal 11 t/m 13)

De salariëring van het MT wordt buiten beschouwing gelaten, vanwege het geheel indirecte karakter (geen direct productieve uren). De looncomponenten worden bepaald door het gewogen gemiddelde van de salarisrange (op basis van totale loongebouw van de gemeente) te bepalen en deze te delen door het gemiddeld aantal productieve uren op jaarbasis van een medewerker.

Door gebruik te maken van 3 looncomponenten op basis van productieve uren ontstaat er in de kostenverdeelstaat een verschil tussen de loonkosten van een organisatieonderdeel en de doorbelaste loonkosten. Enerzijds wordt het verschil veroorzaakt doordat wordt uitgegaan van gewogen gemiddelde van een salarisrange en gemiddelde productieve uren. Ten tweede worden alleen de direct productieve uren verdeeld, waardoor indirect productieve uren als overhead voor de afdeling achterblijven. Het verschil wordt voorcalculatorisch verwerkt als eigen overhead van het organisatieonderdeel.

Overheadcomponent

De overheadcomponent van een organisatieonderdeel bestaat uit alle apparaatskosten van het organisatieonderdeel behoudens de loonkosten. Het totaal van deze kosten wordt gedeeld door het aantal direct productieve uren van het organisatieonderdeel.

Voor de afdeling Beheer Openbare Ruimte (BOR) wordt naast de overheadcomponent van de afdeling een apart overheadcomponent samengesteld voor de buitendienst. Dit vanwege het specifieke karakter van de buitendienst. Men beschikt over eigen huisvesting en maakt geen gebruik van de m², werkplekken, pc's en etc binnen het gemeentehuis.

3.3.3.7 Externe inhuur van personeel

Hier wordt onderscheid gemaakt tussen externe inhuur formatie , externe inhuur niet formatie en overige inhuur van personeel.

Externe inhuur formatie

Bij vacatures, ziekte of zwangerschap van formatie vindt externe inhuur plaats om voortgang van de activiteiten te waarborgen. De kosten van deze inhuur worden verantwoord op de kostenplaats van het organisatieonderdeel. Door middel van tijdregistratie (direct productieve uren) worden de apparaatskosten

op basis van het eigen inhuurtarief plus het overheadcomponent van het organisatieonderdeel doorbelast (tijdschrijven) naar de kostendragers.

Externe inhuur niet formatie

Op de kostenplaatsen van de organisatieonderdelen kunnen budgetten worden opgenomen voor inhuur van personeel niet zijnde formatie. Door de budgethouder dient te worden aangegeven t.b.v. van welke kostendragers werkzaamheden worden ingehuurd. Zodoende worden deze budgetten niet meegenomen in het overheadcomponent van het organisatieonderdeel. Op werkelijke basis worden kosten tegen het inhuurtarief doorbelast. Vanwege het veelal incidentele karakter van deze inhuur wordt geen overheadcomponent toegerekend.

Overige externe inhuur

De gemeente Veldhoven besteed werkzaamheden structureel uit (inkoop en beroepsbrandweer). Wanneer organisaties waaraan deze werkzaamheden zijn uitbesteed gebruikmaken van faciliteiten (huisvesting, ondersteuning etc.) van de gemeente Veldhoven wordt bij verdeling van de verdeelsleutels hiermee rekening gehouden.

3.4 Conclusie

Het doel van de nota is het zo juist mogelijk verdelen van kosten met een drietal voorwaarden; eenvoud, bedrijfseconomische principes en wet- en regelgeving. De gewenste systematiek op basis van de kostenplaatsmethode komt hierin tegemoet. Kosten van interne producten worden met een eigen verdeelsleutel verdeeld over de organisatieonderdelen. Hierdoor ontstaat per organisatieonderdeel een juist totaalbeeld van de kosten (integrale kosten organisatieonderdeel). Door loonkosten terug te belasten naar interne producten wordt een sturingselement geboden om deze interne producten integraal te monitoren. Dit sturingselement is in stand gehouden vanuit het huidige beleid.

Niet alleen het gebruikmaken van meerdere verdeelsleutels draagt bij aan de juistheid van de kostenverdeling. Vooral het differentiëren van de uurtarieven levert hier een grote bijdrage aan. Door gebruik te maken van 3 looncomponenten (basis, middel, hoog) en een overheadcomponent per organisatieonderdelen worden de kosten zuiver verdeeld naar de kostendragers. Voorwaarde is dat de urenplanningen voor het volgende begrotingsjaar beschikbaar zijn.

Door gebruik te maken van de kostenplaatsmethode, en deze niet geheel reciprocal uit te voeren, stijgen de administratieve lasten niet buitenproportioneel ten opzichte van de verbetering in nauwkeurigheid. De methode is transparant en is geschikt om een juiste verantwoording af te leggen wat betreft de toerekening van apparaatskosten aan producten waarvoor leges en tarieven worden berekend.

Hoofdstuk 4 Beleidslijnen gemeente Veldhoven

4.1 Beleidslijnen

Alle voorgestelde beleidslijnen voor de gemeente Veldhoven met betrekking tot toerekening van kosten worden in de volgende paragrafen weergegeven.

4.2 Kostendragers

1. De subproducten, investeringen, bouwgrondexploitaties en voorzieningen zijn de kostendragers.

4.3 Directe en indirecte kosten

Algemeen

2. De gemeente Veldhoven gaat uit van een integrale kostprijs voor haar kostendragers.

Directe kosten

3. Directe kosten worden rechtstreeks toegerekend aan de kostendragers.

Indirecte kosten

4. Apparaatskosten worden middels de systematiek voor kostentoerekening toegerekend aan de kostendragers.

4.4 Systematiek voor kostentoerekening

Algemeen

5. De kostenplaatsmethode wordt toegepast als systematiek voor kostentoerekening.

Hulpkostenplaatsen

6. Een hulpkostenplaats (intern subproduct) is niet een werkelijk bestaand organisatieonderdeel, maar een kostengroepering die ten behoeve van de verbijzondering wordt gemaakt.
7. Interne subproducten worden verzameld in interne producten met elk een eigen verdeelsleutel.
8. Interne producten worden volgens de directe methode verdeeld naar zelfstandige kostenplaatsen en hoofdkostenplaatsen.

Zelfstandige kostenplaatsen

9. Zelfstandige kostenplaatsen zijn organisatorische eenheden die voornamelijk niet productief zijn, maar prestaties verrichten voor andere kostenplaatsen en dus een dienstverlenend karakter hebben.
10. Loonkosten van algemeen ondersteunende bedrijfsvoeringactiviteiten verantwoord op zelfstandige kostenplaatsen worden terugbelast naar de interne subproducten (reciprocal).
11. Managementteam en ondersteuning diensten zijn geheel indirect productief.
12. Apparaatskosten van prestaties i.k.v. gemeentelijke producten worden doorbelast naar de kostendragers.
13. Rekeninghoudend met de terug belaste loonkosten en de doorbelasting van apparaatskosten rechtstreeks naar kostendragers worden de apparaatskosten van de zelfstandige kostenplaatsen step-down doorbelast.
14. De volgorde van step-down verdeling geschiedt op basis van hiërarchie binnen de organisatiestructuur.

Hoofdkostenplaatsen

15. Hoofdkostenplaatsen zijn organisatorische eenheden die rechtstreeks prestaties leveren aan de kostendragers.
16. Loonkosten van algemeen ondersteunende bedrijfsvoeringactiviteiten die zijn verantwoord op hoofdkostenplaatsen worden terugbelast naar de interne subproducten (reciprocal).
17. Apparaatskosten worden, rekeninghoudend met de terug belaste loonkosten, van de hoofdkostenplaatsen verdeeld naar de kostendragers

4.5 Voor- en nacalculatie

Voorcalculatie

18. De voorcalculatorische kostenverdeelstaat wordt opgesteld aan de hand van geraamde apparaatskosten en aantallen verdeelsleutels begroting t+1.
19. Direct productieve uren worden doorberekend aan de hand van een voorcalculatorisch uurtarief.

Nacalculatie

20. Bij het verwerken van de gerealiseerde uren (tijdregistratie) wordt uitgegaan van het voorcalculatorisch uurtarief.
21. Het verschil tussen de gerealiseerde apparaatskosten en de doorbelaste apparaatskosten naar de kostendragers wordt in de jaarrekening (nacalculatorische kostenverdeelstaat) gepresenteerd op het product "Algemene baten en lasten" (Saldo kostenplaatsen).

4.6 Urenplanningen

22. Urenplanningen t+1 voor verdeling op basis van direct productieve uren dienen bij opstellen begroting t+1 beschikbaar te zijn.
23. De werkbare uren van een fulltime medewerker (36 uur per week) op jaarbasis zijn het aantal werkbare dagen per jaar vermenigvuldigd met 7,2 uur.
24. De improductieve uren zijn de verlofdagen (vakantie, buitengewoon, etc.), feestdagen, dagen ziekteverzuim en dagen kort verzuim.
25. De productieve uren zijn de werkbare uren minus de improductieve uren.
26. De direct productieve uren van een medewerker van de zelfstandige kostenplaatsen zijn de uren die worden doorbelast naar de interne (sub)producten en kostendragers.
Voor medewerker van de hoofdkostenplaatsen zijn dit de uren die worden doorbelast naar de kostendragers.
27. De indirect productieve uren zijn uren die niet improductief zijn en niet worden besteed aan direct productieve uren.

4.7 Voorcalculatorisch uurtarief

28. Het voorcalculatorisch uurtarief bestaat uit een persoonlijk looncomponent en een organisatie-eenheid gebonden overheadcomponent.
29. De looncomponent wordt verdeeld in een basis (schaal 4 t/m 7), middel (schaal 8 t/m 10) en hoog (schaal 11 t/m 13) component afhankelijk van salarisschaal. Hierbij wordt de salariëring van MT buiten beschouwing gelaten.
30. De looncomponenten worden bepaald door het gewogen gemiddelde van de salarisrange te bepalen en deze te delen door het gemiddeld aantal productieve uren op jaarbasis van een medewerker.
31. De overheadcomponent wordt berekend door het totaal van de kosten per organisatieonderdeel (exclusief looncomponent) te delen door het aantal direct productieve uren van het organisatieonderdeel.
32. Apart overheadcomponent voor de buitendienst

4.8 Externe inhuur van personeel

Externe inhuur formatie

- 33. De kosten van inhuur formatie worden verantwoord op de kostenplaats van het organisatieonderdeel.
- 34. Door middel van tijdregistratie (direct productieve uren) worden de apparaatskosten op basis van het eigen inhuurtarief plus de overheadcomponent van het organisatieonderdeel doorbelast (tijdschrijven) naar de kostendragers.

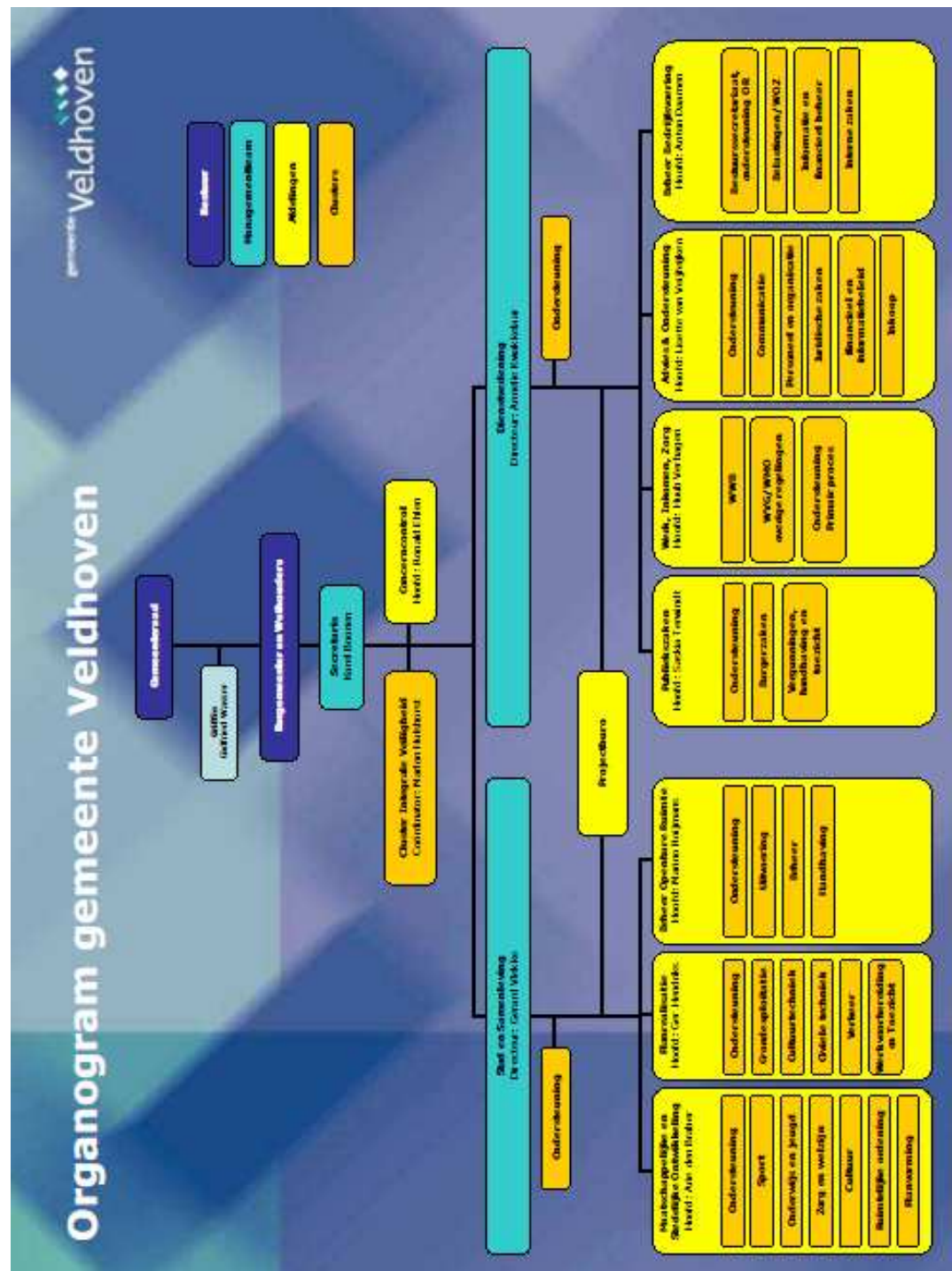
Externe inhuur formatie

- 35. Budgetten voor inhuur van personeel (niet formatie), geraamd op de kostenplaats van een organisatieonderdeel, worden niet meegenomen in overheadcomponent van het organisatieonderdeel. Budgethouder geeft aan ten laste van welke kostendrager(s) de kosten worden verantwoord.
- 36. Op werkelijke basis worden kosten van inhuur personeel (niet formatie), geraamd op de kostenplaats van een organisatieonderdeel, tegen het inhuurtarief doorbelast. Er wordt geen overheadcomponent toegerekend.

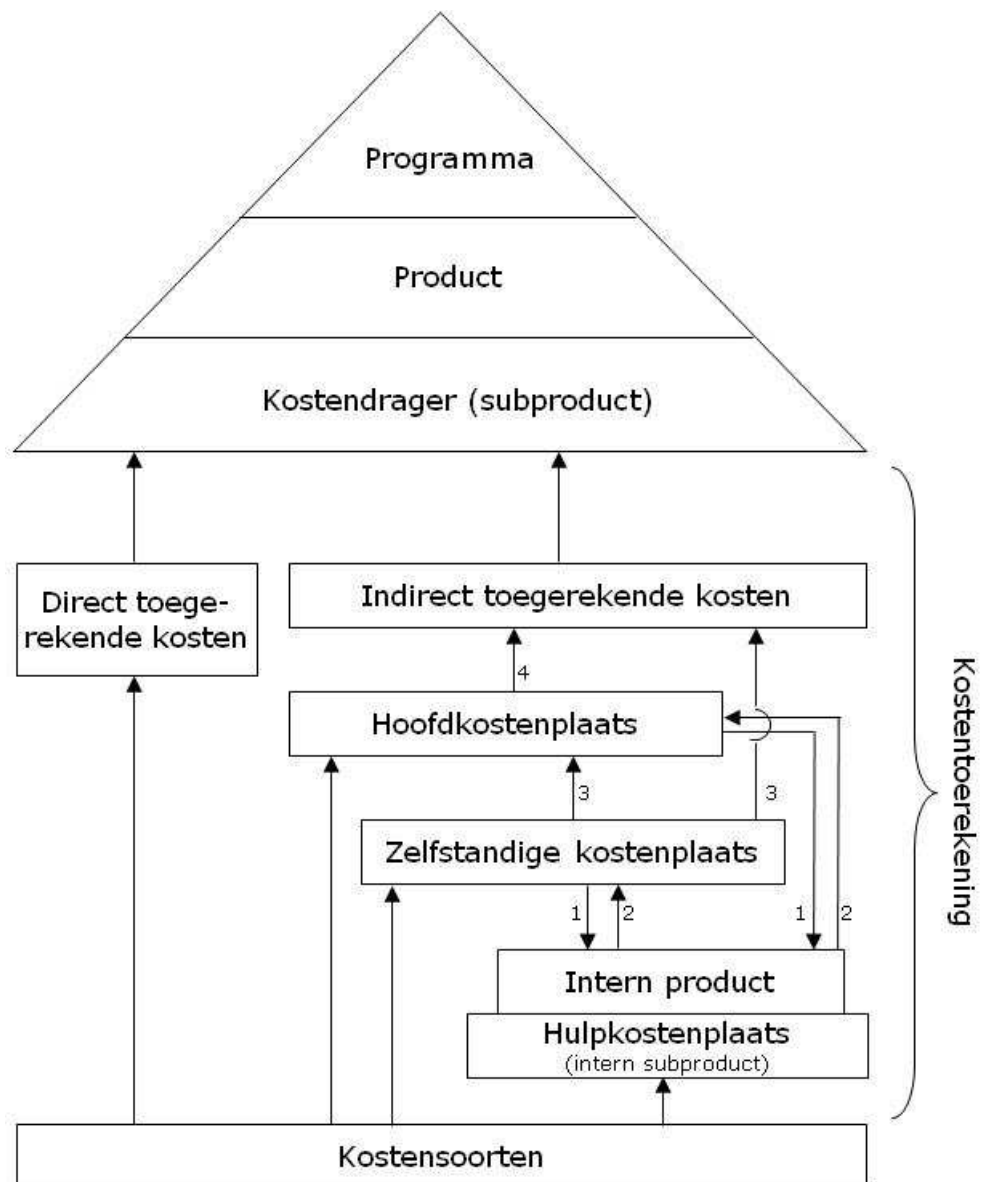
Overige externe inhuur

- 37. Bij de toerekening van apparaatskosten wordt rekening gehouden met structureel externe inhuur (inkoop en beroepsbrandweer).

Bijlage I: Organogram gemeente Veldhoven



Bijlage II: Schema kostentoerekening



Bijlage III: Hulpkostenplaatsen

Intern subproduct (hulpkostenplaats)	Intern product	Verdeelsleutel
Run 5618	Huisvesting en tractie	Geheel naar KP BOR
Wagens en materieel	buitendienst	
Huisvesting gemeentehuis	Huisvesting gemeentehuis	Aantal m ²
P&o/werving en selectie	Personele ondersteuning	Aantal fte's
P&o/arbeidsomstandigheden, ziekte verzuim		
Personeelszorg en consultatie		
P&o overig/ algemeen		
OR		
GO		
Personele representatie		
Juridische ondersteuning	Juridische ondersteuning	Aantal fte's
Budgetcyclus	Financiële ondersteuning	Aantal fte's
Overig financieel beleid		
Administratie	Administratieve ondersteuning	Aantal fte's
Centrale computers	Algemene automatisering	Aantal PC's
Computernetwerk		
Technische infrastructuur overig		
Applicatiesoftware	Specifieke automatisering	Per applicatie
Realisatie ibp		
Telefoon	Facilitaire zaken	Aantal werkplekken
Documentaire informatievoorziening		
Catering		
Receptie/callcenter		
Services f.o. overig		
Middelen en materialen		
Kabinet overig	Kabinet	Geheel naar KP Raad

Bijlage IV: Zelfstandige kostenplaatsen

Nr	Zelfstandige kostenplaats	Verdeelsleutel
1	MT	Aantal fte's
2	Concerncontrol	Aantal fte's
3	Ondersteuning Dienst Stad en Samenleving	Aantal fte's dienst S&S
3	Ondersteuning Dienst Dienstverlening	Aantal fte's dienst DD
4	Advies en ondersteuning	Aantal fte's
4	Beheer bedrijfsvoering	Aantal fte's

De nummering geeft de hiërarchie binnen de organisatiestructuur aan. De verdeling op basis van fte's is step-down, dus alleen naar beneden in de hiërarchie. Bijvoorbeeld Advies & Ondersteuning en Beheer Bedrijfsvoering zijn gelijk in de hiërarchie. Onderling wordt dus niet doorbelast.

Bijlage V: Hoofdkostenplaatsen

Hoofdkostenplaatsen	Verdeelsleutel
Afdeling WIZ	Direct productieve uren
Afdeling Publiekszaken	Direct productieve uren
Afdeling Beheer Openbare Ruimte	Direct productieve uren
Afdeling Planrealisatie	Direct productieve uren
Afdeling Maatschappelijke en Stedelijke Ontwikkeling	Direct productieve uren
Projectburo	Direct productieve uren
Griffie	Direct productieve uren
Gemeenteraad	Naar product "Raad"
Burgemeester en wethouders	Naar product "Burgemeester en Wethouders"
Cluster veiligheid	Direct productieve uren
	Overhead veiligheidsregio → product "Personeelslasten BRW"

Bijlage VI: Cijfermatig voorbeeld

Uitgangspunten voorbeeld

- Bedragen en aantallen zijn fictief.
- Gemeente Veldhoven 300 fte's
- Afdeling Publiekszaken 35 fte's
- Afdeling A&O 30 fte's

Stap 1

Loonkosten A&O vanuit urenplanning doorbelasten naar intern (sub)product.

INTERN PRODUCT FINANCIËLE ONDERSTEUNING	
Intern subproduct budgetcyclus	
Externe adviseurs	49.000
Overige niet duurzame goederen en dnst	18.000
Doorbelasting loonkosten A&O	125.000
Doorbelasting financiële ondersteuning	192.000

Stap 2

Kosten van intern product financiële ondersteuning op basis van aantal fte doorbelasten naar afdeling A&O
 $30 \text{ fte} / 300 \text{ fte} * €192.000 = € 19.200$
 Naar afdeling publiekszaken.
 $35 \text{ fte} / 300 \text{ fte} * €192.000 = € 22.400$

HOOFDKOSTENPLAATS	
Afdeling Publiekszaken	
Loonbetaling en sociale premies	2.500.000
Kantoorbenodigdheden en inrichting	5.000
Externe adviseurs	6.000
Overige niet duurzame goederen en dnst	50.000
Doorbelasting A&O	263.044
Doorbelasting financiële ondersteuning	22.400
Doorbelasting Publiekszaken	2.846.444

Stap 3

Verdeelsleutel om kosten A&O door te belasten naar afdeling publiekszaken is aantal fte.
 $35 \text{ fte} / 270 \text{ fte} * €2.029.200 = € 263.044$

Stap 4

Kosten publiekszaken vanuit urenplanning doorbelasten naar o.a. kostendrager kosten bouwvergunningen.