

“Kostprijsberekeningen”

Auteur:

Yvonne Bouwhuis

“Kostprijsberekeningen”



Borne, 26 maart 2010

Auteur:

Yvonne Bouwhuis

4MERB

07070179

In opdracht van:

Centrum voor Maatschappelijke Ontwikkeling

Uitvoering bij:

St. SVWO/Arcon

Bedrijfsbegeleidster:

P. Veldhuis

Schoolbegeleidster:

B.G.L.M. Broersma

Voorwoord

Dit onderzoek is geschreven in het kader van het afstuderen aan de opleiding Management, Economie en Recht aan De Haagse Hogeschool. Hierin komen alle competenties en vaardigheden naar voren, die ik de afgelopen vier jaren tijdens de opleiding heb verworven. Dit onderzoek is het sluitstuk van mijn opleiding.

Toen ik op zoek moest naar een onderzoek om op te kunnen afstuderen, wist ik niet zo goed waar ik beginnen moest. Mijn interesse ligt op het gebied van financiën, dus mijn voorkeur ging uit naar een onderzoek in deze richting.

Ik ben begonnen in mijn eigen netwerk en dat van mijn vrienden en familie te vragen of zij misschien bedrijven kenden die een financieel onderzoek uitgevoerd wilden hebben. Zo ben ik terecht gekomen bij St. SVWO/Arcon. Zij wilden graag dat er een nieuwe kostprijsberekening werd opgesteld, waardoor soortgelijke organisaties met elkaar vergeleken konden worden. Naast dat deze opdracht het financiële aspect beheerst is de opdracht ook van maatschappelijk belang, waardoor ik de opdracht extra interessant ben gaan vinden. Deze organisaties hebben als grootste inkomstenbron namelijk provincies en gemeenten. Voor hen onderzoeken de organisaties welzijnsvraagstukken. Deze organisaties worden dus voornamelijk betaald van belastinggeld. Het belastinggeld gaat van de burgers naar het Rijk, die vervolgens een deel van het geld verdeelt onder de provincies en gemeenten. Provincies en gemeenten mogen zelf bepalen wat zij met dit geld doen. Zij zijn dus niet verplicht dit aan onderzoek te besteden. Omdat deze organisaties voor een groot deel worden gefinancierd door de overheid, is het des te belangrijker om een goede kostprijs te hanteren, zodat geen belastinggeld wordt verspild.

Dit onderzoek is bestemd voor de acht deelnemende organisaties die de nieuwe berekening voor mij hebben ingevuld. Tevens is het onderzoek bestemd voor De Haagse Hogeschool.

Mijn dank gaat uit naar alle controllers van de 11 deelnemende organisaties voor de fijne samenwerking en goede feedback. Met name gaat mijn dank uit naar de controllers van de acht organisaties die ondanks de drukte rond het opstellen van de jaarrekening, tijd vrij hebben gemaakt om de berekening voor mij in te vullen. Dit zijn Christos Tsouvelekidis, Janet de Koning, Bert Hofstee, Dewi Jaharia, Ad van der Geld, Bert van Harten, Jan de Boer en Petra Veldhuis. Tevens gaat mijn dank extra uit naar de controller van de organisatie waar ik werkzaam ben geweest, Petra Veldhuis, voor de goede begeleiding. Daarnaast wil ik mevrouw Broersma bedanken voor haar begeleiding vanuit school.

Inhoudsopgave

Samenvatting.....	8
1 Inleiding	11
2 Onderzoeksontwerp	12
2.1 Probleemanalyse	12
2.1.1 Kostprijs en verkoopprijs	13
2.1.2 Kostprijs en winstmarge	14
2.1.3 Kostprijs en waardering	14
2.1.4 Kosten en efficiëntiebeoordeling	14
2.1.5 Kosteninformatie voor de beleidsvorming.....	14
2.1.6 Oriënterend interview	14
2.2 Probleemomschrijving.....	15
2.2.1 Korte beschrijving van bedrijf en dienst.....	15
2.2.2 Geschiedenis van het probleem	15
2.2.3 Omgeving van het probleem	15
2.3 Doelstelling.....	15
2.4 Vraagstelling	16
2.4.1 Hoofdvraag	16
2.4.2 Deelvragen.....	16
2.5 Activiteiten	16
2.6 Planning.....	17
2.7 Begroting	18
2.8 Projectvoorwaarden.....	18
3 Techniek van kostprijsberekeningen	19
3.1 Techniek	19
3.1.1 Prestatie	19

3.1.2	Kostensoorten	19
3.1.3	Waardering van kosten	20
3.1.3.1	Historische kostprijscalculatie	20
3.1.3.2	Standaard kostprijscalculatie	20
3.1.3.3	Aanschaffingswaarde en vervangingswaarde	21
3.1.4	Vaste en variabele kosten	22
3.1.5	Directe en indirecte kosten	22
3.1.6	Integrale kostprijs versus partiële kostprijs	23
3.2	Kostenposten	23
3.2.1	Rentekosten	23
3.2.2	Duurzame productiemiddelen	23
3.2.3	Kosten van arbeid.....	24
3.2.4	Kosten van dienstverlening en belastingen	25
4	Huidige kostprijzen en berekeningen	26
4.1	Alleato	26
4.2	Axion.....	26
4.3	CMO Groningen.....	27
4.4	JSO	27
4.5	K2.....	28
4.6	Partoer.....	28
4.7	PJ Partners.....	28
4.8	Primo	29
4.9	Spectrum	30
4.10	Stamm	30
4.11	SVWO/Arcon.....	31
5	Verschillen in berekening	32

6	Nieuwe kostprijsberekening	34
6.1	Prestatie	34
6.2	Kostensoorten	34
6.3	Waardering van kosten	34
6.4	Vaste en variabele kosten	36
6.5	Directe en indirecte kosten	37
6.5.1	Declarabele en niet declarabele uren	38
6.6	Integrale kostprijs versus partiële kostprijs	40
6.7	Rentekosten	40
6.8	Duurzame productiemiddelen	41
6.9	Kosten van arbeid.....	41
6.10	Kosten van dienstverlening en belastingen	41
6.11	Organisatiekosten.....	42
6.12	Projectkosten.....	42
7	Nieuwe kostprijsberekening	43
8	Nieuwe kostprijzen	54
8.1	Alleato	54
8.2	Axion.....	55
8.3	CMO Groningen.....	55
8.4	JSO	56
8.5	K2.....	56
8.6	Partoer.....	56
8.7	PJ Partners.....	57
8.8	Primo	57
8.9	Spectrum	57
8.10	Stamm	57

8.11	SVWO/Arcon.....	58
9	Verschillen in kostprijzen.....	59
10	Conclusies en aanbevelingen.....	70
	Literatuurlijst	73

Samenvatting

De organisaties die deelnemen aan dit onderzoek behoren tot de branche gezondheids- en welzijnzorg. Deze organisaties onderzoeken welzijnsvraagstukken voor voornamelijk provincies en gemeenten. Zij zijn dan ook hun grootste inkomstenbronnen. Doordat deze organisaties voornamelijk worden betaald van belastinggeld, is het des te belangrijker voor de organisaties goed te kunnen onderbouwen waarom zij een bepaalde prijs hanteren. Hierdoor wordt voorkomen dat er belastinggeld wordt verspild.

Tot op heden was er bij deze organisaties geen eenduidige berekeningen met betrekking tot de kostprijs van hun diensten. Naast het feit dat met een eenduidige berekening de organisaties onderling vergeleken kunnen worden, kunnen zij nu ook beter onderbouwd naar provincies en gemeenten de prijs van hun diensten aanbieden.

De doelstelling van dit onderzoek is om met een nieuwe kostprijsberekening de kostprijzen van de organisaties met elkaar te vergelijken.

Bij de vergelijking van de oude kostprijzen is naar voren gekomen, dat iedere organisatie verschillende kostprijzen berekent.

Één van de oorzaken van de verschillen in de kostprijzen zijn de erg grote verschillen in het aantal declarabele uren per fulltime equivalent (hierna: fte). Dit kan te maken hebben met het feit, dat niet iedere organisatie hetzelfde verstaat onder declarabele en niet declarabele uren, maar ook omdat een organisatie bijvoorbeeld in verhouding meer oudere medewerkers in dienst heeft, waardoor het aantal werkbare uren veel lager is door seniorenverlof en extra vakantie uren, dan bij een organisatie die in verhouding minder oudere medewerkers in dienst heeft.

Ook wordt niet bij elke organisatie de verdeling gemaakt tussen directe en indirecte kosten, om vervolgens de indirecte kosten naar rato van de declarabele uren onder te verdelen.

Sommige organisaties brengen rentebaten, verhuurbaten en overige kleine baten in mindering op de kosten.

Één organisatie vermeerderd haar kostprijs met 10%, dat moet genereren als winst.

Een andere organisatie berekent haar kostprijs door het uurtarief per functie te vermenigvuldigen met het percentage dat de kosten hebben ten opzichte van de totale kosten.

De prestatie waarover de nieuwe kostprijs berekend wordt, is een arbeidsuur. De kostprijs wordt volgens de verkoopkostprijs berekend, omdat er acquisitie kosten worden gemaakt om diensten te verwerven. Deze verkoopkostprijs bestaat uit de volgende drie kostengroepen: productiekosten, beheerskosten en verkoopkosten. Dit betekent dat alle kosten mogen worden meegenomen in de nieuwe berekening.

Er wordt een standaardkostprijs berekend, omdat de gegevens uit de begroting van 2009 worden gebruikt. Bij de standaardkostprijs is het van belang om zoveel mogelijk standaarden vast te stellen. Hierdoor wordt voorkomen dat er bij de organisaties verschillen in de berekening ontstaan, omdat zij met andere standaarden werken. Dit is niet de bedoeling, omdat de kostprijzen dan niet meer te vergelijken zijn.

Hierdoor wordt er uitgegaan van een standaardbezetting van 1872 uur per fte per jaar, een ziekteverzuim van 5,3% per jaar en 16% van de totaal werkbare uren die het primaire proces besteedt aan niet declarabele uren, zoals intern overleg en andere ondersteunende werkzaamheden. In de kostprijsberekening mogen alleen kosten worden opgenomen die toelaatbaar en niet vermijdbaar zijn.

Omdat alle kosten in de berekening meegenomen mogen worden, wordt er een integrale kostprijs berekend.

Rentekosten worden berekend aan de hand van het gemiddeld geïnvesteerd vermogen van de begin- en eind balans van 2008 en het rentepercentage wordt vastgesteld op 5,5%.

De afschrijvingskosten van een pand worden berekend door de Waardering Onroerende Zaken(WOZ)-waarde van 2009 te verminderen met 50% van deze WOZ-waarde en te delen door een levensduur van 50 jaren. Deze kosten worden vermeerderd met de rentekosten die zien op het gemiddeld geïnvesteerd vermogen in het pand.

De afschrijvingskosten van de overige duurzame productiemiddelen worden berekend door de vervangingswaarde te verminderen met de restwaarde en te delen door een levensduur van vijf jaren. Ook deze kosten worden vermeerderd met de rentekosten die zien op het overige gemiddeld geïnvesteerd vermogen.

Voor de kosten van arbeid, uitbestede diensten en belastingen en organisatiekosten zijn de prijzen het uitgangspunt, omdat deze prijzen samenvallen met de vervangingswaarde van de productiemiddelen.

Projectkosten mogen niet worden opgenomen in de berekening.

Bij de nieuwe berekening zit tussen de hoogste en laagste kostprijs een verschil van een kleine € 16,-. Het aantal declarabele uren per fte is voor een groot deel afhankelijk van het aantal extra verlofuren per fte. Dit zijn onder anderen de verhoging van vakantiedagen afhankelijk van leeftijd, seniorenverlof, zwangerschapsverlof, ouderschapsverlof en overige bijzondere verloven. Hoe hoger deze verlofuren per fte, hoe lager het aantal declarabele uren per fte. Deze relatie is goed te zien bij Axion en PJ Partners. Zij hebben de laagste declarabele uren per fte en de hoogste verlofuren per fte. Organisaties met hogere personeelskosten per fte zouden te maken kunnen hebben met meer oudere medewerkers. Deze oudere medewerkers zitten over het algemeen in hogere salarisschalen, wat de hogere kosten zou kunnen verklaren. Echter is uit de analyse gebleken, dat dit niet bij iedere organisatie op gaat die hogere personeelskosten heeft. Een andere reden voor deze hogere kosten zou kunnen zijn, dat zij hun personeel hoger belonen dan de andere organisaties.

Hogere personeelskosten van het secundaire proces zou moeten betekenen; lagere kosten voor uitbestede diensten en belastingen. Dit omdat beide kostenposten betrekking hebben op ondersteunende werkzaamheden. Als deze intern worden uitgevoerd, betekent dit dat zij niet extern uitgevoerd hoeven te worden. Echter is dit niet altijd het geval. SVWO/Arcon heeft bijvoorbeeld verreweg de hoogste personeelskosten van het secundaire proces, maar wel de op drie na laagste kosten aan uitbestede diensten en belastingen.

Doordat vijf van de acht organisaties met de nieuwe kostprijsberekening lager uitkomen dan met de berekening die zij zelf hebben uitgevoerd, zullen zij bij handhaving van de oude kostprijs meer winst maken. Doordat nu bekend is dat de kostprijs verlaagd kan worden, kunnen zij misschien een concurrentie voordeel behalen, door van de nieuwe kostprijs uit te gaan. Doordat er steeds meer diensten uit de markt gehaald moeten worden, door bezuinigingen van de provincies en gemeenten, zorgt deze lagere kostprijs er misschien wel voor dat meer bedrijven deze organisaties willen inschakelen. Tevens ontstaat er misschien meer werk uit de provincies en gemeenten, door een lagere kostprijs.

De drie organisaties die met de nieuwe kostprijs hoger uitkomen dan bij hun eigen berekening, draaien in principe op elk uur verlies. Als zij dit niet willen, zal de kostprijs verhoogd moeten worden. Als zij de kostprijs niet willen verhogen, omdat zij anders bang zijn zich uit de markt te prijzen, moet er een manier gevonden worden om de kostenprijs te verlagen. Dit kunnen zij proberen te realiseren door op kosten te bezuinigen, of door meer declarabele uren te maken.

Het is belangrijk om aan het einde van elk boekjaar de kostprijs op basis van de daadwerkelijk gemaakte kosten na te rekenen. Hierdoor kan de begroting van het volgende jaar nauwkeuriger vastgesteld worden, waardoor de voorcalculatorische kostprijs ook nauwkeuriger zal zijn en kan worden nagerekend of de voorcalculatorische kostprijs ook daadwerkelijk alle kosten heeft gedekt.

Omdat personeelskosten de grootste kostenposten van de organisaties zijn is het belangrijk om kritisch te blijven naar de gemiddelde leeftijd binnen de organisatie. Hoe hoger de leeftijd, hoe hoger over het algemeen de personeelskosten zijn, doordat deze medewerkers in een hogere salarisschaal zitten. Tevens hebben oudere medewerkers recht op meer verlofuren, waardoor het aantal declarabele uren daalt. Het is belangrijk om ook jongere medewerkers in dienst te hebben, om voor een natuurlijk verloop in de organisatie te zorgen, maar ook om de kosten te drukken.

1 Inleiding

Het doel van dit onderzoek is om tot een kostprijsberekening te komen, die op alle organisaties die zijn aangesloten bij het Centrum voor Maatschappelijke Ontwikkeling (CMO-net), toepasbaar is, zodat de organisaties vergeleken kunnen worden op dit gebied.

Dit onderzoek geeft weer waarom het van belang is om een goede kostprijsberekening te hebben en hoe een kostprijs moet worden berekend.

In hoofdstuk twee wordt beschreven hoe en waarom ik het onderzoek op deze manier heb uitgevoerd. Vervolgens wordt in hoofdstuk drie aandacht besteed aan de techniek van het berekenen van kostprijzen. Hier wordt behandeld op welke wijze en manier de kostprijs berekend kan en moet worden. Hierna wordt in hoofdstuk vier beschreven wat de huidige kostprijs is van de deelnemende organisaties en hoe deze wordt berekend. Daarna wordt in hoofdstuk vijf beschreven hoe de berekeningen van de organisaties van elkaar verschillen. Vervolgens wordt in hoofdstuk zes beschreven hoe de nieuwe kostprijs berekend gaat worden en in hoofdstuk zeven wordt de lijst met kosten van de nieuwe berekening behandeld. In hoofdstuk acht worden de nieuwe kostprijzen gepresenteerd en in hoofdstuk negen wordt de hoofdvraag van dit onderzoek beantwoord, namelijk: waardoor ontstaan er verschillen in de kostprijzen bij de organisaties? Tot slot worden er in hoofdstuk tien conclusies getrokken en aanbevelingen gedaan.

2 Onderzoeksonderwerp

In dit hoofdstuk wordt behandeld waarvoor kostprijsberekeningen van belang zijn, wat het probleem en het doel van het onderzoek is en hoe ik dit doel wil gaan bereiken.

2.1 Probleemanalyse

In de commerciële sector is het al redelijk normaal om kostprijzen te berekenen van de producten en diensten die worden geproduceerd. In de zorgsector is dit nog niet zo vanzelfsprekend. Echter is het toch van belang om dit te doen, omdat het inzicht biedt in de gemaakte kosten. Hierdoor is tevens inzichtelijk wat de bodemprijs is van producten of diensten, zodat ook inzicht is verkregen in de te verwachten winst of verlies. Tevens is het van belang om bij investeringen inzicht te hebben in het effect op de kostprijs, om er zeker van te zijn dat de tarieven toereikend blijven.

Doordat inzichtelijk wordt gemaakt waar de kosten aan worden gemaakt, kan ook beter onderbouwd worden om bepaalde diensten uit te besteden, bepaalde producten af te stoten of bijvoorbeeld te investeren.

Zoals hierboven beschreven is het wel degelijk belangrijk om de kostprijs te berekenen. Een verkoopprijs kan niet tot stand komen, alleen omdat het voor de markt een goede prijs is. Het doel is toch winst te genereren. Aan de hand van de kostprijsberekening wordt inzicht verkregen in de bodemprijs van een product of dienst. Als blijkt dat de verkoopprijs onder de bodemprijs ligt, betekent dit dat op elk product verlies wordt gemaakt.

Dit onderzoek is hoofdzakelijk bedoeld om voor alle organisaties die zijn aangesloten bij het CMO-net, eenzelfde kostprijsberekening op te stellen, zodat de kostprijzen van de verschillende organisaties vergeleken kunnen worden. Op deze manier wordt inzichtelijk gemaakt waarom de ene organisatie duurder is dan de andere.

Daarnaast is het voor de organisaties een mooie gelegenheid om te kijken of hun verkoopprijs nog wel toereikend is. Dit is namelijk steeds meer van belang, omdat provincies en gemeenten moeten bezuinigen. Zij zijn voor deze organisaties de voornaamste inkomstenbronnen. Door de bezuinigingen zullen de organisaties steeds meer inkomsten uit de markt moeten halen. Het is dan wel van belang te weten wat de prijzen van de diensten zijn.

Tevens is het voor provincies en gemeenten belangrijk te weten wat de diensten van de organisaties kosten, zodat geen belastinggeld wordt verspild. Omdat de diensten voornamelijk uit belastinggeld worden gefinancierd is het voor de organisaties belangrijk goed te kunnen onderbouwen waarom zij een bepaalde kostprijs hanteren.

Dit onderzoek maakt vooral inzichtelijk op welke wijze een kostprijs berekend moet worden en deze manier wordt toegepast op de organisaties. De uitkomsten van de berekening worden geanalyseerd op verschillen tussen de organisaties en tevens worden de kostprijzen die de organisaties zelf hebben berekend naast de kostprijs van de nieuwe berekening gehouden.

Door dit onderzoek kunnen de organisaties onderbouwen waarom zij een bepaalde verkoopprijs hanteren en hebben zij meer inzicht in de kostenstructuur van de organisatie, waardoor er goed onderbouwde beslissingen genomen kunnen worden met betrekking tot het produceren van bepaalde diensten, uitbesteden van bepaalde diensten en bijvoorbeeld het doen van investeringen.

Omdat alle organisaties al kostprijzen berekenen, hebben zij al inzicht in de bodemprijs van hun diensten. Zij weten dus ook dat als de verkoopprijs onder de bodemprijs ligt, zij verlies zullen maken. Doordat dit inzicht er al is, zal de nieuwe berekening geen nieuws brengen op dit gebied. Wel zal de nieuwe berekening meer inzicht brengen in de kosten en kostprijs van de andere organisaties, waar lering uit getrokken kan worden. Tevens zal de nieuwe berekening en de beredenering van de nieuwe berekening de kennis van de organisaties met betrekking tot het berekenen van kostprijzen verrijken en wellicht zullen de organisaties de nieuwe berekening in de eigen organisatie toepassen.

Voor het berekenen van kostprijzen is het volgens Limperg, die accountant en hoogleraar in de bedrijfseconomie was¹, van belang om te beoordelen of de ruil van het product of dienst doelmatig is. Dit komt tot uitdrukking in het feit of de prijs, die voor het product of dienst wordt verkregen, de kosten voor het maken van het product of dienst overtreft.

Limperg heeft het ruilmoment centraal gesteld bij zijn definitie van het kostprijsbegrip: *de kostprijs is de kwantitatieve voorstelling van het (doelmatig) offer dat de producent moet brengen bij de ruil van de door hem ter markt aangeboden goederen of diensten* (Verzameld werk, Deel 2, blz. 78)

Naast de doelmatigheid van het product of dienst, is het ook van belang om de doelmatigheid van het hele productieproces te beoordelen. Dit betekent dat alleen de kosten die daadwerkelijk betrekking hebben op het maken van het product of dienst in de kostprijs meenomen mogen worden. De kosten moeten dus een relatie hebben met het voortgebrachte product of dienst.

Hieronder volgt een uiteenzetting waar de kostprijs als hulpmiddel bij kan dienen volgens van der Schroeff (1988):

2.1.1 Kostprijs en verkoopprijs

Bij het vaststellen van de verkoopprijs zal de kostprijs vaak het uitgangspunt zijn. Het doel van de productie is immers een bijdrage leveren aan de welvaart. Het offer mag in principe niet groter zijn dan de verkregen waarde en de kostprijs geeft aan hoe hoog het offer daadwerkelijk is. Over het algemeen wil men een verkoopprijs realiseren die tenminste gelijk is aan de kostprijs, maar het liefst hoger ligt.

De kostprijs alleen geeft geen verklaring voor de hoogte van de verkoopprijs, want een prijs is het resultaat van vraag en aanbod.

Toch is het van belang om, ondanks het feit dat de verkoopprijs vaak niet direct gekoppeld is aan de kostprijs, de kostprijs te berekenen, om de relevantie van het productieproces te kunnen beoordelen.

¹ <http://www.inghist.nl/Onderzoek/Projecten/BWN/lemmata/bwn4/limperg>

2.1.2 Kostprijs en winstmarge

Als er weinig of geen invloed uitgeoefend kan worden op de verkoopprijs, is het van belang om de winst per transactie te waarborgen. De verschillen tussen de bijna niet te beïnvloeden verkoopprijs en de kostprijs zullen worden beoordeeld aan de hand van de winst die de onderneming wil behalen. Om die winst te vergroten kan dit leiden tot aanpassingen van de aangeboden hoeveelheden en het zoeken naar mogelijkheden om de kostprijs te verlagen.

2.1.3 Kostprijs en waardering

De kostprijsberekening kan dienen als uitgangspunt voor de balanswaardering van het onderhanden werk.

2.1.4 Kosten en efficiëntiebeoordeling

Efficiëntie betekent; de vaststelling van de optimale vestigingsplaats en productiecapaciteit, de optimale productiemethode en productiemiddelen en de aanwijzing bij welk gebruik de capaciteit optimaal is.

Kostencomputaties ten behoeve van de planning worden ook wel beslissingscomputaties genoemd, omdat hier kosten en opbrengsten steeds tegenover elkaar worden gezet, om zo het optimale alternatief te kiezen.

Een bijzondere vorm van efficiëntiebeoordeling is bedrijfsvergelijking. Dit is vooral aantrekkelijk voor bedrijven met een aantal vestigingen of bedrijven die dezelfde soort producten produceren. In deze gevallen is bedrijfsvergelijking van betekenis voor de beoordeling van de doelmatigheid van de productiemethoden en voorwaarden waaronder de producten worden geproduceerd.

2.1.5 Kosteninformatie voor de beleidsvorming

Bij de vorming van het beeld omtrent de economische bestaansmogelijkheden van het bedrijf in de toekomst, is een prognose van de te verwachten kostenontwikkeling van grote betekenis. Op basis van de te verwachten kosten wordt vaak beleid bepaald met betrekking tot investeringen, personeel, verkoop, inkoop en productie. Hierdoor is het van belang om betrouwbare informatie met betrekking tot de kosten te hebben, zodat keuzes niet op onjuiste gegevens worden gebaseerd.

2.1.6 Oriënterend interview

Uit het overleg met de controllers van de aangesloten organisaties, is naar voren gekomen dat er vanuit de overkoepelende organisatie, CMO-net behoefte is om de kostprijzen van de aangesloten advies- en onderzoeksbureaus met elkaar te kunnen vergelijken. Zij willen graag dat de huidige kostprijzen worden geanalyseerd op verschillen en dat er een nieuwe berekening komt die toepasbaar is op alle organisaties, zodat vervolgens de kostprijzen vergeleken kunnen worden.

2.2 Probleemomschrijving

2.2.1 Korte beschrijving van bedrijf en dienst

Het bedrijf waar mijn standsplaats is en waar ik zal worden begeleid, is St. SVWO/Arcon. Zij is een advies- en onderzoeksbureau voor maatschappelijke ontwikkeling en aangesloten bij de overkoepelende organisatie, CMO-net.

Het gaat in totaal om 13 organisaties door het hele land, die zijn aangesloten bij het CMO-net. De provinciale organisaties onderzoeken voornamelijk relevante vraagstukken vanuit de gemeente of provincie op het gebied van welzijn. De 13 organisaties verschillen in grootte en dienstverlening en behoren tot de branche gezondheids- en welzijnszorg.

11 van de aangesloten organisaties doen mee aan dit onderzoek, waarvan acht de nieuwe berekening hebben ingevuld.

2.2.2 Geschiedenis van het probleem

De behoefte om de kostprijzen van de organisaties te analyseren bestaat al wat langer. Er is in 2009 ook onderzoek naar gedaan door een student van de Hanzehogeschool in Groningen. Enkele organisaties waren niet tevreden met dit onderzoek, omdat het volgens hen te algemeen was en niet toepasbaar op alle organisaties. Dit tweede onderzoek moet meer diepgang bevatten, zodat de uitkomsten op alle organisaties kunnen worden toegepast.

2.2.3 Omgeving van het probleem

Omdat alle organisaties een andere berekening hanteren voor de kostprijs, zijn de organisaties op dit gebied niet met elkaar te vergelijken. Hier is echter wel behoefte aan vanuit de overkoepelende organisatie, omdat zo geanalyseerd kan worden waarom de ene organisatie duurder is dan de ander.

Tevens is het voor provincies en gemeenten belangrijk te weten wat de diensten van de organisaties kosten, zodat geen belastinggeld wordt verspild. Daarnaast is het belangrijk dat de organisaties goed kunnen onderbouwen waarom zij een bepaalde kostprijs hanteren, omdat de diensten voornamelijk uit belastinggelden worden gefinancierd.

2.3 Doelstelling

De doelstelling van dit onderzoek is om met een nieuwe kostprijsberekening de kostprijzen van de organisaties met elkaar te vergelijken.

2.4 Vraagstelling

2.4.1 Hoofdvraag

Waardoor ontstaan er verschillen in de kostprijzen bij de organisaties?

2.4.2 Deelvragen

Wat is van belang om tot een goede kostprijsberekening te komen?

Wat zijn de huidige kostprijzen en hoe worden deze berekend?

Waar verschillen de organisaties in berekening?

Welke kosten moeten worden meegenomen in de nieuwe berekening en op welke manier?

Wat is de nieuwe kostprijsberekening?

Wat zijn de nieuwe kostprijzen?

2.5 Activiteiten

Activiteiten die ik zal moeten verrichten om de hoofdvraag te kunnen beantwoorden zijn:

- Om tot een goede nieuwe kostprijsberekening te kunnen komen, ga ik aan de hand van literatuur onderzoeken op welke manier de nieuwe kostprijs berekend moet worden en waarom het op deze manier berekend moet worden voor de deelnemende organisaties. Tevens ga ik aan de hand van de huidige kostprijsberekeningen en de begrotingen van de organisaties achterhalen welke kosten bij hen van toepassing zijn, zodat ik deze kosten in de berekening kan opnemen.
- Als onderzocht is hoe de nieuwe kostprijs berekend gaat worden, ga ik een berekening opstellen, die door de organisaties ingevuld moet worden. Uit deze berekening vloeit de nieuwe kostprijs voort.
- De huidige kostprijzen en berekeningen van de organisaties worden met elkaar vergeleken en verschillen worden aangetoond.
- De nieuwe kostprijzen worden met elkaar vergeleken en verschillen worden aangetoond.
- De oude en nieuwe kostprijzen en declarabele uren worden naast elkaar gehouden om verschillen aan te tonen.

2.6 Planning

Week	Datum	Activiteiten
1	4 – 10 januari	<ul style="list-style-type: none"> - Plan van Aanpak opstellen - Contact leggen met controllers vd organisatie mbt het opvragen van informatie over de huidige kostprijsberekeningen
2	11 – 17 januari	<ul style="list-style-type: none"> - Plan van Aanpak definitief maken en goed laten keuren door school- en bedrijfsbegeleider - Literatuurstudie over kostprijsberekening - Uitkomsten literatuurstudie verwerken in verslag - Beginnen met het analyseren van de huidige kostprijsberekeningen van de organisaties
3	18 – 24 januari	<ul style="list-style-type: none"> - Analyseren van de huidige kostprijsberekeningen van de organisaties - Aan de hand van deze analyse een lijst maken met kosten die in de nieuwe berekening moeten worden meegenomen
4	25 – 31 januari	<ul style="list-style-type: none"> - Conceptlijst met kosten die in de nieuwe berekening moeten worden meegenomen maken - Deze lijst aan alle organisaties sturen voor feedback - Beschrijven wat de huidige kostprijzen zijn - Beschrijven hoe de kostprijzen nu worden berekend
5	1 – 7 februari	<ul style="list-style-type: none"> - Feedback op lijst verwerken - Lijst opnieuw sturen naar de organisaties en deze door hen laten invullen - Beschrijven waar de organisaties in verschillen mbt de huidige kostprijsberekening - Tussentijdse voortgangsrapportage - Beschrijven welke kosten moeten worden meegenomen in de nieuwe berekening en waarom op de gekozen manier - Mevr. Broersma en CMO's rapport tot dusver mailen
6	8 – 14 februari	<ul style="list-style-type: none"> - Inleiding, samenvatting, literatuurlijst etc. - Rapport verder uitwerken en verbeteren - Literatuur lezen over berekeningen - Feedback op rapport verwerken
7	15 – 21 februari	<ul style="list-style-type: none"> - Inleiding, samenvatting, literatuurlijst etc. - Rapport verder uitwerken en verbeteren - Literatuur lezen over berekeningen - Feedback op rapport verwerken - Lijsten ingevuld terug ontvangen
8	22 – 28 februari	<ul style="list-style-type: none"> - Uitkomsten van lijst toepassen op nieuwe kostprijsberekening - Beschrijving van de nieuwe kostprijs - Analyseren waarom kostprijzen van elkaar verschillen - Concept concept rapport af
9	1 – 7 maart	<ul style="list-style-type: none"> - Feedback van CMO's - Feedback verwerken
10	8 – 14 maart	<ul style="list-style-type: none"> - Feedback van CMO's - Feedback verwerken
11	15 – 21 maart	<ul style="list-style-type: none"> - Conceptrapport
12	22 – 28 maart	<ul style="list-style-type: none"> - Feedback van mevr. Broersma
13	29 – 4 april	<ul style="list-style-type: none"> - Definitief rapport
14	5 – 11 april	<ul style="list-style-type: none"> - Afstuderen
16	22 april	<ul style="list-style-type: none"> - Presentatie definitief rapport voor CMO's

2.7 Begroting

- De meeste informatie die ik nodig zal hebben, zal per mail toegezonden worden door desbetreffende organisaties. Hier zijn geen kosten aan verbonden.
- De informatie betreffende het berekenen van kostprijzen zal gehaald worden uit literatuur verkrijgbaar bij bibliotheken en van het internet. Hier zijn geen kosten aan verbonden.
- Print en kopieerkosten komen voor rekening van St. SVWO/Arcon.
- Reiskosten zullen voornamelijk ondervangen worden door het gebruik van de OV-jaarkaart en ik verwacht niet dat ik zal moeten reizen ten behoeve van deze opdracht waarbij geen gebruik gemaakt kan worden van de OV-jaarkaart. Mocht dit wel voorkomen, kunnen deze kosten worden gedeclareerd bij St. SVWO/Arcon.
- De vergoeding voor het uitvoeren van het onderzoek is vastgesteld op € 150, - per maand.

2.8 Projectvoorwaarden

- Er zal een wekelijks overleg plaatsvinden met de bedrijfsbegeleidster over de voortgang van de opdracht.
- Er zal nauw contact zijn met de andere controllers, om zo tot een zo optimaal mogelijke berekening te komen. Echter, als er geen consensus bereikt kan worden over een bepaald punt, zal door mij voor de best passende oplossing gekozen worden.
- Het totaal aantal beschikbare uren wordt vastgesteld op 1872 uur per fte per jaar.
- Bij de nieuwe kostprijsberekening moet aandacht besteed worden aan vakantieverlof, seniorenverlof, ouderschapsverlof en een gemiddeld ziekteverzuim.
- De CMO's die de benodigde gegevens niet op tijd opleveren, zullen worden uitgesloten van het onderzoek.

3 Techniek van kostprijsberekeningen

In dit hoofdstuk wordt behandeld waar rekening mee gehouden moet worden, voordat er een kostprijs berekend kan worden. Tevens wordt beschreven hoe bepaalde kostenposten moeten worden berekend.

3.1 Techniek

De definitie van het begrip kostprijs is volgens Bruggeman en Everaert (2006, p. 24) de som van de kosten nodig voor het realiseren van een bepaalde prestatie. Waarbij zij kosten definiëren als de in geldwaarde uitgedrukte offers van de ingezette productiemiddelen.

Om de kostprijs volgens deze definitie te kunnen berekenen, moeten er eerst een aantal vragen worden beantwoord, namelijk:

1. Wat is de inhoud van de prestatie?
2. Welke kostensoorten zijn nodig voor deze prestatie?
3. Hoe bepalen we de waarde van de kosten?

3.1.1 Prestatie

Het is belangrijk om eerst vast te stellen waarvan de kostprijs berekend moet worden. Dit kan een product of dienst zijn, maar ook bijvoorbeeld een arbeidsuur.

Voorbeeld: een motorfabrikant berekent de kostprijs van een motor, een notaris berekent de kostprijs van een testament en een accountant berekent de kostprijs van een arbeidsuur.

Als de kostprijs berekend wordt van een product of dienst, moet nagedacht worden wat de prestatie van het product of dienst is. Is dit het vervaardigde eindproduct of het verkochte product. De kostprijs van deze prestaties worden op verschillende manieren berekend.

Als de prestatie het vervaardigde eindproduct of dienst is, wordt de kostprijs volgens de fabricagekostprijs berekend. Bij deze kostprijs worden alle in geldwaarden uitgedrukte productiemiddelen meegenomen, die nodig zijn om een afgewerkt product of dienst te produceren.

Als de prestatie het verkochte product of dienst is, wordt de kostprijs volgens de verkoopkostprijs berekend. Deze kostprijs is gelijk aan de fabricagekostprijs plus alle kosten die nodig zijn om de verkoop te kunnen realiseren.

3.1.2 Kostensoorten

Voor een kostprijsberekening is het van belang om onderscheid te maken tussen kosten en uitgaven. Uitgaven hebben te maken met liquide middelen en hebben geen direct verband met de geproduceerde goederen. Daarom moeten deze uitgaven ook niet worden meegenomen in de berekening. Kosten zijn de offers die in het productieproces gemaakt worden om tot de prestatie te komen.

Voorbeeld: het aanschaffen van een computer is een uitgave en de afschrijvingskosten van een computer zijn kosten.

Van der Schroeff (1988) zegt het als volgt: kosten moeten worden gedefinieerd als waarde-eenheden die worden opgeofferd voor de productie. Een productiemiddel heeft slechts waarde als het iets betekent voor de welvaart van de bezitter. Er worden alleen kosten gemaakt als er waarde opgeofferd wordt en niet als er een productiemiddel wordt verworven of betaald.

Bij het berekenen van de kostprijs moet steeds goed worden vermeld welke kosten er in zijn opgenomen. De kosten zijn onder te verdelen in drie groepen: *productiekosten*, *beheerskosten* en *verkoopkosten*.

De verkoopkostprijs omvat alle drie de kostengroepen. Voor de fabricagekostprijs ligt dit wat ingewikkelder. Deze kostprijs bestaat zeker uit de productiekosten en niet uit de verkoopkosten. De beheerskosten worden gemaakt ter ondersteuning van zowel de productie als de verkoop. Om de fabricagekostprijs goed te kunnen berekenen moet geanalyseerd worden welke kosten of welk percentage van de kosten gemaakt worden ter ondersteuning van de productie en welke voor de verkoop. De fabricagekostprijs bestaat dus uit de productiekosten met een toeslag van de beheerskosten.

3.1.3 Waardering van kosten

Het bepalen van de waarde van de kosten kan op verschillende manieren gebeuren: op basis van de werkelijke kosten of op basis van de toelaatbare kosten.

3.1.3.1 Historische kostprijscalculatie

Bij de historische kostprijscalculatie wordt uitgegaan van de daadwerkelijk gemaakte kosten die gemaakt moesten worden om het product te kunnen produceren tijdens een bepaalde periode. Omdat deze berekening is gebaseerd op de daadwerkelijk gemaakte kosten, wordt deze berekening ook wel de nagecalculeerde kostprijs genoemd.

Deze manier van berekenen is echter minder bruikbaar voor het nemen van beleidsbeslissingen, omdat een deel van de kosten misschien helemaal niet noodzakelijk waren om het product te kunnen produceren.

3.1.3.2 Standaard kostprijscalculatie

Zoals hiervoor beschreven, wordt de historische kostprijscalculatie gebaseerd op de daadwerkelijk gemaakte kosten. Van deze kosten is er een deel niet-vermijdbaar en willicht ook een deel vermijdbaar. Deze vermijdbare kosten worden ook wel verspilling genoemd. Verspilling kan optreden, doordat er bijvoorbeeld te veel materialen of arbeidsuren zijn verbruikt. Het onderscheid tussen vermijdbare en niet vermijdbare kosten moet worden gemaakt op basis van de doelmatigheid van de kosten. Als de kosten noodzakelijk zijn om het product te kunnen produceren, zijn zij niet vermijdbaar. Als er echter kosten gemaakt moeten worden omdat medewerkers langzaam werken, waardoor er meer arbeidsuren gebruikt worden, zijn deze kosten wel vermijdbaar.

Voorbeeld: als bij het drukken van posters de eerste vijf mislukken, omdat de drukker warm moet worden, zijn dit noodzakelijke kosten. Komt dit, omdat een medewerker een fout heeft gemaakt, dan zijn deze kosten verspilling.

Om de kostprijsberekening als hulpmiddel te laten dienen bij beleidsbeslissingen, is het belangrijk om de vermijdbare kosten niet in de kostprijs op te nemen. Er ontstaat dan een kostprijs die is gebaseerd op niet vermijdbare toelaatbare kosten. De reden om de vermijdbare kosten niet in de berekening op te nemen, is omdat beslissingen niet beïnvloed mogen worden door onberedeneerbaar en ondoelmatig gebruik van productiemiddelen.

Voorbeeld: het zou verkeerd zijn te beslissen een bepaald product niet meer zelf te produceren, maar uit te besteden, omdat de kosten te hoog zijn, terwijl de hoge kosten werden veroorzaakt door slecht ingekochte grondstoffen, waardoor er veel materiaal werd verbruikt en wat de arbeidsproductiviteit verlaagde.

Om de kans op verkeerde beleidsbeslissingen te minimaliseren, is het verstandig om met *normatieve* of *standaard kosten* te werken. Dit betekent met de kosten die betrekking hebben op de doelmatig gebrachte offers. Tevens mag de kostprijscalculatie niet gebaseerd zijn op het werkelijke gebruik van de productiemiddelen, maar op het normaal economisch verantwoord verbruik van de productiemiddelen.

De kostprijs wordt berekend op basis van de *normale bezettingsgraad*. Deze standaarden kunnen worden bepaald op basis van ervaringen uit het verleden.

De standaarden moeten niet worden gezien als een vast gegeven, maar veranderen mee met alle factoren, welke voor de organisatie relevant zijn.

Bruggeman, W. en Everaert, P. (2006) schrijven dat het goed is deze standaarden toekomstgeoriënteerd te maken, omdat deze berekeningen geraadpleegd zullen worden voor beslissingen die op de toekomst betrekking hebben. Van der Schroeff (1988) spreekt dit tegen, omdat de standaarden dan gebaseerd zijn op schattingen, waardoor de berekening niet exact is.

3.1.3.3 Aanschaffingswaarde en vervangingswaarde

Zoals hierboven is beschreven, zijn kosten waarde-eenheden die voor de productie worden opgeofferd. In de boekhouding worden deze kosten vaak bepaald op basis van de aanschaffingswaarde van de materialen en vaste activa. De aanschaffingswaarde is de aankoopprijs op het moment dat de productiemiddelen worden verworven.

Deze manier van waarderen is echter niet bruikbaar voor het maken van beleidsbeslissingen, omdat deze niet genomen mogen worden op basis van prijzen uit het verleden, maar wel uit het heden. Daarom kan de kostprijscalculatie beter gebaseerd worden op de vervangingswaarde. Dit is de waarde of de prijs van de productiemiddelen op het moment van de kostprijsberekening.

Bruggeman, W. en Everaert, P. (2006) zeggen ook hier dat het beter is met een vervangingswaarde te werken die in de toekomst ligt, omdat de kostprijsberekening beleidsinformatie moet verschaffen voor toekomstige beslissingen. Het nadeel van het bepalen van een toekomstige vervangingswaarde is, dat het een schatting is en daardoor niet exact is. Daarom is dit volgens van der Schroeff (1988) ook geen goede manier van waardering. Daarin staat: "*De theorie van de vervangingswaarde ziet naar de waardering van het heden, niet naar de vervanging in de toekomst*" (p. 40).

Daarnaast voorkomt het waarderen op basis van de vervangingswaarde dat de kostprijs ineens erg stijgt, als er bijvoorbeeld nieuwe productiemiddelen worden aangeschaft.

3.1.4 Vaste en variabele kosten

Kosten die afhankelijk zijn van het productievolume zijn *variabele kosten*. Kosten die niet wijzigen bij een grotere of kleinere productie zijn *vaste kosten*. Deze vaste kosten zijn wel gebonden aan bepaalde capaciteitsgrenzen en een bepaalde tijdsperiode. Het onderscheid tussen variabele kosten en vaste kosten, is erg afhankelijk van de situatie van de organisaties.

Voorbeeld: organisaties die personeel in dienst hebben die werken op projectbasis, hebben variabele personeelskosten, omdat deze kosten stijgen of dalen bij meer of minder werk. Organisaties die personeel in dienst hebben op basis van het tijdloon principe, hebben vaste personeelskosten, omdat deze kosten gelijk blijven bij meer of minder werk. Deze medewerkers worden namelijk betaald naar het aantal contacturen en medewerkers op projectbasis worden betaald naar het aantal projecten.

Het is belangrijk om vaste en variabele kosten te scheiden, omdat zo meer inzicht verkregen wordt in het kosten gedrag bij een verandering in het productievolume. Hierdoor ontstaat meer inzicht in de *kosten-volume relatie* van de onderneming.

Omdat de vaste kosten per eenheid afhankelijk zijn van de bezettingsgraad, zal bij het hanteren van de standaardkostprijsberekening moeten worden nagedacht over de efficiëntie en dus over de na te streven bezettingsgraad, ook wel *normale bezettingsgraad* genoemd.

3.1.5 Directe en indirecte kosten

Als er meerdere eindproducten worden geproduceerd is het van belang om onderscheid te maken tussen directe en indirecte kosten. *Directe kosten* zijn direct aanwijsbaar aan een specifiek eindproduct. *Indirecte kosten* of *overhead kosten* kunnen niet worden toegewezen aan een specifiek eindproduct. Dit, omdat het algemene kosten zijn of omdat de toewijzing van deze kosten binnen de organisatie niet mogelijk is of niet gebeurt.

Voorbeeld: organisatiekosten omvat een verscheidenheid aan kosten, zoals bijvoorbeeld print-, telefoon-, internet-, kopieer-, kantine- en vakliteratuurkosten. Deze kosten worden door alle medewerkers gemaakt, of mogen door alle medewerkers gebruikt worden. Deze kosten hebben dus geen betrekking op een bepaald eindproduct en het zijn algemene kosten, omdat het voor iedereen toegankelijk is. Dit zijn indirecte kosten.

Als er toch behoefte is deze indirecte kosten toe te wijzen aan specifieke producten, moet er een verdeelsleutel worden toegepast. Deze verdeelsleutel moet een zo goed mogelijk causaal verband weerspiegelen tussen de kosten en het verdeelcriterium. Hiervoor is het belangrijk te onderzoeken door welke variabelen de indirecte kosten worden beïnvloed.

Voorbeeld: het opstellen van facturen is afhankelijk van de hoeveelheid producten die er zijn verkocht. Daarom is de verdeelsleutel in dit geval het aantal verkochte producten.

3.1.6 Integrale kostprijs versus partiële kostprijs

Als alle kostensoorten zijn ingecalculeerd in de kostprijsberekening, heet dit een *integrale kostprijs*. Vaak wil het management gegevens van bepaalde onderdelen van de kostprijs voor de besluitvorming. Dit wordt een *differentiële kostprijs* genoemd.

3.2 Kostenposten

3.2.1 Rentekosten

Rentekosten zijn belangrijk mee te nemen in de kostprijsberekening, omdat zij met de kostensoorten verbonden zijn en dus daar deel van uitmaken. Dit betekent dat per kostensoort moet worden berekend wat de rentekosten zijn en dat deze rentekosten bij de verschillende kostenposten, waar zij betrekking op hebben, moeten worden opgeteld.

Rentekosten moeten over het eigen en vreemd vermogen worden berekend. De gedachtegang hierachter is, dat wanneer productiemiddelen worden aangeschaft met eigen vermogen, er waarde opgeofferd wordt, waar anders rente over ontvangen was. Rentekosten over het vreemd vermogen moet ook worden opgenomen in de berekening, omdat er bij deze kosten ook waarde wordt opgeofferd, omdat er rentekosten worden berekend door de verstrekker van het vermogen over het vreemd vermogen. Om rentekosten over het eigen- en vreemd vermogen te kunnen berekenen, kan als uitgangspunt het gemiddeld geïnvesteerd vermogen gehanteerd worden. Dit zijn alle investeringen en vorderingen die op de begin- en eindbalans staan vermeld. Door deze bedragen bij elkaar op te tellen en te delen door twee, wordt het gemiddeld geïnvesteerd vermogen berekend. Bij rentekosten moet worden uitgegaan van de vervangingsprijs. Dit betekent dat er een marktconform rentepercentage gebruikt moet worden.

De rentekosten die worden meegenomen in de berekening moeten toelaatbaar en niet vermijdbaar zijn. Leningen die zijn aangegaan voor een ander doel dan de voortzetting van het bedrijf, bijvoorbeeld voor een vakantiehuisje van de directeur, mogen niet worden meegenomen in de berekening. Hetzelfde geldt voor investeringen met een ander doel dan de voortzetting van het bedrijf, bijvoorbeeld geld lenen aan een medewerker.

3.2.2 Duurzame productiemiddelen

Duurzame productiemiddelen zijn gebouwen, machines, computers en alle hulpmiddelen met een duurzaam karakter die noodzakelijk zijn voor de productie van de goederen en diensten (van der Schroeff, 1988. p. 71)

De kosten van de duurzame productiemiddelen komen tot uitdrukking in de afschrijvingen van deze productiemiddelen. Het berekenen van deze afschrijvingskosten kan op verschillende manieren. Veelal wordt gebruik gemaakt van het lineaire afschrijvingsmodel. De afschrijvingskosten worden dan gelijkmatig over de levensduur van het productiemiddel verspreid. Als de prestaties van de productiemiddelen niet erg afhankelijk zijn van de hoeveelheid diensten die er worden geproduceerd, is het lineaire afschrijvingsmodel een goede methode om de afschrijvingskosten te bepalen. Als de prestaties van de productiemiddelen wel afhankelijk zijn van de hoeveelheid producten die er worden geproduceerd, zijn andere modellen beter, bijvoorbeeld afschrijven met een vast percentage van de boekwaarde of sum of the year digits. Deze modellen houden rekening met het feit dat productiemiddelen in de beginjaren het meeste opleveren, omdat er dan nog geen slijtage is. Hierdoor word er bij deze methoden in de beginjaren het meeste afgeschreven.

De afschrijvingstermijn hangt af van de technische of economische levensduur. De technische levensduur is de tijd dat een productiemiddel normaal kan presteren. De economische levensduur is de tijd dat een productiemiddel voldoet aan de eisen van het ogenblik. De kortste levensduur is de tijd waarin het productiemiddel moet worden afgeschreven.

Tevens moet de waarde van de productiemiddelen worden gewaardeerd op de vervangingswaarde, dus wat nu betaald moet worden voor dezelfde of soortgelijke productiemiddelen.

Bij de afschrijvingskosten mogen de onderhoudskosten van de productiemiddelen niet worden meeberekend, omdat hoge onderhoudskosten juist een reden zijn om productiemiddelen te vervangen, waardoor deze kosten dan ook niet zouden voorkomen.

Er moet ook rekening worden gehouden met de restwaarde van de productiemiddelen. Het totaal af te schrijven bedrag per jaar is dus de vervangingswaarde van het productiemiddel minus de restwaarde, gedeeld door de technische of economische levensduur van het productiemiddel. Deze afschrijvingskosten op jaarbasis moeten nog worden vermeerderd met de hierboven beschreven rentekosten.

3.2.3 Kosten van arbeid

Alle arbeid ten dienste van de productie zijn kostenfactoren.

Als loonkosten worden vastgesteld aan de hand van de beschikbaar gestelde tijd heet, dit tijdloon. Deze manier van waarderen komt het best tot uitdrukking in beroepen waarbij er veelvuldig wordt gewisseld in de aard van de werkzaamheden en waarbij het om kwaliteitsarbeid gaat. De kwaliteit van de arbeid mag niet ten koste gaan door het opvoeren van het arbeidstempo.

Voorbeeld: bij het doen van onderzoek is het van te voren moeilijk in te schatten hoeveel tijd het gaat kosten. Door van te voren vast te stellen hoeveel tijd er aan besteed mag worden, kan het zijn dat deze tijd niet toereikend is, waardoor het onderzoek niet goed kan worden uitgevoerd. Bij werkzaamheden die aan de lopende band worden verricht, ligt dit heel anders. Iedere medewerker weet precies welke handeling hij moet verrichten. Door deze werkzaamheden te koppelen aan tijd, zal de kwaliteit niet verloren gaan.

Omdat bij tijdloon het loon niet afhankelijk is van de geleverde prestatie, kan het voorkomen dat er werkeenheden verloren gaan, doordat de arbeidskracht niet volledig wordt aangewend. Het betaalde loonbedrag is dan niet als totaal aan te merken als kosten, want de verspilde arbeidstijd mag niet worden meegenomen in de kostprijs. Dit verlies komt ten laste van de werkgever. Het loonbedrag hoeft dus niet het kostenbedrag te zijn.

Voorbeeld: als medewerkers elke dag een uur met elkaar kletsen over privé zaken in werktijd, mag dit uur niet worden doorberekend in de kostprijs.

Dit betekent dat ook voor de arbeidskosten alleen die kosten mogen worden meegenomen in de kostprijsberekening die voor vervanging noodzakelijk en niet vermijdbaar moeten worden gebracht.

Als lonen stijgen of dalen door de conjunctuur of koopkracht, betekent dit een stijging of daling van de loonkosten. Deze stijging of daling van de lonen heeft dus zijn weerslag op de kostprijs.

Ook bij arbeidskosten is de vervangingsprijs de grondslag voor de waardering van de kosten. Echter is vaak bij arbeidskosten de uitgaafprijs tevens de vervangingsprijs. Dit, omdat de arbeidskosten veranderen met de conjunctuur en wijzigingen in het CAO.

Sociale lasten hebben een direct verband met de arbeidskosten en moeten dus ook worden meegenomen in de kostprijsberekening.

3.2.4 Kosten van dienstverlening en belastingen

Kosten van uitbestede diensten en verzekeringen moeten worden meegenomen in de kostprijsberekening. De waarderingsgrondslag is weer de vervangingswaarde, maar in de meeste gevallen in de uitgaafprijs hier gelijk aan de vervangingswaarde, waardoor de prijs als uitgangspunt dient. Dit, omdat bijna iedere organisatie ieder jaar haar prijzen bijstelt, waardoor deze samenvallen met de vervangingswaarde.

Tevens moeten belastingen als invoerrechten, accijnzen, onroerend goed belastingen, motorrijtuigbelastingen, assurantiebelastingen en plaatselijke gemeentelijke belastingen mee worden genomen in de kostprijsberekening. Ook hier is de waarderingsgrondslag de vervangingswaarde, maar omdat de belastingen ieder jaar worden bijgesteld, dient de prijs ook hier als uitgangspunt.

4 Huidige kostprijzen en berekeningen

In dit hoofdstuk worden de kostprijzen van de desbetreffende organisaties weergegevens. Het gaat om de kostprijs per arbeidsuur, dus niet om de prijs die zij in de markt hanteren. Tevens wordt beschreven hoe zij tot deze kostprijs zijn gekomen. De berekeningen van de organisaties zijn in bijlage I opgenomen.

4.1 Alleato

Algemene kostprijs € 101,73

Alleato berekent haar productieve uren aan de hand van de hoeveelheid fte's. Van de beschikbare uren worden de niet productieve uren afgehaald, zoals verlof, feestdagen, ziekte, opleiding en overleg. Het aantal productieve uren wordt vermenigvuldigd met het aantal fte's, waardoor het totaal aantal productieve uren is berekend.

Vervolgens worden alle kosten per kostenpost bij elkaar opgeteld en deze kosten worden gedeeld door het totaal aantal productieve uren.

Alleato gaat uit van 1.201 declarabele uren per fte.

4.2 Axion

Uurprijs normaal € 101

Uurprijs bij extra werk € 93

Axion zet eerst de uren die zij beschikbaar heeft gekregen van de provincie af tegen de totale adviseursuren. Dit resulteert in een percentage dat aan de uren van het provinciale deel wordt besteed, ten opzichte van de totale adviseursuren. Vervolgens worden alle kosten per kostenpost met dit percentage vermenigvuldigd. Deze kosten bij elkaar, zijn de lasten voor de provincie. Dit wordt gedeeld door de beschikbaar gestelde uren door de provincie, waaruit de uurprijs voortvloeit.

Doordat bij extra werk de vaste kosten niet toenemen, hanteert Axion voor extra werkzaamheden een lager uurtarief.

In de begroting en kostprijsberekening van Axion is niet opgenomen van hoeveel declarabele uren per fte zij uit gaat.

4.3 CMO Groningen

<i>Adviseur I-II</i>	€ 96,89
<i>Adviseur III</i>	€ 105,82

CMO Groningen berekent eerst alle directe en indirecte uren. Vervolgens worden de directe uren toegerekend aan functiegroepen. De kosten per kostenpost worden per functiegroep berekend door de totale kosten van de kostenpost te delen door de totale uren (direct en indirect) en vervolgens te vermenigvuldigen met het aantal directe uren per functiegroep.

Vervolgens worden de indirecte uren toegerekend aan de functiegroepen. De kosten van de kostenposten worden per functiegroep op dezelfde manier als hierboven berekend.

Hierna worden de functiegroepen van de adviseurs met bijbehorende directe uren en kosten in een nieuwe tabel gezet en worden de totaal indirecte kosten naar rato van de directe uren aan de twee functiegroepen toebedeeld.

Daarna wordt de kostprijs van de adviseurs per medewerker per jaar berekend. Dit gebeurt door alle kosten te delen door het aantal totale directe uren en te vermenigvuldigen met de directe uren per fte per jaar.

Om tot een kostprijs per uur per medewerker te komen, worden alle kosten gedeeld door de directe uren per fte per jaar.

CMO Groningen gaat uit van 1.300 declarabele uren per fte. Bij de berekening worden de baten die ontstaan uit rente, verhuur en overige van de totale kosten afgetrokken.

4.4 JSO

<i>Cluster 1</i>	€ 107
<i>Cluster 2</i>	€ 99
<i>Cluster 4</i>	€ 112,16
<i>Cluster 5</i>	€ 99,83

JSO verdeelt eerst de totale kosten onder de hierboven genoemde clusters. Vervolgens deelt zij de totale kosten per cluster door het aantal declarabele uren per cluster, waardoor de uurprijs per cluster ontstaat.

JSO gaat bij cluster 1 uit van 1.219 declarabele uren per fte en bij cluster 2, 4 en 5 van 1.310 declarabele uren per fte.

4.5 K2

<i>Niveau I</i>	€ 122,26
<i>Niveau II</i>	€ 117,28
<i>Niveau III</i>	€ 104,40

K2 bepaalt eerst per niveau het aantal declarabele fte's en het aantal niet declarabele fte's. Vervolgens wordt er een deling in de personeelskosten gemaakt naar rato van de fte's. De andere kostenposten worden berekend door de totale kosten te vermenigvuldigen met de declarabele of niet declarabele fte's en te delen door de totale fte's.

Vervolgens worden alle indirecte kosten die bij de indirecte fte's tot uitdrukking zijn gekomen onder de directe kosten per niveau verdeeld. Dit wordt berekend door de totale indirecte kosten te vermenigvuldigen met de declarabele fte's van het betreffende niveau en vervolgens te delen door de totale declarabele fte's.

Om tot een kostprijs per uur te komen worden de kosten per niveau gedeeld door het aantal declarabele fte's en nog een keer gedeeld door het aantal declarabele uren per fte.

K2 gaat uit van 1.170 declarabele uren per fte.

4.6 Partoer

<i>Algemene uurprijs</i>	€ 106
--------------------------	-------

Partoer berekent de uurprijs door de subsidie van de provincie te delen door de productieve uren, waarop de subsidie is gebaseerd, namelijk 28.213 uren.

Met 25 fte's betekent dit dat Partoer uitgaat van 1.129 declarabele uren per fte.

4.7 PJ Partners

<i>Algemene kostprijs</i>	€ 105,88
---------------------------	----------

PJ partners berekent per kostenpost de totale kosten en deelt dit vervolgens door het totaal aantal declarabele uren om tot de bovenstaande kostprijs te komen.

PJ Partners gaat uit van een totaal van 18.400 aan declarabele uren. Met een gemiddelde van 14,7 fte's betekent dit, dat zij uitgaan van 1.252 declarabele uren per fte.

4.8 Primo

<i>Senior adviseur</i>	€ 122,78
<i>Adviseur</i>	€ 99,41
<i>Junior adviseur</i>	€ 0
<i>MT</i>	€ 137,67
<i>CCB</i>	€ 66,82
<i>MIC</i>	€ 77,62
<i>Secretariaat</i>	€ 68,79

Primo berekent eerst het aantal declarabele uren per functiegroep uitgedrukt in een percentage van de werkbare uren per functiegroep. Vervolgens worden de totale salariskosten van de adviseurs en externen in de berekening opgenomen. De salariskosten van de andere functiegroepen worden aan de hand van het percentage berekend. Het totaal van deze kosten zijn de kosten die betrekking hebben op de declarabele uren.

Hierna worden de salariskosten voor ondersteunende werkzaamheden bepaald. Dit wordt ook berekend aan de hand van het percentage dat niet aan declarabele uren wordt gemaakt. Bij deze kosten worden alle andere kosten opgeteld. Het totaal van deze kosten worden de overheadkosten genoemd.

Om tot een gemiddelde uurprijs te komen, worden de totale kosten gedeeld door het totaal aan declarabele uren. De opslag aan overheadkosten per uur, wordt berekend door de totale overheadkosten te delen door het totaal aan declarabele uren. Het percentage van overheadkosten wordt berekend door de overheadkosten te delen door de directe kosten.

Er worden twee methoden gehanteerd om tot een kostprijs per uur per functiegroep te komen. Bij de eerste methode worden eerst de salariskosten per uur berekend. Dit wordt bij de adviseurs berekend door de totale salariskosten te delen door de declarabele uren. De salariskosten van de andere functiegroepen worden berekend door de salariskosten die voortvloeien uit het percentage aan declarabele uren te delen door het aantal declarabele uren. Vervolgens wordt dit uurtarief vermeerderd met de opslag die hierboven is berekend voor de overheadkosten.

Bij methode twee wordt de kostprijs per uur per functiegroep op dezelfde manier berekend, met het verschil dat niet de opslag van de overheadkosten bij het uurtarief wordt opgeteld, maar het percentage van de overheadkosten worden vermeerderd met het uurtarief.

Bij beide methoden wordt de kostprijs nog vermeerderd met 10% dat als winst moet genereren.

Als de kostprijzen van de twee methoden per functiegroep bij elkaar worden opgeteld en gedeeld door twee, komt men tot de hierboven beschreven kostprijs.

Omdat niet inzichtelijk is hoeveel fte's primo heeft, is niet te zeggen van hoeveel declarabele uren per fte zij uit gaat.

4.9 Spectrum

Uurtarief € 97

Spectrum berekent eerst de totale kosten per kostenpost en deelt dit vervolgens door de beschikbare directe uren van het eigen personeel, de uren van derden en de uitbreiding van de uren.

Spectrum heeft 35,2 fte's personeel in dienst voor het primaire proces en 19,2 voor het ondersteunende proces. Deze 35,2 fte staan voor 42.283 directe uren. Dit betekent dat zij uitgaan van 1.201 declarabele uren per fte.

Spectrum brengt rentebaten, verhuurbaten en overige kleine baten in mindering van de kosten.

4.10 Stamm

Adviseur I € 87,17

Adviseur II-III € 106,37

Secretariaat € 52,12

Stamm berekent haar kostprijs aan de hand van dagdelen. Één dagdeel staat gelijk aan vier uren. Als eerste worden alle kosten van de kostenposten onderverdeeld naar functiegroep. De indirecte kosten van ondersteuning en het management team worden vervolgens onderverdeeld bij de adviseurs door de totale indirecte kosten te delen door de totale uren per dagdeel en dit te vermenigvuldigen met de uren van de desbetreffende functie. Vervolgens worden alle kosten gedeeld door het aantal uren per dagdeel, om zo tot een kostprijs per dagdeel te komen. De hier boven beschreven kostprijzen zijn de prijzen per uur, dus de oorspronkelijke kostprijzen van Stamm zijn gedeeld door vier.

Stamm gaat bij adviseur I uit van 1.144 declarabele uren per fte. Bij adviseur II-III van 995 declarabele uren per fte en bij het secretariaat van 1.192 declarabele uren per fte.

In de berekening worden de kosten in mindering gebracht met overige baten. Dit zijn opbrengsten uit rente en overige kleine opbrengsten.

4.11 SVWO/Arcon

<i>Totaal</i>	€ 92
<i>Gemiddeld</i>	€ 99,50
<i>Administratie</i>	€ 79
<i>Secretariaat</i>	€ 42

Arcon stelt eerst alle kosten per kostenpost op en berekent per kostenpost het percentage ten opzichte van de totale kosten. Vervolgens berekent zij het aantal declarabele uren per fte. Hierna worden de loonkosten per functiegroep berekend. Dit zijn de brutosalarissen inclusief werkgeverslasten en personeelskosten.

Om tot een kostprijs per uur te komen, worden de totale loonkosten per functiegroep gedeeld door de declarabele uren per fte. Vervolgens wordt deze kostprijs vermeerderd met het percentage van elke kostenpost dat hierboven is vastgesteld en deze kosten worden bij de kostprijs opgeteld.

Arcon gaat uit van 1.003 declarabele uren per fte.

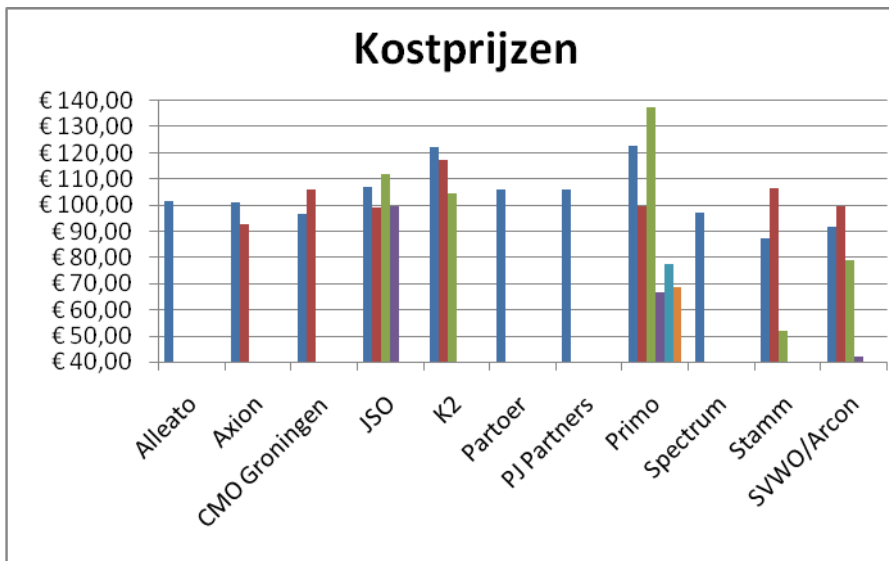
De totale kostprijs is gebaseerd op de salarisschalen van de medewerkers. In de berekening van SVWO/Arcon zijn ook kostprijzen opgenomen voor medewerkers die hoog en laag in een salarisschaal zitten. SVWO/Arcon wilde graag dat van deze kostprijzen het gemiddelde genomen werd. Deze kostprijs is opgenomen onder de noemer *gemiddeld*. Daarnaast heeft SVWO/Arcon in haar berekening een kostprijs berekend voor de projectleiding, maar deze hebben zij nooit gebruikt en daarom wilde zij ook niet dat deze kostprijs in het rapport werd opgenomen.

5 Verschillen in berekening

In dit hoofdstuk worden de belangrijkste verschillen benoemd die bij de kostprijsberekening van de organisaties naar voren zijn gekomen.

Het eerste verschil dat opvalt is, dat iedere organisatie verschillende kostprijzen berekent. Alleato, Axion, PJ Partners en Spectrum berekenen een gemiddelde kostprijs voor de hele organisatie. JSO, Primo en SVWO/Arcon berekenen voor iedere functie een kostprijs en CMO Groningen, K2 en Stamm berekenen alleen de kostprijs voor de functies waar het geld mee verdiend moet worden, dus de functies van de onderzoekers en adviseurs. Stamm berekent tevens de kostprijs van het secretariaat.

In onderstaande tabel zijn de kostprijzen van de organisaties opgenomen.

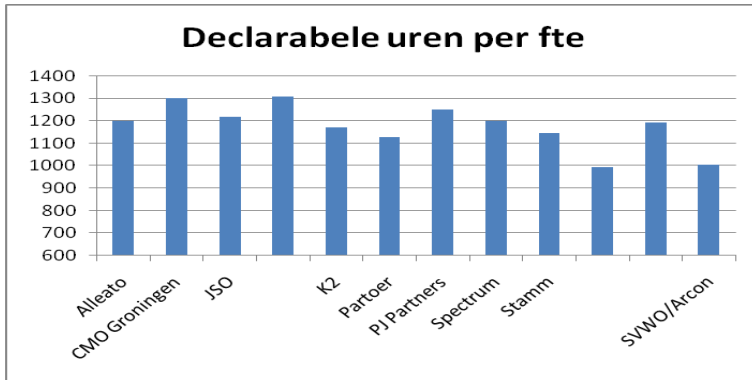


Figuur 1: kostprijzen

Het is niet te zeggen of er een eenduidige manier wordt gehanteerd om tot de totaal werkbare uren per fte te komen. Dit zijn de 1872 ($52 * 36$) totale beschikbare uren per fte minus vakantiedagen, feestdagen, ziekte dagen en verlofdagen. In de begroting van Alleato is opgenomen dat ook overleg uren van beschikbare uren worden afgehaald, terwijl andere organisaties dit waarschijnlijk als declarabele of niet declarabele uren zien.

Daarnaast zitten er zeer grote verschillen in de declarabele uren per fte. Dit kan te maken hebben met het feit, dat niet iedere organisatie hetzelfde verstaat onder declarabele en niet declarabele uren, maar ook omdat een organisatie bijvoorbeeld in verhouding meer oudere medewerkers in dienst heeft, waardoor het aantal werkbare uren al veel lager is door seniorenverlof en extra vakantie uren dan bij een organisatie die in verhouding minder oudere medewerkers in dienst heeft.

In onderstaande tabel zijn de declarabele uren per fte van de organisaties opgenomen.



Figuur 2: declarabele uren per fte

Ook wordt niet bij elke organisatie de verdeling gemaakt tussen directe en indirecte kosten, om vervolgens de indirecte kosten naar rato van de declarabele uren onder te verdelen. Alleen CMO Groningen, K2, Primo en Stamm hanteren (een variant) van deze methode. De andere organisaties tellen alle directe en indirecte kosten bij elkaar op en delen dit door het aantal declarabele uren.

CMO Groningen, Spectrum en Stamm brengen rentebaten, verhuurbaten en overige kleine baten in mindering op de kosten.

Primo is de enige organisatie die bij beide reken methoden de kostprijzen vermeerdert met 10%, dat moet genereren als winst.

SVWO/Arcon is de enige organisatie die de kostprijs berekent door het uurtarief per functie te vermenigvuldigen met het percentage dat de kosten hebben ten opzichte van de totale kosten. Hierdoor is de hoogte van de kostprijs afhankelijk van de hoogte van het salaris en niet van de declarabele uren.

6 Nieuwe kostprijsberekening

Hieronder wordt beschreven waarom en op welke manier bepaalde kosten moeten worden meegenomen in de nieuwe berekening. Hiervoor heb ik voornamelijk literatuur van van der Schroeff (1988) geraadpleegd, omdat zijn beschrijvingen het meest uitgebreid waren en omdat veel boeken deze literatuur ook als uitgangspunt hebben genomen.

Onderstaande methode heb ik gekozen, omdat deze het beste past bij het soort werkzaamheden die de organisaties verrichten. Een andere reden voor de keuze van deze methode is dat bij de berekening de gegevens van de begroting van 2009 als uitgangspunt dienen. Hierdoor kan alleen een voorcalculatorische kostprijs worden berekend. Daarnaast wordt er gewaardeerd op basis van vervangingswaarde, omdat de informatie voortvloeiend uit de berekening dan beter gebruikt kan worden voor beleidsbeslissingen. Deze beleidsbeslissingen zullen misschien tot stand komen als organisaties niet tevreden zijn over de hoogte van de kostprijs. Tevens is er voor een standaardkostprijs gekozen, omdat organisaties zo beter te vergelijken zijn en er geen verschillen ontstaan, doordat er van verschillende standaarden wordt uitgegaan.

6.1 Prestatie

De prestatie waarover de kostprijs berekend wordt, is een arbeidsuur. De kostprijs wordt volgens de verkoopkostprijs berekend, omdat er acquisitie kosten worden gemaakt om diensten te verwerven. Alle kosten mogen dus worden meegenomen in de berekening.

6.2 Kostensoorten

Kosten zijn onder te verdelen in drie groepen: productiekosten, beheerskosten en verkoopkosten.

De verkoopkostprijs omvat alle drie de kostengroepen waardoor in de nieuwe berekening alle kosten mee mogen worden genomen.

6.3 Waardering van kosten

Ik ga uit van een standaard kostprijscalculatie, omdat de gegevens uit de begroting van 2009 worden gebruikt. Deze gegevens zijn gebaseerd op ervaringen uit het verleden en niet op de daadwerkelijk te maken kosten. Bij de standaard kostprijscalculatie is het van belang om zoveel mogelijk standaarden vast te stellen. Hierdoor wordt ook voorkomen dat er bij de organisaties verschillen in de berekeningen ontstaan, omdat zij met andere standaarden werken. Dit is niet de bedoeling, omdat de kostprijzen dan niet meer te vergelijken zijn.

Hierdoor wordt er bij de berekening uitgegaan van een normale bezetting, welke ik stel op (52 * 36 uur) 1872 uur per jaar per fte.

Tevens ben ik bij het ziekteverzuim uitgegaan van een branchegemiddelde van 5,3%.² Dit is het gemiddelde ziekteverzuim van de branche gezondheids- en welzijnszorg³ van het jaar 2008. Ik heb voor het percentages het jaar 2008 gekozen, omdat nog niet alle percentages van het jaar 2009 bekend zijn.

In een publicatie van de MO groep, dit is een brancheorganisatie voor Welzijn & Maatschappelijke Dienstverlening, van een aantal jaren geleden over het aantal productieve uren per fte, hebben zij het aantal niet declarabele uren dat besteed wordt aan werkoverleg en andere ondersteunende werkzaamheden, gesteld op 20% van de totaal werkbare uren. Omdat ik dit wel erg hoog vind heb ik in overleg met de organisaties besloten om dit percentage op 16% vast te stellen. Een deel van deze publicatie is opgenomen in bijlage II.

Het percentage van het aantal declarabele uren van de medewerkers van het secundaire proces stel ik op 0%, omdat zij in principe niet meewerken aan de diensten die er worden geproduceerd. Ik heb hier voor percentages gekozen, omdat iedere organisatie wat anders verstaat onder declarabele en niet declarabele uren. Om verwarring en verschillen te voorkomen tussen de organisaties, heb ik deze percentages ingevoerd.

Zoals eerder is beschreven, mogen in de kostprijscalculatie geen kosten worden opgenomen die vermijdbaar zijn. Alleen kosten die niet vermijdbaar zijn voor de productie van de diensten en die toelaatbaar zijn, mogen hier in worden opgenomen. Ik ga er van uit, dat alle kosten niet vermijdbaar en toelaatbaar zijn, omdat het erg veel tijd vergt om de vermijdbare kosten voor alle organisaties te achterhalen. Als de organisaties hier toch graag inzicht in willen hebben, kunnen zij dit het beste zelf onderzoeken, omdat zij beter inzicht hebben in de kosten en de relevantie van de kosten.

Tevens moeten alle productiemiddelen worden gewaardeerd op vervangingswaarde. Dit is de waarde die op dit moment opgeofferd moet worden bij vervanging van de productiemiddelen. Door deze manier van berekenen kan de kostprijscalculatie als hulpmiddel dienen bij het maken van beleidsbeslissingen.

Tevens wordt bij deze manier van waarden voorkomen dat de kostprijs ineens erg stijgt, als er bijvoorbeeld nieuwe productiemiddelen worden aangeschaft.

² <http://statline.cbs.nl/StatWeb/publication/?VW=T&DM=SLNL&PA=71737ned&LA=NL>

³ <http://www.cbs.nl/nl-NL/menu/methoden/classificaties/overzicht/sbi/sbi-1993/default.htm>

6.4 Vaste en variabele kosten

Vaste kosten zijn niet afhankelijk van de hoeveelheid diensten die worden geproduceerd. Echter zijn de vaste kosten per arbeidsuur wel afhankelijk van de normale bezetting.

Hieronder heb ik uiteengezet wat bij de organisaties vaste- en variabele kosten zijn. Het is belangrijk dit inzichtelijk te hebben, omdat zo te zien is hoeveel vaste kosten er zijn, ondanks dat er niks wordt geproduceerd. Bij deze organisaties zijn bijna alle kosten vaste kosten, wat betekent dat zij, ongeacht de hoeveelheid diensten die zij produceren, deze kosten altijd hebben. Het is dus van belang om voor een zo optimaal mogelijke situatie te zorgen, waarbij gezocht moet worden naar het realiseren van zoveel mogelijk diensten, die de bezetting van de organisatie toelaat.

Vaste kosten	Variabele kosten
Arbeidskosten primair proces	Enkele organisatiekosten
Arbeidskosten secundair proces	
Huisvestingskosten	
Kosten overige duurzame productiemiddelen	
Kosten uitbestede diensten en belastingen	
Enkele organisatiekosten	

Tabel 1: vaste- en variabele kosten

Zoals hierboven te zien is, zijn er maar erg weinig kosten afhankelijk van de hoeveelheid diensten die worden geproduceerd. Dit heeft onder anderen te maken met het feit, dat de medewerkers worden beloond volgens het tijdloon principe. Dit betekent dat zij worden betaald voor de hoeveelheid contracturen die zij hebben en niet naar de hoeveelheid werk die zij verrichten. Ook als er geen werk is, moeten de salarissen van het personeel betaald worden.

Als er een periode minder of meer werk is, zal er niet meteen verhuisd worden. Daarom zijn de huisvestingskosten ook niet afhankelijk van de hoeveelheid diensten die worden geproduceerd.

Kosten van overige duurzame productiemiddelen, ook wel afschrijvingskosten genoemd, veranderen niet mee met de hoeveelheid diensten die worden geproduceerd, tenzij er nieuwe productiemiddelen worden aangeschaft. Het aanschaffen van nieuwe productiemiddelen hoeft niet een direct verband te hebben met meer of minder werkzaamheden, want de productiemiddelen kunnen ook aan vervanging toe zijn.

De kosten van uitbestede diensten en belastingen hebben ook geen relatie met de hoeveelheid diensten die worden geproduceerd, omdat deze kosten binnen bepaalde grenzen hetzelfde zullen blijven. Dit was anders geweest indien over de diensten accijnzen of invoerrechten betaald moesten worden, maar dit is hier niet het geval.

Organisatiekosten waarvoor een abonnement is afgesloten, zoals internetkosten, contributiekosten, lidmaatschappen en vakliteratuur zullen pas veranderd kunnen worden, wanneer de abonnementen zijn afgelopen. Hierdoor zijn deze organisatiekosten aan te merken als vaste kosten. Tevens zijn er nog organisatiekosten die geen relatie hebben met de hoeveelheid diensten die worden geproduceerd en zijn daarom ook aan te merken als vaste kosten. Dit zijn onder anderen kantine kosten, bank en girokosten, representatiekosten en personeelsattenties.

De enkele organisatiekosten welke wel afhankelijk zijn van de hoeveelheid diensten die worden geproduceerd, zijn kosten die te maken hebben met kantoorbenodigdheden, papier en drukwerk, kopieerkosten, portiekosten, telefoonkosten, reiskosten werk-werk en verblijfkosten. Deze kosten zullen stijgen als er meer diensten worden geproduceerd.

6.5 Directe en indirecte kosten

Directe kosten zijn kosten die direct verband hebben met een specifieke dienst. Indirecte kosten hebben geen verband met een specifieke dienst. Dit zijn algemene kosten en kosten van het ondersteunende personeel.

Om de indirecte kosten toe te kunnen rekenen aan de diensten, moet er een verdeelsleutel worden toegepast. Ik hanteer hiervoor het aantal declarabele uren van de onderzoekers en adviseurs, omdat de kostprijs van een arbeidsuur wordt berekend.

Hieronder heb ik uiteengezet wat bij de organisaties kan worden verstaan onder indirecte- en directe kosten. Het is van belang inzichtelijk te hebben welke kosten betrekking hebben op de geproduceerde diensten en welke kosten niet. Hierdoor is te zien hoeveel overheadkosten er moeten worden doorberekend aan het primaire proces.

Indirecte kosten	Zowel directe als indirecte kosten
Arbeidskosten secundair proces	Arbeidskosten primair proces
Kosten uitbestede diensten en belastingen	Huisvestingskosten
	Kosten overige productiemiddelen
	Organisatiekosten

Tabel 2: indirecte- en directe kosten

De arbeidskosten van het ondersteunend personeel en de kosten van uitbestede diensten en belastingen, zijn aan te merken als indirecte kosten. Deze genoemde kosten hebben geen direct verband met specifieke diensten.

Het zou voor kunnen komen dat de medewerkers van het secundaire proces incidenteel ook worden ingezet voor bepaalde diensten. Omdat dit niet vaak voorkomt, wordt hier in de nieuwe berekening geen rekening mee gehouden.

In principe zijn de arbeidskosten van het primaire proces directe kosten. Dit omdat deze kosten direct verband hebben met de productie van de diensten. Echter worden er ook indirecte kosten gemaakt bij het primaire proces, doordat er bijvoorbeeld intern overleg wordt gehouden. Daarom zijn deze kosten zowel direct als indirect.

Huisvestingskosten en kosten van overige duurzame productiemiddelen zijn ook zowel directe als indirecte kosten, omdat beide kostenposten worden gemaakt voor beide processen.

Organisatiekosten zijn grotendeels indirecte kosten, omdat vele kosten geen verband hebben met de diensten. Echter zijn er een aantal die wel direct toe te wijzen zijn aan specifieke diensten, zoals bijvoorbeeld papier en drukwerk, kopieerkosten, portkosten, telefoonkosten, reiskosten werk-werk en verblijfkosten. Daarom zijn de organisatiekosten zowel directe als indirecte kosten.

6.5.1 Declarabele en niet declarabele uren

Zoals is gebleken uit de beschrijving van de huidige kostprijsberekening, hanteert iedere organisatie andere termen voor de uren die gewerkt kunnen worden, de uren die aan diensten worden besteed en de uren die niet aan diensten worden besteed. Ik hanteer in de rest van dit onderzoek de volgende termen:

De totale uren die beschikbaar zijn in een jaar (1872) per fte zijn de totaal beschikbare uren en dit is tevens de normale bezetting.

De uren die gewerkt kunnen worden in een jaar, zijn de uren van de normale bezetting minus vakantie uren, feestdagen, ziekte dagen en verlofdagen en dit noem ik de totaal werkbare uren.

Uren die worden besteed aan diensten, zijn declarabele uren. Uren die worden besteed aan ondersteunende werkzaamheden, zijn niet declarabele uren.

Uit het voorgaande is al gebleken, dat de werkbare uren worden bepaald door de uren van de normale bezetting te verminderen met de vakantie uren, feestdagen, percentage van het gemiddeld ziekteverzuim en verlofdagen. Ondanks dat JSO onder de CAO Jeugdzorg valt, is het uitgangspunt bij het aantal vakantie uren, feestdagen en verlofdagen het CAO Welzijn & Maatschappelijke dienstverlening, omdat hier de meeste organisaties onder vallen. Verschillen in de CAO's in bijvoorbeeld het aantal vakantie uren worden niet weergegeven. Deze worden gehanteerd zoals zij in het CAO Welzijn & Maatschappelijke dienstverlening zijn opgenomen. Zoals al is beschreven, wordt het gemiddeld ziekteverzuim voor de branche waar de organisaties deel van uitmaken, gesteld op 5,3%.

De uren die hierna overblijven, moeten worden onderverdeeld in declarabele en niet declarabele uren.

Om onderscheid te kunnen maken tussen directe en indirecte kosten, is het nodig om in kaart te brengen wat er onder declarabele en niet declarabele uren wordt verstaan.

Hieronder heb ik uiteengezet wat onder declarabele- en niet declarabele uren kan worden verstaan.

Declarabele uren	Niet declarabele uren
Overleg voor projecten	Gehele administratie
Uitwerken van projecten	Intern overleg
Telefoneren voor projecten	Management overleg
Denkwerk voor projecten	Afdelingsoverleg
	Schoonmaak intern
	Automatisering intern
	Acquisitie
	Ondersteunende werkzaamheden management team

Tabel 3: declarabele- en niet declarabele uren

De opsomming van de declarabele uren is niet volledig, maar het uitgangspunt is dat alle uren die betrekking hebben op een bepaalde dienst, declarabele uren zijn. Dit met uitzondering van acquisitie uren, omdat nog niet zeker is of een bepaalde dienst ook daadwerkelijk uitgevoerd mag worden. Alle uren die niet direct betrekking hebben op een bepaalde dienst zijn niet declarabele uren. Dit zijn de uren die worden besteed aan ondersteunende werkzaamheden.

Zoals eerder beschreven, ga ik bij de medewerkers van het primaire proces uit van 16% van de totaal werkbare uren, aan niet declarabele uren. Bij de medewerkers van het secundaire proces ga ik uit van 0% aan declarabele uren.

In de berekening worden de kosten toegewezen aan de hand van de uren, omdat uiteindelijk de kostprijs van een arbeidsuur berekend wordt. De loon- en personeelskosten worden per proces verdeeld aan de hand van de declarabele en niet declarabele uren. Bij de andere kostenposten worden de totale kosten door de totale uren gedeeld en vermenigvuldigd met de declarabele of niet declarabele uren van de processen. Vervolgens worden de kosten per proces, per declarabele en niet declarabele uren bij elkaar opgeteld, zodat het totaal aan directe en indirecte kosten per proces berekend zijn. Hierna worden deze totale kosten gedeeld door het aantal uren, waardoor een kostprijs ontstaat per proces per declarabel en niet declarabel uur.

Om tot een kostprijs voor alleen het primaire proces te komen, worden de totale indirecte kosten bij de andere kosten van het primaire proces opgeteld, dus bij de kosten die tot uitdrukking komen bij de declarabele uren van het primaire proces en gedeeld door het aantal declarabele uren van het primaire proces, zodat een integrale kostprijs per uur ontstaat.

6.6 Integrale kostprijs versus partiële kostprijs

Bij deze kostprijsberekening worden alle kosten opgenomen die nodig zijn voor de productie van de diensten. Daarom wordt het een integrale kostprijsberekening.

6.7 Rentekosten

De rentekosten zullen per kostenpost worden meegenomen in de berekening. Uitgangspunt voor het berekenen van de rentekosten is het gemiddeld geïnvesteerd vermogen. Dit zijn alle investeringen en vorderingen die op de begin- en eindbalans vermeld staan. Het gemiddeld geïnvesteerd vermogen wordt berekend door de investeringen en vorderingen van de begin- en eindbalans bij elkaar op te tellen en te delen door twee. Doordat het boekjaar 2009 nog niet helemaal is afgerond, ga ik uit van de begin- en eindbalans van 2008.

Om de rentekosten over de investeringen te kunnen berekenen, moet naar een marktconform rentepercentage gezocht worden. Normaal gesproken zou het Euribor rente percentage hier een goed uitgangspunt zijn. Dit is de rente die banken onderling rekenen voor het lenen en uitlenen van geld.⁴ Echter is door de crisis dit rentepercentage erg laag, waardoor dit geen goed uitgangspunt meer is. De 12-maandse Euribor rente ligt op 12-2-2010 op 1,228%.⁵

Doordat de investeringen met eigen- en met vreemd vermogen aangeschaft kunnen zijn, moet er naar een rentepercentage gezocht worden die zowel voor spaargeld als geleend geld, geldt. Omdat deze percentages nooit gelijk zullen zijn, moet er een gulden middenweg gevonden worden.

De rentepercentages liggen op dit moment (15-2-2010) voor hypotheek tussende 5% en 6% en de zakelijke spaarrente ligt rond de 2%. Bij de rentepercentages van leningen ligt het wat ingewikkelder. Deze lopen erg uiteen. De percentages liggen globaal genomen tussen de 6% en 9%.⁶

Dit in kaart gebracht te hebben, ga ik uit van een rentepercentage van 5,5%, omdat dit ongeveer het gemiddelde is van de rentepercentages van sparen en lenen ($2+9/2=5,5\%$).

Organisaties die een pand in eigen beheer hebben, zullen veel hogere investeringen hebben en dus veel hogere rentekosten dan organisaties die een pand huren. Om een dubbel telling te voorkomen bij de organisaties met een pand in eigen beheer, moet het geïnvesteerde vermogen in het pand uit het totale geïnvesteerde vermogen worden gehaald. De rentekosten van het gemiddeld geïnvesteerde vermogen van het pand komen bij de huisvestingskosten tot uitdrukking, samen met de afschrijvingskosten van het pand en de andere overige huisvestingskosten.

De rentekosten van het overige gemiddeld geïnvesteerde vermogen, worden bij de afschrijvingskosten van de overige duurzame productiemiddelen geteld.

Als er geen pand in eigen beheer is, komen alle rentekosten van het gemiddeld geïnvesteerd vermogen bij de afschrijvingskosten van de overige duurzame productiemiddelen.

⁴ <http://www.dexia.be/NL/Particulier/SpaarenBeleggenEpargnerInvestir/Services/glossary/>

⁵ <http://www.actuelerentestanden.nl/euribor.asp>

⁶ <http://www.actuelerentestanden.nl/>

6.8 Duurzame productiemiddelen

De kosten van de duurzame productiemiddelen worden berekend aan de hand van de afschrijvingskosten. Deze afschrijvingskosten worden in principe bepaald door de vervangingswaarde van de productiemiddelen, minus de restwaarde en gedeeld door de economische levensduur van de productiemiddelen. Voor het berekenen van de afschrijvingskosten per jaar hanteer ik het lineaire afschrijvingsmodel. Hierbij worden de afschrijvingskosten gelijkmatig over de levensduur van het productiemiddel verspreid. Ik heb voor deze methode gekozen, omdat de prestaties van de productiemiddelen niet heel erg afhankelijk zijn van de hoeveelheid diensten die er worden geproduceerd. Tevens heb ik bij de economische levensduur gekozen voor de termijn waarin deze productiemiddelen volgens de regelgeving moeten worden afgeschreven.

Als het bedrijfspand gekocht is, ga ik uit van de WOZ-waarde van 2009 en niet van de vervangingswaarde, omdat het bij gebouwen om erg grote bedragen gaat en het erg moeilijk in te schatten is wat nu voor een gebouw betaald moet worden. Dit zou erg grote waarderingsverschillen tot gevolg kunnen hebben. De restwaarde van het gebouw stel ik op 50% van de WOZ-waarde, omdat volgens de regelgeving tot dit bedrag mag worden afgeschreven.⁷ De economische levensduur stel ik op 50 jaren, omdat dit een geaccepteerde afschrijftermijn is.⁸

Bij de overige duurzame productiemiddelen ga ik wel uit van de vervangingswaarde, omdat deze productiemiddelen niet zo duur zijn en vaker worden aangeschaft, zodat wel een redelijke inschatting kan worden gemaakt over de prijs die nu betaald zou moeten worden voor de productiemiddelen. De restwaarde van deze productiemiddelen moet per productiemiddel worden bepaald, omdat dit per productiemiddel verschillend kan zijn. Echter is de restwaarde vaak nihil. De economische levensduur wordt gesteld op vijf jaren, omdat dit de termijn is, waarin de productiemiddelen moeten worden afgeschreven volgens de regelgeving.⁹

De hiervoor beschreven rentekosten worden bij de afschrijvingskosten van het pand en de overige duurzame productiemiddelen opgeteld.

6.9 Kosten van arbeid

De arbeidskosten worden per proces onderverdeeld. De arbeidskosten bestaan uit de loonkosten en personeelskosten en deze kosten worden afgezet tegen de totale werkbare uren, om tot een uurtarief per proces te komen. Ik hanteer de uitgaafprijs als arbeidskosten, omdat deze samenvalt met de vervangingswaarde, doordat de lonen met de conjunctuur meebewegen.

6.10 Kosten van dienstverlening en belastingen

De kosten van uitbestede diensten en belastingen worden in de kostprijs meegenomen. De prijzen dienen als uitgangspunt, omdat deze samenvallen met de vervangingswaarde.

⁷ http://www.belastingdienst.nl/zakelijk/ondernemen_investeren/ondernemen_investeren-05.html

⁸ <http://www.inzakengaan.nl/fiscus/investeringsaftrek.html>

⁹ <http://www.belastingdienst.nl/zakelijk/veranderingen2007/veranderingen2007-03.html>

6.11 Organisatiekosten

De organisatiekosten worden in de kostprijs meegenomen. De prijzen dienen ook hier als uitgangspunt, omdat deze ook samenvallen met de vervangingswaarde. Onder organisatiekosten worden onder andere lidmaatschappen, vakliteratuur, kopieerkosten, telefoonkosten, internetkosten, representatiekosten, kantinekosten en bank en girokosten verstaan.

6.12 Projectkosten

Projectkosten zijn kosten die gemaakt worden voor de projecten die uitgevoerd worden. Deze kosten mogen niet in de kostprijsberekening meegenomen worden, omdat deze kosten niet zouden worden gemaakt als er geen projecten zouden zijn. Onder projectkosten kan onder anderen worden verstaan; het inhuren van personeel, automatiseringskosten, webdesign kosten en portiekosten. Deze kosten kunnen ook voorkomen als organisatiekosten, met het verschil dat de kosten dan niet voor bijvoorbeeld een website van een project worden gemaakt, maar voor de website van de organisatie zelf. De kosten die worden gemaakt voor de organisatie zelf, moeten onder de organisatiekosten worden opgenomen.

7 Nieuwe kostprijsberekening

In dit hoofdstuk wordt de nieuwe berekening getoond. Deze berekening heb ik opgesteld aan de hand van de uitkomsten uit het vorige hoofdstuk. Ik heb deze berekening zelf ontworpen.

Kosten primair proces	
Loonkosten	Primair proces
Bruto salarissen	
Vakantiegelden	
Kosten spaarloonreg.	
Pensioenpremie	
Loonh. Soc.verz.	
Eindejaarsuitkeringen	
Personeelskosten	
Ziektekostenverzekering	
Arbokosten	
Reiskosten woon-werk	
Fietsvergoeding	
Studiekosten/opleidingen/congressen/cursussen	
Onkostenvergoeding	
Reis-verblijfkosten	
Overige kosten	
Totaal	€ 0,00

Declarabele uren primair proces

Uren	Primair proces
Beschikbare uren per fte	1872,00
Aantal fte's	
Totaal beschikbare uren	0,00
Vakantie uren	170,00
Aantal fte's	0,00
Vakantie uren	0,00
Verhoging afhankelijk van leeftijd	
Totaal vakantie uren	0,00
Feestdagen 2009 in uren	50,40
Aantal fte's	0,00
Totaal aantal feestdagen 2009 in uren	0,00
Gemiddeld ziekteverzuim percentage	5,30%
Totaal beschikbare uren	0,00
Totaal ziekte uren	0,00
Seniorenverlof	
Buitengewoon verlof	
Levensloopverlof	
Zwangerschaps- en bevallingsverlof	
Adoptieverlof	
Ander kortdurend verlof	
Ouderschapsverlof	
Zorgverlof	
Totaal extra verlof	0,00
Totaal werkbare uren	0,00
Percentage niet declarabele uren	16,00%
Totaal niet declarabele uren	0,00
Declarabele uren	0,00

Kosten secundair proces

Loonkosten

Bruto salarissen

Vakantiegelden

Kosten spaarloonreg.

Pensioenpremie

Loonh. Soc.verz.

Eindejaarsuitkeringen

Secundair proces

Personeelskosten

Ziektekostenverzekering

Arbokosten

Reiskosten woon-werk

Fietsvergoeding

Studiekosten/opleidingen/congressen/cursussen

Onkostenvergoeding

Reis-verblijfkosten

Overige kosten

Totaal

€ 0,00

Niet declarabele uren secundair proces

Uren	Secundair proces
Beschikbare uren per fte	1872,00
Aantal fte's	
Totaal beschikbare uren	0,00
Vakantie uren	170,00
Aantal fte's	0,00
Vakantie uren	0,00
Verhoging afhankelijk van leeftijd	
Totaal vakantie uren	0,00
Feestdagen 2009 in uren	50,40
Aantal fte's	0,00
Totaal aantal feestdagen 2009 in uren	0,00
Gemiddeld ziekteverzuim percentage	5,30%
Totaal beschikbare uren	0,00
Totaal ziekte uren	0,00
Seniorenverlof	
Buitengewoon verlof	
Levensloopverlof	
Zwangerschaps- en bevallingsverlof	
Adoptieverlof	
Ander kortdurend verlof	
Ouderschapsverlof	
Zorgverlof	
Totaal extra verlof	0,00
Totaal werkbare uren	0,00
Percentage declarabele uren	0,00%
Totaal declarabele uren	0,00
Niet declarabele uren	0,00

Huisvestingskosten

Gekocht pand	€
WOZ waarde 2009	
Restwaarde (50% van WOZ-waarde)	€ 0,00
Afschrijvingstermijn	50
Afschrijvingskosten per jaar	€ 0,00
Gemiddeld geïnvesteerd vermogen pand	
Rentepercentage	5,50%
Rentekosten	€ 0,00
Totaal afschrijvingskosten incl. rentekosten	€ 0,00
Gehuurd pand	
Huurkosten	
Overige kosten	
Onderhoudskosten	
Energiekosten	
Overige kosten	
Totaal	€ 0,00

Kosten overige duurzame productiemiddelen

Productiemiddelen	Vervangingswaarde per stuk	Aantal stuks	Totale waarde
Beamers			€ 0,00
Bureaus			€ 0,00
Bureaustoelen			€ 0,00
Computers			€ 0,00
Faxen			€ 0,00
Grote schermen			€ 0,00
Kantine stoelen			€ 0,00
Kantine tafels			€ 0,00
Kasten			€ 0,00
Ladekasten			€ 0,00
Mobiele telefoons			€ 0,00
Printers			€ 0,00
Software			€ 0,00
Telefoon centrale			€ 0,00
Tv's			€ 0,00
Vaste telefoons			€ 0,00
Whiteboards			€ 0,00
..			€ 0,00
..			€ 0,00
..			€ 0,00
..			€ 0,00
..			€ 0,00
Totale vervangingswaarde			€ 0,00
Levensduur	5	jaren	

Restwaarde	Restwaarde per stuk	Aantal stuks	Totale waarde
Beamers		0	€ 0,00
Bureaus		0	€ 0,00
Bureaustoelen		0	€ 0,00
Computers		0	€ 0,00
Faxen		0	€ 0,00
Grote schermen		0	€ 0,00
Kantine stoelen		0	€ 0,00
Kantine tafels		0	€ 0,00
Kasten		0	€ 0,00
Ladekasten		0	€ 0,00
Mobiele telefoons		0	€ 0,00
Printers		0	€ 0,00
Software		0	€ 0,00
Telefoon centrale		0	€ 0,00
Tv's		0	€ 0,00
Vaste telefoons		0	€ 0,00
Whiteboards		0	€ 0,00
..		0	€ 0,00
..		0	€ 0,00
..		0	€ 0,00
..		0	€ 0,00
..		0	€ 0,00
Totale restwaarde			€ 0,00

Afschrijvingskosten per jaar	€
Beamers	€ 0,00
Bureaus	€ 0,00
Bureaustoelen	€ 0,00
Computers	€ 0,00
Faxen	€ 0,00
Grote schermen	€ 0,00
Kantine stoelen	€ 0,00
Kantine tafels	€ 0,00
Kasten	€ 0,00
Ladekasten	€ 0,00
Mobiele telefoons	€ 0,00
Printers	€ 0,00
Software	€ 0,00
Telefoon centrale	€ 0,00
Tv's	€ 0,00
Vaste telefoons	€ 0,00
Whiteboards	€ 0,00
..	€ 0,00
..	€ 0,00
..	€ 0,00
..	€ 0,00
..	€ 0,00
Afschrijvingskosten	€ 0,00
Gemiddeld geïnvesteerd vermogen	
Rentepercentage	5,50%
Rentekosten	€ 0,00
Totaal afschrijvingskosten incl. rentekosten	€ 0,00

Kosten uitbestede diensten en belastingen

Uitbestede diensten

€

Verzekeringskosten
Accountantskosten
Schoonmaakkosten
Beveiliging
Web-design
Computer beheer
Juridische kosten
Salarisadministratie
Financiële administratie
..
..
..
..
..

Belastingen

Milieuheffingen
Onroerend goed belastingen
Motorrijtuigenbelastingen
Gemeentelijke belastingen
..
..
..
..
..

Totaal

€ 0,00

Organisatiekosten

Organisatiekosten	€
Abonnementen	
Bank en girokosten	
Contributie en lidmaatschap	
Deelname cursussen	
Documentatie	
Fietsplan vergoeding	
Internetkosten	
Kantine kosten	
Kantoorbenodigdheden	
Kopieerkosten	
Kosten website	
Ondernemingsraad	
Overige kosten	
Papier en drukwerk	
Personeelsattenties	
Personeelsvereniging	
Portikosten	
Publicatiekosten	
Reiskosten werk-werk	
Representatiekosten	
Telefoonkosten	
Vakliteratuur	
Verblijfkosten	
Vormgeving	
Werving en selectie	
Totaal	€ 0,00

Kostprijsberekening

	Primair proces		Secundair proces		Totaal		Totaal	
	Declarabel	Niet declarabel	Declarabel	Niet declarabel	Declarabel	Niet declarabel		
Loon- en personeelskosten								
Totaal werkbare uren								
declarabel/niet declarabel	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Totaal salariskosten	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Salariskosten declarabel/niet declarabel	#DEEL/0!	#DEEL/0!	#DEEL/0!	#DEEL/0!	#DEEL/0!	#DEEL/0!	#DEEL/0!	#DEEL/0!
Huisvestingskosten	€ 0,00	#DEEL/0!	#DEEL/0!	#DEEL/0!	#DEEL/0!	#DEEL/0!	#DEEL/0!	#DEEL/0!
Kosten overige duurzame productiemiddelen	€ 0,00	#DEEL/0!	#DEEL/0!	#DEEL/0!	#DEEL/0!	#DEEL/0!	#DEEL/0!	#DEEL/0!
Kosten uitbestede diensten en belastingen	€ 0,00	#DEEL/0!	#DEEL/0!	#DEEL/0!	#DEEL/0!	#DEEL/0!	#DEEL/0!	#DEEL/0!
Organisatiekosten	€ 0,00	#DEEL/0!	#DEEL/0!	#DEEL/0!	#DEEL/0!	#DEEL/0!	#DEEL/0!	#DEEL/0!
Totaal kosten		#DEEL/0!	#DEEL/0!	#DEEL/0!	#DEEL/0!	#DEEL/0!	#DEEL/0!	#DEEL/0!
Kostprijs declarabele-/niet declarabele uren		#DEEL/0!	#DEEL/0!		#DEEL/0!			
Overheadkosten		#DEEL/0!						
Integrale kostprijs per uur		#DEEL/0!						

8 Nieuwe kostprijzen

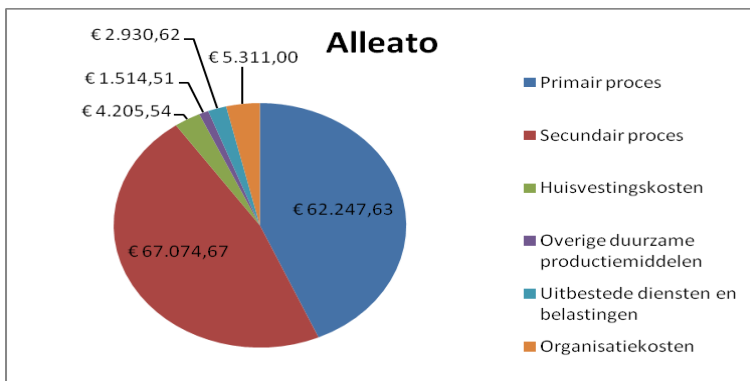
In dit hoofdstuk worden de nieuwe kostprijzen weergegeven, die aan de hand van de nieuwe berekening tot stand zijn gekomen. De berekeningen van alle organisaties zijn in bijlage III opgenomen. De arbeidskosten van het primaire proces zijn gedeeld door de fte's van het primaire proces. De arbeidskosten van het secundaire proces zijn gedeeld door de fte's van het secundaire proces en de overige kosten zijn gedeeld door de totale fte's aanwezig in de organisatie. Hierdoor is inzichtelijk wat één fte kost.

Ondanks verschillende contactmomenten en mogelijkheden om op andere tijdstippen de berekening als nog in te vullen, hebben niet alle organisaties tijd kunnen vinden om de nieuwe berekening voor mij in te vullen. Daarom worden deze organisaties ook niet meegenomen in de analyse.

8.1 Alleato

Kostprijs € 94,93
Totale declarabele uren 20.595,24

De kosten per fte zijn in onderstaand figuur weergegeven.

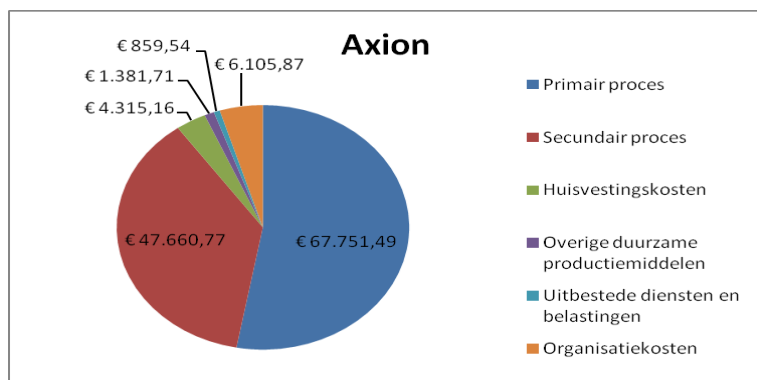


Figuur 3: kosten per fte Alleato

8.2 Axion

Kostprijs € 97,98
Totale declarabele uren 21.205,52

De kosten per fte zijn in onderstaand figuur weergegeven.

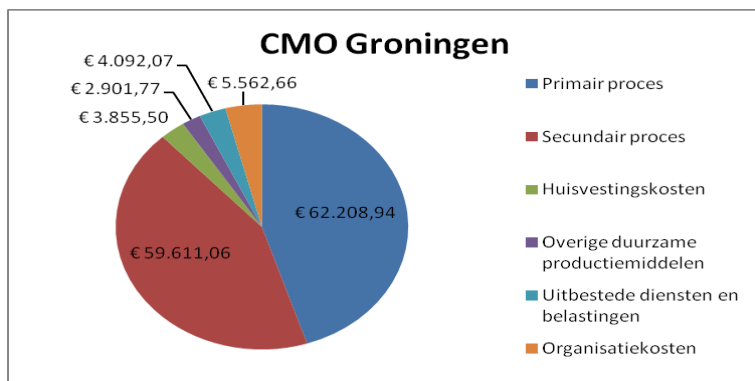


Figuur 4: kosten per fte Axion

8.3 CMO Groningen

Kostprijs € 98,17
Totale declarabele uren 30.935,99

De kosten per fte zijn in onderstaand figuur weergegeven.

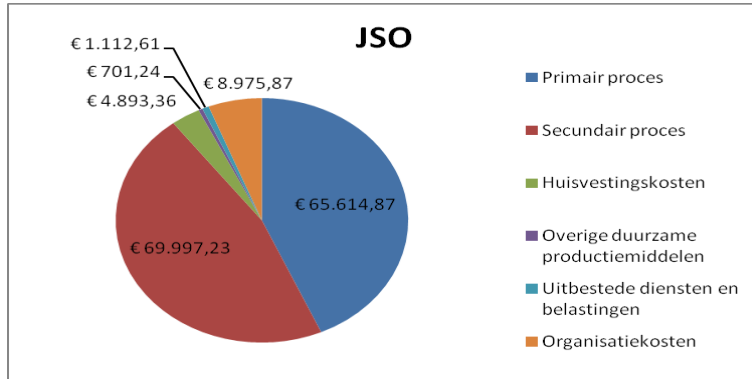


Figuur 5: kosten per fte CMO Groningen

8.4 JSO

Kostprijs € 102,90
Totale declarabele uren 41.473,24

De kosten per fte zijn in onderstaand figuur weergegeven.

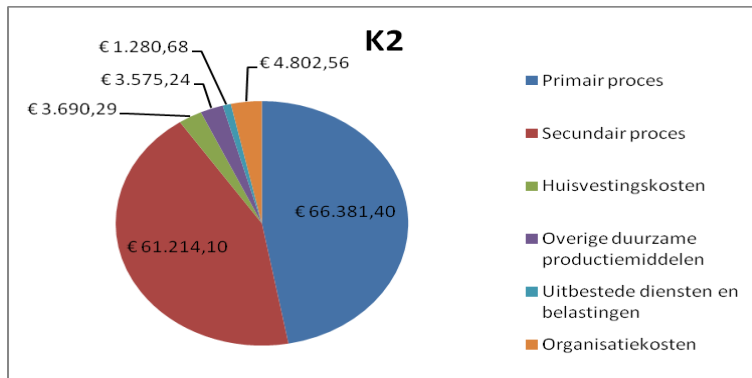


Figuur 6: kosten per fte JSO

8.5 K2

Kostprijs € 100,80
Totale declarabele uren 36.141,07

De kosten per fte zijn in onderstaand figuur weergegeven.



Figuur 7: kosten per fte K2

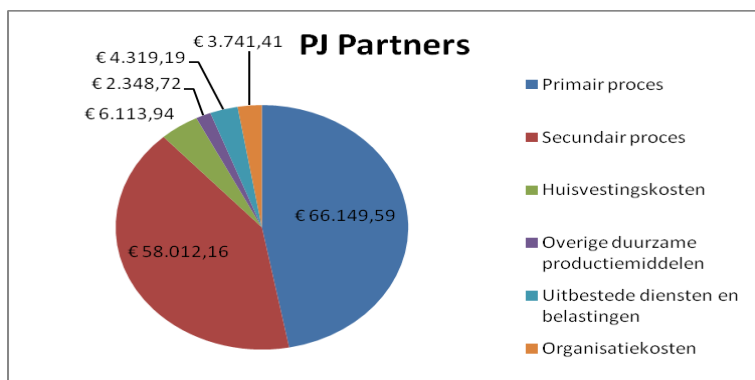
8.6 Partoer

Partoer heeft helaas geen tijd kunnen vinden om de nieuwe berekening in te vullen.

8.7 PJ Partners

Kostprijs € 110,09
Totale declarabele uren 17.845,04

De kosten per fte zijn in onderstaand figuur weergegeven.



Figuur 8: kosten per fte PJ Partners

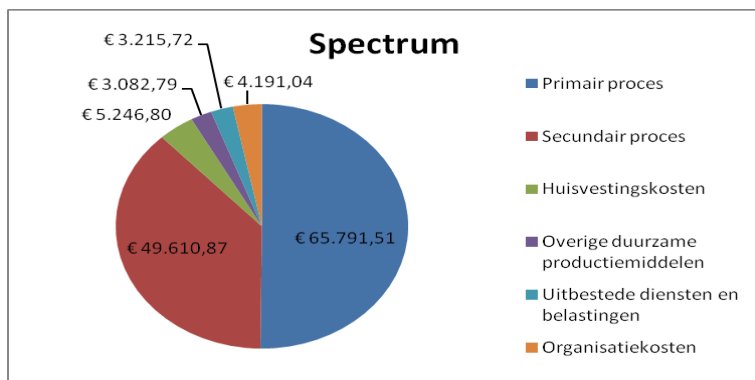
8.8 Primo

Primo heeft helaas geen tijd kunnen vinden om de nieuwe berekening in te vullen.

8.9 Spectrum

Kostprijs € 94,18
Totale declarabele uren 44.000,71

De kosten per fte zijn in onderstaand figuur weergegeven.



Figuur 9: kosten per fte Spectrum

8.10 Stamm

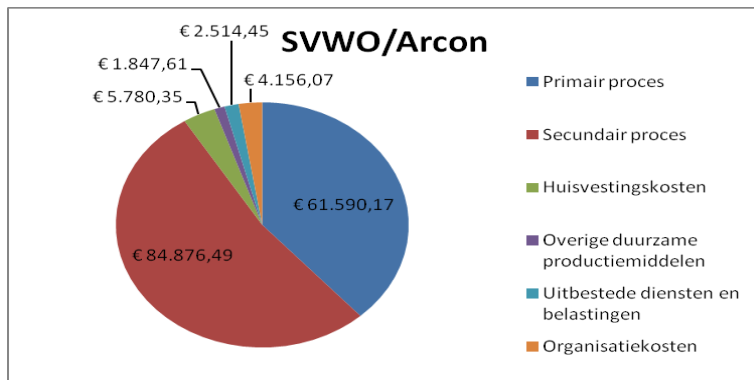
Stamm heeft helaas geen tijd kunnen vinden om de nieuwe berekening in te vullen.

8.11 SVWO/Arcon

Kostprijs € 99,83

Totale declarabele uren 14.480

De kosten per fte zijn in onderstaand figuur weergegeven.



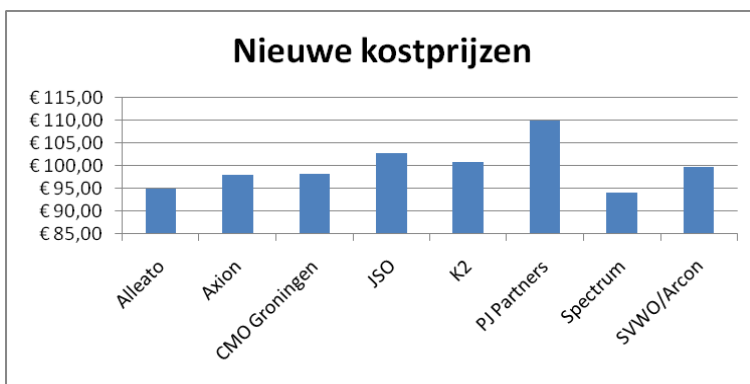
Figuur 10: kosten per fte SVWO/Arcon

9 Verschillen in kostprijzen

In dit hoofdstuk wordt weergegeven waarom er verschillen zijn in de hiervoor beschreven kostprijzen.

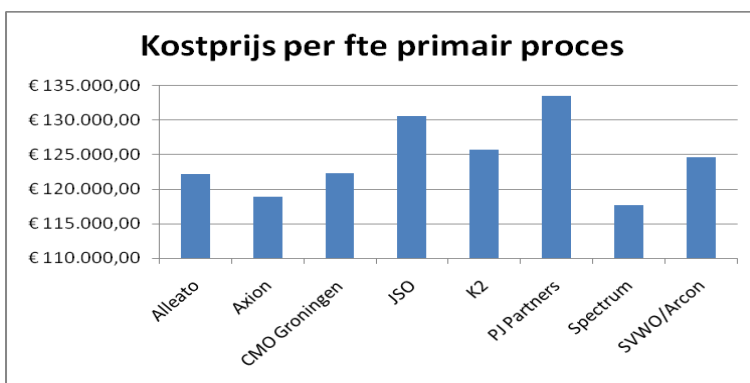
Verschillen in de kostprijzen kunnen op veel manieren ontstaan. De kostprijs wordt immers berekend over alle kosten. De ene organisatie heeft bijvoorbeeld hogere huisvestingskosten en de andere organisatie lagere organisatiekosten. Tevens heeft het aantal declarabele uren invloed op de kostprijs. Deze verschillen bij de organisaties zorgen voor de verschillen in de hiervoor beschreven kostprijzen.

Als er wordt gekeken naar de nieuwe kostprijzen in het figuur hieronder, kunnen we zien dat PJ Partners de hoogste kostprijs heeft en dat Spectrum de laagste. Toch liggen de kostprijzen wel redelijk dicht bij elkaar. De kostprijs van Spectrum bedraagt € 94,18 en die van PJ Partners bedraagt € 110,09. Er zit dus een kleine € 16,- verschil tussen de hoogste en laagste kostprijs.



Figuur 11: nieuwe kostprijzen

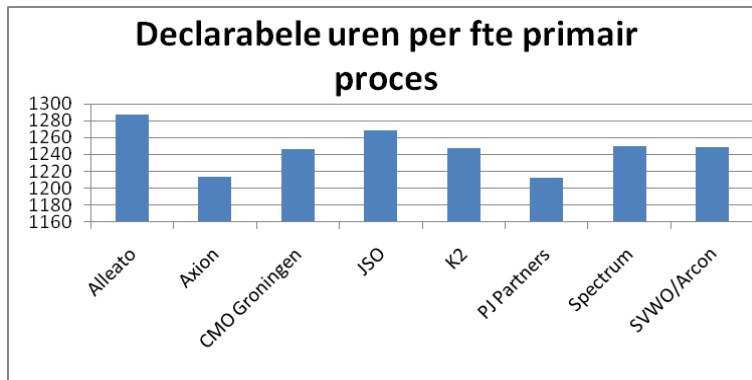
Om de nieuwe kostprijzen niet te laten beïnvloeden door de verschillen in declarabele uren van de organisatie, is in het onderstaande figuur de kostprijs per fte van het primaire proces weergegeven. Hierin is te zien wat de kostprijzen zijn per één fte van het primaire proces. Ook hier heeft PJ Partners de hoogste kosten en Spectrum de laagste.



Figuur 12: Kostprijs per fte primair proces

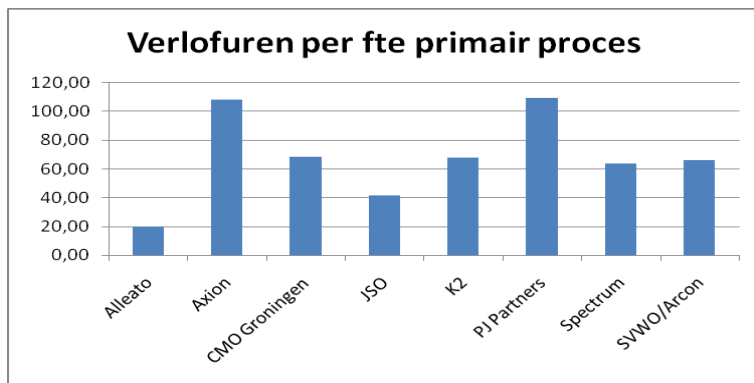
Naast de hoogte van de kosten, heeft de verdeelsleutel van de kosten ook een grote invloed op de kostprijs. Hoe groter deze verdeelsleutel is bij gelijkblijvende kosten, hoe lager de kostprijs zal zijn. In deze berekening zijn de declarabele uren van het primaire proces de verdeelsleutel van de kosten.

In het figuur hieronder is weergegeven hoeveel declarabele uren één fte van het primaire proces heeft per organisatie. Daarin is te zien dat Alleato en JSO de meeste declarabele uren per fte hebben. PJ Partners en Axion hebben de minste declarabele uren per fte.



Figuur 13: declarabele uren per fte primair proces

In het figuur op de volgende pagina zijn het aantal verlof uren per fte van het primaire proces weergegeven. Hieronder vallen de verhoging van de vakantiedagen afhankelijk van leeftijd, net als seniorenverlof, zwangerschapsverlof, ouderschapsverlof, buitengewoon verlof en alle andere bijzondere verlofsoorten. Door dit figuur naast het figuur van de declarabele uren per fte te houden, is goed te zien dat zij een verband met elkaar hebben. Als de declarabele uren hoog zijn, betekent dit dat zij meer uren te besteden hebben aan de echte werkzaamheden en dat zij dus minder uren besteden aan verlof. Alleato heeft de meeste declarabele uren per fte en ook de minste verlofuren per fte. Axion en PJ Partners hebben de minste declarabele uren per fte en de meeste verlofuren per fte. Als wordt gekeken naar de berekeningen van Axion en PJ Partners, welke in bijlage III zijn opgenomen, is te zien dat deze verlofuren voornamelijk bestaan uit seniorenverlof uren. Tevens is een deel de verhoging van vakantiedagen afhankelijk van leeftijd. Dit is een logisch gevolg omdat oudere medewerkers recht hebben op seniorenverlof, maar ook op een verhoging van de vakantiedagen. Bij Axion bestaat ook een deel van de verlofuren uit zwangerschaps- en bevallingsverlof.



Figuur 14: verlofuren per fte primair proces

Als er gekeken wordt naar de kostprijzen van de organisaties in het vorige hoofdstuk, is te zien dat personeelskosten de grootste kostenposten zijn. Omdat deze kosten zo'n groot deel van de totale kosten uitmaken, hebben zij ook een grotere invloed op de kostprijs dan de andere kosten. Als de kostprijs verlaagd zou moeten worden door op kosten te bezuinigen, is het resultaat het snelst te zien als er op de personeelskosten wordt bezuinigd. Echter is dit vaak niet mogelijk, omdat de diensten die deze organisaties produceren, afhankelijk zijn van de medewerkers. Minder medewerkers, of minder goede medewerkers, wat vaak gepaard gaat met minder salariskosten, gaat hier hand in hand samen met minder diensten of minder resultaat van diensten. Omdat het de grootste kostenpost is en er maar moeilijk op bezuinigd kan worden, is het juist van belang om er kritisch naar te blijven kijken. Bij het aannemen van nieuw personeel zou bijvoorbeeld juist voor een jonger persoon gekozen kunnen worden, om zo de kosten iets te verlagen. Tevens hebben jongere medewerkers ook niet zoveel recht op verlof, waardoor de declarabele uren stijgen.

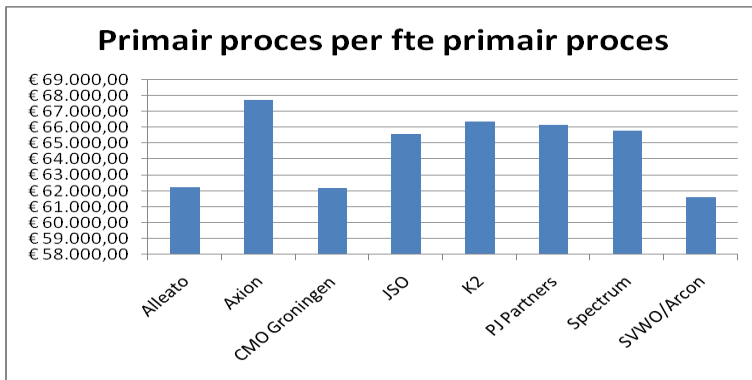
In het figuur op de volgende pagina zijn de personeelskosten van het primaire proces per fte van het primaire proces weergegeven. Hierin is te zien dat Axion veruit de hoogste personeelskosten heeft, gevolgd door JSO, K2, PJ Partners en Spectrum.

In alle figuren die hierna volgen zijn de totale kosten gedeeld door de fte's van het primaire proces, secundaire proces of de totale fte's. Ik heb er voor gekozen om de kosten te delen door het aantal fte's, omdat zo de verschillen in declarabele uren van de organisaties niet van invloed zijn op de verschillende kostensoorten. Door de kosten te delen door het aantal fte's is beter inzichtelijk wat één fte de organisatie kost, ongeacht de hoeveelheid declarabele uren.

Axion heeft veel extra verlofuren, welke voornamelijk bestaan uit seniorenverlof uren, met de daarmee samenhangende extra vakantie uren welke afhankelijk zijn van leeftijd, en een deel dat uit zwangerschaps- en bevallingsverlof bestaat. Doordat veel medewerkers van Axion recht hebben op seniorenverlof, is daar uit op te maken dat zij meerdere oudere medewerkers in dienst hebben. Deze oudere medewerkers zitten over het algemeen in een hogere salarisschaal, wat de hogere personeelskosten kan verklaren.

JSO heeft wel extra verlofuren voor haar medewerkers, maar wel de op één na laagste van alle organisaties. Alleen Alleato heeft minder verlofuren per fte. Dit betekent dat er over het algemeen minder oudere medewerkers in dienst zijn bij JSO dan bij de overige organisaties, op Alleato na. De hoge personeelskosten van JSO hebben dus niet te maken met het feit dat zij meerdere oudere medewerkers in dienst hebben, die in een hogere salarisschaal zitten en daardoor meer salariskosten met zich mee brengen. Het kan zijn dat JSO haar personeel hoger beloont dan de overige organisaties.

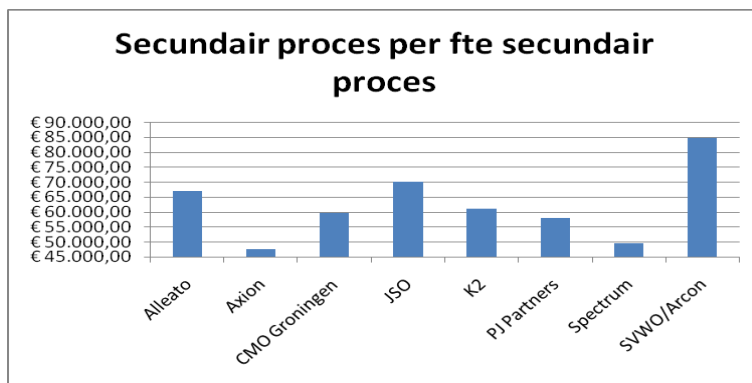
K2 heeft redelijk wat verlof uren per fte, waaronder voornamelijk seniorenverlof uren en verhoging van vakantiedagen afhankelijk van leeftijd. Echter springen deze verlof uren er niet erg uit, want CMO Groningen, Spectrum en SVWO/Arcon hebben nagenoeg hetzelfde aantal verlof uren per fte. CMO Groningen en SVWO/Arcon hebben daarentegen veel lagere personeelskosten. Spectrum en K2 hebben wel bijna even veel personeelskosten. Het kan zijn dat K2 en Spectrum, net als JSO, haar personeel hoger beloont dan de overige organisaties.



Figuur 15: kosten primair proces per fte primair proces

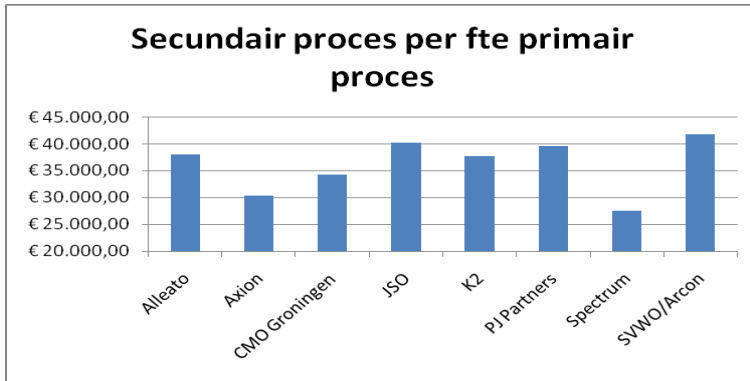
De kosten van het secundaire proces vormen ook een grote kostenpost voor de organisaties. Omdat dit kosten zijn van medewerkers die ondersteunende werkzaamheden verrichten en niet de diensten produceren, is het ook van belang hier kritisch naar te blijven kijken. Deze medewerkers kosten in principe alleen maar geld en brengen niks op, wat de medewerkers van het primaire proces wel doen. Echter is het wel noodzakelijk deze medewerkers in dienst te hebben, omdat er anders niemand is die bijvoorbeeld de telefoon aanneemt, het personeel aanstuurt en de administratie doet. Veel van de werkzaamheden van het ondersteunende personeel kunnen uitbesteed worden, wat vaak gepaard gaat met lagere kosten voor de organisatie. Voor organisaties met erg hoge personeelskosten van het ondersteunende personeel, is het belangrijk om na te gaan of al deze kosten noodzakelijk zijn voor de organisatie en of het niet efficiënter en voordeliger is om bepaalde diensten uit te besteden.

In het onderstaande figuur zijn de personeelskosten van het secundaire proces weergegeven per fte van het secundaire proces. Zoals te zien is, heeft SVWO/Arcon veruit de hoogste personeelskosten voor het secundaire proces. Dit heeft te maken met het feit dat een aantal medewerkers van het secundaire proces zich ook voor een deel bezighouden met primaire werkzaamheden. In de nieuwe berekening wordt hier echter geen rekening mee gehouden, want het percentage dat door het secundaire proces wordt besteed aan declarabele uren is gesteld op 0%. Doordat hier in de nieuwe berekening geen rekening mee wordt gehouden, zijn de secundaire kosten hoger dan in werkelijkheid. Tevens zijn de declarabele uren lager dan in werkelijkheid, omdat het secundaire proces ook een aantal declarabele uren maakt. Hierdoor zal de kostprijs wat hoger zijn, dan wanneer dit wel in de berekening was verwerkt. Dit was echter erg moeilijk te realiseren, omdat er bij het primaire proces ook 16% van de werkbare uren aan niet declarabele uren wordt afgehaald. Als een deel van het secundaire proces onder het primaire proces zou worden geplaatst, zou er een dubbeltelling van niet declarabele uren ontstaan. Daarom is samen met SVWO/Arcon besloten deze opdeling niet te maken. Axion heeft de laagste personeelskosten voor het secundaire proces.



Figuur 16: kosten secundair proces per fte secundair proces

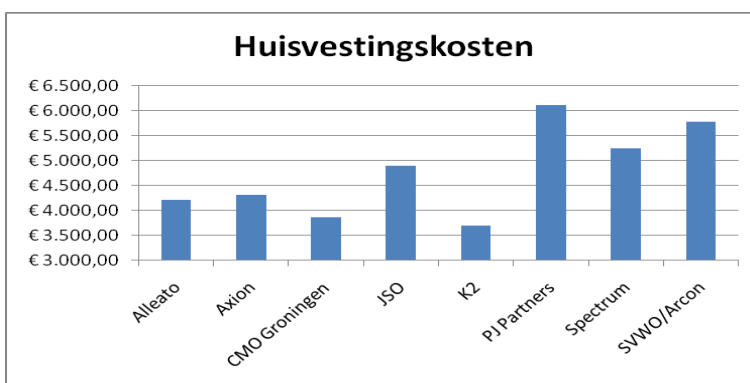
Omdat het secundaire proces ondersteuning biedt aan het primaire proces, is het ook interessant te weten wat de kosten van het secundaire proces zijn per fte van het primaire proces. De kosten van het secundaire proces worden namelijk doorberekend aan het primaire proces. Deze gegevens zijn in het onderstaande figuur weergegeven. Hierin is te zien dat SVWO/Arcon nog steeds de hoogste kosten heeft, maar de verhoudingen liggen nu wat dichterbij elkaar. Spectrum heeft de laagste kosten van het secundaire proces per fte van het primaire proces.



Figuur 17: kosten secundair proces per fte primair proces

Verschillen in huisvestingskosten kunnen bijvoorbeeld ontstaan doordat in het westen de huur- en koopprijzen hoger liggen dan elders in het land, door de locatie van het pand, de leeftijd van het pand en de grootte van het pand. In het onderstaande figuur is te zien dat PJ Partners en SVWO/Arcon de hoogste huisvestingskosten hebben. PJ Partners is gevestigd in Rotterdam, wat de hogere huisvestingskosten kan verklaren. SVWO/Arcon is gevestigd in Borne, maar is wel aan de ruime kant gehuisvest, wat ook de hogere huisvestingskosten kan verklaren. K2 heeft de laagste huisvestingskosten. Ondanks dat ISO op vier locaties gevestigd is, hebben zij in verhouding geen erg hoge huisvestingskosten.

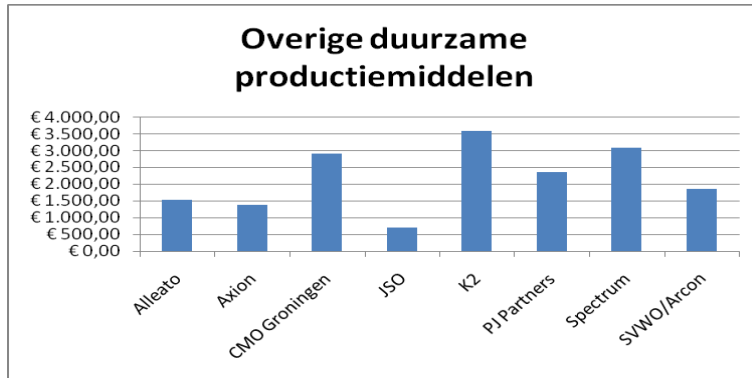
De totale huisvestingskosten zijn gedeeld door het totaal aantal fte's aanwezig in de organisaties, omdat alle medewerkers gebruik maken van het pand.



Figuur 18: huisvestingskosten per fte

De hoogte van de afschrijvingskosten hebben relatie met de hoeveelheid productiemiddelen aanwezig in de organisatie. In het onderstaande figuur is te zien dat K2 de hoogste afschrijvingskosten heeft en JSO de laagste.

De totale kosten van overige productiemiddelen zijn gedeeld door het totaal aantal fte's aanwezig in de organisaties, omdat alle medewerkers gebruik maken van de productiemiddelen.

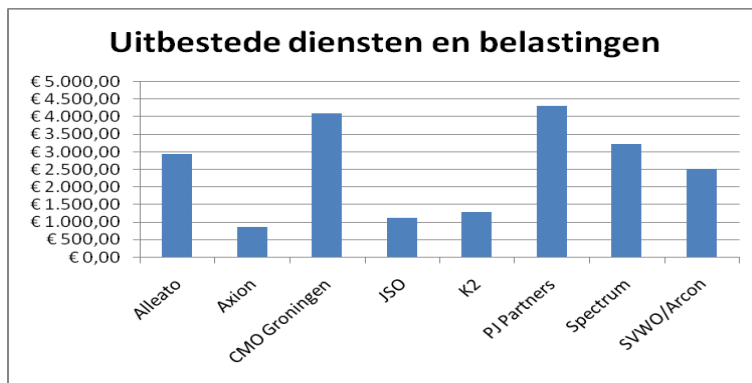


Figuur 19: kosten overige duurzame productiemiddelen per fte

Veel ondersteunende werkzaamheden worden uitbesteed. Dit gebeurt vaak omdat het goedkoper is, of omdat het te veel tijd en kennis vergt om deze werkzaamheden door eigen personeel te laten uitvoeren. In principe zouden dus de organisaties met veel kosten aan uitbesteede diensten, lagere personeelskosten van het secundaire proces moeten hebben. Dit, omdat beide kostenposten betrekking hebben op ondersteunende werkzaamheden. Als deze intern worden uitgevoerd, hoeven zij niet extern te worden uitgevoerd en vice versa.

In het onderstaande figuur is te zien dat CMO Groningen en PJ Partners de hoogste kosten aan uitbesteede diensten en belastingen hebben en een van de laagste personeelskosten van het secundaire proces. Axion en JSO hebben de laagste kosten aan uitbesteede diensten en belastingen. Axion heeft de laagste personeelskosten van het secundaire proces, maar JSO heeft de op één na hoogste personeelskosten van het secundaire proces. JSO voert dus veel ondersteunende werkzaamheden zelf uit.

De totale kosten van uitbesteede diensten en belastingen zijn gedeeld door het totaal aantal fte's aanwezig in de organisaties, omdat dit algemene kosten zijn.



Figuur 20: kosten uitbesteede diensten en belastingen per fte

In het onderstaande figuur is te zien dat JSO de hoogste organisatiekosten heeft en PJ Partners de laagste. De reden van de hoge organisatiekosten van JSO is, omdat zij vanuit 4 locaties werken. De rest van de organisaties liggen redelijk dicht bij elkaar.

De totale organisatiekosten zijn gedeeld door het totaal aantal fte's aanwezig in de organisaties, omdat dit algemene kosten zijn.



Figuur 21: organisatiekosten per fte

Naast het feit dat de organisaties nu te vergelijken zijn op het gebied van de kostprijzen, is het natuurlijk ook interessant te weten in hoeverre de oude kostprijzen verschillen van de nieuwe kostprijzen. Dit zou kunnen betekenen dat de kostprijzen aangepast moeten worden, omdat er anders verlies wordt gedraaid of dat de kostprijzen juist verlaagd kunnen worden, omdat van te hoge kosten of te lage declarabele uren is uitgegaan in het verleden.

In het figuur op de volgende pagina zijn de gemiddelde oude kostprijzen naast de nieuwe kostprijzen per organisatie weergegeven. Omdat sommige organisaties meerdere kostprijzen berekenden, heb ik voor een gemiddelde kostprijs gekozen, omdat zo beter inzichtelijk te maken is wat de verschillen zijn.

In het andere figuur op de volgende pagina zijn de oude en nieuwe declarabele uren per fte weergegeven. Bij organisaties die van verschillende declarabele uren per functie uitgingen, heb ik een gemiddelde genomen, omdat zo verschillen beter inzichtelijk te maken zijn.

Opmerkelijk is dat vijf van de acht organisaties met de nieuwe kostprijsberekening lager uitkomen dan met de berekening die zij zelf hebben gemaakt.

De hogere declarabele uren van de nieuwe berekening zijn bij Alleato, K2 en Spectrum de reden van de lagere nieuwe kostprijs.

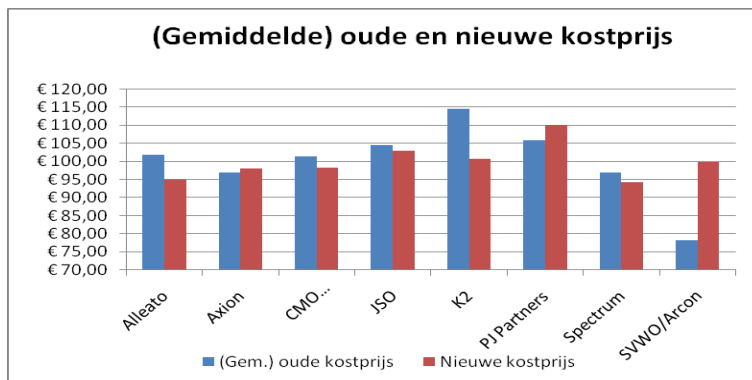
De oude en nieuwe kostprijs van Axion ligt erg dicht bij elkaar. Het verschil is nog geen euro.

Bij CMO Groningen en JSO moet de reden van de lagere nieuwe kostprijs niet gezocht worden in hogere declarabele uren, want deze zijn lager dan de declarabele uren die zij zelf hebben berekend. De reden voor de lagere nieuwe kostprijs moet dan gezocht worden in de andere manier van waarderen.

PJ Partners heeft een hogere kostprijs bij de nieuwe berekening, omdat de declarabele uren lager zijn, dan de declarabele uren die zij zelf hebben berekend.

SVWO/Arcon heeft een hogere kostprijs dan de kostprijs die zij zelf hebben berekend. Dit komt omdat de kostprijsberekening die zij zelf hebben gemaakt afhankelijk is van het uurtarief, welke wordt verhoogd met het percentage dat de kosten hebben ten opzichte van de totale kosten. In de nieuwe berekening worden de kosten toegekend aan de hand van de declarabele uren.

Tevens is de nieuwe kostprijs hoger dan in werkelijkheid, omdat een deel van de medewerkers van het secundaire proces ook een aantal werkzaamheden van het primaire proces verricht. Hierdoor zijn de declarabele uren lager, waardoor de kostprijs hoger is.

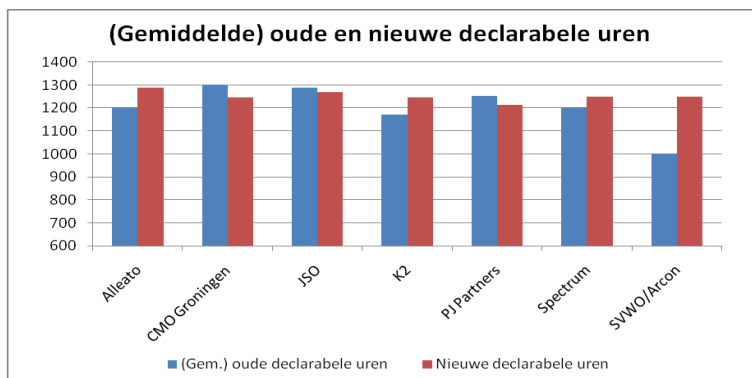


Figuur 22: (gemiddelde) oude kostprijs en nieuwe kostprijs

Opmerkelijk is dat bijna alle organisaties, op CMO Groningen, JSO en PJ Partners na, bij de kostprijsberekening die zij zelf hebben uitgevoerd, uit gingen van lagere declarabele uren, dan bij de nieuwe berekening.

De reden voor verschillen in het aantal declarabele uren moet worden gezocht in het feit dat er in de nieuwe berekening een percentage is genomen van het aantal werkbare uren van het primaire proces, dat aan niet declarabele uren wordt besteed. Deze manier van berekenen van het aantal declarabele uren heb ik niet in de berekeningen gezien, die de organisaties zelf hebben gemaakt.

De oude en nieuwe declarabele uren van Axion zijn niet in het onderstaande figuur opgenomen, omdat de declarabele uren per fte van de kostprijs die zij zelf hebben berekend, niet bekend zijn.



Figuur 23: (gemiddelde) oude en nieuwe declarabele uren per fte

Tevens is het mogelijk dat er verschillen zijn ontstaan, doordat ik bij organisaties die meerdere kostprijzen berekenden en van verschillende declarabele uren per functie uitgingen, een gemiddelde kostprijs en het gemiddelde aan declarabele uren heb genomen, om verschillen beter inzichtelijk te kunnen maken.

10 Conclusies en aanbevelingen

In dit hoofdstuk worden conclusies uit het voorgaande getrokken en aanbevelingen gedaan.

De nieuwe kostprijzen liggen redelijk dicht bij elkaar. Tussen de hoogste en laagste kostprijs zit een kleine € 16,- verschil.

Het aantal declarabele uren per fte is voor een groot deel afhankelijk van het aantal extra verlofuren per fte. Dit zijn onder anderen de verhoging van vakantiedagen afhankelijk van leeftijd, seniorenverlof, zwangerschapsverlof, ouderschapsverlof en overige bijzondere verloven. Hoe hoger deze verlofuren per fte zijn, hoe lager het aantal declarabele uren per fte. Deze relatie is goed te zien bij Alleato, Axion en PJ Partners. Axion en PJ Partners hebben de laagste declarabele uren per fte en hebben de hoogste verlofuren per fte. Alleato heeft de hoogste declarabele uren per fte en de laagste verlofuren per fte.

Organisaties met hogere personeelskosten zouden te maken kunnen hebben met meer oudere medewerkers. Deze oudere medewerkers zitten over het algemeen in hogere salarisschalen, wat de hogere kosten zou kunnen verklaren. Echter is uit de analyse gebleken dat dit niet bij iedere organisatie op gaat, die hogere personeelskosten heeft. Een andere reden voor deze hogere kosten zou kunnen zijn, dat zij hun personeel hoger belonen dan de andere organisaties.

Axion heeft veel extra verlofuren, welke voornamelijk bestaan uit seniorenverlof uren, met de daarmee samenhangende extra vakantie uren welke afhankelijk zijn van leeftijd. Dit betekent dat Axion meerdere oudere medewerkers in dienst heeft, wat de hogere personeelskosten van het primaire proces kan verklaren.

JSO heeft hogere personeelskosten van het primaire proces, maar de op één na laagste verlofuren per fte, wat betekent dat er in verhouding met de andere organisaties minder oudere medewerkers in dienst zijn die recht hebben op seniorenverlof. De reden van de hogere kosten moet dus ergens anders gezocht worden. Bijvoorbeeld in het hoger belonen van de medewerkers. Hetzelfde geldt voor K2 en Spectrum. Zij hebben wel hogere verlofuren dan JSO, maar de verlofuren zijn wel nagenoeg gelijk aan de verlofuren van CMO Groningen en SVWO/Arcon. CMO Groningen en SVWO/Arcon hebben daarentegen veel lagere personeelskosten. De reden van de hogere personeelskosten van K2 en Spectrum moeten dan ook, net als bij JSO, niet gezocht worden bij meer oudere medewerkers.

Hogere personeelskosten van het secundaire proces zou moeten betekenen; lagere kosten voor uitbestede diensten en belastingen. Dit omdat beide kostenposten betrekking hebben op ondersteunende werkzaamheden. Als deze intern worden uitgevoerd, betekent dit dat zij niet extern uitgevoerd hoeven te worden. Echter is dit niet altijd het geval. SVWO/Arcon heeft verreweg de hoogste personeelskosten van het secundaire proces, maar ook de op vier na laagste kosten aan uitbestede diensten en belastingen. Bij CMO Groningen en PJ Partners gaat bovenstaande redenering wel redelijk op, want zij hebben de hoogste kosten van uitbestede diensten en belastingen en één van de laagste personeelskosten van het secundaire proces. Axion en JSO hebben de laagste kosten aan uitbestede diensten en belastingen. Axion heeft de laagste personeelskosten van het secundaire proces, maar JSO heeft de op één na hoogste personeelskosten van het secundaire proces. Zij voeren dus veel ondersteunende werkzaamheden zelf uit.

Verschillen in huisvestingskosten kunnen te maken hebben met de plaats waar de organisaties gevestigd zijn, de locatie van het pand, de leeftijd van het pand en de grootte van het pand. PJ Partners heeft samen met SVWO/Arcon de hoogste huisvestingskosten. PJ Partners is gelegen in Rotterdam, wat de hogere kosten kan verklaren. SVWO/Arcon is gevestigd in Borne en is wat ruim gehuisvest. Dit zou ook de hogere kosten kunnen verklaren.

K2 heeft de hoogste afschrijvingskosten van de overige duurzame productiemiddelen en JSO de laagste.

JSO heeft de hoogste organisatiekosten en PJ Partners de laagste. De reden van de hoge organisatiekosten van JSO is, omdat zij vanuit 4 locaties werken.

Doordat vijf van de acht organisaties met de nieuwe kostprijsberekening lager uitkomen dan met de berekening die zij zelf hebben uitgevoerd, zullen zij bij handhaving van de oude kostprijs meer winst maken. Dit omdat er voor meer kosten wordt betaald, dan er eigenlijk zijn. Doordat nu bekend is dat de kostprijs verlaagd kan worden, kunnen zij misschien een concurrentie voordeel behalen, door van de nieuwe kostprijs uit te gaan. Zij zouden met de lagere kostprijs misschien meer opdrachten kunnen verwerven, omdat zij nu misschien voor een breder publiek aantrekkelijk zijn in te schakelen. Dit is belangrijk, omdat steeds meer inkomsten uit de markt gehaald moeten worden, doordat provincies en gemeenten moeten bezuinigen. Tevens ontstaat er misschien meer werk uit de provincies en gemeenten, door een lagere kostprijs. Om zeker te weten of er door een lagere kostprijs meer vraag naar de diensten is, moet dit eerst onderzocht worden.

De drie organisaties die met de nieuwe kostprijs hoger uitkomen dan bij hun eigen berekening, draaien in principe op elk uur verlies. Als zij dit niet willen, zal de kostprijs verhoogd moeten worden. Als zij de kostprijs niet willen verhogen, omdat zij anders bang zijn zich uit de markt te prijzen, moet er een andere manier gevonden worden om de kostenprijs te verlagen. Dit zou gerealiseerd kunnen worden door op kosten te bezuinigen of door meer declarabele uren te maken.

Het is belangrijk om aan het einde van elk boekjaar de kostprijs op basis van daadwerkelijk gemaakte kosten na te rekenen. Hierdoor kan de begroting van het volgende jaar nauwkeuriger vastgesteld worden, waardoor de voorcalculatorische kostprijs ook nauwkeuriger zal zijn. Tevens kan worden nagerekend of de voorcalculatorische kostprijs ook daadwerkelijk alle kosten heeft gedekt.

Het blijft belangrijk om bij alle kosten kritisch te blijven of deze daadwerkelijk noodzakelijk zijn voor de productie van de diensten en of deze kosten misschien op een andere manier efficiënter of voordeliger gemaakt kunnen worden.

Omdat personeelskosten de grootste kostenposten van de organisaties zijn, is het belangrijk om kritisch te blijven naar de gemiddelde leeftijd binnen de organisatie. Hoe hoger de leeftijd, hoe hoger over het algemeen de personeelskosten zijn, doordat deze medewerkers in een hogere salarisschaal zitten. Tevens hebben oudere medewerkers recht op meer verlofuren, waardoor het aantal declarabele uren daalt. Het is belangrijk om ook jongere medewerkers in dienst te hebben, om voor een natuurlijk verloop in de organisatie te zorgen, maar ook om de kosten te drukken en meer declarabele uren te hebben.

Het is niet te zeggen waar de organisaties op zouden moeten of kunnen bezuinigen, ten opzichte van de andere organisaties, omdat ik de achtergrond van de kosten niet ken. De organisaties moeten allen voor zichzelf bepalen of de kosten die zij maken noodzakelijk zijn en of deze kosten misschien op een andere manier efficiënter of voordeliger gemaakt kunnen worden.

Literatuurlijst

Baarda, D.B. en Goede, M.P.M. de, *Basisboek methoden en technieken*, Groningen/Houten, 2006

Bruggeman, W. en Everaert, P., *Kostprijs en management accounting*, Leuven/Apeldoorn, 2006

Carel Dekker, H., *Kostenmanagement*, Den Haag, 2009

Hoogland, W. en Dik, R., *Rapport over rapporteren*, Groningen/Houten, 2006

Kempen, P. en Keizer, J., *Competent afstuderen en stagelopen*, Groningen/Houten, 2006

Limperg jr., T.H., *Bedrijfseconomie*, Verzameld werk, deel 2, Deventer, 1968

MO groep, *Publicatie over het aantal productieve uren*.

Schroeff, Dr. H.J. van der en Groeneveld, Drs. J.G., *Kosten en kostprijs*, Utrecht/Antwerpen, 1988

Internet:

Actuele rentestanden (15-2-2010). Geraadpleegd op 15-2-2010, <http://www.actuelerentestanden.nl/>

Actuele rentestanden (12-2-2010). *Euribor rente*. Geraadpleegd op 15-2-2010, <http://www.actuelerentestanden.nl/euribor.asp>

Belastingdienst. *Afschrijven*. Geraadpleegd op 9 februari 2010, <http://www.belastingdienst.nl/zakelijk/veranderingen2007/veranderingen2007-03.html>

Belastingdienst. *Afschrijven gebouwen*. Geraadpleegd op 9 februari 2010, http://www.belastingdienst.nl/zakelijk/ondernemen_investeren/ondernemen_investeren-05.html

Centraal Bureau voor de Statistiek. *Standaard bedrijfsindeling 1993 versie 2004*. Geraadpleegd op 9 februari 2010, <http://www.cbs.nl/nl-NL/menu/methoden/classificaties/overzicht/sbi/sbi-1993/default.htm>

Dexia Bank. *Betekenis Euribor*. Geraadpleegd op 15-2-2010, <http://www.dexia.be/NL/Particulier/SparenBeleggenEpargnerInvestir/Services/glossary/>

In Zaken Gaan. *Afschrijven op investeringen*. Geraadpleegd op 9 februari 2010, <http://www.inzakengaan.nl/fiscus/investeringsaftrek.html>

Statline/Centraal Bureau voor de Statistiek (18-12-2009). *Ziekteverzuimpercentage; bedrijfstakken (SBI '93) en grootteklassen*. Geraadpleegd op 9 februari 2010, <http://statline.cbs.nl/StatWeb/publication/?VW=T&DM=SLNL&PA=71737ned&LA=NL>

Vries, Joh. de (03-06-2008). *Biografisch Woordenboek van Nederland*. Geraadpleegd op 8 januari 2010, <http://www.inghist.nl/Onderzoek/Projecten/BWN/lemmata/bwn4/limperg>