

Notitie

Overhead 2023

December 2023

Inhoud

1.	Introductie	4
1.1	Inleiding	4
1.2	Richtlijnen	5
1.3	Leeswijzer	5
1.4	Stellige uitspraken en aanbevelingen.....	6
2.	Overhead en de raad.....	8
2.1	Overhead is niet met een schaarstje te knippen	8
2.2	Vereisten overhead	9
2.3	Overhead en de paragraaf bedrijfsvoering	10
2.4	Verantwoordelijkheden raad.....	10
3.	Vereisten en definitie	11
3.1	Wettelijke vereisten	11
3.2	Kaderstelling en definitie.....	11
3.2.1	Wel of geen overhead?	12
3.2.2	Wel of niet toerekenen?	12
3.2.3	Methodiek voor toerekenen overhead.....	13
3.2.4	Toerekening van overhead en kostprijsberekening bij publiek- en privaatrechtelijke grondslag.....	13
3.3	Uitwerking overhead	14
3.3.1	Loonlasten van functies in het PIOFACH domein.....	15
3.3.2	ICT lasten van de PIOFACH-systemen	16
3.3.3	Huisvestingslasten	16
3.3.4	Uitbestedingslasten PIOFACH taken	17
3.3.5	Rentelasten	17
3.4	Indicatoren taakveld bestuur en ondersteuning.....	17
4.	Beleidsindicatoren.....	19
4.1	Indicatoren.....	19
4.1.1	Formatie	19
4.1.2	Bezetting.....	19
4.1.3	Apparaatskosten	20
4.1.4	Externe inhuur	20

4.1.5	Overhead	21
5.	Kostendekkendheid.....	22
6.	Overhead bij grondexploitaties en investeringen.....	23
Bijlage 1	Voorbeelden grijze gebieden	24
Bijlage 2	Voorbeeld berekening indicatoren	25
Bijlage 3	Iv3 voorschrift taakveld 0.4.....	26

1. Introductie

1.1 Inleiding

Deze notitie is een actualisatie van de notitie overhead uit 2016 en gaat in op de inhoud en reikwijdte van het begrip ‘overhead’ zoals voorgeschreven in [artikel 1](#) van het Besluit begroting en verantwoording (‘BBV’). Daarnaast wordt in deze notitie duiding gegeven aan de onderwerpen die in directe relatie met de overhead staan.

Om te voorkomen dat er verschillen gaan optreden in de wijze van toerekening van overhead is een algemene definitie van overhead in artikel 1 van het BBV voorgeschreven. Uitgangspunt van deze definitie is dat (andere uitvoerings-)lasten zoveel mogelijk direct worden toegerekend aan de betreffende taken/activiteiten.

Onder overhead verstaat het BBV in artikel 1 ‘alle kosten die samenhangen met de sturing en ondersteuning van de medewerkers in het primaire proces’. Baten en lasten van overhead worden niet onder de afzonderlijke beleidsprogramma’s geregistreerd maar apart in het overzicht overhead en ook afzonderlijk vermeld in het overzicht van baten en lasten. Dit is een wijziging als gevolg van de voorstellen uit het [rapport van de commissie Depla uit 2016](#).

Bovengenoemd rapport heeft geleid tot de introductie van het overzicht overhead conform artikel 8. Naar aanleiding van dit overzicht zijn veel reacties gekomen. Niet alleen omdat de overhead nadrukkelijk voor het voetlicht werd gebracht, maar ook doordat de verschillen in de definitie en sturing veel verschillende opvattingen te weeg brengen. Aanvankelijk werd vanaf 2016 gebruik gemaakt van de definitie zoals deze werd toegepast binnen Venster voor bedrijfsvoering (‘VvB’). Met de actualisatie van deze notitie wordt die verbinding losgelaten, maar niet verbroken. De definitie van overhead is binnen VvB een dynamisch begrip en past, als zodanig, bij de doelstellingen van dit platform. Het is een nuttig instrument voor het uitwisselen van best practices en het vergelijken van organisaties. De commissie BBV is echter van mening dat de aanhaking bij VvB geen duurzame definitie oplevert, terwijl deze wel noodzakelijk is voor de rechtszekerheid. Met name ten aanzien van de lokale heffingen is er behoefte aan een eenduidige, duurzame basis. Vanwege deze opvatting komt in deze notitie de definitie van overhead meer uitgebreid aan de orde. Door deze definitie te gebruiken kan een meer eenduidig inzicht worden gegeven in de lasten die direct zijn toe te rekenen aan bepaalde taakvelden.

Deze notitie wordt geactualiseerd als er nieuwe ontwikkelingen zijn op het gebied van de overhead die nadere duiding noodzakelijk maken. Daarnaast heeft dit document een nauwe relatie met de financiële bepalingen in de Provincie- en Gemeentewet en het BBV. Als deze regelgeving verandert dan wordt deze notitie aangepast. Het initiatief voor het aanpassen van notities ligt bij de commissie Besluit begroting en verantwoording (‘commissie BBV’). De commissie BBV heeft, conform [artikel 75](#) van dit Besluit, tot taak zorg te dragen voor:

- een document dat de eenduidige interpretatie van dit besluit bevordert;
- het onderhouden van de Kadernota rechtmatigheid voor het geven van een visie ten aanzien van rechtmatigheid;
- de beantwoording van vragen.

De commissie BBV geeft invulling aan de eerste opdracht door middel van het publiceren van kadernota's en notities en is ten aanzien van deze stukken niet alleen verantwoordelijk voor het opstellen ervan maar ook voor het onderhoud. De commissie BBV zorgt ervoor dat bij wijzigingen in de Gemeentewet, het BBV en eventuele andere relevante wet- en regelgeving de notities en kadernota worden geactualiseerd en gepubliceerde vragen en antwoorden waar nodig worden opgeschoond.

Deze geactualiseerde notitie geeft een overzicht van de regelgeving inzake de overhead en geeft op een aantal punten een nadere toelichting. Deze notitie is van toepassing vanaf de begroting 2025, met als gevolg dat de in juli 2016 verschenen notitie overhead vanaf deze begroting niet meer van toepassing is. Een uitzondering wordt gemaakt voor de gemeenschappelijke regelingen: zij moeten vanaf de begroting 2026 uitgaan van deze notitie, maar mogen deze ook eerder, vanaf de begroting 2025, toepassen.

1.2 Richtlijnen

Richtlijnen van de commissie BBV aan gemeenten zijn een belangrijk instrument van de commissie om in navolging van artikel 75, lid 2 BBV een eenduidige toepassing van het BBV te bevorderen. De richtlijnen van de commissie zijn onderverdeeld naar stellige uitspraken en aanbevelingen. De betekenis van beide categorieën kan voor de praktijk van de begrotingscyclus inclusief jaarverslaggeving verschillen.

Met stellige uitspraken geeft de commissie een interpretatie van de regelgeving die leidend is. Dit betekent dat verwacht wordt dat stellige uitspraken worden gevolgd. Indien een gemeente toch voor een afwijkende interpretatie kiest dan moet zij dit expliciet motiveren en kenbaar maken bij de begroting en het jaarstukken. De gemeente moet dan onderbouwd motiveren dat in haar specifieke omstandigheden een andere lijn beter past die ook 'BBV-proof' is. Bij aanbevelingen gaat het om uitspraken die steun en richting geven aan de praktijk. De commissie BBV spoort gemeenten aan om de stellige uitspraken en aanbevelingen te volgen, omdat dat naar haar oordeel bijdraagt aan het inzicht in de financiële positie (transparantie).

De stellige uitspraken en aanbevelingen die de commissie BBV in deze notitie heeft geformuleerd inzake het begrip overhead zijn samengevat in paragraaf 1.4. Bij elk van de stellige uitspraken c.q. aanbevelingen wordt aangegeven aan welk hoofdstuk of paragraaf deze tekst is ontleend.

In deze notitie is rekening gehouden met de wetgeving en alle gepubliceerde antwoorden over het begrip overhead tot 1 november 2023.

1.3 Leeswijzer

Voor de leesbaarheid van de tekst wordt in de rest van deze notitie alleen nog gesproken over gemeente en gemeentelijke organen, zoals de raad. Echter overall waar gemeente staat

dient gemeente, provincie, gemeenschappelijke regelingen en waterschappen¹ gelezen te worden, waar raad staat ook provinciale staten, algemeen bestuur enzovoorts.

In het BBV staat het inzicht van de raad in de begroting en de jaarstukken voorop. Daarom bevat deze notitie een hoofdstuk dat specifiek gericht is op de raad. De rest van de notitie richt zich op de meer technische kant van het begrip overhead en is in de eerste plaats bedoeld voor de opstellers van de begroting en de jaarstukken. Zij zijn immers degenen die de documenten volgens bepaalde principes maken om het gevraagde inzicht voor de raad te bewerkstelligen. Daarnaast kan dit document ook interessant zijn voor de diverse gebruikers van en belangstellenden voor de begroting en de jaarstukken. Daarbij kan, naast natuurlijk de raad, ook gedacht worden aan de toezichthouders, accountants, burgers, instellingen, belangengroepen, bedrijven, media en contractpartners.

Deze notitie is als volgt opgebouwd: hoofdstuk 2 is het hoofdstuk bedoeld voor de raad om een beeld te krijgen van het hoe en wat van het begrip overhead. In hoofdstuk 3 wordt ingegaan op de (wettelijke) kaderstelling, definities en de bijbehorende uitwerking van de overhead. Hoofdstuk 4 gaat uitgebreid in de beleidsindicatoren die verband houden met de overhead. In hoofdstuk 5 en 6 worden specifieke onderwerpen kort uitgewerkt: kostendekkendheid in het ene hoofdstuk en overhead bij grondexploitaties en investeringen in het andere hoofdstuk. In de bijlagen zijn voorbeelden over grijze gebieden en berekeningen van indicatoren opgenomen.

1.4 Stellige uitspraken en aanbevelingen

In deze notitie zijn een aantal (nieuwe) stellige uitspraken en aanbevelingen opgenomen.

Stellige uitspraken

- De definitie van overhead uit artikel 1 van het BBV wordt nader geduid als: het geheel van functies gericht op de sturing en ondersteuning van de medewerkers in het primaire proces. Hiertoe behoren ook de systemen en aanverwante lasten die deze functies ondersteunen. [Paragraaf 2.1.](#)
- Voor de berekening van de tarieven voor lokale heffingen moet de methodiek voor de toerekening van overhead worden gebruikt zoals deze is opgenomen in de financiële verordening. [Paragraaf 3.2.4.](#)
- De methodiek voor het toerekenen van overhead, zoals opgenomen in het overzicht overhead, aan lokale heffingen en rechten mag niet afwijken van de overige methodieken voor het toerekenen van overhead aan overige taakvelden van de begroting. [Paragraaf 3.2.4](#)

Aanbevelingen

- De commissie BBV adviseert kaderstelling op het gebied van overhead niet bij begroting vorm te geven, maar door middel van de (financiële) verordening of door

¹ Voor Waterschappen is de financiële regelgeving in het BBVW (onderdeel van het Waterschapsbesluit) niet op alle onderdelen exact hetzelfde als het BBV. Daar waar er verschillen zijn is de bepaling uit het BBVW leidend en kan het dus zijn dat de passage uit deze notitie in dat geval niet relevant is.

een nota overhead aan de raad voor te leggen en deze periodiek te herzien.

[Paragraaf 2.2.](#)

- De commissie BBV adviseert een kaderstellende nota op het gebied van de toerekening van overhead voor te leggen aan de raad en deze periodiek te herzien. [Paragraaf 3.2.3.](#)
- De commissie BBV adviseert een enkele methodiek te gebruiken voor het toerekenen van overhead, zoals opgenomen in het overzicht overhead, aan lokale heffingen en rechten, grondexploitaties en andere producten. [Paragraaf 3.2.4.](#)
- De commissie BBV adviseert keuzes te maken ten aanzien van het onderscheid tussen functies in de primaire processen en de overhead, en deze toe te lichten als onderdeel van een (financiële) verordening of een nota overhead en deze periodiek te herzien. [Paragraaf 3.3.1.](#)
- De commissie BBV adviseert gebruik te maken van het platform 'Venster voor bedrijfsvoering' als leidraad voor de uitwerking van het begrip en vergelijken van overhead. [Paragraaf 3.3.1.](#)
- De commissie BBV adviseert om een ondergrens te hanteren voor het naar rato toerekenen van de lasten van medewerkers die voor verschillende taakvelden werkzaam zijn. De toerekening kan zowel op medewerkers niveau als op het niveau van een organisatieonderdeel plaatsvinden. [Paragraaf 3.3.1.](#)
- De commissie BBV adviseert gemeenten en provincies om afspraken te maken over het opnemen van de indicatoren uit de 'regeling beleidsindicatoren gemeenten/provincies' met de gemeenschappelijke regelingen waar zij deel van uitmaken. [Paragraaf 3.4.](#)
- De commissie BBV adviseert focus aan te brengen in het overzicht overhead. Minimaliseer herhalingen tussen verordeningen, nota's, programma's en paragrafen. Maak hierbij gebruik van verwijzingen binnen begroting of jaarstukken teneinde de omvang van deze documenten te beperken en daarmee de toegankelijkheid voor de raad te vergroten. [Paragraaf 3.4](#)
- De commissie BBV adviseert om voor het bepalen van de beleidsindicator 'bezetting' gebruik te maken van de meest recente beschikbare informatie indien er bij begroting geen indicatie wordt gegeven van de geraamde bezetting. [Paragraaf 4.1.2.](#)

2. Overhead en de raad

2.1 Overhead is niet met een schaarstje te knippen

Inleiding

Elke gemeente voert taken uit die van belang zijn voor haar inwoners. Dit varieert van het ophalen van huisvuil tot het maken van bestemmingsplannen en het uitgeven van paspoorten. Maar ook het geven van uitkeringen en het verstrekken van subsidies is onderdeel van het takenpakket van een gemeente. Binnen dit takenpakket mag een gemeente veel zelf beslissen zoals de vraag of er fietspaden worden aangelegd of dat er een theater wordt gebouwd. Dit zijn keuzes die exclusief zijn voorbehouden aan de gemeenteraad. Naast deze primaire taken kent een gemeente ook functies en lasten ter ondersteuning van deze primaire taken. Dit wordt geduid als de ondersteunende functies, secundaire processen of als overhead. Overhead is echter wel onlosmakelijk verbonden met het primair proces omdat zonder overhead er geen sprake is van sturing of van ondersteuning van medewerkers die de primaire processen uitvoeren.

Taken en de wijze waarop deze in een pakket worden samengevoegd zijn voortdurend aan veranderingen onderhevig. Denk hierbij aan de toename van het gebruik van computers, mobiele telefoons en koffiemachines. In het verleden waren functies² als koffiejuffrouw, typiste en telefoniste onderdeel van de overhead. Nu zijn het taken die onderdeel zijn van medewerkers uit een primair proces: ze typen zelf hun vergunning, nemen zelf hun mobiele telefoon op en halen zelf een kop koffie. Daar zijn andere overhead functies voor in de plaats gekomen zoals functioneel beheerder en data analist. Maar ook die functies kunnen onderdeel zijn of worden van een primair proces. Dat hangt af van de inrichting en de keuzes die door een gemeente worden gemaakt. De raad stelt met name de financiële kaders vast waar de overhead aan moet voldoen.

Het BBV onderscheidt binnen de definitie van overhead functies en bijbehorende lasten. In het verlengde van hetgeen gesteld is in artikel 1, lid I van het BBV zijn alle lasten die samenhangen met deze functies ook onderdeel van de totale overheadkosten.

Stellige uitspraak:

De definitie van overhead uit artikel 1 van het BBV wordt nader geduid als³: het geheel van functies gericht op de sturing en ondersteuning van de medewerkers in het primaire proces. Hiertoe behoren ook de systemen en aanverwante lasten die deze functies ondersteunen.

Deze definitie voor overhead sluit aan bij de bepalingen die worden toegepast voor het gemeentefonds. Iv3⁴ volgt de indeling van het BBV⁵.

Aandachtspunten

Er zijn in elke organisaties functies te benoemen die zich in een grijs gebied bevinden, waarbij ook de ontwikkelingsfase waar een gemeente zich in bevindt van invloed kan zijn op de omvang van de overhead. Dit wil niet zeggen dat een gemeente zelf kan bepalen wat

² Functie: een takenpakket dat toegewezen is aan een medewerker. Een functie van een persoon houdt verband met het beroep dat die persoon uitoefent.

³ Ontleend aan <https://pure.rug.nl/ws/portalfiles/portal/14497589/14complete.pdf>

⁴ <https://open.overheid.nl/documenten/ronl-89afc731945c916685f132b70d60a015c265649c/pdf>

⁵ De toelichting op de IV3 categorieën is aangepast naar aanleiding van de publicatie van deze notitie. Zie ook bijlage 3.

overhead is en wat niet. Een gemeente kan wel in haar beleid toelichten welke keuzes er in een grijs gebied worden gemaakt. Het is van belang dit expliciet duidelijk te maken.

Een ander aandachtspunt is de organisatiestructuur van een gemeente. De afgelopen jaren is het opgave gericht werken in opkomst, waarbij formele structuren kunnen worden doorbroken. Daarnaast is de expliciete keuze voor een platte of een meer hiërarchische organisatie van invloed op de omvang van het aantal managers en daarmee de overhead. Tot slot is het takenpakket van een manager van invloed: een organisatie die een manager uitsluitend belast is met personele taken heeft waarschijnlijk minder managers dan een organisatie die managers met zowel inhoudelijke als personele taken belast.

De omvang en de samenstelling van de overhead wordt dus mede beïnvloed door de karakteristieken van een organisatie en de keuzes die worden gemaakt. Alle overwegingen, de samenstelling van takenpakketten en de keuzes ten aanzien van de sturing zijn inhoudelijke keuzes die niet blijken uit het overzicht van de overhead. Vergelijking van de omvang van de overhead tussen gemeenten op basis van het overzicht overhead is dan ook lastig. De commissie BBV is van mening dat in dit geval deze lokale autonomie belangrijker is dan uniformering.

Er zijn verschillende mogelijkheden bij meerdere organisaties en samenwerkingsverbanden tussen gemeenten om met andere gemeenten te benchmarken op (onderdelen) van de overhead en andere beleidsindicatoren. Denk hierbij aan Venster voor Bedrijfsvoering, www.waarstaatjegemeente.nl en de [waterschapspiegel](http://waterschapspiegel.nl).

2.2 Vereisten overhead

Beleidskader

De wijze waarop invulling wordt gegeven aan de kaderstelling ten aanzien van de overhead verschilt per gemeente. De reden hiervoor is dat de ene gemeente een aparte nota overhead opstelt⁶, in analogie van een nota investeringen of grondbeleid. Andere gemeenten kiezen ervoor de overhead onderdeel te laten zijn van een (financiële) verordening. Als er een nota overhead of financiële verordening is met een onderdeel overhead, dan kan de raad besluiten dat in de begroting en jaarstukken kan worden volstaan met een overzicht van de doelstellingen c.q. van de actuele stand van zaken. Als deze opties niet toegepast zijn, dan moet de begroting het beleid van de gemeente op het vlak van de overhead bevatten. Feitelijk vindt de kaderstelling op het gebied van overhead dan plaats bij de begroting. De commissie BBV is van mening dat kaderstelling in een aparte nota of (financiële) verordening een positieve bijdrage biedt aan de kwaliteit van de sturing en beheersing van een gemeente en de omvang van begroting en jaarstukken.

Aanbeveling:

De commissie BBV adviseert kaderstelling op het gebied van overhead niet bij begroting vorm te geven, maar door middel van de (financiële) verordening of door een nota overhead aan de raad voor te leggen en deze periodiek te herzien.

Begroting en verantwoording

De overhead komt op een aantal plekken in de begroting en jaarstukken aan de orde. De

⁶ Nota overhead of nota bedrijfsvoering: sommige organisaties brengen de verschillende onderdelen van beleid op overhead en bedrijfsvoering bij elkaar in een (1) nota. Het kunnen echter ook aparte nota's personeelsbeleid of huisvesting en dergelijke zijn.

meest uitgebreide versie in zowel de begroting als de jaarstukken is het verplichte onderdeel 'overzicht van de kosten van overhead'. Voor de begroting maakt dit overzicht deel uit van het programmaplan ([artikel 8, lid 1, sub c](#)), voor de jaarstukken is het een onderdeel van de programmaverantwoording ([artikel 25, lid 1, sub a](#)). Het overzicht bevat zowel de baten (indien aanwezig) en de lasten van de overhead en heeft geen vast format.

De overhead komt daarnaast tot uitdrukking in het overzicht van baten en lasten conform de artikelen [17](#) en [27](#) van het BBV.

Lokale heffingen

De overhead kan alleen buiten de begroting om (extracomptabel) aan de tarieven voor lokale heffingen worden toegerekend omdat deze in de begroting volledig opgenomen moeten worden in het overzicht overhead. In het BBV zijn geen voorschriften opgenomen op welke wijze de overhead aan de tarieven moet worden toegerekend. De gemeenteraad bepaalt welke methode wordt toegepast en legt dit vast in de financiële verordening.

2.3 Overhead en de paragraaf bedrijfsvoering

De begrippen overhead en bedrijfsvoering worden regelmatig door elkaar gebruikt. Dit is niet correct: de term bedrijfsvoering heeft een bredere strekking dan overhead. Zo geeft de paragraaf bedrijfsvoering gemeenten de ruimte om organisatie brede opgaven en initiatieven in toe te lichten. Dit varieert van strategische personeelsplanning en innovatie op het gebied van digitalisering tot organisatie wijzigingen als gevolg van een grote bouwopgave in landelijk gebied. Maar ook onderwerpen als duurzaamheid, integriteit, cultuur, sturingsfilosofie, privacy, participatie en vanaf 2023 rechtmatigheid kunnen in de paragraaf bedrijfsvoering aan de orde komen. Overhead kan gezien worden als een deel van de bedrijfsvoering.

2.4 Verantwoordelijkheden raad

Sturen en beheersen van de bedrijfsprocessen zijn niet de primaire verantwoordelijkheid van de raad, maar van het college⁷. De raad moet zich wel een oordeel kunnen vormen over de inrichting en het functioneren van de overhead in de zin dat deze doeltreffend en doelmatig is ingericht. Het is van belang dat de raad kennisneemt van dit overzicht en de bijbehorende beleidsindicatoren. In aanvulling hierop is [artikel 212 Gemeentewet](#) van belang waarin wordt bepaald dat de raad bij verordening de uitgangspunten voor het financiële beleid vaststelt, alsmede voor het financiële beheer en voor de inrichting van de financiële organisatie. Deze verordening waarborgt dat aan de eisen van rechtmatigheid, verantwoording en controle wordt voldaan.

⁷ Het college is ook verantwoordelijk voor de bedrijfsvoering wanneer onderdelen van de bedrijfsvoering zijn uitbesteed aan derden of in gezamenlijkheid met andere decentrale overheden worden uitgevoerd.

3. Vereisten en definitie

In deze notitie wordt gebruik gemaakt van het uitgangspunt uit de notitie [Hoofdlijnen van het BBV](#) dat lasten zo veel als mogelijk direct worden verantwoord aan de taken en activiteiten. Hierbij kan gedacht worden aan de personeelslasten van de medewerkers van een bepaalde afdeling, rente en afschrijvingslasten en andere lasten die direct verband houden met het betreffende taakveld en dientengevolge ook niet centraal moeten worden begroot en verantwoord. Dit betekent dat alle bedrijfslasten die direct verbonden zijn aan activiteiten/taken/producten die gericht zijn op de inwoners, in de betreffende taakvelden moeten worden geregistreerd. De overhead wordt centraal begroot en verantwoord op het overzicht overhead via taakveld 0.4 Overhead.

3.1 Wettelijke vereisten

In het BBV zijn een vijftal artikelen opgenomen die verwijzen naar de overhead. Dit zijn de volgende, verkort weergegeven, artikelen:

- artikel 1, lid 1, sub l: overheadkosten: alle kosten die samenhangen met de sturing en ondersteuning van de medewerkers in het primaire proces;
- artikel 8, lid 1, sub c: Het programmaplan bevat... een overzicht van de kosten van overhead;
- artikel 17, sub b: Het overzicht van baten en lasten in de begroting bevat ... het overzicht van de geraamde algemene dekkingsmiddelen, de geraamde kosten van de overhead, het geraamde bedrag van de heffing voor de vennootschapsbelasting en het geraamde bedrag voor onvoorzien;
- artikel 25, lid 1, sub a: De programmaverantwoording bestaat ten minste uit: ... de verantwoording over de realisatie van de programma's en de overzichten van de algemene dekkingsmiddelen en de kosten van overhead;
- artikel 27, lid 1, sub b: Het overzicht van baten en lasten in de jaarrekening bevat ... het overzicht van de gerealiseerde algemene dekkingsmiddelen, de gerealiseerde kosten van de overhead en het bedrag van de heffing voor de vennootschapsbelasting.

Het eerste artikel bevat de definitie van overhead, artikel 8 en 17 verwijzen naar de vereisten ten aanzien van de overhead in de begroting en artikel 25 en 27 naar de vereisten ten aanzien van de overhead in de jaarstukken.

Om de raad op eenvoudige wijze meer inzicht te geven in de lasten van de overhead voor de gehele organisatie en ook meer zeggenschap over die lasten te geven, moet zowel bij begroting als bij de jaarstukken in het programmaplan c.q. programmaverantwoording een apart overzicht worden opgenomen van de baten en de lasten van de overhead. In het overzicht overhead moet een specificatie worden opgenomen van de bruto overheadlasten en de aan de investeringen, grondexploitaties en de ten laste een onderhoudsvoorziening toegerekende overhead.

3.2 Kaderstelling en definitie

Het toerekenen van de lasten van overhead aan taakvelden vraagt om structuur in de uitwerking en toewijzing van deze lasten. In het vervolg van deze paragraaf worden de

vervolgstappen geschetst om tot een consistente uitwerking van de overhead binnen een gemeente te komen.

3.2.1 Wel of geen overhead?

Om een eenduidig beeld van het karakter van een functie te krijgen is het van belang om het takenpakket door te nemen. Dit moet de basis zijn voor het te bepalen onderscheid tussen functies die toegewezen worden aan het primaire proces en functies die worden toegewezen aan de overhead. In tegenstelling tot eerdere uitingen van de commissie BBV zijn alle functies (en de bijbehorende kosten) die onderdeel uitmaken van een specifieke taak binnen een taakveld geen onderdeel van de overhead. Denk hierbij aan de directeur van een zwembad of de receptionist van het museum. Zoals in hoofdstuk 2 is verwoord worden de omvang en de samenstelling van de overhead mede beïnvloed door de karakteristieken van een organisatie en de keuzes die door de raad worden gemaakt. Alle overwegingen, de samenstelling van takenpakketten en de keuzes ten aanzien van de sturing zijn inhoudelijke keuzes die niet blijken uit het overzicht overhead maar uit een kadernota die door de raad wordt vastgesteld. Dit kan een aparte beleidsnotitie overhead zijn, maar het kan ook onderdeel zijn van een nota over financiële kaders of bedrijfsvoering.

De wijze waarop invulling wordt gegeven aan de kaderstelling ten aanzien van de overhead verschilt per gemeente. De reden hiervoor is dat de ene gemeente een aparte nota overhead opstelt⁸, in analogie van een nota investeringen of grondbeleid. Andere gemeenten kiezen ervoor de overhead onderdeel te laten zijn van een (financiële) verordening. Als er een nota overhead of financiële verordening is met een onderdeel overhead, dan kan de raad besluiten dat in de begroting en jaarstukken kan worden volstaan met een overzicht van de doelstellingen c.q. van de actuele stand van zaken. Als deze opties niet toegepast zijn, dan moet de begroting het beleid van de gemeente op het vlak van de overhead bevatten. Feitelijk vindt de kaderstelling op het gebied van overhead dan plaats bij de begroting. De commissie BBV is van mening dat kaderstelling in een aparte nota of (financiële) verordening een positieve bijdrage biedt aan de kwaliteit van de sturing en beheersing van een gemeente (zie ook hoofdstuk 2).

3.2.2 Wel of niet toerekenen?

De volgende stap na het onderscheid wel of geen overhead, is de keuze die de gemeente moet maken om de overhead al dan niet toe te rekenen aan grondexploitaties, investeringen, onderhoudsvoorzieningen, heffingen leges, tarieven, (externe) subsidies en diensten aan derden. Het toerekenen van overhead is niet verplicht. Afhankelijk van het onderwerp dient dit intra-comptabel, dan wel extracomptabel te gebeuren.

Intracomptabel

In het BBV is één uitzondering gemaakt op het verplicht centraal begroten en verantwoorden van overhead. In de toelichting op het wijzigingsbesluit BBV van 5 maart 2016 is bepaald dat de kosten van overhead op een indirecte wijze wel kunnen (en mogen) worden toegerekend aan investeringen⁹. Dit sluit aan op de 'kan'-bepaling in artikel 63 lid 3 BBV waarin is bepaald dat een redelijk deel van de indirecte kosten kunnen worden opgenomen in de vervaardigingsprijs van activa. Er is dus sprake van een keuze om overhead

⁸ Nota overhead of nota bedrijfsvoering: sommige organisaties brengen de verschillende onderdelen van beleid op overhead en bedrijfsvoering bij elkaar in een (1) nota. Het kunnen echter ook aparte nota's personeelsbeleid of huisvesting en dergelijke zijn.

⁹ Dit geldt ook voor bijbehorende investeringssubsidies.

toe te rekenen aan grondexploitaties en investeringen. Hetzelfde geldt voor groot onderhoudsprojecten die ten laste van een voorziening worden gebracht.

Deze uitzondering voor de toerekening aan grondexploitaties en te activeren investeringen is gemaakt, omdat het niet toerekenen van overhead aan dergelijke investeringen anders kan leiden tot een begrotingstekort. De jaarlijkse overheadlasten van deze investeringen zouden dan namelijk in één keer ten laste van de exploitatie moeten worden gebracht, in plaats van deze te activeren en meerjarig af te schrijven.

Extracomptabel

Voor bijvoorbeeld heffingen, leges, gesubsidieerde activiteiten of activiteiten die worden gedekt door inkomsten van derden, is het verplicht om de overhead centraal te begroten en te verantwoorden. In de afrekening of kostprijsberekening kan de overhead immers extracomptabel worden meegenomen, zodat geen begrotingstekort ontstaat.

3.2.3 Methodiek voor toerekenen overhead

Een gemeente heeft dus de keuze om wel of geen overhead toe te rekenen aan onderdelen van de begroting. Afhankelijk van het onderwerp dient dit intra-comptabel dan wel extracomptabel te geschieden. De gemeenteraad kan daarbij bijvoorbeeld besluiten om geen overhead toe rekenen aan grondexploitaties, maar deze kosten wel mee te nemen in de kostprijsberekening van de afvalstoffenheffing en/of rioolheffing.

Aanbeveling:

De commissie BBV adviseert een kaderstellende nota op het gebied van de toerekening van overhead voor te leggen aan de raad en deze periodiek te herzien.

Bij de berekening van de tarieven voor lokale heffingen moet de toerekening extracomptabel geschieden. Deze methode wordt niet door de wetgever voorgeschreven, maar moet door de raad worden vastgesteld in de financiële verordening. Bij de methodiek kan gedacht worden aan de door het CBS gehanteerde techniek (op basis van personeelslasten), een opslagmethode op basis van het aantal fte of het uurtarief, of naar rato van de omvang van de taakvelden.

Ongeacht welke keuze hierin wordt gemaakt dient de toepassing van de methodiek voor het toerekenen van de overhead voor alle onderdelen eenduidig en consistent te zijn. Het is echter toegestaan om voor grondexploitaties een andere methodiek te gebruiken dan voor heffingen. De commissie BBV is van mening dat een eenduidige methodiek voor het toerekenen een bijdrage levert aan een bestendige gedragslijn.

3.2.4 Toerekening van overhead en kostprijsberekening bij publiek- en privaatrechtelijke grondslag

Binnen een gemeente worden kosten doorberekend aan burgers en bedrijven voor producten die door de gemeente worden geleverd. Deze producten kunnen een publiekrechtelijke of een privaatrechtelijke grondslag hebben. Voor privaatrechtelijke producten heeft de gemeente meer ruimte om tot een prijsbepaling te komen.

Publiekrechtelijk

Voor producten en diensten op publiekrechtelijke grondslag is de gemeente aan wettelijke kaders gebonden voor wat betreft de kostprijsberekening en hoogte van tarieven. Zo mogen

voor de rioolheffing en afvalstoffenheffing in de begroting de baten niet boven de lasten uitgaan (maximaal 100% kostendekkend). Ook bij kostenverhaal bij (faciliterend) grondbeleid dient er sprake te zijn van de criteria profijt, toerekenbaarheid en proportionaliteit (op basis van de Wro en omgevingswet).

Ten aanzien van de toerekening van overhead gelden de volgende stellige uitspraken:

Stellige uitspraak:

Voor de berekening van de tarieven voor lokale heffingen moet de methodiek voor de toerekening van overhead worden gebruikt zoals deze is opgenomen in de financiële verordening.

Stellige uitspraak:

De methodiek voor het toerekenen van overhead, zoals opgenomen in het overzicht overhead, aan lokale heffingen en rechten mag niet afwijken van de overige methodieken voor het toerekenen van overhead aan overige taakvelden van de begroting.

Privaatrechtelijk

Voor producten en diensten op privaatrechtelijke grondslag zoals verhuur van gemeentelijke accommodaties, zwembaden, parkeergarages, diensten voor derden en het sluiten van anterieure overeenkomsten bij faciliterend grondbeleid heeft de gemeente meer vrijheid om te komen tot een kostprijs. Ten aanzien van toerekening van overhead is er dus ook meer vrijheid en kan de kostprijs mede op basis van onderhandeling worden bepaald. Op grond van de Wet markt en overheid zijn gemeenten bij het verrichten van economische in beginsel aan bepaalde gedragsregels gebonden. De belangrijkste gedragsregel bij economische activiteiten is dat het bestuursorgaan ten minste de integrale kostprijs doorberekent aan zijn afnemers¹⁰.

Het is derhalve aan te bevelen dat indien gekozen wordt voor het toerekenen van overhead voor producten en diensten op privaatrechtelijke grondslag dezelfde methodiek toe te passen als voor producten en diensten op publiekrechtelijke grondslag. Onderhoudt een gemeentelijke plantsoenendienst bijvoorbeeld ook particuliere tuinen? Dan moet zij alle kosten hiervoor in rekening brengen. Net zoals andere hoveniersbedrijven dat doen.

Aanbeveling:

De commissie BBV adviseert een enkele methodiek te gebruiken voor het toerekenen van overhead, zoals opgenomen in het overzicht overhead, aan lokale heffingen en rechten, grondexploitaties en andere producten.

3.3 Uitwerking overhead

In het BBV is geen voorschrift opgenomen over de indeling van het overzicht overhead. Het is toegestaan om het overzicht te beperken tot een bedrag. In de paragrafen hierna is een uitwerking opgenomen die gangbaar is in de praktijk en afgeleid kan worden uit de memorie

¹⁰ In het Besluit markt en overheid (wetten.nl - Regeling - Besluit markt en overheid - BWBR0031654) dat onder de Wet markt en overheid hangt, is kort gezegd aangegeven hoe en welke kosten moeten worden doorberekend (artikelen 5 t/m 8). Ook de uitzonderingen zijn hier benoemd.

van toelichting.

De overhead kan schematisch als volgt worden uitgewerkt:

- loonlasten van functies in het PIOFACH domein;
- ICT lasten van de PIOFACH-systemen;
- huisvestingslasten;
- uitbestedingslasten PIOFACH taken¹¹;
- rentelasten die niet zijn toe te delen aan de taakvelden in het primaire proces

3.3.1 Loonlasten van functies in het PIOFACH domein

In het PIOFACH domein worden zowel ondersteunende als sturende functies onderscheiden. Ondersteunende functies zijn functies die geen rechtstreekse bijdrage leveren aan producten die door de gemeente aan de inwoners worden geleverd. Deze functies worden ook wel aangeduid als de PIOFACH functies: personeel, informatisering en automatisering, organisatie, financiën, archivering, communicatie en huisvesting.

Om een eenduidig beeld van het karakter van een functie te krijgen is het van belang om het takenpakket door te nemen. Dit moet de basis zijn voor het te bepalen onderscheid tussen functies die toegewezen worden aan het primaire proces en functies die worden toegewezen aan de overhead. In tegenstelling tot eerdere uitingen van de commissie BBV zijn alle functies die onderdeel uitmaken van een specifieke taak binnen een taakveld geen onderdeel van de overhead. Denk hierbij aan de directeur van een zwembad of de receptionist van het museum. Ook een beleidsmedewerker groen of een adviseur cultuur moet rechtstreeks worden toegewezen aan het desbetreffende programma en taakveld. De reden voor deze aanpassing is dat deze kosten direct in verbinding staan met de dienst of het product dat geleverd wordt. Het inzicht van de raad om een zo volledig mogelijk beeld van de baten en lasten van een programma te krijgen staat voorop.

Sturende functies zijn functies die aangemerkt worden als hiërarchisch leidinggevenden en vielen voorheen automatisch onder de overhead. Zij hebben een personele verantwoordelijkheid voor het voeren van functioneringsgesprekken en andere personele zaken zoals begeleiden van ziekteverzuim en het toekennen van bijzondere verlofdagen. Er zijn echter ook hiërarchisch leidinggevenden wiens takenpakket nadrukkelijk een focus heeft op inhoud, naast deze personele taken. Hier wordt een wijziging ten opzichte van de oude situatie zichtbaar. Zo kan het afdelingshoofd participatie in de ene gemeente aangemerkt worden als overhead en in een andere gemeente als primair proces. Coördinatoren, teamleiders, projectleiders en opdrachtgevers worden niet aangemerkt als sturende functies omdat verondersteld wordt dat hun verantwoordelijkheid voor inhoud of uitvoering het hoofdbestanddeel van het takenpakket vormt.

Aanbeveling:

De commissie BBV adviseert om keuzes te maken ten aanzien van het onderscheid tussen functies in de primaire processen en de overhead, en deze toe te lichten als onderdeel van een (financiële) verordening of een nota overhead en periodiek te herzien.

Door de toenemende digitalisering van gemeenten kan er sprake zijn van een grijs gebied tussen de primaire functies en de overhead. Denk hierbij aan de functie van data analist:

¹¹ In de MvT wordt verwezen naar bedrijfsvoeringskosten. Dit is onjuist.

deze kan zowel voorkomen in het primaire proces als in het ondersteunende proces. En ook de functie van controller komt zowel voor in het primair proces in de vorm van projectcontroller als in het ondersteunende proces in de vorm van business of financieel controller. Overigens geeft de organisatorische plek van een functie niet de doorslag voor de kwalificatie overhead. Deze kwalificatie moet gezocht worden binnen het takenpakket. Een hulpmiddel bij de uitwerking van de kwalificatie van functies kan gezocht worden op het platform 'Venster voor Bedrijfsvoering'. Overheidsorganisaties vergelijken en analyseren hier hun overhead.

Aanbeveling:

De commissie BBV adviseert gebruik te maken van het platform 'Venster voor bedrijfsvoering' als leidraad voor de uitwerking van het begrip en vergelijken van overhead.

Binnen gemeenten is het mogelijk dat een medewerker verschillende functies vervult. Zo kan de medewerker publiekszaken ook deels werken als receptioniste. Indien er sprake is van duidelijk verschillende functies dan is het naar rato toerekenen van de personeelskosten noodzakelijk om de lasten juist toe te bedelen aan de verschillende taakvelden. De gemeente kan besluiten hierbij een ondergrens te hanteren in het kader van de administratieve lastendruk op medewerkersniveau of organisatieonderdeel. De besluitvorming hieromtrent kan zowel op het niveau van het college als de gemeentesecretaris worden neergelegd. Het is vooral van belang dat een percentage zichtbaar wordt besloten en consequent wordt toegepast.

Aanbeveling:

De commissie BBV adviseert om een ondergrens te hanteren voor het naar rato toerekenen van de lasten van medewerkers die voor verschillende taakvelden werkzaam zijn. De toerekening kan zowel op medewerkers niveau als op het niveau van een organisatieonderdeel plaatsvinden.

3.3.2 ICT lasten van de PIOFACH-systemen

Alle ICT systemen primair aangeschaft ter ondersteuning van functies die kwalificeren als overhead of ter ondersteuning van de gemeente als geheel maken onderdeel uit van de overheadlasten. Systemen die primair aangeschaft worden voor overhead zijn de financiële administratie en personele systemen. Daarnaast zijn er ook steeds meer organisatie overkoepelende systemen zoals de zaaksystemen, kantoorautomatisering en thuiswerkapplicaties. De lasten van deze systemen zijn onderdeel van de overhead.

3.3.3 Huisvestingslasten

De huisvestingslasten hebben betrekking op zowel de lasten van huisvesting als de bijbehorende facilitaire lasten. Huisvesting die wordt gerekend tot de overhead heeft betrekking op kantoorruimten. Huisvestingslasten die behoren tot een specifiek uitvoerende taak en daarmee tot een specifiek taakveld vormen geen onderdeel van de overhead. Dit geldt voor onder meer een sporthal, zwembad, theater of wijkcentrum. Werkplekken binnen dergelijke locaties worden tot het specifieke taakveld gerekend en niet tot de overhead. Ook indien deze werkplekken voor specifiek uitvoerende taken ondergebracht zijn in een gemeentelijk multifunctioneel gebouw of kantoorverzamelgebouw, dan moeten deze lasten toegewezen te worden aan het specifieke taakveld, zoals bijvoorbeeld bibliotheek of

sportvoorzieningen. Ook hier kan de gemeente besluiten een ondergrens te hanteren in het kader van de administratieve belasting.

3.3.4 Uitbestedingslasten PIOFACH taken

Vrijwel alle gemeenten hebben onderdelen van ondersteunende taken uitbesteed aan derden. Dit kan zowel een verbonden partij zijn als een bedrijf waarmee de gemeente een eenduidige klant – leverancier relatie heeft. Uitbesteding vindt vooral plaats binnen de ondersteunende processen voor taken zoals de salarisadministratie, de bedrijfsarts, de ICT helpdesk of het bedrijfsrestaurant. Er zijn echter ook gemeenten die, vaak met het oog op robuustheid, de ondersteunende processen als geheel hebben ondergebracht in een gemeenschappelijke regeling. De lasten die samenhangen met de bijdragen die gedaan worden aan deze gemeenschappelijke regelingen (of bedrijven met een andere rechtsvorm) zijn onderdeel van de overhead en worden verantwoord op het desbetreffende taakveld.

3.3.5 Rentelasten

In de nota van toelichting van het wijzigingsbesluit BBV gedateerd 5 maart 2016 is het volgende opgenomen: “Rente die direct verband houdt met een taakveld betreft de (omslag)rente die moet worden toegerekend aan investeringen binnen dat taakveld. Bijvoorbeeld rente over investeringen in onderwijshuisvesting of over investeringen in sportaccommodaties betreft directe kosten op de betreffende taakvelden. Dit impliceert dat de rente- en afschrijvingslasten van investeringen op het terrein van de overhead ook onder de overhead vallen.

3.4 Indicatoren taakveld bestuur en ondersteuning

Conform de ‘regeling beleidsindicatoren gemeenten’ zijn gemeenten verplicht indicatoren die betrekking hebben op het taakveld 0, bestuur en ondersteuning, op te nemen in de begroting en jaarstukken. Deze indicatoren vormen een onderdeel van de totale basis set van beleidsindicatoren zoals deze moeten worden opgenomen in de begroting en de jaarstukken. In tegenstelling tot andere beleidsindicatoren is de gemeente zelf de bron van de benodigde cijfers. Voor provincies en waterschappen gelden afwijkende regelingen. Voor gemeenschappelijke regelingen is er geen verplichting tot het opnemen van indicatoren. De commissie BBV is overigens van mening dat de indicatoren ook van toegevoegde waarde zijn voor deze organisaties.

Aanbeveling:

De commissie BBV adviseert gemeenten en provincies om afspraken te maken over het opnemen van de indicatoren uit de ‘regeling beleidsindicatoren gemeenten/provincies’ met de gemeenschappelijke regelingen waar zij deel van uitmaken.

Begroting

In het overzicht overhead van de begroting worden de concrete beleidsvoornemens in de vorm van de doelstellingen opgenomen en toegelicht. Het gaat daarbij niet alleen om kwantitatieve doelstellingen (zoals aantal fte's), ook kwalitatieve aspecten verdienen aandacht. Het gaat bij de doelstellingen vooral om die onderdelen, die prioriteit hebben of vanuit de risicoanalyse aandacht vragen. Het overzicht overhead hoeft niet als zelfstandig stuk leesbaar te zijn: verwijzingen naar andere onderdelen van begroting of jaarstukken zoals de paragraaf bedrijfsvoering zijn toegestaan.

Jaarstukken

In het overzicht overhead van het jaarstukken wordt inzicht gegeven in de geboekte voortgang en resultaten op het gebied van de overhead. Het is belangrijk dat er steeds een relatie wordt gelegd met het uitvoeren van de programma's in de begroting en jaarstukken, waarbij herhaling van teksten zoveel mogelijk voorkomen moet worden om de toegankelijkheid van de documenten te bevorderen. Het overzicht overhead hoeft niet als zelfstandig stuk leesbaar te zijn: verwijzingen naar andere onderdelen van begroting of jaarstukken zoals de paragraaf bedrijfsvoering zijn toegestaan.

Aanbeveling:

De commissie BBV adviseert focus aan te brengen in het overzicht overhead. Minimaliseer herhalingen tussen verordeningen, nota's, programma's en paragrafen. Maak hierbij gebruik van verwijzingen binnen begroting of jaarstukken teneinde de omvang van deze documenten te beperken en daarmee de toegankelijkheid voor de raad te vergroten.

4. Beleidsindicatoren

Vanaf het begrotingsjaar 2017 lichten gemeenten de effecten van beleid toe door een vaste set beleidsindicatoren op te nemen in de begroting en de jaarstukken. De eerste vijf indicatoren hebben betrekking op elementen van de overhead en zijn volgens de [regeling beleidsindicatoren](#) gekoppeld aan het taakveld 0, Bestuur en Ondersteuning. Het ligt voor de hand om ze in het programma op te nemen waaraan dit taakveld wordt gekoppeld. De commissie BBV kan zich voorstellen dat een gemeente ervoor kiest deze beleidsindicatoren op te nemen in de paragraaf bedrijfsvoering. Dit is toegestaan mits er een duidelijke verwijzing in het betreffende programma is opgenomen. Ook kan de commissie BBV zich voorstellen dat er behoefte is aan het opnemen van een overzicht waaruit de trend van de beleidsindicatoren zichtbaar wordt. Voor een nadere uitwerking van dit onderwerp wordt verwezen naar de notitie '[meerjarig financieel inzicht voor de raad](#)' van de commissie BBV, paragraaf 2.2. De indicatoren zijn (nog) niet opgenomen in www.waarstaatjegemeente.nl, maar worden afgeleid uit de eigen begroting en jaarstukken. De commissie BBV realiseert zich daarnaast dat de nieuwe werkwijze mogelijk een trendbreuk oplevert in vergelijkende cijfers ten aanzien van het overzicht overhead over afgelopen jaren.

4.1 Indicatoren

De volgende vijf indicatoren hebben betrekking op elementen van de overhead:

- Formatie
- Bezetting
- Apparaatskosten
- Externe inhuur
- Overheadkosten

4.1.1 Formatie

Definitie: de toegestane formatie in fte van het ambtelijk apparaat van de gemeente voor het begrotingsjaar op peildatum 1 januari in verhouding tot het aantal inwoners. De indicator wordt uitgedrukt per 1000 inwoners.

Uitgangspunt is het vastgestelde formatieplan conform de begroting die door de raad wordt vastgesteld. Het gaat om formatieplaatsen ongeacht of die worden ingevuld door iemand met een vaste aanstelling, een tijdelijke aanstelling of nog openstaan in de vorm van een vacature. Fte is het equivalent van een 36-urige werkweek.

Indien in het formatieplan formatieplaatsen zijn opgenomen voor taken die uitgevoerd voor andere overheidsorganisaties (verhuurde fte's aan bijvoorbeeld een andere overheidsorganisatie of een gemeenschappelijke regeling) dan worden deze in mindering op de totale formatieve omvang gebracht.

4.1.2 Bezetting

Definitie: het daadwerkelijke aantal fte dat werkzaam is voor de voor het ambtelijk apparaat van een gemeente, inclusief de boventallige medewerkers in verhouding tot het aantal inwoners. De indicator wordt uitgedrukt per 1000 inwoners.

Uitgangspunt is bij voorkeur de werkelijke bezetting voor een toekomstig begrotingsjaar

voor zover een gemeente over deze gegevens kan beschikken. Indien deze cijfers niet beschikbaar zijn, dan is het toegestaan gebruik te maken van de meest recente cijfers. Voor de jaarstukken wordt berekend door de gemiddelde bezetting te nemen op 1 januari en op 31 december en deze door 2 te delen.

Aanbeveling:

De commissie BBV adviseert om voor het bepalen van de beleidsindicator ‘bezetting’ gebruik te maken van de meest recente beschikbare informatie indien er bij begroting geen indicatie wordt gegeven van de geraamde bezetting.

4.1.3 Apparaatskosten

Definitie: alle apparaatskosten in verhouding tot het aantal inwoners.

Apparaatskosten zijn de noodzakelijke financiële middelen voor het inzetten van personeel (salarissen), organisatie-, huisvestings-, materieel-, automatiseringslasten e.d. voor de uitvoering van de organisatorische taken. Apparaatskosten zijn dus alle personele en materiële lasten die verbonden zijn aan het functioneren van de organisatie, exclusief griffie en bestuur.

Apparaatskosten kunnen zowel uit overheadlasten bestaan als uit directe toewijsbare lasten, zoals bijvoorbeeld het wagenpark van de gemeentereiniging of de gemeentelijke afvalverwerking, de lasten van het personeel van een beleidsafdeling.

Kapitaallasten (afschrijvingen en rente) vallen onder apparaatskosten, mits deze betrekking hebben op het laten functioneren van de organisatie, en niet voor bijvoorbeeld investeringen in verkeersinfrastructuur.

Apparaatskosten bevatten echter geen programmalasten zoals subsidies, lasten voor aanleg van groenvoorziening of lasten voor infrastructuur. Apparaatskosten bevatten niet de inkooplasten voor diensten die uitbesteed zijn en dus niet in eigen beheer zijn, bijvoorbeeld bij uitbesteding van de reiniging of afvalverwerking of outsourcing van taken aan een gemeenschappelijke regeling.

Omzet voor derden (bijvoorbeeld vanwege het leveren van diensten aan gemeenschappelijke regeling of andere gemeenten), wordt in mindering gebracht op de apparaatskosten. Soms is er sprake van een grijs gebied: zijn bijvoorbeeld de lasten van huisvuilwagens nu organisatielasten of zijn het programmalasten? Hierbij kan het volgende uitgangspunt worden gehanteerd: stel dat bij uitbesteding van een specifieke taak niet alleen de ambtelijke formatie zou verminderen, maar ook hiermee samenhangende gemeentelijke materiële lasten, dan beschouwen we de materiële lasten als organisatielasten oftewel apparaatskosten.

4.1.4 Externe inhuur

Definitie: lasten inhuur externen als percentage van de som van de totale loonsom en de lasten inhuur externen.

Er is sprake van inhuur van externen indien er werkzaamheden worden uitgevoerd in opdracht van een bij de gemeente in dienst zijnde opdrachtgever, door een private organisatie met winstoogmerk, door middel van het tegen betaling inzetten van personele

capaciteit en deskundigheid, zonder dat daar een arbeidsovereenkomst of aanstelling tussen organisatie en de daarbij ingezette personen aan ten grondslag ligt.

Het kan onder andere gaan om de inzet van uitzendkrachten, zzp'ers of detachingsovereenkomsten. Het kan zowel gaan om inhuur voor tijdelijke vervanging of voor inhuur van specialisten met specialistische vakkennis die ontbreekt binnen de gemeente. Kenmerk van inhuur is dat de ingehuurde functionaris een plaats krijgt in de hiërarchie van de organisatie.

Er is geen sprake van externe inhuur bij alle vormen van uitbesteding waarin sprake is van resultaatopdrachten of waarbij resultaatafspraken worden gemaakt, zonder dat er door de opdrachtgever op inzet van specifieke capaciteit wordt gestuurd. Anders gezegd: alle vormen waarin een product of opdracht compleet in de markt wordt gezet. Ook de inhuur van deskundigheid voor de uitoefening van wettelijke taken, zoals tolken wordt niet aangemerkt als externe inhuur.

4.1.5 Overhead

Definitie: lasten van overhead als percentage van de totale lasten.

In bijlage 3 is het lv3 voorschrift opgenomen dat van toepassing is met het ingaan van deze notitie Overhead. De beleidsindicator overhead kan ook berekend worden door de lasten verantwoord op taakveld 0.4 te delen door het totaal saldo van de lasten (exclusief toevoegingen aan reserves).

5. Kostendekkendheid

In de programma's worden alleen de lasten opgenomen die betrekking hebben op het primaire proces. Het centraal begroten van de lasten van overhead vanaf 2017 betekent dat het niet langer mogelijk is om uit de taakvelden (voorheen de producten) alle tarieven te bepalen. Om deze reden is het van groot belang dat op een andere wijze uit de begroting blijkt hoe de tarieven worden berekend en welke beleidskeuzes bij die berekening zijn gemaakt. In het wijzigingsbesluit BBV van 5 maart 2016 is een voorbeeld opgenomen om in de paragraaf lokale heffingen de berekening volgens onderstaande tabel op te nemen.

Berekening van kostendekkendheid van een heffing	
Lasten taakvelden, inclusief (omslag)rente	-3.500
Baten taakvelden, exclusief heffingen	240
Netto lasten taakvelden	-3.260
Toe te rekenen lasten	
Overhead inclusief (omslag)rente	-1.440
BTW	-200
Totale lasten	-4.900
Baten heffingen	4.500
Dekkingspercentage	92%

Deze berekening moet vervolgens worden aangevuld met een inhoudelijke toelichting over de totstandkoming van de tarieven en de beleidskeuzes die daaraan ten grondslag liggen. Uit oogpunt van transparantie is in de toelichting op het wijzigingsbesluit BBV van 5 maart 2016 voorgeschreven dat deze toelichting niet alleen op het niveau van de verordeningen moet plaatsvinden, maar ook op een meer gedetailleerd niveau, zijnde de onderliggende hoofdstukken of onderdelen. Ook de mate van kruissubsidiëring tussen de hoofdstukken of onderdelen binnen een verordening en binnen de hoofdstukken of onderdelen moet worden toegelicht. Voor meer informatie wordt verwezen naar de [notitie Lokale Heffingen](#) van de commissie BBV.

6. Overhead bij grondexploitatie en investeringen

In de toelichting op het wijzigingsbesluit BBV van 5 maart 2016 is bepaald dat de kosten van overhead op een indirecte wijze wel kunnen (en mogen) worden toegerekend aan grondexploitatie en investeringen. Dit sluit aan op de 'kan'-bepaling in [BBV artikel 63 lid 3](#) waarin is bepaald dat een redelijk deel van de indirecte kosten kunnen worden opgenomen in de vervaardigingsprijs van activa. Om het inzicht te behouden in het totaal van de overheadkosten, wordt alle overhead in eerste instantie wel onder het overzicht overhead geboekt en vervolgens als negatieve last overgeboekt naar de betreffende grondexploitatie of investering. In de praktijk zal dit gebeuren door op het taakveld 0.4 onder de lasten een negatief bedrag op te nemen met de categorie 7.5 'Overige verrekeningen' en dit bedrag op het betreffende taakveld met de verrekeningscategorie 7.5 weer als last te verantwoorden. Hierdoor wordt de exploitatie niet onnodig opgevoerd. Zoals ook in de toelichting op het wijzigingsbesluit BBV van 5 maart 2016 is opgenomen, is het van belang dat wanneer gebruik wordt gemaakt van de methodiek om overhead door te belasten aan grondexploitatie en investeringen, hier ook in de toelichting op het overzicht overhead bijzondere aandacht aan te besteden.

Bij anterieure overeenkomsten is er geen sprake van een grondexploitatie, maar dient eventuele toerekening van overhead in de kostprijs extracomptabel te worden bepaald.

Bijlage 1 Voorbeelden grijze gebieden

Voorbeeld lasten huisvesting

Een gemeente heeft een aantal gebouwen van waaruit haar medewerkers hun taken verrichten. Zo is er het gemeentehuis in Finveen, een gemeenteloket in de dorpskern Binveen en een gemeentelijke werf met kantoorplekken in dorpskern Buitenveen. Op de gemeentewerf worden alle materialen opgeslagen die betrekking hebben op de groenvoorziening en dagelijks onderhoud van wegen en fietspaden. Medewerkers kunnen in elk van deze gebouwen hun taken verrichten, maar het merendeel van de medewerkers kan ook vanuit huis werken. Zij ontvangen conform de CAO een thuiswerkvergoeding. Op de werf, die in het buitengebied van Finveen ligt, zijn ook een tweetal ruimten beschikbaar die incidenteel gebruikt worden voor vergaderingen en bijeenkomsten.

Verwerking:

overhead huisvestingskosten: gemeentehuis, gemeenteloket;

overhead personeelslasten: afhankelijk van rangschikking medewerker als primair proces of overhead, thuiswerkvergoeding medewerkers is onderdeel van salaris;

programma groen en verkeer: gemeentewerf.

Voor het incidentele gebruik van de ruimten op de werf voor overleg vindt geen doorbelasting naar de overhead plaats. Deze ruimte is primair bestemd voor taken uit het programma groen en verkeer.

Voorbeeld lasten informatisering

De gemeente Finveen maakt gebruik van het pakket VBB-compleet. Dit pakket ondersteunt zowel het zaakgericht werken als het toezicht- en het vergunningverleningsproces. Deze processen vinden plaats in het kader van de programma's Bouwen en Toezicht & Handhaving. Daarnaast is er een aparte module voor de financiële boekhouding. De hele gemeente maakt gebruik van zaakgericht werken en bouwt daardoor tijdens het uitvoeren van de taken direct het bijbehorende archief op. Het pakket bevat koppelingen naar MS-office en is ingebed in een Citrix omgeving.

Verwerking:

Overhead lasten informatisering: VBB-compleet, VBB-compleet module financieel systeem, Citrix, MS office;

Programma Bouwen en programma Toezicht en Handhaving: Geïntegreerde pakketten bieden niet altijd de mogelijkheid om modules apart te onderscheiden qua kosten. Het toerekenen van deze kosten naar rato van de medewerkers of omvang draagt niet bij aan het inzicht van de raad.

Bijlage 2 Voorbeeld berekening indicatoren

Gemeente Finveen – gegevens

In eenheden	Jaarrekening 2021	Begroting 2022	Jaarrekening 2022
Aantal bewoners	154.342	156.895	157.167
Formatie	1.301	1.286	1.338
Bezetting	1.189	1.176	1.223
Bedragen x € 1.000			
Loonsom	€ 91.486	€ 96.300	€ 98.393
Lasten overhead	€ 58.279	€ 59.406	€ 58.096
Apparaatskosten	€ 123.853	€ 131.498	€ 134.039
Lasten externe inhuur	€ 19.718	€ 14.100	€ 24.267
Totale lasten	€ 584.542	€ 569.668	€ 639.582

Per 1.000 inwoners	Jaarrekening 2021	Begroting 2022	Jaarrekening 2022
De indicator formatie	8,43	8,20	8,51
De indicator bezetting	7,70	7,50	7,78
De indicator apparaatskosten	€ 802	€ 838	€ 853
Als percentage van loonsom & inhuur			
De indicator externe inhuur	17,73%	12,77%	19,78%
Als percentage van de totale lasten			
De indicator overhead	9,97%	10,43%	9,08%

Berekening:

	Berekening begroting 2022	Uitkomst begroting 2022
De indicator formatie	= 1.286 / 156.895 * 1000	8,20
De indicator bezetting	= 1.176 / 156.895 * 1000	7,50
De indicator apparaatskosten	= 131.498 * 1000 / 156.895	€ 838
De indicator externe inhuur	= 14.100 / (96.300 + 14.100)	12,77%
De indicator overhead	= 59.406 / 569.668	10,43%

Bij de cijfers in eenheden wordt gebruik gemaakt van de cijfers die het meest recent beschikbaar zijn bij het opstellen van het desbetreffende P&C document.

0.4 – Overhead

Tot dit taakveld behoren de kosten van overhead, d.w.z. alle lasten van de functies gericht op de sturing en ondersteuning van de medewerkers in het primaire proces. Hiertoe behoren ook de systemen en aanverwante lasten die deze functies ondersteunen. Uitgangspunt is dat (uitvoerings-)lasten zoveel mogelijk direct worden toegerekend aan de betreffende taken/activiteiten. Dit taakveld volgt de duiding uit de notitie Overhead van de commissie BBV¹². De omvang en de samenstelling van de overhead wordt beïnvloed door de karakteristieken van een organisatie en de keuzes die worden gemaakt. Deze keuzes worden bij voorkeur vastgelegd in de financiële verordening of een kadernota. De volgende lasten moeten op dit taakveld worden verantwoord:

- leidinggevenden primair proces, die personele verantwoordelijkheden hebben zoals het voeren van functioneringsgesprekken en bij verordening of nota zijn aangewezen als overhead;
- financiën, toezicht en controle gericht op de eigen organisatie, waaronder planning & control, verantwoording en auditing;
- personeel en organisatie (P&O / HRM) en organisatie- en formatieadvies;
- inkoop (incl. aanbesteding en contractmanagement);
- interne en externe communicatie inclusief vormgeving, m.u.v. klantcommunicatie die specifieke taakvelden betreft – zie de opsomming van activiteiten die moeten worden verantwoord op het primaire proces hieronder;
- juridische zaken: juridische medewerkers op een bedrijfsvoeringafdeling of belast met een bedrijfsvoeringstaak;
- bestuurszaken: ambtelijke ondersteuning en beleidsadvisering van de burgemeester en het college van b&w;
- informatievoorziening en automatisering van PIOFACH-systemen, inclusief organisatie overkoepelende systemen zoals de zaaksystemen, kantoorautomatisering en thuiswerkapplicaties;
- facilitaire zaken en huisvesting (incl. beveiliging);
- documentaire informatievoorziening (DIV);
- managementondersteuning en secretariaten primair proces;
- leges gemeentearchief.

Tot dit taakveld behoort niet:

- ondersteuning van de raad, de griffie maakt geen deel uit van de ambtelijke organisatie, dit hoort onder taakveld 0.1;
- archieven met een historische betekenis horen onder taakveld 5.4.

¹² Zie [<link>](#) naar de notitie Overhead 2023 van de commissie BBV>.

De volgende activiteiten horen ook niet op dit taakveld, maar moeten worden verantwoord op het taakveld van het primaire proces. Leidend hierbij zijn de afspraken uit de financiële verordening of de kadernota:

- klantcommunicatie die betrekking heeft op specifieke taakvelden, zoals belastingen, wijkteams of vergunningen;
- de activiteiten van projectleiders, teamleiders en coördinatoren – leidinggevend zonder personele verantwoordelijkheid;
- afhandeling van bezwaar- en beroepsschriften en activiteiten van juristen die bijdragen aan producten en diensten uit het primaire proces zoals vergunningverlening;
- alle lasten van sturing/ondersteuning/PIOFACH voor zover deze kosten betrekking hebben op één of enkele taakvelden en deze kosten daar worden verantwoord; het betreft bijvoorbeeld de zwembaddirecteur, sectorcontrollers en managementondersteuning en secretariaten primair proces;
- informatievoorziening en automatisering ten behoeve van primaire proces-systemen moeten worden verantwoord op het taakveld van dat proces;
- een bijdrage aan/van een verbonden partij, zoals een gemeenschappelijke regeling, als vergoeding voor de uitvoering van taken; deze moet worden verantwoord op het taakveld/de taakvelden waar de verbonden partij werkzaam voor is.

Lasten die toegerekend worden aan grondexploitaties, investeringen en onderhoudsvoorzieningen moeten via taakveld 0.4 met economische categorie 7.5 worden doorbelast aan het desbetreffende taakveld of balansstand.