Andersson Elffers Felix

IPSE Studies
Instituut voor Publieke Sector Efficiëntie Studies



Definitie ‘overhead’ in het funderend onderwijs

Onderzoeksrapport

Datum

12 december 2025

Opdrachtgever

Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap

Onderzoeksteam

Ibrahim Halil Karatas (AEF)
Niels Gorter (AEF)
Michiel Ehrismann (AEF)
Jos Blank (IPSE Studies)
Alex van Heezik (IPSE Studies)

Ons kenmerk

GO275/eindrapport

bezoekadres Maliebaan 16 3581 CN Utrecht
telefoon +31 30 236 30 30
website www.aef.nl

Managementsamenvatting

Aanleiding en vraagstelling

Het ministerie van OCW constateert dat er nog geen duidelijke definitie bestaat van het begrip 'overhead' in het funderend onderwijs. Een duidelijke definitie zou bruikbaar zijn, mede omdat in de motie-Soepboer en het regeerprogramma van het kabinet-Schoof is geopperd om te werken met normen voor overheadkosten. Het ministerie heeft daarom AEF en IPSE Studies gevraagd om mogelijke definities in kaart te brengen. De hoofdvraag voor dit onderzoek luidde:

> Welke mogelijke definities voor overhead kunnen gehanteerd worden voor het funderend onderwijs en wat zijn de voor- en nadelen van deze definities?

De scope van het onderzoek is beperkt tot *definities* en omvat niet rechtstreeks de voor- en nadelen van een norm. We onderzoeken hoe het begrip 'overhead' kan worden afgebakend, maar niet op welke manier er een norm geïmplementeerd moet worden of hoe hoog die norm moet zijn. De scope is ook beperkt tot bestaande definities.

Onderzoeksmethoden

Voor dit onderzoek is eerst op basis van wetenschappelijke expertise een theoretisch kader ontwikkeld, dat richting gaf aan het identificeren en beoordelen van mogelijke definities. Vervolgens voerden we een uitgebreid literatuuronderzoek uit naar bestaande definities. De definities die daaruit voortkwamen, zijn systematisch beoordeeld op zeven vooraf vastgestelde criteria. Voor deze beoordeling zijn inzichten gebruikt uit het theoretisch kader en de literatuur, maar ook uit semi-gestructureerde interviews met deskundigen uit het veld.

Bevindingen

Op basis van het literatuuronderzoek hebben we 23 relevante definities van overhead geïdentificeerd. De definities zijn onder te verdelen in drie hoofdcategorieën:

- Definities op basis van functies (oftewel functionarissen, personeel, fte)
- Definities op basis van taken (oftewel processen, verantwoordelijkheden)
- Definities op basis van activiteiten (oftewel handelingen)

De inhoudelijke verschillen tussen definities zijn vrij klein; binnen de hoofdcategorieën en soms ook over de hoofdcategorieën heen. Vrijwel alle definities beschrijven overhead als functies, taken of activiteiten die het primair proces ondersteunen. De belangrijkste verschillen zitten in de omgang met materiële kosten en in de afbakening van het primair proces. Verder viel op dat er ook een deel van de literatuur is dat benadrukt dat een uniforme definitie van overhead niet bestaat.

Met een procesmatige eerste selectie hebben we deze 'longlist' teruggebracht tot een 'shortlist' van tien definities die het meest relevant en onderscheidend zijn voor het funderend onderwijs. Uit de systematische beoordeling van de definities op deze shortlist, kwam een beeld naar voren van de voor- en nadelen van elke definitie.

Op basis daarvan zien we een 'top-3' van mogelijke definities; de definitie met relatief gezien de meeste voordelen van elk van de drie categorieën.[1] Dit zijn:

- Binnen de definities o.b.v. functies heeft de **definitie van de PO- & VO-rapportages** de meeste voordelen. Deze bouwt op gegevens die DUO nu al uniform verzamelt.
- Binnen de definities o.b.v. taken heeft **het Zweedse SUHF-model** de meeste voordelen. Deze maakt onderscheid tussen onderwijs- en overheadgerelateerde processen en is relatief robuust.
- Binnen de definities o.b.v. activiteiten is de **definitie van de Bill & Melinda Gates Foundation** een goed voorbeeld van hoe Activity Based Costing in het onderwijs kan worden toegepast.

De onderstaande tabel toont voor deze drie definities de voor- en nadelen op de zeven criteria.[2]

Definitie	Categorie	Bijzonderheden	Eenvoud	Stuurbaarheid	Substitueerbaarheid	Data betrouwbaarheid	Data beschikbaarheid	Prikkel-neutraliteit	Beleidsrelevantie
Sectorrapportages PO-Raad & VO-Raad	o.b.v. functies	Volgt de 18 functiegroepen zoals ontvangen door DUO.	**+**	**0**	**--**	**+**	**+**	**-**	**+**
Zweeds hoger onderwijs model	o.b.v. taken	Onderwijscoördinatoren gerekend tot overhead	**-**	**0**	**-**	**--**	**-**	**+**	**++**
Bill & Melinda Gates Foundation	o.b.v. activiteiten	Activity Based Costing in het hoger onderwijs	--	**0**	**++**	**--**	**-**	**-**	**++**

De drie definities bevatten elk bruikbare elementen om overhead in het funderend onderwijs te beschrijven, maar het is sterk twijfelachtig of één daarvan direct toepasbaar is. Uit het onderzoek blijkt dat er geen perfecte definitie van overhead bestaat, vooral omdat er geen definitie is die tegelijk vrij is van perverse prikkels en verwijst naar betrouwbaar geregistreerde data.

Een ideale definitie zou gebaseerd zijn op taken of activiteiten, maar scholen registreren hun inzet niet per taak of activiteit. Daarvoor zouden ze moeten tijdschrijven of een bottom-up categorisering van activiteiten doorlopen, wat grote administratieve lasten met zich meebrengt. Scholen registreren wel fte's. Een definitie op basis van functies zou dus minder administratieve lasten geven. Deze definities blijven echter kwetsbaar voor perverse prikkels.

Reflectie

Van de drie opties lijkt de definitie van PO- VO-Raad sectorrapportages het snelst toepasbaar op korte termijn, omdat deze aansluit bij functie gegevens die al worden geregistreerd; de andere twee definities vragen om aanzienlijke aanvullende toepassingen. Deze definitie kent echter wel tekortkomingen in de databetrouwbaarheid. Ook heeft deze definitie nu geen sluitend antwoord op de vraag wat er met 'dubbelrollen' en materiële kosten moet gebeuren.

Het is ook mogelijk om een nieuwe definitie te ontwikkelen die beter past bij de kenmerken van het funderend onderwijs, al vraagt dit om zorgvuldige keuzes rond afbakening, databeschikbaarheid en uitvoerbaarheid.

---

[1] Dat een definitie volgens dit onderzoek de meeste voordelen heeft, wil niet per se zeggen dat die ook in alle opzichten de 'beste' is. Beleidsmakers zouden immers voor- of nadelen op specifieke criteria extra zwaar kunnen wegen.

[2] De resultaten worden weergegeven als beoordelingsscores op een schaal van - - (zwak) en 0 (neutraal) tot + + (sterk). Dit is bedoeld als vereenvoudigde illustratieve samenvatting van de bevindingen, niet als exacte score. De grenzen tussen de verschillende typen scoren zijn immers niet hard.

/ Inhoud

/ Managementsamenvatting 3

/ 1 Inleiding 6
1.1 Aanleiding 6
1.2 Vraagstelling 6
1.3 Onderzoeksmethode 7
1.4 Leeswijzer 8

/ 2 Beschikbare definities 9
2.1 Beschikbaarheid van definities 9
2.2 Shortlist definities 12

/ 3 Analyse definities 14
3.1 Relevante criteria 14
3.2 Beoordeling bestaande definities 16
3.3 Samenvatting 19

/ 4 Conclusies en reflectie 21
4.1 Conclusies 21
4.2 Reflectie 22

/ A Bijlage: Longlist relevante definities 24

/ B Theoretisch kader 31
B.1 Inleiding 31
B.2 Micro-economisch model 31
B.3 Accounting systemen 32
B.4 Conclusie theoretisch kader 35
B.5 Literatuur gebruikt in theoretisch kader 36

/ C Lijst geïnterviewde deskundigen 38

/ 1 Inleiding

1.1 Aanleiding

Er bestaat een politieke wens om de overheadskosten van scholen in beeld te krijgen
In het onderwijsveld en in de politiek bestaat er al enige tijd onvrede over de transparantie van de besteding van onderwijsgeld. Zo zou geld uit de lumpsumbekostiging onvoldoende transparant zijn en te ongericht worden besteed. Er bestaat bij sommige partijen het beeld dat er te veel geld wordt besteed aan overheadkosten.

Daarom is het idee geopperd om met normen voor overheadskosten te werken. Normen kunnen een manier zijn om meer transparantie te creëren over de besteding van de bekostiging, zowel binnen de schoolorganisaties als daarbuiten. De motie-Soepboer uit de Tweede Kamer riep op tot zo'n norm voor het funderend onderwijs[3] en ook het regeerprogramma van het kabinet-Schoof zette hierop in: "Geld moet zoveel mogelijk landen in de klas, door heldere normen te stellen voor onderwijspersoneel en overhead."[4]

Op dit moment is er nog geen duidelijke definitie van 'overhead'
Hoewel er dus een politieke wens is om overheadskosten in beeld te krijgen, is er op dit moment geen eenduidig beeld van wat er precies onder 'overhead' valt. Het verantwoordelijke ministerie van OCW signaleert dat er op dit moment geen duidelijke definitie is van het begrip 'overhead' in het funderend onderwijs. Een duidelijke definitie is een randvoorwaarde om uiteindelijk normen te kunnen stellen voor overheadsuitgaven. Bovendien is een eenduidige definitie ook bruikbaar voor andere doelen, zoals het faciliteren van gesprekken tussen en binnen scholen over dit thema.

Daarom heeft het ministerie aan Andersson Elffers Felix (AEF) en IPSE Studies gevraagd om meer inzicht te geven in mogelijke definities van overhead in het funderend onderwijs.

1.2 Vraagstelling

Dit onderzoek brengt mogelijke definities van overhead in kaart
Het doel van dit onderzoek is het formuleren van enkele mogelijke definities voor overhead in het funderend onderwijs, inclusief de voor- en nadelen van deze definities. De hoofdvraag luidt:

> Welke mogelijke definities voor overhead kunnen gehanteerd worden voor het funderend onderwijs en wat zijn de voor- en nadelen van deze definities?

Daarbij zijn vijf deelvragen geformuleerd:

1. Welke definities zijn mogelijk voor overhead?
2. Hoe wordt binnen andere (semi-)overheidssectoren de overhead bepaald?

[3] Kamerstukken 2024-2025. 36 410 VII, nr. 73 Link
[4] Rijksoverheid (2024) *Regeerprogramma: Uitwerking van het hoofdlijnenakkoord door het kabinet*. Link. p. 78

3. Hoe wordt overhead binnen het bedrijfsleven bepaald?
4. Wat zijn de sterktes en zwaktes van de definities? Kennen ze kans op perverse prikkels?
5. Waar moet rekening mee worden behouden bij gebruik van deze definities binnen het funderend onderwijs?

Zoals blijkt uit de vraagstelling, is het doel om verschillende mogelijke definities te identificeren. Dit vormt de basis voor het gesprek met de stakeholders over de definities (en een uiteindelijke norm). Het is geen doel om nu al één beste definitie voor te stellen.

Het onderzoek richt zich op definities; niet op normen

Rond de scope van dit onderzoek gelden verder twee andere aandachtspunten:

- De scope van het onderzoek is beperkt tot *definities* en omvat niet rechtstreeks de voor- en nadelen van een norm.[5] We onderzoeken hoe het begrip 'overhead' kan worden afgebakend, maar niet op welke manier er een norm kan komen of hoe hoog die norm moet zijn.[6]
- De scope is beperkt tot *bestaande* definities. Het is geen doel om een nieuwe definitie van overhead op te stellen.

1.3 Onderzoeksmethode

We hebben dit onderzoek uitgevoerd met een 'mixed-methods' aanpak om mogelijke definities van overhead in kaart te brengen en de geselecteerde definities systematisch te beoordelen op toepasbaarheid in het funderend onderwijs. Hieronder staat de onderzoeksaanpak samengevat.



Criteria voor beoordeling zijn opgesteld aan de hand van een theoretisch kader

IPSE Studies heeft, met inzet van wetenschappelijke expertise, een theoretisch kader ontwikkeld. Dit kader is gebaseerd op wetenschappelijke literatuur en conceptuele modellen. In het kader worden de voorwaarden beschreven waaraan een bruikbare definitie in het funderend onderwijs moet voldoen (zie bijlage B).

Het kader vervult twee functies voor het onderzoek: Ten eerste bood het op wetenschappelijk onderbouwde wijze richting aan de zoektocht naar mogelijke definities, door inzicht te geven in

[5] De reden hiervoor is dat de politieke wens tot normering weliswaar een rol speelt in de aanleiding voor dit onderzoek, maar dat definities van overhead voor méér doelen gebruikt kunnen worden (benchmarking, benchlearning, interne analyses, etc).
[6] Hierbij speelt ook nadrukkelijk dat niet alle overhead onwenselijk is. Paragraaf 3.1.1 gaat hier verder op in.

relevante dimensies en afwegingspunten. Ten tweede vormde het een academische basis voor het opstellen van criteria waarmee definities systematisch konden worden beoordeeld. Op basis van dit kader en aanvullende literatuurstudie stelden we zeven inhoudelijke criteria vast.



Met literatuuronderzoek zijn bestaande definities van overhead geïdentificeerd

We verzamelden en analyseerden bronnen uit vier domeinen:

- Wetenschappelijke literatuur over overhead
- Benchmarks en beleidsdocumenten in Nederlandse publieke sectoren
- Pogingen tot normering of gestandaardiseerde modellen in andere sectoren of landen
- Richtlijnen van accountants rond overhead

Dit leverde een 'longlist' van definities op. Uit de longlist van definities selecteerden we de 'top-10' definities voor een shortlist. Deze selectie was gebaseerd op procesmatige criteria, zoals toepasbaarheid voor het funderend onderwijs, mate van specificatie en her voorkomen van overlap. De shortlist bevat definities die inhoudelijk uiteenlopen en daarmee geschikt zijn om verschillen in benadering te analyseren (zie hoofdstuk 2.2).



We voerden semigestructureerde interviews uit om input voor de beoordeling te krijgen

Ter aanvulling op het literatuuronderzoek voerden we semigestructureerde interviews uit met relevante partijen in onderwijs. We spraken onder meer met vertegenwoordigers van PO- en VO-Raad, VvOB, de Inspectie van het Onderwijs, een administratiekantoor voor fo-scholen en DUO.

De interviews boden praktijk inzichten in hoe verschillende partijen naar overhead kijken en welke risico's perverse prikkels, en aandachtspunten zij zien bij het gebruik van definities van overhead. Hiermee verdiepten we onze analyse en de interviews vormden een belangrijke aanvulling op de theoretische en beleidsmatige perspectieven uit het literatuuronderzoek.



We analyseerden de definities op basis van theorie, interviews en een beoordelingskader

In de analyse fase brachten we de inzichten uit het theoretisch kader, het literatuuronderzoek de interviews samen. De definities op de shortlist beoordeelden we aan de hand van het beoordelingskader met zeven criteria. We toetsten onze voorlopige bevindingen in een validatie sessie met betrokken partijen. De inzichten van deze sessie gebruikten we om onze analyse aan te scherpen de uiteindelijke beoordeling te onderbouwen.

1.4 Leeswijzer

Dit rapport kent vier hoofdstukken; bijlagen presenteren de longlist en het theoretisch kader

Het vervolg van dit rapport is opgebouwd uit de volgende hoofdstukken:

- **Hoofdstuk 2** beschrijft welke definities er al bestaan die relevant kunnen zijn in de context van het funderend onderwijs. Dit mondt uit in een 'shortlist' van tien meest geschikte definities.
- **Hoofdstuk 3** analyseert de voor- en nadelen van deze bestaande definities. Het volgt daarbij zeven criteria. Dit mondt uit in een voorstel van drie definities die OCW zou kunnen gebruiken.
- **Hoofdstuk 4** bevat de conclusies van het onderzoek en geeft ons reflectie.

Naast de hoofdtekst kent dit rapport drie bijlagen: **Bijlage A** presenteert de 'longlist' van alle relevante definities die in het literatuuronderzoek zijn geïdentificeerd. **Bijlage B** geeft een theoretisch kader voor definities van overhead weer. Dit theoretisch kader vormde de basis voor de criteria die in hoofdstuk 3 gevolgd worden. **Bijlage C** geeft een lijst van geïnterviewde personen.

/ 2 Beschikbare definities

2.1 Beschikbaarheid van definities

2.1.1 Beschikbaarheid definities per type bron

Zoals beschreven in paragraaf 1.3 hebben we literatuuronderzoek gedaan naar bestaande definities van overhead. Er is gezocht naar bestaande definities in vier typen bronnen: A) wetenschappelijke literatuur, B) benchmarks en beleidsdocumenten, C) normering van overhead (in andere sectoren en/of andere landen) en D) richtlijnen van accountants rond overhead. Hieronder schetsen we de beschikbaarheid van definities binnen deze typen bronnen.

A. De wetenschap gebruikt de term overhead vooral in de context van ander onderzoek
Over het onderwerp bleek slechts in beperkte mate aan te sluiten op de doelen van dit onderzoek. Verschillende disciplines (bedrijfskunde, bestuurskunde, economie) brachten publicaties voort waarin het begrip 'overhead' voorkomt, maar meestal is dit begrip ondersteunend en niet het primaire onderwerp van onderzoek. Zo richten veel studies zich vooral op de manier waarop met overhead wordt omgegaan, of op de effecten van overhead binnen specifieke sectoren. Er is geen eigen onderzoekslijn naar overhead als begrip.

Een aanzienlijk deel van de literatuur gebruikt de maakindustrie of andere industrieën in de private sector als uitgangspunt. De inzichten daaruit kunnen waardevol zijn, maar vereisen vaak aanzienlijke aanpassingen om relevant te kunnen zijn voor het funderend onderwijs.

Wanneer overhead wel een onderzoeksonderwerp is, richt een belangrijk deel van de beschikbare literatuur zich op methoden die voortbouwen op Kaplan's Activity Based Costing (ABC; zie voor uitleg paragraaf 2.1.2 hieronder).

B. Benchmarks van overhead zijn vrij talrijk, al hanteren ze niet altijd scherpe definities
Benchmarks zijn documenten waarin de overhead van verschillende organisaties in een sector met elkaar worden vergeleken. In Nederlandse publieke sector worden er veel benchmarks van overhead gedaan, in allerlei domeinen. Ook zijn er enkele beleidsdocumenten, zoals die van de gemeenten, waar overhead wordt gedefinieerd.

Deze documenten gaan vaak kort in op de definitie van overhead, en presenteren dan. Definities uit benchmarks en beleidsdocumenten maken bijna allemaal gebruik van een soortgelijke definitie van overhead: alle functies die het primaire proces ondersteunen.

C. In het buitenland is eerder geprobeerd overhead te normen, maar nog niet in het fo
In de Nederlandse publieke sector is nooit eerder getracht overhead te normeren. Domeinen zoals de zorg en de kinderopvang kennen wel discussies over instellingen die publiek geld aan overheadskosten uitgeven. Echter beleidsmakers in deze domeinen hebben er geen norm voor ingesteld.

In andere landen is dit wel gebeurd, al was dat voor zover wij kunnen nagaan niet in het funderend onderwijs. Wel zijn er in andere landen gestandaardiseerde modellen voor het rapporteren en

toewijzen van overhead in de onderwijssector. Dit zijn modellen die bijvoorbeeld trachten om een doelmatiger en transparanter inzicht in de financiën te geven.

D. Uit het onderzoek komen geen definities van accountants naar voren.
In het literatuuronderzoek zijn ook regels, richtlijnen en protocollen van accounts bezien, maar daar kwamen geen bruikbare definities uit naar voren. Accountants bezien de rechtmatigheid van financiële documenten. De term 'overhead' speelt daarin geen rol, omdat er geen wet- en regelgeving is die overhead als formele term gebruikt.

Het Onderwijsaccountantsprotocol en bijbehorende bijlagen gebruiken de term niet.[7] Eén van deze bijlagen geeft een overzicht van alle geldende wet- en regelgeving voor po-, vo-, mbo- en ho-instellingen. Deze lijst kent meer dan 200 wetten, besluiten en (subsidie)regelingen. Géén daarvan kent het begrip 'overhead' een formele begripsbepaling toe.

Uit het literatuuronderzoek komen in totaal 23 relevante definities naar voren
In totaal hebben wij 23 bestaande definities gevonden. Dit zijn noodzakelijkerwijs niet *alle* mogelijke definities van overhead, maar deze geven een breed genoeg beeld om inhoudelijke variatie tussen bestaande definities te kunnen beschrijven. De volledige 'longlist' van 23 definities staat in bijlage A. Definities van overhead die in theorie veel voorkomen, zijn minder populair in de praktijk en vice versa. Dit komt enerzijds doordat definities in de theorie vaak niet overhead definiëren met publieke sectoren in gedachten. Anderzijds komt dit doordat er definities zijn die in theorie een heel goed beeld geven over overhead, maar in de praktische uitvoering veel nadelen met zich meebrengen.

2.1.2 Trends in beschikbare definities

Bronnen benadrukken het gebrek aan (eenduidige) definities van overhead
Uit het literatuuronderzoek kwam naar voren dat er geen eenduidige en breed gedragen definitie bestaat van het begrip 'overhead'. Veel verschillende recente (wetenschappelijke én niet-wetenschappelijke) documenten hebben dit geconstateerd.

Eén oorzaak is dat een algemene definitie altijd twijfelgevallen overlaat: valt een bepaalde kostenpost nu wel of niet onder de definitie van overhead? Omdat organisaties en hun kosten onderling sterk verschillen, kan een algemene definitie nooit bij voorbaat voor elke kostenpost een harde grens rond het begrip overhead trekken. Bij gebrek aan een 'one size fits all' definitie kunnen, en zullen, organisaties verschillen in wat als overhead wordt beschouwd. [8]

Bestaande definities kennen veel overeenkomsten, al zijn er ook nuanceverschillen
Niettemin zijn er ook publicaties beschikbaar die hebben geprobeerd om het begrip overhead te definiëren. Zoals hierboven beschreven, zijn er uiteindelijk 23 relevante bestaande definities geïdentificeerd.

Binnen deze groep vallen in de eerste plaats de overeenkomsten tussen definities op. Binnen de categorieën, en zelfs over categorieën heen, zijn er veel overeenkomsten tussen de definities. Er worden in de Nederlandse (semi)publieke sectoren niet eindeloos veel verschillende definities van overhead gehanteerd. De definities volgen eenzelfde basis en verschillen in de nuances. Deze nuances zijn echter wel van belang.

---

7 Ministerie van OCW (2024) *Onderwijsaccountantsprotocol 2024* Link
8 M. Huijben, A. Geurtsen & J. van Helden (2013) *Managing overhead in public sector organizations through benchmarking* Link

Een ogenschijnlijk klein verschil in een definitie kan tot een groot verschil in de uiteindelijke uitvoering leiden. Zo zijn er definities die uitleggen wat er met 'decentrale' overhead gedaan kan worden. Andere definities geven voorbeelden van (onderwijs)sectorspecifieke overhead. Definities verschillen ook in hoe omgegaan wordt met materiele kosten. Andere definities geven een handelingsmogelijkheid bij grijze gebieden. Definities binnen de categorie functies verschillen in hoe ze omgaan met dubbelrollen; worden deze functies in zijn geheel onder primair proces of overhead geschaard of is er een mogelijkheid hier van af te wijken.

De belangrijkste nuance is waar de 'grens' tussen het primaire proces en overhead wordt getrokken. In de context van het funderend onderwijs kan het bijvoorbeeld betekenen of een pedagogisch medewerker tot overhead behoort of niet. Definities geven hier een verschillende 'grens' aan, wat in de uitvoering het grootste effect op het aandeel overhead in een schoolbestuur zal geven.

Definiëring is extra complex als een definitie is opgesteld voor een ander domein of sector

Een definitie van één volzin kan niet voor alle twijfelgevallen deze grens scherp maken. Veel van de bestaande definities lossen dit op door van specifieke groepen kostenposten aan te geven of deze tot overheads-uitgaven behoren.

Dit werkt over het algemeen vrij goed voor definities die al op het (funderend) onderwijs zijn gericht. Zij kennen de belangrijkste twijfelgevallen in het domein (bijvoorbeeld: behoort inzet van een pedagogisch medewerker tot overhead?) en doen daar soms uitspraken over.

Ook definities die zijn opgesteld met andere domeinen in gedachten geven soms voorbeeld van specifieke kostenposten. Echter, deze voorbeelden zijn niet altijd rechtstreek toe te passen op het funderend onderwijs. Ze benoemen soms voorbeelden die in andere sectoren wel spelen maar in het funderend onderwijs niet (zo kent het hoger onderwijs bijvoorbeeld discussies over onderzoeksassistenten) en vice versa. Op zijn best vereisen deze definities enige omvorming en interpretatie om tot een accurate grens en toepassing te komen. Zo kun je bijvoorbeeld decentrale overhead interpreteren als 'bovenschoolse' overhead.

Activity-Based Costing komt vaak voor in wetenschappelijke literatuur

Een lijn van literatuur waar vaak naar wordt verwezen, is Activity Based Costing (ABC) van Kaplan. Deze methode heeft al in de jaren '80 via Activity-Based Costing een bijdrage geleverd aan het inzichtelijker maken van kosten.

De originele ABC-methode kijkt in de eerste plaats naar activiteiten als kostendrijver.[9] Zo kunnen kosten proportioneel worden toegewezen. Een simplistisch voorbeeld: een leraar besteed 40% van zijn tijd aan *lesgeven*, 20% aan *lessen voorbereiden*, 20% aan t*oetsen nakijken*, 10% van zijn tijd aan *vergaderingen* en 10% van zijn tijd aan *administratie*. Als we de activiteiten lesgeven, voorbereiden en nakijken als primair proces beschouwen hebben we nu inzichtelijk gemaakt dat deze leraar 20% van zijn tijd aan overheadtaken besteed.

Aangezien de originele methode lastig in de uitvoering bleek te zijn, heeft Kaplan Time-Driven ABC ontwikkeld. Het grootste verschil is dat werknemers enkel hoeven aan te geven hoeveel tijd ze besteden aan het voltooien van één activiteit, zoals één rapport maken.[10] Toch blijft ABC moeilijk toe

[9] M. Prowle (2020) *Management Accounting in Public Service Decision Making: Chapter 7* Link
[10] R. Kaplan & S. Anderson (2004) *Time-Driven Activity-Based Costing* Link

te passen. Vooral omdat het succes ervan afhankelijk is van medewerkers die een gedetailleerde administratie bijhouden en deze nauwkeurig invullen. Dit is de voornaamste reden dat ABC, hoewel theoretisch zeer interessant, in de praktijk weinig wordt gebruikt.

De definities van overhead kunnen in drie categorieën worden verdeeld

Uit de eerste basisanalyse komen drie hoofdcategorieën naar voren waarin de definities van overhead in verdeeld kunnen worden. Deze categorieën zijn verdeeld naar de wijze *waarop* overhead wordt toebedeeld. De drie categorieën zijn:

- **Definities op basis van functies** (oftewel functionarissen, personeel, fte), waar personeel wordt onderverdeeld als primair proces of overhead. Deze categorie definities komt het vaakst voor.
- **Definities op basis van taken** (oftewel processen, verantwoordelijkheden), waar deze taken worden onderverdeeld tot kernactiviteiten en overhead. Taken zijn hier een geheel proces, denk aan alle kosten die bij bijvoorbeeld roosteradministratie komen kijken.
- **Definities op basis van activiteiten** (oftewel handelingen), waar verrichte activiteiten van onderwijspersoneel worden onderverdeeld in primair proces en overhead. Deze definitie maakt gebruikt van de ABC-methode.

Definities binnen deze categorieën komen op deze basis met elkaar overeen, maar kunnen in andere aspecten van elkaar verschillen.

2.2 Shortlist definities

We hebben de lijst definities teruggebracht tot een shortlist o.b.v. procesmatige criteria

Na het opstellen van de longlist, hebben we een eerste selectie gemaakt van welke definities het meest relevant zijn.[11] De selectie van deze 'shortlist' was gebaseerd op *procesmatige criteria:*

- Definities die uitgebreider en daarmee preciezer zijn, hadden voorrang op definities die korter zijn en daarmee minder precies.
- Definities uit (domeinen die lijken op) het funderend onderwijs, hadden voorrang op definities uit domeinen die niet lijken op het funderend onderwijs.12
- Voorkomen van overlap: bij definities die (vrijwel) hetzelfde zijn, kozen we één definitie uit de groep van (vrijwel) gelijke definities, op basis van de bovenstaande twee criteria.

De shortlist kent tien definities

De onderstaande tabel geeft de tien geselecteerde definities weer. Met het oog op de leesbaarheid worden de definities beknopt weergegeven, de volledige omschrijvingen zijn terug te vinden in de longlist van relevante definities (zie bijlage A).

[11] Doel van deze schifting was om het onderzoek en deze rapportage te stroomlijnen. Het totaal van 23 definities was teveel om te beoordelen en (leesbaar) te rapporteren. Daarom hebben we alvast de 'top-10' potentieel bruikbaarste geselecteerd.

[12] Bijvoorbeeld: de domeinen van het hoger onderwijs en de kinderopvang lijken meer op het domein van funderend onderwijs dan domeinen als belastingheffing of huisvesting.

Tabel. Shortlist van 10 definities

#	Definitie	Afbakening overhead	Bijzonderheden	Categorie
1	**Huijben, Geurtsen & Van Helden** (Link)	"The whole of functions aimed at steering and supporting employees in the primary process. (…)"	Onderscheidt generieke en sectorspecifieke overhead.	O.b.v. **functies**
2	**Benchmark overhead in het VO '16/'17** (Link)	"Het geheel van functies gericht op de sturing en ondersteuning van de medewerkers in het primaire proces. (…)"	Overhead kan boven-schools zijn. Kent geen standaardcategorieën.	O.b.v. **functies**
3	**Benchmark Overhead WO & HBO** (Link)	"Het geheel van functies gericht op de sturing en ondersteuning van het primaire proces. (…)"	Alle materiële kosten zijn overhead	O.b.v. **functies**
4	**Gemeenten - commissie BVV** (Link)	"Het geheel van functies gericht op de sturing en ondersteuning van de medewerkers in het primaire proces. (…)"	Beziet PIOFACH-taken	O.b.v. **functies**
5	**Benchmark Kinderopvang** (Link)	*Geen letterlijke definitie (in een volzin), maar de facto definitie van overhead op basis van functiecategorieën*	Differentieert dubbel-rollen. Schoonmaak en opleiding niet overhead.	O.b.v. **functies**
6	**Sectorrapportages PO & VO '24** (Link PO, Link VO)	"Overhead [wordt] berekend op basis van het aantal fte dat werkzaam is in Indirect ondersteunende en managementfuncties"	Volgt de 18 functiegroepen zoals ontvangen door DUO.	O.b.v. **functies**
7	**University of Delhi** (Link)	"The indirect costs that cannot be allocated to any specific job or process as they can't be identified with any specific job or process."	Alles wat niet 'verkoopbaar' is, is overhead	O.b.v. **taken**
8	**Zweeds hoger onderwijs** (Link, in het Zweeds)[13]	"zowel administratieve als technische ondersteuning en infrastructuur om de kernactiviteiten te kunnen uitvoeren. (…)"	Onderwijscoördinatoren gerekend tot overhead	O.b.v. **taken**
9	**UK hoger onderwijs** (Link)	"Indirect costs are not directly related to a project or activity but are a necessary part of it."	Alle niet-kernactiviteiten (i.e. onderwijs) zijn overhad	O.b.v. **taken**
10	**Bill and Melinda Gates Foundation** (Link)	*Geen letterlijke definitie, maar de facto definitie van 'indirect costs' op basis van zelf-identificatie volgens de ABC-methode*	Benut de Activity Based Costing methode in het hoger onderwijs	O.b.v. **activiteiten**

Definities op de shortlist verschillen onderling in scope, detaillering, en praktische toepasbaarheid. Binnen deze groep tien definities zijn er zes definities die overhead definiëren op basis van functies oftewel functionarissen, personeel). Drie definities werken op basis van taken (oftewel processen) en één definitie doet dat op basis van (bottom-up gedefinieerde) activiteiten. Deze verhouding sluit goed aan op de algemene beschikbaarheid van definities in de literatuur, zoals ook beschreven in de longlist.

Het volgende hoofdstuk beziet de definities nogmaals; dan niet meer op basis van procesmatige criteria maar op basis van inhoudelijke criteria.

[13] Engelse samenvatting van het model: Sveriges universitets- och högskoleförbund SUHF (2019) *An accounting model for costs: English Summary of the Swedish Manual* Link

/ 3 Analyse definities

3.1 Relevante criteria

3.1.1 Algemene eisen

In dit hoofdstuk beoordelen we de tien definities van de shortlist. Daarvoor geven we eerst enkele algemene noties waaraan een bruikbare definitie in het funderend onderwijs moet voldoen. Deze eisen vloeien voort uit inzichten uit het theoretisch kader, aangevuld met het literatuuronderzoek en interviews. Deze inzichten vormen de basis voor de beoordelingscriteria in paragraaf 3.1.2.

Een definitie van overhead moet de doelmatige inzet van middelen ondersteunen
Een bruikbare definitie moet het onderscheid scherp houden tussen activiteiten die direct bijdragen aan de onderwijsproductie en activiteiten die uitsluitend faciliterend zijn. Dit onderscheid is nodig om inzicht te geven in de wijze waarop middelen worden ingezet en om te beoordelen in welke mate de inzet daadwerkelijk bijdraagt aan de kerntaak van scholen: het realiseren van leerwinst bij leerlingen.

Een zekere mate van overhead is wenselijk
Overhead is niet altijd iets negatiefs. Teveel uitgaven aan overhead zijn niet wenselijk, maar een zekere mate van overhead in het funderend onderwijs is noodzakelijk. Niet alle uitgaven kunnen naar het primaire proces gaan. De kwaliteit van het onderwijs zou er niet beter op worden wanneer een leraar ook uren moet besteden aan bijvoorbeeld salarisadministratie.

Overhead is er om het primair proces (onderwijs geven) zo goed mogelijk te ondersteunen en de medewerkers in het primaire proces te ontlasten. Alleen wanneer hier teveel uitgaven naartoe gaan, zal dit niet meer (evenredig) bijdragen aan het bevorderen van het primaire proces.

De definitie moet robuust blijven bij verschillen tussen scholen
Scholen opereren onder uiteenlopende omstandigheden, onder meer in gebouwkwaliteit, regionale arbeidsmarkt, kostenstructuren en de samenstelling van de leerlingenpopulatie. Een definitie mag degelijke contextuele verschillen niet verwerken in wat uiteindelijk als overhead wordt beschouwd. Robuustheid is nodig om vergelijking mogelijk te maken en om te voorkomen dat uitkomsten worden gedomineerd door factoren waarop scholen geen invloed hebben.[14]

Sterk gedetailleerde definities verminderen de betrouwbaarheid van uitkomsten. De literatuur wijst op een fundamentele uitruil tussen detail en stabiliteit: hoe verfijnder de indeling, hoe groter de kans op ruis in de data[15]. Een bruikbare definitie moet daarom voldoende aggregatie hanteren.

Deze bovengenoemde eisen vormen de basis voor de beoordeling van de definities
De genoemde eisen bepalen de uitganspunten waaraan een werkzame definitie van overhead in het funderend onderwijs moet voldoen. In de volgende paragraaf vertalen we deze uitganspunten naar criteria die worden toegepast bij de beoordeling van de geselecteerde definities op de shortlist.

---

[14] Blank, J. L. T. (2009). Non-maximizing output behavior for firms with a cost-constrained technology (link) & Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2007). *Management control systems (12th ed.)*. Boston: McGraw-Hill (link)
[15] Drury, C. (2018). *Management and Cost Accounting (10th ed.)*. Andover, England: Cengage Learning EMEA.

3.1.2 Criteria voor beoordeling bestaande definities

We beoordelen de definities op zeven vooraf opgestelde criteria

Paragraaf 3.2 hieronder beoordeelt de definities op de shortlist. Om de beoordeling op een consistente en objectieve manier uit te voeren beoordelen, hebben we gebruikmaakt van een vooraf vastgestelde set criteria. De criteria zijn afgeleid uit het theoretisch kader dat door IPSE Studies is opgesteld (zie bijlage B) en uit aanvullend literatuuronderzoek.

In totaal zien we op basis van deze bronnen zeven criteria waarmee kan worden bepaald in welke mate een definitie bruikbaar is voor toepassing in het funderend onderwijs, en of zij aansluit bij beleidsdoelen rond doelmatige besteding van publieke middelen.

I. **Eenvoud:** De mate waarin een definitie eenvoudig en helder is. Een eenvoudige definitie bevordert uniform gebruik en maakt vergelijking tussen scholen beter mogelijk. Te veel differentiatie leidt tot onduidelijkheid en vergroot de kans op uiteenlopende interpretaties.
II. **Stuurbaarheid:** De mate waarin een definitie alleen factoren meeneemt die binnen de invloedsfeer van schoolbesturen liggen. Dit voorkomt dat verschillen in overhead worden toegeschreven aan contextuele factoren waarop schoolbesturen geen invloed hebben, zoals de bouwkwaliteit van hun onderwijshuisvesting.
III. **Substitueerbaarheid:** De mate waarin een definitie rekening kan houden met 'dubbelrollen' waarin medewerkers een deel van hun tijd aan overheadtaken werken en een ander deel van hun tijd aan het primair proces.[16] De definitie omvat dat ingezette middelen of taken niet subsidieerbaar zijn met onderwijs activiteiten.
IV. **Databetrouwbaarheid:** De mate waarin data waar de definitie naar verwijst controleerbaar en manipulatieresistent zijn. De gegevens zijn liefst afkomstig zijn uit officiële registraties die door onafhankelijke partijen (zoals de MR of accountants) is goedgekeurd. Registratie-praktijken die veel ruimte laten voor interpretatie, vergroten de kans op ongewenste gedragsreacties zoals kostenverschuiving of vervorming van gegevens[17].
V. **Databeschikbaarheid:** De mate waarin een definitie verwijst naar gegevens die nu al beschikbaar zijn. Als deze gegevens kunnen worden ontleed aan bestaande registraties, zijn er geen extra administratieve lasten nodig om te bezien in welke mate scholen aan de definitie voldoen. Dit waarborgt de uitvoerbaarheid van het gebruik van de definitie.
VI. **Prikkel-neutraliteit:** De mate waarin een definitie zuiver geïnterpreteerd moet worden, zonder ruimte voor strategisch gedrag. De definitie moet zo min mogelijk ruimte laten voor perverse prikkels tot kostenschuiven of andere keuzes die contrair zijn aan het doel.
VII. **Beleidsrelevantie**: De mate waarin een definitie transparantie bevordert over de vraag wat overhead en wat primair proces is in het funderend onderwijs.[18]

Van deze zeven criteria lijken criteria V (databeschikbaarheid) en VI (prikkel-neutraliteit) het belangrijkst. Immers, als de definitie niet verwijst naar data die nu al beschikbaar is, zouden scholen nieuwe, extra data moeten registreren om te bezien hoeveel overhead ze hebben. Dat zou grote administratieve lasten met zich meebrengen, met ironisch genoeg meer overheadskosten. Als een definitie perverse prikkels met zich meebrengt, kan toepassing ervan contraproductief zijn.

---

16 Denk bijvoorbeeld aan ICT-medewerkers die zowel computer lessen in de klas verzorgen als verantwoordelijk zijn voor systeembeheer of administratieve processen.

17 Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2007). *Management control systems (12th ed.)*. Boston: McGraw-Hill (link). & Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2012). *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation, and Incentives (3rd ed.)*. Harlow, UK: Financial Times Prentice Hall (link).

18 Het doel van dit criterium is deels instrumenteel: het waarborgt genuanceerde definities. Deze waarborg is nodig omdat definities die extreem veel of weinig posten tot 'overhead' rekenen, formeel gezien goed zouden scoren op andere criteria.

3.2 Beoordeling bestaande definities

We beoordelen de definities op zeven vooraf opgestelde criteria

Hieronder beoordelen we de definities op de shortlist aan de hand van bovengenoemde zeven criteria. Omdat de verschillen tussen individuele definities vrij klein en subtiel zijn, bespreken we in de meeste gevallen de verschillen tussen de drie *categorieën van* definities (op basis van functies, taken of activiteiten) in plaats van elke definitie afzonderlijk.

Per definitie hebben we vastgesteld in welke mate de definities voldoen aan de criteria. De resultaten worden weergegeven als beoordelingsscores op een schaal van **- -** (zwak), **0** (neutraal) tot **+ +** (sterk). Dit is bedoeld als vereenvoudigde illustratieve samenvatting van de bevindingen, niet als exacte score. De grenzen tussen de verschillende typen scores zijn immers niet hard. Hieronder presenteren we eerst de scores per definitie binnen de drie categorieën in de tabel.

Tabel 2. Definities binnen drie categorieën

Definitie	Bijzonderheden	I	II	III	IV	V	VI	VII
		Eenvoud	Stuurbaarheid	Substitueerbaarheid	Data betrouwbaarheid	Data beschikbaarheid	Prikkel-neutraliteit	Beleidsrelevantie
Definities o.b.v. functies								
1- Huijben, Geurtsen & Van Helden	Onderscheid generieke en sectorspecifieke overhead.	**0**	**0**	**--**	**-**	**0**	**-**	**0**
2- Benchmark overhead VO '16/'17	Overhead kan ook bovenschools zijn.	**-**	**0**	**--**	**-**	**0**	**-**	**+**
3- Benchmark overhead wo & hbo	Alle materiële kosten zijn overhead.	**+**	**0**	**--**	**-**	**+**	**-**	**0**
4- Gemeenten – commissie BBV	Beziet PIOFACH-taken	**--**	**0**	**--**	**-**	**-**	**-**	**0**
5- Benchmark Kinderopvang	Erkent dubbelrollen. Schoonmaak en opleiding geen overhead.	**--**	**0**	**+**	**-**	**-**	**-**	**++**
6- Sectorrapportages PO- & VO-Raad '24	Volgt de 18 functiegroepen zoals ontvangen door DUO.	**+**	**0**	**--**	**+**	**+**[19]	**-**	**+**
Definities o.b.v. taken								
7- University of Delhi	Alles wat niet 'verkoopbaar' is overhead.	**+**	**-**	**-**	**--**	**--**	**0**	**0**
8- Zweeds hoger onderwijs	Onderwijscoördinatoren gerekend tot overhead.	**-**	**0**	**-**	**--**	**-**	**+**	**++**
9- UK hoger onderwijs	Alle niet-kernactiviteiten (i.e., onderwijs) zijn overhead.	**0**	**0**	**-**	**--**	**--**	**+**	**0**
Definities o.b.v. activiteiten								
10- Bill and Melinda Gates Foundation	Benut de Activity Based Costing methoden in het hoger onderwijs	--	**0**	**++**	**--**	**-**	**-**	**++**

[19] Deze score weerspiegelt vooral het relatieve verschil tussen deze definitie en andere definities. In absolute zin kent de databetrouwbaarheid van de definitie ook serieuze kwetsbaarheden. De tekst hieronder gaat hier verder op in.

Hieronder geven we meer toelichting op deze beoordeling, door de geschiktheid van de definities per criterium te bespreken.

I. Eenvoud: Verschillende typen definities kunnen doorschieten

De definities op basis van functies laten een wisselend beeld zien onder criterium eenvoud. Twee definities, 4 en 7, scoren goed op dit criterium. Zij maken gebruik van een aantal functiecategorieën en sluiten aan op bestaande DUO-indelingen, waarbij zij zonder aanvullende interpretatie toepasbaar zijn. Daartegenover scoren definitie 5 en 6 onvoldoende of slecht. Beide definities bevatten gedetailleerde taakclusters en onderscheiden meerdere soorten functies, wat de eenvoudigheid beperkt. Als categorie scoren functiedefinities daarmee gemiddeld, met duidelijke uitschieters naar boven en beneden.

Taak-gebaseerde definities scoren over het geheel genomen beter op eenvoud. De definitie van de University of Delhi is daarbij eenvoudiger door de duidelijke tweedeling. De andere twee definities binnen deze categorie vereisen wel enige interpretatie. De definitie van de Bill and Melinda Gates Foundation is de meest complexe. Deze vereist gedetailleerde registratie van activiteiten en scoort daardoor slecht op dit criterium.

Al met al variëren functiedefinities sterk in hun geschiktheid onder dit criterium, met zowel zeer gedetailleerde als eenvoudigere modellen. Taakdefinities zijn meer in balans en scoren gemiddeld beter op eenvoud. Activiteitendefinities zijn het minst geschikt omdat zij een detailniveau vereisen dat in het funderend onderwijs te complex is.

II. Stuurbaarheid: De meeste definities rekenen posten mee waar scholen niet op kunnen sturen

Bijna alle definities scoren neutraal (0) op dit criterium, Zowel functie-, taak- als activiteitendefinities laten vergelijkbare scores zien. De enige uitschieter is de definitie overhead van de University of Delhi, die hier niet goed scoort vanwege scoort vanwege vatbaarheid voor verschillen in lokale omstandigheden en fysieke factoren.

III. Substitueerbaarheid: Veel definities houden geen rekening met dubbelrollen

Vrijwel alle functie definities scoren onvoldoende (--), omdat zij functies bevatten die zowel onderwijs-gerichte als ondersteunende taken kunnen omvatten. De enige uitzondering binnen deze categorie is de kinderopvangbenchmark (definitie 6) die licht positief (+) scoort. Deze definitie maakt onderscheid tussen uren die worden besteed aan primaire taken en uren die worden besteed aan ondersteunende activiteiten. Hierdoor kunnen dubbelfuncties transparanter worden uitgesplitst.

Alle taakgebaseerde definities scoren onvoldoende (-) op dit criterium. Zij scheiden weliswaar ondersteunende taken en kernactiviteiten, maar bieden onvoldoende waarborg tegen vermenging van onderwijsinhoudelijke en ondersteunende taken. De activiteitengerichte definitie daarentegen scoort sterk positief (++). Dankzij ABC methode benadering worden activiteiten nauwkeurig toegewezen, waardoor overlap met het primaire proces vrijwel wordt uitgesloten.

Al in al voldoet de activiteiten gebaseerde definitie het best aan dit criterium, terwijl functie- en taakgericht definities tekortschieten, met uitzondering van de definitie van kinderopvangbenchmark.

V. Databetrouwbaarheid: Er is weinig consistent registreerde data om mee te werken

Definities op basis van functies scoren overwegend niet goed (-) op databetrouwbaarheid, omdat zij gebruikmaken van personeelscategorieën die in de praktijk niet uniform worden geregistreerd of geïnterpreteerd. Daardoor zijn vergelijkingen tussen scholen met deze data niet erg betrouwbaar.

De enige definitie die relatief hoger scoort (+) is die van PO- en VO-sectorrapportages, omdat deze tenminste aansluit beter op de door DUO verzamelde van functiegroepen. De databetrouwbaarheid van deze registraties is ook niet volledig robuust en ver van perfect. De betrouwbaarheid hangt vooral samen met het feit dat functiegroepen gekoppeld zijn aan salarisadministratie, maar niet alle scholen interpreteren de functiegroepen op dezelfde manier. Omdat de registraties nu niet voor beleid worden gebruikt, is er ook geen prikkel ('incentive') voor scholen om uniform te registreren. Er is ook geen accountantscontrole. Wel is er enige communicatie aan scholen over de indeling. Omdat scholen verplicht aan de DUO-registraties mee werken, kan iedere school met andere scholen overleggen over de interpretatie. De score moet dus vooral in vergelijking met andere definities worden gezien, en niet in absolute zin.

Zowel taakgebaseerde als activiteitengerichte definities scoren slecht (--) omdat zij gebruiken van gegevens die niet standard worden geregistreerd binnen het funderend onderwijs. Bij deze definities ontbreekt een uniforme systematiek voor het vastleggen van werkzaamheden, waardoor de betrouwbaarheid afhankelijk wordt van interne toerekening en subjectieve keuzes. Definities op basis van activiteitens vereisen bovendien gedetailleerde tijd- en activiteitenregistraties , die in de praktijk niet bestaan en daardoor extra vatbaar zijn voor interpretatieverschillen of manipulatie.

Al met al scoren op dit criterium zowel taak- als activiteitenbenaderingen onvoldoende door gebrek aan controleerbare gegevens, terwijl functiedefinities als categorie ook tekortschieten, met uitzondering van één definitie die wél aansluit op huidige registratiesystemen

V. Databeschikbaarheid: Formatiegegevens van DUO lijken de meest geschikte bestaande bron

Definities op basis van functies scoren goed op dit criterium, omdat de benodigde data reeds beschikbaar zijn binnen bestaande systemen. DUO verzamelt formatiegegevens op functieniveau (fte), waardoor deze definities zonder aanvullende administratieve lasten kunnen worden toegepast. De enige uitzondering in deze categorie is de benchmark kinderopvang, die licht onvoldoende (-) scoort. Deze definitie combineert elementen uit categorie functies met aspecten van het activiteitenmodel, waardoor aanvullende gegevens over taken of tijdbesteding nodig zouden zijn.

De definities op basis van taken en activiteiten scoren slecht op dit criterium. De huidige data-registratie in het funderend onderwijs vindt niet plaats op taak- of activiteitenniveau, waardoor er nu geen koppeling mogelijk is met bestaande administraties. Toepassing van de definities zou nieuwe registratieverplichtingen of tijdschrijfsystemen vereisen. Dat beperkt de uitvoerbaarheid aanzienlijk.

Al met al sluiten definities op basis van functiecategorieën het best aan beschikbare data. Taak- en activiteitendefinities scoren slecht op dit criterium.

VI. Prikkel-neutraliteit: Definities o.b.v. functie zijn inherent kwetsbaar voor perverse prikkels

Definities op basis van functies scoren slecht (-) op dit criterium. Een te regide benadering op basis van functies creëert prikkels om ondersteunende taken (zoals ICT, controlling, accountancy of schoonmaak) bij medewerkers in het primair proces te beleggen. Veel definities in deze categorie richten zich alleen op personeelskosten, en daar ontstaat er nog ook een prikkel om (te) veel ondersteuning als materiële kosten in te kopen bij externen. Omdat functies eenvoudig anders kunnen worden gelabeld, ontstaat er ook ruimte voor strategisch gedrag rond functietitels.

Definities op basis van taken scoren goed op dit criterium. Zij bieden meer transparantie over de aard van ondersteunende werkzaamheden, waardoor strategische herschikking van functies minder

eenvoudig is. Met name het Zweedse en Britse model scoren positief, omdat zij duidelijker afbakenen welke taken tot overhead behoren.

Definities op basis van activiteiten scoren negatief op dit criterium. Omdat medewerkers zelf moeten aangeven hoeveel tijd zij aan verschillende activiteiten besteden, ontstaat een prikkel om taken anders te labelen. Werknemers in het primaire proces kunnen (bewust of onbewust) meer tijds toeschrijven aan onderwijsactiviteiten. Daarnaast leidt de gedetailleerde registratiedruk tot extra ruimte voor interpretatie en maakt het systeem gevoelig voor manipulatie in de uitvoering.

Al met al scoren definities op basis van functies en activiteiten slecht op dit criterium, terwijl definities op basis van taken goed scoren.

VII. Beleidsrelevantie: Iets strikere definities lijken het meeste inzicht te kunnen geven

In vergelijking met de andere criteria scoren bijna alle definitiecategorieën goed op beleidsrelevantie. Ze bieden inzicht in de inzet van middelen in relatie tot het beleidsdoel om zoveel mogelijk transparantie te bieden. De definitie uit de benchmark kinderopvang binnen functiecategorie, het Zweedse model binnen de takencategorie en de Activity Based Costing categorie scoren hierbij het beste; ze geven een meer gedetailleerd inzicht.

3.3 Samenvatting

Per categorie lijkt de definitie met de meeste voordelen een bruikbaar vertrekpunt

Op basis van de beoordeling selecteren we per categorie één voorkeursdefinitie. Deze definities scoren relatief het beste op de gehanteerde criteria en bieden in potentie een werkbare basis voor toepassing in het funderend onderwijs. We maken hierbij onderscheid tussen drie categorieën: definities op basis van functies, definities op basis van taken en definities op basis van activiteiten.

Tabel 3. Voorstel drie definities (van elke categorie de definitie met relatief de meeste voordelen)

Bron definitie	Bijzonderheden	I	II	III	IV	V	VI	VII
		Eenvoud	Stuurbaarheid	Substitueerbaarheid	Databetrouwbaarheid	Databeschikbaarheid	Prikkel-neutraliteit	Beleidsrelevantie
7- Sectorrapportages PO-Raad & VO-Raad	Volgt de 18 functiegroepen zoals ontvangen door DUO.	+	0	--	+	+[20]	-	+
8- Zweeds hoger onderwijs model	Onderwijscoördinatoren gerekend tot overhead	-	0	-	--	-	+	++
10- Bill & Melinda Gates Foundation	Activity Based Costing in het hoger onderwijs	--	0	++	--	-	-	++

De PO- & VO-rapportages-definitie heeft binnen definities o.b.v. functies de meeste voordelen

Binnen de categorie definities scoort de definitie uit de sectorrapportage PO-VO-raad relatief gunstig. De definitie maakt gebruik van de bestaande 18 functiegroepen waarvan die DUO reeds de gegevens verzamelt via de salarisadministraties van de schoolbesturen, waardoor de definitie direct

[20] Deze score weerspiegelt vooral het relatieve verschil tussen deze definitie en andere definities. In absolute zin kent de databetrouwbaarheid van de definitie ook serieuze kwetsbaarheden, zie punt V bij paragraaf 3.2

uitvoerbaar is zonder extra te veel administratieve lasten. Daarnaast is de databeschikbaarheid geborgd omdat scholen wettelijk verplicht zijn deze gegevens te leveren. Dat werkt ook door in relatief goede databetrouwbaarheid, als is die in absolute zin nog zeker niet optimaal. De definitie sluit ook goed aan op de criteria eenvoud en beleidsrelevantie.

Tegelijkertijd kent deze definitie ook beperkingen. De definitie scoort slecht op substitueerbaarheid. Personeel dat binnen een functiecategorie primair proces valt kan overheadtaken doen, en andersom. Er staat ook ongewenste perverse prikkels omdat schoolbesturen werknemers in het primaire proces overheadtaken kunnen geven om op die manier lager te scoren op een overhead-percentage. Bijkomend nadeel is de definitie nu geen goede oplossing heeft voor'dubbelrollen' moet en materiële kosten. Als daar keuzes in worden gemaakt, kan dat het gebruik complexer maken.

Deze definitie zou ook relatief geschikt zijn om als vertrekpunt te dienen voor een nieuw geconstrueerde definitie. De definitie gaat immers uit van een lijst van achttien functiegroepen, waarvan er negen tot 'overhead' worden gerekend en negen niet. Maar beleidsmakers zouden in overleg ervoor kunnen kiezen om meer of minder functiegroepen van deze lijst tot overhead te rekenen. Ook zouden er relatief eenvoudig bepalingen voor dubbelrollen en materiële kosten aan deze definitie kunnen worden toegevoegd. Daarmee is dan wel sprake van een nieuwe definitie.

Binnen de definities o.b.v. taken komt het Zweedse SUHF gunstig naar voren

Binnen de definities onder taken categorie komt het Zweedse SUHF-model definitie als beste optie naar voren. Deze definitie maakt een onderscheid tussen kerntaken en ondersteunende taken en biedt daarmee inzicht in hoe middelen worden verdeeld over onderwijs- en overheadgerelateerde processen. Bovendien is de methode relatief robuust, omdat herclassificatie van werkzaamheden minder eenvoudig is dan bij andere definities. Dit beperkt het risico op strategische heretikettering.

Voor toepassing in het funderend onderwijs zijn wel aanpassingen nodig. Scholen registreren op dit moment geen taakverdeling in een uniforme structuur. Een implementatie zou daarom vereisen dat verdeling van kerntaken en ondersteunende taken worden vastgelegd en door alle scholen op dezelfde manier worden gebruikt. Ondanks deze beperkingen is het Zweedse model de best passende definitie binnen de categorie.

Definities met de Activity Based Costing-methode zijn geschikt als definitie o.b.v. activiteiten

De activity-based definitie van de Bill & Melinda Gates Foundation is een inhoudelijk sterke definitie. Het koppelt middelen direct aan concrete activiteiten en maakt daardoor zeer nauwkeurig zichtbaar hoeveel middelen worden besteed aan overheadactiviteiten versus onderwijstaken. Daarmee biedt deze definitie gedetailleerd inzicht in tijdbesteding en kostendrijvers. Omdat de grens tussen overhead en primair proces in het onderwijs zeer diffuus is, biedt deze definitie de mogelijkheid dit onderscheid te maken.

De keerzijde van de definitie is de uitvoerbaarheid. De databeschikbaarheid vormt een uitdaging. Activity-based costing vereist dat personeel tijd en taken per activiteit registreert, wat leidt tot substantiële administratieve belasting. Daarnaast vereist de definitie ook t aanpassingen in dataregistratiesystemen. Een verdeling van alle taken in het funderend onderwijs moet gemaakt worden. Het funderend onderwijs kent veel beleidsvrijheid, waardoor scholen het primaire proces op verschillende manieren organiseren. Toepassing van deze definitie zou daarom waarschijnlijk een uniforme activiteitenstructuur voor alle scholen vragen.

/ 4 Conclusies en reflectie

4.1 Conclusies

Een perfecte definitie van overhead in het funderend onderwijs is niet te geven
Uit het onderzoek komt naar voren dat er geen ideale definitie van overhead bestaat. Dat komt vooral omdat de twee belangrijkste eisen aan zo'n definitie op dit moment niet verenigbaar zijn: er is geen definitie die vrij is van perverse prikkels en tegelijkertijd verwijst naar data die reeds betrouwbaar geregistreerd wordt.

Een ideale definitie van overhead zou gebaseerd zijn op taken of activiteiten. Zo'n definitie kan een onderscheid maken tussen taken in het primaire proces en overheadstaken. Echter, scholen registreren op dit moment niet hoeveel tijd of geld ze aan taken besteden. Om toch te kunnen vaststellen hoeveel overhead een school heeft, zou die school moeten gaan tijdschrijven of een uitgebreide 'bottom-up' categorisering van taken doorlopen. Dat zou grote administratieve lasten met zich meebrengen (met ironisch genoeg meer overheadskosten).

Scholen registreren wel welke functionarissen er bij hen werken. Een definitie op basis van functies zou dus minder administratieve lasten met zich meebrengen. Echter, deze definities zijn kwetsbaar voor perverse prikkels, bijvoorbeeld om allerlei indirecte taken bij onderwijspersoneel te beleggen. Hoe zwaar dit weegt, is overigens afhankelijk van het gebruik van de definitie: gebruik voor benchlearning nodigt minder uit tot strategisch gedrag dan gebruik in een harde norm.

Wel geeft de literatuur verschillende definities waar inzicht uit te halen is
Hoewel een perfecte definitie dus buiten bereik ligt, kent de literatuur wel verschillende bestaande definities die meer inzicht kunnen geven in de term 'overhead'. Accountants en wetgeving zien overhead niet als formeel begrip (en er is een deel van de literatuur dat benadrukt dat een uniforme definitie nu niet bestaat), maar in wetenschappelijke studies, benchmarks en (buitenlandse) pogingen tot normering zijn er toch verschillende definities voorgesteld. In totaal hebben we op basis van literatuuronderzoek 23 relevante definities geïdentificeerd.

Uit analyse van deze definities komt naar voren dat er drie hoofdcategorieën van definities te onderscheiden zijn: definities op basis van functies (functionarissen), op basis van taken (processen) en op basis van activiteiten (die 'bottom-up' worden geclassificeerd).

Binnen deze categorieën zijn de verschillen tussen definities vrij klein. Vrijwel alle gevonden definities zien overhead als functies, taken of activiteiten gericht op het sturen en ondersteunen van het primaire proces. Het meest substantiële verschil is de wijze waarop ze met materiële kosten omgaan. Er zijn ook inhoudelijke afbakeningsverschillen, bijvoorbeeld of de inzet van onderwijscoördinatoren overhead is. Maar met een aantal definities is zo'n grens niet te trekken. Zeker definities uit andere sectoren kunnen niet rechtstreeks zo'n onderwijsspecifiek vraagstuk beantwoorden.

Dit beeld van verschillen en overeenkomsten laat echter wel zien dat het begrip 'overhead' herkenbaar is en dat er conceptueel enige overeenstemming over het begrip is. Beleidsmakers kunnen kiezen hoe dit het best kan worden verwoord.

We doen drie voorstellen voor mogelijke definities; per categorie die met de meeste voordelen
In dit onderzoek is voor elk van de drie categorieën definities in beeld gebracht welke definitie de grootste voordelen en de minste nadelen heeft. Dit is systematisch geanalyseerd op basis van zeven vooraf vastgestelde, aan een theoretisch kader ontleedde criteria.

De drie voorstellen voor mogelijke definities die hieruit naar voren komen, zijn:

- De **definitie van de PO- & VO-rapportages**[21] heeft relatief gezien de meeste voordelen van de definities o.b.v. functie. Deze definitie bouwt op gegevens die DUO nu al uniform verzamelt en daarmee is vooral de beschikbaarheid van data beter dan bij andere definities – zelfs al is ook deze data (nog) niet helemaal betrouwbaar.
- De **definitie van het Zweedse SUHF model**[22] is heeft de meeste voordelen van de definities o.b.v. taken. Deze definitie maakt onderscheid tussen onderwijs- en overheadgerelateerde processen en is relatief robuust. Echter, de definitie is opgesteld voor het hoger onderwijs en zou niet één-op-één op het Nederlandse funderend onderwijs kunnen worden toegepast.
- De **definitie van de Bill & Melinda Gates Foundation**[23] is een voorbeeld van hoe Activity Based Costing in het onderwijs kan worden toegepast. Scholen zouden daarbij zelf een exercitie moeten doorlopen waarbij ze hun eigen activiteiten classificeren. In theorie zou dat het meest zuiver en gedetailleerd zijn, maar er is geen garantie dat de cijfers van scholen onderling vergelijkbaar zijn.

Dat een definitie volgens dit onderzoek de meeste voordelen heeft, wil niet per se zeggen dat die ook in alle opzichten de 'beste' is. Beleidsmakers zouden immers voor- of nadelen op specifieke criteria extra zwaar kunnen wegen.

4.2 Reflectie

Het is sterk twijfelachtig of één van de voorgestelde definities direct toepasbaar is
Hierboven zijn drie definities voorgesteld die gebruikt kunnen worden om overhead in het funderend onderwijs te definiëren. Dit zijn per categorie de meest geschikte definities.

Echter, aan elke definitie kleven ook flinke nadelen. Ook deze drie definities ontkomen er niet aan dat beschikbaarheid van data en bestendigheid tegen perverse prikkels op dit moment niet te verenigen zijn. Bovendien kennen alle drie de definities ook serieuze operationele nadelen. Dat deze definities relatief goed scoren binnen hun categorie, wil dus niet zeggen dat ze zo goed zijn dat ze direct toepasbaar zijn in het funderend onderwijs. Wel kunnen ze een basis vormen voor een gesprek over wat een werkbare en gedragen definitie van overhead zou moeten zijn.

Toepassing van definitie van PO- & VO-rapportages lijkt op korte termijn het snelst toepasbaar
Op korte termijn lijkt de definitie van overhead zoals de wordt gebruikt in de PO- en VO-sector-rapportages het snelst toepasbaar. Dit is de enige geïdentificeerde definitie die rechtstreeks bouwt op data die nu al in het funderend onderwijs wordt geregistreerd. Voor toepassing van de Zweedse definitie zouden eerst vertaling naar de Nederlandse fo-context nodig zijn, wat onder andere een registratie van de inzet op taakniveau vereist. Voor toepassing van de ABC-definitie zouden veel scholen eerst een ABC-exercitie moeten doorlopen. Beide zijn niet op korte termijn realiseerbaar.

---

21 PO-Raad (2024) *Sectorrapportage primair onderwijs*. Link; VO-raad (2024) Sectorrapportage voortgezet onderwijs. Link
22 Engelse samenvatting van het model: Sveriges universitets- och högskoleförbund SUHF (2019) *An accounting model for costs: English Summary of the Swedish Manual.* Link
23 M. Anguiano, Bill & Melinda Gates Foundation (2013) *Cost Structure of Post-Secondary Education*. Link

De definitie van de PO- en VO-rapportages kent wel tekortkomingen in de databetrouwbaarheid. Daarnaast heeft deze definitie nu geen volledig sluitend antwoord op de vraag wat er met 'dubbelrollen' moet gebeuren en hoe er met materiële kosten moet worden omgegaan.

Het is in principe wel haalbaar om hier oplossingen voor te ontwikkelen. Om de datakwaliteit te borgen, kan er nog uitgebreider en nadrukkelijker aan scholen (en accountants) worden gecommuniceerd welke functionarissen tot welke categorie behoren. Er zouden aparte regels voor dubbelrollen en materiële kosten kunnen komen. Daarmee zou in feite een nieuwe definitie geconstrueerd worden, die wel voortbouwt op de huidige definitie maar er niet meer precies mee overeenkomt. In zo'n geval kunnen beleidsmakers zelfs de grens van 'overhead' veranderen.[24]

[24] De DUO-gegevens kennen achttien functiecategorieën waarvan de sectorrapportages er negen tot 'overhead' en negen tot het 'primair proces' rekenen worden. Als er een nieuwe definitie wordt geconstrueerd die voortbouwt op dezelfde DUO-gegevens, zouden beleidsmakers er ook voor kunnen kiezen om een groter of kleiner aantal functies tot 'overhead' te rekenen.

/ A Bijlage: Longlist relevante definities

De onderstaande tabel geeft de 'longlist' weer van geïdentificeerde relevante definities. Definities die geselecteerd zijn voor de 'shortlist' van paragraaf 2.2 zijn groen gemarkeerd. Definities die niet geselecteerd zijn voor de shortlist, zijn rood gemarkeerd. Eén definitie is geel gemarkeerd; deze definitie is zelf niet geselecteerd maar geeft uitwerking aan een definitie die wel geselecteerd is.

#	Bron	Definitie
A	**Definities uit de wetenschappelijke literatuur over overhead**	
A. 1	Huijben, Geurtsen & Van Helden, 2014 (link)	**Definitie**: "We define overhead as the whole of functions aimed at steering and supporting employees in the primary process. Therefore, overhead functions indirectly contribute to the organization's functioning." De definitie onderscheidt generieke overhead en sectorspecifieke overhead: ▸ *Generieke overhead* wordt gedefinieerd als alle gecentraliseerde en gedecentraliseerde departementen die zich bezig houden met: ▸ *Sectorspecifieke overhead* valt binnen de definitie van overhead, maar alleen voor die specifieke sector. Voorbeeld: werknemers studentenwelzijn bij een universiteit. **Overige opmerkingen:** ▸ In de praktijk heeft elke organisatie zijn eigen definitie van overhead. Wat organisatie X als overhead beschouwt zal bij overhead Y niet binnen die definitie passen. ▸ Definities gebaseerd op indirecte en directe kosten zijn ook mogelijk, maar dit lijdt tot uiteenlopende definities door verschillen in structuur en administratie van organisaties. ▸ Taken die passen bij overhead(functies) veranderen door de jaren heen. Denk aan het inplannen van (eigen) vergaderingen.
A.2	Bill and Melinda Gates Foundation, 2018 (link)	**Definitie:** Pleidooi voor Activity Based Costing in het hoger onderwijs. De definitie van overhead wordt onderverdeeld in vier soorten. Dit zijn dus vier categorieën van activiteiten die geschaard kunnen worden onder overhead: ▸ *College or departmental overhead* (Academic administration; Other administration; Facilities & Space; Other expenses) ▸ *Academic overhead(Academic administration* (Faculty development Information technology; Library services; Facilities & space; Other academic support) ▸ *Institutional overhead* (Executive management; Administration HR/Finance/Legal; Alumni development; Facilities & space; Other institutional support) ▸ *Student services* (Admissions; Advising; Counseling; Career services; Student assesment; Financial aid; Registrar; Student support; Other student activities) **Overige opmerkingen:** Auteur stelt dat universiteiten vaak inefficiënt bezuinigen doordat ze niet op de hoogte zijn welke departementen niet goed presteren. Veel beleid werkt daardoor niet. Deze methode zal een beter inzicht geven in waar geld verloren gaat.

#	Bron	Definitie
A.3	Algemene Rekenkamer, 2025 (link)	Rapport van de ARK gaat niet letterlijk over overhead(kosten), maar dit zijn de overheadtaken die een leraar verricht. **Definitie (van administratieve lasten):** "Wij bedoelen met administratieve lasten de kosten die administratieve taken voor leraren met zich meebrengen in tijd en ervaren zwaarte. De reden hiervoor is dat elke extra administratieve taak werkdrukverhogend is, zelfs wanneer de taak op zichzelf als nuttig wordt ervaren." Administratieve taken zijn: - Administratie om de vordering van leerlingen in beeld te brengen (leerlingdossier; rapporten) - *Administratie om het onderwijs voor de klas te plannen* (Groepsplan; Overdracht deeltijdpartner) - Administratie voor de (extra) ondersteuning van leerlingen (Handelingsplannen; Ontwikkelingspectief; Contact met externe hulpverleners en ondersteuners) - Algemene administratie (Gespreksverslagen met ouders, leerlingen of externen; voorbereiding voor gesprekken met intern begeleider) **Overige opmerkingen:** Laat materiaal en andere personeelsfuncties dus buiten beschouwing.
A.4	Business and financial models – Clive Marsh, 2013 (link)	**Definitie:** "This will relate to overheads that arise to support the production process. Power, water, cleaning materials, etc. These are all variable costs in that they will vary with the level of production. For the purpose of this exercise we will only consider direct/variable production overheads and shall call these direct overheads. Other overheads that are fixed within the budget period (business rates, insurance, etc) may also be apportioned in part to the production process." **Overige opmerkingen:** Vooral focus op private sector, vooral productie.
A.5	Management accounting in public service decision making – chapter 7, 2021 (link)	**Definitie:** Artikel noemt voorbeelden van hoe kosten in de publieke sector kunnen worden geclassificeerd. Deze worden in het hoofdstuk verder toegelicht.
A.6	University of Delhi, z.j. (link)	**Definitie**: "Overheads are the indirect costs that cannot be allocated to any specific job or process as they are not capable of being identified with any specific job or process. It includes cost of indirect materials, Indirect labor and indirect expenses that cannot be conveniently charged to any job or process. The CIMA defines overhead cost as "the total cost of indirect materials, labor and indirect expenses. In short, it is the cost of materials, labor and expenses that cannot be economically identified with specific saleable cost unit." **Overige opmerkingen:** - Directe kosten worden ook als overhead behandeld in situaties waar het disproportioneel veel tijd kost om deze boekhoudkundig juist toe te wijzen. - Kapitaaluitgaven zijn geen kosten en dus ook geen overhead. - Donaties en abonnementen kunnen tellen niet als overhead - Kosten kunnen op verschillende manieren toegewezen worden, wat effect heeft op hoe overhead wordt geclassificeerd. Vier manieren: (1) Functie, bijv: administratie, verkoop, onderzoek (2) Gedrag van de uitgave bijv. vaste uitgave, variable uitgave, vaste overhead, variabele overhead etc. (3) Element, bijv. Indirecte materiaal kosten, indirecte arbeidskosten, indirecte uitgave, etc. (4) Financial nature, bijv. cash of niet cash.

#	Bron	Definitie
B	**Benchmarks en beleidsdocumenten in Nederlandse publieke sectoren**	
B.1	Benchmarkrapportage overhead voortgezet onderwijs, 2016-2017 (link)	**Definitie overhead**: *"het geheel van functies gericht op de sturing en ondersteuning van de medewerkers in het primaire proces."* De overheadfuncties staan niet rechtstreeks ten dienste van de leerling. Overhead kan op school zijn maar ook bovenschools zijn. Bovendien kan overhead ook worden uitbesteed. In dit onderzoek is overhead onderverdeeld in de volgende categorieën: (1) Directie /management (2) secretariële ondersteuning, (3) staf/beleidsmatige ondersteuning (4) kwaliteitszorg (5) Marketing/PR/communicatie (6) Juridische zaken (7) Personeel & Organisatie (8) financiën & Control, (9) informatisering & Automatisering (10) Facilitaire zaken (11) huisvesting (12) inkoop (13) onderwijsspecifieke overhead **Overige opmerkingen:** Onder de categorie onderwijsspecifieke overhead (13) zijn medewerkers opgenomen die werkzaam zijn bij bijvoorbeeld de mediatheek en leerlingen-en roosteradministratie)
B.2	Rapportage Benchmark Overhead Universiteiten & Hogescholen, 2007 (link)	**Definitie**: Alle functies die het doel dienen van sturen van de organisatie en het ondersteunen van het primaire proces. Zuivere overhead, komt voor in vrijwel alle publieke organisaties: (1) College van Bestuur en lijnmanagement (2) Personeel en organisatie (3) Financiën en control (4) Informatisering en automatisering (5) Marketing en communicatie (6) Facilitaire zaken (7) Juridische zaken (8) Secretariaten (9) Onderwijs- en onderzoeksondersteuning **Overige opmerkingen:** ▸ Categorie Onderwijs- en onderzoeksondersteuning (9) is 'overhead in ruime zin' en sectorspecifiek) ▸ Onderwijsinstellingen bevatten daarnaast functies die niet onder onze definitie van "zuivere overhead" vallen, maar anderzijds ook niet tot het "zuivere primair proces" behoren. Voorbeelden: studentenadministratie, decanen, medewerkers bibliotheek en studentpsychologen. ▸ FTE's belangrijkste onderdeel van overhead, maar naast FTE's bestaat overhead ook uit (I) De kosten van uitbesteding en inhuur van personeel, (II), de materiële kosten en (III) de huisvestingkosten. ▸ Het artikel identificeert veel verwarring over wat wordt verstaan onder overhead. Zij hebben de bovenstaande definitie gegeven omdat de eerdere literatuur geen duidelijke definities hanteerde
B.3	Benchmark sector Care, 2024 (link)	**Definitie**: "Overhead is het geheel van functies gericht op de sturing en ondersteuning van de medewerkers in het primaire proces. Deze functies zijn: ▸ *Algemeen management*: bestuur, directie, concernleiding, managers bedrijfsvoering, afdelingshoofden (niet cliëntgebonden) ▸ *Stafpersoneel algemeen / administratief*: beleidsadviseurs, projectleiders, kwaliteitsfunctionarissen, juridisch adviseurs, communicatie, PR, bestuurssecretarissen ▸ *Administratief / financieel personeel*: financiële administratie, salarisadministratie, inkoopadministratie, functioneel beheerders van financiële systemen ▸ *I&A-personeel*: IT-beheer, systeembeheer, netwerkbeheer, servicedesk, functioneel beheer ▸ *Opleidingspersoneel (intern)*: HRD-adviseurs, opleidingscoördinatoren, interne trainers, praktijkbegeleiders personeel ▸ *Inkoop*: inkoopmedewerkers, contractbeheer, leveranciersmanagement, logistiek interne goederenstroom ▸ *P&O / HRM*: HR-adviseurs, recruiters, verzuimcoördinatoren, personeelsadministratie ▸ *Secretariaten*: secretarieel personeel, managementassistentes, afdelingssecretaressen, decentrale administratie ▸ *Terrein- en gebouwgebonden functies: Vastgoedbeheer*, technische dienst, onderhoud, schoonmaak, beveiliging, groenvoorziening ▸ *Materiaal*: Algemene materiële overheadkosten: advies, software, hardware, communicatie, kantoorartikelen, opleidingen, accountants, externe ondersteuning"

#	Bron	Definitie
B.4	Gemeenten – nota overhead, 2024 (link)	**Definitie:** *"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.'* (Uitvoerings-)lasten worden zoveel mogelijk direct toegerekend aan de betreffende taken/activiteiten. Alle functies, bijbehorende systemen en aanverwante lasten en baten die rechtstreeks aan een specifieke taak binnen een taakveld zijn toe te wijzen, maken onderdeel uit van de overige taakvelden en niet van het taakveld 0.4 overhead. Taakveld 0.4 overhead geeft een duidelijke definitie van wat bij gemeenten onder overhead valt**:** (1) leidinggevenden primair proces, (2) financiën, toezicht en controle, (3) personeel en organisatie en organisatie- en formatieadvies; (4) inkoop; (5) interne en externe communicatie inclusief vormgeving, m.u.v. klantcommunicatie (6) juridische zaken: (7) bestuurszaken: ambtelijke ondersteuning en beleidsadvisering ; (8) informatievoorziening en automatisering van PIOFACH-systemen, inclusief organisatie-overkoepelende systemen zoals de zaaksystemen, kantoorautomatisering en thuiswerkapplicaties; (9) facilitaire zaken en huisvesting (incl. beveiliging); (10) documentaire informatievoorziening; (11) managementondersteuning en secretariaten primair proces; (12) archieven. **Overige opmerkingen:** Tot dit taakveld behoort niet: de ondersteuning van de raad, archieven met een historische betekenis, klantcommunicatie, de activiteiten van projectleiders en coördinatoren, afhandeling van bezwaar- en beroepsschriften en activiteiten van juristen die primaire taken verrichten zoals vergunningverlening; informatievoorziening en automatisering ten behoeve van primaire proces-systemen.
B.5	Gemeenten – Commissie BBV – notitie overhead, 2023 (link)	**Definitie**, "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" Hiertoe behoren; ▸ loonlasten van functies in het PIOFACH domein; ▸ ICT lasten van de PIOFACH-systemen; ▸ huisvestingslasten; ▸ uitbestedingslasten PIOFACH taken; ▸ rentelasten die niet zijn toe te delen aan de taakvelden in het primaire proces. **Overige opmerkingen:** ▸ De meeste benchmarks van gemeenten definiëren overhead op basis van deze notitie en de voorgangers daarvan. ▸ Grijze gebieden zijn functies die deels primair proces en deels overhead zijn. De notitie stelt dat gemeenten hier niet zelf kan bepalen wat overhead is en wat niet. Een gemeente kan wel toelichten in haar beleid welke keuzes rondom het grijze gebied worden gemaakt. ▸ Platte organisatiestructuren: daardoor minder managers en meer managers die ook inhoudelijke werk doen.
B.6	Benchmark jeugd- en opvoedhulp, 2013 (link)	**Definitie:** **"**Overhead is het geheel van functies gericht op de sturing en ondersteuning van de medewerkers in het primaire proces." Hiertoe behoren: 1.Bestuur/directie, lijnmanagement en managementondersteuning. 2. Personeel en organisatie. 3. Financiën en control. 4. Informatisering en automatisering. 5. Marketing, communicatie en kwaliteitszorg. 6. Juridische zaken. 7. Facilitaire zaken. **Overige opmerkingen:** Het gaat hierbij om zowel de centrale als decentrale formatie

#	Bron	Definitie
B.7	Benchmark overhead Kinderopvang, 2019 (link)	**Definitie:** **"**Onder uitvoerende overhead wordt de overhead verstaan die specifiek ten behoeve van één of enkele locaties functioneert (locatiemanager, teamcoördinator, wijkmanager). Overhead op hogere schaalniveaus (regiomanager, clustermanager, sectorhoofd), valt in dit onderzoek onder centrale overhead." ▸ *Uitvoerende overhead* is het management op de locatie. Hieronder vallen het locatiehoofd, het adjunct-locatiehoofd (voor zover deze niet op de groep staat), de eventuele taakuren van de groepsleiding, bestemd voor coördinatie of administratie (bijv. bij zelfsturende teams) en de administratieve ondersteuning op de locatie." ▸ *Centraal overheadpersoneel omvat*: directie, secretariaat, administratie, personeelsbeheer, acquisitie en stafmedewerkers. Dus niet eventueel schoonmaakpersoneel, onderhoudspersoneel, huishoudelijk personeel, stagiaires.
B.8	Overhead of onderwijs, 2007 (link)	**Definitie:** "In dit onderzoek beschouwen we de inzet van management personeel als overhead. Ook de inzet van de indirecte ondersteuning van het onderwijs valt hieronder."
B.9	Algemene Rekenkamer, 2010 (link)	**Definitie** Indirecte kosten. Voor deze indicator wordt aan hogescholen gevraagd dit uit te drukken inde verhouding onderwijzen en onderwijsondersteunend personeel. **Overige opmerkingen:** Artikel benadrukt dat er geen sluitende definitie van overhead in het onderwijs is. Stelt dat OCW, als verantwoordelijke voor bekostiging van het onderwijs, heir mee zou moeten komen.
B.10	Sectorrapportage PO-Raad (link) & sectorrapportage VO-raad (link), 2024	**Definitie:** In beide onderwijssectoren wordt overhead gedefinieerd op basis van het aantal fte in indirect ondersteunende en managementfuncties. Alle taken die leraren uitvoeren, behoren dus tot het primaire proces. Alle taken die niet-leraren uitvoeren behoren tot overhead. "In het primair onderwijs wordt overhead gedefinieerd op basis van het aantal fte in indirect ondersteunende en managementfuncties. Hoewel deze functies buiten het primaire proces van lesgeven vallen, zijn ze van groot belang voor het dagelijks verloop van het onderwijs. **Overige opmerkingen:** ▸ Het totale overheadpercentage, berekend als de categorieën 'bestuur, directie en management' en 'indirect onderwijsondersteunend personeel' ligt rond de 10%. ▸ De meeste functies die onder overhead vallen, zijn op school. Bijna de helft van de overhead zijn schoolleiders en bijna een derde is overige ondersteuning binnen de scholen, bijvoorbeeld de conciërge. Samen is dit gemiddeld 1,5 fte per school. Minder dan een vijfde van de overhead is bovenschoolse overhead: dit zijn bijvoorbeeld collega's op de salarisadministratie of kwaliteitszorgmedewerkers die vaak met meerdere scholen van de schoolorganisatie worden gedeeld**.** Per school gaat dit om gemiddeld 0,3fte, (meer info via link) "
B.11	Handleiding overheidstarieven, 2024 (link)	**Definitie:** Overhead wordt uitgesplitst in drie hoofdcategorieën: ▸ Huisvesting ▸ Kantoorautomatisering ▸ Overige overhead **(**Personeelsadministratie; Reiskosten; Opleiding; Facilitair; HR-advies en bedrijfszorg; Documentaire informatievoorziening; Thuiswerkvergoeding; IMOC)

#	Bron	Definitie
C	**Pogingen tot normering of gestandaardiseerde modellen in andere sectoren of landen**	
C.1	Zweeds hoger onderwijs model voor full cost coverage SUHF (link, in het Zweeds, vertaald) Niet echt een normering, wel een gestandaardiseerd model.	**Definitie**: " De kosten die nodig zijn voor administratief, technisch en infrastructuurondersteuning van de kernactiviteiten, maar die niet direct via een kostendrager toewijsbaar zijn, worden aangeduid als gemeenschappelijke / indirecte kosten." Deze indirecte kosten zijn: ▸ Management and administration (finance, HR, general leadership) ▸ Infrastructure and shared services (IT, property, service, libraries) ▸ Institution- and faculty-level shared costs **Overige opmerkingen:** ▸ SUHF model is gemaakt zodat het hoger onderwijs transparantie en doelmatiger inzicht krijgt over hun indirecte kosten. Geeft de directie bruikbare data waar beleid op gebaseerd kan worden. Niet gemaakt voor benchmarking tussen universiteiten. ▸ Maakt onderscheid tussen zowel primair proces en ondersteunende activiteit, maar gebruikt voornamelijk indirecte en directe kosten. Wanneer iemand met een administratieve functie zich (tijdelijk) bezig houdt met het primaire proces kan dit soms als directe kosten worden geboekt. ▸ De grens tussen directe en indirecte kosten wordt flexibel gehanteerd, afhankelijk van de aard van de kosten en de mogelijkheid tot toewijzing. ▸ SUHF geldt voor researchprojecten maar ook voor het gehele hoger onderwijs.
C.2	The National Audit Office UK definition of overhead costs (link)	**Definitie**: "Overheads are those costs, such as general administration and support services, which cannot easily be associated with particular products or services. There is, however, no standard classification of the costs that make up 'overheads'. Although overheads tend to be seen as a 'bad' cost, some level of overheads is needed to run an organisation and spending on overheads does not necessarily represent a poor use of resources."
C.3	Nieuw Zeeland – 2017 (link) Deels normering deels uniform beleid.	**Definitie:** Indirecte kosten, waar overhead een deel van is. Indirect costs: *"Common indirect costs include overhead costs such as salaries of staff in corporate (eg, finance, human resources) and technical support (eg, legal or IT) areas, or accommodation costs (eg, rent, maintenance, utilities)."*
C.4	Managing Public Money – UK – (link)	**Definitie;** "Overheads, for example (shares of) payroll, audit, top management costs, legal services, etc"
C.5	UK higher education instituitons – 2025 (link). Geen normering, wel uniform beleid.	**Definitie** 'Indirect cost pool' wordt hier gebruikt. Overhead is onderdeel van deze indirect cost pool. Deze bestaat uit: ▸ administrative, clerical and technical staff in academic departments who support core TRAC activities but are not directly allocated to the TRAC activities in the TRAC model; ▸ staff and student facilities; ▸ non-staff costs in academic departments (except where directly allocated); ▸ registry; ▸ finance; ▸ human resources; ▸ libraries and learning resources; ▸ an element of non-pension related interest costs; ▸ the estates costs attributable to central service departments; ▸ pay and non-pay costs in other central service departments; ▸ tax charges (except where directly allocated in accordance with 3.3.5.2 to ▸ 3.3.5.4); ▸ restructuring costs. **Overige opmerkingen:** TRAC geeft in 3.4.5.5. ook informatie over wat valt onder **'estate costs**,' alles rondom gebouw.

#	Bron	Definitie
C.6	Pauschalierung von Gemeinkosten (link)	Een aantal Duitse deelstaten hanteren een norm voor overhead. Dit is een voorbeeld van Schleswig-Holstein. **Definitie:** De volgende kosten vallen onder de indirecte kosten en worden gedekt door de overheadforfait (Gemeinkostenpauschale): ▸ *Typische administratieve / personeelskosten,* waarbij het moeilijk is om het aandeel dat aan een specifieke maatregel toerekenbaar is exact te bepalen (bijvoorbeeld: administratieve werkzaamheden van het management, boekhouding en controlling, personeelszaken, wervingskosten, telefooncentrale, receptie, secretariaatswerk, IT-afdeling, facilitair management, schoonmaak, enz.); ▸ *Huur van ruimtes*, voor zover het gaat om ruimtes die niet uitsluitend voor één specifiek project worden gehuurd; ▸ *Grond- en gebouwkosten* (heffingen, schoonmaakdienst, onderhoud en reparaties, conciërgediensten), voor zover deze niet uitsluitend voor één project ontstaan; ▸ *Energie- en nutsvoorzieningen* — elektriciteit, verwarming, gas, water — voor zover ze niet uitsluitend voor één project worden gebruikt (bij afzonderlijke facturering); ▸ *Telefoonkosten en internetkosten*, voor zover ze niet uitsluitend voor één project ontstaan; ▸ *Verzendkosten*, voor zover ze niet uitsluitend voor één project ontstaan; ▸ *Kopieerkosten en kantoorbenodigdheden*; ▸ *Bijdragen aan beroepsverenigingen* (Berufsgenossenschaften); ▸ *Premies voor wettelijk verplichte verzekeringen* (bijvoorbeeld aansprakelijkheidsverzekering); ▸ *Gebruik van gemeenschappelijke voorzieningen* (bijvoorbeeld kantine, sociale ruimtes, wagenpark inclusief voertuigenpool).

#	Bron	Definitie
D	**Richtlijnen van accountants rond overhead**	
D.1	*Geen relevante definities geïdentificeerd*	*n.v.t.*

/ B Theoretisch kader

B.1 Inleiding

Dit hoofdstuk schetst een theoretisch kader dat behulpzaam kan zijn bij het definiëren en afbakenen van het begrip overhead in het funderend onderwijs en bij de praktische implementatie hiervan.

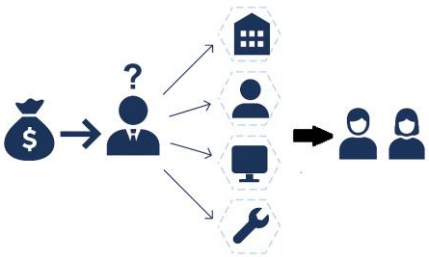
Bij het definiëren en afbakenen van overhead geldt als uitgangspunt de in het Regeerakkoord 2024 geformuleerde ambitie: “Geld moet zoveel mogelijk landen in de klas.” Dit impliceert een inzet van overheidsmiddelen binnen scholen die optimaal bijdraagt aan het realiseren van de in de wet gestelde onderwijsdoelen. Daarom wordt hier eerst een micro-economisch model besproken dat bij een gegeven technologie en een gedragsveronderstelling van het maximeren van de onderwijsproductie de optimale allocatie van middelen beschrijft. Dit levert de bouwstenen op voor de uiteindelijke definitie van overhead.

De bespreking van de implementatie van het model richt zich vooral op aspecten van het daadwerkelijk in de praktijk brengen van de inzichten uit het economische model. Het gaat hier onder andere over accounting systemen, hun kwetsbaarheid, maar ook over de meetbaarheid en betrouwbaarheid van de te verzamelen cijfers.

B.2 Micro-economisch model

B.2.1 Optimale allocatie van middelen

Schema 1 geeft op vereenvoudigde wijze weer hoe het transformatieproces eruit ziet van een school, waarin budget wordt omgezet in onderwijsproductie, ofwel - simpel gezegd – toegenomen kennis- en vaardigheden van leerlingen.



Het management van een school(bestuur) staat voor de vraag hoe, binnen een gegeven budget, de school een zo groot mogelijke onderwijsproductie kan leveren. Het management neemt daarbij beslissingen over de organisatie van de school, het werkklimaat voor leerlingen en docenten en de inzet van beschikbare middelen, waarbij zij rekening houdt met allerlei voorwaarden op sociaal, technisch en financieel gebied. Specifiek gaat het om het bepalen van een optimale samenstelling van de inzet van middelen, zoals het aantal docenten, de mate van ondersteuning, de inzet van ICT, schoonmaak en onderhoud en energiegebruik. De getoonde ingezette middelen kunnen uiteraard worden verfijnd door een onderscheid te maken naar de verschillende taken die worden uitgevoerd, bijvoorbeeld als onderwijzend personeel ook nog coördinatie- of managementaken uitvoert.

B.2.2 Misallocatie van middelen

Die optimale samenstelling hangt echter af van allerlei externe factoren, zoals de omvang en de samenstelling van de leerlingenpopulatie (schaaleffecten), de omvang en kwaliteit van schoolgebouwen, regionale verschillen in lonen, prijzen en belastingen, de mate van verstedelijking, sociale achterstanden en de lokale veiligheidssituatie. Een oud schoolgebouw kan voor een school tot extra hoge kosten voor onderhoud en energieverbruik leiden. Daar kan een school verder niets aan doen vanwege de gemeentelijke verantwoordelijkheid voor huisvesting, maar het management wordt wel gedwongen tot extra niet-direct op onderwijs gerichte kosten ('overhead'). Dit geldt bijvoorbeeld ook voor de anciënniteit van het personeel. Scholen met een vergrijsd personeelsbestand leiden in termen van kostenaandelen vanzelf tot een andere allocatie. Voor een uitgebreidere toelichting zie ook eerdere rapporten over dit onderwerp (Blank, 2009; Blank et al., 2007a, 2007b).

Een school kan om allerlei redenen afwijken van een optimale allocatie van middelen. Het management heeft bijvoorbeeld een gebrek aan competentie om tot de goede afweging te komen of zij ontberen alle informatie die nodig is om de goede afweging te maken. De literatuur laat echter ook zien dat doelstellingen van het management vaak niet in overeenstemming zijn met die van de overheid (Blank, 2009). Dit leidt tot een andere afweging en dus tot een andere uitkomst voor de allocatie van middelen. Te denken valt hierbij aan het vertonen van bureaucratengedrag, waarbij het management zich richt op het creëren van allerlei protocollen en regels, die het aanstellen van extra administratief personeel en middenmanagement noodzakelijk maakt. Ook het tegenovergestelde komt voor waarbij juist te veel onderwijzend personeel in dienst is, omdat het management de school naar de buitenwereld promoot met hun kleine klassen.

Takeaway.
Een productieproces is een complex samenhangend proces, waarbij de optimale allocatie van middelen afhankelijk is van de omvang en samenstelling van de geleverde diensten, prijzen van de verschillende ingezette middelen en externe factoren. De optimale allocatie zal dus per school verschillen. Er is dus geen uniforme norm te stellen, maar mogelijk zijn wel bandbreedtes aan te geven. In het geval van onwetendheid van het management zou een norm kunnen helpen om managementbeslissingen bij te stellen. In het geval van pervers gedrag is het de vraag of via een norm een gedragsverandering is te realiseren. Er is dan eerder sprake van een systeemfout.

B.3 Accounting systemen

B.3.1 Algemeen

Cost accounting systemen kunnen een sleutelrol vervullen bij het bepalen van de optimale allocatie van middelen binnen een organisatie. Cost accounting systemen bevatten methodes om kosten vast te leggen, te analyseren en te beheersen door deze te koppelen aan de productie, de afdelingen of bijzondere activiteiten binnen een organisatie. Hierdoor kunnen bedrijven de winstgevendheid van hun activiteiten beoordelen, ondoelmatigheden opsporen en daarop hun strategische keuzes baseren. Er bestaan verschillende methoden binnen cost accounting, die gericht zijn op processen (voorraden, orderverwerking et cetera), maar hier richt de aandacht zich op *activity-based cost accounting* (ABC), waarbij kosten zijn gerelateerd aan de waardecreatie door een bedrijf (Datar et al., 2022).

B.3.2 Bijdrage van Kaplan

Kaplan heeft een belangrijke bijdrage geleverd aan de ontwikkeling van ABC. Samen met Cooper ontwikkelde hij systemen die veel nauwkeuriger dan voorheen kosten toeschrijven aan allerlei activiteiten, zoals de productie, het onderhoud, de marketing en verkoop, en vervolgens aan producten op basis van hun gebruik van deze activiteiten (Kaplan & Cooper, 1998; Kaplan & Norton, 1996). Voor de toewijzing van kosten ontwikkelen zij allerlei afzonderlijke sleutels die een veel realistischer beeld geven van wat zich werkelijk afspeelt binnen een bedrijf. De sleutels zijn bijvoorbeeld afgeleid van tijdsbestedingsonderzoek. Onderstaande tabellen geven een voorbeeld van hoe dat in de praktijk eruit zou kunnen zien. Het gaat hier om allerlei kosten en activiteiten die in het onderwijs als overhead kunnen worden beschouwd. Tot overhead rekent Kaplan de kosten die niet direct aan specifieke producten of diensten kunnen worden toegewezen, maar die wel essentieel zijn voor de activiteiten van een bedrijf.

Tabel 1 Overzicht overheadkosten (voorbeelden)

Kostensoort	Voorbeelden
Onderwijsondersteunend personeel	Onderwijscoördinatoren, roostermakers
Facilitaire kosten	Huisvesting, schoonmaak, beveiliging, onderhoud gebouw
ICT en digitale infrastructuur	e-mail, digitale leeromgevingen, helpdesk
Kwaliteitszorg en accreditatie	Onderwijsvisitaties, interne audits, accreditatieprocessen
Bibliotheek en studievoorzieningen	Licenties, abonnementen, informatiesystemen
Studentenbegeleiding en -support	Studieadviseurs, decanen, studiebegeleiding
HR en personeelsontwikkeling	Werving, scholing, onboarding van personeel
Communicatie en marketing	Websites, voorlichtingscampagnes, wervings leerlingen
Bestuur en management	Bestuur, directie, stafdiensten
Financiën en control	Financiële administratie, begrotingsbeheer, subsidies
Project- en subsidiekosten	Beheer van externe projecten, verantwoording subsidies

Tabel 2 Overzicht activiteiten (voorbeelden)

Activiteit	Toelichting
Rooster maken	Proces dat rekening houdt met lokalen, docenten, vakken
Toetsontwikkeling en -coördinatie	Centrale toetsing, examencommissies
Begeleiden van studenten buiten les	Tutorial, afstudeerbegeleiding, mentorgesprekken
Onderwijsevaluaties, verbeteracties	Kwaliteitszorgcycli, studentfeedback verwerken
Curriculumontwikkeling	Tijdsinvestering voor herziening van leerlijnen, vakinhoud
Examenadministratie	Cijferverwerking, diplomering, herkansingen
Intake en toelating	Instroombegeleiding, voorlichting, toelatingscommissies
Onderhoud digitale systemen	Beheer van educatieve software en digitale leeromgeving
Subsidies/projectaanvragen	Verkrijgen/verantwoorden van extern geld
Interne comm.en vergaderingen	Teamoverleg, opleidingsvergaderingen, mgt-overleg

Tabel 3 Overzicht kostendrijvers (voorbeelden)

Activiteit	Kostendrijver	Toewijzingsbasis
Roosteren	Aantal onderwijsuren per periode	Per vak of blok
Studentenbegeleiding	Aantal studenten	Per student of cohort
Toetscoördinatie	Aantal toetsen	Per vak
ICT-ondersteuning	Aantal studenten/docenten	Verdeeld naar faculteit
Onderwijscoördinatie	Aantal opleidingen	Per opleiding

Takeaway
Uitgebreide kostensystemen kunnen het management helpen bij het optimaliseren van de bedrijfsvoering. In de loop van de afgelopen decennia zijn er kostensystemen ontwikkeld die kosten koppelen aan producten, afdelingen en activiteiten. In het bijzonder wordt aandacht geschonken aan de zogenoemde indirecte kosten of overhead.

B.3.3 Perverse prikkels

In een ideale wereld worden alle relevante gegevens op een accurate manier geregistreerd en bij volledige informatie zijn ook alle sleutels en toedelingen op perfecte wijze uit te voeren. Op basis hiervan kan het management afgewogen beslissingen nemen over de bedrijfsvoering en strategische keuzes maken. Deze sturingsbeslissingen kunnen echter de belangen van verschillende actoren in een organisatie schaden. Dit leidt uiteindelijk tot twee verschillende vormen van gedragsreacties.

De eerste vorm heeft betrekking op actoren die daadwerkelijk overgaan tot aanpassingen in het fysieke proces. Te denken valt hierbij aan een situatie waarin wordt gestuurd op de overhead en het midden-echelon besluit om niet het overtollig administratief personeel af te slanken, maar te bezuinigen op het onderhoud van gebouwen en machines. Op een onzichtbare manier worden hier kosten verschoven naar de toekomst.

De tweede vorm heeft betrekking op de cijfers zelf. Medewerkers kunnen activiteiten verkeerd registreren of 'optimaliseren' op manieren die de cijfers verbeteren, maar niet het werkelijke proces. Dit ontstaat vooral in situaties waarin het ABC-systeem complex en niet-transparant is. Dit zet de deuren open naar manipulatie en fraude.

Dit soort risico's staan in de literatuur al lang bekend onder namen als *gaming*, defensief gedrag, budget padding en data manipulatie (Anthony & Govindarajan, 2007; Merchant & Van der Stede, 2012). Het resultaat is vaak averechts.

Takeaway
Het sturen van een organisatie op basis van informatie uit kostensystemen kan aanleiding zijn om kosteninformatie te manipuleren via moeilijk traceerbare herallocaties of directe manipulatie van de gegevens. Sturing heeft dan ook alleen zin als de te verzamelen gegevens transparant en robuust zijn.

B.3.4 Administratieve lasten

ABC is ontworpen om nauwkeurige kosteninformatie te leveren. Maar Kaplan erkent zelf al snel dat het systeem complex en arbeidsintensief is. Er zijn veel gegevens nodig over activiteiten, processen en tijdsbesteding en het onderhouden van het systeem vereist frequente updates als processen veranderen. Merchant & Van der Stede (2012) waarschuwen dat hoe complexer het systeem, des te meer kans op gebruikersmoeheid, een verlies van geloofwaardigheid en het niet gebruiken van de gegevens. Drury (2018) ziet een spanningsveld tussen nauwkeurigheid en eenvoud. Het is belangrijk dat er een balans moet zijn tussen voldoende detail om beslissingen te ondersteunen zonder dat het zijn doel voorbijschiet. Kaplan & Anderson, (2004) komen nog wel met een eenvoudiger alternatief waarbij tijd de kern van de verrekening wordt. Deze zogenoemde *Time-driven Activity-Based Costing* (TDABC) kent twee hoofdparameters: de kosten per tijdseenheid van een productiemiddel (personeel, computertijd et cetera) en de tijd die nodig is om een bepaalde activiteit uit te voeren. Het is echter de vraag of de complexiteit daadwerkelijk afneemt, omdat in dit geval allerlei gegevens over tijdbesteding en verbruik moeten worden verzameld.

Tot de administratieve lasten rekenen we ook afbakeningskwesties. Hoe verfijnder het kostensysteem, des te intensiever zijn de discussies over wat nu tot welke categorie behoort. De afbakeningskwestie blijft een permanente rol spelen omdat het productieproces door technologische ontwikkelingen steeds verandert en daardoor ook middelen en taken steeds veranderen.

Takeaway
Kostensystemen leggen snel grote administratieve lasten op aan een organisatie. Ook het draagvlak om uitgebreide registraties goed bij te houden is laag.

B.3.5 Uitruil tussen nauwkeurigheid en precisie

Waar Drury (2018) een gedetailleerde kostensysteem vooral ziet als een administratieve lastenprobleem, speelt hier ook nog een veel fundamenteler probleem: de uitruil tussen wat statistici precisie en nauwkeurigheid noemen. Naarmate kostensystemen verfijnder worden zal er een steeds grotere variatie ontstaan binnen de onderscheiden kosten- en taakcategorieën. Het heeft dus geen zin om op detailniveau normen te ontwikkelen, omdat die een grote mate van onbetrouwbaarheid kennen.

B.4 Conclusie theoretisch kader

Overhead is een terugkerend onderwerp in het onderwijsbeleid. Hoewel iedereen erkend dat overhead een onvermijdelijke en zinvolle bijdrage levert aan het onderwijsproces, bestaan er vaak zorgen dat er te veel onderwijsgeld aan deze categorie wordt besteed en ten koste gaat van het realiseren van de onderwijsdoelen. Door de jaren heen is dan ook herhaaldelijk aangedrongen op het beheersen van de overhead in het onderwijs.

De allocatie van middelen is in elke organisatie een complex vraagstuk en vraagt het nodige inzicht van management om tot een goede afweging te komen. Dat geldt dus ook voor schoolbesturen. Het is niet boud te veronderstellen dat de overheid op afstand dit inzicht in de lokale situatie in grote mate ontbeert. Het is echter niet uit te sluiten dat ook scholen zelf door een gebrek aan inzicht of door bewust (bureaucraten)gedrag tot een overmatige inzet van overhead besluiten. In dergelijke gevallen kan de overheid overwegen tot normering over te gaan. Daarbij dient de definitie van overhead aan vier voorwaarden te voldoen:

1. De overhead moet grofmazig zijn en bij voorkeur niet worden gedifferentieerd; met differentiatie wordt bedoeld: het maken van onderscheid tussen kostensoorten. Dus er moeten geen aparte normen komen voor bijvoorbeeld technisch, administratief of management personeel.
2. De overhead moet geschoond zijn van de invloed van externe factoren, zoals de kwaliteit van de gebouwen, de sociale omgeving of de prijzen van ingezette middelen;
3. De overhead mag geen ingezette middelen of taken omvatten die substitueerbaar zijn met onderwijs- of leerlinggerichte activiteiten; functies of taken die (deels) een onderwijsgerichte rol hebben, niet als overhead moeten worden gerekend. Sommige functies hebben namelijk dubbelrol, zoals IT-medewerkers die zowel onderwijs ondersteunen (zoals IT'ers die zorg dragen voor het netwerk, de software en technische ondersteuning in het onderwijsproces) als administratieve of organisatie brede taken uitvoeren (zoals automatisering van de leerlingenadministratie en financiële administratie van de school). Dergelijke functies zijn

gevoelig voor inconsistente afbakening en discussies over welk deel van hun tijd onderwijs en welk deel overhead.

4. De vereiste gegevens moeten niet of lastig te manipuleren zijn en bij voorkeur uit een officiële registratie of door accountants goedgekeurde verslaglegging afkomstig zijn.

Punt 1 heeft betrekking op de definitie van slechts één vorm van overhead zonder enige vorm van differentiatie om de nadelen van verdere verfijningen, zoals administratieve lasten en veel ruis in de gegevens, te voorkomen (zie paragraaf B.3.4 en B.3.5). Punt 2 impliceert dat er geen *one-size-fits-all* allocatie is (zie paragraaf B.2.1). Een voorbeeld is de bijzondere rol van gemeenten met betrekking tot huisvesting waardoor kosten voor energie, schoonmaak en onderhoud al buiten de definitie moeten vallen. Punt 3 heeft vooral betrekking op manipulatie en administratieve lasten (paragraaf B.3.3 en B.3.4) en impliceert dat personeelscategorieën die maar zijdelings met onderwijsactiviteiten of leerlingen bezig zijn, ook buiten de definitie vallen. Het gaat dan om amanuenses, IT'ers of onderwijspsychologen. Pogingen om voor deze categorieën goede afbakeningen en toerekeningen te maken, dreigen direct te verzanden in bureaucratie, lokken *gaming* uit en het ontstaan van veel ruis in data.

Wat er overblijft zal vooral betrekking hebben op de inzet van leden van de RvB, directieleden en personeel van de afdelingen HRM, financiën, M&C en dergelijke.

Los van de definitiekwestie speelt uiteraard de wijze van normering zelf ook een rol. Zo zal het hanteren van een strikte norm gedragsreacties oproepen. Normering op basis van ratio's ten opzichte van de totale kosten of inzet van personeel doet geen recht aan mogelijke schaaleffecten of externe factoren. Een system met staffels (bijv. voor kleine, middelgrote, en grote scholen) kan beter werken met vaste ratio's die voor alle scholen gelijk zijn. Op een of andere wijze zal de normering context afhankelijk gemaakt moeten worden zonder in al te groot detail te vervallen. Te denken valt hierbij aan een vast bedrag, gedifferentieerd naar een aantal klassen.

B.5 Literatuur gebruikt in theoretisch kader

- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2007). *Management control systems (12th ed.)*. Boston: McGraw-Hill.
- Blank, J. L. T. (2009). Non-maximizing output behavior for firms with a cost-constrained technology. *Journal of Productivity Analysis*, *31*(1), 27–32.
- Blank, J. L. T., Koot, P. M., & van Hulst, B. L. (2007a). *Basisonderwijs en bureaucratie. Een empirisch onderzoek naar de allocatie van middelen in basisscholen*. Delft/Rotterdam: IPSE Studies/ECORYS.
- Blank, J. L. T., Koot, P. M., & van Hulst, B. L. (2007b). *Overhead of Onderwijs. Een benchmark van de allocatie van middelen in onderwijsinstellingen voor voortgezet onderwijs*. Delft/Rotterdam: IPSE Studies/ECORYS.
- Datar, S. M., Rajan, M. V, Beaubien, L. A., & Janz, S. (2022). *Horngren's cost accounting: A managerial emphasis*. Montreal: Pearson Canada Incorporated.
- Drury, C. (2018). *Management and Cost Accounting (10th ed.)*. Andover, England: Cengage Learning EMEA.
- Kaplan, R. S., & Cooper, R. (1998). *Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. (2004). Time-Driven Activity-Based Costing. *Harvard Business Review.*, *82*(11), 131–138.

- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). *The balanced scorecard: Translating strategy into action*. Boston: Harvard Business School Press.
- Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2012). *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation, and Incentives (3rd ed.)*. Harlow, UK: Financial Times Prentice Hall.

/ C Lijst geïnterviewde deskundigen

Titel	Organisatie
Beleidsadviseur; programmamanager	PO-Raad & VO-raad
Coördinerend financieel inspecteur	Inspectie van het Onderwijs
Bestuurslid	VvOB
Onderzoeker; ontwikkelaar	DUO
Hoofd Financiën & Control	Onderwijs Bureau Meppel