

Toerekeningsysteem

voor kosten en opbrengsten van het
opgedragen postvervoer

Inhoudsopgave

Blad

1	Inleiding	4
2	De bestuurlijke organisatie van TPG N.V.	5
2.1	Algemeen	5
2.2	De bestuurlijke organisatie van de Divisie Mail	6
2.3	De financieel-administratieve organisatie van TPG N.V.	7
2.3.1	Algemene grondslagen	7
2.3.2	Bijzondere verplichtingen ten aanzien van het opgedragen postvervoer	8
3	Het wettelijk kader	10
3.1	Algemeen	10
3.1.1	Omvang van het opgedragen postvervoer	10
3.1.2	Voorbehouden deel van het opgedragen postvervoer	11
3.2	De wettelijke criteria voor toerekening van kosten en opbrengsten van het opgedragen postvervoer	11
3.2.1	Grondslag voor het toerekeningssysteem	11
3.2.2	De toerekeningsregels in artikel 14, derde lid, van de EG-Postrichtlijn	12
3.2.3	De beginselen van marktconformiteit, proportionaliteit en integraliteit	13
4	De toerekening	15
4.1	Algemeen	15
4.2	De operationele organisatie van het postvervoer	15
4.2.1	Organisatorische uitgangspunten	15
4.2.2	De logistieke structuur	16
4.3	De kostenstructuur van het postvervoerssysteem	17
4.3.1	De kostendrijvers	17
4.3.2	Kenmerken van de kostenstructuur	18
4.3.3	Activity Based Costing (ABC)	20
4.4	Toerekening van opbrengsten en kosten	21
4.4.1	Algemeen	21
4.4.2	De methode van toerekening van opbrengsten uit de verleende diensten	21
4.4.3	De methode van toerekening van de kosten	22
4.5	Overige toerekeningsaspecten	24
4.5.1	De toerekening van rente	24
4.5.2	Fusies en overnames	25
4.5.3	De toerekening van BTW en Vpb	26
4.5.4	Sfeerovergang	26

4.6	Marktconformiteit, proportionaliteit en integraliteit	27
4.6.1	Marktconformiteit	27
4.6.2	Proportionaliteit	28
4.6.3	Integraliteit	28
5	Waarborgen in het toerekeningsstelsel	30
5.1	Interne borging	30
5.1.1	Algemeen	30
5.1.2	Verantwoordelijkheden van de lijnorganisatie	30
5.1.3	Borging van de werking van het toerekeningsstelsel	31
5.2	Toezicht door accountants	31
5.2.1	Toezicht op de jaarrekening van TPG N.V. als vennootschap	31
5.2.2	Toezicht op de verantwoording van TPG N.V. als uitvoerder van het opgedragen postvervoer	33
5.3	Overig toezicht	34
6	Bijlage 1: TPG at a glance	35
7	Bijlage 2: TOEREKENING aan de drie categorieën van postvervoer	36

1 Inleiding

In § 6.3 van het Besluit algemene richtlijnen post ('Barp') wordt aan TPG N.V. de verplichting opgelegd een **Toerekeningssysteem voor kosten en opbrengsten van het opgedragen postvervoer** ('het Toerekeningssysteem') vast te stellen. Dit Toerekeningssysteem is benodigd voor de uitvoering van de in § 6.2 Barp omschreven verplichting tot het opstellen van een gescheiden financiële verantwoording van het aan haar bij en krachtens art. 2 Postwet opgedragen postvervoer ('het opgedragen postvervoer'). Ingevolge § 6.3 Barp is TPG N.V. verder verplicht het door haar vastgestelde Toerekeningssysteem ter goedkeuring aan het college van de Onafhankelijke Post en Telecommunicatie Autoriteit ('het college') voor te leggen.

Met dit document voldoet TPG N.V. aan de in § 6.3 neergelegde verplichting tot vaststelling van het Toerekeningssysteem.

Ter inleiding wordt in Hoofdstuk 2 van dit document eerst op de voor het Toerekeningssysteem relevante hoofdpunten een toelichting gegeven op de organisatie van TPG N.V..

Vervolgens wordt in Hoofdstuk 3 een uiteenzetting gegeven van het wettelijk kader voor de uitvoering van het opgedragen postvervoer en van de daarbinnen in § 6.3 Barp opgenomen criteria als grondslag voor het Toerekeningssysteem voor de toerekening van de kosten en opbrengsten van het opgedragen postvervoer.

In aansluiting op deze hoofdstukken volgt in Hoofdstuk 4 een uiteenzetting van de opzet van het Toerekeningssysteem.

Tot slot worden in Hoofdstuk 5 de waarborgen inzake de goede werking van het Toerekeningssysteem aan de orde gesteld.

2 De bestuurlijke organisatie van TPG N.V.

2.1 Algemeen

TPG N.V. verricht een groot aantal diensten op het gebied van distributie en communicatie, alsmede daaraan gerelateerde diensten, zowel in Nederland en in andere landen van Europa als in landen in andere delen van de wereld.

Het gaat hierbij zowel om diensten voor louter binnenlands gebruik als om diensten van internationale en multinationale aard.

De kernactiviteiten van de groep zijn: post, expresse en logistieke diensten.

Die kernactiviteiten worden ontplooid op een drietal verschillende markten, die zowel een nationale als internationale dimensie hebben, nl. de postmarkt, de expressmarkt en de logistiekmarkt.

TPG N.V. is een groep (concern) in de zin van artikel 2.24b Burgerlijk Wetboek. TPG N.V. is als groep samengesteld uit TNT Post Groep N.V. (naam in augustus 2001 gewijzigd in TPG N.V.), die als Nederlandse houdstermaatschappij de juridische zeggenschap over de groep heeft, en een groot aantal dochtermaatschappijen, waarvan verreweg de meeste in het buitenland.

Voor de uitvoering van de diensten van de groep bedient TPG N.V. zich van die dochtermaatschappijen.

De commerciële en financiële aansturing van de activiteiten van de groep geschiedt op groepsniveau (corporate level) door de Raad van Bestuur van TPG N.V., die voor de voorbereiding en uitvoering van haar beleids- en controletaken wordt ondersteund door een groepshoofdkantoor (corporate headoffice), dat bestaat uit een aantal stafafdelingen.

Ten behoeve van de commerciële en financiële aansturing van de groep heeft TPG N.V. de besturing van de drie genoemde kernactiviteiten georganiseerd in drie Divisies, te weten: de Divisie Mail, de Divisie Express en de Divisie Logistics.

Iedere divisie wordt bestuurd door een Group managing director, die intern verantwoordelijk is voor de commerciële en financiële resultaten van de divisie.

De drie Group managing directors maken tevens deel uit van de Raad van Bestuur van TPG N.V.

Ten behoeve van de commerciële en financiële besturing van de divisies zijn deze ingedeeld in resultaatverantwoordelijke eenheden, zogenaamde business units (BU's), onder leiding van een BU-directeur.

De kenmerken op grond waarvan deze indeling in BU's heeft plaatsgevonden, zijn:

- een afbakening naar diensten die worden geleverd aan samenhangende groepen van externe afnemers dan wel naar met elkaar samenhangende activiteiten in het productieproces;
- de leiding van een BU kan de activiteiten, waarvoor zij verantwoordelijk is en waarop zij wordt beoordeeld, voldoende beïnvloeden en heeft een reële speelruimte in haar handelen;
- een BU levert commercieel en financieel meetbare en kwantificeerbare resultaten.

Een schematisch overzicht van de divisiestructuur van TPG N.V. is opgenomen in bijlage 1.

Daar de organisatie van TPG N.V. aan wijzigingen onderhevig is, wordt voor een actuele en meer gedetailleerde weergave van de organisatiestructuur van TPG N.V. verwezen naar het Internet op <http://www.tpg.com/abouttpg/tpgataglance/index.asp>. Een nadere toelichting op de activiteiten is via dezelfde Internetpagina te vinden achter de keuze "Facts and figures".

2.2 De bestuurlijke organisatie van de Divisie Mail

Zoals hiervoor vermeld, heeft TPG N.V. de uitvoering van haar kernactiviteiten op het gebied van post en daarmee gerelateerde diensten georganiseerd in de Divisie Mail.

De Divisie Mail omvat niet alleen de hiervoor genoemde kernactiviteiten van TPG N.V. binnen Nederland, maar ook in andere landen binnen en buiten Europa.

Die activiteiten omvatten zowel postdiensten als daarmee gerelateerde diensten voor binnenlands verkeer als voor internationaal verkeer.

Binnen Nederland omvatten de activiteiten van de Divisie Mail zowel de diensten die behoren tot het bij en krachtens de Postwet aan TPG N.V. opgedragen binnenlandse en internationale postvervoer (het opgedragen postvervoer) als andere binnenlandse en internationale postdiensten en daarmee gerelateerde diensten.

De Divisie Mail staat onder leiding van de Group Managing Director Mail, die bij de commerciële en financiële aansturing van de divisie wordt bijgestaan door enige divisie-directeuren en enkele stafafdelingen. Voor de uitvoering van de activiteiten van de Divisie Mail is de divisie georganiseerd in BU's onder leiding van BU-directeuren en hun managementstaf.

Een aantal van deze BU's verricht activiteiten zowel ten behoeve van het opgedragen postvervoer als daarbuiten. Enige BU's verrichten louter activiteiten buiten het opgedragen postvervoer.

Geen enkele BU van de Divisie Mail verricht uitsluitend activiteiten ten behoeve van het opgedragen postvervoer. De reden hiervan is, zoals hiervoor onder 2.1 reeds is aangegeven, dat de indeling in BU's is afgestemd op eisen van commerciële samenhang (samenhangende groepen afnemers op de postmarkt) dan wel op eisen van samenhang binnen activiteiten van het productieproces, dat wordt gebruikt ten behoeve van zowel het opgedragen postvervoer als andere diensten.

Voor het verrichten van de postdiensten en daarmee gerelateerde diensten binnen Nederland maakt de Divisie Mail gebruik van een aantal dochtermaatschappijen van TPG N.V., die op die gebieden werkzaam zijn.

De belangrijkste van die dochtermaatschappijen is Koninklijke TPG Post B.V. (voorheen ook PTT Post B.V.; verder "TPG Post").

TPG Post voert zowel die postdiensten uit die behoren tot het aan TPG N.V. bij en krachtens de Postwet opgedragen postvervoer (en die TPG N.V. krachtens artikel 4 Postwet ter uitvoering aan TPG Post heeft opgedragen) als andere postdiensten en daarmee gerelateerde diensten.

In het kader van de besturing van de kernactiviteiten van TPG N.V. op postgebied is de Divisie Mail tevens verantwoordelijk voor de contractuele relatie tussen TPG Post met Postkantoren B.V. (een 50-50 joint venture tussen TPG Post en Postbank N.V., een dochtermaatschappij van ING), welke de uitvoering regelt van een aantal baliediensten op postgebied voor de particuliere en klein-zakelijke afnemers door Postkantoren B.V.

2.3 De financieel-administratieve organisatie van TPG N.V.

2.3.1 Algemene grondslagen

TPG N.V. is een naamloze vennootschap naar Nederlands recht. Op naar Nederlands recht opgerichte rechtspersonen, waartoe dus ook TPG N.V. behoort, is Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek van toepassing.

Artikel 2:10 lid 1 BW verplicht de Raad van Bestuur van TPG N.V. om van de vermogenstoestand en van alles betreffende de werkzaamheden van de rechtspersoon, naar de eisen die voortvloeien uit deze werkzaamheden, op zodanige wijze een administratie te voeren en de daartoe behorende boeken, bescheiden en andere gegevensdragers op zodanige wijze te bewaren, dat te allen tijde alle rechten en verplichtingen van de rechtspersoon kunnen worden gekend.

De Raad van Bestuur van TPG N.V. is op grond van artikel 2:10 lid 2 BW verplicht jaarlijks de balans en de staat van baten en lasten van de rechtspersoon op te maken en op papier te stellen. In verband hiermee is Titel 9 Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek van toepassing voor onder andere naamloze vennootschappen als TPG N.V.. In deze Titel zijn de voorschriften opgenomen ten aanzien van de inhoud en de wijze van openbaarmaking van de jaarlijks door de Raad van Bestuur van TPG N.V. op te stellen verantwoording. Deze verantwoording dient te bestaan uit het jaarverslag, de jaarrekening en de overige gegevens. De jaarrekening bestaat op grond van de in Titel 9 opgelegde voorschriften uit de vennootschappelijke balans, de vennootschappelijke winst- en verliesrekening, de toelichting op deze beide, alsmede de geconsolideerde balans, de geconsolideerde winst- en verliesrekening, en de toelichting op deze beide geconsolideerde stukken.

Krachtens artikel 2:362 lid 1 BW moet de jaarrekening van TPG N.V., volgens normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd, een zodanig inzicht geven dat een verantwoord oordeel kan worden gevormd omtrent het vermogen en het resultaat van de rechtspersoon., alsmede, voor zover de aard van de jaarrekening dat toelaat, omtrent de solvabiliteit en de liquiditeit van de rechtspersoon.

Dit betekent dat de jaarrekening van TPG N.V. niet alleen moet voldoen aan de wettelijke eisen zoals die in Titel 9 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek zijn geformuleerd, maar ook moet voldoen aan de nadere uitwerking van de normen die in het maatschappelijke verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd, zoals die zijn vastgelegd in de door de Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) geformuleerde Richtlijnen voor de jaarverslaggeving (Richtlijnen). Deze Richtlijnen worden door de RJ regelmatig geactualiseerd.

In de Richtlijnen worden niet alleen de wettelijke regelingen voor jaarrekening en jaarverslag verwerkt, maar ook de uitspraken van de Ondernemingskamer en de Hoge Raad, voor zover deze naar het oordeel van de RJ relevant worden geacht. Tevens worden in de door de RJ behandelde onderwerpen de International Accounting Standards (IAS) van het International Accounting Standards Committee (IASC) opgenomen, tenzij deze door de RJ in de Nederlandse situatie niet aanvaardbaar kunnen worden geacht. Ook deze IAS worden door het International Accounting Standards Committee (IASC) regelmatig geactualiseerd.

De financieel-administratieve organisatie van TPG N.V. en van haar dochtermaatschappijen is gebaseerd op dit wettelijk kader voor de jaarlijkse financiële verslaglegging door middel van de

jaarrekening¹, en zij is verder uitgewerkt in overeenstemming met de geldende nationale en internationale verslaggevingsnormen, zoals die hiervoor zijn aangegeven.

Een in overeenstemming met de genoemde normen ingerichte financieel-administratieve organisatie is onmisbaar voor een adequate toerekening van alle kosten van en alle opbrengsten uit de bedrijfsvoering. Slechts dan kan door TPG N.V. worden voldaan aan de wettelijke eisen, namelijk dat te allen tijde alle rechten en verplichtingen worden gekend, en dat in de jaarlijkse financiële verslaggeving een betrouwbaar beeld van de financiële situatie van de rechtspersoon wordt gegeven.

Binnen TPG N.V. en haar dochtermaatschappijen is sprake van een zodanige inrichting van de financieel-administratieve organisatie van de bedrijfsvoering en van een bijbehorend stelsel van interne controlemaatregelen, dat een tijdige, volledige en juiste verwerking van alle financiële transacties is verzekerd.

Periodieke administratieve afsluitingen op certificeerbaar niveau vormen de basis voor zowel de financiële jaarverslaggeving als voor de bijzondere rapportages inzake het opgedragen postvervoer als bedoeld in § 7.3 van het Barp (zie hierna onder paragraaf 2.3.2 van dit document).

De totstandkoming van zowel de vennootschappelijke financiële jaarverslaggeving als de bijzondere rapportages inzake het opgedragen postvervoer vindt dus plaats binnen dezelfde administratieve organisatie.

Voor wat betreft het toerekeningssysteem van kosten en opbrengsten als bedoeld in § 6.3. Barp wordt eveneens volledig aangesloten op het bestaande grootboek en de daarvoor geldende grondslagen. Dit toerekeningssysteem is geënt op dezelfde verzameling van opbrengsten en kosten die middels het grootboek voor de jaarrekening wordt gebruikt en die als zodanig onderwerp is van accountantscontrole (zie hierna in 5.2).

Aanvullende financiële en kwantitatieve informatie (relevante volumes, transitorische posten etc.) is afkomstig uit afzonderlijke meetsystemen zoals aantallenregistraties en debiteurenadministraties, die onderdeel uitmaken van dezelfde administratieve organisatie.

Daarenboven geldt specifiek voor het toerekeningssysteem van opbrengsten en kosten als bedoeld in § 6.3 Barp een aantal specifieke regels en interne controlemaatregelen ten behoeve van de financiële verantwoording van het opgedragen postvervoer (zie hierna 2.3.2 en hoofdstuk 5).

2.3.2 Bijzondere verplichtingen ten aanzien van het opgedragen postvervoer

De Minister van Verkeer en Waterstaat heeft in het Barp een aantal algemene richtlijnen voor de uitvoering van het opgedragen postvervoer vastgesteld. Deze bevatten voor TPG N.V. ook bijzondere verplichtingen voor de financieel-administratieve organisatie van de bedrijfsvoering ten aanzien van de uitvoering van het opgedragen postvervoer.

De hier bedoelde verplichtingen zijn neergelegd in § 6.2 en § 7.3 van het Barp.

¹ Art. 10 en Titel 9 Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek.

§ 6.2 *Barp* bevat de volgende verplichting voor TPG N.V. als concessiehouder:

“De houder van de concessie stelt een financiële verantwoording voor de activiteiten ter uitvoering van het postvervoer op, die is uitgesplitst over:

- a. activiteiten van voorbehouden postvervoer bedoeld in artikel 2a van de wet, en
 - b. overige activiteiten van postvervoer, en
- die is gescheiden van zijn andere activiteiten.

Ter toetsing of aan de bovenstaande richtlijn is voldaan, legt de concessiehouder jaarlijks een verklaring van een onafhankelijke, door het college aan te wijzen, accountant voor aan het college.”

De in § 6.2 van het *Barp* voorgeschreven splitsing in de jaarlijkse financiële verantwoording strekt ter uitvoering van de overeenkomstige aan de Lidstaten opgelegde verplichting in artikel 14, tweede lid, eerste en tweede volzin, van de EG-Postrichtlijn.²

Verder bevat artikel 14, tweede lid, laatste volzin, van de EG-Postrichtlijn voor de Lidstaten de verplichting er voor te zorgen dat de uitvoerder van de universele dienst (dwz. het opgedragen postvervoer) de gesplitste financiële verantwoording doet “steunen op consequent toegepaste en objectief gerechtvaardigde normen voor bedrijfsadministratie.”

Deze laatstbedoelde verplichting van artikel 14, tweede lid, EG-Postrichtlijn is reeds onderdeel van de algemene vennootschapsrechtelijke regels voor de jaarrekeningen van naamloze vennootschappen (artikel 10 en titel 9, afdeling 2, Boek 2 BW).

Omdat TPG N.V. een naamloze vennootschap is, zijn de bedoelde regels van Boek 2 BW op haar gehele bedrijfsvoering van toepassing, dus ook voorzover het de uitvoering van het opgedragen postvervoer betreft.

§ 7.3 *Barp* bevat de volgende verplichting voor TPG N.V. als concessiehouder:

“De houder van de concessie geeft jaarlijks informatie aan het college over het behaalde rendement en de behaalde financiële resultaten uit het postvervoer, te onderscheiden naar de categorieën van activiteiten aangegeven in onderdeel 6.2, onder (a) en (b), zoals deze zijn opgenomen in een overzicht van de omzet en de lasten in enig jaar aan de hand waarvan het netto resultaat van de activiteiten kan worden vastgesteld.

Een afschrift van de in de vorige volzin bedoelde informatie wordt door de houder van de concessie aan Onze Minister verstrekt.”

Ter uitvoering van de verplichtingen op grond van § 6.2. *Barp* bepaalt § 6.3 *Barp* dat de houder van de concessie een door OPTA goed te keuren toerekeningssysteem voor kosten en opbrengsten dient vast te stellen dat aan bepaalde, in hoofdstuk 3 nader uiteengezette, eisen dient te voldoen.

Het hierna in onderdeel 4 dit document uitgewerkte Toerekeningssysteem is de uitwerking van de in § 6.3. *Barp* opgenomen verplichting.

Ter inleiding op dit Toerekeningssysteem zal in onderdeel 3 van dit document eerst het toepasselijk wettelijk kader worden geschetst.

² Richtlijn 97/67/EG van het Europees Parlement en de Raad van 15 december 1997 betreffende gemeenschappelijke regels voor de ontwikkeling van de interne markt voor Postdiensten in de Gemeenschap en de verbetering van de kwaliteit van de dienst, Pb EG L15/14, van 21 januari 1998.

3 Het wettelijk kader

3.1 Algemeen

Het in § 6.3. Barp bedoelde Toerekeningssysteem voor kosten en opbrengsten heeft een specifieke plaats in een heel stelsel van wettelijke regels met betrekking tot de opgedragen dienstverlening, het voorbehouden deel daarvan en de daaruit voortvloeiende rapportageverplichtingen.

In dit hoofdstuk wordt derhalve eerst in algemene zin een overzicht gegeven van de wettelijke regels (hierna te noemen: 'het wettelijk kader'). Vervolgens wordt ingegaan op de plaats die het Toerekeningssysteem daarin inneemt.

Het wettelijk kader bestaat uit:

- a. die onderdelen van de Postwet waarin (artikel 2) aan TPG N.V. als concessiehouder de opdracht wordt gegeven tot uitvoering van bij AMvB (het Postbesluit) naar omvang en aard nader geregelde postvervoersactiviteiten ('het opgedragen postvervoer') en waarin (artikel 2d) is voorzien in de toegang van derden tot de postbussendienst (welke dienst als opgedragen postvervoersdienst is aangewezen in het Postbesluit);
- b. die onderdelen van de Postwet (artikel 2a, in samenhang met de uitzonderingen daarop in artikel 2c) waarin aan TPG N.V. een bij het Postbesluit geregeld deel van het opgedragen postvervoer exclusief wordt voorbehouden;
- c. de bij het Postbesluit gestelde nadere regels als bedoeld onder a en b;
- d. artikel 5 Postwet en de door de Minister van Verkeer en Waterstaat krachtens dit wetsartikel aan TPG N.V. als concessiehouder in het Barp gegeven algemene richtlijnen, die deze gehouden is op te volgen bij de uitvoering van het opgedragen postvervoer.

3.1.1 Omvang van het opgedragen postvervoer

Ingevolge de artikelen 1, 2 en 2d Postwet en de regeling in het Postbesluit omvat het opgedragen postvervoer van TPG N.V. als concessiehouder het binnenlands en internationaal vervoer van brieven, drukwerken en pakketten:

- voor binnenlands respectievelijk internationaal postvervoer, begrensd naar gewichten en afmetingen in artikel 3 Postbesluit; en
- voor binnenlands postvervoer, begrensd naar tarief in artikel 4 Postbesluit; en
- voor binnenlands respectievelijk internationaal postvervoer met inbegrip van de diensten aangegeven in artikel 5 Postbesluit.

3.1.2 Voorbehouden deel van het opgedragen postvervoer

Het voorbehouden deel van het opgedragen postvervoer is deels begrensd in artikel 2a, in samenhang met de uitzonderingen daarop in artikel 2c, Postwet en is voor wat betreft de tariefbegrenzing van het voorbehouden briefvervoer nader geregeld in artikel 6 Postbesluit.

3.2 De wettelijke criteria voor toerekening van kosten en opbrengsten van het opgedragen postvervoer

Het Barp bevat, zoals hiervoor onder 2.3.2 aangegeven, in § 6.2 en § 7.3 bijzondere verplichtingen voor TPG N.V. als concessiehouder ten aanzien van de financieel-administratieve organisatie van de uitvoering van het opgedragen postvervoer.

Ten behoeve van de uitvoering van de verplichting in § 6.2 bevat het Barp in § 6.3 bindende criteria voor het ingevolge die paragraaf door TPG N.V. als concessiehouder vast te stellen Toerekeningssysteem voor de kosten en opbrengsten van activiteiten die behoren tot het opgedragen postvervoer.

Het Toerekeningssysteem heeft dus uitsluitend betrekking op de wijze waarop kosten en opbrengsten aan het opgedragen postvervoer worden toegerekend en niet op de rapportageverplichtingen als bedoeld in §6.2 en §7.3 van het Barp.

3.2.1 Grondslag voor het toerekeningssysteem

Het Barp bepaalt in § 6.3:

“Ter uitvoering van onderdeel 6.2 gelden de volgende richtlijnen:

- a. de houder van de concessie stelt een toerekeningssysteem voor kosten en opbrengsten vast, dat voldoet aan artikel 14, derde lid, van de richtlijn en dat, in overeenstemming daarmee, beantwoordt aan de beginselen van marktconformiteit, proportionaliteit en integraliteit;
- b. het in onderdeel a bedoelde toerekeningssysteem behoeft de goedkeuring van het college, dat daaraan voorschriften kan verbinden;
- c. de houder van de concessie legt jaarlijks aan het college een verklaring over van de in onderdeel 6.2 bedoelde accountant over de toepassing van de met goedkeuring van het college tot stand gekomen toerekeningssysteem; van vorenbedoelde verklaring doet het college mededeling in de Staatscourant.”

Met de aanhef van § 6.3 van het Barp is bedoeld dat het onder a. van deze paragraaf bedoelde Toerekeningssysteem moet voorzien in een zodanige toerekening van kosten en opbrengsten van het opgedragen postvervoer dat die kosten en opbrengsten, uitgesplitst naar voorbehouden postvervoer en overig opgedragen postvervoer, gescheiden van de overige activiteiten van TPG N.V. kunnen worden verantwoord overeenkomstig § 6.2 van het Barp.

Met het gebruik van de term “toerekeningssysteem” ziet § 6.3 Barp op een systematische beschrijving van de uitgangspunten voor de toepassing die TPG N.V. geeft aan de ingevolge § 6.3 Barp als grondslag

in aanmerking te nemen criteria voor de toerekening van de kosten en opbrengsten van het opgedragen postvervoer.

3.2.2 De toerekeningsregels in artikel 14, derde lid, van de EG-Postrichtlijn

§ 6.3, sub a, Barp verwijst ten aanzien van de criteria die TPG N.V. als concessiehouder bij de uitvoering van het opgedragen postvervoer in acht moet nemen voor de toerekening van kosten en opbrengsten naar de methoden voor toerekening van de kosten die zijn vastgelegd in artikel 14, derde lid, van de EG-Postrichtlijn.

Dit artikelonderdeel van de EG-Postrichtlijn luidt als volgt:

- “3. Onverminderd lid 4 worden in de in lid 2 bedoelde boekhoudingen de kosten als volgt aan elk van de voorbehouden en de niet-voorbehouden diensten toegerekend:
- a. kosten die rechtstreeks kunnen worden toegerekend aan een bepaalde dienst worden aldus toegerekend;
 - b. gemeenschappelijke kosten, dat wil zeggen kosten die niet rechtstreeks kunnen worden toegerekend aan een bepaalde dienst, worden als volgt toegerekend:
 - (i) indien mogelijk worden gemeenschappelijke kosten toegerekend op basis van een rechtstreekse analyse van de herkomst van de kosten;
 - (ii) indien een rechtstreekse analyse niet mogelijk is, worden de gemeenschappelijke kostencategorieën toegerekend op basis van een onrechtstreekse binding met een andere kostencategorie of groep van kostencategorieën waarvoor een rechtstreekse toerekening mogelijk is; de onrechtstreekse binding wordt gebaseerd op vergelijkbare kostenstructuren;
 - (iii) indien rechtstreekse noch onrechtstreekse kostentoerekening mogelijk is, moet de kostencategorie worden toegerekend op basis van een algemene kostenverdeling die wordt berekend op grond van de verhouding tussen alle uitgaven die rechtstreeks of onrechtstreeks worden toegerekend aan elk van de voorbehouden diensten enerzijds, en alle uitgaven die rechtstreeks of onrechtstreeks worden toegerekend aan de andere diensten anderzijds.”

De in artikel 14, derde lid, neergelegde toerekeningsregels zijn zo opgezet dat de kosten van de bedrijfsvoering steeds zoveel mogelijk causaal worden toegerekend:

- De regel sub a. voorziet in een rechtstreekse toewijzing zonder dat analyse van de herkomst van de kosten nodig is en de regels van sub b., onder (i) en (ii), voorzien in specifieke toerekening op basis van rechtstreekse dan wel onrechtstreekse analyse van de herkomst van gemeenschappelijke kosten.
- Alleen ten aanzien van die gemeenschappelijke kosten, waarvan rechtstreekse toewijzing (volgens de regel sub a) dan wel specifieke toerekening op basis van analyse van de herkomst (volgens de regel sub b. onder (i) en (ii)), en daarmee een causale toerekening, niet mogelijk is, voorziet het bepaalde sub b, onder (iii) in een toerekening via een bepaalde verdeelsleutel op basis van de toepassing van de voorgaande toerekeningsregels van artikel 14, derde lid.

Artikel 14, derde lid van de EG-Postrichtlijn voorziet overigens alleen in de verplichting voor de Lidstaten om de leverancier van de universele te verplichten tot toerekening van de *kosten*. Het Barp voorziet in § 6.3 in beginsel tevens in een overeenkomstige toepassing van bovenstaande toerekeningsregels voor de *opbrengsten*.

Voor een juiste toepassing van de toerekeningsregels van § 6.3 Barp is nodig dat de financieel-administratieve organisatie van de bedrijfsvoering van TPG N.V. terzake van het opgedragen postvervoer voldoet aan de wettelijke eisen voor handelsvennootschappen met betrekking tot jaarrekeningen en de internationale accounting normen voor de inrichting en toepassing van die organisatie.

Zoals hiervoor is aangegeven (paragraaf 2.3), wordt aan deze beide voorwaarden voldaan.

3.2.3 De beginselen van marktconformiteit, proportionaliteit en integraliteit

Op 28 oktober 1999 heeft de Staatssecretaris van Verkeer en Waterstaat een brief aan de Tweede Kamer gestuurd over het eindrapport van de Werkgroep Cohen en de gevolgen daarvan voor de postale regelgeving.

In deze brief wordt onder meer opgemerkt dat enkele principes van kostentoerekening expliciet zullen worden opgenomen in het Barp. Het gaat daarbij om de beginselen marktconformiteit, proportionaliteit en integraliteit. De Staatssecretaris merkt daarbij op dat deze principes overeenkomstig de door de werkgroep gedane aanbeveling wel aansluiting dienen te vinden bij art. 14 van de EG-Postrichtlijn en bij de Mededeling van de Commissie over de toepassing van de mededingingsregels op de postsector en over de beoordeling van bepaalde overheidsmaatregelen met betrekking tot postdiensten (Pb C 39/02 van 6 februari 1998).

In aansluiting daarop bepaalt het Barp in § 6.3, sub a, ten aanzien van het vast te stellen Toerekeningssysteem, na de verwijzing naar artikel 14, derde lid, van de EG-Postrichtlijn, dat het Toerekeningssysteem “*in overeenstemming daarmee* (dwz. in overeenstemming met artikel 14, derde lid, van de EG-Postrichtlijn), beantwoordt aan de beginselen van marktconformiteit, proportionaliteit en integraliteit”.

Hierbij kan worden opgemerkt dat een correcte toepassing van artikel 14, derde lid, van de EG-Postrichtlijn, juist door de daarin neergelegde systematiek waarin causale toerekening de hoofdregel is en een mindere mate van causaliteit slechts is toegestaan als de meerdere mate niet mogelijk is, op zichzelf reeds een waarborg vormt dat wordt voldaan aan de beginselen van marktconformiteit, proportionaliteit en integraliteit, mits, in overeenstemming met het laatstgenoemde beginsel, alle kosten daadwerkelijk worden toegerekend.

In onderlinge samenhang vragen de drie beginselen om een consistent systeem van toerekening en verantwoording van alle kosten en (ingevolge het Barp) tevens van alle opbrengsten van het opgedragen postvervoer:

- Het beginsel van integraliteit vergt dat daadwerkelijk alle kosten en opbrengsten worden toegerekend.

- Vervolgens houdt het beginsel van marktconformiteit in dat de toerekening gebaseerd moet zijn op de bij handelsvennootschappen gebruikelijke rekening- en toerekeningssystemen, waarbij als uitgangspunt voor toerekening de in artikel 14, lid 3 van de EG-Postrichtlijn neergelegde hoofdregel van causaliteit geldt, die voor zover mogelijk op rechtstreekse wijze en anders op onrechtstreekse wijze moet worden toegepast. Voorts dient de verrekening voor leveringen uit de voorbehouden en overige opgedragen diensten aan de overige diensten op marktconforme wijze plaats te vinden.
- Voor kosten die niet volgens deze hoofdregel rechtstreeks dan wel op basis van een analyse van de herkomst van de kosten kunnen worden toegerekend, vereist het beginsel van proportionaliteit dat deze toerekenbare kosten moeten worden toegerekend naar rato van de reeds op basis van causaliteit toegewezen kosten. Het beginsel van proportionaliteit brengt tevens mee dat toerekening plaatsvindt naar rato van de inzet van de voor de betreffende activiteiten benodigde mensen en middelen. In zoverre betekent de verwezenlijking van het beginsel van proportionaliteit, dat aan de causaliteitseis van de EG-Postrichtlijn is voldaan.

4 De toerekening

4.1 Algemeen

Ter voldoening aan § 6.3 Barp heeft TPG N.V. bij de systematische uitwerking van het Toerekeningssysteem invulling gegeven aan de ingevolge die algemene richtlijn in aanmerking te nemen criteria voor de toerekening van kosten en opbrengsten aan het opgedragen postvervoer.

Voorafgaand aan de weergave van dit systeem worden de aspecten van de operationele organisatie van het postvervoer in Nederland en van de logistieke structuur binnen de Divisie Mail nader belicht voor zover dat van belang is voor de structuur van de kosten en de opbrengsten (4.2). Daarna wordt de kostenstructuur van het postvervoer in Nederland besproken (4.3). Ter afsluiting van dit inleidende gedeelte wordt nader ingegaan op het Activity Based Costing (ABC) systeem.

De Toerekening van de opbrengsten en de kosten wordt daarna uiteengezet in de onderdelen 4.4. e.v.

4.2 De operationele organisatie van het postvervoer

4.2.1 Organisatorische uitgangspunten

Bij de verzelfstandiging van Koninklijke PTT Nederland (KPN) N.V., en later ook bij de afsplitsing van TPG N.V., heeft de wetgever KPN N.V. en vervolgens ook TPG N.V. in staat gesteld om binnen haar organisatie en bedrijfsvoering dezelfde productiemiddelen in te zetten voor diensten behorende tot de voorbehouden diensten, de overige opgedragen diensten en de andere diensten alsmede om bij de besturing van de bedrijfsvoering van die diensten in commercieel, financieel en fiscaal opzicht als één economische eenheid op te treden. Dit houdt in dat de Raad van Bestuur van TPG N.V. beslist over het organisatieniveau waarop besturings- en productiemiddelen worden ingezet. Zo zijn binnen TPG N.V. de commerciële en/of productieactiviteiten op grond van algemeen bedrijfseconomische overwegingen vooral in BU's ondergebracht, en zijn de instrumenten voor de financiering van de bedrijfsvoering voor de gehele Groep op centraal niveau geconcentreerd.

Voorts is binnen TPG N.V. de dienstverlening op het gebied van het postvervoer –bestaande uit diensten binnen het opgedragen postvervoer, andere diensten op het gebied van het postvervoer, en aan het postvervoer gerelateerde diensten, in Nederland en daarbuiten– ondergebracht binnen de Divisie Mail. Door de jongste wijziging van de Postwet, ingegaan op 1 juni 2000, waarbij een aanzienlijk deel van de opgedragen dienstverlening buiten de opdracht is geplaatst, is het aandeel van de niet-opgedragen postvervoerdiensten binnen de omzet van de Divisie Mail aanzienlijk toegenomen.

Door de Divisie Mail worden de productiemiddelen voor de dienstverlening in Nederland -die al dan niet in eigendom zijn van de TPG N.V.- die worden aangewend voor het opgedragen postvervoer derhalve ook gebruikt voor andere diensten op het gebied van postvervoer. Genoemde productiemiddelen –bestaande uit personeel, gebouwen, machines en voertuigen– vormen door een samenhangende organisatie 'het postvervoersysteem in Nederland'.

Dit gezamenlijk gebruik van productiemiddelen dient ook te worden gezien in relatie tot een zeer hoog niveau van beschikbaarheid (zie hierna onder 4.3.2) van het postvervoersysteem dat een ander belangrijk kenmerk is van een grootschalige, postale organisatie.

4.2.2 De logistieke structuur

Het Toerekeningsysteem omschrijft de wijze van toerekening van kosten en opbrengsten.

Wat de kosten betreft zijn de logistieke structuur van het postvervoersysteem in Nederland en de daaraan gerelateerde kostendrijvers bepalend voor de kostenstructuur.

Voor een juist inzicht in de bedrijfseconomische achtergrond van de dienstverlening in Nederland van de Divisie Mail wordt daarom eerst nader ingegaan op de wijze waarop de logistieke processen in een grootschalig postbedrijf worden vormgegeven, en de wijze waarop dit zich vertaalt in de kostenstructuur van het bedrijf.

De logistieke structuur van het postvervoersysteem in Nederland heeft betrekking op de inrichting van het postproces in de praktijk. De logistieke keten is erop gericht om de post 's ochtends via alle distributiekanaalen (zoals postbussen, voet-/fietsbestelling en autobestelling) te kunnen bezorgen. Op basis hiervan wordt vastgesteld hoeveel tijd voor sortering en transport beschikbaar is en hoeveel productiecapaciteit beschikbaar moet zijn.

Elk van de hoofdprocessen in de postale productieketen (collectie, transport, sortering en distributie) is zeer grootschalig van aard: het postkantorennet heeft ruim 2200 dienstverleningspunten, alleen al voor de op- en afvoer naar resp. van sorteercentra wordt 70 miljoen kilometer per jaar afgelegd, er zijn 17000 bestelopen (voet/fiets) per dag, etc.

De verschillende onderdelen van het logistieke proces staan niet op zichzelf, maar zijn altijd onderdeel van en worden altijd bepaald door het gehele postvervoersysteem.

De logistieke structuur van de postale procesketen is als volgt opgebouwd:

Structuur postproces (op hoofdlijnen)



businessbalies
brievenbussen
postkantoren
afhalen op
bedrijfsadressen

opvoer naar
sorteercentra

machinale
sortering
meerdere
sorteerslagen
24-uursbedrijf

afvoer van
sorteercentra
naar
bestelkantoren

bestelling alle
afgiftepunten
bestelling
postbussen
brengritten naar
bedrijfsadressen
6 dagen per week

Collectie van de post vindt op diverse manieren plaats. De meest zichtbare en kostbare wijze is de collectie via postkantoren en de lichte van de rode brievenbussen. Qua hoeveelheid gecollecteerde post is deze collectiewijze echter het minst belangrijk.

De meeste post wordt bij zakelijke klanten opgehaald of door zakelijke klanten aangeleverd op de businessbalies van overslagcentra. Zeer grote partijen post worden direct aangeleverd bij de businessbalies van de sorteercentra.

Vanuit de overslagcentra wordt de post opgevoerd naar het dichtstbijzijnde sorteercentrum voor briefpost of een sorteercentrum voor pakketten. Op zes dagen per week moet dus vanuit elk overslagpunt minimaal één rit naar twee sorteercentra worden gemaakt.

Eerste **sortering** van de briefpost vindt plaats in het *sorteercentrum in de regio van verzending*. Daarna vindt overslag plaats naar het *sorteercentrum in de regio van bestemming*. Daar vindt een tweede sorteerslag tot op “bestelloop” plaats.

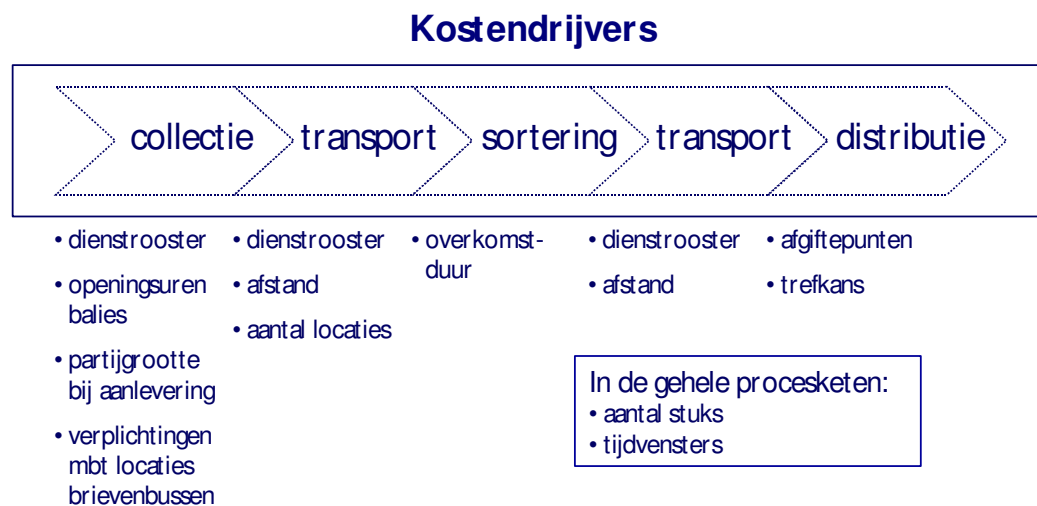
Sortering is een continu proces, dat, van zondagavond tot zaterdagmiddag, 24 uur per dag plaatsvindt. De post van de sorteercentra in de regio's van bestemming afgevoerd naar meer dan 500 bestelkantoren en naar de distributiedepots voor de pakketbestelling.

Distributie van de post vindt op verschillende manieren plaats. Een deel van de post wordt uitgeleverd in de postbussen. Indien gewenst door de klant vinden daarna brengritten plaats. De rest van de post wordt 6 dagen per week vrijwel huis-aan-huis bij alle adressen in Nederland bezorgd. Afhankelijk van de wijk gebeurt dit lopend, fietsend, per brommer of per auto.

4.3 De kostenstructuur van het postvervoerssysteem

4.3.1 De kostendrijvers

De kostendrijvers van het postvervoerssysteem zijn direct gerelateerd aan de logistieke structuur:



De **collectiekosten** worden vooral bepaald door de *beschikbaarheid van de collectiefaciliteiten* en zijn daarmee, gegeven een bepaalde omvang van het volume, grotendeels onafhankelijk van fluctuaties in het verkeersvolume: brievenbussen moeten ongeacht de hoeveelheid post op vastgestelde tijden worden

gelicht; balies en postkantoren worden ongeacht de hoeveelheid aangeboden verkeer bemand gedurende de vastgestelde openstellingtijden.

Ook de **kosten voor transport** worden meer bepaald door de *servicekaders* die TPG Post aanbiedt dan door de volumes te vervoeren post: om de verwerkingstijdstippen in sorteercentra en bestelkantoren te halen die voor 24-uurs dienstverlening zijn vereist, moeten auto's ongeacht de op dat tijdstip totale hoeveelheid beschikbare post volgens een vast tijdschema rijden; de kosten worden dus vooral bepaald door de afstanden waarover moet worden getransporteerd en door het aantal te bedienen locaties (sorteercentra en bestelkantoren).

De **kosten van sortering** zijn sterk afhankelijk van het *volume te sorteren post*: hoe meer post, hoe meer sorteercapaciteit er moet worden ingezet.

Er geldt echter een belangrijke randvoorwaarde die voortkomt uit het servicekader van TPG Post: het sorteren moet *binnen nauw gedefinieerde tijdsvensters* plaatsvinden om de post tijdig voor de bestelling beschikbaar te hebben. Naarmate de servicekaders stringenter worden, is er minder tijd beschikbaar voor de verwerking van post. Naarmate de fluctuaties groter worden, moet er meer rekening worden gehouden met beschikbare 'piek'-capaciteit. In beide gevallen worden de sorteerkosten per stuk hoger.

Bij de **distributiekosten** worden de kosten vooral bepaald door het *aantal afgiftepunten* dat moet worden bediend en de *bestelroute* die daarvoor moet worden afgelegd. Dit is onafhankelijk van het verkeersvolume (zeker als er iedere dag voor vrijwel elk afgiftepunt post is). Een deel van de kosten is wel afhankelijk van het volume: de kosten voor diensten waarvoor moet worden aangebeeld ontstaan bijvoorbeeld alleen wanneer zo'n dienst daadwerkelijk wordt geleverd. Daarbij speelt dan ook de trefkans een rol: de kans dat de geadresseerde thuis is en de dienst in ontvangst kan nemen.

Behalve het aantal stuks post vormen dus ook openstellingtijden van de collectiepunten, servicekaders en het aantal afgiftepunten belangrijke kostendrijvers.

4.3.2 Kenmerken van de kostenstructuur

Binnen de logistieke structuur van een grootschalig postvervoersysteem en de onderscheiden kostendrijvers zijn de volgende aspecten vervolgens sterk bepalend voor de kostenstructuur:

- omdat er geen vast fysiek netwerk is – er wordt immers gebruik gemaakt van de openbare weg – is er sprake van een relatief laag investeringsniveau;
- de feitelijke voorbereiding en uitvoering van de bestelling (het werk van 'de postbode') is zeer arbeidsintensief en vormt als zodanig het leeuwendeel van de kosten;
- uit de aard van de logistieke structuur – bij de gegeven grootschalige omvang – is er sprake van een eveneens grootschalig gezamenlijk gebruik van productiemiddelen;
- vanwege een – wettelijk voorgeschreven – zeer hoge mate van fijnmazigheid van het aantal dienstverleningspunten (postkantoren), alsmede vanwege een hoge frequentie en fijnmazigheid van collectie en bezorging, gelden er hoge beschikbaarheidseisen. De daarmee samenhangende kosten zijn relatief onafhankelijk van het postvolume;

Deze kenmerken van de kostenstructuur vinden hun weerslag in de gehanteerde procesbeschrijvingen. Deze procesbeschrijvingen vormen de kern van toegepaste methode van Activity Based Costing (ABC, zie hierna onder 4.3.3. voor een nadere omschrijving): hierin worden met behulp van de relevante kostendrijvers (volume, afstand, servicekader etc.) de proceskosten per activiteit van iedere dienst bepaald.

Op basis hiervan vindt de toerekening van de operationele productiekosten van de Divisie Mail als volgt plaats:

- De *kosten die variëren met het volume* worden rechtstreeks toegerekend aan de relevante diensten (art.14, lid 3 sub a. EG-Postrichtlijn)
- De overige, niet met het volume variërende, kosten zijn *gemeenschappelijke kosten* die op basis van een analyse van de herkomst van de kosten worden toegerekend aan de relevante diensten (art. 14 lid 3, sub b, onder i) dan wel niet rechtstreeks, maar onrechtstreeks aan de diensten worden toegerekend op basis van de eerder rechtstreeks toegerekende kosten (art. 14, lid 3, sub b onder ii).

Bij deze toerekeningmethodiek wordt uiteraard rekening gehouden met verschillen in servicekaders: in genoemde procesbeschrijvingen ‘bepaalt’ het servicekader welke procesactiviteiten voor een dienst zijn benodigd. Voorts wordt hierin de gewenste bestelfrequentie vastgelegd en tenslotte mogelijke bijzonderheden zoals diensten ‘van en naar’ het buitenland.

De centrale begrippen in de kostenstructuur van het grootschalige postvervoersysteem in Nederland zijn de voornoemde *beschikbaarheidskosten* en, gegeven de omvang van het volume, de *schaalgrootte*.

De *beschikbaarheid* is onafhankelijk van de mogelijk te verrichten activiteiten.

De postale productieorganisatie moet immers 6 dagen per week beschikbaar zijn, ook al zou er geen post zijn. Voor Postkantoren geldt bijvoorbeeld dat, gegeven de openstellingstijd, bij teruglopende klandizie de kosten per handeling al snel steeds hoger worden.

Dit beschikbaarheidsvereiste speelt in alle onderdelen van de procesketen een rol – hoewel de invloed verschilt al naar gelang het procesdeel – en is van grote invloed op de hoogte van de gemeenschappelijke kosten.

De *schaalgrootte* van de Divisie Mail is zodanig dat niet zozeer de stukskosten relevant zijn, maar de proceskosten van de vaste bestelstructuur. De ‘hoofdroute’ wordt elke dag afgelegd, onafhankelijk van het aantal te bestellen poststukken. Kleine fluctuaties ‘van dag tot dag’ in het te bestellen postvolume zijn voor dit onderdeel van de bedrijfsvoering niet relevant.

Met structurele fluctuaties in het te bestellen volume, zoals seizoen- week- en dagpatronen, wordt in de planning van de routes uiteraard wel rekening gehouden.

De schaalvoordelen die de Divisie Mail in het verwerkingsproces kan behalen bieden een tegenwicht tegen de hoge kosten van de beschikbaarheidsvereisten.

In de postmarkt is de productiecapaciteit van een grote marktpartij in feite continu schaalbaar, zowel in termen van uitbreiding als inkrimping. Dit is een gevolg van het feit dat de postale productieorganisatie een organisatie van mensen en middelen is, waar geen sprake is van een vast fysiek netwerk en investeringen een minder belangrijke rol spelen.

Deze schaalbaarheid kent echter wel grenzen: in het geval van grootschalige en schoksgewijze volumefluctuaties ontstaan kosteneffecten.

4.3.3 Activity Based Costing (ABC)

Een belangrijk begrip voor het systeem van kostentoerekening is Activity Based costing (ABC).

ABC is een moderne, algemeen gebruikte methode voor kostentoerekening die goed past bij de postale dienstverlening wegens de relatief geringe kapitaalsintensiteit en de relatief grote omvang van de personeelskosten als aandeel in de totale kosten van het postvervoer in Nederland.

Ten behoeve van een volledige kostentoerekening worden de activiteiten die binnen de Divisie Mail ter uitvoering van de verleende postvervoersdiensten in Nederland worden verricht, per procesonderdeel van het postvervoersysteem geanalyseerd op alle relevante kostenbepalende factoren (kostendrijvers, zie paragraaf 4.3.1), zoals volume, aantal vestigingen en openstelling (dienstroosters), voorts afstanden (transportroosters) en aantal afgiftepunten (roosters voor de bestelopen), die een causaal verband hebben met die betreffende procesonderdelen (en dus 'activity based' zijn).

Bij deze analyse zijn de aard van de postzending en het daarvoor verleende servicekader bepalend voor de procesonderdelen die benodigd zijn. De kosten van de betreffende procesonderdelen worden vervolgens causaal aan de relevante categorieën van diensten toegerekend op basis van het onderscheid tussen stuksgedreven kosten ('volume variable costs') en de kosten gerelateerd aan de beschikbaarheid van het postvervoersysteem als geheel ('volume invariable cost').

Uit de aard der zaak speelt het *volume* (het aantal stuks post) een belangrijke rol in zowel het feitelijk postvervoersysteem (*processen*) als in de *toerekening*.

De gedetailleerde vaststelling en vastlegging van de onderscheiden *zgn. kenmerken* van dit volume, die bepalend zijn voor de aangeboden diensten, speelt een cruciale rol in dit systeem. Het gaat hierbij om kenmerken als:

- soort verkeer geadresseerd, antwoordstuk, aangetekend, rembours, etc.
- frankeerwijze postzegel, pakketzegel, frankeermachine, port betaald, etc.
- collectiekanaal brievenbus, Postkantoren, Businessbalie, halen, etc.
- sortering losse post; partijenpost: van ongesorteerd t/m 'op bestelloop';
- overkomstduur extra snel / priority, snel (24 u), langzaam (48u of meer), etc.
- soort adres huisadres, postbus, naar buitenland;
- etc.

Voor het totale volume van de Divisie Mail (de *zgn. Bestelde Post* + het volume naar het buitenland) zijn deze kenmerken in kaart gebracht. Het *aantal stuks* en de *kenmerken* daarvan vormen letterlijk de drijfveren in de processen van de Divisie Mail. Naast het volume zijn ook eerder genoemde kostendrijvers als het aantal vestigingen en de openstelling, de afstanden en het aantal afgiftepunten mede bepalend voor de kosten.

Het toerekeningssysteem van kosten en opbrengsten is gebaseerd op een procesanalyse conform de methode van ABC. Via de stuksgedreven kosten en beschikbaarheidskosten (per periode) wordt de relatie gelegd tussen de primaire kosten van de productiefactoren in de relevante bedrijfsonderdelen (kostenplaatsen) en elk van de hieronder genoemde relevante verzameling van kostendragers:

- 'lines of business' conform Jaarverslag TPG N.V.: 'domestic, direct mail, international & other'
- business units binnen de Divisie Mail, die diensten verlenen aan particuliere en zakelijke klanten.
- voorbehouden en overig opgedragen ter voldoening aan het Barp.

4.4 Toerekening van opbrengsten en kosten

4.4.1 Algemeen

Op basis van de desbetreffende bepalingen van Postwet en Postbesluit is vastgesteld welke dienstverlening als opgedragen postvervoer wordt aangemerkt (zie hierboven, 3.1.1 en 3.1.2). Deze bepalingen vormen de grondslag op basis waarvan de *opbrengsten* van de Divisie Mail op eenduidige wijze worden gescheiden naar opgedragen postvervoer en naar andere diensten, en binnen het opgedragen postvervoer op eenduidige wijze worden gesplitst naar de aandelen daarin voor voorbehouden postvervoer en overig opgedragen postvervoer.

Voor de toerekening van de *kosten* van de inzet van mensen en het gebruik van de productiemiddelen die de Divisie Mail mede voor het opgedragen postvervoer aanwendt, wordt bedrijfsbreed de methode van ‘Activity Based Costing’ (ABC, zie hierboven 4.3.3) toegepast. Deze methode van kostentoe rekening stelt TPG N.V. in staat om alle kosten van het gebruik van de productiemiddelen zo veel mogelijk op basis van causale toerekening in de juiste verhouding tot dat gebruik toe te rekenen aan de diensten van opgedragen postvervoer en dienovereenkomstig toe te rekenen aan de drie categorieën van diensten – het voorbehouden postvervoer, het overige opgedragen postvervoer en de andere diensten.

4.4.2 De methode van toerekening van opbrengsten uit de verleende diensten

Welke diensten als opgedragen postvervoer, daarbinnen te onderscheiden naar voorbehouden en overig opgedragen postvervoer, moeten worden aangemerkt en welke als andere diensten, is, zoals aangegeven, vastgesteld op basis van de desbetreffende bepalingen van Postwet en Postbesluit.

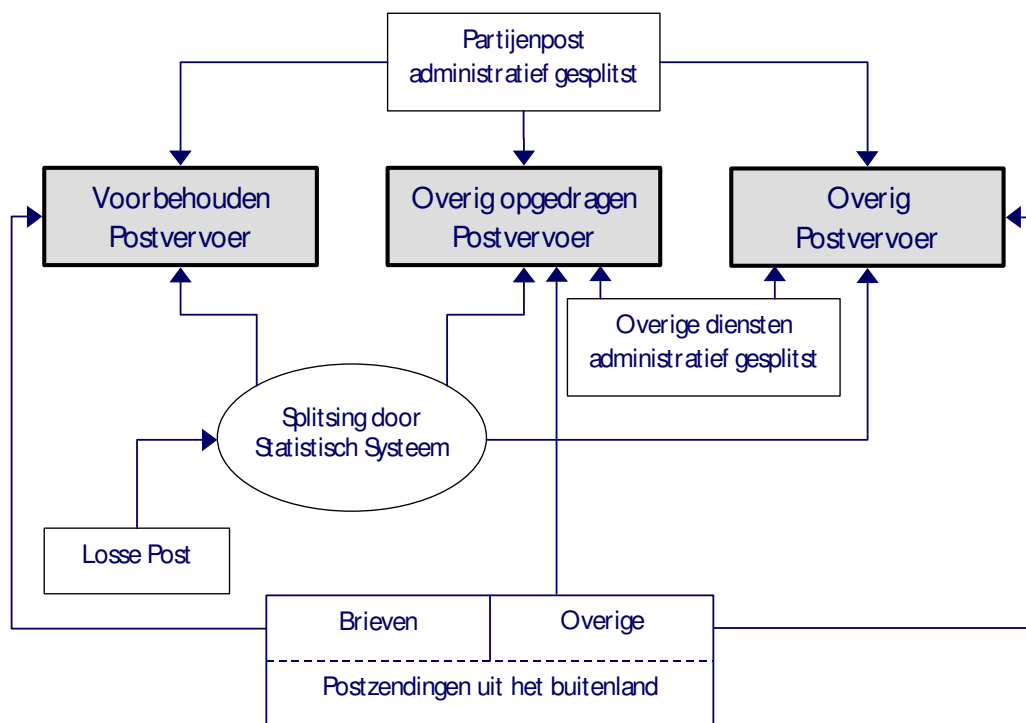
Zoals eerder aangegeven, is het opgedragen postvervoer (zowel voorbehouden als overig opgedragen postvervoer) bij een aantal BU's binnen de Divisie Mail ondergebracht. Binnen die BU's worden overigens ook niet-opgedragen diensten verricht. Het opgedragen en het niet-opgedragen postvervoer vormen dus op zichzelf geen afzonderlijke BU's.

Onder opbrengsten wordt verstaan de op basis van de financiële administratie van de Divisie Mail vastgestelde omzet uit de dienstverlening van die Divisie ten behoeve van afnemers buiten TPG N.V. (externe omzet Divisie Mail) en de op basis van de financiële administratie vastgestelde omzet uit interne dienstverlening door het ene bedrijfs onderdeel aan het andere bedrijfs onderdeel binnen de Divisie Mail, dan wel door bedrijfs onderdelen van de Divisie Mail aan bedrijfs onderdelen van TPG N.V. buiten de Divisie Mail.

De door TPG N.V. gehanteerde methode van vastlegging van de opbrengsten via de betreffende BU's leidt tot een eenduidige toerekening van die opbrengsten naar één van de drie voor die toerekening wettelijk te onderscheiden categorieën van diensten, namelijk het voorbehouden postvervoer, het overige opgedragen postvervoer, en andere diensten, en wel door rechtstreekse toewijzing van de –op basis van de desbetreffende bepalingen in de Postwet en het Postbesluit– per categorie dienst gerealiseerde opbrengsten.

In de praktijk zijn de opbrengsten uit postvervoer dat als partijpost wordt aangenomen in administratieve zin direct herkenbaar. Deze worden derhalve direct toegerekend aan het voorbehouden postvervoer, het overige opgedragen postvervoer, en de overige niet-opgedragen diensten. Voor het postvervoer dat niet als partijpost wordt aangenomen worden statistische systemen gehanteerd die het mogelijk maken om met een aanvaardbare betrouwbaarheid vast te stellen wat de aantallen en opbrengsten zijn van de aldus onderscheiden stromen van het voorbehouden postvervoer, het overige opgedragen postvervoer, en de overige niet-opgedragen diensten.

Schematisch kan de toerekening van de opbrengsten als volgt worden weergegeven:



De vorenstaande methode van toerekening van de opbrengsten is samenhangend en consistent uitgewerkt op basis van de algemene grondslagen van de financieel-administratieve organisatie van de bedrijfsvoering van TPG N.V. (zie daarvoor onder 2.3).

4.4.3 De methode van toerekening van de kosten

Voor de toerekening van de kosten geldt evenals voor de toerekening van de opbrengsten dat het opgedragen postvervoer (zowel voorbehouden als overig opgedragen postvervoer) is ondergebracht bij een aantal BU's binnen de Divisie Mail, die ook niet-opgedragen activiteiten verrichten. Zoals hiervoor aangegeven, maakt de Divisie Mail bedrijfsbreed –en derhalve ook ten behoeve van het Toerekeningssysteem– gebruik van 'Activity Based Costing' (ABC, zie hierboven onder 4.3.3) als methode van toerekening van alle kosten van de inzet van mensen en het gebruik van de

productiemiddelen die worden aangewend voor de uitvoering van zowel het opgedragen als ander niet-opgedragen postvervoer.

Op basis van deze methode worden *alle operationele kosten* (personeelskosten, kosten van inkoop van diensten en materialen, en kosten van afschrijvingen) van de Divisie Mail zo veel mogelijk via causale toerekening naar rato van het gebruik toegerekend aan de verschillende te onderscheiden categorieën van diensten, te weten de diensten van het opgedragen postvervoer, uitgesplitst naar de voorbehouden diensten respectievelijk de overige diensten van het opgedragen postvervoer, en de andere, niet-opgedragen, diensten. De *marktconforme rente voor het vermogensbeslag* wordt apart toegerekend aan deze drie groepen van diensten.

Door toepassing van deze methode van kostentoerekening wordt binnen de Divisie Mail ten aanzien van de drie te onderscheiden categorieën van diensten (het voorbehouden postvervoer, het overig opgedragen postvervoer en de andere niet-opgedragen diensten) verzekerd dat met het volume variërende kosten van het gebruik van de desbetreffende productiemiddelen, welke een zeer aanzienlijk deel van alle operationele kosten vormen, causaal kunnen worden toegerekend, en wel op basis van de gedefinieerde productieaantallen, kostprijzen en kostenaandelen. Daarmee worden deze kosten volgens genoemde methode van toerekening volledig toegerekend volgens de toerekeningsregels in artikel 14, derde lid sub a. van de EG-Postrichtlijn.

Voor het complement van deze operationele kosten, welk complement is te herleiden tot de kosten van beschikbaarheid van het postvervoersysteem (zie hiervoor onder 4.3.2), alsook voor dat deel van de gemeenschappelijke kosten dat bestaat uit algemene - of overheadkosten, vindt causale toerekening plaats op basis van de toepassing van de toerekeningregel van artikel 14, derde lid, sub b, onder (i) dan wel (ii) van de EG-Postrichtlijn.

De aldus ingerichte ABC-methode van kostentoerekening is op samenhangende en consistente wijze verder uitgewerkt op basis van de toepasselijke grondslagen van de financieel-administratieve organisatie van de bedrijfsvoering TPG N.V..

Door de wijze van uitwerking geeft de methode van toerekening volgens ABC dus ook een adequate invulling aan het principe van de volledige distributie van alle kosten van de productiemiddelen ('fully distributed costs')³, waarmee voldaan wordt aan het beginsel van integraliteit. In dat verband wordt ook verwezen naar hetgeen hierover wordt opgemerkt in de eerder genoemde Mededeling van de Commissie over de toepassing van de mededingingsregels op de postsector. In § 3.4. van deze Mededeling wordt gesteld (behoudens uitzonderingen, zoals b.v. braillezendingen):

“In alle overige gevallen, rekening houdend met hetgeen in punt 3.3 is gesteld, moet de prijs van diensten bij de aanbidding waarvan de onder 4.2 bedoelde exploitant met andere concurreert, gezien de moeilijkheid van de toerekening van gemeenschappelijke kosten, in beginsel tenminste gelijk zijn aan de gemiddelde totale kosten van het verrichten ervan. Dit betekent dat de directe kosten gedekt moeten zijn, plus een passend deel van de gemeenschappelijke en de overheadkosten van de exploitant. Om deze passende verhouding vast te stellen moeten objectieve criteria worden gehanteerd, zoals hoeveelheid, tijd/arbeidsgebruik of intensiteit van het gebruik”

³ Zie hiervoor overweging 29 van de EG-Postrichtlijn.

De vorenbedoelde causale wijzen van toerekening, gecomplementeerd met toepassing van bedoelde verdeelsleutel zijn in overeenstemming met de toerekeningsregels van artikel 14, derde lid, EG-Postrichtlijn.

Belangrijk is het hierdoor volledig geïmplementeerde beginsel dat er door deze wijze van toerekening van kosten geen enkel onderscheid ontstaat tussen de wijze van toerekening van kosten aan het voorbehouden, het overig opgedragen en het niet-opgedragen postvervoer. *In alle gevallen is het namelijk niet de aard van de dienst die bepalend is voor de kosten, maar zijn het de feitelijke handelingen of procesgangen voor die dienst die bepalend zijn voor de vraag welke de toepasselijke kostendrijvers zijn die in het systeem van Activity Based Costing worden gehanteerd.*

De toepassing van de hierboven beschreven wijze van kostentoerekening geschiedt voor alle kosten van de binnen de Divisie Mail verrichte activiteiten, ongeacht of deze activiteiten resulteren in externe dan wel in interne omzet. Daarmee voldoet ook de toerekening van kosten aan interne omzet aan de toerekeningsregels van artikel 14, derde lid, van de EG-Postrichtlijn en aan de hiervoor genoemde beginselen die aan die systematiek ten grondslag liggen.

In Bijlage 2 wordt de werking van het Toerekeningssysteem uitgewerkt middels een cijfervoorbeeld.

4.5 Overige toerekeningsaspecten

4.5.1 De toerekening van rente

De financiering van TPG als groep wordt centraal geregisseerd en de allocatie van rente kan worden gerelateerd aan de financieringsbehoefte van bedrijfsonderdelen. De uitwerking hiervan voor de Divisie Mail is dat financieringstekorten en –overschotten van de BU's in een rekening-courant met de centrale financiering van TPG (c.q. een gespecialiseerde financieringsmaatschappij) worden opgenomen. Over deze rekening-courant wordt op maandelijkse basis rente verrekend. De hoogte van het daarbij gehanteerde rentepercentage is marktconform: het is het actuele percentage dat feitelijk door de markt aan TPG in rekening wordt gebracht voor het aangetrokken vreemd vermogen in de betreffende maand.

In tegenstelling tot de 'bottom-up' benadering voor de kosten en opbrengsten van de operationele processen zoals hiervoor in 4.2, 4.3 en 4.4 is beschreven wordt voor de allocatie van rente dus een 'top-down' benadering gehanteerd.

Geen enkele BU van de Divisie Mail verricht uitsluitend activiteiten ten behoeve van het voorbehouden of het overig opgedragen postvervoer: de productiemiddelen –die al dan niet in eigendom zijn van TPG– worden aangewend voor het opgedragen postvervoer en voor de andere diensten op het gebied van het postvervoer (zie ook par 4.2).

Derhalve wordt de maandelijkse verrekening van de marktconforme rente van de BU's die zich mede bezig houden met het voorbehouden en het overige opgedragen postvervoer in Nederland toegewezen door het totaal van de verrekende rente van deze BU's conform de regel van art. 14, derde lid, onderdeel b. onder iii van de EG-Postrichtlijn te alloceren naar de drie onderscheiden activiteiten (voorbehouden, overig opgedragen en niet-opgedragen dienstverlening) naar rato van de verhoudingen van de reeds toegewezen kosten van deze BU's.

4.5.2 Fusies en overnames

4.5.2.1 Algemeen

In lijn met de strategie van TPG N.V., waarin zij streeft naar een leiderschapspositie voor elk van haar drie divisies Mail, Express en Logistiek beziet TPG N.V. voortdurend actief de mogelijkheden voor acquisities en fusies.

Een fusie of overname zal alleen plaatsvinden als de te acquireren onderneming of activiteit past binnen de strategie van TPG N.V. en in die van tenminste één van de drie divisies. Voorts zal een fusie of overname alleen doorgang vinden indien op basis van een ‘business case’ aannemelijk gemaakt kan worden dat deze fusie of overname bijdraagt aan de waardecreatie van TPG N.V.

4.5.2.2 Strategische uitgangspunten

De algemene, op de langere termijn gerichte, strategie van TPG N.V. en haar divisies is altijd het uitgangspunt voor een fusie of overname. Deze algemene strategie is ten aanzien van fusies en overnames nader uitgewerkt in specifieke criteria waarop getoetst wordt tijdens het acquisitieproces. Getoetst wordt op commerciële, financiële, wettelijke, technische en organisatorische criteria. In veel gevallen zal ook een ‘due diligence’ onderzoek deel uitmaken van het fusie- of overnameproces. Zonder het hanteren van heldere criteria waaraan getoetst wordt, is het niet goed mogelijk om tot een verantwoorde fusie of overname te komen. Voor TPG N.V. kan er immers sprake zijn van een veel groter aantal mogelijkheden tot fusie of overname dan de hoeveelheid daarvoor beschikbare middelen. Daarom zullen fondsen alleen beschikbaar komen voor die projecten waarvan verwacht mag worden dat die de grootst mogelijke bijdrage zullen leveren in termen van een ‘strategic fit’ en economische waarde.

Deze strategische uitgangspunten hebben niet alleen hun weerslag op over te nemen ondernemingen of activiteiten. Als in de loop van de tijd blijkt dat een bepaalde onderneming of activiteit niet (meer) blijkt te passen binnen de dan geldende strategie, kan dat de basis zijn voor het starten van een proces van verkopen of afstoten van de betreffende onderneming of activiteit.

4.5.2.3 Corporate Governance

De bestuurders van TPG N.V. (Raad van Bestuur en Raad van Commissarissen) zullen moeten kunnen voldoen aan hun wettelijk opgelegde taken inzake hun bestuursverantwoordelijkheid, de Corporate Governance. Teneinde hieraan te kunnen voldoen wordt voor iedere fusie of overname een dossier gevormd, en aan de Raad van Bestuur en de Raad van Commissarissen voorgelegd, waarin tenminste zijn opgenomen:

- een beschrijving van de business case;
- een financiële meerjarenprojectie;
- de berekening van de ‘Net Present Value’ (NPV);

De aanwezigheid van een dergelijk dossier is voor een accountant controleerbaar en verifieerbaar.

Als een beoogde fusie of overname niet in voldoende mate aan de vooraf gestelde eisen voldoet, zal de fusie of overname niet plaats vinden.

4.5.3 De toerekening van BTW en Vpb

Omdat TPG N.V. een naamloze vennootschap is, is de OB- en Vpb-wetgeving onverkort op TPG N.V. van toepassing.

In deze paragraaf wordt ingegaan op de specifieke aspecten inzake de toerekening van BTW en van Vennootschapsbelasting (Vpb).

4.5.3.1 BTW

Uitgangspunt in de Wet op de omzetbelasting is dat prestaties door een ondernemer altijd aan BTW-heffing zijn onderworpen tenzij ze zijn vrijgesteld. Vrijstellingen in de Wet op de omzetbelasting 1968 zijn opgenomen in Artikel 11, eerste lid.

Artikel 11, eerste lid, onder m, van de Wet op de omzetbelasting 1968, luidt als volgt:

“De diensten, en de daarmee gepaard gaande leveringen, bedoeld in Artikel 2, tweede lid, van de Postwet, die worden verricht door de houder van de concessie, bedoeld in genoemde wet of door een rechtspersoon als bedoeld in Artikel 4, eerste of tweede lid, van die wet.”

De uit de Wet op de omzetbelasting 1968 voortvloeiende algemene, alsook de voor TPG N.V. specifieke, administratieve verplichtingen zijn volledig geïmplementeerd.

4.5.3.2 Vennootschapsbelasting

Het aandeel van de Divisie Mail in de verschuldigde vennootschapsbelasting, zoals die in de commerciële winst- en verliesrekening van TPG N.V. is opgenomen, wordt vervolgens verdeeld over het opgedragen postvervoer (en daarbinnen over voorbehouden en overig opgedragen) en andere activiteiten naar rato van het binnen het Toerekeningssysteem bepaalde resultaat na de toerekening van rentebaten en -lasten.

4.5.4 Sfeerovergang

Door een wijziging van de regelgeving kan de toewijzing van activiteiten veranderen van opgedragen (te onderscheiden naar voorbehouden en niet voorbehouden) postvervoer naar buiten het opgedragen postvervoer.

Als een activiteit door een dergelijke wijziging van de regelgeving door de Minister van Verkeer en Waterstaat tot het niet-opgedragen postvervoer gaat behoren, staat TPG N.V. voor de keus de activiteit voort te zetten of volledig te stoppen.

In het geval TPG N.V. besluit de betreffende activiteit op dat moment te stoppen, blijven alle relevante opbrengsten en kosten voor rekening van het concessieresultaat (het Toerekeningssysteem voor kosten en opbrengsten heeft betrekking op kosten en opbrengsten en niet op vermogensallocatie). Wordt door TPG N.V. besloten tot voortzetting van de activiteit dan wordt de overgang van opgedragen postvervoer naar niet-opgedragen postvervoer niet aangemerkt als een transactie, doch als een “sfeerovergang”. Dan geldt dat:

1. de gecumuleerde resultaten van de activiteit over de periode dat deze nog tot het opgedragen postvervoer behoort tot de overgang van de activiteit nog bij die van het opgedragen postvervoer worden gerekend; zij zijn immers door het opgedragen postvervoer gegenereerd; en
2. er –doordat het geen transactie betreft– ook geen sprake kan zijn van betaling van eventuele goodwill of badwill.

Aangezien het vermogen niet is toegedeeld naar productgroepen, laat staan naar diensten is er bij een sferovergang dus ook geen sprake van een vermogensverschuiving.

4.6 Marktconformiteit, proportionaliteit en integraliteit

Op grond van de bovenstaande uiteenzetting van het toerekeningssysteem voor opbrengsten en kosten van het opgedragen postvervoer kan worden vastgesteld dat op grond van de toegepaste methoden voor toewijzing van de opbrengsten van partijenpost en losse post (paragraaf 4.4.2) en de toerekening van alle kosten aan productgroepen (paragraaf 4.4.3) aan de gestelde eisen van marktconformiteit, proportionaliteit en integraliteit is voldaan.

Dit kan, voor zover nog niet eerder besproken, als volgt nader worden toegelicht:

4.6.1 Marktconformiteit

Voor alle TPG N.V.-onderdelen onderling gelden dezelfde externe tarieven en voorwaarden voor **diensten**, die als zodanig ook extern worden aangeboden, uiteraard onder dezelfde condities.

Voor **postale processen**, die niet zodanig als een dienst op de externe markt worden aangeboden, worden bij de kostentoerekening marktconforme inkoop tarieven voor de factor arbeid en voor de overige productiefactoren gehanteerd. De kostenallocatie wordt vervolgens bepaald door kostendrijvers die op eenduidige wijze leiden tot de toerekening (volgens de methode van Activity Based Costing) van alle kosten van betreffende bedrijfsprocessen aan relevante productgroepen.

Hoewel dus *voor een deel* van de eigen productie van postale processen geldt, dat deze niet als zodanig op de externe markt kan worden ingekocht, vormen de marktconforme inkoop van productiefactoren en de bedrijfsbrede toepassing van een op kostendrijvers gebaseerde methodiek van toerekening van kosten (ABC) een door de externe accountant toetsbare grondslag voor de waarborging van marktconformiteit. Dezelfde methodiek vormt onverkort de basis voor de commerciële en fiscale verslaglegging, en derhalve niet enkel voor de toerekening aan het voorbehouden, het overig opgedragen en het niet-opgedragen postvervoer .

Voor de volledigheid wordt opgemerkt, dat **niet-postale processen** zoals bijvoorbeeld beveiliging, ARBO-diensten, catering en ondersteunende IT-faciliteiten inmiddels volledig zijn uitbesteed en daardoor tegen marktconforme tarieven worden ingekocht. De toerekening van deze kosten onderscheidt zich niet van die van de primaire productiekosten, dus binnen de toegepaste methodiek van Activity Based Costing.

4.6.2 Proportionaliteit

De **opbrengsten** van het opgedragen postvervoer worden, zoals eerder beschreven, op eenduidige wijze toegeedeeld aan de componenten voorbehouden en overige opgedragen dienstverlening.

Voor het geheel geldt een toetsbaar tariefbeleid van (semi-)openbaar aanbod, gebaseerd op algemeen aanvaarde bedrijfseconomische en in het bijzonder commerciële uitgangspunten. Dit leidt tot een herkenbare tariefstructuur met relevante kortingen ten opzichte van het basistarief voor hoeveelheid, plaats en frequentie van aanbieding, gewenste servicekaders (aan ontvangtzijde) etc., en tevens landelijk uniforme tarieven voor dezelfde diensten binnen de opgedragen dienstverlening. Tarieven dienen daarbij te voldoen aan de eisen van het Tariefbeheersingssysteem en de overige relevante regelgeving.

Zoals uiteengezet in paragraaf 4.3.3 heeft de bedrijfsbrede toepassing van Activity Based Costing betrekking op het geheel van de relevante postale processen. Vanuit dit geheel vindt een toerekening van **kosten** in onderlinge samenhang plaats.

Activity Based Costing wordt toegepast voor het geheel van alle bedrijfsprocessen: gegeven de logistieke structuur (paragraaf 4.2.2) zijn de relevante kostendrijvers (paragraaf 4.3.1) geïdentificeerd; tezamen zijn structuur en kostendrijvers bepalend voor de kostenstructuur (paragraaf 4.3). Vervolgens is op dynamische wijze vastgesteld (paragraaf 4.4.3), welke kosten rechtstreeks fluctueren met het volume ('*volume variable costs*'): op basis van een analyse van de herkomst van de kosten dan wel van de reeds rechtstreeks toewijsbare kosten. Andere kostendrijvers zoals afstand, aantal afgiftepunten en servicekaders zijn van invloed op de hoogte van het complement en deze kosten worden toegerekend op basis van een causale relatie met de reeds rechtstreeks toegewezen kosten, rekening houdend met relevante differenties in beschikbaarheid.

Algemene kosten zijn gegeven een bepaalde omvang van het postale proces in hoge mate onafhankelijk van fluctuaties in het volume en worden dan ook toegerekend op basis van een causale relatie met de reeds rechtstreeks toegewezen kosten.

Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat vermogenskosten als het ware de primaire processen volgen en als zodanig op dezelfde wijze worden toegerekend. Gezien het arbeidsintensieve karakter van het postale proces betreft het een relatief gering aandeel in de kosten.

4.6.3 Integraliteit

De gehanteerde methode voor vastlegging van de opbrengsten (paragraaf 4.4.2) draagt zorg voor een juiste en volledige verantwoording van de opbrengsten van een uitputtende lijst met eenduidig geïdentificeerde diensten, die volstrekt intracomptabel en door de externe accountant toetsbaar worden toegewezen aan het voorbehouden, overig opgedragen en niet-voorbehouden postvervoer. De voor de Jaarverslaglegging toepasselijke matching tussen omzet en prestaties is onverkort van toepassing binnen het toerekeningssysteem voor opbrengsten (en kosten) van het opgedragen postvervoer.

Per definitie telt het complement van de niet-rechtstreeks toewijsbare kosten ten opzichte van de rechtstreeks toewijsbare kosten op tot het totaal. Er wordt in deze geen relevant onderscheid gemaakt tussen toepassing voor de commerciële verslaglegging en die binnen het toerekeningssysteem voor de toerekening van (opbrengsten en) kosten van het opgedragen postvervoer. De methode is qua principe identiek, alleen de doorsnijding verschilt.

Op elke relevante doorsnijding is er derhalve per definitie sprake van toewijzing van integrale kosten, bepaald als de som van rechtstreeks toewijsbare kosten en aandeel in de dekking van de niet-rechtstreeks toewijsbare kosten.

Samenvattend:

Zoals uit de beschrijving van het toerekeningssysteem van TPG N.V. blijkt is het Toerekeningssysteem zo ingericht dat aan de beginselen van marktconformiteit, proportionaliteit en integraliteit wordt voldaan. De financieel-administratieve organisatie van de bedrijfsvoering van TPG N.V., op basis waarvan de toerekening van kosten en opbrengsten dient te worden vastgelegd, is zo ingericht dat zij controleerbaar voldoet aan de daarvoor geldende vennootschapsrechtelijke regels en internationale accounting normen (zie 2.3).

5 Waarborgen in het toerekeningsstelsel

Door TPG N.V. wordt veel aandacht besteed aan een juiste waarborging van het toerekeningsstelsel. Onder meer door de onderstaande maatregelen worden de kwaliteit en continuïteit van de juiste toepassing gewaarborgd.

5.1 Interne borging

5.1.1 Algemeen

De controle op de werking en de getrouwheid van het toerekeningsstelsel maakt een normaal en integraal onderdeel uit van de verantwoordelijkheid van de lijnorganisatie binnen de divisie Mail van TPG N.V.. Hierna wordt op enkele maatregelen ingegaan die de effectiviteit van die controles garanderen.

5.1.2 Verantwoordelijkheden van de lijnorganisatie

De verwerking van informatie betreffende de concessiefunctie vindt op dezelfde reguliere wijze plaats als die welke betrekking heeft op het niet binnen de concessie vallende gedeelte van de organisatie. De betreffende informatie maakt deel uit van de reguliere bedrijfsrapportages binnen TPG N.V.. Dit betekent dat de interne controlemaatregelen ten aanzien van de tijdigheid, juistheid en volledigheid van de vastgelegde informatie zonder uitzondering op alle bedrijfsprocessen van toepassing zijn.

Het behoort expliciet tot de verantwoordelijkheid van de divisie Mail om zorg te dragen voor een adequate inrichting en implementatie van de daartoe benodigde administratieve organisatie. Een belangrijk onderdeel van deze administratieve organisatie vormt een set met interne controlemaatregelen die "op de werkvloer" dienen te worden uitgevoerd. Daarbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan in- en uitgangscodes op sorteercentra inzake aantallen verwerkte postzendingen: De hoeveelheid afgevoerde post moet immers gelijk zijn aan de hoeveelheid aangevoerde post. De primaire verantwoordelijkheid voor de juistheid van vastgelegde informatie is daarmee in de lijnorganisatie verankerd.

Daarnaast worden er door verbijzonderde interne controleafdelingen werkzaamheden uitgevoerd, waarbij getoetst wordt hoe de controlemaatregelen in de lijnorganisatie functioneren. Ook worden door deze controleafdelingen aanvullende controles uitgevoerd ten aanzien van bijvoorbeeld de landelijke werking van bepaalde systemen. Daarbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan de controle op de werking van het registratiesysteem bij de aanname van postzendingen aan een businessbalie, de koppeling daarvan aan een debiteurensysteem. En vervolgens de verwerking van de uitkomsten van het debiteurensysteem in het grootboek. Over de uitkomsten van deze controles wordt rechtstreeks gerapporteerd aan het (naasthogere) management dat de verantwoordelijkheid draagt van het betreffende onderdeel in de lijnorganisatie.

5.1.3 Borging van de werking van het toerekeningsstelsel

Voor een goede en effectieve werking van het toerekeningsstelsel wordt gebruik gemaakt van een complex van samenhangende computertoepassingen. De softwareapplicaties ten behoeve van de diverse voor de toerekening ondersteunende systemen zijn ontwikkeld in onder andere Visual Basic (kostentoerekeningsomgeving). Wijzigingen in de applicaties geschieden alleen na goedkeuring door het verantwoordelijke management.

Dit geldt zonder meer ook voor aanpassingen in bijvoorbeeld de vastgelegde procesgang van diensten of methodes van vastlegging in administraties. Wijzigingen worden altijd schriftelijk vastgelegd en gaan samen met een gefundeerde motivatie. Alleen daartoe geautoriseerde personen mogen de feitelijke wijzigingen aanbrengen.

De aanleverende systemen worden jaarlijks deels automatisch en deels handmatig verwerkt in het toerekeningsstelsel. Hierbij vinden diverse automatische en handmatige (verbands)controles op de input plaats. De gebruikte bronsystemen worden door TPG N.V. in de eerste plaats gebruikt voor de bedrijfsbesturing en zijn derhalve meestal niet speciaal voor de toerekening ontwikkeld. Bovendien wordt het merendeel van de aangeleverde brongegevens ook gebruikt voor de vennootschappelijke jaarrekening, waarop de normen voor de kwaliteit van de jaarrekening van toepassing zijn (zie 2.3.1 en 5.2.1). Door middel van (EDP-)auditing besteedt TPG N.V. veel aandacht aan de kwaliteit van deze aanleverende bronsystemen. Een goede kwaliteit van de bronsystemen is nodig omdat deze systemen ook aan de basis liggen voor de verklaring van de externe accountant bij de vennootschappelijke jaarrekening van TPG N.V..

Na het analyseren van de broninformatie en het volledig geactualiseerd hebben van het toerekeningsstelsel worden de diverse toerekeningsmodules gevuld en verwerkt. De resultaten worden gecontroleerd op consistentie en compleetheid. Zo zal de som van alle opbrengsten en kosten na toerekening weer gelijk moeten zijn aan het totaal van de opbrengsten en kosten.

5.2 Toezicht door accountants

5.2.1 Toezicht op de jaarrekening van TPG N.V. als vennootschap

Uit hoofde van de bepalingen in Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek dient TPG N.V. onder andere een jaarrekening op te stellen (zie art. 2:360 lid 1 BW) en deze jaarrekening door een registeraccountant te laten onderzoeken (zie art. 2:393 lid 1 BW). De jaarrekening van TPG N.V. omvat niet alleen de financiële gegevens van TPG N.V. als vennootschap, maar ook die van alle rechtspersonen en vennootschappen die een groep met TPG N.V. (in de betekenis van art. 2: 24b BW) of groepsdeel van TPG N.V. vormen (zie art. 2:405 en 406 BW). Dat betekent dat dus ook de activa, passiva, baten en lasten van deze entiteiten aan de controle van die registeraccountant zijn onderworpen. Bij TPG N.V. behoort tot deze entiteiten onder andere Koninklijke TPG Post B.V., die met de uitvoering van de dienstverlening uit hoofde van het opgedragen postvervoer is belast.

In het algemeen dient de registeraccountant ten behoeve van zijn werkzaamheden onder meer voldoende inzicht in de administratieve organisatie en interne controle van de te controleren entiteit te verkrijgen teneinde zijn controle te kunnen voorbereiden en een effectieve controle-aanpak te kunnen opzetten (vergelijk Richtlijnen voor de Accountantscontrole, editie 1998, hoofdstuk 400, alinea 2). Dit houdt in dat ook de administratie en de daartoe behorende boeken, bescheiden en andere gegevensdragers die moeten worden bewaard om te allen tijde de rechten en verplichtingen van de entiteit te kennen (zie paragraaf 2.3.1 hiervoor), door de registeraccountant in zijn werkzaamheden worden betrokken. In de praktijk betekent dit dat door de registeraccountant allereerst wordt bekeken op welke wijze TPG N.V. zich er zelf van gewist dat de periodieke tussentijdse en jaarlijkse financiële (en andere) gegevens voldoende betrouwbaar zijn. Hiertoe heeft TPG N.V. een systeem van interne controle maatregelen opgezet dat die betrouwbaarheid moet zeker stellen. Vervolgens worden door de registeraccountant in aanvulling hierop zelf werkzaamheden uitgevoerd die hem er in voldoende mate van moeten overtuigen dat de financiële gegevens van TPG N.V. kunnen worden voorzien van een verklaring van de registeraccountant omtrent de getrouwheid van die gegevens.

Het oordeel van de werkzaamheden van de registeraccountant met betrekking tot de controle van de jaarrekening van een entiteit wordt tot uitdrukking gebracht in een accountantsverklaring omtrent de getrouwheid van die jaarrekening (zie art. 2:393 lid 5 BW).

Bij TPG N.V. luidt dat oordeel over de jaarrekening 2003 als volgt⁴:

“Introduction

In accordance with your instructions we have audited the financial statements of TPG N.V., Amsterdam, for the year 2003, as set out on pages 85 to 142. These financial statements are the responsibility of the Board of Management. Our responsibility is to express an opinion on these financial statements based on our audit.

Scope

We conducted our audit in accordance with auditing standards generally accepted in the Netherlands. Those standards require that we plan and perform the audit to obtain reasonable assurance about whether the financial statements are free of material misstatement. An audit includes examining, on a test basis, evidence supporting the amounts and disclosures in the financial statements. An audit also includes assessing the accounting principles used and significant estimates made by management, as well as evaluating the overall presentation of the financial statements. We believe that our audit provides a reasonable basis for our opinion.

Opinion

In our opinion, the financial statements give a true and fair view of the financial position of the company as at December 31 2003 and of the result for the year then ended in accordance with accounting principles generally accepted in the Netherlands and comply with the financial reporting requirements included in Part 9 of Book 2 of the Netherlands Civil Code.”

Over de jaarrekeningen in voorgaande jaren is geen anders luidend oordeel door de registeraccountant, die bij TPG N.V. door de Raad van Commissarissen is benoemd, tot uitdrukking gebracht.

⁴ Krachtens besluitvorming binnen TPG N.V. is de Engelse tekst van het jaarverslag, met daarin onder meer de verklaring van de registeraccountant die bij TPG is benoemd, bindend.

De werkzaamheden en bevindingen van de registeraccountant inzake de jaarrekening maken derhalve deel uit van de verantwoording die hier onder in paragraaf 5.2.2. wordt besproken.

5.2.2 Toezicht op de verantwoording van TPG N.V. als uitvoerder van het opgedragen postvervoer

Het wettelijk kader voor het stelsel van totstandkoming van de verantwoording van TPG N.V. als uitvoerder van het opgedragen postvervoer is neergelegd in het Besluit algemene richtlijnen post (Barp). Dit stelsel is opgebouwd uit de volgende elementen:

- a. TPG N.V. is als de houder van de exclusieve postconcessie (hierna: de concessiehouder) verplicht tot het opstellen van een gescheiden financiële verantwoording voor de activiteiten ter uitvoering van het voorbehouden postvervoer en voor zijn overige activiteiten van postvervoer (art. 6.2. Barp).
- b. Ter uitvoering van de onder a. bedoelde verplichting is TPG N.V. als de concessiehouder verplicht tot het opstellen van een toerekeningssysteem van kosten en opbrengsten voor de uitvoering van het opgedragen postvervoer (art. 6.3. onder a. Barp).
- c. Als concessiehouder is TPG N.V. verplicht jaarlijks aan OPTA informatie te geven over het behaalde rendement en de behaalde financiële resultaten uit het postvervoer te onderscheiden naar de categorieën van activiteiten aangegeven in art. 6.2. van het Barp, zoals deze zijn opgenomen in een overzicht van de omzet en de lasten in enig jaar aan de hand waarvan het netto resultaat van de activiteiten kan worden vastgesteld (art. 7.3. Barp).

Voor de uitvoering van deze elementen is door TPG N.V. een systeem van interne controle maatregelen opgezet dat de betrouwbaarheid van de aldus te genereren informatie moet zeker stellen, net zoals dat is gebeurd voor de vaststelling van de voldoende betrouwbaarheid van de periodieke tussentijdse en jaarlijkse financiële (en andere) gegevens (zie hiervoor in 5.1.2 en 5.1.3)..

Teneinde vast te stellen of TPG N.V. als concessiehouder aan het hiervoor beschreven stelsel van totstandkoming van de verantwoording heeft voldaan, zijn de volgende stappen neergelegd in het Barp:

- a. Ter toetsing of door TPG N.V. aan de richtlijn met betrekking tot het opstellen van een gescheiden financiële verantwoording voor de activiteiten ter uitvoering van het voorbehouden postvervoer en voor de overige activiteiten van postvervoer is voldaan wordt jaarlijks een verklaring van een onafhankelijke door OPTA aan te wijzen registeraccountant aan OPTA voorgelegd (art. 6.2. Barp).
- b. Dezelfde registeraccountant als bedoeld onder a. legt jaarlijks aan OPTA een verklaring over met betrekking tot de toepassing door TPG N.V. als concessiehouder van het door OPTA goedgekeurde toerekeningssysteem van kosten en opbrengsten voor de uitvoering van het opgedragen postvervoer (art. 6.3. onder c. Barp).
- c. TPG N.V. als concessiehouder legt jaarlijks aan OPTA een verklaring over van een onafhankelijke door OPTA te benoemen registeraccountant over de juistheid en volledigheid van de informatie over het behaalde rendement en de behaalde financiële resultaten uit het postvervoer te onderscheiden naar de categorieën van activiteiten aangegeven in art. 6.2. van het Barp, zoals deze zijn opgenomen in een overzicht van de omzet en de lasten in enig jaar aan de hand waarvan het netto resultaat van de activiteiten kan worden vastgesteld (art. 7.5. Barp).

Dit stelsel van toezicht door de registeraccountant houdt derhalve in dat de registeraccountant er jaarlijks op toeziet dat:

- het door OPTA goedgekeurde toerekeningssysteem van kosten en opbrengsten voor de uitvoering van het opgedragen postvervoer door TPG N.V. jaarlijks correct is toegepast; én
- de aldus toegerekende kosten en opbrengsten van het opgedragen postvervoer door TPG N.V. juist en volledig in de gescheiden financiële verantwoording over het desbetreffende jaar zijn opgenomen; én
- de op deze wijze opgestelde gescheiden financiële verantwoording over het verslagjaar door TPG N.V. goed is opgenomen in de jaarlijkse informatie van TPG N.V. over het behaalde rendement en de behaalde financiële resultaten uit het postvervoer naar de onderscheiden categorieën activiteiten, zoals deze door TPG N.V. zijn verwerkt in het jaarlijkse overzicht van de omzet en de lasten aan de hand waarvan het resultaat van de activiteiten kan worden vastgesteld.

Bij de genoemde toetsingen worden door de registeraccountant zelf in aanvulling op de maatregelen die TPG N.V. zelf heeft genomen, werkzaamheden uitgevoerd die hem er in voldoende mate van moeten overtuigen dat de financiële gegevens van TPG N.V. kunnen worden voorzien van de door de registeraccountant te verstrekken verklaring.

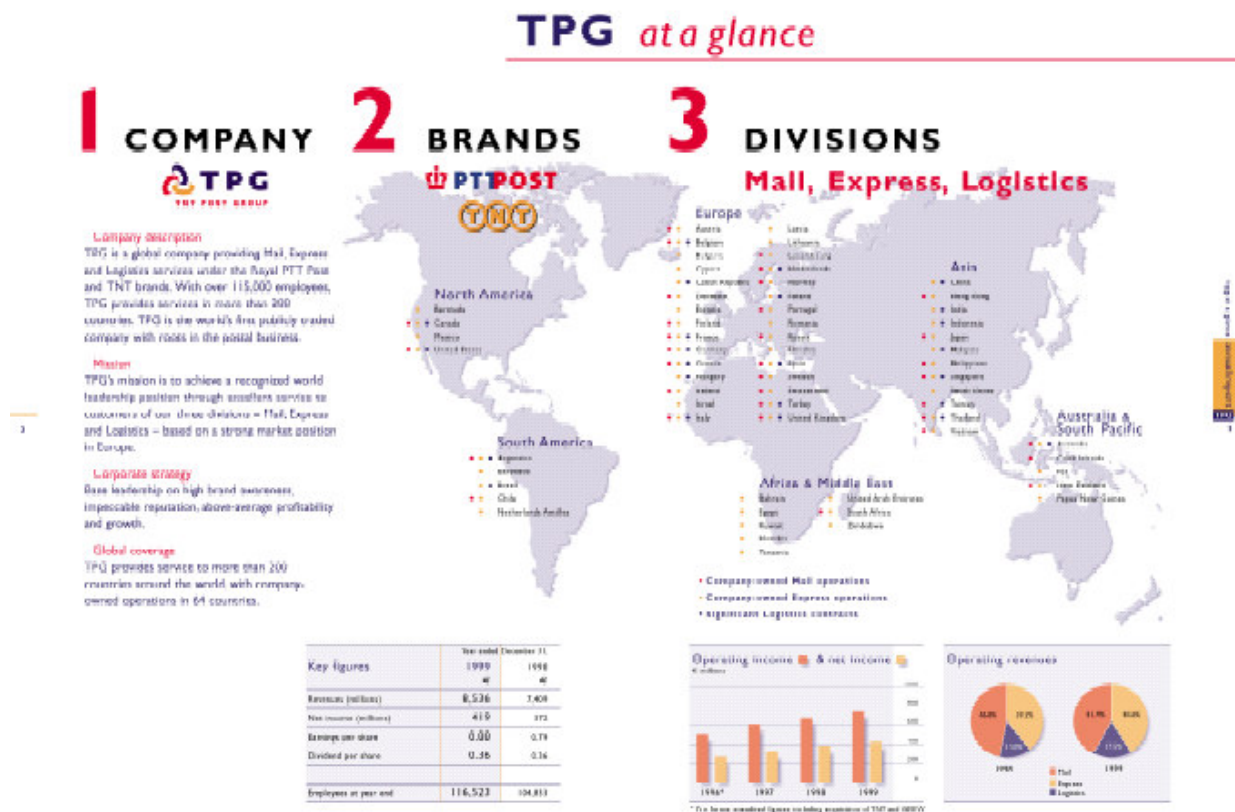
5.3 Overig toezicht

Ter voltooiing van dit stelsel van toezicht op de verantwoording door TPG N.V. van de uitvoering van het opgedragen postvervoer, is op 5 februari 2004 is een conceptwijziging van het Barp ter behandeling aangeboden aan het Overlegplatform Post en Telecommunicatie (OPT). Dit voorstel tot wijziging van het Barp betreft onder andere de volgende regeling in de nieuwe onderdelen 7.8 en verder. Dit teneinde tot een oordeel te komen over de kwaliteit van de werkzaamheden bij het vormen van het oordeel, zoals bedoeld in de onderdelen 6.2., 6.3. onder c en 7.5. van het Barp, van de door OPTA aangewezen registeraccountant:

- Als de door OPTA aangewezen registeraccountant ook de accountant is die de jaarrekening van TPG N.V. controleert, kan OPTA een tweede registeraccountant aanwijzen voor het verrichten van een vakgenootschappelijke toetsing van de uitvoering van controletaken door de eerste door OPTA benoemde accountant;
- De tweede accountant deelt aan OPTA mee of de verklaringen, die de eerste accountant heeft afgegeven, op een genoegzame zakelijke grondslag berusten; en
- Als de mededeling van de tweede accountant inhoudt dat naar zijn beoordeling de desbetreffende verklaring van de eerste accountant niet of niet geheel op een genoegzame zakelijk grondslag berust, geeft hij in zijn mededeling aan OPTA de zakelijke gronden aan waarop zijn beoordeling berust.

Op het moment van verschijnen van dit Toerekeningssysteem is de behandeling van deze conceptwijziging nog niet afgerond.

6 Bijlage 1: TPG at a glance



Bron: 1999 tnt post group annual report

Voor actuele informatie over TPG wordt verwezen naar <http://www.tpg.com>.

7 Bijlage 2: TOEREKENING aan de drie categorieën van postvervoer

Bij het aanbieden van poststukken door grotere klanten, de zogenaamde partijenpost, is het duidelijk tot welke categorie van postvervoer⁵ ze behoren. Losse post wordt door middel van een statistisch meetsysteem gesplitst naar de categorieën van postvervoer⁵.

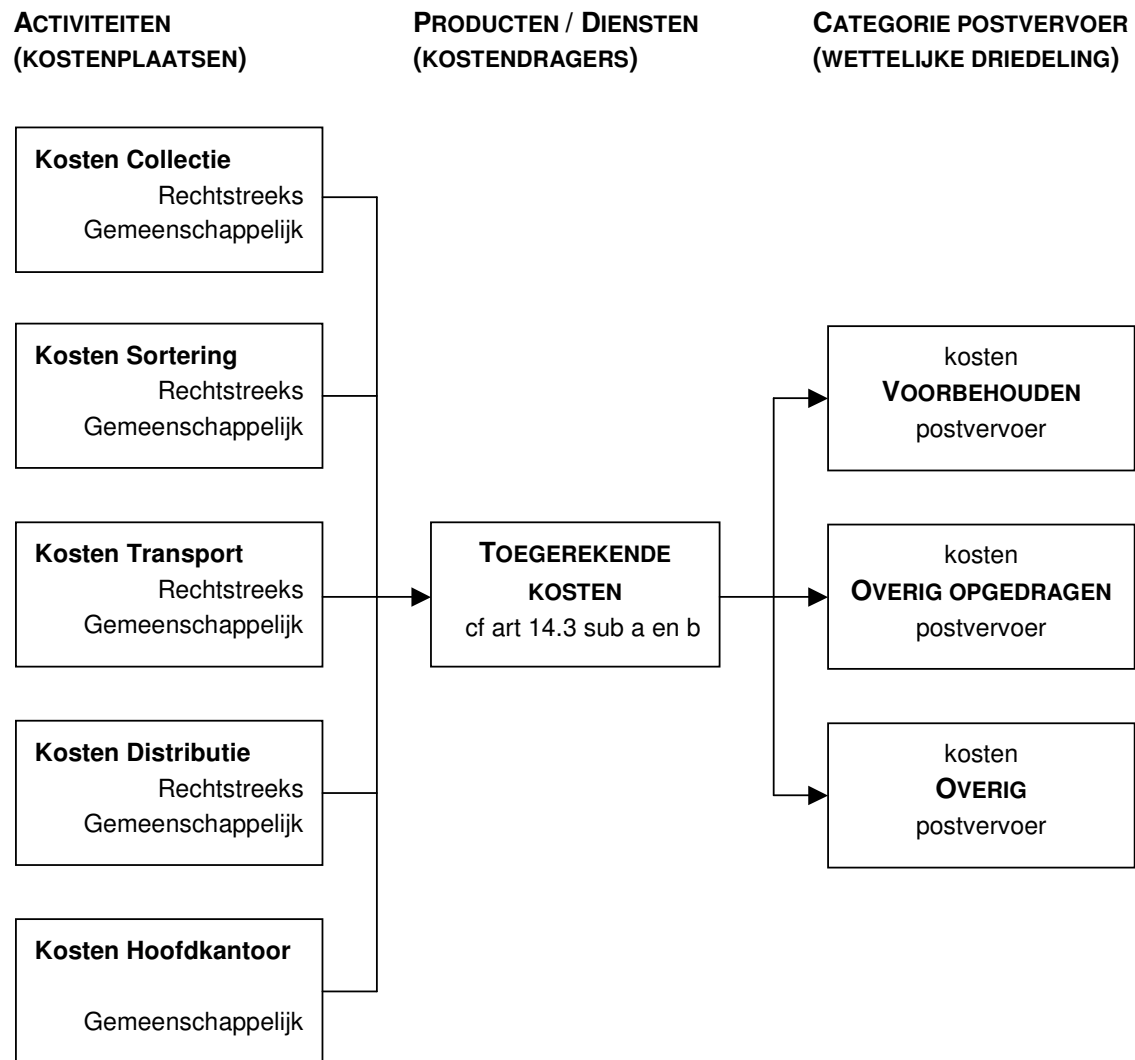
TPG gebruikt activity-based costing (ABC) voor de toerekening van zowel de rechtstreeks toerekenbare als de gemeenschappelijke kosten. Deze toerekening geschiedt overeenkomstig artikel 14, lid3, van richtlijn 97/67/EG (Postrichtlijn).

Per kostenplaats (collectie, transport, sortering en distributie) zijn de rechtstreeks toerekenbare kosten middels ABC bepaald. Een voorbeeld daarvan in de distributie betreft de kosten van aanbellen en afleveren door de postbode van een zending die niet door de brievenbus kan (een zogenaamd belstuk). Deze rechtstreeks toerekenbare kosten worden overeenkomstig artikel 14, lid 3, onder a van de Postrichtlijn toegerekend aan de kostendragers, zijnde de producten of diensten in de drie categorieën van postvervoer⁵.

- De gemeenschappelijke kosten zijn eveneens middels ABC bepaald per kostenplaats (collectie, transport, sortering, distributie en hoofdkantoor). Alle gemeenschappelijke kosten worden overeenkomstig artikel 14, lid3, onder b van de Postrichtlijn toegerekend aan de kostendragers, zijnde de producten of diensten in de drie categorieën van postvervoer⁵. Toerekening van gemeenschappelijke kosten overeenkomstig artikel 14, lid 3, onder b van de Postrichtlijn betekent, dat wordt toegerekend:
 1. indien mogelijk op basis van een rechtstreekse analyse van de herkomst van de kosten (artikel 14.3.b.i), zoals bijvoorbeeld bij verkoopkosten; en indien dit niet mogelijk is
 2. op basis van een onrechtstreekse binding met kosten waarvoor een rechtstreekse toerekening mogelijk is (artikel 14.3.b.ii), zoals bijvoorbeeld de transportkosten inzake aan- en afvoer van de sorteercentra; en indien dit niet mogelijk is
 3. op basis van de verhouding van de reeds per categorie van postvervoer⁵ rechtstreeks of onrechtstreeks toegerekende kosten (artikel 14.3.b.iii), zoals bijvoorbeeld rentekosten.

Schematisch kan dit als volgt worden weergegeven:

⁵ Voorbehouden postvervoer, overig opgedragen postvervoer en overig postvervoer (vrije dienstverlening).

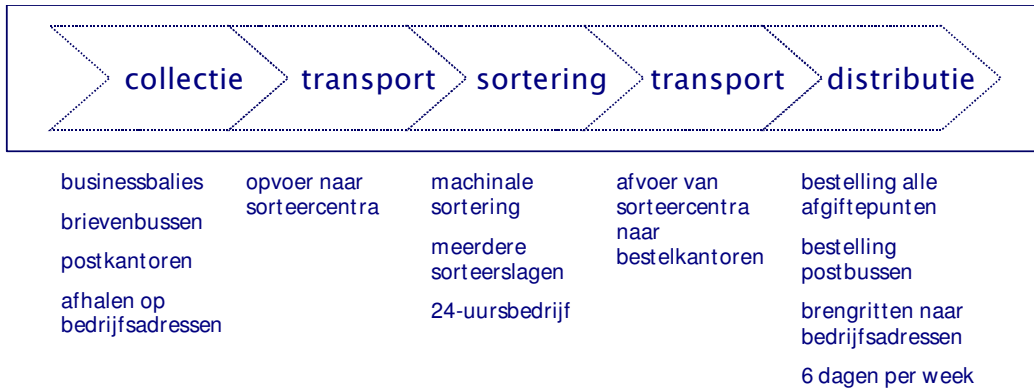


De producten en diensten van TPG worden op basis van de Postwet en het Postbesluit en overeenkomstig de Postrichtlijn toegewezen aan de drie categorieën van postvervoer⁵. Voor het voorbehouden postvervoer zijn dat brieven tot en met 100 gram, waarvoor met uitsluiting van anderen concessie is verleend aan TPG (artikel 2a lid 1 Postwet en artikel 6 Postbesluit). Voor het overig opgedragen postvervoer zijn dat de categorieën genoemd in de artikelen 3, 4 en 5 van het Postbesluit, voor zover dat niet het voorbehouden postvervoer betreft.

De door TPG beschreven methode leidt ertoe dat bij de toerekening van de kosten van de activiteiten aan de drie categorieën van postvervoer⁵ rekening wordt gehouden met de kenmerken van de poststukken. Doordat de poststukken verschillen qua **gewicht, formaat, overkomstduur, etc** is er sprake van een heterogeniteit. Bij de toerekening wordt daar op basis van de gemeten aantallen rekening mee gehouden. Zo is gewicht bij brieven bepalend of sprake is van voorbehouden dienstverlening of niet, terwijl het formaat bijvoorbeeld bepalend is of het poststuk al dan niet door de brievenbus kan.

Illustratie van het bovenstaande

De postale keten is op hoofdlijnen in het volgende diagram weer te geven:



VOLUME PER CATEGORIE van POSTVERVOER⁵

De collectie van de partijenpost geschiedt via de business balies, middels afhalen op bedrijfsadressen, en door aanname op de postkantoren. Omdat iedere partij post wordt geregistreerd op een aannameformulier, levert de collectie van partijenpost op integrale basis informatie over de aantallen stuks post. Partijenpost brieven tot en met 100 gram behoort tot het voorbehouden gebied, terwijl alle overige partijenpost in het vrije gebied valt. Door deze vastlegging bij de collectie van partijenpost is integraal bekend wat de soorten en aantallen stuks partijenpost zijn in de drie te onderscheiden categorieën van postvervoer⁵. Overig opgedragen postvervoer is voor partijenpost per definitie nihil.

Op basis van tijdens de sortering verkregen informatie is bekend hoe groot de totale poststroom is. Door het totaal te verminderen met de bekende aantallen van de partijenpost kan het aantal stuks losse post worden vastgesteld. Aan de buitenkant van een postzending is niet te zien of het een brief, drukwerk of briefpakje is en is derhalve nog niet vast te stellen tot welke categorie van postvervoer een losse postzending hoort. Daarom wordt de informatie over de aantallen losse post langs statistische weg verrijkt met informatie over de inhoud van postzendingen. Uit panelonderzoek bij verzenders en ontvangers van post is af te leiden hoe de verdeling van de losse post is over de drie te onderscheiden categorieën van postvervoer⁵.

Middels de verkregen kennis over de partijenpost en de losse post is bekend hoeveel stuks post er in totaal in de drie te onderscheiden categorieën van postvervoer⁵ zijn. Ook is bekend hoeveel daarvan busstukken zijn (zendingen die door de brievenbus passen), en om welk aantal belstukken het gaat (zendingen die niet door de brievenbus passen).

UITREIKEN GEEN GEHOOR-ZENDINGEN

Voor de bezorging van belstukken zal de postbode de afgiftepunten bezoeken van de geadresseerden van die belstukken. Voor de afgifte van het belstuk is het noodzakelijk, dat er iemand thuis is op het adres van de geadresseerde. Niet altijd zal dit het geval zijn. Het sluitstuk van de distributie wordt daarom gevormd door *uitreiken geen gehoor-zendingen*.

Als de, volgens het servicekader geldende aantal, bestelpogingen niet leiden tot feitelijke aflevering, dan worden deze geen gehoor-zendingen naar een uitreiklocatie gebracht. De geadresseerde ontvangt hiervan een kennisgeving. Tijdens openstellingstijden van de uitreiklocatie kan de geadresseerde de betreffende postzending aldaar komen afhalen.

De achterliggende kostendrijver voor dit proces is de trefkans: naarmate deze voor de respectievelijke bestelpogingen lager is, neemt het aantal geen gehoor-zendingen toe. Door ervaring (van bepaalde wijken is bekend dat veel inwoners overdag wegens werkzaamheden niet thuis zijn), afspraken met de verzender (bijvoorbeeld bezorgen bij de burens) en soms ook met de ontvanger (bijvoorbeeld middels de doorzendservice) wordt de trefkans per bestelgebied in positieve zin beïnvloed.

De kosten zijn benoemd als inkoopkosten en als zodanig opgenomen in het dienstencontract met Postkantoren BV. Daarnaast moeten de geen gehoor-zendingen, na als zodanig te zijn geregistreerd, worden afgevoerd naar de betreffende vestigingen. De meeteenheden in dit procescluster zijn het aantal locaties (afvoer / opvoer) en het aantal uit te reiken geen gehoor-zendingen.

CIJFERVOORBEELD

De *fictieve* kosten van de kostendrager Distributie inzake de bestelling op huisadressen zijn:

kosten bestelling	€	500
meerkosten belstukken	€	80
extern tarief per geen gehoor-zending	€	5

NB: De kosten van de bestelling zijn alle kosten inzake de voorbereiding van de bestelling (zoals het straten en zetten), plus de kosten van de aanlooproute, de kosten van het lopen van de route. De meerkosten van de belstukken hebben te maken met het altijd moeten lopen van de extra route naar de voordeur van de geadresseerde (ook als de brievenbus bijvoorbeeld aan de weg staat), het aanbellen, afgeven en zonodig schrijven van een kennisgeving.

De *fictieve* trefkans voor belstukken wordt op 75% gesteld, waardoor het aantal geen gehoor-zendingen 25% is van het totale aantal belstukken.

Alle poststukken doorlopen de gehele procesketen van collectie tot en met distributie. Uit de informatiesystemen bij partijenpost en losse post zijn de volgende *fictieve* volumes bekend:

aantal busstukken voorbehouden postvervoer:	2.500 stuks
aantal poststukken overig opgedragen postvervoer:	400 stuks
Waarvan busstuk	360 stuks
Waarvan belstuk	40 stuks
aantal busstukken overig postvervoer in vrij gebied	<u>2.100 stuks</u>
Totaal	<u>5.000 stuks</u>

De aan de kostendragers toegerekende kosten worden verdeeld op basis van Activity Based Costing, waarbij de activiteiten in dit voorbeeld bestaan uit de processtappen: bestellen van busstukken, bestellen van belstukken, en verwerken van geen gehoor-zendingen. De kosten van het gebruik van de betreffende processtappen worden verdeeld naar rato van het feitelijk beslag van de diverse postcategorieën op de

betreffend processtap. Dit resulteert in de volgende toerekening van de kosten over de drie categorieën van postvervoer⁵:

Voorbehouden postvervoer:

(2.500 stuks / 5.000 stuks) * € 500 = € 250

Overig opgedragen postvervoer:

(360 stuks / 5.000 stuks) * € 500 = € 40

(40 stuks / 40 stuks) * € 80 = € 80

25% van 40 stuks * € 5 = € 50

€ 170

Overig postvervoer in vrij gebied:

(2.100 stuks / 5.000 stuks) * € 500 = € 210

Totaal € 630

Uit het bovenstaande blijkt dat de poststukken voor de verdeling gelijk worden behandeld voor zover het gelijke stukken zijn (kosten bestelling), ongeacht tot welke categorie van postvervoer⁵ zij behoren. Dienovereenkomstig worden volgens productkenmerken ongelijke postzendingen in deze calculatie ongelijk toegerekend voor zover zij ongelijk worden behandeld (aanbellen en afhandeling geen gehoorzending).

ALGEMENE CONCLUSIE

Op analoge wijze als in het cijfervoorbeeld worden álle kosten in álle processtappen in de volledige procesketen van collectie tot en met distributie toegerekend.

De toerekening geschiedt steeds op basis van de feitelijke verhoudingen van het beslag in de betreffende processtap, wat in individuele processtappen tot wissellende verhoudingen kan leiden.

Anders gezegd: als het beslag op een bepaalde processtap voor alle postzendingen gelijk is dan worden de kosten ook gelijk toegerekend, terwijl een ongelijk beslag op een bepaalde processtap leidt tot een andere toerekening overeenkomstig het feitelijke ongelijke beslag.

BORGING VAN DE TOEREKENING

Een door het college aangewezen accountant gaat op grond van onderdelen 6.2 en 6.3 van het Barp na of TPG het door het college goedgekeurde toerekeningssysteem heeft toegepast bij de toerekening van de kosten en opbrengsten aan de drie categorieën van postvervoer.