

Auditing van contracten

Last of lust?

E.van Vught RA – kolonel van de Militaire Administratie*

Inleiding

De doelstelling van dit artikel is om u te informeren over de rol en de toegevoegde waarde van de Audit Dienst Defensie (ADD) in het verwervingsproces. Deze rol reikt verder dan alleen het beoordelen van contracten.

Tevens hoop ik in dit artikel duidelijk te maken dat de inbreng van de ADD weliswaar een extra schakel is in het verwervingsproces, maar wel een schakel die, bij een goede samenwerking met de verwerfer, kan leiden tot besparingen voor Defensie die kunnen oplopen tot miljoenen euro's.

Ik start mijn bijdrage met een korte beschouwing over de taken van de ADD. Daarna ga ik in op de betekenis van contractauditing, vervolgens geef ik een toelichting bij diverse soorten contractaudits en sluit ik af met een paar algemene opmerkingen over de samenwerking tussen verwervingsfunctionaris en auditor.

* De auteur is sinds juni 2005 hoofd van het taakveld Contract Auditing bij de Audit Dienst Defensie.

Taken van de ADD

De accountantsfunctie bij de rijksoverheid is de laatste jaren vernieuwd. De departementale auditdienst kreeg twee taken:

- de accountantscontrole van het departementale jaarverslag (de wettelijke taak), en
- het verrichten van onderzoeken (de onderzoekstaak).

Deze ontwikkeling heeft binnen het ministerie van Defensie geleid tot het omvormen van de Defensie Accountantsdienst (DEFAC) tot de Audit Dienst Defensie. Ter verzekering van de daartoe vereiste onafhankelijkheid ressorteert de ADD rechtstreeks onder de secretaris-generaal. Op deze wijze wordt bereikt dat de ADD binnen het ministerie een onafhankelijke positie heeft ten opzichte van de defensie-onderdelen.

De hoofdtaken van een departementale auditdienst – de accountantscontrole en de onderzoeksfunctie – zijn binnen de ADD belegd bij een vijftal taakvelden, waarbij het taakveld Contractauditing is belast met het uitvoeren van prijsonderzoeken op verzoek van verwervende instanties bin-

nen Defensie en op verzoek van buitenlandse auditinstanties.

In het vervolg van dit artikel zal ik ingaan op de activiteiten van het taakveld Contractauditing.

Contractauditing

Definitie

Contractauditing behelst het, op verzoek van verwervende instanties, onderzoeken bij leveranciers van de prijsstelling van offertes in relatie tot mogelijk te sluiten contracten alsmede met de prijsstelling verband houdende voorwaarden enerzijds en het adviseren van de opdrachtgever ten aanzien van voornoemde aspecten in onderhandelingen met leveranciers anderzijds.

De Directie Materieel Organisatie (DMO) is de grootste opdrachtgever, maar de verzoeken komen ook van het Commando DienstenCentra (CDC), de Bestuursstaf en in incidentele gevallen van de andere defensie-onderdelen.

Contractauditing wordt toegepast wanneer aanschaffingen niet onder concurrentiestelling kunnen plaatsvinden. Indien sprake is van concur-



Op vliegbasis Soesterberg tekenen staatssecretaris Henk van Hoof (Defensie) en de ambassadeur van de vs een 'Memorandum of Understanding' (2002), waarin de Nederlandse deelname aan het Joint Strike Fighter-project is vastgelegd. De F-35 JSF is dé kandidaat voor de opvolging van de F-16 jachtbommenwerpers van de klu. De eerste F-16's moeten vanaf 2010 worden vervangen (Foto Mindef, DV, P. Wiezoreck)

rentiestelling wordt aangenomen dat sprake is van transparantie van vraag en aanbod, waardoor voor elk product of dienst een marktprijs bestaat. Dit maakt het vaststellen van de aan-

vaardbaarheid van een vraagprijs vrij eenvoudig.

Tijdens de onderhandelingen tussen de verwerver en de industrie spelen dan andere factoren een rol, zoals

commerciële kortingen, kwaliteit, levertijden, et cetera. Indien er sprake is van een Europese aanbesteding en er wordt gekozen voor de openbare of de niet-openbare procedure dan zijn contractaudits zelfs niet toegestaan.

Met andere woorden, in alle gevallen waarin de verwerver kan onderhandelen met een potentiële leverancier kan de ADD worden ingeschakeld. Uit doelmatigheidsoverwegingen is als ondergrens voor het uitvoeren van audits een contractwaarde aangehouden van € 0,5 miljoen.

Met name in de Verenigde Staten en Duitsland is contractauditing sterk ontwikkeld en is gebaseerd op wettelijke regelingen. In Nederland is hiervan geen sprake. In wetgeving en regelgeving zijn geen bepalingen met betrekking tot contractaudits opgenomen. Contractauditing is daardoor in hoge mate gebaseerd op *professional judgement* van de auditor.

De auditor maakt hierbij gebruik van richtlijnen die gelden voor het accountantsberoep. Deze richtlijnen hebben niet alleen betrekking op de wijze waarop audits moeten worden uitgevoerd (deugdelijke grondslag, eisen aan de archivering van dossiers, deskundigheid van de auditors), maar ook op hoe om te gaan met aspecten als partijdigheid, onafhankelijkheid en geheimhouding.

Deze aspecten zijn van belang bij contractaudits, omdat om audits uit te kunnen voeren bij de industrie, onbeperkte toegang tot bedrijfsadministratie en bedrijfsinformatie een noodzaak is.

Onafhankelijke positie

Het is ook duidelijk dat de industrie niet graag in haar keuken (lees: bedrijfsadministratie) wil laten kijken, bang als ze is dat bedrijfsinformatie bekend wordt bij concurrenten. Het is om deze reden dat de ADD in haar contacten met de industrie wijst op haar onafhankelijke positie in de defensieorganisatie en de gedrags- en beroepsregels (met name geheimhou-

ding) waaraan alle medewerkers van de ADD zich hebben te houden.

Het is belangrijk dat de verwervende instantie heldere afspraken maakt met een potentiële leverancier over het uitvoeren van een audit. In de uitnodiging tot prijsopgave (UTP) moet expliciet worden opgenomen dat een audit deel kan uitmaken van het onderhandelingsproces en dat de ADD onbeperkte toegang moet krijgen tot de bedrijfsadministratie.

Dit voorkomt discussie tijdens de audit en daardoor vertraging van de onderhandelingen. Soms heeft een bedrijf hier moeite mee en probeert een audit af te kopen met een korting. Dit lijkt aantrekkelijk, maar de praktijk leert dat de adviesprijs van de ADD veelal onder deze aangepaste offerte-prijs uitkomt.

Liaison

Franse en Amerikaanse bedrijven staan weliswaar audits toe, maar soms prefereren zij een audit door een auditinstantie uit eigen land. In die gevallen treedt de ADD als liaison op tussen de verwervingsfunctionaris en de buitenlandse auditdienst.

De ADD geeft dan wel precies aan wat ze ge-audit wilt zien. Ook uit doelmatigheidsoverwegingen of bij capaciteitsproblemen binnen de ADD kan de ADD buitenlandse auditinstanties verzoeken om een audit uit te voeren.

In de volgende paragraaf komen de soorten contractaudits aan de orde.

Soorten contractaudits

De ADD voert verschillende soorten contractaudits uit. De meest voorkomende audit is een prijsonderzoek naar de aanvaardbaarheid van een aangeboden prijs (voorcalculatorisch

onderzoek), maar ook nacalculatorische onderzoeken, budgetonderzoeken, werkonderzoeken, het beoordelen van claims en winstlimiteringen en het uitvoeren van financiële risicoanalyses behoren tot het takenpakket van de ADD. Een aantal van deze soorten licht ik hierna toe.

Voorcalculatorische onderzoeken

Het doel van een voorcalculatorisch onderzoek is het beoordelen van de aanvaardbaarheid van de geoffreerde prijzen c.q. opgevoerde kosten en het uitbrengen van een advies hieromtrent aan de verwervingsfunctionaris ten behoeve van diens onderhandelingen.

Tevens adviseert de ADD omtrent overige financiële en contractuele aspecten van een project. Er wordt bovendien verwacht dat de ADD belangrijke afwijkingen tussen offerte en UTP signaleert en rapporteert, wanneer deze het leveren van de overeengekomen prestaties kunnen beïnvloeden.

Omdat door de industrie ingediende offertes meestal een bepaalde geldigheidstermijn hebben, zal de factor tijd een belangrijke rol spelen bij de planning en uitvoering van audits. Hierdoor is het van belang dat de ADD zo vroeg mogelijk in het verwervings-traject wordt betrokken.

Voor de start van het onderzoek wordt een oriënterend gesprek met de verwervingsfunctionaris wenselijk geacht, over de aard van de geoffreerde producten en/of diensten. Vastgesteld moet worden of de offerte 'rijp' is voor onderzoek.

Dit betekent dat de verwervingsfunctionaris moet aangeven in hoeverre de aanbieding aan de technische eisen voldoet of dat delen nog opnieuw moeten worden geoffreerd. In dat laatste geval moet worden vastgesteld of een onderzoek in dit stadium wel zinvol is.

Tijdens de audit zal de ADD met de volgende vragen bij de leverancier komen: worden de ontwikkelingskosten van een product in zijn geheel toegerekend aan Defensie of wordt een deel toegerekend aan andere mogelijke klanten? Hoe schat de leverancier de toekomstige inflatie in? Probeert de leverancier de kosten van onderbezetting (leegloop) te verhalen op Defensie? Is de winstvergoeding maatschappelijk wel aanvaardbaar? Wordt er een risico-opslag gehanteerd en is deze opslag aanvaardbaar? Worden er risico's gelopen door de leverancier of is het product al eerder geleverd en is een uitgebreide nacalculatie beschikbaar, waardoor deze levering als minder risicovol kan worden aangemerkt?



Onderhandelingen via een tolk met een Italiaanse contractor door 'verhuizer' Van de Heijde. Vliegbasis Amendola, Italië

(Foto Mindef, DV, H. Keeris)

Tijdens de audit wordt ook onderzocht of de calculatiemethodiek consequent en op een juiste wijze is toegepast in de onderhavige offerte. In Nederland bestaat geen specifieke regelgeving over de te voeren calculatiemethodiek. Bij de beoordeling van een calculatie gaat de ADD uit van het standpunt dat de methodiek van calculeren naar Nederlandse maatstaven 'maatschappelijk aanvaardbaar' is.

Het onderzoek leidt altijd tot een nota aan de verwervingsfunctionaris die om de audit heeft verzocht. Deze nota geeft een toelichting bij de prijsopbouw en geeft aan welke onderdelen van de prijs tijdens de onderhandelingen, naar de mening van de auditor, ter discussie kunnen worden gesteld.

Nacalculatorische onderzoeken

Bij een voorcalculatorische onderzoek is zoals gezegd de factor tijd (einde geldigheidsdatum offerte) van belang. Soms is er zoveel spoed vereist met een verwerving dat de ADD niet in staat kan worden gesteld tijdig een voorcalculatorisch onderzoek uit te voeren.

In dat geval wordt tussen de verwervingsfunctionaris en de industrie een voorlopige maximale prijs overeengekomen, die later op basis van de uitkomsten van een nacalculatorisch onderzoek door de ADD wordt omgezet in een definitief in rekening te brengen prijs. In deze gevallen wordt de laatste 10 of 20 procent van de overeengekomen maximale prijs betaald na afloop van de audit.

Het doel van het nacalculatorisch onderzoek is het bepalen van de juistheid van de ingediende afrekening. Deze afrekening van de leverancier bestaat uit de opgave van de daadwerkelijke kosten, de diverse toeslagen en de berekening van de winst.

Voor het bepalen van de juistheid van de door de leverancier ingediende afrekening dient de definitie bekend te zijn van de in rekening te brengen prijs. De definitie van de toe te rekenen kosten dient in het contract te zijn opgenomen.

Teneinde achteraf discussie te voorkomen is het van belang dat de verwerper erop toeziet dat in het contract een heldere en niet voor meerdere uitleg vatbare definitie van toe te rekenen kosten is opgenomen.

De ADD is overigens geen voorstander van een nacalculatorisch onderzoek. In de praktijk krijgt de ADD bij dit soort onderzoeken nogal eens te maken met moeizame medewerking van de industrie. Of dit te maken heeft met de inschatting van de industrie dat de uitkomsten van het ADD-onderzoek wel eens lager kunnen zijn dan de reeds ontvangen 80 of 90 procent van de overeengekomen maximale prijs, laat ik maar in het midden.

Budgetonderzoeken

Bij aanschaffingen van producten en/of diensten hebben de manuurtarieven en winst- en risicotoeslagen vaak een aanzienlijke invloed op de hoogte van het orderbedrag. De beoordeling van de hoogte van de tarieven en toeslagen is daarom een belangrijk aandachtspunt tijdens zowel een voorcalculatorisch als een nacalculatorisch prijsonderzoek.

De tarieven en toeslagen worden afgeleid uit een begroting of budget. Het budget is de vastlegging in hoeveelheden en bedragen voor de in een jaar te verrichten activiteiten. Deze zijn afgeleid uit het meerjarenplan.

Er is een aantal bedrijven waar Defensie jaarlijks meerdere projecten heeft lopen en de ADD dan ook meerdere offertes per jaar moet beoordelen. Om de voortgang van vooral voorcalculatorische onderzoeken te versnellen, worden aan het begin van het jaar de tarieven en toeslagen van deze bedrijven beoordeeld. Dit zijn de zogeheten budgetonderzoeken.

Bij het budgetonderzoek wordt vastgesteld dat de budgetten bedrijfseconomisch aanvaardbaar zijn en voorzien in een zo zuiver mogelijke toerekening van kosten. De tarieven en toeslagen moeten op aanvaardbare wijze uit het (geautoriseerde) budget worden afgeleid.

Ten aanzien van de opgevoerde kosten moet bovendien worden vastgesteld dat deze naar aard en omvang voor Defensie aanvaardbaar zijn. Zo wordt bijvoorbeeld niet geaccepteerd dat kosten die de industrie maakt om opdrachten van derden te verwerven, in de tarieven voor Defensie worden verwerkt. Ook kosten die de moedermaatschappij doorbelast en in de tarieven van Defensie verwerkt, kunnen door de ADD ter discussie worden gesteld.

Hierbij dient een bestendige gedragslijn te worden gehanteerd. Stelselwijzigingen dienen beoordeeld te worden. Een stelselwijziging mag niet ten doel hebben: het behalen van een incidenteel gewin, bijvoorbeeld bij het verkrijgen van één bepaalde opdracht. Het budget dient voorts aan te sluiten op de bedrijfsorganisatie en de indeling van de financiële administratie.

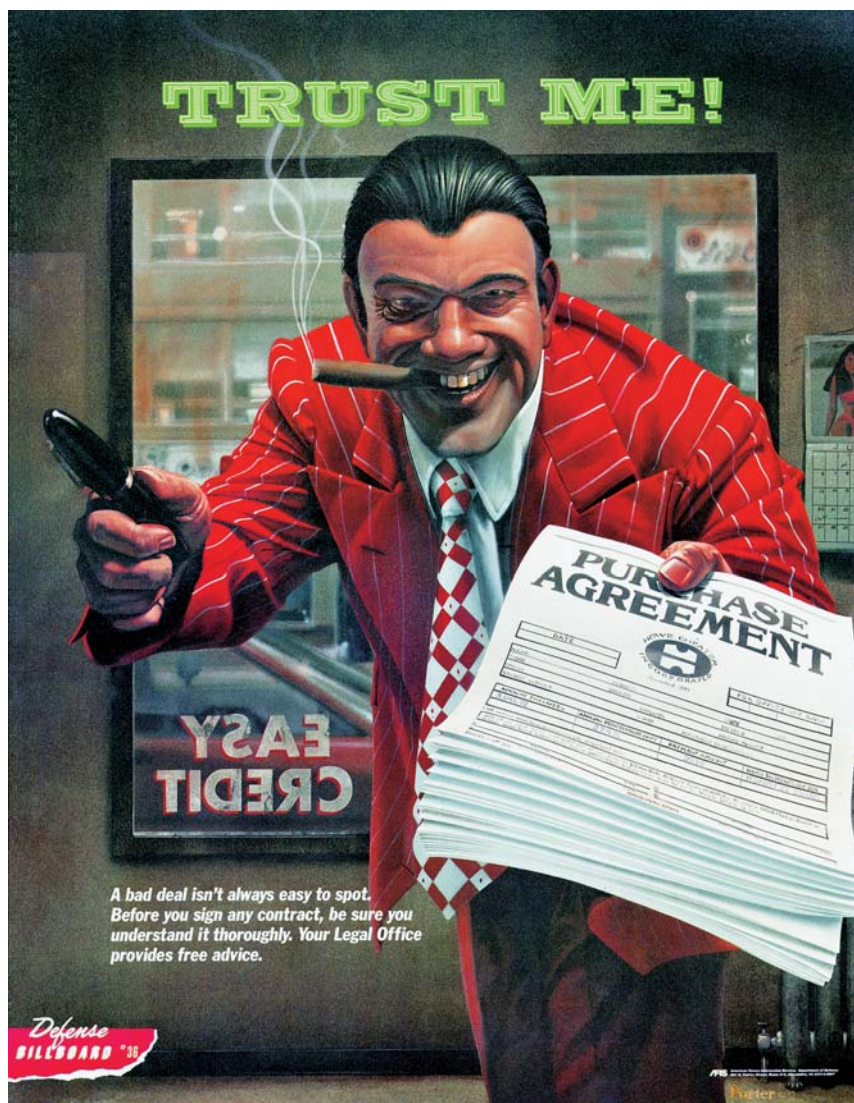
Als de tarieven van een bedrijf op deze manier zijn beoordeeld door de ADD, kan de ADD tijdens een voorcalculatorisch onderzoek dit deel van de prijsstelling snel afdoen. Dit levert een belangrijke tijdswinst op indien bij dat bedrijf een voorcalculatorisch prijsonderzoek moet worden uitgevoerd.

Financiële risicoanalyse

De laatste jaren krijgt de ADD steeds vaker het verzoek om bij een onderneming een financiële risicoanalyse uit te voeren. Hiermee wordt beoogd de verwervingsfunctionaris in staat te stellen zich een oordeel te vormen over de huidige financiële positie en de geprognoseerde toekomstige financiële positie van een onderneming waaraan omvangrijke defensieopdrachten worden c.q. zijn gegeven.

Hierbij gaat het er om dat zekerheid wordt verkregen omtrent een ongestoorde realisatie van de betreffende defensieopdrachten, waarbij mogelijke risico's voor Defensie tijdig worden onderkend.

Deze onderzoeken worden verricht bij ondernemingen die worden be-



(US Department of Defense)

gehele verwervingsproces. Daarmee wordt voorkomen dat tijdens de audit discussie ontstaat met de industrie over de reikwijdte van de audit, over het beschikbaar stellen van informatie dan wel over de toerekening van kosten.

Door tijdig betrokken te worden in het proces kan de auditor kostbare tijdwinst behalen met de audit, waardoor de verwervingsfunctionaris na het ontvangen van het ADD-advies meer tijd overhoudt om te onderhandelen. Elke verwervingsfunctionaris weet dat deze tijdwinst kan leiden tot een beter onderhandelingsresultaat voor Defensie.

Het is overigens van belang dat de auditor weliswaar een onafhankelijke positie inneemt, maar hij moet zich wel realiseren wat het belang is van een project voor de defensieorganisatie. Tenslotte hebben auditor en verwerper hetzelfde belang, namelijk: zorgdragen dat de defensieorganisatie tijdig de beschikking krijgt over het juiste materiaal tegen zo laag mogelijke kosten.

trokken bij complexe, langlopende en omvangrijke projecten. Het niet nakomen van verplichtingen door zo'n onderneming kan leiden tot schade voor Defensie. Het verdient aanbeveling om reeds in een vroeg stadium van de besprekingen met potentiële leveranciers te bedingen dat in de UTP c.q. het contract een artikel wordt opgenomen dat de mogelijkheid regelt om een financiële risicoanalyse uit te voeren.

Omdat het bij deze analyse gaat om prognoses, zal de ADD nooit een harde uitspraak kunnen doen over de levensvatbaarheid van een onderneming. Maar indien de ADD een risico onderkent, zou de verwervingsfunctionaris hierop kunnen anticiperen door bankgaranties en/of zekerheidsstellingen te eisen.

Ten slotte

In deze bijdrage heb ik getracht een beeld te schetsen van de rol en de toegevoegde waarde van het taakveld Contractauditing van de Audit Dienst Defensie. Kern van het functioneren van de medewerkers van dit taakveld is de rol van adviseur, en niet de rol van controleur, maar ook niet die van onderhandelaar. De ADD tracht de verwerper handvatten te geven ten behoeve van het onderhandelingsproces en meer inzicht te geven in de onderliggende cijfers van prijsstellingen.

Hoewel de ADD benadrukt dat ze niet betrokken is bij de onderhandelingen, is haar toegevoegde waarde het grootst als samen met de verwerper nauw wordt opgetrokken gedurende het

De ADD houdt geen statistieken bij van het onderhandelingsresultaat. Maar dat tijdens de onderhandelingen tussen de verwerper(s) en de industrie de prijs vaak substantieel naar beneden wordt bijgesteld, is een gegeven. Weliswaar is dat een verdienste van de verwervingsfunctionaris, maar daarbij zijn de adviezen van de ADD (ruim honderd per jaar) vaak van doorslaggevende betekenis.

Ook hier geldt dat samenwerken met een auditor een positieve invloed kan hebben op het eindresultaat, zodat een door de ADD uitgevoerde contractaudit wellicht door de industrie als een last maar door de verwervingsfunctionaris en Defensie, naar wij hopen, als een lust wordt ervaren.