

Contract-audits als hulpmiddel voor aanvaardbare prijzen

Concurrentie houdt leveranciers scherp en efficiënt; het drukt de prijs en verhoogt de kwaliteit. Maar bij bijvoorbeeld de aanschaf van wapensystemen door het Ministerie van Defensie zijn er soms geen concurrenten bij leveranciers. In dat geval kunnen contract-audits helpen om de kosten in de hand te houden, maar is het wettelijk kader in Nederland hiervoor toereikend?

**KEES
OCKHUYSEN**
Auditmanager bij
het Ministerie van
Financiën

Een opdrachtgever is niet altijd in staat om bij verwerving van kapitale goederen of diensten door middel van concurrentiestelling een scherpe prijs overeen te komen met een leverancier. Dit is bijvoorbeeld zo als de leverancier monopolist is in zijn markt, want hij is dan krachtig genoeg om de prijs te bepalen.

Dit fenomeen is niet nieuw: bij de aanleg van de Oosterscheldewerken, een infrastructureel megaproject, waren een raamcontract en een vertrouwensrelatie met de hoofdaannemer noodzakelijk om kosten te beheersen (Goemans en Smits, 1984). Nadat de keuze voor een hoofdaannemer was gemaakt, werd er op deelbestekken aanbesteed. Bij aanbestedingen van een deelbestek werd vervolgens zowel aan de kant van de opdrachtgever als aan de kant van de opdrachtnemer een calculatie opgesteld, waarna gunning pas plaatsvond als er sprake was van geringe (van te voren overeengekomen) afwijkingen tussen beide calculaties. Bij grote afwijkingen werden de calculaties met elkaar vergeleken en vond eventueel een vorm van arbitrage plaats.

Een tweede mogelijkheid om meer zekerheid te verkrijgen over de aanvaardbaarheid van een contractprijs, is om de opdrachtgever de calculatie van de leverancier op aanvaardbaarheid te laten beoordelen (een contract-audit). Onderhandelingen of een combinatie van onderhandelingen en een audit zijn overigens ook mogelijk.

In Nederland worden contract-audits uitgevoerd bij aanschaffingen door de Rijksoverheid. Zo voert de Audit-

dienst Rijk (ADR) van het Ministerie van Financiën audits uit bij de aanschaf van wapensystemen door het Ministerie van Defensie (MinDef, 2015). Openbare regelgeving over wanneer en hoe een audit moet worden uitgevoerd, kent Nederland echter niet.

Zonder duidelijke regels is het voor een leverancier aan de Nederlandse overheid niet duidelijk welke kostenelementen en winstpercentages aanvaardbaar zijn en moeten deze dus in een onderhandelingstraject tussen leverancier en opdrachtgever worden overeengekomen. Dit maakt onderhandelingen ingewikkelder en langduriger, en brengt het risico met zich mee dat de overheid uiteindelijk te veel betaalt of dat fraude mogelijk een rol speelt bij de opdrachtverstrekking (Bertrand et al., 2013). Bertrand merkt daarnaast op dat weinig onderzoek is gedaan naar contract-audits. In dit artikel bespreken we ter inspiratie voor de verbetering van de Nederlandse praktijk hoe een contract-audit werkt en welke regels een aantal andere NAVO-landen en de Europese Ruimtevaartorganisatie (ESA) hanteren. Nederland is immers als gevolg van de afwezigheid van openbare regelgeving een uitzondering tussen andere landen, terwijl de ESA een organisatie is die eigen regelgeving ontwikkeld en bekend gesteld heeft bij haar grote toeleveranciers.

WAT IS EEN CONTRACT-AUDIT?

Een contract-audit is een door de koper geïnitieerde audit van prijzen, leveringsvoorwaarden, garantie, betalings-termijnen en -voorwaarden, die erop gericht is de asymmetrie in informatie tussen de koper en de leverancier te verkleinen (Bertrand et al., 2013). Het uitvoeren van een contract-audit is een manier om een redelijke ('aanvaardbare') prijs overeen te komen.

Verloop

Een contract-audit kan plaatsvinden op de offerte, voorafgaand aan een opdrachtverstrekking. Dan resulteert de audit in een advies aan de koper voor zijn onderhandelingen

Pieter van
Beekhuizen (tot voor
kort hoofd industrial
auditing bij de ESA,
Parijs) en José
Manuel Sanchez
Martinez (industrial
auditor ESA Noord-
wijk) hebben een bij-
drage geleverd aan
de totstandkoming
van dit artikel met
elementen betref-
fende het audit-
proces bij de ESA

met de leverancier. Dit is doorgaans de praktijk bij aanschaffingen door het Ministerie van Defensie. Maar een contract-audit kan ook gebeuren nadat het project is afgerond of de levering heeft plaatsgevonden (Van Vught, 2007). Dan onderzoekt de auditor de financiële afrekening en adviseert hij daarover. Een dergelijke werkwijze hanteert de ESA.

Contract-audits starten in de regel met het beoordelen van de calculatie van de leverancier. De prijs daarin wordt vaak ontleed in aantallen man- en machine-uren en de tarieven, verhoogd met een winstopslag. Het beoordelen van de prijzen en tarieven is een taak van de contract-auditor. Ook stellen auditors opslagen voor risico, garantie, contingenties en winst vast. Daarnaast kunnen technische experts de aantallen uren en aangewende middelen in de calculatie van de leverancier beoordelen. Kader 1 geeft een aantal vragen weer die contract-auditors gewoonlijk stellen.

Contract-auditing gebeurt indien nodig in samenwerking met auditing-agencies van andere landen, waarmee overeenkomsten gesloten zijn. Voor defensieaanschaffingen gebeurt dit vaak in NAVO-verband. De auditinstantie die de audit uitvoert, rapporteert haar resultaten aan de auditinstantie van het land van de opdracht gevende partij.

Juridisch kader

Bij contract-auditing treedt de contract-auditor op als adviseur van de verwerver. De contract-auditor, die de calculatie van de potentiële leverancier heeft beoordeeld, brengt zijn bevindingen in de vorm van een advies uit aan de verwerver, die dit in de onderhandelingen met de leverancier betreft. In een aantal westerse landen wordt een dergelijke werkwijze gevolgd. Afhankelijk van wet- of regelgeving in het land van de opdrachtgever kan een dergelijk advies een meer of minder bindend karakter hebben.

Tussen de landen van de NAVO onderling is er geen sprake van uniformiteit over de voorwaarden waaraan zo'n calculatie moet voldoen. Terwijl in de VS en Duitsland sprake is van uitvoerige wet- en regelgeving voor calculaties, en het in het VK, Frankrijk en Canada gaat om minder uitvoerige regelgeving, is deze in Nederland nagenoeg afwezig.

Een wettelijk kader is niet vereist. De ESA neemt

als intergouvernementele organisatie op het gebied van ruimtevaart producten en diensten af van leveranciers die vaak een monopolie hebben. De ESA heeft haar eigen standaarden ontwikkeld voor prijs- en kostencalculaties, die een leverancier moet volgen.

INTERNATIONALE VERGELIJKING

De wet- en regelgeving voor en de praktijk van contract-auditing verschillen per land. Tabel 1 geeft een overzicht van de wettelijke regelingen en auditinstanties van landen waar het Ministerie van Defensie een groot deel van zijn investeringen aanschaf dan wel in samenwerking met deze landen een gezamenlijk investeringsprogramma uitvoert.

Verenigde Staten

In de VS is er sprake van omvangrijke federale regelgeving, vastgelegd in de Federal Acquisition Regulations (FAR). De Contract Audit Manual van het US Defense Contract Audit Agency (DCAA) is de belangrijkste bron van richtlijnen voor het uitvoeren van contract-audits, ook buiten de defensiemarkt wordt van deze richtlijnen gebruikgemaakt. De regelgeving is voor defensie-opdrachten die groter zijn dan 7,5 miljoen dollar nog uitgebreid met aanvullende voorwaarden (DFAR). FAR en DFAR geven, naast een

Aanwezigheid van wettelijke kaders en auditinstanties

TABEL 1

	Wettelijk kader aanwezig	Verplicht	Door wie ¹	Bindend	Marktprijs leidend	Mate van detail
Canada	Ja	Ja	PWSG	Ja	Nee	Middel/laag
Duitsland	Ja	Ja	BAAINBw	Ja	Ja	Hoog
Frankrijk	Ja	Ja	DGA	Ja	Nee	Middel/laag
VK	Ja	Ja	SSRO	Ja	Nee	Middel
VS	Ja	Ja	DCAA	Ja	Nee	Hoog
Nederland	Nee	Nee	ADR	Nee	Nee	N.v.t.

¹ Voor de afkortingen, zie de uitleg in de tekst

Vragen bij een contract-audit

KADER 1

1. De auditor stelt door middel van een audit de toelaatbare tarieven en toeslagen vast.

- Zijn de tarieven en toeslagen te herleiden uit een operationeel plan van het bedrijf?
- Hoe wordt er omgegaan met de stijging van kosten van lonen en materialen?
- Hoe waren de tarieven en dekking van de overhead in het verleden?
- Is er sprake van bezettingsresultaten en zijn eventuele bezettingsverliezen voor rekening van de opdrachtgever?
- Onder welke voorwaarden kan winstafhankelijke beloning van het personeel tot toelaatbare kosten gerekend worden?
- Worden de ontwikkelkosten van het producten laste van de opdrachtgever gebracht?

2. De leverancier verschaft in de offertefase de volgende informatie, specifiek voor het contract.

- Kan een royaltyparagraaf in het contract worden afgesproken?
- Indien er sprake is van een vasteprijscontract, hoe schat de leverancier de ontwikkeling van inflatie en valutakoersen in?
- Welk deel van de contractsom wordt geïndexeerd?
- Is er sprake van een management-fee aan het moederbedrijf en wat staat hier tegenover?
- Welke winstvergoeding is acceptabel?
- Is het rentepercentage van vreemd vermogen aanvaardbaar?
- Welke opslagen, waaronder risico, contin-

gentie en garantie zijn acceptabel?

- Hoe kiest de leverancier zijn toeleveranciers; is er sprake van een concurrentiestelling?
- Hoe is de afstemming van het betalings-schema van de opdrachtgever met de bestedingen van de opdrachtnemer?
- Hoe wordt renteneutraliteit van bestedings-schema vastgesteld?
- Wat is het aandeel van de kooppdelen in de offerte van de leverancier?
- Wat valt er te zeggen over ingezette uren van eigen personeel?
- Is er sprake van leereffecten en zo ja, welke leercurve wordt er gehanteerd?

groot aantal regels over te hanteren procedures, taken en verantwoordelijkheden van betrokken functionarissen bij overheidsaanschaffingen, onder meer aan welke kostensoorten acceptabel zijn. Deze voorschriften gelden voor alle (al dan niet federale) overheidsaanschaffingen van de VS. Indien er sprake is van grote contracten, dienen leveranciers tevens te voldoen aan voorwaarden in de Cost Accounting Standards (CAS), uitgegeven door de Cost Accounting Standards Board (CASB). Ook de controle op aanschaffingen dient te voldoen aan uitgebreide regelgeving. Deze regelgeving wordt zelfs van toepassing verklaard op aanschaffingen in het buitenland. Dit laatste betekent dat een Nederlandse leverancier van onderdelen van een Amerikaans wapensysteem onderhevig is aan uitgebreide periodieke controles door de Amerikaanse overheid.

De regelgeving in de VS is bindend, openbaar en bekend bij de industrie. Ook is ze zeer gedetailleerd: voor de toe te passen winstmarges gelden specifieke voorschriften, uitgedrukt in een range en afhankelijk van de aard van toegepaste technologie, wijze van financiering en van de vraag of het gaat om een vaste prijs of dat de prijs onderhevig is aan escalatie. Illustratief voor de mate van detail in de Amerikaanse regelgeving is dat dekking van kosten van alcohol in de overheadkosten niet wordt geaccepteerd.

Duitsland

In Duitsland is er eveneens sprake van uitgebreide regelgeving voor opdrachten van de federale overheid. Het wordt in Duitsland als vanzelfsprekend beschouwd dat de verstrekking van een opdracht en daarmee ook de vorming van een overeengekomen prijs (*Preisgestaltung*) niet uitsluitend bepaald kan worden door de opvatting van de individuele ambtenaar die belast is met de verstrekking van een opdracht (Müller, 1987; Dörr en Hoffjan, 2015). Voor het totale verwervingsproces zijn kaderstellingen in velerlei opzicht maatgevend, namelijk op het gebied van opdrachtverstrekking, prijsvorming, aanbesteding en contractrecht. De Bundeshaushaltsordnung van 19 augustus 1969 wordt aangeduid als de Magna Carta voor de wijze waarop opdrachtverstrekking van de kant van de overheid dient plaats te vinden.

Op federaal niveau is van de kant van de overheid het Bundesamt für Ausrüstung, Informationstechnik und Nutzung der Bundeswehr (BAAINBw) te Koblenz belast met uitvoering van deze regelgeving voor de Duitse krijgsmacht. Medewerkers van de BAAINBw stellen bij de leverancier vast of deze zich houdt aan de federale regelgeving bij prijsvorming. Uitkomsten van onderzoeken van BAAINBw hebben een bindend karakter. In het Duitse systeem is de marktprijs bepalend.

Bijzonder is dat in het Duitse prijsrecht ook sprake is van een marktprijs als er maar één leverancier is, maar er wel gelijktijdig meerdere afnemers zijn, die onafhankelijk van elkaar met de leverancier een prijs kunnen overeenkomen. Als deze onafhankelijkheid aan de kant van de afnemers voldoende geborgd is, is er ook in een monopolioide situatie sprake van een marktprijs. Een *Selbstkostenrichtpreis* (kostprijs plus winst) is dan volgens het Duitse prijsrecht niet toegestaan.

Indien er geen marktprijs bestaat, is in het Duitse prijsrecht voorgeschreven welke kosten en toeslagen in de

calculatie van de leverancier mogen worden meegenomen. Het resultaat is een maximale prijs – uiteraard mag een lagere prijs worden overeengekomen met de leverancier (*Höchstpreisprinzip*).

Verenigd Koninkrijk

Het Verenigd Koninkrijk kent geen generieke wetgeving op het gebied van contracten van de centrale overheid. Indien bij een aanschaf geen concurrentiestelling mogelijk is, is prijsregulering van toepassing gebaseerd op de zogenoemde Government Profit Formula. De Defence Reform Act 2014 bevat in dit geval regelgeving voor kostprijscalculaties. Het ministerie van Defensie stelt vast of er sprake is van een goede prijs/kwaliteitsverhouding ('good value for money') en bepaalt of de opbouw van de kostprijs in overeenstemming is met de regelgeving en deze slechts toelaatbare kosten bevat. Het onderdeel van het ministerie van Defensie dat met deze taak belast is, is de Single Source Regulation Office (SSRO), die kan worden vergeleken met de BAAINBw in Duitsland. Een van de regels van de Defence Reform Act is dat van overheidswege elk jaar het basiswinstpercentage wordt vastgesteld, almede de vergoeding voor vaste activa en voor werkkapitaal.

Frankrijk

In Frankrijk gaat het om regelgeving waaraan de prijsstelling van een leverancier (vaste prijzen of voorlopige prijzen) moet voldoen, wil deze goederen, werken of diensten leveren aan een overheidsinstantie. Prijscontrole is hierin ook geregeld. Deze regelgeving is vastgelegd in de zogeheten Code des marchés publics. Voor het Franse ministerie van Defensie is een Guide d'achat van toepassing, welke moet worden toegepast door de Direction Générale de l'Armement (DGA).

In de praktijk onderzoeken medewerkers van de DGA bij de leveranciers van Defensie of deze zich bij de prijsstelling houden aan de overheidsregelgeving. Leveranciers van grote wapensystemen zoals Airbus en Safran worden eens in de twee à drie jaar bezocht om tarieven en toeslagen vast te stellen. Vervolgens wordt per grote opdracht geverifieerd of bij de calculatie de goedgekeurde tarieven en toeslagen zijn aangewend. In Frankrijk gelden ten aanzien van toe te passen winstmarges voorschriften. Deze Franse voorschriften zijn bekend bij de leveranciers.

Canada

In Canada bewaakt de Public Works and Government Services (PWGS) het aanbestedingsproces. Zij geeft een Standard Acquisition Clauses and Conditions Manual (SACC) uit, waarin is opgenomen welke kosten wel of niet toelaatbaar zijn bij levering aan de federale overheid. Op haar website geeft PWGS een analyse van de verschillen in toelaatbaarheid van kosten tussen Canada, het VK, de VS en Australië (PWGS, 2016).

Nederland

In Nederland worden per geval de aanvaardbaarheid van een prijs en overige voorwaarden vastgesteld door medewerkers van de Auditdienst Rijk (ADR) van het Ministerie van Financiën. De auditors dienen zich te houden aan de

voorschriften van de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) (KNBA, 2016). Deze voorschriften behandelen echter niet de aan een calculatie te stellen voorwaarden, maar gaan in op werkzaamheden en aanwijzingen omtrent vaktechnische verantwoordelijkheid van de auditor, zoals onder andere vastlegging van verantwoordelijkheden, documentatie, te stellen eisen aan rapportage.

PRAKTIJK BIJ ESA

De leveranciers van de ESA zijn veelal gespecialiseerd op het gebied van ruimtevaart en ruimtetechnologie en zijn vaak monopolist of duopolist op hun gebied. Om deze reden is het auditen van contracten een fundamenteel element in het verwervingsproces met als oogmerk aanvaardbare prijzen overeen te komen.

De ESA heeft haar eigen standaarden ontwikkeld. Ze zijn bekend gesteld bij de toeleveranciers, en het recht om een contract-audit uit te voeren wordt contractueel overeengekomen. Een leverancier van de ESA accepteert bij het aangaan van de overeenkomst dus een zekere verplichting betreffende transparantie van prijzen en audits ten aanzien van de ESA.

Een contract-audit begint met het vaststellen van uurtarieven bij de industrie. Het onderliggende principe hierbij is dat een bedrijf zijn eigen kosten dekt met de uurtarieven. Telkens als een offerte aan de ESA wordt gepresenteerd, wordt de prijs opgebouwd in een totaal aantal uren, benodigd voor de uit te voeren werkzaamheden, vermenigvuldigd met de inmiddels vooraf door de ESA geaudite uurtarieven, verhoogd met een winstopslag. Zowel bij vastprijcontracten (*firm fixed price*) als bij contracten met een verrekenbare prijs (*cost reimbursement contracts*) past de ESA dit principe toe. De auditors van de ESA werken hierbij samen met auditinstanties uit de betreffende landen.

In situaties van cofinanciering door de industrie voert de ESA een audit uit om de juistheid van de in rekening gebrachte kosten vast te stellen en te bevestigen dat deze kosten vallen binnen de termen van de opdracht van de ESA.

Ten aanzien van de winst hanteert de ESA, boven op de contractsom, gewoonlijk een marge van acht procent, maar afhankelijk van boetes en/of incentives kan dit percentage wijzigen. In tegenstelling tot een opdracht met een verrekenbare prijs, waarbij de winst bij de ESA bekend is, is bij hen de winst in een vastprijcontract niet bekend.

CONCLUSIE

Een groot aantal aanschaffingen van met name het Ministerie van Defensie en hightech-artikelen door de ESA kan niet plaatsvinden in concurrentie en dus kan een prijs niet op basis van vraag een aanbod worden overeengekomen.

Bij afwezigheid van marktwerking is contract-auditing een middel om de aanvaardbaarheid van een prijs en overige leveringsvoorwaarden vast te stellen. Bertrand et al. (2013) hebben geconstateerd dat contract-auditing toegevoegde waarde heeft voor een afnemer, maar ook dat in de wetenschappelijke literatuur weinig over contract-auditing geschreven is. Naar hun mening heeft het terrein van contract-auditing een grote potentie.

In tegenstelling tot in een aantal andere westerse landen ontbreekt in Nederland regelgeving welke aan de industrie kan worden opgelegd bij de bepaling van de prijzen. Beoordeling vindt in Nederland plaats op basis van 'geval tot geval'. Dit kan ertoe leiden dat toeslagen en marges, die van de ene leverancier wel worden geaccepteerd, niet bij een andere leverancier worden geaccepteerd. Regels aan de hand waarvan toeleveranciers prijzen kunnen bepalen, verminderen de onzekerheid over wat acceptabel is bij de industrie en verkleinen het risico op fraude.

Of in Nederland regelgeving zoals in de VS, het VK, Duitsland, Frankrijk of Canada voor ogen moet staan, kan vanwege het gebrek aan studie hiernaar lastig worden aangegeven.

Mocht het invoeren van een wettelijk kader voor contract-auditing niet haalbaar of wenselijk zijn, dan kan het voorbeeld van de ESA gevolgd worden: de ESA heeft eigen regelgeving ontwikkeld en bekend gesteld bij haar toeleveranciers. Ze werkt in een markt en in landen die grote overeenkomsten vertonen met de markt waarin het Ministerie van Defensie werkt. Bijkomend voordeel van aansluiten bij de ESA-regelgeving is dat de normstelling aan de hand waarvan de audits plaatsvinden, bekend is bij de leveranciers.

LITERATUUR

- Bertrand, R., A. Schram en E. Vaassen (2013) Understanding contract audits: an experimental approach. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), 1–31.
- Dörr, O. en A. Hoffman (2015) *Die Bedeutung der Verordnung PR Nr 30/53 über die Preise bei öffentlichen Aufträgen*. Universität Osnabrück / Technische Universität Dortmund.
- Goemans, T. en H. Smits (1984) Kostenbeheersing van een mega-project: de Oosterschelde-werken. *ESB*, 69(3478), 988–996.
- KNBA (2016) *Nadere Voorschriften COS 5500N, Transactiegerelateerde adviesdiensten*, 17 juni 2016. Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants.
- MinDef (2015) *Beleidsdoorlichting Marinestudie-2005, bijlage bij Kamerstuk 31516 nr 17*. Den Haag: Ministerie van Defensie.
- Müller, R. (1987) *Preisgestaltung bei Bundeswehraufträgen: Preisbildung, Preisprüfung vertragliche Preisvereinbarungen*. Darmstadt: Neue Darmstädter Verlagsanstalt.
- PWGS (2016) *Executive summary of the review of Canada's contract cost principles and profit policy*. Publicatie te vinden op www.tpsgc-pwgs.gc.ca.
- Vught, E. van (2007) Auditing van contracten: last of lust? *Militaire Spectator*, 176(11), 485–489.

In het kort

- ▶ Contract-audits helpen om een aanvaardbare overeenkomst met een leverancier te sluiten als er geen markt voor het product is.
- ▶ In Nederland ontbreekt een regelgevend kader voor offerte-calculaties dat bij contract-audits als norm kan worden gebruikt.
- ▶ Zonder regels voor audits vindt de beoordeling van geval tot geval plaats.