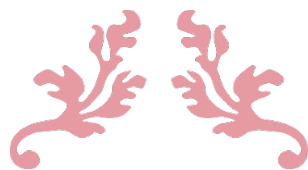




J.J. (Judith) Kester
0907379
Accountancy aan de Hogeschool Rotterdam
BDO Haaglanden
R.A. van Hagen
N. Bou Rached
J. de Heer
Juni 2019



EENDUIDIGE CONTROLEAANPAK VOOR AANBESTEDINGEN

Een onderzoek naar het bewerkstelligen van een eenduidige controleaanpak voor de controle op naleving van de aanbestedingswet op basis van verschillende controleprotocollen van ministeries én wet- en regelgeving



Student
Studentennummer
Opleiding
Opdrachtgever
Bedrijfsbegeleider
Begeleider
Examinator
Datum

J.J. (Judith) Kester
0907379
Accountancy aan de Hogeschool Rotterdam
BDO Haaglanden
R.A. van Hagen
N. Bou Rached
J. de Heer
Juni 2019

Samenvatting

In de praktijk gaat het niet altijd goed met het opstellen van controleprotocollen. Diverse partijen (opstellers, toezichthouders en accountants) worstelen met het toepassen van deze controleprotocollen. Hierdoor ontstaat onduidelijkheid over de werkzaamheden, verwachtingskloven tussen subsidieverstrekkers (lees: ministeries) en accountants, discussies en meer lasten door de onnodige tijd die eraan besteed wordt. De Aanbestedingswet 2012 is niet nieuw, maar is in 2016 gewijzigd. Hierdoor is onder andere de Gids Proportionaliteit aangewezen als de te volgen richtsnoer. Mede door deze wijziging is de discussie over de controle op de naleving van de aanbestedingswet aangewakkerd. Het onderzoek is geschreven naar aanleiding van de behoefte vanuit het accountantskantoor BDO bij de controle op de naleving van de aanbestedingswet. Hierbij is onder andere gebleken dat accountants behoefte hebben aan een eenduidige controleaanpak die de onduidelijkheden over de diepgang van de controle wegnemen.

In dit afstudeeronderzoek is kwalitatief onderzoek gedaan naar het bewerkstelligen van een eenduidige controleaanpak voor de controle op de naleving van de aanbestedingswet op basis van verschillende controleprotocollen van ministeries én de wet- en regelgeving. Natuurlijk is het ook van belang om te bepalen of deze eenduidige controleaanpak bruikbaar is in de praktijk. Voor dit onderzoek zijn diverse interviews met accountants van BDO, de Auditdienst Rijk¹ en specialisten van ministeries gehouden. Door middel van de wet- en regelgeving, de verschillende controleprotocollen van ministeries en de meningen/ervaringen van de bovenstaande geïnterviewde is een eenduidige controleaanpak voor de controle op de naleving van de aanbestedingswet opgesteld. Tevens is de toepasbaarheid van een eenduidige controleaanpak in de praktijk getest door middel van de afgelegde interviews met de accountants van BDO.

Uit dit onderzoek is tevens gebleken dat het merendeel van de accountants van mening is dat een eenduidige controleaanpak toepasbaar is in de praktijk. Dit rapport heeft echter een onderscheid gemaakt in een lichter en zwaarder regime voor gecontroleerde organisaties om daarmee de diepgang van de aanpak verder te concretiseren. Een aandachtspunt dat de bruikbaarheid in de praktijk bemoeilijkt, is dat in de praktijk veel uitzonderingen zijn en dat het lastig is om alle uitzonderingen in één controleaanpak te integreren. Dit geldt echter bij elke controleaanpak en daarom is het te adviseren dat gebruikers te allen tijde kritisch naar de specifieke situatie kijken en de aanpak zo nodig aanpassen. Vervolgens is aan het ministerie te adviseren om de eenduidige controleaanpak op te nemen in hun betreffende controleprotocollen om de verwachtingskloof tussen ministeries en accountants te reduceren. Eventueel vervolgonderzoek moet uitsluiten of de conclusies van dit onderzoek tevens gelden voor andere instanties om de effectiviteit van een eenduidige controleaanpak voor een ministerie, de accountant en de gecontroleerde organisatie in de praktijk te bepalen.

¹ De Auditdienst Rijk (ADR) is de onafhankelijke interne auditor van de Rijksoverheid.

Voorwoord

Voor u ligt het afstudeeronderzoek “Eenduidige Controleaanpak voor Aanbestedingen”. Een onderzoek naar het bewerkstelligen van een eenduidige controleaanpak omtrent het naleven van de aanbestedingswet op basis van de verschillende controleprotocollen van ministeries én de wet- en regelgeving. Het is geschreven voor mijn afstuderen aan de Hogeschool Rotterdam, te Kralingse Zoom.

Het schrijven van het kwalitatieve onderzoek was een uitdaging wegens de complexiteit van de aanbestedingswetgeving. Echter heb ik veel kennis opgedaan door het lezen van wet- en regelgevingen omtrent aanbestedingen én artikelen over aanbestedingen. Hierdoor heb ik een sterke basis ontwikkeld die mij verder heeft geholpen bij het schrijven van dit onderzoek. Naast deze theoretische basis heb ik diverse interviews met accountants van BDO, de ADR² en specialisten van ministeries afgelegd. Tevens heb ik de masterclass ‘Aanbestedingsrechtmatigheid & Controlepraktijk’ bijgewoond. Deze masterclass is door de aanbestedingsjurist en een accountant van BDO gegeven om het actuele onderwerp van de masterclass te verduidelijken en de aanwezigen te helpen met het toepassen van de aanbestedingswetgeving. Met behulp van de kennis, de interviews en de masterclass heb ik mijn onderzoeksvraag kunnen beantwoorden en ben ik tevreden met het resultaat. Ik heb met veel plezier aan deze scriptie gewerkt.

Bij deze wil ik graag mijn begeleiders van zowel Hogeschool Rotterdam als BDO Haaglanden bedanken voor de begeleiding en ondersteuning gedurende mijn afstudeeronderzoek. Overigens stonden zij altijd voor mij klaar om alle vragen omtrent aanbestedingen te beantwoorden. Tot slot wil ik mijn familie, vriend en vriendinnen bedanken voor het moreel ondersteunen gedurende het schrijven van mijn afstudeeronderzoek.

Veel leesplezier!

J.J. (Judith) Kester

Rijswijk, 20 juni 2019

² Auditdienst Rijk. Zie ook de ‘lijst van afkortingen’ op bladzijde 8.

Inhoudsopgave

Lijst van afkortingen	8
1. Inleiding	9
1.1. Achtergrond en aanleiding onderzoek	9
1.2. Relevantie van het onderzoek	10
1.3. Doelstelling van het onderzoek	11
1.4. Onderzoeksvraag en deelvragen	11
1.5. Onderzoeksopzet- en methode	11
1.5.1. Methode van het onderzoek	11
1.5.2. Dataverzameling	12
1.5.3. Conceptueel model	14
1.6. Leeswijzer	15
Theoretische kader	16
2. Regels aanbesteden voor gesubsidieerde organisaties	17
2.1. Inleiding	17
2.2. Inkopen en aanbesteden	17
2.3. Subsidiebeschikking en -voorwaarden	19
2.4. Europese Richtlijnen	19
2.5. Aanbestedingswet 2012	20
2.6. Gids Proportionaliteit	22
2.7. Beantwoording deelvraag 1	26
3. Regels aanbestedingsrechtmatigheid voor accountants	27
3.1. Inleiding	27
3.2. Inrichting controle door een accountant	27
3.3. Rechtmatigheidscontrole omtrent aanbestedingsrechtmatigheid	29
3.4. Controleprotocollen	30
3.5. Normenkader Aanbestedingsrechtmatigheid	31
3.6. NV COS 250	32
3.7. Beantwoording deelvraag 2	34
Resumé - theoretische kader	36
Praktijkonderzoek	37
4. Verschillenanalyse controleprotocollen	38

4.1. Inleiding	38
4.2. Analyse controleprotocollen	38
4.3. Opzet interviews	42
4.4. Invulling controleprotocollen	42
4.4.1. Interviews met specialisten van ministeries.....	42
4.4.2. Interviews met accountants van BDO	44
4.4.3. Vergelijking van de interviews van ministeries en accountants.....	44
4.5. Beantwoording deelvraag 3	45
5. Verwachte beeld eenduidige controleaanpak	48
5.1. Inleiding	48
5.2. Verwachte beeld op basis van theorie en de verschillenanalyse	48
5.3. Opzet interviews	49
5.4. Verwachtingen van de accountants	49
5.5. Eenduidige controleaanpak	52
5.6. Beantwoording deelvraag 4	55
6. Toepasbaarheid eenduidige controleaanpak	56
6.1. Inleiding	56
6.2. Opzet interviews	56
6.3. Praktijkttoetsing	56
6.4. Beantwoording deelvraag 5	58
7. Conclusie & Aanbevelingen	60
7.1. Conclusie onderzoek	60
7.2. Aanbevelingen onderzoek	62
7.2.1. Ministerie.....	62
7.2.2. BDO Accountants.....	63
7.3. Vervolgonderzoek	63
Bronvermelding	65
Bijlage A – Europees aanbesteden	67
Bijlage B – Europese drempelbedragen	68
Bijlage C – Tabel verschillenanalyse	69
Bijlage D – Vragenlijst voor interviews	77
Bijlage E – Uitwerkingen interviews	79
Bijlage F – Aanbevelingsbrief Ministerie	80

Lijst met afbeeldingen

Figuur 1 - Conceptueel model onderzoek	14
Figuur 2 - Verhouding inkopen en aanbesteden	18
Figuur 3 - Handvat voor de bepaling van welke aanbestedingsprocedure inzake Leveringen/Diensten	25
Figuur 4 - Handvat voor de bepaling van welke aanbestedingsprocedure inzake Werken	25
Figuur 5 - Goedkeuringstolerantietabel (1)	41
Figuur 6 - Goedkeuringstolerantietabel (2)	41

Lijst van afkortingen

Op alfabetische volgorde zijn de afkortingen van het onderzoek verklaard.

ADR	Auditdienst Rijk
BZK	(Ministerie van) Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties
BZ	(Ministerie van) Buitenlandse Zaken
COPRO	(Werkgroep) Controleprotocollen
EZK	(Ministerie van) Economische Zaken en Klimaat
F	(Ministerie van) Financiën
JV	(Ministerie van) Justitie en Veiligheid
LVN	(Ministerie van) Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit
NBA	(Koninklijke) Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants
NV COS	Nadere Voorschriften en Controle- en Overige Standaarden
OCW	(Ministerie van) Onderwijs, Cultuur en Wetenschap
SDO	Sectorcommissie Decentrale Overheden
SZW	(Ministerie van) Sociale Zaken en Werkgelegenheid
VWS	(Ministerie van) Volksgezondheid, Welzijn en Sport
WNT	Wet Normering Topinkomens

1. Inleiding

In het eerste hoofdstuk staat de opzet en aanpak van dit onderzoek centraal. Om te beginnen is in paragraaf 1.1 de achtergrond en de aanleiding van het onderzoek beschreven. Waarna paragraaf 1.2 volgt met de uiteenzetting van de relevantie van het onderzoek. Paragraaf 1.3 beschrijft de doelstelling van het onderzoek, gevolgd door een weergave van de hoofdvraag met de bijbehorende deelvragen van het onderzoek in paragraaf 1.4. Paragraaf 1.5 bevat vervolgens de methode van het onderzoek en de beoogde methode van dataverzameling. Deze paragraaf sluit af met een conceptueel model die in één beeld de elementen van het onderzoek weergeeft. Tot slot sluit dit hoofdstuk af met een leeswijzer, waarin de structuur van het onderzoek nader is toegelicht [paragraaf 1.6].

1.1. Achtergrond en aanleiding onderzoek

De Aanbestedingswet 2012 is niet nieuw, maar het is een ondergeschoven kindje geweest bij accountantskantoren. In 2016 is de Aanbestedingswet 2012 gewijzigd, waardoor onder andere de Gids Proportionaliteit³ is aangewezen als de te volgen richtsnoer. Mede door deze wijziging is de discussie over de controle op de naleving van de aanbestedingswet aangewakkerd. Dit is gestart vanuit de branchegroep gemeentes. Uit recent onderzoek (Kastanja, 2017) blijkt dat veel gemeenten niet (willen) begrijpen wat de werkzaamheden zijn van een accountant met betrekking tot de aanbestedingswet en waarom zij die moeten doen.

De mate waarin het naleven van de aanbestedingswet gecontroleerd dient te worden door de accountant hangt af van een aantal factoren⁴:

1. Dient er een rechtmatigheidsoordeel afgegeven te worden?
2. Valt het naleven van de aanbestedingswet onder het rechtmatigheidsoordeel?
3. Dient alleen naar Europese aanbestedingsregels gekeken te worden of ook naar Nationale aanbestedingsregels?

BDO Haaglanden controleert diverse organisaties die gesubsidieerd worden door een gemeente of ministerie. De subsidie dient vaak verantwoord te worden via de jaarrekening. Ministeries en gemeentes geven in een controleprotocol de richtlijnen voor de accountantscontrole. In dit controleprotocol dienen ook bovenstaande factoren beschreven te worden. Ministeries en gemeentes gaan niet consequent om met de aanbestedingswet in de controleprotocollen. Waarom de ene organisatie wel onder rechtmatigheid valt en de andere niet? Deze afwijkingen zijn niet te verklaren. Hierdoor verschilt de diepgang per organisatie en de betreffende controle, waarbij het de vraag is of dit terecht is. Daarnaast wordt vaak niet helder beschreven met welke diepgang de

³ De Gids Proportionaliteit is een verplichte richtsnoer voor zowel opdrachten boven als onder de Europese drempelbedragen. Deze drempelbedragen zijn in Bijlage B opgenomen. De uiteenzetting van de Gids Proportionaliteit volgt in paragraaf 2.6.

⁴ Deze factoren komen uit een intern stuk van BDO.

accountant de controle op de naleving van de aanbestedingswet dient uit te voeren. Wat is het normenkader? Dit leidt tot onderlinge discussies over hoe ver een accountant dient te gaan in zijn of haar werkzaamheden. De Good Practice⁵ van SDO⁶ (2019) geeft een beschrijving van een praktijkprobleem omtrent de uitvoering van de controle op de aanbestedingsrechtmatigheid bij de jaarrekeningcontrole van gemeenten, provincies en gemeenschappelijke regelingen. Een nuttig artikel over hoe ver een accountant dient te gaan in zijn werkzaamheden omtrent het rechtmatigheidsoordeel.

1.2. Relevantie van het onderzoek

In de praktijk gaat het niet altijd goed met het opstellen van controleprotocollen. Diverse partijen worstelen met het toepassen van deze controleprotocollen, zoals opstellers, toezichthouders en accountants. Hierdoor ontstaat onduidelijkheid over de werkzaamheden, verwachtingskloven tussen subsidieverstrekkers en accountants, discussies en meer lasten door de onnodige tijd die eraan besteed wordt. Het is wel van belang dat er een aantal voorwaarden en kenmerken in acht worden genomen bij het opstellen van een controleprotocol. Deze voorwaarden en kenmerken staan beschreven in de Schrijfwijzer Accountantsprotocollen 2017⁷ (NBA, 2017).

Desalniettemin is een protocol niet altijd noodzakelijk. Het gaat erom dat een accountant beschikt over een duidelijk normenkader om zijn controlewerkzaamheden goed uit te voeren. Indien een duidelijk normenkader aanwezig is, zou een controleprotocol niet meer nodig zijn (SDO, 2019). Verder bepaalt de accountant op grond van zijn deskundigheid hoe de controle wordt ingericht. Het is onmogelijk om dit van een externe accountant te vragen en zelfs te verwachten, omdat een accountant (primair) niet is opgeleid om de naleving van de aanbestedingsregels (Damsma, 2017) te controleren. De taak van een accountant is het vaststellen of de jaarrekening een getrouw beeld weergeeft. Hierdoor is het ongebruikelijk als een accountant geen kennis heeft van de aanbestedingsregels en toetsing omtrent aanbesteden. In diverse controleprotocollen van ministeries wordt alleen aangegeven wat er moet worden getoetst en of de aanbestedingsregels zijn nageleefd, maar niet hoe dat moet gebeuren (Damsma, 2017). Daarnaast zijn op het moment veel verschillen in de bestaande controleprotocollen. Derhalve zal een eenduidige controleaanpak dé oplossing zijn voor deze problematiek.

In het Tijdschrift Aanbestedingsrecht concludeert Damsma (2017) dat het accountantstoezicht van grote waarde is in de waarborging van het naleven van aanbestedingsregels. Hij hoopt dankzij het toezicht dat de komende jaren de nodige vooruitgang wordt geboekt, want daar valt nog de nodige verbetering voor te behalen.

⁵ Een Good Practice betreft een beschrijving hoe een praktijkprobleem is aangepakt.

⁶ Sectorcommissie Decentrale Overheden. Zie de 'lijst van afkortingen' op bladzijde 8.

⁷ Betreft de schrijfwijzer van NBA.

1.3. Doelstelling van het onderzoek

Het doel van dit onderzoek is om een eenduidige controleaanpak op te stellen op basis van de wet- en regelgeving, de verschillenanalyse van de controleprotocollen van ministeries en de verwachtingen van de accountants. In de huidige controleprotocollen wordt vaak niet helder beschreven hoe ver een accountant dient te gaan in de controle op de naleving van de aanbestedingswet. Dit leidt tot veel onduidelijkheid over de werkzaamheden wegens het ontbreken van een eenduidige controleaanpak. Hierdoor is vanuit de controlepraktijk behoefte aan een eenduidige controleaanpak inzake de naleving van de aanbestedingswet. Dit zorgt voor een controle die voor zowel de accountant als de gecontroleerde organisatie duidelijk is. Hiermee wordt bedoeld dat voor beide partijen helder is wat de behoefte en de verwachting van de accountant is. Tevens zal een eenduidige controleaanpak zorgen voor minder discussies tussen een ministerie, een gecontroleerde organisatie en een accountant over de onduidelijkheden van de controle én voornamelijk de diepgang van de werkzaamheden.

1.4. Onderzoeksvraag en deelvragen

Uit de voorafgaande paragrafen blijkt dat ministeries niet consequent omgaan met de aanbestedingswet in de controleprotocollen. Tevens wordt vaak niet helder beschreven hoe ver de accountant moet gaan bij de controle op de naleving van de aanbestedingswet. De hoofdvraag van dit onderzoek luidt als volgt:

“Wat zou op basis van de verschillende controleprotocollen van ministeries én de wet- en regelgeving een eenduidige controleaanpak zijn voor de controle op het naleven van de aanbestedingswet?”

De behorende deelvragen bij de hoofdvraag zijn als volgt:

1. Welke regels inzake aanbesteden spelen een rol bij organisaties die gesubsidieerd worden?
2. Welke wet- en regelgeving is relevant voor accountants bij de uitvoering van de controlewerkzaamheden omtrent de aanbestedingsrechtmatigheid?
3. Wat zijn de verschillen en overeenkomsten van de verschillende controleprotocollen van ministeries?
4. Hoe zou een eenduidige controleaanpak voor de controle op naleving van de aanbestedingswet eruit moeten zien?
5. In hoeverre kan een eenduidige controleaanpak voor de controle op naleving van de aanbestedingswet gebruikt worden in de praktijk?

1.5. Onderzoeksopzet- en methode

1.5.1. Methode van het onderzoek

Het onderzoek betreft een praktijkgericht onderzoek met een kwalitatieve benadering. Een praktijkgericht onderzoek is een onderzoek met als doel een bijdrage te leveren aan de interventie om een bestaande praktijksituatie te veranderen (Verschruren & Doorewaard, 2016).

Kenmerkend voor een kwalitatieve benadering is dat de verschillende zaken die in de werkelijkheid worden waargenomen, voortdurend met elkaar en met theoretische uitgangspunten worden vergeleken. Bij een kwalitatief praktijkonderzoek wordt geen nieuwe theorie ontwikkeld, maar worden vragen uit de praktijk beantwoord. Verder wordt in het onderzoek gebruik gemaakt van ervaringen van personen met hun achterliggende argumenten en motieven. Tevens wordt gebruik gemaakt van veel literatuur, waarbij tekstuele gegevens worden verzameld en geanalyseerd (Verhoeven, 2016).

De beoogde methode(s) van dataverzameling voor het onderzoek bestaan uit: literatuur, documentanalyse en open interviews. Hierdoor is het een kwalitatief onderzoek interpretatief en inductief van aard. Het is gericht op het zoeken van uitleg over de praktijksituatie en niet cijfermatige onderbouwing.

1.5.2. Dataverzameling

Welke regels inzake aanbesteden spelen een rol bij organisaties die gesubsidieerd worden door een ministerie?

Deelvraag 1 betreft een korte voorstudie over het onderwerp om de doel- en de vraagstelling van het onderzoek te verhelderen. Deze voorstudie richt zich op de regels waar een gesubsidieerde organisatie mee te maken krijgt omtrent het aanbesteden. De beoogde methode van dataverzameling is literatuur. De verzamelde literatuur betreft de Europese Richtlijnen, Aanbestedingswet 2012 (geldend van 01-01-2019 t/m heden) inclusief de wijzigingen, Gids Proportionaliteit, de subsidieschikking en -voorwaarden.

Welke wet- en regelgeving is relevant voor accountants bij de uitvoering van de controlewerkzaamheden omtrent de aanbestedingsrechtmatigheid?

Tevens betreft deelvraag 2 een uitgebreide voorstudie over het onderwerp om de doel- en de vraagstelling van het onderzoek te verhelderen. De beoogde methode van dataverzameling is literatuur. De verzamelde literatuur betreft de Aanbestedingswet 2012, de Nadere Voorschriften en Controle- en Overige Standaarden, de artikelen van Damsma (2017) en de Good Practice van SDO (2019) waarin de normenkader aanbestedingsrechtmatigheid is beschreven.

Wat zijn de verschillen en overeenkomsten van de verschillende controleprotocollen van ministeries?

Om een eenduidige controleaanpak op te stellen, dient eerst een analyse gemaakt te worden van verschillende controleprotocollen van ministeries waarbij zij met elkaar worden vergeleken. Hier vloeit een overzicht in een vorm van een tabel uit met de overeenkomsten en verschillen van de verschillende controleprotocollen om aan te geven hoe verschillend ermee omgegaan wordt. Naast de tabel worden de resultaten weergegeven door middel van woordelijke beschrijvingen. De gebruikte controleprotocollen betreffen beoordeelde protocollen door COPRO⁸ die op de website van NBA⁹ ter beschikking staan. Tevens zijn interviews gehouden met specialisten van ministerie om erachter te komen hoe zij controleprotocollen opstellen en of zij nadenken over de werkzaamheden van een accountant.

⁸ De werkgroep Controleprotocollen bestaat uit vertegenwoordigers van openbare accountantskantoren en de Auditdienst Rijk. Zie de 'lijst van afkortingen' op bladzijde 8.

⁹ (Koninklijke) Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants. Zie de 'lijst van afkortingen' op bladzijde 8.

Hoe zou een eenduidige controleaanpak voor de controle op naleving van de aanbestedingswet eruit moeten zien?

Deelvraag 4 geeft het verwachte beeld van een eenduidige controleaanpak. Aan de hand van wet- en regelgeving (theoretische kader) en de verschillenanalyse van controleprotocollen wordt een beeld gevormd van een verwachte eenduidige controleaanpak. De gehanteerde wet- en regelgeving zal voornamelijk bestaan uit Europese Richtlijnen, Aanbestedingswet 2012, Gids Proportionaliteit, Nationale procedures en Nadere Voorschriften Controle- en Overige Standaarden. De Nadere Voorschriften Controle- en Overige Standaarden betreft voornamelijk de NV COS¹⁰ 250 waarin wordt beschreven hoe een accountant om dient te gaan met relevante wet- en regelgeving in de controle. De beoogde methode van dataverzameling is documentenanalyse en het houden van open interviews. Het verwachte beeld op basis van het theoretische kader en de verschillenanalyse wordt aangevuld door afgelegde interviews met accountants. Om een beter beeld te vormen van een eenduidige controleaanpak zijn diverse interviews met accountants van BDO en ADR gehouden om erachter te komen welke elementen (Europees of nationaal) zij terug willen zien in een eenduidige controleaanpak voor de controle op naleving van de aanbestedingswet. Overigens is de masterclass ‘Aanbestedingsrechtmatigheid en controlepraktijk’ op 18 april bijgewoond. Deze masterclass is gegeven door de aanbestedingsjurist en een senior manager A&A van BDO gegeven en is speciaal ontwikkeld voor controllers, interne auditors, inkopers, hoofden Financiën, afdelingshoofden domeinen en juristen.

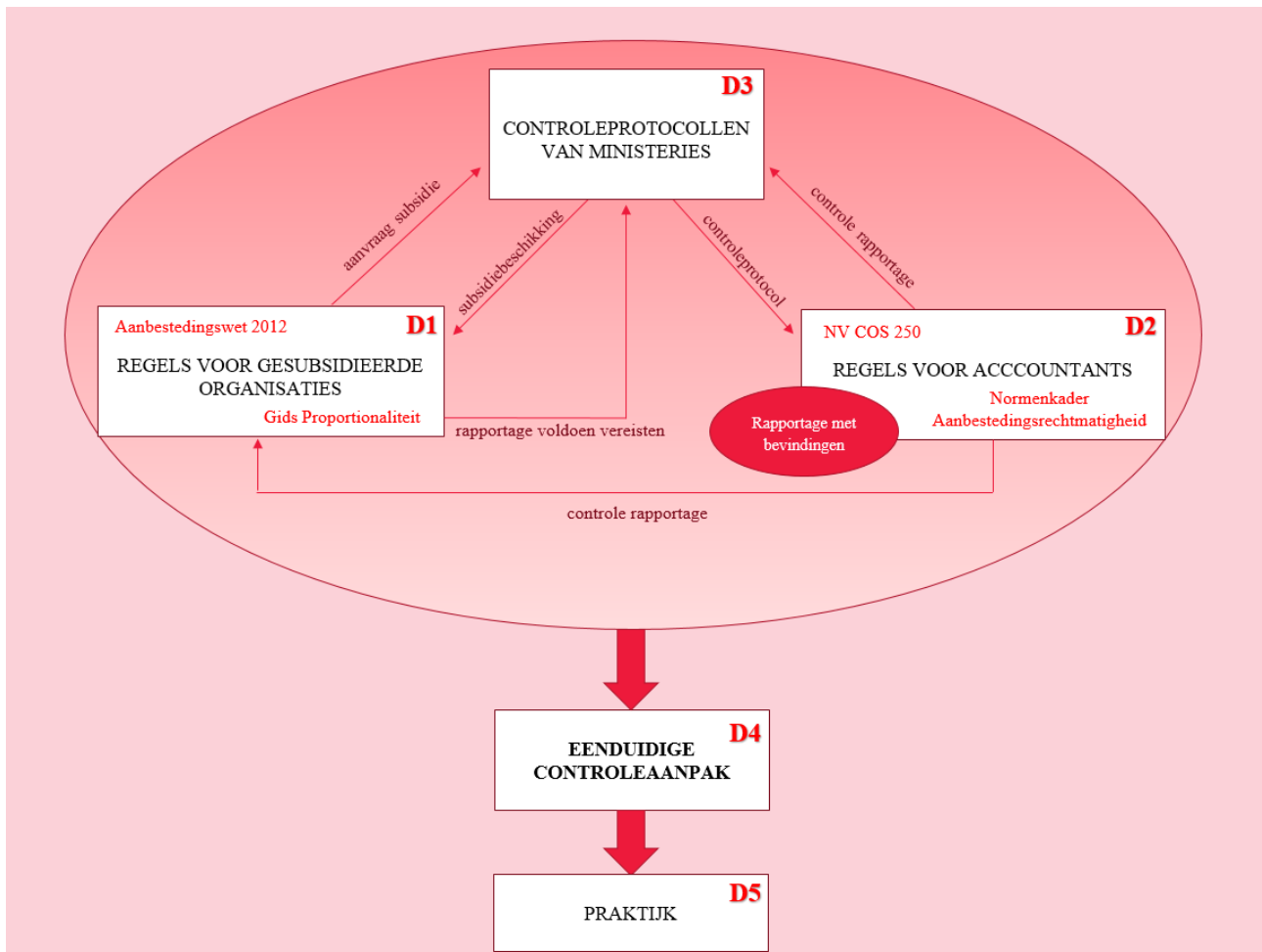
In hoeverre kan een eenduidige controleaanpak voor de controle op naleving van de aanbestedingswet gebruikt worden in de praktijk?

Deelvraag 4 geeft, zoals hierboven beschreven, het verwachte beeld van een eenduidige controleaanpak weer en deelvraag 5 geeft inzicht in de toepasbaarheid van een eenduidige controleaanpak. Dit is aan de hand van interviews met accountants van BDO en ADR getoetst. Tijdens deze open interviews is naar hun mening gevraagd of een eenduidige controleaanpak mogelijk zou zijn en in hoeverre het gebruikt kan worden in de praktijk. De beoogde methode van dataverzameling is observatie en het houden van open interviews.

De uitkomsten van de interviews zijn in verschillende hoofdstukken tot uitdrukking gekomen en is in de conclusie van het onderzoek meegenomen. Voor de verificatie van de betrouwbaarheid van de interviews worden de uitwerkingen van de interviews teruggekoppeld naar de gegadigden bij wie het interview is afgenomen. Op die manier zal de juistheid van de informatie worden gewaarborgd. In Bijlage E zijn de interviews uitgewerkt.

¹⁰ Nadere Voorschriften Controle- en Overige Standaarden. Zie de ‘lijst van afkortingen’ op bladzijde 8.

1.5.3. Conceptueel model



Figuur 1 - Conceptueel model onderzoek

Bovenstaand is het conceptueel model van dit onderzoek weergegeven. Het betreft een hulpmiddel waarin alle factoren zichtbaar zijn gemaakt die een rol spelen in het onderzoek. Tevens zijn de vijf deelvragen [zie paragraaf 1.4] gebaseerd op dit model. Binnen de rode cirkel zijn de belangrijkste partijen (de witte vakken) voor het onderzoek weergegeven. De rode lijnen zijn documenten en/of handelingen tussen deze drie partijen.

Allereerst worden de regels voor gesubsidieerde organisaties [hoofdstuk 2] en accountants [hoofdstuk 3] in kaart gebracht om een geschikte theoretische basis voor het onderzoek te creëren. Een gesubsidieerde organisatie vraagt een subsidie aan en het ministerie stelt een subsidieschikking [paragraaf 2.3] op met bijbehorende subsidievoorwaarden. De accountant controleert aan de hand van een verstrekt controleprotocol van het ministerie [paragraaf 3.4] of de gesubsidieerde organisatie voldoet aan het protocol en levert een controle rapportage. Naast het leveren van een controle rapportage wordt in diverse controleprotocollen aan accountants gevraagd om een rapport van bevindingen op te stellen. Hierin worden specifieke bevindingen, afwijkingen of onzekerheden opgenomen die geen invloed uitoefenen op het oordeel (NBA, 2017).

Nadat de theoretische basis is opgesteld, worden de controleprotocollen van ministeries met elkaar vergeleken en geanalyseerd [hoofdstuk 4]. Steunend op de theoretische basis en de analyse wordt het verwachte beeld van

een eenduidige controleaanpak opgesteld [hoofdstuk 5]. Dit resulteert in een eenduidige controleaanpak die gebruikt kan worden in de praktijk. Het is van belang voor dit onderzoek om de toepasbaarheid van een eenduidige controleaanpak na te gaan in de praktijk. Dit wordt door middel van interviews met accountants getoetst [hoofdstuk 6].

1.6. Leeswijzer

De hoofdstukkenindeling van het onderzoek begint met een theoretisch kader waarin de begripsafbakening plaats vindt en de eerste twee beschrijvende deelvragen [hoofdstuk 2 & 3] worden uitgewerkt, zoals is weergegeven in hoofdstuk 1 [zie paragraaf 1.4]. Vervolgens wordt in hoofdstuk 4 de verschillende controleprotocollen van ministeries met elkaar vergeleken waar diverse verschillen en overeenkomsten uit voortvloeien. Hoofdstuk 5 geeft mijn verwachte beeld van een eenduidige controleaanpak uitgaande van wet- en regelgeving [zie hoofdstuk 2] en de verschillenanalyse van de controleprotocollen van ministeries [zie hoofdstuk 3] weer. Aansluitend wordt de toepasbaarheid van een eenduidige controleaanpak voor de controle op naleving van de aanbestedingswet in hoofdstuk 6 getoetst door middel van interviews met accountants. Tot slot sluit het praktijkonderzoek af met hoofdstuk 7 waarin de conclusie van het onderzoek, aanbevelingen en eventuele vervolgonderzoek zijn beschreven. Ter afsluiting van het afstudeeronderzoek beschrijft het nawoord hoe dit onderzoek heeft bijgedragen aan de te behalen competenties en geeft een reflectie op de afgelopen periode weer.

Theoretische kader

Nadat de probleem- en vraagstelling zijn opgebouwd, wordt het onderzoek ingekaderd middels het afbakenen van de belangrijkste begrippen uit hoofdstuk 1. In het theoretische kader worden de bestaande theorieën en ideeën van verschillende partijen in kaart gebracht. Overigens vormt het de theoretische basis voor het onderzoek. Tevens geeft het houvast voor het verloop van het onderzoek.

Hoofdstuk 2 en 3 beantwoorden de eerste twee beschrijvende deelvragen, zoals is weergegeven in hoofdstuk 1 [paragraaf 1.4]. De eerste deelvraag [hoofdstuk 2] gaat over de regels voor het uitvoeren van aanbestedingen voor organisaties die gesubsidieerd worden door het ministerie. Hierin wordt het inkoopproces (lees: aanbestedingsproces) en diverse wet- en regelgevingen in kaart gebracht en nader toegelicht. Daarna volgt de tweede deelvraag [hoofdstuk 3] die ingaat op de relevante wet- en regelgeving voor de controle op aanbestedingsrechtmatigheid door accountants. Hierin wordt de inrichting van de controle, de controleprotocollen en de relevante wet- en regelgevingen uiteengezet.

Afsluitend worden de hoofdstukken 2 en 3 in een resumé¹¹ samengevoegd die de basis vormen voor het praktijkonderzoek. Hoofdzakelijk vormt het de basis voor het verwachte beeld van een eenduidige controleaanpak voor de controle op de naleving van de aanbestedingswet [hoofdstuk 5].

¹¹ Betreft een beknopt overzicht.

2. Regels aanbesteden voor gesubsidieerde organisaties

2.1. Inleiding

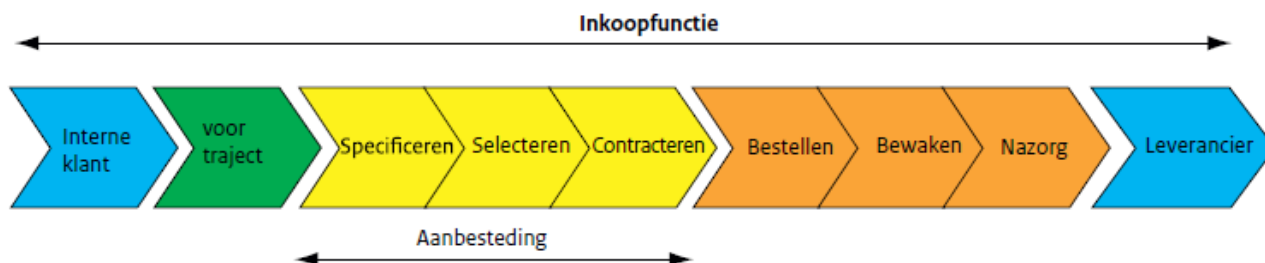
Dit hoofdstuk bevat de nadere uitwerking van de eerste deelvraag van het onderzoek. Deze deelvraag luidt als volgt: *“Welke regels inzake aanbesteden spelen een rol bij organisaties die gesubsidieerd worden door een ministerie?”*.

Dit hoofdstuk geeft allereerst een beschrijving van de begrippen ‘inkopen’ en ‘aangeboden’ [paragraaf 2.2]. Overigens geeft deze paragraaf een korte uitleg waarom gesubsidieerde organisaties moeten aanbesteden. Daarna volgt een korte uiteenzetting over een subsidieschikking en -voorwaarden [paragraaf 2.3]. Waarna beschrijvingen van de wet- en regelgevingen omtrent aanbesteden volgen die ertoe doen voor een gesubsidieerde organisatie (hierna: aanbestedende dienst), onder andere de Europese richtlijnen [paragraaf 2.4], de Aanbestedingswet 2012 [paragraaf 2.5] en de Gids Proportionaliteit [paragraaf 2.6]. Dit hoofdstuk sluit tot slot af met de beantwoording van de eerste deelvraag in paragraaf 2.7.

2.2. Inkopen en aanbesteden

De begrippen inkopen en aanbesteden zijn nauw met elkaar verbonden. Een inkoopproces bestaat voornamelijk uit het voorbereiden van een opdracht, het doorlopen van een aanbestedingsprocedure en het uitvoeren van de opdracht. Elk inkoopproces is uniek. Om die reden bestaat geen eenduidige inkoopstrategie die geschikt en bruikbaar is voor alle inkopen inzake goederen, diensten en werken. De inkoopstrategie wordt onder andere bepaald door een samenvoeging van twee factoren: “de geschatte waarde van de opdracht” en “het inkooprisico”. Bij het inkooprisico dient de aanbestedende dienst zich af te vragen met welke leveranciers, dienstverleners of aannemers verbonden zijn. Dit kan zowel één of zeer beperkte leveranciers, dienstverleners of aannemers zijn als meerdere alternatieven. Hierom is het klakkeloos overnemen van bijvoorbeeld voorwaarden, eisen en criteria zonder enige afweging of het naar behoren is van de opdracht niet geschikt bij het opstellen van een inkoopstrategie. Dit kan uiteindelijk leiden tot onduidelijkheid en een onjuiste prijs-kwaliteitverhouding, oftewel disproportionaliteit. De inkoopbehoefte dient de volgende aspecten helder te hebben geformuleerd: Wat wil ik hebben? Wie heb ik daarvoor nodig? Wat zijn eventuele risico's inzake het aanbestedingsproces die ik wens af te dekken? (Sloots, Keulen, De Koning-van Rutte, Stuijts, & Hebly, 2016).

Waarom moeten organisaties aanbesteden? Het doel van aanbesteden is om enerzijds efficiënt vraag en aanbod beter op elkaar af te stemmen en anderzijds om concurrentiestelling te optimaliseren. Dus door iedereen een gelijke kans te geven, wordt de prijs-kwaliteit verhouding geoptimaliseerd (PIANOo, sd).



Vrij naar: (Lysons & Farington, 2006)

Figuur 2 - Verhouding inkopen en aanbesteden

Het gedeelte van specificeren, selecteren en contracteren in het inkoopproces wordt vaak als de term ‘aanbesteden’ aangeduid. Figuur 2 geeft weer dat aanbesteden een deelproces is van het algehele inkoopproces (Sloots, Keulen, De Koning-van Rutte, Stuijts, & Hebly, 2016). Derhalve is aanbesteden een typerende methode om in te kopen.

In artikel 1.1 van de Aanbestedingswet 2012 staat de volgende definitie van aanbestedende diensten: “de staat, een provincie, een gemeente, een waterschap of een publiekrechtelijke instelling dan wel een samenwerkingsverband van deze overheden of publiekrechtelijke instellingen”. Overigens wordt door PIANOo¹² aanbesteden gedefinieerd als: “een afgewogen wijze om te komen tot contractering van een geschikte contractpartner met het meest geschikte product (dienst/werk) tegen de meest gunstige prijs, waarbij de prijs/kwaliteit verhouding een belangrijke factor is”.

Zoals hierboven is beschreven, is het aanbestedingsproces (hierna: aanbestedingsprocedure) een deel van het inkoopproces. Een aanbestedingsprocedure is een procedure waarbij een aanbestedende dienst concurrentie in de markt oproept door het gunnen van een opdracht aan een van de opdrachtnemers. De aanbestedende dienst dient van zowel de Aanbestedingswet 2012 als de Gids Proportionaliteit te gunnen op basis van de prijs-kwaliteitverhouding. Bij de plaatsing van een opdracht kan de aanbestedende dienst uit verschillende aanbestedingsprocedures kiezen zowel boven de drempel als onder de drempel. De aanbestedingsprocedures boven de drempel zijn: Europese procedures, sociale en andere specifieke diensten en raamovereenkomsten. De Europese procedure wordt in de Aanbestedingswet 2012 [paragraaf 2.5] nader toegelicht. In het kader van het afbakenen worden de andere twee procedures niet meegenomen in mijn afstudeeronderzoek. Daarnaast zijn de aanbestedingsprocedures onder de drempel in de Aanbestedingswet 2012 verwerkt, oftewel de nationale procedures in de Gids Proportionaliteit [paragraaf 2.6].

Verder is het mogelijk om Europees aan te besteden. In Bijlage A is het schema “Wanneer moet ik Europees aanbesteden?” van Centraal Beheer opgenomen, waarin te zien is wanneer een organisatie Europees dient aan te besteden. De Europese drempelbedragen¹³ zijn in Bijlage B weergegeven. Indien een opdracht boven de

¹² PIANOo betreft een expertisecentrum omtrent aanbesteden van het Ministerie van Economische Zaken en Klimaat. De webpagina van PIANOo doorstaat regelmatig een update en kan met zekerheid worden gebruikt.

¹³ De drempelbedragen zijn in de Europese richtlijnen vastgesteld. Elke twee jaar worden de nieuwe drempelbedragen door de Europese Commissie vastgesteld.

Europese aanbestedingsgrens komt, is de aanbestedende dienst verplicht om de opdracht op TenderNed¹⁴ te publiceren. Via TenderNed kunnen opdrachtnemers inschrijven voor een opdracht. De opdracht wordt gegund aan de opdrachtnemer met de meest voordelige en economische inschrijving. Hierom zal de aanbestedende dienst de beste prijs-kwaliteitverhouding behalen en wordt discriminatie én ongelijke behandeling tegen gegaan (Tirgil, 2019), ongeacht de grootte en de lokaliteit van de opdrachtnemer. In enkele gevallen kan de aanbestedende dienst afwijken van de aanbestedingsregels. Bijvoorbeeld wanneer het om een specifieke opdracht gaat en de markt maar één opdrachtnemer kent, of een spoedopdracht resulterend door onvoorziene omstandigheden (Tirgil, 2019).

2.3. Subsidiebeschikking en -voorwaarden

Indien een subsidie wordt verstrekt door een subsidieverstrekker, met andere woorden een bestuursorgaan¹⁵, is daar sprake van een subsidieverstrekking. Een subsidieverstrekking is een middel om geld van de overheid te verdelen. Een organisatie kan in aanmerking komen voor een subsidie wanneer zij voldoen aan de voorschriften en voorwaarden. De voorwaarden gaan voornamelijk over de rechtmatig- en doelmatigheid. Rechtmatigheid ziet toe op de naleving van wet- en regelgeving. Doelmatigheid ziet toe op een juiste prijs-kwaliteitverhouding en bevordert de plaatselijke economie (Sloots, Keulen, De Koning-van Rutte, Stuijts, & Hebly, 2016).

Elk jaar ontvangt iedere gesubsidieerde organisatie een subsidiebeschikking van het betreffende ministerie. In het algemeen vindt een subsidieverstrekking plaats door het afgeven van een subsidiebeschikking. Ter uitvoering van een subsidiebeschikking wordt een overeenkomst gesloten. In ieder geval dient een subsidiebeschikking een reeks relevante bepalingen te bevatten (Van Hekesen-van Bruggen, 2006). Met name de activiteiten waarvoor de subsidie wordt verleend, de verplichtingen, het subsidiebedrag en de wijze waarop het bedrag is bepaald¹⁶. Indien een gesubsidieerde organisatie de aangevraagde subsidie ontvangt, wordt in de meeste gevallen met het (publieke) geld grote inkopen gedaan. Deze inkopen dienen Europees of nationaal aanbesteed te worden. Hierdoor is een gesubsidieerde organisatie vaak een aanbestedende dienst en hebben zij te maken met de aanbestedingswetgeving.

2.4. Europese Richtlijnen

De Europese Unie gebruikt de Europese richtlijn als een wetgevend instrument. Een richtlijn betreft een voorschrift dat lidstaten bindt om een bepaald wetgevend resultaat te bereiken en is alleen gericht tot de lidstaten van Europa. Echter hebben de richtlijnen geen directe werking (SDO, 2019).

De Europese richtlijnen bestaan uit vier richtlijnen die van belang zijn voor het aanbesteden, namelijk:

1. Richtlijn 2014/24/EU: gunnen van overheidsopdrachten

¹⁴ TenderNed is een online marktplaats/aanbestedingssysteem waar opdrachten van aanbestedende diensten worden gepubliceerd.

¹⁵ Bijvoorbeeld een gemeente, een provincie of een agentschap van een ministerie.

¹⁶ Krachtens artikel 4:31 Awb (Algemene wet bestuursrecht) dient de subsidiebeschikking immers het subsidiebedrag óf de wijze van bepaling van het bedrag te omvatten.

2. Richtlijn 2014/25/EU: gunnen van opdrachten water- en energievoorziening, vervoer en postdiensten
3. Richtlijn 2014/23/EU: gunnen van concessieopdrachten
4. Richtlijn 2009/81/EG: defensie en veiligheid

Deze richtlijnen stellen aanbesteders in staat om gebruik te maken van overheidsopdrachten, waardoor strategische en maatschappelijke doelen worden bereikt. Zoals werkgelegenheid, innovatie, milieu en maatschappelijke eenwording. De richtlijnen 2014/24/EU, 2014/25/EU en 2014/23/EU zijn op 17 april 2014 in werking getreden. Vervolgens heeft Nederland deze richtlijnen geïmplementeerd in de Aanbestedingswet 2012 die gewijzigd is in het jaar 2016. De richtlijn 2009/81/EG is ongewijzigd en was op 21 augustus 2009 in werking getreden. In paragraaf 2.5 wordt zowel de Aanbestedingswet 2012 inclusief de wijziging als de Europese richtlijnen nader uiteengezet. Tevens hebben de wijzigingen van de richtlijnen de Gids Proportionaliteit genoodzaakt tot herziening. Hierdoor heeft de Schrijfgroep van de Gids Proportionaliteit¹⁷ de wijzigingen onder de loep genomen en de relevantie van deze wijzigingen beoordeeld. Op grond van deze beoordeling is de Gids Proportionaliteit – 1^e herziening op 17 januari 2019 uitgebracht. In paragraaf 2.6 wordt dieper op de inhoud van de Gids Proportionaliteit ingegaan.

2.5. Aanbestedingswet 2012

De Aanbestedingswet 2012 is per 1 april 2013 in werking getreden. Deze wet beschikt over alle regels omtrent aanbestedingen zowel onder als boven de Europese drempelbedragen. De regels bestaan onder andere uit welke overheden moeten aanbesteden en hoe zij dat moeten doen. Zoals in paragraaf 2.2 is beschreven, is het doel van aanbesteden om enerzijds efficiënt vraag en aanbod beter op elkaar af te stemmen en anderzijds om concurrentiestelling te optimaliseren. Dus door iedereen een gelijke kans te geven, wordt de prijs-kwaliteit verhouding geoptimaliseerd (PIANOO, sd). De Aanbestedingswet 2012 bestaat om het doel van aanbesteden te bewerkstelligen. Tevens bepaalt deze wet welke type aanbestedingsprocedure dient te worden toegepast en welke opdrachtnemers de aanbestedende dienst toelaat tot de procedures. De keuze dient, op verzoek van een opdrachtnemer, schriftelijk te worden gemotiveerd (PIANOO, sd).

Op 1 juli 2016 zijn de Aanbestedingswet 2012 en het Aanbestedingsbesluit¹⁸ herzien en de wijziging is in werking getreden. De herziende Aanbestedingswet 2012 voert de Europese aanbestedingsrichtlijnen 2009/81, 2014/23, 2014/24 en 2014/25 door. Voormalig gold de aanbestedingsrichtlijnen 2004/17 en 2004/18. De vier Europese richtlijnen zijn in paragraaf 2.4 kort toegelicht. De Aanbestedingswet 2012 zet de Europese richtlijnen om naar het Nederlands recht met een aantal toevoegingen. Dit betreft in het bijzonder voor opdrachten onder het drempelbedrag, proportionaliteit en het bijeenvoegen van opdrachten.

¹⁷ De Schrijfgroep heeft gezamenlijk de Gids Proportionaliteit geschreven. De Schrijfgroep bestaat uit vier leden en een onafhankelijke voorzitter vanuit Ministerie van EZK.

¹⁸ Niet van toepassing voor het onderzoek en wordt derhalve buiten beschouwing gelaten.

Verder staan in de Aanbestedingswet 2012 vier beginselen non-discriminatie, gelijke behandeling, transparantie en proportionaliteit uitgewerkt. Het proportionaliteitsbeginsel wordt in paragraaf 2.6 nader toegelicht. De vier beginselen zijn vooral van belang voor diensten die Europees aanbesteden. Zij dienen geen onderscheid te maken naar nationaliteit en mogen niet aanbesteden onder de aanwezigheid van discriminerende factoren. Bovendien dienen beslissingen en verwachtingen omtrent aanbesteden voor iedereen transparant te zijn (PIANOo, sd).

De Europese drempelbedragen zijn harde normen en wettelijk voorgeschreven. Indien opdrachten boven de Europese drempelbedragen komen, zijn aanbestedende diensten verplicht om Europees aan te besteden. Daarentegen zijn voor opdrachten onder de Europese drempelbedragen andere aanbestedingsprocedures. In principe bestaan geen voorgeschreven wettelijke procedures bij aanbesteden onder de Europese grens. Deze niet voorgeschreven wettelijke procedures zijn nader toegelicht in de Gids Proportionaliteit. De Aanbestedingswet 2012 maakt onderscheid in standaard- en specifieke procedures inzake Europees aanbesteden. De Europese standaardprocedures bestaan uit een openbare procedure of een niet-openbare procedure. Dit geldt alleen voor opdrachten onder normale omstandigheden.

Een openbare procedure begint door het bekendmaken van een opdracht via TenderNed en wordt tevens in het EU-publicatieblad gepubliceerd. In één ronde kunnen alle opdrachtnemers zich inschrijven op de opdracht en dienen direct een offerte in. In principe wordt voor de beste prijs-kwaliteitverhouding gekozen. Indien dit niet het geval is, dient de keuze in de aanbestedingstukken te worden gemotiveerd.

Net zoals een openbare procedure begint een niet-openbare procedure door het bekendmaken van een opdracht via TenderNed en wordt tevens in het EU-publicatieblad gepubliceerd. Echter heeft deze procedure twee ronden in plaats van één. In de eerste ronde worden de meest geschikte opdrachtnemers die zich hebben aangemeld geselecteerd, waarna zij (over het algemeen vijf) zich kunnen inschrijven. In de tweede ronde worden de inschrijvingen beoordeeld door de aanbestedende dienst. Tevens wordt in principe voor de beste prijs-kwaliteitverhouding gekozen. Indien dit hier ook niet het geval is, dient de keuze in de aanbestedingstukken te worden gemotiveerd. Zodra onterecht gebruik wordt gemaakt van een procedure die niet van toepassing is voor een aanbestedende dienst/de opdracht betreft het een overtreding van de regels. Het niet naleven van wet- en regelgeving kan leiden tot rechtszaken, boetes of andere gevolgen voor de aanbestedende dienst die van materieel belang zijnde invloed kunnen hebben op de jaarrekening (NBA, 2018). Echter komen rechtszaken en boetes omtrent aanbesteden nauwelijks voor (PIANOo, sd). Het effect van de Aanbestedingswet 2012 op de jaarrekening wordt in paragraaf 3.2 nader toegelicht.

Zoals hierboven is vermeld, maakt de Aanbestedingswet 2012 onderscheid tussen een standaardprocedure en een specifieke procedure. Indien de opdrachten onder specifieke omstandigheden verkeren, dient het bestaan van de specifieke omstandigheid te worden aangetoond. In totaal bestaan er tien Europese specifieke procedures. Echter zijn deze procedures niet van belang voor het onderzoek.

2.6. Gids Proportionaliteit

In de Aanbestedingswet 2012 staat het proportionaliteitsbeginsel centraal. Hierdoor is de Gids Proportionaliteit¹⁹ ontstaan en door de Schrijfgroep van de Gids Proportionaliteit samengesteld. De Schrijfgroep bestaat uit vier leden en een onafhankelijke voorzitter vanuit het Ministerie van EZK²⁰. De vier leden bestaan uit: twee leden zijn werkzaam in het bedrijfsleven en twee leden zijn werkzaam bij aanbestedende diensten (Sloots, Keulen, De Koning-van Rutte, Stuijts, & Hebly, 2016). In de Gids Proportionaliteit wordt het proportionaliteitsbeginsel wordt uitgewerkt. Het begrip proportionaliteit houdt dat een opdracht/gunning ‘in redelijke verhouding staan tot’ in, oftewel de prijs-kwaliteitverhouding en gelijke behandeling. Tevens geeft het houvast hoe met het begrip proportionaliteit dient te worden omgegaan en wordt het gehele aanbestedingstraject doorzien. Het beginsel heeft betrekking op alle fasen van het aanbestedingsproces. Daarmede komen de onderwerpen aanbesteding, beoordeling en gunning die samengaan met de proportionaliteitsaspecten aan orde (Sloots, Keulen, De Koning-van Rutte, Stuijts, & Hebly, 2016).

De Gids Proportionaliteit is verplicht te volgen als richtsnoer voor zowel opdrachten boven als onder de drempelbedragen en is te gebruiken voor aanbestedende diensten die een aanbesteding gaan uitvoeren. In paragraaf 2.2 wordt het inkoopproces (lees: aanbestedingsproces) en hoe een aanbestedende dienst een aanbesteding dient uit te voeren duidelijk omschreven. Bij een inkoop dienen de aanbestedende diensten het proportionaliteitsbeginsel in acht te nemen. Hierbij dient rekening gehouden te worden met zowel de doelmatigheid als de rechtmatigheid van de aanbestedingsprocedure (Sloots, Keulen, De Koning-van Rutte, Stuijts, & Hebly, 2016). Zoals in paragraaf 2.2 is aangegeven, wordt de aanbestedende dienst bepaald door de combinatie van twee factoren. Een van deze twee factoren is “de geschatte waarde van de opdracht” en heeft een uitgangspunt van 48 maanden. De geschatte waarde van de opdracht kan een nuttige richtlijn zijn in de keuze van welke aanbestedingsprocedure van toepassing is. Echter dient wel gekeken te worden naar het onderwerp van de aanbesteding en of die aansluit bij een procedure. Desalniettemin dient het karakter van de markt²¹ in acht genomen te worden. Hierom is het vanzelfsprekend om per opdracht te bekijken, welke procedure passend en proportioneel is. Ter afsluiting zou rekening kunnen gehouden worden met de (administratieve) lasten die een procedure met zich mee brengt. Dit geldt voor zowel de aanbestedende dienst als de opdrachtnemer. Hoe meer opdrachtnemers zich melden voor een opdracht, hoe meer (administratieve) lasten het met zich meebrengt. Meer opdrachtnemers uitnodigen betekent dat meer bijkomend werk komt bij het maken van een offerte, hetgeen de (administratieve) lasten verhoogt (Sloots, Keulen, De Koning-van Rutte, Stuijts, & Hebly, 2016).

¹⁹ De aanleiding is het flankerend beleid bij de Aanbestedingswet 2012 en de bijbehorende kamerstukken II nummer 32440 (Sloots, Keulen, De Koning-van Rutte, Stuijts, & Hebly, 2016).

²⁰ Ministerie van Economische Zaken en Klimaat. Zie de ‘lijst van afkortingen’ op bladzijde 8.

²¹ In term van de mate van concurrentie en het aantal mogelijke aanbieders.

Indien sprake is van een aanbesteding onder de Europese drempelbedragen²², dan worden de aanbestedingsprocedures Nationaal Openbaar, Meervoudig onderhands of zelfs een op een gevolgd (Sloots, Keulen, De Koning-van Rutte, Stuijts, & Hebly, 2016) (figuren 3 en 4). Deze drie procedures zijn geen voorgeschreven wettelijke aanbestedingsprocedures. Het zijn meer richtlijnen en hebben alle drie geen impact op de controleverklaring²³.

De aanbestedingsprocedure Nationaal Openbaar, ook wel de nationale procedures genoemd, wordt bij een opdracht onder de Europese drempelbedragen gehanteerd. De aanbestedende dienst kan voor een nationale procedure met voorafgaande bekendmaking of een (enkelvoudige/meervoudige) onderhandse procedure kiezen (Sloots, Keulen, De Koning-van Rutte, Stuijts, & Hebly, 2016). Echter dient altijd rekening gehouden te worden met de te volgen richtsnoer, de Gids Proportionaliteit. In totaal zijn er vier nationale procedures die zijn toegestaan voor opdrachten onder de Europese drempelbedragen (PIANOo, sd):

- Enkelvoudige onderhands procedure
- Meervoudige onderhands procedure
- Nationale openbare procedure
- Nationale niet-openbare procedure

Bij enkelvoudig onderhands, de een op een gunning, wordt aan hoogstens één opdrachtnemer gevraagd om een offerte in te dienen. Gelet op de (administratieve) lasten lijkt enkelvoudig onderhands voor kleine opdrachten het meest geschikt. Uitgaande van de Gids Proportionaliteit kan niet altijd enkelvoudig onderhands worden toegestaan. Een reden is dat door een op een gunning geen concurrentie aanwezig is, daardoor zal de aanbestedende dienst niet altijd de beste prijs-kwaliteit verhouding krijgen (PIANOo, sd). Indien dit wel het geval is, is het toegestaan om enkelvoudig onderhands aan te besteden.

Bij meervoudig onderhands worden ten minste drie en ten hoogste vijf opdrachtnemers uitgenodigd om een offerte in te dienen. Dit is in het algemeen gebruikelijk en voldoende (Sloots, Keulen, De Koning-van Rutte, Stuijts, & Hebly, 2016). Zoals eerder is vermeld, zorgt het uitnodigen van meer opdrachtnemers voor hogere (administratieve) lasten. Bijvoorbeeld meer werk om een offerte te maken en te beoordelen.

Voor grote opdrachten onder de Europese drempelbedragen, kan gebruik worden gemaakt van de nationale procedures. Hierom kiest de aanbestedende dienst om de opdracht op de nationale markt bekend te maken. Het bekend maken is geheel vrijwillig en wordt in elk geval op TenderNed geplaatst. Naast het plaatsen op TenderNed mag de aanbestedende dienst aanvullend ervoor kiezen om de opdracht in vak- en dagbladen te publiceren. De nationale procedures bestaan uit het gunnen van een opdracht via een openbare procedure of een niet-openbare procedure. Welke van deze twee procedures gekozen wordt, ligt aan de opdracht en het aantal aanbieders. Indien de opdracht specifiek is en over een beperkt aantal aanbieder beschikt, zal de

²² De Europese drempelbedragen voor overheidsopdrachten zijn vastgelegd in de Europese richtlijnen. Zie Bijlage B.

²³ Een schriftelijke verklaring van de accountant die een oordeel geeft over de juistheid, de volledigheid en eventueel de financiële rechtmatigheid van financiële overzichten.

aanbestedende dienst eerder kiezen voor een niet-openbare procedure. Natuurlijk zijn daar te allen tijde uitzonderingen voor. Los van alles blijft het vanzelfsprekend om altijd te kijken naar de werkelijke situatie (Sloots, Keulen, De Koning-van Rutte, Stuijts, & Hebly, 2016).

Figuren 3 en 4 (balkjesschema's) uit de Gids Proportionaliteit geven in één duidelijk beeld voor zowel opdrachten boven als onder de drempelbedragen weer. Voor de bedragen onder de Europese drempel geldt geen harde norm. In deze schema's wordt geen rekening gehouden met opdrachten met een grensoverschrijdend belang (Sloots, Keulen, De Koning-van Rutte, Stuijts, & Hebly, 2016). Dit is te zien aan de vervaging tussen de drie kleuren. Een aanbestedende dienst mag zelf de invulling geven aan deze kleuren, dus los van de algemene kaders in deze schema's. Echter dient de invulling van de bedragen in lijn te liggen met de gegeven kleuren van het betreffende balkjesschema. De kleur groen geeft weer met welke procedure de levering/dienst of werken te maken heeft. De kleur oranje is een twijfel geval en de kleur rood mag absoluut niet. De invulling van de bedragen leggen zij vast in hun inkoopprocedure/inkoopbeleid.

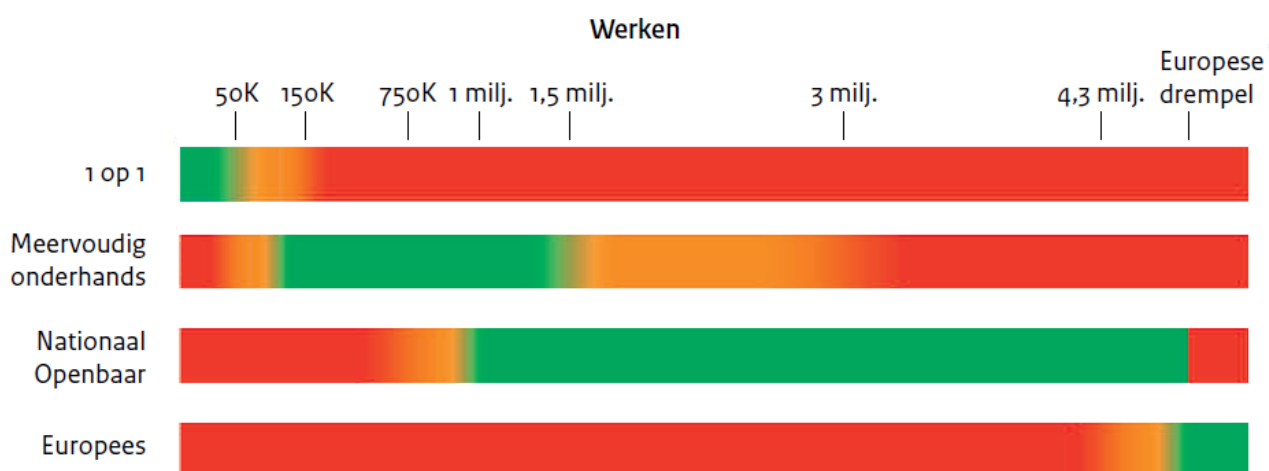
Zodra het ministerie geen directe invloed uitoefent op de aanbesteding inzake levering/dienst van een publiekrechtelijke organisatie wordt het eerste deel van figuur 3 “Leveringen/diensten Decentrale overheid²⁴” in acht genomen. Indien dit wel het geval is, dient het tweede deel van figuur 3 “Leveringen/diensten Centrale overheid²⁵” in acht genomen te worden. De opdrachten die onder ‘werken’ vallen (figuur 4) zijn zeer verschillend van aard, afwisselend van eenvoudige tot complexe werken (Sloots, Keulen, De Koning-van Rutte, Stuijts, & Hebly, 2016).

²⁴ Onder de decentrale overheid wordt provincies, gemeenten, waterschappen en publiekrechtelijk instellingen verstaan.

²⁵ De centrale overheid (Rijksoverheid) bestaat uit een staatshoofd plus de ministers.



Figuur 4 - Handvat voor de bepaling van welke aanbestedingsprocedure inzake Leveringen/Diensten



Figuur 3 - Handvat voor de bepaling van welke aanbestedingsprocedure inzake Werken

2.7. Beantwoording deelvraag 1

Deze paragraaf bevat in het kort de beantwoording van de eerste deelvraag van het onderzoek. Deze deelvraag luidt als volgt: *“Welke regels inzake aanbesteden spelen een rol bij organisaties die gesubsidieerd worden door een ministerie?”*.

Een gesubsidieerde organisatie dient zich te houden aan diverse wet- en regelgevingen omtrent aanbestedingen. De voornaamste wet- en regelgeving voor aanbestedingen betreft de Aanbestedingswet 2012. Deze wet beschikt over alle regels omtrent aanbestedingen zowel onder als boven de Europese drempelbedragen. Daarnaast staat in de Aanbestedingswet 2012 het proportionaliteitsbeginsel centraal en is uitgewerkt in de Gids Proportionaliteit. Hierdoor is de Gids Proportionaliteit verplicht te volgen als richtsnoer voor zowel opdrachten boven als onder de drempelbedragen. Indien de aanbesteding onder de drempelbedragen valt, worden de nationale procedures in acht genomen en is de aanbestedende dienst niet verplicht de Europese procedure toe te passen. Daarentegen zijn aanbestedingen boven de drempelbedragen wel verplicht tot het volgen van de Europese procedure.

Een groot verschil is het toepassen van de regels van beide aanbestedingsprocedures (Europees of nationaal). De Europese procedures beschikken over harde normen en zijn wettelijk voorgeschreven. Hierdoor kan een aanbestedende dienst niet eenvoudig afwijken van deze regels. Daarentegen zijn de nationale procedures meer richtlijnen en zijn niet wettelijke voorgeschreven. Indien een aanbesteding onder de Europese drempelbedragen valt, mag de aanbestedende dienst zelf invulling geven aan het toepassen van de Gids Proportionaliteit (balkjesschema's). Echter dienen zij wel een gegronde reden te geven waarom een bepaalde procedure is gekozen of juist van een procedure af is geweken. Hierdoor worden de nationale procedures het grijze gebied genoemd, omdat het niet altijd vanzelfsprekend is wat een aanbestedende dienst moet doen en hoe een accountant dit moet controleren.

3. Regels aanbestedingsrechtmatigheid voor accountants

3.1. Inleiding

Dit hoofdstuk bevat de nadere uitwerking van de tweede deelvraag van het onderzoek. Deze deelvraag luidt als volgt: *“Welke wet- en regelgeving is relevant voor accountants bij de uitvoering van de controlewerkzaamheden omtrent de aanbestedingsrechtmatigheid?”*.

Dit hoofdstuk geeft allereerst een korte toelichting over de inrichting van de controle omtrent aanbestedingen [paragraaf 3.2]. Paragraaf 3.3 bevat vervolgens een beschrijving over de rechtmatigheidscontrole met als onderdeel aanbestedingsrechtmatigheid. Tevens beschrijft deze paragraaf het effect van de aanbestedingswet op de jaarrekening. Aansluitend volgt een uiteenzetting over controleprotocollen [paragraaf 3.4]. Waarna beschrijvingen van de relevante wet- en regelgevingen omtrent aanbestedingsrechtmatigheid volgen die ertoe doen voor accountants, namelijk het Normenkader Aanbestedingsrechtmatigheid [paragraaf 3.5] en de Nadere Voorschriften Controle- en Overige Standaarden 250 [paragraaf 3.6]. Dit hoofdstuk sluit tot slot af met de beantwoording van de tweede deelvraag in paragraaf 3.7.

3.2. Inrichting controle door een accountant

De Sectorcommissie Decentrale Overheden²⁶ (SDO) geeft aan dat de accountant in beginsel alleen op de Europese aanbestedingsregels controleert. Voorafgaand vindt een risico-afweging plaats wegens de complexiteit van de Europese aanbestedingsregels. Een risico is dat de kans bestaat dat niet de juiste aanbestedingsprocedure is gevolgd. Resultierend in het feit dat de financiële gevolgen van de aanbesteding onrechtmatig zijn. Het risico ziet toe op de controledoelstellingen: volledigheid en juistheid. De volledigheid ziet toe op alle transacties die Europees aanbesteed hadden moeten worden ook Europees zijn aanbesteed. Bij juistheid wordt gekeken of de Europese aanbesteding juist heeft plaatsgevonden en of de aanbesteding in lijn ligt met het contract (SDO, 2019).

Een accountant hoeft geen expert op het gebied van aanbestedingen te zijn, maar dient wel op dit gebied over enige kennis te beschikken. Met name enige kennis van de Europese drempelbedragen, de berekening van een opdrachtwaarde en de wezenlijke wijziging²⁷ van een opdracht. Op grond van zijn deskundigheid dient hij zelf te bepalen wat de inrichting is van de controle en de bijbehorende werkzaamheden. Hierdoor is het overduidelijk dat de accountant steekproefsgewijs controleert of aan de aanbestedingsregels is voldaan, omdat het onmogelijk is om alle transacties na te gaan en te controleren (Damsma & Ardag, 2018). Naarmate de administratieve organisatie beter van niveau is, zal de steekproef kleiner van aard zijn. Indien meer onzekerheden in de controle zijn geconstateerd, kan de accountant altijd zijn werkzaamheden uitbreiden.

²⁶ De Sectorcommissie Decentrale Overheden (SDO) brengt notities uit die accountants en gemeentes ondersteunen bij het opstellen van een controleaanpak. Tevens geeft het goede voorbeelden over de aanpak (SDO & BADO, 2019).

²⁷ In de zin van artikel 2:163a-g Aanbestedingswet 2012.

Door het accountantstoezicht wordt bij aanbestedende diensten op rechtmatigheid en naleving van de aanbestedingsregels getoetst en ziet er in grote lijnen als volgt uit (Damsma, 2017):

- De accountant checkt steekproefsgewijs individuele dossiers en bekijkt of er conform de (Europese) aanbestedingsregels is gehandeld.
- De accountant controleert in de basis alleen op de Europese aanbestedingsregels, zoals het checken van drempelbedragen en eventuele wijzigingen.
- De accountant beoordeelt of de dossiervorming op orde is, conform aanbestedingsrecht gehandeld.
- Indien onrechtmatigheden zijn geconstateerd, stelt de accountant vragen aan de gecontroleerde organisatie.
- De gecontroleerde organisatie dient met juridische adviezen te kunnen onderbouwen dat rechtmatig onderhands is gegund of een opdracht is gewijzigd.
- Bij een te hoog aantal onrechtmatigheden (meer dan de goedkeuringstolerantiemarge van 1%) volgt een verklaring met opmerkingen of zelfs een afkeurende verklaring.
- Eventuele zaken die zijn opgevallen ten aanzien van de naleving van de Europese aanbestedingsregels kan de accountant meegeven in zijn verslag van bevindingen.
- Het bestuur van de gecontroleerde organisatie is verantwoordelijk voor de rechtmatigheid, niet de accountant.

Door middel van de bovenstaande punten brengt de accountant de AO/IB (lees: opzet en bestaan) in kaart van een aanbestedende dienst. Op basis van de in kaart gebrachte AO/IB wordt in grote lijnen op de naleving van de aanbestedingswet getoetst. Een accountant dient in het accountantsverslag²⁸ te laten zien dat de aanbestedingen gecontroleerd zijn en of de Europese richtlijnen inzake aanbestedingen zijn toegepast. Hierin wordt de accountant vrijgelaten. Indien een accountant ernstig twijfelt over de naleving van de aanbestedingsregels, maakt de accountant een aantekening in een rapportage van bevindingen.

Zoals in paragraaf 2.5 is beschreven, zijn aanbestedingen onder de Europese drempelbedragen geen harde normen en hebben daardoor geen impact op de controleverklaring. Echter dient de accountant wel te kijken of deze aanbestedingen voldoen aan de nationale procedures die in de Gids Proportionaliteit zijn opgenomen. Steunend op artikel 1.4 van de Aanbestedingswet 2012 of de Gids Proportionaliteit kunnen motiveringsverplichtingen van toepassing zijn. Indien dit van toepassing is, dient de aanbestedende dienst een gegronde reden te geven waarom een bepaalde procedure is gekozen en/of waarom van de figuren 3 en 4 [zie paragraaf 2.6] die uit de Gids Proportionaliteit komen, is afgeweken. Aanbestedingen onder de Europese drempelbedragen worden gezien als een (administratieve) verplichting en worden daardoor niet in het rechtmatigheidsoordeel meegenomen. Hooguit zal de accountant bevindingen over de motiveringsverplichtingen in het accountantsverslag kunnen geven (Damsma, 2017) dus of de gegronde reden van de gecontroleerde organisatie vanuit het oogpunt van de accountant juist is. Indien dit niet het geval is,

²⁸ In het accountantsverslag rapporteert een accountant zijn bevindingen aan de raad van commissarissen en/of het bestuur van de gecontroleerde organisatie.

wordt de (nationale) aanbesteding als onrechtmatig gezien. Dit heeft echter geen impact op de controleverklaring en wordt alleen in het accountantsverslag opgenomen.

3.3. Rechtmatigheidscontrole omtrent aanbestedingsrechtmatigheid

De rechtmatigheidscontrole bij jaarrekeningen of andere financiële overzichten in de publieke sector ziet toe op de financiële rechtmatigheid. Dit begrip is geïntroduceerd in het kader van de accountantscontrole doordat het veel lijkt op het begrip juridische rechtmatigheid. Desalniettemin zit daar wel degelijk verschil in. Juridische rechtmatigheid heeft te maken met de juiste afspiegeling van alle wet- en regelgeving. Daarentegen betreft financiële rechtmatigheid zodanig de rechtmatigheid van de financiële administratie van baten en lasten, alsmede balansmutaties rechtmatig tot stand komen in overeenstemming met de bepalingen in de wet- en regelgeving. Derhalve handelingen die direct leiden tot geldelijke transacties behoren onder financiële rechtmatigheid. Daarentegen zijn de handelingen die niet direct leiden tot geldelijke transacties geen onderdeel van financiële rechtmatigheid. Bijvoorbeeld het bepalen van een inkoopstrategie. Een uitzondering is dat opvallende niet geldelijke handelingen kunnen worden meegenomen als bevinding in het accountantsverslag. Echter heeft het geen invloed op het oordeel van de accountant. Een rechtmatigheidsoordeel heeft direct invloed op de controleverklaring. Indien sprake is van uitgaven en ontvangsten die niet overeenkomen met de aanbestedingsregels dient de accountant een afkeurende verklaring af te geven (Damsma, 2017). Hiervoor wordt een zekere materialiteit (lees: goedkeuringstolerantie) gehanteerd. In paragraaf 3.4 wordt deze goedkeuringstolerantie voor (on)rechtmatigheden nader toegelicht.

Zoals in paragraaf 2.6 is beschreven, is de Gids Proportionaliteit verplicht te volgen als richtsnoer voor zowel opdrachten boven als onder de drempelbedragen. Hierdoor is deze wet- en regelgeving in het kader van de rechtmatigheidscontrole relevant voor een accountant, want het proportionaliteitsbeginsel beschrijft de keuzes van de aanbestedende dienst, de eisen en de voorwaarden van een aanbesteding. Het niet naleven van de Europese drempelbedragen bij aanbestedingen leidt tot onrechtmatigheid en heeft een nadelig effect op de jaarrekening, bijvoorbeeld het verkrijgen van een afkeurende verklaring. Daarentegen hebben de nationale procedures bij het niet naleven van de aanbestedingswet geen effect op de jaarrekening. De accountant dient de afwijking van het niet naleven van de nationale procedures die zijn opgenomen in het ‘balkjesschema’ uit de Gids Proportionaliteit (figuren 3 en 4) als bevinding in het accountantsverslag te vermelden.

Volgens Damsma en Ardag (2018) levert de accountantscontrole duidelijk meerwaarde op de naleving van de aanbestedingsregels. Slechts het idee dat een accountant zal gaan controleren op onder andere (on)rechtmatigheid, leidt ertoe dat de aanbestedende dienst waarschijnlijk zich eerder aan de regelgeving zal houden. Daarbij zal de dossiervorming beter op orde zijn doordat de accountant uitdrukkelijk (steekproefsgewijs) toetst of alle informatie aanwezig is. Ten slotte zal de aanbestedende dienst zorgen voor een betere juridische toetsing van de berekening van de drempelbedragen en gebruikmaken van uitzonderingen op de aanbestedingsplicht (Damsma & Ardag, 2018). Toch is de effectiviteit van de accountantscontrole afhankelijk van de medewerking van de aanbestedende dienst. Indien niet alle informatie (bijvoorbeeld

wijzingen) wordt gedeeld met de accountant, dan zal het lastig worden voor de accountant om zijn werk goed uit te voeren. De accountant is jegens de organisatie niet verantwoordelijk voor rechtmatigheid. Het bestuur van de organisatie is daarentegen wel verantwoordelijk voor de naleving van relevante wet- en regelgeving (Damsma & Ardag, 2018).

Het vaststellen van aanbestedingsrechtmatigheid in het geval van rechtmatigheidscontrole bij jaarrekeningen of andere financiële overzichten in de publieke sector (gemeenten, provincies en gemeenschappelijke regelingen) gaat de Good Practice van het SDO (2019) in op het verkrijgen van toereikende en geschikte controle-informatie. Ter afsluiting verstrekt de accountant een controleverklaring met een oordeel over zowel een getrouw beeld als de rechtmatigheid bij de jaarrekening. De Good Practice is van toepassing als een accountant een rechtmatigheidsoordeel versterkt met als onderdeel de aanbestedingsrechtmatigheid. Indien enkel een getrouwheidsoordeel wordt afgegeven, geldt alleen NV COS 250 (SDO, 2019) [paragraaf 3.6].

3.4. Controleprotocollen

In de publieke sector komen diverse controleprotocollen voor. Een controleprotocol betreft een gedetailleerde instructie hoe de controle door een accountant moet worden uitgevoerd. Een goed controleprotocol geeft richting aan het werk van de accountant via definities, toelichtingen en voorbeelden. Het doel van een controleprotocol is een bijdrage leveren aan het toezicht op naleving van wet- en regelgeving. Echter wijst dit in de praktijk vaak anders uit (Wieleman, 2013). Zoals in paragraaf 1.2 is beschreven, is een accountant niet primair opgeleid in het toetsen op naleving van aanbestedingsregels. Hierdoor is het niet vanzelfsprekend dat een accountant te allen tijde weet wat voor werkzaamheden hij moet verrichten om een rechtmatigheidsoordeel met als onderdeel de aanbestedingsrechtmatigheid te verstrekken.

De werkgroep COPRO beoordeelt de controleprotocollen van verschillende instanties. Zij beoordelen de volgende instanties: ministeries, provincies en gemeenten, andere publiekelijke organisaties en Europese subsidies. Verder hanteert de werkgroep COPRO de Schrijfwijzer Accountantsprotocollen als te volgen richtsnoer bij de beoordeling van controleprotocollen (NBA, 2017). Tevens komt bij de beoordeling de bijbehorende wet- en regelgeving aan bod. De uitkomsten worden met de opstellers gecommuniceerd, zodat deze uitkomsten als advies tot verbetering kunnen leiden.

Voor het onderzoek zijn enkel de onderstreepte (beoordeelde) controleprotocollen van ministeries²⁹ voor de verschillenanalyse [hoofdstuk 4] gebruikt, omdat deze ministeries de aanbestedingswetgeving in hun protocollen hebben opgenomen. In Nederland zijn twaalf ministeries vertegenwoordigd en zijn als volgt:

- Ministerie van Algemene Zaken
- Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties
- Ministerie van Buitenlandse Zaken

²⁹ Een ministerie is een organisatie van de Rijksoverheid die het beleid van de regering in Nederland uitvoert. Het beleid wordt uitgevoerd door een grote hoeveelheid ambtenaren, die verdeeld zijn over verschillende ministeries.

- Ministerie van Defensie
- Ministerie van Economische Zaken en Klimaat
- Ministerie van Financiën
- Ministerie van Infrastructuur en Waterstaat
- Ministerie van Justitie en Veiligheid
- Ministerie van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit
- Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap
- Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid
- Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport

Controleprotocollen worden voornamelijk gebruikt door de Rijksoverheid. Hiermee biedt de Rijksoverheid handvatten voor de controle, zodanig dat zij de van belang zijnde (controle-)informatie en zekerheid over de naleving van de accountant ontvangt. Bovendien zorgen de controleprotocollen ervoor dat verschillende accountants hun werk eenduidig uitvoeren. Echter geven deze controleprotocollen van ministeries niet altijd eenduidige instructies omtrent het accountantstoezicht op de naleving van aanbestedingsregels. Deze instructies zijn vaak niet helder beschreven met welke diepgang de accountant de controlewerkzaamheden op de naleving van de aanbestedingswet dient uit te voeren. Indien de werkzaamheden zijn benoemd dan eisen de protocollen werkzaamheden die veel verder gaan dan de reguliere werkzaamheden bij de jaarrekeningcontrole of de foutmarge is extreem laag, waardoor meer steekproeven uitgevoerd dienen te worden (Damsma, 2017).

In de meeste gevallen wordt in een controleprotocol een minimumkader³⁰ gerepresenteerd, waaraan een accountant moet toetsen. Het bestaat uit een zogenaamde ‘goedkeuringstolerantie’ van 1 procent³¹. Dit houdt in dat hooguit 1 procent van de inkoop onrechtmatig (o.a. ten onrechte niet aanbesteed) mag zijn. Indien de 1 procent wordt overschreden tot maximaal 3 procent dan zal een verklaring met beperking worden afgegeven. Bij een overschrijving van meer dan 3 procent volgt een afkeurende verklaring. Desondanks is het minimumkader erg summier en wordt een accountant er zelf niet veel wijzer van (Damsma, 2017).

3.5. Normenkader Aanbestedingsrechtmatigheid

Het normenkader omtrent de aanbestedingsrechtmatigheid geeft de relevante wet- en regelgeving voor een accountant weer (SDO, 2019). Dit behoort toe tot de EU-Werkingsverdrag, de Europese Richtlijnen [paragraaf 2.4], de Aanbestedingswet 2012 [paragraaf 2.5], de Aanbestedingswetreglement Werken 2016, de Gids Proportionaliteit [paragraaf 2.6] en de Kadernota Rechtmatigheid voor de accountant. Deze relevante wet- en regelgevingen worden vertaald in concrete punten en vormt de basis voor de rechtmatigheidscontrole omtrent aanbestedingsrechtmatigheid (SDO, 2019), oftewel een handleiding voor de uitvoering van de werkzaamheden in de rechtmatigheidscontrole van decentrale overheden die door SDO is opgesteld.

³⁰ Minimumkader is zowel bij Rijksoverheid als decentrale overheden gelijk. De genoemde percentages zijn van het Handboek Auditing Rijksoverheid (HARo) overgenomen.

³¹ De goedkeuringstolerantie van 1% geldt voor alle fouten in de jaarrekening.

In de bovengenoemde wet- en regelgevingen staat met weinig woorden beschreven hoe een accountant de naleving van de aanbestedingsregels moet controleren, laat staan dat daaruit volgt hoe een accountant dat moet doen. Het enige tastbare is de zogenaamde ‘minimumkader’ [paragraaf 3.4] die in een controleprotocol is opgenomen. Bovendien dient een accountant immers op ‘rechtmatigheid’ te controleren. Hierdoor controleert een accountant routinematig op de naleving van aanbestedingsregels. Daarentegen is het accountantstoezicht op de naleving van de aanbestedingswet niet in de Aanbestedingswet 2012 geregeld (SDO, 2019).

In het kader van het afbakenen, worden de wet- en regelgevingen EU-Werkingsverslag, Aanbestedingswetreglement Werken 2016 én Kadernota Rechtmatigheid niet meegenomen in het verloop van het onderzoek. Desondanks wel kort toegelicht wegens het feit dat het wet- en regelgevingen van het normenkader inzake aanbestedingsrechtmatigheid betreffen welke betrekking hebben op de controle van (Europese) aanbestedingen.

Het EU-Werkingsverslag biedt de basis voor uitvoeringsregelgeving op een lager gebied omtrent aanbestedingsrecht. Dit wordt sterk beïnvloed door het (Europese) mededingingsrecht en wetgeving inzake staatssteun. Daarnaast vloeit aanbestedingsrecht voort uit de vrij verkeer bepalingen van vestiging, goederen en diensten. Vervolgens beschrijft het Aanbestedingsreglement Werken 2016 uitgebreid de procedures voor het aanbesteden van opdrachten voor werken. Op basis van de gewijzigde Aanbestedingswet 2012 is een aanbestedende dienst genooddaakt om het Aanbestedingsreglement Werken 2016 toe te passen voor werken voor overheidsopdrachten onder de Europese drempelbedragen. Daarna geeft de kadernota rechtmatigheid voor de accountant interpretatie aan het begrip ‘rechtmatigheid’ in de controleverklaring van provincies, gemeenten, waterschappen en publiekrechtelijk instellingen (SDO, 2019).

3.6. NV COS 250

In de Handleiding Regelgeving Accountancy staan de Nadere Voorschriften Controle- en Overige Standaarden beschreven. Voor het onderzoek wordt specifiek gebruikt gemaakt van NV COS 250: het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten (NBA, 2018). Deze Standaard behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant om rekening te houden met wet- en regelgeving bij de controle van financiële overzichten³², oftewel de controle op de naleving van wet- en regelgeving (NV COS 250.1).

De financiële overzichten van een organisatie zijn beïnvloedbaar door wet- en regelgeving. Deze wet- en regelgeving dient een organisatie te gehoorzamen die een wet- en regelgevingskader voor de accountant vormt. Het niet naleven van wet- en regelgeving kan leiden tot rechtszaken, boetes of andere gevolgen voor de aanbestedende dienst die van materieel belang zijnde invloed kunnen hebben op financiële overzichten (NV COS 250.2).

³² Zoals de balans, de winst- en verliesrekening en het kasstroomoverzicht.

In NV COS 250.3-8 wordt de verantwoordelijkheid voor het naleven van wet- en regelgeving van zowel het management als de accountant beschreven. De verantwoordelijkheid voor het naleven van wet- en regelgeving van de gecontroleerde partij ligt bij het management met toezicht van de met governance belaste personen. Het management zorgt ervoor dat de bedrijfsactiviteiten van de entiteit worden uitgevoerd in gelijkenis met de wet- en regelgeving (NV COS 250.3). Daarna wordt de verantwoordelijkheid van de accountant beschreven waarbij deze Standaard gericht is om de accountant te helpen bij afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten als gevolg van niet-naleving van wet- en regelgeving te identificeren. Evenwel is de accountant niet verantwoordelijk voor het voorkómen van niet-naleving, en evenmin de verwachting dat hij de niet-naleving detecteert (NV COS 250.4). De verantwoordelijkheid van een accountant is het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid omtrent de getrouwheid van de financiële overzichten die geen afwijkingen van materieel belang bevatten. Een accountant is gericht op het identificeren van afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten resulterend in het niet naleven van de wet- en regelgeving (NV COS 250.5). Overigens vereist deze Standaard dat de accountant alert blijft op de mogelijkheid dat andere controlewerkzaamheden (met als doel een oordeel over de financiële overzichten te vormen) de geïdentificeerde of vermoedens van niet-naleving van wet- en regelgeving onder de oplettendheid van de accountant kunnen brengen (NV COS 250.8). Het in standhouden van een professionele kritische instelling tijdens de gehele controle, zoals is voorgeschreven door Standaard 200 (NV COS 200.15), is gezien de invloed van wet- en regelgeving op een organisatie belangrijk.

Het niet naleven kan resulteren in een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten of het kan de controle beïnvloeden inzake de integriteit van de gecontroleerde partij. In elk geval worden de Standaarden 700³³ en 800³⁴ gebruikt om hoe met de controleverantwoordelijkheden in de controleverklaring wordt omgegaan. Echter kan het niet naleven van wet- en regelgeving voorkomen worden door beleidslijnen en procedures in te voeren, bijvoorbeeld door het inschakelen van een juridische adviseur ter ondersteuning om de vereiste wet- en regelgeving te monitoren (NV COS 250.A5).

Uitgaande van NV COS 250.10 worden drie doelstellingen van een accountant uiteengezet, namelijk:

- het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie omtrent de naleving van wet- en regelgeving die van directe invloed en materieel belang zijn op de financiële overzichten;
- het verrichten van gespecificeerde controlewerkzaamheden om een bijdrage te leveren aan het identificeren van niet-naleving van overige wet- en regelgeving die invloed;
- op een passende wijze inspelen gedurende de controle op geïdentificeerde of vermoedens van niet-naleving van wet- en regelgeving.

³³ Standaard 700: Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten

³⁴ Standaard 800: Bijzondere overwegingen – controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden.

In het kader van het verkrijgen van inzicht in de entiteit en haar omgeving overeenstemmend met Standaard 315³⁵, dient de accountant een algemeen inzicht te verkrijgen in het van toepassing zijnde wet- en regelgevingskader en de manier van naleving van het kader (NV COS 250.12). Indien de accountant een vermoeden van niet-naleving heeft geïdentificeerd tijdens de controlewerkzaamheden, dient hij inzicht te verkrijgen in de aard van de handeling en plaatsgevonden omstandigheden (NV COS 250.19). Tevens dient hij de mogelijke invloed op de financiële overzichten te evalueren (NV COS 250.21). Indien de niet-naleving van materieel belang is en niet naar behoren een weerspiegeling is van de financiële overzichten, dient de accountant Standaard 705³⁶ te hanteren om een aanpassing in het oordeel tot uitdrukking te brengen (NV COS 250.25). Een verklaring met beperking of een afkeurende verklaring kunnen worden gegeven bij een te hoog aantal onrechtmatigheden, meer dan de ‘goedkeuringstolerantiemarge’ van 1 procent (Damsma, 2017).

Uitgaande van NV COS 250.29 dient de accountant in een controledocumentatie de geïdentificeerde of vermoedens van niet-naleving van wet- en regelgeving te vermelden.

3.7. Beantwoording deelvraag 2

Deze paragraaf bevat in het kort de beantwoording van de tweede deelvraag van het onderzoek. Deze deelvraag luidt als volgt: *“Welke wet- en regelgeving is relevant voor accountants bij de uitvoering van de controlewerkzaamheden omtrent de aanbestedingsrechtmatigheid?”*.

Bij de uitvoering van de controlewerkzaamheden omtrent aanbestedingsrechtmatigheid maken accountants gebruik van verschillende wet- en regelgevingen. In beginsel controleert de accountant alleen op de Europese aanbestedingsregels. Echter zijn in het Normenkader Aanbestedingsrechtmatigheid van SDO (2019) meerdere relevante wet- en regelgeving voor een accountant weergegeven. Dit bestaat uit de EU-Werkingsverdrag, de Europese Richtlijnen, de Aanbestedingswet 2012, de Aanbestedingswetreglement Werken 2016, de Gids Proportionaliteit en de Kadernota Rechtmatigheid voor de accountant. Deze relevante wet- en regelgevingen worden vertaald in concrete punten en vormt de basis voor de rechtmatigheidscontrole omtrent aanbestedingsrechtmatigheid, oftewel een handleiding voor de uitvoering van de werkzaamheden in de rechtmatigheidscontrole (SDO, 2019). Daarnaast is een controleprotocol een handige instructie voor een accountant, want het geeft richting aan het werk van de accountant door middel van definities, toelichtingen en voorbeelden. Tevens levert het een bijdrage aan het toezicht op naleving van wet- en regelgeving en daar draait dit onderzoek om.

Tot slot dient de accountant zich te houden aan de NV COS. Voor het onderzoek wordt specifiek gericht op NV COS 250. Deze Standaard gaat over de verantwoordelijkheid van de accountant bij de controle op de

³⁵ Standaard 315: Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving.

³⁶ Standaard 705: Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.

naleving van wet- en regelgeving in de financiële overzichten. In feite gaat het gehele onderzoek over de controle op de naleving van de aanbestedingswet.

Een groot verschil bij de controle op de aanbestedingsprocedures (Europees of nationaal) is de impact op de controleverklaring. Zoals eerder in paragraaf 3.7 is beschreven, beschikken de Europese procedures over harde normen en zijn wettelijk voorgeschreven. Hierdoor hebben Europese aanbestedingen impact op de controleverklaring en dient de accountant de bevindingen (onrechtmatigheden) mee te nemen in zijn oordeel. Daarentegen zijn de nationale procedures meer richtlijnen en zijn niet wettelijke voorgeschreven. Hierdoor heeft deze procedure geen impact op de controleverklaring. Indien een aanbesteding onder de Europese drempelbedragen valt, mag de aanbestedende dienst zelf invulling geven aan de toepassing van de Gids Proportionaliteit. Echter dienen zij wel een gegronde reden te geven waarom een bepaalde procedure is gekozen of juist van af is geweken. Een accountant moet beoordelen of deze gegronde reden juist en logisch is. Dit maakt het voor een accountant lastig, omdat zij op juridisch vakgebied hun mening moeten geven over de gegronde reden. Indien een accountant de gegronde reden niet goedkeurt, wordt de bevinding van onrechtmatigheid in het accountantsverslag opgenomen. Deze bevinding heeft geen invloed op de controleverklaring en wordt niet in het oordeel van de accountant meegenomen.

Resumé - theoretische kader

Theoretische kader bestaat uit twee hoofdstukken [hoofdstuk 2 & 3] die de theoretische basis vormen voor het onderzoek. Elk hoofdstuk is met een beantwoording afgesloten, oftewel een korte samenvatting van de betreffende deelvraag. Hieronder zijn beide beantwoordingen van de twee hoofdstukken in een beknopt overzicht samengevoegd. Het overzicht vormt deels de basis voor het verwachte beeld van een eenduidige controleaanpak voor de controle op naleving van de aanbestedingswet. Resterende deel betreft de verschillenanalyse van de controleprotocollen van ministeries [hoofdstuk 4] van het praktijkonderzoek.

Theoretische kader	
Hoofdstuk 2: <i>“Regels voor gesubsidieerde organisaties”</i>	Hoofdstuk 3: <i>“Regels voor accountants”</i>
Subsidievoorwaarden	Controleprotocollen
Europese Richtlijnen	Europese Richtlijnen
Aanbestedingswet 2012	Aanbestedingswet 2012
Gids Proportionaliteit	Gids Proportionaliteit
	NV COS 250

Zoals in paragraaf 3.5 is aangegeven, wordt niet elke wet- en regelgeving van het Normenkader Aanbestedingsrechtmatigheid in het onderzoek gebruikt. Hierdoor zijn alleen de regels voor accountants weergegeven die relevant en van toepassing zijn voor dit onderzoek.

Naast het beknopte overzicht zijn zes elementen uit de hoofdstukken 2 en 3 naar voren gekomen die tevens de input vormen voor het praktijkonderzoek. Hoofdzakelijk worden deze zes elementen voor de verschillenanalyse van controleprotocollen gebruikt. De zes elementen zijn als volgt:

- Begripsbepaling financiële rechtmatigheid
- Wettelijke kader
- Eisen controleaanpak
- Controleaanpak inzake aanbestedingen
- Goedkeuringstolerantie
- Controleverklaring inzake rechtmatigheid.

Praktijkonderzoek

Nadat het theoretische kader in kaart is gebracht, volgt het praktijkonderzoek. Dit onderdeel bestaat voornamelijk uit drie deelvragen, zoals in hoofdstuk 1 [paragraaf 1.4] is weergegeven, die zijn vormgegeven in drie afzonderlijke hoofdstukken.

Het praktijkonderzoek begint met een kwalitatieve verschillenanalyse van controleprotocollen [hoofdstuk 4]. Hierin worden bestaande controleprotocollen van verschillende ministeries (EZK, JV³⁷ en OCW³⁸) met elkaar vergeleken en geanalyseerd op zes elementen. De zes elementen zijn: begripsbepaling financiële rechtmatigheid, wettelijke kader, eisen controleaanpak, controleaanpak inzake aanbestedingen, goedkeuringstolerantie en controleverklaring inzake rechtmatigheid. Deze zes elementen komen terug in het theoretische kader [hoofdstukken 2 & 3] en zorgt voor een samenhang tussen deze drie hoofdstukken. Uitgaande van het theoretische kader, de analyse van verschillende controleprotocollen en de verwachtingen van de accountants is het verwachte beeld van een eenduidige controleaanpak opgesteld [hoofdstuk 5]. Aansluitend is de toepasbaarheid van het verwachte beeld van een eenduidige controleaanpak in de praktijk getoetst door middel van interviews met accountants, ADR en specialisten van het ministerie [hoofdstuk 6].

³⁷ Ministerie van Justitie en Veiligheid. Zie de 'lijst van afkortingen' op bladzijde 8.

³⁸ Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap. Zie de 'lijst van afkortingen' op bladzijde 8.

4. Verschillenanalyse controleprotocollen

4.1. Inleiding

Dit hoofdstuk bevat de nadere uitwerking van de derde deelvraag van het onderzoek. Deze deelvraag luidt als volgt: *“Wat zijn de verschillen en overeenkomsten van verschillende controleprotocollen van ministeries?”*.

Dit hoofdstuk beschrijft allereerst de kwalitatieve verschillenanalyse op de bestaande controleprotocollen in de vorm van een tabel [Bijlage C]. Daarna volgt in deze paragraaf een woordelijke beschrijving van de bevindingen van deze verschillenanalyse. Paragraaf 4.3 bevat vervolgens de opzet van de interviews met de verantwoording van deze afgelegde interviews. Paragraaf 4.4 geeft vervolgens een invulling aan de controleprotocollen steunend op de afgelegde interviews met specialisten van het ministerie [deelparagraaf 4.4.1] en accountants [deelparagraaf 4.4.2]. Waarna deelparagraaf 4.4.3 volgt met een vergelijking van beide interviews. Dit hoofdstuk sluit tot slot af met de beantwoording van de derde deelvraag in paragraaf 4.5.

4.2. Analyse controleprotocollen

Het doel van een controleprotocol is volgens het NBA (sd): “het geven van een indicatie over de reikwijdte en de intensiteit van de controle aan de accountant”. Zoals in paragraaf 3.4 is uiteengezet, dient een controleprotocol als handvat voor een accountant en beschrijft de informatie die de accountant dient te controleren. Deze instructies zijn vaak niet helder beschreven met welke diepgang de accountant de controlewerkzaamheden op de naleving van de aanbestedingswet dient uit te voeren (Damsma, 2017). Met behulp van deze analyse van de verschillende controleprotocollen zal deze uitspraak van Damsma (2017) worden bevestigd of ontkracht. Voor dit onderzoek zijn acht beoordeelde controleprotocollen³⁹ van drie verschillende ministeries (EZK, JV en OCW), waarin ‘aanbestedingen’ naar boven komt, gebruikt voor de analyse (NBA, sd). Deze controleprotocollen verschillen van maximaal vier tot drieënveertig bladzijdes. In de overige controleprotocollen staat niks over ‘aanbestedingen’ beschreven. Hierdoor is besloten om deze protocollen niet mee te nemen in de analyse wegens het ontbreken van het centrale onderwerp “controle op aanbestedingen” en ter afbakening van het onderzoek.

Om te beginnen is per controleprotocol de begripsbepaling financiële rechtmatigheid (ad 1), het wettelijke kader (ad 2), eisen controleaanpak (ad 3), controleaanpak inzake aanbesteden (ad 4), goedkeuringstolerantie (ad 5) en de controleverklaring inzake rechtmatigheid (ad 6) geanalyseerd en in kaart gebracht in de vorm van een tabel (zie Bijlage C). Zoals eerder is beschreven, komen deze zes elementen uit het theoretische kader [hoofdstukken 2 & 3]. In Bijlage C bevinden zich de teksten die in de controleprotocollen zijn opgenomen. Onderstaand worden de bevindingen van de analyse door middel van woordelijke beschrijvingen nader toegelicht.

³⁹ Beoordeeld door COPRO.

Ad 1. Begripsbepaling financiële rechtmatigheid

Zoals in paragraaf 3.3 is beschreven, wordt onder financiële rechtmatigheid verstaan dat de financiële administratie van baten en lasten, alsmede balansmutaties rechtmatig tot stand komen in overeenstemming met wet- en regelgeving. Oftewel alle handelingen die direct leiden tot geldelijke transacties behoren tot financiële rechtmatigheid. De twee controleprotocollen van het Ministerie van EZK geven geen beschrijving van het begrip financiële rechtmatigheid. Daarentegen worden in de overige protocollen wel een beschrijving gegeven. Opmerkelijk is dat bijna iedere controleprotocol een andere beschrijving geeft van het begrip financiële rechtmatigheid. Echter hebben de protocollen van OCW in zekere zin een identieke kern, namelijk dat de verantwoording van alle financiële transacties in overeenstemming of binnen de bepalingen zijn met het wettelijke kader. Het protocol van JV beschrijft naast de overeenstemming met het wettelijke kader dat de bestedingen ook in overeenstemming met de gestelde voorwaarden binnen de subsidiebegroting dienen te zijn. Hieruit blijkt dat daar een discrepantie⁴⁰ is in de toelichting op wat financiële rechtmatigheid betekent. Bovendien suggereren de verschillende definities dat daar verschillende normenkaders voor zijn. Zelfs binnen een ministerie worden verschillende toelichtingen van de begripsbepaling financiële rechtmatigheid gebruikt.

Ad 2. Wettelijke kader

Het wettelijke kader geeft de wet- en regelgevingen weer die van toepassing zijn voor de controle. De accountant dient voor de uitvoering van de controle de wet- en regelgevingen (in het wettelijke kader) vast te stellen. Indien de aanbestedingswetgeving in het wettelijke kader is opgenomen, dient de accountant de gecontroleerde organisatie op deze wetgeving te controleren. Elk protocol geeft in het wettelijke kader in één regel de aanbestedingswetgeving zowel Europees als nationaal weer. Het verschilt per protocol hoe specifiek de regel is opgenomen. Enerzijds worden bij diverse protocollen enkel de aanbestedingswetgeving zowel Europees als nationaal benoemd. Anderzijds wordt deze regel verduidelijkt door de benoeming van de Europese richtlijnen, de Aanbestedingswet 2012 en de Gids Proportionaliteit.

Ad 3. Eisen controleaanpak

Elk controleprotocol beschrijft enigszins dezelfde eisen die gesteld worden aan de controleaanpak. Met name dat de uitvoering van de controle in overeenstemming met de NV COS dient te zijn, die door de NBA zijn vastgesteld. Bij de controle op de naleving van wet- en regelgeving dient de accountant uit te gaan van de aanwijzingen in het wettelijke kader en de controleaanpak. Overigens wordt bij bepaalde protocollen de WNT⁴¹ aangevuld. Echter is de WNT niet van belang voor het onderzoek en wordt om die reden buiten beschouwing gelaten. Daarentegen beschrijft één controleprotocol niks over de eisen van een controleaanpak.

Ad 4. Controleaanpak inzake aanbestedingen

Ieder protocol beschikt over een controleaanpak waarop de accountant zijn controle zodanig inricht zodat de uit te voeren controlewerkzaamheden zorgen voor voldoende en geschikte controle-informatie om een

⁴⁰ Een situatie waarbij twee zaken niet met elkaar overeenkomen, oftewel een leemte tussen praktijk en theorie.

⁴¹ Wet Normering Topinkomens. Zie ook de 'lijst van afkortingen' op bladzijde 8.

controleverklaring af te kunnen geven (NBA, sd). Overigens is de controleaanpak een primaire verantwoordelijkheid van de accountant (NBA, sd). Deze aanpak dient te worden ingepland en uitgevoerd om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen, zodat de verantwoording geen afwijkingen en onzekerheden van materieel belang bevatten. In de beschrijving van de controleaanpak staat met relatief weinig woorden beschreven dat een accountant de naleving van de aanbestedingsregels moet controleren, laat staan dat daaruit volgt hoe een accountant dat moet doen. Hoofdzakelijk gaan de aanwijzingen in de protocollen over aanbestedingen boven evenals onder de Europese drempelbedragen en de bijbehorende goedkeuringstoleranties. Tevens wordt over een rapportagetolerantie⁴² van 0% gesproken. Uit deze aanwijzingen blijkt dat niet helder wordt beschreven hoe ver een accountant dient te gaan bij de controle op de naleving van de aanbestedingswet. Daarentegen beschrijven sommige controleprotocollen enigszins meer specifieke aanwijzingen in de controleaanpak omtrent aanbestedingen. Bijvoorbeeld: *“voor de naleving van de Europese aanbestedingsregels controleert de accountant of in het controlejaar aangegane verplichtingen volgens de aanbestedingswetgeving zowel Europees als nationaal zijn nageleefd”*. Of *“van de accountant wordt niet verwacht, dat hij de stappen van de subsidieontvanger in het proces van aanbesteden inhoudelijk beoordeelt”*. Beide aanwijzingen geven geen indicatie over de diepgang van de werkzaamheden. Daarnaast is het opvallend dat bij één controleprotocol een aparte deelparagraaf ‘Aanbesteden’ is opgenomen. Bij de overige controleprotocollen zijn de aanwijzingen omtrent de controle op aanbestedingen in de tekst ‘verstopt’ en komen niet duidelijk naar voren. Hoewel een rechtmatigheidsoordeel direct invloed op het oordeel van een accountant kan uitoefenen, lijkt het vanzelfsprekend dat de aanwijzingen in de controleprotocollen duidelijk weergegeven zouden moeten zijn.

Kortom, het verschilt per controleprotocol hoe uitgebreid en specifiek de aanpak voor de controle op naleving van de aanbestedingswet wordt beschreven. Echter kan geconcludeerd worden dat geen enkel protocol een duidelijke aanwijzing geeft over de diepgang van de werkzaamheden.

Ad 5. Goedkeuringstolerantie

Bij de oordeelsvorming over de naleving van de wet- en regelgeving streeft de accountant naar een redelijke mate van zekerheid. Indien dit begrip gekwantificeerd moet worden, wordt een betrouwbaarheid van 95 procent gehanteerd. Hierdoor is de maximale afwijking niet groter dan 1 procent. Indien een afwijking (lees: onrechtmatigheid) is geconstateerd, dient de gehele contractwaarde als onrechtmatig gezien te worden. Indien de contractwaarde niet aanwezig of onbekend is, wordt uitgegaan van een contractwaarde van 48 maanden. Een onrechtmatigheid kan bijvoorbeeld ontstaan doordat de verkeerde procedure voor een aanbesteding is gekozen en de aanbestedende dienst niet over een gegronde redenering beschikt. Hierdoor wordt de Aanbestedingswet 2012 niet door de aanbestedende dienst nageleefd. Met gevolg dat de gehele contractwaarde in de oordeelsvorming wordt meegenomen. Hier wordt een goedkeuringstolerantie voor gebruikt. In elk protocol wordt een goedkeuringstolerantie in de vorm van een tabel weergegeven. Ondanks dat is het minimumkader erg beknopt en wordt een accountant daar zelf niet veel wijzer van (Damsma, 2017). In de

⁴² Een rapportagetolerantie geeft aan vanaf welke omvang fouten gemeld moeten worden.

meeste controleprotocollen zijn de goedkeuringstoleranties zowel de vormgeving als de gehanteerde percentages grotendeels met elkaar gelijk. Echter zitten daar toch diverse verschillen in de aard van de gelegenheid (rechtmatig of getrouwheid) binnen de goedkeuringstoleranties van de verschillende controleprotocollen van ministeries. Daarentegen zijn de percentages wel gelijk.

Eenzijds bestaat de goedkeuringstolerantietabel van het Ministerie van EZ en JV (figuur 5) uit twee onderdelen: afwijkingen in de verantwoording (fouten) en niet in staat zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen (onzekerheden in de controle). Beide onderdelen gaan over de rechtmatigheid van de jaarrekening. Indien de fout onder de 1 procent blijft, verkrijgt de gesubsidieerde organisatie een goedkeurende verklaring. Zoals in paragraaf 3.4 is beschreven, worden fouten met een overschrijding van 1 procent tot ten hoogste 3 procent een verklaring met beperking afgegeven. Indien de fout hoger is dan 3 procent volgt een afkeurende verklaring. Een verklaring met oordeelsonthouding is niet van toepassing bij geconstateerde fouten. Daarentegen worden bij onzekerheden in de controle andere percentages gehanteerd. De genoemde percentages van figuur 5 zijn overgenomen van het Handboek Auditing Rijksoverheid.

	Onjuistheden (in de verantwoording)		Onzekerheden (in de controle)	
	Beperking	Afkeuring	Beperking	Oordeels- onthouding
Rechtmatigheid % van de totale lasten	>1 en <3	=>3	>3 en <10	=>10
Getrouwheid				
Balans (% van de balanstelling)	>5 en <10	=>10	>5 en <10	=>10
Exploitatierkening (% van de baten)	>2 en <5	=>5	>5 en <10	=>10

Figuur 5 - Goedkeuringstolerantietabel (1)

Anderzijds wordt bij de goedkeuringstolerantietabel van het Ministerie van OCW (figuur 6) naast rechtmatigheid (% van de totale lasten) de getrouwheid (% van de balanstelling en % van de baten) in kaart gebracht. Hierbij staat vermeld dat de geconstateerde fouten die invloed hebben op de financiële rechtmatigheid voor zover mogelijk gecorrigeerd dienen te worden door de gesubsidieerde organisatie. Indien dit niet mogelijk is, gelden de percentages van figuur 6. Overigens staat vermeld dat de geconstateerde fouten die invloed hebben op de getrouwheid gelden de percentages van figuur 6. Indien deze percentages worden overschreden, dient de gesubsidieerde organisatie deze fouten te corrigeren. De accountant rapporteert alle fouten groter dan 0,1% van de lasten die niet zijn gecorrigeerd in het accountantsverslag (NBA, sd).

Materialiteit

% van de totale baten	Goedkeurend	Met beperking	Oordeelsonthouding	Afkeurend
Fouten in de verantwoording	< 1%	> 1% en <3%	N.v.t.	> 3%
Onzekerheden in de controle	< 3%	> 3% en <10%	> 3% en <10%	N.v.t.

Figuur 6 - Goedkeuringstolerantietabel (2)

Kortom, beide figuren geven voor de rechtmatigheid de juiste percentages weer.

Ad 6. Controleverklaring inzake rechtmatigheid

In een controleverklaring wordt het oordeel van de accountant gerepresenteerd. Aanbestedingen hebben invloed op het onderdeel rechtmatigheid in een controleverklaring. Dit onderdeel geeft een oordeel over de verantwoorde baten, lasten en balansmutaties. De jaarrekening dient te voldoen aan deze drie van materieel belang zijnde aspecten voor het oordeel op de financiële rechtmatigheid. Overigens dienen de verantwoorde bedragen in overeenstemming met wet- en regelgeving uit het wettelijke kader tot stand te komen (NBA, sd). Volgens de protocollen van de Ministeries JV en OCW dient de accountant een oordeel te geven over de financiële rechtmatigheid. Daarentegen beschrijven de twee protocollen van het Ministerie van EZK niks over het geven van een oordeel over de financiële rechtmatigheid van de gesubsidieerde organisatie. Zoals eerder is beschreven, geven deze twee protocollen ook geen beschrijving van het begrip financiële rechtmatigheid.

4.3. Opzet interviews

Deze paragraaf beschrijft allereerst de opzet van afgelegde interviews met specialisten van ministeries. Het doel van deze interviews voor dit hoofdstuk is zo veel mogelijk achtergrond informatie te vergaren over controleprotocollen en de invulling ervan. Op basis hiervan zijn diverse vragen opgesteld in Bijlage D die dit doel verwezenlijken. Hoofdzakelijk gaan deze vragen over het opstellen, het vernieuwen of herzien, de onduidelijkheden en de verschillen van een controleprotocol. Tevens wordt ingegaan op de rol van een accountant, de eventuele bevindingen en het bewustzijn over de tijdsbesteding en kosten van de controle op naleving van aanbestedingsregels. Voor dit hoofdstuk zijn twee interviews met specialisten van ministeries gebruikt wegens het feit dat deze twee specialisten ervaring hebben met het opstellen van controleprotocollen.

Naast de interviews met ministeries zijn zeven interviews afgelegd met accountants van BDO die vanuit de controle oogpunt ervaring hebben met aanbestedingen. Het doel van deze interviews voor dit hoofdstuk is zo veel mogelijk informatie te vergaren over het gebruik van controleprotocollen. Op basis hiervan zijn diverse vragen opgesteld in Bijlage D die dit doel verwezenlijken. Hoofdzakelijk gaan deze vragen over de onduidelijkheden, de verschillen en de interpretatie van controleprotocollen. Tevens wordt ingegaan op de reactie van een ministerie indien onrechtmatigheden bij de gecontroleerde organisatie zijn geconstateerd. Ten slotte worden de resultaten van de interviews in paragraaf 4.4 tot uitdrukking gebracht.

4.4. Invulling controleprotocollen

4.4.1. Interviews met specialisten van ministeries

Voor deze paragraaf zijn twee interviews met specialisten van het ministerie afgelegd, zoals in paragraaf 4.3 is beschreven. Deze specialisten hebben ervaring met het opstellen van controleprotocollen en beschikken over veel kennis op het gebied van controleprotocollen. Onderstaand worden de bevindingen nader toegelicht.

Gedurende de interviews met personen die werkzaam zijn bij ministeries kwam duidelijk naar voren dat het opstellen van een controleprotocol een incidentele werkzaamheid is die eens in de zoveel tijd plaatsvindt en geen prioriteit heeft. Indien een wet wijzigt of een nieuwe wet ontstaat wordt een controleprotocol herzien of

vernieuwd. In sommige gevallen kan het komen door input van budgethouders⁴³, vragen van accountants of de ADR die reviewpunten van accountants zien waar zij tegen aanlopen tijdens de controle. Dus deze drie ‘kanalen’ kunnen ook zorgen voor een herziening of vernieuwing van een controleprotocol. Het opstellen van een controleprotocol gebeurt in werkgroepen die bestaan uit een beleidsadviseur van de financiële afdeling, een jurist en een accountant van de ADR. Hierdoor is het af en toe geven en nemen om ieder z’n belang ten behoeve van een controleprotocol te behartigen. Indien daar te veel discussie is tussen de bovengenoemde partijen dan wordt het controleprotocol bij het NBA voorgelegd. Een controleprotocol (lees: sjabloon) is modulair⁴⁴ opgebouwd, dus de standaardbepalingen staan erin die over het algemeen in elk sjabloon terugkomen. Naast deze bepalingen staan daar optionele bepalingen in en wordt een risicoanalyse als input gebruikt. Nadat deze optionele bepalingen specifiek voor de betreffende gesubsidieerde organisatie zijn aangepast en de risicoanalyse is verwerkt, vloeit daar een ‘controleprotocol’ uit die de accountant gebruikt voor de controle. Kortgezegd, een sjabloon is het startpunt en op basis van een sjabloon wordt een controleprotocol ‘op maat’ gemaakt voor een gesubsidieerde organisatie. De standaardbepalingen in een controleprotocol zijn vaak zonder enige kennis over de werkzaamheden van een accountant opgenomen. Het ministerie vindt dat een accountant zelf zijn of haar controle moet inrichten op basis van een controleprotocol. Dit blijkt uit het gesprek met een van hen *“ik wil niet alles met de paplepel ingieten”*. Daarentegen zegt hij dat het stukje tekst over aanbestedingen is gericht op het controleren van opzet en bestaan, en dat een accountant daar zelf de invulling aan kan geven. Verder kwam duidelijk naar voren dat de begripsbepaling van financiële rechtmatigheid een lastig onderdeel is. Het NBA gaf aan dat financiële rechtmatigheid belangrijk is binnen de Rijksoverheid. Een van de onderdelen van rechtmatigheid is het naleven van de aanbestedingsregelgeving en daarom is het opgenomen in de controleprotocollen. Maar wat is rechtmatigheid? Dit vroeg hij zich ook af. In de verschillenanalyse [paragraaf 4.2] komt naar voren dat geen heldere omschrijving bestaat van de begripsbepaling financiële rechtmatigheid. Tevens kwam dit naar voren tijdens een interview met een accountant: *“als je honderd accountants naast elkaar zet, dan krijg je honderd definities”*. Daarnaast gaven meer accountants aan dat zij het lastig vinden wat bedoeld wordt met het begrip ‘financiële rechtmatigheid’ en de toepassing daarvan.

Daarnaast kwam uit beide interviews naar voren dat je ieder ministerie moet zien als een afdeling van de overheid die erg op zichzelf is. Zij hebben geen zicht op wat de andere ministeries op het gebied van controleprotocollen opstellen uitvoeren. Beide hebben wel een keer een controleprotocol bekeken of als voorbeeld gebruikt bij het opstellen van een nieuw controleprotocol. Eén van de respondenten gaf duidelijk aan niet tevreden te zijn met wat hij zag in controleprotocollen van de andere ministeries. Dit komt doordat andere ministeries bij elke regeling een specifiek controleprotocol opstellen en dat doet deze betreffende ministerie niet. Zij gooien alle regelingen op één hoop en hebben twee standaardprotocollen opgesteld. Hierdoor heb je een goed startpunt waar een budgethouder aan kan gaan klussen.

⁴³ Een budgethouder bepaalt wat wel en niet in een controleprotocol komt.

⁴⁴ Standaard van aard.

Tot slot komen de opstellers van controleprotocollen heel flexibel over. Eerst maken zij een standaard sjabloon die vervolgens aangepast kan worden naar de betreffende gesubsidieerde organisatie. Indien daar onduidelijkheden of aanvullingen zijn, wordt bij de opsteller aangeklopt voor nadere uitleg en eventuele invulling vanuit de gesubsidieerde organisatie of de accountant. Een sjabloon heeft dus ruimte voor eventuele wijzingen of aanvullingen van een partij, maar niet altijd. Een opsteller kan best meegaan met de partij, maar dient zich wel aan het minimum van de interne regelgeving of regelgeving van de Rijksoverheid te houden.

4.4.2. Interviews met accountants van BDO

Voor deze paragraaf zijn zeven interviews met accountants van BDO afgelegd, zoals in paragraaf 4.3 is beschreven. Deze accountants hebben ervaring met het gebruiken/interpreteren van controleprotocollen. Onderstaand worden de bevindingen nader toegelicht.

Gedurende de interviews met accountants kwam duidelijk naar voren dat de meeste controleprotocollen erg onduidelijk zijn en dat het ministerie vaak niet weet wat zij met aanbestedingen in controleprotocollen moeten doen en voornamelijk waarom ze het willen vragen. Zij schrijven op dat een gesubsidieerde organisatie moet voldoen aan de aanbestedingswetgeving, maar denken niet na over de tijdsbesteding en de kosten van de controle op de naleving van deze wetgeving. Hieruit blijkt dat zij niet altijd een goed beeld hebben wat een accountant kan leveren en niet realiseren wat voor impact het heeft als een accountant op rechtmatigheid moet toetsen ten aanzien van aanbestedingen. Overigens wordt niks over de diepgang gezegd en staan er hele algemene termen in, zoals “dat onder het rechtmatigheidsoordeel de naleving van wet- en regelgeving valt”. Dit is een breed gebied en daar worstelen de meeste accountants mee. Met name de interpretatie van de aanbestedingswetgeving en teksten over aanbestedingen. Tevens komt in meerdere interviews naar voren dat een ministerie bijna niets doet met de bevindingen ten aanzien van onrechtmatigheden die een accountant heeft geconstateerd en gerapporteerd. Zowel de accountant als de klant krijgt de indruk dat zij zelf niet weten wat zij daarmee moeten doen.

4.4.3. Vergelijking van de interviews van ministeries en accountants

De interviews van ministeries en accountants zijn met elkaar vergeleken. Hieruit blijkt dat daar een verwachtingskloof bestaat tussen subsidieverstrekken (lees: ministeries) en accountants. De verwachting van een regelgevende instantie is dat een gesubsidieerde organisatie aan alle wet- en regelgeving moet voldoen en verwachten zij dat een accountant dit controleert. Daarentegen is de verwachting van een accountant dat zij een redelijke mate van zekerheid willen verkrijgen over de jaarrekening van de gesubsidieerde organisatie. Dit houdt in dat een accountant niet met absolute mate van zekerheid (100%) een jaarrekening kan controleren, terwijl een subsidieverstrekker dit wel verwacht en hierdoor een verwachtingskloof ontstaat. Tijdens de Masterclass ‘Aanbestedingsrechtmatigheid & Controlepraktijk’ kwam duidelijk naar voren dat een accountant niet alles kan controleren, terwijl een jurist wilt dat alle geldende wet- en regelgeving wordt gecontroleerd. In de praktijk is dit voor een accountant niet haalbaar, waardoor hij de verwachting van een jurist of regelgevende instantie niet waar kan maken.

Opvallend is dat de meeste ministeries de aanbestedingen en de naleving ervan uit de controleprotocollen halen. Hierdoor krijgt het vanuit hun optiek niet meer specifiek de aandacht in de controle, terwijl een accountant altijd de naleving van aanbestedingen moet blijven controleren vanuit de controlestandaarden van NV COS 250.

4.5. Beantwoording deelvraag 3

Deze paragraaf bevat in het kort de beantwoording van de derde deelvraag van het onderzoek. Deze deelvraag luidt als volgt: “*Wat zijn de verschillen en overeenkomsten van verschillende controleprotocollen van ministeries?*”.

Hieronder zijn de verschillen en overeenkomsten van de acht controleprotocollen in een beknopt overzicht samengevoegd. Het overzicht vormt de resterende basis voor het verwachte beeld van een eenduidige controleaanpak voor de controle op naleving van de aanbestedingswet [hoofdstuk 5].

Verschillenanalyse Controleprotocollen		
	<i>Verschillen</i>	<i>Overeenkomsten</i>
Begripsbepaling Financiële rechtmatigheid	Protocol van JV beschrijft dat de bestedingen naast overeenstemming met het wettelijke kader ook overeenstemmend met de gestelde voorwaarden binnen de subsidiebegroting dienen te zijn. Protocollen van EZK geven geen beschrijving van het begrip ‘financiële rechtmatigheid’ weer.	Overige protocollen hebben een identieke kern dat de verantwoording van alle financiële transacties in overeenstemming of binnen de bepalingen zijn met het wettelijke kader.
Wettelijke kader	Het enige verschil is de manier waarop het toegelicht is, dus de een wordt toegelicht met voorbeelden van Europese en nationale wetgeving en de ander niet.	In één zin staat de aanbestedingswetgeving beschreven.
Eisen van de controleaanpak	Eén protocol van OCW beschrijft geen eisen voor de controleaanpak.	Resterende protocollen beschrijven dat de controle in overeenstemming met de NV COS dient te worden uitgevoerd, die door het NBA zijn vastgesteld en/of beoordeeld.

Controleaanpak inzake aanbestedingen	Het enige verschil is dat per protocol verschilt hoe uitgebreid de aanpak is omschreven.	Ieder protocol geeft geen duidelijke beschrijving welke werkzaamheden een accountant moet uitvoeren of met welke diepgang deze werkzaamheden moeten worden uitgevoerd.
Goedkeuringstoleranties	De vormgeving van de goedkeuringstabel.	De percentages komen met elkaar overeen.
Controleverklaring inzake rechtmatigheid	De protocollen van EZK hebben geen onderdeel 'financiële rechtmatigheid' in een controleverklaring.	De protocollen van de Ministeries JV en OCW hebben wel een onderdeel 'financiële rechtmatigheid' in een controleverklaring.

Zoals in paragraaf 4.2 is beschreven, zijn de instructies met welke diepgang de accountant de controlewerkzaamheden op de naleving van de aanbestedingswet moet uitvoeren vaak niet helder beschreven (Damsma, 2017). Op basis van de uitgevoerde analyse wordt deze uitspraak van Damsma (2017) bevestigd, want in een controleprotocol staan standaardbepalingen opgenomen die geen duidelijke instructie geven met welke diepgang de controle moet worden uitgevoerd. De standaardteksten inzake aanbestedingen zijn in controleprotocollen 'verstopt' en komen niet duidelijk naar voren, terwijl onrechtmatigheden van invloed kunnen zijn op de controleverklaring.

Uitgaande van de interviews met specialisten die werkzaam zijn bij ministeries dient een accountant zelf de controle in te richten en dient dit niet door een opsteller van het ministerie te worden ingevuld. Hieruit blijkt dat zij het zelf ook niet weten wat zij daaraan moeten doen en dat hun prioriteit niet bij naleving van de aanbestedingswet ligt. Echter bestaat de Aanbestedingswet 2012 nu eenmaal en moeten organisaties daaraan voldoen, derhalve wordt het opgenomen in diverse controleprotocollen van ministeries.

Uitgaande van de interviews met accountants zijn zij van mening dat de meeste controleprotocollen onduidelijk zijn ingericht. Hieruit blijkt dat het ministerie vaak niet goed weet wat zij met aanbestedingen in controleprotocollen moeten doen en voornamelijk waarom ze het willen vragen. De accountants worstelen voornamelijk met de diepgang van de controle op de naleving van de aanbestedingswet. Zoals hierboven is beschreven, verwacht het ministerie dat een accountant zelf de controle inricht op basis van een controleprotocol. Echter zijn de standaardbepalingen in een controleprotocol op verschillende manieren te interpreteren, waardoor de vraag naar de diepgang van de werkzaamheden weer een rol speelt.

Tot slot is te concluderen dat beide partijen verschillend naar een controleprotocol kijken en daarmee omgaan. Hoofdzakelijk vinden de accountants dat de aanwijzingen over de controle op de naleving van de aanbestedingswet onduidelijk zijn beschreven, terwijl de opstellers van een ministerie vinden dat het duidelijk genoeg is en een accountant zelf de controle mag inrichten. Dit blijft een bestaand issue. Bovendien bestaat daar een verwachtingskloof tussen beide partijen. Een ministerie verwacht dat een accountant alle wet- en

regelgeving bij de gecontroleerde organisatie controleert, terwijl een accountant met zijn controle een redelijke mate van zekerheid over de jaarrekening van de gecontroleerde organisatie wilt verkrijgen. Hieruit blijkt dat een accountant niet alles kan controleren, terwijl een ministerie dit wel verwacht. Tevens is een controleprotocol niet realistisch en haalbaar voor een accountant opgesteld, waardoor zij de verwachtingen van een ministerie in de praktijk niet altijd kunnen verwezenlijken. De verwachting van een ministerie is duidelijk anders dan wat werkelijk in de praktijk gebeurt.

5. Verwachte beeld eenduidige controleaanpak

5.1. Inleiding

Dit hoofdstuk bevat de nadere uitwerking van de vierde deelvraag van het onderzoek. Deze deelvraag luidt als volgt: *“Hoe zou een eenduidige controleaanpak voor de controle op naleving van de aanbestedingswet eruit moeten zien?”*.

Dit hoofdstuk geeft allereerst in paragraaf 5.2 het verwachte beeld van een eenduidige controleaanpak weer steunend op het theoretische kader [hoofdstukken 2 & 3] en de verschillenanalyse van de controleprotocollen van ministeries [hoofdstuk 4]. In de verschillenanalyse zijn zes elementen van een controleprotocol met andere protocollen vergeleken. Echter is één element herzien (controleaanpak) en de andere elementen grotendeels buiten beschouwing gelaten. Paragraaf 5.3 bevat vervolgens de opzet van de interviews met de verantwoording van deze afgelegde interviews. Waarna paragraaf 5.4 volgt met de verwachtingen van de accountants over een eenduidige controleaanpak. Deze verwachtingen en het verwachte beeld van paragraaf 5.3 zijn tot één duidelijk beeld van een eenduidige controleaanpak samengevoegd [paragraaf 5.5]. Dit hoofdstuk sluit tot slot af met de beantwoording van de vierde deelvraag in paragraaf 5.6.

5.2. Verwachte beeld op basis van theorie en de verschillenanalyse

In deze paragraaf zal het verwachte beeld van een eenduidige controleaanpak op basis van het theoretische kader en de verschillenanalyse in woordelijke beschrijvingen worden geschetst. Uit het theoretische kader [hoofdstukken 2 & 3] is duidelijk naar voren gekomen dat een accountant op grond van zijn deskundigheid zelf de inrichting geeft aan de controle en de bijbehorende werkzaamheden. In principe controleert een accountant alleen de Europese aanbestedingen en brengt de AO/IB in kaart. Op basis van deze AO/IB wordt een steekproef gedaan of zij voldoen aan de wet- en regelgeving. Hoe beter de AO/IB op niveau is, hoe kleiner de steekproef van aard zal zijn. Indien meer onzekerheden worden geconstateerd, kan de accountant altijd extra werkzaamheden uitvoeren om deze onzekerheden uit te sluiten. Hier is een accountant vrij in. Uit de verschillenanalyse [hoofdstuk 4] is naar voren gekomen dat de NV COS een grote rol speelt bij de eisen van controleaanpak voor accountants. In de vereisten staat meerdere malen vermeld dat de controle in overeenstemming met de NV COS moet worden uitgevoerd. Daarnaast zijn diverse aanwijzingen (oftewel werkzaamheden) in een protocol opgenomen. Deze aanwijzingen zijn bedoeld als aanvulling op de NV COS. Verder is de controleaanpak omtrent aanbestedingen erg kort van stof en vaak in een paar zinnen weergegeven. Deze zinnen zijn erg algemeen en geven geen duidelijke beschrijving welke werkzaamheden een accountant moet uitvoeren en vooral met welke diepgang de aanbestedingswetgeving gecontroleerd moet worden.

Het verwachte beeld op basis van de theorie en de verschillenanalyse is dat een accountant de AO/IB van een aanbestedende dienst in kaart brengt en beoordeelt. Uitgaande van deze beoordeling wordt in grote lijnen de

naleving van de Aanbestedingswet 2012 door de accountant getoetst. Hoofdzakelijk focust de accountant zich op de inkopen die boven de Europese drempelbedragen komen door vast te stellen of deze inkopen voldoen aan de Europese aanbestedingsregels en inhoudelijk juist zijn. Daarnaast is het belangrijk dat in een eenduidige controleaanpak [paragraaf 5.5] meer duidelijkheid komt over wat een accountant moet controleren en vooral met welke diepgang dit gedaan moet worden. Overigens speelt de NV COS een belangrijke rol bij de controleaanpak op naleving van wet- en regelgeving. Voor het onderzoek is Standaard 250 van toepassing en zal hierdoor ook de basis vormen voor het verwachte beeld omtrent een eenduidige controleaanpak.

5.3. Opzet interviews

Deze paragraaf beschrijft de opzet van afgelegde interviews met zowel het externe accountantskantoor BDO als de interne accountant van de ADR. Het doel van deze interviews voor dit hoofdstuk is zo veel mogelijk informatie te vergaren over de verwachtingen van een eenduidige controleaanpak en de problemen gedurende de controle. Op basis hiervan zijn 15 vragen opgesteld in Bijlage D die dit doel verwezenlijken; gedurende de interviews zijn waar nodig aanvullende vragen gesteld. Deze vragen gaan hoofdzakelijk over de huidige situatie, de wet- en regelgeving, de diepgang van de controlewerkzaamheden en de problemen gedurende de controle. Tevens wordt ingegaan op welke elementen de accountants graag terug willen zien in een eenduidige controleaanpak voor de controle op de naleving van de aanbestedingswet. In totaal zijn zeven interviews gehouden met accountants van BDO en één interview met een accountant van de ADR. De functies van deze accountants verschillen van manager tot partner en hebben jarenlang ervaring met de controle op naleving van de aanbestedingswetgeving.

Naast de accountants is ook een interview afgelegd met een hoge functie van de inkooporganisatie van het ministerie. Het doel van dit interview is zo veel mogelijk informatie te vergaren over ervaringen met de controle van de ADR. Op basis hiervan zijn diverse vragen opgesteld in Bijlage D die het doel verwezenlijken. Hoofdzakelijk gaan deze vragen over bevindingen van de ADR, samenhang van tijdsbesteding/kosten en de diepgang van de controle. In Bijlage E zijn alle interviews uitgewerkt en worden de resultaten van de interviews in paragraaf 5.4 tot uitdrukking gebracht.

5.4. Verwachtingen van de accountants

Voor deze paragraaf zijn acht interviews met accountants van zowel BDO als ADR gebruikt, zoals in paragraaf 5.3 is beschreven. De accountants van BDO hebben jarenlang ervaring met het controleren van aanbestedingen en het gebruiken van een controleprotocol tijdens deze controle. Een accountant van de ADR heeft jarenlang ervaring met het controleren van ministeries, en is binnen de ADR verantwoordelijk voor het onderzoek op de aanbestedingswet bij deze ministeries. Naast de meningen van deze twee partijen wordt de ervaring van de inkooporganisatie van het ministerie hierop aangevuld. Dit gaat voornamelijk over hoe zij de controle van de ADR ervaren. Onderstaand worden de bevindingen van de accountants van BDO beschreven, en eventueel nader toegelicht met de mening van de ADR en de ervaring van de inkooporganisatie.

Gedurende de interviews met accountants van BDO kwam overduidelijk naar voren dat over de huidige situatie omtrent de controle op aanbesteden veel onduidelijkheid heerst en dat zij daardoor geen duidelijke aanpak hebben voor dit onderdeel. Dit blijkt uit een uitspraak van de Partner A&A bij BDO: *“het lastige is dat wij eigenlijk allemaal zoekende zijn met hoe we dit aan moeten pakken en wat wij moeten doen”*. Hieruit is te concluderen dat daar hoofdzakelijk onduidelijkheid heerst over hoe diep de accountants moeten gaan bij de controle en de toetsing van de nationale regels, oftewel de Gids Proportionaliteit. Iedere accountant beschrijft de nationale regels als een grijs gebied vanwege het ontbreken van harde normen. De accountant van de ADR is van mening dat de huidige stand van de aanbestedingswet een ingewikkelde wetgeving is geworden, omdat zoveel instanties daar betrokken bij zijn. Bovendien vindt de helft van de geïnterviewde accountants dat het niet duidelijk is welke wet- en regelgevingen een accountant moet hanteren bij de controle op aanbestedingen. Vaak wordt in algemene zin gezegd dat de wet- en regelgeving moet worden nageleefd, dus eigenlijk staat er dat een accountant alle bestaande wet- en regelgevingen mee moeten nemen. Hieruit blijkt dat het lastig is om te bepalen hoe ver een accountant moet gaan in de controle om de naleving van wet- en regelgeving te toetsen. De inkooporganisatie van het ministerie kan dit bevestigen. Zij vinden dat de ADR veel te diep gaat bij de controle op de naleving van de aanbestedingswet en zijn het vaak niet eens met de bevindingen (onrechtmatigheden) van de ADR, terwijl deze inkooporganisatie juist de manier van werken heeft aangescherpt. De bevindingen gaan hoofdzakelijk over de nationale regels waarbij zowel de inkooporganisatie als de ADR de Gids Proportionaliteit anders interpreteert. Elke aanbesteding die onder de Europese drempelbedragen valt, maakt de inkooporganisatie een afweging of de aanbesteding “in verhouding staat tot”. Hierdoor is de kans groot dat de ADR deze afweging anders interpreteert en de aanbesteding als onrechtmatigheid ziet.

De kern van het gehele probleem die de accountants ervaren tijdens de controle is de discussie met de gecontroleerde organisatie. De discussies gaan voornamelijk over het toepassen van de aanbestedingswetgeving zowel Europees als nationaal, bijvoorbeeld over ‘onbewust’ contracten of bedragen opsplitsen om onder de Europese drempelbedragen te blijven. Vaak gaan klanten opzoek naar redenen waarom zij niet Europees behoren aan te besteden. Hierover moet een accountant uitspraken doen op juridisch vlak, terwijl zij geen juristen zijn. Hieruit blijkt dat de aanbestedingswetgeving ongenueanceerd is en deze situaties niet beschrijven. Zoals de inkooporganisatie van het ministerie aangeeft, zit het grootste probleem in de interpretatie van de wet- en regelgeving en vooral bij de Gids Proportionaliteit. Hoe kijkt iemand aan tegen het begrip proportionaliteit? Dit is voor iedereen anders en dat maakt het lastig om duidelijkheid te krijgen over het toepassen van de nationale regels.

In principe controleren de accountants eerst opzet en bestaan om de interne procedure te beoordelen. De meerderheid van de accountants denkt dat zij zich meer moeten richten op de interne beheersing en de risico's voor niet-naleving, dus opzet en bestaan. Tevens geeft de accountant van de ADR het advies om veel meer te focussen op de beheersing van het object en meer risicogericht te gaan controleren. De rest van de accountants volgt de werkstappen van de Good Practice van SDO (2019) voor overheden. Echter gaat dit volgens een paar

accountants veel te diep en moeten zij erg veel doen indien zij deze guidance hanteren. Daarnaast voert de gecontroleerde partij een spend analyse uit en wordt die door de accountant beoordeeld. Tevens voert de accountant zelf een spend analyse uit als extra controle. In een spend analyse worden de inkopen van de afgelopen vier jaar per crediteur gefilterd. Hier rollen de grootste bedragen uit en kan een accountant met één oogopslag kijken waar Europees aanbesteed had moeten worden. Vervolgens wordt gekeken of de gecontroleerde organisatie heeft voldaan aan de wet- en regelgeving.

Volgens alle accountants dient een eenduidige controleaanpak altijd te bestaan uit de Europese aanbestedingsregels, omdat deze drempelbedragen over harde normen beschikken en daardoor gemakkelijker te controleren zijn. Tevens staat dit vastgelegd in de Europese verordeningen en ontkom je daar als accountant niet aan. Een struikelpunt in de controle is het toepassen van de nationale aanbestedingsregels. Hierdoor is vanuit het oogpunt van de accountants behoefte aan duidelijkheid wanneer je wel of niet de nationale regels moet volgen. Vaak wordt met een schuin oog verwezen naar de Gids Proportionaliteit waardoor een accountant met de balkjesschema's [figuren 3 & 4 in paragraaf 2.6] moet werken waar geen harde normen voor worden gebruikt. Twee van de zeven accountants zijn van mening dat de nationale regels niet behoren in een eenduidige controleaanpak. Zij vinden dat de nationale aanbestedingen veel te diep gaan en niet over een harde norm beschikken. Voornamelijk het ontbreken van de harde normen (de drie 'vage' kleuren) is een standvastige redenatie waarom het uit een controleaanpak moet worden gehaald. Overigens blijkt dit uit de uitspraak van een senior manager A&A van BDO: *"Ik zou het heel erg oneerlijk vinden als wij daar ook naar moeten kijken, want organisaties mogen daar zelf invulling aangeven"*. De Gids Proportionaliteit is een nadere uitleg hoe het in Nederland geregeld moet worden, dus daar zijn zowel de accountants als de gecontroleerde organisatie vrij in. Daarentegen vinden de overige vijf accountants dat de nationale regels wel behoren in een controleaanpak, omdat het simpel gezegd de wet is. Hieruit is te concluderen dat de nationale regels niet buiten beschouwing gelaten kunnen worden in een eenduidige controleaanpak, want een gecontroleerde organisatie moet voldoen aan de Aanbestedingswet 2012 en in deze wet wordt verwezen naar de Gids Proportionaliteit. Hierdoor dient de accountant te toetsen of de gecontroleerde organisatie de nationale regels volgens de Gids Proportionaliteit naleeft.

In paragraaf 5.2 wordt het verwachte beeld op basis van theorie beschreven. Hierin staat de NV COS 250 centraal en is belangrijk voor de controleaanpak op naleving van de aanbestedingswet. In deze Standaard staat dat het niet naleven van wet- en regelgeving kan leiden tot rechtszaken, boetes of andere gevolgen voor de aanbestedende dienst die van materieel belang zijnde invloed kunnen hebben op financiële overzichten (NBA, 2018). In het artikel van Damsma (2017) wordt dit ontkracht en toegelicht dat dit nooit voorkomt. Tevens bevestigen de geïnterviewde accountants de uitspraak van Damsma (2017). Indien zij bevindingen van onrechtmatigheden hebben geconstateerd, doet een ministerie daar weinig of helemaal niets aan. Een manager A&A van BDO verwoordt dit met: *"Net als wij met bevindingen komen dan raken zij in paniek in plaats van: Nou, top. We gaan met de subsidie om tafel zitten om dit goed te regelen. Of we gaan nog even specifiek kijken naar hoe die aanbestedingswet uitgelegd moet worden."*. Hieruit is te concluderen dat het ministerie

geen idee heeft wat zij moeten doen en daardoor de Aanbestedingswet 2012 uit de meeste controleprotocollen hebben gehaald.

Op basis van de interviews met accountants is bepaald om een lichter en een zwaarder regime te maken bij het opstellen van een eenduidige controleaanpak. Een lichter regime voor gesubsidieerde organisaties die kleine bedragen aan subsidie ontvangen en een zwaarder regime voor gesubsidieerde organisaties die grote bedragen aan subsidie ontvangen. Dit zorgt voor een eerlijke en aangename aanpak voor zowel de accountant als de gecontroleerde organisatie, omdat het niet eerlijk is als een kleine gesubsidieerde organisatie dezelfde zware aanpak krijgt als een grote gesubsidieerde organisatie.

5.5. Eenduidige controleaanpak

Hieronder worden de paragrafen 5.2 en 5.4 samengevoegd tot één duidelijk beeld van een eenduidige controleaanpak voor de controle op de naleving van de aanbestedingswet. Deze eenduidige controleaanpak biedt het ministerie een praktische methodologie om het aanbestedingsproces samen met de gesubsidieerde organisatie te integreren in hun controleprotocollen. Het is dus specifiek voor ministeries bedoeld om deze eenduidige controleaanpak in hun controleprotocollen te integreren. Bovendien is het voor accountants te gebruiken die zich bezighouden met de (eindejaars)controle van aanbestedingen bij gesubsidieerde organisaties. Hierdoor zal de accountant meer duidelijkheid verkrijgen over hoe diep zij dienen te gaan in de uitvoering van de werkzaamheden en vooral op welke wijze.

Onderstaand is de eenduidige controleaanpak voor de controle op de naleving van de aanbestedingswet weergegeven. Onder deze tabel zijn de elementen van de eenduidige controleaanpak nader toegelicht.

Eenduidige Controleaanpak
Indien de gesubsidieerde organisatie een aanbestedende dienst ¹ is, is voor de controle de volgende wet- en regelgeving van toepassing: de aanbestedingswetgeving zowel Europees als nationaal: de Aanbestedingswet 2012 en de Gids Proportionaliteit. De controle is gericht op het vaststellen van de getrouwheid van de jaarrekening en de toetsing van financiële rechtmatigheid ² van alle bestedingen en inkomsten. Voor de controle op de naleving van de Aanbestedingswet 2012 is een onderscheid gemaakt tussen een lichter en zwaarder regime. Op basis van deze invullingen van het regime (licht of zwaar) dient de accountant zijn controle in te richten.
<u>Lichter regime (de aanbestedende dienst is voor < 60%⁴⁵ gesubsidieerd op jaarbasis)</u>
Voor aanbestedingen die boven de Europese drempelbedragen [zie Bijlage B] vallen, dient de accountant vast te stellen of deze aanbestedingen Europees aanbesteed zijn. Hiermee wordt bedoeld dat de accountant steekproefsgewijs ⁴⁶ vaststelt of de inkopen boven de Europese drempelbedragen conform de (Europese) aanbestedingsregels aanbesteed zijn. Daarna dient de accountant statistisch onderbouwd de grootste inkopen inhoudelijk op juiste uitvoering volgens de Aanbestedingswet 2012 te controleren om een zekerheid van 95% te behalen. De accountant overweegt data-analyse in te zetten om de volledigheid van de inkopen te waarborgen. Naast deze werkzaamheden dient de accountant tevens

⁴⁵ Onder deze tabel wordt het gehanteerde percentage toegelicht.

⁴⁶ Hoe groter de populatie (inkopen), hoe groter de steekproef. De accountant dient een betrouwbaarheidspercentage van 95% te behalen.

de opzet, bestaan en werking van de interne beheersmaatregelen inzake aanbestedingsrechtmatigheid vast te stellen. Indien bevindingen inzake (on)rechtmatigheden zijn geconstateerd, neemt de accountant dit mee in zijn oordeel voor de controleverklaring. Hiervoor geldt de goedkeuringstolerantietabel³ en wordt uitgegaan van de contractwaarde van de betreffende aanbesteding. Tevens dient de accountant bij vermoeden van niet-naleving met het management en de met governance belaste personen te bespreken.

Voor aanbestedingen die **onder de Europese drempelbedragen** [zie Bijlage B] vallen, dient de accountant alleen de opzet en bestaan van de aanbestedende dienst te controleren. Hiermee wordt bedoeld dat de accountant allereerst het inkoopbeleid beoordeeld waarin de drempelwaarden zijn opgenomen die voldoen aan de Gids Proportionaliteit en daarna vaststelt of de dossiervorming op orde is (conform de Aanbestedingswet 2012). Indien bevindingen inzake (on)rechtmatigheden of het vermoeden van niet-naleving van de aanbestedingsregels zijn geconstateerd, dient de accountant daarover te rapporteren in het accountantsverslag en niet mee te nemen in zijn oordeel voor de controleverklaring. Echter dient de accountant dit wel met het management te bespreken.

Zwaarder regime (de aanbestedende dienst is voor > 60% gesubsidieerd op jaarbasis)

Voor aanbestedingen die **boven de Europese drempelbedragen** [zie Bijlage B] vallen, dient de accountant vast te stellen of deze aanbestedingen Europees aanbesteed zijn. Hiermee wordt bedoeld dat alle inkopen boven de Europese drempelbedragen aanbesteed zijn en niet bewust opgeknipt zijn. Om die reden wordt een spend analyse⁴⁷ bij de aanbestedende dienst opgevraagd en door de accountant geanalyseerd. Daarna dient de accountant statistisch onderbouwd de grootste inkopen inhoudelijk op juiste uitvoering volgens de Aanbestedingswet 2012 te controleren om een zekerheid van 95% te behalen. De accountant overweegt data-analyse in te zetten om de volledigheid van de inkopen te waarborgen. Naast deze werkzaamheden dient de accountant tevens de opzet, bestaan en werking van de interne beheersmaatregelen inzake aanbestedingsrechtmatigheid vast te stellen. Vervolgens dient de accountant het inkoopbeleid, de functiescheiding van de inkoopafdeling en de deskundigheid van de inkoper te beoordelen. Indien bevindingen inzake (on)rechtmatigheden zijn geconstateerd, neemt de accountant dit mee in zijn oordeel voor de controleverklaring. Hiervoor geldt de goedkeuringstolerantietabel³ en wordt uitgegaan van de contractwaarde van de betreffende aanbesteding. Tevens dient de accountant bij vermoeden van niet-naleving met het management en de met governance belaste personen te bespreken.

Voor aanbestedingen die **onder de Europese drempelbedragen** [zie Bijlage B] vallen, dient de accountant alleen de opzet en bestaan van de aanbestedende dienst te controleren. Hiermee wordt bedoeld dat de accountant allereerst het inkoopbeleid beoordeeld waarin de drempelwaarden zijn opgenomen die voldoen aan de Gids Proportionaliteit en daarna vaststelt of de dossiervorming op orde is (conform de Aanbestedingswet 2012). Vervolgens dient de accountant de interne beheersing van het inkoopbeleid (bijv. inkoopmonitor) en eventuele risico's te beoordelen. Tevens is het van belang dat de accountant de volledigheid van het contractenregister vaststelt. Indien bevindingen inzake (on)rechtmatigheden of het vermoeden van niet-naleving van de aanbestedingsregels zijn geconstateerd, dient de accountant daarover te rapporteren in het accountantsverslag en niet mee te nemen in zijn oordeel voor de controleverklaring. Echter dient de accountant dit wel met het management te bespreken.

⁴⁷ Een spend analyse is een middel om het inkoopbeleid te toetsen en te verbeteren, derhalve inzicht te werven in de inkoopuitgaven per crediteur.

¹ de staat, een provincie, een gemeente, een waterschap of een publiekrechtelijke instelling dan wel een samenwerkingsverband van deze overheden of publiekrechtelijke instellingen (Aanbestedingswet 2012).

² de financiële administratie van baten en lasten, alsmede de balansmutatie rechtmatig tot stand zijn gekomen in overeenstemming met de bepalingen in het wettelijke kader.

³ goedkeuringstolerantietabel:

	Onjuistheden in de verantwoording			Onzekerheden in de controle		
Controleverklaring	Goedkeurend	Met beperking	Afkeurend	Goedkeurend	Met beperking	Oordeels-onthouding
<u>Rechtmatigheid</u> % van de totale lasten	< 1%	> 1% en < 3%	> 3%	< 3%	> 3% en < 10%	> 10%

De benoemde percentages zijn overgenomen van het Handboek Auditing Rijksoverheid.

Zoals eerder in paragraaf 5.4 is beschreven, is bepaald om een lichter en een zwaarder regime te gebruiken in een eenduidige controleaanpak. Een lichter regime voor gesubsidieerde organisaties die voor minder dan 60% zijn gesubsidieerd en een zwaarder regime voor gesubsidieerde organisaties die voor meer dan 60% zijn gesubsidieerd. Deze percentages zijn subjectief bepaald en worden gebruikt als criteria voor welk regime gehanteerd mag worden. Het toepassen van een lichter en een zwaarder regime zorgt voor een eerlijke en aangename aanpak voor zowel de accountant als de gecontroleerde organisatie, omdat het niet eerlijk is als een kleine gesubsidieerde organisatie dezelfde zware aanpak krijgt als een grote gesubsidieerde organisatie. Zoals eerder in paragraaf 5.4 is beschreven, willen twee accountants van BDO de nationale procedures uit de controleaanpak verwijderd hebben. Echter is bewust gekozen om de nationale procedures wel in de eenduidige controleaanpak terug te laten komen, om de reden dat de Aanbestedingswet 2012 nu eenmaal bestaat en niet van afgeweken kan worden.

Daarnaast zijn de elementen (boven en onder de drempel) per regime duidelijk verwoord en zijn per regime aangepast. Hier kan de accountant zijn controle op inrichten. Bij het lichtere regime boven de drempel wordt steekproefsgewijs gekeken of alle inkopen Europees aanbesteed zijn en dat de opdrachten bijvoorbeeld niet onterecht opgeknipt zijn. Daarna dient de accountant voor de grootste inkopen inhoudelijk op juiste uitvoering volgens de Aanbestedingswet 2012 te controleren. Hiervoor dient de accountant een statistische onderbouwing uit te voeren om een zekerheid van 95% te behalen. Daarentegen wordt bij het zwaardere regime gekeken of alle inkopen Europees aanbesteed zijn en worden ook de grootste inkopen (statistisch onderbouwd) inhoudelijk gecontroleerd of deze inkopen juist zijn uitgevoerd volgens de Aanbestedingswet 2012. Vervolgens overweegt de accountant om data-analyse in te zetten om de volledigheid van de inkopen te waarborgen. Tevens dient de accountant voor beide regimes de opzet, bestaan en werking van de interne beheersmaatregelen inzake aanbestedingsrechtmatigheid vast te stellen. Bij het lichtere regime gaat dit minder diep dan bij het zwaardere regime. Verder dient een accountant bij het lichtere regime onder de drempel alleen de opzet en het bestaan (inkoopbeleid en dossiervorming op orde) te beoordelen. Integendeel dient de accountant bij het zwaardere

regime dieper in te gaan op de beoordeling van opzet, bestaan en werking van de interne beheersmaatregelen inzake aanbestedingsrechtmatigheid. Naast deze beoordeling dient de accountant het inkoopbeleid, de dossiervorming, eventuele risico's en de volledigheid contractenregister te beoordelen. Tevens dient de accountant de functiescheiding van de inkoopafdeling en de deskundigheid van de inkoper te beoordelen. Tot slot zijn de begrippen aanbestedende dienst en financiële rechtmatigheid uitgelegd, en is een goedkeuringstolerantietabel ter verduidelijking opgenomen.

5.6. Beantwoording deelvraag 4

Deze paragraaf bevat in het kort de beantwoording van de vierde deelvraag van het onderzoek. Deze deelvraag luidde als volgt: *“Hoe zou een eenduidige controleaanpak voor de controle op naleving van de aanbestedingswet eruit moeten zien?”*.

Om een eenduidige controleaanpak voor de controle op de naleving van de aanbestedingswet op te stellen is het verwachte beeld op basis van het theoretische kader en de verschillenanalyse in kaart gebracht [paragraaf 5.2] én de verwachtingen van de accountants [paragraaf 5.4] in kaart gebracht. Uitgaande van deze twee paragrafen is één duidelijk beeld van een eenduidige controleaanpak voor de controle op de naleving van de aanbestedingswet ontworpen [paragraaf 5.5]. In deze aanpak is rekening gehouden met een lichter en een zwaarder regime, kijkend naar het percentage met hoeveel subsidie de aanbestedende dienst is gesubsidieerd. Hierdoor wordt onderscheid gemaakt in de aanpak per regime (licht of zwaar), zodat een kleine gesubsidieerde organisatie niet wordt belast met een zwaardere aanpak die eerder voor een grote gesubsidieerde organisatie geldt. Dit zorgt voor een eerlijke en aangename aanpak voor zowel de accountant als de gecontroleerde organisatie. Overigens zijn de elementen (boven en onder de drempel) in de twee regimes duidelijk verwoord, zodat het voor een accountant eenvoudiger is om de controle in te richten en de diepgang te bepalen.

Het is de bedoeling dat de opstellers van een controleprotocol deze eenduidige controleaanpak opnemen in hun betreffende controleprotocol, zodat de accountant meer duidelijkheid verkrijgt over hoe diep zij de controle inzake aanbesteden dienen uit te voeren en vooral met welke aanpak. Bovendien is het specifiek voor accountants bedoeld die dagelijks bezig zijn met het controleren van gesubsidieerde organisaties waarin de controle op aanbestedingen regelmatig voorkomt. Daarnaast voorkomt het de discussie met de gecontroleerde organisatie of zij wel of niet de Europees hadden moeten aanbesteden, omdat zij mede door de aanpak weten waar een accountant op controleert en wat zij nodig hebben gedurende de controle. In hoofdstuk 6 wordt de toepasbaarheid van deze eenduidige controleaanpak door middel van interviews met accountants getoetst. Overigens wordt in kaart gebracht wat een eenduidige controleaanpak voor zowel het ministerie als de gecontroleerde organisatie betekent gedurende de controle.

6. Toepasbaarheid eenduidige controleaanpak

6.1. Inleiding

Dit hoofdstuk bevat de nadere uitwerking van de vijfde deelvraag van het onderzoek. Deze deelvraag luidt als volgt: *“In hoeverre kan een eenduidige controleaanpak voor de controle op naleving van de aanbestedingswet worden gebruikt in de praktijk?”*

Dit hoofdstuk beschrijft allereerst de opzet van de interviews met de verantwoording van deze afgelegde interviews [paragraaf 6.2]. In hoofdstuk 5 [paragraaf 5.5] is een eenduidige controleaanpak voor de controle op de naleving van de aanbestedingswet opgesteld. Waarna paragraaf 6.3 volgt met de toepasbaarheid van een eenduidige controleaanpak die door middel van interviews met accountants is getoetst. Tevens geeft deze paragraaf de meningen van de afgelegde interviews over een eenduidige controleaanpak weer. Dit hoofdstuk sluit tot slot af met de beantwoording van de vijfde deelvraag in paragraaf 6.4.

6.2. Opzet interviews

Deze paragraaf beschrijft de opzet van afgelegde interviews met accountants van BDO. Het doel van deze interviews voor dit hoofdstuk is zo veel mogelijk informatie te vergaren over in hoeverre een eenduidige controleaanpak gebruikt zou kunnen worden in de praktijk. Op basis hiervan zijn vier vragen opgesteld in Bijlage D die dit doel verwezenlijken. Hoofdzakelijk gaan deze vragen over een eenduidige controleaanpak in de praktijk, redenen dat het niet mogelijk is en eventuele alternatieven voor een eenduidige controleaanpak. In totaal zijn zeven interviews gehouden met accountants van BDO. De functies van deze accountants verschillen van manager tot partner en hebben jarenlang ervaring met de controle op naleving van de aanbestedingswetgeving. In Bijlage E zijn alle interviews uitgewerkt en worden de resultaten van de interviews in paragraaf 6.3 tot uitdrukking gebracht.

6.3. Praktijkttoetsing

Voor deze paragraaf zijn zeven interviews met accountants van BDO gebruikt, zoals in paragraaf 6.2 is beschreven. In paragraaf 5.4 is beschreven dat deze accountants jarenlang ervaring hebben met het controleren van aanbestedingen en het gebruiken van een controleprotocol tijdens deze controle. Hierdoor hebben zij antwoord gegeven op in hoeverre een eenduidige controleaanpak gebruikt kan worden in de praktijk. Onderstaand worden de bevindingen nader toegelicht.

Na het afleggen van de zeven interviews kwam duidelijk naar voren dat iedere accountant een andere kijk en mening heeft op het gebruik van een eenduidige controleaanpak in de praktijk. De meerderheid is van mening dat het mogelijk is om een eenduidige controleaanpak voor de controle op de naleving van de aanbestedingswet te gebruiken in de praktijk. Het zorgt onderling voor veel meer duidelijkheid en op deze manier hanteert iedere

accountant dezelfde controleaanpak. Dit zorgt ook voor minder verwarring bij de gecontroleerde organisatie, omdat bijvoorbeeld de ene accountant veel dieper dan de andere accountant gaat bij de toetsing van de Gids Proportionaliteit. Hieruit is te concluderen dat een eenduidige controleaanpak deze problematiek grotendeels zal verhelpen, zodat elke gecontroleerde organisatie op dezelfde manier wordt gecontroleerd. Alleen dient wel onderscheid gemaakt worden in organisaties die veel subsidie ontvangen en organisaties die minder subsidie ontvangen op jaarbasis. Bovendien ziet het merendeel geen reden waarom het niet mogelijk zou zijn in de praktijk. Daarentegen zijn twee van de zeven accountants van mening dat het niet mogelijk is om een eenduidige controleaanpak te gebruiken in de praktijk. De ene accountant is van mening dat het op dit moment niet mogelijk is, omdat een wetgever te vaak een verschil heeft in wat zij willen. Tevens is zij van mening dat in sommige gevallen je als accountant te veel werkzaamheden gaat verrichten uitgaande van een eenduidige controleaanpak dan werkelijk nodig zal zijn, tenzij de overheid met een voorstel komt en het voor iedereen geldt. Op basis van deze redenering is geconstateerd dat onderscheid tussen organisaties die veel subsidie ontvangen en organisaties die minder subsidie ontvangen het voor een accountant wel mogelijk maakt om een eenduidige controleaanpak te gebruiken in de praktijk. Daarnaast is de andere accountant van mening dat het lastig wordt om een eenduidige controleaanpak op te stellen en te gebruiken, omdat je als accountant snel op juridische vakgebied terechtkomt. Volgens deze accountant zou het wel mogelijk zijn om het op te stellen. Echter gaat een accountant op basis van een eenduidige controleaanpak tegen heel veel situaties in de praktijk aanlopen die niet in een controleaanpak staan. Voor deze situaties dient een accountant de juridische discussie met de gecontroleerde organisatie aan te gaan en het is lastig om daar altijd een oordeel over te geven als accountant. Dit kan worden gezien als een aandachtspunt die de toepasbaarheid van een eenduidige controleaanpak in de praktijk bemoeilijkt, want het is lastig om alle uitzonderingen in één controleaanpak te integreren. Hieruit is te concluderen dat de accountants te allen tijde kritisch naar de specifieke situatie dienen te kijken en waar nodig is de aanpak aan te passen. Een andere passende reden waarom een eenduidige controleaanpak niet toepasbaar zou zijn in de praktijk is met name de onwetendheid vanuit de wetgever. Het kan zo zijn dat de wetgever geen idee heeft hoe zij de aanbestedingswet- en regelgeving terug willen zien in de praktijk en de toetsing erop. De wetgever kan goed de wetten opstellen en uittypen in wetteksten. Echter ontbreekt vaak het praktische gedeelte, omdat zij het vaak ook niet weten hoe en in welke situatie de toepassing plaatsvindt. Deze redenering is door een manager A&A van BDO gegeven.

Kijkend naar een ministerie zal een eenduidige controleaanpak voor hen een stuk duidelijker zijn. Hierdoor zullen zij minder snel vragen krijgen over controleprotocollen en discussies tussen de gecontroleerde organisatie en een accountant voorkomen. Het is van belang dat de ministeries het eerst met elkaar eens moeten worden wat zij precies verwachten van een accountant op het gebied van de naleving van de aanbestedingswet. Alle overheden hebben hetzelfde belang bij de naleving van de wet- en regelgeving, dus de meerderheid van de accountants kunnen zich niet voorstellen waarom zij geen eenduidige controleaanpak zouden willen. Mede doordat zij het zelf niet weten en in paniek raken zodra er bevindingen door de accountant zijn geconstateerd. Zoals eerder in paragraaf 5.4 is beschreven, raken ministeries in paniek en halen zij de Aanbestedingswet 2012 uit het wettelijke kader van een controleprotocol. Dit kan worden gezien als een reactie van onwetendheid en

door het uit een controleprotocol te halen, hoeft een ministerie daar niks meer mee te doen. Volgens een accountant die in het verleden bij het ministerie heeft gewerkt, is elke ministerie een wereld op zich en zal het lastig worden om alle ministeries samen te voegen tot één controleaanpak. Zolang een ministerie het op deze manier wel prima vindt dan zal vanuit hen geen urgentie voor een eenduidige controleaanpak komen.

Kijkend naar de gecontroleerde organisatie zal een eenduidige controleaanpak zorgen voor minder discussie. Een gecontroleerde organisatie zal altijd de neiging hebben om de randjes van het ‘niet voldoen’ aan de Europese aanbestedingswetgeving opzoeken, zoals eerder in paragraaf 5.4 is aangegeven doen deze organisaties er alles aan om onder de Europese drempelbedragen te blijven. Hieruit is te concluderen dat zij eigenlijk aan het minimale van de naleving van de aanbestedingswet willen voldoen, terwijl de accountants het maximale willen laten zien. Op het moment dat daar duidelijkheid wordt gebracht door middel van een eenduidige controleaanpak kan dit dé middenweg zijn voor deze twee partijen. Hierdoor zal de controle op naleving van de aanbestedingswet voor zowel de gecontroleerde organisatie als de accountant eenvoudiger zijn indien daar één lijn voor wordt getrokken. Hierdoor weten beide partijen waar zij aan toe zijn en zal er minder verwarring ontstaan over wat een accountant wilt van de gecontroleerde organisatie. Echter ervaren de accountants dat een gecontroleerde organisatie de controle op aanbestedingen te veel tijd en geld vinden kosten. Dit geldt voornamelijk voor kleine gesubsidieerde organisaties die het naleven van de aanbestedingswet energie rovend vinden en overladen worden met allerlei regels. Zij kunnen vaak niet aan deze regels voldoen, omdat zij de mankracht er niet voor hebben. Daarom zijn daar twee regimes (licht en zwaar) voor opgesteld, zodat in de praktijk onderscheid wordt gemaakt tussen kleine en grote gesubsidieerde organisaties.

Tot slot dient een controleaanpak voor de controle op de naleving van de aanbestedingswet overal hetzelfde te zijn, omdat de basis van een aanpak zijn oorsprong vindt in zowel de Aanbestedingswet 2012 als NV COS 250. Ongetwijfeld zullen altijd interpretatiemogelijkheden aan een controleaanpak zitten, maar in de basis dient het overal gelijk te zijn. Hierdoor is een eenduidige controleaanpak toepasbaar in de praktijk.

6.4. Beantwoording deelvraag 5

Deze paragraaf bevat in het kort de beantwoording van de vijfde deelvraag van het onderzoek. Deze deelvraag luidde als volgt: *“In hoeverre kan een eenduidige controleaanpak voor de controle op naleving van de aanbestedingswet worden gebruikt in de praktijk?”*.

Enerzijds zijn vijf van de zeven geïnterviewde accountants van mening dat het mogelijk om een eenduidige controleaanpak voor de controle op de naleving van de aanbestedingswet in de praktijk te gebruiken. Alleen dient er wel onderscheid gemaakt worden in kleine en grote gesubsidieerde organisaties die weinig of veel subsidie krijgen per jaar. Bovendien ziet het merendeel geen reden waarom het niet toepasbaar zou zijn in de praktijk, daar zijn echter de meningen over verdeeld. Een wetgever heeft te vaak een verschil in wat zij willen bereiken met een controleprotocol en de toetsing door een accountant. Hieruit is te concluderen dat zij vaak

geen idee hebben hoe zij de aanbestedingswet- en regelgeving terug willen zien in de praktijk en de bijbehorende controle daarop, waardoor het praktische gedeelte ontbreekt. Echter zal een eenduidige controleaanpak voor een ministerie een hoop minder discussie opleveren. Tevens geldt dit voor een gecontroleerde organisatie. De accountant, de gecontroleerde organisatie en het ministerie hebben hetzelfde belang om te voldoen aan wet- en regelgeving. Door middel van de bovenstaande redeneringen is te concluderen dat een eenduidige controleaanpak toepasbaar is in de praktijk en voor alle de drie partijen een positief effect zal opleveren. Anderzijds vinden twee van de zeven accountants dat het momenteel niet kan wegens de complexiteit van de aanbestedingswetgeving. Het is lastig om een eenduidige controleaanpak te gebruiken, omdat in de praktijk veel bijzondere situaties voorkomen die niet in een eenduidige controleaanpak geïntegreerd kunnen worden. Dit aandachtspunt bemoeilijkte de toepasbaarheid in de praktijk. Hieruit is te concluderen dat de accountants te allen tijde kritisch naar de specifieke situatie dienen te kijken en waar nodig is de aanpak aan te passen.

Tot slot is het merendeel van de geïnterviewde accountants van mening dat het toepasbaar is in de praktijk. Bovendien zijn de positieve en negatieve punten van dit hoofdstuk met elkaar vergeleken en is geconstateerd dat een eenduidige controleaanpak voor de controle op de naleving van de aanbestedingswet de ideale oplossing is om één lijn te trekken tussen de drie partijen (ministerie, accountants en gecontroleerde organisatie), zodat zij kunnen voldoen aan elkaars verwachtingen en zal de controle gemakkelijker laten verlopen.

7. Conclusie & Aanbevelingen

Dit hoofdstuk sluit af met een conclusie [paragraaf 7.1] en aanbevelingen [paragraaf 7.2] ten aanzien van het (praktijk)onderzoek. De conclusie geeft antwoord op de hoofdvraag van dit onderzoek [paragraaf 1.4] steunend op de onderzoeksresultaten van het praktijkonderzoek. Paragraaf 7.2 bevat vervolgens het advies en mogelijke concrete oplossingen ten aanzien van dit onderzoek voor zowel het ministerie [deelparagraaf 7.2.1] als BDO [deelparagraaf 7.2.2]. Waarna paragraaf 7.3 stil staat bij mogelijk vervolgonderzoek omtrent een eenduidige controleaanpak.

7.1. Conclusie onderzoek

In dit onderzoek is gezocht naar het antwoord op de hoofdvraag van dit onderzoek die als volgt luidt: *“Wat zou op basis van de verschillende controleprotocollen van ministeries én de wet- en regelgeving een eenduidige controleaanpak zijn voor de controle op het naleven van de aanbestedingswet?”*.

Een gesubsidieerde organisatie dient zich te houden aan diverse wet- en regelgevingen omtrent aanbestedingen. De wet- en regelgeving ziet voornamelijk toe op de Aanbestedingswet 2012 waarin alle regels zijn opgenomen voor zowel boven als onder de Europese drempelbedragen. In de Aanbestedingswet 2012 zijn de Europese richtlijnen opgenomen. Tevens wordt in deze wet verwezen naar de Gids Proportionaliteit die verplicht te volgen is als richtsnoer voor zowel aanbestedingen boven als onder de Europese drempelbedragen. Bij de uitvoering van de werkzaamheden voor de controle op de naleving van de aanbestedingswet maakt de accountant gebruik van verschillende wet- en regelgevingen en het betreffende controleprotocol. Een accountant dient zich allereerst te houden aan de NV COS en voor dit onderzoek is dat de Standaard 250. Deze Standaard gaat over de verantwoordelijkheid van de accountant bij de controle op de naleving van wet- en regelgeving in de financiële overzichten. Vervolgens controleert de accountant in beginsel op de Europese aanbestedingsregels. Hieruit is te concluderen dat de accountant hoofdzakelijk gebruik maakt van de Aanbestedingswet 2012 waarin de Europese richtlijnen en de Gids Proportionaliteit in zijn opgenomen. Deze wet- en regelgevingen worden door de accountant vertaald in concrete punten en vormt de basis voor de inrichting van de controle. Daarnaast is een controleprotocol een handige instructie voor een accountant, want het geeft richting aan het werk van de accountant door middel van definities, toelichtingen en voorbeelden. Tevens levert het een bijdrage aan het toezicht op naleving van wet- en regelgeving. Echter is gebleken dat ministeries niet consequent omgaan met de aanbestedingswet in de controleprotocollen. Hieruit is te concluderen dat het voor een accountant vaak niet duidelijk is hoe ver hij in de controle op naleving van de aanbestedingswet dient in te gaan en vooral op welke wijze. Een controleprotocol kan namelijk richting geven aan welke handelingen de accountant dient te verrichten bij de controle.

Op basis van de verschillenanalyse is te concluderen dat zowel het ministerie als accountants verschillend naar een controleprotocol kijken en daarmee omgaan. Uitgaande van de afgelegde interviews met specialisten van het ministerie en accountants van BDO is gebleken dat de accountants worstelen met de diepgang van de controle op de naleving van de aanbestedingswet, echter verwacht het ministerie dat een accountant zelf de controle kan inrichten op basis van de aanwijzingen in een controleprotocol. Hieruit is te concluderen dat tussen deze twee partijen een verwachtingskloof bestaat. Een ministerie verwacht dat een accountant alle wet- en regelgeving bij de gecontroleerde organisatie controleert, terwijl een accountant met zijn controle een redelijke mate van zekerheid over de jaarrekening van de gecontroleerde organisatie wilt verkrijgen. Hieruit blijkt dat een accountant niet alles kan controleren, terwijl een ministerie dit wel verwacht. Tevens is een controleprotocol niet realistisch en haalbaar voor een accountant opgesteld. Om die reden is een accountant niet altijd in staat om de verwachtingen van een ministerie te verwezenlijken. De verwachting van een ministerie is dus duidelijk anders dan wat werkelijk in de praktijk gebeurt. Hierdoor is het niet duidelijk wat zij precies willen bereiken met de controle op de naleving van de aanbestedingswet in hun controleprotocollen.

De uitkomst van dit onderzoek is een eenduidige controleaanpak voor de controle op het naleven van de aanbestedingswet die het ministerie in hun controleprotocollen zouden moeten integreren. Deze is in paragraaf 5.5 volledig visueel weergegeven. De eenduidige controleaanpak is uitgaande van het theoretische kader, de verschillenanalyse en de verwachtingen van accountants opgesteld. Deze eenduidige controleaanpak biedt het ministerie een praktische methodologie om deze controleaanpak van het aanbestedingsproces te integreren in hun controleprotocol. Het is dus specifiek voor ministeries bedoeld. Bovendien is het voor accountants te gebruiken die zich bezighouden met de (eindejaars)controle van aanbestedingen bij gesubsidieerde organisaties. In de eenduidige controleaanpak is rekening gehouden met een lichter en een zwaarder regime, kijkend naar het percentage met hoeveel subsidie de aanbestedende dienst is gesubsidieerd. Hierdoor wordt onderscheid gemaakt in de aanpak per regime (licht of zwaar), zodat een kleine gesubsidieerde organisatie niet wordt belast met een zwaardere aanpak die eerder voor een grote gesubsidieerde organisatie geldt. Dit zorgt voor een eerlijke en aangename aanpak voor zowel de accountant als de gecontroleerde organisatie. Overigens zijn de elementen (boven en onder de drempel) in de twee regimes duidelijk verwoord en zijn per regime de werkzaamheden aangepast, zodat het voor een accountant eenvoudiger is om de controle in te richten en de diepgang per regime te bepalen. Deze beschrijving van een eenduidige controleaanpak is bedoeld om in een controleprotocol van het ministerie op te nemen, zodat de accountants meer duidelijkheid verkrijgen op welke wijze de controle voor de naleving van de aanbestedingswet uitgevoerd dient te worden. Mede door deze eenduidige controleaanpak zal de waarde van het accountantstoezicht vergroten, omdat alle accountants dezelfde aanpak bij de controle op de naleving van de aanbestedingswet gaan hanteren. Hieruit is te concluderen dat het accountantstoezicht de nodige vooruitgang boekt, omdat zowel de accountant als de gecontroleerde organisatie weet wat de controle inhoudt en waar de accountant zich op focust. Tevens zal een eenduidige controleaanpak voor de ministeries veel minder discussies met de klant of de accountant opleveren.

Tot slot is in dit onderzoek kwalitatief onderzoek gedaan naar het bewerkstelligen van een eenduidige controleaanpak voor de controle op de naleving van de aanbestedingswet op basis van verschillende controleprotocollen van ministeries én de wet- en regelgeving. De problematiek van de accountants is de onduidelijkheid van de controleprotocollen op het gebied van de controle op de naleving van de aanbestedingswet en vooral met welke diepgang dit gedaan moet worden. Steunend op de resultaten van de afgelegde interviews is gebleken dat een eenduidige controleaanpak voor de controle op de naleving van de aanbestedingswet toepasbaar is in de praktijk en een positief effect heeft voor zowel de accountants als het ministerie. Hieruit is te concluderen dat de eenduidige controleaanpak opgenomen dient te worden in de controleprotocollen van ministeries om de accountants meer diepgang en duidelijkheid te geven voor de inrichting van hun controleaanpak om de problematiek van de accountants te reduceren.

7.2. Aanbevelingen onderzoek

7.2.1. Ministerie

De uitkomst van dit onderzoek voor het ministerie is de eenduidige controleaanpak voor de controle op de naleving van de aanbestedingswet. De controleprotocollen van ministeries geven beperkte instructies over de controle op aanbestedingen aan de accountant. Dit is vaak niet meer dan twee à drie zinnen (lees: aanwijzingen). Bovendien maken ministeries geen onderscheid in de grootte van organisaties. Hierdoor kan het gebeuren dat een accountant bij een kleine organisatie meer werkzaamheden uitvoert dan realistisch of nodig is. Om die reden is een eenduidige controleaanpak opgesteld die meer duidelijkheid en diepgang brengt voor de werkzaamheden van een accountant. Tevens is rekening gehouden met gesubsidieerde organisaties die weinig of veel subsidie ontvangen, dus een lichter en een zwaarder regime.

De aanbeveling voor het ministerie is om deze eenduidige controleaanpak in hun controleprotocollen te integreren. Om te voorkomen dat accountants veel tijd besteden aan de controle op de naleving van de aanbestedingswet en veel discussies hebben met de gecontroleerde organisaties over de toepassing van deze wet, is het belangrijk om de benodigde structuur voor deze controle te krijgen. Het ministerie kan hierin een proactieve rol spelen door de eenduidige controleaanpak op te nemen in de controleprotocollen. Hierdoor zal de accountant meer duidelijkheid verkrijgen over hoe diep zij dienen te gaan in de uitvoering van de werkzaamheden en vooral op welke wijze dit gedaan moet worden.

Uit dit onderzoek is naar voren gekomen dat een eenduidige controleaanpak toepasbaar is in de praktijk en een positief effect heeft voor het ministerie. Door een eenduidige controleaanpak zal het voor een ministerie een stuk duidelijk worden wat zij verwachten van een accountant op het gebied van de aanbestedingswet in de praktijk. Verder zullen zij minder snel vragen krijgen over controleprotocollen en discussies tussen de gecontroleerde organisatie en een accountant voorkomen. Verder is naar voren gekomen dat het ministerie vaak niet weet wat zij met bevindingen van een accountant moeten en daardoor in paniek raken. Hieruit is te concluderen dat het praktische gedeelte in een controleprotocol ontbreekt, omdat zij het vaak niet weten hoe

en in welke situatie de toepassing plaatsvindt. Om die reden zorgt een eenduidige controleaanpak in een controleprotocol voor meer structuur en duidelijkheid voor zowel het ministerie als de accountants.

In een brief aan het ministerie is duidelijk gemaakt dat zij de mogelijkheid krijgen om deze eenduidige controleaanpak op te nemen in hun controleprotocollen en dat dit een positief effect met zich mee brengt voor het ministerie zelf. Een voorstel voor een dergelijke brief is opgenomen in bijlage F. Deze brief is gericht aan het Ministerie van Economische Zaken en Klimaat, omdat zij de beheerder van de Aanbestedingswet en alle bijbehorende regelgevingen is.

7.2.2. BDO Accountants

De uitkomst van dit onderzoek voor BDO is ook de eenduidige controleaanpak voor de controle op de naleving van de aanbestedingswet. Deze eenduidige controleaanpak biedt de accountants van BDO een praktische methodologie om het aanbestedingsproces te integreren in hun controleaanpak. Als het ministerie de aanpak in de controleprotocollen opneemt, zal de accountant meer duidelijkheid hebben over de wijze en diepgang van de werkzaamheden.

De aanbeveling voor BDO is dat zij de eenduidige controleaanpak gedurende de controle gaan gebruiken en hun controle op basis van deze aanpak gaan inrichten. Tevens zal deze aanpak de verwachtingskloof tussen beide partijen reduceren en zal zorgen voor minder discussies met de gecontroleerde organisaties. Een aandachtspunt is dat de uitzonderingen in de praktijk de bruikbaarheid bemoeilijkt, want het is lastig om alle uitzonderingen in één controleaanpak te integreren. Dit geldt echter bij elke controleaanpak en daarom is het te adviseren dat de accountants van BDO te allen tijde kritisch naar de specifieke situatie kijken en de aanpak zo nodig aanpassen.

Vervolgens heeft dit onderzoek de complexiteit van zowel de controle op de naleving van de aanbestedingswet als de Aanbestedingswet 2012 zelf goed in kaart gebracht. Ook geeft het onderzoek een juist beeld van de huidige situatie en de heersende problematiek bij de accountants. Naast dit beeld beschikt BDO ook over een goed beeld van de verschillende meningen/ervaringen van andere partijen (ADR, ministerie en inkooporganisatie van het ministerie) hoe zij tegen het probleem van de accountants aankijken en wat zij zelf ervaren.

7.3. Vervolgonderzoek

Dit onderzoek is beperkt tot het benutten van verschillende controleprotocollen van ministeries. Met vervolgonderzoek kan nagegaan worden of het onderzoek naar een eenduidige controleaanpak voor de controle op naleving van de aanbestedingswet geschikt is voor andere instanties, zoals provincies en gemeenten, waar dezelfde problematiek geldt. Voor gemeenten bestaat de Good Practice van SDO (2019) als guidance voor de controle op aanbestedingen. Echter gaat deze guidance veel te diep en wellicht kan dit worden vereenvoudigd tot een eenduidige controleaanpak die wel zorgt voor een juiste diepgang voor de accountants.

Het onderzoek is vooral gericht op de meningen en ervaringen van accountants van BDO en kan in het vervolg uitgebreid worden naar andere accountantskantoren. Daarnaast kan met vervolgonderzoek de bruikbaarheid van de eenduidige controleaanpak in de praktijk voor het ministerie, de gecontroleerde organisatie en de accountant worden getest en zo nodig aangepast. De accountants zijn van mening dat een eenduidige controleaanpak toepasbaar is in de praktijk, maar is het wel effectief en efficiënt? In de praktijk dient de eenduidige controleaanpak door accountants gebruikt te worden om deze vraag te kunnen beantwoorden. Ook is het van belang om de effectiviteit en de efficiency van de eenduidige controleaanpak in een controleprotocol van het ministerie te testen. Zorgt deze eenduidige controleaanpak werkelijk voor minder onduidelijkheid bij de accountants en minder discussie met de gecontroleerde organisaties?

Daarnaast kan het relevant zijn om in het vervolg rekening te houden met de complexiteit van de wet- en regelgevingen en het ontbreken van de aanbestedingswet in diverse controleprotocollen van ministeries. Deze twee punten hebben een grote rol in dit onderzoek gespeeld en zorgde voor de moeilijkheidsgraad in het praktijkdeel. Ten slotte kan dit onderzoek bijdragen aan nieuwe onderzoeken in de toekomst.

Bronvermelding

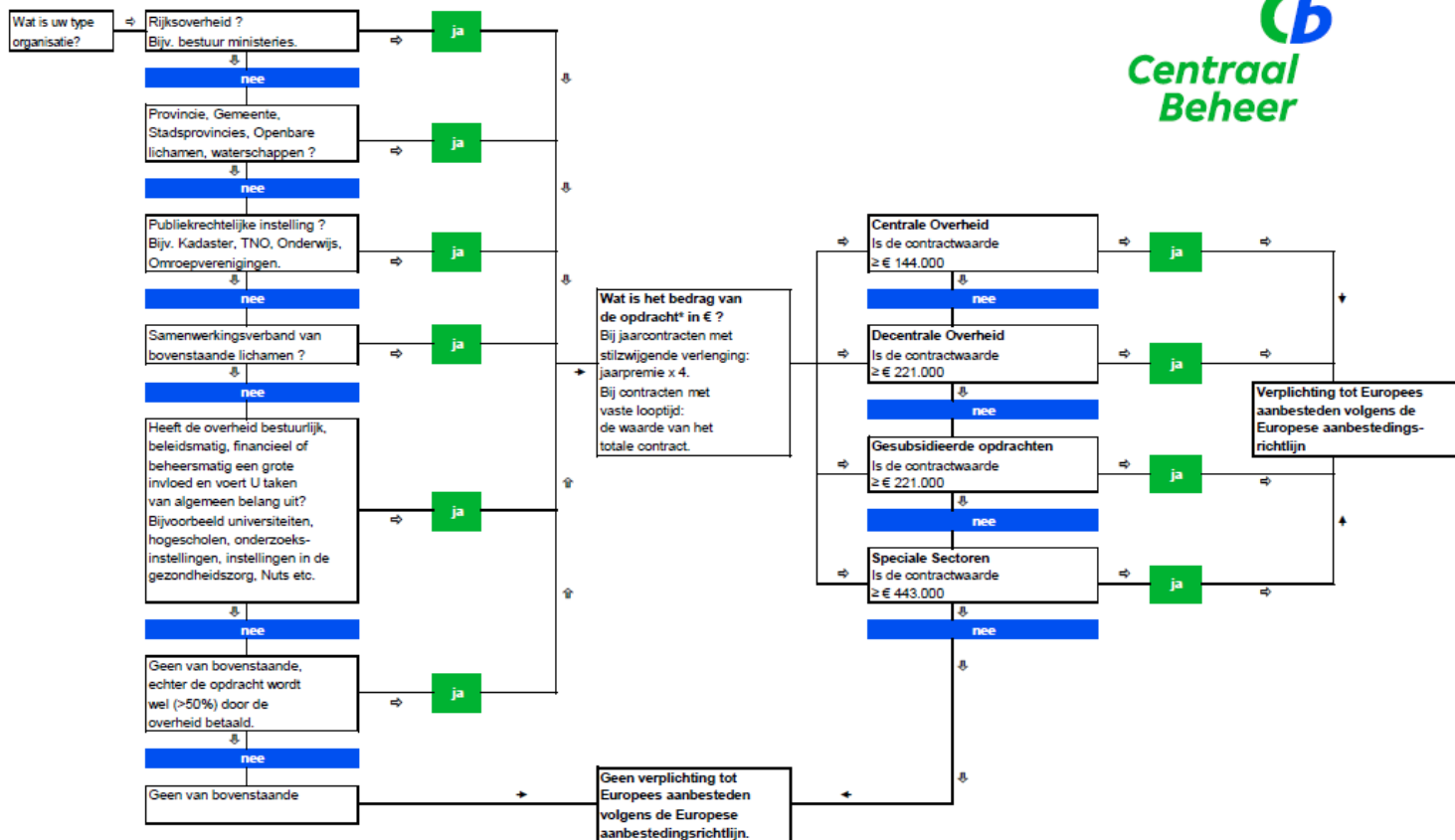
- Aanbestedingswet 2012*. (sd). Opgehaald van Wettenbank: <https://wetten.overheid.nl/BWBR0032203/2019-01-01>
- Bijleveld, S. (2017, oktober 5). *1 juli 2016: Nieuwe aanbestedingswet treedt in werking*. Opgehaald van Europa decentraal: <https://europadecentraal.nl/1-juli-2016-nieuwe-aanbestedingswet-treedt-in-werking/>
- Damsma, R. (2017, juni). Het accountantstoezicht op de toepassing van aanbestedingsregels - een nuttig controle-instrument. *Tijdschrift Aanbestedingsrecht*, pp. 1-11. Opgehaald van <https://www.loyensloeff.com/media/1478212/tijdschriftaanbestedingsrecht-2017-6.pdf>
- Damsma, R., & Ardag, M. (2018, april 19). *Toezicht op naleving van aanbestedingsregels*. Opgehaald van Loyens&Loeff: <https://www.loyensloeff.com/media/1478213/tpcmrt2018.pdf>
- Kaderregeling subsidies OCW, SZW en VWS*. (sd). Opgehaald van Wettenbank: <https://wetten.overheid.nl/BWBR0037603/2019-01-01>
- Kastanja, J. (2017, juli 12). *Kloof tussen accountants en gemeenten moet worden gedicht*. Opgehaald van Accountant.nl: <https://www.accountant.nl/artikelen/2017/7/kloof-tussen-accountants-en-gemeenten-moet-worden-gedicht/>
- Knoop, B. (2017, Februari 7). Plasterk: 'Gemeente moet eisen aan accountant verlagen'. *Financieel Dagblad*, pp. 1-1. Opgehaald van <https://fd.nl/ondernemen/1186682/plasterk-maak-het-makkelijker-voor-accountants-om-gemeenten-te-controleren#>
- NBA. (2017). *Schrijfwijzer accountantsprotocollen. Een praktische gids*. Opgehaald van NBA: <https://www.nba.nl/globalassets/themas/thema-controleprotocollen/controleprotocollen-schrijfwijzer.pdf>
- NBA. (2018). *Handleiding Regelgeving Accountancy 2018*. Amsterdam.
- NBA. (2019, februari). *Advies COPRO over twee protocollen Ministerie van VWS*. Opgehaald van NBA: https://www.nba.nl/nieuws-en-agenda/nieuwsarchief/2019/februari/advies-copro-over-twee-protocollen-ministerie-van-vws/?utm_medium=email&utm_campaign=NN+22+feb+2019&utm_source=Nieuwsbrief
- NBA. (sd). *Protocollen ministeries*. Opgehaald van NBA: <https://www.nba.nl/themas/controleprotocollen/uitkomst-copro-beoordelingen/ministeries/>
- PIANOO. (sd). Opgehaald van PIANOO: <https://www.pianoo.nl>
- Redacteur Aanbestedingsnieuws. (2017, maart 30). *Je kan niet eerlijk kiezen: 13 redenen waarom Aanbestedingsrecht nooit gaat werken*. Opgehaald van Aanbestedingsnieuws: <http://www.aanbestedingsnieuws.nl/je-kan-niet-eerlijk-kiezen-13-redenen-waarom-aanbestedingsrecht-nooit-gaat-werken/#>
- Rijksoverheid. (sd). Opgehaald van <https://www.rijksoverheid.nl>

- SDO & BADO. (2019, februari 21). *Sectorcommissie Decentrale overheden publiceert 3 notities*. Opgehaald van NBA: <https://www.nba.nl/nieuws-en-agenda/nieuwsarchief/2019/februari/sdo-publiceert-3-notities/>
- SDO. (2019, januari 17). *Uitvoering van de controle op aanbestedingsrechtmatigheid bij de jaarrekeningcontrole van decentrale overheden*. Opgehaald van NBA: <https://www.nba.nl/globalassets/themas/thema-publieke-sector/sdo/sdo-notitie-uitvoering-controle-aanbestedingsrechtmatigheid-jaarrekeningcontrole-decentrale-overheden-januari2019.pdf>
- Sloots, A., Keulen, H., De Koning-van Rutte, M., Stuijts, M., & Hebly, J. (2016, juli 19). *Gids Proportionaliteit - 1e herziening*. Opgehaald van Rijksoverheid: <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/richtlijnen/2016/04/01/gids-proportionaliteit-1e-herziening>
- Staat wil 'schikkende bedrijven' kunnen uitsluiten bij aanbesteding*. (2019, Februari 12). Opgehaald van Accountant.nl: <https://www.accountant.nl/nieuws/2019/2/staat-wil-schikkende-bedrijven-kunnen-uitsluiten-bij-aanbesteding/>
- Tirgil, M. (2019, februari 19). *Kunnen wij rechtmatig aanbesteden, gemeenten? Ai, ai minister!* Opgehaald van Accountant.nl: <https://www.accountant.nl/artikelen/2019/2/kunnen-wij-rechtmatig-aanbesteden-gemeenten-ai-ai-minister/#>
- Van Hekesen-van Bruggen, G. (2006, februari). Subsidieovereenkomst: op het glijvlak van privaatrecht en publiekrecht. *Contracteren*, pp. 1-5.
- Verhoeven, N. (2016). *Wat is onderzoek? Praktijkboek voor methoden en technieken*. Amsterdam, Nederland: Boom.
- Verschuuren, P., & Doorewaard, H. (2016). *Het ontwerpen van een onderzoek*. Amsterdam, Nederland: Boom.
- Wieleman, H. (2013, december 04). *Controleprotocollen*. Opgehaald van Accountant.nl: <https://www.accountant.nl/opinie/2013/12/controleprotocollen/#>

Bijlage A – Europees aanbesteden

Wanneer moet een organisatie Europees aanbesteden?

Periode 2018 - 2019



* Wat is een opdracht mbt verzekeringen?

CPV 6651000-5 Levensverzekeringen
CPV 6651200-2 Ongevallen- en ziektekostenverzekeringen
CPV 6651300-9 Diensten voor rechtsbijstand- en aliriskverzekeringen

De verzekeringen mogen opgesplitst worden per CPC code, te weten:

CPV 6651400-6 Vrachtwagenverzekering en verzekering in verband met vervoer
CPV 6651500-3 Verzekeringen tegen schade of verlies
CPV 6651600-0 Aansprakelijkheidsverzekeringen

CPV 6651700-7 Krediet- en borgstellingsverzekeringendiensten
CPV 6651800-4 Diensten van verzekeringsmakelaars en -agentschappen
CPV 6651900-1 Verzekeringendiensten voor technische installaties

CPV 6652000-1 Pensioenverzekeringen
CPV 6660000-6 Kasdiensten
CPV 6670000-7 Herverzekeringen

Bron: Achmea Tenderdesk

Centraal Beheer is een handelsnaam van Achmea Schadeverzekeringen N.V., KvK nr. 08053410, statutair gevestigd in Apeldoorn.

Bijlage B – Europese drempelbedragen

De drempelbedragen⁴⁸ Europees aanbesteden vanaf 1 januari 2018 tot en met 31 december 2019 zijn (PIANOo, 2019):

Klassieke overheid: Richtlijn 2014/24/EU

- Werken
5.548.000,-
- *Leveringen en diensten voor centrale overheid*
144.000,-
- Leveringen en diensten voor decentrale overheid
221.000,-
- Overheidsopdrachten voor sociale en andere specifieke diensten
750.000,-
- Prijsvragen voor centrale overheid
144.000,-
- Prijsvragen voor decentrale overheid
221.000,-
- Voor meer dan 50% door aanbestedende diensten gesubsidieerde werken
5.548.000,-
- Voor meer dan 50% door aanbestedende diensten gesubsidieerde diensten die verband houden met werken
221.000,-

Concessieopdrachten: Richtlijn 2014/23/EU

- Concessieovereenkomsten voor (openbare) werken
5.548.000,-
- Dienstenconcessies
5.548.000,-

Speciale sectorbedrijven: Richtlijn 2014/25/EU

- Werken
5.548.000,-
- Leveringen en diensten
443.000,-
- Opdrachten voor sociale en andere specifieke diensten
1.000.000,-

Defensie: Richtlijn 2009/81/EG

- Werken
5.548.000,-
- Leveringen en diensten
443.000,-

⁴⁸ De drempelbedragen zijn exclusief btw.

Bijlage C – Tabel verschillenanalyse

	Ministerie van EZK	Ministerie van JV
Begripsbepaling Financiële rechtmatigheid	<u>Controleprotocol 1</u> - <u>Controleprotocol 2</u> -	<u>Controleprotocol 3</u> de comptabele rechtmatigheid, oftewel het besteden van bijdragen in overeenstemming met de gestelde voorwaarden binnen de begroting van de politie en met de regelingen zoals opgenomen in het kader financiële rechtmatigheid (zie bijlage II). Dit geldt uitsluitend voor zover deze regelingen de uitkomst van de in de jaarrekening opgenomen financiële transacties (baten, lasten en balansmutaties) beïnvloeden.
Wettelijke kader	<u>Controleprotocol 1</u> Aanbestedingswetgeving (zowel Europees, als nationaal: Aanbestedingswet 2012, Aanbestedingsbesluit en Gids proportionaliteit). <u>Controleprotocol 2</u> Aanbestedingswetgeving zowel Europees, als nationaal: Aanbestedingswet 2012, Aanbestedingsbesluit en Gids proportionaliteit.	<u>Controleprotocol 3</u> Algemene verbindende voorschriften van de EU (zoals de Europese aanbestedingsrichtlijnen), als ook nationale wetgeving, Aanbestedingswet 2012 en Gids Proportionaliteit.
	<u>Controleprotocol 1</u>	<u>Controleprotocol 3</u>

Eisen voor de controleaanpak	De controle moet voldoen aan de controlestandaarden die onderdeel zijn van de nadere voorschriften Controle- en overige standaarden (NV COS), die door de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) zijn vastgesteld. <u>Controleprotocol 2</u> De controle moet voldoen aan de controlestandaarden die onderdeel zijn van de nadere voorschriften Controle- en overige standaarden (NV COS), die door de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) zijn vastgesteld.	De accountant hanteert bij de documentatie van verrichte controlewerkzaamheden, de bevindingen en de conclusie de standaarden van de Nederlandse Beroepsvereniging van Accountants (NBA).
Controleaanpak inzake Aanbestedingen	<u>Controleprotocol 1</u> Voor aanbestedingen die boven de Europese drempelbedragen vallen gelden de controletoleranties die in tabel van paragraaf 2.2. van dit protocol zijn uitgewerkt. Voor de aanbestedingen onder de Europese drempelbedragen geldt een kwalitatieve tolerantie. Hiermee wordt bedoeld dat de account de AO/IB rondom deze aanbestedingen beoordeelt en daarover rapport aan het bestuur van de instelling. <u>Controleprotocol 2</u> Voor aanbestedingen die boven de Europese drempelbedragen vallen gelden de gebruikelijke controle- en rapportage toleranties. Voor de definiëring van de fout moet in het eerst jaar worden uitgegaan van de volledige contractwaarde. Indien geen contract aanwezig is wordt de fout bepaald door de in dat jaar opgenomen kosten. Deze fout komt bij overschrijving van de gebruikelijke controle- en rapportage toleranties dan tot uitdrukking in de controleverklaring. Voor de aanbestedingen onder de Europese drempelbedragen geldt een kwalitatieve tolerantie. Hiermee wordt bedoeld dat de instellingsaccount de AO/IB rondom deze	<u>Controleprotocol 3</u> Het onderzoek moet zodanig worden ingepland en uitgevoerd dat een redelijke mate van zekerheid wordt verkregen dat de verantwoording geen afwijkingen (fouten) en onzekerheden van materieel belang bevat. De accountant richt zijn controle zodanig in dat de uit te voeren controlewerkzaamheden een zodanige mix vormen dat voldoende en geschikte controle-informatie wordt verkregen zodat een deugdelijke grondslag voor de af te geven verklaring wordt verkregen. Hierdoor is de accountant in staat de uitspraak te doen dat in de verantwoording geen afwijkingen (fouten) en onzekerheden voorkomen met een belang dat groter is dan de voorgeschreven materialiteit. De accountant legt dit vast in zijn controleplan en -dossier. De accountant moet ten aanzien van de financiële rechtmatigheid vaststellen dat het bedrag en de aard van de fouten en onzekerheden getrouw in de financiële rechtmatigheidsverantwoording worden gerapporteerd. De accountant zal de in de bedrijfsvoeringsparagraaf onvermeld gebleven fouten en onzekerheden met betrekking tot de rechtmatigheid beschouwen als een getrouwe weergavefout die dient te worden meegewogen bij het

	aanbestedingen beoordeelt en daarover rapport in de management letter en/of het accountantsrapport aan de subsidieontvanger.	bepalen van het soort oordeel in de af te geven controleverklaring (inclusief het eventueel opnemen van een toelichtende paragraaf).																																							
Goedkeuringstoleranties	Controleprotocol 1 & 2 <table><tr><th rowspan="2">Aard van de aangelegenheid</th><th colspan="4">Controleverklaring</th></tr><tr><th>Goedkeurend</th><th>Met beperking</th><th>Oordeelonthouding</th><th>Afkeurend</th></tr><tr><td>Afwijkingen in het financieel verslag(fouten)</td><td><1%</td><td>≥ 1% en < 3%</td><td>N.v.t.</td><td>≥ 3%</td></tr><tr><td>Het niet in staat zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen (onzekerheden in de controle)</td><td><3%</td><td>≥ 3% en <10%</td><td>≥ 10%</td><td>N.v.t.</td></tr></table>	Aard van de aangelegenheid	Controleverklaring				Goedkeurend	Met beperking	Oordeelonthouding	Afkeurend	Afwijkingen in het financieel verslag(fouten)	<1%	≥ 1% en < 3%	N.v.t.	≥ 3%	Het niet in staat zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen (onzekerheden in de controle)	<3%	≥ 3% en <10%	≥ 10%	N.v.t.	Controleprotocol 3 <table><tr><th colspan="5">Materialiteit</th></tr><tr><th>% van de totale baten</th><th>Goedkeurend</th><th>Met beperking</th><th>Oordeelonthouding</th><th>Afkeurend</th></tr><tr><td>Fouten in de verantwoording</td><td>< 1%</td><td>> 1% en <3%</td><td>N.v.t.</td><td>> 3%</td></tr><tr><td>Onzekerheden in de controle</td><td>< 3%</td><td>> 3% en <10%</td><td>> 3% en <10%</td><td>N.v.t.</td></tr></table>	Materialiteit					% van de totale baten	Goedkeurend	Met beperking	Oordeelonthouding	Afkeurend	Fouten in de verantwoording	< 1%	> 1% en <3%	N.v.t.	> 3%	Onzekerheden in de controle	< 3%	> 3% en <10%	> 3% en <10%	N.v.t.
Aard van de aangelegenheid	Controleverklaring																																								
	Goedkeurend	Met beperking	Oordeelonthouding	Afkeurend																																					
Afwijkingen in het financieel verslag(fouten)	<1%	≥ 1% en < 3%	N.v.t.	≥ 3%																																					
Het niet in staat zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen (onzekerheden in de controle)	<3%	≥ 3% en <10%	≥ 10%	N.v.t.																																					
Materialiteit																																									
% van de totale baten	Goedkeurend	Met beperking	Oordeelonthouding	Afkeurend																																					
Fouten in de verantwoording	< 1%	> 1% en <3%	N.v.t.	> 3%																																					
Onzekerheden in de controle	< 3%	> 3% en <10%	> 3% en <10%	N.v.t.																																					
Controleverklaring inzake Rechtmatigheid	Controleprotocol 1 - Controleprotocol 2 -	Controleprotocol 3 Wij vestigen de aandacht op de financiële rechtmatigheidsverantwoording in de bedrijfsvoeringsparagraaf op pagina XX van de jaarrekening 20XX van de politie te Den Haag, waarin de bevindingen betreffende de financiële rechtmatigheid nader uiteengezet zijn. Hieruit is af te leiden dat op grond van de in de relevante wet- en regelgeving opgenomen bepalingen, voor zover in het Controleprotocol voor de jaarverantwoording politie toetsing wordt verlangd, voor € XX aan bestedingen onrechtmatig zijn aangemerkt. De rechtmatigheidsfout betreft XX: Een korte uiteenzetting, bijvoorbeeld ‘het niet voldoen aan de aanbestedingsregels zoals opgenomen in het Besluit aanbestedingsregels voor overheidsopdrachten’.																																							



Ministerie van OCW

Begripsbepaling Financiële rechtmatigheid	<u>Controleprotocol 4</u> Onder financiële rechtmatigheid wordt verstaan dat alle financiële transacties van de publieke media-instelling hebben plaatsgevonden binnen de bepalingen die bij het wettelijke kader zijn weergegeven. <u>Controleprotocol 5</u>	<u>Controleprotocol 7</u> Financiële rechtmatigheid houdt in dat een financiële transactie betrekking hebbende op publieke middelen waarvan de uitkomst in de jaarrekening dient te worden verantwoord, in overeenstemming is met de in internationale regelgeving, Nederlandse wetten, algemene maatregelen van
---	---	---

	Financiële rechtmatigheid houdt in het algemeen in dat een financiële transactie betrekking hebbende op publieke middelen waarvan de uitkomst in de jaarrekening dient te worden verantwoord, in overeenstemming is met de in internationale regelgeving, Nederlandse wetten, algemene maatregelen van bestuur en ministeriele regelingen opgenomen bepalingen die de uitkomst van de financiële transactie beïnvloeden. <u>Controleprotocol 6</u> Onder financiële rechtmatigheid wordt verstaan dat alle financiële transacties van de publieke media-instelling hebben plaatsgevonden binnen de bepalingen die bij het wettelijke kader zijn weergegeven.	bestuur en ministeriele regelingen opgenomen bepalingen die de uitkomst van de financiële transactie beïnvloeden. <u>Controleprotocol 8</u> Financiële rechtmatigheid houdt in dat een financiële transactie betrekking hebbende op publieke middelen waarvan de uitkomst in de jaarrekening dient te worden verantwoord, in overeenstemming is met de in internationale regelgeving, Nederlandse wetten, algemene maatregelen van bestuur en ministeriele regelingen opgenomen bepalingen die de uitkomst van de financiële transactie beïnvloeden.
Wettelijke kader	<u>Controleprotocol 4</u> De Europese en nationale wet- en regelgeving inzake aanbestedingen. <u>Controleprotocol 5</u> Aanbestedingswetgeving (zowel Europees, als nationaal: Aanbestedingswet 2012, Aanbestedingsbesluit en Gids proportionaliteit). <u>Controleprotocol 6</u> De Europese wet- en regelgeving inzake aanbestedingen.	<u>Controleprotocol 7</u> Aanbestedingswetgeving (zowel Europees als nationaal). <u>Controleprotocol 8</u> Aanbestedingswetgeving (zowel Europees als nationaal).
	<u>Controleprotocol 4</u> De controle dient te worden uitgevoerd in overeenstemming met de Nadere Voorschriften Controle- en overige standaarden (NV COS) zoals	<u>Controleprotocol 7</u> De beschreven (minimale) controlewerkzaamheden zijn bedoeld als aanvulling op de 'Nadere voorschriften Controle- en overige standaarden'

Eisen voor de controleaanpak	uitgegeven door de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) en de aanwijzingen zoals opgenomen in dit controleprotocol. Bij de controle op de naleving van het bepaalde in de WNT dient de instellingsaccountant uit te gaan van het Controleprotocol WNT19 van het ministerie van BZK⁴⁹. <u>Controleprotocol 5</u> Zoals eerder gemeld zijn de beschreven minimale controlewerkzaamheden bedoeld als aanvulling op de VGBA (Verordening gedrags- en beroepsregels accountants). <u>Controleprotocol 6</u> De controle dient te worden uitgevoerd in overeenstemming met de Nadere Voorschriften Controle- en overige standaarden (NV COS) zoals uitgegeven door de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) en de aanwijzingen zoals opgenomen in dit controleprotocol. Bij de controle op de naleving van het bepaalde in de WNT dient de instellingsaccountant uit te gaan van het Controleprotocol WNT36 van het ministerie van BZK.	(NV COS). Het controleprotocol is voorgelegd aan de werkgroep COPRO van de NBA. <u>Controleprotocol 8</u> De beschreven (minimale) controlewerkzaamheden zijn bedoeld als aanvulling op de ‘Nadere voorschriften Controle- en overige standaarden’ (NV COS). Het controleprotocol is voorgelegd aan de werkgroep COPRO van de NBA.
Controleaanpak inzake Aanbestedingen	<u>Controleprotocol 4</u> In bepaalde gevallen is een gesubsidieerde instelling in de zin van de Europese regelgeving een aanbestedende dienst. De accountant controleert in dat geval of de instelling de richtlijnen voor Europese aanbesteding naleeft. De accountant gaat na of bij in het controlejaar aangegane verplichtingen de Europese aanbestedingsregels zijn nageleefd. De accountant weegt zijn bevindingen mee in zijn oordeel. Indien de accountantscontrole fouten aan het licht brengt die de instelling niet herstelt, vermeldt de accountant deze in het	<u>Controleprotocol 7</u> De accountant houdt bij het vormen van zijn oordeel rekening met de relevante wet- en regelgeving, zoals opgenomen in paragraaf 1.2 van dit controleprotocol. Hieronder is specifiek aangegeven wat er van de accountant wordt verwacht omtrent de financiële rechtmatigheid en hoe hij over zijn bevindingen rapporteert. 4. In bepaalde gevallen is een subsidieontvanger een aanbestedende dienst. De accountant controleert in dat geval of bij in het controlejaar aangegane

⁴⁹ Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties. Zie de ‘lijst van afkortingen’ op bladzijde 8.

	accountantsverslag. Met betrekking tot de naleving van deze Europese regelgeving geldt een rapportagetolerantie van 0%. <u>Controleprotocol 5 (aparte deelparagraaf ‘Aanbesteden’)</u> Voor aanbestedingen die boven de Europese drempelbedragen vallen gelden de gebruikelijke controle- en rapportage toleranties. Voor de definiëring van de fout moet in het eerste jaar worden uitgegaan van de volledige contractwaarde. Indien geen contract aanwezig is wordt de fout bepaald door de in dat jaar opgenomen kosten. Deze fout komt bij overschrijding van de gebruikelijke controle- en rapportage toleranties dan tot uitdrukking in de controleverklaring en/of de uitzonderingsrapportage. Voor de aanbestedingen onder de Europese drempelbedragen geldt een kwalitatieve tolerantie. Hiermee wordt bedoeld dat de instellingsaccountant de AO/IB rondom deze aanbestedingen beoordeelt en daarover rapporteert in de management letter en/of het accountantsrapport aan de RvT en/of het bestuur. <u>Controleprotocol 6</u> In bepaalde gevallen is een gesubsidieerde instelling in de zin van de Europese regelgeving een aanbestedende dienst. De accountant controleert in dat geval of de instelling de richtlijnen voor Europese aanbesteding naleeft. De accountant gaat na of bij in het controlejaar aangeane verplichtingen de Europese aanbestedingsregels zijn nageleefd. De accountant weegt zijn bevindingen mee in zijn oordeel. Indien de accountantscontrole fouten aan het licht brengt die de instelling niet herstelt, vermeldt de accountant deze in het accountantsverslag. Met betrekking tot de naleving van deze Europese regelgeving geldt een rapportagetolerantie van 0%.	verplichtingen de aanbestedingswetgeving (zowel Europees als nationaal) is nageleefd. Van de accountant wordt niet verwacht, dat hij de stappen van de subsidieontvanger in het proces van aanbesteden inhoudelijk beoordeelt. De accountant weegt zijn bevindingen mee in zijn oordeel. Indien de accountantscontrole fouten aan het licht brengt die de subsidieontvanger niet herstelt, vermeldt de accountant deze in het rapport van bevindingen. Hiervoor geldt een rapportagetolerantie van 0 procent. <u>Controleprotocol 8</u> De accountant houdt bij het vormen van zijn oordeel rekening met de relevante wet- en regelgeving, zoals opgenomen in paragraaf 1.2 van dit controleprotocol. Hieronder is specifiek aangegeven wat er van de accountant wordt verwacht omtrent de financiële rechtmatigheid en hoe hij over zijn bevindingen rapporteert. 4. In bepaalde gevallen is een subsidieontvanger een aanbestedende dienst. De accountant controleert in dat geval of bij in het controlejaar aangeane verplichtingen de aanbestedingswetgeving (zowel Europees als nationaal) is nageleefd. Van de accountant wordt niet verwacht, dat hij de stappen van de subsidieontvanger in het proces van aanbesteden inhoudelijk beoordeelt. De accountant weegt zijn bevindingen mee in zijn oordeel. Indien de accountantscontrole fouten aan het licht brengt die de subsidieontvanger niet herstelt, vermeldt de accountant deze in het rapport van bevindingen. Hiervoor geldt een rapportagetolerantie van 0 procent.
--	---	--

Goedkeuringstoleranties	Controleprotocol 4 & 5 <table><tr><td></td><td colspan="2">Onjuistheden (in de verantwoording)</td><td colspan="2">Onzekerheden (in de controle)</td></tr><tr><td></td><td>Beperking</td><td>Afkeuring</td><td>Beperking</td><td>Oordeelonthouding</td></tr><tr><td>Rechtmatigheid</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td>Rechtmatigheid besteding (% van de totale publieke middelen)</td><td>>3 en <5</td><td>≥5</td><td>>5 en <10</td><td>≥10</td></tr><tr><td colspan="5">Specifieke toleranties met betrekking tot projectsubsidies (indien van toepassing)</td></tr><tr><td>Rechtmatigheid</td><td colspan="4">3% van het totaal van de jaarlijkse besteding van de subsidies</td></tr></table> Controleprotocol 6 <table><tr><td></td><td colspan="2">Onjuistheden (in de verantwoording)</td><td colspan="2">Onzekerheden (in de controle)</td></tr><tr><td></td><td>Beperking</td><td>Afkeuring</td><td>Beperking</td><td>Oordeels-onthouding</td></tr><tr><td>Rechtmatigheid % van de totale lasten</td><td>>1 en <3</td><td>=>3</td><td>>3 en <10</td><td>=>10</td></tr><tr><td>Getrouwheid Balans (% van de balanstelling)</td><td>>5 en <10</td><td>=>10</td><td>>5 en <10</td><td>=>10</td></tr><tr><td>Exploitatierkening (% van de baten)</td><td>>2 en <5</td><td>=>5</td><td>>5 en <10</td><td>=>10</td></tr></table>		Onjuistheden (in de verantwoording)		Onzekerheden (in de controle)			Beperking	Afkeuring	Beperking	Oordeelonthouding	Rechtmatigheid					Rechtmatigheid besteding (% van de totale publieke middelen)	>3 en <5	≥5	>5 en <10	≥10	Specifieke toleranties met betrekking tot projectsubsidies (indien van toepassing)					Rechtmatigheid	3% van het totaal van de jaarlijkse besteding van de subsidies					Onjuistheden (in de verantwoording)		Onzekerheden (in de controle)			Beperking	Afkeuring	Beperking	Oordeels-onthouding	Rechtmatigheid % van de totale lasten	>1 en <3	=>3	>3 en <10	=>10	Getrouwheid Balans (% van de balanstelling)	>5 en <10	=>10	>5 en <10	=>10	Exploitatierkening (% van de baten)	>2 en <5	=>5	>5 en <10	=>10	Controleprotocol 7 <table><tr><td></td><td colspan="2">Fouten (in de financiële verantwoording)</td><td colspan="2">Onzekerheden (in de controle)</td></tr><tr><td></td><td>Beperking</td><td>Afkeuring</td><td>Beperking</td><td>Oordeelonthouding</td></tr><tr><td>Rechtmatigheid</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td>A Rechtmatigheid besteding (% van de totale baten)</td><td>>1 en <3</td><td>≥3</td><td>>3 en <10</td><td>≥10</td></tr><tr><td>Getrouwheid</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td>B Balans (% van de balanstelling)</td><td>>5 en <10</td><td>≥10</td><td>>5 en <10</td><td>≥10</td></tr><tr><td>C Exploitatierkening (% van de totale lasten)</td><td>>2 en <5</td><td>≥5</td><td>>5 en <10</td><td>≥10</td></tr></table> Controleprotocol 8 <table><tr><td></td><td colspan="2">Onjuistheden (in de verantwoording)</td><td colspan="2">Onzekerheden (in de controle)</td></tr><tr><td></td><td>Beperking</td><td>Afkeuring</td><td>Beperking</td><td>Oordeels-onthouding</td></tr><tr><td>Rechtmatigheid % van de totale lasten</td><td>>1 en <3</td><td>=>3</td><td>>3 en <10</td><td>=>10</td></tr><tr><td>Getrouwheid Balans (% van de balanstelling)</td><td>>5 en <10</td><td>=>10</td><td>>5 en <10</td><td>=>10</td></tr><tr><td>Exploitatierkening (% van de baten)</td><td>>2 en <5</td><td>=>5</td><td>>5 en <10</td><td>=>10</td></tr></table> Controleprotocol 7 Voorts zijn wij van oordeel dat de in deze jaarrekening verantwoorde baten, lasten en balansmutaties over <<jaartal>> voldoen in alle van materieel belang zijnde aspecten aan de eisen van financiële rechtmatigheid. Dit houdt in dat deze bedragen in overeenstemming zijn met de in de relevante wet- en regelgeving opgenomen bepalingen, zoals die in de subsidiebeschikking en in paragraaf 1.2 wettelijk kader van het Controleprotocol subsidies in het kader van de (LHBT)emancipatie zijn vermeld. Controleprotocol 8		Fouten (in de financiële verantwoording)		Onzekerheden (in de controle)			Beperking	Afkeuring	Beperking	Oordeelonthouding	Rechtmatigheid					A Rechtmatigheid besteding (% van de totale baten)	>1 en <3	≥3	>3 en <10	≥10	Getrouwheid					B Balans (% van de balanstelling)	>5 en <10	≥10	>5 en <10	≥10	C Exploitatierkening (% van de totale lasten)	>2 en <5	≥5	>5 en <10	≥10		Onjuistheden (in de verantwoording)		Onzekerheden (in de controle)			Beperking	Afkeuring	Beperking	Oordeels-onthouding	Rechtmatigheid % van de totale lasten	>1 en <3	=>3	>3 en <10	=>10	Getrouwheid Balans (% van de balanstelling)	>5 en <10	=>10	>5 en <10	=>10	Exploitatierkening (% van de baten)	>2 en <5	=>5	>5 en <10	=>10
		Onjuistheden (in de verantwoording)		Onzekerheden (in de controle)																																																																																																																	
	Beperking	Afkeuring	Beperking	Oordeelonthouding																																																																																																																	
Rechtmatigheid																																																																																																																					
Rechtmatigheid besteding (% van de totale publieke middelen)	>3 en <5	≥5	>5 en <10	≥10																																																																																																																	
Specifieke toleranties met betrekking tot projectsubsidies (indien van toepassing)																																																																																																																					
Rechtmatigheid	3% van het totaal van de jaarlijkse besteding van de subsidies																																																																																																																				
	Onjuistheden (in de verantwoording)		Onzekerheden (in de controle)																																																																																																																		
	Beperking	Afkeuring	Beperking	Oordeels-onthouding																																																																																																																	
Rechtmatigheid % van de totale lasten	>1 en <3	=>3	>3 en <10	=>10																																																																																																																	
Getrouwheid Balans (% van de balanstelling)	>5 en <10	=>10	>5 en <10	=>10																																																																																																																	
Exploitatierkening (% van de baten)	>2 en <5	=>5	>5 en <10	=>10																																																																																																																	
	Fouten (in de financiële verantwoording)		Onzekerheden (in de controle)																																																																																																																		
	Beperking	Afkeuring	Beperking	Oordeelonthouding																																																																																																																	
Rechtmatigheid																																																																																																																					
A Rechtmatigheid besteding (% van de totale baten)	>1 en <3	≥3	>3 en <10	≥10																																																																																																																	
Getrouwheid																																																																																																																					
B Balans (% van de balanstelling)	>5 en <10	≥10	>5 en <10	≥10																																																																																																																	
C Exploitatierkening (% van de totale lasten)	>2 en <5	≥5	>5 en <10	≥10																																																																																																																	
	Onjuistheden (in de verantwoording)		Onzekerheden (in de controle)																																																																																																																		
	Beperking	Afkeuring	Beperking	Oordeels-onthouding																																																																																																																	
Rechtmatigheid % van de totale lasten	>1 en <3	=>3	>3 en <10	=>10																																																																																																																	
Getrouwheid Balans (% van de balanstelling)	>5 en <10	=>10	>5 en <10	=>10																																																																																																																	
Exploitatierkening (% van de baten)	>2 en <5	=>5	>5 en <10	=>10																																																																																																																	
Controleverklaring inzake Rechtmatigheid	Controleprotocol 4 Naar ons oordeel: voldoen de in de jaarrekening verantwoorde baten, lasten en balansmutaties over 2016 in alle van materieel belang zijnde aspecten aan de eisen van financiële rechtmatigheid. Dit houdt in dat deze bedragen tot stand zijn gekomen in overeenstemming met de in de relevante wet- en regelgeving opgenomen bepalingen, zoals vermeld in de Regeling vaststelling Handboek Financiële Verantwoording Landelijke Publieke Media-instellingen 2016.																																																																																																																				

	<u>Controleprotocol 5</u> Voor de meest recente tekst van de controleverklaring, wordt verwezen naar de NBA-site. <u>Controleprotocol 6</u> Naar ons oordeel: voldoen de in de jaarrekening verantwoorde baten, lasten en balansmutaties over 2016 in alle van materieel belang zijnde aspecten aan de eisen van financiële rechtmatigheid. Dit houdt in dat deze bedragen tot stand zijn gekomen in overeenstemming met de in de relevante wet- en regelgeving opgenomen bepalingen, zoals vermeld in de Regeling financiële verantwoording regionale publieke media-instellingen.	Voorts zijn wij van oordeel dat de in deze jaarrekening verantwoorde baten, lasten en balansmutaties over <<jaartal>> voldoen in alle van materieel belang zijnde aspecten aan de eisen van financiële rechtmatigheid. Dit houdt in dat deze bedragen in overeenstemming zijn met de in de relevante wet- en regelgeving opgenomen bepalingen, zoals die in de subsidiebeschikking en in paragraaf 1.2 wettelijk kader van het Controleprotocol subsidies aan niet-onderwijsinstellingen zijn vermeld.
--	--	---

Bijlage D – Vragenlijst voor interviews

Controle op aanbestedingen

- Wat vindt u van de huidige situatie omtrent de controle op aanbesteden?
- Is het duidelijk welke wet- en regelgevingen u zou moeten hanteren bij de controle op aanbestedingen?
- Is het duidelijk hoe diep een accountant dient te gaan in zijn/haar werkzaamheden?
- Wat vindt u een relevant normenkader voor aanbestedingen?
- Is het duidelijk welk protocol u moet gebruiken tijdens de controle?
- Is het duidelijk welke werkzaamheden u dient uit te voeren aan de hand van een controleprotocol?
- Waarom zijn de controleprotocollen inzake aanbesteden zo onduidelijk ingericht voor een accountant?
- In veel protocollen staat er niks beschreven over aanbestedingen. Waarom wordt aanbesteden weggelaten? Gaat het te diep? Kosten de werkzaamheden te veel tijd en geld?
- Tegen welke problemen loopt u aan gedurende de controle op aanbestedingen?
- Welke grote veranderingen (omtrent de controle op aanbesteden) hebben plaatsgevonden? Kijkend naar nu en een paar jaar geleden.
- Welke werkzaamheden voert u uit (zie ook vragen/opties hieronder)?

Opsteller controleprotocol

- Hoe stelt u een controleprotocol op?
- Dienen jullie aan regels te houden met het opstellen van een controleprotocol? Zo ja, welke?
- Wat vindt u belangrijk in een controleprotocol? Waar let u op?
- Zijn er veel verschillen in protocollen van verschillende ministeries?
- Hoe vaak wordt een controleprotocol vernieuwd of herzien?
- Hoe zien jullie de rol van de accountant t.a.v. de controle op naleving van de aanbestedingswet/controleprotocol?
- Hoe diep zou de controle op naleving van de aanbestedingswet moeten gaan in uw optiek?
 - Alleen opzet en bestaan aanbestedingsproces beoordelen.
 - Vaststellen of alle inkopen die Europees aanbesteed zouden moeten worden ook Europees aanbesteed zijn (dus vaststellen dat inkopen boven de drempelwaarde aanbesteed zijn, vaststellen dat opdrachten niet onterecht opgeknipt worden ed.).
 - Vaststellen dat Europese aanbestedingen inhoudelijk juist (conform de aanbestedingswet) zijn uitgevoerd.
 - Moet er ook gekeken worden naar inkopen onder de drempelwaarde (dus Nationaal aanbesteed/gids proportionaliteit).

- Hoe kijken jullie aan tegen de tijdsbesteding en kosten die samenhangen met de controle op naleving van aanbestedingsregels (met andere woorden de kosten/baten analyse)?
- Wat doet een Ministerie wanneer er bevindingen (bijvoorbeeld inkopen onterecht niet aanbesteed) zijn uit de controle op naleving van de aanbestedingswet (afhankelijk van de omvang van de bevindingen kan dit impact hebben op de controleverklaring of in het accountantsverslag opgenomen worden)?

Controle op ministeries of zij juist de aanbestedingswet naleven:

- Toetsen jullie expliciet of aan de aanbestedingswet wordt gedaan? Zo ja, hoe doen jullie dat?
- Waar letten jullie op?
- Komen jullie vaak afwijkingen tegen?
- Heb je vaak bevindingen? Zo ja, wat voor soort bevindingen?
- Wat doe je in zo'n situatie?
- Wat hebben jullie voor mogelijkheden zodra een ministerie niet voldoet?

Eenduidige controleaanpak

- Zou het mogelijk zijn om een eenduidige controleaanpak op te kunnen stellen?
Zo ja, hoe zou het ongeveer eruit komen te zien?
- In hoeverre zou een eenduidige controleaanpak gebruikt kunnen worden in de praktijk?
- Wat zou een reden kunnen zijn dat er geen eenduidige controleaanpak kan worden gebruikt? (hier zowel verschil tussen ministeries als verschil tussen de gecontroleerde organisaties bespreken)
- Zou een rapport van feitelijke bevindingen een goed alternatief zijn? Of een aparte opdracht?

Bijlage E – Uitwerkingen interviews

vanwege de vertrouwelijke aard verwijderd

Bijlage F – Aanbevelingsbrief Ministerie

Onderstaand is de aanbevelingsbrief aan het ministerie weergegeven.

Judith Kester

XXXX XX

XXXX XX XXXXXXXX

XXXXX, 14 juni 2019

Ministerie van Economische Zaken en Klimaat

t.a.v. de minister van Economische Zaken en Klimaat

XXXXXXXX

XXXX XX XXXXXXXX

Betreft: een eenduidige controleaanpak voor aanbestedingen

Geachte minister van Economische Zaken en Klimaat,

Momenteel zit ik in de afrondingsfase van mijn afstudeeronderzoek aan de Hogeschool Rotterdam. Ik heb onderzoek gedaan naar het bewerkstelligen van een eenduidige controleaanpak op basis van verschillende controleprotocollen van ministeries én wet- en regelgeving.

Uit dit onderzoek is gebleken dat accountants de controleprotocollen van verschillende ministeries op het gebied van de aanbestedingswet erg onduidelijk vinden en niet weten hoe diep zij moeten gaan in de controle op de naleving van deze wet. De controleprotocollen geven beperkte instructies aan de accountant over deze controle. Dit is vaak in twee à drie zinnen beschreven. Bovendien maken ministeries geen onderscheid in de grootte van organisaties. Hierdoor kan het gebeuren dat een accountant bij een kleine organisatie meer werkzaamheden uitvoert dan realistisch of nodig is. Op basis hiervan heb ik een eenduidige controleaanpak opgesteld die deze problematiek reduceert. Deze eenduidige controleaanpak bestaat uit een lichter en zwaarder regime, zodat een kleine gesubsidieerde organisatie niet wordt belast met een zwaardere aanpak die eerder voor een grote gesubsidieerde organisatie geldt. Dit zorgt voor een eerlijke en aangename aanpak voor zowel de accountant als de gecontroleerde organisatie. Elk regime bestaat uit werkzaamheden voor zowel boven als onder de Europese drempel waarin de diepgang van de werkzaamheden duidelijk is beschreven. In de toelichting vindt u de eenduidige controleaanpak voor de controle op de naleving van de aanbestedingswet.

Mijn advies is om de eenduidige controleaanpak in de controleprotocollen van de verschillende ministeries te integreren. U kunt hierin een proactieve rol spelen door dit advies onder de aandacht te brengen bij de andere ministeries. Hierdoor verkrijgen de accountants meer duidelijkheid over hoe diep zij dienen te gaan in de uitvoering van de werkzaamheden en vooral op welke wijze dit gedaan moet worden. Ook levert dit u minder vragen en discussies op met zowel de accountant als de gecontroleerde organisatie, omdat iedere accountant zijn controle in gaat richten op basis van de dezelfde controleaanpak. Deze controleaanpak geeft dus structuur aan de controle en zorgt voor een gelijke aanpak door elke accountant. Hierdoor weet het ministerie wat in de praktijk van een accountant wordt verwacht en kan daardoor beter op vragen én bevindingen van de accountant of gecontroleerde organisatie reageren.

Ik hoop dat ik u voldoende heb overtuigd om een eenduidige controleaanpak in de controleprotocollen te integreren. Verder zie ik graag een reactie tegemoet wat u daarvan vindt en of u het onder de aandacht gaat brengen bij de andere ministers van de verschillende ministeries. Ik bedank u bij voorbaat voor uw medewerking.

Met vriendelijke groet,

Judith Kester

TOELICHTING

Onderstaand is de eenduidige controleaanpak voor de controle op de naleving van de aanbestedingswet weergegeven die op basis van theorie en verwachtingen van de accountants van BDO is opgesteld.

Eenduidige Controleaanpak
Indien de gesubsidieerde organisatie een aanbestedende dienst ¹ is, is voor de controle de volgende wet- en regelgeving van toepassing: de aanbestedingswetgeving zowel Europees als nationaal: de Aanbestedingswet 2012 en de Gids Proportionaliteit. De controle is gericht op het vaststellen van de getrouwheid van de jaarrekening en de toetsing van financiële rechtmatigheid ² van alle bestedingen en inkomsten. Voor de controle op de naleving van de Aanbestedingswet 2012 is een onderscheid gemaakt tussen een lichter en zwaarder regime. Op basis van deze invullingen van het regime (licht of zwaar) dient de accountant zijn controle in te richten.

Lichter regime (de aanbestedende dienst is voor < 60% gesubsidieerd op jaarbasis)

Voor aanbestedingen die **boven de Europese drempelbedragen** [zie Bijlage B] vallen, dient de accountant vast te stellen of deze aanbestedingen Europees aanbesteed zijn. Hiermee wordt bedoeld dat de accountant steekproefsgewijs vaststelt of de inkopen boven de Europese drempelbedragen conform de (Europese) aanbestedingsregels aanbesteed zijn. Daarna dient de accountant statistisch onderbouwd de grootste inkopen inhoudelijk op juiste uitvoering volgens de Aanbestedingswet 2012 te controleren om een zekerheid van 95% te behalen. De accountant overweegt data-analyse in te zetten om de volledigheid van de inkopen te waarborgen. Naast deze werkzaamheden dient de accountant tevens de opzet, bestaan en werking van de interne beheersmaatregelen inzake aanbestedingsrechtmatigheid vast te stellen. Indien bevindingen inzake (on)rechtmatigheden zijn geconstateerd, neemt de accountant dit mee in zijn oordeel voor de controleverklaring. Hiervoor geldt de goedkeuringstolerantietabel³ en wordt uitgegaan van de contractwaarde van de betreffende aanbesteding. Tevens dient de accountant bij vermoeden van niet-naleving met het management en de met governance belaste personen te bespreken.

Voor aanbestedingen die **onder de Europese drempelbedragen** [zie Bijlage B] vallen, dient de accountant alleen de opzet en bestaan van de aanbestedende dienst te controleren. Hiermee wordt bedoeld dat de accountant allereerst het inkoopbeleid beoordeeld waarin de drempelwaarden zijn opgenomen die voldoen aan de Gids Proportionaliteit en daarna vaststelt of de dossiervorming op orde is (conform de Aanbestedingswet 2012). Indien bevindingen inzake (on)rechtmatigheden of het vermoeden van niet-naleving van de aanbestedingsregels zijn geconstateerd, dient de accountant daarover te rapporteren in het accountantsverslag en niet mee te nemen in zijn oordeel voor de controleverklaring. Echter dient de accountant dit wel met het management te bespreken.

Zwaarder regime (de aanbestedende dienst is voor > 60% gesubsidieerd op jaarbasis)

Voor aanbestedingen die **boven de Europese drempelbedragen** [zie Bijlage B] vallen, dient de accountant vast te stellen of deze aanbestedingen Europees aanbesteed zijn. Hiermee wordt bedoeld dat alle inkopen boven de Europese drempelbedragen aanbesteed zijn en niet bewust opgeknipt zijn. Om die reden wordt een spend analyse bij de aanbestedende dienst opgevraagd en door de accountant geanalyseerd. Daarna dient de accountant statistisch onderbouwd de grootste inkopen inhoudelijk op juiste uitvoering volgens de Aanbestedingswet 2012 te controleren om een zekerheid van 95% te behalen. De accountant overweegt data-analyse in te zetten om de volledigheid van de inkopen te waarborgen. Naast deze werkzaamheden dient de accountant tevens de opzet, bestaan en werking van de interne beheersmaatregelen inzake aanbestedingsrechtmatigheid vast te stellen. Vervolgens dient de accountant het inkoopbeleid, de functiescheiding van de inkoopafdeling en de deskundigheid van de inkoper te beoordelen. Indien bevindingen inzake (on)rechtmatigheden zijn geconstateerd, neemt de accountant dit mee in zijn oordeel voor de controleverklaring. Hiervoor geldt de goedkeuringstolerantietabel³ en wordt uitgegaan van de

contractwaarde van de betreffende aanbesteding. Tevens dient de accountant bij vermoeden van niet-naleving met het management en de met governance belaste personen te bespreken.

Voor aanbestedingen die **onder de Europese drempelbedragen** [zie Bijlage B] vallen, dient de accountant alleen de opzet en bestaan van de aanbestedende dienst te controleren. Hiermee wordt bedoeld dat de accountant allereerst het inkoopbeleid beoordeelt waarin de drempelwaarden zijn opgenomen die voldoen aan de Gids Proportionaliteit en daarna vaststelt of de dossiervorming op orde is (conform de Aanbestedingswet 2012). Vervolgens dient de accountant de interne beheersing van het inkoopbeleid (bijv. inkoopmonitor) en eventuele risico's te beoordelen. Tevens is het van belang dat de accountant de volledigheid van het contractenregister vaststelt. Indien bevindingen inzake (on)rechtmatigheden of het vermoeden van niet-naleving van de aanbestedingsregels zijn geconstateerd, dient de accountant daarover te rapporteren in het accountantsverslag en niet mee te nemen in zijn oordeel voor de controleverklaring. Echter dient de accountant dit wel met het management te bespreken.

¹ de staat, een provincie, een gemeente, een waterschap of een publiekrechtelijke instelling dan wel een samenwerkingsverband van deze overheden of publiekrechtelijke instellingen (Aanbestedingswet 2012).

² de financiële administratie van baten en lasten, alsmede de balansmutatie rechtmatig tot stand zijn gekomen in overeenstemming met de bepalingen in het wettelijke kader.

³ goedkeuringstolerantietabel:

Controleverklaring	Onjuistheden in de verantwoording			Onzekerheden in de controle		
	Goedkeurend	Met beperking	Afkeurend	Goedkeurend	Met beperking	Oordeels-onthouding
<u>Rechtmatigheid</u> % van de totale lasten	< 1%	> 1% en < 3%	> 3%	< 3%	> 3% en < 10%	> 10%

De benoemde percentages zijn overgenomen van het Handboek Auditing Rijksoverheid.