

**SDO-Notitie**

**Uitvoering van de controle op  
aanbestedingsrechtmatigheid bij de  
jaarrekeningcontrole van decentrale overheden**  
Good practice

17 januari 2019

Koninklijke Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants



## Inhoudsopgave

<b>1. Inleiding</b>	<b>4</b>
1.1. Financiële rechtmatigheid	4
1.2. Reikwijdte van de controle	5
1.3. Disclaimer	5
<b>2. Normen aanbestedingsrechtmatigheid</b>	<b>6</b>
2.1. Normenkader	6
2.2. Toelichting op de relevante wet- en regelgeving	6
2.2.1. EU-Werkingsverdrag;	6
2.2.2. Europese Richtlijnen ((2009/81/EG, 2014/24, 2014/23 en 2014/25)	6
2.2.3. Aanbestedingswet 2012 (herzien vanaf 1 juli 2016);	7
2.2.4. Aanbestedingsreglement Werken 2016 (ARW 2016)	7
2.2.5. De Gids Proportionaliteit	7
2.2.6. De kadernota Rechtmatigheid	7
<b>3. Controlewerkzaamheden</b>	<b>8</b>
3.1. Risico afweging	8
3.2. Het vaststellen of er sprake is van een aanbestedende dienst	9
3.3. Het vaststellen of het interne inkoop- en aanbestedingsbeleid invulling geeft aan de vereisten volgens de gids proportionaliteit.	11
3.4. Het vaststellen van de opzet, het bestaan en eventueel de werking van de administratieve organisatie in interne beheersing ter borging van de aanbestedingsrechtmatigheid.	12
3.5. Het uitvoeren van een gegevensgerichte inkoopanalyse	14
3.5.1. Vaststellen van de betrouwbaarheid van de data ten behoeve van de inkoopanalyse	14
3.5.2. Vaststellen van de volledigheid data van de data ten behoeve van de inkoopanalyse.	14
3.5.3. Stratificatie	15
3.5.4. Controle verstrekte subsidies	15
3.5.5. Controle transactie in het kader van publiek publieke samenwerking	17
3.5.6. Selectie reguliere crediteuren	19
3.5.7. Controle van de raming versus drempelwaarde.	21
3.5.8. Controle van de gevolgde (aanbestedings)procedure	23
3.5.9. Vaststellen dat de gunning en het definitieve contract in lijn zijn met de (aanbestedings)procedure.	23
3.5.10. Vaststellen dat ingeval van significante wijzigingen van de opdracht geen sprake is van onrechtmatige wezenlijke wijzigingen.	24

<i>3.5.11. Vaststellen dat eventuele verlenging van de opdracht in lijn ligt met de contractuele bepalingen en gevolgde procedure.</i>	<i>27</i>
<i>3.5.12. Bijzondere aandachtsgebieden</i>	<i>27</i>
<i>3.5.13. Aanbesteding van projectontwikkeling / gebiedsontwikkeling / grondexploitatie</i>	<i>29</i>
<i>3.5.14. Onderhandelingsprocedure zonder aankondiging (1 op 1 gunning)</i>	<i>30</i>
<i>3.5.15. Dynamisch aankoopstelsel</i>	<i>31</i>
<i>3.5.16. Openhouse / bestuurlijke aanbestedingen</i>	<i>31</i>
<b>4. Foutevaluatie en rapportage</b>	<b>33</b>
4.1 Evaluatie en rapportage van fouten	33
4.2 Evaluatie meerjarige contracten (Kadernota rechtmatigheid 2018, paragraaf 4.1.1)	34
4.3 Onzekerheid in de rechtmatigheid	34
4.4 Onrechtmatigheden en het getrouw beeld (kadernota 2018, pagina 10)	35
4.5 BTW en foutevaluatie	35
4.6 Fraude corruptie	35

## 1. Inleiding

Deze good practice gaat in op het verkrijgen van toereikende en geschikte controle-informatie rond het vaststellen van aanbestedingsrechtmatigheid in het geval van rechtmatigheidscontrole bij jaarrekeningen of andere financiële overzichten bij gemeenten, provincies en gemeenschappelijke regelingen. Deze good practice is derhalve volledig van toepassing in gevallen dat de accountant een rechtmatigheidsoordeel verstrekt met als onderdeel aanbestedingsrechtmatigheid.

Daar waar enkel een getrouwheidsoordeel wordt afgegeven, geldt standaard 250 en is deze good practice niet van toepassing.

Deze good practice is van toepassing op zowel bestaande controleopdrachten, als nieuwe controleopdrachten (first year audits). De werkzaamheden zijn ieder jaar van toepassing (geen sprake van eenmalige werkzaamheden).

In de good practice wordt gewerkt met ‘green-’ en ‘red flags’. Deze omstandigheden bieden een indicatie ten aanzien van de rechtmatigheid. De toepassing van een ‘red flag’ leidt niet automatisch tot de conclusie dat de besteding onrechtmatig is. Als in een bepaalde situatie meerdere ‘red’ flags van toepassing zijn, is dat aanleiding voor nader onderzoek hetgeen kan leiden tot een onrechtmatig oordeel ten aanzien van deze bestedingen.

### 1.1. Financiële rechtmatigheid

De rechtmatigheidscontrole bij jaarrekeningen of andere financiële overzichten in de publieke sector ziet toe op de financiële rechtmatigheid. Er dient hierbij een duidelijk onderscheid gemaakt te worden met het begrip juridische rechtmatigheid. Juridische rechtmatigheid betreft het handelen in overeenstemming met alle wet- en regelgeving. In het kader van de accountantscontrole is het begrip financiële rechtmatigheid geïntroduceerd. Dit is minder omvattend dan de term juridische rechtmatigheid. Financiële rechtmatigheid betreft de rechtmatigheid van het financiële beheer zodanig dat baten en lasten, alsmede balansmutaties rechtmatig tot stand komen. Financiële rechtmatigheid ziet dus toe op financiële beheershandelingen die direct leiden tot een financiële transactie. Handelingen en beslissingen die niet direct leiden tot een financiële transactie zijn geen onderdeel van de financiële rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole (zie verder de kadernota rechtmatigheid).

Financiële handelingen in het kader van aanbestedingsrechtmatigheid hebben betrekking op de volgende activiteiten:

- ▶ het naleven van de (Europese) aanbestedingsplicht;
- ▶ keuze van het regime van de aanbestedingsprocedure (Nationaal of Europees);
- ▶ keuze voor een bijzondere aanbestedingsprocedure (dynamisch aankoopstelsel (DAS)onderhandelingsprocedure zonder aankondiging);
- ▶ gunning van een overheidsopdracht;
- ▶ wijziging van de opdracht gedurende de contractfase.

Handelingen en beslissingen die niet direct leiden tot een financiële transactie zijn geen onderdeel van de financiële rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole. Voorbeelden van handeling die niet direct leiden tot een financiële rechtmatigheidsfout zijn: een marktconsultatie,

het bepalen van de inkoopstrategie, vertaling van de vereisten volgens de Gids Proportionaliteit naar het eigen inkoop- en aanbestedingsbeleid. Daarnaast leidt de afwezigheid van enkele formaliteiten (afwezigheid van publicatie) niet tot een financiële onrechtmatigheid. Opvallende zaken die naar aanleiding van de rechtmatigheidscontrole aan de orde komen, leiden tot een bevinding die toegevoegd kan worden aan het accountantsverslag maar hebben geen invloed op het accountantsoordeel.

### ***1.2. Reikwijdte van de controle***

De reikwijdte van de controle op aanbestedingsrechtmatigheid richt zich op twee elementen, namelijk een formele controle op de vereisten volgens de aanbestedingswetgeving (bijvoorbeeld de vereisten aan de stukken in een aanbestedingsdossier) en een materiële controle op de inhoudelijke keuzes en ingenomen posities die tijdens een inkoopproces/aanbestedingsproces zijn gemaakt c.q. ingenomen.

De controle leidt in de volgende situaties tot een onrechtmatigheid:

- ▶ De accountant stelt ondubbelzinnig vast dat niet voldaan is aan de formele vereisten dan wel de inhoudelijke keuzes en ingenomen posities in strijd zijn met de aanbestedingswet en deze hebben financiële impact (ofwel er is sprake van een financiële beheerhandeling conform de kadernota rechtmatigheid). Bijvoorbeeld: er is sprake van een uitzondering op de aanbestedingsregels waarbij een standpunt ingenomen zonder juridische argumenten (geen pleitbaar standpunt) of bijvoorbeeld bij een overschrijding van het drempelbedrag waarbij er ten onrechte niet conform het Europees regime is aanbesteed.
- ▶ De aanbesteding / inkoop is in strijd met een gerechtelijk oordeel (door een rechtbank in kort geding of bodemprocedure of beschikking van de Europese Commissie);
- ▶ Uit een gerechtelijk oordeel (in bodemprocedure) volgt toekenning van schadevergoeding;

### ***1.3. Disclaimer***

Deze good practice is opgesteld om de controlepraktijk op het gebied van aanbestedingsrechtmatigheid praktische handvaten te geven. Om te komen tot een praktische handreiking ontkomen we er niet aan om een aantal algemene uitgangspunten op te nemen op basis waarvan kan worden getoetst. De inhoud van deze good practice is niet bedoeld om een volledige samenvatting te geven van het aanbestedingsrecht. Het is dan ook goed mogelijk dat in het inkoopdossier gebruik gemaakt wordt van een meer specifieke uitzondering die niet in opgenomen in deze good practice. De toepassing van zo'n uitzondering leidt dan ook niet automatisch tot onrechtmatigheid. Bij twijfel over de toepassing van deze uitzonderingen wordt geadviseerd de aanbestedingsjurist bij te schakelen (zie ook paragraaf 6.3 van de Kadernota 2018 en de daarbij behorende stellige uitspraak).

## 2. Normen aanbestedingsrechtmatigheid

### 2.1. Normenkader

In deze sectie staat het normenkader weergegeven welke betrekking heeft op de controle van de van (Europese) aanbestedingen. Dit normenkader is in hoofdstuk 3 vertaald in concrete toetspunten c.q. handreikingen voor de uitvoering van de controlewerkzaamheden.

Relevante wet- en regelgeving:

- ▶ EU-Werkingsverdrag;
- ▶ Europese Richtlijnen (2009/81, 2014/24, 2014/23 en 2014/25);
- ▶ Aanbestedingswet 2012 (herzien vanaf 1 juli 2016);
- ▶ Aanbestedingsreglement Werken 2016 (ARW 2016);
- ▶ Gids Proportionaliteit;
- ▶ Kadernota Rechtmatigheid voor de accountant (Decentrale overheden);
- ▶ Gemeentelijk inkoop- en aanbestedingsbeleid<sup>1</sup> (zoals vastgesteld door het bestuur).

### 2.2. Toelichting op de relevante wet- en regelgeving

#### 2.2.1. EU-Werkingsverdrag;

Het werkingsverdrag biedt de grondslag voor lagere uitvoeringsregelgeving dat betrekking heeft op aanbestedingsrecht. Het aanbestedingsrecht vloeit voort uit de vrij verkeer bepalingen van vestiging, goederen en diensten. Daarnaast is het aanbestedingsrecht ordeningsrecht en sterk beïnvloed door het (Europese) mededingingsrecht en wetgeving omtrent staatssteun.

#### 2.2.2. Europese Richtlijnen ((2009/81/EG, 2014/24, 2014/23 en 2014/25)

Een Europese richtlijn is een wetgevend instrument van de Europese Unie. Een richtlijn is verbindend ten aanzien van het te bereiken resultaat voor de lidstaten. Een richtlijn heeft geen directe werking. Aan nationale instanties wordt de bevoegdheid gelaten vorm en middelen te kiezen voor implementatie in hun nationale regelgeving. Er is een viertal Europese richtlijnen van belang voor het aanbesteden:

1. Richtlijn: gunnen van overheidsopdrachten (2014/24/EU)
2. Richtlijn: gunnen van opdrachten water- en energievoorziening, vervoer en postdiensten (2014/25/EU)
3. Richtlijn: gunnen van concessieopdrachten (2014/23/EU)
4. Richtlijn: defensie en veiligheid (2009/81/EG)

De nieuwe aanbestedingsrichtlijnen hebben tot doel de doeltreffendheid en efficiëntie van overheidsaanbestedingen te vergroten. Daarnaast stellen de richtlijnen aanbesteders in staat om overheidsopdrachten beter te gebruiken om strategische, maatschappelijke doelen te bereiken (onder meer milieu, innovatie, werkgelegenheid, maatschappelijke integratie). De basisprincipes van de richtlijnen zijn niet gewijzigd, maar laten opdrachtgevers meer ruimte in de toepassing daarvan. De eerste drie richtlijnen zijn per 17 april 2014 geïmplementeerd in de Aanbestedingswet (“Aw”).

---

<sup>1</sup> De gemeenteraad kan er voor kiezen het gemeentelijk inkoop- en aanbestedingsbeleid niet op te nemen in het normenkader ten behoeve van de accountantscontrole.

### **2.2.3. Aanbestedingswet 2012 (herzien vanaf 1 juli 2016);**

Nederland heeft de richtlijnen geïmplementeerd in de gewijzigde Aanbestedingswet 2012 die op 1 juli 2016 in werking is getreden. De richtlijn defensie en veiligheid is ongewijzigd en op 21 augustus 2009 in werking getreden.

### **2.2.4. Aanbestedingsreglement Werken 2016 (ARW 2016)**

Het Aanbestedingsreglement Werken 2016 (ARW 2016) beschrijft op een zeer uitvoerige wijze de procedures voor het aanbesteden van opdrachten voor werken. Op grond van de in 2016 gewijzigde Aanbestedingswet 2012 is een aanbestedende dienst verplicht om het ARW 2016 toe te passen voor overheidsopdrachten voor werken onder de Europese drempelwaarden. Aanbestedende diensten zijn vrij om het ARW 2016 te gebruiken bij opdrachten voor leveringen en diensten. Aanbestedende diensten zijn bovendien vrij om het ARW 2016 te gebruiken bij opdrachten boven de Europese drempelwaarden.

### **2.2.5. De Gids Proportionaliteit**

Bij inkoop dienen aanbestedende diensten het beginsel van proportionaliteit in acht nemen. De Gids Proportionaliteit geeft hier invulling aan. In de AMvB (Aanbestedingsbesluit) bij de Aanbestedingswet 2012 is de Gids proportionaliteit als verplicht te volgen richtsnoer aangewezen en is daarmee onderdeel van de relevante wet- en regelgeving in het kader van de rechtmatigheidscontrole. Het proportionaliteitsbeginsel houdt in dat de keuzes die een aanbestedende dienst maakt en de eisen en voorwaarden die zij stelt bij een aanbesteding, in redelijke verhouding dienen te staan tot de aard en omvang van de aan te besteden opdracht.

### **2.2.6. De kadernota Rechtmatigheid**

Via de kadernota rechtmatigheid geeft de commissie BBV invulling aan het begrip rechtmatigheid in de controleverklaring van de decentrale overheden. De in het kader van de aanbestedingsrechtmatigheid relevante bepalingen uit de kadernota zijn verwerkt in deze good practice.

### 3. Controlewerkzaamheden

#### 3.1. Risico afweging

Als gevolg van de complexiteit van de EU aanbestedingsregels als ook de wijzigingen per 18 april 2016 bestaat de kans dat niet overal waar een Europese aanbesteding had plaats moeten vinden dit ook is gebeurd <of in geval het inkoopbeleid van toepassing is: bestaat de kans dat niet de juist aanbestedingsprocedure is gevolgd> met als gevolg dat de financiële consequenties van de aanbesteding onrechtmatig zijn.

Dit risico ziet toe op de assertions "Completeness" en "Accuracy". Completeness ziet toe op de controlevraag of alle transacties die Europees aanbesteed hadden moeten worden ook Europees zijn aanbesteed. Als gevolg van bijvoorbeeld opknippen van contracten en het niet-naleven van reglementen (o.a. Drempelbedragen / soort dienst) bestaat de kans dat niet overal waar een Europese aanbesteding plaats had moeten vinden, dit ook is gebeurd met als gevolg dat de financiële consequenties van de aanbesteding onrechtmatig zijn. Accuracy betreft de vraag of de Europese aanbesteding juist heeft plaatsgevonden en de bestedingen ook in lijn zijn met het aanbestede contract. Is er bijvoorbeeld sprake van een wezenlijke wijziging?

Op basis van ervaringen van controle bij organisaties in de Lokale Overheid, komen met enige regelmaat rechtmatigheidsfouten voor bij de controle uit het niet naleven van aanbestedingsregels. Fouten ontstaan onder andere omdat sprake is van complexe regelgeving met veel grijze gebieden, maar ook soms door de decentrale inrichting van de overheidsorganisaties of onvoldoende kennis en interne beheersing rondom het inkoopproces. Aangezien hiermee aanzienlijke geldstromen gemoeid zijn, kan dit direct leiden tot materiële rechtmatigheidsfouten die een impact kunnen hebben op de strekking van de controleverklaring. Het is aan de accountant om in zijn controle af te wegen of sprake is van een significant risico.

In de basis zien wij hierin geen aanleiding dat er opzettelijk niet wordt voldaan aan de wet- en regelgeving. Aanbestedende diensten handelen hierin naar onze inschatting wel integer. Als het fout gaat heeft dat met name te maken met onvoldoende kennis van budgethouders en/of onvoldoende controlemaatregelen in het inkoopproces. Derhalve identificeren wij hier niet bij voorbaat een verhoogd frauderisico of corruptierisico.

Voorafgaand aan de controlewerkzaamheden dient het controleteam het risico ten aanzien van onrechtmatige aanbestedingen in te schatten waarbij tenminste de volgende elementen worden geadresseerd:

- ▶ aard en omvang van de inkopen;
- ▶ complexiteit van de aanbestedingsregels;
- ▶ Interne beheersing ten aanzien van het inkoopproces;
- ▶ fraude- en corruptierisico.

In de navolgende paragrafen is stapsgewijs de controle van aanbestedingsrechtmatigheid uiteen gezet van algemeen gebruikelijke stappen naar specifieke c.q. uitzonderingssituaties.

Deze stappen bestaan uit:

- ▶ Het vaststellen of er sprake is van een aanbestedende dienst.



- ▶ Het vaststellen of het interne inkoop- en aanbestedingsbeleid invulling geeft aan de vereisten volgens de Gids Proportionaliteit.
- ▶ Het vaststellen van de opzet, het bestaan en eventueel de werking van de administratieve organisatie in interne beheersing ter borging van de aanbestedingsrechtmatigheid.
- ▶ Het uitvoeren van een gegevensgerichte inkoopanalyse:
  - Vaststellen van de betrouwbaarheid van de data ten behoeve van de inkoopanalyse.
  - Vaststellen van de volledigheid data van de data ten behoeve van de inkoopanalyse.
  - Stratificeren en selecteren van de te controleren items:
    - Betaalde belastingen, rente en aflossingen;
    - Verstrekte subsidies;
    - Transactie in het kader van publiek publieke samenwerking;
    - Key items reguliere crediteuren;
    - Restmassa crediteuren.
- ▶ Controle verstrekte subsidies.
- ▶ Controle transactie in het kader van publiek publieke samenwerking.
- ▶ Controle reguliere crediteuren (key items en deelwaarneming op restmassa)
  - Bepalen van de aard van de opdrachten.
  - Controle van de raming versus drempelwaarde.
  - Controle van de gevolgde (aanbestedings)procedure
  - Vaststellen dat de gunning en het definitieve contract in lijn zijn met de (aanbestedings)procedure.
    - Vaststellen dat in geval van een raamovereenkomst voldaan is aan de specifieke vereisten aan raamovereenkomsten.
  - Vaststellen dat ingeval van significante wijzigingen van de opdracht geen sprake is van onrechtmatige wezenlijke wijzigingen.
  - Vaststellen dat eventuele verlenging van de opdracht in lijn ligt met de contractuele bepalingen en gevolgde procedure.
  - Bijzondere aandachtsgebieden
    - ICT
    - Inhuur derden
- ▶ Controle bijzondere aanbestedingsprocedures:
  - Aanbestedingsplicht in geval van projectontwikkeling / gebiedsontwikkeling / grondexploitatie.
  - Onderhandelingsprocedure zonder aankondiging (1 op 1 gunning).
  - Dynamische aankoopstelsel.
  - Open-house / bestuurlijk aanbestedingen.

### ***3.2. Het vaststellen of er sprake is van een aanbestedende dienst***

Ga op grond van artikel 1.1 Aanbestedingswet 2012 na of er sprake is van een aanbestedende dienst

#### Kwalificatie aanbestedende dienst

Voor toepassing van de Aanbestedingswet is bepalend of een opdrachtgever als aanbestedende dienst kwalificeert. Het begrip aanbestedende dienst is onder te verdelen in diverse categorieën:

- Staat, provincie, gemeente, waterschap
- Publiekrechtelijke instellingen
- Samenwerkingsverbanden van overheden of publiekrechtelijke instellingen;

Samenwerkingsverbanden van overheden, het overheidsbedrijf en speciale sectorbedrijf blijven in dit memo buiten beschouwing.

## **Staat, provincie, gemeente, waterschap**

Door de duidelijke en specifieke omschrijvingen in de aanbestedingswet, leidt deze categorie niet tot discussies.

## **Publiekrechtelijke instellingen**

De categorie “Publiekrechtelijke instelling” is minder gemakkelijk vooraf te definiëren. Er moet worden voldaan aan een drietal cumulatieve criteria om als aanbestedende dienst te kwalificeren.

### **1. Opggericht om te voorzien in behoeften van algemeen belang anders dan van industriële of commerciële aard**

Dit criterium laat zich niet samenvatten in een heldere definitie. Alle omstandigheden van het geval bepalen of sprake is van een behoefte van algemeen belang. Het gaat om een weging van de omstandigheden.

Een aantal aanwijzingen dat wordt voldaan aan dit criterium:

- afwezigheid van concurrentie op de markt;
- de organisatie kent geen winstoogmerk;
- het uitgangspunt van organisatie is niet gebaseerd op economische begrippen zoals rendement, doelmatigheid en rentabiliteit;
- de organisatie draagt niet zelf (financiële) ondernemingsrisico;
- het gaat om een behoefte waarin marktpartijen niet voorzien door het aanbieden van goederen of diensten, waardoor de overheid besluit in de behoefte te voorzien.

De omvang van de activiteiten die voorzien in de behoeften van algemeen belang is niet relevant. Ook als een klein deel van de activiteiten van de entiteit voorzien in behoeften van algemeen belang, kan er sprake zijn van een publiekrechtelijke instelling. Het gevolg is dat de entiteit kwalificeert als publiekrechtelijke instelling en aanbestedende dienst. De aanbestedingswet is van toepassing op de gehele inkoop, ook voor de activiteiten die niet strekken tot de behoeften van algemeen belang.

Bovendien gaat het om de feitelijke activiteiten die een entiteit uitvoert. Het zich bezig houden met een behoefte van algemeen belang niet van industriële of commerciële aard hoeft niet uit de statuten van de organisatie te blijken. De statuten kunnen wel een indicatie bevatten dat er wel sprake is van een publiekrechtelijke instelling.

Informatiebronnen: doelomschrijving in statuten, feitelijke activiteiten.

### **2. Rechtspersoonlijkheid**

Een juridische entiteit die over rechtspersoonlijkheid beschikt, zoals een B.V., N.V. of een stichting. Het aanbestedingsrecht gaat uit van de economische realiteit, waarbij in uitzonderingssituaties een personenvennootschap ook als publiekrechtelijke instelling kan kwalificeren. Aan dit criterium zal snel worden voldaan.

Informatiebronnen: Uittreksel Kamer van Koophandel, statuten, samenwerkingsovereenkomst.

### **3. Overheidsinvloed**

In geval sprake is van overheidsinvloed op de entiteit, is de kans groot dat de entiteit zelf kwalificeert als aanbestedende dienst. Er is een drietal criteria ontwikkeld in jurisprudentie waar aan kan worden getoetst om vast te stellen of sprake is overheidsinvloed. Dit is geen limitatieve lijst. In de praktijk kan overheidsinvloed zich op meerdere vlakken openbaren.

#### *a. Financiering*

In hoofdzaak, dat wil zeggen voor meer dan 50%, gefinancierd door een andere aanbestedende dienst, zonder dat daarvoor een tegenprestatie bestaat.

Om te bepalen of een instelling voor meer dan 50% door een andere aanbestedende dienst wordt gefinancierd, moet rekening worden gehouden met alle inkomsten van de instelling, inclusief alle inkomsten die voortvloeien uit commerciële activiteiten. De financiering kan ook indirect zijn, bijvoorbeeld via een holdingmaatschappij binnen een groep.

Informatiebronnen: Subsidiebeschikking, jaarrekening.

***b. Toezicht op beheer***

Onder toezicht op beheer wordt verstaan actief beheer op besluiten van instellingen over overheidsopdrachten. Een controle achteraf en oppervlakkig toezicht is onvoldoende.

Informatiebronnen: Subsidiebeschikking, statuten, organisatiestructuur & governance.

***c. Benoeming van leden van het bestuur, leidinggevend of toezichthoudend orgaan***

Aan dit criterium wordt voldaan in het geval dat de overheid meer dan 50% van de leden van het bestuur of van de raad van commissarissen kan benoemen.

Informatiebronnen: Statuten, organisatiestructuur & governance.

In aanbestedingsrechtspraak geldt vaak het adagium: ‘substance over form’. Er geldt dus een ‘functionele uitleg’ waarbij al snel wordt aangenomen dat sprake is van een publiekrechtelijke instelling en dus van een aanbestedende dienst. De entiteit blijft een publiekrechtelijke instelling (en dus aanbestedende dienst), zelfs als de instelling sinds de oprichting meer commerciële dan publieke taken is gaan verrichten.

*LET OP: Indien door de klant het standpunt wordt ingenomen dat geen sprake is van een publiekrechtelijke instelling/aanbestedende dienst en uit de eigen analyse blijkt dat daarover twijfel bestaat, dient afstemming gezocht te worden met een aanbestedingsjurist.*

**Aanbestedingsplichtige opdracht**

Op het moment dat de entiteit niet kwalificeert als aanbestedende dienst, kan evengoed sprake zijn van een aanbestedingsplicht. Dit geldt bijvoorbeeld indien een bepaald project/werk met subsidies wordt gefinancierd.

Als een subsidie voor een bepaald werk of bepaalde met het werk samenhangende diensten is verleend en meer dan 50% van de financiering daarvan vormt, geldt een aanbestedingsplicht voor de inkoop van dat specifieke werk of die specifieke dienst als sprake is van een bovendrempelige opdracht (Europees regime).

Dit geldt specifiek voor de volgende categorie werken en diensten die met deze opdrachten verband houden:

- civieltechnische werken, of;
- bouwwerken voor ziekenhuizen, inrichtingen voor sportbeoefening, recreatie en vrijetijdsbesteding, school- en universiteitsgebouwen en gebouwen met een administratieve bestemming.

***3.3. Het vaststellen of het interne inkoop- en aanbestedingsbeleid invulling geeft aan de vereisten volgens de gids proportionaliteit.***

Ga na of het gemeentelijke inkoop- en aanbestedingsbeleid is opgenomen in het normenkader voor de accountantscontrole. Is dit het geval dan is hier tevens een materiële toetsing op de naleving vereist.

Stel vast dat de normbedragen volgens het inkoop- en aanbestedingsbeleid in voldoende mate invulling geeft aan de normbedragen volgens de Gids Proportionaliteit.

Het niet naleven van de Europese drempelbedragen bij aanbestedingen leidt tot een onrechtmatigheid. Het niet naleven van de overige normbedragen die zijn opgenomen in het ‘balkjesschema’ uit de Gids Proportionaliteit, dient de accountant de afwijking als bevinding te vermelden in het accountantsverslag. Bij de uitvoerende controlewerkzaamheden hoeft de accountant niet expliciet op zoek te gaan naar afwijkingen ten opzichte van de Gids Proportionaliteit. Ingeval de accountant bij de uitvoering van de controlewerkzaamheden afwijkingen van de Gids Proportionaliteit constateert, dan dient de accountant deze te vermelden in het accountantsverslag.

**Inkoopbeleid**

Aanbestedende diensten dienen een inkoopbeleid op te stellen om de inkoop, vooral van onderdrempelige opdrachten, te kunnen reguleren. Daarbij zijn aanbestedende diensten verplicht om de Gids Proportionaliteit toe te passen. Daarnaast geldt dat wanneer het gemeentelijke inkoop- en aanbestedingsbeleid is opgenomen in het normenkader voor de accountantscontrole tevens een materiële toetsing op de naleving daarvan is vereist. Het inkoopproces als geheel dient te worden getoetst.

#### Duidelijk grensoverschrijdend belang

De algemene aanbestedingsbeginselen (gelijkheidsbeginsel, non-discriminatiebeginsel, transparantiebeginsel en het proportionaliteitsbeginsel) gelden voor aanbestedende diensten ook bij opdrachten onder de drempelwaarden. Indien sprake is van een aanbestedende dienst in de grensstreek dient bijzondere aandacht aan het begrip ‘grensoverschrijdend belang’ zijn gegeven. Als een gemeente vaststelt dat sprake is van grensoverschrijdend belang, dan dient de gemeente de opdracht met inachtneming van de Europese aanbestedingsbeginselen in de markt te zetten. Dat betekent dat de opdracht Europees aangekondigd moet worden zodat ondernemers uit andere Europese landen in staat worden gesteld hun interesse te tonen in de uitvoering van de opdracht. Daarnaast moet de procedure op een transparante wijze worden doorlopen. Benadert de opdracht qua omvang de Europese aanbestedingsdrempel en is de plaats van uitvoering nabij de grensstreek, dan dient in het inkoopdossier aandacht worden besteed aan het grensoverschrijdende belang van de opdracht .

Green flags	Red flags
Eigen inkoopbeleid met een duidelijke visie op inkoop;	Geen inkoopbeleid.
Gebruik van afwijkingennotities in relatie tot het inkoopbeleid waarin <i>per opdracht</i> is vastgelegd op welke manier keuzes proportioneel worden ingericht.	Inkoopbeleid is erop gericht om uitsluitend lokale ondernemers kansen te geven op het verkrijgen van opdrachten.
Gebruik van TenderNed bij onderdrempelige opdrachten in geval van publicatie vooraf en publicatie achteraf na gunning.	Stelselmatige afwijkingen van eigen inkoopbeleid door gebruik te maken van 1 op 1 gunning.
	Naleving van Gids Proportionaliteit niet geborgd in eigen processen.
	Geen aandacht voor het begrip ‘duidelijk grensoverschrijdend belang’ specifiek relevant voor gemeenten in grensstreek.
	Afwijkingen zonder gebruik van hardheidsclausule in inkoopbeleid.

### ***3.4. Het vaststellen van de opzet, het bestaan en eventueel de werking van de administratieve organisatie in interne beheersing ter borging van de aanbestedingsrechtmatigheid.***

Het controleteam dient opzet, bestaan en werking van de interne beheersmaatregelen ter borging van de aanbestedingsrechtmatigheid vast te stellen. Hierbij evalueert de accountant de plaats van de inkoopfunctie binnen de organisatie, de wijze van kwaliteitsborging op de aanbestedingsprocedures die door de inkoopfunctie worden uitgevoerd en de wijze waarop binnen de inkoopfunctie kennis en deskundigheid omtrent de aanbestedingswetgeving wordt geborgd. Hoe stelt de organisatie bijvoorbeeld zelf vast dat de aanbestedingsregels juist worden gevolgd (juistheid)? Hoe weet de organisatie of voor alle inkopen de juiste procedure wordt gevolgd (volledigheid)? Hierbij moet worden gedacht aan de relevante functiescheiding (beschikken, controleren, bewaren en registreren) en de volgende procedures en interne beheersmaatregelen:

- ▶ Bij bepaalde grensbedragen (afhankelijk van het inkoop-aanbestedingsbeleid wat mogelijk van toepassing is) het verplicht inschakelen van de inkoopadviesfunctie of een verplicht gesteld inkoopformulier dat door de afdeling inkoop wordt geautoriseerd, waarbij de afdeling inkoop op juiste overwegingen en procedure controleert om te voorkomen dat de drempel onrechtmatig wordt overschreden;

- ▶ De aanwezigheid van een centraal contractregister en controle op de mutaties/standen in dit register.

Norm: inhoud inkoop- en aanbestedingsdossier

Een aantal documenten dient altijd aanwezig te zijn in het inkoopdossier een Europese aanbesteding:

- ▶ Inkoopstrategie al dan niet in combinatie met een inkoopadvies;
- ▶ Aanbestedingsleidraad;
- ▶ Nota van inlichtingen;
- ▶ Gunningsbeslissing;
- ▶ Digitale aankondiging van gunning van een opdracht;
- ▶ Proces-verbaal van aanbestedingen;

Binnen de verschillende fases binnen het inkoop-aanbestedingsproces bestaan er verschillende procesrisico's. Het controleteam dient dit inzichtelijk te maken in hoeverre de interne beheersing de verschillende procesrisico's mitigeert. Eventuele bevindingen en aanbevelingen worden opgenomen in de managementletter.

Reguliere stappen in het aanbestedingsproces	Procesrisico
Inkoopbehoefte / impuls	
Marktconsultatie / verkenning	Onvoldoende inzicht in aanbieders met als gevolg een te snelle conclusie ten aanzien van het aantal aanbieders (voorbeeld microsoft, aansprakelijkheidsverzekering)
Inkoopstrategie en raming	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Opknippen van opdrachten (verdelen over meerdere leveranciers)</li> <li>- Opknippen van opdrachten (verdelen over een langere periode bij dezelfde leverancier)</li> <li>- Geen of onrealistische raming</li> <li>- Samengestelde / gemengde opdrachten bijvoorbeeld een combinatie van investering en onderhoudscontracten</li> <li>- Verkeerde inschatting / classificatie van opdrachtsoort (werk, levering/diensten)</li> </ul>
Keuze van de methode van aanbesteding	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Gekozen aanbestedingsmethode niet in lijn met het Inkoop &amp; aanbestedingsbeleid</li> <li>- Opdracht ten onrechte aanmerken als een quasi inbesteden</li> <li>- Opdracht ten onrechte aanmerken als een sociale / specifieke dienst (Bijlage 14 bij richtlijn 2014/24)</li> </ul>
Publicatie of uitvraag aanbesteding	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Weinig of geen inschrijvers a.g.v. niet-realistische eisen in programma van eisen (proportionaliteitsbeginsel)</li> <li>- Onterecht over gaan op één op één aanbesteding</li> </ul>
Ontvangst en beoordeling offertes	Bedragen van ontvangen aanbiedingen blijken significant hoger dan de raming en blijven niet binnen de veronderstelde kaders (is de raming wel realistisch geweest?)
Gunning	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Niet transparante gunning o.b.v. ondoorzichtige criteria bij beoordeling</li> <li>- Gunning aan een bekende partij</li> </ul>
Contract	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Looptijd langer dan 4 jaar waarbij in de raming geen rekening is gehouden</li> <li>- Jaarlijks stilzwijgende verlengingsoptie betekent een contract voor onbepaalde tijd</li> <li>- Verlenging van het contract zonder verlengingsoptie</li> <li>- Significante wijzigingen van het contract gedurende de looptijd</li> </ul>

	- Aangaan van een contract / verplichting valt buiten mandaat
Start	- Voor de verantwoorde lasten is er geen geldig contract aanwezig - Voor de verantwoorde lasten is er geen zichtbare aanbestedingsprocedure doorlopen - Verantwoorde lasten vallen qua omvang werkzaamheden niet exact in een bestaand contract (bijvoorbeeld bij het gebruik van raamcontracten)
Bewaken gerealiseerde kosten i.r.t. initiële opdracht	- Wijzigingen van de opdracht gedurende de looptijd (wezenlijke wijziging)

Afhankelijk van het verkregen inzicht in de interne beheersing evalueert het controleteam de interne beheersing ter identificatie van aanwezige controles. Bij toereikende controles kan het controleteam overwegen te steunen op de betreffende controls en over te gaan op controltesting. Afhankelijk van de werking van de geïdentificeerde controls dienen de gegevensgerichte werkzaamheden zoals opgenomen vanaf paragraaf 3.5 aangepast te worden.

### ***3.5. Het uitvoeren van een gegevensgerichte inkoopanalyse***

Indien de accountant evalueert dat in de processen onvoldoende beheersmaatregelen aanwezig ten aanzien van het naleven van de aanbestedingswetgeving, is een gegevensgerichte controleaanpak noodzakelijk. De zogenaamde spend-analyse is een dergelijke gegevensgerichte controle, waarbij o.b.v. de opboekingen van crediteuren achteraf een gegevensgerichte controle wordt uitgevoerd om vast te stellen of de aanbesteding conform geldende wet- en regelgeving heeft plaatsgevonden.

#### **3.5.1. Vaststellen van de betrouwbaarheid van de data ten behoeve van de inkoopanalyse**

***Risico: de controle data is niet betrouwbaar.***

##### **Controlewerkzaamheden:**

Ten behoeve van de inkoopanalyse van de aanbestedingsprocedure dient vastgesteld te worden dat de data die uit het systeem komt betrouwbaar is (zogenaamde controle van de Information Produced by the Entity). Voer hiervoor tenminste de volgende werkzaamheden uit:

Stap 1: Stel dit vast door bij de klant de parameters/extractie aan te sluiten met de financiële administratie.

Stap 2: Sluit de data in de spend-analyse, verkregen van de klant, aan met de export van de crediteuren waarop alle opboekingen per crediteuren gedurende het boekjaar staan opgenomen. Vergelijk hierbij het totaalbedrag in de database van de spend-analyse met het totaalbedrag van de export van de crediteuren. Indien deze aansluiting de voorgaande jaren niet expliciet is uitgevoerd herhaal dan deze werkzaamheden ook voor de drie voorgaande boekjaren.

#### **3.5.2. Vaststellen van de volledigheid data van de data ten behoeve van de inkoopanalyse.**

***Risico: de controle data is niet volledig.***

**Controlewerkzaamheden:**

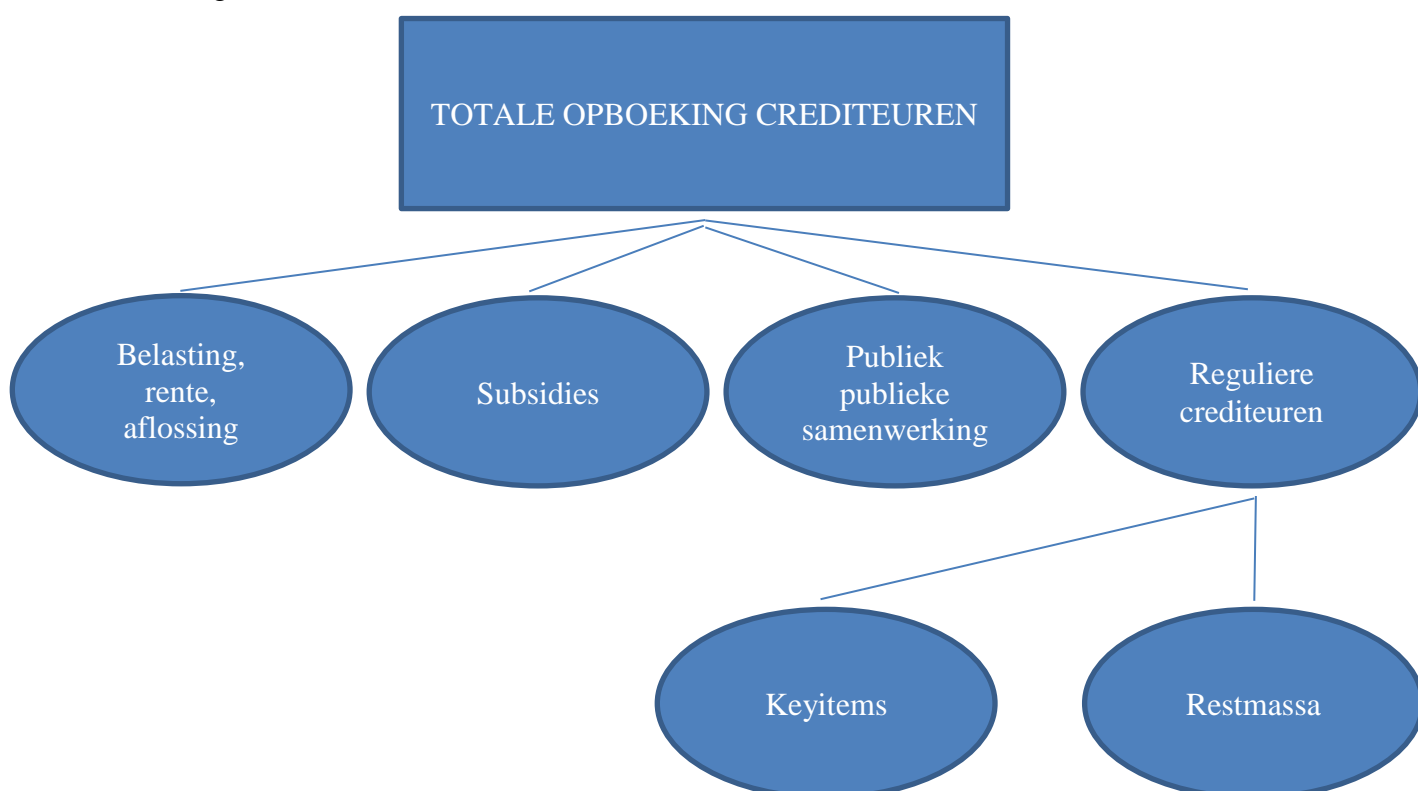
Indien is vastgesteld dat de data betrouwbaar is, dient vastgesteld te worden dat de geselecteerde data ook volledig is. Ga derhalve na dat alle op- en afboekingen via de crediteurenadministratie gaan. Maak hierbij gebruik van een grootboek-dagboek matrix.

Indien er wel op- en/of afboekingen via andere manieren gaan, verkrijg hier inzicht over en documenteer dit inzichtelijk in het dossier.

*Stratificeren en selecteren van de te controleren items:*

**3.5.3. Stratificatie**

Indien de betrouwbaarheid en de volledigheid van de data vastgesteld is, kan de selectie bepaald worden. Hiervoor worden een aantal onderdelen meegenomen en een aantal niet. Zie hieronder voor een weergave daarvan:

**3.5.4. Controle verstrekte subsidies**

Het onderscheid tussen subsidies en overheidsopdrachten (die moeten worden aanbesteed) vervaagt, onder andere door veranderingen in de omgeving van de overheid (meer samenwerkingen en zakelijke of overheidsaanbieders), een professioneler op prestaties gericht opererende overheid, etc. Het kenmerkende verschil heeft betrekking op de 'bezwarende titel'.

Wanneer aan de verstrekking van gelden nadere voorwaarden worden verbonden in de vorm van een (afdwingbare) tegenprestatie, is eerder sprake van een overheidsopdracht. Indien sprake is van een subsidie die gekoppeld is aan een bepaalde afdwingbare tegenprestatie, kan sprake zijn van een overheidsopdracht die aanbesteed moet worden.

Subsidies worden op verschillende manieren vormgegeven en verleend. Het is vrijwel onmogelijk om een algemene uitspraak te doen over de vraag of sprake is van een subsidie of overheidsopdracht. Het is nodig om de individuele subsidiebeschikking te toetsen om vast te stellen of sprake is van een overheidsopdracht. Het is niet mogelijk om bepaalde branches of sectoren op voorhand van deze toetsing uit te sluiten.

<b>Subsidie (art. 4.21 lid 1 Awb)</b>	<b>Overheidsopdracht (art. 1.1 Aw)</b>
Aanspraak op financiële middelen door een bestuursorgaan verstrekt,	Schriftelijke overeenkomst onder bezwarende titel, tussen $\geq 1$ ondernemers en $\geq 1$ aanbestedende diensten gesloten,
met het oog op bepaalde activiteiten van de aanvrager, anders dan als betaling voor aan het bestuursorgaan geleverde goederen of diensten (geen tegenprestatie).	die betrekking heeft op de uitvoering van werken, de levering van producten of het verlenen van diensten.
Voorbeelden:	
Enige sturingsmechanisme, bijvoorbeeld in geval de verwachte activiteiten uitblijven, is het intrekken van de subsidiebeschikking of het terugvorderen van verstrekte gelden.	Er is een afdwingbare tegenprestatie. Als de prestatie uitblijft kan de aanbestedende dienst nakoming (contractueel) afdwingen.  Denk bijvoorbeeld aan: - een bepaalde verplichting die afhankelijk is gemaakt van het verkrijgen van de prestatie (p*q); - de aanbestedende dienst heeft voorwaarden opgenomen waarbij zij invloed kan uitoefenen op de wijze waarop de gelden worden besteed.
Initiatief bij de transactie ligt bij de subsidieaanvrager	Initiatief bij de transactie ligt bij de aanbestedende dienst;

Er is een mengvorm van een subsidie en overheidsopdracht mogelijk, bijvoorbeeld wanneer de aanbestedende dienst gelden beschikbaar stelt met een specifieke doelstelling, bijvoorbeeld realisatie van zonnepanelen in een woonwijk. De aanbestedende dienst die het geld verstrekt, kan de verstrekte gelden evenwel terugvorderen indien de met het idee samenhangende prestatie (geheel of gedeeltelijk) uitblijft. De prestatie die met de verstrekte overheidsgelden wordt gefinancierd kan op grond van de genoemde artikelen (Europees) aanbestedingsplichtig zijn (zie onder 3.2).

Derhalve dienen dit soort subsidies nader gecontroleerd te worden.

***Risico: uitgaande subsidies kwalificeren mogelijk als overheidsopdracht en zijn ten onrechte niet aanbesteed.***

### **Controlewerkzaamheden**

Laat de klant ten aanzien van betreffende subsidies een position paper opstellen met onderbouwende documentatie. Beoordeel de ingenomen position op pleitbaarheid van het standpunt en schakel bij twijfel een objectieve aanbestedingsjurist bij.

De position paper subsidies omvat tenminste:

- Een overzicht de uitgaande subsidies gegroepeerd naar soort subsidie aansluitend op de financiële administratie en de data volgens de spend-analyse.
  - Een analyse van het mogelijke risico op overheidsopdrachten op subsidie soort niveau.
- ▶ Exploitatiesubsidies. Dit betreffen continue subsidies voor bijvoorbeeld een scouting of fanfare of subsidies in het sociale domein die betrekking op de exploitatie. Ten aanzien van deze subsidies wordt het risico op mogelijke overheidsopdracht beperkt geacht, vooral om dat bij dergelijke instellingen de kans aanwezig is dat zij zelf als aanbestedende dienst kwalificeren. In dat geval is mogelijk sprake van publiek publieke samenwerking (zie 3.5.5.) waaraan getoetst moet worden.
  - ▶ Projectsubsidies. Dit betreffen subsidies die een sterk “P x Q-component” hebben. Deze soort subsidies hebben een verhoogd risico doordat de subsidie sterk lijkt op een inkoop, vooral als



in de voorwaarden van de subsidie nadere uitvoeringsverplichtingen opgenomen zijn. Denk hierbij aan verplichtingen waarbij pas na realisatie om het inkoopbeleid van de subsidieverstrekker te hanteren, de verplichting om vooraf een projectbegroting goed te laten keuren etc.

- Een nadere analyse van materiële risicovolle individuele subsidies met in achtname van de volgende toetspunten:
  - ▶ Is er een verband tussen betaling en prestatie?
  - ▶ Van welke partij is het initiatief uitgegaan?
  - ▶ Worden aanvullende eisen gesteld over de wijze van uitvoering?
  - ▶ Welk belang wordt gediend? Wat is het doel van de activiteit?
  - ▶ Is er sprake van commerciële activiteiten (winst, kostprijs, onderneming, concurrentie)?
  - ▶ Is sprake van een opdracht die in het economisch verkeer kan worden verricht door andere opdrachtnemers?

Dit betekent dat dus de accountant een controle moet uitvoeren op de het risico dat uitgaven ten onrechte als subsidie zijn verstrekt, terwijl sprake is een overheidsopdracht. Hiervoor dient de accountant ondersteunende documentatie en validatiedocumenten op te nemen in het controledossier en ook op dit aspect een eindconclusie te trekken ten aanzien van de aanbestedingsrechtmatigheid.

### 3.5.5. Controle transactie in het kader van publiek publieke samenwerking

#### **Risico:**

- Uitgaven uit hoofde van publiek publieke samenwerking voldoen mogelijk aan de wettelijke criteria en zijn ten onrechte niet aanbesteed;
- Uitgaven zijn ten onrechte gebaseerd op een alleenrecht;
- Uitgaven zijn ten onrechte aangemerkt als quasi-inbesteden;

#### **Controlewerkzaamheden**

Ga na of er sprake is van (quasi)-inbesteden, een alleenrecht, of publiek publieke samenwerking. Laat de klant ten aanzien van betreffende transacties/bijdragen een position paper opstellen met onderbouwende documentatie. Beoordeel de ingenomen position op pleitbaarheid van het standpunt en schakel bij twijfel een aanbestedingsjurist bij.

De position paper publiek-publieke samenwerking omvat tenminste:

- Een overzicht van de uitgaven uit hoofde van publiek publieke samenwerking aansluitend op de financiële administratie en de data volgens de spend-analyse waarbij onderscheid is gemaakt tussen verticale (quasi-inbesteden), horizontale samenwerking en/of alleenrecht;
- Een nadere analyse van materiële verticale samenwerking in relatie tot de voorwaarden voor quasi-inbesteden;
- Een nadere analyse van materiële horizontale samenwerking (publiek-publieke samenwerking);
- Ondersteunende documentatie en validatiedocumenten;
- Een eind conclusie ten aanzien van de aanbestedingsrechtmatigheid;

## Samenwerking

Samenwerking tussen aanbestedende diensten is aan regels gebonden. Er dient onderscheid gemaakt te worden tussen diverse soorten van samenwerking. Een aanbestedende dienst heeft een discretionaire bevoegdheid om bepaalde taken zelf uit te voeren of door de markt uit te laten voeren. Dit betreft een politieke keuze van de betrokken aanbestedende dienst waarvoor geen juridisch kader beschikbaar is.

De aanbestedende dienst kiest er steeds vaker voor samen te werken met andere aanbestedende diensten voor gezamenlijke inkoop. We spreken van gezamenlijke inkoop wanneer diverse aanbestedende diensten samen of na tussenkomst van een gezamenlijke inkooporganisatie opdrachten verstrekken. Dit levert aanbestedingsrechtelijk geen problemen op, zolang maar duidelijk is bij publicatie namens welke (groep) van aanbestedende diensten wordt ingekocht.

### Verticale samenwerking

#### Quasi-inbesteden

In geval van quasi-inbesteden wordt door de aanbestedende dienst een aparte juridische entiteit opgericht. Die entiteit wordt belast met een specifieke taak. De opdracht van de aanbestedende dienst aan de quasi-inhouse entiteit wordt uitgezonderd van de aanbestedingsplicht indien voldaan wordt aan een aantal voorwaarden (toetspunten);

1. Geen participatie privé kapitaal
2. Merendeelcriterium: meer dan 80% van de activiteiten (omzet) moet worden uitgevoerd voor de verrichting van activiteiten die door de controlerende aanbestedende dienst zijn opgedragen. Het gaat er daarbij niet om dat deze omzet ook afkomstig moet zijn uit publieke middelen. Ook het uitvoeren van activiteiten ten behoeve van private opdrachtgevers, kan meetellen voor het percentage.
3. Toezicht criterium: er moet sprake zijn van toezicht zoals op eigen diensten, waarbij strategische en belangrijke beslissingen genomen worden door de aanbestedende dienst. Dit toezicht kan op diverse manieren worden ingericht, zolang er maar sprake is van effectief toezicht.

LET OP: het is niet nodig dat toezicht plaatsvindt via aandeelhouderschap. Toezicht kan op diverse manieren worden ingekleed, bijvoorbeeld ook door de bevoegdheid bestuurders of commissarissen te benoemen in combinatie met goedkeuring voor "strategische" besluiten in een apart orgaan waarin de aanbestedende dienst zitting heeft (bijvoorbeeld raad van toezicht). Niet voldoende is de benoeming van het bestuur bij oprichting (in geval van een stichting).

Een gevolg van gebruik van deze uitzondering is dat de aanbestedende dienst de opdracht niet hoeft aan te besteden, maar dat de quasi-inbesteden entiteit zelf aanbestedende dienst wordt die met inachtneming van het aanbestedingsrecht dient in te kopen.

#### *Gezamenlijke quasi-inbesteden*

Ook gezamenlijke entiteiten kunnen gebruik maken van de quasi-inhouse uitzondering. Daarvoor is nodig dat ten minste één van de entiteiten toezicht uitoefent op de entiteit.

## Horizontale samenwerking

### *Publiek/publieke samenwerking (geen aparte entiteit)*

Aanbestedende diensten kunnen samenwerken voor de uitvoering van hun taken van algemeen belang met het oog op verwezenlijking van hun gemeenschappelijke doelstellingen. Daarvoor is niet nodig dat zij een aparte juridische entiteit oprichten.

Aanbestedende diensten met een gelijksoortige doelstellingen, zoals gemeenten kunnen gebruik maken van deze samenwerking. Als samenwerking plaatsvindt tussen aanbestedende diensten die andersoortige doelstellingen nastreven (bijvoorbeeld een gemeente en een universiteit), kan niet van deze uitzondering gebruik maken. Er moet sprake zijn van 'echte' samenwerking, niet beperkt tot het benutten van het effectieve inkoopstelsel van de andere aanbestedende dienst.

Tot slot mogen de samenwerkende aanbestedende diensten niet meer dan 20% van de activiteiten op de markt uitvoeren, zodat een bepaalde mate van marktwerking/competitie nog kan plaatsvinden. M.a.w. minimaal 20% van de inbestede activiteiten dienen door anderen te worden uitgevoerd.

**Alleenrecht**

Toetspunten bij toepassing van het alleenrecht:

- Geldt alleen bij diensten;
- Uitsluitend recht is vastgesteld bij wettelijk voorschrift of bij besluit van een bestuursorgaan;
- Kan alleen worden verstrekt aan een andere aanbestedende dienst (dus niet aan een marktpartij);
- Is verenigbaar met het Verdrag op de Werking van de Europese Unie.

*Controle reguliere crediteuren (key items en deelwaarneming op de restmassa)*

**3.5.6. Selectie reguliere crediteuren****Key items**

Ga na of de handelscrediteur de afgelopen 4 jaar boven de grens van de Europese aanbesteding uitkomt. Maak per crediteur een overzicht van lasten per jaar over de afgelopen 4 jaar. Ga na of er opdrachten samengevoegd moeten worden en daarmee boven de Europese aanbestedingsgrens uit komen of deze benaderen. Bepalend voor de selectie van key items is het drempelbedrag van het huidige boekjaar. Handelscrediteuren waarvan het totaal van de opboekingen over de afgelopen 4 jaar boven het drempelbedrag uitkomt, kunnen aangemerkt worden als key items. Afhankelijk van de aard en omvang van de inkoop is het eveneens een mogelijkheid om de uitvoeringsmaterialiteit als grens bedrag aan te merken. Key items dienen op basis van de navolgende stappen gecontroleerd te worden.

**Trendanalyse**

Neem in overweging om handelscrediteuren, die onder de drempelwaarde blijven maar over de afgelopen vier jaar een sterk stijgende trend laten zien, eveneens te selecteren als key item.

**Selectie restmassa**

Voer een geldsteekproef uit op de restmassa (uitgaven lopend boekjaar) en doorloop voor de geselecteerde items de navolgende werkstappen.

**3.5.6.1. Bepalen van de aard van de opdrachten.****Risico's:**

- *Opknippen van opdrachten (verdelen over meerdere leveranciers)*
- *Opknippen van opdrachten (verdelen over een langere periode bij dezelfde leverancier)*
- *Samengestelde / gemengde opdrachten bijvoorbeeld een combinatie van investering en onderhoudscontracten*
- *Verkeerde inschatting / classificatie van opdrachtsoort (werk, levering/diensten)*
- *Opdracht ten onrechte aanmerken als een sociale / specifieke dienst (Bijlage 14 bij richtlijn 2014/24)*

**Controlewerkzaamheden**

Bepaal voor de geselecteerde crediteuren op basis van de onderliggende crediteurenkaart of aanvullende informatie (inkoopdossier) de aard van de opdracht(en).

Er wordt een onderscheid gemaakt tussen werken, diensten en leveringen.

Een werk wordt gedefinieerd als het geheel van bouwkundige of civieltechnische werken dat ertoe bestemd is als zodanig één economische of technische functie te vervullen. Met een levering wordt de opdracht bedoeld voor de aankoop, leasing, huur of huurkoop van producten alsmede het aanbrengen/installeren ervan. Een dienst is een “restcategorie” en betreft alle opdrachten die niet kwalificeren als levering of werk.

Voorbeeld: Soms is het minder duidelijk of sprake is van een dienst of een werk. Dit geldt bijvoorbeeld voor onderhoudswerkzaamheden in de fysieke ruimte. Als sprake is van regulier onderhoud gericht op instandhouding dan is sprake van een dienst in geval van een ingrijpende verbouwing, zal eerder sprake zijn van een werk.

#### Bijzondere aard opdrachten

##### Sociale en Specifieke diensten

De oude IIa en IIb diensten zijn met de introductie van de nieuwe richtlijnen komen te vervallen. In plaats daarvan is gekozen voor een lijst met sociale en specifieke diensten. Deze diensten zijn terug te vinden in bijlage XIV bij de richtlijn benaderbaar via deze link (p.229-230). Deze diensten zijn naar hun aard lokaal en niet grensoverschrijdend. Voor diensten die op de bijlage voorkomen, kan een verlicht Europees aanbestedingsregime worden toegepast. Een belangrijke categorie diensten betreft de inkoop van zorg (Wmo/Jeugdhulp).

Voor overeenkomsten die zijn gesloten onder toepassing van de oude richtlijn, geldt dat van deze uitzondering gebruik kan worden gemaakt. Op termijn zullen overeenkomsten onder het oude regime minder frequent voorkomen.

##### Concessies

Er bestaan twee hoofdcategorieën concessies, 1 voor werken en 1 voor diensten. Een concessie onderscheidt zich van een overheidsopdracht doordat met een concessie het recht verleend wordt de dienst of het werk te exploiteren.

Voorbeeld: de exploitatie van een zwembad, waarbij de exploitant de mogelijkheid krijgt om het zwembad voor eigen rekening en risico te exploiteren.

#### **Bepaal of sprake is van 1 opdracht of van meerdere opdrachten**

- ▶ Een opdracht boven de drempel, ga door naar de volgende stap;
- ▶ Meerdere opdrachten die niet boven de drempel komen, dan eindigt deze werkstap.

#### Een of meerdere opdrachten

In het verlengde van de discussie naar de aard van de opdracht, bevindt zich de vraag of sprake is van 1 opdracht of van meerdere opdrachten die al dan niet (onterecht) zijn samengevoegd. De aanbestedende dienst kan beargumenteren dat sprake is van diverse opdrachten. Zij doet dat door een analyse te maken van de exacte opdracht (specifieke kenmerken van de opdracht) en de relevante markt (welke partijen kunnen deze opdracht uitvoeren). Als sprake is van dezelfde opdrachten, dan dient de omvang van de opdracht samengevoegd te worden voor het berekenen van de aanbestedingsplicht.

Dit is relevant als de aanbestedende dienst gebruik maakt van verschillende bedrijven die dezelfde opdracht uitvoeren. De totale besteding van beide opdrachtnemers moet samen worden gevoegd om vast te kunnen stellen of de besteding rechtmatig is. Daarnaast is het relevant als een aanbestedende dienst gebruik maakt van 1 leverancier die in grote mate homogene diensten levert.

Voorbeeld: gemeente A laat schoonmaakwerkzaamheden op dezelfde locatie uitvoeren door twee verschillende bedrijven. Zij besteedt de opdrachten niet Europees aan en heeft met beide partijen een jaarcontract gesloten. In 2016 een bedrag van 120k aan schoonmaakbedrijf X en 140k per jaar aan schoonmaakbedrijf Y. De totale waarde van de opdracht bedraagt 260k, waardoor de totale waarde van de schoonmaakdiensten de Europese aanbestedingsdrempel overstijgt. De totale besteding aan schoonmaakbedrijf X en schoonmaakbedrijf Y is daarmee onrechtmatig.

Als gemeente A 120k zou besteden aan schoonmaakbedrijf X voor schoonmaakwerkzaamheden binnen het gemeentehuis en 140k per jaar aan schoonmaakbedrijf Y voor glasbewassing, kan de gemeente beargumenteren dat sprake is van twee verschillende opdrachten, gezien het karakter van de opdracht en de samenstelling van de diverse

markten. Zonder een dergelijke toelichting, kunt u ervan uit gaan dat sprake is van 1 opdracht (schoonmaakwerkzaamheden) waardoor deze bestedingen als onrechtmatig zijn aan te merken.

Informatiebronnen: CPV codes, Tendered

Green flags:	Red flags
De aanbestedende dienst heeft vastgelegd dat het gaat om andere opdrachten gelet op de aard van de opdracht en samenstelling van de markt.	ICT (zie 4.5.6.7)
	Inhuur personeel (zie 4.5.6.7)

### 3.5.7. Controle van de raming versus drempelwaarde.

#### Risico:

- **Geen of onrealistische raming**
- **Verkeerde inschatting / classificatie van opdrachtsoort (werk, levering/diensten)**
- **Bedragen van ontvangen aanbiedingen blijken significant hoger dan de raming en blijven niet binnen de veronderstelde kaders (is de raming wel realistisch geweest?)**

#### Controlewerkzaamheden

Stel op basis van de onderliggende (deugdelijke) raming vast wat de waarde van de opdracht(en) is (zijn) en zet de waarde van de opdracht(en) af tegen de drempelwaarde en bepaal of de opdracht(en) Europees aanbesteed diende te worden.

#### Raming:

Het inkoopdossier dient een zorgvuldige raming van de waarde van de overheidsopdracht te bevatten. Een raming is niet meer dan een onderbouwing van de inschatting van de opdrachtwaarde. In de praktijk kan blijken dat de raming niet juist is geweest. Dat levert in beginsel geen rechtmatigheidsproblemen op. De raming is relevant voor bepalen van het regime (Europees of nationaal), maar biedt ook een duidelijke financiële aanwijzing voor de vraag of de opdracht na gunning gewijzigd is.

In sommige gevallen is het voor de aanbestedende dienst niet mogelijk om een exacte raming te maken van de omvang van de opdracht. Dit zal het geval zijn wanneer de opdracht via een raamovereenkomst in de markt is gezet.

Een raming is niet meer dan een inschatting van de opdrachtwaarde vooraf. Het is inherent aan een raming dat in de praktijk blijkt dat de opdracht niet overeenkomstig deze raming is uitgevoerd. Aanbestedingsrechtelijk kan dat gevolgen hebben voor de rechtmatigheid van de opdracht.

#### Raming bij raamovereenkomsten

Bijzondere aandacht wordt gevraagd voor de raming bij raamovereenkomsten. Ook in geval gebruik wordt gemaakt van een raamovereenkomst, is een raming noodzakelijk. Zonder raming kan immers niet worden vastgesteld of sprake is van wezenlijke wijziging van de opdracht.

#### *Besteding boven de drempel en niet Europees aanbesteed -> toch rechtmatig?*

De keuze voor het inkopen onder een nationale of Europese procedure wordt bij de start van de inkoop gemaakt. De aanbestedende dienst wordt niet achteraf afgerekend op zaken die zij niet kon voorzien. Als er een zorgvuldige raming is opgesteld op basis waarvan de keuze gemaakt kon worden voor een nationale procedure, blijft deze keuze gedurende de contractfase ook rechtmatig. De rechtmatigheid 'verschieft' niet van kleur als later blijkt dat de

opdracht gezien de gewijzigde opdrachtwaarde toch op grond van het Europese regime ingekocht had moeten worden.

Op het moment dat de aanbestedende dienst geen zorgvuldige raming kan overleggen, is de conclusie dat de opdracht Europees had moeten worden aanbesteed en dat de bovendrempelige besteding onrechtmatig is.

#### Drempelwaarde

Tweejaarlijks worden door de Europese Commissie drempelbedragen vastgesteld. De raming van de opdracht door de aanbestedende dienst moet zijn vergeleken met deze drempelbedragen. Opdrachten met een opdrachtwaarde groter dan de drempelbedragen moeten Europees worden aanbesteed. Opdrachten met een opdrachtwaarde kleiner dan de drempelbedragen moeten nationaal worden aanbesteed.

Deze grenzen zijn:

Centrale overheid:	2018-2019	2016-2017	2014-2015
Levering	EUR 144.000	EUR 135.000	EUR 134.000
Dienst	EUR 144.000	EUR 135.000	EUR 134.000
Werk	EUR 5.548.000	EUR 5.225.000	EUR 5.186.000
Concessie werken/diensten	EUR 5.548.000	EUR 5.225.000	EUR 5.186.000
Sociale en Specifieke diensten	EUR 750.000	N.v.t.	

Decentrale overheid	2018-2019	2016-2017	2014-2015
Levering	EUR 221.000	EUR 209.000	EUR 207.000
Dienst	EUR 221.000	EUR 209.000	EUR 207.000
Werk	EUR 5.548.000	EUR 5.225.000	EUR 5.186.000
Concessie werken/diensten	EUR 5.548.000	EUR 5.225.000	EUR 5.186.000
Sociale en Specifieke diensten	EUR 750.000	N.v.t.	

#### **Waarde van de opdracht**

Het drempelbedrag moet vervolgens worden vergeleken met de waarde van de opdracht. De aanbestedende dienst is vrij in vaststelling van de looptijd van een overeenkomst.

Het moment voor vaststellen van de relevante drempelwaarde is het moment van aankondiging van de opdracht.

Een aantal uitgangspunten:

- Drempelwaarde is exclusief btw;
- Alle mogelijke opties en verlengingen moeten worden betrokken;
- Voor overheidsopdrachten voor bepaalde tijd geldt: de maandelijkse last \* looptijd;
- Voor overheidsopdrachten voor onbepaalde tijd geldt: de maandelijkse last \* 48 maanden;
- Een raamovereenkomst voor onbepaalde tijd is onrechtmatig;

Voor de berekening van de waarde van een concessieovereenkomst gelden uitgebreidere regels waarbij de volgende elementen moeten worden meegerekend:

- Alle inkomsten en honoraria die de concessiehouder van derden ontvangt en niet hoeft af te dragen aan de aanbestedende dienst, bijvoorbeeld verkoopopbrengsten;
- Compensatie die de concessiehouder ontvangt van de aanbestedende dienst of andere overheidsinstantie zoals een investeringssubsidie;
- Subsidies en andere financiële voordelen;
- Inkomsten uit de verkoop van activa;
- Waarde van alle leveringen en diensten die noodzakelijk zijn voor de uitvoering van de opdracht, hieronder valt ook de waarde van materialen die de aanbestedende dienst ter beschikking stelt aan de concessiehouder.

Een alternatieve wijze van berekenen van de opdrachtwaarde is mogelijk, maar alle financiële voordelen voor de opdrachtnemer moeten worden meegenomen.

<b>Green flags:</b>	<b>Red flags:</b>
Raming opgesteld door externe (professionele) partij;	Geen raming aanwezig;
Raming is gedateerd en dit is objectief te verifiëren;	Raming is niet gedateerd of niet geactualiseerd voor publicatie uitvraag
Er is een zorgvuldige raming tot stand gekomen, maar de bestedingen zijn – vanwege onvoorziene omstandigheden – groter dan verwacht. De onvoorziene omstandigheid is vastgelegd in een inkoopnotitie waarin een motivering is opgenomen waarom de aanvullende opdracht aan de zittende opdrachtnemer is gegund.	Omvang raming benadert de relevante drempelwaarde;
	Raming ziet toe op wezenlijk andere activiteiten;

### 3.5.8. Controle van de gevolgde (aanbestedings)procedure

#### *Risico:*

- **Gekozen aanbestedingsmethode niet in lijn met het Inkoop & aanbestedingsbeleid;**
- **Niet transparante gunning o.b.v. ondoorzichtige criteria bij beoordeling;**
- **Gunning aan de zittende leverancier**

#### **Controlewerkzaamheden**

Stel vast of de uit de raming versus drempelwaarde te volgen procedure op een juiste wijze is gevolgd. Neem hierbij ook onderstaande dossiervereisten in acht:

Een aantal documenten dient altijd aanwezig te zijn in het inkoopdossier een Europese aanbesteding:

- ▶ Inkoopstrategie al dan niet in combinatie met een inkoopadvies;
- ▶ Aanbestedingsleidraad;
- ▶ Nota van inlichtingen;
- ▶ Gunningsbeslissing;
- ▶ Digitale aankondiging van gunning van een opdracht;
- ▶ Proces-verbaal van aanbestedingen;

### 3.5.9. Vaststellen dat de gunning en het definitieve contract in lijn zijn met de (aanbestedings)procedure.

#### *Risico:*

- **de uitvoering van de opdracht is niet in overeenstemming met de opdracht die is aanbesteed;**

#### **Controlewerkzaamheden**

Stel vast dat de afspraken en voorwaarden volgens de overeenkomst in lijn zijn met de documenten volgens de inkoopprocedure.

#### *Risico:*

- **Een raamovereenkomst voldoet niet aan de daaraan te stellen eisen en is onrechtmatig**
- **Aangaan van de overeenkomst valt buiten mandaat;**

### Controlewerkzaamheden

Stel vast dat in geval van een raamovereenkomst voldaan is aan de specifieke vereisten aan raamovereenkomsten.

#### Soort opdracht

Er bestaat een onderscheid tussen een overheidsopdracht en een raamovereenkomst. Een raamovereenkomst wordt vaak gebruikt op het moment dat de behoefte van de aanbestedende dienst niet exact genoeg kan worden vastgesteld. Voor raamovereenkomsten gelden aanbestedingsrechtelijk strengere regels dan voor overheidsopdrachten.

Onrechtmatig bij raamovereenkomsten ook al is de overeenkomst Europees aanbesteed:

- Raamovereenkomsten voor onbepaalde tijd;
- Raamovereenkomsten met een onbeperkte (stilzwijgende) verlengingsmogelijkheid;
- Toevoegen van een opdrachtgever na gunning;
- Toevoeging van een opdrachtnemer na gunning;

### 3.5.10. Vaststellen dat ingeval van significante wijzigingen van de opdracht geen sprake is van onrechtmatige wezenlijke wijzigingen.

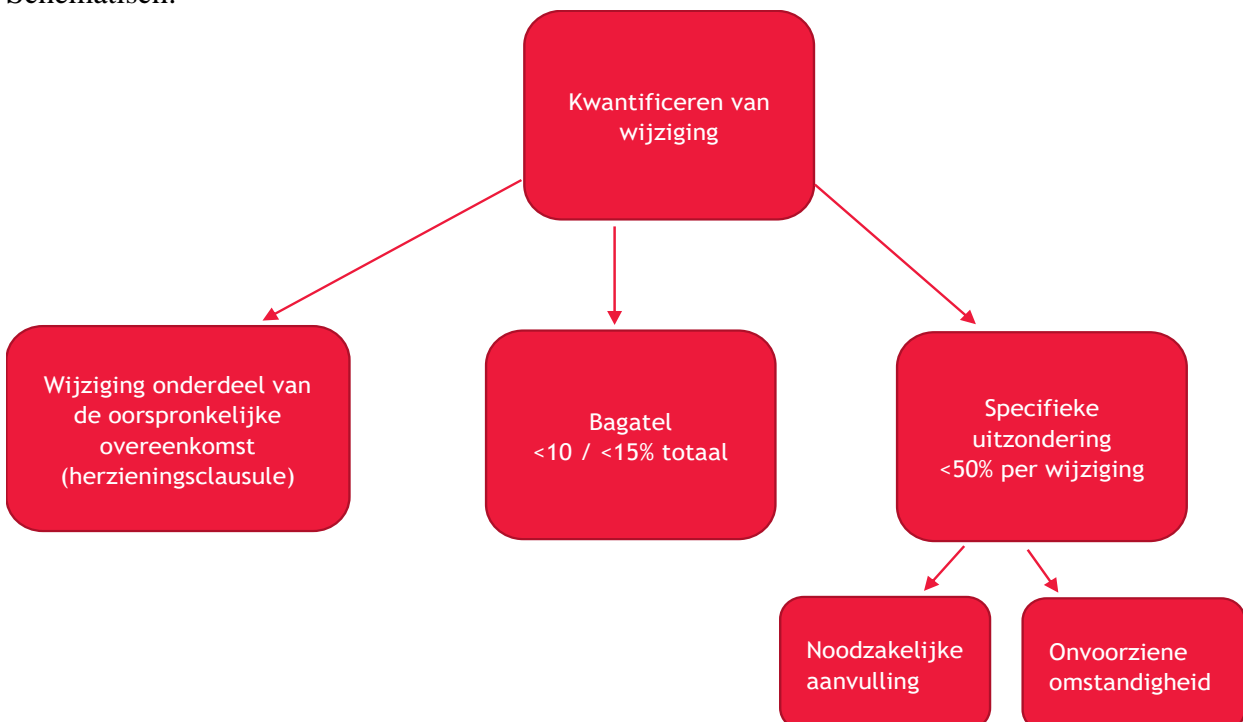
#### Risico:

- **Wijzigingen van de opdracht gedurende de looptijd (wezenlijke wijziging);**
- **Voor de verantwoorde lasten is er geen geldige overeenkomst aanwezig;**
- **Voor de verantwoorde lasten is er geen zichtbare aanbestedingsprocedure doorlopen;**

### Controlewerkzaamheden

Bepaal of de waarde van de bestedingen in overeenstemming is met de opdrachtwaarde conform de overeenkomst. Is de besteding niet in overeenstemming met de opdrachtwaarde, dan is de opdracht ofwel onterecht niet Europees aanbesteed, of is sprake van een wezenlijke wijziging die mogelijk toelaatbaar is. Ingeval van wijziging van de opdracht gedurende uitvoering van de opdracht stel vast of dat deze valt onder de toegestane wijzigingsgrondslagen.

Schematisch:





Hoe meer men in het rechter deel van het schema zit, hoe meer eisen gesteld worden aan de inhoud van de motivering.

### (Wezenlijke) wijziging binnen Europese aanbesteding

Gedurende de looptijd van een overeenkomst – dus na gunning - kan de inhoud van de opdracht wijzigen. Aanbestedingsrechtelijk geldt het uitgangspunt dat wijzigingen in zeer beperkte mate toelaatbaar zijn. Het risico kan niet worden uitgesloten dat andere inschrijvers geïnteresseerd waren geweest in de uitvoering van de gewijzigde opdracht en een andere inschrijving hadden ingediend. Het uitgangspunt is dat in geval van een wijziging de opdracht opnieuw aanbesteed moet worden. Om de praktijk tegemoet te komen is voor aanbestedingen onder het Europese regime een aantal mogelijkheden gecreëerd voor opdrachtgevers om de opdracht te wijzigen zonder dat daarvoor een nieuwe aanbestedingsprocedure gevolgd moet worden. Aanbestedingsrecht is Europees ordeningsrecht en voor een groot gedeelte financieel gedreven. Dat betekent vaak dat de omvang van de wijziging gekwantificeerd zal moeten worden om te kunnen bepalen of van een uitzondering gebruik gemaakt kan worden. Daarbij geldt dat gebruikmaking van contractuele mogelijkheden (inroepen van opties of verlengingsmogelijkheden) buiten het leerstuk van de wezenlijke wijziging valt. Immers waren de opties en verlengingsmogelijkheden onderdeel van de oorspronkelijke uitvraag en zijn die opties onderwerp geweest van concurrentie bij de inschrijving. Dit leerstuk geldt zowel bij een uitbreiding als een beperking van de opdracht.

1. Bagatelbepaling
2. Herzieningsclausule
3. Noodzakelijke aanvulling van de opdracht
4. Onvoorziene omstandigheid
5. Wijziging opdrachtnemer

#### 1. Bagatelbepaling

Minimale wijzigingen zijn toegelaten. Allereerst geldt dat de totale omvang van de wijzigingen (netto cumulatieve waarde) niet groter mag zijn dan de relevante drempelwaarde.

Voor leveringen en diensten mag de opdracht tot een bedrag van 10% wijzigen zonder dat voor de wijziging (als aanvullende opdracht) een nadere aanbestedingsprocedure gevoerd moet worden. Voor werken geldt een percentage van minder dan 15% van de totale opdrachtwaarde, waarbinnen wijzigingen toelaatbaar (en rechtmatig worden geacht) zijn.

Op het moment dat de totale omvang van de wijziging het maximale percentage overstijgt, wordt alleen de overschrijding van de contractwaarde (>110% bij leveringen en diensten en >115% bij werken) als onrechtmatig aangemerkt. Voor het bepalen van deze drempels zijn twee berekeningsmethoden toegestaan:

#### Netto cumulatieve waarde ("NCW")

Deze berekeningsmethode gaat uit van de 'netto' waarde van de wijziging.

Rekenvoorbeeld:

Meerwerk	+ 50
Minderwerk	- 10
NCW	40

#### Omvang wijzigingen an sich

Rekenvoorbeeld:

Meerwerk	+ 50
Minderwerk	- 10
Wijziging	60

Daarnaast is de omvang van wijziging beperkt tot het relevante drempelbedrag. Als de wijziging groter is dan het relevante drempelbedrag, kan geen gebruik gemaakt worden van deze uitzondering. Dat betekent dat de wijziging in geval van werken groter kan zijn dan in geval van diensten/leveringen.

Tot slot mag de algemene aard van de opdracht niet wijzigen. Het is aan de aanbestedende dienst om aan te tonen dat hiervan sprake is.

#### 2. Noodzakelijke aanvulling van de opdracht/Onvoorziene omstandigheid

Op het moment dat in de aanbestedingsdocumenten een herzieningsclausule is opgenomen, kan de aanbestedende dienst een wijziging in de opdracht doorvoeren. Een veel voorkomend voorbeeld van een herzieningsclausule is een contractoptie (mogelijkheid tot verlenging). Het idee is dat de optie onderdeel heeft uitgemaakt van een opdracht die blootgesteld heeft gestaan aan concurrentie, waardoor een wijziging met gebruikmaking van de herzieningsclausule toegelaten is.

De herzieningsclausule moet duidelijk zijn geformuleerd zodat het objectief bepaalbaar is wanneer de aanbestedende dienst gebruik kan maken van een wijziging. Er is bij toepassing van deze uitzondering geen beperking in omvang.

#### Green flags:

Aanwezigheid herzieningsclausule;

Zorgvuldig proces dat de toepassing van de uitzondering volgt en borgt.

#### Red flags

Herzieningsclausule onvoldoende specifiek;

Uitbreiding gaat verder dan voorzien in herzieningsclausule;

#### 3. Noodzakelijke aanvulling van de opdracht/Onvoorziene omstandigheid

In uitzonderlijke omstandigheden kan het voorkomen dat de inhoud van een opdracht wezenlijk wordt gewijzigd. Dit kan voorkomen in geval van een noodzakelijke aanvulling van de opdracht of een onvoorziene omstandigheid, is uitbreiding mogelijk. Voor de invulling ervan zal de aanbestedende dienst moeten motiveren waarom de betreffende uitzondering van toepassing is.

Aanvullende werkzaamheden (cumulatieve criteria) per wijziging:

- Er is sprake van een noodzakelijke aanvulling van de opdracht (geen wens);
- Deze aanvullende opdracht is niet opgenomen in de oorspronkelijke aanbestedingsdocumenten;
- Verandering van opdrachtnemer is a. niet mogelijk om economische of technische redenen en b. leidt tot aanzienlijk ongemak of aanzienlijke kostenstijgingen;
- De verhoging van de prijs is beperkt tot 50% van de waarde van de oorspronkelijke opdracht.

#### 4. Onvoorziene omstandigheden (cumulatieve criteria) per wijziging:

- De wijziging van behoefte is het gevolg van omstandigheden die een zorgvuldige aanbestedende dienst niet kon voorzien. Daarbij gaat het om van buiten komende (externe) omstandigheden. Interne tijdsdruk voor realisatie van een opdracht geldt niet als onvoorziene omstandigheid in de zin van dit artikel;
- De wijziging geen verandering in de algemene aard van de opdracht met zich brengt;
- De verhoging van de prijs is beperkt tot 50% van de waarde van de oorspronkelijke opdracht.

In geval van toepassing van deze uitzonderingen geldt een publicatieverplichting.

Het aantal wijzigingen is niet gemaximeerd, maar de aanbestedende dienst mag geen wijzigingen doorvoeren met het oogmerk de aanbestedingsplicht te ontwijken/ontduiken. Een wijziging met een uitbreiding van >50% is onrechtmatig.

#### 5. Wijziging opdrachtnemer

Een wijziging van opdrachtnemer levert in beginsel een ontoelaatbare wezenlijk wijziging van de opdracht op. In twee gevallen is wijziging van een opdrachtnemer wel toegelaten:

- i) Bepaling in overeenkomst waarbij duidelijk is omschreven onder welke voorwaarde vervanging van opdrachtnemer kan plaatsvinden (herzieningsclausule);
- ii) In geval van een herstructurering waaronder begrepen een fusie, overname, acquisitie of faillissement, wanneer wordt vastgesteld dat de opvolgend opdrachtnemer aan de oorspronkelijke geschiktheidseisen voldoet, geen andere wezenlijke wijzigingen in de opdracht worden doorgevoerd en de uitzondering niet wordt misbruikt om het nuttig effect van het aanbestedingsrecht te omzeilen.

Informatiebronnen: Aangepaste overeenkomst/addendum met nieuwe opdrachtnemer (beperkt tot wijziging opdrachtnemer), controledocument van opdrachtgever waaruit blijkt dat aan geschiktheidseisen is voldaan.

**Green flags:**

**Red flags**

Kritische toepassing waarbij het gebruik van deze uitzonderingen met terughoudendheid moet worden toegepast.	“Stapeling” van toepassing van uitzonderingen.
Gedegen proces dat de toepassing van de uitzondering volgt en borgt.	Gemakkelijk gebruik uitzonderingen.
	Oorzaak van de wijziging mag niet in de risicosfeer van de aanbestedende dienst liggen (voorbeeld: men heeft zelf te lang stilgezeten en heeft nu haast in de uitvoering van de opdracht).
	De aanbestedende dienst heeft de omvang van de wijziging niet gekwantificeerd.

### 3.5.11. Vaststellen dat eventuele verlenging van de opdracht in lijn ligt met de contractuele bepalingen en gevolgd procedure.

#### Risico:

- Looptijd langer dan 4 jaar waarbij in de raming geen rekening is gehouden
- Jaarlijks stilzwijgende verlengingsoptie betekent een contract voor onbepaalde tijd
- Verlenging van het contract zonder verlengingsoptie

#### Controlewerkzaamheden

Stel vast dat een eventuele verlenging van de opdracht in lijn ligt met de contractuele bepalingen en gevolgd aanbestedingsprocedure.

### 3.5.12. Bijzondere aandachtsgebieden

#### ICT

De discussie wordt gevoerd over de vraag of sprake is van nieuwe opdrachten. Vaak is er een zittende leverancier die ervoor zorgt dat geen enkele andere leverancier kan aansluiten op het bestaande systeem, de zogenaamde ‘vendor lock’. Nieuwe applicaties worden vaak zonder nieuwe aanbestedingsprocedure ingekocht bij de zittende leverancier, daarnaast wordt vaak aanvullende dienstverlening (consultancy) afgenomen. De vraag is of sprake is van meerdere opdrachten of het voorzienbaar was dat aanvullende modules nodig waren.

Green flags:	Red flags
Uiteenzetting dat sprake is van een aparte opdracht per module.	Oude overeenkomsten die telkens worden uitgebreid met nieuwe modules (vendor lock in).
Overeenkomst voor onbepaalde tijd gecombineerd met een periodieke toets op de proportionaliteit van de voortzetting van deze overeenkomst.	Voortzetting van de oude overeenkomsten zou noodzakelijk zijn gelet op de continuïteit van dienstverlening.
	Een wijziging van opdrachtnemer zou aanzienlijke kosten met zich mee brengen en noodzakelijk zijn om technische redenen.

#### Risico:

- Onterecht beroepen op een zogenaamde ‘Vendor lock’.

#### Controlewerkzaamheden

Laat de klant ten aanzien van de ICT opdrachten desgewenst een position paper opstellen met onderbouwende documentatie. Beoordeel de ingenomen position op pleitbaarheid van het standpunt en schakel bij twijfel de aanbestedingsjurist bij. Sluit de ingenomen position aan op de bevindingen uit de spend-analyse.

De position paper ICT omvat tenminste:

- Een overzicht van de uitgaven uit hoofde van ICT aansluitend op de financiële administratie en de data volgens de spend-analyse.
- Een nadere analyse of sprake is van een zogenaamde “vendor lock”;
- Maatregelen die zijn genomen om een ‘vendor lock’ te voorkomen;
- Ondersteunende documentatie en validatiedocumenten.
- Een conclusie ten aanzien van de aanbestedingsrechtmatigheid.

### Inhuur derden

Er wordt vaak een raamovereenkomst aanbesteed, waaronder diverse individuele opdrachten bij kunnen worden ondergebracht. Die situatie levert aanbestedingsrechtelijk geen problemen op in het kader van de rechtmatigheid, behalve wanneer gekozen is voor een raamovereenkomst van onbepaalde tijd. Vaak wordt inhuur bij diverse organisaties ondergebracht. We zien algemene inhuur via diverse leveranciers (Randstad, Yacht etc.). Ook hier speelt de vraag of sprake is van diverse opdrachten of van een individuele opdracht.

Inhuur – vooral algemeen – dient Europees aanbesteed te worden. Onder de oude aanbestedingsrichtlijn was het mogelijk om inhuur niet Europees aan te besteden onder verwijzing naar de IIa en IIb uitzondering. Sinds 18 april 2016 kan niet langer van deze uitzondering gebruik worden gemaakt en gelden de reguliere drempels voor het bepalen van een Europese aanbestedingsplicht.

Green flags:	Red flags
De aanbestedende dienst werkt met raamovereenkomsten die Europees zijn aanbesteed en per opdracht met een nadere overeenkomst (NOK).	Verwijzing naar een arbeidsovereenkomst waarvoor geen aanbestedingsplicht geldt.
Toepassing van de IIb uitzondering bij overeenkomsten gesloten voor 18 april 2016.	Een verwijzing dat alleen de ‘marge’ op inhuur, niet de ‘loonkosten’ meegewogen zou moeten worden in het bepalen van de omvang van de opdracht.
Uiteenzetting dat sprake is van een aparte opdracht per inhuurovereenkomst.	Raamovereenkomsten voor onbepaalde tijd.
	Diverse opvolgende overeenkomsten met een repeterend karakter, waar alleen de looptijd wijzigt.

### Risico:

- *Opknippen van opdrachten (verdelen over meerdere leveranciers)*
- *Opknippen van opdrachten (verdelen over een langere periode bij dezelfde leverancier)*

### Controlewerkzaamheden

Laat de klant ten aanzien van de Inhuur derden een position paper opstellen met onderbouwende documentatie. Beoordeel de ingenomen position op pleitbaarheid van het standpunt en schakel bij twijfel een objectieve aanbestedingsjurist bij. Sluit de ingenomen position aan op de bevindingen uit de spend-analyse.

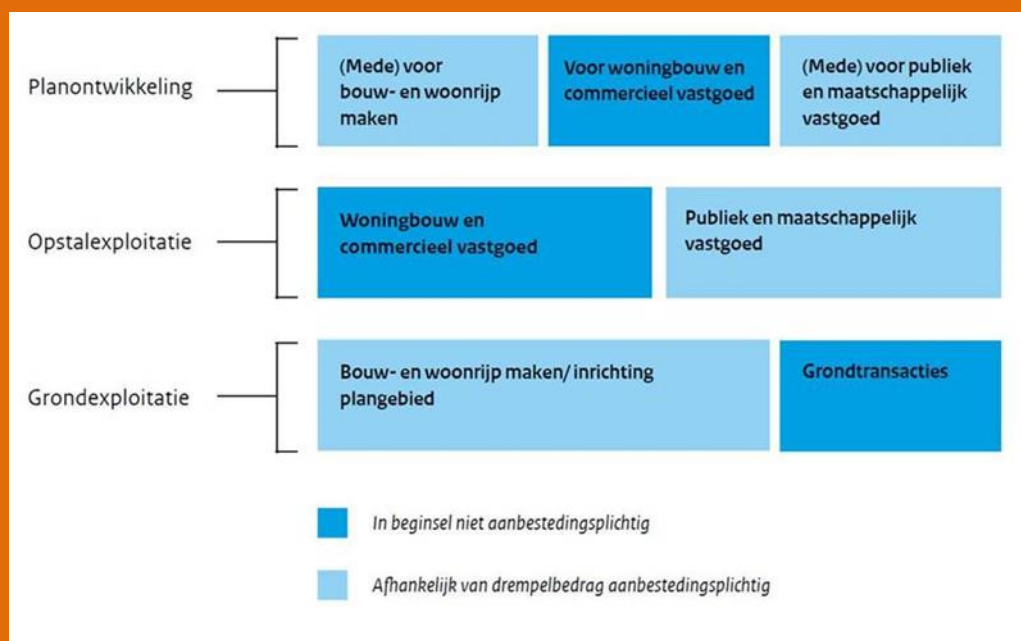
De position paper inhuur derden omvat tenminste:

- Een overzicht van de uitgaven uit hoofde van inhuur derden aansluitend op de financiële administratie en de data volgens de spend-analyse.
- Een nadere analyse de verschillende soorten contracten.
- Een nadere analyse van de mogelijkheid dat alle opdrachten moeten worden beoordeeld als diverse individuele opdrachten.
- Ondersteunende documentatie en validatiedocumenten.
- Een conclusie ten aanzien van de aanbestedingsrechtmatigheid.

## Controle bijzondere aanbestedingsprocedures

### 3.5.13. Aanbesteding van projectontwikkeling / gebiedsontwikkeling / grondexploitatie

Een gebiedsontwikkeling kenmerkt zich door een veelvoud aan documenten. Om het geheel aan afspraken inzichtelijk te maken is een scherpe blik benodigd. Bepalend is wat er precies wordt ontwikkeld. Op basis van dit plaatje wordt getracht een inzicht te geven in de fasen en het bijbehorende risicoprofiel voor het (laten) ontstaan van een aanbestedingsplicht.



Afbeelding afkomstig uit de Reisiwijzer Gebiedsontwikkeling, 2011

#### Grondexploitatie

De opdracht voor het bouwrijp maken is – naar haar aard – een aanbestedingsplichtige opdracht voor de gemeente. Op het moment dat de waarde van de werkzaamheden voor het bouwrijp maken de Europese drempels overstijgt, moet zij deze opdracht Europees aanbesteden.

#### Grondverkoop en projectontwikkeling

Een pure grondverkoop brengt over het algemeen geen aanbestedingsplicht met zich.

Er is sprake van een aanbestedingsplichtige opdracht als aan drie cumulatieve voorwaarden is voldaan:

- (i) een rechtstreeks economisch belang voor de aanbestedende dienst;
- (ii) er is een bouwplicht opgelegd;
- (iii) de aanbestedende dienst stelt eisen aan de ontwikkeling die buiten het bereik van haar publiekrechtelijke bevoegdheden liggen;

#### i. Rechtstreeks economisch belang:

Dit zal het geval zijn als de aanbestedende dienst eigenaar van werken is, maar kan ook aanwezig zijn als de aanbestedende dienst:

- a) uiteindelijk over de werken kan beschikken: bijvoorbeeld wanneer zij onroerend goed terugkoopt of huurt;
- b) voordelen kan halen uit toekomstig gebruik of overdracht; of
- c) financieel bijdraagt in verwezenlijking van het werk of deelneemt in de risico's van de ontwikkeling, bijvoorbeeld in geval van een mislukt project.

Een afroomregeling waarbij de gemeente een gedeelte van de verkoopopbrengst na verkoop door de ontwikkelaar verkrijgt, resulteert in een rechtstreeks economisch belang.

**ii. Bouwplicht:**

Het betreft de (afdwingbare) verplichting om daadwerkelijk te bouwen.

**iii. Verregaande eisen aan ontwikkeling**

Op basis van haar bestuursrechtelijke bevoegdheden kan de aanbestedende dienst invloed uitoefenen op de bouw. Een voorbeeld hiervan is invloed ten aanzien van de inrichting van een gebied op basis van een bestemmingsplan. Als zij zich binnen haar publiekrechtelijke bevoegdheden begeeft, zal niet worden voldaan aan dit vereiste. Als de aanbestedende dienst verder gaat dan haar publiekrechtelijke bevoegdheden, bijvoorbeeld door zich bezig te houden met wensen die verband houden met de inrichting van gebouwen of de precieze uitvoering van de werken, dan kan aan deze voorwaarde worden voldaan.

*Let op: Bovenstaande betreft een beoordeling op basis van de huidige stand van jurisprudentie. Veel onderdelen zijn nog niet volledig uitgekristalliseerd.*

**Risico:**

- ***Opdrachten met betrekking tot projectontwikkeling / gebiedsontwikkeling / grondexploitatie onterecht niet aanbesteden.***

**Controlewerkzaamheden**

Laat de klant ten aanzien van de aanbesteding van projectontwikkeling gebiedsontwikkeling / grondexploitatie een position paper opstellen met onderbouwende documentatie. Beoordeel de ingenomen position op pleitbaarheid van het standpunt en schakel bij twijfel een objectieve aanbestedingsjurist bij. Let op! Bij eventuele onrechtmatigheden dienen de baten uit hoofde van de projectontwikkeling als onrechtmatigheid worden meegewogen in het accountantsoordeel.

De position paper projectontwikkeling omvat tenminste:

- Een overzicht van de lopende afspraken/contacten met projectontwikkelaars per project;
- Een nadere analyse de opdracht met in achtname van de volgende criteria:
  - o een rechtstreeks economisch belang voor de aanbestedende dienst;
  - o er is een bouwplicht opgelegd;
  - o de aanbestedende dienst stelt eisen aan de ontwikkeling die buiten het bereik van haar publiekrechtelijke bevoegdheden liggen;
- Ondersteunende documentatie en validatiedocumenten.
- Een conclusie ten aanzien van de aanbestedingsrechtmatigheid.

**3.5.14. Onderhandelingsprocedure zonder aankondiging (1 op 1 gunning)**

De procedure met de meeste risico's is de onderhandelingsprocedure zonder aankondiging ("OZA").

In feite komt toepassing van deze procedure neer op een 1 op 1 gunning in geval van een opdracht onder Europees regime. Deze opdracht kan slechts onder zeer strenge voorwaarden worden toegepast.

- Mislukte aanbesteding: wanneer er geen of geen geschikte inschrijvingen zijn ingediend;
  - Slechts door 1 opdrachtnemer bijvoorbeeld:
    - a. Het betreft een unieke artistieke prestatie;
    - b. Mededinging om technische redenen ontbreekt (op de markt ontbreekt elke vorm van concurrentie)
    - c. Uitsluitende rechten, worden intellectuele eigendomsrechten, worden beschermd.
- Deze procedure is in geval van bovendrempelige opdrachten bijna nooit gerechtvaardigd.

**Risico:**

### - *Onterecht over gaan op één op één gunning*

#### **Controlewerkzaamheden**

Stap 1: Stel vast dat het gaat om een inkoop waar een Europese aanbestedingsplicht voor geldt (bovendrempelige opdracht).

Stap 2: Laat de klant een position paper opstellen met onderbouwende documentatie. Beoordeel de ingenomen position op pleitbaarheid van het standpunt en schakel bij twijfel een objectieve aanbestedingsjurist bij. Sluit de ingenomen position aan op de bevindingen uit de spend-analyse.

Note: Als er sprake is van een DAS, zie het dynamisch aankoopstelsel hieronder.

Stap 3: Wanneer de stappen 1 en 2 niet van toepassing zijn, verkrijg de originele raming van de opdracht en historie van afname bij deze klant om vast te stellen of het een permanent karakter heeft.

#### **3.5.15. Dynamisch aankoopstelsel**

De procedure van het dynamisch aankoopstelsel (DAS) kan worden toegepast. Met deze procedure kunnen "gangbare zaken" worden ingekocht op een soort marktplaats, een voorbeeld hiervan is de aanschaf van papier of inhuur. Bij deze procedure vindt valt uiteen in twee fasen: 1. Instellen van de DAS 2. Plaatsen van een overheidsopdracht.

De procedure kenmerkt zich doordat opdrachtnemers tussentijds kunnen toetreden.

#### ***Risico:***

- *Dynamisch aankoopstelsel voldoet niet aan de vereisten.*

#### **Controlewerkzaamheden**

Stap 1: Stel vast dat er sprake is van een dynamisch aankoopstelsel en verifieer dat de crediteur ook daadwerkelijk via het DAS is gelopen.

Stap 2: Laat de klant een position paper opstellen waarin ze een uiteenzetting geven waarom de Europese aanbestedingsprocedure hiermee is gewaarborgd. Hierbij dienen zij aandacht te besteden aan het instellen van het DAS en het plaatsen van een overheidsopdracht. Beoordeel de ingenomen position op pleitbaarheid van het standpunt en schakel bij twijfel een objectieve aanbestedingsjurist bij. Sluit de ingenomen position aan op de bevindingen uit de spend-analyse.

#### **3.5.16. Openhouse / bestuurlijke aanbestedingen**

Bestuurlijk/open house inkopen valt strikt genomen buiten het bereik van de Aanbestedingswet.

De reden hiervan is dat geen selectie plaatsvindt van een opdrachtnemer. De procedure lijkt op de hierboven omschreven DAS. Op het moment dat een opdrachtnemer aan de voorgestelde voorwaarden voldoet, wordt deze opgenomen in de catalogus waaruit mensen met een zorgvraag kunnen kiezen.

Op het moment dat een aanbestedende dienst verder gaat in haar selectie, bijvoorbeeld als contracten zijn beëindigd met opdrachtnemers aan wie de afgelopen jaren geen opdracht is gegund, vindt een (nadere) selectie van opdrachtnemers plaats en is sprake van een overheidsopdracht. Op dat moment gelden de reguliere aanbestedingsrichtlijnen en dienen de reguliere aanbestedingsprocedures te worden gevolgd. De doorlopende contracten en daarmee samenhangende lasten classificeren dan niet meer als openhouse / bestuurlijke aanbestedingen.

#### ***Risico:***

*- Doorselecteren van aanbieders waardoor geen sprake meer is van Openhouse / bestuurlijke aanbestedingen*

### **Controlewerkzaamheden**

Laat de klant een position paper opstellen waarin ze een uiteenzetting geven waarom de Europese aanbestedingsprocedure hiermee is gewaarborgd. Hierbij dienen zij aandacht te besteden aan het door selecteren van opdrachtnemers en het beëindigen van contracten. Beoordeel de ingenomen position op pleitbaarheid van het standpunt en schakel bij twijfel een objectieve aanbestedingsjurist bij. Sluit de ingenomen position aan op de bevindingen uit de spend-analyse.



## 4. Foutevaluatie en rapportage

### 4.1 *Evaluatie en rapportage van fouten*

Baten en lasten en/of balansmutaties in de jaarrekening als gevolg van financiële beheershandelingen waarbij rechtmatigheidsfouten zijn geconstateerd kunnen leiden tot fouten dit meewegen in het accountantsoordeel. Deze fouten worden gekwantificeerd door de consequentie van de financiële beheershandeling in geld uit te drukken. Op basis van het voorwaarden criterium beperkt zich dit tot recht, hoogte en duur.

#### *Substance over form*

Een onrechtmatige financiële beheershandeling leidt tot onrechtmatige lasten die de accountant meeweegt in zijn oordeel. Echter geldt ook hier “substance over form”. Op het moment dat de accountant ondubbelzinnig vaststelt dat de werkelijke lasten onder de aanbestedingsgrens blijven zijn deze lasten niet als onrechtmatig aan te merken. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn wanneer er geen gebruik wordt gemaakt van een contractueel vastgelegde verlengingsoptie en de opdracht is afgerond.

In het volgende schema is kort weergegeven wat het effect is van een afwijking van wet- en regelgeving en wat de consequenties voor de accountantsrapportering en het accountantsoordeel zijn:

Bevindingen	Foutevaluatie	Rapportage
Het inkoop- en aanbestedingsbeleid voldoet niet aan de vereisten van de Gids Proportionaliteit.  Of  Er zijn bij de uitgevoerde werkzaamheden afwijkingen ten opzichte van de Gids Proportionaliteit geconstateerd.	n.v.t.	Bevinding rapporteren in de managementletter en/of het accountantsverslag
Opzet, bestaan en werking van de interne beheersing rondom de borging van de aanbestedingsrechtmatigheid is niet toereikend	n.v.t.	Bevinding rapporteren in de managementletter en/of het accountantsverslag
Fouten naar aanleiding van de controle van subsidies, lasten uit hoofde van publiek publieke samenwerking en key items waarbij de accountant ondubbelzinnig vaststelt dat niet is voldaan aan de aanbestedingswetgeving	Geconstateerde financiële fout kan niet worden geëxtrapoleerd.	Financiële fout weegt mee in het accountantsoordeel.

Bevindingen	Foutevaluatie	Rapportage
Fouten naar aanleiding van de controle van de restmassa waarbij de accountant ondubbelzinnig vast stelt dat niet is voldaan aan de aanbestedingswetgeving	Extrapoleren en evalueren ('werkelijke fout, geëxtrapoleerde fout, maximale fout). De maximale fout wordt in kwalitatieve zin meegenomen in de foutevaluatie. Hieruit kan worden geconcludeerd dat extra werkzaamheden noodzakelijk zijn.	Geëxtrapoleerde financiële fout weegt mee in het accountantsoordeel.

#### **4.2 Evaluatie meerjarige contracten (Kadernota rechtmatigheid 2018, paragraaf 4.1.1)**

De commissie BBV beveelt aan om meerjarige inkoopcontracten, die moeten voldoen aan Europese aanbestedingsregels maar dat niet doen, voor het volledige bedrag waarover het contract is gesloten op te nemen in de jaarrekening bij de “niet uit de balans blijken de verplichtingen”.

Als de contractwaarde is vermeld onder de ‘niet in de balans opgenomen verplichtingen’ is in feite de hele contractwaarde betrokken in de oordeelsvorming.

De uitgaven die in het tweede jaar tot uitdrukking komen in de jaarrekening zijn weliswaar onrechtmatig tot stand gekomen, maar aangezien zij al een keer als fout zijn aangemerkt via de totale contractwaarde, worden deze lasten niet opnieuw als fout in de oordeelsvorming van de accountant betrokken. Indien in het eerste jaar het contract niet onder de ‘niet in de balans opgenomen verplichtingen’ is vermeld, heeft een dergelijke afweging nog niet plaatsgevonden. In dat geval wordt de geconstateerde fout (last in het boekjaar) in het tweede jaar in het oordeel van de accountant betrokken.”

In ieder geval meerjarige inkoopcontracten van materieel belang dienen in de toelichting op de jaarrekening bij de “niet uit de balans blijken de verplichtingen” te zijn opgenomen. Is dit niet het geval dan levert dit in ieder geval een getrouwheidsfout op. Een getrouwheidsfout is eveneens een rechtmatigheidsfout.

#### **4.3 Onzekerheid in de rechtmatigheid**

Daar waar de accountant de rechtmatigheidsaspecten van de financiële beheershandeling niet goed kan overzien, bijvoorbeeld bij tegenstelde opvattingen van specialisten onderling, betreft de accountant deze beheershandeling niet bij zijn rechtmatigheidsoordeel. Voor zover van belang voor de gebruiker van de jaarrekening kan de onzekerheid in de toelichting in de jaarrekening worden opgenomen. De accountant rapport hierover in het accountantsverslag.

#### **Stellige uitspraak van de commissie BBV (kadernota rechtmatigheid 2018; paragraaf 6.3)**

“Bij complexe situaties waarin specialisten niet tot een eenduidig oordeel komen, kan de accountant geen uitspraak doen over de rechtmatigheid daarvan. De accountant neemt de situatie op in zijn verslag.”

Met specialist wordt in dit geval de objectieve aanbestedingsjurist bedoeld.

#### **4.4 *Onrechtmatigheden en het getrouw beeld (kadernota 2018, pagina 10)***

Indien in de jaarrekening wordt vermeld dat een aanbesteding ten onrechte niet-Europees heeft plaatsgevonden en de consequenties zijn vermeld, beïnvloed deze fout het getrouwe beeld niet.

#### **4.5 *BTW en foutevaluatie***

In de foutenevaluatie gaat het om het bedrag exclusief BTW met uitzondering voor zover deze BTW door de instelling niet aftrekbaar is.

Let op! Bij de toetsing van de drempelbedragen voor Europese aanbestedingen dient uitgegaan te worden van de contractwaarde exclusief BTW.

#### **4.6 *Fraude corruptie***

Wanneer er signalen zijn dat er willens en wetens een onterechte aanbestedingsprocedure is gevolgd dient met gezonde professionele sceptische houding te worden geëvalueerd of er signalen zijn van fraude en corruptie.

Afhankelijk van de risico-inschatting van de accountant bestaan de werkzaamheden ten aanzien van fraude- en corruptierisico bij aanbestedingen uit een mix van:

Controle van de interne beheersing:

- Verzoeken om inlichtingen bij o.a. afdeling(shoofd) Inkoop, Juridische zaken;
- Controle van beheersmaatregelen in het kader van contractbeheer;
- Interne risicoanalyse Aanbestedingen;
- Vaststellen van het vier-ogenprincipe/functiescheiding in het inkoop- en aanbestedingsproces;
- Controle op de naleving van procedures met betrekking tot het melden van nevenfuncties.

Gegevensgerichte deelwaarneming

- Controle van het gunningsproces (functiescheiding, procedure nageleefd, documentatie gunningscriteria, juistheid en bestaan van offertes);
- Voor kritische inkoopfunctionarissen een onderzoek doen naar mogelijke nevenfuncties dan wel een verband leggen met de beoordeling van de interne beheersing rondom nevenfuncties;
- Controle van de verantwoorde inkopen versus contract (omschrijving en omvang).

Disclaimer: deze good practice ziet niet toe op het expliciet ontdekken dan wel mitigeren van het fraude- of corruptierisico bij aanbestedingen.