

In opdracht van het JPO ontwikkelen en produceren vliegtuigbouwers Lockheed Martin en Pratt & Whitney (LM/P&W), samen met een groot aantal onderaannemers, het toestel en alles wat daarbij hoort. Ze sturen hiervoor facturen naar het JPO. Het JPO is verantwoordelijk voor het adequaat controleren en ordentelijk administreren van de facturen, en zorgt ervoor dat per land de correcte bijdrage wordt bepaald. Het JPO stuurt betalingsverzoeken (*calls for funds*) voor deze bijdragen aan de deelnemende landen. Die betalen hun bijdragen, waarna het JPO de facturen van de vliegtuigbouwers betaalt.

1.2 Controleerbaarheid uitgaven aan het JSF-programma

1.2.1 Afhankelijk van informatie uit de VS

Om goed verantwoording af te leggen over de JSF-uitgaven is de minister van Defensie sterk afhankelijk van informatie uit de VS, die niet gemakkelijk te controleren is. Op dit probleem stuit ook de Auditdienst Rijk (ADR), die op verzoek van de Tweede Kamer de voortgangsrapportages van de minister voorziet van een accountantsrapport. De ADR neemt dan ook standaard een disclaimer op in zijn rapporten, waarin staat dat de ADR geen oordeel kan geven over de betrouwbaarheid van informatie uit de VS.

1.2.2 Geen Amerikaanse financiële audit op JSF-programma

De regering van de VS werkt sinds 2009 aan een programma om de jaarlijkse verantwoording van de federale overheid te verbeteren.⁸ De bedoeling is dat op termijn alle departementen in de Amerikaanse regering controleerbare jaarlijkse verantwoordingsstukken (*accountable financial statements*) publiceren. Dat geldt ook voor het JPO, dat onder het *Department of Defense* valt. In het kader van het federale programma voert het JPO een eigen plan van aanpak uit. Het *Joint Asset Reporting and Accounting (JARA) initiative* van het JPO is bedoeld om in staat te zijn verantwoording af te leggen aan de federale regering en aan de internationale partners. Tot dusver heeft het JPO echter nog geen *financial statements* gepubliceerd. Het *Office of the Inspector General (OIG)* is vergelijkbaar met de Nederlandse Auditdienst Rijk. In het Amerikaanse stelsel verzorgt het OIG de interne financiële audit van de ministeries, maar het had tot dusver niet de financiële processen van het JSF-programma onderzocht. Het *Governments Accountability Office (GAO)* doet wel jaarlijks onderzoek naar het JSF-programma, maar tot nu toe niet naar de financiële processen daarin.

Er zijn dus geen onafhankelijke Amerikaanse onderzoeken naar de financiële processen in het JSF-programma waar de nationale auditinstellingen van de partnerlanden op kunnen steunen. Dat maakt het moeilijk voor deze instellingen om hun parlement de zekerheid te

geven dat JSF-gelden rechtmatig zijn besteed. Dus: controle op de vraag of het bedrag klopt dat we betalen voor de JSF is nodig.

1.3 Gedeeltelijke joint audit rekenkamers Noorwegen en Nederland

Om te controleren of het bedrag dat we betalen voor de JSF klopt, hebben we samen met de Noorse rekenkamer een audit uitgevoerd naar de financiële processen bij het JPO in Washington. Hierbij hebben we gebruik gemaakt van de auditrechten in het programma. Op basis van de gezamenlijke bevindingen uit de joint audit hebben we elk afzonderlijk de aanvullende financiële processen en procedures in eigen land onderzocht. De Noorse en de Nederlandse rekenkamer publiceren ieder een eigen rapport, gebaseerd op zowel gezamenlijk onderzoek in de VS als het onderzoek in eigen land. Hiermee hebben beide landen voor het eerst zicht op de volledige financiële processen van dit omvangrijke project.

1.4 Wat hebben we onderzocht?

De centrale vraag van dit onderzoek is: *klopt het bedrag dat we betalen voor de JSF?* Om dit na te gaan, hebben we samen met de Noorse rekenkamer bij het JPO in Washington deze 2 vragen onderzocht:

- *Levert het JPO alle partners voldoende zekerheid dat de facturen van de commerciële contractpartijen in het JSF-programma voldoen aan het contract en overige afspraken en regelingen die van toepassing zijn?*
- *Kunnen de ministeries van Defensie van de partnerlanden erop vertrouwen dat hun betalingen in het JSF-programma correct zijn en overeenstemmen met de MoU's en de daarin gemaakte afspraken over kostenverdeling? En ook dat de betalingen in lijn zijn met alle contracten, afspraken en regelingen van het JSF-programma?*

Op basis van de resultaten van deze joint audit hebben we vervolgens zelf bij het Nederlandse Ministerie van Defensie onderzocht:

In hoeverre is er sprake van een voldoende nationale controle van calls for funds van het JPO, die waarborgt dat de uitgaven hieraan rechtmatig zijn?

2 Klopt het bedrag dat we betalen voor de JSF?

2.1 Rechtmatigheid uitgaven

In dit hoofdstuk beantwoorden we de vraag of en in hoeverre er voldoende zekerheid is dat de Nederlandse uitgaven aan het JSF-project rechtmatig zijn. Rechtmatig wil niet alleen zeggen dat de juiste procedures zijn gevolgd, maar ook dat de bedragen die betaald zijn, kloppen en we niet de rekening van een ander land hebben betaald. Rechtmatig betekent verder dat de leveringen of prestaties in overeenstemming zijn met de gemaakte afspraken.

We zijn hierbij uitgegaan van deze 3 principes:

- Het JSF-programma is gebaseerd op relaties en samenwerking tussen internationale partijen die al vele jaren partner en bondgenoot van elkaar zijn. Maar het daaruit voortkomend vertrouwen neemt de noodzaak van transparantie en verantwoording niet weg.
- Het JSF-programma is een internationale onderneming die uitgevoerd wordt door een meerderheidspartner met een aantal minderheidspartners. Volgens de MoU's moet de uitvoering van het JSF-programma voldoen aan de nationale accounting- en audit-vereisten van alle partnerlanden.⁹ Maar gezien de verschillen tussen partnerlanden hierin, is het niet realistisch te verwachten dat aan de eisen van al die stelsels is voldaan. Om die reden zijn we in het Amerikaanse deel van ons onderzoek uitgegaan van het principe: 'What's good enough for US is good enough for us'. Met andere woorden: de controles die Amerikaanse instellingen uitvoeren in het JSF-programma moeten voldoen aan de Amerikaanse standaarden. De Nederlandse processen moeten voldoen aan de administratieve eisen die de Nederlandse overheid stelt.
- Ten slotte zijn we ervan uitgegaan dat de rechtmatigheid van het JSF-programma de verantwoordelijkheid is van het JPO én van de partners. Als er zwakheden voorkomen in de JPO-procedures, moeten controles door partners dat opvangen.

We hebben, samen met de Noorse rekenkamer, een deel van het onderzoek uitgevoerd bij het JPO in de VS (zie paragraaf 2.2). Vervolgens hebben we zelf verder onderzoek gedaan bij het Nederlandse Ministerie van Defensie (paragraaf 2.3).

2.2 Onderzoek in de VS

De financiële JSF-processen in de VS bestaan uit 2 delen: facturatie van de vliegtuigbouwers aan het JPO, en het verdelen van de kosten over de deelnemende landen in calls for funds

door het JPO. Voor deze processen zijn we in de VS nagegaan:

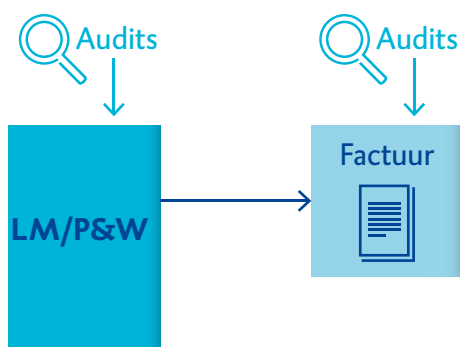
- in hoeverre het zeker is dat de facturen van de vliegtuigbouwers in het JSF-programma correct zijn (paragraaf 2.2.1);
- of de procedures bij het JPO garanderen dat er geen fouten voorkomen in de calls for funds aan de partnerlanden (paragraaf 2.2.2).

2.2.1 Is er voldoende zekerheid dat facturen correct zijn?

In opdracht van het JPO ontwikkelen en produceren de vliegtuigbouwers Lockheed Martin en Pratt & Whitney (LM/P&W) samen met een groot aantal onderaannemers, het toestel en alles wat daarbij hoort. LM/P&W stuurt hiervoor facturen naar het JPO.

We zijn nagegaan of in de VS goed wordt gecontroleerd of de facturen van LM/P&W correct zijn.

Controles DCMA/DCAA



Figuur 3 Controles op de facturen (invoices) LM/P&W

De Defense Contract Management Agency (DCMA) en de Defense Contract Audit Agency (DCAA) zijn interne controle-instanties van het *Department of Defense*. Zij controleren of de facturen van de vliegtuigbouwers kloppen.

Tekstblok 1 Controle door DCMA/DCAA van facturen aan het JPO

Factuurcontrole door de DCMA/DCAA is een standaardprocedure: elk bedrijf dat goederen of diensten levert aan het Amerikaanse *Department of Defense*, mag zijn factuur pas indienen nadat deze is goedgekeurd door de DCMA. De DCMA kan eventueel de DCAA om een audit verzoeken. De DCMA/DCAA checkt of de leverancier geleverd heeft wat is afgesproken, of hij de juiste tarieven hanteert en of de factuur ook verder klopt. Als alles in orde wordt bevonden, geeft de DCMA de factuur de aanduiding 'Approved'. Pas dan kan de leverancier zijn factuur naar het *Department of Defense* sturen. In het JSF-programma gaat het net zo.

De DCMA/DCAA controleert facturen steekproefsgewijs, dus niet álle nota's worden gecontroleerd. Ook toetst de DCMA/DCAA periodiek de bedrijfssystemen van de leverancier, zoals het accountingsysteem en de systemen waarmee de voortgang van het werk wordt gemeten. Dat is belangrijk omdat aan de hand van die systemen vastgesteld wordt of de afgesproken mijlpalen bereikt zijn, waarna het bedrijf weer een factuur mag sturen. Ook worden de systemen gebruikt om materiaalverbruik, uren, tarieven en andere factuurgegevens te berekenen. Voor goedkeuring van de facturen moet elk van deze bedrijfssystemen goedgekeurd zijn.

In de afgelopen jaren hadden de GAO en het OIG verschillende keren kritiek op de manier waarop de DCMA/DCAA dit soort controles uitvoert. Maar voor het JSF-programma hebben ze dit tot nu toe niet onderzocht.

Tekstblok 2 Kritiek GAO en OIG op DCMA/DCAA-controles

De GAO rapporteerde in 2012 dat de DCMA/DCAA bedrijfssystemen van leveranciers van het *Department of Defense* niet of te laat toetste, terwijl die systemen wel de goedgekeurde status bleven houden. Het OIG rapporteerde in 2015–2016 dat de DCMA de ontwikkeling van gebreken onvoldoende volgde en te weinig gebruik maakte van zijn sanctiemiddelen om verbeteringen af te dwingen bij de leveranciers.¹⁰

We hebben daarom samen met de Noorse rekenkamer zelf onderzocht of de controles door de DCMA en de DCAA in het JSF-programma goed zijn uitgevoerd - dus met betrouwbare uitkomsten die wij konden gebruiken voor ons eigen onderzoek. Onze *joint audit* in de VS gaf veel inzicht in hoe de DCMA/DCAA dit soort werkzaamheden uitvoert. We hebben kennis genomen van hun standaarden, auditprogramma's en *audit manuals* en we hebben gesprekken gevoerd met de auditors. Hieruit bleek dat de diensten in opzet een gedegen werkwijze hebben die in lijn is met de gangbare standaarden in de VS, zoals de *Government Auditing Standards* van de GAO.¹¹ Om te kunnen toetsen of dit ook in het JSF-programma de praktijk was, hadden wij de DCMA/DCAA-onderzoeksrapporten nodig die hierop betrekking hebben.

In ons verantwoordingsonderzoek 2017 merkten we al op dat het JPO de onderzoeksrapporten DCMA/DCAA tot voor kort alleen verstrekke aan de Amerikaanse partners in het JSF-programma (US Air Force, US Navy en US Marine Corps), maar niet aan de internationale partners. Ook de ADR en de Algemene Rekenkamer kregen deze rapportages tot nu toe niet. De afspraken die de minister van Defensie voor dit project had gemaakt met de vliegtuigbouwers, hadden als neveneffect dat de toegang tot informatie geblokkeerd werd

voor anderen dan bepaalde instanties en personen.¹² Eind 2017 heeft de minister van Defensie echter nadere afspraken gemaakt met LM/P&W. Hierdoor is de blokkade opgeheven.

Op basis van de nieuwe afspraken tussen de minister van Defensie en LM/P&W hebben we in de zomer van 2018 voldoende DCMA/DCAA-onderzoeksrapporten kunnen bestuderen om te kunnen concluderen dat we kunnen vertrouwen op de uitkomsten in de DCMA/DCAA-rapporten. De audits van de DCMA/DCAA op de facturen van LM/P&W voor het JSF-programma voldoen aan de Amerikaanse standaard. Op basis van deze rapporten concluderen we dat het voldoende zeker is dat de facturen van LM/P&W correct zijn.¹³

We vinden de rapporten van de DCMA/DCAA niet alleen om deze reden belangrijk voor de internationale partners, maar ook omdat ze inzicht geven in de voortgang van de contracten en de vertragingen daarin. Mede voor dit doel had het JPO de DCMA/DCAA-rapporten dan ook van begin af aan moeten verstrekken aan alle JSF-partners.

2.2.2 Garanderen procedures bij het JPO dat er geen fouten staan in de calls for funds?

Het JPO moet de bedragen die LM/P&W factureert, verdelen over de 9 partners in het programma. De ministeries van Defensie van de partnerlanden ontvangen van het JPO een verzoek tot betalen: de zogenaamde *call for funds*.

Verdelen van kosten over partners



Figuur 4 Verdelen van kosten over partners

We zijn nagegaan of de procedures die het JPO hierbij volgt, foutloze *calls for funds* garanderen.

Het berekenen van wat elk land moet betalen aan een bepaalde factuur is niet eenvoudig, want er zijn verschillende soorten *calls for funds* en de berekening werkt voor elke soort weer anders. Dat heeft te maken met welke rol een land heeft in het JSF-programma:

- de rol als *partner* in het programma, dus (mede-)producent van de JSF;
- de rol als *koper*, dus klant van het JSF-programma.

Beide rollen brengen verschillende kostenverdelingen met zich mee. Die lichten we hier toe bij A en B.

A Kostenaandeel bij de rol als partner in het JSF-programma

De 9 partners in het JSF-programma zorgen samen voor ontwikkeling en productie van de JSF (via LM/P&W). Ze zorgen ook samen voor het opzetten van een wereldwijde onderhoudsorganisatie, en voor verdere doorontwikkeling van het JSF-toestel.

Hiervoor doen de deelnemende landen allerlei investeringen die ze te zijner tijd moeten terugverdienen uit de verkoop van de toestellen. Het kostenaandeel (*composite share ratio*) dat elk partnerland bijdraagt aan deze investeringen, is afhankelijk van het geplande aantal toestellen dat elk land aan het JPO heeft opgegeven, ongeacht of het land daadwerkelijk JSF's zal kopen. Omdat deze planningsaantallen elk jaar aangepast kunnen worden, verschillen de *composite share ratio's* ook per jaar.

Tekstblok 3 Composit share ratio bij de rol als partner - afhankelijk van gepland aantal toestellen

Het percentage dat een partnerland moet bijdragen aan de JSF-programmakosten is afhankelijk van het planningsaantal toestellen dat elk land aan het JPO heeft opgegeven. Als één land dit planningsaantal verlaagt, gaan het *composite share ratio* van de andere landen omhoog en omgekeerd. Het planningsaantal staat in beginsel los van een feitelijk aanschafbesluit. Zo heeft Nederland lang een planningsaantal van 85 toestellen gehandhaafd, totdat het kabinet in 2013 besloot dat Nederland 37 JSF-toestellen zou aanschaffen. Pas daarna is het planningsaantal van 85 teruggebracht naar 37. Hierdoor daalde vanaf dat moment het Nederlandse percentage (zie tabel 1).

Canada, dat nog niet tot aanschaf van de JSF heeft besloten, heeft desondanks dit jaar het planningsaantal omhoog gebracht van 65 naar 88 vliegtuigen. Hierdoor stijgt het Canadese aandeel in de kosten en zal het Nederlandse aandeel nog verder dalen. Het nieuwe planningsaantal van Canada wordt pas in 2019 verwerkt in de percentages. Dit is in tabel 1 nog niet verwerkt. Te veel betaalde kosten worden niet terugbetaald als het planningsaantal daalt. Er is ook geen naheffing voor niet-betaalde kosten als het planningsgetal stijgt.

Tabel 1 Composite share ratio's per jaar bij de rol als partner - afhankelijk van planningsaantal toestellen

Country	2007-2011 aantal	2007-2011 CSR	2012 aantal	2012 CSR	2013-2014 aantal	2013-2014 CSR	2015-2016 aantal	2015-2016 CSR	2018 aantal	2018 CSR
US	2.433	76,993%	2.443	77,803%	2.433	78,730%	2.433	79,968%	2.456	80,130%
UK	138	4,349%	138	4,395%	138	4,447%	138	4,517%	138	4,502%
AUS	100	3,152%	100	3,185%	100	3,223%	100	3,273%	100	3,263%
CAN	80	2,521%	65	2,070%	65	2,095%	65	2,128%	65	2,121%
DEN	48	1,513%	30	0,955%	30	0,967%	30	0,982%	27	0,881%
ITA	131	4,129%	131	4,172%	90	2,900%	90	2,946%	90	2,936%
NLD	85	2,679%	85	2,707%	85	2,739%	37	1,211%	37	1,207%
NOR	48	1,513%	48	1,529%	52	1,676%	52	1,702%	52	1,697%
TUR	100	3,152%	100	3,185%	100	3,223%	100	3,273%	100	3,263%
Totaal	3.173	100,000%	3.140	100,000%	3.103	100,000%	3.055	100,000%	3.063	100,000%

In principe geldt in dit systeem dus de regel: als één land zijn planningsaantal verlaagt, stijgen de *composite share ratio's* voor de andere partners. Dat is een risico. Nederland heeft echter in de MoU's maximumbedragen verbonden aan zijn partnerschap. Stijging van de kosten boven dat maximum neemt de VS voor z'n rekening.

Het is voor het JPO dus zaak om per kostenpost goed op te letten op welk jaar die post betrekking heeft en welk *composite share ratio* daarbij hoort. Bovendien geldt voor het operationeel testen van de JSF weer een andere kostenverdeling, omdat alleen de VS, het Verenigd Koninkrijk, Nederland en Australië ervoor hebben gekozen om daaraan mee te doen.

B Kostenverdeling bij de rol als koper van de JSF

De JSF-toestellen en alles wat daarbij hoort zijn uiteindelijk bestemd voor de verkoop. Kopers zijn, behalve de JSF-partners (voor zover zij daartoe al hebben besloten), andere landen zoals Japan, Zuid-Korea en Israël. Hoe verdeelt het JPO deze factuurbedragen? Dat is afhankelijk van waar de factuur precies over gaat. De configuratie van het JSF-toestel verschilt per aanschaffend land; elk land heeft eigen, specifieke eisen gesteld aan de JSF en de levering ervan. Zo hebben sommige landen bepaalde onderdelen wel, juist niet of in een andere vorm bedongen. Nederland en Noorwegen willen bijvoorbeeld dat de toestellen zijn voorzien van een remparachute voor landing op korte banen, terwijl andere landen dat niet nodig vinden. Verder heeft elk land een eigen bestelschema opgesteld waardoor er per

jaar meer of minder toestellen voor een land geproduceerd kunnen zijn. Nederland gaat bijvoorbeeld uit van het bestelschema 8-8-8-8-3 over de jaren 2019 - 2023. De toestellen worden een paar jaar van tevoren besteld.

Het JPO bundelt de bestellingen van de landen samen tot lots en besteedt die jaarlijks aan bij LM/P&W. De producties van deze lots worden aangeduid als LRIPs.¹⁴ Jaarlijks wordt een LRIP aanbesteed en enkele jaren later wordt deze opgeleverd. In de contracten is gedetailleerd, vaak zelfs per item, aangegeven welk land voor welk deel daaraan meedoet.

LM/P&W produceert binnen 1 LRIP toestellen en onderdelen voor verschillende landen door elkaar. De facturen van LM/P&W hebben betrekking op allerlei deelleveringen: (delen van) het vliegtuig, *toolsets*, initiële sets reserveonderdelen, initiële training en andere diensten of goederen. Het is aan het JPO om vast te stellen wat voor wie was en wie welk aandeel in de factuur van een bepaalde deellevering moet betalen. Voor elk item ontstaat zo een eigen kostenverdelingspercentage. De berekening van de kostenverdeling voor de kopers van de toestellen is dan ook navenant ingewikkeld.

2.2.3 JPO Finance Operating Handbook

De procedures van het JPO zijn sinds de oprichting ervan (in 2002) geleidelijk ontwikkeld. Dat is vooral gedaan op basis van bestaande procedures van de *US Air Force* en de *US Navy*. Voor de relaties met internationale partners zoals bij JSF boden deze bestaande procedures weinig houvast. In de MoU's en de bijlagen daarvan zijn de financiële verhoudingen tussen de partners slechts op hoofdlijnen geregeld.

In 2015 is het JPO begonnen met het opstellen van een *JPO Finance Operating Handbook* dat de processen en procedures bij het JPO beschrijft. Het handboek bestaat voornamelijk uit de systematische vastlegging van bestaande procedures bij het JPO. Tot dan toe bestonden die alleen op een paar PowerPoint-presentaties. Met het handboek hoopt het JPO transparanter en meer *accountable* te zijn.

Hoofdstuk 3 van het handboek '*F-35 International Directorate (ID) Business Financial Management (BFM) – Invoice Payment Process*' gaat over het verwerken van de facturen en het opstellen van *calls for funds* door het *Business Financial Management*-team van het JPO. De totstandkoming van dit hoofdstuk verliep traag, maar kwam tijdens onze joint audit in een stroomversnelling. Tussen 1 en 12 juni 2017, vlak voor ons auditbezoek aan het JPO, was de omvang van hoofdstuk 3 meer dan verdubbeld. Inmiddels heeft het JPO het hoofdstuk afgerond en vastgesteld.

Uit de *joint audit* op de procedures in het handboek blijkt dat deze goed in elkaar steken en tot doel hebben het risico op fouten in de calls zo klein mogelijk te maken. Belangrijk daarbij is dat het JPO zoveel mogelijk processen heeft geautomatiseerd en verschillende controles uitvoert tijdens elk proces.

Maar het risico op fouten blijft; vooral bij de kostenverdeling voor JSF-kopers zijn er veel ingewikkelde berekeningen die handmatig moeten worden uitgevoerd.

Ook geeft het JPO aan dat de procedures in de afgelopen jaren niet altijd goed zijn nageleefd, wat ook heeft geleid tot fouten. Daarnaast is het een punt van zorg dat nagenoeg alle fouten zijn ontdekt op de ministeries van Defensie van de partnerlanden (in casu Noorwegen en Nederland) en slechts zelden door het JPO zelf. Volgens het JPO zijn alle gevonden fouten inmiddels gecorrigeerd. Het JPO sprak tegen ons de verwachting uit dat de invoering van het handboek ervoor zorgt dat de procedures beter worden gevolgd.

2.2.4 Informatiepakket bij calls for funds

Het JPO stuurt bij elke *call for funds* een uitgebreid pakket bijlagen mee: kopieën van de onderliggende factuur van LM/P&W en een uitsplitsing van het factuurbedrag naar de kostenaandelen per land. De extra informatie is bedoeld om de partnerlanden in staat te stellen zelf de calls te controleren op correctheid.

2.2.5 Conclusie joint audit en mogelijkheden voor verbetering

De conclusie van de *joint audit* is dat we ervan uit kunnen gaan dat de facturen die LM/P&W aan het JPO stuurt naar Amerikaanse maatstaven goed zijn gecontroleerd.¹⁵ We concluderen ook dat het JPO behoorlijke procedures heeft ontworpen voor het correct verdelen van de kosten over de JSF-partners. Deze procedures zijn echter pas recent (in 2017) vastgelegd en vergen veel ingewikkelde handmatige berekeningen. Ook blijkt dat ze niet altijd nageleefd worden, waardoor er toch nog fouten voorkomen. Partnerlanden kunnen er dan ook niet blind op vertrouwen dat de *calls for funds* die het JPO stuurt correct zijn.

2.3 Onderzoek in Nederland

Alle JSF-partners zijn uiteindelijk zelf verantwoordelijk voor de rechtmatigheid van de betalingen aan het JSF-programma. Nu duidelijk is dat de Amerikaanse procedures weliswaar behoorlijk zijn, maar fouten niet uitsluiten, is het zaak dat de ministeries van Defensie van de partnerlanden zelf goed controleren of de ontvangen *calls for funds* kloppen. Met de Noorse rekenkamer hebben we afgesproken dat ieder van ons dit deel van het onderzoek in eigen land doet. Wij hebben het financiële proces van het JSF-project bij het Nederlandse Ministerie van Defensie onderzocht. Met als belangrijkste vraag:

In hoeverre geeft de nationale controle op calls for funds van het JPO voldoende zekerheid over de rechtmatigheid van de uitgaven van Nederland aan het JSF-project?

2.3.1 Procedure verbeterd door inschakeling FABK

Het F-35 Projectteam van het Ministerie van Defensie was tot en met maart 2017 vrijwel volledig verantwoordelijk voor het proces van ontvangst, administratieve behandeling, controle, verwerking en betaling van *calls for funds* in het JSF-programma. Het Financieel Administratie en Beheer Kantoor (FABK) van het Ministerie van Defensie had alleen bij de feitelijke betaling een kleine rol.

In onze brief aan de Tweede Kamer van 10 februari 2015 gaven we kritiek op de manier waarop het F-35-Projectteam de financiële administratie van het JSF-project voerde.¹⁶ Sindsdien is de projectorganisatie verbeterd, onder meer doordat vanaf april 2017 een veel groter deel van het financiële proces belegd is bij het Financieel Administratie en Beheer Kantoor (FABK).¹⁷

De procedure die FABK volgt voor de afhandeling van *calls for funds* is goed en duidelijk uitgewerkt en focust op het tijdig ontdekken en corrigeren van fouten in de *calls for funds*. Het proces verloopt voor een groot deel via het geautomatiseerde financiële systeem van het Ministerie van Defensie: FINAD, de financieel-administratieve module van het *Enterprise Resource Planning*-systeem voor materieellogistiek en financiën (ERP M&F). FINAD bevat ingebouwde checks die doorlopen moeten worden om een betaling te kunnen doen. De procedure vereist verder dat een hogere functionaris elke betalingsopdracht controleert voordat de betaling wordt gedaan.

FABK is voor veel informatie nog afhankelijk van het F-35 Projectteam. Voor een deel kan FABK terecht in de database die het projectteam bijhoudt.

Tekstblok 4 Database financiële administratie Verwerving F-35

Het F-35 Projectteam heeft de 'database financiële administratie Verwerving F-35' ingericht in de loop van 2017. Dat gebeurde omdat het Ministerie van Defensie bij de aanschaf van ERP M&F (waar FINAD onderdeel van is) ervoor heeft gekozen de projectenmodule van FINAD niet aan te schaffen. Daardoor kon veel van de informatie die nodig is voor het betalingsproces van het JSF-project niet in FINAD ondergebracht worden.

In de database wordt informatie systematisch bijgehouden.

Het gaat om: contracten en verplichtingen die op basis daarvan zijn aangemaakt; facturen en betalingen daarvan.

De informatie over de contracten is gedetailleerd tot op item-niveau. De informatie over calls for funds en de betalingen wordt aangeleverd door FABK. De database is opgezet in Access en wordt hoofdzakelijk handmatig bijgehouden. In het projectteam is een database-beheerder aangewezen. Toegang tot de Database en de mutatierechten zijn geregeld via schrijf- en leesrechten. Dit is vanwege de vertrouwelijkheid van de (landspecifieke) informatie in de contracten, en als garantie voor de integriteit van de database. FABK heeft alleen leesrechten voor de database, en levert mutaties in facturen en betalingen aan in een bronbestand. Het projectteam importeert dit vervolgens (geautomatiseerd) in de database.

De database is een hulpmiddel dat het ontbreken van een projectmodule in ERP M&F enigszins ondervangt. Het F-35 Projectteam is verantwoordelijk voor de volledigheid en juistheid van de gegevens in de database.

2.3.2 Ingebouwde waarborgen

De procedure die FABK volgt, houdt niet in dat FABK controleert of het JPO in een *call for funds* het juiste kostenverdelingspercentage heeft gebruikt. Volgens het Ministerie van Defensie is dit ook niet nodig omdat er geen risico is dat Nederland te veel betaalt. Dat komt doordat voor elk contract per item steeds is afgesproken voor welk bedrag Nederland eraan meedoet. Een belangrijk brondocument is daarbij het *Award Approval Sheet* (AAS), waarmee het Ministerie van Defensie het JPO autoriseert om (mede) namens het ministerie een contract met de vliegtuigbouwers af te sluiten. In de AAS staat het absolute bedrag van het Nederlandse aandeel in het contract vermeld. Dit bedrag wordt door het F-35 Projectteam als ‘verplichting’ aangemaakt in de administratie. In het financiële systeem kan FABK controleren of het Nederlandse aandeel in een deel-factuur nog binnen die verplichting past. Het zou kunnen voorkomen dat het JPO bij een deellevering een verkeerd percentage hanteert, waardoor Nederland voor die deellevering een te groot aandeel krijgt doorberekend. Maar de verplichtingsgrens is de verzekering dat Nederland uiteindelijk nooit meer betaalt dan het totaalbedrag dat voor dat contract is afgesproken. Immers, als Nederland aan een bepaalde factuur te veel zou hebben betaald, wordt uiteindelijk de verplichtingsgrens eerder bereikt. FABK attendeert het JPO hierop.

Op zich gaat deze redenering van het Ministerie van Defensie op. Echter, als Nederland bij een eerdere call te veel heeft betaald, dan wordt dit in de praktijk pas opgemerkt als het verplichtingsbedrag dreigt te worden overschreden bij een latere call for funds. Dan moet Nederland een correctie van de *call for funds* aanvragen bij het JPO. Ook kan het betalingsritme voor het JSF-project anders uitvallen dan het Ministerie van Defensie heeft geraamd in de begroting.

Het zou daarom beter zijn als de *calls for funds* toch worden gecontroleerd op toepassing van het juiste kostenverdelingspercentage. Rechtmatigheid van de uitgaven vereist immers niet alleen dat het eindbedrag dat Nederland betaalt klopt, maar ook dat de onderliggende documenten correct zijn.

De waarborg is tevens afhankelijk van de vraag of de brondocumenten zoals de AAS wel correct zijn. Aan de hand van de bedragen die zijn geautoriseerd in de AAS, worden de verplichtingen aangemaakt en daaraan controleert de FABK *calls for funds*. Het kan gebeuren dat FABK fouten in deze documenten niet opmerkt. Fouten in de AAS zouden bijvoorbeeld kunnen ontstaan doordat sommige verplichtingen op een LRIP van een eerder jaar moeten worden geboekt, met een afwijkend kostenverdelingspercentage. Het F-35 Projectteam is er verantwoordelijk voor dat dit correct in het document staat en dat geldt ook voor de bedragen in de database.

2.3.3 Verschil tussen betalingen als partner en betalingen als klant

Niet alleen de kostenverdeling in het JSF-programma verschilt afhankelijk van de rol van partner of de rol van klant, maar ook de wijze van betaling. Het is daarom van cruciaal belang dat goed gecontroleerd wordt of het JPO in de *calls for funds* uit is gegaan van de juiste rol van Nederland: als klant of als partner. In paragraaf 2.3.8 zien we dat het JPO hierin relatief veel fouten maakt, met potentieel ernstige gevolgen voor Nederland.

Als *partner* stort het Ministerie van Defensie namelijk jaarlijks een bedrag aan contributie in een depot op een dollarrekening in de VS, die op naam staat van de Staat der Nederlanden. De hoogte van het contributiebedrag is afhankelijk van het bedrag dat het JPO jaarlijks nodig denkt te hebben voor de uitvoering van het programma en het *composite share*-percentage van Nederland (zie paragraaf 2.2.2). Nederland heeft het JPO gemachtigd om zelf van de Nederlandse dollarrekening de bedragen te incasseren die nodig zijn voor betaling van de facturen van LM/P&W en voor de overige programmakosten. De *calls for funds* die het Ministerie van Defensie hierover ontvangt, door het JPO aangemerkt als ‘*Composite Share Ratio*’ of CSR, hoeft FABK dus niet te betalen; ze zijn slechts ‘ter informatie’.

Als *klant* ontvangt het Ministerie van Defensie ook *calls for funds* - het JPO merkt deze aan als ‘*Non CSR*’. Deze *calls for funds* betaalt het ministerie steeds zelf, na ontvangst ervan. Deze werkwijze was een keuze van het ministerie; alleen Australië doet dit net zo. De andere partnerlanden deponeren ook voor *Non CSR-calls* een jaarlijks bedrag op hun dollarrekening voor het JSF-programma, net als voor de contributie. Uit die rekeningen kan het JPO *calls* incasseren. Het Ministerie van Defensie heeft er voor de *Non CSR-calls*

for funds voor gekozen om per *call* het gevraagde bedrag op de dollarrekening in de VS te storten met de opdracht aan de bank om dit door te storten aan het JPO.

Betalingen als partner en betalingen als klant in het JSF-programma



Figuur 5 Betalingen door Nederland als partner in en als klant van het JSF-programma.

Door de verschillende wijzen van betaling moet FABK steeds goed opletten of het JPO het onderscheid tussen CSR en Non CSR goed heeft toegepast. Immers: de Non CSR- *calls for funds* moeten worden overgemaakt, maar de CSR-*calls* niet. Dit is vooral lastig omdat het JPO soms facturen van de beide soorten combineert in één *call for funds*.

2.3.4 Effectieve werking van de procedure

We hebben bij FABK gezien, aan de hand van enkele *calls for funds*, dat de procedure zoals hij is beschreven, in de praktijk wordt nagevolgd. Ook werkt de procedure effectief als het gaat om het herkennen en corrigeren van fouten in *calls for funds*. Soms vraagt dit wel om aanvullende communicatie met het F-35 Projectteam of met het JPO.

2.3.5 Controle op de levering

Rechtmatigheid houdt ook controle op de levering c.q. de geleverde prestaties in. Het administratief systeem van het Ministerie van Defensie vereist dat er een prestatieverklaring is, waarin verklaard wordt dat de levering of prestatie waarvoor betaling wordt

gevraagd overeenstemt met de gemaakte afspraken. Tot aan onze *joint audit* was dit voor het Ministerie van Defensie een soort *black box*: niet controleerbaar. Het ministerie ontving bij de *calls for funds* wel de facturen van de vliegtuigbouwers voorzien van de aanduiding *Approved*, maar had geen inzicht in de manier waarop deze gecontroleerd waren. Desondanks voorzag het F-35-Projectteam van het Ministerie van Defensie de *calls for funds* van het JPO stelselmatig van goedkeurende *prestatieverklaringen*. Het projectteam had naar eigen zeggen geen mogelijkheden om vast te stellen of in rekening gebrachte prestaties daadwerkelijk voldeden aan de afspraken, maar moest “gewoon vertrouwen op wat het JPO aangeeft”. Het team stelde de prestatieverklaringen pro forma op “om procedureel de betaling mogelijk te maken”. De prestatieverklaringen waren dus geen garantie dat de prestaties die het JPO in rekening bracht op de *calls for funds* in overeenstemming waren met de gemaakte afspraken.

We hebben in dit onderzoek vastgesteld dat de factuurcontroles van de DCMA/DCAA voldoen aan de Amerikaanse standaarden (zie par. 2.2.1). Dit betekent dat het Ministerie van Defensie niet langer prestatieverklaringen ‘pro forma’ hoeft af te geven, maar kan verwijzen naar de controles van de DCMA/DCAA.

We merken wel op dat ons oordeel over de Amerikaanse rapporten slechts een momentopname is; het ministerie moet zich er de komende jaren steeds van verzekeren dat het kan blijven bouwen op de controles van de DCMA/DCAA.

2.3.6 Controles door controller op de ambassade

Een speciale *controller*, namens het Ministerie van Defensie gestationeerd op de Nederlandse ambassade in Washington, is een belangrijke schakel in het Nederlandse financiële proces in het JSF-programma. Een van zijn taken is: ervoor zorgen dat de administratie van het JPO en die van het Nederlandse Ministerie van Defensie op elkaar aansluiten en dat fouten worden voorkomen. Sinds 1 januari 2017 controleert de ambassade-controller de overboekingen vanuit Nederland, de geldopnames door het JPO en de overboekingen door het JPO aan LM/P&W. Deze controles zijn zeer effectief gebleken om fouten in het betalingsproces te voorkomen.

2.3.7 Saldo Nederlandse dollarrekening VS

De betalingen die Nederland doet aan het JSF-programma lopen via een dollarrekening in de VS op naam van de Staat der Nederlanden. Het saldo op deze rekening is structureel ongeveer \$ 60 miljoen hoger dan nodig, gelet op het ritme van het betalingsverkeer op de rekening. Dit komt doordat het JPO sneller de *calls for funds* uitstuurt naar de partnerlanden en juist minder snel betalingen doet aan LM/P&W. Volgens het Ministerie van Defensie

geldt dit niet alleen voor Nederland, maar evenredig ook voor de andere JSF-partners. Hierdoor ligt er in de dollardepots van de partnerlanden een door het JPO opgevraagd bedrag van haast 1 miljard dollar te wachten op besteding door het JPO.

De minister van Defensie kan niet eenzijdig besluiten om haar betalingen aan het JSF-programma tijdelijk te vertragen. Maar ze kan wel, via haar stem in de organisatie van het programma, bepleiten dat het JPO meer evenwicht brengt in de voeding en de besteding van de dollardepots van de partners.

2.3.8 Analyse van fouten in de calls for funds ontdekt door Nederlandse controles

De procedures die het Ministerie van Defensie volgt in de financiële processen van het JSF-project leveren resultaten op. Want het ministerie heeft een aanzienlijk aantal fouten ontdekt in de *calls for funds* die het heeft ontvangen. Uit een overzicht dat het ministerie heeft bijgehouden blijkt dat het tussen januari 2017 en juni 2018 in totaal 838 *calls for funds* heeft ontvangen voor een totaalbedrag van \$ 511 miljoen. In die *calls* zijn 59 fouten ontdekt en gecorrigeerd. In 2 *calls* bleken meerdere fouten te zijn gemaakt. Dat betekent dat ruim 7 procent van de *calls* die het ministerie ontving fouten bevat. De fouten in deze 59 *calls for funds* varieerden sterk in geldwaarde: van een paar cent achter de komma door Nederland te weinig betaald tot \$ 6,3 miljoen die teveel aan Nederland doorberekend was.

Tabel 2 Aard fouten in *calls for funds* of afhandeling

Aard fout	Aantal
JPO verkeerde break out of verkeerd onderscheid CSR/Non CSR	26
Overige fouten JPO	19
Fout aan Nederlandse zijde	12
Fout LM/P&W	2
Totaal	59

In vrijwel alle 59 fouten ging het om een menselijke fout. In 26 gevallen bleek dat het JPO het Nederlandse kostenaandeel verkeerd had berekend of fouten had gemaakt in het onderscheid tussen CRS en Non CSR. In 19 gevallen ging het om andere fouten van het JPO, zoals incompleet verstuurd bijlagen bij de *call for funds*, of bedragen dubbel betalen aan LM/P&W. In 12 gevallen had de Nederlandse organisatie fouten gemaakt. Dat was soms omdat medewerkers zich niet bewust waren van het feit dat CSR-calls al via de incasso waren voldaan. In 2 gevallen lag de fout bij LM/P&W.

Tabel 3 Ontdekking fouten

Fout ontdekt door	Aantal
Controller op ambassade	47
FABK	8
JPO	3
LM	1
Totaal	59

In verreweg de meeste gevallen heeft de controller op de Nederlandse ambassade de fout ontdekt. 8 fouten zijn ontdekt bij FABK en slechts 3 door het JPO.

Het foutenoverzicht van het Ministerie van Defensie laat zien dat zelf controleren belangrijk is. Het toont ook aan dat de procedures van het ministerie effectief zijn. Bij het volgen van de procedure ontdekt de organisatie fouten in de *calls for funds* of in de behandeling ervan en kan ze die fouten herstellen. Hierdoor voorkomt het ministerie onjuiste betalingen of kan het deze corrigeren. Vooral de checks door de controller op de ambassade in Washington zijn effectief gebleken.

2.3.9 Conclusie onderzoek in Nederland


Ons onderzoek bij het Ministerie van Defensie laat zien dat het ministerie ordelijke procedures gebruikt voor de afhandeling van de *calls for funds*. De procedures zijn zo ingericht dat alleen *calls* die voldoen aan de formele vereisten in aanmerking komen voor betaling. Het foutenoverzicht dat het ministerie heeft opgesteld laat tevens zien dat de procedure effectief is in het ontdekken en corrigeren van fouten in de *calls for funds*, zowel bij fouten door het JPO als eigen fouten.

De procedure voorkomt dat Nederland in totaal teveel voor de JSF betaalt, maar garandeert niet dat het kostenverdelingspercentage per call for funds juist is. Rechtmatigheid vereist dat dit ook gecontroleerd wordt.

Niet eerder dan in dit onderzoek is vastgesteld dat de factuurcontroles door de DCMA/DCAA voldoen aan de Amerikaanse standaarden. Het F-35 Projectteam kan dus pas sinds deze audit vertrouwen op de controles van de DCMA/DCAA als het prestatieverklaringen uitgeeft.

Het ministerie moet zich in de komende jaren er steeds van vergewissen dat het kan blijven vertrouwen op de factuurcontroles van de DCMA/DCAA.



Vooraf	Samenvatting	1 Over dit onderzoek	2 Bevindingen	3 Reactie minister	 Bijlagen
--------	--------------	-------------------------	------------------	-----------------------	---

In de dollardepots van de partnerlanden ligt een aanzienlijk door het JPO opgevraagd bedrag te wachten op besteding door het JPO. De minister kan, via haar stem in de organisatie van het programma, bepleiten dat het JPO meer evenwicht brengt in de voeding en de besteding van de dollardepots van de partners.

3 Reactie minister en nawoord Algemene Rekenkamer

3.1 Reactie minister van Defensie

De minister van Defensie heeft, mede namens de staatssecretaris, op 12 oktober 2018 gereageerd op ons conceptrapport.¹⁸ Hieronder geven we haar reactie samengevat weer. De volledige reactie staat op www.rekenkamer.nl. We sluiten dit hoofdstuk af met ons nawoord.

De minister reageert met waardering op de resultaten van ons onderzoek en op de erkenning dat mede door de wijze waarop zij de nationale controle heeft georganiseerd, de Nederlandse betalingen voor de F-35 correct zijn. In haar reactie onderkent de minister dat deze controle niet eenvoudig is. De minister ziet ons rapport als een bijdrage aan het verbeteren van de nationale controle en geeft aan dat zij onze aanbevelingen zeer ter harte neemt. De aanbevelingen nrs. 1, 3 en 4 neemt zij geheel over. De reactie van de minister op de aanbevelingen nrs. 2, 5 en 6 geven we hier samengevat weer.

Op onze aanbeveling nr. 2, dat de minister ervoor zorgt dat zij steeds van de andere partners de voor haar verantwoording benodigde informatie krijgt en toetst, antwoordt de minister dat zij het belang onderkent te kunnen beschikken over de resultaten van controlerende instanties van partnerlanden en dat zij deze informatie meeneemt in haar overwegingen binnen het project en in de verantwoording over de rechtmatige besteding van gelden.

Op onze aanbeveling nr. 5, dat de minister ook in de komende jaren zich ervan te vergewist dat de factuurcontroles van de DCMA/DCAA betrouwbaar zijn, antwoordt de minister dat de DCMA/DCAA een auditinstantie is die geacht wordt te werken volgens de daarvoor opgestelde Amerikaanse kwaliteitsstandaarden en dat ons onderzoek dit bevestigt. Volgens de minister is er geen aanleiding om aan te nemen dat de kwaliteit van deze audits zal afnemen.

Over onze aanbeveling nr. 6, dat de minister via haar stem in de organisatie van het JSF-programma, bepleit dat het JPO meer evenwicht brengt tussen voeding van en besteding uit de dollardepots van de partners, zegt de minister dat aan elke betaling op de op naam van de Nederlandse Staat staande dollarrekening in de VS een onderbouwing ten grondslag ligt. De minister wijst erop dat Nederland snel voldoet aan haar betalingsverplichting mede

door de goed uitgewerkte betaalprocedure. Het saldo op de Amerikaanse tussenrekening kan fluctueren en zal volgens de minister naar verwachting door een toename in betalingen in de komende jaren oplopen. Zij hecht er aan te benadrukken dat Defensie blijft streven naar een onderbouwd evenwicht tussen voeding en besteding.

Volgens de minister onderstreept ons rapport het belang van een goede financiële controle bij internationale defensiematerieelprojecten. Dat is volgens de minister de komende jaren eens te meer het geval, omdat het Ministerie van Defensie weer gaat investeren in de modernisering en het versterken van de slagkracht en het voortzettingsvermogen van de Nederlandse krijgsmacht.

3.2 Nawoord Algemene Rekenkamer


De minister geeft aan dat zij onze aanbevelingen zeer ter harte neemt, maar zij lijkt bij de aanbevelingen nrs. 2, 5 en 6 niet overtuigd daar actief iets mee te moeten doen. We merken hierover het volgende op.

De minister, en daarmee het parlement, heeft pas door dit onderzoek zekerheid gekregen over de rechtmatigheid van de uitgaven aan dit project. De minister dient dit echter zelf te kunnen vaststellen, en ook bij komende projecten na de vervanging van de F-16. Onze aanbevelingen, en met name aanbeveling 2 en 5, zijn erop gericht dat zij in de toekomst deze verantwoordelijkheid kan waarmaken. Deze aanbevelingen gaan verder dan slechts kennisname van de rapporten van andere instanties, die de minister toezegt, namelijk: de minister moet ook vaststellen, bijvoorbeeld middels toegang tot onderliggende informatie, of zij van die rapporten gebruik kan maken. Ons onderzoek stelt vast dat de rapporten van de contractauditors van het Amerikaanse Department of Defense DCMA/DCAA over de facturen van LM/P&W over de periode 2017 – juni 2018 voldoen aan de standaarden, maar dit is slechts een momentopname en geen vanzelfsprekendheid. De eerdere kritiek van de Amerikaanse rekenkamer GAO en Amerikaanse Inspector General (OIG) op de DCMA/DCAA-controles laat zien dat waakzaamheid geboden blijft. Het is niet ondenkbaar dat in de nabije toekomst soortgelijke kritiek tot nadere maatregelen noopt.

De minister geeft aan te benadrukken dat er een evenwicht moet zijn tussen besteding en voeding van de dollardepots. Echter, gelet op het aanzienlijke bedrag dat op dit moment bij het JPO beschikbaar is op dollarrekeningen voor besteding kan zij ook actief binnen het JPO voor meer evenwicht tussen besteding en voeding van de depots pleiten.



Inhoud

Vooraf	Samenvatting	1 Over dit onderzoek	2 Bevindingen	3 Reactie minister	 Bijlagen
--------	--------------	-------------------------	------------------	-----------------------	---

Tot slot, de aanschaf van de F-35 is thans het meest omvangrijke project, maar de komende jaren volgen voor de krijgsmacht ook andere grote vervangingsinvesteringen waarbij veel geld gemoeid is en onze aanbevelingen relevant zijn.





Bijlagen

- 1 Achtergrondinformatie en methodologische verantwoording
- 2 Afkortingen
- 3 Literatuur
- 4 Noten

Bijlage 1 Achtergrondinformatie en methodologische verantwoording

In deze bijlage geven we achtergrondinformatie over dit rapport en een methodologische verantwoording. Achtereenvolgens behandelen we de volgende punten:

- Terminologie;
- Aanleiding audit;
- Joint audit rekenkamers Noorwegen en Nederland;
- Toegang tot rapporten DCMA/DCAA;
- Beoordeling van rapporten DCMA/DCAA;
- Nationaal deelonderzoek;
- Onafhankelijke rapportage.

Terminologie

JSF-programma en JSF-project

In dit rapport komen de termen *JSF-programma* en *JSF-project* voor. Ze betekenen niet hetzelfde. *JSF-programma* is het Amerikaanse programma voor de ontwikkeling en productie van de *Joint Strike Fighter*. Dit programma is opengesteld voor internationale partners. Nederland is een van de partners in dit programma. *JSF-project* is het Nederlandse project voor deelname aan het Amerikaanse programma én aanschaf van de JSF. Aanvankelijk noemde de minister van Defensie het project officieel 'Vervanging F-16'. Sinds het besluit van het kabinet dat de JSF (of F-35) de opvolger wordt van de F-16, gebruikt de minister de projectnaam 'Verwerving F-35'.

JSF en F-35

De aanduidingen JSF en F-35 worden zowel nationaal als internationaal door elkaar gebruikt. Zo wordt het JSF-programma uitgevoerd door het *JSF Program Office* (JPO). Het Ministerie van Defensie heeft ook lang wisselend beide aanduidingen gehanteerd, tot zij sinds 2013 het toestel aanduidt als F-35. De Algemene Rekenkamer is in 2005 begonnen met de reeks onderzoeken rond de vervanging van de F-16. In die onderzoeken hebben we steeds de aanduiding *JSF* gebruikt. Om de consistentie te bewaren, blijven we deze term gebruiken in onze rapporten.¹⁹

Aanleiding audit

Afhankelijkheid van informatie uit de VS

De Algemene Rekenkamer onderzoekt al sinds 2005 het project voor de vervanging van de F-16. Een team van gespecialiseerde onderzoekers onderzoekt permanent de informatie die over dit project beschikbaar was op het Ministerie van Defensie, de uitvoerder van het project. Ieder jaar publiceerden we hierover rapporten en stuurden we brieven naar de Tweede Kamer. Het onderzoeksteam stuitte steeds op hetzelfde probleem: het project is sterk afhankelijk van informatie uit de VS, die niet of nauwelijks gecontroleerd kon worden op juistheid. Ook verliepen de processen bij het *JSF Program Office* als in een *black box*: niet waarneembaar en niet controleerbaar.

Ook de ADR stuitte op dit probleem. Op verzoek van de Tweede Kamer voorziet de ADR de voortgangsrapportages van de ministers van accountantsrapporten. In die rapporten staat standaard een disclaimer: de ADR kan geen oordeel geven over de betrouwbaarheid van informatie uit de VS.

Tekstblok 5 Disclaimer ADR in accountantsrapport bij voortgangsrapportages

“Voor wat betreft de (externe) informatie over (de ontwikkeling van) de F-35 en de validatie hiervan zijn [... het Ministerie van Defensie en ook] de ADR in grote mate afhankelijk van hetgeen daaromtrent uit de VS door diverse instanties beschikbaar wordt gesteld. Binnen [... het Ministerie van Defensie] zijn relatief weinig mogelijkheden aanwezig om deze informatie op betrouwbaarheid te toetsen.

Veelal wordt deze informatie als een gegeven aangenomen en bezien op de consequenties voor het project in Nederland. De partnerlanden hebben formeel wel (uit hoofde van de MOU, Memoranda of Understanding), maar in de praktijk slechts beperkt ruimte voor een zelfstandig onderzoek naar de juistheid van de ramingen, de feitelijke projectbestedingen en de juistheid (en de volledigheid) van de Amerikaanse broninformatie. Wij kunnen daarom geen oordeel geven over de betrouwbaarheid van de informatie uit de VS.”

Audit-gat in de VS

Het *Office van de Inspector General (OIG)* speelt een belangrijke rol in de controle van de federale uitgaven in de VS. Die rol is enigszins vergelijkbaar met die van de ADR in Nederland: de ADR voert de financiële audits uit op inkomsten en uitgaven van de ministeries. Het OIG doet zulke onderzoeken bij alle investeringsprojecten van het *Department of Defense*.

In 2016 bleek, tijdens de jaarlijkse JSF-Conferentie van rekenkamers van JSF-partnerlanden, dat het OIG de financiële processen rond de JSF niet controleert. De reden: het OIG ging ervan uit dat het *Governments Accountability Office* (GAO) dit onderzoek al deed, omdat het hier gaat om een speciale onderzoeksopdracht van het Amerikaanse *Congress*.²⁰ Maar de focus van de GAO-onderzoeken lag tot dan toe niet op de financiële processen, bleek tijdens de conferentie. Er was dus een leemte in de audits: een ‘audit-gat’.

Er zijn dus geen onafhankelijke Amerikaanse onderzoeken naar de financiële processen in het JSF-programma, waar de nationale auditinstellingen van de partnerlanden op kunnen steunen. Dat maakt het moeilijk voor deze instellingen om hun parlement de zekerheid te geven dat JSF-gelden rechtmatig zijn besteed.

Auditrechten internationale partners

De MoU's bepalen de verhoudingen tussen de partnerlanden in het JSF-programma. In de MoU's zijn onder meer de bevoegdheden geregeld van de nationale auditinstellingen van de partnerlanden voor het JSF-programma. Afgesproken is dat deze auditinstellingen toegang krijgen tot alle informatie die zij nodig hebben voor de uitvoering van hun nationale audit-taak. Ook worden de rapporten van deze nationale audits beschikbaar gesteld aan alle partners.²¹ Tot het moment waarop de audit voor dit rapport werd uitgevoerd, had geen enkele rekenkamer gebruik gemaakt van deze auditrechten.²²

Joint audit rekenkamers Noorwegen en Nederland

De Noorse en de Nederlandse rekenkamer besloten om samen een audit uit te voeren op de financiële processen bij het JPO in Washington, en daarna in aanvulling op dat onderzoek ieder apart de processen en procedures in eigen land te onderzoeken.

De hoofdvraag van het onderzoek was: *Klopt het bedrag dat we betalen voor de JSF?*

In het onderzoek dat we samen met de Noorse rekenkamer uitgevoerd hebben, ging het om 2 onderzoeksvragen:

- *Levert het JPO alle partners voldoende zekerheid dat de facturen van de commerciële contractpartijen in het JSF-programma voldoen aan het contract en overige afspraken en regelingen die van toepassing zijn?*
- *Kunnen de ministeries van Defensie van de partnerlanden erop vertrouwen dat hun betalingen in het JSF-programma correct zijn en overeenstemmen met de MoU's en de daarin gemaakte afspraken over kostenverdeling? En ook dat de betalingen in lijn zijn met alle contracten, afspraken en regelingen van het JSF-project?*

Na een voorbereiding van een half jaar heeft een gespecialiseerd onderzoeksteam van 2 Noorse en 2 Nederlandse rekenkameronderzoekers gedurende een volle week de financiële processen van het JSF-programma bij het JPO in Washington onderzocht. Het eerste deel van het onderzoek ging over de controles van de DCMA/DCAA op de facturen van de vliegtuigbouwers. Het tweede deel over de processen bij het BFM-team (onderdeel van het JPO) dat de *calls for funds* opstelt.

Bij onze gesprekken met het JPO en met de DCMA/DCAA kregen we inzage in de meeste relevante documenten en systemen. Het leverde ons veel inzicht op in de procedures bij het JPO. We kregen geen toestemming om de rapportages in te zien van de DCMA/DCAA over hun controles op LM/P&W.

Amerikaanse standaarden

Eén van de basisprincipes voor de joint audit was: *‘What’s good enough for US is good enough for us’*. Dit is een compromis. Volgens de MoU’s moet het JSF-programma voldoen aan de nationale accounting- en auditvereisten van *alle* partnerlanden.²³ Maar het is niet realistisch te verwachten dat je kunt voldoen aan alle eisen van al die verschillende comptabele stelsels. Om die reden zijn we in ons onderzoek uitgegaan van het principe: de controles die Amerikaanse instellingen uitvoeren in het JSF-programma moeten voldoen aan Amerikaanse standaarden. De Nederlandse processen moeten voldoen aan de administratieve eisen die de Nederlandse overheid stelt.

Voldoen de DCMA/DCAA-controles aan de Amerikaanse standaarden? Er was aanleiding om dit te betwijfelen. De GAO en het OIG hadden immers in de afgelopen jaren meerdere keren kritiek geuit op de manier waarop de DCMA/DCAA de controles uitvoert. De GAO rapporteerde in 2012 dat de DCMA/DCAA bedrijfssystemen van leveranciers van het *Department of Defense* niet of te laat toetste, terwijl de leveranciers ondertussen wel de status *Approved* hielden. Het OIG rapporteerde in 2015–2016 dat de DCMA de ontwikkeling van gebreken in de bedrijfssystemen van de leveranciers onvoldoende volgde. Ook maakte de DCMA te weinig gebruik van zijn sanctiemiddelen om verbeteringen af te dwingen bij de leveranciers.²⁴

Echter, tot dan toe hadden de GAO en het OIG dit niet onderzocht voor de controles die DCMA/DCAA uitvoerde bij LM/P&W in het JSF-programma. We moesten ons daarom zelf een oordeel vormen over de controles van DCMA/DCAA. Om vast te stellen of die voldeden aan de Amerikaanse standaarden, hadden we de rapportages van de DCMA/DCAA nodig.

Toegang tot rapporten DCMA/DCAA

Vóór onze *joint audit* deelde en besprak het JPO de onderzoeksrapporten van de DCMA/DCAA alleen met de Amerikaanse partners in het JSF-programma (*US Air Force, US Navy en US Marine Corps*). De buitenlandse partners waren hiervan uitgesloten. Het argument hiervoor was dat de rapporten concurrentiegevoelige (*proprietary*) informatie van LM/P&W zouden bevatten. Amerikanen vallen onder Amerikaanse de wettelijke geheimhoudingsplicht, maar buitenlanders niet, vandaar het risico. Omdat de toestemming van LM/P&W nodig was om ook de internationale partners toegang te geven tot de rapporten, was dit niet in de MoU's geregeld. LM/P&W zijn daarin immers geen partij.

Tijdens de *joint audit* hebben we het JPO ervan kunnen overtuigen dat het niet terecht is om buitenlandse partners uit te sluiten van informatie in de rapporten van de DCMA/DCAA. Immers, LM en P&W hebben elk juist voor dit doel *Non Disclosure Agreements* (NDA's) afgesloten met de ministeries van Defensie van de 8 partnerlanden. Hierin beloven deze de aan hen verstrekte *proprietary* informatie over LM/P&W ook geheim te houden. Op basis van deze NDA's horen de internationale partner ook toegang te krijgen tot de informatie uit de DCMA/DCAA-rapporten over LM en P&W. Hierna hebben de Noorse en Nederlandse ministeries van Defensie een deel van deze rapporten ontvangen; voor zover bekend de andere partnerlanden nog niet.

De NDA's hadden echter een neveneffect: de partnerlanden hebben wél toegang tot de informatie, maar de rekenkamers van de partnerlanden níet. Want in de NDA verplichtte de minister zich om de informatie alléén aan personen te verstrekken die op een beperkte lijst staan. Op deze lijst kwamen de rekenkamers niet voor. Daarmee blokkeerde de NDA dus informatieverstrekking aan de rekenkamers en kwam de inhoud van de NDA in conflict met de comptabele regelgeving van de partnerlanden. Die bepaalt immers dat de rekenkamers wel toegang tot informatie moeten hebben.

In ons verantwoordingsonderzoek over 2017 hebben we al gewezen op het belang van toegang tot informatie bij projecten die uitgevoerd worden door internationale partners. De verantwoordelijke minister moet vooraf goed regelen dat hij of zij inzicht kan krijgen in de kwaliteit van de uitvoering van het project, en daarbij waarborgen dat de Auditdienst Rijk en de Algemene Rekenkamer ook toegang hebben tot de benodigde informatie. Alleen zo kan het parlement er zeker van zijn dat er onafhankelijke controle is op de beschikbaar gestelde budgetten. We hebben daarom aanbevolen dat de minister van Defensie voor het

JSF-project zou bewerkstelligen dat het JPO alle rapportages van de auditinstanties tijdig verstrekt.

Het Nederlandse Ministerie van Defensie heeft inmiddels nadere afspraken gemaakt met LM en P&W. De overeenkomsten waarin de afspraken zijn vastgelegd, geven ruimere mogelijkheden tot het delen van informatie. De Algemene Rekenkamer heeft inmiddels een groot deel van de rapporten ontvangen en bestudeerd. Het Noorse ministerie van Defensie had bij de afsluiting van ons onderzoek nog geen nieuwe afspraken gemaakt; de Noorse rekenkamer beschikt dus niet over de rapporten. Hetzelfde geldt voor de rekenkamers van de andere partnerlanden.

Beoordeling van rapporten DCMA/DCAA

De DCMA/DCAA controleert de facturen van LM/P&W in het JSF-programma. Om ons een oordeel te kunnen vormen over de kwaliteit van deze controles, hebben we het volgende gedaan. Tijdens de *joint audit* in de VS hebben we uitgebreide informatie bestudeerd over de standaarden die de DCMA/DCAA hanteert, de auditprogramma's en *audit manuals*. Ook hebben we intensieve gesprekken gevoerd met de auditors over hun werkwijze, de uitvoering van de audits, de selectie voor steekproeven en het onderzoek naar de bedrijfssystemen.

We hebben géén inzage gekregen in de *working papers* van de auditors en evenmin in de rapportages die uit de audits voortvloeiden. Zonder inzage in de *working papers* is het onmogelijk om een volledige review op de controles uit te voeren. We kunnen dan ook niet vaststellen of de controles voor 100% voldoen aan de *US Government Auditing Standards*, of 'Yellow Book'. Wel konden we nagaan of de gebreken die de GAO en het OIG gevonden hadden in andere controles van de DCMA/DCAA, ook aanwezig waren in de controles die de DCMA/DCAA uitvoerde op LM/P&W in het JSF-programma.

Wij beschouwden daarom inzage in de controlerapporten van de DCMA/DCAA over LM/P&W als een minimale vereiste om een oordeel te geven over de kwaliteit van die controles.

De rapporten die we hebben ontvangen en bestudeerd zijn:

- De *business system status reports* (BSSRs) over LM van 2016, november 2017 en januari 2018;
- De BSSRs over P&W van april, september, oktober en december 2017 en januari 2018;
- De *Program Assessments Reports* (PARs) over LM Fort Worth van elke maand van 2016, elk kwartaal van 2017 en de eerste helft van 2018;

- De PARs over P&W van elke maand van 2016, elk kwartaal van 2017 en de eerste helft van 2018.

Na bestudering van de rapporten hebben we het volgende vastgesteld.

- De bedrijfssystemen van LM en van P&W zijn tijdig getoetst, dat wil zeggen vóór het verstrijken van de geldigheidstermijn van de vorige toets.
- Uit de rapportages blijkt dat gebreken in de systemen worden afgewogen in relatie tot het oordeel of het systeem goedgekeurd kan blijven.
- Gebreken worden stelselmatig gemonitord en in volgende audits opnieuw onderzocht.
- In periodieke rapportages wordt, per producent en per deelcontract, gedetailleerd verslag gedaan van de prestaties behorend bij het contract, de stand van de productie en de status van de bedrijfssystemen.
- Waar nodig zet de DCMA/DCSS sanctiemiddelen in om verbeteringen af te dwingen.

We konden dus vaststellen dat de gebreken die de GAO en het OIG in *andere* controles van DCMA/DCAA hadden aangetroffen, hier niet aanwezig waren. Op basis van deze vaststelling konden we ervan uitgaan (bij wijze van *negative assurance*) dat de audits van de DCMA/DCAA op de facturen van LM/P&W in het JSF-programma voldoen aan de Amerikaanse standaard. Dit impliceert dat wij, vanuit het principe ‘*Whats good enough for US is good enough for us*’, op de DCMA/DCAA-rapporten kunnen vertrouwen bij onze eigen onderzoeken.

Nationaal deelonderzoek

Het nationale deelonderzoek hangt nauw samen met de *joint audit*. Deze gezamenlijke audit beoordeelde de Amerikaanse procedures, het nationale deelonderzoek gaf een oordeel over de bijbehorende Nederlandse procedures in het JSF-project.

De belangrijkste onderzoeksvraag hierbij is:

In hoeverre geeft de nationale controle op calls for funds van het JPO voldoende zekerheid over de rechtmatigheid van de uitgaven van Nederland aan het JSF-project?

De samenhang tussen nationaal onderzoek en de *joint audit* impliceert dat:

- de risicoanalyse en de onderwerpen die we onderzochten voor een groot deel voortkomen uit de *joint audit*;
- de normatiek voor dit deelonderzoek ook bepaald is door de *joint audit*: de belangrijkste norm is dat procedures gericht moeten zijn op het effectief opsporen en corrigeren van fouten in *calls for funds* of de behandeling daarvan. Het gaat zowel om fouten

gemaakt door het JPO als fouten gemaakt door de eigen organisatie. Daarnaast hebben we ook de eisen uit de Comptabiliteitswet en de Rijksbegrotingsvoorschriften als norm gehanteerd.

In ons onderzoek maken wij gebruik van internationaal aanvaarde controlestandaarden die gelden voor Rekenkamers, de zogenoemde *International Standards of Supreme Audit Institutions* (ISSAI).

Voor dit nationale deelonderzoek hebben we gebruik gemaakt van de volgende bronnen:

- procedurebeschrijvingen van de betrokken organisatieonderdelen van het Ministerie van Defensie;
- formele functiebeschrijvingen van verschillende leden van het F-35 Projectteam en de projectcontroller;
- gedocumenteerde gesprekken met functionarissen van elk van de betrokken organisatieonderdelen, en vragen en antwoorden via e-mail;
- spreadsheets met complete overzichten van *calls for funds* over de periode januari 2017 – juni 2018; deze omvatten tevens het in par. 2.3.8 genoemde foutenoverzicht;
- voorbeelden van relevante documenten;
- dossieronderzoek bij FABK;
- gedocumenteerd gesprek met de ADR.

Het dossieronderzoek bij FABK bestond uit:

- 2 afgeronde dossiers, geselecteerd door FABK om te beschikken over (volgens FABK) ‘best cases’;
- 4 door ons zelf geselecteerde afgeronde dossiers om de werking van de procedures waar te nemen.

De vier door ons zelf geselecteerde dossiers omvatten:

- 1 *call for funds* Non CSR;
- 1 *call for funds* (contributiebetaling);
- 1 dossier met een fout door FABK geconstateerd;
- 1 dossier met een fout door controller op ambassade geconstateerd.

De bevindingen uit het onderzoek zijn aan het Ministerie van Defensie voorgelegd voor ambtelijk commentaar. De ambtelijke reactie van het ministerie is, waar dit nodig was, in de bevindingen verwerkt.

Onafhankelijke rapportage

Hoewel het onderzoek gedeeltelijk samen met de Noorse rekenkamer is uitgevoerd, en alleen op het nationale deel verschilt, hebben we met elkaar afgesproken dat ieder de vrijheid heeft om de rapportage een eigen boodschap mee te geven, met inachtneming van de gezamenlijke conclusies. Dit rapport is dan ook onafhankelijk van de Noorse rekenkamer opgesteld en bevat alleen de oordelen, standpunten en boodschap van de Algemene Rekenkamer.

Bijlage 2 Afkortingen

ADR	Auditdienst Rijk
BFM	Business Financial Management (-team van het JPO)
BSSR	Business Systems Status Report
CFF	Call for funds
CSR	Composite Share Ratio
DCAA	Defense Contract Auditing Agency
DCMA	Defense Contract Management Agency
DFARS	Defense Federal Acquisition Regulation Supplement
DFAS	Defense Finance and Accounting Service
DMO	Defensie Materieel Organisatie
DoD	Department of Defense (US)
EVMS	Earned Value Management System
FABK	Financieel Administratie en Beheer Kantoor van het Ministerie van Defensie
GAO	US Government Accountability Office
IOT&E	Initial Operational Test and Evaluation
JESB	JSF Executive Steering Board
JPO	JSF Program Office
LM	Lockheed Martin
MoA	Memorandum of Agreement
MoU	Memorandum of Understanding
NDA	Non Disclosure Agreement
OIG	Office of the Inspector General
P&W	Pratt & Whitney
PAR	Program Assessment Report
PSFD	Production, Sustainment and Follow on Development
SDD	System Development and Demonstration
WFB	Wells Fargo Bank

Bijlage 3 Literatuur

In dit overzicht zijn slechts publicaties opgenomen waarnaar in dit rapport is verwezen.

- Algemene Rekenkamer (2015). *Behoeftestelling vervanging F-16; Brief Algemene Rekenkamer; Reactie Algemene Rekenkamer op DMP-D brief Vervanging F-16*. Tweede Kamer, vergaderjaar 2014–2015, 26488, nr. 370. SDU (Den Haag).
- Algemene Rekenkamer (2018). *Antwoorden Algemene Rekenkamer op vragen Vaste commissie voor Defensie*. Tweede Kamer, vergaderjaar 2017–2018, 34 950 X, nr. 8. SDU (Den Haag).
- ADR (2017). *Accountantsrapport bij de 18e voortgangsrapportage Verwerving F-35*. Ministerie van Defensie.
- Ministerie van Defensie (2017). *18e voortgangsrapportage Verwerving F-35*. 19 september 2017.
- SDD MoU 2002
- PSFD MoU 2006
- IOT&E MoU 2007
- GAO 12-83
- GAO 12-331G
- OIG 2015-139
- OIG 2016-001

Bijlage 4 Noten

1. Het conceptrapport is voor publicatie nog taalkundig gecorrigeerd. Hierdoor kunnen redactionele afwijkingen voorkomen tussen de conceptversie die de ministers is voorgelegd voor een bestuurlijke reactie en de definitieve versie van dit rapport.
2. Zie over de aanduiding van de JSF ook: Bijlage 1: Achtergrondinformatie en methodologische verantwoording. Onderdeel *Termonologie*.
3. Prijspeil 2012.
4. Het Ministerie van Defensie heeft al 2 JSF-toestellen aangeschaft, en in 2013 geleverd gekregen, als testtoestel om mee te kunnen doen aan de operationele testfase van de JSF.
5. Prijspeil 2013.
6. Zie voor het onderscheid 'JSF-project' en 'JSF-programma' bijlage 1: Achtergrondinformatie en methodologische verantwoording. Onderdeel *Termonologie*.
7. Prijspeil 2018.
8. De Amerikaanse federale overheid startte in 2009 het programma *Financial Improvement and Audit Readiness* (FIAR). Het uiteindelijke doel van FIAR was om vanaf 30 september 2017 '*Financial Improvement and (full) Audit Readiness*' voor alle jaarverantwoordingsstukken van de *US Government Services* te bereiken en behouden.
9. PSFD MoU art. 5.13.
10. GAO 12-83, OIG 2015-139 en OIG 2016-001.
11. GAO 12-331G, *Government Auditing Standards*, of 'Yellow Book', 2011; gereviseerd in 2018.
12. In bijlage 1: *Achtergrondinformatie en methodologische verantwoording* meer over de inspanningen die het kostte om toegang te krijgen tot de rapporten van de DCMA/DCAA.
13. Zie bijlage 1: *Achtergrondinformatie en methodologische verantwoording*. Onderdeel *Beoordeling van rapporten DCMA/DCAA*.
14. *Low rate initial production* (LRIP), ter onderscheid van *Full Rate Production*, dat volgens de Amerikaanse wetgeving pas mag nadat de ontwikkelingsfase volledig is afgesloten.
15. Deze conclusie was pas te trekken nadat wij in de zomer van 2018 de beschikking kregen over de rapporten van de DCMA/DCAA.
16. Algemene Rekenkamer (2015).
17. In de 18e voortgangsrapportage van 19 september 2017, p. 51 e.v. meldt de minister verschillende verbeteringen in de financiële projectbeheersing. Tweede Kamer, vergaderjaar 2017–2018, 26488, nr. 435. SDU (Den Haag).
18. Het conceptrapport is voor publicatie nog taalkundig gecorrigeerd. Hierdoor kunnen redactionele afwijkingen voorkomen tussen de conceptversie die de ministers is voorgelegd voor een bestuurlijke reactie en de definitieve versie van dit rapport.
19. Aldus ook: Algemene Rekenkamer (2018).
20. De GAO heeft sinds 2005 een opdracht van het Congress om jaarlijks het JSF-programma te onderzoeken en daarover te rapporteren.
21. SDD MoU: art. 5.11; Supplement SDD MoU VS en Nederland art. 4.4.en 4.5; PSFD MoU art. 5.18 – 5.21; IOT&E-MoU art. 5.9 – 5.10.
22. De Algemene Rekenkamer heeft in 2014 samen met de ADR wel een audit uitgevoerd op de ramingen van het JPO, maar deze audit is niet gepubliceerd.
23. PSFD MoU art. 5.13.
24. GAO 12-83, OIG 2015-139 en OIG 2016-001.

Voorlichting

Afdeling Communicatie
Postbus 20015
2500 EA Den Haag
telefoon (070) 342 44 00
voorlichting@rekenkamer.nl
www.rekenkamer.nl

Omslag

Ontwerp: Corps Ontwerpers
Foto: Hollandse Hoogte /
Maarten Hartman

Den Haag, oktober 2018

