Auditdienst Rijk
Ministerie van Financiën

Onderzoeksrapport bevindingen kwaliteit accountantscontrole WNT 2018

Definitief

Colofon

Titel	Onderzoeksrapport bevindingen kwaliteit accountantscontrole WNT 2018
Uitgebracht aan	Directeur-generaal overheidsorganisatie mw. drs. M. van Wallenburg
Datum	4 juni 2020
Kenmerk	2020-0000092531

Inlichtingen
Auditdienst Rijk
070-342 7700

Inhoud

1 Managementsamenvatting—4
1.1 Aanleiding opdracht—4
1.2 Opdracht aan ADR—4
1.3 Beeld voortkomend uit de reviews—4
1.4 Leeswijzer—4

2 Bevindingen bij als ontoereikend aangemerkte controles—5
2.1 Verkeerde hantering begrip WNT-bezoldiging—5
2.2 Verkeerde wegingsfactor—5

3 Aandachtspunten bij als toereikend aangemerkte controles—6
3.1 Kwaliteit documentatie bij risicoanalyses loopt uiteen—6
3.2 Niet gecorrigeerde fouten—6
3.3 Deeltijdfactor niet meegenomen bij berekening individueel maximum—7
3.4 Bevindingen over toelichting in de WNT-verantwoording—7
3.5 Format controleverklaring niet correct toegepast—7

4 Beeld bij kwaliteitsmaatregelen omtrent de WNT-controle—8
4.1 Kwaliteitsmaatregelen kantoren—8

5 Ervaringen van accountants omtrent de WNT-controle—9
5.1 Accountants ervaren de WNT-controlelast nog steeds als relatief hoog—9
5.2 Sluit aan bij bestaande bezoldigingsbegrippen—9
5.3 Definitie topfunctionaris—10
5.4 Onduidelijkheid verantwoordingsplicht WNT—10

6 Verantwoording onderzoek—11
6.1 Werkzaamheden en afbakening—11
6.2 Object van onderzoek, afbakening en definities—11
6.3 Referentiekader—12
6.4 Selectie en omvang reviews—12
6.5 Weging van bevindingen voortkomend uit de reviews—12
6.6 Gehanteerde Standaard—13
6.7 Verspreiding rapport—13

7 Ondertekening—14

Bijlage I: Is gezien privacy verwijderd—15

Bijlage II Overzicht navraag kosten WNT-review—16

1 Managementsamenvatting

1.1 Aanleiding opdracht

Op 1 januari 2013 is de Wet normering topinkomens (WNT) in werking getreden. De wet heeft tot doel bovenmatige bezoldiging en bovenmatige ontslagvergoedingen in de (semi-) publieke sector tegen te gaan door deze te maximeren en openbaar te maken. De wet is in 2015 voor het eerst integraal geëvalueerd. De aanbevelingen hebben geleid tot de Evaluatiewet WNT, die op 1 juli 2017 in werking is getreden. In de Evaluatiewet WNT is eveneens bepaald dat de minister van BZK in 2020 een tweede evaluatie van de wet aan de Staten-Generaal dient te sturen. Om het WNT beleid te kunnen evalueren heeft het ministerie BZK inzicht nodig in de kwaliteit van de accountantscontroles en de kosten die deze accountantscontroles met zich meebrengen.

1.2 Opdracht aan ADR

BZK heeft de ADR gevraagd om reviewwerkzaamheden uit te voeren op de accountantscontroles van de WNT-bijlage in de jaarrekening van instellingen. Daarnaast heeft het ministerie BZK de ADR gevraagd navraag te doen bij de accountantskantoren over de accountantskosten die de WNT met zich heeft meegebracht. Dit onderzoek is op gelijke wijze uitgevoerd als het onderzoek op de kwaliteit van de accountantscontrole van de WNT in 2017[1].

Aan het onderzoek liggen de volgende onderzoeksvragen ten grondslag:

- Heeft de accountant zijn controle conform de hieraan gestelde eisen vanuit het controleprotocol en de beroepsregels uitgevoerd?
- Inventariseer bij accountantskantoren hoeveel kosten voor de WNT-controle in rekening worden gebracht bij hun klanten. Maak inzichtelijk welke variabelen daarbij van invloed kunnen zijn, zoals omvang en type WNT-instelling.

1.3 Beeld voortkomend uit de reviews

Er is invulling gegeven aan beide onderzoeksvragen door reviews uit te voeren op de kwaliteit van de accountantscontrole en daarnaast navraag te doen naar de gemaakte kosten. Er zijn 25 dossiers geselecteerd voor een review. Echter slechts bij 22 dossiers heeft een review plaatsgevonden omdat er bij 3 dossiers geen sprake was van een WNT-verantwoordingsplicht.
Van de 22 uitgevoerde reviews hebben we 3 controles als ontoereikend aangemerkt. De voornaamste bevinding die ten grondslag ligt aan deze ontoereikendheden was het verkeerd toepassen van het bezoldigingsbegrip. De in de review betrokken accountantskantoren geven aan dat zij de WNT regelgeving, nog steeds als complex en de WNT-controle als intensief ervaren. De WNT vergt zowel van de instellingen als accountantskantoren veel voorbereiding en een zware beheersing.

1.4 Leeswijzer

In hoofdstuk 1 en 2 worden de bevindingen weergegeven die uit de uitgevoerde reviews naar voren zijn gekomen. In hoofdstuk 3 worden, uit dit onderzoek voortgekomen, aspecten benoemd die we aan BZK mee willen geven ter overweging bij de wetsevaluatie WNT. Hoofdstuk 4 geeft informatie over de afbakening en werkzaamheden uitgevoerd in het onderzoek.

---

1 Onderzoeksrapport Bevindingen kwaliteit accountantscontrole WNT 2016 uitgebracht op 4 december 2017 met kenmerk 2017-0000228580

2 Bevindingen bij als ontoereikend aangemerkte controles

In dit hoofdstuk worden de bevindingen toegelicht die hebben geleid tot de aanmerking van de accountantscontrole als ontoereikend. Van de 22 gereviewde controles zijn 3 controles als ontoereikend aangemerkt. Bij alle 3 als ontoereikend aangemerkte controles is het WNT-bezoldigingsbegrip verkeerd toegepast. Daarnaast is bij één van deze 3 als ontoereikend aangemerkte controles ook een verkeerde wegingsfactor gehanteerd.

2.1 Verkeerde hantering begrip WNT-bezoldiging

Bij een 4-tal reviews bij 4 verschillende kantoren in de sectoren gemeente, zorg en onderwijs is geconstateerd dat is uitgegaan van het verkeerde loonbegrip. Hierbij is de bezoldiging van de topfunctionarissen te laag verantwoord. Bij een 3-tal van deze reviews achten we de impact van de bevindingen van een dermate omvang dat we de controle als ontoereikend hebben aangemerkt. Zo zijn onderdelen die fiscaal niet tot het loon behoren ten onrechte van de WNT-bezoldiging afgetrokken. Dit betreffen bijvoorbeeld posten als het werknemersdeel van de pensioenpremie, het werkgeversdeel van de pensioenpremie en loon ingezet voor reiskosten.

Meerdere gereviewde accountantskantoren, inclusief kantoren die het bezoldigingsbegrip correct hebben toegepast, geven aan het onduidelijk te vinden wat wel of niet onder het WNT-bezoldigingsbegrip valt. Dat dit afwijkt van andere bezoldigingsbegrippen zoals het fiscale loon compliceert zaken, zowel voor de instellingen als de accountants.

2.2 Verkeerde wegingsfactor

Voor het vaststellen van de bezoldigingsklasse bij de sector zorg en jeugdhulp maakt men gebruik van een puntensysteem. Bij één van onze reviews hebben we geconstateerd dat hierbij een onjuiste interpretatie van het puntensysteem en daarmee een verkeerde telling is gemaakt, waardoor de bezoldigingsklasse en daarmee ook de maximale bezoldiging te hoog is bepaald. Hierdoor is bij beide topfunctionarissen niet geconstateerd dat te veel is bezoldigd en terugbetaald had dienen te worden.

3 Aandachtspunten bij als toereikend aangemerkte controles

In dit hoofdstuk worden de bevindingen toegelicht die zijn aangemerkt als aandachtspunten, maar waarbij de controle als toereikend is aangemerkt. De reden dat onderstaande bevindingen slechts als aandachtspunten zijn aangemerkt, is dat ongeacht deze aandachtspunten de accountant conform de vereisten in het controleprotocol toereikende werkzaamheden heeft uitgevoerd om te komen tot zijn oordeel en dat de strekking van de verklaring ook na evaluatie van deze aandachtspunten terecht is gebleken.

3.1 Kwaliteit documentatie bij risicoanalyses loopt uiteen

In het controleprotocol wordt specifiek voorwaarden gesteld aan de risicoanalyse. Door het opnemen van voorwaarden omtrent de risicoanalyse konden overige werkzaamheden beperkt worden. Zo kan de accountant primair uitgaan van de salarisadministratie en hoeven zonder verhoogd risico geen WNT-controlewerkzaamheden te worden ingericht op de financiële administratie[2]. Bij onze reviews zien we dat bij elke review een risicoanalyse aanwezig is, maar dat de diepgang van de onderbouwing in kwaliteit uiteenloopt. Ook is eenmalig bij de sector onderwijs geconstateerd dat er geen verhoogd risico is opgenomen, terwijl het controleprotocol deze wel voorschrijft bij die betreffende omstandigheden. Echter bij geen van de reviews hebben we geconstateerd dat een gebrek in de risicoanalyse heeft geleid tot een ontoereikende controle. Gezien het belang van de risicoanalyse voor het inrichten van de controlewerkzaamheden, vragen we bij de accountantskantoren aandacht voor een gedegen documentatie van overwegingen omtrent de risicoanalyse.

3.2 Niet gecorrigeerde fouten

Bij twee reviews (provincies en gemeentes) is geconstateerd dat geconstateerde fouten niet in de WNT-bezoldiging zijn gecorrigeerd. Aangezien het hierbij niet gaat om de uitvoering van de controle of een onjuist oordeel hebben we deze bevindingen aangemerkt als aandachtspunt.

Bij de eerste review is door de accountant aangegeven dat een fout van € 200,- in de verantwoording niet materieel is en derhalve niet gecorrigeerd hoeft te worden. Fouten en afwijkingen die niet door de instelling zijn gecorrigeerd in de WNT-verantwoording worden door de accountant vertaald in de strekking van de controleverklaring rekening houdend met de materialiteit. Daarbij hanteert de accountant tabel G in paragraaf 2.5 als uitgangspunt. Op basis van de laatste zinsnede behoeft de fout niet gemeld te worden aan de minister van BZK.

Bij de tweede review heeft de accountant geconstateerd dat bij de berekening van het individueel toepasselijk bezoldigingsmaximum van een topfunctionaris uitgegaan is van een onjuiste deeltijdfactor. Het verschil in de hoogte van het individueel toepasselijk bezoldigingsmaximum als gevolg van deze onjuiste deeltijdfactor bedraagt € 3.368,-. In het controleprotocol, paragraaf 2.5, staat bij regel “fout in het individueel toepasselijk bezoldigingsmaximum" dat voor ongecorrigeerde fouten en onzekerheden boven de € 1.000,- een toelichting dient plaats te vinden in het rapport van bevindingen. Dit heeft echter niet plaatsgevonden.

2 Zie het controleprotocol passage: "2.2.3 Fase 3: Specifieke werkzaamheden per aandachtsgebied"

De accountant geeft aan het controleprotocol op dit aspect niet duidelijk te vinden en hierin een professionele afweging te hebben gemaakt. In het controleprotocol staat aangegeven dat ongecorrigeerde fouten in duur en/ of omvang dienstverband niet gerapporteerd hoeven te worden. Daarnaast geeft het controleprotocol echter ook aan dat ongecorrigeerde fouten plus onzekerheden in het individueel toepasselijk maximum > € 1000,- wel gerapporteerd dienen te worden. Omdat expliciet benoemd stond dat de deeltijdfactor niet gerapporteerd hoeft te worden, heeft de accountant geconcludeerd dat er geen melding hoefde plaats te vinden.

Omdat het controleprotocol op verschillende wijzen interpreteerbaar is en rekening houdend met dat het bezoldigingsmaximum hoger zou worden en daarmee de WNT-marge ruimer, hebben we deze review aangemerkt als toereikend met aandachtspunten. Aangezien het gaat om een bevinding m.b.t. de rapportageverplichting, heeft dit geen invloed op het oordeel van de controleverklaring gehad.

3.3 Deeltijdfactor niet meegenomen bij berekening individueel maximum

Bij een van de reviews in de sector onderwijs blijkt uit het dossier van de accountant niet dat voor de berekening van het individueel maximum rekening is gehouden met de deeltijdfactor. Het risico bestaat hierdoor dat voor de niet top-functionarissen niet wordt gesignaleerd dat er functionarissen zijn met een bezoldiging boven het individueel toepasselijk drempelbedrag. Echter de accountant heeft bij navraag wel aantoonbaar gemaakt dat er geen functionarissen zijn die uitkomen boven het toepasselijk drempelbedrag en heeft derhalve aantoonbaar gemaakt dat er geen functionarissen ontbreken in de WNT-verantwoording.

3.4 Bevindingen over toelichting in de WNT-verantwoording

We hebben enkele bevindingen omtrent de WNT-verantwoording bij de sectoren provincies en gemeentes, zorg en onderwijs. Zo is het voorgekomen dat door de instelling geen melding is gemaakt van het anticumulatiebeding, dat gelieerde instellingen niet zijn opgenomen en dat de verantwoording niet door de instelling is gepubliceerd op internet. Ook zien we vaker dat onderdelen die niet van toepassing zijn, verwijderd worden uit de tabel. Hierbij zou de lezer van de WNT-verantwoording de vraag kunnen hebben of bij de instelling dit onderdeel inderdaad niet van toepassing is of dat ze de passage ten onrechte niet hebben opgenomen. Ook is bij een review geconstateerd dat in de WNT-verantwoording niet per persoon het individueel toepasselijk bezoldigingsmaximum is vermeld, maar staat het bezoldigingsmaximum per type functionaris vermeld. Hierdoor is bij een dienstverband korter dan een jaar of een deeltijdfactor die niet gelijk is aan 1 niet duidelijk wat het individueel toepasselijk bezoldigingsmaximum is.

3.5 Format controleverklaring niet correct toegepast

Bij 7 van 22 uitgevoerde reviews, in de sectoren provincies en gemeentes, woningbouwverenigingen, zorg en onderwijs, hebben we geconstateerd dat niet geheel is voldaan aan alle aspecten omtrent het format van de controleverklaring, zoals benoemd in het controleprotocol. De accountants geven aan het in de regelgeving onduidelijk te vinden aan welke voorwaarden voldaan moet worden, omdat er verschillende voorwaarden zijn opgenomen in verschillende documenten[3]. Daarnaast hadden enkele accountantskantoren hun rapportgeneratoren niet tijdig geüpdate naar de laatste versie voorbeeldteksten van het NBA van december 2018. Om onduidelijkheden en inconsistenties te voorkomen is het nodig dat BZK, in samenwerking met het NBA er zorg voor draagt dat de regelgeving en voorbeeldteksten op elkaar aansluiten.

3 Er staan voorwaarden omtrent het format van de controleverklaring opgenomen in paragraaf “3.1. Controleverklaring” van het WNT-controleprotocol en het Onderwijsaccountantsprotocol 2018

4 Beeld bij kwaliteitsmaatregelen omtrent de WNT-controle

4.1 Kwaliteitsmaatregelen kantoren

Wij hebben ter voorbereiding op de reviews bij de accountantskantoren door middel van een vragenlijst kwaliteitsborging informatie ingewonnen over de kwaliteitsmaatregelen die door het kantoor zijn getroffen omtrent de WNT-controle. Uit de ingevulde vragenlijsten blijkt dat de accountantskantoren een diversiteit aan kwaliteitsmaatregelen hebben toegepast. Ons algemene beeld is dat de kantoren grote aandacht hebben voor en effort steken in de controle van de WNT-verantwoording.

Situatieafhankelijk worden kwaliteitsmaatregelen met meer of minder diepgang toegepast. Bijvoorbeeld: bij een kleine WNT-klantenkring loont het niet de moeite een uitgebreid gestandaardiseerde vragenlijst te ontwikkelen voor de controle van de WNT-bijlage, zoals bij kantoren met meer WNT-klanten wel gebruikelijk is. Ons beeld is dat accountantskantoren sterk hebben geïnvesteerd in de kwaliteitsbeheersing rondom specifiek de controle van de WNT-verantwoording. Zo zijn er experts aangesteld die de regelgeving volgen en de standaard werkprogramma's updaten. Daarnaast zijn er werkgroepen, waarin de WNT-controle specifiek de aandacht heeft. Voor de auditmedewerkers betrokken bij de WNT-controle zijn er specifiek voor de WNT-controle ontwikkelde cursussen en voorlichtingssessies. Ook bestaan er bij enkele kantoren expertteams die de WNT-controles uitvoeren. Tot slot bestaat er ook de meer algemene beheersing van kantoren zoals de onafhankelijke kwaliteitsbeoordeling en interne kwaliteitstoetsen. Uit het onderzoek blijkt geen causaal verband tussen het toepassen van een bepaald type kwaliteitsmaatregel en het wel of niet toereikend zijn van de WNT-controle.

5 Ervaringen van accountants omtrent de WNT-controle

Het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties heeft ons gevraagd naast het uitvoeren van de reviews navraag te doen bij de gereviewde accountantskantoren omtrent de kosten die de WNT-controle met zich meebrengt. In dit hoofdstuk is een selectie opgenomen van wat uit deze gesprekken naar voren is gekomen. In bijlage II is een overzicht opgenomen met de van de accountantskantoren ontvangen indicaties van de gemaakte uren. Wij adviseren u kennis te nemen van de hieronder genoemde onderwerpen en deze in de wetsevaluatie te betrekken. Maatregelen zouden de controlelast terug kunnen dringen. Echter deze maatregelen zullen mogelijk ook een verlichting van het regime betekenen. Het is aan de minister om te bepalen in hoeverre een verlichting van het regime aanvaardbaar is, in het licht van de beoogde doelstellingen van de WNT.

5.1 Accountants ervaren de WNT-controlelast nog steeds als relatief hoog

Er is geen goede inschatting te maken van de uren die door accountantskantoren is besteed aan de controle van de WNT-verantwoording. Het aantal bestede uren op een dossier liggen op enkele uitschieters na tussen de 8 en 40 uur met een gemiddelde van 21 uur. De uren besteed aan de jaarrekeningcontrole als geheel is divers en varieert tussen de 100 en 1000 uur. De accountantskantoren houden de uren voor de WNT niet afzonderlijk bij in urenregistraties. Ook zijn zaken als advies en ondersteuning m.b.t. WNT afzonderlijke opdrachten niet meegenomen in de berekening. Daarnaast zijn gemaakte uren als opleiding, de expertfunctie en het opstellen van werkprogramma's dossier overstijgend. Ook is door kantoren reeds in voorgaande jaren geïnvesteerd in de WNT-controle. Hiervan kunnen kantoren dit jaar profijt hebben gehad.

We constateren dat de accountantskantoren een relatief hoge last ervaren bij het controleren van de WNT-verantwoording. Ook de instellingen worden relatief intensief ondersteund met advies en hulp bij het opstellen van de WNT-verantwoording. De accountantskantoren geven aan de controlelast relatief zwaar te vinden in verhouding tot de financiële omvang en controle-inspanning van de andere onderdelen van de jaarrekeningcontrole. De accountants geven aan wel een verlichting te hebben ervaren door recente wijzigingen in het controleprotocol. Specifiek genoemde wijzigingen die tot een verlichting hebben geleid zijn de focus op de salarisadministratie en de bepaling omtrent de anticumulatie.

5.2 Sluit aan bij bestaande bezoldigingsbegrippen

Uit de gesprekken met de accountants is naar voren gekomen dat er onduidelijkheid bestaat over wat valt onder het WNT-bezoldigingsbegrip. We hebben geconstateerd dat bij 4 van de onderzochte dossiers in de sectoren provincies en gemeentes, zorg en onderwijs het loon verkeerd is berekend. Bij de onderzochte dossiers is het werknemersdeel pensioenen ten onrechte van het brutoloon afgetrokken. In de Uitvoeringsregeling WNT art. 2 staat opgenomen wat wordt verstaan onder componenten van de bezoldiging van de functionaris in dienstbetrekking. Als component staat hierin het brutoloon benoemd. Dit is inclusief het ingehouden werknemersdeel pensioenen. De in het onderzoek gesproken accountants geven aan dat het zou helpen indien het WNT-bezoldigingsbegrip meer zou aansluiten bij bestaande en reeds in de controle betrokken loonbegrippen zoals het fiscaal loon.

5.3 Definitie topfunctionaris

Bij het bepalen of iemand een topfunctionaris is, is het doorslaggevend of iemand in feite belast is met de dagelijkse leiding van dat orgaan. Of iemand in feite wel of niet de dagelijkse leiding heeft, is niet altijd eenvoudig aantoonbaar of controleerbaar voor de accountant. Kan er bijvoorbeeld uitgegaan worden van de statutair aangewezen bestuurders en de bestuurders in het eigen organogram, of zijn aanvullende werkzaamheden noodzakelijk? Er zou duidelijkheid verstrekt kunnen worden door aanvullende controle instructies op te nemen in het controleprotocol.

5.4 Onduidelijkheid verantwoordingsplicht WNT

In de Wet Normering Topinkomens zijn in artikel 1.2 tot en met artikel 1.5 de voorwaarden opgenomen die bepalen of een instelling WNT-plichtig is. Er is niet één centraal raadpleegbare registratie die aangeeft of een instelling WNT-plichtig is, of dat er sprake is van een uitzondering door een verlicht regime. Dit leidt ertoe dat de accountant zelf een WNT-onderzoeksplicht heeft voor elke instelling die publiek geld ontvangt. Dit vergt een controle-inspanning zelfs bij instellingen die bijvoorbeeld door een verlicht regime niet WNT-plichtig blijken te zijn.

6 Verantwoording onderzoek

6.1 Werkzaamheden en afbakening

De Minister van BZK is systeemverantwoordelijk voor de controle en handhaving van de WNT. Het ministerie van BZK heeft de ADR gevraagd reviews uit te voeren op de accountantscontrole van de WNT en daarnaast navraag te doen over de accountantskosten die de WNT met zich meebrengt. Dit heeft ten doel het beleid omtrent de controle en handhaving van de WNT te evalueren. Aan het onderzoek liggen de volgende onderzoeksvragen ten grondslag:

- Heeft de accountant zijn controle conform de hieraan gestelde eisen vanuit het controleprotocol en de beroepsregels uitgevoerd?
- Inventariseer bij accountantskantoren hoeveel kosten voor de WNT-controle in rekening worden gebracht bij hun klanten. Maak inzichtelijk welke variabelen daarbij van invloed kunnen zijn, zoals omvang en type WNT-instelling.

6.2 Object van onderzoek, afbakening en definities

Het object van onderzoek is de accountantscontrole voor zover deze verband houdt met de controle van de WNT-bijlage van instellingen die vallen onder het toezicht van de Rijksoverheid. Deze betreffen het Rijk, de provincies, de gemeenten, de waterschappen, de gemeenschappelijke regelingen met rechtspersoonlijkheid, instellingen uit het BZK-domein waaraan een bestuursorgaan subsidie verleent (mits subsidie tenminste drie jaar is verleend, > 500.000 is en > 50% bedraagt van de jaarinkomsten), instellingen waarbij een bestuursorgaan invloed heeft op beleid of beheer en de in bijlage 1 bij de WNT opgenomen rechtspersonen of instellingen onder toezicht van BZK.

WNT-toezicht bij BuZa[4], Defensie, EZK[5], Financiën, I&M[6], SZW[7], J&V[8], VWS[9] en OCW[10] is belegd bij toezichthoudende organisaties als de Eenheid Toezicht WNT van BZK, CIBG van VWS, Inspectie van het Onderwijs en de Inspectie Leefomgeving en Transport (ILT) van I&W. De accountantscontroles bij bovengenoemde instellingen vallen binnen de scope van deze opdracht. De selectie van reviews zal in samenspraak plaatsvinden met de toezichthoudende organisaties.

De uitgevoerde werkstappen bestaan uit:

- Het updaten van de vragenlijst kwaliteitsborging
- Contact opnemen met de accountantsorganisaties van de geselecteerde dossiers en deze vragen de vragenlijst kwaliteitsborging WNT in te vullen;
- Kennis nemen van de uitkomsten van de interne reviews die de accountantsorganisaties op basis van het eigen kwaliteitsborgingsysteem hebben uitgevoerd en deze analyseren;
- De door BZK geselecteerde reviews uitvoeren aan de hand van een hiervoor opgesteld werkprogramma;
- Rapporteren over de uitgevoerde werkzaamheden aan BZK.

4 Ministerie van Buitenlandse Zaken
5 Ministerie van Economische Zaken en Klimaat
6 Ministerie van Infrastructuur en Milieu
7 Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid
8 Ministerie van Justitie en Veiligheid
9 Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport
10 Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap

6.3 Referentiekader

Het object van onderzoek is de accountantscontrole op de WNT-bijlage van de verantwoording. Het referentiekader bestaat uit het controleprotocol. In het protocol wordt de wet- en regelgeving genoemd die voor de accountant relevant is. Daarnaast is de accountant gehouden aan de regelgeving omtrent accountancy[11] zoals opgesteld door de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA). Net als voor de accountant is voor beoordelaars van de ADR hetzelfde referentiekader van toepassing.

We voeren onze review uit aan de hand van een algemeen te hanteren checklist. Het referentie- en normenkader voor de controle van de WNT-gegevens in het financieel verslaggevingsdocument en de verantwoording van uitsluitend de WNT-gegevens bestaat uit de volgende specifieke wet- en regelgeving:

Algemene regelgeving:

- Wet normering topinkomens
- Evaluatiewet WNT
- Uitvoeringsregeling WNT
- Uitvoeringsbesluit WNT
- Beleidsregels WNT 2017
- Sectorale regelingen:
- Regeling bezoldigingsmaxima topfunctionarissen zorg en jeugdhulp
- Regeling bezoldigingsmaxima topfunctionarissen toegelaten instellingen volkshuisvesting 2014
- Regeling bezoldiging topfunctionarissen OCW-sectoren
- Regeling bezoldiging topfunctionarissen OS-sector
- Regeling sectorale bezoldigingsnorm topfunctionarissen zorgverzekeraars

Voor interpretatie van de wet- en regelgeving zijn verder relevant de vragen en antwoorden op de website www.topinkomens.nl van het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties. We zullen onze bevindingen voor hoor en wederhoor voorleggen aan de accountantsorganisatie.

6.4 Selectie en omvang reviews

Het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties heeft een selectie uitgevoerd op de bij haar gemelde WNT-plichtige instellingen. Ze heeft hiervoor aselect 25 instellingen geselecteerd gespreid over de verschillende sectoren. Bij het uitvoeren van de review is gebleken dat bij 3 van de geselecteerde instellingen geen sprake is van een WNT-verantwoordingsplicht. Dit is vastgesteld aan de hand van de opbrengstcijfers in de jaarrekening. Op deze 3 instellingen heeft geen review plaatsgevonden. Omdat er nog steeds een goede spreiding is over de sectoren zijn na afstemming met het ministerie van Binnenlandse zaken geen aanvullende instellingen geselecteerd.

6.5 Weging van bevindingen voortkomend uit de reviews

De ADR constateert een ontoereikende controle wanneer de accountant een materieel aspect niet heeft meegenomen in de controle. Een door de beoordelaar geconstateerde afwijking is materieel wanneer toleranties, zoals genoemd in het controleprotocol worden overschreden. Deze toleranties vormen het uitgangspunt en zijn kwantitatief. Naast deze kwantitatieve benadering is er ook ruimte voor een kwalitatieve benadering.

11 Zonder limitatief te zijn is de Handleiding Regelgeving Accountancy (HRA 2019) een belangrijk speerpunt in de review.

6.6 Gehanteerde Standaard

Deze opdracht is uitgevoerd overeenkomstig Standaard 4400N "Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden". Bij de uitvoering van deze opdracht zijn de onafhankelijkheidsvereisten van de Verordening inzake onafhankelijkheid en de ethische voorschriften die voor accountants gelden, in acht genomen.

In dit rapport wordt geen zekerheid verschaft, omdat er geen controle-, beoordelings- of andere assurance-opdracht is uitgevoerd. In dit rapport rapporteren wij de bevindingen op basis van de specifiek overeengekomen werkzaamheden; wij doen geen uitspraak over wat deze bevindingen voor het onderhavig object in totaliteit betekenen.

6.7 Verspreiding rapport

De opdrachtgever, drs. M. van Wallenburg, is eigenaar van dit rapport.

Het rapport wordt uitgebracht aan het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties. Het is de verantwoordelijkheid van de beoogde gebruikers om te bepalen of de overeengekomen specifieke werkzaamheden toereikend en geschikt zijn voor het doel. Voorts wordt van de beoogde gebruikers verwacht dat zij zelf op basis van de gerapporteerde bevindingen en eventuele andere beschikbare informatie een eigen afweging maken over wat deze bevindingen voor het onderhavige object in zijn totaliteit betekenen.

De ADR is de interne auditdienst van het Rijk. Dit rapport is primair bestemd voor de opdrachtgever met wie wij deze opdracht zijn overeengekomen. In de ministerraad is besloten dat het opdrachtgevende ministerie waarvoor de ADR een rapport heeft geschreven, het rapport binnen zes weken op de website van de rijksoverheid plaatst, tenzij daarvoor een uitzondering geldt. De minister van Financiën stuurt elk halfjaar een overzicht naar de Tweede Kamer met de titels van door de ADR uitgebrachte rapporten en plaatst dit overzicht op de website.
Dit rapport is met zorgvuldigheid en deskundigheid opgesteld waarbij rekening is gehouden met de verwachtingen van de beoogde gebruikers. Echter kan niet gegarandeerd worden dat hier geen onduidelijkheden in staan voor een niet-beoogde gebruiker. In dat geval dient de niet-beoogde gebruiker contact op te nemen met de eigenaar van dit rapport.

7 Ondertekening

Den Haag, 4 juni 2020

Auditdienst Rijk
Auditmanager
Projectleider WNT-reviews

Bijlage I: Is gezien privacy verwijderd

Bijlage II Overzicht navraag kosten WNT-review

	Sector	Controle ontoereikend?	aantal personeelsleden	aantal	aantal WNT dossiers			onderdeel jaarrekening-controle	uren jaarrekening-controle	uren WNT	% WNT uren
					<10	10<50	>50				
1	Gemeenten		775,5	2			x	ja	niet verstrekt	22	
2	Gemeenten		203	5		x		ja	niet verstrekt		
3	Gemeenten		550	2			x	ja	1000	25	3%
4	Provincie		976	2	x			ja	niet verstrekt	10	
5	EZK		48	18	x			ja	412	16	4%
6	BUZA		geen WNT-verantwoording								
7	Woningbouw-vereniging		64	7			x	ja	450	15	3%
8	Woningbouw-vereniging		102,3	8			x	ja	niet verstrekt	22	
9	Woningbouw-vereniging		36	1			x	ja	978	50	5%
10	Jeugdzorg	x	31	2	x			nee beoordelings-verklaring	100	19	19%
11	WTZi		130,19	6			x	ja	250	7	3%
12	WTZi		geen WNT-verantwoording								
13	Jeugdzorg		548	8			x	ja	1001	40	4%
14	WTZi		geen WNT-verantwoording								
15	Jeugdzorg	x	18	2	x			nee opstellen jaarrekening	100	40	40%
16	Zorgverzekeraar		29	8			x	ja	niet verstrekt	22	
17	Overig		355	30			x	ja	525	13	2%
18	PO		134	6			x	ja	229	8	3%
19	PO		375	6			x	ja	150	15	10%
20	VO		199	7		x		ja	317	20	6%
21	VO	x	36	6			x	ja	110	4	4%
22	BO/WO		635,4	8			x	ja	653	60	9%
23	BO/WO		16	9			x	ja	niet verstrekt	8	
24	Media		329	7			x	ja	niet verstrekt	22	
25	Cultuur		53,2	7			x	ja	494	9	2%

Auditdienst Rijk
Postbus 20201
2500 EE Den Haag