



Auditdienst Rijk
Ministerie van Financiën

Rapport van feitelijke bevindingen Kwaliteit accountantscontrole WNT 2019

Definitief

Colofon

Titel	Kwaliteit accountantscontrole WNT 2019
Uitgebracht aan	Directeur-generaal overheidsorganisatie mw. drs. M. van Wallenburg
Datum	30 november 2020
Kenmerk	2020-0000209156

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—5
1.4	Leeswijzer—5
2	Bevindingen bij ontoereikende review—6
2.1	Verkeerde klasse-indeling—6
2.2	Geen volledig foutenherstel vergelijkende cijfers 2018 in 2019—6
3	Bevindingen bij toereikende reviews met aandachtspunten—8
3.1	Kwaliteit documentatie WNT-controle loopt uiteen—8
3.2	Grondslag deeltijdfactor niet accuraat—8
3.3	Ontbreken van toelichting bij aanpassing vergelijkende cijfers—8
3.4	Verbeter de presentatie van de WNT gegevens—9
4	Opvolging bevindingen review WNT-2018 bij review WNT-2019—10
4.1	Bevindingen uit de review WNT-2018 zijn niet altijd opgevolgd—10
5	Aanbevelingen en/of vervolgstappen—11
5.1	Verduidelijking wel of niet opnemen van tabellen uit modelverantwoording—11
5.2	Verduidelijking correctie bedragen duidelijk triviaal—11
6	Verantwoording onderzoek—12
6.1	Werkzaamheden—12
6.2	Object van onderzoek, afbakening en definities—12
6.3	Referentiekader—13
6.4	Gehanteerde Standaard—13
6.5	Verspreiding rapport—14
7	Ondertekening—15
Bijlage 1 Overzicht reviews—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. Die evaluatie heeft geleid tot aanpassingen van de WNT zoals opgenomen in de Evaluatiewet WNT, die op 1 juli 2017 in werking is getreden. De minister van BZK heeft toegezegd in 2020 een tweede evaluatie van de wet aan de Staten-Generaal te sturen¹. Om het WNT-beleid te kunnen evalueren heeft het ministerie BZK onder meer inzicht nodig in de kwaliteit van de accountantscontroles en hoe de bevindingen/aandachtspunten uit de reviewverslagen van de WNT-reviews 2018 (uitgevoerd in 2019) zijn opgevolgd door de betreffende accountantsorganisaties.

1.2 Opdracht aan ADR

BZK heeft de ADR gevraagd om reviewwerkzaamheden uit te voeren op de dossiers van de accountantscontroles van de WNT-bijlage in de jaarrekening van instellingen². Vorig jaar was bij 10 van de 25 gereviewde dossiers sprake van bevindingen/aandachtspunten. Hierbij waren drie dossiers 'ontoereikend' gekwalificeerd en zeven dossiers 'toereikend met aandachtspunten'. Derhalve is de ADR gevraagd op deze 10 dossiers een herhaalonderzoek uit te voeren. Daarnaast is de ADR ook gevraagd navraag te doen om in beeld te brengen in hoeverre en op welke wijze die bevindingen/aandachtspunten zijn gedeeld en opgevolgd binnen de desbetreffende 10 accountantsorganisaties. Dit laatste is een nieuwe onderzoeksvraag ten opzichte van het vorige onderzoek. Het herhaalonderzoek zelf is op een gelijke wijze uitgevoerd als het onderzoek naar de kwaliteit van de accountantscontroles van de WNT over 2018³.

Aan het onderzoek liggen de volgende onderzoeksvragen ten grondslag:

- Hebben de accountants van de 10 accountantsorganisaties waar bij de reviews over 2018 bevindingen of aandachtspunten naar voren kwamen hun controle van de WNT-bijlage 2019 (anders dan over 2018) conform de gestelde eisen vanuit het controleprotocol en de beroepsregels uitgevoerd?
- Hoe zijn de bevindingen/aandachtspunten uit het reviewverslag van de WNT-controle 2018 (uitgevoerd in 2019) gedeeld en opgevolgd binnen deze 10 accountantsorganisaties?

In de opdrachtbevestiging is afgesproken dat een herhaalonderzoek wordt uitgevoerd bij 10 accountantsorganisaties waar vorig jaar bevindingen/aandachtspunten naar voren waren gekomen. Uiteindelijk hebben er 8 reviews plaatsgevonden omdat:

- bij één accountantsorganisatie het reviewverslag 2018 is afgestemd na het afgeven van de controleverklaring 2019. Derhalve konden bevindingen uit het reviewverslag 2018 niet in 2019 zijn opgevolgd;
- bij één accountantsorganisatie heeft geen review kunnen plaatsvinden vanwege de overheidsmaatregelen inzake COVID-19.

1 Kamerstuk 34 366 nr. 3: Evaluatie Wet normering bezoldiging topfunctionarissen publieke en semipublieke sector (WNT)

2 Opdrachtbevestiging: Onderzoek kwaliteit accountantscontrole WNT 2019, uitgebracht op 8 juli 2020 met kenmerk 2020-0000126268

3 Onderzoeksrapport: Bevindingen kwaliteit accountantscontrole WNT 2018, uitgebracht op 4 juni 2020 met kenmerk 2020-0000092531

1.3

Beeld voortkomend uit de reviews

Van de 8 uitgevoerde reviews is één onderzoek als ontoereikend, zijn vier als toereikend met aandachtspunten en drie als toereikend gekwalificeerd. De voornaamste bevindingen die ten grondslag liggen aan het als ontoereikend aangemerkte dossier zijn het verkeerd toepassen van de klasse-indeling voor de bezoldiging en onvolledig fouterstel van de vergelijkende cijfers 2018 in de WNT-verantwoording 2019. Voor de vier dossiers die als toereikend met aandachtspunten zijn gekwalificeerd hebben de bevindingen betrekking op beperkte vastlegging van geplande of uitgevoerde werkzaamheden in het accountantsdossier en/of afwijking van voorschriften inzake de publicatie van gegevens in het WNT-overzicht waarover de accountant geen opmerkingen heeft gemaakt in het controledossier.

Verder is vastgesteld dat twee accountantsorganisaties beperkt opvolging hebben gegeven aan de bevindingen uit het reviewverslag 2018. Dit betreft één controledossier wat bij de review is gekwalificeerd als ontoereikend en één ander dossier als toereikend met aandachtspunten zoals hierboven genoemd.

Tot slot zijn bij twee reviews aspecten naar voren gekomen die we aan BZK willen meegeven voor de wetsevaluatie. Dit betreft bijzonderheden die tijdens ons onderzoek naar voren zijn gekomen en die geen rechtstreeks antwoord zijn op de afgesproken onderzoeksvragen in paragraaf 1.2. Deze aspecten hebben betrekking op de tabellen uit de modelverantwoording en voorschriften inzake correcties van bedragen.

1.4

Leeswijzer

In hoofdstuk 2 t/m 4 worden de bevindingen weergegeven die uit de uitgevoerde reviews naar voren zijn gekomen. In hoofdstuk 5 worden, uit dit onderzoek voortgekomen, aspecten benoemd die we aan BZK mee willen geven ter overweging bij de wetsevaluatie WNT. Hoofdstuk 6 geeft informatie over de afbakening en werkzaamheden uitgevoerd in het onderzoek.

2 Bevindingen bij ontoereikende review

In dit hoofdstuk worden de bevindingen toegelicht die hebben geleid tot een ontoereikendheid. Van de acht gereviewde controledossiers is er één voor de WNT-controle 2019 als ontoereikend aangemerkt. Dit betreft een instelling waarbij de sectorale regeling zorg en jeugdhulp van toepassing is. Grondslag voor de bevindingen zijn:

- onjuiste toepassing klasse-indeling voor bezoldiging;
- geen volledig herstel van fouten van vergelijkende cijfers 2018 in WNT-verantwoording 2019.

Hieronder wordt dit per bevinding verder toegelicht.

2.1 Verkeerde klasse-indeling

Bij één review waar de sectorale regeling zorg en jeugdhulp van toepassing is hebben we vorig jaar (WNT-2018) vastgesteld dat een verkeerde klasse-indeling is toegepast voor de bepaling van de maximaal toegestane bezoldiging uit hoofde van de WNT bij deze instelling. Over 2019 was het toegestane bezoldigingsmaximum ten onrechte bepaald op basis van kennisintensiteit.

Over beide jaren is het bezoldigingsmaximum aldus onjuist berekend. In de WNT-verantwoording is het bezoldigingsmaximum daardoor te hoog weergegeven.

Dit betekent dat er over 2018 overschrijdingen zijn geweest en dat terugvorderingen hadden moeten plaatsvinden. Dit was ten tijde van onze review nog niet gebeurd⁴.

Voor het jaar 2019 hebben we vastgesteld dat de bezoldiging onder het bezoldigingsmaximum blijft, zodat er volgens de gegevens uit het controledossier geen sprake was van onverschuldigde betalingen over 2019.

Over beide jaren is hiermee de strekking van de controleverklaring en van het WNT-overzicht niet juist.

2.2 Geen volledig foutenherstel vergelijkende cijfers 2018 in 2019

Aansluitend, bij dezelfde review waar de sectorale regeling zorg en jeugdhulp van toepassing is bij onze review 2018 gebleken dat de bezoldiging in dat jaar per saldo te laag in de WNT-verantwoording was opgenomen. Dit komt door het verkeerd hanteren van het begrip WNT-bezoldiging waardoor sommige componenten ten onrechte wel en andere componenten ten onrechte juist niet waren opgenomen.

Eenzijds waren de werknemers- en werkgeverspremies ouderdomspensioen onterecht niet in de bezoldiging opgenomen. Anderzijds waren voorgenomen bonussen onterecht wel opgenomen, aangezien deze in 2018 niet waren uitbetaald.

Er heeft bij de vergelijkende cijfers 2018 in de WNT-verantwoording 2019 wel fouterstel plaatsgevonden ten aanzien van de onterecht opgenomen bonussen en voor het ten onrechte niet opgenomen werkgeversdeel premie ouderdomspensioen. Er heeft echter geen fouterstel plaatsgevonden ten aanzien van het onterrechte op de bezoldiging in mindering gebrachte werknemersdeel premie ouderdomspensioen. Hierdoor is de gecorrigeerde bezoldiging over 2018 in de vergelijkende cijfers van de WNT-verantwoording 2019 alsnog te laag weergegeven.

⁴ De accountant heeft ons meegedeeld dat de instelling voornemens was alsnog tot terugvordering over te gaan.

Voor beide factoren (verkeerde klasse-indeling en geen volledig foutenherstel) had de accountant opmerkingen moeten maken in zijn dossier en in de controleverklaring WNT. Verder had de accountant bij de instelling moeten aandringen op correctie.

3 Bevindingen bij toereikende reviews met aandachtspunten

In dit hoofdstuk worden de bevindingen toegelicht bij de vier controledossiers die in de reviews als toereikend met aandachtspunten zijn aangemerkt. De reden dat onderstaande bevindingen als aandachtspunten zijn aangemerkt, is dat ongeacht deze bevindingen de accountant conform de vereisten in het controleprotocol toereikende werkzaamheden heeft uitgevoerd om te komen tot zijn oordeel. Dit betekent dat de strekking van de controleverklaring voor wat betreft de WNT ook na evaluatie van deze aandachtspunten juist is gebleken. De bevindingen doen geen afbreuk aan het beeld toereikend.

3.1 **Kwaliteit documentatie WNT-controle loopt uiteen**

Net als in de reviews over 2018 hebben wij bij vier reviews vastgesteld dat de documentatie in de accountantsdossiers kan worden verbeterd. Dit geldt voor zowel het plannen als uitvoeren van de controle op de WNT.

Diverse uitgangspunten voor de controle (bijvoorbeeld een controleplan waarin de risicoanalyse en materialiteit zijn vastgelegd) zijn niet altijd duidelijk vastgelegd en uitgevoerde controles (bijvoorbeeld raadplegen van de financiële administratie naast de salarisadministratie) waren niet altijd volledig gedocumenteerd. Ook waren wetswijzigingen in de WNT 2019 niet altijd goed verwerkt in het werkprogramma van de accountant. Bijvoorbeeld vaststellen of voormalige topfunctionarissen al dan niet nog werkzaamheden hebben verricht bij de instelling na de einddatum van de vervulling van de topfunctie (2.2.3, punt 5 en punt 21 van het Accountantsprotocol WNT 2019).

Bij geen van deze reviews hebben we geconstateerd dat een gebrek in de vastleggingen heeft geleid tot een ontoereikende controle. Gezien het belang van een goed accountantsdossier, vragen we bij de accountantsorganisaties aandacht voor een gedegen documentatie van de uitgevoerde werkzaamheden. Nu zijn werkzaamheden wel uitgevoerd maar niet altijd (voldoende) expliciet vastgelegd.

3.2 **Grondslag deeltijdfactor niet accuraat**

Bij één review hebben we vastgesteld dat de analyse van de bezoldiging ten opzichte van het bezoldigingsmaximum heeft plaatsgevonden met behulp van het aantal sociale verzekeringsdagen (sv-dagen)⁵ in plaats van met de deeltijdfactor. Hierdoor is de analyse van de bezoldiging ten opzichte van het bezoldigingsmaximum niet geheel zuiver. Door het bepalen van het bezoldigingsmaximum op basis van sv-dagen bestaat er een geringe kans dat een niet-topfunctionaris een bezoldiging kan ontvangen die boven het bezoldigingsmaximum uit gaat terwijl dat op basis van sv-dagen niet wordt geconstateerd.

Bij deze review hebben we geconstateerd dat er geen niet-topfunctionarissen zijn met een daadwerkelijke bezoldiging boven het bezoldigingsmaximum. Hierdoor betreft dit voornamelijk een aandachtspunt voor het accountantskantoor.

3.3 **Ontbreken van toelichting bij aanpassing vergelijkende cijfers**

Bij één review hebben we vastgesteld dat de vergelijkende cijfers 2018 in de WNT-verantwoording over 2019 zijn aangepast, omdat de cijfers in de WNT-

⁵ Dagen waarop de werknemer tegen loon heeft gewerkt of zich tegen loon voor de werkgever beschikbaar heeft gehouden (Regeling loondagen artikel 1).

verantwoording 2018 onjuist waren. Deze aanpassing is in de WNT-verantwoording 2019 niet toegelicht. Hierover is door de accountant geen opmerking gemaakt.

Wij hebben het accountantskantoor geadviseerd er bij de instelling op aan te dringen om wel een toelichting te geven over de aangepaste vergelijkende cijfers om de gebruiker beter te informeren.

3.4 Verbeter de presentatie van de WNT gegevens

Bij twee reviews is vastgesteld dat er onjuiste vermeldingen zijn gemaakt in de WNT-verantwoording. Dit heeft betrekking op de deeltijdfactor en het vermelden van een te laag bezoldigingsmaximum. Hieronder wordt dit verder toegelicht.

De eerste review heeft betrekking op een instelling waar de sectorale regeling zorg en jeugd van toepassing is. In de verantwoording is een deeltijdfactor opgenomen van de bestuurder van 111%. Dit is in strijd met de bepaling in de Uitvoeringsregeling WNT artikel 5, lid 1.d. Overigens is het bezoldigingsmaximum hier niet overschreden.

De tweede review heeft betrekking op een instelling waar de sectorale regeling OCW van toepassing is. Bij deze review is ook de WNT-verantwoording van een gelieerde instelling vallend onder het bestuur van dezelfde stichting betrokken in het onderzoek. In de WNT-verantwoording 2019 van de gelieerde instelling is een verkeerd maximum vermeld namelijk € 61.000 in plaats van € 63.500.

Deze constatering zijn aandachtspunten omdat de accountant verder toereikende werkzaamheden heeft uitgevoerd en de bevindingen niet van invloed zijn op de strekking van de controleverklaring.

4 Opvolging bevindingen review WNT-2018 bij review WNT-2019

Een van de onderzoeksvragen is 'hoe zijn de bevindingen/aandachtspunten uit het reviewverslag van de WNT-controle 2018 (uitgevoerd in 2019) gedeeld en opgevolgd binnen de accountantsorganisatie?'.

Van de acht reviews hebben wij bij twee reviews vastgesteld dat er niet geheel opvolging is gegeven aan de bevindingen uit voorgaand jaar.

4.1 Bevindingen uit de review WNT-2018 zijn niet altijd opgevolgd

Het algemene beeld is dat de bevindingen die zijn voortgekomen uit de review WNT-2018 grotendeels zijn opgevolgd. Voorbeelden hiervan zijn:

- aanpassen van de vergelijkende cijfers (2018);
- het aanvullen van het werkprogramma conform WNT-protocol;
- bij de instelling aandringen op correctie.

Bij twee reviews hebben wij vastgesteld dat bevindingen uit WNT-2018 niet volledig zijn opgevolgd. Dit betreft het niet aanvullen van het werkprogramma conform het WNT-protocol en onvolledig foutenherstel. Hieronder volgt een toelichting.

Het aanvullen van het werkprogramma conform WNT-protocol was niet altijd gebeurd. Eén review heeft betrekking op een instelling waar de sectorale regeling zorg en jeugdhulp van toepassing is. De accountant heeft niet zichtbaar alle in het reviewverslag 2018 opgenomen aandachtspunten opgevolgd door het controleprogramma 2019 hiermee expliciet uit te breiden. Dit betrof met name het onderdeel foutenherstel.

Aansluitend hebben wij bij dezelfde review vastgesteld dat er geen foutenherstel had plaatsgevonden. De bezoldiging 2018 was vanwege het aftrekken van het werknemersdeel pensioenpremie bij één van de topfunctionarissen in de WNT-verantwoording 2018 te laag vermeld. Dit heeft niet geleid tot een foutenherstel in WNT-verantwoording van 2019. De accountant motiveerde deze werkwijze door aan te geven dat op deze wijze de aansluiting tussen beide verantwoordingen zichtbaar blijft. Over dit punt en over de overschrijding van het bezoldigingsmaximum is voldoende toelichting in de WNT-verantwoording 2019 opgenomen. Omdat dit voldoende is toegelicht is het controledossier in de review als toereikend aangemerkt en zijn de punten als aandachtspunten benoemd.

De andere review heeft betrekking op de instelling waar de sectorale regeling zorg en jeugdhulp van toepassing is. Dit is reeds toegelicht in paragraaf 2.2. Het beeld hierbij is dat het controledossier voor wat betreft de WNT ontoereikend is omdat er geen volledige opvolging is gegeven aan de bevindingen van voorgaand jaar.

5 Aanbevelingen en/of vervolgstappen

Bij twee reviews kwamen aandachtspunten naar voren voor de regelgever (BZK). Eén heeft betrekking op verduidelijking over het wel of niet opnemen van niet van toepassing zijnde tabellen uit de modelverantwoording en de ander over verduidelijking van correcties op bedragen die duidelijk triviaal⁶ zijn.

5.1 **Verduidelijking wel of niet opnemen van tabellen uit modelverantwoording**

De toelichting over het wel of niet opnemen van tabellen in de WNT-modelverantwoording die niet van toepassing zijn, kan verduidelijkt worden in de zin van (1) niet opnemen en volledig weglaten, of (2) niet opnemen en een vervangende zin opnemen dat de tabel niet van toepassing is, of (3) wel opnemen en daarin n.v.t. invullen.

Wij vragen hier aandacht voor en bevelen aan om een toelichting op te nemen ter verduidelijking van de WNT-modelverantwoording. Verder bevelen we aan om de status van de modelverantwoording te verduidelijken. Het gebruiken van de modelverantwoording is niet verplicht maar het is wel essentieel dat instellingen de betreffende informatie-elementen opnemen in de verantwoording.

5.2 **Verduidelijking correctie bedragen duidelijk triviaal**

Bij een review is in de vergelijkende cijfers (2018) een fout geconstateerd van € 200. Dit was reeds opgemerkt in de review van voorgaand jaar. Het bedrag van € 200 is door de accountant als niet-materieel (duidelijk triviaal) aangemerkt conform WNT-protocol. Op grond van artikel 5d lid 1.a Uitvoeringsregeling WNT hoeven fouten in vergelijkende cijfers waar het de hoogte van de bezoldiging of uitkering wegens beëindiging van een dienstverband betreft alleen te worden hersteld voor zover zij groter zijn dan € 5.000.

Waar het gaat om hele kleine (duidelijk triviale) fouten is de vraag dan hoe daarmee moet worden omgegaan wanneer ze niet op een voorgaand jaar betrekking hebben. Het grensbedrag triviaal is een bedrag dat dusdanig laag is dat een fout van die omvang duidelijk onbeduidend is voor de gebruiker en daarmee voor de oordeelsvorming door de accountant. Conform de voor accountants geldende Nadere Voorschriften Controle- en Overige Standaarden (NV COS) 450 mag de accountant een fout die qua omvang triviaal is negeren. Er heeft dus ook geen (verzoek tot) correctie plaatsgevonden. Wij zijn van opvatting dat de controlerend accountant in overeenstemming met de beroepsstandaarden heeft gehandeld.

Indien BZK van opvatting is dat fouten in bedragen van bezoldiging of ontslaguitkeringen in een huidig jaar lager dan het grensbedrag triviaal (en niet leidend tot overschrijding van het bezoldigingsmaximum) wel gecorrigeerd moeten worden door de verantwoordingsplichtige, en dat de accountant hierop moet aandringen, wanneer ze bij diens controle worden ontdekt, dan bevelen wij aan dit uitdrukkelijk in het controleprotocol te vermelden en daarbij te verwijzen naar artikel 5d lid 1.a Uitvoeringsregeling WNT voor correcties van fouten in een voorgaand jaar (vergelijkende cijfers).

⁶ 'Duidelijk triviaal' is niet een andere wijze om 'niet van materieel belang' tot uitdrukking te brengen. Duidelijk triviale afwijkingen zijn van een geheel andere (kleinere) orde van grootte of van een heel andere aard dan de afwijkingen die als van materieel belang bepaald zouden worden en zijn afwijkingen die duidelijk onbeduidend zijn, ongeacht of ze afzonderlijk dan wel gezamenlijk in overweging worden genomen, en ongeacht of ze naar omvang, aard of omstandigheden worden beoordeeld (NV COS 450 A2).

6 Verantwoording onderzoek

6.1 Werkzaamheden

De Minister van BZK is systeemverantwoordelijk voor de controle en handhaving van de WNT. De DG Overheidsorganisaties heeft de ADR gevraagd om een herhaalonderzoek uit te voeren naar de accountantscontroles waaruit vorig jaar bij de review van de ADR bevindingen/aandachtspunten naar voren waren gekomen. Vorig jaar was bij 10 van de 25 gereviewde dossiers sprake van bevindingen of aandachtspunten. Derhalve is de ADR verzocht op deze 10 dossiers een herhaalonderzoek uit te voeren. Door omstandigheden is uiteindelijk een review uitgevoerd op 8 dossiers (zie paragraaf 1.3). Daarnaast is de ADR ook gevraagd navraag te doen om in beeld te brengen in hoeverre en op welke wijze die bevindingen/ aandachtspunten zijn gedeeld en opgevolgd binnen de betreffende accountantsorganisaties.

Dit onderzoek heeft ten doel uitkomsten op te leveren die kunnen dienen als input voor de wetsevaluatie van de WNT alsmede de evaluatie van het beleid omtrent de controle en handhaving van de WNT. Aan het onderzoek lagen de volgende onderzoeksvragen ten grondslag:

- Hebben de accountants van de van de betrokken accountantsorganisaties waar we bij de reviews over 2018 bevindingen of aandachtspunten hadden hun controle van de WNT-bijlage 2019 (anders dan over 2018) conform de gestelde eisen vanuit het controleprotocol en de beroepsregels uitgevoerd?
- Hoe zijn de bevindingen/aandachtspunten uit de reviewverslagen van de WNT-controles 2018 (uitgevoerd in 2019) gedeeld en opgevolgd binnen de betreffende accountantsorganisaties?

De uitgevoerde werkzaamheden hebben bestaan uit:

1. het updaten van de vragenlijst kwaliteitsborging;
2. contact opnemen met de accountantsorganisaties van de geselecteerde dossiers en deze vragen de vragenlijst kwaliteitsborging WNT in te vullen;
3. vaststellen hoe de bevindingen/aandachtspunten uit de review van de WNT-controle 2018 (uitgevoerd in 2019) zijn gedeeld en opgevolgd binnen de accountantsorganisatie;
4. kennis nemen van de uitkomsten van eventuele interne reviews die de accountantsorganisaties op basis van het eigen kwaliteitsborgingsysteem hebben uitgevoerd en deze analyseren;
5. de reviews uitvoeren aan de hand van een hiervoor opgesteld werkprogramma;
6. rapporteren over de uitgevoerde werkzaamheden aan BZK.

6.2 Object van onderzoek, afbakening en definities

Object van onderzoek zijn de controledossiers van de accountantscontrole van de WNT-bijlage van instellingen die vallen onder het toezicht van de Rijksoverheid. Deze instellingen betreffen o.a. het Rijk, de provincies, de gemeenten, de waterschappen, de gemeenschappelijke regelingen met rechtspersoonlijkheid, instellingen uit het Rijksdomein 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 BuZa⁷, Defensie, EZK⁸, Financiën, I&M⁹, SZW¹⁰, J&V¹¹, VWS¹² en OCW¹³ 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 WNT-instellingen die vallen onder bovengenoemd toezicht, vallen eveneens binnen de scope van deze opdracht.

Op basis van de hierboven genoemd definitie zijn de onderzoeksvragen bepaald zoals genoemd in paragraaf 6.1. Voor de uitgevoerde reviews is bij de betreffende instellingen de relevante sector genoemd in de bijlage. De relevante sectoren zijn gemeente en provincie, EZK, jeugdzorg, voortgezet onderwijs en hoger beroepsonderwijs.

6.3 Referentiekader

Het referentiekader bestaat uit het WNT-controleprotocol 2019. In het protocol wordt de wet- en regelgeving genoemd die voor de accountant relevant is. Daarnaast is de accountant gehouden aan de regelgeving omtrent accountancy¹⁴ zoals opgesteld door de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA). Dezelfde regelgeving is van toepassing voor de reviewers van de ADR.

We hebben de reviews uitgevoerd aan de hand van een algemeen te hanteren vragenlijst en werkprogramma (zie paragraaf 3.1 Aanpak). 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 2019

Sectorale regelingen:

- Regeling bezoldigingsmaxima topfunctionarissen zorg en jeugdhulp
- Regeling normering topinkomens toegelaten instellingen volkshuisvesting
- Regeling normering topinkomens 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.

6.4 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

7 Ministerie van Buitenlandse Zaken

8 Ministerie van Economische Zaken en Klimaat

9 Ministerie van Infrastructuur en Milieu

10 Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid

11 Ministerie van Justitie en Veiligheid

12 Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport

13 Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap

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

rapporteren wij de bevindingen op basis van de specifiek overeengekomen werkzaamheden; wij doen geen uitspraak over wat deze bevindingen voor het onderhavige object in totaliteit betekenen.

6.5 Verspreiding rapport

De opdrachtgever, de directeur-generaal Overheidsorganisatie drs. M. (Marieke) 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 van de beoogde gebruikers. Voorts wordt van de beoogde gebruikers verwacht wordt 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, 30 november 2020

A handwritten signature in blue ink, consisting of a large, stylized loop that crosses itself, followed by a horizontal line extending to the right.

dhr. P.J. (Peter) van der Ham RA

Auditmanager
Auditdienst Rijk

Bijlage 1 Overzicht reviews

Sector	Bevindingen review 2018	Bevindingen review WNT-2018 opgepakt in WNT-2019?	Bevindingen review 2019
Gemeente en Provincie	Toereikend met aandachtspunten - Er is uitgegaan van een onjuiste deeltijdfactor - Geen melding van het onjuiste individueel toepasselijk bezoldigingsmaximum in het rapport van bevindingen	Ja	Toereikend met aandachtspunten Werkprogramma bevat geen (expliciete) vastlegging van: - beoordeling topfunctionarissen die geen topfunctie meer bekleden - beoordeling invloed bevindingen jaarrekeningcontrole op WNT-werkzaamheden
Gemeente en Provincie	Toereikend met aandachtspunten - Magere documentatie werkzaamheden overige functionarissen - afwijking beneden de planningsmaterialiteit is niet gecorrigeerd - anticumulatiebepaling is niet toegelicht door instelling in de WNT-verantwoording	Ja	Toereikend Advies aan BZK: verduidelijking bepaling in WNT-controleprotocol inzake aandringen door accountant op correctie fouten in bezoldiging of ontsluitkering die duidelijk onbeduidend/triviaal zijn en waar die bedragen geen overschrijding van maxima zijn; in relatie tot NV COS 450
EZK	Toereikend met aandachtspunten - Gebrekkige dossiervorming (materialiteit, bezoldiging, werkzaamheden op financiële administratie) - tabellen niet opgenomen in de WNT-verantwoording, omdat deze geen gegevens bevatte - Niet het standaard model van de controleverklaring gehanteerd - Werkprogramma WNT sluit niet aan op alle punten uit het Controleprotocol	Ja	Toereikend Advies aan BZK: verduidelijking toelichting verantwoordingsmodel WNT (bepalingen lijken strijdig): - niet van toepassing zijnde tabellen vervangen door een zin waarin staat dat ze niet van toepassing zijn (staat in algemene toelichting) - niet van toepassing zijnde tabellen weglaten (staat in toelichting bij elke tabel)
Jeugdzorg	Ontoereikend - De risicoanalyse is niet afdoende diepgaand gedocumenteerd. Daardoor is het werkprogramma ook onvoldoende diepgaand. - Overwegingen van de accountant zijn onvoldoende gedocumenteerd - Pensioenpremie is ten onrechte niet opgenomen in de WNT-bezoldiging - NBA-format van de controleverklaring is niet toegepast	Ja	Toereikend met aandachtspunten Niet (expliciet) geconstateerd door accountant: - sv-dagen gebruikt in plaats van deeltijdfactor voor bepaling bezoldigingsmaximum - toelichting op aanpassing vergelijkende cijfers voorgaand jaar ontbreekt
WTZi	Toereikend met aandachtspunten - Werkprogramma WNT sluit niet aan op alle punten uit het Controleprotocol - Geen vastlegging of de expert-teamleden die de WNT-controle uitvoeren geïnformeerd zijn over bevindingen uit de jaarrekeningcontrole.Q2	Ja	Toereikend met aandachtspunten Niet (expliciet) geconstateerd/vastgelegd door accountant: - deeltijdfactor 111% vermeld in plaats van maximaal 100% - geen expliciete vastlegging communicatie jaarrekeningcontroleteam met WNT-controleteam inzake bevindingen
Jeugdzorg	Ontoereikend - Bezoldigingsmaximum verkeerd bepaald door verkeerde puntentelling en klasse - Bezoldiging is te laag doordat is uitgegaan van het fiscale loon.	Nee Niet geheel voldaan aan WNT	Ontoereikend Niet (expliciet) geconstateerd/vastgelegd door accountant: - onjuiste toepassing klasse-indeling - geen volledig foutenherstel - geen vergelijkende cijfers voor bezoldigingsmaximum - documentatie van planning en uitvoering controlewerkzaamheden
Voortgezet onderwijs	Ontoereikend Het werknemersdeel pensioenen is ten onrechte in mindering gebracht op de bezoldiging. - De premie IVP niet meegenomen in de beloning betaalbaar op termijn - Er is voor de premie ABP OP/NP een verkeerde grondslag in de berekening gehanteerd. - Werkprogramma WNT sluit niet aan op alle punten uit het Controleprotocol	Nee Niet geheel opgepakt	Toereikend met aandachtspunten Niet (expliciet) geconstateerd/vastgelegd/afgewerkt door accountant: - verwerking van één van de bevindingen 2018 in werkprogramma (de andere bevindingen wel) - geen volledig (correct) foutenherstel toegepast op vergelijkende cijfers maar leidt niet tot een onverschuldigde betaling of terugvordering - te laag bezoldigingsmaximum gelieerde instelling in WNT-verantwoording 2019 vermeld
Hoger beroeps- onderwijs en wetenschappelijk onderwijs	Toereikend met aandachtspunten - Geen verhoogd risico ingeschat voor het verschil tussen het individueel	Ja	Toereikend Geen bevindingen

Auditdienst Rijk
Postbus 20201
2500 EE Den Haag
(070) 342 77 00