

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM
Erasmus School of Economics
Accounting, Auditing and Control

De uitvoerbaarheid van de controle op de Wet Normering Topinkomens

Bachelorscriptie:
Berry Paaymans
347662

Begeleider: Dhr. R. van der Wal

Datum definitieve versie: 30-06-2018

Abstract:

Informatieverstrekking van bezoldiging bestuurders en toezichthouders in de **publieke** en **semipublieke sector** in het kader van de **Wet normering topinkomens(WNT)** wordt sinds de invoer in 2013 overheerst door **overgangsregimes** en veranderingen om beloningsstructuren aan banden te leggen. De WNT beslaat drie regimes: het **algemene bezoldigingsmaximum**, het **sectorale bezoldigingsmaximum** en het **openbaarmakingsregime**. Naarmate de WNT zich ontwikkeld heeft, lijkt een versimpeling van de WNT een utopie. Een voorbeeld hiervan is de **anticumulatiebepaling** en de **antimisbruikbepaling**. Aan de hand van de bezwaren op de uitvoerbaarheid van de WNT en de controle hiervan wordt de probleemstelling dat de WNT-controle hindernissen oplevert voor de accountantscontrole onderzocht. De onderzoeksvraag is: *Wat zijn bezwaren van de controle op de WNT?* Met deze onderzoeksvraag worden de restricties van de WNT onderzocht. Uit rondvraag bij een key audit partner in de publieke sector, diverse media, toezichthouders en bestuurders in de publiek sector blijken de bezwaren op de WNT tweeledig te zijn. Enerzijds is de WNT te complex waardoor de controle hiervan te specialistisch is en anderzijds kan de WNT de **principaal agent relatie** in de publieke sector tussen topfunctionarissen en de maatschappij schaden doordat de WNT afschrikwekkend kan werken op broodnodige bestuurders en toezichthouders met ervaring. De WNT handhaven om discipline aan de publieke sector op te blijven leggen lijkt onuitvoerbaar, omdat **topfunctionarissen** veelal ook buiten het publieke domein kunnen functioneren.

Inhoudsopgave

HOOFDSTUK 1. INLEIDING	3
HOOFDSTUK 2. STRUCTUUR EN RELEVANTIE	6
2.1 INLEIDING	6
2.2 PROBLEEMSTELLING.....	6
2.3 MAATSCHAPPELIJKE EN WETENSCHAPPELIJKE RELEVANTIE	7
2.4 METHODOLOGIE	9
2.5 STRUCTUUR	9
2.6 SAMENVATTING.....	11
HOOFDSTUK 3. JURIDISCH EN THEORETISCH KADER	12
3.1 INLEIDING	12
3.2 ALGEMENE WNT-BEPALINGEN.....	12
3.3 REIKWIJDTE WNT	12
3.4 VERPLICHTINGEN VAN DE WNT	15
3.5 UITVOERINGBESLUIT WNT (2018)	17
3.6 CONTROLE PROTOCOL WNT	22
3.7 SAMENVATTING EN BEANTWOORDING DEELVRAGEN I EN II	25
HOOFDSTUK 4. ONDERZOEK AAN DE HAND VAN DE WNT IN DE PRAKTIJK	26
4.1 INLEIDING	26
4.2 BEANTWOORDING DEELVRAAG III.....	26
4.3 BEANTWOORDING DEELVRAAG IV	28
4.4 SAMENVATTING EN BEANTWOORDING HOOFDVRAAG.....	30
HOOFDSTUK 5. CONCLUSIE	32
HOOFDSTUK 6. AANBEVELINGEN EN TEKORTKOMINGEN	36
BIBLIOGRAFIE	37
APPENDIX I	39
INTERVIEW BESTUURDER/TOEZICHTHOUDER PUBLIEKE SECTOR.....	39
INTERVIEW 28 MEI 19.00-20.00.....	39
APPENDIX II	42
INTERVIEW KEY AUDIT PARTNER DELOITTE PUBLIEKE SECTOR (ZORG)	42
INTERVIEW 15 JUNI 8.00-10.00.....	42

Hoofdstuk 1. Inleiding

In de nasleep van de krediet crisis van 2007 zijn tal van maatregelen getroffen om herhaling te voorkomen. Een voorbeeld hiervan is de inwerkingtreding van de Wet Normering Topinkomens (WNT) in 2013. Deze wet ziet toe op de beloningen in de publieke en semipublieke sector. Inmiddels probeert de wetgever WNT3 door te voeren, waarin er nog meer mazen in de voormalige WNT uit 2013 zijn gedicht. De invoering van WNT3 laat nog op zich wachten, vanwege bezwaren van de Raad van State. Als reactie hierop heeft de wetgever middels het uitvoeringsbesluit WNT 2018 voorlopige aanpassingen doorgevoerd (FD, 2018).

Met de financiële crisis vanaf 2007 en schandalen zoals bij Vestia, In Holland Hogeschool en Amarantis is de lijst met publieke organisaties die hun bestuurlijke taken onvoldoende hebben uitgevoerd omvangrijk. De publieke sector blijft onverminderd maatschappelijk actueel. De overheid poogt te handhaven in dit spanningsveld door de WNT gedurende de looptijd te verbeteren en waar nodig de teugels aan te halen.

Bestuurders en toezichthouders die tegen de WNT-grens aanzitten wat beloning betreft of van mening zijn een hogere beloning te mogen opstrijken dan een minister worden door populaire media al snel weggezet als graaiers. Vanaf de invoering van de WNT zijn er 40 verzoeken geweest om boven de WNT te verdienen. De kanttekening dat bestuurders in sommige gevallen door de WNT minder gaan verdienen lijkt er niet toe te doen. Er kan zelfs opgemerkt worden dat 40 verzoeken weinig is, aangezien de behoefte aan expertise in de omvangrijke Nederlandse publieke en semipublieke sector (Jonker, 2018).

De aanscherping van de WNT sinds de invoering is niet vrijblijvend voor instellingen die aan de WNT gebonden zijn, omdat met de uitbreiding van de wet er ook meer controlewerkzaamheden benodigd zijn. De controle op de naleving van de WNT wordt door de controlerend accountant uitgevoerd. Alhoewel de accountant zich welbewust is van de maatschappelijke gevoeligheid van het onderwerp, dient er opgemerkt te worden dat controle op de WNT zienderogen complexer is geworden (van de Poel, 2015).

Er dient afgevraagd te worden in hoeverre een grotere WNT-scope automatisch beter bestuur en toezicht van publieke instellingen faciliteert. Een mogelijk bijeffect van de WNT kan juist een tegengesteld effect teweegbrengen door het afschrikkende effect van een complexere WNT.

De toename in complexiteit van de WNT wordt enerzijds veroorzaakt in de uitbreiding in de reikwijdte van de WNT en anderzijds in de uitwassen van creatieve beloningsstructuren. Al met al leidt dit tot een verzwaring van de controlewerkzaamheden voor publieke en semipublieke instellingen. Controle van de WNT kost niet alleen meer tijd maar vereist ook een vorm van specialisatie, vanwege de complexiteit maar ook vanwege een samenwerking van verschillende disciplines, zoals juristen, fiscalisten en accountants (Knoop, 2017).

De maatschappelijke ontstentnissen over beloningen in het topmanagement benadrukken de actuele waarde van het rapporteren van bezoldiging van bestuurders en toezichthouders. Ongeacht de publieke ontevredenheid bij buitensporige beloningen in de top van het bedrijfsleven, valt dit lang niet altijd binnen de reikwijdte van de WNT (Bast, 2016). Als voorbeeld de commotie rondom de beloning van ING-topman Ralph Hamers (Couwenbergh, 2018). ING is natuurlijk deelnemer aan het maatschappelijk verkeer maar valt niet onder de publieke sector, daardoor valt dit buiten de scope van de WNT. Desalniettemin heeft ING wel een jaarrekening met daarin een toelichting waarin op een transparante manier wordt getracht de beloning van het bestuur toe te lichten.

In het voorbeeld van ING is de publieke opinie verdeeld over de hoogte van de beloning maar dit geeft geen wettelijke grond om wat van die beloning te vinden en hier een scriptie over te schrijven. Het gebruik van het WNT-kader maakt het wel mogelijk een onderbouwing te geven over de hoogte van de beloningen in de publieke en semipublieke sector (van de Poel, 2015).

Het onderdeel uit de toelichting op de jaarrekening bezoldiging bestuurders en commissarissen bestaat volgens de RJ uit vier categorieën: periodiek betaalde beloningen, beloningen betaalbaar op termijn, uitkeringen bij beëindiging van het dienstverband en winstdelingen. De vergoedingen kunnen nog worden onderverdeeld in vaste vergoedingen en prestatie afhankelijke vergoedingen.

De vier hoofdcomponenten voor wat betreft bezoldiging bestuurders en commissarissen volgens de RJ is onvolledig voor de WNT. De categorieën voor de WNT zijn er beduidend meer. Er diende voorheen in de jaarrekening naast de toelichting op de bezoldiging bestuurders en commissarissen een aparte paragraaf inzake de WNT te worden opgenomen. De aanwezigheid van een aparte paragraaf voor de WNT is onvermijdelijk in de publiek en semipublieke sector, omdat de WNT op meer beloningscomponenten toeziet dan slechts de vier bezoldigingscategorieën die vanuit de RJ verplicht zijn in de toelichting op de jaarrekening. Naast het verschil in de vormen van beloningen is de WNT niet alleen van toepassing op bestuurders en commissarissen maar op eenieder die drempelbedrag dreigt te overschrijden zonder dat hier rechtmatige uitzondering voor bestaat (Kruit, Pronk, & Visser, 2017).

De WNT bevat overgangsregimes, omdat de harde WNT-grens enkel geleidelijk aan kan worden ingevoerd. Het is begrijpelijk dat er geleidelijk aan drempelbedragen zijn ingevoerd, omdat oude beloningsafspraken niet zomaar terzijde geschoven kunnen worden. Door de drempelbedragen geleidelijk in te voeren is er rekening mee gehouden dat er slecht voor een beperkte periode een bestuursfunctie bij eenzelfde organisatie mag worden bekleed door een bestuurder of toezichthouder (van de Poel, 2015).

Vanwege de complexe regelgeving in de publieke en semipublieke sector was van origine de controle van entiteiten in publieke en semipublieke sector al een aangelegenheid die vooral de grotere kantoren in het Nederlandse accountancylandschap aanging (van Veen & Wittek, 2016). Onder de grote kantoren wordt gerekend de big four kantoren: Deloitte, PWC, EY en KPMG. In een periode van economische voorspoed waarin er meer keuze is bij de big four kantoren wie zij tot hun clientèle willen rekenen is het lang niet altijd meer voor de hand liggend om het hoofd te breken over complexe WNT-vraagstukken (Knoop & Ten Katen, 2017)

Hoofdstuk 2. Structuur en relevantie

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt het verloop van het onderzoek en de relevantie uitgewerkt. De relevantie ziet zowel toe op de actualiteitswaarde als de wetenschappelijke toevoeging. De titel van de scriptie impliceert al een risico voor de controle op de WNT, derhalve wordt vanuit de probleemstelling de onderzoek aanpak opgesteld.

2.2 Probleemstelling

Aan de hand van de maatschappelijke beladenheid van beloningen van het bestuur en toezichthouders in een dynamisch landschap waarin de accountant schippert tussen enerzijds de uitvoerbaarheid/betaalbaarheid van de accountantscontrole en aan de andere kant de normen in het maatschappelijk verkeer, kan de uitvoerbaarheid van de WNT ter discussie worden gesteld. De controle op de WNT is namelijk een afweging tussen deze twee factoren; uitvoerbaarheid en maatschappelijke relevantie. Vanuit deze afweging kan de vraag worden gesteld in hoeverre een kostbare en complexe WNT-controle wenselijk is (Knoop, 2017).

De afweging tussen kosten en baten van de WNT-controle kan niet enkel gerechtvaardigd worden met aan de ene kant als zijnde een moreel en ethisch dilemma en aan de andere kant een onuitputtelijke kostenpost (Gerritsen & Van der Werff, 2013).

Vanwege de beladenheid van het thema bezoldigingen van bestuurders en toezichthouders moet er duidelijk worden vermeld dat de rekening voor de controle op de publieke en semipublieke instellingen vanuit publiekelijke gelden betaald wordt. Dit geeft niet automatisch een rechtvaardiging voor kostbare WNT-controles. De wenselijkheid van dit dilemma is een vraagstuk voor de maatschappij en de wetgever, echter kunnen er wel praktische bezwaren worden geformuleerd. Deze bezwaren vertaald in een onderzoeksvraag luidt: *Wat zijn bezwaren van de controle op de WNT?*

De focus op de uitvoerbaarheid van de WNT-controle vertegenwoordigt de praktische insteek van dit onderzoek, omdat in hoeverre de bezwaren opwegen tegen de voordelen van de WNT is een ethische discussie die maatschappij breed moeten worden gevoerd en uiteindelijk moet worden beantwoord door de wetgever (Gerritsen & Van der Werff, 2013).

De uitvoerbaarheid kan daarentegen wel ter discussie worden gesteld, omdat deze afweging plaatsvindt binnen het referentiekader van de key audit partner. Het is immers de keuze van de accountant of een controle opdracht geaccepteerd wordt.

De onderzoeksvraag impliceert een probleem, doordat de uitvoerbaarheid van de accountantscontrole door de WNT onder druk zou staan. De afwegingen van de uitvoerbaarheid wordt toegelicht aan de hand van vier deelvragen.

Deelvraag I: Wat zijn de voorschriften omtrent de vermelding van de bezoldiging van bestuurders en toezichthouders in de jaarrekening op basis van de WNT en hoe is dit verschillend van de bezoldigingsparagraaf in de toelichting op de jaarrekening?

Deelvraag II: Wat zijn de raakvlakken tussen de Nederlandse corporate governance code zoals deze geformuleerd is door de commissie Behoorlijk Bestuur en de uitvoering van de WNT?

Deelvraag III: Waarom is de controle op de WNT complexer geworden en hoe verhoudt zich dit met de agent principaal theorie?

Deelvraag IV: Voor wie is een uitgebreidere WNT-controle een probleem?

2.3 Maatschappelijke en wetenschappelijke relevantie

Periodieke aanscherpingen van de WNT zijn doorgevoerd sinds de invoering van de WNT. Aanscherpingen zijn veelal gebaseerd op recente maatschappelijke fenomenen. Alhoewel de WNT sinds 2013 bestaat is er sinds 2013 een transitie periode vanwege overgangsregelingen. Overgangsregelingen zijn onontkoombaar, omdat er meestal voor bepaalde tijd beloningsafspraken met functionarissen zijn gemaakt. Met de beoogde invoering van WNT3 worden ook interim bestuurders nog meer onderdeel van de WNT. Desalniettemin is de huidige WNT nog steeds niet perfect, omdat er nog steeds structuren bestaan die buiten het zicht van de WNT blijven. Bijvoorbeeld de commotie rondom zorgbestuurders waarbij de verloning via een separate vennootschap gaat en daarbij buiten het zicht blijft van de WNT, omdat het zorggedeelte is ondergebracht in een separate stichting (FD, 2018).

Des te meer vanwege de veranderde overgangsregelingen en de uitbreidende scope van de WNT is de controle op de WNT actueel. Een voorbeeld hiervan is de naleving van de WNT voor inhuurpersoneel. De WNT heeft zich met de jaren steeds verder aangepast aan de tekortkoming op het gebied van beloningen die buiten het zicht van de WNT blijven, veranderingen gebaseerd op de uitvoerbaarheid van de controle op WNT zijn nog nauwelijks voorgevallen, terwijl er wel een uitdrukkelijk vraag hierna bestaat vanuit de beroepssector van accountants werkzaam in de publieke sector (Knoop, 2017).

De wetenschappelijke relevantie wordt ontleend aan de vernieuwingen die de WNT doormaakt met de afweging waar de beperkingen liggen van de alsmaar groeiende regeldruk van de WNT en de uitdagingen die hieruit voortvloeien voor de accountantscontrole (Gerritsen & Van der Werff, 2013).

De toenemende regeldruk en de daaropvolgende aanvullende controlewerkzaamheden zetten de relatie tussen een publieke instelling en een accountant op scherp. Deze relatie komt onder druk te staan doordat de WNT de accountantscontrole kostbaarder maakt maar ook omdat de relatie tussen maatschappij als zijnde de agent en de topfunctionaris als zijnde de principaal, een relatie ontwikkelen die gekenmerkt wordt door versterkte conflicterende belangen. Aan de hand van deze principaal-agentrelatie moet de accountant invulling geven aan de WNT-richtlijnen in de controlewerkzaamheden.

Vanwege de recente WNT-ontwikkelingen in relatie tot de accountantscontrole is er nog weinig wetenschappelijk onderzoek over de WNT en de principaal-agentrelatie gepubliceerd. De controle op de WNT is namelijk een uitstekend voorbeeld waarin de commerciële kant van de accountant op een secundaire plaats moet komen, omdat de opdrachtgever voor de accountantscontrole duidelijk gebaat is bij uit het zicht van de WNT te blijven. De onafhankelijkheid van de accountant kan gemakkelijk onder druk komen staan als de controlerend accountant zijn adviserende rol gebruikt om topfunctionarissen te wijzen op constructies buiten de reikwijdte van de WNT om. Hierbij dient wel uitdrukkelijk te worden vermeld dat de adviserende rol door accountant maar zeer beperkt is toegestaan volgens de NV COS.

Voor wat betreft advieswerkzaamheden is de NV COS 5500S heel duidelijk dat de controlerend accountant zich niet met advies bezig dient te houden anders dat dat het de kwaliteit van de jaarrekening of de hierbij behorende beheersing ten goede zou kunnen komen. Ongeacht dat de standaard zeer duidelijk is, is het niet ondenkbaar dat organisaties vanwege de complexe WNT-regelgeving aanvullend advies willen hebben. Mocht de controlerend accountant hieraan meewerken is dit wel eenvoudig uit te leggen als een slager die zijn eigen vlees keurt.

Literatuur over de bezoldiging bestuurders in de jaarrekening is ruimschoots voorhanden, voor wat betreft bronnen over de WNT is dit beperkter, omdat dit een recent en specialistisch onderwerp is. Aan hand van adviesnota's van 'big four' kantoren en beleidsafwegingen van de regering is het wel mogelijk voldoende informatie over de WNT te vinden. Een belangrijke keerzijde hiervan is dat citatiesscores van deze artikelen minimaal zijn, derhalve zal aan de hand van de wettekst WNT, het uitvoeringsbesluit WNT en het controleprotocol WNT de betrouwbaarheid moeten worden nagegaan. De schaarste van literatuur over de WNT benadrukt de wetenschappelijke bijdrage van deze scriptie.

2.4 Methodologie

Gezien de theoretische achtergrond is onderzoek aan de hand van publicaties van de wetbesluiten inzake de WNT moeilijk op effectiviteit in cijfermateriaal uit drukken en daarmee moeilijk met een voldoende aantal waarnemingen empirisch te toetsen, derhalve zal een literatuuronderzoek worden uitgevoerd met daarbij een praktische insteek aan de hand van interview met een key audit partner in de publieke en semipublieke sector bij Deloitte Accountants en ervaren toezichthouder en bestuurder van tal van publieke instellingen.

De uitbreidingen en aanpassingen van de WNT door tijd heen bieden een aanknopingspunt om eerdere tekortkomingen van de WNT te benoemen. Aan de hand van deze aanpassingen kan de link worden gelegd met de uitvoerbaarheid van de WNT-controle en hoe deze met tijd is verschoven.

2.5 Structuur

Aan de hand van het juridisch kader wordt de reikwijdte van de WNT besproken. De aanleiding voor het juridisch kader is vastgelegd in de WNT. Aan artikel 2:283 BW samen met RJ 271 en RJ 940 waarin wordt toegezien in het 2:283BW en voorgeschreven in RJ 271 en RJ 940 hoe een entiteit dient toe te lichten wat de hoogte van de bezoldiging van het bestuur en commissarissen is. De bepalingen opgenomen in de WNT zijn uitgebreider dan deze artikelen, derhalve wordt aan deze regelgeving geen verdere aandacht besteedt. De WNT-verplichtingen zijn dus aanzienlijk uitgebreider zijn maar ook relevanter voor de publieke en semipublieke sector. Centraal staan dus de verplichtingen voortvloeiend uit de WNT. Dit inzicht is over boekjaar 2017 bevestigd door de wetgever, doordat in Uitvoeringsbesluit 2018 wordt gesteld dat de verplichte WNT-paragraaf afdoende is, inzake de bezoldiging van bestuurders en toezichthouders.

Het gedeelte van het juridisch kader bevat een toelichting op hetgeen de WNT voorschrijft voor wat betreft toelichting op bezoldiging bestuurders en commissarissen dat bijgevoegd dient te worden bij de jaarrekening. Hierbij wordt ook duidelijk ingegaan op de scope van de WNT, omdat hieruit duidelijk de intentie van de wetgever blijkt.

In de uitwerking van de richtlijnen worden dus zowel de doelgroepen geïdentificeerd als de beloningscomponenten waarop de WNT toeziet benoemd. Het juridisch kader zou voldoende informatie moeten geven om de eerste deelvraag te kunnen beantwoorden.

Het theoretisch raamwerk bespreekt de Nederlandse corporate governance code voor de publieke sector; de Code Behoorlijk Bestuur. Dit is een uitwerking van de code-Van Manen voor de publieke en semipublieke sector. Deze code geeft inzicht in de afwegingen in de bepalingen van de hoogte van bestuurdersbeloningen en de gewenste mate van transparantie in de jaarrekening (Hooghiemstra, 2012).

De Richtlijn Behoorlijk Bestuur vertoont veel gelijkenissen met de algehele corporate governance code maar bevat enkele aanvullingen specifiek voor de publieke en semipublieke sector.

In het theoretisch raamwerk wordt de wetenschappelijke theorie omtrent de principaal agent relatie benoemd. De principaal agent relatie bestaat tussen de bestuurder van een publieke of semipublieke instelling als zijnde de principaal en de agent als zijnde aandeelhouders en belanghebbenden. In het geval van de publieke en semipublieke sector zijn is de belanghebbende in het algemeen de maatschappij.

In het geval van aandeelhouders kan het gaan om gemeente samenwerkende publieke organisaties, zoals bijvoorbeeld veiligheidsregio's. Het is vaak zo dat maatschappij vertegenwoordigd wordt door bijvoorbeeld een gemeente, een minister of een toezichthouder.

Bij de geschetste principaal agent relatie lijkt informatie asymmetrie onvermijdelijk. Als bewaker hiervan dient de accountant de belangen van de agent te behartigen, inzake rechtmatigheid in zijn controlewerkzaamheden (Eisenhardt, 1989).

Het theoretisch raamwerk zou voldoende informatie moeten geven om deelvraag twee te kunnen beantwoorden in het onderzoek.

De implicaties van de wet- en regelgeving inzake de WNT en het bestuursverslag worden in het onderzoek gedeelte besproken, omdat hier de uitvoerbaarheid van de WNT wordt aangestipt. De afweging van complicaties van de WNT wordt getoetst aan de hand van de afwegingen benoemd tekenend accountants van Deloitte Accountants werkzaam in de publieke sector. Voor de beantwoording van de laatste twee deelvragen wordt gebruik gemaakt van dit interview.

Naast de zienswijze van de accountant wordt er ook gebruik gemaakt van een interview met een bestuurder en toezichthouder die werkzaam is geweest in de publieke sector op het gebied van woningcorporaties, onderwijs en zorg. Dit interview vormt een aanvulling op de praktische bezwaren die worden geformuleerd op basis van de controlewerkzaamheden voor een WNT-controle.

Aan de hand van dit onderzoek en de controle implicaties zoals deze benoemd worden in het juridisch kader kan er een antwoord worden geformuleerd op de probleemstelling. Deze beantwoording wordt aangevuld of bevestigd door bezwaren uit de praktijk aan de hand van interviews met tekenend accountants in de publieke en semipublieke sector. De bevindingen uit dit onderzoek vormen in de conclusie de beantwoording van de probleemstelling.

Gezien de beladenheid van bezoldiging bestuurders en commissarissen in de publieke en semipublieke sector worden tekortkoming van de WNT geformuleerd. Dit is een belangrijk onderdeel van de scriptie, omdat de WNT een sterk onderhevig is geweest aan veranderingen. Veranderingen in de WNT zullen in de toekomst hoogstwaarschijnlijk niet anders zijn, omdat het voor bestuurders en toezichthouders een struikelblok kan zijn om werkzaam te willen zijn in het publieke domein. De hiermee samenhangende aanbevelingen worden benoemd in het laatste hoofdstuk.

2.6 Samenvatting

De structuur bestaat op hoofdniveau uit twee delen. De juridische kant door middel van de uitleg van de WNT en het controleprotocol. Het tweede deel is de praktische insteek aan de hand van interviews. De maatschappelijke relevantie wordt ontleend aan de frequente en constante ophef over beloningen in de publieke en de semipublieke sector. De wetenschappelijke relevantie wordt ontleend uit de principaal agent relatie bij de WNT-controle. Er is tot op heden weinig tot geen onderzoek of de relatie van de accountant een obstructie is voor de WNT-controle en of dit de principaal relatie tussen topfunctionaris en de maatschappij als zijnde de agent kant schaden.

Hoofdstuk 3. Juridisch en theoretisch kader

3.1 Inleiding

De belangrijkste toevoeging van dit hoofdstuk is de uitleg van de WNT. Door de wet naast het controleprotocol te behandelen wordt duidelijk hoe omvangrijk de werkzaamheden voor de WNT-controle kunnen zijn en voor wie deze controle van toepassing is. De behandeling van de WNT is incompleet zonder het Uitvoeringsbesluit WNT 2018, omdat hier door de wetgever de WNT tussentijds kan worden bijgesteld.

3.2 Algemene WNT-bepalingen

De WNT beoogt beloningen van bestuurders en toezichthouders te maximeren. Dit wordt op twee manieren bewerkstelligd, namelijk via een meldplicht en een publicatieplicht. Met deze verplichtingen wordt er toegezien op een maximumbeloningsbedrag. Deze maxima zijn sectoraal vastgelegd. Ongeacht de sector is het maximum, hoogstens gelijk aan het salaris van de minister. De publicatieverplichting wordt in de jaarrekening verwerkt. Deze verplichting is vastgelegd in het uitvoeringsbesluit WNT 2018 artikel 5c.

De gevolgen van een overschrijding van het gestelde drempelbedrag worden door de wetgever ten laste gelegd aan de betreffende topfunctionaris. Er wordt dus een actieve rol van de topfunctionaris verwacht. De wetgever bestempelt een beloning hoger dan de maxima als een onverschuldigde betaling. Er zijn afhankelijk van de sector maar ook de functie meerdere drempelbedragen vastgesteld door de wetgever. De overschrijding van het beloningsplafond door een bestuurder of toezichthouder wordt door de staat teruggevorderd (Kruit, Pronk, & Visser, 2017).

3.3 Reikwijdte WNT

De reikwijdte van de WNT beslaat organisaties in de publieke sector en privaatrechtelijke organisaties die met publieke middelen worden gefinancierd of volgens de WNT beschreven staan als toepassingsgebied (Kruit et al., 2017).

De publieke sector geformuleerd op basis van het begrip in de WNT, beschrijft de publieke sector als organisaties die volgens publiek recht zijn ingesteld. Semipubliek beslaat privaatrechtelijke rechtspersonen en instellingen met als hoofdtaak een zelfstandig bestuursorgaan vormen. Een rechtspersoon waarin de overheid minstens een bestuurslid benoemt of een rechtspersoon waarvan ten minste 50% van de inkomsten via subsidies wordt verkregen valt ook onder de WNT

Samenvattend vallen de volgende instellingen op grond van de definities zoals ingesloten in de WNT, onder de reikwijdte van de WNT:

- Rijksoverheid, provincies, gemeentes en waterschappen
- Zorginstellingen en zorgverzekeraars
- Onderwijsinstellingen
- Woningbouwcorporaties
- Organisaties op het gebied van ontwikkelingssamenwerking

Daarnaast kunnen hier nog instellingen aan worden toegevoegd die ingesteld zijn op basis van een wettelijke taak zoals een gemeenschappelijke regeling, door de overheid gesubsidieerde instellingen op basis van het eerdergenoemde 50% criterium, zelfstandige bestuursorganen, instellingen met directe benoeming van bestuursleden en tot slot openbare lichamen van beroep en bedrijf (Kruit et al., 2017).

Een opvallende categorie in het overzicht van instellingen die onder de WNT vallen zijn de zorgverzekeraars. Dit is een opvallende categorie omdat deze niet duidelijk onder de publieke sector vallen, maar wel grote impact hebben op de maatschappij. Zorgverzekeraars zijn daarnaast instellingen met doorgaans een verkapt winst oogmerk. Om hierin tegemoet te komen hanteert de overheid voor zorgverzekeraars drie niveaus. Deze drie niveaus hebben ieder een eigen beloningsmaximum. De niveaus worden bepaald op basis van het aantal verzekerden dat bij de organisatie is aangesloten. De niveaus vormen een graatmeter in hoeverre een zorgverzekeraar een publiek belang dient. De gradatie werkt niet als indicator in hoeverre een zorgverzekeraar publiek is maar in hoeverre deskundigheid van een topfunctionaris gewenst is. Dat deskundigheid een prijs heeft wordt aan de hand van de niveaus geregeld.

Een laatste ongebruikelijke categorie is de uitzondering dat de minister de bevoegdheid heeft specifieke organisaties tijdelijk of langdurig onder de WNT te laten vallen.

De reikwijdte van de WNT is lang niet zo rechtlijnig als bovenstaande opsomming suggereert, omdat een groot gedeelte onderhevig is aan dynamische omgeving, vanwege het 50% criterium. Het 50% criterium houdt in dat organisaties die voor minimaal 50% worden gefinancierd door publieke middelen onder de WNT vallen. Echter is het niet zo dat een gesubsidieerde instelling niet automatisch jaarlijks hetzelfde bedrag aan subsidies zal ontvangen. Hiermee is de vraag of de WNT toegepast dient te worden geen standaardvraag die jaar in en jaar een identieke beantwoording heeft. Juist in deze gevallen wordt de accountant op de proef gesteld. De uitdaging in een degelijk geval schuilt hem in de interne beheersingsmaatregelen.

Als een organisatie onverwacht en ongemerkt binnen de invloedssfeer van de WNT is komen te vallen veranderen er degelijke zaken voor de interne beheersing. Initieel ontbreekt het namelijk dan meestal aan een gedegen interne beheersing waardoor de te verrichte werkzaamheden door de accountant in gestaag tempo oplopen. De verantwoordingsvereisten en de gevolgen hiervan zijn geen kleinigheden vanwege de vaak simplistische organisaties bij gesubsidieerde instellingen. De wetgever is voor een klein deel hierin tegemoetgekomen door de drempel wat te verlagen maar dit neemt niet weg dat de beheersing van de WNT-drempel een uitdaging vormt voor organisaties en voor de werkzaamheden van de accountant (Kruit et al., 2017).

Een recente ontwikkeling is dat er voorheen één centraal meldpunt was voor de beloningen van topfunctionarissen, met ingang van 2018 is dit komen te vervallen. Dit is op het eerste gezicht een administratieve lastenvermindering, maar dat is niet zo. Er is namelijk door de Minister bepaald dat dit niet langer centraal nodig is maar nu wordt dit per sector verplicht gesteld, dus per ministerie zijn er al vervangende loketten waar de beloningen moeten worden aangegeven. Zo is er sinds de afschaffing van de centrale meldplicht een digitaal voor onderwijs en voor zorg. De totstandkoming van deze loketten zorgt ervoor dat er dus geen administratieve lastenverlichting plaatsvindt maar er juist een sectorale administratieve last voor in de plaats komt. Doordat dit nu sectorspecifiek wordt opgelegd wordt er ook per sector een apart manier van aanleveren opgelegd waardoor de WNT-werkzaamheden er juist minder uniform op worden, waardoor voor verschillende sectoren binnen de publieke en semipublieke sector aparte aanleveringstandaarden per organisatie worden opgelegd. Het is namelijk niet zo dat een publieke instelling uitsluitend in een sector opereert.

De WNT beslaat specifiek de beloning topfunctionarissen. Een topfunctionaris betreft leden van het hoogst uitvoerende en toezichthoudende orgaan van een organisatie. Voorbeelden hiervan zijn colleges van bestuur, raden van bestuur, raden van toezicht en de raden van commissarissen. Een topfunctionaris beslaat ook de hoogste ondergeschikte, zoals de directie, bestuursraad, het hoogste managementteam en de functionaris die belast is met de dagelijkse leiding zoals een directeur of secretaris. Een belangrijke component is dat er sprake moet zijn van leidinggeven met impact op de gehele organisatie. Opmerkelijk aan deze categorie werknemers is dat deze vaak cruciaal zijn voor het voortbestaan van een onderneming. De afbakening door middel van een beloningsplafond op basis van een WNT-normering is derhalve niet automatisch voor de hand liggend (Rijksoverheid, wetten.overheid.nl, 2017).

3.4 Verplichtingen van de WNT

Ongeacht of er sprake is van een topfunctionaris geldt de publicatie- en meldplicht ook voor niet-topfunctionarissen die in loondienstverband zijn en die daarbij een bezoldiging of ontslagvergoeding krijgen boven het geldende WNT-drempelbedrag. De vereisten inzake beloningen in het WNT-kader zijn strenger dan de geldende regels in artikel 2:383 BW, omdat de publicatieplicht van de WNT een uiteenzetting per persoon vereist. Hieronder vallen in tegenstelling tot de eerdergenoemde wetsartikelen ook de niet statutaire bestuurders. De WNT kent geen vrijstelling voor de herleiding van de individuele persoonsgegevens. De exacte publicatieverplichtingen zijn opgenomen onder artikel 5 van het uitvoeringsbesluit WNT 2018.

Met het ontbreken van de vrijstelling van voor de herleiding van individuele persoonsgegevens bepleit de wetgever een standpunt dat haaks op de nieuwe privacywetgeving staat. Er wordt namelijk veronderstelt dat als een functionaris een functie ambieert die binnen de kaders van de WNT valt er een bewuste keuze wordt gemaakt door de functionaris om afstand te doen van privacy rechten zoals deze voor normale functionarissen zouden gelden. Deze veronderstelling heeft vooral betrekking op het openbaarmakingsregime van de WNT.

De WNT kent drie regimes, namelijk: het algemene bezoldigingsmaximum, het sectorale bezoldigingsmaximum en het openbaarmakingsregime.

De eerste twee regimes beschrijven het maximumbedrag dat verdient mag worden op basis van de WNT. Naast dit maximum leggen de regimes ook vast wat als beloning gehanteerd mag worden. Dit is een sectorale bepaling (Deloitte Accountants, 2017).

Met betrekking tot het laatste regime is het financieel verslaggevingsdocument zoals bedoeld door de WNT, bijvoorbeeld het jaarverslag zoals aangeduid in artikel 51 van de Comptabiliteitswet 2001, jaarrekening zoals gedefinieerd in artikel 201 van de provinciewet of artikel 197 van de gemeentewet, de jaarrekening in de zin van boek 2, Titel 9 BW of een ander door de wet voorgeschreven document dat jaarlijks wordt opgesteld om inzicht te verschaffen in de financiële positie van een organisatie of een rechtspersoon (Rijksoverheid, wetten.overheid.nl, 2017).

Voorheen was er ook nog een onderscheid tussen een topfunctionaris met of zonder een dienstbetrekking maar deze bestaat niet langer, sinds 1 januari 2016. Dit heeft betrekking op interim bestuurders. Voorheen was een interim bestuurder dus zonder dienstbetrekking tot maximaal 6 maanden niet gebonden aan de WNT-drempel. Deze wijziging valt voor een deel te verklaren, doordat dit een eenvoudige manier was om expertise in huis te halen voor een organisatie zonder dat de betreffende inhuurkracht aan de WNT gebonden was. Door steeds op basis van een interim constructie te werken hoefde er dus geen verantwoording op basis van de WNT worden afgelegd.

Bij een deeltijd dienstverband zal de bezoldigingsnorm op deeltijdbasis bepaald worden. Deze berekening wordt als volgt gemaakt: Bij een dienstverband dat kleiner is dan het gebruikelijke voltijdse dienstverband en de bezoldiging hoger is dan de maximale bezoldiging van de WNT wordt de bezoldiging vermenigvuldigd met het aantal uur waarop de dienstbetrekking betrekking heeft gedeeld door een voltijds dienstverband. Aan de hand van deze berekening wordt de beloning vergeleken met de WNT-drempelbedragen (Rijksoverheid, Uitvoeringsregeling WNT 2018, 2017).

In het geval van een dienstverband korter dan een kalenderjaar en de bezoldiging hoger is dan de maximale bezoldiging zoals opgenomen in de WNT, dan wordt de bezoldiging vermenigvuldigd met het aantal dagen waarop het dienstverband betrekking heeft en gedeeld door 365 (Rijksoverheid, Uitvoeringsregeling WNT 2018, 2017).

Een alternatieve manier van een deeltijd dienstverband is wanneer een functie in een periode van achttien maanden voor meer dan zes maanden wordt vervuld op basis van een tijdelijke aanstelling of een arbeidsovereenkomst in plaats van de bezoldiging. Aan de hand van de beoordeling van deze aanstelling kan de controle op de WNT plaatsvinden.

Als een functie in hetzelfde kalenderjaar door meerdere functionarissen is uitgevoerd is het niet toegestaan om het totaalbedrag van beide beloningsbedragen slechts onder één functie te verantwoorden. Er dient dan een opsplitsing per functionaris gemaakt te worden (Rijksoverheid, Uitvoeringsregeling WNT 2018, 2017).

De WNT bepaalt in artikel 1 van het uitvoeringsbesluit dat de volgende inkomensgegevens gerapporteerd moeten worden: de beloning, de sociale verzekeringspremies, de belastbare vaste en variabele onkostenvergoedingen, de voorzieningen ten behoeve van beloningen die op termijn betaalbaar worden, de functie en nevenfuncties en de duur van het dienstverband in het boekjaar (Rijksoverheid, Uitvoeringsregeling WNT 2018, 2017).

Beloningen die op termijn betaalbaar worden zijn bijvoorbeeld pensioentoezeggingen, sabbaticals of aanvullingen op arbeidsongeschiktheidsuitkeringen (Rijksoverheid, Uitvoeringsregeling WNT 2018, 2017)

Een aanvulling op deze gegevens is de aanwezigheid van een uitkering wegens beëindiging van een dienstverband, hierbij dient ook te worden vermeld welke functie beëindigd is. Dit is vastgelegd in artikel 4 van het uitvoeringsbesluit 2018. Als gevolg van een dergelijke dient mogelijk alsnog een extra verantwoording op basis van de WNT-voorschriften plaats te vinden. Tot slot dient hierbij ook te worden vermeld van wie de maximale bezoldiging meer bedraagt of zal bedragen. Dit is van belang, omdat hier vrijstellingen op mogelijk zijn (Rijksoverheid, wetten.overheid.nl, 2017).

Bij de vermelding van de toepassing van de WNT is het relevant de lengte van een dienstverband in de betreffende periode te vermelden, omdat dit bepalend is voor het bepalen van overschrijding van de bezoldigingsnorm volgens het WNT-kader (Rijksoverheid, Uitvoeringsregeling WNT 2018, 2017).

Het kan voorkomen dat een boekjaar niet overeenkomstig is met een kalenderjaar. Hier dient ter vergelijking dan een opstelling te worden gemaakt van de beloningen van het voorafgaande kalenderjaar (Rijksoverheid, Uitvoeringsregeling WNT 2018, 2017)

De WNT schrijft voor dat een uitkering voor het beëindigen van het dienstverband niet hoger mag zijn dan een jaarsalaris met een maximum van €75.000,-. Als er sprake is van een deeltijd dienstverband moet het maximum van €75.000,- ook als zodanig naar beneden worden bijgesteld. De vermelding bij een dergelijke uitkering moet ook gebeuren bij een niet topfunctionaris, in dit geval zijn er uitzonderingen mogelijk, bijvoorbeeld als het om een transitievergoeding gaat. Dit is een van de zaken waarop WNT3 verandering in wil brengen (Rijksoverheid, wetten.overheid.nl, 2017)

Als er een incidentele overschrijding van de WNT-drempel plaatsvindt moet er ook een vergelijkend cijfer worden opgenomen. Dit wordt bewerkstelligd door het cijfer van voorgaand jaar op te nemen. Dit dient ter vergelijking dus het is niet van belang of er in het voorgaande jaar een overschrijding heeft plaatsgevonden. Het is relevant dit cijfer op te nemen om inzichtelijk te maken wat de ontwikkeling van de beloning is geweest door de tijd heen (Rijksoverheid, wetten.overheid.nl, 2017)

De WNT-drempel wordt jaarlijks bijgesteld, echter is het overgangsrecht naar lagere beloningen per 1 januari 2017 voorbij. Tot die tijd gaf de wetgever de tijd om variabele beloningscomponenten over te hevelen naar een vaste beloning. Hiermee werd bedoeld op bonussen en winstdelingen. Nu deze periode is verstreken zijn deze beloningen niet meer mogelijk, omdat deze uitdrukkelijk buiten het kader van de afbouwregeling af te bouwen bezoldiging vallen. Ook is nu de tijd aangebroken dat bestuurders op de 100% norm van een ministersalaris uit moeten komen bij de invoering van de WNT tijdens de afbouwperiode werd een percentage van 130% toegestaan (Rijksoverheid, wetten.overheid.nl, 2017).

3.5 Uitvoeringsbesluit WNT (2018)

De volgende wijzigingen in de WNT zijn met ingang van 2018 ingevoerd. Dit uitvoeringsbesluit heeft dus betrekking op de controle van boekjaar 2017. De wijzigingen zijn een reactie op het niet invoeren van WNT3. WNT3 is nog niet ingevoerd vanwege de Tweede Kamerverkiezingen en bezwaren van de Raad van State op WNT3. Er zijn wel veel wijzigingen al doorgevoerd met behulp van het uitvoeringsbesluit. Deze wijzigingen doorgevoerd aan de hand van het Uitvoeringsbesluit 2018 zijn dus vooral afkomstig uit het wetsvoorstel WNT3. (Deloitte Accountants, 2017).

Als administratieve lastenverlichting is het niet langer verplicht bezoldigingen tot €15.000,- te publiceren. Bij een bruto loonsom van minder dan €160.000,- en er anderszins geen publicatieverplichtingen zijn, is er een vrijstelling van de publicatieplicht. Uit een schatting van het CBS zijn hierbij slechts 75 organisaties bij gebaat, omdat veel publieke organisaties toch wel een publicatieplicht hebben. Dit staat vermeld onder artikel 2a van het uitvoeringsbesluit WNT 2018.

De publicatieverplichting van een topfunctionaris zonder dienstverband wordt uitgebreid, doordat het aantal uur nu wel verantwoord wordt. Er was in de WNT een verbod op variabele beloningen ter stimulans van een prestatie. Het struikelblok hierbij is het nagaan door de accountant of er sprake is van een prestatiebonus. De vaststelling van het prestatie element in een beloningscomponent is een onderdeel van de WNT-verantwoording dat voor veel discussie kan leiden. Hierbij dient wel opgemerkt worden dat organisatie met variabele beloningen nog steeds gebonden zijn aan de WNT-norm (Rijksoverheid, Uitvoeringsregeling WNT 2018, 2017).

Het nagaan van de prestatie afhankelijkheid van een beloning ging in de praktijk zelfs zo ver dat van bonnetjes van gevulde koeken als traktatie er getoetst moest worden op de aanwezigheid van een prestatie element (Knoop & Ten Katen, Accountants willen stoppen met controle van topinkomens, 2017).

Met terugwerkende kracht is de dubbele verantwoordingsplicht vervallen. De verantwoordingsplicht was ten dele dubbel, omdat de bezoldiging van bestuurders en toezichthouders werd verantwoord op basis van het burgerlijk wetboek en nogmaals op basis van de WNT. Grotendeels gaat het hierbij om dezelfde gegevens, maar de verplichtingen vanuit het burgerlijk wetboek mogen achterwege blijven, als een organisatie verantwoordt volgens de WNT. Er moet alleen nog wel gehoor worden gegeven aan de verplichting vanuit de wet door het verantwoorden van leningen en garanties aan bestuurders en toezichthouders (Deloitte Accountants, 2017).

Er is een wijziging voor wat betreft ontslaguitkeringen. Het maximum is €75.000,- maar als deze uit de wet voortvloeit of er sprake is van een collectieve regeling is er. Nu vrijstelling van dit maximum. Er is niet langer een algemeen bindend verklaring van de cao nodig, echter mag het niet om een eenzijdige afspraak van werkgever gaan. Dit is opgenomen in artikel 4 van het uitvoeringsbesluit WNT 2018.

Het algemene meldpunt bestaat niet langer en daarmee is de algemene meldplicht komen te vervallen. Maar de vakministers kunnen nog wel een aparte meldplicht in te stellen. Zo zijn er nu aparte sectorspecifieke meldpunten, dus al met al maakt dit weinig verschil voor organisaties die aan de WNT gebonden zijn (Deloitte Accountants, 2017).

Nieuw in de WNT is de verplichting om WNT-gegevens van een organisatie publiekelijk toegankelijk te maken via het internet. Er komt nu een algemene verplichting om heel eenduidig de WNT-gegevens te presenteren. Deze gegevens moeten minstens 7 jaar blijven staan. Dit is aanzienlijke lastenverzwaring voor organisaties, aldus het CBS. Slechts het publiceren via Kamer van Koophandel is onvoldoende om in deze verplichting te voorzien. Voor de verantwoording van de WNT vanuit deze publicatieverplichting moet dus ook een apart document worden gemaakt, omdat de passage in jaarrekening niet automatisch geschikt is om op het internet te publiceren. De openbaarmakingsverplichting wordt vermeld in artikel 5c van het uitvoeringsbesluit 2018 van de WNT.

Deze verplichting geldt ook al voor de gegevens voor de verantwoording over boekjaar 2017. Per juli 2018 moeten de gegevens op het internet staan. Het is te betwijfelen of alle partijen die gebonden zijn aan deze verplichting deze deadline halen, omdat de interne beheersing van de WNT-richtlijnen vaak niet automatisch een samenwerking heeft met de afdelingen die een website verzorgen (Rijksoverheid, wetten.overheid.nl, 2017).

De definitie topfunctionaris is bijgesteld. Als een functionaris maar tijdelijk topfunctionaris was, moest voorheen toch het inkomen worden gepubliceerd. De nieuwe regelgeving stelt dat er pas sprake is van een topfunctionaris bij een functioneren van minstens 12 maanden. Als de persoon daarbij langer bij de organisatie blijft werken moet er wel nog 4 jaar aan de publicatieplicht worden voldaan. De zzp-er is uitgezonderd alleen dienstverbanden vallen onder deze regeling. De medisch specialisten vallen voor zijn werkzaamheden niet langer onder de WNT als deze persoon voor 100% met zijn medisch specialisme aan de slag gaat. Dan valt hij helemaal niet meer onder de WNT, terwijl dit voorgaande WNT-periode wel het geval was (Rijksoverheid, wetten.overheid.nl, 2017).

Ook nieuw in het uitvoeringsbesluit WNT is de anticumulatiebepaling per 1 januari 2018. Dit betreft topfunctionarissen met meerdere bestuursfuncties. Voorheen gold dit al voor topfunctionarissen binnen dezelfde organisatie of een gelieerde organisatie. Voor dergelijke topfunctionarissen was de samentelverplichting er al, maar deze verplichting wordt uitgebreid. Het aantal fte bij de ene WNT-organisatie en de andere moet nu ook worden samengeteld. De topfunctionaris heeft hier de actieve meldplicht om dit kenbaar te maken. Als een functionaris hier toch overeen gaat ontstaat een onverschuldigde betaling. Deze verplichting geldt alleen voor bestuurders en niet voor toezichthouders.

De anticumulatiebepaling is een concrete maatregel die de controle op de WNT moeilijker maakt, omdat de accountant afhankelijker wordt van betreffende functionaris. De accountant wordt afhankelijker hiervan, omdat slechts de aanlevering van enkel de te controleren organisatie niet langer voldoende is. Het kan namelijk zo zijn dat de organisatie dit ook niet duidelijk in beeld heeft. Terzijde dient hierbij dan wel opgemerkt te worden dat de interne beheersing rondom WNT te wensen overlaat. Tot slot dient een accountant in eerste instantie al wel tijdens de controlewerkzaamheden te verrichten naar de onafhankelijkheid en nevenfuncties van bestuurders en toezichthouders om in beeld te krijgen waar een topfunctionaris nog meer werkzaam is of is geweest (Deloitte Accountants, 2017).

De feitelijkheid van het aantal gewerkte fte zal actief door de bestuurder moeten worden aangetoond, zodat deze niet onrechtmatig hoger wordt verantwoord dan feitelijk juist is, om zo een hogere beloning te kunnen verantwoorden.

De regeldrift van de wetgever blijkt duidelijk uit het beleid inzake een onverschuldigde betaling. Voorheen zat op een overschrijding van de WNT-norm geen rente op deze onverschuldigde betaling. Nu wordt er een wettelijke rente berekend van minimaal 4%. De ingangsdatum hiervan is 1 juli 2017. Onverschuldigde betalingen uit 2016 vallen hier dus buiten, zodat er niet met terugwerkende kracht aanzienlijke rentebetalingen kunnen worden gevorderd door de wetgever (Deloitte Accountants, 2017).

Gesubsidieerde instellingen hebben een nieuwe ondergrens van €500.000,- naast het vijftig procent criterium. Ook medisch specialisten vallen niet langer onder de WNT dit is een terugdraaiing, omdat voorheen medisch specialisten wel onder de publicatieverplichtingen van de WNT vielen. De vrijstellingen op de WNT zijn vastgelegd in artikel 5b van het uitvoeringbesluit WNT 2018. Medisch specialisten die naast hun medische professie nog een bestuursfunctie vervullen vallen wel onder de WNT.

De begripsbepaling van gelieerde organisaties wordt per 2018 uitgebreid voor organisaties die werkzaam zijn binnen hetzelfde concern.

In WNT3 is er beoogd een antimisbruikbepaling te introduceren. Dit is nog niet verwerkt, vanwege bezwaren van de Raad van State. Er wordt echter verwacht dat deze wel op korte termijn in aangepaste vorm wordt doorgevoerd. Deze bepaling is te verwachten vanwege de misstanden in de zorgsector waar bestuurders zich via separate vennootschappen uit lieten betalen om buiten het zicht van de WNT te blijven. Dit is een duidelijk voorbeeld waarin er niet volgens de geest van de wet wordt gehandeld.

Ondanks de nieuwe maatregelen en bredere scope van de WNT, zijn er terugtrekkende bewegingen op te merken. Voorbeelden hiervan zijn de bijstelling van de ondergrens en het verdwijnen van de WNT-verplichtingen voor medisch specialisten. De terugtrekkende wordt voor een deel veroorzaakt door een rechtmatigheidsargument dat niet iedere beroepssector zich even goed leent voor de WNT. Een voorbeeld hiervan zijn luchtverkeerleidinggevenden. Een hindernis ontstaat hier dat er dankzij de WNT een sterke schifting ontstaat voor de luchtverkeersleiding die werkzaam is voor defensie of voor een commerciële luchthaven. Door toedoen van de WNT zou er een negatief effect kunnen optreden dat inferieur personeel overblijft dat zich wel aan de WNT-norm wil confirmeren terwijl de vakkundigere luchtverkeersleiders zich aanbieden bij commerciële partijen om zodoende de WNT te ontlopen (Bast, 2016).

Het hierboven geschetste neveneffect is volstrekt ongewenst, omdat dit zou betekenen dat de WNT een klimaat creëert voor onkundig personeel. Dit zou kunnen omschreven aan de hand van de Engelse uitdrukking: 'If you pay them peanuts you'll get monkeys.' De limieten en de schifting opgelegd door de WNT zouden ervoor kunnen zorgen dat de beste functionarissen hun functie prefereren buiten de reikwijdte van de WNT, waardoor de minder bekwame bestuurders overblijven die voor de spreekwoordelijke 'peanuts' hun werkzaamheden uitvoeren in het publieke domein (Couwenbergh, 2018).

De zienswijze van dit ongewenste neveneffect is niet zozeer een argument tegen de uitvoerbaarheid van de WNT door de accountant maar wel een belangrijke kanttekening of de WNT wel bestaansrecht zou moeten hebben.

Het beschreven neveneffect legt vooral een duidelijk schifting op aan beroepen waarbij er zowel een commerciële als een duidelijk publieke variant bestaat. Dit is opmerkelijk, omdat juist de meer publieke instelling de grootste impact hebben en daar dus ook de meest kundige bestuurders verwacht worden (Couwenbergh, 2018).

Uit onderzoek is gebleken dat in de zorg door de grotere ziekenhuizen eerder aan de WNT vereisten wordt voldaan en men zich ook keurig aan de intentie van de WNT houdt dan bij kleinere klinieken. Er is een trend in de zorg geweest waarin bestuurders zich buiten de WNT-norm probeerde te houden door zich te belonen via aparte vennootschappen of via een interimfunctie. Deze kunstgreep is opvallend vaker voorkomend voor klinieken dan voor ziekenhuizen. Enerzijds is het goed te zien dat bestuurders hun verantwoordelijkheid jegens de WNT beter inzien bij organisaties die een groter maatschappelijke impact hebben, anderzijds is het zorgwekkend dat een bestuurders die kundig zouden zijn maar geen genoegen nemen met de WNT-genormeerde beloning en daardoor uitsluitend bij commerciële instellingen bestuurswerkzaamheden wil verrichten. De WNT als middel hiertegen volstaat geenszins, omdat de uitvlucht mogelijkheden richting commerciële organisaties in veelvuldige mate aanwezig zijn (van Veen & Wittek, 2016).

Primair valt de WNT-norm te betwisten en of de norm wel representatief is voor het bedrijfsleven. De discussie of een ministersalaris volstaat voor een goed bestuur is een morele kwestie waarop in deze scriptie geen antwoord op wordt gegeven. De toepassing van de maxima kan echter wel worden beoordeeld om een betere indruk te verschaffen over werkwijze van de WNT. In het geval van zorgverzekeraars is door middel van niveaus een maatschappelijk impact uitgewerkt. Het is namelijk zou dat bij meer verzekerden er meer publiek belang is waardoor er meer verdient mag worden door een topfunctionaris. Deze aanpak is niet gebruikelijk voor de meeste andere instellingen die onder de WNT vallen. De aanpak duidt dus op een bewustwording dat goed bestuur een prijs heeft maar voorziet dus niet in een schifting tussen commerciële en publieke instellingen (van Veen & Wittek, 2016).

3.6 Controle protocol WNT

De accountant voorziet in de controle op de WNT in drie basiswerkzaamheden. Allereerst de risicoanalyse, ten tweede de kennisname van de interne beheersing rondom de WNT en tot slot de specifieke aandachtsgebieden. Deze aandachtsgebieden ontstaan vanuit de eerste twee werkzaamheden (Rijksoverheid, wetten.overheid.nl, 2017).

De controlerichting op naleving van de WNT gebeurt zowel plaats op basis van juistheid als op basis van volledigheid. De naleving van de WNT vereisten behoren apart in de controleverklaring door de accountant te worden benoemd. Als er bevindingen naar voren komen uit deze controle behoren deze in een apart document te worden vastgelegd. (Rijksoverheid, 2017)

De belangrijkste theorie voor wat betreft de toepassing van de WNT en controle hierop is de agent principaal theorie. Deze theorie omvat de relatie tussen een agent en een principaal. De principaal is te interpreteren als de opdrachtgever. In het geval van een jaarrekening controle is dit de raad van bestuur of een gelijksoortig bestuurlijk orgaan wat de accountant aanstelt. De agent is te interpreteren als de opdrachtnemer. In het geval een jaarrekeningcontrole is dit de maatschappij in de vorm van een aandeelhouder, gemeente of minister (Eisenhardt, 1989).

Het spanningsveld dat tussen de agent en de principaal ontstaat wordt veroorzaakt door informatieasymmetrie. De opdrachtgever is er namelijk inzake de WNT erbij gebaat dat er zo min mogelijk beloningscomponenten worden belicht in het kader van de WNT. Deze motivatie is heel simpel te onderbouwen, doordat vermindering van beloning bij ieder rationeel persoon een noemenswaardige kwestie is. De informatieasymmetrie ontstaat, doordat de principaal een kennisvoorsprong heeft op de opdrachtnemer (Eisenhardt, 1989).

De WNT voorziet ten dele in het agent-principaalprobleem door een actieve rol van de functionaris te verwachten die binnen het kader van de WNT een beloning ontvangt. Een voorbeeld hiervan is de wettelijke rente die geheven kan worden als er op basis van de WNT-richtlijnen een onverschuldigde betaling plaatsvindt. Door de oplegging van een rente als zijnde een strafmaatregel probeert de wetgever de bewustwording van de WNT aan de topfunctionaris op te leggen. De wetgever impliceert hiermee dat functioneren binnen de WNT-kaders de eigen verantwoordelijkheid is van de topfunctionaris (FD, 2018).

De controle van de WNT door de accountant toetst weliswaar aan de hand van de kaders van de WNT of een beloning acceptabel is maar ziet er verder niet toe of functionaris voldoende bekwaam zijn om zich aan de WNT te kunnen confirmeren. Het functioneren van het bestuur wordt geenszins gecontroleerd op basis van de beloning die een topfunctionaris volgens de WNT zich zou mogen toe-eigenen. De controle op de WNT creëert een duidelijk agent principaal relatie maar heeft verder geen invloed op de controle in hoeverre een beloning geoorloofd is voor een organisatie. Juist de beantwoording in de toelichting op de bestuurdersbeloningen geeft inzicht in hoeverre een beloning geoorloofd is. Het nadeel hiervan is dat binnen het kader van deze toelichting niet de topfunctionaris valt zoals dit door de WNT wordt aangemerkt (Koolen, 2015).

In den beginne is er een principaal agent relatie tussen de opdrachtgevers aan de ene kant en de maatschappij aan de andere kant. De accountant staat hier precies tussenin door de belangen van de agent te behartigen met behulp van de wet en regelgeving, inzake de rechtmatigheid van de bestedingen. De toevoeging van de WNT-controle zet deze relatie onder druk, omdat een bestuurder aan meer restricties gebonden is in de bepaling van de hoogte van de beloning is dan bij een normale accountantscontrole. De keerzijde van de WNT is dat de accountant een beter argument heeft in de beoordelende rol op de hoogte van de beloningen van topfunctionarissen. Vanuit deze visie heeft de WNT een bijdrage in het beteugelen van beloningen. Een nadeel hiervan is dat hier minimale interpretatieruimte is, omdat de wetgeving heel duidelijk is hoe hoog een beloning mag zijn. Voor organisatie die niet aan de WNT gebonden zijn zou aan de hand van vrijwillige toepassing van de WNT wel bruikbaar zijn. In het geval een organisatie zich buiten de wettelijke verplichting zicht toch wenst te confirmeren aan de WNT-drempelbedragen zou dit een maatschappelijk resultaat kunnen bewerkstelligen waaraan de WNT mogelijkerwijs aan voorbij gaat. De strikte verplichting van een WNT-drempel heeft namelijk een grotere afschrikkende werking, omdat dit niet vrijblijvend is dan wanneer een organisatie de beloningen vrijwillig maximeert aan een ministersalaris.

Naast de benoeming van de agent principaal relatie en het bijbehorende risico op informatie asymmetrie zijn er vanuit het bedrijfsleven handvaten om dit in te perken. Een manier om gedrag van bestuurders en toezichthouders te sturen is door middel van corporate governance code. De voor het bedrijfsleven is opgesteld door de commissie Van Manen. Zodoende draagt de algehele Nederlandse corporate governance code de naam van deze commissie.

Voor de publieke sector is er een apart initiatief voor een gedragscode. De code specifiek opgesteld door de Commissie Behoorlijk Bestuur. Hierin wordt uitdrukkelijk stilgestaan dat publieke instellingen zich in een moeilijke positie bevinden. De positie kan het best beschreven worden als een verdwijn driehoek. Deze driehoek impliceert dat publieke en semipublieke instellingen enerzijds door de wetgever overladen worden met sectorspecifieke regelgeving. Deze invalshoek laat zich het beste identificeren aan de hand van de focus op rechtmatigheid bij de accountantscontrole van publieke en semipublieke instellingen. Aan de andere kant van het spectrum de beperkte marktdiscipline waaraan een publieke en semipublieke instelling mee te maken heeft. Dit zal voor een geheel publieke instelling beperkter zijn dan bij een semipublieke instelling. Marktdiscipline illustreert de afweging tussen winststreven en behartiging van publieke belangen. Ook al wordt een instelling grotendeels uit publieke middelen gefinancierd toch kan dit geen excuus vormen om onbeperkt verlieslatend te zijn. De laatste component van de driehoek is het risico van beperkte interne controle. Doordat publieke en semipublieke instelling hoofdzakelijk het publieke belang dienen te behartigen is het niet vanzelfsprekend dat de meest bekwame bestuurders werkzaam zijn in deze sector (Commissie Behoorlijk Bestuur, 2013).

Het kernbegrip voor het bestuur en toezichthouders in de publieke en semipublieke sector is transparantie. Het streven naar transparantie in bestuur en toezicht van publieke en semipublieke instellingen is goed te plaatsen, aangezien de publieke sector al enige tijd bekend is met EU-aanbestedingswetgeving. Dergelijke wetgeving stimuleert het inzichtelijk maken van het selecteren leveranciers door de publieke en semipublieke sector. Ook de sector gerelateerde verantwoordingsrichtlijnen verplichten publieke en semipublieke instellingen om zeer transparant te zijn in hun dagelijkse werkzaamheden en uitgaven (Commissie Behoorlijk Bestuur, 2013).

De verslaggeving zoals beoogd in de WNT sluit sterk aan bij het transparantie streven zoals dit wordt verwacht door de Commissie Behoorlijk Bestuur. De afweging of onvoorwaardelijke transparantie van beloningen volgens de WNT, bestuurders zou kunnen afschrikken blijft onduidelijk. Met oog op de aanscherping van privacy zou de openbaarmakingsverplichtingen van beloningen van bestuurders in het publieke domein ervan kunnen weerhouden een raad van bestuur of een raad van toezicht te verkiezen boven dergelijke functies buiten de reikwijdte van de WNT. De RJ verplicht een beduidend mildere openbaarmakingsverplichtingen van beloningen in de jaarrekening.

Als voorbeeld hiervan de nieuwe richtlijn volgens het uitvoeringsbesluit 2018 dat de bezoldiging eenvoudig vindbaar moet zijn op een publiek deel van het internet moet worden gepubliceerd en hier ook gedegen tijd op aanwezig dient te zijn. Dergelijke verplichtingen bestaan niet in de RJ.

Tot slot inzake de theoretische onderbouwing van deze scriptie is het onderscheid tussen intrinsieke en extrinsieke motivatie essentieel om de werking van de WNT te analyseren. De intrinsieke motivatie beslaat de motivatie die niet door factoren van buitenaf wordt beïnvloed. Dit zou omschreven kunnen worden als motivatie vanwege het feit dat een functionaris heel graag werkzaam wil zijn in een bepaalde sector, omdat deze begaan is met bijvoorbeeld het verstrekken van goede zorg of onderwijs. De tegenhanger van intrinsieke motivatie is extrinsieke motivatie. Deze motivatie beslaat de factoren die van buitenaf worden bepaald. Voorbeelden hiervan zijn geldelijke beloningen, aanzien of toegang tot andere bestuursfuncties (Ryan & Deci, 2000).

3.7 Samenvatting en beantwoording deelvragen I en II

De belangrijkste verplichting vanuit de huidige WNT is de openbaarmakingsverplichting. Een publicatieverplichting voor de normale bezoldiging bestaat al voor wat betreft de toelichting op de jaarrekening. Voor de WNT is de uitvoering hiervan uitgebreider, namelijk ook op het internet en bij een sectorspecifiek meldpunt. Tot slot is de behandeling van de WNT uitgebreider voor wat betreft de componenten die als beloning worden gezien.

De omschrijving van beloningscomponenten en onkostenvergoedingen is beduidend groter onder de WNT. Voor de controle van de WNT is ook een ander controle protocol van toepassing doordat het rechtmatigheidselement van de controle typerend is voor de publieke en semipublieke sector.

Naast de rechtmatigheid is de verslaggeving omtrent de WNT primair gericht op maximering van beloningen op een transparante manier. De toelichting in de jaarrekening is beduidend minder transparant dan de verplichte WNT-paragraaf.

Het grootste raakvlak bij de corporate governance code zoals opgesteld door de Commissie Behoorlijk Bestuur is het streven naar transparantie. De WNT realiseert een zekere mate van transparantie door het opleggen van een openbaarmakingsverplichting terwijl de rechtsgeldigheidsmacht van de corporate governance code minder verstrekkend is daarom zou deze meer gezien kunnen worden als een principle based mandaat wat een vrijblijvender is dan harde wetgeving. Ondanks de code Behoorlijk bestuur geen regels kan opleggen is het wel de standaard in de publieke sector. Bij het openlijk niet naleven van deze code kan toch gesteld worden dat organisaties in het publiekelijk domein wat uit te leggen hebben aan hun aandeelhouders.

Hoofdstuk 4. Onderzoek aan de hand van de WNT in de praktijk

4.1 Inleiding

Dit hoofdstuk legt de nadruk op de praktische overwegingen van de WNT. De beeldvorming over de WNT wordt via de controleur als de beoogde doelgroep geanalyseerd. Kortweg wat zijn de bezwaren op de WNT geformuleerd door een key audit partner en een bestuur en toezichthouder in de publieke sector.

4.2 Beantwoording deelvraag III

Doordat de WNT onderhevig is aan het dynamische landschap van de arbeidsmarkt is er een verschuivend kader van beloningscomponenten. Naast de manier wat als beloning door de WNT wordt gezien is ook de hoogte van een geoorloofde beloning variabel door de tijd heen. De geoorloofde hoogte volgens WNT is afhankelijk in welke sector een functionaris werkzaam is en of er sprake is van een overgangsregeling (Deloitte, 2018).

Met name de sectorale bepalingen maken de WNT-controle complex. Het is namelijk niet zo dat een organisatie of een functie automatisch maar werkzaam kan zijn in een sector, derhalve moet er een afweging worden gemaakt in hoeverre een functie betrekking heeft op een sector. Binnen de WNT zijn er zes aparte sectorale bezoldigingsrichtlijnen. Volgens het controleprotocol 2018 is er sprake van een beloningsplafond voor zorg, onderwijs, cultuurfondsen, ontwikkelingssamenwerking, woningcorporaties en zorgverzekeraars (Deloitte, 2018).

Voor iedere sector dient er op een aparte manier een plafond per functionaris te worden bepaald. Het kan ook zo zijn dat een functionaris naar werkzaamheid per sector een plafond moet worden toebedeeld. Bijvoorbeeld een topfunctionaris bij een instelling die zowel met zorg als onderwijs te maken heeft. Deze combinatie is dan doorslaggevend voor de WNT-normering om zodoende per functionaris een beloningsmaximum te bepalen (Deloitte, 2018).

Een recente ontwikkeling is de invoering van de cumulatiebepalingen. Deze bepalingen stellen dat bij een aantal functies binnen de publieke of semipublieke sector een cumulatief plafond moet worden gehanteerd bij een topfunctionaris. Het bepalen of een functionaris ook nog andere functies binnen de publieke en semipublieke sector bekleed is zozeer een toename van de complexiteit van de WNT. Bij het aanmaken van een controledossier werden voor de invoer van de WNT al werkzaamheden verricht op de nevenfuncties van bestuurders en toezichthouders. Het is voor toezichthouders al een tijdje niet toegestaan om zitting te nemen in een oneindig aantal commissariaten (Deloitte, 2018).

De complexiteit van de WNT biedt kansen voor accountantskantoren om zich van elkaar te onderscheiden. Doordat accountantskantoren zich specialiseren in controles waarbij de WNT een rol speelt. Op basis van deze ontwikkeling worden expertises ingekocht door kantoren. Zo zijn kantoren waarbij ook juristen en fiscalisten werkzaam zijn in het voordeel voor de WNT, omdat deze disciplines vaak ook vereist zijn voor een WNT-controle. Als een accountantskantoor over een goed fundament van WNT-experts beschikt, kan er snel en overzichtelijk aan een topfunctionaris worden medegedeeld in hoeverre deze het WNT-plafond aantikt (Deloitte, 2018).

In het eerste interview met de bestuurder/toezichthouder komt duidelijk naar voren dat de toepassing van de WNT in de gehele publieke en semipublieke sector niet een vanzelfsprekendheid zou moeten zijn. Als de WNT een schifting van de 'betere' functionarissen teweegbrengt is de wenselijkheid van de WNT niet altijd vanzelfsprekend. Gebaseerd op het interview met de toezichthouder/bestuurder mag er bij het uitoefenen van een topfunctie ten dele een intrinsieke component worden verwacht, waardoor de WNT er minder toe zou doen (Bestuurder/toezichthouder, 2018).

Er zijn gevallen denkbaar waar het onoverkomelijk is dat dankzij de WNT juist de geschiktere kandidaten voor een commerciële partij kiezen. In dergelijke gevallen is de WNT niet geschikt. Goede voorbeelden hiervan zijn de uitzonderlijke handelswijze van de WNT in het geval van zorgverzekeraars en bijvoorbeeld de schifting in luchtverkeersleiding. De wetgever zou er bij het bepalen van de reikwijdte beter op moeten letten in hoeverre de WNT een filterende functie heeft in een bepaald vakgebied. Als dit sterk aanwezig is dan zou de wetgever de WNT achterwege moeten laten, om zo de beste functionarissen op de beste plek te krijgen.

Een voorbeeld van het verdwijnen van bestuurlijk talent in de publieke en semipublieke sector is het faillissement van Boer & Croon consultants. Dit was een relatief groot consultancy kantoor specifiek geconcentreerd op de publieke sector. Met het inperken van interim constructie op basis de WNT bleek hun handelswijze onhoudbaar. Doordat de WNT, paal en perk stelt aan inhuurconstructie was er voor inhuurkrachten voor de publieke sector onvoldoende inkomsten mogelijkheden. Deels ten gevolge van de wijziging van de WNT is dit bedrijf in een faillissement vervallen en heeft het zijn kerntaken moeten verplaatsen naar adviesdiensten die niet langer primair op de publieke sector zijn gericht (Piersma, 2018).

De principaal agent relatie tussen de bestuurder en de maatschappij kan onder druk komen staan, omdat aanscherping van de WNT ervoor zorgt dat mogelijk geschikte functionarissen een functie buiten de WNT-onderhevige sectoren prefereren (Van Tent, 2017).

4.3 Beantwoording deelvraag IV

In het eerste interview met de bestuurder/toezichthouder komt duidelijk naar voren dat de toepassing van de WNT in de gehele publieke en semipublieke sector niet een vanzelfsprekendheid zou moeten zijn. Als de WNT een schifting van de 'betere' functionarissen teweegbrengt is de wenselijkheid van de WNT niet altijd vanzelfsprekend. Opmakend uit het interview met de toezichthouder/bestuurder mag er ten dele een intrinsieke component worden verwacht waardoor de WNT er minder toe zou doen.

De complexiteit van de WNT zorgt er in de eerste plaats voor dat functionarissen die binnen de reikwijdte van de WNT vallen minder eenvoudig zicht hebben op de beloningsbeperkingen die voor hen zouden moeten gelden. Ervan uitgaande dat een topfunctionaris niet willens en wetens boven de WNT zal willen verdienen, is dit streven onvoldoende. Het is immers voor een bestuurder of toezichthouder vaak onmogelijk om zonder advies van een adviseur te bepalen welke beloningscomponent nu wel en niet binnen het WNT-kader valt. Binnen iedere organisatie moet met oog op de interne beheersing een medewerker toezien op de naleving van de WNT. Het is daarmee niet automatisch zo dat dit voldoende duidelijkheid geeft aan een bestuurder of toezichthouder, omdat de WNT complexe materie is. In veelal kleine publieke of semipublieke organisaties is het maar de vraag in hoeverre dit volledig beheerst wordt door de aangewezen functionaris (Deloitte, 2018).

De nadruk op het multidisciplinaire karakter van de WNT benoemt het probleem dat een controlerend accountant voor wat betreft de WNT erg afhankelijk wordt van experts van buitenaf. Hierbij bestaat het gevaar dat een controlerend accountant over onvoldoende kennis beschikt om een goed oordeel over de WNT te vellen. Zoals eerder aangegeven, is het niet geoorloofd de WNT los van de controle te beschouwen, derhalve moet een accountant tot op zekere hoogte goed geïnformeerd zijn wat de WNT inhoudt en hoe de WNT zich verhoudt tot de controle opdracht (Deloitte, 2018).

Mede dankzij het feit dat de WNT constant veranderd wordt de WNT zienderogen specialistischer. Voor een accountant is de WNT tot op zekere hoogte goed te begrijpen, echter zodra overgangsregimes en sectorale bepalingen door elkaar heen gaan lopen wordt het ondoenlijk om hier als individueel controlerend accountant grip op te houden. Met deze uitbreiding van de werkzaamheden om de WNT-controle voldoende invulling te geven afdoende zekerheid te kunnen geven is het aantal deelwaarnemingen voor de WNT vaak omvangrijk. De omvangrijkheid is natuurlijk onoverkomelijk, omdat de WNT-controle complex is waardoor de interne beheersing snel ter discussie kan worden gesteld (Deloitte, 2018).

Aan de hand van een publicatie van een accountant van Deloitte wordt een verzoek geformuleerd om de WNT-controle los te zien van de jaarrekening. In het geval van de jaarrekening voor publieke en semipubliek instellingen is de rechtmatigheid een van de belangrijkste onderwerpen van de controle.

Als de beeldvorming van de accountant door de complexiteit zienderogen ingewikkelder en kostbaarder wordt, moet het uitvoeringsorgaan van de WNT-controle heroverwogen worden. De controle en het houden aan de WNT leidt zowel bij topfunctionarissen als controlerend accountants tot extra werkzaamheden (Deloitte, 2018).

Van de andere kant is de complexiteit veelvuldig aanleiding voor discussie tussen de accountant en de klant. Vanwege de WNT komt de relatie tussen de klant en de controlerend accountant onder extra druk te staan. Bij een inconsistentie in de naleving van de WNT moet de accountant vaak direct in discussie gaan met de opdrachtgever. Bij het constateren van een onverschuldigde betaling vanwege de WNT-norm is het vaak de directe opdrachtgever van de accountant die hierbij een persoonlijk belang heeft. Als hier discussie ontstaat, wordt de relatie tussen de accountant en de opdrachtgever maximaal onder druk gezet. Dergelijke situaties bedreigen het constructieve karakter van een managementletter of andere aanbevelingen die door een accountant worden verstrekt. Het is nooit de bedoeling van een accountant om de opdrachtverstrekker als vriend te houden maar door de WNT-controle door de accountant uit te laten voeren wordt de relatie tussen opdrachtgever en opdrachtnemer wel heel erg op de proef gesteld bij niet onoverkomelijke overschrijdingen van de WNT (Deloitte, 2018).

Door WNT apart uit te voeren door een aparte instantie wordt hieraan niet tekortgedaan, omdat bij voldoende onderzoek bij een separate WNT-controle kan een separate WNT-controle voldoende worden ingepast bij het beeld dat in de verklaring op de jaarrekening wordt gegeven. Als dit zorgvuldig gebeurt zou dit op geen enkele manier afbreuk doen aan het beeld dat in de accountantsverklaring wordt bevestigd.

Een bezwaar op de uitvoerbaarheid van dit voorstel is dat de wetgeving omtrent rechtmatigheid bij controles van publiek en semipublieke instellingen meestal een WNT-controle verplicht stelt bij de jaarrekeningcontrole. Momenteel is in de WNT omschreven in welk document deze controle vastgelegd behoort te zijn. Zoals aangegeven in het juridisch kader behoort dit het jaarlijks verslaggevingsdocument te betreffen (Rijksoverheid, 2017).

Naast dit bezwaar om een separate WNT-controle is er afgaande op het uitvoeringsbesluit een sterke regeldrift vanuit de wetgever. Bij bestudering van het controleprotocol blijkt eveneens dat de WNT-controle complex blijft. Afgaande op deze publicaties lijkt het alsof de wetgever zich niet goed bewust is dat de WNT-controle erg kostbaar wordt bij deze complexiteit. Dat het prijskaartje van deze complexiteit niet bij de juiste personen terecht lijkt te komen, is daarmee bijzaak (Rijksoverheid, Uitvoeringsregeling WNT 2018, 2017).

Er wordt door de WNT impliciet verondersteld dat voor de publieke sector niet de meest gemotiveerde werknemers aangetrokken worden. Uit onderzoek blijkt dat juist vanwege intrinsieke motivatie ook goed functionerende experts zich aangetrokken kunnen voelen tot de publieke sector, ondanks de indruk van ambtenarij en de bijbehorende gemakzucht. Het is juist de benoeming van intrinsiek motivatie en het erkennen van discipline van bepaalde sectoren die topfunctionarissen sterkt in het adequaat behartigen van publieke belangen. Doordat de WNT een strafcultuur omsluit worden juist dit soort gemotiveerde functionarissen afgeschrikt. Het is immers voor hen niet de beloning die vooropstaat maar erkenning van eigen motivatie iets goed te doen voor de maatschappij is leidend. Als de publieke opinie door de WNT wordt vertroebeld dat de publieke sector beschermt moet worden tegen zakkenvullers blijft er van deze intrinsieke motivatie ook niet veel over (Delfgaauw & Dur, 2008).

Het belangrijkste inzicht voor de publieke en semipublieke sector wat blijkt uit beide interviews is dat discipline en goed bestuur niet alleen voor een goede beloning mogelijk is maar dat het niet kan ontbreken aan een moreel inzicht van een topfunctionaris om de belangen van de maatschappij te dienen.

Zowel uit het interview met de bestuurder/toezichthouder als met de accountant blijkt dat integriteit, deskundigheid en intrinsieke motivatie niet altijd veel hoeft te kosten maar dat er wel een juiste setting voor moet worden gecreëerd. De afbakening aan de hand van de WNT is absoluut nuttig geweest voor de sectorale discipline. Echter zodra sectoren zelf inzien dat een zekere discipline gewenst is, dan kan wetgeving hier maar ten delen iets aan verbeteren. Door iedere functionaris die wel waarde aan een ruime beloning hecht af te schrikken is de maatschappij niet automatisch gebaat bij een strengere en een meer sobere WNT (Deloitte, 2018).

4.4 Samenvatting en beantwoording hoofdvraag

Het gaat dus te ver om te stellen dat de WNT een onmisbaar hulpmiddel is om te voorzien in de principaal agent relatie tussen topfunctionarissen in publieke en semipublieke sector en de maatschappij. De WNT biedt de bescherming dat financiële middelen niet op een oneigenlijke manier kunnen worden uitgekeerd aan functionarissen. Als de WNT voor minder geschikte functionarissen zorgt -ook al zijn deze wat goedkoper- dan zorgt de WNT juist voor een verspilling van die financiële middelen. Het versoberen van de beloningen van topfunctionarissen door middel van de WNT is niet onophoudelijk een methode om de publieke en semipublieke sector discipline bij te brengen. Naast de beperkte functie van de WNT is het kostenplaatje van de WNT-controle te betwijfelen, omdat hier te veel specialismes voor nodig blijken te zijn. Tot slot kan de WNT-controle de relatie tussen de opdrachtgever en de accountant tot een uiterste onder druk zetten. De accountant moet zeker objectief blijven en te nimmer dansen naar de pijpen van de opdrachtverstrekking functionaris, desalniettemin is de WNT-controle in zekere zin de kat op het spek binden, omdat dit het belang van een bestuurder/opdrachtgever wel heel erg op de proef kan stellen (Deloitte, 2018).

Antwoord gevend op de hoofdvraag wat de bezwaren voor de accountantscontrole bij de WNT zijn. Kan er gesteld worden dat de WNT niet uitsluitend het gewenste effect heeft op de publieke en semipublieke sector. De WNT is met de tijd in complexe materie veranderd en de WNT-controle heeft de neiging om in de toekomst al maar complexer te worden, vanwege overgangsregimes. Met het uitvoerig controleren van de opdrachtgever van een accountscontrole is de WNT-controle een zeer riskante controle, omdat een negatieve uitkomst van de WNT-controle de relatie tussen opdrachtgever en de accountant enorm onder druk kan zetten. Met het aanscherpen van gevolgen voor een overschrijding van de WNT-controle komt deze relatie nog meer onder druk te staan. Doordat de WNT complex is wordt het voor organisaties steeds ingewikkelder om de WNT-normen in beeld te blijven houden. Doordat het ook voor de accountant steeds moeilijker materie wordt is de zekerheid die een oordeel van een accountant geeft over de invulling van de WNT door een publieke of semipublieke instelling ook steeds lastiger te interpreteren. De WNT verplicht een accountant gebruik te maken van vele specialisten, daarmee is de zekerheid die wordt gegeven met zijn verklaring minder overtuigend.

Als oplossing voor deze risico's is versoepeling van de WNT-regelgeving geen optie, omdat de wet zijn doel voorbijgaat vanwege beloningsvormen die buiten de reikwijdte van de WNT vallen. De controle van de WNT buiten het jaarrekening-traject is geen optie omdat bij tal van controle opdrachten de verklaring inzake de WNT een wettelijke verplichting is bij de accountantsverklaring. De oprichting voor apart door de overheid geleid instituut zou uitkomst bieden, omdat de interpretatie van de WNT dan ook een eenduidige manier kan worden toegepast zonder dat hier ellelange en trage discussie uit voortvloeien.

Het belangrijkste bezwaar op de WNT voor accountant zit naast de complexiteit van de WNT ook in het veranderende karakter en de beproeving in de relatie tussen opdrachtgever en opdrachtnemer.

Hoofdstuk 5. Conclusie

Het grootste bezwaar op de WNT is de complexiteit die onlosmakelijk is verbonden met de veranderingen van de WNT. De complexiteit en de gevolgen van de WNT beïnvloedt de accountant zowel direct als indirect. Het directe effect is de complexiteit en het veranderende karakter van de WNT wat het lastig maakt voor accountants om geheel zelfstandig een goede beeldvorming over de WNT te verschaffen. Volgens een controlerend accountant in de publieke sector wordt dit veroorzaakt door het tijdrovende element van de WNT dat dit vaak een integrale controle betekent, omdat de interne beheersing van de WNT door een controle klant op zijn minst als uitdagend kan worden beschreven vanwege de complexiteit.

De complexiteit van de WNT waarop de uitvoerbaarheid van de WNT-controle is gebaseerd valt uiteen te zetten in twee aspecten. Allereerst het veranderende bereik van de wetgeving. Het bereik ziet erop toe welke beloningscomponenten binnen de WNT vallen en op welke functionarissen de WNT betrekking heeft. De veranderingen zijn merkbaar door de vele overgangsregimes van de WNT. Deze overgangsregelingen zijn onontkoombaar, omdat er vaak voor een langere periode al beloningsafspraken tussen de organisatie en functionaris zijn gemaakt. Uit rondvraag bij bestuurders en toezichthouders in de publieke sector blijkt dat zij vaak ook niet duidelijk weten of hun beloningen en vergoedingen exact binnen de meest recente WNT-wetgeving vallen.

Veranderingen in het bereik van de WNT zijn verschillend per functionaris, vanwege overgangsregelingen in de WNT. Dit vormt een toevoeging aan de complexiteit, omdat een functionaris niet altijd via eenzelfde dienstverband werkzaam is bij een organisatie. De functie invulling kan hier ook met de tijd verschillen. Een voorbeeld hiervan is de veranderingen voor medisch specialisten. Voor 2017 vielen medisch specialisten onder de WNT. Met het uitvoeringsbesluit 2018 niet meer. Dit verandert echter zodra een medisch specialist zich enkel met deze medisch beroepsuitoefening bezighoudt. Mocht een medisch specialist naast zijn werk ook een bestuursfunctie ambiëren dan zal de medisch specialist wel onder de WNT vallen. Het nagaan van dergelijke verwevenheid van functies is een extra belasting voor de WNT-controle. Daarnaast creëert het ook bij veel functies een stimulans om buiten het bereik van de WNT werkzaam te zijn voor een organisatie. Deze stimulans ontstaat in het geval van een medisch specialist omdat de beloning vaak hoger ligt dan wanneer deze functionaris in beperkte mate aan de WNT gebonden is.

Het tweede facet van de complexiteit van WNT-controle is de sectorale verwevenheid. Uit het interview met een controlerend accountant van de publieke sector is duidelijk vermeld dat voorheen een grote uitdaging in de WNT-controle verscholen lag in de bepaling of een beloning prestatieafhankelijk was. Van deze regeling is niet langer sprake, daarentegen zijn de uitbreidingen van sectorale bepalingen oorzaak voor een niet afnemende werklust van de WNT-controle.

Doordat steeds meer hiaten in de algemene WNT worden gedicht door sectorale bepalingen wordt bij een samenkomst van verschillende sectorale WNT-bepalingen steeds meer sectorspecifieke kennis verwacht. De verschuiving van de algemene WNT naar de sectorspecifieke varianten zorgt er ook voor dat beoogde versimpelingen van de algemene WNT een symbolische lastenvermindering is. Een voorbeeld hiervan is het verdwijnen van het algemene WNT-meldpunt, dit is klakkeloos doorgeschoven naar een meldpunt per sector.

Het indirecte effect van de WNT is dat er onvoldoende buffer voor publieke organisaties overblijft om geschikte bestuurders te vinden. Voor toezichthouders is dit probleem minder nijpend, omdat de intrinsieke motivatie hier anders is en hierop de beroepsmatige beloning ook in zekere mate op is ingesteld. Voor bestuurders is dit duidelijk anders. Het gevolg van een mindere beloningsruimte voor bestuurders is dat de talentenpoel waaruit bestuurder gevist kleiner wordt, omdat de vraag binnen een bepaalde beloningsruimte voor iedere publiek organisatie gelijk is en daarnaast blijft er steeds minder talent over, omdat deze door de beloningsplafonds eerder geneigd zijn voor een niet publieke instelling te werken. Een mogelijk gevolg van deze ontwikkeling is een steeds jonger wordende beroepsgroep. Het is zeer sterk de vraag of een minder ervaren bestuurdersgeneratie een wenselijke ontwikkeling is voor de publieke en semipublieke sector.

De ontwikkeling van een kleiner wordende groep bestuurders met minder ervaring heeft indirect effect op de accountant. Het effect van gedegen bestuur in de publieke en semipublieke sector is essentieel voor het beeld van de maatschappij van de accountant en van de publieke en semipublieke sector. Bij kwalitatief minder bestuur kan eerder getwijfeld worden aan interne beheersing. Bij afzwakking van deze beheersing kan er kritischer worden gekeken in hoeverre een organisatie in control is. In het bijzonder zijn deze parameters doorslaggevend voor klantacceptatie door een accountantskantoor maar ook voor een inschatting hoeveel werkzaamheden een controle opdracht behoeft. Bij een beperkte interne beheersing zijn grotere steekproeven onvermijdelijk.

Vanuit het interview met een bestuurder en toezichthouder in de publieke sector kwam duidelijk een visie van samenwerking naar voren om binnen de kaders van de WNT te opereren. De vorm van samenwerking wordt ook door de controlerend accountant benadrukt. Beiden stellen dat discipline binnen de publieke sector onder druk heeft gestaan maar dat het opleggen van discipline op een gegeven moment een keerzijde kent van een wirwar van regelgeving. De alsmaar groter wordende regeldruk in de publieke sector kan de belangen van de sector zelfs op termijn schaden. Een voorbeeld hiervan is alsmaar duurdere accountscontrole of het wegblijven van een geschikte kandidaten als topfunctionaris met te weinig ervaring.

Het aanstippen van dit neveneffect van de WNT is sterk gerelateerd aan de principaal agent relatie tussen de topfunctionarissen vallende onder de WNT en de agent als zijnde de maatschappij. De WNT beoogt de principaal agent relatie te beschermen door paal en perk te stellen aan de beloning van de principaal. Hierbij is geen rekening gehouden met het feit dat het wantrouwen dat door middel van de WNT aan de principaal wordt opgelegd een negatief effect heeft op de beeldvorming richting de maatschappij.

In hoeverre een bestuursfunctie of toezichthoudersfunctie in de publieke of semipublieke sector een graag te vervullen functie is, kan ook worden bevraagd aan de hand van de recente privacy ontwikkelingen. Uit het advies van de NBA en de handelswijze van de autoriteit persoonsgegevens blijkt dat een functionaris die onder de verplichtingen van de WNT openbaar verantwoord moet worden op geen enkele privacy hoeft te rekenen. Impliciet wordt verondersteld door de autoriteit persoonsgegevens dat met het vervullen van een topfunctie bij een publieke of semipublieke organisatie er geen aanspraak kan worden gemaakt op privacy rechten zoals dat voor functionarissen in een commerciële jaarrekening zouden gelden (Kurvers, 2018).

Nu privacy via de AVG een actueel item is laat de WNT juist een beweging zien die hier haaks op staat. De WNT-beloningsverantwoordingen per functionaris moeten namelijk op basis van het Uitvoeringsbesluit 2018 algemeen benaderbaar zijn. Hierbij is een aanzienlijk gedetailleerdere weergave dan de bezoldiging volgens de WNT verplicht. Deze maatregel geeft duidelijk aan dat functioneren onder de WNT een duidelijke keuze is van een topfunctionaris (Kurvers, 2018).

Zowel de toezichthouder en de accountant stellen dat juist de beeldvorming die door de WNT onderstreept verkeerd is. Er wordt het beeld geschetst dat de publieke en semipublieke sector enkel door strenge en omvangrijke regelgeving te beteugelen is, is een verkeerde weergave van de werkelijkheid. Dit betreft vooral de beeldvorming over de publieke en semipublieke sector. Het is belangrijk voor de wetgever om zich niet te veel te richten op de beeldvorming, omdat de WNT dan een typering als symboolpolitiek krijgt. Veranderingen die in het verleden zijn ingevoerd binnen de WNT hebben hier al de schijn van, zoals bij medisch specialisten en luchtverkeersleiding. De beeldvorming die door de WNT gevormd kan worden is schadelijk voor de sector. De pogingen die door de wetgever tot op heden zijn ondernomen om de belasting door de WNT te verlichten zijn tot op heden minimaal geweest. Zowel vanuit de bestuurskamer als door de ogen van de accountant zorgt de WNT voor een overmatige belasting van de relatie tussen opdrachtgever en opdrachtnemer.

Het benoemen van de principaal agent relatie bij WNT-controle is een belangrijk element om het nut van de WNT in te zien. Voor de maatschappij lijkt de WNT een goede bescherming om de principaal in te perken in de beloningsmogelijkheden. Met een grotere werklust voor de accountantscontrole en de bijbehorende kosten is de agent juist niet automatisch beter af door de WNT.

Als de WNT gezien wordt als een tijdelijke maatregel om de publieke sector discipline bij te brengen kan het de maatschappij helpen. Mocht de WNT slechts als een permanente inkomensrestrictie voor topfunctionarissen worden gezien dan kan de agent de dupe zijn van de WNT. Voor de principaal is dit minder belastend, omdat bestuurders en toezichthouders ook buiten de WNT kunnen functioneren. Voor de agent -oftewel de maatschappij- zullen de gevolgen van minder gekwalificeerde bestuurders en toezichthouders een blijvend probleem zijn, dit risico wordt juist door de WNT bevorderd.

Hoofdstuk 6. Aanbevelingen en tekortkomingen

Bij een groter onderzoek zou het mogelijk zijn de inconsistenties in de naleving van de WNT te kwantificeren. Momenteel is hier weinig over bekend, waardoor een deel van de impact van de WNT onderbelicht blijft. Dit vervolgonderzoek zou ook een beter beeld geven in hoeverre de WNT verder aangepast dient te worden en daarmee of er verzwareningen van de controlewerkzaamheden voor de WNT te verwachten zijn.

Bij het in kaart brengen in hoeverre de WNT een belemmering vormt voor topfunctionarissen en de mate waarin hiervan afgeweken wordt kan er een beter beeld worden geformuleerd in hoeverre de WNT symboolpolitiek is. De WNT zou namelijk vooral een signaal afgeven, omdat de wetgever momenteel nauwelijks oog heeft voor lastenvermindering van de WNT-controle en de WNT-beheersing, daarnaast lijkt het onvermijdbaar dat de WNT op grote schaal misbruikbeperkingen blijft vertonen. Deze veronderstelling ontleent zich aan het feit dat de WNT niet in staat lijkt te zijn commerciële expertise makkelijk in te passen in een publieke organisatie zonder dat daar misbruik van kan worden gemaakt. Een antimisbruikbepaling als mogelijke oplossing is hierin te kort door de bocht. Vervolgonderzoek zou eventuele oplossingen voor dit probleem kunnen verkennen. Op basis van deze aanbevelingen zouden er fundamentele bezwaren of suggesties richting de WNT gedaan kunnen worden.

Voor dit onderzoek was het niet mogelijk gebruik te maken van controledossiers. Bij het betrekken van verschillende controledossiers en daarmee de handelswijze van accountants zou een beter beeld van de werklust van de WNT gegeven kunnen worden. Voor dit onderzoek is er slechts gebruik gemaakt van het controleprotocol voor de WNT 2018. Dit geeft benadering maar geeft niet zozeer een exact beeld hoe omvangrijk de WNT-controlewerkzaamheden in de praktijk worden zijn.

De causaliteit tussen kwalitatief mindere bestuurders en de aanscherping van de WNT is een gecompliceerde relatie, omdat hier ook externe variabelen effect op hebben. Met de komst van de WNT in 2013 en de gunstigere economische tijden in 2018 heeft het economisch sentiment een groot effect op de arbeidsmarkt. Het is logisch dat bij krapte op de arbeidsmarkt functionarissen geneigd zijn voor de hoogst haalbare beloning te kiezen. De keuze in economisch goede tijden is talrijker dan wanneer er weinig vacatures beschikbaar zijn. In de afweging dat aanscherping tot kwalitatief mindere functionarissen leidt zou deze factor in statistisch onderzoek moeten worden verwerkt om de validiteit van deze assumptie statistisch te onderbouwen.

Bibliografie

- ANP. (2018, januari 30). *commissie-van-manen-publiceert-slotdocument*. Opgehaald van www.accountant.nl: <https://www.accountant.nl/nieuws/2018/1/commissie-van-manen-publiceert-slotdocument/>
- Bast, B. (2016). Passende waardering voor de bestuurder. *Zorgvisie Magazine*, 37.
- Bestuurder/toezichthouder. (2018, mei 28). Interview bestuur en toezichthouder publieke sector (zorg, onderwijs, woningcorporatie). (B. Paaijmans, Interviewer)
- Commissie Behoorlijk Bestuur. (2013). *Advies Commissie behoorlijk Bestuur*. Den Haag: Rijksoverheid.
- Couwenbergh, P. (2018, maart 29). Niemand houdt van ING. *Financieel Dagblad*.
- Delfgaauw, J., & Dur, R. (2008). Incentives and workers' motivation in the public sector. *The Economic Journal*, 171-191.
- Deloitte Accountants. (2017, 12 4). *GES alert Wet Normering Topinkomens*. Opgehaald van [www2.Deloitte.com/nl](https://www2.deloitte.com/nl/nl/pages/publieke-sector/articles/ges-alert-wet-normering-topinkomens.html): <https://www2.deloitte.com/nl/nl/pages/publieke-sector/articles/ges-alert-wet-normering-topinkomens.html>
- Deloitte, K. (2018, juni 15). Interview key audit partner publieke sector. (B. Paaijmans, Interviewer)
- Eisenhardt, K. M. (1989). Agency theory: An assesment and review. *Academy of management review*, 57-74.
- FD. (2018, maart 7). Kamer verlangt 'morele boodschap' Bruins aan zorgbestuurders over beloningen . *Financieel Dagblad*.
- Gerritsen, M., & Van der Werff, S. (2013). *Effect Wnt en regeling op bezoldiging woningcorporatiebestuurders*. Amsterdam: SEO Economisch Onderzoek.
- Hooghiemstra, R. (2012). What determines the informativeness of firms' explanations for deviations from the Dutch corporate governance code? *Accounting and business research*, 1-27.
- Jonker, J. (2018, juni 27). Zorgbobo's krijgen meer dan minister. *De Telegraaf*.
- Knoop, B. (2017, juni 30). Plasterk: accountants moeten topinkomens blijven controleren. *Financieel dagblad*.
- Knoop, B., & Ten Katen, M. (2017, juni 13). Accountants willen stoppen met controle van topinkomens. *Financieel Dagblad*.
- Koolen, R. (2015). Blijf zitten waar je zit en verroer je niet. *Skipr*, 3.
- Kruit, R., Pronk, M., & Visser, S. (2017). In R. Kruit, M. Pronk, & S. Visser, *EY Handboek jaarrekening 2017* (pp. 675-699). Hoofddorp: Wolters Kluwer.
- Kurvers, M. (2018, juni 11). *Rol accountant onder AVG:verwerker, verantwoordelijke of beide?* Opgehaald van www.accountant.nl: <https://www.accountant.nl/artikelen/2018/6/rol-accountant-onder-avg-verwerker-verantwoordelijke-of-beide/>
- Piersma, J. (2018, mei 28). KPMG niet scherp genoeg bij failiet Boer & Croon. *Financieel Dagblad*.
- Rijksoverheid. (2017, 12 1). *Uitvoeringsregeling WNT 2018*. Opgehaald van wetten.overheid.nl: <http://wetten.overheid.nl/BWBR0035962/2018-01-01>
- Rijksoverheid. (2017, 7 1). *wetten.overheid.nl*. Opgehaald van [www.overheid.nl](http://wetten.overheid.nl): <http://wetten.overheid.nl/BWBR0032421/2018-01-01>
- Ryan, R., & Deci, E. (2000). Classic defintions and new directions. *Contemporary educational psychology*, 54-67.
- van de Poel, P. (2015). Besturen in soberheid. *Skipr*, 10-21.

- Van Tent, N. (2017, mei 25). Zorg is juist niet gebaat bij discussie op topinkomens. *Financieel Dagblad*.
- van Veen, K., & Wittek, R. (2016). De averechtse effecten de Wet normering topinkomens. *Tijdschrift voor Arbeidsvraagstukken*, 19-34.

Appendix I

Interview bestuurder/toezichthouder publieke sector

Interview 28 mei 19.00-20.00

Heeft de WNT veel veranderd voor collega-bestuurders om werkzaam te zijn voor publiek of semipublieke instelling of is de beloningscomponent voor deze branche van een secundair belang?

Het siert een toezichthouder niet als de WNT ervoor zou zorgen elders aan het werk te gaan. Voor een bestuursfunctie ligt dit heel anders. De interpretatie van een verantwoordelijkheidsbegrip verschilt enorm bij een toezichthouder of een bestuurder. Een bestuurder zou het hoogst haalbare in een operationele manier moeten nastreven. Het is goed denkbaar dat hier een wat hogere beloning geoorloofd is als een bestuurder zijn werk goed doet. In het geval van een toezichthouder is een strategische lange termijnvisie belangrijker. Een toezichthoudende functie is vooral gericht voor het geven van advies op basis van ervaring. De verantwoordelijkheid die hierbij komt kijken focust zich veel meer op continuïteit en een zekere mate van soberheid. Voor een bestuurders is dit niet per se noodzakelijk om bestuurswerk goed in te vullen.

Voor beide doelgroepen is er met de invoering van de WNT wel een verschuiving geweest dat een functionaris voor aanwezigheid en geleverde prestatie wordt beloond. Dit is een goede ontwikkeling. Voorheen kwam het vaker voor dat zelfs bij afwezigheid een beloning werd opgestreken. Deze vorm van soberheid is voor een deel toe te schrijven aan de WNT, omdat het beloningsplafond voorkomt dat er eindeloos met geld geschoven kan worden.

Verschilt de impact van de WNT voor een bestuurder of een toezichthouder?

Ja, hierin is onderscheid, vanwege de beweegreden om een bestuurlijke of een toezichthoudende functie te vervullen. Hierbij is het belangrijk te benadrukken dat een toezichthouder nimmer op de stoel van een bestuurder moet gaan zitten. Het duidelijk onderscheid hierin begint bij de taakverdeling tussen de raad van toezicht en de raad van bestuur. De relatie en samenspraak onderling tussen bestuur en toezichthouder is erg belangrijk. Deze cohesie is echter geen vrijbrief om als toezichthouder slechts een adviserende rol te bekleden. Onophoudelijk de handrem aanhalen is ook geen optie voor een toezichthouder. Dit is niet wenselijk, omdat een constructieve relatie tussen bestuur en toezichthouder essentieel is voor een organisatie.

Zowel voor toezichthouders als bestuurders in het publieke domein is de intrinsieke motivatie een factor die aanwezig met zijn. Het is echter irreëel te verwachten dat dit primair de beweegreden van een functionaris is om plaats te nemen in een raad van bestuur of raad van toezicht. Voor een toezichthouder is het intrinsieke motivatie

argument eenvoudiger en veelvoorkomend, vanwege de aanwezigheid van ervaring is er veelal ook een mindere mate van financiële afhankelijkheid. Dit is ook gewenst omdat een toezichthouder absoluut geen beloning behoort te ontvangen die prestatie afhankelijk is terwijl dit bij een bestuurder juist wel een gewenste motivatie is om doelstellingen te behalen waar de organisatie als geheel baat bij kan hebben. De WNT kan hier als een struikelblok optreden. In het geval van een prestatie afhankelijke beloning niet geoorloofd is volgens de WNT-normen geeft echter geen rechtvaardiging om buiten de WNT te gaan rommelen. In het geval organisaties ook een duidelijk commerciële kant hebben is dit minder makkelijk te betogen.

Draagt een strengere WNT en een grotere WNT-scope bij aan een betere corporate governance van een organisatie?

Dat hangt er maar net vanaf wat er van een bestuur verwacht wordt. Het verschil wordt bepaald in hoeverre een organisatie een commercieel belang nastreeft. De schifting die de WNT maakt dus de verschillende beloningsplafond houdt daar slechts beperkt rekening mee. Dit is een groot nadeel van WNT, omdat afhankelijk van het profiel van een organisatie een wat flexibele WNT soms beter op zijn plek zou zijn. Flexibiliteit dient om de prestaties van een organisatie te stimuleren of juist te bewaken. Bewaken slaat op toezichthouders bij wie er een duidelijke morele overtuiging en besef voorafgaat aan de financiële beloning. Dat iedere toezichthouder zo denk is natuurlijk een utopie. De 'rotte appels' worden wel afgeschrikt door een strengere WNT.

De wenselijkheid van de aanwezigheid van de WNT betekent niet dat een bestuurder niet in een Maserati kan rijden. Soberheid siert een functionaris maar als een goed bestuurder goed werk verricht en uit eigen middelen een dergelijke auto kan betalen is dat geen obstakel. Er zijn immers genoeg bekwame bestuurders die hun strepen in het commerciële hebben verdiend en daardoor des te meer geschikt en bekwaam zijn voor een publieke organisatie, omdat ze wel gedegen verstand hebben van het toezien of besturen van een grote en complexe organisaties.

Een goed voorbeeld is wanneer een organisatie moet fuseren of een overname doet. Een door de wol geverfde onderhandelaar met veel ervaring bij commerciële organisaties kan van een enorme toegevoegde waarde zijn een publieke organisatie. De betutteling van een beloning door de WNT zou een publieke organisatie in een dergelijk scenario juist kunnen schaden. Aan de andere kant is het haast onuitvoerbaar om dit met een wet wel te reguleren, omdat er legio scenario's te bedenken zijn waar de WNT juist een obstakel is maar er zijn ook genoeg voorbeelden waarbij er een grijs gebied ontstaat, voor wat betreft de grootste baat hebbende partij.

Bij naleving van de WNT wordt er wel een zekere soberheid opgelegd aan bestuurders en toezichthouders dit zou op het eerste gezicht de governance van een organisatie kunnen verbeteren. De verbetering wordt vooral gerealiseerd door de maximering van de beloning. De productiviteit die aan deze beloning wordt gekoppeld wordt alsnog

door het bestuur zelf bepaald. Dus een maximumbedrag zou minder uitvoerige inspanningen van een bestuurder kunnen stimuleren. Bij deze handelswijze zou de WNT juist afbreuk doen aan de governance van een organisatie.

Is de WNT een belemmering voor organisaties die naast een publieke taak ook een duidelijk commerciële rol vervullen?

Ja, absoluut. Er zijn genoeg bestuurders die een goede beloning verdienen. Dat dit meer dan het salaris van een minister is wordt slechts gedicteerd door de markt. Nu is het niet zo dat een bestuurder voor een minimaal bedrag al de WNT zou moeten ontvluchten maar het marktsentiment kan ertoe leiden dat de intrinsieke waardering van een functie door een functionaris wel heel erg op de proef wordt gesteld. Het is dat geen goed beeld om te stellen dat bestuurders altijd op geldbeluste individuen zijn. Het lijkt echter niet mogelijk om door een wetgever een duidelijk scheidslijn te bepalen. De vergelijking tussen een minister een topfunctionaris is niet heel treffend, omdat een minister over een heel ministerie aan assistenten beschikt en met het aftreden eenvoudig zijn verantwoordelijkheid door kan schuiven. Voor een bestuurder en toezichthouder is hun functie vaak minder vrijblijvend en worden zij als individu vaak zwaarder belast.

Wat is uw mening over constructie ter ontwijking van het WNT-beloningsplafond?

Dit slaat weer terug op de eerdergenoemde intrinsieke motivatie. Als iemand het niet op kan brengen om binnen de WNT te functioneren is het voor zowel de functionaris als de organisatie beter ieder hun eigen weg te vervolgen. De impact van een bestuurder om buiten de WNT te functioneren slaat ook heel erg terug op de organisatie. Het ontwijken van de WMT geeft een heel verkeerd signaal aan andere topfunctionarissen binnen een organisatie. De uitzonderingen waarbij een organisatie wel gebaat zou zijn met iemand die een bedrag wil verdienen boven de WNT-norm, omdat een functionaris zeer gespecialiseerd is zou wel makkelijker moeten zijn. De aanscherping van de WNT-grens voor inhuur zou wat flexibeler mogen zijn. De handelswijze van de wetgever is hierbij wel te begrijpen, vanwege het veelvuldige misbruik.

Appendix II

Interview key audit partner Deloitte publieke sector (zorg)

Interview 15 juni 8.00-10.00

Als de WNT-controle zo arbeidsintensief is en een samensmelting van expertises vraagt, zou de WNT-controle dan losgekoppeld kunnen worden van de accountantscontrole?

Voor een deel kan dit met het plannen van de controles maar de accountantscontrole is vanuit de wet verplicht een oordeel te formuleren over de naleving van de WNT bij de controle verklaring op het jaarlijkse verslaggevingsdocument.

Bestaat er vanuit de zorg een grote vraag naar advies over de WNT door de accountant?

De vraag hiernaar is zo groot omdat functionarissen zelf ook goed willen doen aan de WNT. Met de invoering van de mogelijkheid van het heffen van een wettelijke rente verandert er niet veel. Vanuit de sectoren is voldoende discipline aanwezig om zicht te confirmeren aan de WNT. Het invoeren van een dergelijke strafmaatregel is overbodig en veroorzaakt onnodige paniek onder topfunctionarissen.

Wordt de maatschappij beter van een strengere WNT of blijven op deze manier de mindere topfunctionarissen over en verhoogt de WNT de lasten van publieke en semipublieke organisaties?

Hiervan is zekere sprake, vooral tegenwoordig met de huidige economische tijden en de versoering van de WNT sinds de invoering ervan zie dat tijdens de invoering veel functionarissen gebruik bleven maken van oude regelingen maar dat diegene die zich niet wensten te confirmeren aan de gevraagde discipline voor de publieke sector door de WNT, elders werkzaam zijn. Met deze uitvloeit is ook een hoop ervaring en deskundigheid verloren gegaan wat op termijn en in incidentele gevallen publieke organisaties kan en heeft geschaad.

Zou het mogelijk zijn de WNT te versimpelen of gaat de WNT dan zijn doel voorbij?

De WNT versimpelen lijkt niet mogelijk te zijn. Dat dit niet mogelijk is blijkt uit de regeldrift van de wetgever. Er zijn wel zaken die verbeterd kunnen worden waardoor de controle wel versimpeld wordt. Zoals eerder aangegeven een aparte instantie om spoedig en duidelijk vragen over de WNT te beantwoorden zou een hoop onzekerheid en misverstanden per sector oplossen. Momenteel is het dus wel mogelijk om bij het ministerie van Binnenlandse zaken een vraag te stellen maar de afwikkeling hiervan laat altijd lang op zich wachten en concrete toezeggingen worden zelden gedaan.

Het bijhouden van casussen die voorgelegd zijn aan deze instantie benadrukken dat de WNT-controle een specialistische aangelegenheid is. Het is namelijk voor personen die incidenteel met de WNT te maken hebben lastig hierbij aansluiting te vinden.

Zijn de gevolgen van de WNT ook duidelijk merkbaar geweest in de gesprekspartners, kortom is het niveau van bestuurders met de invoering van de WNT veranderd?

Met de invoering van de WNT in 2013 was het heel duidelijk in 2014 en 2015 dat topfunctionarissen op hun plek bleven zitten, zodat hun inkomen nog niet aangepast hoefde te worden aan de WNT-standaarden. Inmiddels is dit veranderd en zie je een duidelijkere discipline in de zorg. Dat dit enkel te wijten is aan de WNT is een misvatting, omdat de complexiteit ervan onbegrijpelijk is geworden voor topfunctionarissen. Deloitte speelt hierop in door een aparte service aan te bieden per functionaris uiteen te zetten welke beloningscomponenten er onder de WNT vallen en of een functionaris binnen de beloningsmaxima opereert.

Een ander goed voorbeeld van het effect van de veranderde WNT is dat er in de zorg nog nauwelijks medisch specialisten een bestuursfunctie bekleden, vanwege de maximering via de WNT.

Een ander voorbeeld waar de WNT grote impact heeft gehad is het faillissement van Boer & Croon. Dit was een adviesbureau specifiek gericht op de publieke en semipublieke sector. Door het leveren van interimspecialisten werd er geld verdient. Met de WNT is dit hele verdienmodel dermate gekortwiekt dat Boer & Croon in een faillissement is beland en uiteindelijk is gefuseerd.

De maximering op een ministersalaris lijkt een hoop geld maar dit afgezet tegen de hoogste inschaling van een zorg cao, een partner bij een accountantskantoor of een medisch specialist dan liggen de beloningen heel erg dicht bij elkaar. Voor een medisch specialist of een partner betekent een vervolgdienstverband als bestuurder of toezichthouder bij een publieke of semipublieke instelling een enorm inkomensverlies.

Vaak wordt bij het maximum vergeten dat de garanties, onkosten, verzekeringen vaak het bedrag decimeren tot een restbedrag dat lager ligt dan de hoogst ingeschaalde werknemer van een publieke instelling als hier pensioenvoorzieningen bij worden opgeteld.

Zijn er veranderingen op basis van de nieuw geformuleerde privacy rechten onder de AVG ook van toepassing op de uitvoering van de publicatieverplichtingen volgens de WNT?

Nee, absoluut niet en dit is ontluisterend omdat op basis van de publicatieverplichting de suggestie wordt geweekt dat de publieke sector transparantie niet hoog heeft zitten. Dit is abusievelijk incorrect. Omdat het voldoen aan de WNT door bestuurders en toezichthouders breed gedragen wordt en er absoluut de wil en het streven is hieraan te voldoen. Overschrijdingen van de WNT zijn eerder te wijten aan de complexiteit. Door de complexiteit verliest een bestuurder of organisatie het overzicht en hierdoor vindt er een overschrijding plaats, niet vanwege een bewust streven naar een zo hoog mogelijke beloning, omdat de wil in de sector absoluut aanwezig is.

De gevolgen hiervan zijn dat bestuurders hun vingers er op termijn niet meer aan durven branden. Het is voorgevallen dat publieke organisatie een tekort hebben aan broodnodige expertises, die onlosmakelijk verbonden zijn aan de weerbaarheid van een publieke of semipublieke instelling.