



Regeling van de Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties van 10 november 2017, nr. 2017-0000564880, houdende vaststelling van het Controleprotocol WNT 2017 (Controleprotocol WNT 2017)

De Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties,

Gelet op artikel 1.9, aanhef en onderdeel d, van de Wet normering topinkomens;

Besluit:

Artikel 1

Het protocol voor controle door de accountant over het jaar 2017 op de naleving van de Wet normering topinkomens (WNT) en de daarop rustende bepalingen wordt vastgesteld overeenkomstig de bijlage bij deze regeling.

Artikel 2

Deze regeling treedt in werking met ingang van 1 januari 2018.

Artikel 3. Citeertitel

Deze regeling wordt aangehaald als: Controleprotocol WNT 2017.

Deze regeling zal met de toelichting in de Staatscourant worden geplaatst.

*De Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties,
K.H. Ollongren*



BIJLAGE BIJ HET CONTROLEPROTOCOL WNT 2017

Inhoudsopgave

1	Uitgangspunten	2
1.1	Doelstelling en inkadering protocol	2
1.2	Relevante wet- en regelgeving	2
1.3	Procedures en termijnen	3
2	Onderzoeksaanpak	3
2.1	Algemeen kader	3
2.2	Reikwijdte en diepgang onderzoek: basiswerkzaamheden	3
2.3	Reikwijdte en diepgang onderzoek: aanvullende werkzaamheden	9
2.4	Betrouwbaarheid en materialiteit	10
2.5	Oordeelsvorming	11
2.6	Meldingsplicht accountant	13
2.7	Wet deregulering beoordeling arbeidsrelaties (DBA)	13
3	Accountantsproducten	14
3.1	Controleverklaring	14
3.2	Rapport van bevindingen WNT	14
4	Samenvattend overzicht specifieke werkzaamheden per type functionaris per onderscheiden situatie	14

1 Uitgangspunten

1.1 Doelstelling en inkadering protocol

De Wet normering topinkomens (WNT) en de daarop gebaseerde regelgeving normeert de bezoldigingen en de uitkeringen wegens beëindiging van het dienstverband van topfunctionarissen in de (semi)publieke sector. De wet verplicht tevens tot openbaarmaking van de bezoldigingen en de uitkeringen wegens beëindiging van het dienstverband van alle topfunctionarissen en gewezen topfunctionarissen en daarnaast van niet-topfunctionarissen, indien de bezoldiging het algemeen bezoldigingsmaximum te boven gaat.

De WNT schrijft voor welke gegevens WNT-instellingen moeten opnemen in het financieel verslaggevingsdocument. Het is de verantwoordelijkheid van de opsteller van het financiële verslaggevingsdocument om de juiste en volledige gegevens op te nemen. Het is vervolgens de verantwoordelijkheid van de accountant om te toetsen dat die gegevens voldoen aan de WNT. Dit protocol beschrijft limitatief de werkzaamheden en daarmee de reikwijdte en de diepgang van de accountantscontrole op de WNT-verantwoording. Dit protocol is niet van toepassing op instellingen welke op grond van artikel 5b, Uitvoeringsregeling WNT zijn vrijgesteld van openbaarmakingsverplichtingen.

In dit protocol wordt onderscheid gemaakt tussen:

1. De WNT-verantwoording als onderdeel van een financieel verslaggevingsdocument.¹ De accountant van de WNT-instelling controleert het financieel verslaggevingsdocument op de naleving van de WNT-regelgeving en betreft de uitkomsten hiervan in zijn oordeel in de controleverklaring bij het financieel verslaggevingsdocument als geheel.
2. De afzonderlijke verantwoording van uitsluitend de WNT-gegevens. Indien de WNT-instelling niet op grond van een ander wettelijk voorschrift verplicht is een financieel verslaggevingsdocument op te stellen en aan het oordeel van een accountant te onderwerpen, beperkt de controle uit hoofde van de WNT zich tot een controle van de in een aparte verantwoording op te nemen WNT-gegevens (artikel 1.7 WNT). Deze instellingen kunnen volstaan met een controleverklaring bij de verantwoording van uitsluitend de WNT-gegevens. De aanwijzingen van dit protocol zijn in dat geval van overeenkomstige toepassing op de controle van de afzonderlijke verantwoording van uitsluitend de WNT-gegevens.

Daarnaast is in de WNT in onderscheiden situaties aan de accountant een meldingsplicht opgedragen als uitvloeisel van de controle (artikel 5.2 WNT).

1.2 Relevante wet- en regelgeving

Voor de controle van de WNT-verantwoording 2017 is de onderstaande wet- en regelgeving relevant. Hiernaar wordt in dit protocol verwezen als 'de WNT-regelgeving'.

Algemene regelgeving:

¹ In geval het boekjaar gelijk is aan het kalenderjaar maakt de WNT-verantwoording over 2017 deel uit van het verslaggevingsdocument 2017. In geval het boekjaar niet gelijk is aan het kalenderjaar maakt de WNT-verantwoording over 2017 deel uit van het verslaggevingsdocument over het boekjaar wat in 2017 is aangevangen.



- Wet normering topinkomens, inclusief de wijzigingen als gevolg van de inwerkingtreding van de Evaluatiewet WNT op 1 juli 2017 die terugwerken naar 1 januari 2017 of eerder, met uitzondering van artikelen 4.1 en 4.2 over openbaarmaking
- Voor wat betreft openbaarmaking: artikelen 4.1 en 4.2 van de Wet normering topinkomens en artikelen 5 tot en met 5d van de Uitvoeringsregeling WNT, zoals die met ingang van 1 januari 2018 luiden Uitvoeringsbesluit WNT
- Uitvoeringsregeling WNT
- Beleidsregels WNT 2017 bij inwerkingtreding van de Evaluatiewet WNT

Sectorale regelingen:

- Regeling bezoldigingsmaxima topfunctionarissen zorg en jeugdhulp
- Regeling bezoldigingsmaxima topfunctionarissen toegelaten instellingen volkshuisvesting 2014
- Regeling bezoldiging topfunctionarissen OCW-sectoren
- Regeling bezoldiging topfunctionarissen OS-sector
- Regeling sectorale bezoldigingsnorm topfunctionarissen zorgverzekeraars

Voor interpretatie van de wet- en regelgeving zijn verder van belang de vragen en antwoorden alsmede het verantwoordingsmodel WNT op de website www.topinkomens.nl van het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (BZK).

1.3 Procedures en termijnen

De volgende procedures en termijnen zijn relevant.

WNT-instellingen dienen uiterlijk 1 juli 2018 hun WNT-verantwoording over het kalenderjaar 2017 via internet op een algemeen toegankelijke wijze openbaar te maken. Als de WNT-verantwoording onderdeel van een financieel verslaggevingsdocument is, gelden de termijnen en openbaarmakingsverplichtingen volgens de op dat verslaggevingsdocument van toepassing zijnde regelgeving.

Op grond van artikel 4.1, vijfde lid, WNT kan een minister wie het aangaat bij ministeriële regeling nadere aanwijzingen geven over het langs elektronische weg verstrekken van WNT-gegevens. Deze gegevensverstrekking valt niet onder dit protocol. De accountant heeft geen rol bij deze gegevensverstrekking.

2 Onderzoeksaanpak

2.1 Algemeen kader

De werkzaamheden en aandachtspunten uitgewerkt in dit controleprotocol zijn leidend voor de controle van de WNT-verantwoording door de accountant. De in paragraaf 1.2 genoemde wet- en regelgeving vormt het normenkader voor de accountant, echter alleen indien en voor zover de hierin opgenomen bepalingen de grondslag vormen voor de in dit protocol opgesomde werkzaamheden en aandachtspunten.

Bij de controle van de WNT-verantwoording staan de volgende aandachtspunten centraal:

- de toepasselijkheid van de WNT op de instelling waarover in het financieel verslaggevingsdocument verantwoording wordt afgelegd (artikelen 1.2 tot en met 1.5 WNT);
- de juiste toepassing van mogelijke specifieke sectorale regelgeving zoals genoemd in tabel C van paragraaf 2.2.3;
- de openbaarmaking van de WNT-gegevens op grond van artikel 4.1 WNT en de hierop gebaseerde artikelen 5 en 5a Uitvoeringsregeling WNT zoals die met ingang van 1 januari 2018 luiden;
- de juiste toepassing van overgangsrecht op grond van artikelen 7.3 en 7.3a WNT indien van toepassing;
- de naleving van de bepalingen voor het instellen van terugvorderingen van betalingen van topfunctionarissen en gewezen topfunctionarissen, die op grond van de WNT als onverschuldigd zijn aan te merken op grond van de artikelen 1.6 en 5.2 WNT;
- de overige in dit protocol genoemde aandachtspunten.

De accountant voert hiertoe de in paragraaf 2.2 genoemde basiswerkzaamheden uit. Indien de accountant bij zijn werkzaamheden in het kader van de controle van de jaarrekening of op grond van genoemde basiswerkzaamheden een verhoogd risico signaleert op onverschuldigde betalingen die door de instelling niet zijn onderkend of materiële fouten in de verantwoording constateert, dan voert de accountant de in paragraaf 2.3 genoemde aanvullende werkzaamheden uit.

2.2 Reikwijdte en diepgang onderzoek: basiswerkzaamheden

De accountant voert de basiswerkzaamheden in deze paragraaf uit indien en voor zover de betreffende



situatie zich heeft voorgedaan. De basiswerkzaamheden bestaan uit drie fasen: een risicoanalyse (2.2.1), kennisname van de interne beheersing rondom uitvoering WNT (2.2.2) en specifieke werkzaamheden per aandachtsgebied (2.2.3).

2.2.1 Fase 1: Risicoanalyse

De accountant voert een initiële risicoanalyse uit en betreft daarbij de in onderstaande tabel A genoemde aandachtspunten. Indicatoren voor een verhoogd risico zijn voor de accountant aanleiding tot het uitvoeren van de aanvullende werkzaamheden genoemd in paragraaf 2.3.

Tabel A: indicatoren voor verhoogd risico

Risico	Indicatoren verhoogd risico
1 Het risico dat een topfunctionaris niet in de WNT verantwoording wordt opgenomen.	<ul style="list-style-type: none">• (Tijdelijke) vacatures topfuncties.• Wijzigingen 'in de top van de organisatiestructuur'.
2 Het risico dat een overige functionaris in dienstbetrekking niet in de WNT verantwoording wordt opgenomen.	<ul style="list-style-type: none">• Onverwachte verschillen tussen verantwoorde functionarissen ten opzichte van vorig jaar.• Ervaringen voorgaand jaar.
3 Het risico dat een topfunctionaris een onverschuldigde betaling inzake bezoldigingen heeft ontvangen.	<ul style="list-style-type: none">• Het individueel toepasselijke bezoldigingsmaximum minus de werkelijke bezoldiging is kleiner dan minimale materialiteit.
4 Het risico dat een topfunctionaris een onverschuldigde betaling inzake vergoeding einde dienstverband heeft ontvangen.	<ul style="list-style-type: none">• Het individueel toepasselijke maximum met betrekking tot de uitkeringen wegens beëindiging van het dienstverband minus de werkelijke (totale) ontslaguitkeringen is kleiner dan minimale materialiteit.

2.2.2 Fase 2: Kennisname van interne beheersing rondom uitvoering WNT

De instelling is verantwoordelijk voor de naleving van de WNT. Om aan deze verantwoordelijkheid invulling te geven wordt verwacht dat de instelling ten minste beschikt over de in onderstaande tabel B genoemde maatregelen van administratieve organisatie / interne beheersing (AO/IB). De accountant neemt hiervan kennis en betreft eventuele tekortkomingen hierin bij de verdere uitvoering van zijn werkzaamheden. Vastgestelde tekortkomingen in de interne beheersing kunnen voor de accountant aanleiding zijn tot het uitvoeren van de aanvullende werkzaamheden genoemd in paragraaf 2.3.

Tabel B: verwachte maatregelen van interne beheersing WNT

Verwachte maatregel van interne beheersing WNT	Risico bij afwezigheid maatregel
1 Bij het opstellen of aanpassen van arbeidsovereenkomsten of contracten met topfunctionarissen wordt aantoonbaar door de instelling gecontroleerd of de daarin gemaakte afspraken passen binnen de van toepassing zijnde maxima.	Overeenkomsten met topfunctionarissen voldoen niet aan de WNT.
2 Bij het opstellen of aanpassen van afspraken over ontslagvergoedingen of afvloeiingsregelingen met topfunctionarissen wordt aantoonbaar door de instelling gecontroleerd of deze afspraken of regelingen passen binnen het individueel toepasselijke maximum met betrekking tot de uitkeringen wegens beëindiging van het dienstverband.	Afspraken voldoen niet aan de WNT.
3 Een andere functionaris dan de topfunctionaris van of namens de instelling (niet zijnde de controlerend accountant) controleert ten minste één keer per jaar of de werkelijke bezoldiging / ontslagvergoeding per topfunctionaris in overeenstemming is met a) de overeengekomen afspraken en b) de van toepassing zijnde maxima en legt de wijze waarop hij dit heeft gedaan alsmede de uitkomsten van deze controle vast.	Werkelijke bezoldiging / ontslagvergoeding wijkt af van de gemaakte afspraken en voldoen mogelijk niet aan de WNT.
4 De instelling beschikt per topfunctionaris over een overzicht met alle betalingen aan en ontvangsten van die topfunctionaris gedurende het kalenderjaar (zowel in salarisadministratie als daarbuiten).	Materiële bedragen blijven buiten het beeld van de WNT toetsing met een verhoogd risico op onverschuldigde betalingen.

2.2.3 Fase 3: Specifieke werkzaamheden per aandachtsgebied

De accountant voert ongeacht de uitkomsten van fase 1 (paragraaf 2.2.1) en fase 2 (paragraaf 2.2.2) in ieder geval de in deze paragraaf genoemde werkzaamheden uit, uitgezonderd de werkzaamheden die betrekking hebben op een situatie die zich bij de instelling in het betreffende jaar niet heeft voorgedaan.² Onderstaande opsomming van werkzaamheden is limitatief in die zin dat de accountant met deze werkzaamheden kan volstaan voor de controle van de WNT-verantwoording indien hij op grond van fase 1 en 2 geen aanvullende werkzaamheden dient uit te voeren (zie paragraaf 2.3). Deze paragraaf is ingedeeld naar aandachtsgebied. Indien dit relevant is voor de uit te voeren werkzaamheden is aangegeven voor welk type functionaris(sen) de genoemde werkzaamheden gelden. In de bijlage is een samenvatting opgenomen waarin per type functionaris per aandachtsgebied is

² Voorbeeld: geen uitkeringen einde dienstverband topfunctionarissen.



aangegeven waar in deze paragraaf de specifieke werkzaamheden zijn te vinden.

A Juistheid toepasselijke WNT-regelgeving

1. De instelling stelt vast op grond van welke bepaling(en) de WNT op de instelling van toepassing is. De accountant controleert de juistheid van deze vaststelling.
2. De instelling stelt vast of, en zo ja welke, nadere sectorale regelgeving op de instelling van toepassing is. Voor controle op de juiste toepassing van de sectorale regelgeving stelt de accountant (voor zover van toepassing) vast dat de klassenindeling voor 2017 door de instelling is gebaseerd op gegevens van de juiste peildatum of referentieperiode (zie tabel C).
3. De accountant stelt vast of de instelling het toepasselijke bezoldigingsmaximum in overeenstemming met de toepasselijke WNT-regelgeving heeft bepaald. Indien op de instelling sectorale regelgeving van toepassing is met een klassenindeling, controleert de accountant tevens de juistheid van de door de instelling vastgestelde klasse en aanvullende verantwoordingseisen (zie tabel C). Indien voor een instelling of functionaris op grond van een afzonderlijk daartoe strekkend besluit van de minister een hoger bezoldigingsmaximum wordt toegestaan dan zonder dit besluit van toepassing zou zijn, gaat de accountant bij zijn controle uit van dit hogere maximum.

Tabel C: sectorale regelgeving

Sector	Aspect	Peildatum	(Aanvullende) in WNT-verantwoording te vermelden gegevens
OCW – Cultuurfondsen	n.v.t.	n.v.t.	Het bezoldigingsmaximum dat op de instelling van toepassing is
OCW – Onderwijs	Totale baten	Gemiddelde over 2013-2015	Klasse, complexiteitspunten per criterium en het bijbehorende bezoldigingsmaximum dat op de instelling van toepassing is
	Aantal bekostigde leerlingen, deelnemers of studenten	Gemiddelde van aantal per 1-10-2013, 1-10-2014 en 1-10-2015	
	Gewogen aantal onderwijssoorten of -sectoren	1 oktober 2015	
Ontwikkelings-samenwerking	n.v.t.	n.v.t.	Het bezoldigingsmaximum dat op de instelling van toepassing is
Woningcorporaties	Aantal verhuureenheden in eigendom of beheer	31 december 2015, op basis van telregels volgens bijlage 3 bij de Regeling toegelaten instellingen volkshuisvesting	Klasse en het bijbehorende bezoldigingsmaximum dat op de instelling van toepassing is
	Aantal inwoners per gemeente	CBS gegevens bevolkingscijfers per 1 januari 2016	
Zorg	Kennisintensiteit	Als vaststelling plaats vindt in 2017: situatie 2016	Totaalscore en daarbij behorende klasse; het bijbehorende bezoldigingsmaximum dat op de instelling van toepassing is
	Aantal taken	Als vaststelling plaats vindt in 2017: situatie 2014, 2015 of 2016	
	Aantal relevante financie-ringsstromen	Als vaststelling plaats vindt in 2017: situatie 2016	
	Omzet	Als vaststelling plaats vindt in 2017: situatie 2016	
Zorgverzekeraars	Aantal verzekerden	1 januari 2016	Het bezoldigingsmaximum dat op de instelling van toepassing is

B Volledigheid verantwoorde functionarissen

4. De accountant controleert de volledigheid van verantwoorde topfunctionarissen aan de hand van formele bronnen zoals statuten, het Handelsregister, organogram en notulen. Alleen indien de accountant uit hoofde van andere werkzaamheden beschikt over aanwijzingen dat de werkelijke situatie afwijkt van deze formele bronnen voert de accountant een aanvullende beoordeling uit op basis van die aanwijzingen om te bepalen of aanvullende werkzaamheden nodig zijn.
5. De accountant controleert de volledigheid van verantwoorde gewezen topfunctionarissen integraal aan de hand van de WNT-verantwoordingen vanaf 2013 en de salarisadministratie over het verantwoorde kalenderjaar en aan de hand van concrete aanwijzingen uit bijvoorbeeld notulen,



eerdere vaststellingsovereenkomsten of uitlatingen van de instelling dat een voormalige topfunctionaris nog werkzaamheden op declaratiebasis verricht.

6. De accountant controleert de volledigheid van verantwoorde overige functionarissen met een bezoldiging hoger dan het algemeen bezoldigingsmaximum in de WNT-verantwoording door middel van een analyse van de in het kader van de jaarrekeningcontrole gecontroleerde salarisadministratie over het verantwoorde kalenderjaar. De accountant kan op grond van professional judgement bepaalde functionarissen buiten beschouwing laten, zoals werknemers met 0-urencontracten, oproepkrachten e.d.

C Juistheid gegevens per verantwoorde functionaris

Duur van het dienstverband: aanvangs- en einddatum functievervulling

7. De accountant controleert de juistheid van de duur van het dienstverband, ofwel de opgegeven aanvangs- en einddatum van de functievervulling in het kalenderjaar, van iedere functionaris met een (fictieve) dienstbetrekking in de WNT-verantwoording aan de hand van de arbeidsovereenkomst of benoemingsbesluit respectievelijk de beëindigings- of vaststellingsovereenkomst en middels aansluiting op de salarisadministratie. Bij topfunctionarissen met een einde dienstverband in het verantwoorde kalenderjaar gaat de accountant tevens na of de in de WNT-verantwoording vermelde datum einde dienstverband is aangepast indien er sprake is van eerdere vrijstelling van werkzaamheden die niet kwalificeert als een onvrijwillige periode waarin de topfunctionaris vooruitlopend op de beëindiging van de dienstbetrekking geen taken meer vervult (artikel 4 Uitvoeringsregeling WNT en artikel 10 Beleidsregels WNT 2017 bij de inwerkingtreding van de Evaluatiewet WNT).
8. De accountant controleert de juistheid van de duur van het dienstverband, ofwel de aanvangs- en einddatum van de functievervulling van iedere functionaris zonder een (fictieve) dienstbetrekking in de verantwoording aan de hand van achterliggende overeenkomsten inclusief een eventuele beëindigings- of vaststellingsovereenkomst en middels aansluiting op de voor de uitoefening van de functie gedeclareerde bedragen. Bij topfunctionarissen met een einde dienstverband in het verantwoorde kalenderjaar gaat de accountant tevens na of de in de WNT-verantwoording vermelde datum einde dienstverband is aangepast indien er sprake is van eerdere vrijstelling van werkzaamheden die niet kwalificeert als een onvrijwillige periode waarin de topfunctionaris vooruitlopend op de beëindiging van de dienstbetrekking geen taken meer vervult (artikel 4 Uitvoeringsregeling WNT en artikel 10 Beleidsregels WNT 2017 bij de inwerkingtreding van de Evaluatiewet WNT).

Omvang dienstverband: deeltijdfactor in fte

9. De accountant controleert de juistheid van de omvang van het dienstverband, ofwel de deeltijdfactor in fte, van iedere leidinggevende topfunctionaris, gewezen topfunctionaris en overige functionaris met een (fictieve) dienstbetrekking aan de hand van aansluiting op de salarisadministratie en overeenkomst.
10. De accountant controleert de juistheid van de omvang van het dienstverband, ofwel de deeltijdfactor in fte, van iedere leidinggevende topfunctionaris zonder (fictieve) dienstbetrekking vanaf de 13e maand waarin de topfunctie wordt vervuld aan de hand van de voor deze functie met betrekking tot het kalenderjaar gedeclareerde uren en het aantal uren bij een voor de instelling gebruikelijk voltijds dienstverband.³ Indien een topfunctionaris bij een groepsmaatschappij van de WNT-instelling op de loonlijst staat en er geen duidelijke registratie van of afspraken over de tijdsbesteding bij de WNT-instelling is, wordt aangenomen dat de deeltijdfactor voor de WNT-instelling gelijk is aan de deeltijdfactor bij de groepsmaatschappij maal het percentage van de loonkosten dat voor de betreffende functionaris aan de WNT-instelling wordt doorbelast.

Gewezen topfunctionaris en (fictieve) dienstbetrekking

11. De accountant controleert van iedere leidinggevende topfunctionaris met een (fictieve) dienstbetrekking, leidinggevende topfunctionaris zonder (fictieve) dienstbetrekking vanaf kalendermaand 13 en gewezen topfunctionaris of de verantwoordingsregels 'Gewezen topfunctionaris (ja/nee)' en '(Fictieve) dienstbetrekking (ja/nee)' juist zijn ingevuld in overeenstemming met de controle-informatie uit de hiervoor genoemde werkzaamheden onder punt 7 tot en met 10.

³ Zie 'Stappenplan indien de deeltijdfactor niet is vastgelegd' in de vraag 'Hoe wordt de deeltijdfactor bepaald' op www.topinkomens.nl, onderdeel veelgestelde vragen en antwoorden.



Het individueel toepasselijke bezoldigingsmaximum of drempelbedrag

12. De accountant controleert per toezichhoudende topfunctionaris of het individueel toepasselijke bezoldigingsmaximum juist in de WNT-verantwoording is opgenomen aan de hand van het van toepasselijke bezoldigingsmaximum uit punt 3, de aanvangs- en einddatum van de functievervulling in het kalenderjaar uit punt 7 of 8 en de in artikel 2.2 of artikel 3.2 van de wet genoemde factor (15% voor de voorzitter, 10% voor de overige leden van het toezichhoudende orgaan).
13. De accountant controleert per leidinggevende topfunctionaris met een (fictieve) dienstbetrekking respectievelijk per leidinggevende topfunctionaris zonder (fictieve) dienstbetrekking vanaf kalendermaand 13 of het individueel toepasselijke bezoldigingsmaximum juist in de WNT-verantwoording is opgenomen aan de hand van het toepasselijke bezoldigingsmaximum uit punt 3, de aanvangs- en einddatum van de functievervulling in het kalenderjaar uit punt 7 respectievelijk punt 8 en de deeltijdfactor uit punt 9 respectievelijk punt 10.
14. De accountant controleert per leidinggevende topfunctionaris zonder een (fictieve) dienstbetrekking in het tijdvak kalendermaand 1 tot en met 12 of het individueel toepasselijke bezoldigingsmaximum juist in de WNT-verantwoording is opgenomen in overeenstemming met artikel 4 van het Uitvoeringsbesluit WNT aan de hand van het aantal kalendermaanden uit punt 18 en de gegevens met betrekking tot het gemiddeld uurtarief uit punt 17.
15. De accountant controleert per verantwoorde overige functionaris of het individueel toepasselijke drempelbedrag bezoldiging juist in de WNT-verantwoording is opgenomen aan de hand van het algemeen bezoldigingsmaximum en de deeltijdfactor uit punt 9.

Bezoldiging

16. De accountant controleert per (top)functionaris met een (fictieve) dienstbetrekking de juistheid van de verantwoorde bezoldiging aan de hand van de salarisadministratie over het kalenderjaar. Voor deze controle wordt onder juistheid tevens verstaan de volledigheid voor zover deze op basis van de salarisadministratie kan worden vastgesteld. De accountant mag hierbij uitgaan van een juiste fiscale behandeling van bezoldigingscomponenten door de instelling, tenzij de accountant beschikt over concrete aanwijzingen dat de instelling fiscaal onjuist handelt (bijvoorbeeld uit verrichte controlewerkzaamheden ten behoeve van de jaarrekeningcontrole of uitkomsten van recente belastingcontroles). In geval de accountant beschikt over dergelijke aanwijzingen, beoordeelt de accountant of deze omstandigheden, in combinatie met de uitkomsten van de werkzaamheden uit paragraaf 2.2.1 Risicobeoordeling en paragraaf 2.2.2 Kennisname van interne beheersing rondom uitvoering WNT, en de van toepassing zijnde materialiteit, aanleiding geven tot een verhoogd risico op onverschuldigde betalingen. Indien de accountant een dergelijk verhoogd risico constateert voert hij de aanvullende werkzaamheden van paragraaf 2.3 uit.
17. De accountant controleert per (top)functionaris zonder een (fictieve) dienstbetrekking de juistheid van de verantwoorde bezoldiging aan de hand van de ontvangen en eventueel nog te ontvangen declaraties voor de vervulling van deze functie met betrekking tot het kalenderjaar, en voor de uitvoering van de topfunctie in de eerste twaalf kalendermaanden de juistheid van de verantwoording met betrekking tot het gemiddelde uurtarief aan de hand van de gedeclareerde of geregistreerde uren. Voor deze controle wordt onder juistheid tevens verstaan de volledigheid voor zover deze op basis van de genoemde declaraties kan worden vastgesteld.

Aantal kalendermaanden functievervulling

18. De accountant controleert per topfunctionaris zonder een (fictieve) dienstbetrekking in het tijdvak kalendermaand 1 tot en met 12 de juistheid en volledigheid van het verantwoorde aantal kalendermaanden functievervulling in kalenderjaar aan de hand van de gegevens uit punt 8.

Jaar waarin dienstverband is beëindigd

19. De accountant controleert per verantwoorde functionaris met een uitkering wegens beëindiging dienstverband de juistheid van het verantwoorde jaar waarin dienstverband is beëindigd aan de hand van de controle-informatie uit punt 7 of 8.

Individueel toepasselijke maximum met betrekking tot uitkeringen wegens beëindiging van het dienstverband

20. De accountant controleert per verantwoorde functionaris met een uitkering wegens beëindiging dienstverband de juistheid van het verantwoorde individueel toepasselijke maximum met betrekking tot uitkeringen wegens beëindiging van het dienstverband aan de hand van het laagste van het wettelijk maximum van artikel 2.10 respectievelijk 3.7 van de WNT enerzijds en de totale bezoldiging over de twaalf maanden voorafgaand aan het einde dienstverband anderzijds. De accountant stelt vast dat bij de bepaling van het individueel toepasselijke maximum voor



leidinggevende topfunctionarissen is uitgegaan van de gemiddelde deeltijdfactor over de twaalf maanden voorafgaand aan het einde dienstverband, en bij de bepaling van het individueel toepasselijke maximum voor toezichthoudende topfunctionarissen van een deeltijdfactor van 0,15 (voorzitter) respectievelijk 0,10 (leden).

Totale uitkeringen wegens beëindiging van het dienstverband en betalingen in het kalenderjaar

21. De accountant controleert per verantwoorde functionaris met een uitkering wegens beëindiging dienstverband de juistheid en volledigheid van het totaal van uitkeringen wegens beëindiging van het dienstverband en het gedeelte daarvan dat in het kalenderjaar is betaald door middel van aansluiting op de salarisadministratie over het kalenderjaar en de op het einde dienstbetrekking betrekking hebbende (vaststellers)overeenkomst(en). De accountant mag hierbij uitgaan van een door de instelling juiste fiscale behandeling van in de afspraken en betalingen begrepen onbelaste kostenvergoedingen, tenzij de accountant beschikt over concrete aanwijzingen dat de instelling op dit punt fiscaal onjuist handelt (bijvoorbeeld uit verrichte werkzaamheden ten behoeve van de controle van de jaarrekening of uitkomsten van recente belastingcontroles). In geval de accountant beschikt over dergelijke aanwijzingen, beoordeelt de accountant of deze omstandigheden, in combinatie met de uitkomsten van de werkzaamheden uit paragraaf 2.2.1 Risicobeoordeling en paragraaf 2.2.2 Kennisname van interne beheersing rondom uitvoering WNT, en de van toepassing zijnde materialiteit, aanleiding geven tot een verhoogd risico op onverschuldigde betalingen en daarmee noodzaken tot het uitvoeren van aanvullende werkzaamheden (zie hiervoor verder paragraaf 2.3).

D Speciale verantwoordingsonderwerpen

Vergelijkende gegevens

22. De accountant stelt vast dat van alle over het kalenderjaar verantwoorde WNT-gegevens tevens vergelijkende gegevens zijn opgenomen over het voorafgaande kalenderjaar en dat deze vergelijkende gegevens gelijk zijn aan de gegevens uit de definitieve WNT-verantwoording van het voorafgaande kalenderjaar. Bij niet-topfunctionarissen die in het kalenderjaar worden verantwoord maar in het voorafgaande kalenderjaar terecht niet zijn verantwoord, zijn vergelijkende gegevens niet van toepassing.

Motivering overschrijding

23. De accountant stelt aan de hand van de uit de WNT-controle verkregen informatie vast of bij iedere overschrijding van het individueel toepasselijke bezoldigingsmaximum een motivering in het verslaggevingsdocument is opgenomen. Voor zover het topfunctionarissen betreft, stelt hij daarbij tevens vast dat deze motivering inhoudelijk in overeenstemming is met de daarvoor geldende wettelijke bepalingen inzake:
- a) toepasselijk overgangsrecht (zie punt 24), of
 - b) een 'optische' overschrijding als gevolg van een nabetaling in het jaar van een post met betrekking tot een eerder jaar, binnen de ruimte van dat jaar (artikel 3, tweede lid, Uitvoeringsregeling WNT).

Overgangsrecht

24. De werkelijke bezoldiging kan hoger zijn dan het individueel toepasselijke bezoldigingsmaximum. Een dergelijke overschrijding is uitsluitend toegestaan op grond van de onder punt 23 genoemde situaties. In alle andere gevallen van overschrijding is sprake van een onverschuldigde betaling. Het overgangsrecht kent een periode waarin bestaande bezoldigingsafspraken worden gerespecteerd (fase A) en (aansluitend) een periode van een stapsgewijze afbouw in een aantal jaren (fase B). De accountant controleert van iedere topfunctionaris waarbij de werkelijke bezoldiging hoger ligt dan het individueel toepasselijke bezoldigingsmaximum,
1. indien in 2017 sprake is van fase A, of de overschrijding volledig is gebaseerd op bestaande bezoldigingsafspraken die in het kalenderjaar door het overgangsrecht werden beschermd, respectievelijk
 2. indien in 2017 sprake is van fase B, of in 2017 de minimaal vereiste afbouw juist is bepaald en toegepast.

De accountant kan voor controle van de minimaal vereiste afbouw volstaan met aansluiting op de rekentool die BZK hiervoor op www.topinkomens.nl beschikbaar heeft gesteld gecombineerd met een controle dat de instelling de rekentool juist heeft ingevuld, tenzij de accountant over aanwijzingen



beschikt dat de tool voor de te controleren situatie niet geschikt is of dat de uitkomsten niet in overeenstemming kunnen zijn met de bepalingen van de WNT.
Het staat de accountant vrij om op een andere wijze te controleren of de minimaal vereiste afbouw in overeenstemming is met de bepalingen van de WNT.

Onverschuldigde betalingen

25. De accountant stelt van alle geconstateerde onverschuldigde betalingen vast of deze:
- hetzij vóór de datum van het afgeven van de controleverklaring zijn terugbetaald;
 - hetzij juist en volledig onder vermelding van de naam van de topfunctionaris en, indien van toepassing, van de organisatie die de topfunctionaris ter beschikking heeft gesteld, zijn opgenomen in de WNT-verantwoording.

Groepsverantwoording

26. Indien een WNT-instelling onderdeel is van een groep waar ook andere WNT-instellingen deel van uitmaken, kan een WNT-instelling, in plaats van het opnemen van de vereiste WNT-verantwoording in haar eigen jaarrekening, verwijzen naar de WNT-verantwoording in de jaarrekening van een groepsmaatschappij, mits daarin tevens de WNT-gegevens van de WNT-instelling zijn opgenomen en dat in die verantwoording per functionaris is vermeld (indien van toepassing) dat de betreffende WNT-gegevens (tevens) betrekking hebben op de verwijzende WNT-instelling.

Als de WNT-instelling verwijst naar de WNT-verantwoording in de jaarrekening van een groepsmaatschappij, dan is de handelswijze als volgt:

- De accountant van de groepsmaatschappij betreft de WNT-gegevens van de (verwijzende) WNT-instelling in de werkzaamheden uit hoofde van dit protocol.
- De accountant van de WNT-instelling neemt kennis van de controleverklaring bij de jaarrekening van die groepsmaatschappij en de strekking daarvan terzake de WNT.
- Indien de controleverklaring bij de jaarrekening van de groepsmaatschappij waarin de WNT-verantwoording is opgenomen een beperking bevat met betrekking tot WNT-gegevens die (mede) betrekking heeft of hebben op de (verwijzende) WNT-instelling:
 - zet de (verwijzende) WNT-instelling deze omstandigheden in haar WNT-verantwoording uiteen, en
 - neemt de accountant van de (verwijzende) WNT-instelling een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden op in de controleverklaring bij de jaarrekening van de (verwijzende) WNT-instelling waarin naar deze toelichting wordt verwezen.
- Indien de WNT-verantwoording in de jaarrekening van de groepsmaatschappij niet de gegevens van de (verwijzende) WNT-instelling bevat of deze geheel ontbreken, of als uit de controleverklaring bij de jaarrekening van de groepsmaatschappij niet blijkt dat de WNT in de werkzaamheden is betrokken, dan concludeert de accountant van de (verwijzende) WNT-instelling dat niet is voldaan aan de voorwaarden om geen WNT-verantwoording in de eigen jaarrekening op te nemen. De accountant merkt het ontbreken van de WNT-gegevens aan als een fout in de WNT-verantwoording van de (verwijzende) WNT-instelling.

Fouterstel

27. De accountant stelt vast dat de instelling fouten in de WNT-verantwoording die na vaststelling van het financieel verslaggevingsdocument zijn geconstateerd, heeft hersteld conform de procedure die daartoe is vastgelegd in artikel 5d van de Uitvoeringsregeling WNT, zoals die op 1 januari 2018 luidt.

2.3 Reikwijdte en diepgang onderzoek: aanvullende werkzaamheden

2.3.1 Aanvullende werkzaamheden bij vastgesteld verhoogd risico (fase 1)

Tabel D: aanvullende werkzaamheden bij vastgesteld verhoogd risico

Indicator verhoogd risico		Aanvullende werkzaamheden
1.1	(Tijdelijke) vacatures topfuncties.	Vaststellen of de wijze waarop feitelijke vervanging of waarneming tijdens de vacatureperiode is geregeld aanleiding geeft om de vervangende of waarnemende persoon of personen als topfunctionaris aan te merken.
1.2	Wijzigingen 'hoog in organisatiestructuur'.	Vaststellen dat de instelling heeft beoordeeld welke gevolgen die wijzigingen hebben op wie als topfunctionaris kwalificeert en de redelijkheid hiervan toetsen, bijvoorbeeld aan de hand van nieuwe functieprofielen of een nieuw directiestatuut.

Indicator verhoogd risico		Aanvullende werkzaamheden
2.1	Onverwachte verschillen tussen verantwoorde overige functionarissen ten opzichte van vorig jaar.	Van de instelling een verklaring of uitleg vragen voor de onverwachte verschillen en deze toetsen op aannemelijkheid en beoordelen of de basiswerkzaamheden uit paragraaf 2.2.3 het risico voldoende afdekken. Zo niet, dan beoordelen of het risico met extra controlewerkzaamheden kan worden weggenomen overeenkomstig paragraaf 2.3.3.
2.2	Controlecorrecties voorgaand jaar.	Beoordelen of de oorzaken van correcties voorgaand jaar zich ook voor het verslagjaar gelden. Zo ja, beoordelen of de basiswerkzaamheden uit paragraaf 2.2.3 het risico voldoende afdekken. Zo niet, dan beoordelen of het risico met extra controlewerkzaamheden kan worden weggenomen overeenkomstig paragraaf 2.3.3.
3	Het individueel toepasselijke bezoldigingsmaximum minus de werkelijke bezoldiging is kleiner dan minimale materialiteit.	Beoordelen of de in paragraaf 2.2.2 onder punt 4 genoemde maatregel van interne beheersing en/of de basiswerkzaamheden uit paragraaf 2.2.3 dit risico voldoende beperken. Zo niet, dan beoordelen of het risico met extra controlewerkzaamheden kan worden weggenomen overeenkomstig paragraaf 2.3.3.
4	Het individueel toepasselijke maximum met betrekking tot de uitkeringen wegens beëindiging van het dienstverband minus de werkelijke (totale) ontslaguitkeringen is kleiner dan minimale materialiteit.	Beoordelen of de in paragraaf 2.2.2 onder punt 4 genoemde maatregel van interne beheersing en/of de basiswerkzaamheden uit paragraaf 2.2.3 dit risico voldoende beperken. Zo niet, dan beoordelen of het risico met extra controlewerkzaamheden kan worden weggenomen overeenkomstig paragraaf 2.3.3.

2.3.2 Aanvullende werkzaamheden bij vastgestelde tekortkomingen in AO/IB WNT (fase 2)

Tabel E: aanvullende werkzaamheden bij vastgestelde tekortkomingen in AO/IB WNT

Maatregel van interne beheersing WNT		Aanvullende werkzaamheden accountant bij afwezigheid maatregel
1	Bij het opstellen of aanpassen van arbeidsovereenkomsten of contracten met topfunctionarissen wordt aantoonbaar door de instelling gecontroleerd of de daarin gemaakte afspraken passen binnen de van toepassing zijnde maxima.	Arbeidsovereenkomst toetsen aan de toepasselijke WNT-regelgeving.
2	Bij het opstellen of aanpassen van afspraken over ontslagvergoeding of afvloeiingsregelingen met topfunctionarissen wordt aantoonbaar door de instelling gecontroleerd of deze afspraken of regelingen passen binnen het individueel toepasselijke maximum met betrekking tot de uitkeringen wegens beëindiging van het dienstverband.	Afspraken / regelingen toetsen aan de toepasselijke WNT-regelgeving.
3	Een andere functionaris dan de topfunctionaris van of namens de instelling (niet zijnde de controlerend accountant) controleert ten minste één keer per jaar of de werkelijke bezoldiging / ontslagvergoeding per topfunctionaris in overeenstemming is met a) de overeengekomen afspraken en b) de van toepassing zijnde maxima en legt de wijze waarop hij dit heeft gedaan alsmede de uitkomsten van deze controle vast.	Controleren of de bezoldiging / ontslagvergoeding in overeenstemming is met de overeengekomen afspraken en toetsen aan de toepasselijke WNT-regelgeving.
4	De instelling beschikt per topfunctionaris over een overzicht met alle betalingen aan en ontvangsten van die topfunctionaris gedurende het kalenderjaar.	Beoordelen of andere feiten en omstandigheden dit risico verminderen. Zo niet, dan beoordelen of het risico met extra controlewerkzaamheden kan worden weggenomen overeenkomstig paragraaf 2.3.3.

2.3.3 Beoordeling of resterende risico's met extra controlewerkzaamheden kunnen worden weggenomen

Indien de in paragraaf 2.3.1 en 2.3.2 genoemde aanvullende werkzaamheden de genoemde risico's niet voldoende kunnen verminderen beoordeelt de accountant:

- of extra controlewerkzaamheden mogelijk zijn om de genoemde risico's alsnog voldoende te verminderen, en zo ja;
- of deze extra controlewerkzaamheden op economisch verantwoorde wijze door hem kunnen worden uitgevoerd.

Als aan beide punten wordt voldaan, voert de accountant die extra controlewerkzaamheden uit. Voor de invulling van de werkzaamheden geeft dit protocol geen nadere aanwijzingen. Dit zal de accountant op grond van de feitelijke omstandigheden zelf moeten bepalen. Als aan één van beide punten niet wordt voldaan, dan betreft de accountant deze omstandigheid in zijn oordeel (zie paragraaf 2.5 Oordeelsvorming).

2.4 Betrouwbaarheid en materialiteit

De accountant voert de controle uit in overeenstemming met de in dit protocol genoemde werkzaamheden. Bij de risicobeoordeling en de evaluatie van bevindingen hanteert de accountant de materialiteit uit onderstaande tabel F.



Tabel F: toepasselijke materialiteit WNT

	Topfunctionarissen	Overige functionarissen met dienstbetrekking
Volledigheid vermelding (gewezen) topfunctionarissen op naam	0%	n.v.t.
Volledigheid vermelding niet-topfunctionarissen met dienstbetrekking op functie (niet op naam)	n.v.t.	1% van de personeelskosten met een maximum van € 181.000.
Juistheid en volledigheid bezoldiging (per persoon/functie)	Het verschil tussen het individueel toepasselijke bezoldigingsmaximum en de werkelijke bezoldiging, met een minimum van € 5.000 en een maximum van € 10.000.	Het verschil tussen het individueel toepasselijke drempelbedrag bezoldiging en de werkelijke bezoldiging, met een minimum van € 5.000 en een maximum van € 10.000.
Juistheid en volledigheid verantwoorde uitkeringen wegens beëindiging van het dienstverband (per persoon/functie)	Het verschil tussen het individueel toepasselijke maximum met betrekking tot uitkeringen wegens beëindiging van het dienstverband en de werkelijke uitkeringen wegens beëindiging van het dienstverband, met een minimum van € 5.000 en een maximum van € 10.000.	n.v.t.

De materialiteit is alleen bedoeld voor de risicobeoordeling door de accountant en de evaluatie van zijn bevindingen op grond van dit controleprotocol. Het is niet toegestaan om de materialiteit te gebruiken als acceptabele foutmarge door de instelling voor het opstellen van de WNT verantwoording. Het bestuur van de WNT-instelling is verantwoordelijk voor de naleving van de WNT-regelgeving, waaronder de juistheid en volledigheid van de WNT-verantwoording.

De fouten die bij de controlewerkzaamheden worden geconstateerd dienen door de instelling in de WNT verantwoording te worden gecorrigeerd. Geconstateerde, niet gecorrigeerde, afwijkingen in de WNT-verantwoording worden door de accountant vertaald in de strekking van de controleverklaring rekening houdend met de materialiteit. Daarbij hanteert de accountant tabel G in paragraaf 2.5 als uitgangspunt.

2.5 Oordeelsvorming

2.5.1 Oordeelsvorming bij een controleverklaring bij het financieel verslaggevingsdocument als geheel

De accountant betreft in zijn evaluatie de geconstateerde afwijkingen van de WNT-regelgeving en eveneens eventuele andere aangetroffen afwijkingen in het gecontroleerde financieel verslaggevingsdocument. De accountant hanteert tabel G voor de evaluatie van de uitkomsten van de controle van de WNT-verantwoording, los van de oordeelsvorming over de verdere inhoud van het financieel verslaggevingsdocument. Materiële fouten brengt de accountant tot uitdrukking in de controleverklaring. Niet-materiële fouten of tekortkomingen boven de in tabel G genoemde rapportagedrempel neemt de accountant op in een rapport van bevindingen gericht aan de instelling en aan de Minister van BZK.

Tabel G: oordeelsvorming accountant bij een controleverklaring bij het financieel verslaggevingsdocument

Fout in de WNT-verantwoording	Invloed WNT-bevindingen op rapportageverplichting accountant		
	Geen	Rapport van bevindingen WNT	Oordeel met beperking in controleverklaring
Niet vermelden van een topfunctionaris	n.v.t.	n.v.t.	ja
Niet vermelden van een overige functionaris met dienstbetrekking	< materialiteit uit paragraaf 2.4	n.v.t.	>= materialiteit uit paragraaf 2.4
Ongecorrigeerde fouten in onverschuldigde betalingen	n.v.t.	< materialiteit uit par. 2.4	>= materialiteit uit paragraaf 2.4
Ongecorrigeerde fouten in bezoldiging of uitkering wegens beëindiging van het dienstverband	< € 1.000	tussen € 1.000 en materialiteit uit paragraaf 2.4	>= materialiteit uit paragraaf 2.4
Ongecorrigeerde fouten in een individueel toepasselijk maximum	< € 1.000	>= € 1.000	N.v.t.
Ontbreken van een motivering bij overschrijding van het individueel toepasselijke maximum	N.v.t.	Ja	N.v.t.



Fout in de WNT-verantwoording	Invloed WNT-bevindingen op rapportageverplichting accountant		
	Geen	Rapport van bevindingen WNT	Oordeel met beperking in controleverklaring
Ongecorrigeerde fouten in duur en/of omvang dienstverband	Onjuiste vermelding	Ontbreken	N.v.t.
Onzekerheden	N.v.t.	N.v.t.	Resterende onzekerheden die niet op economisch verantwoorde wijze kunnen worden weggenomen (par. paragraaf 2.3.3)
		Paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden	
Verwijzing naar andere jaarrekening met WNT-onvolkomenheden	N.v.t.	Indien de controleverklaring bij de WNT-verantwoording in de andere jaarrekening een beperking bevat m.b.t. de WNT-gegevens van de (verwijzende) instelling (paragraaf 2.2.3, punt 26)	N.v.t.

2.5.2 Oordeelsvorming bij een controleverklaring bij een aparte verantwoording van de WNT-gegevens

Indien de accountant in overeenstemming met artikel 1.7 WNT een opdracht aanvaardt tot controle van een aparte verantwoording van uitsluitend de WNT-gegevens, voert hij deze controle uit aan de hand van de in dit controleprotocol genoemde werkzaamheden. De accountant voert geen jaarrekeningcontrole uit en wordt niet geacht de afwezigheid van een jaarrekeningcontrole te compenseren met andere werkzaamheden.

De accountant hanteert tabel H voor de evaluatie van de uitkomsten van de controle van de WNT-verantwoording. Materiële fouten brengt de accountant tot uitdrukking in de controleverklaring. Niet-materiële fouten boven de in tabel H genoemde rapportagedrempel neemt de accountant op in een rapport van bevindingen gericht aan de instelling en aan de Minister van BZK.

Tabel H: oordeelsvorming accountant bij een controleverklaring bij een aparte verantwoording van de WNT-gegevens

Fout of tekortkoming in de WNT-verantwoording	Invloed WNT-bevindingen op rapportageverplichting accountant			
	Geen	Rapport van bevindingen WNT	Oordeel met beperking in controleverklaring	Afkeurend oordeel in controleverklaring
Niet vermelden van een topfunctionaris	n.v.t.	n.v.t.	N.v.t.	Ja
Niet vermelden van een overige functionaris met dienstbetrekking	< materialiteit uit paragraaf 2.4	n.v.t.	>= materialiteit uit paragraaf 2.4	N.v.t.
Ongecorrigeerde fouten in onverschuldigde betalingen	n.v.t.	< materialiteit uit par. 2.4	N.v.t.	>= materialiteit uit paragraaf 2.4
Ongecorrigeerde fouten in bezoldiging of uitkering wegens beëindiging van het dienstverband	< € 1.000	tussen € 1.000 en materialiteit uit paragraaf 2.4	>= materialiteit uit paragraaf 2.4	N.v.t.
Ongecorrigeerde fouten in een individueel toepasselijk maximum	< € 1.000	>= € 1.000.	N.v.t.	N.v.t.
Ontbreken van een motivering bij overschrijding van het individueel toepasselijke maximum	N.v.t.	Ja	N.v.t.	N.v.t.
Ongecorrigeerde fouten in duur en/of omvang dienstverband	Onjuiste vermelding	Ontbreken	N.v.t.	N.v.t.
			Oordeelsonthouding	
Onzekerheden	N.v.t.	N.v.t.	Resterende onzekerheden die niet op economisch verantwoorde wijze kunnen worden weggenomen (paragraaf 2.3.3)	N.v.t.

Paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden



Fout of tekortkoming in de WNT-verantwoording	Invloed WNT-bevindingen op rapportageverplichting accountant			
	Geen	Rapport van bevindingen WNT	Oordeel met beperking in controleverklaring	Afkeurend oordeel in controleverklaring
Verwijzing naar andere jaarrekening met WNT-onvolkomenheden	N.v.t.	Indien de controleverklaring bij de WNT-verantwoording in de andere jaarrekening een beperking bevat m.b.t. de WNT-gegevens van de (verwijzende) instelling (paragraaf 2.2.3 punt 26)	N.v.t.	N.v.t.

2.5.3 Bijzondere aspecten: zorg- en welzijnssector

In de kalenderjaren 2014 en 2015 is de vaststelling door de WNT-instelling van de toepasselijke klasse uit hoofde van de voor die jaren geldende Regeling bezoldigingsmaxima topfunctionarissen zorg- en welzijnssector geen onderdeel geweest van accountantscontrole. Dit is in de betreffende jaren tot uitdrukking gebracht in de controleverklaring. Vanaf 2016 is de toepassing van een klassenindeling op grond van de Regeling bezoldigingsmaxima topfunctionarissen zorg en jeugdhulp wel onderdeel van de accountantscontrole. Bij de WNT-verantwoording 2017 kan in de volgende situaties de klassenindeling 2014 of 2015 relevant zijn voor het oordeel van de accountant:

- Indien in 2017 overgangsrecht van toepassing is als gevolg van bestaande rechten die in 2014 of 2015 zijn overeengekomen binnen de in dat jaar toepasselijke norm welke is gebaseerd op de (niet gecontroleerde) klassenindeling van dat jaar.
- Indien in 2017 over 2014 of 2015 foutenherstel wordt verantwoord met een wijziging van onverschuldigde betalingen.

In deze situaties maakt de accountant in zijn controleverklaring in een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden melding van het feit dat de klassenindeling van 2014 of 2015 niet is gecontroleerd, in overeenstemming met de door de NBA hiervoor beschikbaar gestelde tekst.

2.6 Meldingsplicht accountant

De WNT-regelgeving bevat de volgende expliciet omschreven situaties waarvan de accountant een melding moet doen bij de Minister van BZK.

- Op basis van artikel 5.2, eerste lid, WNT, meldt de accountant een onverschuldigde betaling aan de Minister van BZK, indien een vordering uit hoofde van een op grond van de WNT onverschuldigde betaling op het tijdstip waarop de accountant zijn oordeel geeft over het financieel verslaggevingsdocument door de betrokken topfunctionaris nog niet (geheel) is terugbetaald.
- Op basis van artikel 5.2, tweede lid, WNT, meldt de accountant de ontbrekende gegevens of het ontbreken van de motivering, aan de Minister van BZK, indien het financieel verslaggevingsdocument niet de juiste in artikel 5, eerste tot en met zesde lid, artikel 5a, eerste tot en met vierde lid en lid 5b van de Uitvoeringsregeling WNT voorgeschreven gegevens of motivering bevat.

De accountant voldoet aan deze verplichtingen door:

- alle gevallen aan de Minister van BZK te melden waarin op grond van paragraaf 2.5.1 van dit protocol een controleverklaring met een beperking met betrekking tot de WNT wordt verstrekt;
- alle gevallen aan de Minister van BZK te melden waarin op grond van paragraaf 2.5.2 van dit protocol een controleverklaring met een beperking, een verklaring van oordeelonthouding of een afkeurende verklaring met betrekking tot de WNT wordt verstrekt, schriftelijk de Minister van BZK hierop te wijzen;
- in alle gevallen waarin op grond van paragraaf 2.5.1 of paragraaf 2.5.2 van dit protocol een rapport van bevindingen WNT wordt opgesteld, dit rapport aan de Minister van BZK te zenden.

Een melding aan de Minister van BZK door de accountant geschiedt onverwijld nadat deze de controleverklaring heeft afgegeven via het webformulier dat beschikbaar is gesteld op de website www.topinkomens.nl.

2.7 Wet deregulering beoordeling arbeidsrelaties (DBA)

De Wet deregulering beoordeling arbeidsrelaties (Wet DBA) is per 1 mei 2016 in werking getreden. De accountant mag voor de beoordeling van een arbeidsrelatie het oordeel van de instelling volgen, tenzij hij concrete aanwijzingen heeft voor de onjuistheid van dit oordeel. Voordat de overheid tot controle op de naleving overgaat en conclusies heeft getrokken, hoeft de accountant hier niet zelfstandig op te controleren.



Indien de belastinginspecteur achteraf tot een naheffingsaanslag voor de loonheffingen overgaat, geldt voor de toepassing van de WNT voor de periode waarover de naheffingsaanslag wordt opgelegd alsnog dat de topfunctie 'in dienstbetrekking' is vervuld. De regels voor fouterstel zijn hierop van toepassing. De accountant hoeft in zijn oordeel geen rekening te houden met het risico van een eventuele naheffingsaanslag, boetes etc. en hoeft alleen uit te gaan van de bezoldigingsbedragen, net als in de verantwoording.

3 Accountantsproducten

3.1 Controleverklaring

In de controleverklaring bij het financieel verslaggevingsdocument wordt:

- in de 'oordeelsparagraaf' in het geval van een goedkeurende verklaring vermeld dat de jaarrekening (ook) in overeenstemming is met de bepalingen van en krachtens de WNT;
- in de paragraaf 'verantwoordelijkheid bestuur' vermeld dat de jaarrekening (ook) in overeenstemming is met de bepalingen van en krachtens de WNT;⁴
- in de paragraaf 'verantwoordelijkheid accountant' verwezen naar dit controleprotocol.

De controleverklaring bij de verantwoording van uitsluitend de WNT-gegevens wordt opgesteld in overeenstemming met de door de NBA gepubliceerde voorbeeldtekst controleverklaring bij WNT-verantwoordingen van niet-controleplichtige instellingen.

3.2 Rapport van bevindingen WNT

In het rapport van bevindingen WNT vermeldt de accountant:

- dat het rapport is opgesteld met als doel te voldoen aan de rapportageverplichtingen op grond van het Controleprotocol WNT 2017;
- dat het rapport uitsluitend is bestemd voor de instelling, de Minister van BZK, de minister wie het aangaat zoals bedoeld in artikel 1.1 sub o. WNT en de personen die krachtens artikel 5.1 WNT zijn belast met het toezicht op de naleving van de wet, en niet aan anderen beschikbaar mag worden gesteld;
- de WNT-bevindingen die op grond van paragraaf 2.5.1 of paragraaf 2.5.2 van dit protocol in het rapport van bevindingen dienen te worden opgenomen.

4. Samenvattend overzicht specifieke werkzaamheden per type functionaris per onderscheiden situatie

Aandachtsgebied	Leidinggevende topfunctionaris met dienstbetrekking	Leidinggevende topfunctionaris zonder dienstbetrekking vanaf de 13e maand	Leidinggevende topfunctionaris zonder dienstbetrekking kalendermaand 1-12	Gewezen topfunctionaris	Toezicht-houdende topfunctionaris	Uitkering wegens beëindiging van het dienstverband	Overige functionarissen (= niet-topfunctionarissen)
Naam	X	X	X	X	X	X	-
Functiegegevens	X	X	X	X	X	X	X
Duur van het dienstverband (aanvang- en einddatum functievervulling)	7	8	8	7/8	7/8	-	7
Omvang van het dienstverband (deeltijdfactor in fte)	9	10	-	9/10	-	9/10	9
Gewezen topfunctionaris (Fictieve) dienstbetrekking	11	11	-	11	-	-	-
Individueel toepasselijke bezoldigingsmaximum	13	13	14	-	12	-	-
Individueel toepasselijke drempelbedrag bezoldiging	-	-	-	-	-	-	15
Totale bezoldiging	16	17	17	16/17	16/17	-	16/17
Aantal kalendermaanden waarin functievervulling	-	-	18	-	-	-	-

⁴ De afzonderlijke verwijzing naar de WNT blijft achterwege indien de WNT-regelgeving expliciet wordt vermeld in de regels die voor de desbetreffende sector respectievelijk instelling gelden voor verantwoording en accountantscontrole en in de controleverklaring naar die regels wordt verwezen.



Aandachtsgebied	Leidinggevende topfunctionaris met dienstbetrekking	Leidinggevende topfunctionaris zonder dienstbetrekking vanaf de 13e maand	Leidinggevende topfunctionaris zonder dienstbetrekking kalendermaand 1-12	Gewezen topfunctionaris	Toezicht-houdende topfunctionaris	Uitkering wegens beëindiging van het dienstverband	Overige functionarissen (= niet-topfunctionarissen)
Jaar waarin het dienstverband is beëindigd						19	
Individueel toepasselijke maximum m.b.t. uitkeringen wegens beëindiging van het dienstverband						20	
Totale uitkeringen wegens beëindiging van het dienstverband						21	
waarvan betaald in 2017						21	

Speciale verantwoordingsonderwerpen	Werkzaamheden	Legenda
Vergelijkende gegevens	22	<p>Legenda</p> <ul style="list-style-type: none"> • De cijfers in de cellen verwijzen naar de specifieke werkzaamheden per aandachtsgebied in paragraaf 2.2.3. • Cellen met “-” zijn niet van toepassing, omdat de betreffende punten geen onderdeel zijn van de WNT-verantwoording. • Cellen met “X” zijn wel onderdeel van de WNT-verantwoording, maar geen aandachtsgebied voor de accountantscontrole.
Motivering overschrijding	23	
Overgangsrecht	24	
Onverschuldigde betalingen	25	
Groepsverantwoording	26	
Fouterstel	27	



TOELICHTING

Algemeen

Deze regeling bevat het controleprotocol voor de accountantscontrole op de naleving van de Wet normering Topinkomens (WNT) en de daarop berustende bepalingen met betrekking tot het verantwoordingsjaar 2017. Het controleprotocol geeft aanwijzingen voor de controle van het financieel verslaggeevingsdocument (of de verantwoording van uitsluitend de WNT-gegevens) door de accountant op de naleving van deze wet en de daarop berustende bepalingen. Het referentie- en normenkaard is opgenomen in paragraaf 1.2 van dit protocol.

Ten opzichte van het Controleprotocol WNT 2016 heeft een grondige herziening plaatsgevonden. De achtergrond hiervan is tweeledig:

1. Vanuit de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) kwamen signalen dat de administratieve lastendruk voor WNT-instellingen, met name door de controlelast voor accountants, onredelijk hoog uitvalt. In reactie op Kamervragen hierover is de toezegging gedaan om in overleg met de NBA binnen de grenzen van de wet te zoeken naar mogelijkheden om de lastendruk voor WNT-instellingen als gevolg van de controlelast voor accountants te verminderen.⁵ Het onderhavige protocol is in nauw overleg met de NBA tot stand gekomen. Het doel van de wet – het tegengaan van bovenmatige topinkomens in de (semi)publieke sector – blijft voorop staan.
2. De behoefte om het Controleprotocol WNT qua opzet en structuur te uniformeren op basis van de Schrijfwijzer Accountantsprotocollen van de NBA.

Inhoudelijke wijzigingen

Een belangrijke bron van de werklast bij de controle op de naleving van de WNT was dat in voorgaande protocollen niet was omschreven welke werkzaamheden van de accountant mogen worden verwacht. In combinatie met de lage materialiteit voelen veel accountants zich hierdoor genoodzaakt om het zekere voor het onzekere te nemen en diepgaand onderzoek te doen, terwijl in de praktijk bij een groot deel van de instellingen daar geen bijzondere aanleiding toe is.

De volgende inhoudelijke veranderingen zijn doorgevoerd:

- Er is benoemd welke basiswerkzaamheden de accountant verricht bij de controle op de naleving van de WNT en welke aannames hij daarbij mag doen. Dit schept duidelijkheid voor instellingen en accountants. Alleen bij geconstateerde risico's of op basis van signalen die hij uit hoofde van zijn controle krijgt, voert de accountant aanvullende werkzaamheden uit. De vermindering van de controlelast schuilt erin dat de accountant bij het merendeel van de WNT-instellingen zal kunnen volstaan met de basiswerkzaamheden en dat duidelijk is met welke diepgang die basiswerkzaamheden moeten worden verricht, zodat de accountant niet dieper hoeft te graven dan noodzakelijk.
- De materialiteitstabel is aangepast. Bij de materialiteit gaat het om de vraag hoe de accountant met tijdens de controle geconstateerde fouten moet omgaan. De WNT is van oudsher zeer streng op dit punt. Indien de bezoldiging van topfunctionarissen in de buurt van het individueel toepasselijke bezoldigingsmaximum is, blijft de situatie nagenoeg ongewijzigd. Nieuw is dat de materialiteit wordt verruimd naarmate de bezoldiging van een topfunctionaris verder onder het individueel toepasselijke bezoldigingsmaximum ligt. Dit leidt tot een aanzienlijke vermindering van de controlelast bij een groot aantal WNT-instellingen, waarvan de topfunctionarissen ruim onder het bezoldigingsmaximum worden bezoldigd. Dit weegt ruimschoots op tegen het risico dat in een zeer beperkt aantal gevallen de bezoldiging van topfunctionarissen van die instellingen zoals in de WNT-verantwoording is opgenomen iets afwijkt van de daadwerkelijke bezoldiging. Voor alle duidelijkheid, bij constatering van onverschuldigde betalingen verandert er niets: elke geconstateerde onverschuldigde betaling wordt door de accountant gerapporteerd aan de WNT-instelling en vervolgens gemeld bij de Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (hierna: BZK).
- In het controleprotocol was tot dusver ook een procedure voor herstel van fouten opgenomen die na vaststelling van de jaarrekening worden geconstateerd. Een groot aantal fouten moest worden hersteld, ook als achteraf blijkt dat het een kleine administratieve fout betrof zonder dit invloed had op een onverschuldigde betaling. De nieuwe procedure wordt minder strikt en wordt met ingang van 1 januari 2018 bovendien in de Uitvoeringsregeling WNT vastgelegd, als onderdeel van de openbaarmakingsverplichtingen voor WNT-instellingen. De procedure wordt bij de wijziging van die regeling nader toegelicht. In de instructie aan de accountant in dit herziene Controleprotocol WNT wordt slechts nog verwezen naar de Uitvoeringsregeling WNT. De accountant dient te controleren of de instelling het fouterstel conform de daar vastgelegde procedure heeft uitgevoerd.

⁵ Kamerstukken II 2016/17, Aanhangsel van de Handelingen, nrs. 2235 en 2316.



Gevolgen voor regeldruk

Bij de eerste wetsevaluatie in 2015 zijn de administratieve lasten voor WNT-instellingen in beeld gebracht. Op basis van een enquête onder een representatieve steekproef van 542 WNT-instellingen is berekend dat de totale administratieve lasten gemiddeld € 1.900 per WNT-instelling per jaar bedragen. Daarvan zijn naar schatting € 550 accountantskosten.⁶ Hierbij moet worden aangetekend dat de spreiding in deze bedragen groot is: vooral zorginstellingen en woningcorporaties rapporteren hogere accountantskosten, respectievelijk gemiddeld € 1.700 en € 1.100 per WNT-instelling per jaar. Ook bij WNT-instellingen waar topfunctionarissen bezoldigingen ontvangen die dicht tegen het toepasselijke bezoldigingsmaximum aan liggen, zijn de accountantskosten hoger, gemiddeld € 1.600.

De inhoudelijke wijzigingen in het controleprotocol zijn hiervoor toegelicht. Het Ministerie van BZK en de NBA verwachten dat de wijzigingen in het controleprotocol tot een substantiële vermindering van de controlelast zal leiden. De precieze omvang is afhankelijk van verschillende factoren en niet, of alleen met diverse aannames, te kwantificeren:

- De controle op de WNT-verantwoording is slechts een onderdeel van de totale controlewerkzaamheden door de accountant voor de instelling. Of een verlichting van de controlewerkzaamheden op WNT-vlak direct tot lagere accountantskosten leidt, hangt mede af van de financiële afspraken tussen de instelling en de accountant. In het geval van dienstverlening op basis van een vaste prijs betekent het nieuwe controleprotocol minder werk voor de accountant, maar leidt dit niet direct tot lagere kosten voor de instelling. Het is dus ook mogelijk dat pas bij vernieuwing van de financiële afspraken op enige moment lagere kosten voor de instelling ontstaan. Omgekeerd is ook mogelijk dat vanwege bestaande vaste afspraken de extra werkzaamheden op WNT-vlak tot op heden nog niet of nog niet volledig in de financiële afspraken zijn aangepast of in rekening zijn gebracht. Er zijn geen cijfers beschikbaar over de aard en de omvang van deze financiële afspraken. Hierdoor is niet in te schatten bij welk van de 6.000 WNT-instellingen direct een daling van de accountantskosten zichtbaar zal zijn.
- Het nieuwe controleprotocol leidt voor alle WNT-instellingen tot een verlichting van de accountantcontrole. Als gevolg van de nieuwe materialiteitstabel is deze verlichting het grootst voor WNT-instellingen waar de bezoldigingen ver van het toepasselijk bezoldigingsmaximum liggen. Deze verlichting is minder groot bij hogere bezoldigingen of als er sprake is van een 'verhoogd risico', omdat de instelling de bedrijfsvoering minder goed op orde heeft. Mede door de afschaffing van de algemene digitale meldplicht is er geen systematisch inzicht in de bezoldigingsgegevens van alle WNT-instellingen. Ook is op voorhand niet in te schatten bij hoeveel WNT-instellingen mogelijk sprake is van dat verhoogd risico.
- Het is niet te voorspellen hoe vaak de accountant een kleine overtreding zal constateren, waarvoor onder het nieuwe controleprotocol geen fouterstel meer hoeft te worden aangepast.

Om desondanks een indruk van de gevolgen voor de regeldruk te kunnen geven, heeft het Ministerie van BZK een conservatief rekenvoorbeeld uitgewerkt. De NBA heeft te kennen gegeven de aannames die ten grondslag liggen aan de berekening te onzeker te vinden om de berekening te kunnen ondersteunen. Allereerst is de aanname gedaan dat de verlichting van de accountantcontrole één-op-één tot lagere accountantskosten zullen leiden. Daarnaast is een aanname gedaan over het percentage waarmee de accountantskosten voor verschillende groepen instellingen zullen dalen. Publieke instellingen zijn buiten beschouwing gelaten, omdat deze buiten de regeldrukdefinitie vallen. In onderstaand rekenvoorbeeld wordt uitgegaan van een daling van 15% in accountantskosten voor zorginstellingen, woningcorporaties en overige WNT-instellingen waar de bezoldiging van topfunctionarissen relatief dichtbij het toepasselijke bezoldigingsmaximum liggen (> 80%). Voor alle overige WNT-instellingen, waar over het algemeen bezoldigingen worden verdiend die verder van het toepasselijk bezoldigingsmaximum af liggen, wordt uitgegaan van een daling van 30%. De aantallen instellingen zijn gebaseerd op de WNT-jaarrapportage 2015.

Sector	Gemiddelde accountantskosten	Aantal instellingen	Geschatte daling accountantskosten	Geschatte gevolgen voor de regeldruk
Zorginstellingen	€ 1.700	1.424	15%	(-/-) € 363.120
Woningcorporaties	€ 1.100	342	15%	(-/-) € 56.430
Overige instellingen met bezoldigingen > 80% van het maximum	€ 1.600	525	15%	(-/-) € 126.000
Overige instellingen met bezoldigingen < 80% van het maximum	€ 550	2.246	30%	(-/-) € 370.590

⁶ Wetsevaluatie WNT 2015, deelonderzoek kenbaarheid, communicatie en regeldruk WNT, december 2015 (<https://kennisopenbaarbestuur.nl/rapporten-publicaties/wetsevaluatie-wnt-rapport-deelonderzoek-kenbaarheid-communicatie-en-regeldruk-wnt/>)



Sector	Gemiddelde accountantskosten	Aantal instellingen	Geschatte daling accountantskosten	Geschatte gevolgen voor de regeldruk
Totaal		4.537 ≈ 4.500		€ 916.140 ≈ € 1 miljoen

Advisering door het Adviescollege Toetsing Regeldruk

Een conceptversie van het Controleprotocol WNT 2017 inclusief bovenstaande inschatting van de gevolgen voor de regeldruk is voor advies aan het Adviescollege Toetsing Regeldruk (ATR) voorgelegd. In zijn advies van 25 oktober 2017 geeft het college aan dat nut en noodzaak van de herziening van het controleprotocol voldoende duidelijk zijn gemaakt. Het college adviseert de regeling vast te stellen, nadat met de adviespunten is rekening gehouden. Deze adviespunten zijn als volgt verwerkt in de definitieve versie van de regeling:

- Het college adviseert bij de tweede evaluatie van de WNT expliciet aandacht te besteden aan de regeldrukgevolgen van de WNT en te bezien of minder controlevoorschriften kunnen worden opgenomen. Dit advies zal bij de opzet van de tweede evaluatie worden betrokken.
- Het college adviseert te motiveren waarom nu niet is gekozen voor een meer fundamentele wijziging van de WNT die een structureel lagere regeldruk tot gevolg heeft. Op dit punt wordt verwezen naar de memorie van toelichting bij de Evaluatiewet WNT.⁷ Met dit wetsvoorstel is beoogd de WNT te vereenvoudigen waar het kan en aan te scherpen om wetsontwijking tegen te gaan waar dat nodig, zonder dat het stelsel van de WNT ingrijpend wordt gewijzigd. Dat achtte de regering, na een eerste evaluatie van de WNT, nog te vroeg. Onderhavige herziening van het Controleprotocol WNT past in die lijn.
- Het college adviseert tot slot de regeldrukeffecten nader uit te splitsen naar categorieën semipublieke instellingen en publieke instellingen in de berekening buiten beschouwing te laten. De berekening is hierop aangepast, onder andere met het onderscheid naar instellingen met bezoldigingen hoger of lager dan het bezoldigingsmaximum.

Inwerkingtreding

Deze regeling treedt in werking met ingang van 1 januari 2018 en is van toepassing op WNT-verantwoordelingen over het kalenderjaar 2017. Daarmee gaat deze in op een vast verandermoment van wet- en regelgeving. Van de termijn van publiceren twee maanden voor inwerkingtreding is afgeweken, omdat gezien de grondigheid van de herziening van het controleprotocol ruimere tijd nodig was voor afstemming tussen het Ministerie van BZK en de NBA.

*De Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties,
K.H. Ollongren*

⁷ Kamerstukken II 2016/17, 34 654, nr. 3.