



Regeling van de Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties van 22 augustus 2023, 2023-0000461719, houdende vaststelling van het Controleprotocol Wet normering topinkomens 2023 (Regeling Controleprotocol WNT 2023)

De Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties;

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

Besluit:

Artikel 1

Het protocol voor controle van het financieel verslaggevingsdocument door de accountant over het jaar 2023 op de naleving van de Wet normering topinkomens en de daarop rustende bepalingen wordt vastgesteld overeenkomstig de bijlage bij deze regeling.

Artikel 2

Deze regeling treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin zij wordt geplaatst.

Artikel 3

Deze regeling wordt aangehaald als: Regeling Controleprotocol WNT 2023.

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

*De Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties,
H.G.J. Bruins Slot*



BIJLAGE BIJ DE REGELING CONTROLEPROTOCOL WNT 2023

Controleprotocol WNT 2023

Inhoudsopgave

Inhoudsopgave

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

1. Uitgangspunten

1.1 Doelstelling en inkadering protocol

De Wet normering topinkomens (hierna: 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 daarnaast van de bezoldiging van niet-topfunctionarissen, indien de bezoldiging het algemeen bezoldigingsmaximum (naar rato van de omvang van het dienstverband) 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 financieel 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 (artikel 1.7 WNT) met uitzondering van de gegevens die in de WNT-verantwoording moeten worden opgenomen op grond van de anticumulatiebepaling (artikel 1.6a WNT en artikel 5, eerste lid, onderdelen n en o, Uitvoeringsregeling WNT). Deze gegevens worden niet betrokken in de controle door de accountant en blijven in dit protocol buiten beschouwing. 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 die 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 dat aan het oordeel van een accountant moet worden onderworpen, 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 2023 is de onderstaande wet- en regelgeving relevant.

¹ In geval het boekjaar gelijk is aan het kalenderjaar maakt de WNT-verantwoording over 2023 deel uit van het verslaggevingsdocument 2023. In geval het boekjaar niet gelijk is aan het kalenderjaar maakt de WNT-verantwoording over 2023 deel uit van het verslaggevingsdocument over het boekjaar dat in 2023 is aangevraagd.



Hierna wordt in dit protocol verwezen als 'de WNT-regelgeving'.

Algemene regelgeving:

- Wet normering topinkomens
- Uitvoeringsbesluit WNT
- Uitvoeringsregeling WNT
- Beleidsregels WNT 2023

Sectorale regelingen:

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

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

1.3 Procedures en termijnen

De volgende procedures en termijnen zijn relevant.

WNT-instellingen dienen uiterlijk 1 juli 2024 hun WNT-verantwoording over het kalenderjaar 2023 via internet op een algemeen toegankelijke wijze openbaar te maken. Indien op grond van andere op de verantwoordelijke van toepassing zijnde regelgeving of een besluit een later tijdstip waarop het financieel verslaggevingsdocument openbaar moet worden gemaakt geldt, is die latere datum de uiterlijke datum van openbaarmaking.

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 Onderzoeksrapport

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 met uitzondering van de gegevens die in de WNT-verantwoording moeten worden opgenomen op grond van de anticumulatiebepaling (artikel 1.6a WNT en artikel 5, eerste lid, onderdelen n en o, Uitvoeringsregeling WNT);
- de juiste toepassing van overgangsrecht op grond van artikelen 7.3 en 7.3a WNT of artikel 7 van het Uitvoeringsbesluit WNT indien van toepassing;
- de naleving van de bepalingen voor het instellen van terugvorderingen van betalingen aan 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 op materiële fouten in de verantwoording, 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 (subparagraaf 2.2.1), kennisname van de interne beheersing rondom uitvoering WNT (subparagraaf 2.2.2) en specifieke werkzaamheden per aandachtsgebied (subparagraaf 2.2.3).

2.2.1 Fase 1: Risicoanalyse

De accountant voert een initiële risicoanalyse uit en betreft daarbij de in onderstaande tabel A² genoemde aandachtspunten. Indicatoren voor een verhoogd risico zijn voor de accountant aanleiding tot het uitvoeren van de aanvullende werkzaamheden zoals 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">• Onverwachte verschillen tussen verantwoorde topfunctionarissen ten opzichte van vorig jaar.• (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 uit hoofde van de functie van topfunctionaris is kleiner dan de minimale materialiteit;• Het toepasselijke bezoldigingsmaximum minus de werkelijke totale bezoldiging¹ 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.

¹ In dit protocol wordt onder 'werkelijke totale bezoldiging' verstaan het totaal van de werkelijk genoten bezoldiging uit hoofde van de functie van topfunctionaris inclusief eventuele bezoldigingen voor nevenwerkzaamheden bij de WNT-instelling en bezoldigingen voor werkzaamheden bij gelieerde rechtspersonen (zoals bedoeld in artikel 5, eerste lid, onderdeel k, Uitvoeringsregeling WNT).

2.2.2 Fase 2: Kennisname van interne werkzaamheden 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 B³ genoemde maatregelen van administratieve organisatie / interne beheersing (AO/IB). De accountant neemt kennis van de opzet van deze maatregelen 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.

² In deze tabel wordt onder topfunctionarissen mede begrepen topfunctionarissen zonder topfunctie. Zie voor wat onder een topfunctionaris zonder topfunctie wordt verstaan punt 5 uit subparagraaf 2.2.3 van dit Controleprotocol.

³ In deze tabel wordt onder topfunctionarissen mede begrepen topfunctionarissen zonder topfunctie. Zie voor wat onder een topfunctionaris zonder topfunctie wordt verstaan punt 5 uit subparagraaf 2.2.3 van dit Controleprotocol.

Verwachte maatregel van interne beheersing WNT	Risico bij afwezigheid maatregel
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 uit hoofde van de functie van topfunctionaris en de werkelijke totale 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.	De werkelijke bezoldiging uit hoofde van de functie van topfunctionaris en/of werkelijke totale bezoldiging en/of 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 (subparagraaf 2.2.1) en fase 2 (subparagraaf 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 voorgedaan⁴. 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 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. De accountant controleert de juistheid van deze vaststelling.
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 of de klassenindeling voor 2023 door de instelling is gebaseerd op gegevens van de juiste peildatum of referentieperiode (zie tabel C), de juistheid van de door de instelling vastgestelde klasse en aanvullende vereisten (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	2021	Klasse, complexiteitspunten per criterium en het bijbehorende bezoldigingsmaximum dat op de instelling van toepassing is
	Aantal bekostigde leerlingen, vavo-studenten, mbo-studenten of ho-studenten	1 oktober 2021	
	Gewogen aantal onderwijssoorten of -sectoren	1 oktober 2021	
OCW – Media-instellingen	n.v.t.	n.v.t.	Het bezoldigingsmaximum dat op de instelling van toepassing is
Ontwikkelingssamenwerking	n.v.t.	n.v.t.	Het bezoldigingsmaximum dat op de instelling van toepassing is

⁴ Voorbeeld: geen uitkeringen einde dienstverband topfunctionarissen.



Sector	Aspect	Peildatum	(Aanvullende) in WNT-verantwoording te vermelden gegevens
Woningcorporaties	Aantal verhuureenheden in eigendom of beheer	31 december 2021, 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 2022	
Zorg	Kennisintensiteit	Als beoordeling plaats vindt in 2023 resp. 2022: situatie 2022 resp. 2021	Totaalscore en daarbij behorende klasse; het bijbehorende bezoldigingsmaximum dat op de instelling van toepassing is.
	Aantal taken	Als beoordeling plaats vindt in 2023 resp. 2022: situatie 2020, 2021 of 2022 resp. 2019, 2020 of 2021.	
	Aantal relevante financieringsstromen	Als beoordeling plaats vindt in 2023 resp. 2022: situatie 2022 resp. 2021	
	Omzet	Als beoordeling plaats vindt in 2023 resp. 2022: situatie 2022 resp. 2021	
Zorgverzekeraars	Aantal verzekerden	1 januari 2022	Het bezoldigingsmaximum dat op de instelling van toepassing is.

B Volledigheid en juistheid verantwoorde functionarissen

4. De accountant controleert de juistheid van naam en functie(s) van alle topfunctionarissen, waaronder begrepen de topfunctionarissen die geen topfunctie meer uitoefenen maar die op grond van artikel 1.1, onderdeel b, onder 6, WNT nog vier jaar als topfunctionaris worden aangemerkt (hierna in dit protocol aangeduid als 'topfunctionaris zonder topfunctie'), en de volledigheid van verantwoorde topfunctionarissen die een topfunctie uitoefenen aan de hand van formele bronnen, zoals statuten, 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 verricht de volgende werkzaamheden met betrekking tot de volledigheid van verantwoorde topfunctionarissen zonder topfunctie:
 - a) het identificeren van alle personen die in het kalenderjaar een topfunctie hebben beëindigd, en:
 - i. die topfunctie zijn gaan vervullen op of na 1 januari 2018 en deze topfunctie voor twaalf kalendermaanden of meer hebben vervuld na aanvang van die topfunctie, of
 - ii. van wie die topfunctie op of na 1 januari 2018 is verlengd en die deze topfunctie voor twaalf kalendermaanden of meer hebben vervuld gerekend vanaf de datum van verlenging;
 - b) de WNT-instelling vragen van alle onder a) geïdentificeerde personen aan te geven of deze wél of niet na de beëindiging van hun topfunctie nog werkzaamheden hebben verricht voor de instelling;
 - c) nagaan welke van de onder a) geïdentificeerde personen in de salarisadministratie voorkomen met een andere functie dan de beëindigde topfunctie welke bovendien is aangevangen binnen 12 maanden na beëindiging van de topfunctie, en vaststellen dat deze ook als topfunctionaris door de instelling zijn genoemd en zijn opgenomen in de WNT-verantwoording;
 - d) van de onder a) geïdentificeerde personen die niet als topfunctionaris zonder topfunctie in de WNT-verantwoording zijn opgenomen nagaan of in vastgelegde afspraken tussen de WNT-instelling en de betreffende persoon bij het einde van de topfunctie (zoals een vaststellingsovereenkomst) afspraken zijn gemaakt over na beëindiging van de topfunctie nog voor de instelling te verrichten werkzaamheden of diensten.

Indien de accountant vanuit andere werkzaamheden met betrekking tot de controle van de jaarrekening aanwijzingen heeft dat een functionaris zoals geïdentificeerd onder a) nog werkzaamheden voor de WNT-instelling (heeft) verricht maar die niet als topfunctionaris zonder topfunctie in de WNT-verantwoording is opgenomen, dan volgt de accountant deze aanwijzingen op. Van de accountant wordt niet verwacht actief op zoek te gaan naar dergelijke aanwijzingen.

6. De accountant controleert de volledigheid van verantwoorde overige functionarissen met een



(fictieve) dienstbetrekking met een bezoldiging⁵ hoger dan het algemeen bezoldigingsmaximum (naar rato van de omvang van het dienstverband) 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 diens professionele beoordeling bepaalde functionarissen buiten beschouwing laten, zoals werknemers met nul-urencontracten, oproepkrachten e.d. De accountant controleert de verantwoorde functies van de verantwoorde overige functionarissen aan de hand van de gegevens uit de salarisadministratie.

C Volledigheid en juistheid gegevens per verantwoorde functionaris

Duur van het dienstverband: aanvangs- en einddatum functievervulling

7. De accountant controleert de volledigheid en juistheid van de duur van het dienstverband, ofwel de opgegeven aanvangs- en einddatum van de functievervulling in het kalenderjaar van iedere topfunctionaris met een (fictieve) dienstbetrekking in de WNT-verantwoording aan de hand van de arbeidsovereenkomst of het 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 2023).
8. De accountant controleert de volledigheid en juistheid van de duur van het dienstverband, ofwel de aanvangs- en einddatum van de functievervulling van iedere topfunctionaris zonder een (fictieve) dienstbetrekking in de verantwoording aan de hand van achterliggende overeenkomsten⁶ inclusief een eventuele beëindigings- of vaststellingsovereenkomst en middels aansluiting op de voor de uitoefening van de functie gedeclareerde bedragen. Bij topfunctionarissen, hieronder mede begrepen topfunctionarissen zonder topfunctie, 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 deze topfunctionaris vooruitlopend op de beëindiging van het dienstverband geen taken meer vervult (artikel 4 Uitvoeringsregeling WNT en artikel 10 Beleidsregels WNT 2023).

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 met een (fictieve) dienstbetrekking en iedere topfunctionaris zonder topfunctie met een (fictieve) dienstbetrekking aan de hand van aansluiting op de salarisadministratie en de overeenkomst en van iedere overige functionaris aan de hand van aansluiting op de salarisadministratie. De accountant stelt vast dat de in de WNT-verantwoording opgenomen deeltijdfactor nooit lager dan 0,025 fte en nooit hoger dan 1,0 fte is.
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 en van iedere topfunctionaris zonder topfunctie zonder (fictieve) dienstbetrekking 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 dienstverband⁷. Indien een topfunctionaris bij een groepsmaatschappij van de WNT-instelling op de loonlijst staat wordt de deeltijdfactor gecontroleerd aan de hand van de gemaakte afspraken over tijdsbesteding, de registratie van de tijdsbesteding en/of het percentage van de loonkosten dat voor de betreffende functionaris aan de WNT-instelling wordt doorbelast. De accountant stelt vast dat de in de WNT-verantwoording opgenomen deeltijdfactor nooit lager dan 0,025 fte en nooit hoger dan 1,0 fte is.

(Fictieve) dienstbetrekking

11. De accountant controleert van iedere leidinggevende topfunctionaris met een (fictieve) dienstbetrekking, iedere leidinggevende topfunctionaris zonder (fictieve) dienstbetrekking vanaf de 13e kalendermaand en iedere topfunctionaris zonder topfunctie of de verantwoordingsregel 'Dienstbe-

⁵ Ontslagvergoedingen maken hier geen deel van uit.

⁶ In het geval van intra concern detachering kan er naast de overeenkomsten onder meer ook gekeken worden naar benoemingsbesluiten of statuten voor informatie over de duur van het dienstverband.

⁷ Zie 'Stappenplan indien de deeltijdfactor niet is vastgelegd voor een topfunctionaris zonder dienstbetrekking (vanaf kalenderjaar 2020)' op www.topinkomens.nl, onderdeel veel gestelde vragen en antwoorden.



trekking (ja/nee)' juist is ingevuld in overeenstemming met de controle-informatie uit de hiervoor genoemde werkzaamheden onder punt 7 tot en met 10 uit subparagraaf 2.2.3 van dit Controleprotocol.

Het individueel toepasselijke bezoldigingsmaximum of drempelbedrag

12. De accountant controleert per toezichthoudende topfunctionaris of het individueel toepasselijke bezoldigingsmaximum juist in de WNT-verantwoording is opgenomen aan de hand van het toepasselijke bezoldigingsmaximum uit punt 3 uit subparagraaf 2.2.3 van dit Controleprotocol, de aanvangs- en einddatum van de functievervulling in het kalenderjaar uit punt 7 of 8 uit subparagraaf 2.2.3 van dit Controleprotocol en de in artikel 2.2 of artikel 3.2 WNT genoemde factor (15% voor de voorzitter, 10% voor de overige leden van het toezichthoudende orgaan).
13. De accountant controleert per leidinggevende topfunctionaris met een (fictieve) dienstbetrekking, per leidinggevende topfunctionaris zonder (fictieve) dienstbetrekking vanaf de 13e kalendermaand en per topfunctionaris zonder topfunctie 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 uit subparagraaf 2.2.3 van dit Controleprotocol.
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 Uitvoeringsbesluit WNT aan de hand van het aantal kalendermaanden uit punt 18 en de gegevens met betrekking tot de omvang van het dienstverband in uren uit punt 17 uit subparagraaf 2.2.3 van dit Controleprotocol.
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 uit subparagraaf 2.2.3 van dit Controleprotocol.

Bezoldiging

16. De accountant controleert van iedere functionaris met een (fictieve) dienstbetrekking de juistheid van de verantwoorde bezoldiging en de splitsing hiervan in 'beloningen en belastbare onkostenvergoedingen' enerzijds en 'de voorzieningen ten behoeve van beloningen betaalbaar op termijn' anderzijds aan de hand van de salarisadministratie over het kalenderjaar. Voor deze controle wordt onder juistheid tevens verstaan de volledigheid voor zover deze is vast te stellen op basis van de salarisadministratie. Indien de instelling belastbare loonbestanddelen geheel of deels buiten de verantwoorde WNT-bezoldiging houdt, toetst de accountant of dit in overeenstemming is met de regels bij en krachtens de WNT (voorbeelden: belaste schadevergoedingen zoals bedoeld in artikel 2, tweede lid, onderdeel g en onderdeel h, Uitvoeringsregeling WNT of uitbetaling van niet opgenomen vakantiedagen bij einde dienstverband in overeenstemming met artikel 2, tweede lid, onderdeel i, Uitvoeringsregeling WNT). Bij de in de vorige zin bedoelde toetsing op uitbetaling van niet opgenomen vakantiedagen hanteert de accountant als uitgangspunt de vakantiedagenregistratie met betrekking tot de betreffende functionaris; bij het ontbreken daarvan merkt de accountant de door de instelling niet verantwoorde uitbetaalde vakantiedagen aan als kwantificeerbare onzekerheid in onverschuldigde betalingen.
De accountant mag uitgaan van een juiste fiscale behandeling van bezoldigingscomponenten door de instelling en de juistheid van de vakantiedagenregistratie, tenzij de accountant beschikt over concrete aanwijzingen van het tegendeel (bijvoorbeeld uit verrichte controlewerkzaamheden ten behoeve van de jaarrekeningcontrole of uitkomsten van recente belastingcontroles blijkt dat sprake is van fiscaal onjuiste behandeling van bepaalde bezoldigingscomponenten). In geval de accountant beschikt over dergelijke aanwijzingen, beoordeelt de accountant of deze omstandigheden, in combinatie met de uitkomsten van de werkzaamheden uit subparagraaf 2.2.1 Risicobeoordeling en subparagraaf 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 topfunctionaris zonder een (fictieve) dienstbetrekking, waaronder mede begrepen topfunctionarissen zonder topfunctie, de juistheid van de verantwoorde bezoldiging aan de hand van de ontvangen en eventueel nog te ontvangen declaraties⁸ voor de vervulling van deze functie met betrekking tot het kalenderjaar. Voor de leidinggevende topfunctie zonder een (fictieve) dienstbetrekking in de eerste twaalf kalendermaanden controleert de accountant, naast

⁸ In het geval van intra concern detachering zal er gekeken moeten worden naar hetgeen er aan de WNT-instelling is doorbelast.



bovenstaande, tevens de juistheid van de verantwoording met betrekking tot de omvang van het dienstverband in aantal uren waarbij onder juistheid tevens wordt verstaan de volledigheid voor zover deze op basis van de genoemde declaraties of geregistreerde uren 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 het kalenderjaar aan de hand van de gegevens uit punt 8 uit subparagraaf 2.2.3 van dit Controleprotocol.

Jaar waarin dienstverband is beëindigd

19. De accountant controleert per verantwoorde topfunctionaris, waaronder mede begrepen topfunctionarissen zonder topfunctie, 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 uit subparagraaf 2.2.3 van dit Controleprotocol.

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

20. De accountant controleert per verantwoorde topfunctionaris, waaronder mede begrepen topfunctionarissen zonder topfunctie, 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 WNT respectievelijk artikel 3.7 WNT enerzijds en de som van de beloning en de voorzieningen ten behoeve van beloningen betaalbaar op termijn 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 factor 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 topfunctionaris, waaronder mede begrepen topfunctionarissen zonder topfunctie, 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). Indien de instelling uitkeringen wegens beëindiging dienstverband geheel of deels buiten de WNT-verantwoording houdt, toetst de accountant of dit in overeenstemming is met de regels bij of krachtens de WNT (voorbeelden: uitkeringen of afkoopsummen betreffende die uitkeringen die voortvloeien uit een cao of een wettelijk voorschrift zoals bedoeld in artikel 4, tweede lid, Uitvoeringsregeling WNT, in voorkomend geval in combinatie met artikel 10c Beleidsregels WNT 2023, of vergoeding van kosten van juridische bijstand zoals bedoeld in artikel 4, derde lid, Uitvoeringsregeling WNT).

De accountant mag 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, dan wel op grond van een juiste toepassing van fourterstel zoals



bedoeld in artikel 5d Uitvoeringsregeling WNT zijn aangepast. Bij niet-topfunctionarissen die in het kalenderjaar worden verantwoord maar in het voorafgaande kalenderjaar terecht niet zijn verantwoord, zijn vergelijkende gegevens niet van toepassing.

Gelieerde rechtspersonen

22 a. De accountant gaat na of er rechtspersonen zijn die zich kwalificeren als gelieerde rechtspersonen van de WNT-instelling, zoals bedoeld in artikel 1.1 onderdeel m, WNT en de nadere uitleg van het begrip gelieerdheid op www.topinkomens.nl en richt zich hierbij op rechtspersonen die deel uitmaken van de groep, zoals bedoeld in artikel 2:24b BW waartoe de WNT-instelling behoort. Van de accountant wordt niet verwacht actief te onderzoeken of er gelieerde rechtspersonen zijn die niet tot de groep behoren. Van de accountant wordt wel verwacht dat als hem feiten en omstandigheden bekend zijn dat zich buiten de groep instellingen bevinden, die als WNT-gelieerde rechtspersoon kwalificeren, deze gelieerde rechtspersonen in de hierna genoemde werkzaamheden worden betrokken.

Voor iedere geïdentificeerde gelieerde rechtspersoon gaat de accountant na of een topfunctionaris, waaronder mede begrepen topfunctionarissen zonder topfunctie, van de WNT-instelling ook bezoldiging ontvangt van die gelieerde rechtspersoon. Indien dat het geval is, voert de accountant de volgende werkzaamheden uit:

- i. vaststellen dat de werkelijke totale bezoldiging van alle functies bij de WNT-instelling (zie punt 22b uit subparagraaf 2.2.3 van dit Controleprotocol) en de werkelijke bezoldiging bij die gelieerde rechtspersoon of rechtspersonen gezamenlijk (exclusief dubbeltellingen⁹) niet meer bedraagt dan het voor de instelling geldende WNT-maximum bij een voljaars, voltijds functievervulling dan wel een voor de individuele topfunctionaris toegestane hogere bezoldiging, als dit wel het geval is dan is er sprake van een overschrijding;
- ii. vaststellen dat de werkelijke bezoldiging van de topfunctionaris bij die gelieerde rechtspersoon of rechtspersonen afzonderlijk in de WNT-verantwoording is opgenomen;
- iii. vaststellen dat de werkelijke totale bezoldiging d.w.z. de som van de werkelijke bezoldiging als topfunctionaris, de werkelijke bezoldiging bij de gelieerde rechtspersoon of rechtspersonen en – indien van toepassing – de werkelijke bezoldiging voor werkzaamheden anders dan als topfunctionaris bij dezelfde WNT-instelling (zie punt 22b uit subparagraaf 2.2.3 van dit protocol) in de WNT-verantwoording is opgenomen;
- iv. vaststellen dat het voor de WNT-instelling geldend bezoldigingsmaximum of het voor de betreffende topfunctionaris toegestane hogere bezoldiging op grond van de artikelen 2.4, 2.5, 2.6, 2.7, 3.4, 7.3 of 7.3a WNT of de artikelen 4, 5, 6 of 7 van het Uitvoeringsbesluit WNT, afzonderlijk in de WNT-verantwoording is opgenomen. De artikelen 2.4 tot en met 2.7 en 3.4 WNT hebben betrekking op door de minister vastgestelde hogere toegestane bezoldiging voor een topfunctionaris (individueel of via de functie, instellingsnorm of klasse); artikelen 7.3 en 7.3a WNT en artikel 7 van het Uitvoeringsbesluit WNT hebben betrekking op overgangsrecht. LET OP: in afwijking van het individueel toepasselijke bezoldigingsmaximum (zie subparagraaf 2.2.3, punt 12 tot en met 14 van dit protocol) leidt toepassing van overgangsrecht niet tot een toegestane overschrijding van het toepasselijke bezoldigingsmaximum, maar tot een verhoging van het instellingsmaximum.

Bij deze werkzaamheden blijven buiten beschouwing de werkzaamheden als arts, tandarts of apotheker als bedoeld in artikel 3 van de Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg, de werkzaamheden in een specialisme van die beroepen als bedoeld bij of krachtens artikel 14 van die wet alsmede de werkzaamheden als klinisch chemicus of als klinisch fysicus van degene die bij of krachtens artikel 34 van die wet gerechtigd is die titel te voeren.

Naast het feit dat de accountant vaststelt of de onder ii t/m iv genoemde bedragen in de WNT-verantwoording zijn opgenomen controleert hij tevens de juistheid en volledigheid van deze bedragen.

Meerdere functies bij dezelfde WNT-instelling

22 b. De accountant gaat voor een topfunctionaris, waaronder mede begrepen topfunctionarissen zonder topfunctie, na of die bij dezelfde rechtspersoon een ander dienstverband heeft of werkzaamheden verricht in een functie anders dan als topfunctionaris, waarvoor hij bezoldiging ontvangt. Indien dat het geval is, voert de accountant de volgende werkzaamheden uit:

- i. vaststellen dat de werkelijke totale bezoldiging voor alle functies bij de WNT-instelling en indien van toepassing de gelieerde rechtspersoon of rechtspersonen (zie punt 22a uit

⁹ Dubbeltellingen kunnen ontstaan indien een topfunctionaris op de loonlijst staat van een gelieerde entiteit en die gelieerde entiteit deze kosten doorbelast aan de WNT-instelling waar deze doorbelasting als WNT-bezoldiging wordt aangemerkt. Bij de onder dit punt 22a. beschreven werkzaamheden wordt de doorbelasting buiten beschouwing gelaten.

subparagraaf 2.2.3 van dit Controleprotocol) gezamenlijk niet meer bedraagt dan het voor de instelling geldende WNT-maximum bij een voljaars, voltijds functievervulling dan wel een voor de individuele topfunctionaris toegestane hogere bezoldiging, als dit wel het geval is dan is er sprake van een overschrijding;

- ii. vaststellen dat de werkelijke bezoldiging van de topfunctionaris voor werkzaamheden anders dan als topfunctionaris bij dezelfde WNT-instelling afzonderlijk in de WNT-verantwoording is opgenomen;
- iii. vaststellen dat de werkelijke totale bezoldiging d.w.z. de som van de werkelijke bezoldiging als topfunctionaris, de werkelijke bezoldiging voor werkzaamheden anders dan als topfunctionaris bij dezelfde WNT-instelling en – indien van toepassing – de werkelijke bezoldiging bij de gelieerde rechtspersoon of rechtspersonen (zie punt 22a uit subparagraaf 2.2.3 van dit protocol) in de WNT-verantwoording is opgenomen;
- iv. vaststellen dat het voor de WNT-instelling geldend bezoldigingsmaximum of het voor de betreffende topfunctionaris toegestane hogere bezoldiging op grond van de artikelen 2.4, 2.5, 2.6, 2.7, 3.4, 7.3 of 7.3a WNT of de artikelen 4, 5, 6 of 7 van het Uitvoeringsbesluit WNT, afzonderlijk in de WNT-verantwoording is opgenomen. De artikelen 2.4 tot en met 2.7 en 3.4 WNT hebben betrekking op door de minister vastgestelde hogere bezoldiging voor een topfunctionaris (individueel of via de functie, instellingsnorm of klasse); artikelen 7.3 en 7.3a WNT en artikel 7 van het Uitvoeringsbesluit WNT hebben betrekking op overgangsrecht. LET OP: in afwijking van het individueel toepasselijke bezoldigingsmaximum (zie subparagraaf 2.2.3, punt 12 tot en met 14 van dit protocol) leidt toepassing van overgangsrecht niet tot een toegestane overschrijving van het toepasselijke bezoldigingsmaximum, maar tot een verhoging van het instellingsmaximum.

Bij deze werkzaamheden blijven buiten beschouwing de werkzaamheden als arts, tandarts of apotheker als bedoeld in artikel 3 van de Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg, de werkzaamheden in een specialisme van die beroepen als bedoeld bij of krachtens artikel 14 van die wet alsmede de werkzaamheden als klinisch chemicus of als klinisch fysicus van degene die bij of krachtens artikel 34 van die wet gerechtigd is die titel te voeren.

Naast het feit dat de accountant vaststelt of de onder ii t/m iv genoemde bedragen in de WNT-verantwoording zijn opgenomen controleert hij tevens de juistheid en volledigheid van deze bedragen.

Motivering overschrijding

23. De accountant controleert of het verantwoorde bedrag van de overschrijding juist is en stelt aan de hand van de uit de WNT-controle verkregen informatie vast of bij iedere overschrijding van een van toepassing zijnde bezoldigingsmaximum een motivering in het verslaggevingsdocument is opgenomen die niet in strijd is met andere bij de accountant uit hoofde van de controle bekende feiten. Voor zover het topfunctionarissen, waaronder mede begrepen topfunctionarissen zonder topfunctie, betreft, stelt hij daarbij tevens vast dat deze motivering inhoudelijk in overeenstemming is met de daarvoor geldende wettelijke bepalingen inzake:
- a. een ministerieel besluit om een hogere (totale) bezoldiging toe te staan (zie artikelen 2.4 WNT, 2.5 WNT, 2.6 WNT, 2.7 WNT en 3.4 WNT), 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), of
 - c. toepasselijk overgangsrecht (zie artikelen 7.3 WNT en 7.3a WNT en artikel 7 Uitvoeringsbesluit WNT, alsmede punt 24 uit subparagraaf 2.2.3 van dit Controleprotocol).

Overgangsrecht

24. De werkelijke bezoldiging uit hoofde van de functie van topfunctionaris kan hoger zijn dan het individueel toepasselijke bezoldigingsmaximum. De werkelijke totale bezoldiging kan hoger zijn dan het toepasselijk bezoldigingsmaximum. Dergelijke overschrijdingen zijn uitsluitend toegestaan op grond van de onder punt 23 uit subparagraaf 2.2.3 van dit Controleprotocol 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, waaronder mede begrepen topfunctionarissen zonder topfunctie, waarbij de werkelijke (totale) bezoldiging hoger ligt dan het toepasselijke bezoldigingsmaximum,
- indien in 2023 sprake is van fase A, of de overschrijding volledig is gebaseerd op bestaande bezoldigingsafspraken die in het kalenderjaar door het overgangsrecht werden beschermd, respectievelijk;

- indien in 2023 sprake is van fase B, of in 2023 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 voor alle geconstateerde onverschuldigde betalingen die niet zijn terugbetaald vóór 1 juli van het jaar volgend op het jaar van ontstaan vast dat over deze onverschuldigde betalingen rente is berekend vanaf 1 januari van het jaar volgend op het jaar van ontstaan tot en met de dag voorafgaand aan de dag van terugbetaling, in overeenstemming met artikel 1.6, derde lid, WNT.

De accountant stelt voorts van alle geconstateerde onverschuldigde betalingen vast of deze:

- a) vóór de datum van het afgeven van de controleverklaring zijn terugbetaald; hetzij
- b) een vordering aangaande deze onverschuldigde betaling juist en volledig onder vermelding van de naam van de topfunctionaris, waaronder mede begrepen topfunctionarissen zonder topfunctie, en, indien van toepassing, van de organisatie die deze topfunctionaris ter beschikking heeft gesteld, zijn opgenomen in de WNT-verantwoording inclusief een toelichting op de vordering uit hoofde van de onverschuldigde betaling.

Verantwoording van WNT-gegevens door een WNT-instelling die behoort tot een groep van rechtspersonen

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 handelwijze als volgt:

- a) De accountant van de groepsmaatschappij betreft de WNT-gegevens van de (verwijzende) WNT-instelling in de werkzaamheden uit hoofde van dit protocol.
- b) De accountant van de WNT-instelling neemt kennis van de controleverklaring bij de jaarrekening van die groepsmaatschappij en de strekking daarvan voor wat betreft de WNT.
- c) 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.
- d) Indien de WNT-verantwoording in de jaarrekening van de groepsmaatschappij niet de gegevens per dienstverband van elke verantwoorde functionaris 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.

Foutherstel

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 Uitvoeringsregeling WNT.

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.¹

Indicator verhoogd risico		Aanvullende werkzaamheden
1.1	Onverwachte verschillen tussen verantwoorde topfunctionarissen 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 subparagraaf 2.2.3 het risico voldoende afdekken. Zo niet, dan beoordelen of het risico met extra controlewerkzaamheden kan worden weggenomen overeenkomstig subparagraaf 2.3.3.
1.2	(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.
1.3	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.
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 subparagraaf 2.2.3 het risico voldoende afdekken. Zo niet, dan beoordelen of het risico met extra controlewerkzaamheden kan worden weggenomen overeenkomstig subparagraaf 2.3.3.
2.2	Controlecorrecties voorgaand jaar.	Beoordelen of de oorzaken van correcties voorgaand jaar ook voor het verslagjaar gelden. Zo ja, beoordelen of de basiswerkzaamheden uit subparagraaf 2.2.3 het risico voldoende afdekken. Zo niet, dan beoordelen of het risico met extra controlewerkzaamheden kan worden weggenomen overeenkomstig subparagraaf 2.3.3.
3	<ul style="list-style-type: none"> • Het individueel toepasselijke bezoldigingsmaximum minus de werkelijke bezoldiging uit hoofde van de functie van topfunctionaris is kleiner dan de minimale materialiteit; • Het toepasselijke bezoldigingsmaximum minus de werkelijke totale bezoldiging is kleiner dan minimale materialiteit. 	Beoordelen of de in subparagraaf 2.2.2 van dit Controleprotocol onder punt 4 genoemde maatregel van interne beheersing en/of de basiswerkzaamheden uit subparagraaf 2.2.3 dit risico voldoende beperken. Zo niet, dan beoordelen of het risico met extra controlewerkzaamheden kan worden weggenomen overeenkomstig subparagraaf 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 subparagraaf 2.2.2 van dit Controleprotocol onder punt 4 genoemde maatregel van interne beheersing en/of de basiswerkzaamheden uit subparagraaf 2.2.3 dit risico voldoende beperken. Zo niet, dan beoordelen of het risico met extra controlewerkzaamheden kan worden weggenomen overeenkomstig subparagraaf 2.3.3.

¹ In deze tabel wordt onder topfunctionarissen mede begrepen topfunctionarissen zonder topfunctie.

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.¹

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 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 / regelingen toetsen aan de toepasselijke WNT-regelgeving.

Maatregel van interne beheersing WNT		Aanvullende werkzaamheden accountant bij afwezigheid maatregel
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 werkelijke 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 cf. subparagraaf 2.3.3.

¹ In deze tabel wordt onder topfunctionarissen mede begrepen topfunctionarissen zonder topfunctie.

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

Indien de in subparagraaf 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 F¹⁰.

Tabel F: toepasselijke materialiteit WNT.

	Topfunctionarissen	Overige functionarissen met dienstbetrekking
Volledigheid vermelding topfunctionarissen op naam	0%	n.v.t.
Volledigheid vermelding overige functionarissen met dienstbetrekking op functie (niet op naam)	n.v.t.	1% van de personeelskosten met een maximum van € 223.000.
Juistheid en volledigheid per persoon van: • de werkelijke bezoldiging uit hoofde van de functie van topfunctionaris; • de werkelijke totale bezoldiging.	Het toepasselijke bezoldigingsmaximum minus de betreffende werkelijke bezoldiging, met een minimum van € 5.000 en een maximum van € 10.000.	n.v.t.
Juistheid en volledigheid werkelijke bezoldiging (per functie)	n.v.t.	Het toepasselijke bezoldigingsmaximum minus de betreffende 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 individueel toepasselijke maximum met betrekking tot uitkeringen wegens beëindiging van het dienstverband minus 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-

¹⁰ In deze tabel wordt onder topfunctionarissen mede begrepen topfunctionarissen zonder topfunctie.



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 instelling is verantwoordelijk voor het corrigeren van fouten en afwijkingen die bij de controlewerkzaamheden worden geconstateerd. De accountant toetst of de correcties zijn doorgevoerd. Voor zover het niet-materiële fouten en afwijkingen betreft dringt de accountant erop aan dat de instelling deze voor vaststelling van de controleverklaring corrigeert, of indien sprake is van constatering na vaststelling van de controleverklaring, dat de instelling in de volgende jaren de juiste vergelijkende cijfers presenteert.

Fouten en afwijkingen die niet door de instelling zijn gecorrigeerd in de WNT-verantwoording worden door de accountant vertaald in de strekking van de controleverklaring rekening houdend met de materialiteit. Daarbij hanteert de accountant tabel G in paragraaf 2.5 als uitgangspunt.

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 G¹¹ 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.

Fouten in de WNT-verantwoording en onzekerheden in de controle	Invloed WNT-bevindingen op rapportageverplichting accountant		
	Geen	Rapport van bevindingen WNT	Oordeel met beperking in controleverklaring
Niet vermelden van een topfunctionaris of het ontbreken van de naam van een topfunctionaris	n.v.t.	n.v.t.	Ja
Niet vermelden van een overige functionaris met een dienstbetrekking	< materialiteit uit paragraaf 2.4	n.v.t.	≥ materialiteit uit paragraaf 2.4
Ongecorrigeerde fouten plus kwantificeerbare onzekerheden in onverschuldigde betalingen	n.v.t.	< materialiteit uit paragraaf 2.4	≥ materialiteit uit paragraaf 2.4
Ongecorrigeerde fouten plus kwantificeerbare onzekerheden 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 plus kwantificeerbare onzekerheden in een toepasselijk maximum	< € 1.000	≥ € 1.000	n.v.t.
Ontbreken van een motivering bij overschrijding van het toepasselijk maximum	n.v.t.	Ja	n.v.t.
Ongecorrigeerde fouten in duur en/of omvang dienstverband	Onjuiste vermelding	Ontbreken	n.v.t.
Resterende onzekerheden in de controle die niet op economisch verantwoorde wijze kunnen worden weggenomen (paragraaf 2.3.3)	n.v.t.	n.v.t.	Ja

Fouten in de WNT-verantwoording en onzekerheden in de controle	Invloed WNT-bevindingen op rapportageverplichting accountant		
Bijzondere omstandigheden		Rapport van bevindingen WNT	Paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden
De WNT-verantwoording bevat een vordering uit hoofde van een onverschuldigde betaling welke op het moment van vaststellen van de jaarrekening nog niet is terugontvangen door de instelling		Ja	n.v.t.

¹¹ In deze tabel wordt onder topfunctionarissen mede begrepen topfunctionarissen zonder topfunctie.

Fouten in de WNT-verantwoording en onzekerheden in de controle	Invloed WNT-bevindingen op rapportageverplichting accountant		
Bijzondere omstandigheden		Rapport van bevindingen WNT	Paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden
De WNT-instelling verwijst naar een andere jaarrekening voor de eigen WNT-gegevens en de controleverklaring bij die andere jaarrekening bevat een beperking m.b.t. de WNT-gegevens van de (verwijzende) instelling (subparagraaf 2.2.3 van dit Controleprotocol, punt 26)		n.v.t.	Ja (in de controleverklaring bij de jaarrekening van de verwijzende instelling)

Onzekerheden met betrekking tot de WNT-verantwoording die adequaat in de WNT-verantwoording zijn toegelicht leiden niet tot een aangepaste controleverklaring of tot een rapport van bevindingen.

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 H¹² 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.

Geconstateerde tekortkoming en kwantificeerbare onzekerheden in de controle van 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 of het ontbreken van de naam 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 plus kwantificeerbare onzekerheden in onverschuldigde betalingen	n.v.t.	< materialiteit uit paragraaf 2.4	n.v.t.	≥ materialiteit uit paragraaf 2.4
Ongecorrigeerde fouten plus kwantificeerbare onzekerheden 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 plus kwantificeerbare onzekerheden in een toepasselijk maximum	< € 1.000	≥ € 1.000.	n.v.t.	n.v.t.
Ontbreken van een motivering bij overschrijding van het toepasselijk 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.

¹² In deze tabel wordt onder topfunctionarissen mede begrepen topfunctionarissen zonder topfunctie.



Geconstateerde tekortkoming en kwantificeerbare onzekerheden in de controle van de WNT-verantwoording	Invloed WNT-bevindingen op rapportageverplichting accountant			
	Overige aspecten	Rapport van bevindingen WN	Paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden	Oordeel met beperking in controleverklaring
Resterende onzekerheden in de controle die niet op economisch verantwoorde wijze kunnen worden weggenomen (paragraaf 2.3.3) ¹	n.v.t.	n.v.t.	Ja/Nee	Ja/Nee
De WNT-verantwoording bevat een vordering uit hoofde van een onverschuldigde betaling welke op het moment van vaststellen van de WNT-verantwoording nog niet is terugontvangen door de instelling	Ja	n.v.t.	n.v.t.	n.v.t.
De WNT-instelling verwijst naar een andere jaarrekening voor de eigen WNT-gegevens en de controleverklaring bij die andere jaarrekening bevat een beperking m.b.t. de WNT-gegevens van de (verwijzende) instelling (paragraaf 2.2.3 van dit Controleprotocol, punt 26)	n.v.t.	Ja (in de controleverklaring bij de WNT-verantwoording van de verwijzende instelling)	n.v.t.	n.v.t.

¹ Afhankelijk van het effect hiervan op de WNT-verantwoording zal hetzij een oordeel met beperking in de controleverklaring, hetzij een controleverklaring van oordeelsonthouding van toepassing zijn.

Onzekerheden met betrekking tot de WNT-verantwoording die adequaat in de WNT-verantwoording zijn toegelicht leiden niet tot een aangepaste controleverklaring of tot een rapport van bevindingen.

2.5.3 Bijzondere aspecten: zorg en jeugdsector

Per 1 januari 2022 is de Aanpassingswet Wet toetreding zorgaanbieders (AWTZa) in werking getreden. De AWTZa voorziet onder meer in een aanpassing van (bijlage 1 bij) de WNT. Het Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport heeft op haar CIBG site toegelicht dat deze wetswijziging redactioneel van aard is en geen wijziging in de reikwijdte met zich meebrengt. In lijn hiermee wordt van de accountant niet verwacht dat deze nadere werkzaamheden verricht om vast te stellen of een in 2021 reeds bestaande zorginstelling door deze aanpassing van de bijlage bij de WNT per 1 januari 2022 de status van WNT-instelling heeft gekregen of verloren.

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 vijfde lid, en artikel 5b 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 subparagraaf 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 subparagraaf 2.5.2 van dit protocol een controleverklaring met een beperking, een verklaring van oordeelsonthouding of een afkeurende verklaring met betrekking tot de WNT wordt verstrekt;
- in alle gevallen waarin op grond van subparagraaf 2.5.1 of subparagraaf 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, bijvoorbeeld doordat de belastingdienst andere conclusies heeft getrokken of aanwijzingen heeft gegeven. In dat geval betreft de accountant de andere conclusies of op te volgen aanwijzingen van de overheid in zijn werkzaamheden. 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.

3 Accountantsproducten

3.1 Controleverklaring

In de controleverklaring¹³ 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;
- in de paragraaf 'verantwoordelijkheid accountant' verwezen naar het Controleprotocol WNT 2023.

De NBA stelt voor de op te stellen controleverklaring voorbeeldteksten ter beschikking die gebruikt kunnen worden.

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 2023;
- dat het rapport uitsluitend is bestemd voor de instelling, de Minister van BZK, de minister wie het aangaat zoals bedoeld in artikel 1.1, onderdeel 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 subparagraaf 2.5.1 of subparagraaf 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	Toezichthoudende topfunctionaris	Topfunctionaris zonder topfunctie	Uitkering wegens beëindiging van het dienstverband	Overige functionarissen (= niet-topfunctionaris)
Naam	4	4	4	4	4	4	–
Functiegegevens	4	4	4	4	4	4	6
Duur van het dienstverband (aanvangs- en einddatum functievervulling)	7	8	8	7/8	7/8	–	–
Omvang van het dienstverband uitgedrukt in deeltijdfactor in fte	9	10	–	–	9/10	9/10	9
Omvang van het dienstverband in uren			17				
(Fictieve) dienstbetrekking	11	11	–	–	11	–	–
Individueel toepasselijke bezoldigingsmaximum	13	13	14	12	13	–	–
Individueel toepasselijke drempelbedrag bezoldiging	–	–	–	–	–	–	15

¹³ 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	Toeziethoudende topfunctionaris	Topfunctionaris zonder topfunctie	Uitkering wegens beëindiging van het dienstverband	Overige functionarissen (= niet-topfunctionaris)
Bezoldiging	16	17	17	16/17	16/17	–	16/17
Aantal kalendermaanden waarin functievervulling	–	–	18	–	–	–	–
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 2023						21	

Speciale verantwoordingsonderwerpen	Werkzaamheden	Legenda
Vergelijkende gegevens	22	<ul style="list-style-type: none"> • De cijfers in de cellen verwijzen naar de specifieke werkzaamheden per aandachtsgebied in subparagraaf 2.2.3. • Cellen met ‘–’ zijn niet van toepassing, omdat de betreffende punten geen onderdeel zijn van de WNT-verantwoording.
Bezoldiging bij gelieerde rechtspersonen	22a	
Bezoldiging bij meerdere functies bij dezelfde WNT-instelling	22b	
Totale bezoldiging	16+17+22a+22b	
Het voor de WNT-instelling geldend bezoldigingsmaximum	22a+22b	
(Motivering) overschrijding	23+22a+22b	
Overgangsrecht	24	
Onverschuldigde betalingen	25+22a+22b	
Verantwoording van WNT-gegevens door een WNT-instelling die behoort tot een groep van rechtspersonen	26	
Foutherstel	27	



TOELICHTING

1. Inleiding

Deze regeling bevat het Controleprotocol voor de accountantscontrole op de naleving van de Wet normering topinkomens (hierna: WNT) en de daarop berustende bepalingen met betrekking tot het verantwoordingsjaar 2023. Het Controleprotocol geeft aanwijzingen voor de controle van het financieel verslaggevingsdocument (of de verantwoording van uitsluitend de WNT-gegevens) door de accountant op de naleving van de WNT en de daarop berustende bepalingen. De geldende wet- en regelgeving, waarop het Controleprotocol berust, is opgenomen in paragraaf 1.2 van dit protocol.

2. Inhoudelijke wijzigingen Controleprotocol 2023

Voor elk verantwoordingsjaar wordt een Controleprotocol vastgesteld, waarin jaartallen worden aangepast en nieuwe inzichten en eventuele wijzigingen in wet- en regelgeving worden verwerkt. Er wordt terughoudend omgegaan met het doorvoeren van wijzigingen in het Controleprotocol. De volgende wijzigingen zijn doorgevoerd in het Controleprotocol WNT 2023.

2.1 Afschaffing openbaarmakingsplicht van de gegevens inzake het uurtarief

In onderdeel d van het vierde lid van artikel 5 Uitvoeringsregeling WNT is bepaald dat opgave moet worden gedaan van het aantal uren per jaar van het dienstverband van een topfunctionaris zonder dienstbetrekking. Op basis van onder meer dit gegeven kan berekend worden wat het individueel bezoldigingsmaximum van de betreffende topfunctionaris is en daarmee wat het uurtarief is. Het voormalige onderdeel e van het vierde lid van artikel 5 Uitvoeringsregeling WNT dat de verplichting bevatte tot openbaarmaking van het uurtarief, vervulde daarom geen functie meer en de openbaarmakingsplicht ten aanzien van dit gegeven is per 1 januari 2023 komen te vervallen in de Uitvoeringsregeling WNT. De verantwoording van dit gegeven hoeft dus niet langer gecontroleerd te worden.

2.2 Verduidelijking openbaarmakingsplicht met betrekking tot WNT-instellingen die onderdeel uitmaken van een groep met meerdere rechtspersonen

Gebleken is dat in de praktijk in het verleden niet altijd op de juiste wijze uitvoering wordt gegeven aan artikel 5c, derde lid, Uitvoeringsregeling WNT. Zo komen toezichthouders op de WNT regelmatig concerns of groepen van rechtspersonen tegen die een WNT-verantwoording opnemen in een geconsolideerde jaarrekening of in een jaarrekening van een van de rechtspersonen van de groep of het concern, maar wordt daarbij niet aangegeven op welke rechtspersoon of rechtspersonen de te verantwoorden WNT-gegevens betrekking hebben, zoals is voorgeschreven in artikel 5c, derde lid, onder a, Uitvoeringsregeling WNT. Bovendien wordt in de gebundelde verantwoording over het hoofde gezien dat een topfunctionaris die vanuit een andere rechtspersoon bij de WNT-instelling is geplaatst of gedetacheerd om bij die WNT-instelling werkzaam te zijn als topfunctionaris voor de WNT moet worden aangemerkt als topfunctionaris zonder dienstbetrekking, met daaraan verbonden een afwijkend bezoldigingsmaximum in de eerste twaalf kalendermaanden van de functievervulling (artikel 4 Uitvoeringsbesluit WNT) en een afwijkend bezoldigingsbegrip (dat van artikel 2a Uitvoeringsregeling WNT) dan dat van een topfunctionaris in dienstbetrekking. Daardoor wordt niet verantwoord welke vergoedingen tussen de rechtspersonen onderling worden betaald voor de functievervulling van deze topfunctionarissen, terwijl de openbaarmaking daarvan verplicht is op grond van de WNT (zoals bijvoorbeeld managementvergoedingen of managementfees).¹⁴

Met de verduidelijking zoals, met ingang van 2023, opgenomen in artikel 5c, derde lid, Uitvoeringsregeling WNT wordt beoogd duidelijk te maken dat het uitvoeren van de WNT op bovenstaande wijze niet is toegestaan.

Ter illustratie. Het opnemen van de WNT-verantwoordingen van twee dochtervennootschappen beide zijnde een WNT-instelling in een geconsolideerde jaarrekening van de holding (al dan niet zijnde een WNT-instelling) van de groep waartoe zij behoren levert geen andere verplicht te verantwoorden WNT-gegevens op dan als deze WNT-instellingen hun WNT-verantwoording zouden hebben opgenomen in hun eigen enkelvoudige jaarrekening. Er dienen exact dezelfde gegevens te worden verantwoord en te worden gecontroleerd met dit verschil:

1. dat deze WNT-verantwoordingen nu in één document staan te weten de geconsolideerde jaarrekening van de holding; en

¹⁴ Stcrt. 2022, nr 27637 p. 3



- er in de jaarrekeningen van de dochtervennootschappen (beide WNT-instellingen) een verwijzing staat voor de betreffende WNT-verantwoordingen naar de geconsolideerde jaarrekening van de holding.

De enige functie van artikel 5c, derde lid, Uitvoeringsregeling WNT is om de mogelijkheid te bieden de separate WNT-verantwoordingen van de WNT-instellingen behorende tot één groep bij elkaar in één jaarrekening te zetten.

Het is uitdrukkelijk niet de bedoeling van artikel 5c, derde lid, Uitvoeringsregeling WNT om de geldende WNT-normering bij functievervulling zonder dienstbetrekking buiten werking te stellen voor de bezoldiging (doorbelasting) die dochtervennootschappen zijnde WNT-instellingen vergoeden aan de holding (al dan niet zijnde een WNT-instelling) die de topfunctionaris ter beschikking stelt.

Voor de accountantscontrole betekent dit concreet dat, voor zover dit al niet gebeurt, de doorbelasting van de bezoldiging van de topfunctionaris binnen de groep gecontroleerd dient te worden aan de hand van het bezoldigingsbegrip van artikel 2a Uitvoeringsregeling WNT. Deze bezoldiging (doorbelasting) dient afgezet te worden tegen de geldende normering van de topfunctionaris zonder dienstbetrekking, zoals bedoeld in artikel 2.1, vierde lid WNT, aan de hand van de gegevens zoals vastgelegd in de administratie van de dochtervennootschappen zijnde de WNT-instellingen waar de topfunctionaris werkzaam is respectievelijk de holding (al dan niet zelf zijnde een WNT-instelling) die de topfunctionaris ter beschikking stelt als topfunctionaris aan deze dochtervennootschappen zijnde WNT-instellingen.

2.3 Aanpassing in de Regeling bezoldiging topfunctionarissen OCW-sectoren

In de Regeling bezoldiging topfunctionarissen OCW-sectoren is het begrip 'deelnemer' gewijzigd in 'vavo-student, mbo-student'. Volgens de toelichting op de Regeling bezoldiging topfunctionarissen OCW-sectoren betreft het hier een technische wijziging, waarbij de terminologie gelijk wordt getrokken met andere wet- en regelgeving.

3. Gevolgen voor regeldruk

Het Controleprotocol WNT 2023 is ten opzichte van het Controleprotocol WNT 2022 marginaal gewijzigd. De regeldruk effecten van dit Controleprotocol zijn beperkt tot de kennisname van deze wijzigingen door de accountants.

Hieronder wordt, voor zover beschikbaar, weergegeven wat de betreffende nieuwe regelgeving op basis waarvan wijzigingen in dit Controleprotocol hebben plaatsgevonden zegt over de regeldruk effecten van de wijziging in de betreffende nieuwe regelgeving.

In de toelichting op de Uitvoeringsregeling WNT wordt over onder meer de hierboven onder 2.1 en 2.2. genoemde wijzigingen gezegd m.b.t. de regeldrukeffecten voor controlerende accountants (out-of-pocket kosten voor WNT-instellingen): *'De onderhavige wijzigingen van de regeling houden verduidelijkingen en tekstuele verbeteringen in die in bepaalde sectoren kunnen bijdragen aan een betere toepassing en naleving van de WNT. De wijzigingen leggen geen nieuwe of verzwaarde verplichtingen op aan controlerende accountants in vergelijking met de bestaande wet- en regelgeving. Dit zal niet tot meer of minder regeldrukeffecten voor controlerende accountants leiden.'*¹⁵

In de toelichting op Regeling bezoldiging topfunctionarissen OCW-sectoren wordt over onder meer de hierboven onder 2.3 genoemde wijziging gezegd m.b.t. de regeldrukeffecten (in het algemeen): *'(...) Met deze wijziging van de regeling worden verder geen (nieuwe) informatieverplichtingen gecreëerd of geschrapt. Ook voor de verantwoording zijn er geen gevolgen. De regeling heeft daarmee, los van kennisnamekosten, geen gevolgen voor de administratieve lasten. Gezien de verwaarloosbare impact zijn de administratieve lasten niet gekwantificeerd.'*¹⁶

De wijzigingen zoals bedoeld in de twee hierboven aangehaalde passages inzake regeldrukeffecten uit de betreffende twee regelingen¹⁷ leiden niet tot nieuwe of extra controlewerkzaamheden voor accountants en derhalve niet tot nieuwe of extra regeldruk in het kader van dit Controleprotocol.

Het Adviescollege toetsing regeldruk (ATR) heeft het dossier niet geselecteerd voor een formeel advies, omdat het naar verwachting geen (omvangrijke) gevolgen voor de regeldruk heeft.

¹⁵ Stcrt. 2022, nr 27637 p. 4

¹⁶ Stcrt. 2022, nr 31416 p. 5

¹⁷ Stcrt. 2022, nr 27637 en Stcrt. 2022, nr 31416



4. Afstemming

Het Controleprotocol WNT 2023 is tot stand gekomen in nauwe afstemming met de NBA. Een concept van dit Controleprotocol is voor een uitvoeringstoets voorgelegd aan het zogenaamde Ex Ante Uitvoeringstoets panel (bestaande uit deskundigen uit het veld van onder meer WNT-instellingen en accountantskantoren).

5. Inwerkingtreding

Deze regeling treedt in werking met ingang van de dag na publicatie in de Staatscourant en is van toepassing op de controle van WNT-verantwoordingen over het kalenderjaar 2023. De inwerkingtredingsdatum van de Regeling Controleprotocol WNT 2023 ligt ruim voor 1 januari 2024. Dit maakt het mogelijk om in het te controleren boekjaar met de controle te starten, hetgeen aansluit bij de gangbare accountantspraktijk. Hiermee is afgeweken van de vaste verandermomenten en van de voorwaarde van publicatie twee maanden voor inwerkingtreding. Dit is niet problematisch, aangezien de regeling uitvoerig is afgestemd met de doelgroep van de regeling: de accountants.

*De Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties,
H.G.J. Bruins Slot*