

WNT verantwoording bij groepsstructuren

Problemen/aandachtspunten bij de totstandkoming van de WNT verantwoording in deze situatie (uitvoerbaarheid) en de controle van deze verantwoording (controleerbaarheid)

Bespreekpunten

1. Inleiding
2. Wet- en regelgeving
3. Topfunctionaris zonder dienstbetrekking
4. Effect verantwoording (uitvoerbaarheid)
5. Effect controle (controleerbaarheid)

Quote

“Toename administratieve lasten, creëren schijnzekerheid terwijl de bezoldiging van de betreffende topfunctionaris niet wijzigt”

1. Inleiding (1/3)

Aanleiding

- In een wijziging ter verduidelijking van de openbaarmakingsverplichting voor WNT-instellingen die deel uitmaken van een groep van rechtspersonen (artikel 5c, derde lid, van de Uitvoeringsregeling WNT per 1 januari 2023) is expliciet vastgelegd dat in een groepsverantwoording de WNT-gegevens per topfunctionaris per dienstverband (dat wil zeggen: per functie) moeten worden uitgesplitst en niet (zoals voorheen de praktijk was) de gegevens per topfunctionaris mogen worden geaggregeerd. Hierbij dient een topfunctionaris die vanuit een andere rechtspersoon binnen de groep bij de WNT-instelling is geplaatst of gedetacheerd om bij die WNT-instelling werkzaam te zijn als topfunctionaris voor de WNT te worden aangemerkt als topfunctionaris zonder dienstbetrekking, met daaraan verbonden voor leidinggevende topfunctionarissen een afwijkend bezoldigingsmaximum in de eerste twaalf kalendermaanden van de functievervulling en een afwijkend bezoldigingsbegrip dan dat van een topfunctionaris in dienstbetrekking. Als bezoldiging van deze topfunctionarissen dient verantwoord te worden welke vergoedingen tussen de rechtspersonen onderling worden doorbelast voor de functievervulling (zoals bijvoorbeeld doorbelastingen van salaris- en bijkomende personeelskosten, managementvergoedingen of management fees).
- Door de verantwoording van de gegevens per dienstverband/functie ontstaan situaties waarin de topfunctionaris deels in dienstbetrekking en deels niet in dienstbetrekking is, waarmee vraagstukken ontstaan over deeltijdfactor en bezoldigingsbegrip.
- Deze problematiek ontstaat nu als gevolg van de verduidelijking, maar wordt in de kern veroorzaakt door een al vele jaren bestaande weeffout in de WNT, die ook door het ministerie van BZK als zodanig is onderkend. Het ministerie heeft aangegeven dat reparatie van de wetgeving (2e Evaluatiewet WNT) op z'n vroegst vanaf 2025 in werking kan treden.
- Het controleprotocol is niet aangepast op de verduidelijking en daardoor deels onuitvoerbaar geworden (zie COPRO oordeel d.d. 30 november 2022). Deze onuitvoerbaarheid betreft de gevolgen van de verduidelijking door het ministerie voor het opstellen en controleren van een WNT groepsverantwoording, waaronder de eventuele gevolgen in de vorm van fouterstel van WNT verantwoordingen over de afgelopen jaren. Nadere communicatie over deze verduidelijking vanuit het ministerie is nog onderhanden.

1. Inleiding (2/3)

Overgangsregeling 2022

Op grond van vorenstaande heeft het ministerie van BZK, na overleg met de NBA, een overgangsregeling voor verslagjaar 2022 getroffen. Deze overgangsregeling is uitsluitend van toepassing op de situatie waarin sprake is van WNT-instellingen binnen een groep die gebruik maken van de mogelijkheid om in de geconsolideerde jaarrekening of de enkelvoudige jaarrekening van een van de andere rechtspersonen binnen de groep hun WNT-verantwoording op te nemen (de keuze mogelijkheid van artikel 5c, derde lid, Uitvoeringsregeling WNT). De overgangsregeling houdt in dat de controle op de WNT-verantwoording van die groep voor het jaar 2022 in zijn geheel buiten de scope van de controle door de accountant wordt geplaatst.

De reden voor de implementatie van een overgangsregeling is mede ingegeven door het feit dat zowel instellingen als de accountant zo voldoende tijd hebben om zich aan te passen aan de gewijzigde situatie. Daarnaast vereist dit ook vanuit het Ministerie aanvullende verduidelijking en of aanpassing van de regelgeving.

1. Inleiding (3/3)

Doel van deze notitie

Het doel van deze notitie is het uiteenzetten van de problemen/ aandachtspunten van de verduidelijking zoals opgenomen in de Uitvoeringsregeling WNT 2023 voor wat betreft:

- De uitvoerbaarheid bij het opstellen van de verantwoording door de WNT instelling, onder meer voor wat betreft het normenkader, de identificatie van bezoldigingscomponenten, de deeltijdfactor en de administratieve lasten maar ook het effect op financiering binnen groepsstructuren
- De controleerbaarheid van de verantwoording door de accountant, onder meer voor wat betreft de duidelijkheid van de bezoldigingscomponenten, de omvang van de deeltijdfactor en de reikwijdte van de controle voor wat betreft de doorbelastingen

In het vervolg van deze notitie zullen wij achtereenvolgens ingaan op:

- Relevante wet- en regelgeving
- De verschillende verschijningsvormen van de Topfunctionaris zonder dienstbetrekking inclusief de kenmerken van deze verschijningsvorm
- Het effect van de verschijningsvorm in relatie tot de geldende wet- en regelgeving WNT en specifiek de uitvoerbaarheid om te komen tot een WNT verantwoording (normenkader, administratieve lasten)
- Het effect van de verschijningsvorm op de controleerbaarheid van de WNT verantwoording (duidelijkheid van normen- en toetsingskader (bezoldigingscomponenten, doorbelastingen, deeltijdfactor) en de reikwijdte van de accountantscontrole voor wat betreft de doorbelasting (wat kan de accountant wel en wat niet)

2. WNT wet en regelgeving

Wet normering topinkomens

- In de wet is volgende definitie voor de bezoldiging van een topfunctionaris zonder dienstbetrekking opgenomen: Bezoldiging: *'de som van de vergoedingen voor het vervullen van de functie, met uitzondering van de vergoedingen die bij een functievervulling op grond van een dienstbetrekking onbelast zouden zijn, en met uitzondering van de omzetbelasting'*

Uitvoeringsregeling WNT

Bezoldigingscomponenten: Ten aanzien van de topfunctionaris zonder dienstbetrekking wordt, voor zover niet in het tweede lid uitgezonderd, in ieder geval tot de bezoldiging in de zin van de wet gerekend:

- a.de vergoeding voor de door de topfunctionaris zonder dienstbetrekking verrichte arbeid;
- b.de vergoeding voor de kosten van bemiddeling;
- c.de vergoeding voor de bureaunkosten;
- d.de componenten, bedoeld in artikel 2, eerste lid, voor zover die niet onder onderdeel a, b of c, vallen, of een compensatie of bijdrage voor die componenten.

Uitvoeringsbesluit WNT

Q&A

Uit onderstaande Q&A zoals opgenomen op de site www.topinkomens.nl blijkt duidelijk het verschil tussen de bezoldigingsbegrippen;

"Wat wordt onder bezoldiging verstaan?"

- *Indien de functie wordt vervuld op grond van een dienstbetrekking, bestaat de bezoldiging uit de som van de beloning, de belastbare vaste en variabele onkostenvergoedingen en de beloningen betaalbaar op termijn, met uitzondering van de omzetbelasting.*
- *Indien de functie wordt vervuld anders dan op grond van een dienstbetrekking, wordt onder bezoldiging verstaan de som van alle vergoedingen voor het vervullen van de functie, met uitzondering van de vergoedingen die bij een functievervulling op grond van een dienstbetrekking onbelast zouden zijn en ook met uitzondering van de omzetbelasting."*

3. Verschijningsvormen van de Topfunctionaris zonder dienstbetrekking

Wij constateren dat er verschillende verschijningsvormen van topfunctionarissen zonder dienstbetrekking zijn:

- Extern ingehuurd (interim, via een bemiddelingsbureau)
- Topfunctionaris met een dienstbetrekking bij een entiteit binnen de groep en waarvan doorbelasting van kosten plaatsvindt, bijvoorbeeld:
 - Een bestuurder die bij de holding (wel/geen WNT-entiteit) een dienstbetrekking heeft en tevens bestuurder is van een of meerdere andere WNT-groepsentiteit(en);
 - Een bestuurder die bij de holding (wel/geen WNT-entiteit) een dienstbetrekking heeft en waarbij de holding tevens bestuurder is van een of meerdere andere WNT-groepsentiteit(en);
 - Een bestuurder die een dienstbetrekking heeft bij een “personeels B.V.” binnen de groep en als bestuurder is aangesteld bij een of meerdere andere WNT-groepsentiteit(en).
- Toezichhoudend topfunctionaris (zonder dienstbetrekking) bij een entiteit binnen de groep en waarvan doorbelasting van kosten plaatsvindt, bijvoorbeeld:
 - Een Lid van de Raad van Toezicht bij de holding (wel/geen WNT-entiteit), waarbij de holding tevens bestuurder is van een of meerdere andere WNT-groepsentiteit(en).

De problematiek van de verschillende situaties wijkt in beginsel niet af op basis waarvan in het vervolg van deze notitie de situatie wordt gehanteerd waarbij de topfunctionaris een dienstbetrekking heeft bij de holding en op basis van zijn arbeidsovereenkomst tevens bestuurder is van 2 dochterentiteiten die vallen onder de reikwijdte van de WNT

4. Effect uitvoerbaarheid van de wet- en regelgeving

Wij constateren dat er verschillende verschijningsvormen van topfunctionarissen zonder dienstbetrekking zijn

- Extern ingehuurd (interim, via een bemiddelingsbureau)
- Topfunctionaris met een dienstbetrekking met een entiteit binnen de groep en waarvan doorbelasting van kosten plaatsvindt
- Toezichthoudend topfunctionaris (zonder dienstbetrekking) bij een entiteit binnen de groep en waarvan doorbelasting van kosten plaatsvindt

Hierbij constateren wij dat de huidige wet- en regelgeving onvoldoende kader biedt voor de situatie waarin sprake is van een binnen de groep 'ingehuurde' topfunctionaris. Hierbij hebben wij de volgende observaties:

- Normenkader is onduidelijk onder meer ten aanzien van:
 - De vaststelling van het te rapporteren aantal gewerkte uren (eerste 12 maanden) en/of vanaf de 13^e maand de omvang dienstverband, (door te belasten kosten vermenigvuldigd met het % deeltijd van de dienstbetrekking); uit hoofde van de administratieve lasten is het niet verantwoord de betreffende topfunctionarissen tijd te laten schrijven. Inherent aan een groepssituatie geldt:
 - Geen vastlegging van afspraken over omvang van de inzet bij de dochter- en zusterentiteiten. De inzet kan ook per dag, week, maand, jaar verschillen waardoor tijdsbesteding op voorhand niet kan worden ingeschat/ de werkelijkheid altijd zal afwijken van de vooraf ingeschatte tijdsbesteding.
 - Wanneer vooraf wel een inschatting is gemaakt, kan de werkelijkheid altijd afwijken en door het ontbreken van een registratie van deze uren ontbreekt een basis voor het opstellen van de verantwoording op dit onderdeel
- De identificatie van de bezoldigingscomponenten met name in relatie tot:
 - Bureau- en bemiddelingskosten; In de toelichting op de wijziging van de Uitvoeringsregeling WNT per 1 januari 2016 zijn bureaunkosten ruim gedefinieerd. Bureaunkosten (onderdeel c) omvatten onder meer de kosten voor ondersteunend personeel, ondersteunende systemen en de bedrijfsvoering van de ter beschikking stellende partij. Een eventuele winstopslag wordt ook daartoe gerekend. Bij bureaunkosten kan ook worden gedacht aan kosten voor diensten ter ondersteuning van het ter beschikking stellen van de topfunctionaris. Het kan gaan om diensten zoals counseling, advies, intervisie en kennis- en ervaringsoverdracht. Deze uitleg roept bij te verantwoorden doorbelastingen nu zoveel vragen op dat deze in de praktijk voor instellingen zonder nadere toelichtingen onwerkbaar c.q. onuitvoerbaar is. Bovendien is de opsomming van bezoldigingscomponenten in de Uitvoeringsregeling WNT niet limitatief. Dat betekent dat andere in groepsverband doorbelaste kosten ook in de beoordeling moeten worden betrokken?

4. Effect uitvoerbaarheid van de wet- en regelgeving

Vervolg observaties:

- Verdere uitwerking van het normenkader (zie vorige slide)
- Benoemen bezoldigingscomponenten bijvoorbeeld in relatie tot:
 - leasekosten, geldt artikel 2 lid1 onder k spreekt van het voordeel wegens ter beschikkingstelling van een auto (mede) voor privégebruik (fiscale bijtelling) of gaat het in deze situatie om de doorbelaste leasekosten;
 - doorbelaste kosten management assistent, doorbelaste kosten ontslagvergoedingen, algemene bestuurskosten (secretariaat, ondersteuning en overige gerelateerde kosten) kwalificeren deze wel of niet als bezoldigingscomponent bij een dergelijke topfunctionaris;
 - de doorbelaste kosten van (een deel van) de door de werkgever verstrekte uitkering wegens beëindiging dienstverband aan een leiding gevende topfunctionaris aan de andere WNT instellingen binnen de groep waarin deze topfunctionaris de leidinggevende functie vervult. Kwalificeren deze doorbelaste kosten als uitkering wegens beëindiging dienstverband of als bezoldiging bij de WNT instelling die deze kosten doorbelast krijgt.

Administratieve lasten

- Kerndoel van de WNT is het voorkomen dat publiek geld weglekt naar topfunctionarissen. Als de administratieve lasten en uitvoeringskosten toenemen zonder dat dit van invloed is op de bezoldiging van topfunctionarissen lekt per saldo juist meer in plaats van minder publiek geld weg.
- Tegelijkertijd stellen wij vast dat de feitelijke bezoldiging van de betreffende leidinggevende topfunctionaris niet zal wijzigen. Immers zoals eerder is vermeld, wordt bij het opstellen van de arbeidsovereenkomst de bepalingen van de WNT getoetst (of de overeengekomen bezoldiging past binnen het bezoldigingsmaximum op basis van de klasse indeling zoals die geldt voor de zorginstelling als groep).
- Op basis van het vorenstaande stellen wij vast dat de aanvullende administratieve lasten niet leiden tot aanpassing van de bezoldiging van de leidinggevende topfunctionaris als natuurlijk persoon en daarbij niet bijdragen aan het doel van de wet- en regelgeving. Kortom met deze verduidelijking gaat wederom meer geld dat voor de zorg van de patiënten benodigd is op aan administratieve lasten WNT waarvoor onomstotelijk vaststaat dat dit niet leidt tot een verlaging van de WNT bezoldiging van de leidinggevende topfunctionaris als natuurlijk persoon.

Financiering van kosten van de topfunctionaris die niet kunnen worden doorbelast aan de WNT-instelling

- Kenmerkend voor een holdingstructuur is dat alle kosten worden doorbelast aangezien in de holding zelf meestal geen activiteiten plaatsvinden c.q. geen sprake is van externe omzet.
- Hieruit vloeit voort dat geen kosten kunnen achter blijven in de holding. Dit resulteert dan in het feit dat andere kosten met een opslag worden doorbelast.

In de navolgende 2 slides zijn bovengenoemde observaties verder uitgewerkt in een tweetal voorbeelden.

4. Topfunctionaris zonder dienstbetrekking

Voorbeeld externe topfunctionaris

Situatie	Kenmerken	Verantwoording
<p>A. Inhuur externe topfunctionaris van buiten de organisatie (rechtstreeks (interim) of via bemiddelingsbureau.</p>	<ul style="list-style-type: none">• Afspraken over inzet vastgelegd in een overeenkomst van opdracht.• Tegengesteld belang tussen onafhankelijke partijen bij contractvorming.• Aard en omvang van de dienstverlening specifiek overeengekomen (omschrijving opdracht, duur opdracht, aantal uur, tarief per uur, reiskosten etc).• Werkzaamheden worden periodiek gefactureerd (met omschrijving van aantal dagdelen, gewerkte uren).• Bezoldigingscomponenten betreffen over het algemeen de gedeclareerde uren/dagdelen maal het overeengekomen uur-/dagdeel tarief, reiskosten (voor zover niet onbelast kan worden vergoed) en eventuele bureaunkosten.• Er zijn geen afspraken over de tijdsinzet per rechtspersoon binnen de groep en deze worden ook niet geregistreerd.	<ul style="list-style-type: none">• Voor het opstellen van de verantwoording bestaat een duidelijk normenkader en zijn de documenten beschikbaar ter onderbouwing:• Omvang en duur opdracht zijn vastgelegd in een overeenkomst (waarbij duur en omvang tevens is onderbouwd met onderliggende externe facturen inclusief specificaties)• De bezoldiging kan worden vastgesteld op basis van de ontvangen externe facturen van derden (een interim- of bemiddelingsbureau)

4. Topfunctionaris zonder dienstbetrekking

Voorbeeld topfunctionaris zonder dienstbetrekking in groepsstructuur

Situatie	Kenmerken	Verantwoording
<p>B. De topfunctionaris is in dienst van de holding en op basis van zijn arbeidsovereenkomst tevens bestuurder (direct of indirect) van de 2 dochterentiteiten die vallen onder de reikwijdte van de WNT (<i>zorginstelling, dus klasse indeling vastgesteld op het niveau van de groep</i>)</p> <p>De holding heeft verder geen activiteiten en/of eigen opbrengsten anders dan opbrengsten uit de doorbelaste kosten.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Geen vastlegging van afspraken over omvang van de inzet bij de dochterentiteiten. De inzet kan ook per dag, week, maand, jaar verschillen waardoor tijdsbesteding op voorhand niet kan worden ingeschat/ de werkelijkheid altijd zal afwijken van de vooraf ingeschatte tijdsbesteding. • Binnen een groepsstructuur is veelal geen sprake van een tegengesteld belang tussen de betreffende partijen bij afspraken inzake doorbelasting van kosten voor het vervullen van de leidinggevende topfunctie inclusief de naleving hiervan. • De topfunctionaris heeft een arbeidsovereenkomst met de holding. Bij het opstellen van de arbeidsovereenkomst wordt de bepalingen van de WNT getoetst (of de overeengekomen bezoldiging past binnen het bezoldigingsmaximum op basis van de klasse indeling zoals die geldt voor de zorginstelling als groep). • Van de besteding van de uren als leidinggevende topfunctionaris per WNT instelling wordt geen registratie bijgehouden (wordt als onderdeel van de functie gezien als topfunctionaris bij de holding) • De holdingkosten worden pro rata naar de twee dochterentiteiten doorbelast (zonder opslag), hierin zijn tevens begrepen de loonkosten van de leidinggevende topfunctionaris maar bijvoorbeeld ook van de managementassistent die in dienst is van de holding en werkzaamheden verricht voor beide entiteiten en in geval van een centrale afdeling facilitaire zaken op holding niveau ook doorbelastingen van kosten ICT en werkplekken) • De doorbelasting(en) worden administratief afgehandeld via de rekening-courant verhoudingen tussen de entiteiten en ook niet in alle situaties door 	<p>Bij het opstellen van de WNT verantwoording per WNT instelling ontstaan de volgende uitvoeringsproblemen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Deeltijdfactor: Geen vastlegging van de inzet bij de WNT instelling, op basis waarvan geen inzicht bestaat in de omvang van de inzet (en daarmee het voor de topfunctionaris geldende individuele bezoldigingsmaximum). In de wet- en regelgeving is niet opgenomen hoe de deeltijdfactor in deze situatie moet worden bepaald • Bezoldigingscomponenten: In tegenstelling tot situatie A. is nu geen sprake van externe facturen. Het is duidelijk dat de doorbelasting van kostencomponenten die zijn opgenomen in de salarisadministratie tot de bezoldiging behoren c.q. zijn uitgezonderd als de vergoedingen onbelast zijn. Voor bureau- en bemiddelingskosten is in deze situatie niet duidelijk welke kosten kwalificeren als bezoldigingscomponent. Moeten bijvoorbeeld de doorbelaste kosten van de managementassistent nu worden aangemerkt als bezoldiging? De holding vervult geen bemiddelingsfunctie. Kan er dan wel sprake zijn van bureaunkosten en bemiddelingskosten? En zo ja, gaat het dan bij een vergelijkbare functie in dienstbetrekking om een onbelaste vergoeding? <p>En zo zijn er nog vele andere kostencomponenten, waarbij dezelfde vragen moeten worden gesteld. Denk bijvoorbeeld aan de leasekosten van de auto, die door de holding aan de topfunctionaris ter beschikking is gesteld. Ingeval van doorbelasting worden de feitelijke leasekosten doorbelast terwijl artikel 2 lid1 onder k spreekt van het voordeel wegens ter beschikkingstelling van een auto (mede) voor privégebruik (fiscale bijtelling)</p> <p>Wij constateren dat de huidige wet- en regelgeving geen duidelijk kader biedt voor de verantwoording van de WNT gegevens in deze situatie (bezoldiging niet in dienstbetrekking in een groepssituatie). Daarnaast geldt dat bij de functievervulling over de 1^e 12 maanden tevens de omvang van het dienstverband in uren per kalenderjaar moet worden verantwoord. Dit leidt tot problemen in de uitvoering omdat een vastlegging/registratie van deze uren ontbreekt en geen inschatting kan worden gemaakt.</p>

5. Effect controleerbaarheid van de wet- en regelgeving

Bij het effect op de controleerbaarheid door de accountant hebben wij de volgende observaties:

Controle: toetsen aan de norm

- Wij constateren dat de huidige wet- en regelgeving onvoldoende kader biedt voor de situatie waarin sprake is van een topfunctionaris met een dienstbetrekking met een entiteit binnen de groep en waarvan doorbelasting van kosten plaatsvindt naar de WNT entiteiten.
- Controle door de accountant betekent het toetsen aan een norm op basis van voldoende en geschikte controle informatie. Wanneer een norm niet voldoende duidelijk is, leidt dit tot een opdracht die niet uitvoerbaar is en waarvan de accountant de opdracht niet kan accepteren.

Deeltijdfactor:

- De aanwijzingen zoals nu opgenomen in het controleprotocol (bij het ontbreken van andere gegevens baseren op % doorbelasting), volstaan niet omdat het controleprotocol slechts aanwijzingen voor de accountant bevat en het normenkader voor de opsteller in de wet- en regelgeving moet worden opgenomen.
- De betreffende Q&A inzake de deeltijdfactor is ook niet toepasbaar omdat een betrouwbare registratie ontbreekt en de registratie ook niet in functiescheiding tot stand kan komen vanwege het ontbreken van tegengesteld belang.

Geschiktheid van de beschikbare informatie voor het doel van de controle

- Extern ingehuurd (interim, via een bemiddelingsbureau):
- Ingeval een externe inhuur (buiten de groep) geldt dat sprake is van externe facturen, overeenkomst van opdracht waarbij tussen partijen tegengestelde belangen zijn. Hierdoor is voldoende en geschikte controle informatie beschikbaar die in hoge mate relevant en betrouwbaar is voor het onderbouwen van de conclusies waarop de accountant zijn oordeel baseert
- Topfunctionaris met een dienstbetrekking met een entiteit binnen de groep en waarvan doorbelasting van kosten plaatsvindt:
- Ingeval van het ter beschikking stellen van een leidinggevende topfunctionaris binnen de groep geldt dat sprake is van interne afspraken, kostenstructuren en rekening-courantboekingen waarbij in beginsel geen sprake is van een tegengesteld belang. Hierdoor is sprake van beschikbare informatie die mogelijk relevant is maar minder betrouwbaar is voor het onderbouwen van de conclusies waarop de accountant zijn oordeel baseert. Doorbelasting van kosten vindt niet plaats op basis van betrouwbare registratie van de verrichte inzet. Hierdoor kan de accountant niet voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen om daar zijn oordeel op te baseren.
- Daarnaast kan de accountant niet vaststellen in hoeverre in de overige doorbelastingen kosten zijn opgenomen die mogelijk toezien op het vervullen van de leidinggevende topfunctie (volledigheid).

In de navolgende 2 slides zijn bovengenoemde observaties verder uitgewerkt in een tweetal voorbeelden.

5. Controleerbaarheid

Inhuur externe topfunctionaris van buiten de organisatie (rechtstreeks (interim) of via bemiddelingsbureau

Kenmerken	Verantwoording	Controle
<ul style="list-style-type: none">Afspraken over inzet vastgelegd in een overeenkomst van opdrachtAard en omvang van de dienstverlening specifiek overeengekomen (omschrijving opdracht, duur opdracht, aantal uur, tarief per uur, reiskosten etc)Werkzaamheden worden periodiek gefactureerd (met omschrijving van aantal dagdelen, gewerkte uren)Bezoldigingscomponenten betreffen over het algemeen de gedeclareerde uren/dagdelen maal het overeengekomen uur-/dagdeel tarief, reiskosten (voor zover niet onbelast kan worden vergoed) en eventuele bureaunkostenTegengesteld belang bij contractvorming tussen onafhankelijke partijen	<ul style="list-style-type: none">Voor het opstellen van de verantwoording bestaat een duidelijk normenkader en zijn de documenten beschikbaar ter onderbouwing:Omvang en duur opdracht zijn vastgelegd in een overeenkomst (waarbij duur en omvang tevens is onderbouwd met onderliggende facturen inclusief specificaties)De bezoldiging kan worden vastgesteld op basis van de ontvangen facturen van derden (een interim- of bemiddelingsbureau)	<ul style="list-style-type: none">Voor de controle bestaat een duidelijk normenkaderDe accountant kan de juistheid van de omvang en duur opdracht toetsen aan de hand van de onderliggende documenten (overeenkomst van opdracht, en ontvangen facturen)De accountant kan vaststellen dat de WNT verantwoording is opgesteld in overeenstemming met de bepalingen van en krachtens de WNT op basis van onderliggende externe documenten (overeenkomst van opdracht, en ontvangen facturen). Voor deze externe documenten geldt dat sprake is van 2 partijen met een tegengesteld belang op basis waarvan dit leidt tot betrouwbare informatie waarop de accountant zijn oordeel kan baseren.

5. Controleerbaarheid

De topfunctionaris is in dienst van de holding en op basis van zijn arbeidsovereenkomst tevens bestuurder van de 2 dochterentiteiten die vallen onder de reikwijdte van de WNT

Kenmerken	Verantwoording	Controle
<ul style="list-style-type: none">• Geen vastlegging van afspraken over omvang van de inzet bij de dochterentiteiten,• De topfunctionaris heeft een arbeidsovereenkomst met de holding. Bij het opstellen van de arbeidsovereenkomst wordt de bepalingen van de WNT getoetst (of de overeengekomen bezoldiging past binnen het bezoldigingsmaximum op basis van de klasse indeling zoals die geldt voor de zorginstelling als groep).• Van de besteding van de uren als leidinggevende topfunctionaris per WNT instelling wordt geen registratie bijgehouden (wordt als onderdeel van de functie gezien als topfunctionaris bij de holding)• De holdingkosten worden pro rata naar de twee dochterentiteiten doorbelast (zonder opslag), hierin zijn tevens begrepen de loonkosten van de leidinggevende topfunctionaris maar bijvoorbeeld ook van de managementassistent die in dienst is van de holding en werkzaamheden verricht voor beide entiteiten en in geval van een centrale afdeling facilitaire zaken op holding niveau ook doorbelastingen van kosten ICT en werkplekken)	<ul style="list-style-type: none">• Bij het opstellen van de WNT verantwoording per WNT instelling ontstaan de volgende uitvoeringsproblemen:• Deeltijdfactor: Geen vastlegging van de inzet bij de WNT instelling, op basis waarvan geen inzicht bestaat in de omvang van de inzet (en daarmee het voor de topfunctionaris geldende individuele bezoldigingsmaximum). In de wet- en regelgeving is niet opgenomen hoe de deeltijdfactor in deze situatie moet worden bepaald (de bepaling in het controleprotocol volstaat niet in de herziene situatie omdat dit niet leidt tot betrouwbare informatie)• Bezoldigingscomponenten: In tegenstelling tot situatie A. is nu geen sprake van externe facturen. Het is duidelijk dat de doorbelasting van kostencomponenten die zijn opgenomen in de salarisadministratie tot de bezoldiging behoren c.q. zijn uitgezonderd als de vergoedingen onbelast zijn. Voor bureau- en bemiddelingskosten is in deze situatie niet duidelijk wel kosten kwalificeren als bezoldigingscomponent. Moeten bijvoorbeeld de doorbelaste kosten van de managementassistent nu worden aangemerkt als bezoldiging? De holding vervult geen bemiddelingsfunctie. Kan er dan wel sprake zijn van bureaukosten en bemiddelingskosten? En zo ja, gaat het dan bij een vergelijkbare functie in dienstbetrekking om een onbelaste vergoeding?• En zo zijn er nog vele andere kostencomponenten, waarbij dezelfde vragen moeten worden gesteld. Denk bijvoorbeeld aan de leasekosten van de auto, die door de holding aan de topfunctionaris ter beschikking is gesteld. Ingeval van doorbelasting worden de feitelijke leasekosten doorbelast terwijl artikel 2 lid1 onder k spreekt van het voordeel wegens ter beschikkingstelling van een auto (mede) voor privégebruik (fiscale bijtelling)• Wij constateren dat de huidige wet- en regelgeving geen duidelijk kader biedt voor de verantwoording van de WNT gegevens in deze situatie.	<ul style="list-style-type: none">• Voor de controle door de accountant leidt dit tot de volgende problemen:• Een duidelijk normen- en toetsingskader voor de bezoldigingscomponenten ontbreekt. De accountant toets aan de norm. Wanneer deze norm niet duidelijk is kan de accountant de opdracht niet accepteren/uitvoeren• Uitkering vanwege beëindiging dienstverband. Zowel bij de verantwoording als bij de controle ontstaan onduidelijke situaties, ingeval een werkgever, in het kader van einddienstverband de verstrekte uitkering doorbelast naar andere WNT instellingen, waarin de leidinggevende een topfunctie vervult. Kwalificeren deze doorbelaste kosten als uitkering wegens beëindiging dienstverband of als bezoldiging bij de WNT instelling die deze kosten doorbelast krijgt.• Doorbelastingen de doorbelasting van kosten vindt niet plaats op het niveau van het vervullen van de leidinggevende topfunctie bij een WNT instelling maar op een hoger aggregatie-niveau (bestuurskosten, organisatie-kosten etc. Bovendien ontbreekt bij doorbelastingen vaak een tegengesteld belang• Interne facturen zullen zelden leiden tot voldoende en geschikte controle informatie.• Daarnaast is het voor de accountant niet mogelijk vast te stellen in hoeverre in de overige doorbelastingen kosten zijn opgenomen die mogelijk toezien op het vervullen van de leidinggevende topfunctie (volledigheid).

6. Tot Slot, oplossingsrichtingen

Oplossingsrichtingen

- **Brief NBA d.d. 31 januari 2020 inzake Wetsevaluatie WNT – definitieve inbreng NBA (inclusief bijlage) [wnt-evaluatie-inbreng-nba---vereenvoudigingsvoorstellen.pdf](#)**
 - Door de groepsstructuur heen kijken en verantwoorden van de feitelijk bezoldiging van de leidinggevende topfunctionaris als natuurlijk persoon. Wij verwijzen naar onze brief d.d. 31 januari 2020; in de bijlage bij deze brief is onderstaande opgenomen:

10	Bezoldiging binnen groep o.b.v. dienstbetrekkingsgegevens toestaan	Toestaan dat bezoldiging van functionarissen met een dienstbetrekking bij een groeps-entiteit (concern) mag worden berekend op basis van de uiteindelijke dienstbetrekking => Salaris-administratie.	Vooromt interne overschrijdingen bij doorbelasting van de loonkosten van gedetacheerde functionarissen, bijv. door doorbelasting sociale lasten werkgever en/of leasekosten auto van de zaak.
----	--	--	---

- **Alternatief: Op basis van de verschillen tussen een externe ingehuurde topfunctionaris en een binnen de groep ter beschikking gestelde topfunctionaris, afzonderlijk categorie topfunctionarissen in groepsverband met aparte regelgeving**
 - Identificeren van 2 verschijningsvormen van een leidinggevende topfunctionaris zonder dienstbetrekking in de geldende wet- en regelgeving;
 - Extern
 - In een groepsstructuur én;
 - Duidelijk normenkader ontwikkelen in de wet- en regelgeving voor de leidinggevende topfunctionaris zonder dienstbetrekking in een groepsstructuur, voor wat betreft
 - Deeltijdfactor
 - Bezoldigingscomponenten
 - Reikwijdte accountantscontrole
 - Let op ingeval van interne afspraken, kostenstructuren en rekening-courantboekingen waarbij in beginsel geen sprake is van een tegengestelde belang, kan dit leiden tot niet voldoende en geschikte informatie dat nodig is voor het onderbouwen van de conclusies waarop de accountant zijn oordeel baseert. Doorbelasting van kosten vindt niet plaats op een betrouwbare registratie van de verrichte inzet. Daarnaast kan de accountant niet vaststellen in hoeverre in de overige doorbelastingen kosten zijn opgenomen die mogelijk toezien op het vervullen van de leidinggevende topfunctie (volledigheid)