



Regeling van de Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties van 18 juni 2025, nummer 2025-0000358619, houdende vaststelling van het Controleprotocol Wet normering topinkomens 2025 (Regeling Controleprotocol WNT 2025)

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 2025 op de naleving van de Wet normering topinkomens en de daarop berustende bepalingen wordt vastgesteld overeenkomstig de bijlage bij deze regeling.

Artikel 2

Deze regeling treedt in werking met ingang van 1 juli 2025.

Artikel 3

Deze regeling wordt aangehaald als: Regeling Controleprotocol WNT 2025.

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

*De Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties,
J.J.M. Uitermark*



BIJLAGE BIJ DE REGELING CONTROLEPROTOCOL WNT 2025

Controleprotocol WNT 2025

Inhoudsopgave

Inhoudsopgave

- 1 Uitgangspunten
 - 1.1 Doelstelling en inkadering protocol
 - 1.2 Relevante wet- en regelgeving
 - 1.3 Procedures en termijnen
- 2 Onderzoeksanpak
 - 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 met een dienstbetrekking, 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. Wat onder financieel verslaggevingsdocument dient te worden verstaan, is gedefinieerd in artikel 1.1, onder j, WNT: jaarverslag als bedoeld in artikel 2.31 van de Comptabiliteitswet 2016, jaarrekening als bedoeld in artikel 201 van de Provinciewet, jaarrekening als bedoeld in artikel 197 van de Gemeentewet of jaarrekening in de zin van Boek 2, titel 9, van het Burgerlijk Wetboek dan wel, indien deze artikelen niet van toepassing zijn, een ander bij of krachtens de wet voorgeschreven document dat jaarlijks wordt opgesteld tot verschaffing van inzicht in de financiële positie van een rechtspersoon of een organisatie van een rechtspersoon. In dit protocol wordt hierna in plaats van financieel verslaggevingsdocument ook wel de term jaarrekening gebruikt, vanwege de leesbaarheid en omdat dit de voor de accountant de (meest) gebruikelijke term is, maar daarmee wordt dus niet iets anders bedoeld dan financieel verslaggevingsdocument in de zin van artikel 1.1, onder j, WNT. 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

¹ In geval het boekjaar gelijk is aan het kalenderjaar maakt de WNT-verantwoording over 2025 deel uit van het verslaggevingsdocument 2025. In geval het boekjaar niet gelijk is aan het kalenderjaar maakt de WNT-verantwoording over 2025 deel uit van het verslaggevingsdocument over het boekjaar dat in 2025 is aangevallen.



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 2025 is de onderstaande wet- en regelgeving relevant.

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

Algemene regelgeving:

- Wet normering topinkomens
- Uitvoeringsbesluit WNT
- Uitvoeringsregeling WNT
- Beleidsregels WNT 2025

Sectorale regelingen:

- Regeling bezoldigingsmaxima topfunctionarissen zorg en jeugdhulp
- Regeling normering topinkomens toegelaten instellingen volkshuisvesting
- Regeling normering topinkomens OCW-sectoren
- Regeling bezoldiging topfunctionarissen Ontwikkelingshulp-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 2026 hun WNT-verantwoording over het kalenderjaar 2025 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 Onderzoeksaanpak

2.1 Algemeen kader

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

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

- de toepasselijkheid van de WNT op de instelling waarover in het financieel verslaggevingsdocument verantwoording wordt afgelegd (artikelen 1.2 tot en met 1.5 WNT);
- de juiste toepassing van mogelijke specifieke sectorale regelgeving zoals genoemd in tabel C van paragraaf 2.2.3;
- de openbaarmaking van de WNT-gegevens op grond van artikel 4.1 WNT en de hierop gebaseerde artikelen 5 en 5a Uitvoeringsregeling WNT 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 WNT² 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 A³ 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.	• 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.	• 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.	• 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.	• 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 B⁴ 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.

² Er kan geen beroep meer worden gedaan op het overgangsrecht van artikel 7.3a WNT, aangezien de termijnen zoals genoemd in dit artikel inmiddels zijn verstreken.

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.

⁴ 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.

Tabel B: verwachte maatregelen van interne beheersing WNT.

Verwachte maatregel van interne beheersing WNT		Risico bij afwezigheid maatregel
1	Bij het opstellen of aanpassen van arbeidsovereenkomsten of contracten met topfunctionarissen wordt aantoonbaar door de instelling gecontroleerd of de daarin gemaakte afspraken passen binnen de van toepassing zijnde maxima.	Overeenkomsten met topfunctionarissen voldoen niet aan de WNT.
2	Bij het opstellen of aanpassen van afspraken over ontslagvergoedingen of afvloeiingsregelingen met topfunctionarissen wordt aantoonbaar door de instelling gecontroleerd of deze afspraken of regelingen passen binnen het individueel toepasselijke maximum met betrekking tot de uitkeringen wegens beëindiging van het dienstverband.	Afspraken voldoen niet aan de WNT.
3	Een andere functionaris dan de topfunctionaris van of namens de instelling (niet zijnde de controlerend accountant) controleert ten minste één keer per jaar of de werkelijke bezoldiging 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 voorgedaan⁵. 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 2025 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 verantwoordingseisen (zie tabel C). Indien voor een instelling of functionaris op grond van een afzonderlijk daartoe strekkend besluit van de minister een hoger bezoldigingsmaximum wordt toegestaan dan zonder dit besluit van toepassing zou zijn, gaat de accountant bij zijn controle uit van dit hogere maximum.

Tabel C: sectorale regelgeving.¹

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

⁵ Voorbeeld: geen uitkeringen einde dienstverband topfunctionarissen.

Sector	Aspect	Peildatum	(Aanvullende) in WNT-verantwoording te vermelden gegevens
OCW – Onderwijs	Totale baten	2023	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	Primair onderwijs: 1 februari 2023; Overige onderwijssectoren: 1 oktober 2023	
	Gewogen aantal onderwijssoorten of -sectoren	Primair onderwijs: 1 februari 2023; Overige onderwijssectoren: 1 oktober 2023	
OCW – Media-instellingen	n.v.t.	n.v.t.	Het bezoldigingsmaximum dat op de instelling van toepassing is
Ontwikkelingshulp	n.v.t.	n.v.t.	Het bezoldigingsmaximum dat op de instelling van toepassing is
Woningcorporaties	Aantal verhuureenheden in eigendom of beheer	31 december 2023, 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 2024	
Zorg	Kennisintensiteit	Als beoordeling plaats vindt in 2025 resp. 2024: situatie 2024 resp. 2023	Totaalscore en daarbij behorende klasse; het bijbehorende bezoldigingsmaximum dat op de instelling van toepassing is.
	Aantal taken	Als beoordeling plaats vindt in 2025 resp. 2024: situatie 2022, 2023 of 2024 resp. 2021, 2022 of 2023.	
	Aantal relevante financieringsstromen	Als beoordeling plaats vindt in 2025 resp. 2024: situatie 2024 resp. 2023	
	Omzet	Als beoordeling plaats vindt in 2025 resp. 2024: situatie 2024 resp. 2023	
Zorgverzekeraars	Aantal verzekerden	1 januari 2024	Het bezoldigingsmaximum dat op de instelling van toepassing is.

¹ In sommige sectorale regelingen, gebaseerd op artikel 2.6 of 2.7 of 3.4 WNT, zijn aanvullende bepalingen opgenomen voor bijzondere situaties zoals oprichting, fusie of splitsing van een entiteit. Indien sprake is van een dergelijke bijzondere situatie controleert de accountant of de instelling de klassenindeling heeft vastgesteld in overeenstemming met de voor die bijzondere situatie in de sectorale regelgeving opgenomen bepalingen.

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 vaststellings-overeenkomst) 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 bezoldiging⁶ 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 vaststellings-overeenkomst 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 2025).
- 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 overeenkomsten⁷ 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 2025).

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 is uitgedrukt, voor zover kleiner dan 1 fte, als rekenkundig op drie decimalen afgeronde deeltijdfactor met een maximum van 1 fte.
- 10. De accountant controleert de juistheid van de omvang van het dienstverband, ofwel de deeltijdfac-

⁶ Ontslagvergoedingen maken hier geen deel van uit.

⁷ 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.

tor 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 dienstverband⁸. 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 is uitgedrukt, voor zover kleiner dan 1 fte, als rekenkundig op drie decimalen afgeronde deeltijdfactor met een maximum van 1 fte.

(Fictieve) dienstbetrekking⁹

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 'Dienstbetrekking (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 is berekend en 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 op drie decimalen afgeronde 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 kalender maanden 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

⁸ 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.

⁹ Als een WNT-instelling voor een topfunctionaris met andere entiteiten deelneemt aan de zogenaamde doorbetaaldloonregeling van artikel 32d van de Wet op de loonbelasting, dan kwalificeert die topfunctionaris bij die WNT-instelling als een topfunctionaris in dienstbetrekking. Dit geldt zowel als die WNT-instelling inhoudingsplichtige is zoals bedoeld in artikel 32d, eerste lid, sub a, Wet op de loonbelasting 1964 als voor de WNT-instelling die andere inhoudingsplichtige is zoals bedoeld in artikel 32d, eerste lid, sub b, Wet op de loonbelasting 1964. Zie artikel 5c, vierde lid, Uitvoeringsregeling WNT. Voor de duidelijkheid: de WNT-gegevens dienen per dienstbetrekking per instelling naar de omvang van de dienstbetrekking bij die instelling te worden verantwoord en gecontroleerd.

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 declaraties¹⁰ 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 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 salarisadmi-

¹⁰ In het geval van intra concern detachering zal er gekeken moeten worden naar hetgeen er aan de WNT-instelling is doorbelast.

nistratie over het kalenderjaar en de op het einde dienstbetrekking betrekking hebbende (vaststelings)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 afkoopsommen 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 artikelen 10c en 10d Beleidsregels WNT 2025, of vergoeding van kosten 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).

Volledigheid van de gegevens van een topfunctionaris zonder topfunctie bij de Staat der Nederlanden

22. Indien de accountant de in dit controleprotocol genoemde werkzaamheden verricht bij een orgaan of een onderdeel van de Staat der Nederlanden voert hij ten aanzien van de geïdentificeerde topfunctionarissen zonder topfunctie de volgende werkzaamheden uit voor zover van toepassing:
- a. Bij de controle van de jaarrekening¹¹ van het orgaan of onderdeel van de Staat der Nederlanden waar de topfunctionaris zonder topfunctie laatstelijk in het te verantwoorden kalenderjaar zijn of haar functie heeft vervuld, stelt de accountant vast dat:
 - i. alle voor het volledige kalenderjaar te verantwoorden gegevens van de betrokken topfunctionaris zonder topfunctie zijn opgenomen; en
 - ii. de onder i bedoelde gegevens die betrekking hebben op de functievervulling van betrokkene bij het orgaan of onderdeel van de Staat der Nederlanden waar betrokkene eerder in het te verantwoorden kalenderjaar zijn of haar functie heeft vervuld maar waar deze topfunctionaris zonder topfunctie gedurende het te verantwoorden kalenderjaar deze functie niet langer vervult, overeenstemmen met de door dat orgaan of onderdeel van de Staat der Nederlanden verstrekte informatie.
 - b. Bij de controle van de jaarrekening van het orgaan of onderdeel van de Staat der Nederlanden waar de topfunctionaris zonder topfunctie eerder in het te verantwoorden kalenderjaar zijn of haar functie heeft vervuld maar waar deze topfunctionaris zonder topfunctie gedurende het te verantwoorden kalenderjaar deze functie niet langer vervult, stelt de accountant vast dat:
 - i. de naam en functie van de topfunctionaris zonder topfunctie en de aanvangs- en einddatum van de functievervulling van betrokkene in de jaarrekening zijn vermeld; en
 - ii. in de jaarrekening een verwijzing is opgenomen naar de jaarrekening van een ander orgaan of onderdeel van de Staat der Nederlanden waar de te verantwoorden gegevens van de topfunctionaris zonder topfunctie voor het volledige kalenderjaar te vinden zijn.

D Speciale verantwoordingsonderwerpen

Vergelijkende gegevens

23. 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 fouterstel 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

24. 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

¹¹ Zie paragraaf 1.1, blz. 2, voor uitleg over de in dit controleprotocol gebezigde terminologie.

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 24b uit subparagraaf 2.2.3 van dit Controleprotocol) en de werkelijke bezoldiging bij die gelieerde rechtspersoon of rechtspersonen gezamenlijk (exclusief dubbeltellingen¹²) niet meer bedraagt dan het voor de instelling geldende WNT-maximum bij een voljaars, voltijds functie vervulling 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 24b 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 WNT¹³ 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 WNT¹⁴ 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

24. 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 24a uit subparagraaf 2.2.3 van dit Controleprotocol) gezamenlijk niet meer bedraagt dan het voor de instelling geldende WNT-maximum bij een voljaars, voltijds functie vervulling 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

¹² 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 24a. beschreven werkzaamheden wordt de doorbelasting buiten beschouwing gelaten.

¹³ Er kan geen beroep meer worden gedaan op het overgangsrecht van artikel 7.3a WNT, aangezien de termijnen zoals genoemd in dit artikel inmiddels zijn verstreken.

¹⁴ Er kan geen beroep meer worden gedaan op het overgangsrecht van artikel 7.3a WNT, aangezien de termijnen zoals genoemd in dit artikel inmiddels zijn verstreken.

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 24a 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 WNT¹⁵ 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 WNT¹⁶ 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.

Motivering overschrijding

25. 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 WNT¹⁷ en artikel 7 Uitvoeringsbesluit WNT, alsmede punt 26 uit subparagraaf 2.2.3 van dit Controleprotocol).

Overgangsrecht

26. 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 25 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 2025 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 2025 sprake is van fase B, of in 2025 de minimaal vereiste afbouw juist is bepaald en toegepast.

¹⁵ Er kan geen beroep meer worden gedaan op het overgangsrecht van artikel 7.3a WNT, aangezien de termijnen zoals genoemd in dit artikel inmiddels zijn verstreken.

¹⁶ Er kan geen beroep meer worden gedaan op het overgangsrecht van artikel 7.3a WNT, aangezien de termijnen zoals genoemd in dit artikel inmiddels zijn verstreken.

¹⁷ Er kan geen beroep meer worden gedaan op het overgangsrecht van artikel 7.3a WNT, aangezien de termijnen zoals genoemd in dit artikel inmiddels zijn verstreken.

Onverschuldigde betalingen

27. 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

28. 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

29. 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.

Indicator verhoogd risico		Aanvullende werkzaamheden
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	- 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.
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:

- a) of extra controlewerkzaamheden mogelijk zijn om de genoemde risico's alsnog voldoende te verminderen, en zo ja:

- b) 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 F¹⁸.

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 € 246.000.
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-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 controleverkla-

¹⁸ In deze tabel wordt onder topfunctionarissen mede begrepen topfunctionarissen zonder topfunctie.

ring. Niet-materiële fouten of tekortkomingen boven de in tabel G¹⁹ 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

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.
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 28)		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 H²⁰ 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.

¹⁹ In deze tabel wordt onder topfunctionarissen mede begrepen topfunctionarissen zonder topfunctie.

²⁰ In deze tabel wordt onder topfunctionarissen mede begrepen topfunctionarissen zonder topfunctie.

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.
Overige aspecten	Rapport van bevindingen WNT	Paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden	Oordeel met beperking in controleverklaring	Controleverklaring van oordeelsont-houding
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 het afgeven van het oordeel door de accountant m.b.t. 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 28)	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 oordeelonthouding 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 uitsluitend 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 zevende en negende 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. Tot en met 2024 was sprake van een handhavingsmoratorium door de Belastingdienst. Vanaf 1 januari 2025 is dit handhavingsmoratorium beëindigd. 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 doordat de Belastingdienst andere conclusies heeft getrokken, aanwijzingen heeft gegeven en/of een naheffingsaanslag heeft opgelegd. In deze gevallen volgt de accountant voor de beoordeling van een arbeidsrelatie het standpunt van de Belastingdienst. Indien de belastinginspecteur tot een naheffingsaanslag voor de loonheffingen overgaat, omdat naar het oordeel van de belastinginspecteur bij de betreffende arbeidsrelatie sprake was van een (fictieve) dienstbetrekking, geldt voor de toepassing van de WNT voor de periode waarover de naheffingsaanslag wordt opgelegd alsnog dat die arbeidsrelatie 'in dienstbetrekking' is vervuld. De regels voor fouterstel zijn hierop van toepassing.

3 Accountantsproducten

3.1 Controleverklaring

In de controleverklaring²¹ 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 2025.

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 2025;

²¹ 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.



- 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
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 2025						21	
Volledigheid van de gegevens van een topfunctionaris zonder topfunctie bij de Staat der Nederlanden					22		



Speciale verantwoordingsonderwerpen	Werkzaamheden	Legenda • 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.
Vergelijkende gegevens	23	
Bezoldiging bij gelieerde rechtspersonen	24a	
Bezoldiging bij meerdere functies bij dezelfde WNT-instelling	24b	
Totale bezoldiging	16+17+24a+24b	
Het voor de WNT-instelling geldend bezoldigingsmaximum	24a+24b	
(Motivering) overschrijding	25+24a+24b	
Overgangsrecht	26	
Onverschuldigde betalingen	27+24a+24b	
Verantwoording van WNT-gegevens door een WNT-instelling die behoort tot een groep van rechtspersonen	28	
Fouterstel	29	



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 2025. 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 2025

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 2025.

2.1 Afronding deeltijdfactor op drie decimalen en schrappen minimum deeltijdfactor

De verschillen in maximaal toegestane bezoldiging kunnen aanzienlijk zijn indien de deeltijdfactor wordt afgerond op een, twee of drie decimalen en de wijze van deze afronding kan dus het verschil maken tussen wel of geen onverschuldigde betaling. Daarom is in artikel 5, eerste lid, onderdeel d, en vijfde lid, onderdeel d, en artikel 5a, eerste lid, onderdeel b, Uitvoeringsregeling WNT en artikel 7, derde lid, Beleidsregels WNT 2025 opgenomen dat de deeltijdfactor van kleiner dan 1 fte altijd op drie decimalen moet worden afgerond. Daarmee worden alle topfunctionarissen en niet-topfunctionarissen met dienstbetrekking en, vanaf de dertiende kalendermaand, alle topfunctionarissen zonder dienstbetrekking in dezelfde positie gebracht wat de toepassing en verantwoording van de deeltijdfactor voor de WNT betreft. De accountant dient deze wijze van afronden ook te hanteren bij de controle van de deeltijdfactor en de controle van het door de WNT-instelling berekende en in de WNT-verantwoording opgenomen individuele bezoldigingsmaximum.

Tevens is de minimum deeltijdfactor van 0,025 fte per 1 januari 2025 geschrapt uit bovengenoemde artikelen in de Uitvoeringsregeling WNT²² en, in tegenstelling tot eerdere jaren, niet meer opgenomen in artikel 7 Beleidsregels WNT 2025. De deeltijdfactor dient derhalve ook bij weinig gewerkte uren exact verantwoord te worden op drie decimalen en mag niet vervangen worden door een minimum deeltijdfactor.

De punten 9, 10 en 13 van subparagraaf 2.2.3 van dit Controleprotocol zijn hieraan aangepast.

2.2 Verwijzing naar de gevolgen van het toepassen van de doorbetaaldloonregeling

Bij punt 11 van subparagraaf 2.2.3 van dit Controleprotocol is in een voetnoot een verwijzing met uitleg opgenomen naar het nieuwe artikel 5c, vierde lid, Uitvoeringsregeling WNT in welk artikel de gevolgen van het toepassen van de zogenaamde doorbetaaldloonregeling van artikel 32d van de Wet op de loonbelasting 1964 door WNT-instellingen, worden verduidelijkt.

2.3 Volledigheid van de gegevens van een topfunctionaris zonder topfunctie bij de Staat der Nederlanden

De rechtspersoon Staat der Nederlanden is de enige rechtspersoon waarop de WNT van toepassing is waarbij sprake is van meerdere verantwoordelijken in de zin van de WNT en meerdere WNT-verantwoordingen.

Om een dubbele verantwoording van de WNT-gegevens van een 'topfunctionaris zonder topfunctie' (formeel: een topfunctionaris als bedoeld in artikel 1.1, onder b, onder 6°, WNT) binnen de Staat der Nederlanden te voorkomen, indien deze tijdens het te verantwoorden kalenderjaar bij meerdere onderdelen van de Staat der Nederlanden werkzaam is geweest, is in artikel 5, zevende tot en met

²² Regeling van de Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties van 11 november 2024, houdende wijziging van de Uitvoeringsregeling WNT in verband met verduidelijking van het begrip uitkering wegens beëindiging van het dienstverband, verduidelijking van de verantwoording van de fiscale doorbetaaldloonregeling, en enkele technische verbeteringen en aanpassingen (Stcrt. 2024, 33460).

negende lid, Uitvoeringsregeling WNT verduidelijkt wie wat dient te verantwoorden.

Bij punt 22 van subparagraaf 2.2.3 van dit Controleprotocol staat de uitleg wat de accountant dienaangaande dient te controleren bij welk orgaan of onderdeel van de Staat der Nederlanden.

Als er niet conform artikel 5, zevende en negende lid, Uitvoeringsregeling WNT verantwoord is, dient dit gemeld te worden op grond van artikel 5.2, tweede lid, WNT.

2.4 Verwijzing naar het nieuwe artikel 10d Beleidsregels WNT 2025

Bij punt 21 van subparagraaf 2.2.3 van dit Controleprotocol is een verwijzing opgenomen naar het nieuwe artikel 10d Beleidsregels WNT 2025. Dit artikel geeft uitleg over de gevolgen van de WNT voor een hetzij tussen partijen overeengekomen, hetzij door de rechter toegekende (gefixeerde) schadevergoeding wegens onregelmatige opzegging. Artikel 10d behelst een verduidelijking van het begrip uitkering wegens beëindiging van het dienstverband voor de WNT (artikel 2.10 WNT in combinatie met artikel 1.6, tweede lid, WNT en artikel 4, tweede lid, Uitvoeringsregeling WNT), waarbij een bepaald deel van een tussen partijen overeengekomen schadevergoeding wordt uitgezonderd van het begrip uitkering wegens beëindiging van het dienstverband en op die grond ook buiten de openbaarmakingsverplichting op grond van de WNT valt.

2.5 Aanpassing in tabel H van subparagraaf 2.5.2 Oordeelsvorming bij een controleverklaring bij een aparte verantwoording van de WNT-gegevens

In tabel H van subparagraaf 2.5.2, een na laatste rij, is het moment waarop bepaald dient te worden of een onverschuldigde betaling al dan niet is terugbetaald gewijzigd van het moment van het vaststellen van de WNT-verantwoording naar het moment waarop de accountant zijn oordeel geeft over de separate WNT-verantwoording. Dit aangezien er geen formeel moment is waarop de separate WNT-verantwoording wordt vastgesteld, waar dit bij een jaarrekening waar een WNT-verantwoording onderdeel van is wel het geval is. Hiermee wordt verduidelijkt welk moment de accountant moet gebruiken om te bepalen of een onverschuldigde betaling is terugbetaald of niet. Met deze aanpassing wordt aangesloten op de bestaande accountantspraktijk.

2.6 Verduidelijking subparagraaf 2.5.3 Bijzondere aspecten: zorg en jeugdsector

In subparagraaf 2.5.3 is het woord 'uitsluitend' toegevoegd in de laatste zin: '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 *uitsluitend* door deze aanpassing van de bijlage bij de WNT per 1 januari 2022 de status van WNT-instelling heeft gekregen of verloren.'

Met de toevoeging is beoogd beter duidelijk te maken dat alleen de aanpassing van de bijlage als gevolg van de Aanpassingswet Wet toetreding zorgaanbieders als zodanig geen nadere werkzaamheden van de accountant vereist om vast te stellen of een in 2021 reeds bestaande zorginstelling de status van een WNT-instelling heeft gekregen of verloren. Er kunnen uiteraard wel andere omstandigheden van toepassing zijn, waardoor een reeds in 2021 bestaande zorginstelling in een later jaar de status van WNT-instelling verkrijgt of verliest, die wel gecontroleerd dienen te worden, zoals wijziging van taken of financiering.

2.7 Opheffing handhavingsmoratorium Wet deregulering beoordeling arbeidsrelaties (DBA)

De tekst van paragraaf 2.7 is aangepast naar aanleiding van de opheffing van het handhavingsmoratorium van de Belastingdienst met betrekking tot de Wet DBA per 1 januari 2025.

3. Gevolgen voor regeldruk

Het Controleprotocol WNT 2025 is ten opzichte van het Controleprotocol WNT 2024 marginaal gewijzigd. De regeldrukeffecten van dit Controleprotocol zijn beperkt tot de kennisname van deze wijzigingen door de accountants.

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

In de toelichting op de Uitvoeringsregeling WNT wordt over onder meer de hierboven onder 2.1 t/m 2.3 genoemde wijzigingen gezegd m.b.t. de regeldrukeffecten voor WNT-instellingen: 'De overige wijzigingen van de Uitvoeringsregeling WNT, te weten (...)

het schrappen van de minimum deeltijdfactor en het afronden van de deeltijdfactor op drie decimalen (artikel I, onderdelen C, onder 1 en 2, en D (artikelen 5, eerste en vijfde lid, en 5a, eerste lid)), de verduidelijking van de verantwoording van een topfunctionaris zonder topfunctie van de Staat der Nederlanden ((Artikel I, onderdeel C, onder 3 (artikel 5, nieuwe zevende tot en met negende lid)) en de verduidelijking van de verantwoording van de WNT bij toepassing van de fiscale doorbetaaldloonregeling (artikel I, onderdeel E (artikel 5c, vierde lid)) leiden naar verwachting niet tot wijziging van de regeldrukeffecten of hooguit tot zeer marginale wijzigingen daarvan. Om die reden zijn er geen berekeningen gemaakt van de regeldrukeffecten van die wijzigingen.'

Bij 'Controlerende accountants (out of pocket kosten voor WNT-instellingen)' staat in de toelichting op de Uitvoeringsregeling WNT ten aanzien van de hierboven onder 2.1 t/m 2.3 genoemde wijzigingen: 'De regeldrukeffecten voor controlerende accountants van de wijzigingen van de Uitvoeringsregeling WNT ontwikkelen zich grosso modo langs dezelfde lijn en in dezelfde mate als de hiervoor geschetste regeldrukeffecten voor de WNT-instellingen.(...).'

De wijzigingen van de Uitvoeringsregeling WNT zoals bedoeld in de hierboven aangehaalde passages inzake regeldrukeffecten uit de betreffende wijzigingsregeling²³ leiden niet of hooguit zeer marginaal tot wijzigingen van de controlewerkzaamheden door accountants en derhalve niet tot nieuwe of extra regeldruk in het kader van dit Controleprotocol.

De wijzigingen zoals hierboven opgenomen onder 2.4 t/m 2.7 van deze toelichting vloeien niet voort uit nieuwe regelgeving en leveren geen nieuwe of extra regeldruk op. Zij betreffen een verwijzing naar een verduidelijking van het WNT-begrip uitkering wegens beëindiging van het dienstverband zoals opgenomen in de Beleidsregels WNT 2025 (2.4). De wijziging zoals hierboven genoemd onder 2.5 zorgt voor een betere aansluiting bij de bestaande accountspraktijk en levert derhalve geen extra regeldrukeffecten op. Hooguit levert het een marginale verlichting qua regeldrukeffecten op, aangezien hetgeen in dit Controleprotocol staat beter aansluit bij de bestaande praktijk. De toevoeging van het woord 'uitsluitend' in subparagraaf 2.5.3. van dit Controleprotocol, zoals hierboven in deze toelichting bedoeld onder 2.6, heeft geen gevolgen voor de regeldruk en is slechts ter verduidelijking opgenomen. Tot slot de opheffing van het handhavingsmoratorium op de Wet DBA (2.7) vloeit niet voort uit nieuwe regelgeving en levert dus geen nieuwe regeldruk op.

Het Adviescollege toetsing regeldruk heeft het dossier niet geselecteerd voor een formeel advies, omdat er weinig tot geen regeldrukgevolgen zijn.

4. Afstemming

Het Controleprotocol WNT 2025 is tot stand gekomen in nauw overleg met de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (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 het vaste verandermoment 1 juli 2025 en is van toepassing op de controle van WNT-verantwoordingen over het kalenderjaar 2025. De inwerkingtredingsdatum van de Regeling Controleprotocol WNT 2025 ligt ruim voor 1 januari 2026. Dit maakt het mogelijk om in het te controleren boekjaar met de controle te starten. Hetgeen aansluit bij de gangbare accountantspraktijk. Afgeweken is van de voorwaarde van publicatie twee maanden voor inwerkingtreding. Dit is niet problematisch, aangezien de regeling tot stand is gekomen in nauw overleg met de doelgroep van de regeling: de accountants. Materieel wordt wel voldaan aan de minimale invoeringstermijn.

*De Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties,
J.J.M. Uitermark*

²³ Stcrt. 2024, 33460.