

Dit document maakt gebruik van bladwijzers

NBA Alert 47

**Wet Normering Topinkomens (WNT)
Invloed intra-groep detachering op de controle van de
WNT-verantwoording 20XX**

Versie 2

30 januari 2025

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants

The logo of the Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) features a thick orange horizontal bar above the letters 'NBA' in a bold, orange, sans-serif font.

NBA

NBA Alert 47:	Wet Normering Topinkomens (WNT) Invloed intra-groep detachering op de controle van de WNT-verantwoording
Versie 2.0	NBA
Van toepassing op:	Externe accountants
Onderwerp:	<p>Het Ministerie van Binnenlandse Zaken (BZK) heeft op 1 november 2022 in de toelichting op de Uitvoeringsregeling WNT 2023 de openbaarmakingsverplichting voor WNT-instellingen die deel uitmaken van een groep van rechtspersonen verduidelijkt. Deze verduidelijking houdt in dat in de WNT-verantwoording de WNT-gegevens per topfunctionaris van de WNT-instelling of, bij meerdere WNT-instellingen in groepsverband per dienstverband (dat wil zeggen: per functie) moeten worden uitgesplitst. Voorheen was het gebruikelijk om de verantwoording van WNT-gegevens per topfunctionaris samen te voegen per dienstbetrekking (op groepsniveau; de zogenoemde groepsverantwoording); dit is niet langer toegestaan. Eind 2022 werd duidelijk dat de hiervoor genoemde verduidelijking bij intra-groep detacheringen tot verantwoordings- en controleproblemen zou leiden. Deze knelpunten hebben vooral betrekking op de WNT-gegevens Omvang van het dienstverband (deeltijdfactor) en Bezoldiging</p> <p>Op grond hiervan heeft de NBA de NBA Alert 47 'Wet Normering Topinkomens (WNT) Invloed intra-groep detachering op de controle van de WNT-verantwoording' (hierna; NBA Alert 47) uitgebracht voor de controle van de WNT-verantwoording. In paragraaf 1.2 van deze NBA Alert zijn de belangrijkste wijzigingen ten opzichte van de vorige versie opgenomen.</p>
Datum:	versie 30 januari 2025
Status NBA Alert:	Deze publicatie, die tot stand is gekomen onder verantwoordelijkheid van de NBA, beoogt registeraccountants en accountants-administratieconsulenten (hierna: accountant) aanwijzingen te geven ter zake van een specifiek onderdeel van de uitoefening van het accountantsberoep. Verwacht wordt dat accountants kennisnemen van deze aanwijzingen en deze overwegingen voor zover relevant voor de opdracht. Een accountant die deze aanwijzingen niet toepast, moet erop voorbereid zijn om uit te leggen hoe niettemin is voldaan aan de verplichtingen, basisprincipes en essentiële werkzaamheden uit wet- en regelgeving, die nader zijn behandeld in deze aanwijzingen. Deze publicatie heeft niet de status van beroepsreglementering.

Inhoudsopgave

1	Inleiding	4
1.1	Aanleiding	4
1.2	De belangrijkste wijzigingen	4
1.3	Doelstelling en reikwijdte NBA Alert	5
1.4	Managementsamenvatting	6
2	Wet- en regelgeving, verslaggeving en toelichting	8
2.1	Wet- en regelgeving	8
2.2	Verslaggeving WNT 20XX	8
2.3	Toelichtingen Q&A	8
3	WNT-verantwoording bij intra-groep detachering	10
3.1	Uitvoeringsregeling WNT, artikel 5C	10
3.2	WNT- verantwoordingen bij intra-groep detachering	10
3.3	WNT-verantwoording 20XX: voorbeelden	10
3.4	Duiding problematiek	12
4	Omvang dienstverband in de situatie van intra-groep detachering	13
4.1	Wet- en regelgeving	13
4.2	Uitwerking in de praktijk	14
4.3	Impact op de controle door de accountant	15
4.4	Oordeelsvorming	17
5	Bezoldiging in de situatie van intra-groep detachering	18
5.1	Wet- en regelgeving	18
5.2	Uitwerking in de praktijk	20
5.3	Impact op de controle door de accountant	20
5.4	Oordeelsvorming	22
6	Vergelijkende gegevens voorafgaand jaar	23
6.1	WNT-groepsverantwoording over 2022 buiten scope accountantscontrole van de jaarrekening 2022	23
6.2	WNT-verantwoording over 2022 als onderdeel van de controle van de jaarrekening 2023	23
6.3	WNT-verantwoording over 20XX-1 als onderdeel van de controle van de jaarrekening 20XX	24
7	Zelfstandige WNT-verantwoording	27
7.1	Wet- en regelgeving	27
7.2	Gevolgen voor de controle	27
7.3	Impact voor de controleverklaring	27
8	Overige aangelegenheden	29
8.1	Effect bevindingen WNT in relatie tot getrouwheid bestuurdersbeloning op de controleverklaring	29
8.2	Gevolgen van de controleverklaring met beperking	30
9	Bijlagen	32
9.1	Bijlage 1 Schema en Guidance	32
9.2	Bijlage 2 – Enkele voorbeelden gevolgen voor controleverklaring	34
9.3	Zie Bijlagen 3a en 3b – Voorbeeldteksten controleverklaringen	35

1 Inleiding

1.1 Aanleiding

Het Ministerie van Binnenlandse Zaken (BZK) heeft op 1 november 2022 in de toelichting op de Uitvoeringsregeling WNT 2023¹ de openbaarmakingsverplichting voor WNT-instellingen die deel uitmaken van een groep van rechtspersonen verduidelijkt. Deze verduidelijking houdt in dat in de WNT-verantwoording de WNT-gegevens per topfunctionaris van de WNT-instelling of, bij meerdere WNT-instellingen in groepsverband *per dienstverband* (dat wil zeggen: per functie) moeten worden uitgesplitst. Voorheen was het gebruikelijk om de verantwoording van WNT-gegevens per topfunctionaris samen te voegen *per dienstbetrekking* (op groepsniveau; de zogenoemde groepsverantwoording); dit is niet langer toegestaan.

Eind 2022 werd duidelijk dat de hiervoor genoemde verduidelijking bij intra-groep detacheringen tot verantwoordings- en controleproblemen zou leiden. Deze knelpunten hebben vooral betrekking op de WNT-gegevens Omvang van het dienstverband (deeltijdfactor) en Bezoldiging. Als (tijdelijke) oplossing is voor 2022 gekozen om de WNT-verantwoording van de groep over het jaar 2022 buiten de controlescope te plaatsen. Dit met instemming van BZK².

Voor 2023 is de wet- en regelgeving op dit gebied niet gewijzigd en ook het Controleprotocol WNT 2023 is niet aangepast op dit onderdeel. Dit betekent dat ook voor 2023 sprake is van knelpunten in de verantwoording en controle van de WNT-gegevens bij groepen waar sprake is van intra-groep detacheringen. Het Ministerie van BZK heeft laten weten niet nogmaals te kunnen instemmen met het buitenwerking stellen van het Controleprotocol WNT in 2023 op het punt van het controleren van groepsverantwoordingen, op grond waarvan de NBA de NBA Alert 47 '*Wet Normering Topinkomens (WNT) Invloed intra-groep detachering op de controle van de WNT-verantwoording*' (hierna; NBA Alert 47) heeft uitgebracht voor de controle van de WNT-verantwoording 2023.

Voor 2024 geldt dat de achterliggende wet- en regelgeving en het controleprotocol voor wat betreft de in de NBA Alert 47 beschreven problematiek niet zijn gewijzigd ten opzichte van 2023. Dit betekent dat de in NBA Alert 47 beschreven gevolgen van deze problematiek voor de accountantscontrole van de jaarrekening en de oordeelsvorming in de controleverklaring ook voor 2024 relevant blijven. Omdat NBA Alert 47 (versie 1) specifiek toeziet op 2023 en op enkele bijzondere aspecten met betrekking tot 2022, heeft de NBA er voor gekozen om deze alert te updaten met deze versie 2.

Het Ministerie van BZK heeft de Tweede Kamer op 18 december 2024 door middel van een [brief](#) geïnformeerd, over de voortgang van het topinkomensbeleid. In deze brief is de problematiek weergegeven wat heeft geleid tot problemen in de verantwoording en controle van de WNT-verantwoording. Daarnaast is vermeld dat overleg met de NBA plaatsvindt om tot een oplossing te komen.

1.2 De belangrijkste wijzigingen

Deze paragraaf beschrijft de belangrijkste wijzigingen ten opzichte van de vorige versie.

- Vervangen van harde jaartallen 2023 en 2022 door 20XX en 20XX-1, zodat deze Alert bij ongewijzigde omstandigheden ook voor latere jaren dan 2024 ongewijzigd van kracht kan blijven.
- Aanvulling op de reikwijdte van de Alert naar aanleiding van praktijkervaringen met de Alert (paragraaf 1.3.1).
- WNT-verantwoording over 20XX-1 als onderdeel van de controle van de jaarrekening 20XX met daarin een uitwerking van de situatie waarin de invloed van intra-groep detachering niet

¹ [artikel 5c, derde lid, van de Uitvoeringsregeling WNT 2023](#)

² [Brief van het Ministerie van BZK aan de NBA d.d. 14 februari 2023 met kenmerk 2023-0000083914](#)

langer van toepassing is in 20XX maar in het voorafgaande jaar 20XX-1 nog wel (nieuwe paragraaf 6.3).

- Voorbeeldteksten van Bijlage 3a naar analogie van het voorgaande aangepast; naast aanpassing van jaartallen zijn hierbij tevens enkele tekstuele aanpassingen doorgevoerd ter uniformering.
 - De voorbeeldteksten 5 en 6 uit versie 1 zijn vervallen omdat deze situaties zich vanaf 2024 niet meer voor doen.
 - Voorbeeldtekst (nieuw voorbeeld 6) toegevoegd ingeval van gewijzigde omstandigheden, beperking ziet toe op de vergelijkende cijfers, zie paragraaf 6.3.
 - De voorbeeldteksten bij de controle van de zelfstandige WNT-verantwoording zijn opgenomen als bijlage 3b.

1.3 Doelstelling en reikwijdte NBA Alert

Doel

De NBA wil met deze NBA Alert accountants informeren over de invloed van intra-groep detachering op de controle van de WNT-verantwoording en in het bijzonder de controle van de omvang van het dienstverband en de bezoldiging. Aan de hand van gemeenschappelijke kenmerken en omstandigheden zijn in de NBA Alert aanwijzingen opgenomen voor de uitvoering van de opdracht en de oordeelsvorming. Gezien de grote hoeveelheid specifieke situaties en diversiteit in omstandigheden die kunnen bestaan, beoogt deze NBA Alert geen volledigheid.

Reikwijdte NBA Alert

Deze NBA Alert is relevant als sprake is van intra-groep detachering (situatie van een groepsstructuur conform artikel 2:24b BW). Hiervan is sprake als:

- één of meer entiteiten binnen de groep onder de reikwijdte van de WNT val(t)(len); EN
- één of meer topfunctionarissen van de WNT-instelling de topfunctie niet uitoefen(t)(en) op basis van een direct hiervoor met die WNT-instelling zelf afgesloten arbeidsovereenkomst, aanstelling of opdracht van overeenkomst, EN
- die topfunctionaris een arbeidsovereenkomst, aanstelling of opdracht van overeenkomst heeft afgesloten met een andere entiteit binnen de groep van rechtspersonen waartoe de WNT-instelling behoort.

1.3.1 *Vergelijkbare situaties hetzelfde behandelen*

De knelpunten in de verantwoording en controle van de WNT kunnen zich incidenteel ook voordoen in andere situaties dan alleen bij een groepsstructuur conform artikel 2:24b BW. Een voorbeeld hiervan is een situatie waarbij twee WNT-stichtingen eenzelfde bestuur en toezicht hebben zonder dat sprake is van een groep zoals bedoeld in artikel 2:24b BW, en waarbij alle topfunctionarissen bij één van beide stichtingen een dienstbetrekking hebben en ook topfunctionaris bij de andere stichting zijn. Als daarbij sprake is van vergelijkbare feiten en omstandigheden zoals in deze Alert is uitgewerkt (zoals het ontbreken van een tegengesteld belang tussen de ter beschikking stellende entiteit en de instelling waar de topfunctionaris kwalificeert als topfunctionaris zonder dienstbetrekking) dan is deze Alert van overeenkomstige toepassing.

Uitgangspunt NBA Alert

In deze NBA Alert wordt uitgegaan van de situatie dat de WNT-verantwoording is opgenomen in een jaarrekening die is onderworpen aan controle door een accountant als bedoeld in artikel 393, eerste lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek. De problematiek, zoals in deze NBA Alert wordt opgenomen, is ook van toepassing bij de controle van een zelfstandige WNT-verantwoording waarbij sprake is van intra-groep detachering.

1.4 Managementsamenvatting

Vanuit wetgeving wordt aan de accountant gevraagd in de controleverklaring expliciet aan te geven dat de WNT-verantwoording in overeenstemming met de WNT wet- en regelgeving is opgesteld. In het kader van de uitvoering van het Controleprotocol WNT 20XX en de relevante wet- en regelgeving onderkennen wij de volgende problematiek bij de verantwoording en controle van de WNT-gegevens in de situatie van intra-groep detachering:

- 1 In de wet- en regelgeving omtrent de WNT is het bezoldigingsbegrip in geval van intra-groep detachering niet verder uitgewerkt. De kosten voor het vervullen van de leidinggevende topfunctie is een open begrip (zie ook toelichting bij de Uitvoeringsregeling WNT 2016), een limitatieve opsomming ontbreekt (normonduidelijkheid) (zie [hoofdstuk 5](#) van deze alert).
- 2 In de wet- en regelgeving omtrent de WNT is niet nader uitgewerkt hoe gemeenschappelijke kosten aan individuele topfunctionarissen mogen/moeten worden toegerekend en vervolgens verder aan individuele instellingen mogen/moeten worden toegerekend (normonduidelijkheid) (zie [hoofdstuk 5](#) van deze alert).
- 3 De omvang per dienstverband moet worden uitgesplitst per functie en moet per WNT-instelling worden verantwoord. Wet- en regelgeving en relevante Q&A vereisen dat de WNT-instelling goed vastlegt wat de situatie is, zodat één en ander verantwoord kan worden en gecontroleerd kan worden door de accountant. Aanknopingspunt is dan niet alleen de overeenkomst met de topfunctionaris maar ook de verdeling van de tijdsbesteding over entiteiten in de groep. Voor functievervulling gedurende de eerste 12 maanden geldt dat voor een leidinggevende topfunctionaris zonder dienstbetrekking het aantal gewerkte uren moet worden verantwoord. Hoewel niet expliciet vereist (de Q&A spreekt van situaties die illustratief en ook niet limitatief zijn bedoeld) volgt uit de wet- en regelgeving en de relevante Q&A's dat bij intra-groep detachering een vorm van tijdsregistratie per (WNT-)instelling nagenoeg in ieder geval nodig is om te kunnen voldoen aan de WNT regelgeving. Kenmerkend voor een topfunctionaris binnen een groep van entiteiten is dat deze is aangesteld om een groep aan te sturen en zich daarom ook bezighoudt met 'groepsbrede' werkzaamheden (beleid, strategie). In de WNT ontbreekt een norm voor de te hanteren verdeling van deze groepsbrede werkzaamheden naar de omvang van het vervullen van de leidinggevende topfunctie bij de individuele WNT-instellingen in de groep. Daarnaast ontbreekt in de praktijk binnen een groep vaak ofwel een (controleerbare) registratie van uren die worden besteed aan één specifieke WNT-instelling binnen de groep, dan wel een onderbouwing waaruit blijkt dat de vooraf ingeschatte/vastgelegde tijdsbesteding overeenkomt met de werkelijkheid (zie [hoofdstuk 4](#) van deze alert).
- 4 Het mogelijk ontbreken van het tegengestelde belang tussen groepsentiteiten waardoor in het algemeen de accountant geen voldoende en geschikte controle-informatie zal kunnen verkrijgen op dit onderdeel (met name ten aanzien van de deeltijdfactor en daaraan gerelateerde hoogte van doorbelaste kosten).
- 5 Het oordeel van de accountant heeft zowel betrekking op de juistheid als op de volledigheid van de bezoldiging in overeenstemming met de WNT, waarbij gezien de materialiteit van de WNT en ingeval van overschrijding van het individueel toepasselijk bezoldigingsmaximum iedere euro materieel is. Volledigheid ziet in dit kader op de situatie (het risico) dat in andere doorbelastingen vanuit de groep bezoldigingscomponenten zijn begrepen die mogelijk toe te rekenen zouden zijn aan het vervullen van de topfunctie) en die niet door de instelling zijn verantwoord als WNT bezoldiging.

Bovenstaande punten leiden tot onzekerheden in de controle als gevolg van het niet kunnen verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie. Door het ontbreken van heldere normen in de geldende WNT-wet- en regelgeving voor de toerekening van groepsbrede activiteiten zal de WNT-instelling, bij het opstellen van de WNT-verantwoording, terugvallen op algemeen aanvaardbare normen voor de doorbelasting van de kosten van deze activiteiten naar de betreffende WNT-instellingen. De accountant zal in het algemeen wel in staat zijn om zich een oordeel te vormen inzake de getrouwheid van doorbelaste kosten binnen de voor de jaarrekeningcontrole toepasselijke

materialiteit. Van de accountant wordt verwacht dat deze ook vaststelt of de WNT-verantwoording in overeenstemming is met de bepalingen bij en krachtens de WNT.

Wanneer de accountant niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen voor het vaststellen van de verantwoorde deeltijdfactor, dan wel het aantal verantwoorde uren niet in overeenstemming is met de feitelijke situatie, dan heeft dit gevolgen voor het geldende individueel toepasselijk bezoldigingsmaximum van de topfunctionaris. Ingeval van overschrijding van dit toepasselijk bezoldigingsmaximum leidt dit tot een onverschuldigde betaling. Bij de oordeelsvorming betreft de accountant tabel G van het Controleprotocol WNT 20XX.

Als de accountant niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop het oordeel te baseren of het WNT-gegeven 'Bezoldiging' in overeenstemming is met de bepalingen bij en krachtens de WNT, ontstaat tevens een onzekerheid over een eventuele overschrijding van het individueel toepasselijke bezoldigingsmaximum, en mogelijke onverschuldigde betalingen. Op basis van het Controleprotocol WNT 20XX is dan sprake is van resterende onzekerheden in de controle die niet op economisch verantwoorde wijze kunnen worden weggenomen. Bij de oordeelsvorming betreft de accountant tabel G van het Controleprotocol WNT 20XX.

De voorbeeldteksten voor het oordeel met beperking in de controleverklaring zijn opgenomen in de bijlagen 3a en 3b.

2 Wet- en regelgeving, verslaggeving en toelichting

2.1 Wet- en regelgeving

Op 1 januari 2013 is de Wet normering topinkomens (WNT) in werking getreden. Krachtens de WNT zijn bij algemene maatregel van bestuur, bij ministeriële regeling en in beleidsregels algemene regels en (sector)specifieke regels vastgesteld. In de WNT is een algemeen bezoldigingsmaximum bepaald voor topfunctionarissen in de (semi)publieke sector dat ongeveer gelijk is aan het ministersalaris. Voor zorginstellingen, zorgverzekeraars, onderwijsinstellingen, woningbouwcorporaties en organisaties op het terrein van ontwikkelingssamenwerking en cultuur kunnen afwijkende bezoldigingsmaxima van toepassing zijn. De algemene en sectorspecifieke bezoldigingsmaxima worden jaarlijks herzien of opnieuw vastgesteld.³

Voor de geldende wet- en regelgeving wordt verwezen naar [Wet- en regelgeving en www.topinkomens.nl](http://www.topinkomens.nl).

2.2 Verslaggeving WNT 20XX

Het ministerie van BZK publiceert jaarlijks een verantwoordingsmodel WNT. Instellingen die onder de reikwijdte van de WNT vallen, kunnen het model gebruiken om aan de openbaarmakingsplicht zoals opgenomen in de WNT te voldoen. De WNT stelt het gebruik van het model niet verplicht. De openbaarmakingsplicht⁴ geldt zoals vastgelegd in de WNT-regelgeving op 1 januari 20XX.

Alle WNT-instellingen zijn verplicht de WNT-verantwoording over 20XX uiterlijk op 1 juli 20XX+1 openbaar te maken via internet en daar op een algemeen toegankelijke wijze gedurende ten minste zeven jaar beschikbaar te houden.⁵

Op basis van veelvoorkomende casuïstiek in de praktijk zijn op www.topinkomens.nl 'Veel gestelde vragen en antwoorden' geplaatst. Daarnaast zijn relevante vragen/praktijk cases opgenomen op 'Forum uitvoering Wet normering topinkomens'.

2.3 Toelichtingen Q&A

Voor verdere toelichting en uitwerking inzake de problematiek bij intra-groep detachering, deeltijdfactor en bezoldiging wordt onder meer verwezen naar onderstaande Q&A's en de antwoorden, die te vinden zijn op het [forum](http://www.topinkomens.nl) van www.topinkomens.nl:

1. [Topfunctionarissen zonder dienstbetrekking vanaf 2016 | Vraag en antwoord | Topinkomens](#)
2. [Is de vergoeding, die de WNT-instelling aan de ter beschikking stellende derde betaalt voor de beëindiging van het dienstverband van de topfunctionaris, bezoldiging of uitkering wegens beëindiging van het dienstverband? | Topinkomens](#)
3. [Wat geldt er voor de deeltijdfactor als een leidinggevende topfunctionaris bij meerdere rechtspersonen werkzaam is binnen een groep van rechtspersonen waarvan twee of meer \(waaronder de moeder- of holdingvennootschap\) kwalificeren als WNT-instelling? | Topinkomens](#)
4. [Moeten van de WNT-instellingen van wie de financiële gegevens worden opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening van de moederorganisatie of in de enkelvoudige jaarrekening van een andere rechtspersoon binnen de groep, de WNT-gegevens afzonderlijk openbaar worden gemaakt en gemeld? | Topinkomens](#)
5. [Wanneer is sprake van toezichthoudende topfunctionarissen van een WNT-instelling die onderdeel is van een groep van rechtspersonen en hoe moeten deze worden verantwoord? | Topinkomens](#)

³ [Wet- en regelgeving | Actueel | Topinkomens](#)

⁴ Artikelen 5 tot en met 5d van de Uitvoeringsregeling WNT

⁵ [Verantwoordingsmodel WNT | Voor WNT-instellingen | Topinkomens](#)

6. [Bezoldiging in een groepsstructuur met 2 WNT instellingen en 1 niet WNT instelling — Forum uitvoering Wet \(topinkomens.nl\)](#)

3 WNT-verantwoording bij intra-groep detachering

3.1 Uitvoeringsregeling WNT, artikel 5C

Een WNT-instelling dient de WNT-gegevens van al haar topfunctionarissen op te nemen in het financieel verslaggevingsdocument⁶ (hierna: de jaarrekening). Als de instelling deel uitmaakt van een groep⁷, dan wordt ook aan deze vereisten voldaan indien:

- a de WNT-verantwoording van elke verantwoorde functionaris per dienstverband is opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening of de enkelvoudige jaarrekening van een van de andere rechtspersonen binnen de groep en daarbij wordt aangegeven op welke rechtspersoon of rechtspersonen de verantwoorde WNT-gegevens betrekking hebben; en
- b in de jaarrekening van de WNT-rechtspersoon wordt verwezen naar de geconsolideerde jaarrekening of de enkelvoudige jaarrekening van een van de andere rechtspersonen binnen de groep waarin de WNT-verantwoording is opgenomen.

3.2 WNT- verantwoordingen bij intra-groep detachering

Indien is gekozen om de verplichte WNT-gegevens van de betreffende WNT-instelling op te nemen in de geconsolideerde jaarrekening van de groep of in de enkelvoudige jaarrekening van een van de andere rechtspersonen in de groep dienen per WNT-instelling alle te verantwoorden WNT-gegevens separaat te worden vermeld.

In verband met de toets van het individueel toepasselijk bezoldigingsmaximum dient in de WNT-verantwoording *per* dienstverband van de betrokken topfunctionaris duidelijk te worden verantwoord wat de afzonderlijke WNT-instellingen hebben vergoed⁸ dan wel het bedrag dat aan de WNT-instelling is doorbelast voor het vervullen van de topfunctie⁹.

Het is niet langer toegestaan gegevens per topfunctionaris te aggregeren en slechts de totale bezoldiging, die de topfunctionaris ontving te verantwoorden. Dit betekent dat een topfunctionaris die vanuit een andere rechtspersoon binnen de groep bij de WNT-instelling is gedetacheerd (intra-groep detachering) om bij die WNT-instelling werkzaam te zijn als topfunctionaris voor de WNT aangemerkt wordt als topfunctionaris zonder dienstbetrekking. Aan de leidinggevende topfunctionarissen zonder dienstbetrekking is een ander bezoldigingsbegrip verbonden dan aan een topfunctionaris in dienstbetrekking. Daarnaast is een ander individueel toepasselijke bezoldigingsmaximum van toepassing voor de eerste twaalf kalendermaanden van de functievervulling. Vanaf de 13e maand moet de omvang dienstverband in een deeltijdfactor worden vermeld.

3.3 WNT-verantwoording 20XX: voorbeelden

De uitwerking van de gevolgen voor de WNT-verantwoording in deze NBA Alert vindt plaats aan de hand van een aantal voorbeelden:

- 1 een dienstverband bij de WNT-instelling + intra-groep detachering;
- 2 een dienstverband bij een andere entiteit binnen de groep niet zijnde een WNT-instelling + intra-groep detachering.

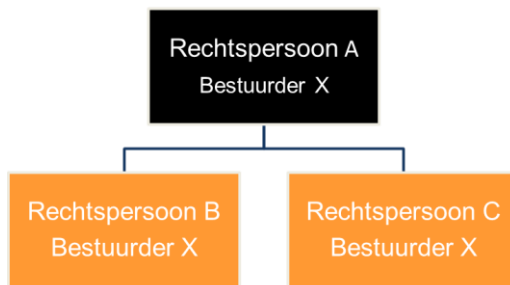
⁶ Een uitzondering hierop (afzonderlijke WNT-verantwoording) is toegelicht in [hoofdstuk 7](#) van deze NBA Alert.

⁷ Een groep is een economische eenheid waarin rechtspersonen en vennootschappen organisatorisch zijn verbonden (als bedoeld in artikel 2:24b BW).

⁸ Ingeval van functievervulling op grond van dienstbetrekking.

⁹ Ingeval van functievervulling anders dan op grond van dienstbetrekking zoals bijvoorbeeld ter beschikking stelling via detachering vanuit een andere rechtspersoon van de groep.

Voorbeeld 1: een dienstverband bij de WNT-instelling + intra-groep detachering



Casus

Er is sprake van een groep met drie WNT-instellingen: A, B en C. Alle drie WNT-instellingen hebben dezelfde leidinggevende topfunctionaris (bestuurder X). Bestuurder X heeft een arbeidsovereenkomst met (dienstbetrekking bij) Rechtspersoon A en ontvangt bij Rechtspersoon A loon uit dienstbetrekking. Bestuurder X wordt vanuit Rechtspersoon A ingezet als bestuurder bij Rechtspersoon B en Rechtspersoon C en kwalificeert bij deze rechtspersonen dus als topfunctionaris zonder dienstbetrekking.

WNT-verantwoording

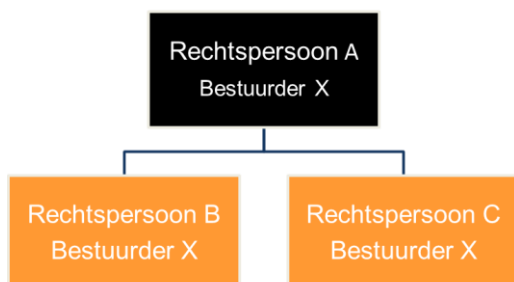
Rechtspersoon A, Rechtspersoon B en Rechtspersoon C vallen allemaal onder het toepassingsbereik van de WNT. Zij dienen ieder een WNT-verantwoording op te stellen. In de WNT-verantwoording dient de bezoldiging per topfunctionaris en per dienstverband te worden verantwoord.

- Rechtspersoon A dient bestuurder X op te nemen in de WNT-verantwoording als leidinggevende topfunctionaris in dienstbetrekking. De omvang van het dienstverband dient te worden verantwoord in lijn met de arbeidsovereenkomst van de bestuurder en de salarisadministratie. De bezoldiging moet worden bepaald aan de hand van artikel 2 lid 1 Uitvoeringsregeling WNT.
- Rechtspersoon B en Rechtspersoon C dienen allebei bestuurder X op te nemen in de WNT-verantwoording als leidinggevende topfunctionaris zonder dienstbetrekking. De omvang van het dienstverband dient te worden bepaald aan de hand van hetgeen beschreven in [hoofdstuk 4](#). De bezoldiging die Rechtspersoon B en Rechtspersoon C opnemen, dient te worden bepaald aan de hand van hetgeen beschreven in [hoofdstuk 5](#) (waaronder de doorbelaste kosten voor het vervullen van de leidinggevende topfunctie door bestuurder X).

Dit voorbeeld kan ook worden toegepast in situaties waarin de topfunctionaris niet werkzaam is op basis van een arbeidsovereenkomst bij Rechtspersoon A, maar op basis van een overeenkomst van opdracht/facturatiebasis.

In dat geval dient de topfunctionaris bij Rechtspersoon A te worden verantwoord als topfunctionaris zonder dienstbetrekking en dienen de in rekening gebrachte bedragen (conform artikel 2a Uitvoeringsregeling WNT) te worden verantwoord. Voor de tijdsbesteding wordt in dat geval aangesloten bij de overeenkomst die tussen de topfunctionaris en Rechtspersoon A is gesloten dan wel de tijdsbesteding zoals die blijkt uit facturen of een urenregistratie. Bij Rechtspersoon B en Rechtspersoon C blijft in dat geval de wijze van verantwoorden ongewijzigd ten opzichte van hierboven beschreven.

Voorbeeld 2: een dienstverband bij een andere entiteit binnen de groep niet zijnde een WNT-instelling + intra-groep detachering



Casus

Er is sprake van een groep met twee WNT-instellingen (B en C) en één niet-WNT-instelling (A). De leidinggevende topfunctionaris van de WNT-instellingen is de bestuurder van Rechtspersoon A (bestuurder X). Bestuurder X heeft een arbeidsovereenkomst met Rechtspersoon A en ontvangt bij Rechtspersoon A loon uit dienstbetrekking. Bestuurder X wordt vanuit Rechtspersoon A ingezet bij Rechtspersoon B en Rechtspersoon C.

WNT-verantwoording

Rechtspersoon B en Rechtspersoon C vallen onder het toepassingsbereik van de WNT en dienen ieder een WNT-verantwoording op te stellen. In de WNT-verantwoording dient de bezoldiging per topfunctionaris en per dienstverband te worden verantwoord.

- Rechtspersoon B en Rechtspersoon C dienen allebei bestuurder X op te nemen in de WNT-verantwoording als leidinggevende topfunctionaris zonder dienstbetrekking. De omvang van het dienstverband dient te worden bepaald zoals beschreven in [hoofdstuk 4](#). De bezoldiging die Rechtspersoon B en Rechtspersoon C dient te worden bepaald aan de hand van hetgeen beschreven in [hoofdstuk 5](#) van deze NBA Alert (waaronder de doorbelaste kosten voor het vervullen van de leidinggevende topfunctie door bestuurder X).

Dit voorbeeld kan ook worden toegepast in situaties waarin de topfunctionaris niet werkzaam is op basis van een arbeidsovereenkomst bij Rechtspersoon A, maar op basis van een overeenkomst van opdracht/facturatiebasis. Bij Rechtspersoon B en Rechtspersoon C blijft de wijze van verantwoorden in dat geval ongewijzigd ten opzichte van hetgeen hierboven beschreven.

3.4 Duiding problematiek

Vanuit wetgeving wordt aan de accountant gevraagd in de controleverklaring expliciet aan te geven dat de WNT-verantwoording in overeenstemming met de WNT wet- en regelgeving is opgesteld. Door de verantwoording van de gegevens per dienstverband/functie ontstaan vraagstukken over deeltijdfactor en bezoldigingsbegrip. Dit kan in de praktijk leiden tot onzekerheden in de controle als gevolg van het niet kunnen verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie.

In de navolgende hoofdstukken [4](#) en [5](#) gaan wij verder in op de knelpunten Omvang dienstverband en Bezoldiging in de verantwoording en controle in de situatie van intra-groep detachering.

4 Omvang dienstverband in de situatie van intra-groep detachering

Zoals hiervoor is vermeld geldt dat bij een topfunctionaris zonder dienstbetrekking de omvang van het dienstverband moet worden verantwoord per functie per WNT-instelling. Aanknopingspunt is dan niet alleen de (arbeids)overeenkomst met de natuurlijke persoon maar ook de verdeling van de tijdsbesteding over entiteiten in de groep.

4.1 Wet- en regelgeving

Gedurende de eerste 12 maanden van functievervulling geldt dat voor een topfunctionaris zonder dienstbetrekking het aantal gewerkte uren moet worden opgenomen in de WNT-verantwoording van de betreffende WNT-instelling. Vanaf de 13e maand moet de omvang van het dienstverband in een deeltijdfactor worden vermeld.

Uit de Q&A [Wat geldt er voor de deeltijdfactor als een leidinggevende topfunctionaris bij meerdere rechtspersonen werkzaam is binnen een groep van rechtspersonen waarvan twee of meer \(waaronder de moeder- of holdingvennootschap\) kwalificeren als WNT-instelling? | Topinkomens](#) blijkt dat de deeltijdfactor per WNT-instelling per topfunctionaris per dienstverband moet worden vastgesteld op basis van de vastgelegde omvang van het dienstverband dan wel (bij afwijking) de daadwerkelijk gewerkte uren.

Afspraken kunnen zijn vastgelegd:

- in de (arbeids)overeenkomst van de topfunctionaris met de moeder- of holdingvennootschap of de personeelsvennootschap;
- in de statuten van de betreffende rechtspersonen of instellingen;
- in het reglement van de Raad van Bestuur van de moeder of holding;
- in de formele benoemingen en de registratie daarvan bij het Handelsregister.

In het geval dat daadwerkelijk afspraken zijn gemaakt over de inzet bij de diverse groepsinstellingen geldt dat een onderbouwing aanwezig moet zijn waaruit blijkt dat de vastgelegde afspraken overeenkomen met de praktijk.

In de situatie dat geen afspraken over inzet/tijdsbesteding zijn gemaakt, dan wordt de omvang van het dienstverband vastgesteld op basis van de daadwerkelijk gewerkte uren. In dat geval zal inzicht moeten worden verkregen in de feitelijke tijdsbesteding. Hiervoor is een tijdsregistratie voor het vervullen van de leidinggevende topfunctie per dienstverband benodigd. De administratie van de WNT-instelling dient te worden geraadpleegd voor de daadwerkelijk gewerkte uren (zie forumvraag [Bezoldiging in een groepsstructuur met 2 WNT instellingen en 1 niet WNT instelling — Forum uitvoering Wet \(topinkomens.nl\)](#)).

In aanvulling geldt, voor zover de deeltijdfactor niet is vastgelegd voor een topfunctionaris zonder dienstbetrekking, dat vanaf de dertiende kalendermaand van de functievervulling deze deeltijdfactor eventueel aan de hand van het stappenplan op de website www.topinkomens.nl kan worden berekend: [Stappenplan indien de deeltijdfactor niet is vastgelegd voor een topfunctionaris zonder dienstbetrekking \(vanaf kalenderjaar 2020\) | Topinkomens](#).

Hoewel niet expliciet vereist (de Q&A spreekt van situaties die illustratief en ook niet limitatief zijn bedoeld) volgt uit de wet- en regelgeving en de relevante Q&A's dat bij intra-groep detachering een vorm van tijdsregistratie per (WNT-)instelling bijna altijd nodig is om te kunnen voldoen aan de WNT regelgeving.

4.2 Uitwerking in de praktijk

Uit de vorige paragraaf blijkt dat bij intra-groep detachering nagenoeg in ieder geval een vorm van tijdsregistratie per (WNT-)instelling nodig is om te kunnen aantonen dat wordt voldaan aan de WNT wet- en regelgeving. Zowel in de situatie dat wel afspraken zijn gemaakt en de omvang van het dienstverband is vastgelegd ter onderbouwing dat de vastgelegde deeltijdfactor overeenkomt met de praktijk als in de situatie dat geen afspraken zijn vastgelegd over de inzet/tijdsbesteding.

Uit de praktijk is gebleken dat momenteel zelden afspraken worden gemaakt over de tijdsbesteding voor het vervullen van de leidinggevende functie per afzonderlijke (WNT-)instelling. Maar ook als dergelijke afspraken wel zijn vastgelegd, verlangt de WNT op basis van vorengenoemde Q&A's dat wordt onderbouwd dat deze afspraken overeenkomen met de praktijk.

De verwachting is dat in de praktijk binnen een groep zelden sprake zal zijn van ofwel een (controleerbare) registratie van uren die worden besteed aan één specifieke WNT-instelling binnen de groep, dan wel een onderbouwing waaruit blijkt dat de vastgelegde afspraken inzake de tijdsbesteding overeenkomen met de praktijk.

Daarnaast speelt ook nog mee dat een topfunctionaris binnen een groep van entiteiten is aangesteld om een groep als geheel aan te sturen. Onduidelijk is hoe de 'groepsbrede' werkzaamheden (beleid, strategie, personeel) dienen te worden toegerekend aan de leidinggevende topfunctie bij de individuele WNT-instelling. Hierbij ontbreekt een normenkader in de WNT voor de te hanteren verdeling/toerekening van deze 'groepsbrede' werkzaamheden naar de omvang van de topfunctie bij de individuele WNT-instelling.

De accountant dient -zoals gezegd- voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om de juistheid en volledigheid van de verantwoorde omvang dienstverband vast te kunnen stellen. De accountant zal zich hierbij richten op de vastgelegde afspraken inzake de tijdsbesteding in combinatie met de administratieve organisatie en interne beheersing rondom de tijdsregistratie.

De accountant bepaalt zelf, op basis van onder andere de risicoanalyse, aanwijzingen vanuit de jaarrekeningcontrole of andere onderzoeken, hoe de accountant de controle inricht en op welke wijze de accountant voldoende en geschikte controle-informatie verzamelt.

Indien een betrouwbare en voor WNT-doeleinden geschikte tijdsregistratie aanwezig is, kan dit alleen voldoende en geschikte controle-informatie opleveren, indien:

- de direct aan een instelling toerekenbare uren per topfunctionaris aantoonbaar tijdig en periodiek worden vastgelegd en worden goedgekeurd door een persoon of personen, die naar het oordeel van de accountant voldoende onafhankelijk kunnen opereren van de topfunctionaris en voldoende zicht hebben op de waarheidsgetrouwheid van de verantwoorde uren én daarbij een ander belang dienen dan de topfunctionaris;
- de niet direct aan een instelling toerekenbare uren (zie de hierboven gemaakte opmerking inzake 'groepsbrede' werkzaamheden) volgens een objectieve, relevante en controleerbare verdeelsleutel aan individuele instellingen worden toegerekend ¹⁰. (Hierbij geldt echter wel nog de normonduidelijkheid hoe om te gaan met de groepsbrede uren);
- de geregistreerde uren periodiek leiden tot doorbelastingen van de gerelateerde kosten.

¹⁰ Indien deze groepsbrede werkzaamheden niet aan de WNT-instelling worden toegerekend voor het vervullen van de leidinggevende topfunctie dan is deze problematiek niet aan de orde.

In gevallen waarin naar het oordeel van de accountant de tijdsregistratie niet voldoet aan de hiervoor genoemde kenmerken is de accountant (behoudens uitzonderlijke omstandigheden) niet in staat om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om te bepalen of de tijdsbesteding in overeenstemming is met de praktijk en daarmee of het WNT-gegeven 'Omvang dienstverband' inclusief het hiermee samenhangende WNT-gegeven 'het individueel toepasselijke bezoldigingsmaximum' in overeenstemming is met de bepalingen bij en krachtens de WNT.

4.3 Impact op de controle door de accountant

Op grond van het Controleprotocol WNT 20XX controleert de accountant voor de leidinggevende topfunctie zonder dienstbetrekking, met inachtneming van de geldende wet- en regelgeving:

- in de eerste twaalf kalendermaanden, de juistheid van de verantwoording met betrekking tot de omvang van het dienstverband in aantal uren;
- vanaf de 13e maand waarin de topfunctie wordt vervuld, de juistheid van de omvang van het dienstverband.

Bij de uitvoering van de controlewerkzaamheden op het WNT-gegeven 'Omvang dienstverband', inclusief het hiermee samenhangende WNT-gegeven 'het individueel toepasselijke bezoldigingsmaximum', kan de accountant stuiten op onderstaande situaties (niet limitatief):

Ontbreken van een onderbouwing dat hetgeen is afgesproken in overeenstemming is met de praktijk en/of ontbreken afspraken over tijdsbesteding

- 1 in de situatie dat afspraken over de tijdsbesteding zijn vastgelegd voor het vervullen van de leidinggevende functie bij de diverse (WNT-)instellingen in de groep: het ontbreken van een onderbouwing waaruit blijkt dat de vastgelegde tijdsbesteding per WNT-instelling overeenkomt met de praktijk;
- 2 in de situatie van het ontbreken van afspraken over de tijdsbesteding voor het vervullen van de leidinggevende functie bij de diverse (WNT-)instellingen in de groep: het ontbreken van een (controleerbare) registratie van uren die zijn besteed aan het vervullen van de topfunctie per individuele WNT instelling.

Ingeval van bovengenoemde situaties zal de accountant in de meeste gevallen, waarbij wel kosten zijn doorbelast voor het vervullen van de topfunctie, niet in staat zijn voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop het oordeel te baseren dat het WNT-gegeven 'Omvang dienstverband' en het hiermee samenhangende WNT-gegeven 'het individueel toepasselijke bezoldigingsmaximum', in overeenstemming is met de bepalingen bij en krachtens de WNT.

De instelling heeft bij het bepalen van de tijdsbesteding voor het vervullen van de leidinggevende topfunctie bij de individuele WNT-instelling tevens een aandeel in 'groepsbrede' werkzaamheden (beleid, strategie, personeel) opgenomen¹¹.

Als gevolg van het ontbreken van een heldere norm voor de te hanteren verdeelsleutel van deze 'groepsbrede' werkzaamheden naar de omvang van het vervullen van de leidinggevende topfunctie bij de individuele WNT-instellingen kan de accountant niet vaststellen dat de verantwoorde deeltijdfactor (en bij eerste 12 maanden van functievervulling: omvang van het dienstverband in uren per kalenderjaar) in overeenstemming is met de bepalingen bij en krachtens de WNT.

In deze situatie zal de accountant niet in staat zijn voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om te bepalen of de verantwoorde omvang dienstverband, inclusief toerekening van de groepsbrede werkzaamheden in overeenstemming is met de bepalingen bij en krachtens de WNT. Dit raakt zowel de juistheid als de volledigheid van de verantwoorde omvang dienstverband en het hiermee samenhangend individueel toepasselijk bezoldigingsmaximum.

¹¹ Indien deze groepsbrede werkzaamheden niet aan de WNT-instelling worden toegerekend voor het vervullen van de leidinggevende topfunctie dan is deze problematiek niet aan de orde.

Vastgelegde afspraken over tijdsbesteding inclusief onderbouwing dat hetgeen is afgesproken in overeenstemming is met de praktijk (aanwezigheid vorm van tijdsregistratie)

Indien afspraken inzake de tijdsbesteding per entiteit zijn vastgelegd, zie hiervoor de mogelijkheden in paragraaf [4.1](#), dient de accountant na te gaan of deze afspraken overeenkomen met de praktijk op basis van een door de instelling aan te leveren onderbouwing. De accountant dient voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om de juistheid en volledigheid van de verantwoorde omvang dienstverband vast te kunnen stellen. De accountant oordeelt of het WNT-gegeven 'Omvang dienstverband' inclusief het hiermee samenhangende WNT-gegeven 'het individueel toepasselijke bezoldigingsmaximum', in overeenstemming is met de bepalingen bij en krachtens de WNT.

Belangrijke overwegingen en aandachtspunten bij het vaststellen van voldoende en geschikte controle-informatie zijn¹²:

- de administratieve organisatie en interne beheersing rondom interne verantwoording van uren (is de urenregistratie tot stand gekomen in een deugdelijk stelsel van interne beheersing (tijdige registratie van uren, tijdige goedkeuring van uren door een onafhankelijk opererende andere functionaris et cetera));
- is overige controle-informatie beschikbaar ondersteunend aan de bewering omtrent de omvang van het dienstverband per individuele WNT-instelling, naast de vastgelegde afspraken en de onderbouwing dat dit overeenkomt met de praktijk;
- is sprake van voldoende tegengesteld belang? De doorbelastende entiteit en de WNT-instelling waaraan wordt doorbelast behoren immers tot dezelfde groep;
- mogelijk verschuivingsgevaar waar sprake is van WNT-instelling(en) in een groep met een verschillend bezoldigingsmaximum op instellingsniveau;
- het kunnen vaststellen van de bezoldiging van de topfunctionaris;
- is de vastlegging in de WNT-verantwoording in overeenstemming met de bepalingen bij en krachtens de WNT.

De instelling heeft de omvang van het dienstverband bepaald op basis van algemene verdeelsleutels

Als een instelling de omvang van het dienstverband heeft bepaald op basis van een verdeelsleutel, dient onderbouwd te worden dat dit overeenkomt met de werkelijke tijdsbesteding/inzet voor het vervullen van de leidinggevende topfunctie. Wanneer een dergelijke onderbouwing ontbreekt, zal de accountant niet in staat zijn voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop het oordeel te baseren of het WNT-gegeven 'Omvang dienstverband' inclusief het hiermee samenhangende WNT-gegeven 'het individueel toepasselijke bezoldigingsmaximum', in overeenstemming is met de bepalingen bij en krachtens de WNT.

De accountant kan in deze situatie, rekening houdend met de materialiteit van de jaarrekening, de getrouwheid vaststellen van de verantwoorde gehanteerde verdeelsleutel. Van de accountant wordt echter verwacht dat deze ook vaststelt of de WNT-verantwoording in overeenstemming is met de bepalingen bij en krachtens de WNT. Door het ontbreken van een onderbouwing dat de gehanteerde verdeelsleutel overeenkomt met de werkelijke tijdsbesteding en het mogelijke effect van eventuele afwijkingen op de omvang dienstverband en hieraan gekoppeld het individueel toepasselijk bezoldigingsmaximum¹³ ontstaan onzekerheden die niet (op economisch verantwoorde wijze) met aanvullende controlewerkzaamheden kunnen worden weggenomen. Ook in deze situatie zal de accountant niet in staat zijn voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om (met de gevraagde mate van detail) daarop het oordeel te baseren dat dit in overeenstemming is met de bepalingen bij en krachtens de WNT. Immers, ingeval dat de verantwoorde bezoldiging gelijk is aan of hoger is dan het individueel toepasselijk bezoldigingsmaximum is iedere euro materieel.

¹² Zie gestelde eisen aan urenverantwoording in paragraaf [4.2](#).

¹³ Gezien de materialiteit die wordt voorgeschreven in het Controleprotocol WNT en gezien ingeval van overschrijding van het individueel toepasselijk bezoldigingsmaximum iedere euro materieel is.

4.4 Oordeelsvorming

De accountant betreft in de controle van de in de jaarrekening verantwoorde WNT-gegevens de geconstateerde fouten en (kwantificeerbare) onzekerheden in het oordeel aan de hand van tabel G van het Controleprotocol WNT 20XX.

Indien de accountant tot de conclusie komt dat de WNT-gegevens in de WNT-verantwoording niet per topfunctionaris en per dienstverband en per WNT-instelling binnen het groepsverband openbaar zijn gemaakt is sprake van een fout in de verantwoording. Zie hiervoor voorbeeldtekst 1 in de bijlage.

Ingeval de accountant tot de conclusie komt dat de verantwoorde deeltijdfactor, dan wel het aantal verantwoorde uren niet in overeenstemming is met de feitelijke situatie, dan is sprake van een fout in de verantwoording en neemt de accountant dit mee in de oordeelsvorming bij de jaarrekening, in lijn met [Controleprotocol WNT 20XX](#), tabel G.

Wanneer de accountant niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop het oordeel te baseren of het WNT-gegeven 'Omvang dienstverband' in overeenstemming is met de bepalingen bij en krachtens de WNT, ontstaat een onzekerheid omtrent het in de verantwoording opgenomen 'individueel toepasselijke bezoldigingsmaximum' en mogelijke onverschuldigde betalingen. Hiervoor geldt dan op basis van tabel G van het Controleprotocol WNT20XX dat sprake is van resterende onzekerheden in de controle die niet op economisch verantwoorde wijze kunnen worden weggenomen. Uit tabel G blijkt vervolgens dat dit leidt tot een oordeel met beperking in de controleverklaring.

De voorbeeldteksten voor het oordeel met beperking in de controleverklaring zijn opgenomen in de bijlagen 3a en 3b.

5 Bezoldiging in de situatie van intra-groep detachering

5.1 Wet- en regelgeving

Als de topfunctionaris geen dienstbetrekking heeft met de WNT-instelling waarvoor deze werkzaam is als topfunctionaris, maar deze functie vervult op basis van ter beschikking stelling door een andere rechtspersoon, die behoort tot dezelfde groep van rechtspersonen als de WNT-instelling (intra-groep detachering), dan moet de bezoldiging worden vastgesteld met toepassing van artikel 1.1, onderdeel e, WNT in combinatie met artikel 2a, eerste en tweede lid, Uitvoeringsregeling WNT.

Het bezoldigingsbegrip voor topfunctionarissen die binnen een groepsstructuur worden gedetacheerd (bijvoorbeeld via een personeelsvennootschap of de holding) is gelijk aan dat van topfunctionarissen die van buiten de groepsstructuur worden gedetacheerd (bijvoorbeeld via een management B.V. van de topfunctionaris of extern detacherings- of bemiddelingsbureau). Zie hiervoor Q&A¹⁴

Het bezoldigingsbegrip bij intra-groep detachering is in de wet- en regelgeving omtrent de WNT niet verder uitgewerkt. In de genoemde Q&A is enkel opgenomen dat de vergoeding en de kosten tot de bezoldiging dienen te worden gerekend onder verwijzing naar artikel 2a Uitvoeringsregeling WNT. Wel is duidelijk dat ook een ontslagvergoeding die aan de topfunctionaris is betaald door de entiteit waar de topfunctionaris een dienstverband heeft bij doorbelasting aan de WNT-instelling tot de bezoldiging moet worden gerekend bij die WNT-instelling, zie hiervoor Q&A¹⁵.

Het Ministerie van BZK heeft geen verdere duiding gegeven aan de afzonderlijke componenten uit artikel 2a Uitvoeringsregeling WNT. Onduidelijk is hoe bepaalde componenten moeten worden uitgelegd bij intra-groep detachering en dus welke doorbelaste kosten tot de bezoldiging moeten worden gerekend. Zo is onduidelijk hoe het begrip 'bureaunkosten' moet worden ingevuld.

In de toelichting bij de [Uitvoeringsregeling WNT 2016](#) zijn in hoofdstuk 2 nadere overwegingen opgenomen voor de bezoldiging van topfunctionarissen zonder dienstbetrekking. Hier is onder meer onderstaande opgenomen:

'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.'

Benadrukt wordt dat de opsomming in het eerste lid van artikel 2a niet limitatief is. Ook andere hier niet besproken kostensoorten en vergoedingen tellen dus mee bij het bepalen of aan het bezoldigingsmaximum is voldaan. Zoals gezegd, volgt uit de definitie van bezoldiging, zoals neergelegd in de WNT, immers dat alle vergoedingen die een instelling betaalt voor de vervulling van de functie door topfunctionaris zonder dienstbetrekking tot de bezoldiging worden gerekend. Het kan gaan om vergoedingen die afhankelijk van de wijze van facturering mogelijk onder verschillende of geen van de genoemde componenten kunnen worden geschaard. Daarbij kan worden gedacht aan de afkoopsom van het contract bij indiensttreding van de topfunctionaris of bij voortijdige beëindiging van het contract bij bijvoorbeeld een mismatch.'

¹⁴ ['Bezoldiging in een groepsstructuur met 2 WNT instellingen en 1 niet WNT instelling — Forum uitvoering Wet \(topinkomens.nl\)'](#).

¹⁵ ['Is de vergoeding, die de WNT-instelling aan de ter beschikking stellende derde betaalt voor de beëindiging van het dienstverband van de topfunctionaris, bezoldiging of uitkering wegens beëindiging van het dienstverband?' | Topinkomens](#)

Uit de toelichting blijkt dat ook indirecte kosten die zijn toe te rekenen aan de uitoefening van de functie bij de WNT-instelling meetellen, zoals ondersteunende diensten als secretariaat, de kosten van door topfunctionarissen gebruikte ICT, de kosten van huisvesting van topfunctionarissen e.d. Een open bezoldigingsbegrip dus, maar waar de grens ligt voor toe te rekenen kosten en hoe kosten die betrekking hebben op meerdere topfunctionarissen aan individuele topfunctionarissen moeten worden toegerekend is niet duidelijk.

5.2 Uitwerking in de praktijk

In de praktijk wordt de bezoldiging van een topfunctionaris binnen een groep van entiteiten veelal vastgesteld en geregistreerd op basis van de arbeidsovereenkomst, dit gezien het feit dat de topfunctionaris is aangesteld om gecombineerd een groep aan te sturen. Bij het opstellen van de arbeidsovereenkomst wordt door de instelling gecontroleerd of de daarin gemaakte afspraken passen binnen de van toepassing zijnde maxima. Dit geldt ook ingeval sprake is van een overeenkomst van opdracht in de situatie van de inhuur van een externe topfunctionaris zonder dienstbetrekking.

Uit de vorige paragraaf blijkt dat ingeval van intra-groep detachering de topfunctionaris die aan andere WNT-instellingen ter beschikking wordt gesteld, bij deze instelling kwalificeert als topfunctionaris zonder dienstbetrekking en vervolgens een ander bezoldigingsbegrip geldt. Dit bezoldigingsbegrip (de voor het vervullen van de leidinggevende topfunctie doorbelaste kosten) is in de wet- en regelgeving niet verder uitgewerkt.

Tevens zijn in de wet- en regelgeving geen regels opgenomen hoe gemeenschappelijke (bureau) kosten moeten worden toegerekend aan de individuele topfunctionaris.

In de praktijk worden deze kosten vaak op basis van bedrijfseconomisch aanvaarde verdeelsleutels doorbelast naar de betreffende groepsentiteiten, zonder dat deze eerst worden toegerekend aan een individuele topfunctionaris. Bij de doorbelastende entiteit is veelal geen sprake van een afzonderlijke kostenplaats per topfunctionaris en vindt de doorbelasting van de kosten voor het vervullen van de leidinggevende topfunctie veelal niet afzonderlijk (per individuele topfunctionaris) plaats. De kosten voor het vervullen van de leidinggevende topfunctie worden veelal – tezamen met de overige kosten voor gemene deler – op basis van bedrijfseconomisch aanvaarde verdeelsleutels doorbelast aan de entiteiten in de groep.

Het is aan de WNT-instelling om – op basis van de in de WNT en Uitvoeringsregeling opgenomen bezoldigingsdefinitie inclusief de uitleg in de uitvoeringsregeling WNT - te bepalen welke doorbelaste kosten tot de bezoldiging behoren c.q. betrekking hebben op het vervullen van de topfunctie van welke topfunctionaris en bij welke (WNT)entiteit. Deze doorbelaste kosten dienen te worden opgenomen in de WNT-verantwoording van de WNT-instelling. Ingeval meer kosten zijn doorbelast dan het geldende individueel toepasselijk bezoldigingsmaximum zal het meerdere moeten worden gepresenteerd als een overschrijding van het individueel bezoldigingsmaximum¹⁶.

In het kader van transparantie is het advies aan de WNT-instelling om in een toelichting bij de WNT-verantwoording op te nemen voor welke topfunctionarissen bij welke WNT-instellingen sprake is van intra-groep detachering. Aanvullend kunnen in bepaalde situaties tevens de door de WNT-instelling gehanteerde uitgangspunten ten aanzien van de omvang van het dienstverband en de opgenomen bezoldiging in deze toelichting worden opgenomen.

5.3 Impact op de controle door de accountant

In het geval van intra-groep detachering controleert de accountant per topfunctionaris de juistheid van de verantwoorde bezoldiging. Vastgesteld dient te worden wat er aan de WNT-instelling is doorbelast voor het vervullen van de leidinggevende topfunctie.

Hierbij is in het Controleprotocol WNT 20XX opgenomen dat onder juistheid tevens wordt verstaan de volledigheid¹⁷ voor zover deze op basis van de genoemde declaraties of geregistreerde uren kan worden vastgesteld.

¹⁶ Ingeval een overschrijding van het individueel toepasselijk bezoldigingsmaximum leidt tot een onverschuldigde betaling, zal dit meerdere aan de doorbelastende entiteit moeten worden terugbetaald/verrekend.

¹⁷ De volledigheid ziet toe op in hoeverre in andere doorbelaste kosten mogelijk WNT-elementen zijn begrepen.

Bij de uitvoering van de controlewerkzaamheden volgens het Controleprotocol WNT 20XX op het WNT-gegeven 'Bezoldiging', kan de accountant stuiten op onderstaande situaties (niet limitatief):

Normonduidelijkheid - bezoldiging

Het begrip 'bezoldiging' bij topfunctionarissen zonder dienstbetrekking is voor een situatie in een groepsstructuur niet duidelijk afgebakend. Daarnaast zijn in de WNT geen objectieve criteria uitgewerkt over hoe gemeenschappelijke kosten aan individuele topfunctionarissen en vervolgens verder aan individuele instellingen mogen/moeten worden toegerekend.

Dit kan leiden tot onduidelijkheden bij het vaststellen van de bezoldiging, voor het vervullen van de leidinggevende topfunctie doorbelaste kosten.

In de situatie dat bij de WNT-instelling sprake is van doorbelaste kosten voor zowel het vervullen van de leidinggevende topfunctie als voor groepsbrede activiteiten en facilitaire zaken zal de accountant als gevolg van deze normonduidelijk in de meeste gevallen niet in staat zijn om vast te stellen dat de doorbelaste kosten inzake de groepsbrede activiteiten en facilitaire zaken al dan niet onderdeel van de bezoldiging moeten uitmaken. De accountant zal deze onzekerheid moeten wegen bij het bepalen van een oordeel of de verantwoorde bezoldiging in overeenstemming is met de bepalingen bij en krachtens de WNT.

Voldoende en geschikte controle-informatie - bezoldiging

De accountant stelt vast dat aan de in de WNT-verantwoording opgenomen bezoldiging van de topfunctionaris een onderbouwing ten grondslag ligt van de kosten die per topfunctionaris per WNT-instelling aan de WNT-instelling zijn doorbelast. Vervolgens controleert de accountant het voorkomen, de juistheid en de volledigheid van deze doorbelaste kosten voor het vervullen van de leidinggevende topfunctie. Aanvullend dient de accountant te controleren of de hieruit voortvloeiende en verantwoorde bezoldiging van de topfunctionaris juist en volledig is, in overeenstemming met de bepalingen bij en krachtens de WNT.

Voor de controle van de verantwoorde bezoldiging moet de accountant vaststellen of:

- a de doorbelaste kosten die zijn opgenomen in de verantwoorde bezoldiging daadwerkelijk toezien op het vervullen van de topfunctie door de topfunctionaris bij de betreffende WNT-instelling(en) in de groep;
- b in de aan de WNT-instelling overige doorbelaste kosten die niet zijn meegenomen in de verantwoorde bezoldiging per topfunctionaris geen kosten zijn begrepen die toezien op het vervullen van de topfunctie door de topfunctionaris.

Ad a. De accountant zal in staat zijn om voor een aantal componenten opgenomen in de bezoldiging van de topfunctionaris (*bijvoorbeeld loonkosten aan de hand van salarisoutput bij de ter beschikking stellende entiteit en doorbelasting systematiek en lease kosten op basis van onderliggende facturen en onderdeel van de doorbelaste kosten vanuit ter beschikking stellende entiteit*) vast te stellen dat deze doorbelaste kosten toezien op het vervullen van de topfunctie. De accountant zal echter - als gevolg van de in paragraaf 5.3.genoemde normonduidelijkheid - in de meeste gevallen niet in staat zijn om met name voor de in de bezoldiging opgenomen doorbelaste bureaunkosten enerzijds vast te stellen in hoeverre deze kosten daadwerkelijk toezien op het vervullen van de topfunctie en anderzijds vast te stellen of de door de instelling als bezoldiging verantwoorde doorbelaste bureaunkosten ook daadwerkelijk het juiste aandeel in de doorbelaste bureaunkosten is dat toeziet op het vervullen van de topfunctie door de betreffende individuele topfunctionaris (nauwkeurigheid van de verantwoorde bezoldiging per topfunctionaris per WNT-instelling).

Ad b. In de situatie dat sprake is van overige doorbelaste kosten zal de accountant - als gevolg van de in paragraaf 5.1. genoemde normonduidelijkheid - voor de controle van de volledigheid van de verantwoorde bezoldiging (doorbelaste kosten voor het vervullen van de topfunctie) per topfunctionaris per WNT-instelling niet in staat zijn vast te stellen of in de overige doorbelaste kosten die de instelling niet heeft toegerekend aan het vervullen van de topfunctie toch (bureau) kosten zijn opgenomen die zien op het vervullen van de topfunctie door de topfunctionaris (volledigheid van de verantwoorde bezoldiging per topfunctionaris per WNT-instelling).

Het bezoldigingsbegrip voor topfunctionarissen zonder dienstbetrekking is veel ruimer dan het bezoldigingsbegrip bij dienstbetrekking. De als bezoldiging aan te merken doorbelaste kosten mogen niet hoger zijn dan de individuele toepasselijke WNT-norm die voor de betrokken topfunctionaris bij de betreffende WNT-instelling van toepassing is. Als de doorbelaste bezoldiging gelijk is aan de individuele toepasselijke WNT-norm is elke euro die méér is doorbelast materieel. Als aan een WNT-instelling behalve de als bezoldiging verantwoorde kosten nog andere bedragen zijn doorbelast moet de accountant, met de materialiteit van de WNT, vaststellen dat daarin géén bedragen zijn begrepen die toe te rekenen zijn aan het vervullen van de topfunctie.

Als gevolg van voorgaande ontstaat er voor de accountant een onzekerheid in de controle ter hoogte van de aan de instelling doorbelaste kosten, die niet zijn toegerekend aan het vervullen van een leidinggevende topfunctie en mogelijk daar wel betrekking op kunnen hebben. De accountant betreft bij het bepalen van de impact van de onzekerheid, de door de instelling opgestelde analyse van de doorbelaste kosten en is daarbij alert op eventuele winstopslagen en kosten die mogelijk aangemerkt kunnen worden als 'bureaunkosten'.

Vorengenoemde onzekerheid over de doorbelastingen in combinatie met de materialiteit van de WNT zal in veel gevallen er toe leiden dat ingeval sprake is van overige doorbelastingen de accountant niet in staat zal zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen dat de verantwoorde bezoldiging en de mogelijke overschrijding van het individueel bezoldigingsmaximum in overeenstemming is met de bepalingen bij en krachtens de WNT.

5.4 Oordeelsvorming

Wanneer de accountant niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop het oordeel te baseren of het WNT-gegeven 'Bezoldiging' in overeenstemming is met de bepalingen bij en krachtens de WNT, ontstaat tevens een onzekerheid over een eventuele overschrijding van het individueel toepasselijke bezoldigingsmaximum en mogelijke onverschuldigde (terug) betalingen. Hiervoor geldt dan op basis van tabel G van het Controleprotocol WNT 20XX dat sprake is van resterende onzekerheden in de controle die niet op economisch verantwoorde wijze kunnen worden weggenomen. Uit tabel G blijkt vervolgens dat dit leidt tot een oordeel met beperking in de controleverklaring.

De voorbeeldteksten voor het oordeel met beperking in de controleverklaring zijn opgenomen in de bijlagen 3a en 3b.

6 Vergelijkende gegevens voorafgaand jaar

Het Controleprotocol WNT 20XX geeft expliciet aan welke werkzaamheden van de accountant worden verwacht met betrekking tot de ter vergelijking opgenomen WNT-gegevens over het voorafgaande jaar (paragraaf 2.2.3 alinea 22). Het controleprotocol doet echter geen afbreuk aan de verplichting om Standaard 710 na te leven, zowel in de situatie dat de WNT-verantwoording onderdeel is van een gecontroleerde financiële verantwoording als in geval van een controle van de zelfstandige WNT-verantwoording.

Vanwege het buiten scope van de accountantscontrole plaatsen van de WNT-verantwoording over 2022 (zie paragraaf 6.1) werden van de accountant aanvullende werkzaamheden gevraagd met betrekking tot de vergelijkende gegevens over 2022 in de WNT verantwoording 2023 (zie paragraaf 6.2). Voor de volledigheid zijn de paragrafen 6.1 en 6.2 vanuit NBA Alert 47 (versie 1) ongewijzigd gehandhaafd.

In paragraaf 6.3 wordt aandacht besteed aan de werkzaamheden van de accountant met betrekking tot de ter vergelijking opgenomen WNT-gegevens over het voorafgaande jaar vanaf WNT-verantwoording 2024 en verder.

6.1 WNT-groepsverantwoording over 2022 buiten scope accountantscontrole van de jaarrekening 2022

In de brief van het [Ministerie van BZK aan de NBA d.d. 14 februari 2023 met kenmerk 2023-000083914](#) is overeengekomen dat over 2022 en eerdere jaren, de accountant de controle op deze WNT-verantwoording van die groep in zijn geheel buiten de controlescope mocht plaatsen¹⁸ bij de controle van de jaarrekening 2022.

6.2 WNT-verantwoording over 2022 als onderdeel van de controle van de jaarrekening 2023

In bovengenoemde brief is evenwel als voorwaarde gesteld dat de WNT-instelling en de accountant, op z'n laatst bij de controle van de WNT-verantwoording 2023, moeten nagaan of de WNT-verantwoording 2022, zoals opgenomen in de jaarrekening 2022, afwijkt van de WNT-verantwoording zoals die zou moeten zijn opgesteld conform de uitleg van artikel 5c, derde lid, Uitvoeringsregeling WNT 2023.

Op grond van vorenstaande geldt dat:

- de WNT-verantwoording over 2022, zoals opgenomen in de WNT-verantwoording 2023 moet zijn opgesteld volgens de uitleg in de Uitvoeringsregeling WNT 2023;
- in geval van afwijkingen tussen de WNT-gegevens over 2022 als vergelijkende cijfers in de WNT-verantwoording 2023 op grond van de uitleg in de Uitvoeringsregeling WNT 2023 en de in de jaarrekening 2022 opgenomen WNT-verantwoording 2022, de bepalingen van artikel 5d Uitvoeringsregeling WNT 2023 (foutherstel) in acht moeten worden genomen;
- voor de jaren 2021 en eerder, fouten over verslagjaren vóór 2022 enkel hersteld moeten worden door de WNT-instellingen voor zover deze door de toezichthouder zijn vastgesteld (als de fout niet wordt geconstateerd door de toezichthouder dan hoeft deze niet hersteld te worden).

De accountant controleert de vergelijkende WNT-gegevens 2022 aan de hand van het Controleprotocol WNT 2023 en betreft daarbij de WNT wet- en regelgeving 2022 inclusief de daarbij door het Ministerie van BZK gegeven uitleg.

¹⁸ Voor zover er WNT-instellingen zijn binnen een groep van rechtspersonen die gebruik maken van de mogelijkheid om in de geconsolideerde jaarrekening of de enkelvoudige jaarrekening van één van de andere rechtspersonen binnen de groep hun WNT-verantwoording op te nemen (de keuzemogelijkheid van artikel 5c, derde lid, Uitvoeringsregeling WNT).

In geval van afwijkingen tussen de WNT-gegevens over 2022, als vergelijkende cijfers in de WNT-verantwoording 2023, op grond van de Uitvoeringsregeling WNT 2023 en de in de jaarrekening 2022 opgenomen WNT-verantwoording 2022 stelt de accountant vast dat de WNT-instelling de bepalingen van artikel 5d Uitvoeringsregeling WNT 2023 in acht heeft genomen bij de in de jaarrekening 2023 opgenomen WNT-verantwoording.

Als de accountant hierbij fouten of onzekerheden constateert, behandelt de accountant deze fouten en/of onzekerheden conform hetgeen voorgeschreven in het Controleprotocol WNT 2023 en de Brief¹⁹ van het ministerie, inclusief de impact op het oordeel.

Van de accountants wordt niet verwacht dat zij zelf actief op zoek gaan naar fouten uit de jaren vóór 2022.

6.3 WNT-verantwoording over 20XX-1 als onderdeel van de controle van de jaarrekening 20XX

6.3.1 Algemeen

Voor de in de jaarrekening op te nemen WNT-verantwoording gelden specifieke regels die ongeacht de overige toegepaste grondslagen voor de jaarverslaggeving moeten worden toegepast. De regels bij en krachtens de WNT vormen een zelfstandig normenkader voor zowel de op te nemen WNT-gegevens als de inhoud ervan.

De accountant betreft bij de werkzaamheden inzake de vergelijkende WNT-gegevens en de oordeelsvorming daarover zowel de vereisten vanuit de Standaarden (en in het bijzonder Standaard 710 Ter vergelijking opgenomen informatie) als de aanwijzingen die hiervoor in het Controleprotocol WNT 20XX zijn opgenomen.

Standaard 710

De vergelijkende WNT-gegevens kwalificeren als vergelijkende cijfers, niet zijnde vergelijkende financiële overzichten. Op grond van Standaard 710.10 geldt dat wanneer vergelijkende cijfers worden gepresenteerd, de accountant in zijn oordeel niet naar de vergelijkende cijfers dient te verwijzen, behalve in de omstandigheden die in de paragrafen 11, 12, en 14 van Standaard 710 zijn beschreven. Dat gaat om situaties waarin het oordeel over het voorgaande jaar niet-goedkeurend is (Standaard 710.11), of indien er informatie is dat het goedkeurend oordeel over vorig jaar onterecht is (Standaard 710.12) of indien er voorgaand jaar geen controle is uitgevoerd (Standaard 710.14).

Als de accountant over het voorgaand jaar in verband met de WNT-gegevens het oordeel heeft aangepast, overweegt de accountant op grond van Standaard 710.11 of een oordeel met beperking is vereist voor de financiële overzichten over de lopende verslagperiode. Dit is het geval indien de gevolgen of mogelijke gevolgen van de aangelegenheid die in het voorgaand jaar tot een aangepast oordeel hebben geleid, niet zijn opgelost of niet naar behoren zijn verwerkt en daarmee relevant zijn voor de vergelijkbaarheid van de huidige en vergelijkende cijfers. Deze situatie is nader uitgewerkt in paragraaf 6.3.2 van deze NBA Alert.

Het Controleprotocol WNT

Het Controleprotocol WNT 20XX bepaalt dat de accountant dient vast te stellen 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 zijn aangepast op grond van een juiste toepassing van fouterstel zoals bedoeld in artikel 5d Uitvoeringsregeling WNT.

¹⁹ Van het [Ministerie van BZK aan de NBA d.d. 14 februari 2023 met kenmerk 2023-0000083914](#).

Indien uit deze werkzaamheden naar voren komt dat vergelijkende gegevens ontbreken en/of niet overeenstemmen met de definitieve verantwoording over het voorafgaande jaar waaronder – indien van toepassing – een juiste toepassing en toelichting uit hoofde van fouterstel zoals bedoeld in artikel 5d Uitvoeringsregeling WNT, dan betreft de accountant deze geconstateerde onvolkomenheden in het oordeel in overeenstemming met de aanwijzingen in paragraaf 5.2 van het Controleprotocol WNT 20XX.

Indien uit deze werkzaamheden naar voren komt dat er geen vergelijkende gegevens ontbreken, en dat deze gegevens aansluiten op de definitieve WNT-verantwoording van het voorafgaande kalenderjaar, dan wel zijn aangepast op grond van een juiste toepassing van fouterstel zoals bedoeld in artikel 5d Uitvoeringsregeling WNT, dan constateert de accountant geen onvolkomenheden die hij op grond van paragraaf 5.2 van het Controleprotocol in zijn oordeel zou moeten betrekken.

6.3.2 *Impact aangepast oordeel 20XX-1*

Door een wijziging van de feiten en omstandigheden kan de situatie ontstaan dat de invloed van intra-groep detachering voor de WNT-gegevens over 20XX niet langer van toepassing is terwijl dit voor de WNT-gegevens over 20XX-1 nog wel van toepassing was. Dit kan zich bijvoorbeeld voordoen wanneer de betreffende topfunctionaris daadwerkelijk op of voor 1 januari van 20XX in dienstbetrekking is getreden bij de WNT-instelling en ook via de salarisadministratie van de WNT-instelling wordt verloned, terwijl in het voorafgaande jaar 20XX-1 wel sprake was van invloed van intra-groep detachering.

In dit geval is de in de Alert genoemde problematiek op de WNT-gegevens van 20XX niet meer van toepassing. Wat resteert is de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de in de WNT-verantwoording opgenomen gegevens over 20XX-1 waar de invloed van intra-groep detachering wel van toepassing is. Op grond van Standaard 710.11 past de accountant hiervoor zijn oordeel aan en legt in overeenstemming met Standaard 710.11b in de controleverklaring uit dat het controleoordeel is aangepast vanwege de mogelijke gevolgen van de niet-opgeloste aangelegenheid inzake de vergelijkende cijfers.

Inhoudelijk heeft de niet-opgeloste aangelegenheid inzake de vergelijkende gegevens 20XX-1 geen gevolgen voor de 20XX gegevens. De 20XX gegevens zijn gebaseerd op 'in dienstbetrekking' en veranderen niet als ooit zou worden vastgesteld dat de 20XX-1 gegevens onjuist of onvolledig waren. Desalniettemin brengt de accountant in de controleverklaring bij de jaarrekening 20XX deze situatie tot uitdrukking in een beperking in het oordeel in de controleverklaring.

LET OP.

Indien een controleverklaring met beperking inzake WNT-aangelegenheden wordt afgegeven op grond van de aanwijzingen in het Controleprotocol WNT 20XX, meldt de accountant dit op grond van paragraaf 2.6 van het Controleprotocol aan de Minister van BZK.

In de hierboven beschreven situatie is de beperking in het oordeel met betrekking tot de vergelijkende WNT-gegevens niet gebaseerd op het Controleprotocol WNT maar uitsluitend op de Standaarden. De accountant hoeft dit niet te melden aan de Minister van BZK, voor zover er al een melding met betrekking tot het voorgaande kalenderjaar is gedaan. De beperking ziet immers toe op de WNT gegevens 20XX-1 waarvoor de accountant reeds een melding heeft gedaan aan de Minister van BZK.

In de situatie dat de invloed van intra-groep detachering op de WNT gegevens 20XX wel van toepassing is, geldt wel een meldplicht aangezien sprake is van een nieuw feitencomplex (WNT gegevens over een nieuw jaar).

Dit sluit aan bij een antwoord op een Forumvraag van juni 2023 (zie [link](#)), waarbij het volgende is opgemerkt over een herhaalde meldplicht: "Als een overtreding van de WNT op grond van artikel 5.2, eerste en/of tweede lid, WNT al is gemeld door de controlerende accountant, dan is het niet nodig dat dezelfde overtreding (hetzelfde feitencomplex) opnieuw wordt gemeld in een volgend kalenderjaar. ...".

7 Zelfstandige WNT-verantwoording

7.1 Wet- en regelgeving

Als 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 WNT-gegevens (artikel 1.7 WNT). Deze instellingen kunnen volstaan met een controleverklaring bij de verantwoording van uitsluitend de WNT-gegevens. De aanwijzingen van het Controleprotocol WNT 20XX zijn in dat geval van overeenkomstige toepassing op de controle van de afzonderlijke verantwoording van uitsluitend de WNT-gegevens.

7.2 Gevolgen voor de controle

Als de accountant in overeenstemming met artikel 1.7 WNT een opdracht aanvaardt tot controle van een zelfstandige verantwoording van uitsluitend de WNT-gegevens, voert deze de controle uit aan de hand van de in het Controleprotocol WNT 20XX genoemde werkzaamheden. In het Controleprotocol WNT 20XX²⁰ is expliciet opgenomen dat van de accountant die geen jaarrekeningcontrole uitvoert, niet wordt verwacht de afwezigheid van een jaarrekeningcontrole te compenseren met andere werkzaamheden. Op dit punt wijkt het protocol af van de Standaarden. De controle van een zelfstandige verantwoording wordt uitgevoerd in overeenstemming met het protocol. Als gevolg hiervan wordt niet automatisch volledig aan de Standaarden voldaan. In de controleverklaring bij de zelfstandige verantwoording wordt daarom in overeenstemming met Standaard 200 paragrafen 18, A57 en 20 niet naar de Nederlandse controlestandaarden verwezen. In de controleverklaring wordt aanvullend een paragraaf overige aangelegenheden opgenomen waarin wordt vermeld dat door de in het protocol opgenomen beperkingen ten aanzien van de controlewerkzaamheden niet volledig wordt voldaan aan de vereisten van de Nederlandse controlestandaarden.

Voor een nadere toelichting hierop wordt verwezen naar de NBA voorbeeldtekst "Controleverklaring in de publieke en semipublieke sector bij een zelfstandige WNT-verantwoording".

Gezien het vorenstaande is de problematiek zoals in deze NBA Alert opgenomen ook van toepassing bij een afzonderlijke WNT-verantwoording voor 20XX waarbij sprake is van intra-groep detachering. Daarnaast geldt dat de accountant ook bij de controle van een zelfstandige verantwoording gehouden is om de Standaarden toe te passen voorzover het controleprotocol WNT niet anders voorschrijft.

Op grond van het vorenstaande geldt dat de in paragraaf 6.3 van deze Alert beschreven overwegingen op grond van Standaard 710 overeenkomstig van toepassing zijn bij de controle van een zelfstandige verantwoording van uitsluitend de WNT-gegevens en leiden bij de in paragraaf 6.3.2 beschreven situatie tot een beperking in de controleverklaring.

7.3 Impact voor de controleverklaring

Voor de evaluatie van de geconstateerde fouten en onzekerheden en de oordeelsvorming op basis hiervan is voor afzonderlijke WNT-verantwoordingen tabel H: 'oordeelsvorming accountant bij een controleverklaring bij een zelfstandige verantwoording van de WNT-gegevens' uit het Controleprotocol WNT 20XX van toepassing.

Uit tabel H van het Controleprotocol WNT 20xx blijkt dat bij de in deze Alert beschreven situatie (Resterende onzekerheden in de controle die niet op economisch verantwoorde wijze kunnen worden weggenomen) een controleverklaring met beperking of een controleverklaring van oordeelonthouding van toepassing kan zijn.

²⁰ Paragraaf 2.5.2 'Oordeelsvorming bij een controleverklaring bij een zelfstandige verantwoording van de WNT-gegevens' van het Controleprotocol WNT20XX.

In de bijlage 3b bij de Alert zijn voorbeeldteksten voor de controleverklaring bij de zelfstandige WNT-verantwoording opgenomen.

8 Overige aangelegenheden

In het Controleprotocol WNT 20XX is voorgeschreven welke controlewerkzaamheden de accountant moet uitvoeren met betrekking tot de in de jaarrekening opgenomen WNT-verantwoording. In het Controleprotocol WNT 20XX is onder meer bepaald dat de accountant hierbij de regelgeving bij en krachtens de WNT, zoals gespecificeerd in paragraaf 1.2 van het Controleprotocol WNT 20XX, als toetsingskader hanteert. Het protocol beschrijft daarnaast limitatief de werkzaamheden en daarmee de reikwijdte en de diepgang van de accountantscontrole op de WNT-verantwoording (Controleprotocol WNT 20XX paragraaf 1.1 Doelstelling en inkadering protocol).

Van de accountant wordt niet verwacht om specifiek met betrekking tot de WNT-verantwoording andere werkzaamheden uit te voeren buiten de werkzaamheden die zijn beschreven in het protocol.

Van de accountant wordt wel verwacht om eventuele in de jaarrekening opgenomen aanvullend (dat wil zeggen: niet op grond van WNT-regelgeving verplichte) opgenomen informatie over de WNT te betrekken in de controle van de jaarrekening als geheel. Deze Alert gaat hier niet verder op in.

8.1 Effect bevindingen WNT in relatie tot getrouwheid bestuurdersbeloning op de controleverklaring

8.1.1 Wet- en regelgeving

Op basis van artikel 4 lid 2 WNT²¹ kan de WNT-instelling die een WNT-verantwoording opneemt in de jaarrekening, afzien van het opnemen in de verantwoording van bezoldigingsinformatie op grond van artikel 383, eerste lid, en artikel 383c van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek voor zover op hen van toepassing²².

De wetgever geeft hiermee aan de WNT-gegevens voldoende gelijkwaardig te achten aan de genoemde gegevens van artikel 383 eerste lid en artikel 383c om deze in de plaats daarvan te mogen opnemen.

8.1.2 Impact van het oordeel inzake de WNT op de bestuurdersbeloning

Wanneer de WNT-instelling naast de WNT-verantwoording tevens de toelichting op de bestuurdersbeloning op grond van overige verslaggevingsvereisten (bijvoorbeeld artikel 383, eerste lid, en artikel 383c van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek) opneemt in de jaarrekening, stelt de accountant vast dat de toelichting op de bestuurdersbeloning materieel voldoet aan de jaarrekeningvereisten. Indien de toelichting materieel voldoet heeft het oordeel inzake de WNT geen impact op de bestuurdersbeloning.

Wanneer de WNT-instelling de WNT-informatie als enige toelichting inzake de bestuurdersbeloning van de instelling heeft opgenomen, kan de impact van het oordeel inzake de WNT tevens betrekking hebben op de getrouwheid van de jaarrekening (kwalitatief materiële toelichting). Dit kan het geval zijn indien sprake is van overige doorbelaste kosten die mogelijk betrekking hebben op het vervullen van de topfunctie (potentieel alle ondersteuning, doorbelasting etc.) en materieel zijn in relatie tot de materialiteit voor de controle van de jaarrekening. Daarmee is een mogelijke onverschuldigde betaling dat ook.

²¹ Rechtspersonen en instellingen die de op grond van [artikel 4.1, eerste en tweede lid](#), vastgestelde gegevens inzake bezoldiging of uitkering wegens beëindiging van het dienstverband in het financieel verslaggevingsdocument opnemen, kunnen afzien van het opnemen in dat document van de verantwoording van bezoldigingsinformatie op grond van de [artikel 383, eerste lid, en artikel 383c van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek](#) voor zover op hen van toepassing. Bij regeling van Onze Minister kunnen nadere regels worden gesteld.

²² Opgegeven worden het bedrag van de bezoldigingen, met inbegrip van de pensioenlasten, en van de andere uitkeringen voor de gezamenlijke bestuurders en gewezen bestuurders en, afzonderlijk, voor de gezamenlijke commissarissen en gewezen commissarissen. De vorige zin heeft betrekking op de bedragen die in het boekjaar ten laste van de rechtspersoon zijn gekomen. Indien de rechtspersoon dochtermaatschappijen heeft of de financiële gegevens van andere maatschappijen consolideert, worden de bedragen die in het boekjaar te hunnen laste zijn gekomen, in de opgave begrepen. Een opgave die herleid kan worden tot een enkele natuurlijke persoon mag achterwege blijven.

Doordat het bezoldigingsbegrip bij intra-groep detachering afwijkt en veel ruimer is dan het bezoldigingsbegrip wat geldt voor topfunctionarissen in dienstbetrekking bestaat het risico dat lezers van de jaarrekening – anders dan de ministeriële WNT-toezichthouders – de opgenomen ruimere bezoldiging verwarren met bezoldiging die aan de topfunctionaris zelf ten goede komt. Instellingen met een WNT-verantwoording met intra-groep detachering in de jaarrekening kunnen hier in de jaarrekening op wijzen, bijvoorbeeld door het volgende toe te lichten:

- bij intra-groep detachering is de bezoldiging gebaseerd op de doorbelastingen die voor de WNT als bezoldiging kwalificeren;
- de feitelijke beloningsgegevens van die betreffende topfunctionarissen zelf zijn terug te vinden in de jaarrekening van entiteit xx.

Het opnemen van dergelijke aanvullende toelichtingen maakt geen onderdeel uit van de WNT-verantwoording zelf, en worden door de accountant gecontroleerd als onderdeel van de jaarrekening als geheel.

Alhoewel afwezigheid van dergelijke aanvullende toelichtingen niet in strijd is met wettelijke bepalingen worden instellingen aangeraden om deze wel op te nemen.

8.1.3 Impact van het oordeel inzake de WNT op resultaat en vermogen

In [hoofdstuk 4](#) en [hoofdstuk 5](#) van deze alert zijn de onzekerheden met betrekking tot de omvang van het dienstverband en de bezoldiging van topfunctionarissen bij intra-groep detachering beschreven. Onzekerheden over de omvang van het dienstverband leiden vanwege de WNT-systematiek tot onzekerheden over de individuele toepasselijke WNT-norm. Onzekerheden over de bezoldiging en onzekerheden over de individuele toepasselijke norm leiden tot onzekerheden over de hoogte van het eventuele bedrag waarmee de bezoldiging de norm overschrijdt, en van het bedrag wat op grond van de WNT als 'onverschuldigd' moet worden aangemerkt.

De ministeriële instanties die zijn belast met het toezicht op en handhaving van de WNT hebben de bevoegdheid om nader onderzoek te doen en handhavingsmaatregelen op te leggen. Handhavingsmaatregelen kunnen ook omvatten een constatering dat naar de mening van de toezichthoudende instantie sprake is van een bezoldiging die hoger is dan de individuele toepasselijke bezoldigingsnorm en dat die overschrijding onverschuldigd is en moet worden gecorrigeerd. Een dergelijke correctie leidt tot:

- a een lagere bate uit doorbelastingen en daarmee een lager resultaat en lager vermogen bij de doorbelastende entiteit;
- b een lagere last uit doorbelastingen en daarmee een hoger resultaat en hoger vermogen bij de WNT-instelling waaraan is doorbelast.

In zeer bijzondere gevallen zou dit eventuele effect op resultaat en vermogen van de doorbelastende entiteit en van de entiteit waaraan wordt doorbelast voor het beeld van de betreffende jaarrekening materieel kunnen zijn.

Het is aan de accountant om op basis van alle relevante feiten en omstandigheden de afweging te maken of dit risico een materieel effect op de betreffende jaarrekening zou kunnen hebben, en, indien hiervan sprake is, de gevolgen hiervan te betrekken in het af te geven oordeel bij die jaarrekening.

8.2 Gevolgen van de controleverklaring met beperking

8.2.1 Meldingsplicht accountant in het kader van de WNT aan BZK

In artikel 5.2 van de WNT zijn expliciet de situaties omschreven waarvan de accountant een melding moet doen bij de Minister van BZK.

Op basis van het Controleprotocol WNT 20XX geldt dat de accountant in alle gevallen waarin op grond van de sub paragrafen 2.5.1 en 2.5.2 van het Controleprotocol WNT 20XX een verklaring met een beperking, een verklaring van oordeelsonthouding of een verklaring van afkeuring met betrekking tot de WNT wordt verstrekt, een melding moet doen.

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.

De accountant voldoet aan de meldingsplicht door – na afstemming van deze werkwijze met de klant - het verstrekken van de jaarrekening met de daarbij afgegeven controleverklaring, of, in het geval van een controle van een zelfstandige WNT-verantwoording zoals bedoeld in [hoofdstuk 7](#) van deze Alert, door het verstrekken van de zelfstandige WNT-verantwoording met de daarbij afgegeven controleverklaring.

Voor de melding moet gebruik worden gemaakt van de daartoe door BZK beschikbaar gestelde portal.

8.2.2 Overige meldingsplicht in verband een anders dan goedkeurend oordeel

Een controleverklaring bij een jaarrekening met een oordeel anders dan goedkeurende kan meer gevolgen hebben dan de in de vorige paragraaf beschreven meldingsplicht.

Voorbeelden hiervan zijn:

- 1 meldingsplicht voor Zorgverzekeraars bij De Nederlandsche Bank;
- 2 meldingsplicht voor Organisaties van Openbaar Belang (OOB's) bij de Autoriteit Financiële Markten (AFM);
- 3 mogelijke meldingsplicht aan banken uit hoofde van contractuele bepalingen in bankconvenanten.

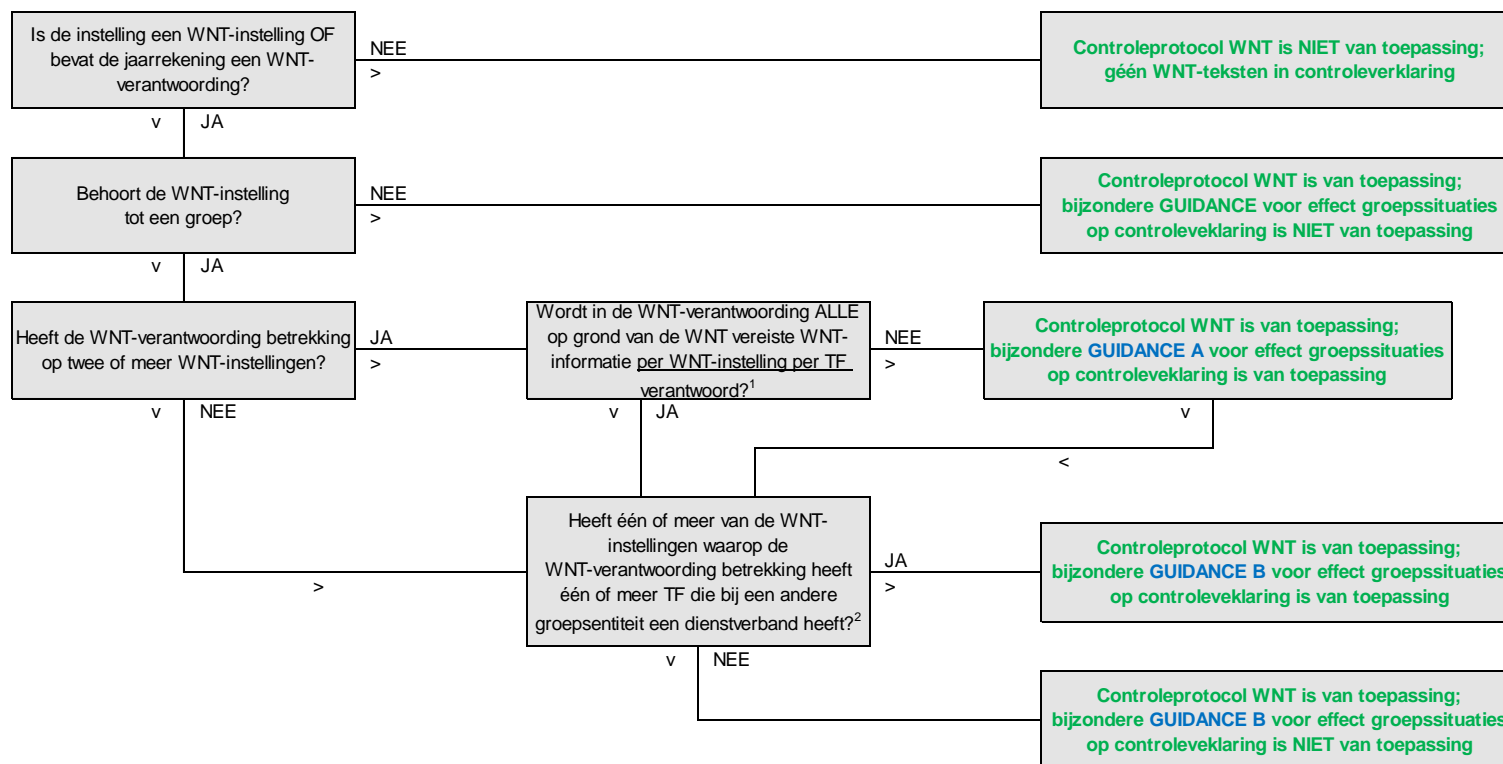
Deze opsomming is niet volledig. Van accountants wordt verwacht dat zij de klant wijzen op eventuele meldingsplichten die van toepassing (kunnen) zijn.

9 Bijlagen

9.1 Bijlage 1 Schema en Guidance

SCHEMA AFWEGINGEN effect GROEPSSITUATIES op CONTROLEVERKLARING

Schema te doorlopen per af te geven controleverklaring bij een jaarrekening.



¹ Beantwoordt deze vraag alleen met 'JA' als voor iedere WNT-instelling in de WNT-verantwoording alle WNT-informatie is opgenomen die de betreffende WNT-instelling had moeten opnemen in een eigen WNT-verantwoording met uitsluitend de gegevens van de eigen instelling. Een 'NEE' antwoord is van toepassing als één of meer afzonderlijk te verantwoorden WNT-gegevens ontbreken.

² Deze vraag heeft betrekking op WNT-gegevens die wel zijn verstrekt in de WNT-verantwoording.

Beantwoordt deze vraag met 'JA' als:

- a de arbeidsovereenkomst of aanstelling van de TF met een *andere* groeps-entiteit is gesloten dan de WNT-instelling zelf, OF
- b de detacheringsovereenkomst / overeenkomst van opdracht met betrekking tot de aanstelling van de TF met een andere groeps-entiteit is gesloten dan de WNT-instelling zelf.

BIJZONDERE GUIDANCE A voor effect groepssituaties op controleverklaring

De accountant hanteert tabel G van het Controleprotocol WNT 20xx om de gevolgen van het ontbreken van WNT-informatie op het oordeel te bepalen *per in de WNT-verantwoording opgenomen WNT-entiteit per topfunctionaris*.

BIJZONDERE GUIDANCE B voor effect groepssituaties op controleverklaring

Op grond van de WNT telt *alles wat door een andere rechtspersoon binnen de groep wordt doorbelast aan een WNT-entiteit met betrekking tot een topfunctionaris van de WNT-entiteit* als bezoldiging van de topfunctionaris bij die WNT-entiteit.

Wanneer doorbelaste kosten wel of niet als 'met betrekking tot de topfunctionaris' moeten worden gerekend is niet duidelijk (normonduidelijkheid).

Daarnaast ontbreekt binnen een groep het 'tegengesteld belang' wat nodig is om *voldoende en geschikte controle-informatie* te vergaren om de juistheid en volledigheid van de doorbelaste 'bezoldiging' vast te stellen.

Gevolg: in de hierboven beschreven situatie kan de accountant *onvoldoende geschikte controle-informatie* verzamelen om onzekerheden over de juistheid en volledigheid van de bezoldiging van de topfunctionaris vast te stellen.

Slechts in uitzonderingsgevallen kan het TOCH mogelijk zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verzamelen, bijvoorbeeld als er in het geheel geen doorbelastingen vanuit andere rechtspersonen binnen de groep aan de WNT-entiteit plaatsvinden.

Is sprake van bijzondere omstandigheden die het mogelijk maken om *WEL voldoende en geschikte controle-informatie* te verzamelen?

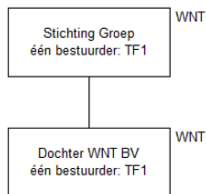
Zo JA, dan heeft de hierboven onder Guidance B beschreven situatie géén effect op het oordeel.

Zo NEE, dan leidt de hierboven onder Guidance B beschreven situatie tot een controleverklaring met beperking met betrekking tot de WNT-verantwoording.

9.2 Bijlage 2 – Enkele voorbeelden gevolgen voor controleverklaring

Gestileerd voorbeeld 1

Voorbeeld 1



Voorbeeld 1:

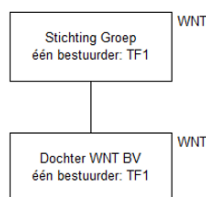
- TF1 heeft fulltime arbeidscontract met Stichting Groep (SG);
- Stichting Groep is statutair bestuurder van Dochter WNT BV (D BV);
- Beide entiteiten zijn WNT-instelling.
- Beide instellingen verantwoorden zelf hun eigen WNT-gegevens.
 - SG: verantwoordt TF1 voor 1,0 fte op basis van 'in dienstbetrekking'
=> géén normonduidelijkheid, voldoende en geschikte controle-informatie mogelijk;
 - D BV verantwoordt TF1 voor 0,x(?) fte op basis van 'zonder dienstbetrekking';
=> normonduidelijkheid, geen voldoende en geschikte controle-informatie mogelijk.

Controleverklaring:

- Bij SG: schoon;
- Bij D BV: beperking normonduidelijkheid, geen voldoende en geschikte controle-informatie.

Gestileerd voorbeeld 2

Voorbeeld 2



Voorbeeld 2:

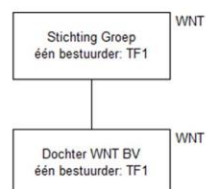
- Als Voorbeeld 1, m.u.v. het volgende
 - SG verantwoordt de WNT-gegevens van beide instellingen, waarbij de WNT-gegevens van D BV integraal volledig worden overgenomen:
 - SG verantwoordt TF1-SG voor 1,0 fte op basis van 'in dienstbetrekking'
 - SG verantwoordt TF1-D BV voor 0,x(?) fte o.b.v. 'zonder dienstbetrekking';
 - SG maakt duidelijk welke set van WNT-gegevens betrekking heeft op D BV;
 - D BV verwijst duidelijk naar de verantwoording van SG;
 - (indien van toepassing): D BV vermeldt daarbij dat bij SG een verklaring met beperking is afgegeven die (mede) betrekking heeft op TF1-D BV.

Controleverklaring:

- Bij SG: beperking normonduidelijkheid, geen voldoende en geschikte controle-informatie m.b.t. TF1-D BV;
- Bij D BV: benadrukkingsparagraaf.

Gestileerd voorbeeld 3

Voorbeeld 3



Voorbeeld 3:

- Als Voorbeeld 1, m.u.v. het volgende
 - SG verantwoordt de WNT-gegevens van beide instellingen, waarbij de WNT-gegevens van SG en van D BV in één totaal (op basis van 'in dienstbetrekking') wordt weergegeven, met vermelding van een aan D BV toe te rekenen %.
 - SG verantwoordt TF1-SG voor 1,0 fte op basis van 'in dienstbetrekking'
 - SG vermeldt dat TF1 topfunctionaris is van zowel SG als D BV, en dat SG voor 80% werkzaamheden verricht voor D en dat SG 80% van de bezoldiging bij SG aan D BV heeft doorbelast;
 - D BV verwijst duidelijk naar de verantwoording van SG;
 - (indien van toepassing): D BV vermeldt daarbij dat bij SG een verklaring met beperking is afgegeven die (mede) betrekking heeft op TF1-D BV.

Controleverklaring:

- Bij SG: met beperking 'A' ('gegevens van TF1-D BV zijn niet juist en niet volledig verantwoord') en beperking 'B' (normonduidelijkheid, geen voldoende en geschikte controle-informatie) m.b.t. TF1-D BV;
- Bij D BV: met paragraaf ter benadrukkingsparagraaf.

9.3 Zie Bijlagen 3a en 3b – Voorbeeldteksten controleverklaringen

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



Mercuriusplein 3
2132 HA Hoofddorp
Postbus 242
2130 AE Hoofddorp

T 088 4960 301
E nba@nba.nl
I www.nba.nl