

Vermelding bezoldiging in de jaarrekening van semipublieke instellingen

Lianne Suurland en André van Vliet

SAMENVATTING In dit artikel worden de resultaten van een empirisch onderzoek gepresenteerd naar de naleving van de voorschriften omtrent de toelichting in de jaarrekening op grond van de Wet normering bezoldiging topfunctionarissen publieke en semipublieke sector (WNT). We concluderen dat niet alle instellingen die onder de WNT vallen WNT-informatie in de jaarrekening hebben opgenomen. Daarnaast verschilt de kwaliteit van de verstrekte informatie, vooral voor wat betreft de tekstuele toelichtingen. Met betrekking tot commissarissen zijn vaak niet alle verplichte informatie-elementen uit de WNT vermeld. Tot slot constateren we dat het bezoldigingsbedrag volgens art. 2:383(c) BW veelal een ander bedrag is dan de bezoldiging op grond van de WNT hetgeen tot verwarring bij gebruikers van de jaarrekening kan leiden.

RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK Dit artikel geeft inzicht in de wijze waarop semipublieke instellingen in het eerste jaar na de inwerkingtreding van de WNT zijn omgegaan met de vermelding van WNT-informatie in de jaarrekening. Het artikel laat zien op welke punten de informatieverstrekking nog kan worden verbeterd. De 'best practices' uit onderzochte jaarrekeningen geven handvatten om de kwaliteit van de toelichting te verbeteren.

1 Inleiding

Op 1 januari 2013 is de Wet normering bezoldiging topfunctionarissen publieke en semipublieke sector (WNT) in werking getreden. De doelstelling¹ van de WNT is onder meer om te voorkomen dat instellingen in de publieke en semipublieke sectoren bovenmatige bezoldigingen toekennen. Dit wordt bereikt doordat de wet beperkingen oplegt aan de bezoldiging die instellingen met topfunctionarissen mogen overeenkomen. De wet stelt zowel maxima aan de bezoldiging als aan uitkeringen bij beëindiging van het dienstverband. De wet bepaalt ook dat bepaalde vormen van bezoldiging, bijvoorbeeld bonussen en andere variabele beloningen en non-activiteitsregelingen, niet langer zijn

toegestaan. De WNT is de opvolger van de Wet openbaarmaking uit publieke middelen gefinancierde topinkomens (Wopt).

De aanleiding voor het normeringsbeleid is gelegen in het economische hoogtij van eind jaren negentig van de vorige eeuw. Door de grote krapte op de arbeidsmarkt stegen ook de inkomens in de (semi)publieke sector. De toenmalige minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties Remkes constateerde in die periode dat de inkomens in de (semi)publieke sector onvoldoende transparant waren en wilde de openbaarheid van de bezoldigingsinformatie verbeteren. Dat heeft uiteindelijk geleid tot de Wopt. Op grond van de Wopt waren organisaties in de (semi)publieke sector verplicht in hun jaarrekening belastbare lonen te vermelden voor zover deze het gemiddelde belastbare loon van een minister te boven ging. In aanvulling op de openbaarmaking van topinkomens, heeft de Tweede Kamer de wens uitgesproken tot een normering van de bezoldiging in de (semi)publieke sector te komen. Dit werd mede veroorzaakt door de negatieve beeldvorming over de beloningen en ontslaguitkeringen van sommige topfunctionarissen in de (semi)publieke sector. Dit heeft uiteindelijk geleid tot de WNT.

Voor alle instellingen die onder de werking van de WNT vallen, gelden openbaarmakingseisen. Openbaarmaking vindt plaats door vermelding van 'WNT-informatie' in de toelichting van de jaarrekening en door het verstrekken van dezelfde informatie aan de Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (BZK)². Voor instellingen die hun jaarrekening moeten opmaken volgens de bepalingen van Titel 9 Boek 2 BW komen de openbaarmakingsvereisten van de WNT bovenop de reeds bestaande vereisten op grond van artikel 2:383(c) BW.

Het boekjaar 2013 is het eerste jaar dat instellingen de WNT-informatie in hun jaarrekening moeten opnemen. Het doel van dit artikel is om vast te stellen

in hoeverre de jaarrekeningen 2013 van instellingen in de semipublieke sector aan de vereisten van de WNT voldoen. Bij ons onderzoek hebben wij beoordeeld of de in de WNT voorgeschreven informatie-elementen zijn opgenomen in de jaarrekening 2013. Het is niet mogelijk om vast te stellen of de verstrekte informatie volledig is, met andere woorden of van alle functionarissen van wie informatie zou moeten worden verstrekt, ook daadwerkelijk informatie is opgenomen.

Paragraaf 2 behandelt de wet- en regelgeving met betrekking tot de WNT (normenkader). In paragraaf 3 gaan we in op de opzet van het empirisch onderzoek en de selectie van de onderzoekspopulatie. In paragraaf 4 beschrijven we de onderzoeksbevindingen met betrekking tot de vermelding van WNT-informatie in de jaarrekening. We gaan per onderwerp in op de wet- en regelgeving, onze bevindingen en voorbeelden die wij als best practice beschouwen. In deze paragraaf besteden wij tevens aandacht aan de samenloop van de WNT met artikel 2:383(c) BW. In paragraaf 5 is een korte uiteenzetting opgenomen over de verwachte ontwikkelingen van de WNT (de zogenaamde WNT-2 en WNT-3). Het artikel wordt in paragraaf 6 afgesloten met onze conclusies en aanbevelingen.

2 Wet- en regelgeving

De invoering van de WNT is voor instellingen en accountants met veel uitvoeringsproblemen gepaard gegaan. Dit komt doordat de definitieve wettekst veel onduidelijkheden opriep en veel ongewenste effecten had. Zo was op grond van de oorspronkelijke wettekst niet altijd duidelijk welke functionarissen als topfunctionaris moeten worden aangemerkt. Kort na de inwerkingtreding van de WNT is daarom het wetsvoorstel 'Aanpassing van de reikwijdte en enige technische wijzigingen van de Wet normering bezoldiging topfunctionarissen publieke en semipublieke sector (Aanpassingswet WNT)³' ingediend bij de Tweede Kamer. Dit wetsvoorstel bevatte een aantal belangrijke aanpassingen van de wet, zoals:

- het buiten het toepassingsbereik van de WNT plaatsen van algemeen nut beogende instellingen (ANBI's);
- het stellen van extra criteria voor de toepassing van de WNT op gesubsidieerde instellingen;
- diverse technische verbeteringen waaronder een verduidelijking van de definitie van het begrip topfunctionaris en het buiten het bezoldigingsbegrip laten van ten laste van de werkgever komende verplichte sociale premies.

In het wetsvoorstel is opgenomen dat de Aanpassingswet WNT terugwerkende kracht heeft tot 1 januari 2013. De Aanpassingswet WNT is echter pas op 4 februari 2014 aangenomen door de Tweede Kamer. Hier-

door bestond lange tijd onduidelijkheid of de Aanpassingswet WNT tot het normenkader behoorde dat instellingen moesten hanteren bij het toepassen van de WNT in het boekjaar 2013. De minister van BZK heeft hierover, mede op aandringen van de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants⁴, pas duidelijkheid gegeven op 18 februari 2014⁵ door middel van een mededeling. Deze mededeling houdt in dat de WNT voor het boekjaar 2013 zal worden gehandhaafd als ware de Aanpassingswet WNT reeds door de Eerste Kamer aangenomen. Kortom, de Aanpassingswet WNT behoort tot het normenkader WNT 2013 ondanks dat deze wet pas op 17 juni 2014 door de Eerste Kamer is aangenomen.

Het normenkader WNT 2013⁶ bestaat daarnaast uit:

- a. Uitvoeringsbesluit WNT⁷;
- b. Mededeling van de minister van BZK inzake de uitvoering en handhaving van de WNT⁸;
- c. Regeling bezoldigingscomponenten WNT⁹;
- d. Beleidsregels toepassing WNT (met daarin opgenomen het Controleprotocol WNT)¹⁰;
- e. Besluit van de Minister van BZK van 12 maart 2014 inzake wijziging van de Beleidsregels toepassing WNT¹¹.

Deze documenten zijn met uitzondering van het Uitvoeringsbesluit WNT pas begin 2014 gepubliceerd.

Voor de sector onderwijs bestaat het normenkader naast genoemde documenten ook uit de 'Regeling bezoldiging topfunctionarissen OCW-sectoren'¹². In deze regeling stelt de Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (OCW) verlaagde bezoldigingsmaxima voor 2013 vast voor topfunctionarissen.

3 Opzet van het empirisch onderzoek en selectie van de onderzoekspopulatie

Het onderzoek heeft betrekking op de informatieverstrekking in de toelichting van jaarrekeningen 2013 van semipublieke instellingen die hun jaarrekening (geheel of gedeeltelijk) moeten opmaken op basis van Titel 9 Boek 2 BW. De onderzoekspopulatie (zie bijlage 1) bestaat uit:

- 50 jaarrekeningen van zorginstellingen;
- 50 jaarrekeningen van woningcorporaties;
- 50 jaarrekeningen van onderwijsinstellingen;
- 11 jaarrekeningen van publieke omroepen.

De jaarrekeningen van zorginstellingen zijn a-select geselecteerd uit de jaarrekeningen die op 1 juni 2014¹³ waren gepubliceerd op www.jaarverslagenzorg.nl.

De jaarrekeningen van woningcorporaties zijn a-select geselecteerd uit de lijst van woningcorporaties op www.cfv.nl. De jaarrekeningen van onderwijsinstellingen zijn a-select geselecteerd uit de lijst van onderwijsinstellingen op www.duo.nl. De jaarreke-

ningen van de publieke omroepen die op 1 juli 2014 waren gepubliceerd, zijn integraal geselecteerd. De jaarrekeningen zijn gedownload van de websites van de instellingen dan wel via Company.info. Wanneer een instelling de jaarrekening nog niet had gepubliceerd of een verkorte jaarrekening had opgenomen, is de jaarrekening van de eerstvolgende instelling geselecteerd.

4 Vermelding in de jaarrekening

4.1 WNT-informatie in jaarrekening

Wet- en regelgeving

Alle 161 onderzochte instellingen vallen onder de werking van de WNT en zijn verplicht WNT-informatie in de toelichting van hun jaarrekening op te nemen.

Empirisch onderzoek

Uit tabel 1 blijkt dat 153 instellingen (95%) WNT-informatie in de jaarrekening hebben opgenomen. Alle onderzochte onderwijsinstellingen en publieke omroepen hebben WNT-informatie verstrekt. 45 woningcorporaties (90%) respectievelijk 47 zorginstellingen (94%) hebben WNT-informatie opgenomen. Eén zorginstelling vermeldt in de toelichting dat de WNT-informatie wordt opgenomen in de jaarrekening van de moederstichting. De jaarrekening van de moederstichting was nog niet gepubliceerd ten tijde van het onderzoek. Vijf woningcorporaties (5%) en twee zorginstellingen (4%) hebben geen WNT-informatie in de jaarrekening opgenomen, terwijl dit op grond van de WNT wel verplicht is. Het betreft relatief kleine woningcorporaties en zorginstellingen (op basis van aantal verhuureenheden respectievelijk bedrijfsopbrengsten).

In een tussenevaluatie van de WNT concludeert het Ministerie van BZK (2014c) dat veel instellingen zich niet bewust waren van de toepasselijkheid van de WNT, mede door de beperkte voorlichting die het ministerie over de WNT heeft gegeven. Mogelijk dat het niet-opnemen van WNT-informatie door de desbetreffende instellingen hiermee te maken heeft. Overigens merken wij op dat instellingen vaak van oudsher bezoldi-

gingsinformatie opnemen in het jaarverslag. De WNT vereist echter dat bepaalde, specifieke in de WNT genoemde informatie-elementen worden opgenomen in de jaarrekening.

4.2 Topfunctionarissen

4.2.1 Het begrip topfunctionaris

Wet- en regelgeving

De WNT maakt onderscheid tussen topfunctionarissen en overige functionarissen. De topfunctionaris onderscheidt zich van de overige functionaris doordat voor topfunctionarissen de bezoldiging en de uitkering bij beëindiging van het dienstverband zijn genormeerd en doordat voor de topfunctionaris strengere eisen gelden voor de openbaarmaking van de 'WNT-informatie'.

Een functionaris wordt als topfunctionaris aangemerkt als hij¹⁴:

- behoort tot de hoogste uitvoerende en toezicht houdende organen van een rechtspersoon of instelling;
- behoort tot de hoogste ondergeschikte of de leden van de groep hoogste ondergeschikten aan dat orgaan én in deze rol (gezamenlijk) verantwoordelijk is voor de gehele rechtspersoon of de gehele instelling;
- belast is met de dagelijkse leiding van de gehele rechtspersoon of de gehele instelling¹⁵.

Bij a. gaat het om de leden van het bestuur en de raad van commissarissen of de raad van toezicht (hierna aangeduid als raad van commissarissen). Zij staan automatisch aan het hoofd van de gehele instelling of rechtspersoon. Bij b. en c. is alleen sprake van een topfunctionaris als sprake is van leidinggeven aan de gehele rechtspersoon of instelling. Het kan zijn dat een vestigings- of locatiedirecteur kwalificeert als topfunctionaris, namelijk in het geval dat de vestigingsdirecteuren tezamen formeel het managementteam uitmaken waarin beslissingen voor de gehele instelling of rechtspersoon worden genomen¹⁶.

Tabel 1 Aantal instellingen dat WNT-informatie in de jaarrekening heeft opgenomen

	Zorginstellingen n= 50		Woningcorporaties n= 50		Onderwijsinstellingen n= 50		Publieke omroepen n= 11		Totaal n= 161	
	Aantal	%	Aantal	%	Aantal	%	Aantal	%	Aantal	%
WNT-informatie opgenomen in toelichting jaarrekening	47	94%	45	90%	50	100%	11	100%	153	95%
Geen WNT-informatie opgenomen in toelichting jaarrekening	3	6%	5	10%	0	0%	0	0%	8	5%
Totaal	50	100%	50	100%	50	100%	11	100%	161	100%

Tabel 2 Kring van topfunctionarissen, niet zijnde commissarissen

	Zorginstellingen n= 47		Woningcorporaties n= 45		Onderwijsinstellingen n= 50		Publieke omroepen n= 11		Totaal n= 153	
	Aantal	%	Aantal	%	Aantal	%	Aantal	%	Aantal	%
Kring van topfunctionarissen is beperkt tot bestuurders	45	96%	33	73%	49	98%	9	82%	136	89%
Kring van topfunctionarissen is breder dan alleen bestuurders	2	4%	12	27%	1	2%	2	18%	17	11%
Totaal	47	100%	45	100%	50	100%	11	100%	153	100%

Empirisch onderzoek

In tabel 2 is opgenomen of de kring van topfunctionarissen (niet zijnde commissarissen) zich beperkt tot bestuurders of breder is. Uit de tabel blijkt dat 136 instellingen (89%) alleen bestuurders als topfunctionaris aanmerken. Bij zeventien instellingen (11%) is de kring breder dan uitsluitend bestuurders. Woningcorporaties hebben zelfs in 27% van de jaarrekeningen waarin WNT-informatie is opgenomen in de toelichting van de jaarrekening meer functionarissen als topfunctionaris aangemerkt dan alleen de bestuurders.

4.2.2 Bezoldigingsmaxima

Wet- en regelgeving

De bezoldiging van topfunctionarissen mag niet uitstijgen boven het voor het boekjaar vastgestelde bezoldigingsmaximum¹⁷. De bezoldiging bestaat uit de beloning, de belastbare vaste en variabele onkostenvergoeding en de voorzieningen ten behoeve van beloningen betaalbaar op termijn. Het wettelijk bezoldigingsmaximum is voor 2013 vastgesteld op € 228.599¹⁸. Dit maximum geldt voor zorginstellingen, woningcorporaties en publieke omroepen. Voor onderwijsinstellingen gelden lagere bezoldigingsmaxima¹⁹:

- € 164.551 voor topfunctionarissen in het primair onderwijs;
- € 182.948 voor topfunctionarissen in het voortgezet onderwijs;
- € 198.279 voor topfunctionarissen in het beroeps-onderwijs en educatie; en
- € 198.279 voor topfunctionarissen van de hogeschoolen.

Voor universiteiten geldt in 2013 het bezoldigingsmaximum van € 228.599. Voor 2014 gelden niet alleen voor onderwijsinstellingen, maar ook voor zorginstellingen en woningcorporaties lagere bezoldigingsmaxima²⁰.

Ook voor leden van de raad van commissarissen zijn bezoldigingsmaxima opgenomen in de WNT. De maximale bezoldiging van de voorzitter respectievelijk de leden van de raad van commissarissen bedraagt 7,5% respectievelijk 5% van het van toepassing zijnde bezoldigingsmaximum voor topfunctionarissen²¹. De maxi-

male bezoldiging bedraagt in 2013 op basis van het algemene bezoldigingsmaximum van € 228.599 voor de voorzitter € 17.145 en voor de leden € 11.430. Voor onderwijsinstellingen gelden lagere maxima.

In de WNT zijn overgangsbepalingen opgenomen voor bestaande bezoldigingsafspraken. Indien de bezoldiging van een topfunctionaris op basis van een bestaande arbeidsovereenkomst hoger is dan het van toepassing zijnde bezoldigingsmaximum, dan worden de bestaande afspraken onder bepaalde voorwaarden gedurende vier jaar 'gedoogd'. Na de overgangperiode van vier jaar dient de bezoldiging in een periode van drie jaar te worden afgebouwd naar het geldend bezoldigingsmaximum.

Indien de bezoldiging van een topfunctionaris meer bedraagt dan het van toepassing zijnde bezoldigingsmaximum, dient de instelling deze overschrijding te motiveren in de toelichting van de jaarrekening²².

Empirisch onderzoek

In tabel 3 is opgenomen het aantal instellingen waarbij een overschrijding van het bezoldigingsmaximum heeft plaatsgevonden en het aantal instellingen dat een motivering voor deze overschrijding heeft opgenomen. In de tabel is een splitsing aangebracht tussen enerzijds topfunctionarissen, niet zijnde commissarissen en anderzijds commissarissen. De reden is dat voor commissarissen andere bezoldigingsmaxima gelden.

Uit tabel 3 blijkt dat bij 23 instellingen topfunctionarissen, niet zijnde commissarissen, werkzaam waren met een overschrijding van het bezoldigingsmaximum. 22 instellingen (98%) hebben een motivering in de jaarrekening opgenomen voor deze overschrijding. Bij dertien instellingen is sprake van een overschrijding van het bezoldigingsmaximum voor commissarissen. Van deze dertien instellingen hebben slechts zeven instellingen (54%) een motivering voor deze overschrijding opgenomen. Met name bij zorginstellingen en woningcorporaties is het opnemen van een motivering een aandachtspunt. In figuur 1 is een voorbeeld opgenomen van een overschrijding van het bezoldigingsmaxi-

Tabel 3 Aantal instellingen met overschrijding bezoldigingsmaximum

	Zorginstellingen			Woningcorporaties			Onderwijsinstellingen			Publieke omroepen			Totaal		
	Aantal instellingen met overschrijding maximum	Aantal instellingen dat overschrijding maximum motiveert	in % aantal met overschrijding	Aantal instellingen met overschrijding maximum	Aantal instellingen dat overschrijding maximum motiveert	in % aantal met overschrijding	Aantal instellingen met overschrijding maximum	Aantal instellingen dat overschrijding maximum motiveert	in % aantal met overschrijding	Aantal instellingen met overschrijding maximum	Aantal instellingen dat overschrijding maximum motiveert	in % aantal met overschrijding	Aantal instellingen met overschrijding maximum	Aantal instellingen dat overschrijding maximum motiveert	in % aantal met overschrijding
Topfunctionarissen, niet zijnde commissarissen	5	5	100%	8	7	88%	7	7	100%	3	3	100%	23	22	96%
Commissarissen	2	1	50%	6	2	33%	2	2	100%	3	3	100%	13	7	54%

mum bij de Nederlandse Publieke Omroep. In het voorbeeld zijn twee van de vijf leden van de Raad van Toezicht opgenomen.

4.2.3 Topfunctionarissen met dienstbetrekking (exclusief commissarissen)

Wet- en regelgeving

De WNT maakt onderscheid tussen topfunctionarissen met en zonder dienstbetrekking. Deze paragraaf behandelt de topfunctionarissen met dienstbetrekking, in de volgende paragraaf wordt ingegaan op de topfunctionarissen zonder dienstbetrekking.

Een instelling dient in de jaarrekening van iedere topfunctionaris en gewezen topfunctionaris te vermelden (artikel 4.1 lid 1 WNT):

- naam;
- beloning;
- belastbare vaste en variabele onkostenvergoeding;
- voorzieningen ten behoeve van beloningen betaalbaar op termijn;

- functie of functies;
- duur en omvang van het dienstverband in het boekjaar.

Empirisch onderzoek

Uit tabel 4 blijkt dat gemiddeld zo'n 90% van de onderzochte instellingen de door de WNT vereiste componenten (naam, beloning, belastbare onkostenvergoeding, bedrag voorzieningen betaalbaar op termijn, functie, duur en omvang dienstverband) in de toelichting van de jaarrekening heeft vermeld. Slechts 59% van de instellingen heeft het totaalbedrag van de bezoldiging (de som van beloning, belastbare onkostenvergoedingen en voorzieningen betaalbaar op termijn) per functionaris vermeld. Het totaalbedrag is van belang voor de toetsing of de uitbetaalde bezoldiging onder het WNT-maximum ligt. De wet vereist de vermelding van het totaalbedrag niet. Wij adviseren instellingen het totaalbedrag van de betaalde bezoldiging en het bezoldigingsmaximum te vermelden zodat voor de gebruiker van de jaarrekening duidelijk is of de betaalde bezoldiging binnen het van toepassing zijnde maximum ligt.

Figuur 1 Stichting Nederlandse Publieke Omroep, jaarrekening 2013, p. 112

Naam	Functie	Aanstelling vanaf	Aanstelling tot	Omvang dienstverband	Vergoeding 2013 (x € 1.000)	Onkostenvergoeding (x € 1.000)	Voorziening beloning op termijn (x € 1.000)
Dhr. mr. C. Smaling	Voorzitter Raad van Toezicht	01-01-06	01-01-16	nvt	25,2	0,9	0,0
Dhr. dr. A.A. Dijkhuizen	Lid Raad van Toezicht	01-01-06	01-01-16	nvt	15,0	0,0	0,0

De leden van de Raad van Toezicht worden op grond van de Mediawet voor de duur van vijf jaar benoemd en kunnen eenmaal voor eenzelfde periode worden herbenoemd. Zowel de voorzitter als de overige leden van de Raad van Toezicht zijn per 1 januari 2011 herbenoemd voor een tweede termijn. Deze loopt af op 1 januari 2016. De leden van de Raad van Toezicht ontvangen, op grond van Artikel 2.6, 4e lid Mediawet, een door de minister van OCW vastgestelde vergoeding. In 2013 bedraagt de vergoeding van de voorzitter van de Raad van Toezicht € 25.200. Voor de overige leden is de vergoeding vastgesteld op € 15.000. Daarnaast is in 2013 in totaal € 1.227 uitbetaald aan onkostenvergoeding. Voor de Raad van Toezicht geldt dat het overgangsrecht uit artikel 7.3. WNT van toepassing is.

Tabel 4 Vermelding bezoldigingscomponenten topfunctionarissen met dienstbetrekking (exclusief commissarissen)

Vermelding van:	Zorginstellingen n= 45		Woningcorporaties n= 49		Onderwijsinstellingen n= 49		Publieke omroepen n= 11		Totaal n= 154	
	Aantal	%	Aantal	%	Aantal	%	Aantal	%	Aantal	%
Naam	37	76%	41	84%	49	100%	11	100%	138	90%
Bedrag beloning	41	84%	44	90%	49	100%	11	100%	145	94%
Bedrag belastbare vergoeding	41	84%	39	80%	45	92%	8	73%	133	86%
Bedrag voorzieningen ten behoeve van beloningen betaalbaar op termijn	39	80%	43	88%	46	94%	10	91%	138	90%
Totaalbedrag bezoldiging	38	78%	31	63%	15	31%	7	64%	91	59%
Functie	40	82%	44	90%	48	98%	11	100%	143	93%
Duur dienstverband in het boekjaar	41	84%	41	84%	47	96%	10	91%	139	90%
Omvang dienstverband	39	80%	36	73%	46	94%	10	91%	131	85%

Figuur 2 Stichting Portaal, jaarrekening 2013, pp. 62-63

Naam	Functie	Beloning	Belastbare vaste en variabele onkostenvergoeding	Voorzieningen ten behoeve van beloningen betaalbaar op termijn	Totale bezoldiging	Duur dienstverband in het jaar (in dagen)	Omvang van het dienstverband in het jaar	Herrekenende WNT-norm
Bert Keijts	RvB voorzitter	188.000	-	46.079	234.079	365	1	228.599 (*)
Dirk Jan van der Zeep	RvB lid	175.339	20.000	38.134	233.473	365	1	228.599 (*)
Maarten Kusters	Directeur	103.844	9.061	24.320	137.225	306	0.8	191.647

(*) Overgangsrecht van toepassing. Salaristoekenning door de RVC heeft plaatsgevonden voor inwerkingtreding WNT.

In figuur 2 is een deel van de toelichting WNT uit de jaarrekening van Stichting Portaal opgenomen. Deze toelichting beschouwen wij als een best practice.

4.2.4 Bezoldiging topfunctionarissen zonder dienstbetrekking

Wet- en regelgeving

Instellingen dienen ook van topfunctionarissen zonder dienstbetrekking de bezoldigingsgegevens openbaar te maken. Deze bepaling heeft met name betrekking op interim-topfunctionarissen en op topfunctionarissen die binnen concernverband worden uitgeleend en waarvoor bijvoorbeeld een managementvergoeding wordt doorberekend. Een instelling dient de volgende informatie in de toelichting van de jaarrekening op te nemen²³:

- naam;
- bezoldiging;
- functie of functies;
- duur en omvang van de functieervulling in het boekjaar.

Empirisch onderzoek

In 2013 waren bij achttien instellingen topfunctionarissen zonder dienstbetrekking werkzaam (tabel 5). Bij zeventien instellingen is sprake van de inhuur van interimbestuurders, bij één (zorg)instelling is sprake van de inhuur van een bestuurder binnen concernverband. Uit tabel 5 blijkt dat de instellingen de vereiste WNT-informatie nagenoeg volledig hebben opgenomen.

4.2.5 Topfunctionarissen met fictieve dienstbetrekking (commissarissen)

Wet- en regelgeving

Commissarissen staan niet in een gezagsverhouding tot de leiding van de rechtspersoon waarvan zij commissaris zijn. Daarom zijn zij niet op basis van een arbeidsovereenkomst bij de rechtspersoon werkzaam. Wel is voor de Wet op de loonbelasting 1964 de hoofdregel dat een commissaris een zogenoemde 'fictieve dienstbetrekking' heeft met de organisatie waar hij commissaris is.

Tabel 5 Vermelding bezoldigingscomponenten topfunctionarissen zonder dienstbetrekking

Vermelding van:	Zorginstellingen n= 10		Woningcorporaties n= 6		Onderwijsinstellingen n= 2		Publieke omroepen n= 0		Totaal n= 18	
	Aantal	%	Aantal	%	Aantal	%	Aantal	%	Aantal	%
Naam	10	100%	6	100%	2	100%	0	-	18	100%
Bedrag beloning	10	100%	6	100%	2	100%	0	-	18	100%
Functie	10	100%	6	100%	2	100%	0	-	18	100%
Duur dienstverband in het boekjaar	9	90%	6	100%	2	100%	0	-	17	94%
Omvang dienstverband	10	100%	6	100%	1	50%	0	-	17	94%

Een instelling dient voor commissarissen dezelfde componenten in de jaarrekening te vermelden als voor topfunctionarissen met dienstbetrekking. Voor commissarissen is in het algemeen een aantal componenten niet van toepassing, namelijk belastbare vaste en variabele onkostenvergoeding, voorzieningen ten behoeve van beloningen betaalbaar op termijn en de omvang van het dienstverband in het boekjaar. Deze componenten zijn daarom bij het empirisch onderzoek buiten beschouwing gelaten.

Empirisch onderzoek

Op drie zorginstellingen na hebben alle instellingen een raad van commissarissen. Nagenoeg alle instellingen vermelden de naam (97%) en beloning (98%) van de commissarissen (tabel 6). 94% van de instellingen vermeldt de functie (voorzitter of lid). Slechts 76% van de instellingen heeft de duur van het dienstverband van de commissarissen in het boekjaar vermeld. Hierdoor is niet altijd duidelijk of een commissaris het hele jaar of een deel van het jaar commissaris was.

4.2.6 Uitkeringen wegens beëindiging dienstverband topfunctionarissen

Wet- en regelgeving

Uitkeringen wegens beëindiging van het dienstverband worden in de WNT niet tot de bezoldiging gerekend.

De reden hiervoor is dat de minister de uitkeringen afzonderlijk heeft genormeerd. De uitkering wegens beëindiging van het dienstverband is voor topfunctionarissen gemaximeerd op € 75.000. De uitkering mag echter niet hoger zijn dan de beloning plus de voorzieningen betaalbaar op termijn over 12 maanden voorafgaand aan de beëindiging van het dienstverband²⁴. Een door de rechter vastgestelde uitkering wordt niet gerekend tot de uitkering wegens beëindiging van het dienstverband in het kader van de WNT²⁵.

Voor bestaande afspraken over uitkeringen wegens beëindiging van het dienstverband zijn in de WNT overgangsbepalingen opgenomen. Als een uitkering wegens beëindiging van het dienstverband voor inwerkingtreding van de WNT is overeengekomen, kan deze nog tot vier jaar na inwerkingtreding van de WNT worden toegekend, ongeacht de omvang.

Een instelling moet voor iedere (gewezen) topfunctionaris de volgende informatie in de jaarrekening vermelden²⁶:

- de in het boekjaar verrichte uitkeringen wegens beëindiging van het dienstverband;
- de naam en functie of functies die tijdens het dienstverband zijn bekleed;
- het jaar waarin het dienstverband is beëindigd.

Tabel 6 Vermelding bezoldigingscomponenten topfunctionarissen met fictieve dienstbetrekking (commissarissen)

Vermelding van:	Zorginstellingen n= 44		Woningcorporaties n= 43		Onderwijsinstellingen n= 50		Publieke omroepen n= 11		Totaal n= 148	
	Aantal	%	Aantal	%	Aantal	%	Aantal	%	Aantal	%
Naam	42	95%	42	98%	50	100%	9	82%	143	97%
Beloning	44	100%	43	100%	49	98%	9	82%	145	98%
Functie	38	86%	41	95%	50	100%	10	91%	139	94%
Duur dienstverband in het boekjaar	33	75%	31	72%	42	84%	7	64%	113	76%

Empirisch onderzoek

In 2013 hebben achttien instellingen het dienstverband van één of meer topfunctionarissen, niet zijnde commissarissen²⁷ beëindigd (tabel 7). De instellingen hebben nagenoeg alle vereiste WNT-informatie in de jaarrekening vermeld.

Acht instellingen hebben in 2013 een ontslaguitkering aan een topfunctionaris betaald. Van deze acht instellingen hebben vijf instellingen (63%) een ontslaguitkering betaald die hoger is dan het maximum van € 75.000. Drie instellingen (60%) hebben een motivering opgenomen voor deze hogere ontslagvergoeding. In alle gevallen is de motivering dat de ontslagvergoeding is overeengekomen voor 6 december 2011 zodat deze valt onder de overgangsregeling.

In figuur 3 is een deel van de WNT-toelichting uit de jaarrekening van Stichting Marente opgenomen. Uit deze toelichting blijkt dat de vermelding van de uitkeringen wegens beëindiging van het dienstverband in een ander boekjaar kan plaatsvinden dan de verwerking van de uitkering in de winst-en-verliesrekening. Dit komt doordat de uitkering in de winst-en-verliesrekening wordt verwerkt van het boekjaar waarop de uitkering betrekking heeft. De uitkering wordt pas in de WNT-toelichting opgenomen in het boekjaar waarin de uitbetaling van de uitkering plaatsvindt. Dit betekent dat het bedrag van de bestuurdersbezoldiging volgens art. 2:383(c) BW (in figuur 3 € 789.485) niet gelijk is aan het totaalbedrag van bezoldiging en uitkeringen wegens beëindiging van het dienstverband in het kader van de WNT (€ 614.862). In paragraaf 4.4 wordt nader ingegaan op de relatie tussen art. 2:383(c) BW en de WNT.

Tabel 7 Vermelding uitkeringen wegens beëindiging dienstverband

	Zorginstellingen		Woningcorporaties		Onderwijsinstellingen		Publieke omroepen		Totaal	
	n= 4		n= 1		n= 10		n= 3		n= 18	
Vermelding van:	Aantal	%	Aantal	%	Aantal	%	Aantal	%	Aantal	%
Naam	3	75%	1	100%	10	100%	3	100%	17	94%
Functie	2	50%	1	100%	10	100%	3	100%	16	89%
Jaar beëindiging	2	50%	1	100%	10	100%	3	100%	16	89%

Figuur 3 Stichting Marente, jaarrekening 2013, pp. 40-42

Het dienstverband van mevrouw van der Pers is beëindigd per 1 januari 2014. Het dienstverband van de heer Boswerger is beëindigd per 1 juli 2013. De uitkering in verband met beëindiging van het dienstverband van mevrouw van der Pers wordt uitbetaald in 2014 en is daarom in boekjaar 2013 niet in de WNT toelichting opgenomen maar zal worden opgenomen in boekjaar 2014. Inclusief de ten laste van het resultaat geboekte kosten van deze uitkeringen bedragen de totale kosten van bezoldiging van de bestuurders in 2013 € 789.485.

De bestuurder Boswerger heeft bij zijn indiensttreding afspraken gemaakt over een vergoeding mocht er sprake zijn van een situatie uitmondend in de beëindiging van de overeenkomst voor onbepaalde tijd. Contractueel is afgesproken dat er dan een jaarsalaris wordt uitbetaald. De gemaakte afspraken tussen Marente en de ex-bestuurder zijn gemaakt voor 6 december 2011. Dit is de datum dat het overgangsrecht van de WNT van toepassing is. Conform de bepalingen van de WNT kunnen de gemaakte afspraken over ontslagvergoeding door Marente worden nagekomen en zijn zij niet in strijd met de WNT.

Naam	B.M. Arnold	B.M. van der Pers	H.G. Boswerger
Vanaf welke datum is de persoon als bestuurder werkzaam in uw organisatie	02-05-2013	09-08-2010	01-03-2011
Zo nee, tot welke datum was de persoon als bestuurder werkzaam in uw organisatie	-	01-01-2014	01-07-2013
Wat is de deeltijdfactor	100%	100%	100%
Beloning	€ 142.087	€ 182.087	€ 84.078
Fiscale bijtelling leaseauto	-	€ 11.255	€ 6.025
Belastbare vast en variabele onkostenvergoeding	-	€ 2.100	€ 1.050
Voorzieningen ten behoeve van beloningen betaalbaar op termijn	-	€ 20.281	€ 9.039
Uitkering in verband met beëindiging dienstverband	-	-	€ 156.860
Totaal bezoldiging	€ 142.087	€ 215.723	€ 257.052

4.2.7 Onverschuldigde betalingen

Wet- en regelgeving

De WNT merkt betalingen die het maximum te boven gaan of anderszins niet zijn toegestaan, aan als onverschuldigde betalingen. Deze bedragen moet de instelling terugvorderen van de topfunctionaris. Terugbetaling is aan de orde als een rechtspersoon²⁸:

- een hogere bezoldiging is overeengekomen met een topfunctionaris dan het toegestane bezoldigingsmaximum;
- een hogere ontslaguitkering is overeengekomen met een topfunctionaris dan de toegestane maximale ontslaguitkering²⁹;
- een non-activiteitsregeling is overeengekomen met een topfunctionaris;
- een winstdeling, bonus of andere vorm van variabele beloning is overeengekomen met een topfunctionaris.

Indien op betalingen de overgangsbepalingen van toepassing zijn, is uiteraard geen sprake van een onverschuldigde betaling.

In de jaarrekening worden onverschuldigde betalingen verwerkt als een vordering op de topfunctionaris. Deze vorderingen dienen afzonderlijk in de toelichting van de jaarrekening te worden vermeld. Deze bepalingen gelden alleen voor topfunctionarissen en niet voor overige functionarissen. De reden is dat alleen voor topfunctionarissen de normering van de bezoldiging en de ontslaguitkering geldt.

Empirisch onderzoek

Eén woningcorporatie heeft een vordering wegens onverschuldigde betaling verwerkt in de jaarrekening. De desbetreffende woningcorporatie, Stichting Mooiland, heeft bij de WNT-toelichting het volgende opgenomen: "Bij twee RvC leden was de ontvangen vergoeding hoger dan de WNT-norm. Het bedrag van de overschrijding van in totaal € 11.055 inclusief BTW is teruggevorderd en ontvangen op 25-04-2014 en 02-05-2014." De vordering op de topfunctionarissen is in de balans opgenomen onder de overlopende activa en in de toelichting op de overlopende activa afzonderlijk vermeld. De overige onderzochte instellingen hebben geen vorderingen wegens onverschuldigde betaling opgenomen.

4.3 Overige functionarissen

Wet- en regelgeving

Voor overige functionarissen zijn in de WNT geen bezoldigingsmaxima opgenomen. Voor overige functionarissen geldt dus geen terugbetalingsverplichting. Wel dient een instelling de bezoldiging van overige functionarissen in de jaarrekening te vermelden indien

de bezoldiging uitgaat boven het bezoldigingsmaximum van € 228.599. De grens van € 228.599 geldt voor alle onderzochte rechtspersonen, dus ook als een lager bezoldigingsmaximum geldt, zoals bij onderwijsinstellingen³⁰.

Een instelling dient uitkeringen wegens beëindiging van het dienstverband van overige topfunctionarissen, te vermelden in de toelichting van de jaarrekening indien³¹:

- de som van de uitkeringen het bezoldigingsmaximum van € 228.599 overschrijdt; of
- de inkomensgegevens van de functionaris eerder op grond van de Wet openbaarmaking uit publieke middelen gefinancierde topinkomens (Wopt) of de WNT openbaar werden gemaakt of moesten worden gemaakt.

De instelling dient de volgende gegevens in de jaarrekening te vermelden:

- a. beloning, belastbare vaste en variabele onkostenvergoeding en voorzieningen ten behoeve van beloningen betaalbaar op termijn dan wel het bedrag van de uitkering wegens beëindiging van het dienstverband;
- b. functie of functies;
- c. duur en omvang van het dienstverband in het boekjaar.

De naam van de functionaris hoeft dus niet te worden vermeld. Indien de bezoldiging of uitkering wegens beëindiging van het dienstverband het bezoldigingsmaximum overschrijdt, dient de instelling deze overschrijding te motiveren³².

Empirisch onderzoek

Zes instellingen (één woningcorporatie, twee onderwijsinstellingen en drie publieke omroepen) hebben de bezoldiging van overige functionarissen vermeld. Bij vijf instellingen is sprake van een overschrijding van het bezoldigingsmaximum van € 228.599. Eén onderwijsinstelling heeft ontslaguitkeringen van twee functionarissen vermeld die hoger zijn dan het bezoldigingsmaximum voor de desbetreffende onderwijsinstelling, maar lager dan het maximum van € 228.599. De vermelding van deze ontslaguitkeringen had achterwege kunnen blijven. Eén publieke omroep heeft de motivering voor de overschrijding van het bezoldigingsmaximum niet opgenomen, voor het overige hebben instellingen alle vereiste informatie vermeld.

In figuur 4 is een voorbeeld opgenomen van de toelichting van de bezoldiging van overige functionarissen door de Vereniging TROS. De toelichting heeft betrekking op twee presentatoren waarvan de bezoldiging het bezoldigingsmaximum overschrijdt.

Figuur 4 Vereniging TROS, jaarrekening 2013, p. 20

Vergoeding functionaris						
Naam (x 1.000 euro)	Duur dienst- verband	Omvang dienst- verband	Beloning	Belastbare vaste en variabele onkosten- vergoeding	Voorziening vergoeding beloningop termijn	Totaal
Presentator 1	12 mnd.	100%	343.336	-	33.785	377.121
Presentator 2	12 mnd.	100%	293.429	-3.432	22.601	312.598

De overschrijding is gelegitimeerd op grond van artikel 7.3 van de WNT. De afgesproken bezoldiging is overeengekomen voor 6 december 2011. Beide functies betreffen een voltijds dienstverband en de vergoedingen van beide personen zijn marktconform vastgesteld.

Figuur 5 Woningstichting Rochdale, jaarrekening 2013, p. 125

Werknemers met een beëindigingsvergoeding boven de WNT norm

Rochdale heeft in 2013 een ingrijpende reorganisatie doorgevoerd waarbij sprake is van een forse krimp in het personeelsbestand. Dit heeft voor ca. 65 mensen geleid tot gedwongen ontslag.

Met de vakbonden is een sociaal plan overeengekomen. Dit plan is op hoofdlijnen een verlenging van het sociaal plan dat in 2010 is opgesteld bij de toenmalige reorganisatie. In het sociaal plan is een afspraak gemaakt over de hoogte van de beëindigings- of ontslagvergoeding. De vergoeding is gebaseerd op de kantonrechtersformule zoals deze van toepassing was in 2010. Ingevolge de WNT dient te worden gerapporteerd over beëindigingsvergoedingen die hoger zijn dan het maximum van de WNT van € 228.599.

Werknemers met een vergoeding boven de WNT norm:

Functie	Datum in dienst	Datum uit dienst	Beëindigingsvergoeding
Manager uitvoering	01-02-1988	30-11-2013	329.628
Administratief medewerker contractbeheer	20-02-1978	30-11-2013	297.502
Onderhoudsadviseur projecten	01-04-1988	30-11-2013	250.006
Participatie medewerkster	01-03-1977	31-08-2013	248.600

In figuur 5 is een voorbeeld opgenomen van een deel van de toelichting van de uitkeringen bij beëindiging van het dienstverband in de jaarrekening van Woningstichting Rochdale.

4.4 Relatie WNT en vermeldingen art. 2:383/383c BW

Wet- en regelgeving

Alle onderzochte instellingen dienen naast de WNT te voldoen aan de bepalingen van Titel 9 Boek 2 BW. Dit betekent dat de artikelen betreffende de vermelding van de bezoldiging van bestuurders en commissarissen onverkort van toepassing zijn. Zorginstellingen, woningcorporaties en publieke omroepen dienen te voldoen aan art. 2:383 BW, onderwijsinstellingen aan art. 2:383c BW³³. Art. 2:383 BW vereist de vermelding van het bedrag van de bezoldiging van gezamenlijke bestuurders en afzonderlijk van de gezamenlijke commissarissen. Het gaat om bedragen die in het boekjaar ten laste van de rechtspersoon zijn gekomen. Een opgave die herleid kan worden tot een enkele natuurlijke persoon mag achterwege blijven. Art. 2:383c BW vereist de vermelding van het bedrag van de bezoldiging van iedere bestuurder, uitgesplitst naar:

- periodiek betaalde beloningen,
- beloningen betaalbaar op termijn,

- uitkeringen bij beëindiging van het dienstverband,
 - winstdelingen en bonusbetalingen
- voor zover deze bedragen in het boekjaar ten laste van de rechtspersoon zijn gekomen. Daarnaast dient de instelling het bedrag van de bezoldiging van iedere commissaris te vermelden.

Het bezoldigingsbegrip van art. 2:383(c) BW stemt niet overeen met het bezoldigingsbegrip van de WNT. Hoewel het oorspronkelijk de bedoeling was dat de begrippen overeen zouden komen³⁴, zijn deze geleidelijk aan steeds verder uit elkaar komen te liggen. Zo rekent de WNT uitkeringen wegens beëindiging van het dienstverband niet tot de bezoldiging, maar behandelt deze als een afzonderlijke categorie. Dit heeft te maken met de afzonderlijke normering van uitkeringen bij beëindiging van het dienstverband³⁵. Enkele andere in het oog vallende verschillen tussen de bezoldigingsbegrippen zijn:

- De WNT rekent het werkgeversdeel sociale verzekeringen waaraan functionarissen verplicht deelnemen, niet tot de bezoldiging. Art. 2:383 BW rekent het werkgeversdeel sociale verzekeringen wel tot de bezoldiging.
- De WNT rekent reserveringen voor vakantietoeslag en vakantiedagen niet tot de bezoldiging. De uitbe-

Tabel 8 Vermeldingen op grond van artikel 2:383(c) BW en de WNT

	Zorginstellingen n= 50		Woningcorporaties n= 50		Onderwijsinstellingen n= 50		Publieke omroepen n= 11		Totaal n= 161	
	Aantal	%	Aantal	%	Aantal	%	Aantal	%	Aantal	%
Aantal instellingen dat toelichting op basis van art. 2:383(c) BW heeft opgenomen	43	86%	20	40%	20	40%	3	27%	86	53%
Aantal instellingen dat toelichting op basis van art. 2:383(c) BW niet heeft opgenomen	7	14%	30	60%	30	60%	8	73%	75	47%
Totaal	50	100%	50	100%	50	100%	11	100%	161	100%
Aantal instellingen waarbij de bezoldiging op basis van art. 2:383 BW verschillend is van bezoldiging WNT	28	65%	15	75%	14	70%	2	67%	59	69%
Aantal instellingen waarbij de bezoldiging op basis van art. 2:383 BW gelijk is aan bezoldiging WNT	15	35%	5	25%	6	30%	1	33%	27	31%
Totaal	43	100%	20	100%	20	100%	3	100%	86	100%

taling van vakantietoelage en vakantiedagen rekent de WNT wel tot de bezoldiging. Op grond van art. 2:383(c) BW bestaat de bezoldiging uit de bedragen die ten laste van het boekjaar zijn gekomen.

- Door de rechter vastgestelde uitkeringen wegens beëindiging van het dienstverband worden op grond van art. 2:383(c) BW tot de bezoldiging gerekend. De WNT rekent deze uitkeringen niet tot bezoldiging en ook niet tot de 'uitkeringen bij beëindiging van het dienstverband'.

Daarnaast kunnen verschillen ontstaan doordat componenten van de bezoldiging of de uitkeringen bij beëindiging van het dienstverband op een verschillend moment worden verantwoord in de jaarrekening. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn indien een instelling in 2013 een ontslaguitkering toekent aan een bestuurder en de helft van de uitkering in 2013 betaalt en de andere helft in 2014. Op grond van art. 2:383 BW wordt de ontslaguitkering tot de bezoldiging 2013 gerekend. Volgens de WNT wordt de helft van de ontslaguitkering in de jaarrekening 2013 en de andere helft in de jaarrekening 2014 verantwoord als 'uitkering wegens beëindiging van het dienstverband'.

Empirisch onderzoek

86 instellingen (53%) hebben in de toelichting van de jaarrekening een vermelding van de bezoldiging van bestuurders op grond van art. 2:383(c) BW opgenomen (tabel 8). 75 instellingen (47%) hebben deze vermelding niet opgenomen. Het relatief hoge aantal instellingen

dat de opgave op basis van art. 2:383 BW niet heeft opgenomen wordt deels veroorzaakt door de bepaling dat een opgave die herleid kan worden tot een enkele natuurlijke persoon achterwege mag blijven. Wij constateren dat dit bij 31 instellingen van toepassing kan zijn (drie zorginstellingen, 24 woningcorporaties en vier publieke omroepen). De overige 44 instellingen hebben naar onze mening ten onrechte de vermelding van art. 2:383(c) BW niet opgenomen. Opvallend is dat 43 zorginstellingen (86%) de vermelding ex art. 2:383 BW hebben opgenomen. De reden hiervoor lijkt te liggen in de voorbeeldjaarrekening die op www.jaarverslagen-zorg.nl ter beschikking wordt gesteld en waarin zowel een toelichting volgens art. 2:383 BW als een toelichting op grond van de WNT is opgenomen. Mogelijke oorzaak voor het relatief hoge aantal onderwijsinstellingen dat de vermelding van art. 2:383(c) BW niet heeft opgenomen, kan zijn dat het Ministerie van OCW in haar Nieuwsbrief Jaarverslaggeving Onderwijs (2014a) heeft aangegeven dat onderwijsinstellingen kunnen volstaan met uitsluitend de WNT-opgave bij de jaarrekening 2013³⁶.

Bij 59 instellingen (69%) is het bedrag van de bezoldiging volgens art. 2:383(c) BW verschillend van de bezoldiging op grond van de WNT. Een voorbeeld van een dergelijk verschil is opgenomen in figuur 6. In dit voorbeeld is de toelichting van de bezoldiging van R. Steenbeek in de jaarrekening van Stichting Ymere opgenomen op grond van art. 2:383 BW en de WNT. De overige bestuurders zijn niet in figuur 6 opgenomen.

Figuur 6 Stichting Ymere, jaarrekening 2013, p. 175

Bestuurders (art. 2:383 BW)

De bezoldiging van de Raad van Bestuur van Stichting Ymere bedraagt in 2013 € 1.013.914 (€ 2012: € 1.155.511). Het totaalbedrag kan als volgt worden gespecificeerd:

Naam, functie	Periodiek betaalde beloningen	Beloningen betaalbaar op termijn	Variabele beloningen
R. Steenbeek, voorzitter raad van bestuur (tot 1-12-13)	212.525	47.364	19.526

Wet normering bezoldiging topfunctionarissen publieke en semipublieke sector (WNT)

Naam, functie	Duur en omvang dienstverband	Beloning	Belastbare vaste en variabele onkostenvergoeding	Voorziening beloningen betaalbaar op termijn
Topfunctionaris R. Steenbeek, voorzitter raad van bestuur	1-1-2013 t/m 30-11-2013, 1 fte	242.646	21	52.101
Gewezen topfunctionaris R. Steenbeek voorzitter raad van bestuur	1-12-2013 t/m 31-12-2013, 1 fte	19.298	0	4.747

R. Steenbeek maakt gebruik van de overgangsregeling.

Uit dit voorbeeld blijkt dat er grote verschillen kunnen bestaan tussen beide bedragen.

5 Ontwikkelingen WNT na 2013

WNT-2

Op 27 juni 2014 heeft het kabinet het wetsvoorstel Verlaging bezoldigingsmaximum WNT aangenomen en naar de Tweede Kamer gestuurd (Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, 2014b). Dit wetsvoorstel strekt tot gedeeltelijke uitvoering van het regeerakkoord³⁷. In het wetsvoorstel is het voornemen opgenomen om het wettelijk bezoldigingsmaximum voor topfunctionarissen te verlagen van 130% van de bezoldiging van een minister naar 100% van de bezoldiging van een minister. In verband met deze verlaging is in het wetsvoorstel overgangsrecht opgenomen. Daarnaast wordt in het wetsvoorstel een verhoging voorgesteld van het wettelijk bezoldigingsmaximum van commissarissen. Met de verhoging gaat de norm voor commissarissen van 5% naar 10% (leden) respectievelijk van 7,5% naar 15% (voorzitters) van het wettelijk bezoldigingsmaximum.

Verder stelt het kabinet voor de WNT voor topfunctionarissen zonder dienstbetrekking te wijzigen. In het wetsvoorstel is opgenomen dat wanneer sprake is van een functievervulling korter dan twaalf maanden, deze functievervulling niet onder de reguliere normering van de WNT valt, maar onder een specifieke normering. Deze specifieke normering zal worden opgenomen in een algemene maatregel van bestuur. Bij een langere functievervulling dan twaalf maanden valt de topfunctionaris zonder dienstbe-

trekking onder de reguliere normering van de WNT. De beoogde invoeringsdatum van het wetsvoorstel is 1 januari 2015.

WNT-3

In het regeerakkoord is het voornemen opgenomen om de reikwijdte van de WNT uit te breiden naar alle functionarissen in de (semi)publieke sector. Hiervoor zal een afzonderlijk wetsvoorstel worden ingediend. De beoogde invoeringsdatum is 1 januari 2017.

6 Conclusies en aanbevelingen

In dit artikel beschrijven wij de resultaten van het onderzoek naar de wijze waarop zorginstellingen, woningcorporaties, onderwijsinstellingen en publieke omroepen de vereiste informatie op grond van de WNT in hun jaarrekening over 2013 hebben opgenomen.

Wij constateren dat 5% van de onderzochte instellingen geen WNT-informatie in de jaarrekening heeft opgenomen terwijl dit op grond van de WNT wel verplicht is. Hier ligt een belangrijk verbeterpunt. Uit het onderzoek blijkt verder dat de WNT-informatie met betrekking tot commissarissen kan worden verbeterd, met name voor wat betreft de motivering van een overschrijding van het bezoldigingsmaximum en de vermelding van de duur van het dienstverband in het boekjaar. Hier ligt een belangrijk verbeterpunt op het terrein van voorlichting door de wetgever en de brancheorganisaties.

Ook constateren wij dat instellingen de toelichtingen in de jaarrekening op verschillende wijze hebben vorm-

gegeven hetgeen de vergelijkbaarheid en de volledigheid van de verstrekte informatie niet ten goede komt. Voor zorginstellingen en onderwijsinstellingen hebben de desbetreffende ministeries modellen voor vermelding van de WNT-informatie in de jaarrekening 2013 beschikbaar gesteld. Deze modellen zijn echter niet identiek. Wij adviseren het Ministerie van BZK voor het boekjaar 2014 een model beschikbaar te stellen dat door alle instellingen moet worden gehanteerd. Hiermee wordt de uniformiteit en de vergelijkbaarheid van de toelichtingen bevorderd.

Eén van de doelstellingen van de WNT is om openbaar te maken of de uitbetaalde bezoldiging binnen het van toepassing zijnde bezoldigingsmaximum ligt. De WNT schrijft voor dat instellingen de componenten van de bezoldiging in de jaarrekening vermelden, maar niet om het totaalbedrag van de bezoldiging per functionaris te vermelden. Wij adviseren het Ministerie van BZK in het in de vorige alinea genoemde model op te nemen het totaalbedrag van de betaalde bezoldiging en het van toepassing zijnde bezoldigingsmaximum, rekening houdend met de duur en de omvang van het dienstverband ('herkend bezoldigingsmaximum'). De vermelding van het bezoldigingsmaximum is vanaf 2014 te meer van belang omdat in verschillende sectoren lagere maxima gelden. Ook binnen sectoren gelden verschillende maxima. De sector woningcorporaties kent bijvoorbeeld tien verschillende bezoldigingsmaxima, afhankelijk van de indeling van een woningcorporatie in een klasse. Door de vermelding van het totaalbedrag van de betaalde bezoldiging en het 'herkend bezoldigingsmaximum' kan de gebruiker van de jaarrekening beoordelen of een topfunctionaris een bezol-

diging ontvangt die past binnen het bezoldigingsmaximum.

In paragraaf 4.4 is opgenomen dat de inhoud van het begrip bezoldiging in de WNT anders is dan het begrip bezoldiging in art. 2:383(c) BW. Daarnaast vindt de toerekening van de bezoldiging aan boekjaren in de WNT anders plaats dan in art. 2:383(c) BW. Hierdoor kan een instelling voor dezelfde functionaris verschillende bedragen voor de bezoldiging en uitkeringen wegens beëindiging van het dienstverband in de jaarrekening vermelden. Voor de gebruiker van de jaarrekening is dit verwarrend. Wij adviseren het Ministerie van BZK om de bezoldigingsbegrippen van art. 2:383(c) BW en de WNT op elkaar te laten aansluiten. Indien dit niet haalbaar is, dan adviseren wij de wetgever om voor woningcorporaties, zorginstellingen en publieke omroepen de verplichte toepassing van art. 2:383(c) BW buiten werking te stellen. Beide vermeldingen leidt naar onze mening tot onduidelijkheid. Voor onderwijsinstellingen is de toepassing van art. 2:383c BW met ingang van het boekjaar 2014 reeds vervallen. ■

Drs. C.L. Suurland RA is werkzaam als senior manager bij Bureau Vaktechniek Accountants van Baker Tilly Berk NV. Zij is lid van de vaktechnische staf van de Raad voor de Jaarverslaggeving.

Drs. A.J.H. van Vliet RA is werkzaam als senior manager bij Professional Practice Department van Deloitte Accountants B.V. Hij is lid van de werkgroep Onderwijsinstellingen van de Raad voor de Jaarverslaggeving. Deze bijdrage is geschreven op persoonlijke titel.

Noten

- 1 ■ Kamerstukken II, 2010/11, 32600, nr. 3.
- 2 ■ Artikel 4.1 lid 5 en 4.2 lid 7 WNT.
- 3 ■ Kamerstukken II, 2012-2013, 33715, 30 augustus 2013 ingediend bij de Tweede Kamer.
- 4 ■ Zie bijvoorbeeld <https://www.nba.nl/Actueel/Nieuws/Nieuwsarchief/Accountants-willenheldere-regels-voor-controle-normering-topinkomens>.
- 5 ■ Mededeling van de minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (BZK) inzake de uitvoering en handhaving van de WNT, Staatscourant, nr. 4792, 18 februari 2014.
- 6 ■ Voor een volledige opsomming van het normenkader WNT, zie paragraaf 1 van de Beleidsregels toepassing WNT.
- 7 ■ Staatsblad 2012, nr. 624, 13 december 2012.
- 8 ■ Staatscourant, nr. 4792, 18 februari 2014.
- 9 ■ Staatscourant, nr. 6628, 6 maart 2014.
- 10 ■ Staatscourant, nr. 6629, 6 maart 2014.
- 11 ■ Staatscourant, nr. 7998, 18 maart 2014.
- 12 ■ Staatscourant, nr. 26223, 18 december 2012.
- 13 ■ Instellingen voor medisch specialistische zorg (algemene ziekenhuizen, UMC's, zelfstandige behandelcentra) kunnen uitstel aanvragen voor het indienen van hun jaarrekening en de accountantsverklaring tot 15 december 2014 (www.jaarverslagenzorg.nl). De minister van Volksgezondheid, Welzijn en Sport heeft instellingen in de geestelijke gezondheidszorg generiek uitstel verleend voor het indienen van de jaarrekening tot 1 oktober 2014 (Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport, 2014c). Indieningstermijn jaarrekeningen GGZ (brief 15 juli 2014 aan NBA kenmerk 643 007-123559-CZ). Geraadpleegd op https://www.jaarverslagenzorg.nl/doc/pdf/brief%20uitstel%20GGZ%20tot%20oktober%202014_40409.pdf.
- 14 ■ Artikel 1.1 sub b5 WNT.
- 15 ■ Beleidsregels toepassing WNT, paragraaf 3 Topfunctionaris.
- 16 ■ Kamerstukken II, 2012/13, 33715, nr. 3
- 17 ■ Artikel 2.1 lid 1 WNT.
- 18 ■ Staatsblad 2012, nr. 584, 15 november 2012.
- 19 ■ Staatscourant, nr. 26223, 18 december 2012.
- 20 ■ Staatscourant, nr. 33659, 29 november 2013 en Staatscourant, nr. 33942, 29 november 2013.
- 21 ■ Artikel 2.2 WNT.
- 22 ■ Artikel 4.1 lid 4 WNT.
- 23 ■ Artikel 4.1 lid 2 WNT.

- 23 Artikel 2.10 lid 1 WNT.
- 24 Artikel 1.6 lid 2 WNT.
- 25 Artikel 4.1 lid 2 WNT.
- 26 Commissarissen hebben wij buiten beschouwing gelaten omdat zij voor een bepaalde periode worden benoemd en bij beëindiging van deze periode geen ontslagvergoeding ontvangen.
- 27 Artikel 1.6 WNT.
- 28 Ontslagvergoedingen boven € 75.000 zijn onverschuldigd betaald, tenzij de betaling voortvloeit uit een rechterlijke uitspraak.
- 29 Artikel 4.2 lid 1 WNT.
- 30 Artikel 4.2 lid 3 WNT.
- 31 Artikel 4.2 lid 5 WNT.
- 32 Zorginstellingen dienen ingevolge artikel 2 Regeling verslaggeving WTZi Titel 9 boek 2

BW toe te passen, met uitzondering van de afdelingen 1, 11 en 12. Woningcorporaties dienen op grond van artikel 26 lid 1 Besluit beheer sociale huursector de afdelingen 2 tot en met 8, 10, 11 13 en 16 van Titel 9 Boek 2 BW toe te passen. Op grond van artikel 2.172 lid 1 Mediawet 2008 is Titel 9 Boek 2 BW van toepassing op de landelijke publieke media-instellingen, de Wereldomroep en Ster. Onderwijsinstellingen dienen ingevolge artikel 2 Regeling jaarverslaggeving onderwijs Titel 9 boek 2 BW toe te passen, met uitzondering van de afdelingen 1, 11 en 12. Artikel 3 Regeling jaarverslaggeving onderwijs bepaalt dat de vermelding van de bezoldiging van leden van het bevoegd gezag dan wel het college van be-

stuur of de centrale directie plaatsvindt op basis van art. 2:383c BW.

- 33 Kamerstukken II, 2010/11, 32600, nr. 3.
- 34 Kamerstukken II, 2010/11, 32600, nr. 3.
- 35 Op 30 mei 2014 is de Regeling jaarverslaggeving onderwijs aangepast. Met ingang van 1 januari 2014 is de toepassing van art. 2:383c BW op de jaarverslaggeving van onderwijsinstellingen vervallen (Staatscourant, nr. 14920, 30 mei 2014).
- 36 Wetsvoorstel verlaging bezoldigingsmaximum WNT en Memorie van toelichting Wet verlaging bezoldigingsmaximum WNT. Geraadpleegd op <http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/kamerstukken/2014/07/01/nader-rapport-voorstel-van-wet-verlaging-bezoldigingsmaximum-wnt.html>.

Literatuur

- Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (2014a). *Jaarverslaggeving Onderwijs, jaargang 2014* (Nummer 11, 23 april 2014). Geraadpleegd op http://nieuwsbrief.rijksoverheid.nl/847/Actions/Newsletter.aspx?messageid=226&customerid=170017&password=en_3143384442304246_enc.
- Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (2014b). *Voorstel van wet verlaging bezoldigingsmaximum WNT* (brief 30 juni 2014 kenmerk 2014-0000343210). Geraadpleegd op <http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/kamerstukken/2014/07/01/nader-rapport-voorstel-van-wet-verlaging-bezoldigingsmaximum-wnt.html>.
- Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (2014c). *Voortgang normering topinkomens (semi)publieke sector* (brief 10 juli 2014 kenmerk 2014-0000328197). Geraadpleegd op <http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/kamerstukken/2014/07/10/kamerbrief-voortgang-normering-topinkomens-semi-publieke-sector.html>.

Bijlage 1 Onderzoekspopulatie

Zorginstellingen	
1.	Stichting Siza
2.	Stichting De Tussenvoorziening
3.	Stichting Zorggroep West- en Midden-Brabant
4.	Stichting Gasthuis Sint Jan de Deo
5.	Stichting De Twentse Zorgcentra
6.	Stichting Sutfene
7.	Stichting Koraal Groep
8.	Stichting Humanitas
9.	Stichting De Binnenvest
10.	Protestants-Christelijke Stichting Philadelphia Zorg
11.	Thuiszorg van Oranje Utrecht BV
12.	Stichting Sherpa
13.	Stichting Hospice Dignitas
14.	NPI BV
15.	Stichting Ons Tweede Huis
16.	MC Kinderwens Holding BV
17.	Stichting De Hoop
18.	Allerzorg BV

19.	Stichting Protestant-Christelijk Zorgcentrum 't Anker
20.	Stichting Marente
21.	Stichting Zorggroep Almere
22.	Stichting De Binnenvest
23.	Stichting De Ark Gemeenschap Regio Gouda
24.	KTZ Groep BV
25.	Stichting Vilente
26.	Stichting Vivium Zorggroep
27.	Stichting Woonzorgcentra Haaglanden
28.	Stichting De Wielborgh
29.	Stichting Synergos
30.	Stichting ZZG Zorggroep
31.	Psygro BV
32.	Stichting Sint Jozefoord
33.	Interzorg Oss Thuiszorg BV
34.	Stichting Gemiva-SVG Groep
35.	Stichting voor Reformatorische Ouderenzorg
36.	Stichting Zorgbreed
37.	Protestants Christelijke Stichting voor Ouderenzorg Woon- en Zorgcentrum De Vriezenhof
38.	Stichting Dr. Kolbach Kliniek
39.	Stichting Ipse de Bruggen
40.	Stichting Wassenaarse Zorgverlening
41.	Stichting Vitras/CMD
42.	Medisch Coördinatiecentrum Omnes BV
43.	Stichting Bijzonder Jeugdwerk Brabant
44.	Stichting Zorgcentra De Betuwe
45.	Stichting Zorgcentrum Beek en Bos
46.	Stichting Zorgcentrum La Providence
47.	Stichting Protestant-Christelijk Zorgcentrum 't Slot
48.	Stichting ZuidZorg
49.	Stichting Zuidwester
50.	Stichting Zorggroep Apeldoorn

Woningcorporaties

1.	Almelose Woningstichting Beter Wonen
2.	Christelijke Woningstichting De Goede Woning
3.	Fides Wonen
4.	Stichting Omnia Wonen
5.	R.K. Woningstichting Ons Huis
6.	Stichting Stadgenoot
7.	Stichting Allee Wonen
8.	Stichting Bo-Ex'91
9.	Stichting Eemland Wonen
10.	Stichting Havensteder
11.	Stichting Mooiland
12.	Stichting Portaal

13. Stichting Steelande Wonen
14. Stichting Talis
15. Stichting Vestia
16. Stichting Viverion
17. Stichting Wonen Delden
18. Stichting Wonen Wittem
19. Stichting Woningbeheer Born-Grevenbricht
20. Patrimonium woonstichting
21. Stichting Woondiensten Enkhuijzen
22. Stichting Woonplus Schiedam
23. Stichting Woonstede
24. Stichting Wormerwonen
25. De Bouwvereniging
26. Veenendaalse Woningstichting
27. Woningstichting Maaskant Wonen
28. Woningbouwstichting "Samenwerking"
29. Woningbouwvereniging Amerongen
30. Stichting Omnivera
31. Stichting GroenWest
32. Stichting Kleurrijk Wonen
33. Casade Woonstichting
34. Woningbouwvereniging De Combinatie
35. Woningstichting Warmunda
36. Woningstichting Haag Wonen
37. Woningstichting Dinteloord
38. Woningstichting Rochdale
39. Stichting Woonpalet Zeewolde
40. Stichting Wonen Limburg
41. Woningstichting Openbaar Belang
42. Woningstichting Simpelveld
43. Woningstichting Vaals
44. Woningstichting Woensdrecht
45. Woningvereniging Nederweert
46. Woningbouwvereniging Woongoed GO
47. Woonstichting Centrada
48. Stichting Parteon
49. Woonstichting Triada
50. Stichting Ymere

Onderwijsinstellingen

1. Stichting Avans
2. Stichting de Kempel
3. Stichting Hoger Beroepsonderwijs Haaglanden
4. Stichting Hanzehogeschool Groningen
5. Stichting Hogeschool Utrecht
6. Stichting Hogeschool der Kunsten Den Haag

7.	Stichting Hoger Onderwijs Nederland
8.	Stichting Hogeschool Leiden
9.	Stichting HZ University of Applied Sciences
10.	Stichting Hogeschool van Amsterdam
11.	Stichting Protestants-Christelijk Hoger Beroepsonderwijs Utrecht
12.	Stichting Saxion
13.	Stichting Christelijke Hogeschool Windesheim
14.	Stichting Aeres Groep
15.	Stichting Nordwin College
16.	Stichting Agrarisch Opleidingscentrum Terra
17.	Stichting Regionaal Opleidingencentrum Zuid-Holland Zuid (Da Vinci College)
18.	ROC De Leijgraaf
19.	Stichting ROC van Flevoland
20.	Stichting voor Christelijk Beroepsonderwijs en Volwasseneneducatie Friesland/Flevoland
21.	Stichting ROC Nijmegen e.o.
22.	Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Arnhem
23.	Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Rivier
24.	Stichting ROC Summa College
25.	Stichting ROC van Amsterdam
26.	Stichting Scalda
27.	Stichting Soma College
28.	Stichting Akkoord!
29.	Vereniging voor Christelijk Onderwijs (Alpha Scholengroep)
30.	Stichting Basisonderwijs Gooi en Vechtstreek
31.	De Groeiling, Stichting voor katholiek en interconfessioneel primair onderwijs
32.	Stichting Fluvium, Stichting voor openbaar basisonderwijs Geldermalsen Neerijnen
33.	Stichting Onderwijsgroep Amstelland, stichting voor RK en PC basisonderwijs
34.	Stichting Openbaar Onderwijs aan de Amstel
35.	Stichting Openbaar Onderwijs Groep
36.	Vereniging voor protestants-christelijk primair onderwijs TriVia
37.	Stichting Poolsterscholen
38.	Erasmus Universiteit Rotterdam
39.	Universiteit Leiden
40.	Universiteit Maastricht
41.	Stichting Achterhoek VO
42.	Stichting Atlas College
43.	Stichting Carmelcollege
44.	Stichting Dollard College
45.	Stichting Christelijk Voortgezet Onderwijs voor Culemborg en Omgeving
46.	Stichting voor Christelijk (Speciaal) Voortgezet Onderwijs op Reformatorische grondslag
47.	Stichting Quadraam
48.	Stichting Katholiek Voortgezet Onderwijs Hulst
49.	Stichting Openbaar Voortgezet Onderwijs Alphen aan den Rijn
50.	Vereniging voor Christelijk Voortgezet Onderwijs te Rotterdam en omgeving

Publieke omroepen

1.	Algemene Omroepvereniging AVRO
2.	Vereniging De Evangelische Omroep
3.	Vereniging Katholieke Radio Omroep
4.	Nederlandse Christelijke Radio Vereniging
5.	Nederlandse Omroep Stichting
6.	Stichting Nederlandse Publieke Omroep
7.	Stichting NTR
8.	Vereniging PowNed
9.	Stichting Omroep Fryslan
10.	Vereniging TROS
11.	Omroepvereniging VARA