

INGETROKKEN PER 3 NOVEMBER 2015

Audit Alert 25

Verklaringen bij jaarrekeningen van AWBZ- en GGZ-instellingen indien ten behoeve van het getrouwe beeld een nadere toelichting noodzakelijk is in een jaarrekening die voldoet aan de Regeling Verslaggeving WTZi

maart 2012

Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



NBA

Audit Alert 25: Verklaringen bij jaarrekeningen van AWBZ- en GGZ-instellingen indien ten behoeve van het getrouwe beeld een nadere toelichting noodzakelijk is in een jaarrekening die voldoet aan de Regelgeving Verslaggeving WTZi

Status Audit Alert

Deze publicatie, die tot stand is gekomen onder verantwoordelijkheid van de NBA, beoogt registeraccountants en accountants-administratieconsulenten 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.

Audit Alert 25: Verklaringen bij jaarrekeningen van AWBZ- en GGZ-instellingen indien ten behoeve van het getrouwe beeld een nadere toelichting noodzakelijk is in een jaarrekening die voldoet aan de Regelgeving Verslaggeving WTZi

1. Wijziging van de bekostiging en de verslaggeving

Zoals reeds aangegeven in -NBA-wijzer 2 *Waardering van zorgvastgoed in de jaarrekening 2011 van AWBZ- en GGZ-instellingen* is het bekostigingsstelsel voor AWBZ- en GGZ instellingen met ingang van 2012 ingrijpend gewijzigd. De vergoeding voor de kapitaallasten van de WTZi-gefinancierde vaste activa (zorgvastgoed) wordt niet langer gebaseerd op een risiceloos systeem van nacalculatie van de werkelijke lasten. Door de invoering van de Normatieve Huisvestingscomponent (NHC) is een van de laatste stappen gezet in de richting van een volledig prestatiegerichte bekostiging van de AWBZ- en GGZ-sector. De NHC is een nieuw bekostigingssysteem voor zorgvastgoed, waarbij de vergoeding onderdeel uitmaakt van een landelijk vastgesteld integraal tarief per gerealiseerde zorgaanpak. Vastgoedrisico's komen daarmee volledig bij de zorginstellingen te liggen. Er is sprake van een overgangsregeling (zie bijlage 2). Ondanks deze overgangsregeling komen de risico's van de exploitatie van het vastgoed met ingang van 1 januari 2012 volledig voor rekening van de instellingen. In de overgangsregeling is dus geen sprake van een vangnet.

Door de Minister van Volksgezondheid, Welzijn en Sport is in dit kader de Regeling Verslaggeving WTZi (RVW) aangepast. De aangebrachte wijzigingen behelzen het volgende:

- de Minister heeft een kader geschetst voor de herwaardering¹ van vastgoed indien daar aanleiding toe is;
- de optie om het vastgoed te waarderen op basis van nacalculatie op kapitaallasten wordt vervangen door de optie om bij de bepaling van de waarde van het vastgoed uit te gaan van het gemiddelde rendement van de zorginstelling. In de jaarrekening 2011 zijn beide opties nog mogelijk.

De instelling zal een keuze moeten maken uit de opties die het verslaggevingsstelsel biedt om te komen tot een jaarrekening die een getrouw beeld geeft van vermogen en resultaat. Gezien de impact die de overgang van bekostigingsstelsel heeft, zullen instellingen in overeenstemming met RJ 121 en de aanwijzingen voor de herwaardering van de minister na moeten gaan of er aanleiding is voor een duurzame waardevermindering. De accountant zal zoals in alle gevallen noodzakelijk, nagaan of de gekozen waarderingsgrondslagen passend zijn in de gegeven situatie.

2. Classificatie stelsel

De accountant wordt geacht een verklaring af te geven waarin hij aangeeft dat de jaarrekening een getrouw beeld geeft van vermogen en resultaat op basis van het gekozen algemeen aanvaarde verslaggevingsstelsel. Voorwaarde voor een getrouw-beeld-stelsel volgens de Standaard 200 paragraaf 13 is dat het stelsel impliciet of expliciet erkent dat het nodig kan zijn om nadere toelichtingen te verstrekken in de jaarrekening en dat het in de jaarrekening nodig kan zijn af te wijken van een in het verslaggevingsstelsel gestelde eis teneinde een getrouwe weergave te verkrijgen. In artikel 2:362 lid 4 BW, dat door de Minister in de RVW ook van toepassing is verklaard op WTZi instellingen, zijn deze voorwaarden geëxpliciteerd. Met betrekking tot de aanvaardbaarheid van een door de overheid voorgeschreven stelsel geldt dat dit in principe aangemerkt kan worden als een aanvaardbaar stelsel tenzij er aanwijzingen zijn voor het tegendeel (zie Standaard 210 paragraaf A9).

¹ Hoewel de regeling spreekt over herwaardering gaat het hier feitelijk om het verwerken van een mogelijke duurzame waardevermindering (impairment)

Het stelsel van de RVW geeft de mogelijkheid om een jaarrekening op te stellen die leidt tot een getrouw beeld van vermogen en resultaat in overeenstemming met dit stelsel. In die zin is het stelsel dan ook een aanvaardbaar stelsel dat kwalificeert als een getrouw-beeld-stelsel.

3. Situaties waar toepassing van toegestane waarderingsgrondslagen niet leidt tot een getrouw beeld

Voordat hij de opdracht voor een controle aanvaardt, dient een accountant in overeenstemming met Standaard 210 paragraaf 6 de instemming van het management te krijgen dat zij de verantwoordelijkheid aanvaardt voor het opstellen van een jaarrekening die een getrouw beeld geeft.

Door de NBA is geconstateerd, dat het gebruik maken van de optie om in de jaarrekening over 2011 het zorgvastgoed nog te waarderen op basis van de nacalculatie, zonder dat een nadere toelichting² wordt verstrekt op de gevolgen van de wijziging van de veranderde bekostiging en daarmee op de toekomstige cashflows, ertoe kan leiden dat de jaarrekening van een specifieke instelling geen getrouw beeld geeft. Deze situatie zal zich met name kunnen voordoen als de gewijzigde bekostiging ertoe leidt dat het saldo van de toekomstige in- en uitgaande kasstromen naar verwachting bij voortgezet gebruik van het zorgvastgoed en/of bij het uiteindelijke afstoten ervan onvoldoende zal zijn om de boekwaarde van het zorgvastgoed te realiseren. Het gevolg hiervan zal kunnen zijn dat de opbrengstwaarde en de bedrijfswaarde van het zorgvastgoed lager uitkomen dan de in de jaarrekening opgenomen boekwaarde, zodat afwaardering van het betreffende vastgoed tot de lagere bedrijfs- of opbrengstwaarde noodzakelijk is. Accountants zullen alert moeten zijn op deze situaties.

Indien een accountant bij waardering op nacalculatiebasis constateert dat sprake is van een verwachte lagere opbrengstwaarde en bedrijfswaarde van het zorgvastgoed, welke bij overgang naar een ander waarderingsstelsel in de jaarrekening 2012 naar verwachting zal leiden tot een duurzame waardevermindering van het vastgoed, dan zal de accountant erop aandringen dat dit toereikend wordt toegelicht in de jaarrekening. Hiermee wordt invulling gegeven aan hetgeen geschreven staat in artikel 2:362 lid 4 BW eerste zin: 'Indien het verschaffen van het in lid 1 bedoelde inzicht dit vereist, verstrekt de rechtspersoon in de jaarrekening gegevens ter aanvulling van hetgeen in de bijzondere voorschriften van en krachtens deze titel wordt verlangd'.

De NBA vindt het in deze gevallen noodzakelijk om in de toelichting ook duidelijk te maken dat de duurzame afwaardering van het vastgoed invloed heeft op het vermogen van de instelling. In Bijlage 1 wordt een aantal dringende aanbevelingen gedaan voor de toelichting en is een voorbeeldtekst van een paragraaf ter benadrukking opgenomen.

Wanneer de instelling hiertoe niet bereid is, zal de accountant op grond van standaard 705 veelal een andere dan goedkeurende verklaring verstrekken bij de jaarrekening 2011. De aard van de verklaring zal hierbij afhankelijk zijn van het materieel belang van de ontbrekende toelichting (mede bepaald door het materieel belang van de afwaardering en de eventuele onzekerheid over de waardering). Hierbij zal de accountant in overeenstemming met paragraaf 19 van Standaard 705 overwegen de ontbrekende toelichting op te nemen in de controleverklaring (Zie hiervoor Praktijkhandreiking 1115 *Aanpassing van het oordeel in de controleverklaring bij materiële tekortkomingen in de toelichting op de jaarrekening*).

Indien de verwachte materiële afwaardering wel toereikend wordt toegelicht (bijvoorbeeld de omvang van de toekomstige impairment, de uitgangspunten en veronderstellingen), en de jaarrekening naar het oordeel van de accountant een getrouw beeld geeft in overeenstemming met de RVW, zal de accountant een goedkeurende verklaring geven waarbij een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden zal worden opgenomen in overeenstemming met Standaard

² Ook in 2010 is in een aantal gevallen in de jaarrekening een nadere toelichting opgenomen op de waardering van het vastgoed. De mogelijkheid om een dergelijke toelichting op te nemen maakt mede dat hier sprake is van een aanvaardbaar stelsel.

706. Dit zal de accountant doen omdat de toelichting van een voorziene materiële afwaardering van het zorgvastgoed fundamenteel is voor het begrip van de jaarrekening.

4. Tenslotte

Deze Audit Alert gaat in op de verslaggeving van onder de WTZi vallende instellingen in de jaarrekening 2011. De aanpassing in de RVW gaat alleen in op de manier waarop de financiële gevolgen van de wijziging in de bekostigingssystematiek ultimo 2011 in de jaarrekening moeten worden verantwoord. Dit mag er in de optiek van de NBA echter niet toe leiden dat instellingen onvoldoende aandacht besteden aan de bedrijfseconomische gevolgen van de nieuwe bekostigingssystematiek zoals het afschrijven op basis van economische levensduur. Instellingen zullen onderzoek moeten doen naar deze gevolgen en calculaties moeten maken met betrekking tot de impact van de wijziging in de bekostiging. In dit kader wordt verwezen naar de Publieke Management Letter *Nieuwe bakens voor de zorg* en NBA-wijzers 1 en 2, die aandacht besteden aan de gevolgen van de wijziging van de bekostigingssystematiek en de wijze waarop instellingsbesturen daarop zouden moeten inspelen.

INGETROKKEN PER 3 NOVEMBER 2015

Bijlage 1 Voorbeeld tekst van een paragraaf ter benadrukking

De NBA beveelt dringend aan dat in de toelichting op de waardering van het vastgoed in geval van waardering op basis van nacalculatie waarbij een voorziene materiële waardevermindering niet wordt doorgevoerd tenminste aandacht te besteden aan de volgende zaken:

- op grond van de keuze voor de waardering op basis van nacalculatie is geen duurzame waardevermindering verwerkt in de waardering van het vastgoed welke bij keuze van andere waarderingsregels wel zou worden verwerkt;
- er een verplichting bestaat om in 2012 over te gaan naar een stelsel waarbij een dergelijke waardevermindering wel moet worden verwerkt;
- de omvang van de waardevermindering bij die andere waarderingsregels;
- de invloed die een eventuele afwaardering heeft op het vermogen.

Indien de toelichting van een voorziene materiële afwaardering van het zorgvastgoed fundamenteel is voor het begrip van de jaarrekening, dient een paragraaf ter benadrukking van aanlegenheden op te nemen in overeenstemming met Standaard 706. De NBA adviseert in een dergelijke situatie de volgende paragraaf ter benadrukking:

Benadrukking van een voorziene duurzame waardevermindering vastgoed

Wij vestigen de aandacht op punt XX in de toelichting van de jaarrekening waarin is toegelicht dat het vastgoed is gewaardeerd volgens door de keuze voor de optie in de Regeling Verslaggeving WTZi (RVW) om te waarderen op basis van de nacalculatie. Op grond van deze waarderingsgrondslag behoeft nog geen duurzame waardevermindering te worden is verwerkt in de jaarrekening. Voor de jaarrekening over 2012 vervalt de optie in de RVW en zal een andere waarderingsgrondslag moeten worden toegepast. Zoals uit de toelichting blijkt is de omvang van de naar verwachting in de jaarrekening 2012 toekomst te boeken waardevermindering € ZZ, op basis van de in de jaarrekening 2012 toe te passen waarderingsgrondslag. Zoals verder is toegelicht zal deze duurzame waardevermindering van het vastgoed in de jaarrekening 2012 leiden tot een overeenkomstige verlaging van het eigen vermogen van de instelling met een zelfde bedrag. Deze situatie doet geen afbreuk aan ons oordeel.

Uiteraard dient de tekst van de paragraaf ter benadrukking specifiek te worden gemaakt voor de instelling, waarbij rekening dient te worden gehouden met de specifieke omstandigheden die gelden bij de instelling.

Bijlage 2 Overgangsregeling zonder vangnet

Tot 2018 geldt voor zorginstelling een overgangsregeling bij de berekening van de NHC, die stapsgewijs wordt opgebouwd van 10 % in 2012 tot 100 % in 2018. Tegelijkertijd wordt de oude nacalculatie afgebouwd met de complementaire percentages (90% in 2012 naar 0% in 2018).

Omdat de NHC's zijn gebaseerd op een levensduur van 30 jaar en de oude bekostiging op 50 jaar, zijn de NHC's veelal hoger. De regeling is alleen van financiële aard. Dit betekent voor instellingen dat de waardering van vastgoed niet langer is gerelateerd aan de (voorheen) gegarandeerde bekostiging, maar gebaseerd moet worden op bedrijfseconomische uitgangspunten, waarbij met name de economische levensduur nu een belangrijke rol gaat spelen.

De boekwaarde die voortvloeit uit de nieuwe bedrijfseconomische uitgangspunten zal moeten worden getoetst aan de mogelijkheden om die boekwaarde te kunnen terug verdienen (realiseren).

Geen vangnet

De oude regeling stond er borg voor dat de investeringen in vastgoed volledig werden vergoed door de overheid. In de nieuwe regeling worden weliswaar de gevolgen van de afwijkende inkomsten in de eerste jaren beperkt, maar lopen de instellingen wel vanaf 1 januari 2012 het risico als de inkomsten niet toereikend zijn. Daarom is dit in de optiek van de NBA een regeling zonder vangnet.