

INGETROKKEN PER 3 NOVEMBER 2015

NBA ALERT 28

**Controleverklaringen bij de financiële
overzichten 2012 van instellingen voor
medisch specialistische zorg**

Februari 2013

Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



NBA

INHOUDSOPGAVE

	Pagina
1. Inleiding	3
2. Reikwijdte van de Alert	3
3. Situatieschets	4
4. Uitvoering controles	6
5. Gevolgen controleverklaringen	8

Bijlagen:

- Bijlage 1: Uitwerking elf thema's
- Bijlage 2: Controleverklaringen deelverantwoordingen

Status NBA 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.

1. Inleiding

Instellingen voor medisch specialistische zorg moeten bij het opstellen van hun financiële overzichten over 2012 rekening houden met diverse systeemwijzigingen, die tezamen voor een complexe situatie hebben gezorgd. Tot genoemde instellingen behoren onder andere de algemene en categorale ziekenhuizen, de universitaire medische centra (UMC's) en de zelfstandige behandelcentra (ZBC's), hier verder aangeduid als 'instelling'.

De wijzigingen in de regulering, contractering en bekostiging zijn in 2012 onvoldoende op elkaar afgestemd. Voor de instellingen leidt tot dit risico's en onzekerheden bij het opstellen van hun financiële overzichten over 2012. Het beïnvloedt ook de controlewerkzaamheden van de openbare accountants¹ van de instellingen, omdat situaties kunnen ontstaan waarin zij niet voldoende geschikte controle-informatie kunnen verkrijgen. Accountants moeten in de komende maanden hun controles van de financiële overzichten van de instellingen afronden en hun controleverklaringen opstellen.

Gedurende de periode december 2012 tot en met medio februari 2013 hebben de betrokken partijen in de zorgsector (zorgaanbieders, zorgverzekeraars, overheid en accountants) de aanwezige risico's en onzekerheden waar mogelijk proberen op te lossen. De ondernomen acties bestonden uit het verduidelijken van regelgeving, het opstellen van een handreiking voor de omzetverantwoording over 2012 en het laten certificeren van de landelijke Grouper². In deze Alert is aangegeven hoe de accountant bij zijn controlewerkzaamheden met genoemde maatregelen rekening dient te houden.

Deze Alert bevat aanwijzingen voor de controle van de jaarrekening en de aan de omzet gerelateerde deelverantwoordingen van de instellingen over 2012.

2. Reikwijdte van de Alert

Deze Alert is bedoeld voor de accountants van de instellingen voor medisch specialistische zorg, met name de algemene en categorale ziekenhuizen en UMC's. Deze Alert gaat niet in op de gevolgen voor de accountants van de zorgverzekeraars. De Alert heeft betrekking op de controleverklaringen van accountants bij alle financiële overzichten van de genoemde instellingen over 2012. Concreet betreft het:

- de jaarrekening 2012, uiterlijk te deponeren op 31 mei 2013;
- de verantwoording over de gefactureerde omzet 2012, uiterlijk af te geven per 15 april 2013 aan de zorgverzekeraars (oorspronkelijke termijn 15 februari);
- de verantwoording over het transitiebedrag 2012. Deze bevat een verantwoording van het schaduwbudget en de gefactureerde omzet. Het formulier dient vóór 1 juni 2013 bij NZa te worden ingediend. Voorlopig vast te stellen door de NZa najaar 2013 en definitief in 2014 (niet van toepassing voor ZBC's);
- de verantwoording over het honorariumbudget van vrijgevestigd medisch specialisten (uiterlijk in te dienen bij de NZa vóór 1 juni 2013).

¹ De controle van instellingen voor medisch specialistische zorg is geen wettelijke controle volgens de WTA, daarom wordt in deze Alert gesproken over openbare i.p.v. externe accountants.

² De Grouper is een landelijk computersysteem dat vanuit het Ziekenhuis Informatie Systeem (ZIS) te benaderen is. Het systeem leidt DBC-zorgproducten en add-ons (de declarabele prestaties) af uit de zorginformatie die de instelling invoert. De instelling voorziet de retourinformatie zelf van een prijs en declareert de zorg bij de zorgverzekeraar of de patiënt.

3. Situatieschets

Korte schets van de problematiek

In 2012 is voor de curatieve medisch specialistische zorg prestatiebekostiging ingevoerd, in de vorm van de DOT-systematiek³ (DOT). Naast declaratie volgens DOT is een uitbreiding doorgevoerd voor het omzetsegment waarvoor vrije prijzen gelden. Verder geldt voor de instellingen (behalve de ZBC's) een gedeeltelijke overgangsregeling, die aansluit bij het A-segment zoals dat in 2011 voor hen van toepassing was: het schaduwbudget en het hiervan afgeleide transitiebedrag.

Doordat veel wijzigingen tegelijkertijd in 2012 plaatsvonden, is sprake van een aantal risico's, onzekerheden, afwijkingen en soms beperkingen in de controle. Mede naar aanleiding van signalen van de NBA is door de betrokken partijen actie ondernomen en zijn er concrete maatregelen getroffen om de bestaande onzekerheden in de normstelling weg te nemen.

Naast deze systeemwijzigingen zijn ook veranderingen opgetreden in de contractering. Om overschrijdingsrisico's te vermijden hebben veel zorgverzekeraars met de instellingen plafonds of aanneemsommen afgesproken voor de te factureren omzet. De facturatie door de instellingen is vanwege langdurige onderhandelingen en landelijke onduidelijkheden vertraagd op gang gekomen, wat ultimo 2012 leidde tot aanzienlijke balansposities van al geleverde maar nog te factureren DBC zorgproducten. Op dit moment is nog steeds sprake van aanzienlijke vertraging.

Verder is in 2012 door Zorgverzekeraars Nederland (ZN) opdracht gegeven tot een onderzoek naar mogelijk oneigenlijk gebruik van het transitiebedrag door zorgverzekeraars en ziekenhuizen. De uitkomsten van dit onderzoek zijn naar verwachting niet eerder bekend dan begin maart 2013. Op dit moment kan daarom nog geen uitspraak worden gedaan over de eventuele effecten ervan voor de financiële overzichten van de instellingen en voor de aard, omvang en diepgang van de controlewerkzaamheden van de accountant. Van de accountant wordt wel verwacht dat hij/zij alert zal zijn op eventuele signalen van oneigenlijk gebruik, conform Standaard 240.

Ten slotte beschikt de Minister van VWS (VWS) over een Macro Beheersinstrument⁵ om instellingen bij overschrijding van het totale sectorbudget achteraf een generieke heffing op te kunnen leggen. Deze Alert gaat hier verder niet op in.

De hierboven genoemde onderwerpen zijn in bijlage 1 uitgewerkt in elf concrete thema's.

³ In het verbeterde declaratiesysteem voor ziekenhuizen, DOT (DBC's Op weg naar Transparantie), zijn sinds 2012 ruim 30.000 diagnosebehandelingscombinaties (DBC's) vervangen door circa 4.400 verbeterde DBC-zorgproducten.

⁴ Om de systeemrisico's van de uitgebreidere prestatiebekostiging in 2012 en 2013 te dempen wordt de omzet uit prestatiebekostiging vergeleken met de omzet die zou zijn behaald als de instelling nog op basis van budgetparameters zou zijn bekostigd ('schaduwbudget'). Het verschil wordt grotendeels bijgesteld (als de budgetbekostiging hoger was geweest) of moet worden afgedragen (als de budgetbekostiging lager was geweest). De NZa heeft hiervoor een beleidsregel (BR/CU-2080) opgesteld.

⁵ Het macrobeheersingsinstrument is uitgewerkt in de Aanwijzing macrobeheersmodel instellingen voor medisch specialistische zorg en wordt door de minister van VWS ingezet om overschrijdingen van het macrokader zorg terug te vorderen bij instellingen voor medisch specialistische zorg. Onzeker is wat de definitieve impact van het Macro Beheersinstrument zal zijn op de omzet van 2012: in welke mate wordt het transitiebudget hierdoor beïnvloed? Hierover valt op voorhand geen uitspraak te doen, omdat eerst duidelijk moet zijn hoe groot de macro overschrijding moet zijn en de Minister van VWS moet besluiten het instrument alsnog in te zetten. In feite betreft het een potentiële verplichting, die als een niet uit de balans blijvende verplichting toegelicht dient te worden. Omdat elke instelling hiermee te maken heeft en de korting onafhankelijk van de individuele instelling bepaald wordt, is het van belang dat hiervoor een uniforme gedragslijn wordt gehanteerd. Dit is verder uitgewerkt in de Handreiking omzetverantwoording 2012, pagina 24. Volgens de Handreiking kan hiervoor geen voorziening worden gevormd.

Mitigerende maatregelen

De NBA heeft op 20 december 2012 een brief gestuurd aan VWS, met de oproep aan de Minister om de regierol op te pakken. Dit heeft in de periode januari tot medio februari 2013 geleid tot wekelijks overleg tussen VWS, Nederlandse Zorgautoriteit (NZa), ZN, Nederlandse Vereniging van Ziekenhuizen (NVZ), Nederlandse Federatie van Universitaire Medische Centra (NFU), Coziek en NBA. De weerslag van dit overleg valt te lezen in de brief van de NBA aan VWS van 30 januari 2013. Hieronder staan de belangrijkste acties die naar aanleiding van het overleg op landelijk niveau zijn getroffen. Deze acties zijn aan te merken als mitigerende maatregelen, omdat ze bijdragen aan de reductie van de totale problematiek:

- a. NVZ en NFU hebben eind 2012 het initiatief genomen om, in overleg met VWS en de betrokken partijen: ZN, Orde van Medisch Specialisten (OMS), Zelfstandige Klinieken Nederland (ZKN), NZa en Coziek, een Handreiking omzetverantwoording 2012 op te stellen. Genoemde handreiking is op 7 februari 2013 geaccordeerd in het bestuurlijk overleg tussen de partijen die betrokken zijn bij het Bestuurlijk Hoofdlijnenakkoord. De NZa heeft in haar circulaire CI/13/9c van 11 februari 2013 aangegeven dat de handreiking een juiste aanvulling en toelichting is op de NZa-beleidsregels en nadere regels.
- b. Er is vaart gezet achter de certificering van Grouper over 2012. Op 12 februari 2013 is hierover een eindrapportage (assurance-rapport) verschenen, waarin de IT-auditor concludeert dat over 2012 voldoende zekerheid bestaat over de adequate werking van de Grouper, op basis van het eerder vastgestelde normenkader. Accountants die voor hun controle op deze eindrapportage willen steunen moeten Standaard 402 toepassen.
- c. Over eventuele nieuwe verantwoordings- en controlevraagstukken waar de instellingen tegenaan lopen bij het opstellen en controleren van de jaarrekening 2012 en deelverantwoordingen is tussen eerder genoemde partijen afgesproken dat in de periode tot aan het uitbrengen van de jaarrekeningen 2012, periodiek overleg blijft plaatsvinden. Dit overleg is gericht op het aanreiken van standpunten voor generieke, sector brede onduidelijkheden die bij het uitbrengen van de Handreiking omzetverantwoording 2012 nog niet werden voorzien. Het streven is, dat de NZa in genoemd overleg oplossingen en gezaghebbende standpunten vaststelt voor punten die oplossingen vragen in het publieke domein of in de relatie van instellingen met zorgverzekeraars en die de verantwoording en controle raken. Dit kan in de vorm van nadere duiding van de NZa beleidsregels of een aanvulling op de Handreiking omzetverantwoording 2012.
- d. In het Bestuurlijk Overleg van 7 februari 2013 zijn door het Ministerie van VWS, de NZa en veldpartijen afspraken gemaakt over het uitstellen van het moment van definitieve vaststelling van het schaduwbudget en transitiebedrag. Afgesproken is dat op basis van de opgaven die instellingen uiterlijk 1 juni 2013 bij de NZa indienen een voorlopig bedrag wordt vastgesteld in 2013. De definitieve vaststelling zal pas in 2014 plaatsvinden.

Over de definitieve hoogte van het schaduwbudget en transitiebedrag bestaat op het moment van de vaststelling van de jaarrekening 2012 onzekerheid. Met het verlengen van de transitietijdlijn kan op basis van meer definitieve informatie het transitiebedrag beter worden vastgesteld en wordt oneigenlijk gebruik van het transitie-model voorkomen. Het beoogt ook bij te dragen aan de objectieve en correcte bepaling van het transitiebedrag in de deelverantwoordingen en jaarrekening 2012. Het betekent wel, dat over de hoogte en vaststelling van schaduwbudget en transitiebedrag als zodanig bij vaststelling van de jaarrekening 2012 onzekerheid blijft bestaan.

4. Uitvoering controles

Deze Alert richt zich op de generieke landelijke risico's en onzekerheden die zich bij alle instellingen voordoen. De hiervoor genoemde mitigerende maatregelen op landelijk niveau lossen veel van de gesignaleerde onzekerheden in de normstelling op, maar betekenen niet dat de risico's en onzekerheden in de controle van de deelverantwoordingen en jaarrekening 2012 van de individuele instelling daarmee automatisch zijn opgelost.

De kwaliteit van de basisregistratie, de administratieve organisatie en de interne beheersing en de mate waarin een instelling op toetsbare wijze invulling kan geven aan de standpunten uit de Handreiking omzetverantwoording 2012 zijn mede bepalend voor de mate waarin de accountant in staat zal zijn voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de verantwoording van een individuele instelling. Relevant is de vermelding van de IT-auditor in zijn eindrapportage van 12 februari 2013 over de Grouper, dat bij de individuele instelling nog steeds een aantal aanvullende werkzaamheden nodig is om vast te kunnen stellen of de DBC zorgproducten juist, rechtmatig en volledig zijn afgeleid en gefactureerd.

Bovengenoemde problematiek zorgt voor attentiepunten in de aanpak en de uitvoering van de controles van de deelverantwoordingen en de jaarrekening 2012. Het risico van een materiële afwijking hangt veelal samen met de juistheid, volledigheid en afgrenzing van de omzet en omzet gerelateerde posten en heeft betrekking op:

- de gefactureerde omzet DBC's/ DBC-zorgproducten;
- het onderhanden werk en de nog te factureren posten (boekjaartorekening en uitloop-schade);
- de bepaling van het schaduwbudget, opbrengstverrekening en transitiebedrag 2012 en overige regelingen;
- de hieraan gerelateerde vorderingen en schulden.

Indien zich lokaal een combinatie van onzekerheden, risico's en vraagstukken voordoet over de (on)mogelijkheid om toereikende controle-informatie te verkrijgen, dan heeft dit effect op de bekostigingsverantwoordingen, de andere verantwoordingen van de instellingen waarin omzetelementen een rol spelen (zoals honorariumverantwoordingen) en op de jaarrekening. Het kan ook gevolgen hebben voor de zorgverzekeraars bij de bepaling van de rechtmatigheid van de schadelast. Deze is immers mede afhankelijk van de betrouwbaarheid van de registratie en facturatie door de instellingen. Op zijn beurt kan dit weer effect hebben op de verantwoording die de zorgverzekeraars afleggen aan de NZa en het College voor Zorgverzekeraars (CVZ), als beheerder van het Zorgverzekeringsfonds. Tenslotte kan een en ander doorwerken in de financieringsvoorwaarden die de instellingen en zorgverzekeraars met hun financiers hebben afgesproken.

De landelijke problematiek heeft betrekking op elf thema's, zoals uitgewerkt in bijlage 1 van deze Alert. De thema's betreffen vooral onzekerheden in de verantwoording door schattingen en risico's in de controle van een afwijking van materieel belang, waaronder situaties waarbij het voor de accountant onmogelijk is om voldoende geschikte controle-informatie te kunnen verkrijgen.

1. *Schattingen* betreffen verantwoordingstechnische vraagstukken die in andere vorm ook bij andere organisaties van toepassing zijn, bijvoorbeeld de bepaling van overloopposten in de balans. Bij schattingen geldt als uitgangspunt dat het bestuur van de instelling er verantwoordelijk voor is om passende schattingen te maken. Standaard 540 regelt de werkzaamheden van de accountant die zijn gericht op het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over deze (in)schattingen.

2. Bij het inspelen op vastgestelde *risico's in de controle* van een afwijking van materieel belang moet de accountant nagaan of hij deze via controlewerkzaamheden kan terugbrengen tot een aanvaardbaar bij de materialiteit passend niveau, of dat sprake is van een onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, zoals bedoeld in Standaard 330, paragraaf 6.

Hieronder zijn de elf thema's naar categorie ingedeeld. In bijlage 1 zijn de thema's verder uitgewerkt. Hierbij is aangegeven, op welk financieel overzicht het thema effect heeft of kan hebben en in welke mate hierbij mitigerende factoren van toepassing kunnen zijn. Diverse aspecten waar de norm nu is verhelderd in de Handreiking omzetverantwoording 2012 kunnen in de praktijk nog wel uitvoerings- en verantwoordingsproblemen en controlevragen opleveren, of nieuwe schattingen inhouden. Dit kan additioneel risico's en aspecten van beperkingen in de controle met zich meebrengen.

Thema		Schattingen in de verantwoording	Risico's in de controle
1	Overloop DBC's uit 2011	Ja	Ja
2	Segmentering zorgproductie		Ja
3	Definitie FB parameters ⁶	Ja	Ja
4	Bepaling schaduwbudget	Ja	Ja
5	Dure geneesmiddelen		Ja
6	Verwijsregistratie		Ja
7	Honorariumbudget specialisten	Ja	Ja
8	Toestaan tariefsaanpassingen en verrekening van verschillen	Ja	Ja
9	Bepaling onderhanden werk en boekjaartoerekening omzet	Ja	Ja
10	Onjuiste facturatie		Ja
11	Hogere facturatie	Ja	Ja

De onduidelijke normstelling in 2012 is met de Handreiking omzetverantwoording 2012 waar mogelijk opgelost. Eventueel resterende generieke onzekerheden kan de instelling met de overige in paragraaf 3 genoemde mitigerende maatregelen oplossen of kunnen via het periodiek overleg tot nadere NZa standpunten leiden.

De overloop DBC's uit 2011 brengen de problematiek van het oude bekostigingssysteem met zich mee in 2012. Tot en met 2011 werden de verantwoordingen van gefactureerde DBC-omzet van een controleverklaring met beperking voorzien als gevolg van de landelijke beperkingen bij de controle op de juistheid van deze facturatie. Deze beperking werkt nu door bij de oordeelsvorming van de accountant over 2012, gelet op de eisen uit Standaard 710, paragraaf 11.

De bepaling van het onderhanden werk (inclusief de toerekening aan jaren) is één van de belangrijkste thema's. Dit vormt samen met de post nog te factureren DBC's (ontstaan door de vertraagde facturering van DBC zorgproducten in 2012) een materiële post in de jaarre-

⁶ In het systeem van de Functiegerichte Budgettering maakte men gebruik van een aantal vooraf vastgestelde parameters aan de hand waarvan het budget van de afzonderlijke instelling vastgesteld werd.

kening van de instelling. Deze is ook van belang is voor de bekostigingsverantwoording over het schaduwbudget, de opbrengstverrekening en het transitiebedrag. De Handreiking omzetverantwoording 2012 geeft nadere duiding hoe met de bepaling en waardering van het onderhanden werk moet worden omgegaan.

Ten slotte wordt opgemerkt dat de elf thema's niet op zichzelf staan, maar ook effect kunnen hebben op elkaar. Zo hangen omzet, onderhanden werk, facturatiestroom en schaduwbudget nauw met elkaar samen. Dit betekent ook dat de bijbehorende risico's en onzekerheden elkaar kunnen beïnvloeden.

5. Gevolgen controleverklaringen

De accountant zal per financieel overzicht moeten vaststellen, welk van de bovengenoemde elf thema's relevant zijn in de specifieke context bij de betreffende instelling en wat het effect daarvan is of kan zijn op het betreffende overzicht. Daarbij zal hij/zij op instellingsniveau moeten nagaan of sprake is van mitigerende maatregelen die het betreffende risico terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Omdat de conclusie ook kan zijn dat de instelling aanvullende (controle)werkzaamheden zal moeten uitvoeren, is het aan te bevelen dat de accountant samen met de instelling evalueert of de bestaande planning en deadlines nog wel juist en haalbaar zijn. Ook zal de accountant waar relevant invulling moeten geven aan de vereisten van Standaard 265 inzake het communiceren van tekortkomingen in de interne beheersing aan degenen die belast zijn met governance en management.

De accountant besluit op basis van zijn controle of hij beschikt over voldoende en geschikte controle-informatie en vormt zich een oordeel of het betreffende overzicht afwijkingen van materieel belang bevat. Indien sprake is van een afwijking van materieel belang, of indien de accountant niet in staat is om voldoende en geschikte controle informatie te verkrijgen, dan zal hij/zij het oordeel moeten aanpassen, al naar gelang de materiële en/of diepgaande invloed van de aangelegenheid. Meer informatie hierover is opgenomen in de Standaarden 700, 705 en 706 (jaarrekening), respectievelijk Standaarden 800 en 805 (overige verantwoordingen). Van de accountant mag worden verwacht dat hij in zijn dossier zorgdraagt voor een toereikende onderbouwing van de strekking van zijn oordeel in de controleverklaring en de eventuele toelichtingen, conform Standaard 230.

Relevante materialiteit

Voor de jaarrekening en de verantwoording over het schaduwbudget zijn de materialiteitstabellen van de NZa relevant. Niettemin zal de accountant rekening moeten houden met de vereisten van Standaard 320 inzake eigen verantwoordelijkheid voor de bepaling van de materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle. Volgens de tabellen van de NZa geldt een materialiteit van grosso modo 1 procent van de omzet. Voor de verantwoording over de gefactureerde omzet en het honorarium-budget geldt een materialiteit van 3 procent.

De onder paragraaf 2 genoemde financiële overzichten hangen nauw met elkaar samen. Een aangepast oordeel bij de verantwoording over de gefactureerde omzet heeft effect op het oordeel bij de verantwoording over het transitiebedrag. Samen hebben ze met het oordeel bij de verantwoording over het honorariumbudget een nader te wegen effect op het oordeel dat de accountant geeft bij de jaarrekening van de instelling.

Controleverklaringen

Hieronder worden de gevolgen voor de controleverklaringen in kaart gebracht, voor elk van de financiële overzichten uit paragraaf 2.

5.1 Verantwoording over de gefactureerde omzet

Doordat sprake is van een normstelling op basis van de Handreiking omzetverantwoording 2012, kunnen instellingen en hun betrokken controlerend accountants de impact van een beperking in de controle respectievelijk onjuistheden beter bepalen en kwantificeren. Dit kan bijvoorbeeld met behulp van interne controles door het ziekenhuis (steekproeven) en kennisneming van de uitkomsten van controles door verzekeraars (analyse van afwijzingen van gefactureerde posten).

Er blijft echter onzekerheid bestaan over de gefactureerde overloop DBC's 2011. Mede gegeven de landelijke onzekerheid op de gefactureerde DBC's 2011 leidt dit in lijn met de materialiteitstabellen van de NZa tot een controleverklaring met beperking. Indien bij de individuele instelling de onzekerheden groter zijn dan 10 procent, past volgens de tabel hierbij een controleverklaring van oordeelonthouding. Zie verder bijlage 2.

5.2 Verantwoording over het transitiebedrag

Het schaduwbudget heeft grotendeels het karakter van een lokale afspraak vooraf tussen instelling en verzekeraar, maar bevat ook realisatie-afhankelijke aspecten. Het transitiebedrag is het saldo van dit bedrag en de prestatieomzet maal een percentage.

De eventuele beperkingen in de controle zijn kwantificeerbaar en zullen alleen al op grond van de problematiek met betrekking tot de gefactureerde omzet die hierin een rol spelen (zie paragraaf 5.1) veelal leiden tot een controleverklaring met beperking op grond van de materialiteitstabellen van de NZa. Indien bij de individuele instelling de beperking bij de controle groter zou zijn dan 10 procent, past hierbij een controleverklaring van oordeelonthouding. Zie het Controleprotocol Vaststelling transitiebedrag 2012 van de NZa en bijlage 2 van deze Alert.

5.3 Verantwoording over het honorariumbudget

De mogelijkheid om voldoende geschikte controle-informatie te verkrijgen over de honoraria-verantwoording van vrijgevestigd medisch specialisten sluit in belangrijke mate aan op de geschetste problematiek onder paragraaf 5.1, doordat een gefactureerd zorgproduct een honorarium- en ziekenhuiskostendeel bevat.

Ook hier leidt dit, alleen al op basis van de beperkingen bij de uitvoering van de controle die een rol spelen in de gefactureerde omzet (inclusief honorarium) op grond van de materialiteitstabellen van de NZa tot een controleverklaring met beperking. Indien bij de individuele instelling de eventuele beperkingen in de controle groter zijn dan 10 procent, past hierbij een controleverklaring van oordeelonthouding. Ook is sprake van (schattings)onzekerheden over de onderhanden werk positie die in de verantwoording een rol spelen. Zie het Controleprotocol Verantwoordingsdocument honoraria medisch specialisten 2012 van de NZa en bijlage 2 van deze Alert.

5.4 Jaarrekening instelling 2012

De accountant betreft eventuele onjuistheden in de deelverantwoordingen en/of de beperkingen in de uitvoering van zijn controle (paragrafen 5.1, 5.2 en 5.3) in de bepaling of en hoe deze doorwerken in de jaarrekening van de instelling over boekjaar 2012. Het betreft zowel balansposten, als posten in de resultatenrekening. Hierbij houdt de accountant rekening met de mitigerende maatregelen zoals beschreven in paragraaf 3. Ook de bevindingen voortvloeiend uit de jaarrekeningcontrole (waaronder de uitvoerings- en verantwoordingsissues zoals genoemd in deze Alert) en lokale problematiek betreft de accountant in de evaluatie van zijn controlebevindingen. Gegeven de aard, samenhang en omvang van de in deze Alert beschreven thematiek, moet ermee rekening worden gehouden dat het in veel gevallen niet mogelijk zal zijn om voldoende zekerheid te krijgen en dat deze evaluatie zal resulteren in niet-goedkeurende controleverklaringen bij de jaarrekening over boekjaar 2012.

Alleen in de situatie dat het totaal van de geconstateerde afwijkingen (fouten en onzekerheden)⁷ de controletolerantie voor de jaarrekening niet overschrijdt, kan de accountant een goedkeurende controleverklaring afgeven.

Instellingen zullen de risico's en onzekerheden die met de elf thema's samenhangen en de (mogelijke) gevolgen hiervan verwerken in de jaarrekening en toelichting daarop. Het lijkt reëel te veronderstellen dat de Raad van Bestuur van een instelling hier in het directieverslag aandacht aan besteedt en zo ook de Raad van Toezicht in haar verslag.

Gelet op het belang van deze problematiek voor het inzicht in de jaarrekening adviseert de NBA de gebruikers van de jaarrekening via een '*paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden*' in de controleverklaring hierop te attenderen.

⁷ Erratum: In de eerste versie van deze Alert stond abusievelijk 'materialiteit' in plaats van 'het totaal van de geconstateerde afwijkingen (fouten en onzekerheden)'.

Bijlage 1: Uitwerking elf thema's

In deze bijlage zijn de elf thema's van paragraaf 4 van de Alert uitgewerkt. Per thema is vermeld wat de kern van de problematiek is, welke mitigerende maatregelen inmiddels getroffen zijn en wat het effect is op de betreffende financiële verantwoording vermeld in paragraaf 2.

De Handreiking omzetverantwoording 2012 (Handreiking) speelt hierbij een belangrijke rol. Voor alle onderstaande verwijzingen naar de Handreiking geldt dat deze door de instelling moet worden opgevolgd in haar (deel)verantwoordingen. Deze naleving zal expliciet door de accountant moeten worden getoetst bij zijn controlewerkzaamheden en oordeelsvorming over de af te geven controleverklaring.

Thema	Facturatie omzet	Transitie-bedrag	Honorarium budget	Jaarrekening 2012
1. Overloop DBC's uit 2011	Ja	Jaarafbakening	Ja	Ja
De afwikkeling van in 2011 opgestarte (geopende) en in 2012 gesloten en gefactureerde zorgproducten volgens de oude DBC-systematiek brengt op landelijk niveau een situatie waarbij de accountant niet in staat is om over de juistheid van de facturatie voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen (Standaard 705, paragraaf 7). De zorgproducten onder de DBC-systematiek hebben in de periode 2006 tot en met 2011 elk jaar geleid tot een controleverklaring met beperking bij de facturatieverantwoording (onder meer vanwege bepaalde vrijheidsgraden in de normen voor het typeren en declareren van DBC's). Dit vraagstuk speelt ook bij de zorgproducten die naar 2012 overlopen. De accountant moet het effect van deze beperking in de uitvoering van zijn controle van de totale omzet meewegen in zijn oordeel over de verantwoording van gefactureerde DBC's en de verantwoording van het schaduwbudget en transitiebedrag 2012 en de jaarrekening.				
2. Segmentering zorgproductie	Nee	Ja	Nee	Ja
Vermeende onjuistheden in de segmentering (productie in het oude versus het nieuwe B-segment volgens tabellen van de NZa en DBC Onderhoud) kunnen tot (een risico van) materiële afwijkingen leiden in het deel van de productie dat de instelling ter dekking van het schaduwbudget heeft gebracht. Ook kan een situatie bestaan waarbij het voor de accountant onmogelijk is om hierover voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen (Standaard 705, paragraaf 6). Hoe om te gaan met segmentverschuivingen is vastgelegd in de Handreiking op pagina 33-34				
3. Definitie FB Parameters	Ja	Ja	Ja	Ja
In 2012 was er discussie over de wijze en het moment in 2012 (of per 1 januari 2013) waarop instellingen nieuwe definities van de NZa inzake de FB-parameters moesten toepassen, zowel wat betreft facturatie als wat betreft schaduwbudget (zie thema 4). Veel instellingen hebben het standpunt gevolgd (soms in lokaal overleg met verzekeraars) dat dit niet eenduidig mogelijk zou zijn en niet gedurende 2012 aangepast behoefde te worden, omdat het schaduwbudget wel op de oude definities gebaseerd zou worden. Twee verschillende registraties volgens twee aparte definities consistent toepassen over 2012, respectievelijk vanaf het invoeringsmoment kan redelijkerwijs niet verwacht worden. Dit thema kan zowel de afleiding en juistheid van te factureren zorgproducten beïnvloeden (de parameters kunnen voor de afleiding naar een specifiek zorgproduct effect hebben), als de bepaling van het schaduwbudget (en daarmee het transitiebedrag). De gevolgen van de gewijzigde definities worden in de Handreiking behandeld op pagina 21 en 22.				

4. Bepaling schaduwbudget	Nee	Ja	Nee	Ja
<p>Aanvankelijke onduidelijkheden in de normstelling voor de bepaling respectievelijk de nacalculatie van het schaduwbudget, alsmede in de goedkeuring hiervan door de NZa hebben in 2012 geleid tot onzekerheid over de omzet. Schaduwbudget en gefactureerde omzet bepalen de compensatie in de vorm van het berekende transitiebedrag. Dit betekent dat alle risico's en onzekerheden inzake de omzet en het schaduwbudget geheel doorwerken in de bepaling van het transitiebedrag. De NZa heeft via de Handreiking omzetverantwoording 2012 geëxpliciteerd wat wel en niet mag worden meegerekend in de bepaling van het schaduwbudget, hoe om te gaan met nacalculatie aspecten en wat te doen met schaduwbudgetten waarover een instelling nog geen of niet met alle zorgverzekeraars afspraken heeft gemaakt of welke afspraken met verzekeraars herzien zullen moeten worden. Op dit moment loopt een onderzoek naar de totstandkoming van afspraken tussen instellingen en zorgverzekeraars, waarvan de uitkomsten nog relevant kunnen zijn voor 2012. Tenslotte kan op instellingsniveau door specifieke omstandigheden (zoals gebrek aan overeenstemming in het lokaal overleg met verzekeraars resp. gevolgen van overdekking) sprake zijn van onzekerheid over het definitief vast te stellen transitiebedrag 2012.</p>				
5. Dure geneesmiddelen	Ja	Ja	Nee	Ja
<p>Zorgverzekeraars gaan op verschillende wijze om met de regels rondom (de vergoeding van) dure geneesmiddelen, in relatie tot de vereiste registratie op patiëntniveau (nodig voor vergoeding of niet). Op dit punt worden diverse fouten aangetroffen bij de instellingen, met verschillende reacties van verzekeraars. In de kern betreft dit het ontbreken van een geneesmiddelen toedieningsregistratie. Formele besluitvorming door de NZa met hieraan gekoppeld richtlijnen voor zorgverzekeraars van ZN heeft op dit punt helderheid verschaft. Zie de Handreiking pagina 22 en 23.</p>				
6. Verwijsregistratie	Ja	Ja	Ja	Ja
<p>Zorgverzekeraars gaan op verschillende wijze om met de regels rondom verwijsregistratie. Sectorbreed bestaan nog veel onjuistheden en onvolledigheden. Het gaat hier om de formele vereisten rondom omschrijvingen op de factuur voor de zorgproducten die geïnitieerd zijn vanuit de zogenaamde 'eerste lijn', zoals de coulance om de naam van de huisarts niet op de factuur te vermelden. Verzekeraars accepteren posten soms wel en soms niet als gefactureerde omzet. De NZa heeft een coulanceregeling geformaliseerd die duidelijkheid verschaft. Deze coulanceregeling is toegelicht in de Handreiking op pagina 20 en 21 en in circulaire CI/13/9c van de NZa. Duidelijk is dat dit coulance betreft omtrent de factuurvoorschriften, maar niet omtrent de registratie en toetsbaarheid van de soort verwijzer.</p>				
7. Honorariumbudget specialisten	Nee	Nee	Ja	Balans
<p>Er bestond in 2012 onduidelijkheid in de normstelling voor de bepaling van het honorariumbudget van vrijgevestigd medisch specialisten. Het was voor instellingen niet duidelijk hoe zij moeten omgaan met de beginpositie van het onderhanden werk, omdat deze historisch nooit eenduidig is bepaald en de NZa terzake geen beleidsregels heeft gegeven die golden voor de honorariumbudgetverantwoording 2012. Deze onzekerheden werken door in de facturatie omdat het honorariumdeel onlosmakelijk deel uitmaakt van de gefactureerde zorgproducten en omzet. De Handreiking geeft nadere duiding, zie pagina 16. Niettemin kan in de controle sprake kan zijn van onzekerheden bij de controle op de juiste bepaling van het verwachte zorgproduct in het kader van het OHW.</p>				

8. Toestaan tariefsaanpassingen en verrekening van verschillen	Ja	Ja	Ja	Balans
<p>Er bestond in 2012 onduidelijkheid bij instellingen over het wel of niet toegestaan zijn van tariefsaanpassingen om een honorariumbudget van de medisch specialisten niet te overschrijden of juist maximaal te vullen, indien een disbalans ontstaat tussen afspraken voor het instellingsdeel en het honorariumdeel. De Handreiking geeft hiertoe nadere inkadering, zie pagina 25-30.</p>				
9. Bepaling onderhanden werk en boekjaartoerekening omzet	Nee	Ja	Nee	Ja
<p>Het onderhanden werk (OHW) inclusief de discussie over de bepaling van de uitloopschade (toerekening van schadelastafspraken aan boekjaren) en de afgrenzing met nog te factureren posten vertegenwoordigt een materiële post in de jaarrekening van de instelling, mede als gevolg van de vertraagde facturatie van zorgproducten. De bepaling van omzettoerekening en onderhandenwerk bepaling is gecompliceerd en dient een instelling per verzekeraar uit te voeren. In dit thema komen de effecten van veel andere thema's samen. Complicatie is dat verwachte zorgproducten nog moeilijk bepaalbaar zijn (veelal omdat niet alle instellingen deze in 2012 betrouwbaar hebben geregistreerd), historische informatie voor schattingen beperkt voorhanden is en de schadelast-definitie van het jaar 2012 nieuw is. Bij reeds gestarte (geopende) zorgproducten moet de instelling inschatten, welk deel zij toerekent aan 2012. Ook kan de waarde van het OHW per verzekeraar afwijken door de verschillende contracten en verschillende tarieven in het jaar, afhankelijk van het moment van opening van het zorgproduct. Het OHW heeft ook effect op het schaduwbudget. Afloopcontrole op het OHW aan de hand van de uiteindelijke facturatie in 2013 zal slechts in beperkte mate mogelijk zijn door de doorlooptijden en soms omvangrijke facturatie achterstanden. De Handreiking geeft nadere duiding voor de bepaling van OHW, zie pagina 11 en verder.</p>				
10. Onjuiste facturatie	Ja	Ja	Ja	Ja
<p>Er bestaat bij instellingen onduidelijkheid over de normstelling voor onjuist gefactureerde DBC's en zorgproducten in de facturatieverantwoording, bekostigingsverantwoordingen en jaarrekening. Dit betreft materiële controles door de zorgverzekeraars die achteraf op de gefactureerde omzet worden uitgevoerd en die tot omzetcorrectie zouden kunnen leiden, waarvoor instellingen een voorziening kunnen vormen conform de Handreiking. Ervaringscijfers uit het verleden zijn beperkt beschikbaar omdat het nieuwe zorgproducten betreft. De NZa heeft hiervoor geen normen vastgesteld. In de Handreiking is aangegeven hoe hiermee omgegaan moet worden en dat verrekening achteraf plaats zal vinden. Een specifiek attentiepunt betreft het gegeven dat de materiële controles door zorgverzekeraars over de facturatie tot en met 2011 die nog verrekend moeten worden, geen effect mogen hebben op het transitiebedrag en instellingen dus niet in de verantwoording mogen meenemen. Controle op de afgrenzing zal complex zijn en schattingonzekerheden blijven bevatten, waardoor mogelijk een situatie kan ontstaan waarbij het voor de accountant onmogelijk is voldoende en geschikte controle informatie te verkrijgen.</p>				
11. Hogere facturatie	Nee	Ja	Nee	Ja
<p>Er bestond in 2012 onduidelijkheid bij instellingen over de normstelling voor hogere facturatie dan de afgesproken plafonds of aanneemsummen met de betreffende zorgverzekeraars, zowel wat betreft de verwerking in de verantwoording over het schaduwbudget /opbrengstverrekening als de jaarrekening. Er bestond geen voorziening voor een verrekentarium, het was instellingen niet duidelijk hoe zij dergelijke bedragen moeten verrekenen en verantwoorden. Aan deze onzekerheid is nadere duiding gegeven in de Handreiking op pagina 25-30. Wel geldt dat instellingen hierover afspraken dienen te maken met verzekeraars in lokaal overleg. In de verslaggeving is niet expliciet in een dergelijke post voorzien. Verwerking van een dergelijke post als afzonderlijke regel onder de post 'schulden uit hoofde van financieringsoverschot' met de aanduiding 2012 ook in de verloop-</p>				

overzichten lijkt aangewezen. Normstelling vindt primair plaats door de verzekeraar in lokaal overleg, waarbij de NZA achteraf zal toetsen. De status (interne berekening of overeenstemming met zorgverzekeraars) kan hierbij toegelicht worden. De post wordt uiteraard beïnvloed door onzekerheden in facturatie, correcties en schattingen terzake.

INGETROKKEN PER 3 NOVEMBER 2014

Bijlage 2: Controleverklaringen deelverantwoordingen

1. Verantwoording gefactureerde DBC's in 2012

Mogelijke strekking controleverklaring: beperking of oordeelonthouding (zie § 5.1)

Motivatie: Landelijke beperkingen en eventuele lokale problemen

Landelijke beperkingen (standaardtekst in controleverklaring):

- Beperking op in 2011 geopende DBC's die het hoofdbestanddeel vormt van de gefactureerde omzet in 2012 conform het landelijk voorbehoud in controleverklaring 2011;
- DOT-onzekerheden die inherent zijn aan productstructuur RSAD/tabellen, maar landelijk vastgesteld.

Veel voorkomende lokale problemen (optionele standaardteksten in controleverklaring):

- Uitvoeringsproblemen en beperkingen in de uitvoering van controle bij het bepalen van correctienota's DOT n.a.v. FB parameteraanpassingen (verwerkt/te verwerken in 2013);
- Consequenties niet adequate verwijfsregistratie voor zover niet gedekt door coulance (registratie);
- Consequenties gefactureerde dure geneesmiddelen voor zover niet gedekt door coulance (registratie);
- Registratie- en declaratie-onjuistheden die leiden tot overschrijding van toegestane foutfracties.

2. Verantwoording transitiebudget 2012

Mogelijke strekking controleverklaring: beperking of oordeelonthouding (zie § 5.2)

Motivatie: Landelijke beperkingen en eventuele lokale problemen

Landelijke beperkingen (standaardtekst in controleverklaring):

- Beperkingen in de controle verband houdend met de uitkomsten van het ZN-onderzoek naar mogelijk oneigenlijk gebruik van het transitiebudget door zorgverzekeraars en ziekenhuizen (schaduwbudget en dekking en dus transitiebedrag);
- Beperking op de dekkingskant als gevolg van de doorwerking van genoemde beperkingen in de controle onder 1 (verantwoording gefactureerde DBC's);
- Inherente schattingsonzekerheden in combinatie met beperkingen in de controle volgend uit generieke zaken als bepaling onderhanden werk, uitloopschade, segmentering en compartimentering (A/B-segment, ziekenhuis- en honorariumdeel, prijsaanpassingen etc), inschatting Cope-controles etc. alsmede het gegeven dat het een voorlopige bepaling van het transitiebudget 2012 betreft waarvoor geldt dat op enkele posten nacalculatie plaats vindt bij definitieve vaststelling in 2014.

Veel voorkomende lokale problemen (optionele standaardteksten in controleverklaring):

- Uitvoeringsproblemen en beperkingen in de controle bij het bepalen van correctienota's DOT n.a.v. FB parameteraanpassingen (verwerkt c.q. te verwerken in 2013);
- Consequenties niet adequate verwijfsregistratie voor zover niet gedekt door coulance (registratie);

- Consequenties gefactureerde dure geneesmiddelen voor zover niet gedekt door coulance (registratie);
- Registratie- en declaratie-onjuistheden die leiden tot overschrijding van toegestane fracties.
- Instelling-specifieke issues en schattingsonzekerheden en beperkingen in de controle bij de bepaling van het onderhanden werk, uitloopschade, segmentering en compartimentering (A/B-segment, ziekenhuis- en honorariumdeel, prijsaanpassingen etc), inschatting effect Cope-controles etc.

3. Verantwoording honorariumbudget 2012

Mogelijke strekking controleverklaring: beperking of oordeelonthouding (zie § 5.3)

Motivatie: Landelijke beperkingen (los van eventuele lokale instelling-specifieke problemen)

Landelijke beperkingen (standaardtekst in controleverklaring):

- Beperkingen in de controle rondom de controleerbaarheid van de beginpositie onderhanden werk;
- Beperking op dekkingskant door doorwerking van beperkingen in de controle genoemd onder 1 (verantwoording gefactureerde DBC's);
- Inherente schattingsonzekerheden en beperkingen in de controle volgend uit aspecten zoals de eindpositie onderhanden werk.