

NBA Alert 31

**Controleverklaringen bij de financiële
overzichten 2013 van instellingen voor medisch
specialistische zorg**

21 maart 2014

Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



NBA

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.

Controleverklaringen bij de financiële overzichten 2013 van instellingen voor medisch specialistische zorg

Inhoudsopgave

1.	Inleiding.....	5
2.	Reikwijdte van de NBA Alert.....	5
3.	Situatieschets.....	6
4.	Uitvoering controles.....	10
5.	Gevolgen controleverklaringen.....	12
5.1	Verantwoording gefactureerde DBC's in 2013.....	13
5.2	Verantwoording honorariumbudget 2013.....	13
5.3	Jaarrekening instelling 2013.....	14
	Bijlage 1: Uitwerking thema's 2012 status 2013.....	16
	Bijlage 2: Controleverklaringen.....	19
	Bijlage 3: Categorieën medisch specialistische zorg.....	22

1. Inleiding

De instellingen voor medisch specialistische zorg hebben bij het opstellen van hun financiële overzichten over 2013 opnieuw te maken met systeemcomplexiteit. Nadat NBA/Coziek de Nederlandse Zorgautoriteit (NZa) en het ministerie van VWS heeft geattendeerd op diverse specifieke issues in de verantwoording over 2013 van de omzet en omzetgerelateerde posten is vanaf 1 oktober 2013 het platform Verantwoording medisch specialistische zorg vanuit 2012 voortgezet. Gedurende de periode oktober 2013 tot en met februari 2014 is overleg gevoerd tussen partijen over diverse geïdentificeerde probleempunten in de bekostiging van ziekenhuizen en UMC's waaronder aspecten van registratie- en declaratieregels. Dit heeft erin geresulteerd dat sommige essentiële open normen in de loop van het jaar en achteraf zijn verduidelijkt; op enkele specifieke onderdelen wordt coudance geboden. Daarnaast hebben zorgaanbieders, zorgverzekeraars en de overheid in het Bestuurlijk overleg ziekenhuizen en UMC's d.d. 13 februari 2014 de handreiking omzetverantwoording 2013 vastgesteld.

Met deze acties zijn niet alle complexiteiten in het systeem opgelost. Daarnaast bevatten de registratiebepalingen diverse open normen, die gedurende en na afloop van het boekjaar nader zijn geduid door de regelgever waardoor kan blijken dat de normen onjuist ingevuld zijn. Het is niet altijd mogelijk achteraf te voldoen aan de nader geduide verplichtingen. Dit leidt tot onzekerheden in de verantwoordingen doordat de instellingen de gevolgen van het niet voldoen aan de registratieverplichtingen en de gevolgen van de systeemcomplexiteiten moeten inschatten. Het is hierbij voor de accountant vaak niet mogelijk om voldoende en geschikte controle informatie met betrekking tot deze schattingen te verkrijgen. Deze Alert is opgesteld om accountants te wijzen op de implicaties van het voorgaande.

Het is de accountant verantwoordelijk voor de opdracht die de beschikbare controle informatie moet evalueren en op grond daarvan de aard van de verklaring moet bepalen. De NBA is echter van mening dat de onzekerheden in het systeem zodanig zijn dat accountants van ziekenhuizen en UMC's zullen moeten concluderen dat een oordeelonthouding of een verklaring met beperking passend is. Om te concluderen wat passend is dient de accountant af te wegen wat de aard en omvang van de onzekerheden zijn gegeven de materialiteit en op basis hiervan bepalen of een verklaring met beperking of een oordeelonthouding aan de orde is. Zowel kwantitatieve als kwalitatieve aspecten spelen hierbij een rol. De accountant past hierbij professionele oordeelsvorming toe. Voor categorale instellingen en ZBC's zijn de problemen om voldoende en geschikte controle-informatie te krijgen naar verwachting beperkter, dit wordt nader toegelicht in bijlage 3.

Vooronderstelling van deze Alert is dat fouten waar mogelijk gecorrigeerd worden door de instellingen. Uiteraard kunnen fouten die niet worden gecorrigeerd, leiden tot controleverklaringen met beperking of afkeurende verklaringen.

2. Reikwijdte van de NBA Alert

Deze Alert is bedoeld voor de accountants van de instellingen voor medisch specialistische zorg. Deze Alert bevat aanwijzingen voor de accountantscontrole van de jaarrekening en de aan de omzet gerelateerde deelverantwoordingen van de instellingen over 2013.

Onder de regeling medisch specialistische zorg vallen meerdere typen instellingen (verder 'instellingen'). In bijlage 3 is uitgewerkt in welke mate deze NBA Alert voor een bepaald type instelling van toepassing is. Aangezien hieruit blijkt dat het met name om ziekenhuizen en UMC's gaat waar de risico's op fouten en onzekerheden opstapelen, wordt hierna met name daarover gesproken. Vanzelfsprekend is het van belang dat de accountant de in deze Alert opgenomen

problematiek bij de andere type instellingen evalueert of dit effect heeft voor de controleverklaringen. Deze Alert gaat niet in op de gevolgen voor de accountants van de zorgverzekeraars¹.

De Alert heeft betrekking op de controleverklaringen bij alle financiële overzichten over 2013:

- de jaarrekening 2013 van ziekenhuizen en UMC's, uiterlijk te deponeren op 31 mei 2014;
- de verantwoording over de gefactureerde DBC's in 2013 ten behoeve van de zorgverzekeraars, uiterlijk af te geven per 15 februari 2014 (hiervoor is landelijk uitstel verleend);
- de verantwoording over het honorariumbudget van vrijgevestigd medisch specialisten, uiterlijk in te dienen bij de NZa vóór 1 juli 2014;
- de verantwoording over het definitieve transitiebedrag met een nog nader vast te stellen controleprotocol en tijdpad (verwacht wordt: ultimo 2014).

3. Situatieschets

Update van situatie 2012

In 2012 is voor de medisch specialistische zorg prestatiebekostiging ingevoerd, in de vorm van de DOT-systematiek² (DOT). Naast declaratie volgens DOT is een uitbreiding doorgevoerd voor het omzetsegment waarvoor vrije prijzen gelden. Opgemerkt wordt dat voorafgaand aan de invoering van prestatiebekostiging bij de verantwoordingen gefactureerde DBC's van ziekenhuizen en UMC's al vele jaren controleverklaringen met beperking afgegeven worden vanwege onzekerheden in de facturatie en registratie.

In verband met issues en risico-inschattingen inzake de opbrengstverantwoording 2012 bij ziekenhuizen en UMC's heeft de NBA d.d. 20 februari 2013 NBA Alert 28 uitgebracht; deze had betrekking op de jaarrekening en specifieke (deels afgeleide) bekostigingsverantwoordingen. De veelheid en samenloop van wijzigingen in landelijke regels, processen en systemen leidden sectorbreed tot systeemproblemen. Normonduidelijkheden, registratie-onjuistheden, schattingsonzekerheden etc. leidden tot landelijke onzekerheden in de deelverantwoordingen van ziekenhuizen en UMC's over 2012 en de controles daarvan door accountants.

De onzekerheden in de opbrengstverantwoording werden in de jaarrekening over 2012 in belangrijke mate gedempt door de werking van het transitie-systeem, aanneemsommen en regelmatig ruim overschreden plafonds. Hierdoor concludeerden accountants bij het merendeel van de instellingen dat de onzekerheden in de jaarrekening binnen de toleranties vielen en een goedkeurende controleverklaring kon worden verstrekt. Wel zijn in de controleverklaringen vaak paragrafen ter benadrukking opgenomen die verwezen naar de toelichting in de jaarrekening op de problematiek. Hierbij is veelal gebruik gemaakt van de voorbeeldtekst van NBA Alert 28.

Bij de diverse (deels afgeleide) bekostigingsverantwoordingen 2012 (verantwoording gefactureerde DBC's, transitieverantwoording, verantwoording honorarium vrijgevestigd medisch specialisten) zijn controleverklaringen met beperking afgegeven omdat hierin deze dempende werking ontbrak en het niet mogelijk was voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Om de relatie met de gesignaleerde kernproblemen en onzekerheden uit 2012 te behouden, is in bijlage 1 van de nog geldende in 2012 geïdentificeerde punten de huidige status opgenomen. Zoals uit bijlage 1 blijkt, gelden diverse van de gesignaleerde problemen rond de omzetverantwoording nog steeds, werken door of zijn doorontwikkeld in 2013 en geven aanleiding tot nieuwe of gecontinueerde onzekerheden in de verantwoordingen en in de controles over 2013.

¹ De gevolgen voor de zorgverzekeraars betreft 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.

² 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 DBC-zorgproducten.

Aanvullend nieuwe waarnemingen met betrekking tot 2013

Naast de onzekerheden die zijn benoemd in bijlage 1 zijn er gebeurtenissen en omstandigheden die tot grotere potentiële fouten en onzekerheden ten opzichte van 2012 leiden, te weten:

- Open normen die gedurende en na afloop van het boekjaar met terugwerkende kracht nader zijn geduid door de regelgever;
- Intensivering van formele en materiële controles over 2013 en voorgaande jaren;
- Het ontbreken van gezaghebbende normen over misbruik en oneigenlijk gebruik;
- Minder mitigerende en aanvullende risico-verhogende factoren ten opzichte van 2012.

Deze onderwerpen worden hierna toegelicht. Opgemerkt wordt dat niet alle in het landelijk overleg benoemde problemen en onzekerheden vermeld zijn in de door VWS en NZa geredigeerde finale versie van de Omzethandreiking 2013.

- ***Open normen die gedurende en na afloop van het boekjaar door de regelgever met terugwerkende kracht nader zijn geduid kunnen leiden tot fouten en onzekerheden***

De maatschappelijke discussies over de juistheid van zorgregistratie heeft geleid tot een aanscherping van registratiebepalingen, zoals de zogenaamde “verboden en toegestane combinatielijst” die in de loop van het jaar door de NZa van toepassing is verklaard en in de praktijk verschillend wordt geïnterpreteerd, aangescherpt en gehandhaafd. Binnen deze bepalingen bestaan nog steeds vrijheidsgraden voor interpretatie, wat blijkt uit het feit dat toezichthouders, verzekeraars en ziekenhuizen een verschillende interpretatie aan regels kunnen geven en ook feitelijk hebben gegeven. Dit geldt ook voor interpretatievraagstukken die zijn voorgelegd aan DBC Onderhoud, verantwoordelijk voor het ontwerp en onderhoud van passende en actuele prestatiebeschrijvingen voor de tweedelijns zorg.

De registratiebepalingen bevatten diverse open normen, die gedurende en na afloop van het boekjaar nader worden geduid door de regelgever/toezichthouder ('verboden/toegestaan combinatielijst' d.d. juni 2013) en 'Toelichting regelgeving MSZ' door de NZa d.d. 21 februari 2014 (kenmerk: CI/14/3c). Het met terugwerkende kracht volledig voldoen aan achteraf vastgestelde nadere duidingen is in veel gevallen onmogelijk omdat de interne organisatie hierop niet was ingericht en/of data-analyse achteraf niet altijd mogelijk is. Waar herstel mogelijk is, zal dit moeten geschieden, anders leidt dit tot fouten in de jaarrekening. Waar herstel niet mogelijk is, zullen ziekenhuizen en UMC's de gevolgen van het niet (kunnen) voldoen van de ziekenhuizen en UMC's aan de registratie- en declaratieregels moeten inschatten.

Als gevolg hiervan bestaat onzekerheid over de omzetverantwoording voor het ziekenhuis die ook leidt tot een onzekerheid in de controle van de accountant. De omvang van deze onzekerheid in de controle is als gevolg van het bovenstaande vaak niet op alle aspecten te kwantificeren. Daar waar de impact niet is te kwantificeren, zal dit veelal leiden tot een oordeelonthouding.

- ***Intensivering van formele en materiële controles***

In 2013 is het toezicht geïntensiveerd vanwege berichten over fraudesignalen. Dit leidt tot extra druk vanuit enerzijds de NZa op de zorgverzekeraars en anderzijds van de NZa en zorgverzekeraars op zorgaanbieders. De media berichten ook regelmatig over (vermeende) zorgfraude. Niet alle facturen die niet aan de thans geldende norm voldoen zijn echter materieel onjuist; evenmin zijn alle onjuiste facturen als fraude aan te merken.

Het onderzoeksrapport bij het St. Antonius Ziekenhuis Nieuwegein (11 november 2013) en het daarop volgende boetebesluit van de NZa (11 februari 2014) is in dit kader illustratief want er was sprake van verkeerde interpretaties door het ziekenhuis leidende tot 1% vastgestelde foute facturen. De opgelegde bestuurlijke boete is een niet te negeren signaal dat de registratie en facturering aan de normen moet voldoen. Daarbij betrof de correctie bij het St. Antonius vooral de jaren waarin de DBC-bekostiging als financieringsmiddel fungeerde voor het externe budget voor aanvaardbare kosten (het zogenaamde FB-budget).

Voor accountants houdt dit het risico in van fouten van materieel belang inzake de vorderingen en schulden met betrekking tot nog niet definitief vastgestelde jaren. Sommige materiële

controles over 2012 zijn gestart, maar nog niet afgerond, en over 2013 hebben deze nauwelijks plaatsgevonden. Facturen kunnen nog tot 5 jaar na facturering door zorgverzekeraars worden gecorrigeerd door zorgverzekeraars; in de praktijk vinden deze correcties achteraf ook daadwerkelijk plaats. Door de intensivering van de materiële controles bestaat er zelfs een verwachting dat er meer controles achteraf zullen plaatsvinden en dat ook de omvang van het aantal afgekeurde declaraties zal toenemen.

De accountant dient kennis te nemen van de uitkomsten van de materiële controles die primair is belegd bij de zorgverzekeraars; de materiële controle valt buiten de scope van de accountantscontrole. De omvang van afgekeurde declaraties is voor de instellingen op dit moment nog niet betrouwbaar in te schatten, mede omdat ervaringscijfers ontbreken. Zeker omdat controles met terugwerkende kracht over een periode van 5 jaar na facturering kunnen worden uitgevoerd, bestaat er een significante inherente schattingsonzekerheid met betrekking tot de uitkomsten van materiële en formele controles (mede vanwege het ontbreken van ervaringscijfers) in de jaarrekening van het ziekenhuis.

- **Het ontbreken van gezaghebbende publieke normen met betrekking tot gepast gebruik (zuinige en zinnige zorg) en misbruik/oneigenlijk gebruik die kunnen leiden tot claims achteraf**

Naast de discussie over de formele juistheid van declaraties speelt ook een landelijke discussie over misbruik en oneigenlijk gebruik van zorg. Op dit moment zijn de normen voor misbruik en oneigenlijk gebruik niet geconcretiseerd, waardoor een instelling de registratie niet op deze elementen kan toetsen. Omdat de huidige praktijk verzekeraars en toezichthouders een mogelijkheid biedt om declaraties met terugwerkende kracht over de afgelopen 5 jaar te kunnen controleren (en gegeven het feit dat zij dit in de praktijk ook doen) bestaat er een verhoogd risico dat toekomstige normen voor misbruik en oneigenlijk gebruik met terugwerkende kracht effect kunnen hebben op de juistheid van de declaraties in 2013 (en eerder). De instellingen kunnen geen gefundeerde inschatting maken van de omvang van declaraties die later als oneigenlijk worden aangemerkt; evenmin kan een controle op dit aspect worden uitgevoerd.

Het ontbreken van eenduidige normstelling vergroot de complexiteit en onzekerheid over de juistheid van zorgdeclaraties en (vermeende) 'zorgfraude'. De eindrapportage³ van de Commissie Bruggeman en Voetelink bij het St. Antonius Ziekenhuis te Nieuwegein gaat hier uitgebreid op in. De commissie constateert onder meer dat de regelgeving niet op alle vragen antwoord geeft en dat dit leidt tot het risico van opportunistische interpretaties. De Commissie constateert tegelijkertijd dat in veel gevallen waar sprake is van onjuiste declaraties, dit niet als verwijtbaar moet worden beoordeeld. Onduidelijkheden en frequente wijzigingen in de regelgeving zijn hier mede debet aan.

- **Onzekerheden over de transitievorderingen respectievelijk -schulden**

Zowel de zorgverzekeraars als de NZa hebben bij de voorlopige formulieren inzake het transitiebedrag voorbehouden gemaakt. Citaat uit voorlopige vaststellingen van deze bedragen door de NZa die zien op de verantwoording 2012:

“De omzet prestatiebekostiging hebben wij bij het voorlopige transitiebedrag niet beoordeeld, omdat accountants bij vrijwel alle instellingen in hun controleverklaring bij het formulier een oordeel met beperking hebben gegeven. Ook zorgverzekeraars hebben bij het indienen van de aanvraag een disclaimer gegeven waaruit blijkt dat zorgverzekeraars vanwege onzekerheden, die inherent zijn aan de overgang naar het nieuwe bekostigingssysteem, nog geen oordeel hebben kunnen vellen over de omzet. Bij de definitieve vaststelling van het transitiebedrag in 2014 zullen wij de omzet prestatiebekostiging beoordelen.”

³ Eindrapportage 'Onderzoek onjuistheid declaraties' in opdracht van het St. Antoniusziekenhuis d.d. 11 november 2013

Omdat zorgverzekeraars bij de transitiebedragen voorbehouden maken en de NZa de voorlopige vaststelling nog niet heeft bevestigd is sprake van sectorbrede onzekerheid over transitievorderingen respectievelijk –schulden, inclusief onzekerheid over de systematiek en beoordeling van posten door de NZa voor definitieve vaststelling eind 2014. Deze onzekerheid cumuleert in 2013 doordat de ervaringen rondom de vaststelling 2012 niet kunnen worden meegenomen en de facto er dus onzekerheid is voor 2 jaren waar het vorig jaar nog één jaar betrof. Waar het schaduwbudget in 2012 nog mitigerend werkte op de omzetbepaling 2012, is dit in 2013 niet meer in die mate het geval⁴. Er is derhalve eveneens sprake van onzekere balansposten gerelateerd aan omzet en resultaat. Vooral nog zijn er geen signalen bekend die er op wijzen dat dit vaktechnisch geduid moet worden als “een invloed van diepgaande betekenis”.

- **Minder mitigerende en aanvullende risicoverhogende factoren ten opzichte van 2012**
 - **Geen mitigerende werking schaduwbudget**

De omzetbepaling A-segment wordt niet meer voor 95% gemitigeerd door het schaduwbudget zoals in 2012 wel het geval was. Het transitiebedrag over 2012 en 2013 had wel een directe relatie met de omzet 2012 en mitigeerde daardoor de onzekerheden van een groot deel van de omzet tot 5% (100%-95%). Doordat de relatie met de omzetbepaling 2013 niet meer bestaat werkt deze mitigatie dus niet ten aanzien van de onzekerheden in de omzet over 2013. Materiële posities in de jaarrekening, gerelateerd aan de transitieregeling, gaan nu cumulatief over 2012 (95%) en 2013 (70% van het zelfde bedrag) van de oorspronkelijk geschatte, maar niet-vastgestelde transitiebedragen.
 - **Stabilisatie groei en beperkt mitigerende werking van aanneemsomafspraken**

Sectorbreed zijn in 2013 meer plafondafspraken dan aanneemsomafspraken gemaakt. Tevens is er landelijk gemiddeld minder overschrijding van zorgplafonds door groeibeperking en inherente productiedaling waardoor er minder buffers zijn die eventuele achteraf vastgestelde fouten kunnen opvangen zonder dat dit impact heeft op de verantwoorde omzet in de jaarrekening. Dit betekent dat eventuele onjuistheden niet of in geringere mate wegvallen in overschrijdingen van plafonds en dus wel direct impact hebben op de in de jaarrekening verantwoorde omzet. Overigens geldt dat dit mitigerend effect niet tegemoet kan komen aan de nieuwe signaleerde risico's.

Ter toelichting het volgende voorbeeld: gecontracteerd omzetplafond 2012 € 100 mln, gefactureerd € 130 mln, omzet in jaarrekening 2012 € 100 mln, buffer voor fouten in de declaraties € 30 mln.
 - **Afwikkeling van het systeem van Functiegerichte budgettering (FB)**

Voor de afwikkeling van het voormalige FB-systeem is nog geen regeling vastgesteld die tegemoet komt aan de verwerking van correcties over oude jaren en verschillen tussen balansposities van instellingen en gegevens van de NZa die bij sommige ziekenhuizen en UMC's bestaan. Het management van de instelling wordt geacht om conform voorgaande jaren hiervan een redelijke inschatting te maken. Het is de vraag of de accountant in alle gevallen voldoende en geschikte controle-informatie kan verkrijgen met betrekking tot de post 'Nog in tarieven te verrekenen bedragen'.
 - **Overgangsregeling kapitaallasten 2013**

Bij het uitbrengen van deze NBA Alert bestaat nog steeds onduidelijkheid over de invulling van de overgangsregeling kapitaallasten (onder meer over de begrippen relevante omzet en gegarandeerde kapitaallastenvergoeding). De NZa onderscheidt een traject gericht op de jaarrekening (controleprotocol/toelichting voor de jaarrekening 2013, wordt verwacht: uiterlijk maart 2014) en een traject gericht op toetsing en vaststelling (beleidsregel, wordt verwacht: zomer 2014). In die laatste te publiceren beleidsregel wordt opgenomen waar de aanvragen voor suppletie aan moeten voldoen. De NZa heeft aange-

⁴ De transitiebedragen 2012 en 2013 worden afgeleid van het verschil tussen het schaduwbudget 2012 en de opbrengsten 2012. Het transitiebedrag over 2013 heeft dus geen relatie met de performance van de instelling in 2013.

geven dat de beleidsregel in lijn zal liggen met wat in de toelichting richting instellingen en accountants ten behoeve van het opstellen van de jaarrekening wordt opgenomen; deze uitspraak vermindert de schattingsrisico's ten aanzien van deze post echter niet. Aanvragen in het kader van de overgangsregeling kapitaallasten kunnen tot eind 2014 worden ingediend. Aanvraag, toetsing en vaststelling zullen dus na de vaststelling van de jaarrekening 2013 plaatsvinden en derhalve blijft de onzekerheid ten aanzien van de hoogte van deze bedragen over 2013 bestaan.

Samenvattend kan worden geconcludeerd dat de sectorale onzekerheden over 2013 zijn genomen ten opzichte van die over 2012.

4. Uitvoering controles

Bovengenoemde problematiek leidt tot specifieke attentiepunten in de aanpak en de uitvoering van de controles van de deelverantwoordingen en de jaarrekening 2013. Er is sprake van aanzienlijke risico's op afwijkingen van materieel belang; deze hangen veelal samen met de juistheid, volledigheid en afgrenzing van de omzet en omzetgerelateerde posten, inclusief het effect op resultaat en vermogen van de instelling en heeft betrekking op:

- gefactureerde omzet DBC's/ DBC-zorgproducten en add-ons;
- onderhanden werk en de nog te factureren posten (boekjaartoerekening en uitloop-schade);
- bepaling van het schaduwbudget, de opbrengstverrekening, de positie het nog in tarieven te verrekenen financieringsverschil en de balansposities transitiebedrag 2012 én 2013 (en overige regelingen, waaronder de garantieregeling kapitaallasten);
- hieraan gerelateerde vorderingen en schulden.

Daarnaast kan een en ander doorwerken in de naleving van financieringsvoorwaarden die de instellingen en zorgverzekeraars met hun financiers hebben afgesproken (veelal: tijdige jaarrekeningen met goedkeurende controleverklaringen). Dit laatste kan een effect hebben op de kwalificatie van leningen (lang- of kortlopend) of zelfs de continuïteitsveronderstelling in de jaarverslaggeving van de ziekenhuizen en UMC's. Hoewel dit aspect in deze Alert niet nader wordt uitgewerkt is het wel een specifiek attentiepunt in iedere controle.

Onzekerheden in de controle

De onduidelijkheden in de registratienormen, de verschillen in de interpretatie ervan en de effecten van toekomstige wijzigingen in regelgeving die met terugwerkende kracht kunnen worden toegepast in de vorm van correcties, leiden ertoe dat ziekenhuizen de mate van eventuele onjuistheid van zorgopbrengsten deels onvoldoende betrouwbaar in kunnen schatten. Daarnaast leiden de onduidelijkheden in normen en de interpretaties hiervan tot een onzekerheid bij de controle van deze declaraties.

Een voorbeeld hiervan is de recent (21 februari 2014) gepubliceerde NZa circulaire Toelichting regelgeving MSZ' (CI/14/3c) en 'Omzetverantwoording medisch specialistische zorg 2012', (CI/13/9c). Voor slechts een deel van de problemen is nadere toelichting c.q. coulance verstrekt, die tot die datum niet in de interne beheersing en externe controle over 2013 zijn en konden worden betrokken. Daarnaast is een en ander ook niet meer met terugwerkende kracht controleerbaar; de interne beheersingsmaatregelen hierop en de basisregistratie ontbreken of zijn onvoldoende toetsbaar.

Het met terugwerkende kracht volledig voldoen aan achteraf vastgestelde nadere toelichting op registratie- en declaratiebepalingen en het verkrijgen van toereikend controlebewijs hiervoor is zoals gedurende het jaar met veldpartijen en VWS en NZa besproken vaak⁵ onmogelijk omdat ontbrekende brongegevens achteraf niet betrouwbaar te achterhalen zijn. Dit heeft in ieder geval betrekking op de volgende thema's:

⁵ Uiteraard moeten waar mogelijk fouten worden gecorrigeerd.

- **Management control**

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 2013 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. Aangezien deze "toelichtingen" of "nadere duidingen" na balansdatum zijn verstrekt is regulier verwerken hiervan in de bedrijfsvoering en interne controle van de instelling veelal niet meer mogelijk (onder andere door onvoldoende onderliggende beheersmaatregelen).

- **'Zuinige en zinnige zorg' valt buiten de reikwijdte van de accountantscontrole**

Discussies over doelmatig gebruik door verzekeraars en NZa kunnen door de accountant nauwelijks in de accountantscontrole van de verantwoordingen 2013 worden betrokken; vanwege het ontbreken van een gezaghebbend normenkader is de accountant niet in staat deze controle zelfstandig uit te voeren. De omvang van eventuele correcties op gefactureerde zorgprestaties zijn om die reden onzeker.

- **Onzekerheden in de (verbijzonderde) interne controle en accountantscontrole**

Er is sprake van sectorale vraagstukken rond de verwijsregistratie, waarop gedeeltelijke maar geen volledige coulance is verleend in de NZa-circulaire d.d. 21 februari 2014 en in de omzethandreiking 2012 voor de in 2012 geopende DBC's. Ook is er, in lijn met beleidsdoelstellingen en met verzekeraars gemaakte afspraken, sprake van problematiek rond taakdifferentiatie waarbij afspraken met verzekeraars niet kunnen worden gehonoreerd op basis van uitspraken van de NZa gedurende 2013. De aantoonbaarheid van face to face contacten met medisch specialisten bij zogenaamde "taakherschikking" (zoals inzet van SEH-artsen, nurse practitioners et cetera) bevat namelijk inherente onzekerheden en betekent dat de omvang van de mogelijk door te voeren correcties onzeker is.

Aanvullende onzekerheden op instellingsniveau

Indien zich na de analyse en het corrigeren van fouten op instellingsniveau 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.

De landelijke problematiek heeft betrekking op 6 thema's, zoals uitgewerkt in bijlage 1 van deze Alert. De accountant zal per financieel overzicht moeten vaststellen welk van de 6 thema's relevant zijn in de specifieke context bij de betreffende instelling en van hieruit welke controlewerkzaamheden hierop uit te voeren. Gegeven de schattingsonzekerheid die inherent is aan de genoemde posten, zullen deze thema's in het algemeen in de controle leiden tot significante risico's.

Beknopt samengevat komt dit neer op de volgende potentiële fouten en onzekerheden:

- **Bepaling transitiebedrag**

De registratie- en declaratiebepalingen in de DBC Zorgproducten bevatten in 2012 en ook in 2013 subjectieve en onduidelijke elementen. Het registratiegedrag wordt beïnvloed door prikkels in de bekostiging van medisch specialisten. De verifieerbaarheid door accountants kent daardoor inherente beperkingen waardoor onzekerheden ontstaan. Bij de verificatie van de verantwoordingen 2012 zijn door accountants, zorgverzekeraars en NZa voorbehouden gemaakt voor de toen reeds geldende onzekerheden (inclusief die onzekerheden uit het DBC tijdperk die doorwerkten in de transitie (zgn. 'overloop DBC's'). Deze vertalen zich in 2013 in balansposten die normonduidelijkheden en schattingsrisico's bevatten met materiële onzekerheden tot gevolg.

- **Verwijsregistratie**

Voor de verwijsregistratie is er op 21 februari 2014 gedeeltelijke coulance afgekondigd resp. de toezegging dat onder voorwaarden minder strikte handhaving geldt. Deze geldt echter

niet voor alle feitelijk in het veld aanwezige problemen, waaronder de aantoonbaarheid/aanwezigheid van de verwijzing en situaties rond chronische zorg.

- **Relatie tussen ziekenhuisplafonds en honorariumplafonds**
De relatie tussen ziekenhuisplafonds en honorariumplafonds zijn inherent afwijkend van elkaar. De bepaling van posities is redelijkerwijs te schatten, maar blijft ook complex en inherente onzekerheden bevatten, temeer daar de grondslag (boekjaar versus schadelastjaar) complicaties bevat, evenals onduidelijkheden over de afwikkeling van nuanceringen in de verantwoordingen 2012.
- **Waardering Onderhanden werk (OHW)**
De OHW-bepaling blijft inherent schattingsonzekerheden kennen, die deels worden afgegrensd door contracteringselementen. Bij waarderingsvraagstukken spelen prijzen een rol, die weer beïnvloed kunnen worden door plafondafspraken en/of aanneemsommen en de mate van realisatie hiervan die prognose-elementen bevat.
- **Toerekening van schadejaarcontracten met zorgverzekeraars aan boekjaren**
De boekjaartoerekening van schadejaarcontracten met zorgverzekeraars blijft gebaseerd op prognosemodellen. Leerpunt uit 2012 is dat de afwijkingen in de schattingen van aanzienlijke omvang kunnen zijn (o.a. op langer lopende vervolg-DBC's, de mate waarin deze tot klinische trajecten leiden et cetera). Stabiele historische data ontbreken nog, hoewel de opbouw van historische informatie inmiddels verbeterd.
- **Effect onjuiste facturatie**
Het punt over onjuiste facturatie (issue 10, 2012) blijft bestaan. Dit heeft ook effect op de afbakening en afwikkeling van het voormalige FB systeem waar vragen over blijven bestaan (moet bij een afgewezen factuur die tot het oude A-segment behoorde ook de parameter in het schaduwbudget achteraf aangepast worden?). Dit beïnvloedt ook hieruit volgende balansposten (positie nog in tarieven te verrekenen). Duidelijkheid over de afrekening van deze posities is landelijk nog niet gegeven resp. regelingen en normenkaders terzake zijn niet vastgesteld.
- **Hogere facturatie/prognose schadelast versus boekjaartoerekening**
Het punt over hogere facturatie (dan aanneemsommen of plafonds, issue 11, 2012) is in de Handreiking omzetbepaling 2013 qua classificatie eenduidig opgelost, maar raakt alleen classificatie (in mindering op onderhanden werk) en niet de omzetbepaling en daarmee het resultaat en vermogen). Wel beïnvloedt de inschatting hiervan nog de boekjaartoerekening en de dekking van het schaduwbudget, leidend tot onzekerheden in de transitievorderingen resp. schulden in de balans ultimo 2013.

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

5. Gevolgen controleverklaringen

Dit hoofdstuk behandelt de consequenties van de hiervoor beschreven problematiek op de strekking van de controleverklaringen en de onderliggende argumentatie. Ten behoeve van de oordeelsvorming is het van belang dat eerst per thema de evaluatie van de bevindingen uit de controle plaatsvindt en vervolgens alle bevindingen in samenhang. Daarbij zal de accountant op instellingsniveau moeten nagaan of sprake is van mitigerende maatregelen die het betreffende risico terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Omdat het veelal de conclusie zal zijn dat de instelling aanvullende 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 en de gevolgen op contracten zoals met zorgverzekeraar en financier meewegen.

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 niet-gecorrigeerde afwijking van materieel belang, en/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. Van de accountant mag worden verwacht dat hij in zijn dossier zorgdraagt voor een toereikende onderbouwing van de strekking van de controleverklaring en de eventuele toelichtingen, conform Standaard 230.

Relevante materialiteit

Bij de evaluatie zijn de materialiteitstabellen van de NZa relevant evenals de bepalingen in het Convenant AO/IC met betrekking tot de facturatieverantwoording. 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 als geheel.

Controleverklaringen

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

5.1 Verantwoording gefactureerde DBC's in 2013

Belangrijke onzekerheden zijn opschuivende normenkaders gedurende het jaar (bevestigd door de materiële controles waarvan uitkomsten nog niet volledig bekend zijn en verwijksregistratieproblematiek) waarvoor geldt dat er door de grote omvang of ontbrekende beheersmaatregelen onvoldoende kan worden gekwantificeerd of gecorrigeerd. Dit nog los van eventueel instellings-specifieke registratie- en/of facturatieonjuistheden. De onzekerheden in de controle zijn veelal groter dan 3% (de ongewijzigde tolerantie conform convenant). Het met terugwerkende kracht volledig voldoen aan achteraf vastgestelde nadere duidingen is onmogelijk en de consequenties zijn niet betrouwbaar in te schatten.

Een onzekerheid groter dan 3% leidt in lijn met de materialiteitstabellen van het convenant AO/IC en naar analogie tot een controleverklaring met beperking of oordeelonthouding. Als bij de individuele instelling de onzekerheden groter zijn dan 10 procent, past volgens de tabel hierbij een controleverklaring van oordeelonthouding. Zie verder bijlage 2.

De accountant bepaalt de strekking van de verklaring bij de facturatie en honorariumverantwoording (beperking of oordeelonthouding) op basis van zijn professionele oordeelsvorming waarbij hij rekening houdt met kwalitatieve factoren, alsmede met de kwantificeerbaarheid van de onzekerheden. De door de instellingen op te stellen impact-analyses naar aanleiding van de nadere duidingen van de NZa en het Antoniusrapport spelen hierbij een rol.

5.2 Verantwoording honorariumbudget 2013

De mogelijkheid om voldoende en 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, bij een onzekerheid in de controle groter dan 3%, van de gefactureerde omzet (inclusief honorarium) op grond van de materialiteitstabellen van de NZa tot een controleverklaring met beperking of oordeelonthouding. Indien bij de individuele instelling de onzekerheden

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 verder bijlage 2. De door de instellingen op te stellen en door de accountant te beoordelen impactanalyses naar aanleiding van de nadere duidingen spelen bij het bepalen van de strekking van de controleverklaring een rol, alsmede de kwantificeerbaarheid van de onzekerheden.

5.3 Jaarrekening instelling 2013

Na kennisneming van de interne beheersingsbevindingen en afwegingen van het bestuur van de instelling in welke mate kan worden voldaan aan registratie- en declaratiebepalingen, evalueert de accountant eventuele onjuistheden en onzekerheden in de controle van de deelverantwoordingen in het kader van de jaarrekeningcontrole van de instelling over boekjaar 2013. Het betreft zowel balansposten, posten in de resultatenrekening en toelichtingen.

Daarbij ligt de focus bij de jaarrekening met name op het uiteindelijk effect op vermogen en resultaat en de gehanteerde waarderingsgrondslagen. Dit betekent dat bijvoorbeeld bij een omzetafwijking die binnen de door de NZA voor hun doeleinden respectievelijk voor de facturatie gestelde toleranties ligt toch het effect op vermogen en resultaat zo groot kan zijn dat dit een materiële of diepgaande invloed heeft op de jaarrekening.

Ook de bevindingen voortvloeiend uit de jaarrekeningcontrole (waaronder de uitvoerings- en verantwoordingsproblemen zoals genoemd in deze Alert) en instellingsspecifieke problematiek, betreft de accountant in de evaluatie van zijn controlebevindingen.

De aard, samenhang en omvang van de in deze Alert beschreven thematiek, de daaruit voortvloeiende onzekerheden in de verantwoording en de controle zullen er in de optiek van de NBA toe leiden dat de accountants van ziekenhuizen en UMC's zullen moeten concluderen dat een oordeelonthouding of een verklaring met beperking passend is. In dat geval dient de accountant af te wegen wat de aard en omvang van de onzekerheden zijn gegeven de materialiteit in de lokale situatie en op basis hiervan bepalen of een verklaring met beperking of verklaring van oordeelonthouding aan de orde is.

Niet alleen kwalitatieve aspecten spelen hierin een rol. De kwantificeerbaarheid van de onzekerheden is in deze afweging ook relevant. De accountant past hierbij professionele oordeelsvorming toe. Voor categorale instellingen en zelfstandige behandelcentra zijn de onzekerheden niet zodanig groot dat deze per definitie leiden tot een niet goedkeurende verklaring zie daartoe bijlage 3.

Voor andere instellingen is het dus afhankelijk van de sectorale en situatie van de individuele instelling, zie bijlage 3. Hoe de controleverklaring luidt is dan mede afhankelijk van de evaluatie van de instellingsspecifieke onzekerheden.

Alleen in de situatie dat de onzekerheid in de controle en in de verantwoording de controletoelichting voor de jaarrekening niet overschrijdt, kan de accountant een goedkeurende controleverklaring afgeven in deze bijzondere categorieën, waarbij de accountant tenminste overweegt een toelichtende paragraaf toe te voegen die verwijst naar dan nog resterende onzekerheden

Instellingen zullen de risico's en onzekerheden die met de 6 thema's samenhangen en de (mogelijke) gevolgen hiervan moeten verwerken in de jaarrekening (inclusief de toelichting daarop). De situatie geeft primair aanleiding tot een toelichting door de Raad van Bestuur van een instelling in het directieverslag die hieraan aandacht besteedt en zo ook de Raad van Toezicht in haar verslag.

Mogelijk effect op financieringsvoorwaarden

Eén van de actiepunten uit het platform-overleg Medisch Specialistische Zorg betreft overleg met de Nederlandse Vereniging van Banken (NVB). Op dit moment is nog onduidelijk wat er uit het overleg met de NVB komt over de verplichting die in bijna alle financieringscontracten staat dat de jaarrekening van de instelling voorzien moet zijn van een goedkeurende verklaring van de accountant.

Dit kan in het uiterste geval gevolgen hebben voor de continuïteit van de instelling en toelichting door de instelling en de accountant in een toelichtende paragraaf terzake vereisen. Dit zal de komende tijd nog duidelijk moeten worden op basis van door de overheid met banken en instellingen te voeren overleg. De accountant dient er op toe te zien dat in de grondslagen en toelichting hieraan aandacht wordt besteed.

Bijlage 1: Uitwerking thema's 2012 status 2013

In 2012 gesignaleerde issues die voor 2013 minder relevant zijn

Afgewikkelde issues en nauwelijks meer relevant voor de omzetbepaling 2013 (anders dan resterende onzekerheden via de transitiebedragen in de balansen resp. voorlopig verrekenende bedragen zoals hiervoor reeds genoemd) zijn resp. in de feitelijk naleving van definities door instellingen:

- Overloop DBC's 2011 (issue 1, NBA Alert 28, 2012)
- Definitie FB-parameters (issue 3, NBA Alert 28, 2012)
- Dure geneesmiddelen (issue 5, NBA Alert 28, 2012)
 Er is sprake van continuering van de coulance voor de controle, zie 'Veelgestelde vragen': http://www.nza.nl/95826/98478/132854/741510/FAQ_omzetverantwoording_2012_medisch_specialistische_zorg.pdf (op ambtelijk niveau door de NZa bevestigd voor 2012 en 2013 d.d. 28 februari 2014).
- Toestaan tariefsaanpassingen en verrekening van verschillen (issue 8, NBA Alert 28, 2012)

In 2012 gesignaleerde issues die voor 2013 nog relevant zijn

In deze bijlage zijn de zes thema's uitgewerkt uit de Alert van 2012 die voor 2013 nog relevant zijn. 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 2013 (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 door de accountant moeten worden getoetst bij zijn controlewerkzaamheden en oordeelsvorming over de af te geven controleverklaring.

Thema	Facturatie omzet	Honorarium budget	Jaarrekening 2013
1. Bepaling transitiebedrag	Nee	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. Door zowel de verzekeraar als de NZa zijn bij de ingediende resp. voorlopig vastgestelde schaduwbudgetten in de voorlopige transitieformulieren echter voorbehouden opgenomen en in diverse gevallen correcties doorgevoerd. Onzekerheden voortkomend uit de signalen over onjuiste registratie en facturatie op basis van materiële en formele controles door zorgverzekeraars op basis van doorontwikkelde en achteraf anders geïnterpreteerde normen hebben eveneens impact op het transitiebedrag. Ten slotte kan op instellingsniveau door specifieke omstandigheden (zoals gebrek aan overeenstemming in het lokaal overleg met verzekeraars resp. gevolgen van overdekking en doorwerkende discussies over eerdere of nieuwe bezwaarprocedures) sprake zijn van aanvullende onzekerheid over het definitief vast te stellen transitiebedrag 2012 inclusief de impact op het 2013 bedrag</p>			
2. Verwijsregistratie	Ja	Ja	Ja

Thema	Facturatie omzet	Honorarium budget	Jaarrekening 2013
<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. Maar ook om de vorm en feitelijke aanwezigheid van verwijsbriefjes of andere vormen van bewijs van verwijzing. Verzekeraars accepteren posten soms wel en soms niet als gefactureerde omzet. In onderling overleg hebben VWS en de NZa eind februari 2014 bekend gemaakt niet handhavend op te treden over de jaren t/m 2014 indien:</p> <p>a) sprake is van een geldige verwijzing volgens de ZVW, en; b) deze verwijzing juist is vastgelegd in de verplichte verwijzer registratie bij een declaratie, en; c) er wel een schriftelijk bewijs van deze verwijzing in het dossier aanwezig is.</p> <p>Niet handhavend optreden is echter niet hetzelfde als zekerheid over de omzetverantwoording. Daarnaast zijn problemen over bijvoorbeeld de vorm ('geldige verwijzing', niet resp. niet meer aantoonbaar aanwezig bewijs) en verwijzingen in geval van chronische zorgtrajecten hiermee niet opgelost.</p>			
3. Honorariumbudget specialisten	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 moesten 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.</p> <p>De onzekerheden in de facturatie van ziekenhuizen werken door in de facturatie van het honorarium, omdat het honorariumdeel onlosmakelijk deel uitmaakt van de gefactureerde zorgproducten. 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>			
4. Bepaling onderhanden werk en boekjaartoe-rekening omzet	Nee	Nee	Ja
<p>Het onderhanden werk (OHW) inclusief de discussie over de bepaling van de uitloop schade (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. Bij reeds gestarte (geopende) zorgproducten moet de instelling inschatten, welk deel zij toerekent aan 2013. 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 en de noodzakelijke prognoses over het vollopen van schadelastcontracten. Het OHW heeft ook effect op het schaduwbudget. Afloopcontrole op het OHW aan de hand van de uiteindelijke facturatie in 2014 zal begin 2014 voor de jaarafsluiting 2013 slechts in beperkte mate mogelijk zijn door de doorlooptijden en soms omvangrijke facturatie achterstanden. Wel zal de betrouwbaarheid van de inschatting toenemen op basis van de analyse, ervaringen en afloop van de per ultimo 2012 gemaakte inschattingen.</p>			
5. Onjuiste facturatie	Ja	Ja	Ja

Thema	Facturatie omzet	Honorarium budget	Jaarrekening 2013
<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. Door verzekeraars kunnen controles worden uitgevoerd tot 5 jaar na factuurdatum. 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>			
<p>6. Hogere facturatie/prognose schadelast versus boekjaartoe rekening</p>	<p>Nee</p>	<p>Nee</p>	<p>Ja</p>
<p>Er bestond in 2012 onduidelijkheid bij instellingen over de normstelling voor hogere facturatie dan de afgesproken plafonds of aanneemsommen 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 verrekentarieef, het was instellingen niet duidelijk hoe zij dergelijke bedragen moeten verrekenen en verantwoorden. Er 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-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.</p>			

Bijlage 2: Controleverklaringen

1. Verantwoording gefactureerde DBC's in 2013

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

Motivatie: *Landelijke onzekerheden en eventuele instellingsspecifieke problemen*

Onderbouwing van het oordeel met beperking / oordeelonthouding vanwege landelijke onzekerheden (model-tekst voor controleverklaring):

In 2012 is voor de curatieve medisch specialistische zorg prestatiebekostiging ingevoerd in de vorm van de DOT-systematiek. Deze bekostiging blijkt zowel in 2012 als in 2013 generieke landelijke risico's en onduidelijkheden te bevatten, die zich voordoen bij alle instellingen. De risico's en onduidelijkheden hebben met name betrekking op de registratie- en facturatiebepalingen. Deze bepalingen bevatten diverse open normen, waarvan een aantal gedurende en na afloop van het boekjaar nader zijn geduid door de regelgever. Het met terugwerkende kracht volledig voldoen aan achteraf vastgestelde nadere duidingen is onmogelijk en de consequenties zijn niet betrouwbaar in te schatten. Dit blijkt onder andere uit de in de 'NZa circulaire Toelichting regelgeving MSZ' (CI/14/3c) en 'Omzetverantwoording medisch specialistische zorg 2012' (CI/13/9c) benoemde problematiek op specifieke aspecten en coulantie op bepaalde onderdelen. Als gevolg hiervan hebben wij geen voldoende en geschikte controle-informatie kunnen verkrijgen omtrent deze aangelegenheden. <<Afhankelijk van de situatie Wij hebben geconcludeerd dat de mogelijke effecten van deze aangelegenheden van materieel belang zijn voor het Verantwoordingsdocument maar niet van diepgaande invloed. Of Wij hebben geconcludeerd dat de mogelijke effecten van deze aangelegenheden van materieel belang zijn en van diepgaande invloed voor het Verantwoordingsdocument.>>

Veel voorkomende lokale problemen (optionele standaardteksten in controleverklaring):

- een niet adequate of in alle gevallen aanwezige verwijsregistratie;
- onzekerheid over de omvang van taakherschikking die mogelijk niet correct gedeclareerd zou zijn.

2. Verantwoording honorariumbudget 2013

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

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

Landelijke onzekerheden (modeltekst voor de controleverklaring)

In 2012 is voor de curatieve medisch specialistische zorg prestatiebekostiging ingevoerd in de vorm van de DOT-systematiek. Deze bekostiging blijkt zowel in 2012 als in 2013 generieke landelijke risico's en onduidelijkheden te bevatten, die zich voordoen bij alle instellingen. De risico's en onduidelijkheden hebben met name betrekking op de registratie- en facturatiebepalingen. Deze bepalingen bevatten diverse open normen, waarvan een aantal gedurende en na afloop van het boekjaar nader is geduid door de regelgever. Het met terugwerkende kracht volledig voldoen aan achteraf vastgestelde nadere duidingen is onmogelijk en de consequenties zijn niet betrouwbaar in te schatten. Dit blijkt onder andere uit de in de 'NZa circulaire Toelichting regelgeving MSZ' (CI/14/3c) en 'Omzetverantwoording medisch specialistische zorg 2012' (CI/13/9c) benoemde problematiek op specifieke aspecten en coulantie op bepaalde onderdelen.

Wij wijzen erop dat voor het honorariumplafond de totaal verantwoorde honoraria van de vrijgevestigd medisch specialisten van belang zijn. De door ziekenhuizen eerder reeds uitgevoerde

steekproeven over 2013 conform de eisen van de Regeling Administratieve Organisatie en Interne Controle inzake registratie en facturering en van het Protocol gefactureerde omzet 2013 DBC-zorgproducten en overige zorgproducten en DBC's zijn ook ingericht om een oordeel te geven over de juistheid van het totaal van de gefactureerde omzet. Het zelfde geldt voor berekende contractnuancerings- en onderhandenwerk posities in het kader van de jaarrekening 2013 van ziekenhuizen. Aanvullende werkzaamheden om met terugwerkende kracht de juistheid van het verantwoorde honorarium ook per individueel specialisme zoals opgenomen in de verantwoording te controleren zijn dan ook niet mogelijk gebleken in dit stadium. Ons oordeel blijft derhalve beperkt tot een oordeel over de juistheid van het totaal van de honorariumgegevens.

Als gevolg hiervan hebben wij geen voldoende en geschikte controle-informatie kunnen verkrijgen omtrent deze aangelegenheden. <<Afhankelijk van de situatie Wij hebben geconcludeerd dat de mogelijke effecten van deze aangelegenheden van materieel belang zijn voor het Verantwoordingsdocument maar niet van diepgaande invloed. Of Wij hebben geconcludeerd dat de mogelijke effecten van deze aangelegenheden van materieel belang zijn en van diepgaande invloed voor het Verantwoordingsdocument.>>

Veel voorkomende lokale problemen (optionele standaardteksten in controleverklaring):

- - een niet adequate of in alle gevallen aanwezige verwijsregistratie;
- - onzekerheid over de omvang van taakherschikking die mogelijk niet correct gedeclareerd zou zijn.

3. Jaarrekening 2013

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

Motivatie: *Landelijke onzekerheden en eventuele lokale problemen*

Landelijke onzekerheden (modeltekst voor de controleverklaring):

In 2012 is voor de curatieve medisch specialistische zorg prestatiebekostiging ingevoerd in de vorm van de DOT-systematiek. Deze bekostiging blijkt zowel in 2012 als in 2013 generieke landelijke risico's en onduidelijkheden te bevatten, die zich voordoen bij alle instellingen. De risico's en onduidelijkheden hebben met name betrekking op de registratie- en facturatiebepalingen. Deze bepalingen bevatten diverse open normen, die gedurende en na afloop van het boekjaar nader worden geduid door de regelgever. Het met terugwerkende kracht volledig voldoen aan achteraf vastgestelde nadere duidingen is onmogelijk en de consequenties zijn niet betrouwbaar in te schatten. Tevens is er sprake van in de NZa circulaire Toelichting regelgeving MSZ' CI/14/3c en 'Omzetverantwoording medisch specialistische zorg 2012', (CI/13/9c), benoemde problematiek op specifieke aspecten en coulance op bepaalde onderdelen. Daarnaast is er sprake van andere landelijke onzekerheden in de bekostiging die onder andere samenhangen met de transitiebedragen voortvloeiend uit de overgang naar prestatiebekostiging en overige inherente beperkingen en schattingsrisico's die uiteen zijn gezet in de toelichting, zie note xxx). Als gevolg hiervan hebben wij geen voldoende en geschikte controle-informatie kunnen verkrijgen omtrent deze aangelegenheden .

<<Afhankelijk van de situatie Wij hebben geconcludeerd dat de mogelijke effecten van deze aangelegenheden van materieel belang zijn voor het Verantwoordingsdocument maar niet van diepgaande invloed. Of: Wij hebben geconcludeerd dat de mogelijke effecten van deze aangelegenheden van materieel belang zijn en van diepgaande invloed voor het Verantwoordingsdocument.>>

NB De toelichting op de jaarrekening (note xxx) dient de volgende problemen op duidelijke wijze te beschrijven:

- De invulling van de open normen door de ziekenhuis leidt tot discussies met verzekeraars die tot 5 jaar na facturering facturen nog af kunnen wijzen op basis van materiële controles.
- De NZa heeft in de afgelopen periode nadere duiding gegeven voor de invulling van de open normen. Deze nadere duiding is deels verstrekt na het verrichten van de prestaties wat er toe heeft geleid dat registraties niet voldoen aan de duiding zoals gegeven door de NZa. In veel gevallen kan ook niet meer voldaan worden aan de duidingen van de NZA.
- De DOT-systematiek blijkt in een aantal gevallen niet tijdig in te spelen op ontwikkelingen in het veld waardoor verrichtingen niet vergoed worden. Dit leidt met name tot discussies bij het vergoeden van de werkzaamheden van nurse-practitioners op de eerste hulp of van optometristen.

Daarnaast is er nog onzekerheid met betrekking tot mogelijke facturatie fouten uit het verleden, het bepalen van transitiebedragen, functiegerichte budgettering en de overgangsregeling kapitaallasten 2013.

Bijlage 3: Categorieën medisch specialistische zorg

Soort instelling	Onzekerheden in de jaarrekening	Waarom wel/niet
<p>algemene ziekenhuizen (010) categorale ziekenhuizen (011) academische ziekenhuizen (020)</p>	<p>Sectorale onzekerheden, waar nodig aangevuld met lokale onzekerheden zullen er in de optiek van de NBA toe leiden dat de accountants van ziekenhuizen en UMC's zullen moeten concluderen dat een oordeelonthouding of een verklaring met beperking passend is.</p>	<p>Stapeling van onzekerheden in de jaarrekening. Daarnaast de onmogelijkheid voldoende en geschikte controle-informatie te krijgen. Een betrouwbare schatting van omzet en gerelateerde balansposten is niet voldoende te maken en te controleren. Dit wordt ingegeven vanuit systeemonzekerheden inzake registratie- en declaratieregels die muteren met terugwerkende kracht, onzekerheden in transitiebedrag waar effect 2012 en 2013 in 2013 tot uiting komen zonder compenserende factoren, onduidelijke kapitaallasten overgangsregeling die bij sommige ziekenhuizen en UMC's invloed heeft, in combinatie met diverse andere reguliere onzekerheden in de bepaling van de omzet en daaraan gerelateerde posten.</p>
<p>dialysecentra (060) radiotherapeutische centra (090)</p>	<p>Alleen niet goedkeurende verklaring indien lokale onzekerheden dit vereisen</p>	<p>Het aantal soorten DBC-zorgproducten en de complexiteit is in sommige gevallen beperkter. Geen transitiebekostiging van toepassing en geen oud-FB problematiek. Afhankelijk van de impact van registratie en facturatie-onzekerheden impact op jaarrekening lokaal te bezien.</p>
<p>epilepsie-instellingen (040)</p>	<p>Alleen niet goedkeurende verklaring indien lokale onzekerheden dit vereisen</p>	<p>Aangezien overgangsregeling van 95% vangnet voor 2013 van toepassing is en op basis van 2013 is, zijn risico's op materiële fouten in de jaarrekening beperkter. De garantieregeling kapitaallasten epilepsie en longrevalidatie-instellingen 2013 t/m 2016 treedt, door het 95% vangnet, nog niet in werking. Daarnaast is aantal soorten DBC-zorgproducten beperkt.</p>
<p>audiologische centra (070)</p>	<p>Alleen niet goedkeurende verklaring indien lokale onzekerheden dit vereisen</p>	<p>Aangezien overgangsregeling van 95% vangnet voor 2013 van toepassing is en op basis van 2013 is, zijn risico's op materiële fouten in de jaarrekening beperkter. Daarnaast is aantal soorten audiologische producten beperkt.</p>

<p>revalidatiecentra (100)</p>	<p>Alleen niet goedkeurende verklaring indien lokale onzekerheden dit vereisen.</p> <p>Indien de afwezig van de accountant resulteert in een goedkeurende controleverklaring dienen de onzekerheden als gevolg van de sectorontwikkelingen in de controleverklaring te worden benadrukt.</p>	<p>De problematiek zoals deze speelt bij de algemene ziekenhuizen (010) speelt in basis ook bij de revalidatie centra (100).</p> <p>De in 2013 ingevoerde (gewijzigde) bekostiging, Spoor II, vormt daarbij een extra complicerende factor bij de betrouwbare inschatting van de omzet en gerelateerde balansposten.</p> <p>Ten opzichte van de ziekenhuis sector kent de revalidatie sector de volgende mitigerende factoren:</p> <ul style="list-style-type: none"> • overgangsregeling van 95% vangnet voor 2013 met als basis het boekjaar 2013. • Beperkt aantal DBC Zorgproducten <p>Door deze mitigerende factoren zijn risico's op materiële fouten in de jaarrekening 2013 beperkt. Vanaf 2014 is het 95% vangnet niet meer van toepassing en is de situatie vergelijkbaar met die van de algemene ziekenhuizen (010)</p>
<p>zelfstandige behandelcentra (ZBC's)</p>	<p>Alleen niet goedkeurende verklaring indien lokale onzekerheden dit vereisen</p>	<p>Het aantal soorten DBC-zorgproducten en de complexiteit is in sommige gevallen beperkt. Geen transitiebekostiging van toepassing en geen oud-FB problematiek. Afhankelijk van de impact van registratie en facturatie-onzekerheden impact op jaarrekening lokaal te bezien.</p>
<p>huisartsenlaboratoria en zelfstandige trombosediensten</p>	<p>Alleen niet goedkeurende verklaring indien lokale onzekerheden dit vereisen</p>	<p>Tot en met 2013 worden deze instellingen via een begroting gefinancierd. Per 1 januari 2014 gaan de huisartsenlaboratoria en zelfstandige trombosediensten over op prestatiebekostiging.</p>
<p>instellingen voor geriatrische revalidatiezorg</p>	<p>Alleen niet goedkeurende verklaring indien lokale onzekerheden dit vereisen</p>	<p>Per 1 januari 2013 is de GRZ overgeheveld van de AWBZ naar de Zvw. Zorgaanbieders registreren en declareren in 2013 in termen van DBC-zorgproducten. De bekostiging in dat jaar vindt echter plaats op basis van oude parameters, een 100% vangnet. Dit wordt verder geregeld in het controleprotocol 2013 AWBZ.</p>

Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



NBA

Antonio Vivaldistraat 2 - 8
1083 HP Amsterdam
Postbus 7984
1008 AD Amsterdam

T 020 301 03 01
E nba@nba.nl
I www.nba.nl