

Dit document maakt gebruik van bladwijzers

INGETROKKEN PER 6 DECEMBER 2016

NBA Alert 32

**Controleverklaringen bij de financiële overzichten
2013 van aanbieders van curatieve GGZ zorg**

April 2014

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



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 van aanbieders van curatieve GGZ zorg

Inhoudsopgave

1	Inleiding	4
2	Reikwijdte van de Alert	5
3	Korte situatieschets van de problematiek	6
4	Controle-issues	7
5	Gevolgen controleverklaringen	9
5.1	Algemeen	9
5.2	Relevante materialiteit	9
5.3	Controleverklaringen	9
	Bijlage 1: Uitwerking thema's	13
	Bijlage 2: Controleverklaring deelverantwoordingen	20
	Bijlage 3: Controleverklaring jaarrekening 2013	22

1 Inleiding

In de curatieve Geestelijke Gezondheidszorg (GGZ) is sprake van een bekostigingssystematiek in de vorm van DBC's¹. In deze systematiek wordt gebruik gemaakt van DBC's voor de afrekening van de geleverde prestaties. Het betreft zorg die onder de Zorgverzekeringswet (ZvW) valt. De DBC-systematiek wordt sinds 2008 toegepast voor de incasso van het budget; niet voor de bepaling van het budget. Sinds de invoering van DBC's worden bij de DBC-verantwoordingen ten behoeve van de zorgverzekeraars en de Nederlandse Zorgautoriteit (NZa) controleverklaringen met beperking verstrekt omdat het voor de accountant vaak niet mogelijk is om voldoende en geschikte controle informatie te verkrijgen. De invoering van prestatiebekostiging in de vorm van DBC's in 2013 leidt tot een verandering in de opbrengstbepaling in de exploitatierekening 2013. Inherent beperkingen om tot een oordeel te komen over de juistheid en volledigheid van de DBC-opbrengsten werken nu ook door in de oordeelsvorming over de opbrengsten in de jaarrekening 2013. Deze Alert bevat aanwijzingen voor de controle van de jaarrekening en tevens aanwijzingen voor de aan de omzet gerelateerde deelverantwoordingen van de instellingen over 2013.

Sinds eind 2012 heeft Coziek landelijk aangekaart dat bij de overgang naar prestatiebekostiging in de GGZ vergelijkbare problemen rondom de omzetbepaling kunnen ontstaan als bij de ziekenhuizen. Een deel van deze problematiek was in 2012 al aan de orde vanwege het eindigen van het zogenaamde "vangnet" en de risico's ten aanzien van de materiële controles over de periode tot en met 2012. GGZ Nederland heeft op 24 oktober 2013 de handreiking omzetbepaling curatieve GGZ 2013 uitgebracht. Omdat in de handreiking diverse zaken onvoldoende opgelost zijn, is door Coziek op 12 september 2013 een brief over de onopgeloste verantwoordings- en controle-issues uitgebracht. In deze brief heeft Coziek aan het Ministerie van VWS gevraagd de lead te nemen in het omzetvraagstuk 2013. Dit heeft geleid tot overleg met veldpartijen. In de brieven d.d. 18 november 2013 en 7 januari 2014 is de status van de resterende knelpunten vermeld.

Ondanks deze initiatieven konden niet alle complexiteiten in het systeem opgelost worden. Ten aanzien van de registratie en declaraties ontbreekt het over 2013 aan een eenduidig normenkader. 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 GGZ-instellingen zullen moeten concluderen dat een oordeelonthouding of een verklaring met beperking passend is, afhankelijk van het aandeel van de omzet uit zorg die onder de Zorgverzekeringswet (ZvW) valt. De accountant dient 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, of dat een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden dient te worden opgenomen. Zowel kwantitatieve als kwalitatieve aspecten spelen hierbij een rol. De accountant past hierbij professionele oordeelsvorming toe. 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 en afkeurende verklaringen.

¹ Een diagnose behandeling combinatie (DBC) is het totale traject van de diagnose die de zorgverlener stelt tot en met de (eventuele) behandeling die hieruit volgt.

2 Reikwijdte van de Alert

Deze Alert is bedoeld voor accountants van aanbieders van curatieve GGZ. Hij gaat niet in op de gevolgen voor accountants van zorgverzekeraars.

De Alert heeft met name betrekking op de controleverklaringen van accountants bij de volgende financiële overzichten:

- de “nacalculatie doorloop DBC’s 2012”, uiterlijk in te dienen op 31 mei 2014 bij de NZa.
- de “nacalculatie DBC’s 2013”, waarin tevens opgenomen de vordering inzake correcties op DBC’s die tot en met 31 december 2012 zijn geopend, uiterlijk in te dienen op 31 mei 2015 bij de NZa.
- en de verantwoordingen “omzet NHC 2013 en bedrag NHC 2013” en “bedrag kapitaalslasten 2013”, uiterlijk in te dienen op 31 mei 2014 bij de NZa.
- de jaarrekening 2013, uiterlijk 31 mei 2014 te deponeren op www.jaarverslagenzorg.nl.

INGETROKKEN PER 6 DECEMBER 2016

3 Korte situatieschets van de problematiek

Met ingang van 2013 is in het ZvW gefinancierde deel van de GGZ-sector een systeem van prestatiebekostiging op basis van DBC's ingevoerd. Vergelijkbaar met de problematiek van de ziekenhuizen, maar op onderdelen wel sterk verschillend

Ten opzichte van de sector Medisch Specialistische Zorg is in de GGZ-sector sprake van een aantal significante verschillen. De belangrijkste verschillen in negatieve zin zijn:

- 1 De doorlooptijd van de behandelingen is veelal langer (circa 8-10 maanden). Dat betekent dat het grootste deel van de DBC's niet binnen een boekjaar worden afgesloten. Hierdoor is afloopcontrole minder effectief.
- 2 Onjuistheden in declaraties werken direct door in de omzet:
 - Voor sommige instellingen geldt dat met de verzekeraar een transitiebedrag is overeengekomen. Omdat deze al vooraf definitief is vastgesteld, is geen sprake van dempende werking.
 - Met zorgverzekeraars kunnen geen vaste aanneemsommen worden afgesproken
 - Over het algemeen is sprake van plafondafspraken die niet of slechts beperkt worden overschreden.

De belangrijkste verschillen in positieve zin zijn:

- 1 De opbouw van de DBC's is in beginsel eenvoudiger, omdat het is gebaseerd op geregistreerde tijdbesteding van behandelaren in uren en de registratie van het aantal verblijfsdagen.
- 2 De omzet van een GGZ-instelling bestaat veelal niet volledig uit ZvW-omzet en wordt dus slechts gedeeltelijk geraakt door de nieuwe bekostigingssystematiek.

De effecten van bovenstaande problematiek op de controleverklaring bij de jaarrekening en omzetgerelateerde verantwoordingen kunnen 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 Nederlandse Zorgautoriteit (NZa) en het College voor Zorgverzekeraars (CVZ), als beheerder van het Zorgverzekeringsfonds. Een en ander kan doorwerken in de financieringsvoorwaarden die de zorgaanbieders en zorgverzekeraars met hun financiers hebben afgesproken. Dit doet zich voor als niet wordt voldaan aan de convenanten die in de contracten met de financiers zijn opgenomen.

Naar aanleiding van de Coziek-brief hebben VWS, NZa, ZN, GGz Nederland en Coziek overlegd (3 oktober 2013, 20 november 2013 en 8 januari 2014) over oplossingsrichtingen. Ondanks de positieve grondhouding van elk der partijen om problemen op te lossen is men er niet in geslaagd om voor alle issues te komen tot een (tijdige) oplossing.

De in de Coziek-brief genoemde onderwerpen zijn in hoofdstuk 4 en bijlage 1 uitgewerkt in 7 concrete thema's.

4 Controle-issues

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 omzetterelateerde posten, inclusief het effect op resultaat en vermogen van de instelling en heeft betrekking op:

- de gefactureerde omzet DBC's;
- het onderhanden werk en de nog te factureren posten (waardering, boekjaartoerekening en uitloop-schade);
- de bepaling van de vordering of schuld uit hoofde van nacalculatie doorloop DBC's 2012 (rekenfactor partje B);
- de verwerking van het transitiebedrag 2013;
- de bepaling van de voorziening voor materiële controles (in mindering te brengen op de post onderhanden projecten);
- de 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 GGZ-instellingen. 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.

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 vaak onmogelijk omdat ontbrekende brongegevens achteraf niet betrouwbaar te achterhalen zijn.

Indien na de analyse en het corrigeren van fouten op instellingsniveau een combinatie van risico's en onzekerheden resteert met betrekking tot het verkrijgen van toereikende controle-informatie, dan heeft dit effect op de bekostigingsverantwoordingen, de andere verantwoordingen van de instellingen waarin omzetelementen een rol spelen en op de jaarrekening.

De landelijke problematiek heeft zoals in de Coziek-brief van 12 september 2013 genoemd betrekking op 7 thema's. Deze thema's zijn uitgewerkt in bijlage 1 van deze Alert. De accountant zal per financieel overzicht moeten vaststellen welk van de 7 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.

Hieronder zijn de 7 thema's naar categorie ingedeeld. In bijlage 1 zijn de thema's verder uitgewerkt. Daarbij 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 is verhelderd in de Handreiking omzetverantwoording 2013 kunnen in de praktijk nog wel uitvoerings- en verantwoordingsproblemen en controlevragen opleveren, of nieuwe schattingen inhouden. Dit kan leiden tot additionele risico's in de controle.

Thema		Schattingen in de verantwoordingen	Onzekerheden in de controle	Relevant voor jaarrekening	Relevant voor nacalculatie
1	Materialiteit en ontbreken van normen	Ja	Ja	Ja	Ja
2	Ontbreken landelijke afspraken over DBC-verantwoording 2013		Ja	Ja	Ja
3	Ontbrekende controleprotocollen		Ja	Ja	Ja
4	Schattingsproblematiek	Ja	Ja	Ja	
5	Normonduidelijkheid	Ja	Ja	Ja	Ja
6	Verwijsregistratie	Ja	Ja	Ja	Ja
7	Hoofdbehandelaarschap		Ja	Ja	Ja

De 7 thema's staan niet op zichzelf, maar kunnen ook effect hebben op elkaar, vooral omdat sprake is van een situatie waarbij de normen niet helder zijn en voortdurend nieuwe inzichten ontstaan over de normen voor correct declareren.

5 Gevolgen controleverklaringen

5.1 Algemeen

Dit hoofdstuk behandelt de consequenties van de hiervoor beschreven problematiek op de strekking van de controleverklaringen en de onderliggende argumentatie. Omdat sprake is van landelijke problematiek als gevolg van de inherente beperkingen van de DBC-systematiek, heeft de huidige situatie consequenties voor alle GGZ aanbieders met een significante omzet in de zorgverzekeringswet. Daarbij kan naast de algemene landelijke problematiek ook sprake zijn van specifieke omstandigheden per instelling waardoor de onzekerheden voor specifieke instellingen groter zijn dan de algemene landelijke problematiek.

Ten behoeve van de oordeelsvorming is het van belang is 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.

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 financieel 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). 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.

5.2 Relevante materialiteit

Volgens de protocollen van de NZa geldt voor de financiële overzichten ten behoeve van de NZa een materialiteit van 3 procent van het te verantwoorden bedrag. Voor de jaarrekening wordt grosso modo 1% van de omzet gehanteerd. Niettemin zal de accountant rekening moeten houden met de vereisten van Standaard 320 inzake de eigen verantwoordelijkheid voor de bepaling van de materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle.

De in paragraaf 2 genoemde financiële overzichten ten behoeve van de NZa hangen nauw met elkaar samen. Een aangepast oordeel bij een of meerdere van de financiële overzichten ten behoeve van de NZa heeft een nader te wegen effect op het oordeel bij de jaarrekening als geheel van de aanbieder van curatieve GGZ-zorg.

5.3 Controleverklaringen

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

5.3.1 *Nacalculatie doorloop DBC's 2012 / nacalculatie DBC's 2013*

Belangrijke onzekerheden zijn de opschuivende normenkaders gedurende het jaar (bevestigd door de materiële controles en fraudeonderzoeken van de zorgverzekeraars en de NZa waarvan de uitkomsten nog niet volledig bekend zijn). Onderdeel hiervan is ook de problematiek inzake verwijzingsregistratie en hoofdbehandelaarschap. Hiervoor geldt dat er door de grote omvang van ontbrekende beheersmaatregelen onvoldoende kan worden gekwantificeerd of gecorrigeerd. Dit nog los van eventueel instellingsspecifieke registratie- en/of facturatieonjuistheden. De onzekerheden in de controle zijn hier groter dan de voor de DBC verantwoordingen geldende 5%. Dit nog afgezien van eventuele instellingsspecifieke onzekerheden in de registratie en/of facturatie. Aangezien het hier een facturatieverantwoording betreft, waarin (in tegenstelling tot een jaarrekening) geen reserveringen of

nuanceringen kunnen worden doorgevoerd is dempende werking niet aan de orde. Het met terugwerkende kracht volledig voldoen aan achteraf vastgestelde nadere duidingen is onmogelijk en de consequenties zijn niet betrouwbaar in te schatten.

Onderdeel van de nacalculatie DBC's 2013 is ook de finale afrekening van correcties op DBC's die tot en met 31 december 2012 zijn geopend en waarop bijvoorbeeld als gevolg van correcties vanwege materiële controles nog is gecrediteerd. Voor deze post gelden mede vanwege het eenmalige karakter ook onzekerheden over de (interpretatie van) normen die in de verklaring tot uitdrukking gebracht zullen moeten worden.

Volgens de tabel in het controleprotocol "Nacalculatie doorloop DBC's GGZ 2012 en nacalculatie DBC's GGZ 2013" dient een controleverklaring met beperking te worden gegeven indien de onzekerheden tussen 5% en 10% bedragen en een verklaring van oordeelonthouding als de 10% wordt overschreden. Het voorgaande leidt 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 (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 spelen hierbij een rol.

Sinds 2008 worden veelal verklaringen met beperking afgegeven. In de optiek van de NBA zal dit ook in 2013 aan de orde zijn. Op instellingsniveau kan echter sprake zijn van een oordeelonthouding indien de onzekerheden meer dan 10% bedragen.

Onderdeel van de nacalculatie DBC's 2013 is ook de finale afrekening van correcties op DBC's die tot en met 31 december 2012 zijn geopend en waarop bijvoorbeeld als gevolg van correcties vanwege materiële controles nog is gecrediteerd. Voor deze post gelden mede vanwege het eenmalige karakter ook onzekerheden over de (interpretatie van) normen ter zake, die in de verklaring tot uitdrukking gebracht zullen moeten worden.

5.3.2 Verantwoording omzet NHC 2013, bedrag NHC 2013 en kapitaallasten 2013

Ook voor de verantwoording over de omzet NHC en het bedrag NHC is het NBA van mening dat de onzekerheden die in deze Alert zijn omschreven naar verwachting zullen leiden tot een verklaring met beperking of van oordeelonthouding, omdat zowel de omzet NHC als het bedrag NHC worden berekend op basis van de gerealiseerde DBC's. Naast de onzekerheden die voor de DBC-systematiek als geheel gelden, is voor deze verantwoording ook van belang de onduidelijkheid hoe om te gaan met overloop DBC's waarop nog een verrekenpercentage en/of een rekenfactor van toepassing is.

Ook voor deze verantwoording geldt dat sprake is van belangrijke onzekerheden. Dit betreft de opschuivende normenkaders gedurende het jaar (bevestigd door de materiële controles en fraudeonderzoeken van de zorgverzekeraars en de NZa waarvan de uitkomsten nog niet volledig bekend zijn). Onderdeel hiervan is ook de problematiek inzake verwijsregistratie en hoofdbehandelaarschap. Hiervoor geldt dat er door de grote omvang of ontbrekende beheersmaatregelen onvoldoende kan worden gekwantificeerd of gecorrigeerd. Dit nog los van eventueel instellingsspecifieke registratie- en/of facturatieonjuistheden. De onzekerheden in de controle zijn hier groter dan 5%. Dit nog los van eventuele instellingsspecifieke onjuistheden in de registratie en/of facturatie. Aangezien het hier een facturatieverantwoording betreft (in tegenstelling tot getrouw beeld in jaarrekening), waarbij geen reserveringen of nuanceringen kunnen worden doorgevoerd is dempende werking niet aan de orde. Het met terugwerkende kracht volledig voldoen aan achteraf vastgestelde nadere duidingen is onmogelijk en de consequenties zijn niet betrouwbaar in te schatten.

Volgens de tabel in het (concept) controleprotocol 2013 "Bedrag NHC's, Omzet NHC's, Bedrag kapitaallasten" past hierbij een controleverklaring met beperking indien de onzekerheden tussen 5% en 10% bedragen en een verklaring van oordeelonthouding indien de onzekerheden meer dan 10% bedragen. Het voorgaande leidt 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 (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 spelen hierbij een rol.

Bij de verantwoording van de nacalculatie kapitaallasten 2013 kan een goedkeurende verklaring worden verstrekt als kan worden vastgesteld dat deze verantwoording aan de betreffende eisen voldoet.

5.3.3 Jaarrekening 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 toleranties van de NZA 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 verdere jaarrekeningcontrole, waaronder de eventuele gevolgen van uitvoerings- en verantwoordingsissues zoals:

- Impact op de liquiditeit van zorgaanbieders van onder meer de herfacturatie, voortvloeiend uit materiële controles door zorgverzekeraars, en overige ontwikkelingen in de bekostiging;
- Waardering vastgoed als gevolg van afbouw bedden; en
- Personeelsmix en mogelijke hiermee samenhangende reorganisatie.

en lokale 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 GGZ-instellingen met een significante omzet in de ZvW 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

Of sprake is van een significante² omzet in de ZvW, en wat de invloed daarvan is op de weging van de onzekerheden in de controle in het kader van de strekking van de controleverklaring is een kwestie van professionele oordeelsvorming, waarbij zowel kwantitatieve als kwalitatieve aspecten een rol spelen. Dit is mede afhankelijk van de instellingsspecifieke problematiek.

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

Zorgaanbieders zullen de risico's en onzekerheden die met de 7 thema's samenhangen en de (mogelijke) gevolgen hiervan verwerken in de jaarrekening en 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

Op dit moment is nog onduidelijk wat het effect van een niet-goedkeurende verklaring is op de naleving van de financieringsvoorwaarden. In bijna alle financieringscontracten staat dat de jaarrekening van de instelling voorzien moet zijn van een goedkeurende verklaring van de accountant.

²Als indicatie kan worden gegeven dat van een significante omzet in de ZvW in ieder geval sprake is indien deze meer dan 15% van de totale omzet bedraagt. Uiteraard kan afhankelijk van de problematiek ook bij een lager aandeel aan ZvW omzet sprake zijn van het afgeven van een niet-goedkeurende verklaring bij de betreffende jaarrekening.

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.

INGETROKKEN PER 6 DECEMBER 2016

Bijlage 1: Uitwerking thema's

In deze bijlage zijn de 7 thema's van paragraaf 4 van de Alert uitgewerkt. Per thema is vermeld wat de kern van de problematiek is en wat het effect is op de jaarrekening en de deelverantwoordingen en de controle daarop door de instellingsaccountant. Bij sommige posten is in de loop van het jaar, o.g. na afloop van het jaar sprake van nadere invulling, onder meer door de opgestelde handreiking, omzetverantwoording en de gepubliceerde controleprotocollen. Dat is bij de betreffende punten vermeld. Het zal echter veelal niet of niet volledig mogelijk zijn om inzichten die achteraf zijn ontstaan, nog toe te passen op de reeds verstreken periode.

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 expliciet door de accountant moeten worden getoetst bij zijn controlewerkzaamheden en oordeelsvorming over de af te geven controleverklaring.

Thema	Jaarrekening 2013	Nacalculatie doorloop DBC's 2012 / DBC's 2013
1 Ontbreken van tijdige en/of duidelijke normen	Ja	Ja
<p>Materialiteit Tot en met 2012 werd standaard geen goedkeurende controleverklaring verstrekt bij de DBC verantwoordingen, vanwege normonduidelijkheid terwijl toen sprake was van een materialiteit van 3% en nu voor de jaarrekening veelal met 1% wordt gehanteerd. Deze onzekerheden werken nu direct door bij voor controle van de jaarrekening en bovendien dient er met een hogere nauwkeurigheid gecontroleerd te worden.</p> <p>Met ingang van 2013 is de NZa Regeling AO/IC DBC GGz afgeschaft. In tegenstelling tot de verwachtingen zijn landelijk geen afspraken gemaakt over een alternatief normenkader. Er zijn veel signalen over onjuiste registratie en facturatie vanuit materiële en formele controles door zorgverzekeraars op basis van zich doorontwikkende en achteraf (door verzekeraars) anders geïnterpreteerde normen. Verzekeraars zijn nog druk met de controles over de jaren 2008 tot en met 2012, de uitkomsten daarvan zijn ook van belang voor het normenkader voor 2013.</p> <p>Verder is in toenemende mate sprake van doelmatigheidsdiscussies met voortschrijdend inzicht/interpretatie van wat wel en niet tweedelijns zorg zou zijn (zie ook de rapporten van CVZ hierover). Dit betekent dat onbekend is welk normenkader moet worden gehanteerd voor de controle op de gefactureerde DBC's. Tevens speelt nadrukkelijk ook een rol dat zaken die nu als onzekerheid worden ingeschat, door verzekeraars en NZa op een later moment en met voortschrijdend inzicht als fout en/of als fraude worden aangemerkt.</p> <p>Verzekeraars kunnen ook over meerdere zorgaanbieders heen controleren waarbij zaken blijken van patiënten die gelijktijdig of volgtijdelijk bij meerdere aanbieders in behandeling zijn geweest. Dat kan gevolgen hebben voor de vergoeding terwijl dat tussentijds niet kenbaar is voor de zorgaanbieders.</p> <p>Een aantal voorbeelden van de ontwikkelingen en onzekerheden rond de normen zijn hierna verder uitgewerkt:</p> <p>Audit trail: De regeling inzake administratieve organisatie en interne controle (NR/CU-504) is door de Nza afgeschaft (was van toepassing tot 31 december 2012) en is vervangen door de opmerking in NR/CU- 524 dat er een audit trail moet zijn. Omdat het niet is gelukt om op dit punt landelijke afspraken te maken tussen brancheorganisaties van aanbieders en verzekeraars, is hier sprake van normonduidelijkheid.</p> <p>Dit knelt temeer omdat deze nieuwe eis van de NZa eis dat er een audit trail moet zijn, niet wordt</p>		

Thema	Jaarrekening 2013	Nacalculatie doorloop DBC's 2012 / DBC's 2013
-------	-------------------	---

gefaciliteerd door de software voor de productieregistratie. Als voorbeeld: Een DBC kan op elk moment worden afgesloten of heropend met een datum in het verleden. Dat betekent dat met terugwerkende kracht de status verandert zonder dat dit sporen nalaat. Dit is extra lastig in de GGZ omdat vaak lang onduidelijk is of een cliënt wel of niet nog terugkomt. Als na een groot aantal maanden de conclusie wordt getrokken dat de cliënt niet meer komt, kan de DBC worden afgesloten met een datum die maanden eerder ligt.

Verzekerde zorg is een schuivende invulling van het normenkader:

Normen over wat wel of niet verzekerde (2e lijns) zorg is worden door verzekeraars en CVZ voortdurend aangescherpt waarbij niet duidelijk is in hoeverre sprake is van terugwerkende kracht. Voorbeelden zijn:

- de rapportage van het CVZ van 6 april 2012; in het kader van advisering aan de minister over het basis pakket. Daarbij wordt voor het eerst een onderscheid gemaakt tussen psychische stoornissen (wel verzekerd) en psychische klachten (niet verzekerd). Een jaar later wordt hieraan de uitleg gegeven dat dit onderscheid al vanaf 2008 van toepassing is. Dit terwijl het onderscheid in de praktijk helemaal niet (eenvoudig) te maken is.
- recente nadere duiding van angststoornissen waarbij sinds januari 2014 bekend is dat het CVZ vindt dat bijvoorbeeld "vliegangst" geen verzekerde zorg is.
- Uitspraken van CVZ dat mindfulness over het algemeen geen verzekerde zorg is, maar soms wel.
- Recente uitspraak CVZ dat psychoanalyse geen verzekerde zorg betreft.

Gepast gebruik: Hier ontstaat voortschrijdend inzicht over zorg die op zich wel in het verzekerde pakket zit, maar waarbij de vraag wordt gesteld of sprake is van "gepast" gebruik. Normstelling is niet helder; het begrip ontwikkelt zich in de tijd.

Behandeldiversiteit en praktijkvariatie

Landelijk ontstaan steeds meer beelden over behandeldiversiteit en praktijkvariatie, onduidelijk is wat dat betekent voor invulling achteraf van bijvoorbeeld het "gepast" gebruik.

In combinatie met het punt dat declaraties van nu, over vijf jaar nog kunnen worden beoordeeld met de kennis van dat moment, wordt dit extra onzeker.

Juistheid en volledigheid behandelen: Dit betreft aspecten die te maken hebben met de eisen die aan behandelen worden gesteld en waar al dan niet lokale afspraken kunnen zijn die al dan niet voor het gehele bestand gelden.

- uren alleen van Cono beroepen.
- geen uren ervaringsdeskundigen (onduidelijk is of lokale afwijking Nza beleidsregels wordt toegestaan).
- Is de urenverantwoording volledig? wat is hier het normenkader voor de rondrekening van jobtime/shoptime? (zie hierna bij thema 5)
- onduidelijk is wat de normen zijn t.a.v. indirect cliëntgebonden tijd (is meestal substantieel)

Verhouding direct en indirect cliëntgebonden tijd kent een zich ontwikkelend normenkader. Onduidelijk is of er grenzen zijn ten aanzien van deze verhouding en verzekeraars zijn hierop steeds kritischer. Dat betekent dat hierop ook achteraf voortschrijdend inzicht ontstaat. Inmiddels is in de productstructuur wel ingegrepen, zodanig dat DBC's met alleen indirecte cliëntgebonden tijd niet meer declarabel zijn. Het is echter niet duidelijk of er consequenties zullen worden verbonden aan DBC's met "weinig" directe tijd.

Bijzonderheid in dit kader is dat met name de indirect cliëntgebonden tijd niet goed is te verifiëren en geen sprake is van een tegengesteld belang bij de registratie, terwijl de productstructuur perverse prikkels bevat waarbij enkele minuten meer registreren kan leiden tot significant hogere declaraties.

Ten slotte heeft het controleprotocol de eis gesteld dat de zorg feitelijk is geleverd en dat aangeduid

Thema	Jaarrekening 2013	Nacalculatie doorloop DBC's 2012 / DBC's 2013
-------	-------------------	---

met het aanwezig zijn van zowel de cliënt als de behandelaar terwijl dit bij indirecte tijd per definitie niet het geval is.

Juistheid en volledigheid deelprestatie verblijf:

Dit betreft het feit dat de nieuwe deelprestaties verblijf zodanig zijn ingericht dat die achteraf onvoldoende toetsbaar zijn. Voor de bekostigingsverantwoording is daar in het controleprotocol een praktische oplossing bedacht waarvan echter de vraag is of dit achteraf nog uitvoerbaar is en of het voor de jaarrekening voldoende is als de aannemelijkheid is getoetst.

De deelprestatie verblijf is ingedeeld in 7 verschillende deelprestaties. De indeling gebeurt door per setting (deel van een locatie met homogene patiëntengroep) 4 inhoudelijke criteria te toetsen + een kwantitatief criterium t.a.v. de inzet (fte) van VOV personeel. In het concept protocol een oplossing opgenomen waarbij niet de werkelijkheid leidend is, maar de gemaakte afspraak met de verzekeraar en een globale toets op VOV inzet. Daarbij dient nog wel een marginale toetsing plaats te vinden op basis van de werkelijke inzet. Het is niet duidelijk of de verzekeraars deze werkwijze van de NZa ook accepteren.

De invulling van deze normonduidelijkheid achteraf kan op praktische problemen stuiten en de marginale toetsing op de VOV inzet levert maar beperkte zekerheid op (op basis van deze toets zou je kunnen stellen dat niet is gebleken dat de werkelijkheid op totaalniveau afwijkt van de normen, maar geen redelijke mate van zekerheid over juistheid en volledigheid).

- Is juiste labeling van de deelprestatie per locatie/setting, achteraf nog aantoonbaar en toetsbaar? (Zie ook hierna bij thema 5).
- is de rondrekening van de VOV inzet aannemelijk (voor bekostiging)? En wat betekent dat voor de jaarrekening? (Zie ook hierna bij thema 5).

Voorts heeft een aantal instellingen specifieke afspraken gemaakt (meerdere deelprestaties op 1 locatie, afhankelijk van een inschatting van de zorgzwaarte (bij PAAZ-en met name) / de afspraak dat bij K&J standaard 1 klasse hoger geregistreerd mag worden om een dekkend tarief te krijgen). Onduidelijk is in hoeverre dergelijke afwijkingen van NZa regels acceptabel zijn en in hoeverre dit kenbaar is bij de controle.

Ontwikkelingen rond e-health en zaken als ear to ear en screen to screen contacten: E-health is (nog) niet geregeld in de bekostiging waardoor soms sprake is van lokale afspraken met verzekeraars om bijvoorbeeld fictief extra tijd te schrijven die feitelijk niet is gerealiseerd. Dat kan botsen met NZa regels en onduidelijk is wie/wat dan voorrang heeft.

Bij ear to ear/screen to screen is het de vraag in hoeverre dit achteraf toetsbaar is.

In dit kader is het niet goed mogelijk om deze ontwikkeling te confronteren met de uitgangspunten van het CVZ en in hoeverre een te declareren behandeling al dan niet voldoet aan de stand van de wetenschap.

Correcties budgetten voorgaande jaren:

Recent zijn bezwaren tegen budgetvaststelling 2008 toegekend. Omdat het jaar 2008 al was afgesloten zijn deze door de Nza verwerkt in het laatste nog openstaande jaar (2012). Verzekeraars hebben daar echter in 2012 geen budget voor ontvangen en weigeren daarom te betalen.

Het is mogelijk dat er nog meer bezwaren lopen waarbij vergelijkbare problematiek kan ontstaan.

Onduidelijkheden rond representatiemodel:

In het representatiemodel worden de verzekeraars binnen één contractrelatie, gerepresenteerd door de dominante verzekeraar(s). In de praktijk worden daarnaast zaken afgestemd die liggen in de sfeer van een nadere inkleuring van normen waarbij de vraag is in hoeverre die al dan niet bindend kunnen zijn voor alle verzekeraars en wat precies de status is van deze afspraken (kan het

Thema	Jaarrekening 2013	Nacalculatie doorloop DBC's 2012 / DBC's 2013
-------	-------------------	---

wel, kan het niet en vanaf welk moment van toepassing?).

Perverse prikkels in systematiek:

De systematiek van de GGZ DBC's kent perverse prikkels. Door de productstructuur kan 1 minuut extra tijdbesteding (bijvoorbeeld indirect cliënt gebonden tijd, een minuutje langer dossier bijwerken) leiden tot soms wel een verdubbeling van het tarief voor de betreffende DBC. Zeker als hier expliciet op wordt gestuurd komt de vraag in beeld wanneer de grens van het toelaatbare is bereikt.

Fraude in relatie tot problematiek van achteraf invullen van normstelling:

Landelijk is sprake van onduidelijke normen en voortdurend voortschrijdend inzicht over wat wel of niet declarabel had moeten zijn. Norminvulling die veelal met terugwerkende kracht wordt toegepast. Tegelijkertijd wordt landelijk een enorme extra inzet gepleegd om de "fraude" in de zorg op te sporen. Daarbij wordt een zeer ruime definitie gehanteerd waarbij op diverse aspecten die bij nader inzien achteraf wellicht anders hadden gemoeten, het etiket "fraude" wordt geplakt. De fraude in de zorg blijkt veelal te bestaan uit onduidelijke regels die achteraf pas worden ingevuld en geïnterpreteerd.

Voor de accountantscontrole is dit extra ingewikkeld omdat niet alleen onzekerheid ontstaat over de juistheid en volledigheid van de omzet, maar ook over de vraag of de controlestandaard over fraude (COS 240) zou moeten worden toegepast.

Onzekerheden ten aanzien van benodigde nuanceringen.

De verwachting is dat ten aanzien van een aantal aspecten (ROM, hoofdbehandelaarschap, o.a.) geen duidelijkheid wordt verschaft, waardoor voor 1 juni 2014 geen zekerheid is te verkrijgen over de nuanceringen (her en der is wel addendum 2013 op het contract recent nog getekend ter verduidelijking). Dit wordt nog versterkt door een gebrek aan historische data.

Normtijden

Voor het bepalen van de juiste DBC-typering kan gebruik worden gemaakt van normtijden. Echter, voor het hanteren van normtijden in plaats van werkelijke tijden zijn geen normen opgesteld. Er wordt gesproken over periodiek herijken, maar waaraan de herijking dan moet voldoen is niet duidelijk. In het concept protocol is een aanvaardbaarheidstoets opgenomen die is gebaseerd op een totaalrekening van de betaalde behandelingen versus de verantwoorde behandelingen. Het is niet duidelijk of de verzekeraars deze werkwijze van de NZa ook accepteren.

De invulling van deze normduidelijkheid achteraf kan op praktische problemen stuiten en de marginale toetsing op de VOV inzet levert maar beperkte zekerheid op (op basis van deze toets zou je kunnen stellen dat niet is gebleken dat de werkelijkheid op totaalniveau afwijkt van de normen, maar geen redelijke mate van zekerheid over juistheid en volledigheid).

Registratie en declaratiebepalingen

De DBC's en de registratiebepalingen blijven subjectieve en grijze elementen bevatten waarbij de normstelling opschuift in de tijd. Voorbeelden van de grijze elementen zijn de diagnosestelling en de vraagstukken rond gepast gebruik, 2e lijnszorg, onderscheid dat door CVZ wordt gemaakt tussen psychische stoornissen en psychische klachten, verwijsregistratie etc.. Registratiegedrag wordt beïnvloed door prikkels in de bekostiging (bijvoorbeeld de diagnose en de bandbreedte van DBC's). De toetsbaarheid door accountants kent inherente beperkingen, waardoor onzekerheden blijven bestaan.

Validatiemodule

Onderdeel van deze problematiek is ook de validatiemodule die is ingebouwd in de diverse softwarepakketten, maar niet is gecertificeerd. Hierdoor is onzekerheid of de facturatie voldoet aan de validatieregels met als gevolg hiervan onzekerheid over de juistheid van de facturatie en de daaraan gerelateerde omzetberekening. De toetsing van de validatiemodule is reeds jaren een expliciete eis in de regels van de NZa en mede oorzaak dat nog geen goedkeurende verklaringen bij de bekostigingsverantwoording worden verstrekt. Dat raakt nu ook de jaarrekening omdat de

Thema	Jaarrekening 2013	Nacalculatie doorloop DBC's 2012 / DBC's 2013
<p>DBC opbrengsten nu ook leidend zijn voor de omzet in de jaarrekening.</p> <p>In dit kader is tevens van belang dat de validatiespelregels wel voorafgaand aan het jaar zijn opgesteld, maar ook geen rekening houden met nadere invulling van normen zoals daarna tot stand gekomen.</p>		
<p>2 Ontbreken landelijke afspraken over DBC-verantwoording 2013</p>	<p>Ja</p>	<p>Ja</p>
<p>Normonduidelijkheid ten aanzien van registratie-eisen. Dit punt is behandeld bij thema 1.</p> <p>DBC-Verantwoording 2013 Een enkele verzekeraar verlangt een DBC-verantwoording over kalenderjaar 2013 met een goedkeurende controleverklaring, maar onduidelijk is wat wordt bedoeld en aan welke normen dat moet voldoen. Onbekend is wat de gevolgen zijn als op grond van het ontbreken van een normenkader geen goedkeurende controleverklaring wordt afgegeven bij deze DBC-verantwoording. Daarmee bestaat onduidelijkheid over de omzetverantwoording in de jaarrekening. Naar het zich laat aanzien gaat dit om incidentele gevallen.</p> <p>Wanneer geen afzonderlijke DBC bekostigingsverantwoording over het gehele jaar 2013 wordt vereist dan zullen accountants ten behoeve van de jaarrekening 2013 aanvullende werkzaamheden moeten verrichten om voldoende zekerheid te hebben voor de controle van de jaarrekening.</p> <p>Algemene problematiek dat onduidelijkheden bestaan over de invulling van normen door verzekeraars Contracten worden anders uitgelegd (gemiddelde prijs verschillend berekend, DBC's versus unieke cliënten, ROM-korting wel of niet opgelegd) en zijn sterk afhankelijk van relatie en 'gunfactor'. Groot praktisch probleem is dat de feedback pas zeer lang na dato komt. Verzekeraars nemen vijf jaar de tijd om een factuur alsnog af te kunnen keuren. Dat is in geen enkele bedrijfstak normaal. In de normale wereld weet een leverancier ca. 30 dagen na factuurdatum waar hij aan toe is. Het gevolg is ook dat het leerproces niet kan functioneren als men pas na vijf jaar terugkoppeling krijgt op iets wat bij nader inzien niet als goed wordt beschouwd. DBC's van vijf jaar geleden worden vandaag bekeken, en met de kennis van vandaag alsnog afgekeurd. DBC's van vandaag kunnen over vijf jaar alsnog afgekeurd worden. (Aangezien de DBC's een jaar kunnen duren kan het zijn dat een dergelijke terugkoppeling pas na zes jaar komt.)</p>		
<p>3 Controleprotocollen DBC's te laat beschikbaar</p>	<p>Ja</p>	<p>Ja</p>
<p>Het laat verschijnen van controleprotocollen betekent dat het niet mogelijk was om gedurende het boekjaar hiermee al rekening te houden in de registratie en de interne en externe controle. De mogelijkheden om dit achteraf nog te kunnen opvolgen zijn beperkt. Een bijkomend gevolg is dat het zelfcorrigerend vermogen van de zorginstelling om processen en procedures aan te passen als fouten worden geconstateerd onvoldoende kon functioneren. Een en ander leidt tot onvoldoende effectieve controles en ook betekent dit dat tijdlijnen voor de controle van de verantwoordingen en de jaarrekeningen in het gedrang komen.</p>		
<p>4 Schattingsproblematiek</p>	<p>Ja</p>	<p>Nee</p>
<p>Waardering Onderhanden projecten (OHP) De onderhanden projecten werden in het verleden gewaardeerd op basis van NZa normen, waaronder een landelijk vastgesteld uurtarief. Per 31 december 2013 zal voor het eerst op basis van een instellingsspecifieke inschatting van de opbrengstwaarde gewaardeerd moeten worden. De OHP-bepaling blijft inherent schattingsonzekerheden kennen.</p>		

Thema	Jaarrekening 2013	Nacalculatie doorloop DBC's 2012 / DBC's 2013
<p>Bij waarderingsvraagstukken spelen prijzen een rol, die weer beïnvloed kunnen worden door plafondafspraken en bandbreedte effecten en de onzekerheden in de DBC-systematiek. De doorlooptijd van de behandelingen is veelal lang (gemiddeld circa 8-10 maanden). Dat betekent dat relatief weinig DBC's binnen het boekjaar worden afgesloten en ook nog weinig historische informatie beschikbaar is. Ultimo boekjaar is sprake van een relatief omvangrijke post OHP en is nog weinig afloopcontrole mogelijk op het tijdstip dat de jaarrekening wordt opgesteld.</p> <p>Hoe hiermee om te gaan nu dit sterk wordt beïnvloed door de landelijke discussies over al dan niet verzekerde zorg en overige onzekerheden rond de DBC systematiek.</p> <p>Bij overschrijdingen van het contract en/of DBC-gat in verleden is de kans overigens groot dat sprake is van een verlieslatend contract.</p> <p>Toerekening van schadejaarcontracten met zorgverzekeraars aan boekjaren De boekjaartoerekening van schadejaarcontracten met zorgverzekeraars is gebaseerd op prognosemodellen. Lokaal kan sprake zijn van dempende werking door geprognosticeerde overschrijding van productieafspraken. Dat heeft echter wel impact op de toerekening aan boekjaren. Overigens moet hierbij worden aangetekend, dat de productie vaak nog wel op het met de verzekeraar afgesproken niveau ligt, maar specifieke contractafspraken zoals gemiddelde kosten per cliënt etc., zorgen voor korting en lagere omzet. Hierdoor zullen overschrijdingen van budgetafspraken zich waarschijnlijk niet vaak voordoen.</p> <p>De mogelijkheid om met terugwerkende kracht een DBC alsnog met een datum in het verleden te sluiten (of te heropenen), zonder audittrail, maakt de afgrenzing tot een zeer lastige oefening. Of een DBC wel of niet is gesloten op een bepaalde datum in het verleden, maakt een zeer groot verschil voor de schadelastprognose. Om het probleem te beperken is het noodzakelijk dat sprake is van een zeer gedisciplineerd afsluitproces, voor een bepaalde datum dienen alle mutaties te zijn verwerkt) en afgrenzing. Daarna dienen de gegevens te worden bevroren, als basis voor het jaarafsluitproces en de bekostigingsverantwoording.</p> <p>Voorziening materiële controles Laat inzicht in de uitkomsten van materiële controles door de zorgverzekeraars bemoeilijkt de analyse van de afloop 2012 en nieuwe inschattingen 2013 van 'nuanceringen'. 'Doelmatig gebruik discussies' door verzekeraars en NZa en discussies of wel sprake is van tweedelijns zorg horen hierbij en kunnen door de accountant niet of nauwelijks getoetst worden. De toezichtsdruk van de NZa op de zorgverzekeraars en van de NZa en zorgverzekeraars gezamenlijk op de zorgaanbieders neemt toe (zie de tussenrapportage onderzoek zorgfraude van de NZa d.d. 19 december 2013). Dit leidt tot voortschrijdend inzicht en nadere invulling van normen achteraf (tot vijf jaar na de facturatie) en tot onvoorspelbaarheid van uitkomsten ten aanzien van de vraag wat uiteindelijk wel of niet wordt geaccepteerd.</p> <p>Voor de jaarrekeningcontrole betekent dit dat grote schattingsonzekerheden blijven bestaan ten aanzien van de post Voorziening materiële controles (in mindering te brengen op de post onderhanden werk projecten) en derhalve ook de opbrengsten in de jaarrekening.</p> <p>Macro Beheers Instrument Landelijke overschrijdingen kunnen worden verhaald op de zorgaanbieders door macrokortingen achteraf op te leggen.</p> <p>Vanwege de hoge mate van onzekerheid over de landelijke cijfers kan hiervoor in de jaarrekening geen voorziening worden opgenomen, maar dient dit te worden toegelicht. (Dat betekent wel een stapeling van risico's en onzekerheden rond de jaarrekening).</p>	Ja	Ja
<p>6 Verwijsregistratie</p> <p>Onder de toetsingscriteria in het controleprotocol nacalculatie doorloop DBC's GGZ 2012 en nacalculatie DBC's GGZ 2013 is onder verwijzing naar artikel 14 ZVW aangegeven dat de</p>		

Thema	Jaarrekening 2013	Nacalculatie doorloop DBC's 2012 / DBC's 2013
-------	-------------------	---

accountant dient vast te stellen dat er een verwijzing is geregistreerd. De wijze van administratieve verantwoording is echter volgens het controleprotocol vormvrij. Tevens is onduidelijk waaraan die verwijzing zou moeten voldoen en waaraan de verwijsregistratie zou moeten voldoen.

- Wie mag verwijzen? Bijvoorbeeld verzekeraars verwijzen naar polissen, waar het dan ook niet in blijkt te staan.
- Hou oud mag de verwijzing zijn? (is bijvoorbeeld bij chroniciteit de oude AWBZ indicatie ook voldoende? of moet jaarlijks een nieuwe verwijzing komen?)
- Hoe moet de verwijzing zijn geregistreerd? Is een eigen aantekening in het dossier voldoende? Kan volstaan worden met algemene procedure dat alleen cliënten in behandeling worden genomen die beschikken over een verwijzing?
- Hoe zit dit bij parallele DBC's? Is voor elke behandeling een aparte verwijzing nodig?
- Etc.

Dit thema krijgt meer aandacht van NZa en zorgverzekeraars blijkens controles en leidt ook daadwerkelijk tot correcties. Deels ontstaan nieuwe interpretaties en regels. Het met terugwerkende kracht identificeren en corrigeren van de massa hierop kent inherent controle-beperkingen. Daarbij komt dat in de GGZ relatief veel sprake is van chroniciteit waardoor de verwijzing reeds enkele jaren geleden is, of de behandelrelatie nog stamt uit het AWBZ tijdperk. Op 8 januari 2014 zijn afspraken gemaakt om een ruime interpretatie vast te gaan leggen in het controleprotocol, die betreft echter met name de wijze van registreren die als "vormvrij" wordt aangeduid. Gelet op de onduidelijkheden in de normering betekent ook een "ruime interpretatie" dat deze niet eenduidig door de accountant kan worden getoetst.

7 Hoofdbehandelaarschap	Ja	Ja
--------------------------------	----	----

Sinds 2012 is sprake van toenemende discussies over het hoofdbehandelaarschap. In de beleidsregels van de NZa voor 2013 is voor het eerst opgenomen dat een hoofdbehandelaar face to face tijd moet hebben met de cliënt. Wie hoofdbehandelaar mag zijn is echter voor 2012 en 2013 niet landelijk geregeld. Een en ander heeft geleid tot een onderzoek van de Inspectie voor de Gezondheidszorg met een rapportage in juni 2013. Op basis daarvan is door de minister van VWS in juli 2013 bepaald wie hoofdbehandelaar in de GGZ mogen zijn, ingaande 2014.

Onduidelijk is hoe om zal worden gegaan met de DBC's 2012 en 2013. Veelal zijn in het voorjaar 2013 contracten voor 2013 getekend met zeer scherpe eisen ten aanzien van wie hoofdbehandelaar mocht zijn. Echter wel met de kanttekening dat nog coullance zou komen op basis van de landelijke ontwikkelingen op dit punt.

Hier komt nog bij dat sommige verzekeraars strengere of aanvullende voorwaarden (aantal minuten per fase van de behandeling) stellen, die niet of niet eenvoudig zijn te toetsen aangezien de registratiesystemen hierop niet zijn ingericht.

Afgesproken is dat een coullanceregeling nog breed door verzekeraars zal worden gecommuniceerd. Naar verwachting zal daarbij worden aangesloten bij normen die in de bijlage bij de WMG overeenkomst 2012 waren opgenomen. In deze bijlage is een aantal specifieke beroepen als hoofdbehandelaar benoemd, echter geen specifieke normen voor de tijdbesteding (face to face?), het is dus zelfs ruim na afloop van het jaar nog onduidelijk hoe de norm zal zijn waaraan men zich in het verleden had moeten houden.

Net als bij de andere normen die achteraf worden geïnterpreteerd en ingekleurd zal het niet goed mogelijk zijn om de realisatie in 2013 en de registratie en controle daarop nog in voldoende mate te reconstrueren.

Bijlage 2: Controleverklaring deelverantwoordingen

1. Nacalculatie doorloop DBC's 2012

Mogelijke strekking controleverklaring: beperking of oordeelonthouding (zie § 5.3.1)

Motivatie: Landelijke onzekerheden en eventuele instellingsspecifieke problemen

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

De GGZ-sector bevindt zich in een overgangsfase waarbij de registratie nog niet optimaal is geregeld. Dit betreft de overgang naar financiering op basis van DBC's. Dit brengt in de overgangsfase een aantal landelijke inherente onzekerheden met zich mee inzake de juistheid van de registratie en de facturatie van de productie, alsmede de bepaling van het onderhanden werk. Het betreft onder meer de inzet van de hoofdbehandelaar, de toepassing van normtijden, de verwijsregistratie, de inzet van ervaringsdeskundigen in de behandeling, de inhoud van de geleverde zorg, de aanpassingen in de productstructuur, de status van de validatiemodule, en de juistheid van de indeling van de geregistreerde dagen in de juiste tariefcategorie. 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.>>

Instellingsspecifieke problemen dienen te worden toegevoegd in de tekst van de verklaring.

2. Nacalculatie DBC's 2013 (in 2015 af te geven)

Mogelijke strekking controleverklaring: beperking of oordeelonthouding (zie § 5.3.1)

Motivatie: Landelijke onzekerheden en eventuele instellingsspecifieke problemen

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

De GGZ-sector bevindt zich in een overgangsfase waarbij de registratie nog niet optimaal is geregeld. Dit betreft de overgang naar financiering op basis van DBC's. Dit brengt in de overgangsfase een aantal landelijke inherente onzekerheden met zich mee inzake de juistheid van de registratie en de facturatie van de productie, alsmede de bepaling van het onderhanden werk. Het betreft onder meer de inzet van de hoofdbehandelaar, de toepassing van normtijden, de verwijsregistratie, de inzet van ervaringsdeskundigen in de behandeling, de inhoud van de geleverde zorg, de aanpassingen in de productstructuur, de status van de validatiemodule, en de juistheid van de indeling van de geregistreerde dagen in de juiste tariefcategorie. 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.>>

Instellingsspecifieke problemen dienen te worden toegevoegd in de tekst van de verklaring.

3. Verantwoording omzet NHC 2013 en bedrag NHC 2013 en bedrag kapitaallasten

Mogelijke strekking controleverklaring: beperking of oordeelonthouding (zie § 5.3.2)

Motivatie: Landelijke onzekerheden en eventuele instellings specifieke problemen

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

De GGZ-sector bevindt zich in een overgangsfase waarbij de registratie nog niet optimaal is geregeld. Dit betreft de overgang naar financiering op basis van DBC's. Dit brengt in de overgangsfase een aantal landelijke inherente onzekerheden met zich mee inzake de juistheid van de registratie en de facturatie van de productie, alsmede de bepaling van het onderhanden werk. Het betreft onder meer de inzet van de hoofdbehandelaar, de toepassing van normtijden, de verwijsregistratie, de inzet van ervaringsdeskundigen in de behandeling, de inhoud van de geleverde zorg, de aanpassingen in de productstructuur, de status van de validatiemodule, en de juistheid van de indeling van de geregistreerde dagen in de juiste tariefcategorie. 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.>>

Instellings specifieke problemen dienen te worden toegevoegd in de tekst van de verklaring.

Bijlage 3: Controleverklaring jaarrekening 2013

Mogelijke strekking controleverklaring: beperking of oordeelonthouding (zie § 5.3.3)

Motivatie: Landelijke onzekerheden en eventuele lokale problemen

Landelijke onzekerheden (modeltekst voor de controleverklaring):

Met ingang van 2013 is voor de curatieve geestelijke gezondheidszorg prestatiebekostiging ingevoerd op basis van de DBC-systematiek. In de periode 2008 tot en met 2012 is reeds gebruik gemaakt van de DBC systematiek voor de incasso van het budget, maar vanaf 2013 zijn de DBC's ook bepalend voor de vaststelling van de omzet in de jaarrekening. De systematiek kent zodanige inherente beperkingen voor instellingen die curatieve GGZ zorg leveren dat in de periode 2008 tot en met 2012 geen goedkeurende verklaringen bij de DBC verantwoordingen konden worden verstrekt. Deze generieke landelijke risico's en onduidelijkheden zijn nog steeds van toepassing en zien met name toe op de registratie- en facturatiebepalingen. Deze bepalingen bevatten diverse open normen, waarvan een aantal gedurende en na afloop van het boekjaar nader worden geduid door de regelgevers. Het door de instelling met terugwerkende kracht volledig voldoen aan achteraf vastgestelde nadere duidingen is onmogelijk en de consequenties van het niet voldoen aan de achteraf vastgestelde nadere duidingen zijn niet betrouwbaar in te schatten. Risico's en onduidelijkheden hangen onder meer samen met inzet van de hoofdbehandelaar, de toepassing van normtijden, de verwijsregistratie, de inzet van ervaringsdeskundigen in de behandeling, de inhoud van de geleverde zorg, de aanpassingen in de productstructuur, voortschrijdend inzicht over gepast gebruik, verzekerde zorg, en onderscheid eerste en tweede lijn, de status van de validatiemodule, en de juistheid van de indeling van de geregistreerde dagen in de juiste tariefcategorie. 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.>>

Instellingsspecifieke problemen dienen te worden toegevoegd in de tekst van de verklaring.

NB De toelichting op de jaarrekening dient de volgende problemen op duidelijke wijze te beschrijven:

- Met ingang van 2013 is voor de curatieve geestelijke gezondheidszorg prestatiebekostiging ingevoerd op basis van de DBC-systematiek. In de periode 2008 tot en met 2012 is reeds gebruik gemaakt van de DBC systematiek voor de incasso van het budget, maar vanaf 2013 zijn de DBC's ook bepalend voor de omzet in de jaarrekening.
- De systematiek kent inherente beperkingen waardoor in de periode 2008 tot en met 2012 geen goedkeurende verklaringen bij de DBC verantwoordingen konden worden verstrekt. Deze generieke landelijke risico's en onduidelijkheden zijn nog steeds van toepassing.
- 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 regelgevers. Het met terugwerkende kracht volledig voldoen aan achteraf vastgestelde nadere duidingen is onmogelijk en de consequenties zijn niet betrouwbaar in te schatten.
- Risico's en onduidelijkheden hangen onder meer samen met inzet van de hoofdbehandelaar, de toepassing van normtijden, de verwijsregistratie, de inzet van ervaringsdeskundigen in de behandeling, de inhoud van de geleverde zorg, de aanpassingen in de productstructuur, voortschrijdend inzicht over gepast gebruik, verzekerde zorg en onderscheid eerste en tweede lijn, de status van de validatiemodule, en de juistheid van de indeling van de geregistreerde dagen in de juiste tariefcategorie.

INGETROKKEN PER 6 DECEMBER 2016

UWKEN PER 6 DECEMBER 2016

Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



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