

Verslaggeving van ziekenhuizen

Het effect van marktwerking en toegenomen risico's voor verslaggeving over vastgoed, governance en risicomanagement

André van der Beek, Wim van Ginkel, Frans Schaepkens en Floortje Schrier

SAMENVATTING Ziekenhuizen acteren in een zeer dynamische marktomgeving waarin ze steeds meer risicodragend zijn geworden. Het bekostigingsstelsel is de afgelopen jaren fors gewijzigd, waarbij ziekenhuizen grote onzekerheid hebben over de toekomstige vergoeding voor de kapitaallasten. Ook staan de financiële performance en de financiering van nieuwbouwplannen van ziekenhuizen onder druk. In dit artikel is onderzocht welke gevolgen deze ontwikkelingen hebben voor de externe verslaggeving. Dit artikel publiceert de resultaten van een onderzoek naar de externe jaarverslaggeving 2009 van de ziekenhuizen. Onderzocht is de verantwoording over de onderwerpen immateriële vaste activa, vastgoedwaardering, financieel beleid, *governance* en risicomanagement. De verantwoording laat op nogal wat punten te wensen over.

RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK Uit dit onderzoek blijken diverse aandachtspunten en aanbevelingen voor ziekenhuizen en voor accountants betreffende de vastgoedverantwoording in de jaarrekening en de toelichting van het financieel beleid, de *governance* en het risicomanagement in de verslaggeving van ziekenhuizen.

1 Inleiding

Ziekenhuizen staan de afgelopen jaren volop in de publieke belangstelling. Onder meer Balogh en Van Veen-Dirks (2010) laten zien dat ziekenhuizen in een zeer dynamische omgeving terecht zijn gekomen en Schaepkens (2008) beschrijft de potentiële impact van de veranderde regels over bekostiging van kapitaallasten. De volgende aspecten geven een indruk van de dynamische omgeving waarin ziekenhuizen verkeren: ziekenhuizen met continuïteitsproblemen, banken die zeer terughoudend zijn bij de financiering van nieuwbouwplannen, privaat kapitaal dat een weg heeft gevonden naar de ziekenhuizen, een politieke discussie of winstuitkering in de zorg mogelijk moet worden, en zorgverzekeraars en patiënten die steeds kritischer zijn op de kwaliteit van de geleverde zorg.

De overgang naar meer marktwerking in de ziekenhuiszorg heeft geleid tot een sterke toename van financiële risico's voor ziekenhuizen (Van den Haak en Karlas, 2009). De overgang van een *lumpsum* bekostiging naar een bekostiging op basis van geleverde prestaties op basis van Diagnose Behandel Combinaties (DBC's) heeft grote impact gehad op de bedrijfsvoering en sturing en beheersing van ziekenhuizen. Ook de specifieke *governance* waarbij de specialisten veelal via een maatschapstructuur verbonden zijn aan het ziekenhuis maakt dat de besturing en *governance* een bijzondere dynamiek hebben.

Voor ziekenhuizen was het bouwregime van toepassing, dat zekerheid gaf over de vergoeding van de nieuwbouwplannen nadat het College Bouw goedkeuring aan de nieuwbouwplannen had gegeven en een vergunning had verstrekt. De kapitaallasten konden volledig nagecalculeerd worden, waardoor een ziekenhuis geen risico liep. Per 1 januari 2008 is het bouwregime afgeschaft, waardoor ziekenhuizen risicodragend zijn geworden voor de nieuwbouwinvesteringen en er onzekerheid is ontstaan over de omvang van de vergoeding van de kapitaallasten, waardoor het vraagstuk van *impairment* op de agenda van de ziekenhuizen is geplaatst.

In dit artikel worden de uitkomsten bekendgemaakt van een onderzoek naar de externe verslaggeving van algemene en academische ziekenhuizen over boekjaar 2009. De onderzochte ziekenhuizen zijn opgenomen in bijlage 1.

Een ziekenhuis dient verantwoording af te leggen middels een Jaardocument dat jaarlijks wordt vastgesteld door het ministerie van Volksgezondheid Welzijn en Sport (VWS). Een Jaardocument omvat:

- Het maatschappelijk verslag; dit is een document waarin het ziekenhuis verslag doet over het afgelopen jaar en is feitelijk het jaarverslag. Het Jaardocument schrijft voor aan welke onderwerpen aandacht dient te worden besteed. De inhoudsopgave is gebaseerd op het Global Reporting Initiative. Het maatschappelijk verslag vervangt – samen

met de verderop te noemen kwantitatieve gegevens – onder meer het vroegere kwaliteitsjaarslag, het sociaal jaarverslag en het bestuursverslag bij de jaarrekening.

- De jaarrekening die gebaseerd is op de Regeling verslaggeving WTZi.
- De kwantitatieve gegevens die aangeleverd worden via de webapplicatie DigiMV.

Alle acht academische ziekenhuizen en alle 83 algemene ziekenhuizen zijn in het onderzoek opgenomen. Van alle 91 ziekenhuizen zijn de jaarrekeningen in het onderzoek betrokken. Streekziekenhuis Walcheren en Oosterscheldeziekenhuis hebben een gezamenlijk Jaardocument onder de naam Admiraal de Ruyter¹ opgesteld. Ziekenhuis Rijnstaete en Ziekenhuis Zevenaar werken samen in de Alysis Zorggroep² en hebben een gezamenlijk Jaardocument uitgegeven. Gevolg is dat er 89 jaarverslagen zijn onderzocht op de aspecten financieel beleid, risicomanagement en governance.

In het onderzoek staan de volgende aspecten van de externe verslaggeving van ziekenhuizen centraal:

- De verantwoording van immateriële en materiële vaste activa in de jaarrekening. Onderzoek naar de immateriële vaste activa is ingegeven door de brief van de minister van VWS van 1 april 2010 en de daaruit voortvloeiende beleidsregels van de Nederlandse Zorgautoriteit (NZa) inzake de nacalculatie op deze post. De materiële vaste activa zijn onderzocht omdat met ingang van het boekjaar 2009 vanwege het veranderen van het bekostigingsregime niet alleen meer verkrijgings- of vervaardigingsprijs als waarderingsgrondslag toegestaan is, maar de waarderingsgrondslagen zoals toegestaan in de Richtlijnen van de Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ). Mede door het veranderen van het bekostigingsregime dienen ziekenhuizen met ingang van het boekjaar 2009 impairmenttesten te doen (Schaepkens, 2008).
- De verantwoording over financieel beleid, risicomanagement en governance in het maatschappelijk verslag, omdat deze aspecten steeds meer in de belangstelling komen te staan.

Dit artikel is als volgt opgebouwd. In paragraaf 2 wordt een algemene schets gegeven van de ziekenhuissector en relevante ontwikkelingen in de ziekenhuissector. Deze algemene schets geeft samen met de kengetallen een kader voor de onderwerpen die aan de hand van het jaarverslagenonderzoek onderzocht zijn. Paragraaf 3 gaat in op het verslaggevingskader en paragraaf 4 gaat in op de verslaggeving over immateriële vaste activa. In paragraaf 5 wordt de verslaggeving over materiële vaste activa behandeld en in paragraaf 6 staat het financieel beleid in het jaarverslag centraal. Paragraaf 7 gaat in op de uitkomsten van de

verantwoording over governance in het jaardocument. Paragraaf 8 gaat specifiek in op het onderwerp risicomanagement in het Jaardocument van ziekenhuizen. Tot slot worden in paragraaf 9 een conclusie en slotbeschouwing met aanbevelingen gegeven.

2 Ziekenhuissector

2.1 Inleiding

Ziekenhuizen zijn instellingen voor medisch specialistische zorg. Volgens het RIVM³ zijn er in 2009 83 algemene ziekenhuizen en acht academische centra. Daarnaast zijn er categorale ziekenhuizen zoals revalidatiecentra en audiologische klinieken en is er in toenemende mate sprake van Zelfstandige Behandel Centra (ZBC's) die zich specialiseren in een bepaalde categorie medisch specialistische zorg, zoals oogzorg of orthopedische ingrepen. Op grond van artikel 3 sub c van de Regeling Verslaggeving WTZi (RVW) zijn gebroken boekjaren niet toegestaan; derhalve gaat het bij alle ziekenhuizen om boekjaren die gelijk zijn aan kalenderjaren.

2.2 Bekostiging en kerncijfers

De bekostiging van de zorg die ziekenhuizen leveren, valt uiteen in het zogenaamde A-segment en B-segment. In het A-segment is sprake van een zogenaamd extern budget. In tabel 1 is weergegeven hoe een extern budget is opgebouwd. Het externe budget wordt vervolgens 'gevuld' door het declareren van DBC's: Diagnose Behandel Combinaties. Het verschil tussen het externe budget en datgene wat daadwerkelijk gedeclareerd wordt, leidt tot een financieringsoverschot (te veel gedeclareerd) dan wel financieringstekort (te weinig gedeclareerd). Dit overschot of tekort dient in volgende jaren ingehaald te worden en wordt als zodanig als respectievelijk schuld of vordering in de balans verwerkt.

In het B-segment is sprake van vrije prijsvorming. Zorgverzekeraars en ziekenhuizen onderhandelen over prijs, kwaliteit en kwantiteit van de te leveren zorg. De verleende zorg wordt door het ziekenhuis aan de zorgverzekeraars in rekening gebracht en vormt daarmee de omzet van het ziekenhuis in dit segment.

2.3 Kerncijfers

A-segment en B-segment zijn voor de meeste ziekenhuizen de belangrijkste inkomstenbron. Daarnaast zijn er ook nog andere inkomstenbronnen, zoals subsidies voor opleidingen tot medisch specialist, onderling geleverde zorg of verrichtingen die gedaan worden voor de eerstelijns zorg (bijvoorbeeld huisartsen). In bijlage 2 zijn kerncijfers over de exploitatie opgenomen van de onderzochte ziekenhuizen.

Uit bijlage 2 blijkt dat de academische ziekenhuizen een relatief veel kleiner B-segment hebben dan de algemene ziekenhuizen, hetgeen overeenkomt met het feit dat de academische ziekenhuizen zich veelal richten op de complexe zorg en daarnaast een academische werkplaatsfunctie hebben. Ook is zichtbaar dat de academische ziekenhuizen gemeten naar omzet een factor vijf groter zijn dan de algemene ziekenhuizen. In bijlage 2 is eveneens zichtbaar dat ziekenhuizen arbeidsintensief zijn; 57,8% van de omzet wordt besteed aan personeel, waarbij de academische ziekenhuizen iets arbeidsintensiever zijn. Daarnaast maken de overige bedrijfskosten, waaronder ook patiëntgerelateerde kosten van bijvoorbeeld medicijnen en hulpmiddelen vallen, een groot deel (32%) van de omzet uit. Opvallend zijn de afschrijvingskosten die bij de algemene ziekenhuizen 7,7% van de omzet uitmaken en bij de academische ziekenhuizen slechts 4,7%. Een soortgelijk verschil doet zich voor bij de rentekosten, die bij de algemene ziekenhuizen 2,3% van de omzet bedragen en bij de academische 0,7%. Gezamenlijk bedragen de kapitaallasten daarmee voor de algemene ziekenhuizen 10,0% en bij de academische 5,4%. Een deel van dit verschil kan mogelijk verklaard worden omdat academische ziekenhuizen uit hoofde van hun onderzoeks- en onderwijsfunctie in het verleden subsidiebedragen ontvangen hebben die rechtstreeks in mindering zijn gebracht op de stichtingskosten van gebouwen. De winstmarge op de gewone bedrijfsvoering is bij de algemene ziekenhuizen met 1,9% hoger dan bij de academische (1,1%). Het resultaat uit gewone bedrijfsuitoefening wordt bij de algemene ziekenhuizen met 0,2% gedrukt door bijzondere lasten. Deze komen echter maar bij dertien (15,7%) algemene ziekenhuizen voor en hebben een gemiddelde omvang van € 1,7 miljoen, variërend van een bate van € 8,9 miljoen bij Maasstad (schenking vanuit een steunstichting) tot een last van € 11,5 miljoen bij Meander (bijzondere waardevermindering ten gevolge van afwaardering oude plankosten van gebouwen). De desbetreffende posten hebben vaak betrekking op afwaarderingen van materiële of immateriële vaste activa. Het nettoresultaat bedraagt gemiddeld 1,5% van de omzet; 1,1% voor de academische en 1,7% voor de algemene ziekenhuizen. Dit laatste percentage komt overeen met dat uit het brancherapport van de NVZ (2010).

Ziekenhuizen zijn non-profitorganisaties. Dat betekent dat oorspronkelijk hun doelstelling een vrijwel nihilresultaat was en dat de vermogenspositie beperkt kan blijven. In de loop der jaren hebben de ontwikkelingen in de sector, waarvan de introductie van marktwerking en de (deels komende) liberalisering van de kapitaallasten de belangrijkste zijn in dit verband, ertoe geleid dat er steeds hogere eisen gesteld worden aan de financiële structuur van de ziekenhuizen. In bijlage 3 is een aantal financiële kentallen van de ziekenhuizen opgenomen.

Tabel 1 Ziekenhuisbudget; componenten en parameters

Component	Parameter	Vaststelling omvang parameter
Beschikbaarheid	Adherentie (aantal bewoners in verzorgingsgebied)	De parameteromvang (zoals aantal bedden) wordt voor langere tijd vastgesteld in beleidsregels of toelatingsbeschikkingen
Capaciteit	Specialisten	
	Bedden	
Locatiegebonden	Afschrijving en rente	
	Gebouwkosten	Jaarlijkse afspraken tussen ziekenhuis en zorgverzekeraar (productieafspraken)
Productie	Opnamen	
	Verpleegdagen	
	Dagverpleging	
	Eerste polikliniekbezoek	
	Bijzondere functies	

Bron: Bekostiging Ziekenhuiszorg (2000)

In bijlage 3 is zichtbaar dat ziekenhuizen redelijk kapitaalintensieve ondernemingen zijn met 67,2% van de activa in materiële vaste activa. Daarnaast vormen voorrechten en overlopende activa (18,4%) en onderhanden werk (5,6%) belangrijke activa. De activa worden voornamelijk gefinancierd door 13,6% eigen vermogen, 38,4% langlopende en 35,3% kortlopende schulden. Daarnaast heeft een gemiddeld ziekenhuis bijna € 20 miljoen terug te betalen financieringsoverschot, 8,7% van het balanstotaal. Indien dit overschot op enig moment terugbetaald moet worden, dan zijn de liquide middelen niet toereikend en zal een additioneel beroep op vreemd vermogen gedaan moeten worden. De algemene ziekenhuizen en de academische ziekenhuizen wijken aan de activazijde niet erg van elkaar af; de academische ziekenhuizen hebben met name meer onderhanden werk-DBC's. Dit kan het gevolg zijn van het complexer zijn van de verleende zorg waardoor die langer duurt en van het op een later moment afsluiten van DBC's.⁴ Aan de financieringszijde zijn de afwijkingen groter, omdat de academische huizen een hoger eigen vermogen, hogere voorzieningen en vooral een fors lager financieringsoverschot hebben. Hiervoor kan geen plausibele verklaring aangedragen worden. Opvallend is dat de liquiditeitsratio's lager dan 1,0 zijn, hetgeen impliceert dat de kortlopende schulden de kortlopende activa overtreffen, hetgeen kan leiden tot continuïteitsproblemen als ziekenhuizen niet kunnen beschikken over kredietlijnen.

Naast de gemiddelden en bedragen van de diverse kentallen is het ook noodzakelijk om naar de financiële kentallen van de individuele ziekenhuizen te kijken. In bijlage 4 zijn respectievelijk de solvabiliteit, de liquiditeit (*current*

ratio), de budgetratio en de winstmarge van de algemene ziekenhuizen opgenomen.

Uit bijlage 4 kan opgemaakt worden dat voor elk van de ratio's de spreiding erg groot is. De solvabiliteit (figuur 1a) laat zien dat uitgaande van een vermogensratio van 15%⁵ tweederde van de algemene ziekenhuizen niet aan deze norm voldoet. Ook laat figuur 1b zien dat slechts enkele ziekenhuizen een current ratio van groter dan 1,0 hebben. Figuur 1d laat zien dat de winstgevendheid van de ziekenhuizen, nodig om eigen vermogen op te bouwen en om eventuele toekomstige kortingen van overheidswege te kunnen opvangen, zeer wisselend is met een gemiddelde van 1,7%. De in bijlage 4 opgenomen tabel 14 met de gegevens van de individuele academische ziekenhuizen laat zien dat deze ten opzichte van de algemene ziekenhuizen op één uitzondering na hoog scoren op de solvabiliteit en de budgetratio en ook relatief wat hoger op de current ratio, terwijl de winstmarge niet beduidend afwijkt.

De grote diversiteit in solvabiliteit en winstmarge, en het feit dat veel ziekenhuizen lagere ratio's hebben dan thans als noodzakelijk worden gezien, rechtvaardigen een uitgebreide toelichting op de desbetreffende ratio's in de jaarverslagen van de individuele ziekenhuizen. In paragraaf 6.3 wordt nader ingegaan op de mate waarin dit gebeurt; daar zal blijken dat deze toelichting vaak ontbreekt of beperkt aanwezig is.

2.4 Recente ontwikkelingen in de sector; kapitaallasten en waarderingsvraagstukken

Investeringskosten die ziekenhuizen doen, zijn van oudsher onderworpen aan stringente regelgeving; het zogenaamde 'bouwregime'. Dit bouwregime is van toepassing op de zorgverlening en ziet dus op de zorg die thans in het A- en B-segment geleverd wordt. Voor alle investeringen was een vergunning of toestemming van overheidswege nodig. Daartegenover stond dat alle kosten van afschrijving en rente die gekoppeld waren aan de desbetreffende investeringen integraal vergoed werden, mits ze afgeschreven werden in door de overheid voorgeschreven termijnen. Bijvoorbeeld gebouwen dienden in vijftig jaar afgeschreven te worden, ongeacht hun gebruiksduur en economische levensduur. In de loop van de jaren negentig zijn deze eisen enigszins versoepeld doordat ziekenhuizen binnen bepaalde kaders zelfstandig investeringsbeslissingen mochten nemen. Per 1 januari 2008 is het bouwregime voor de ziekenhuizen afgeschaft, hetgeen betekent dat ziekenhuizen investeringen kunnen doen zonder daarvoor een vergunning of toestemming van het ministerie van VWS te hebben. Deze afschaffing is een stap in de richting van verdere liberalisering van de ziekenhuismarkt. In de zogenaamde 'kapitaallastenbrief' van 8 maart 2005

(Tweede kamer 2004-2005, 27659, nr.52) kondigde de minister van VWS aan het bouwregime te willen afschaffen en de nacalculatie van kapitaallasten (afschrijving en rente) normatief te willen verwerken in de budgetten van ziekenhuizen als tussenstap naar verwerking in de integrale prijs van een DBC. Daarmee zou de scheiding in de bekostiging tussen vergoedingen voor investeringen enerzijds en de vergoeding van de overige exploitatielasten vervallen. Ziekenhuizen zouden prikkels hebben om integrale afwegingen te maken tussen investeringen en exploitatiekosten. Het zou dus beloond worden als de investering in een gebouw veel hoger zou worden, maar ruimschoots terugverdiend zou kunnen worden door lagere kosten van exploitatie. Met deze systematiek van de zogenaamde normatieve huisvestingscomponent (NHC) zou een einde komen aan de nacalculatie op investeringen en zou tegelijk de ijzersterke band tussen afschrijvingskosten op basis van voorgeschreven termijnen en de daaraan gekoppelde nacalculatorische vergoedingen doorbroken worden; de noodzaak om activa af te schrijven op grond van fictieve 'gebruiksduren' zoals voorgeschreven in de bekostigingssystematiek, zou daarmee ook komen te vervallen.

In de loop der jaren zijn stapjes genomen om het oude regime inzake kapitaallasten te ontmantelen op weg naar het einddoel: integrale verwerking in ofwel het externe budget, ofwel een integraal tarief of een in vrije onderhandelingen vastgestelde prijs. Zo werden met ingang van het jaar 2008 de kapitaallasten die toegerekend konden worden aan het B-segment niet langer nacalculatorisch vergoed, maar dienden ziekenhuizen in de prijsvorming rekening te houden met een vergoeding voor deze kosten. Voor het verslagjaar 2009 geldt dat in het A-segment, goed voor 75% van de zorgomzet, de kapitaallasten nog volledig nagecalculeerd worden en dat in het B-segment de ziekenhuizen zelf in de integrale tarieven een component moeten opnemen en onderhandelen met de zorgverzekeraars. Deze verschuiving van gegarandeerde nacalculatie op de kosten van investeringen naar verwerking in een met verzekeraars af te spreken prijs leidt tot extra risico, omdat zorgverzekeraars niet verplicht zijn prijzen af te spreken die de kapitaallasten dekken of in meer algemene zin gesproken kostendekkend zijn. Overigens wordt de nacalculatie in het A-segment per ultimo 2011 afgeschaft.

De afschaffing van het bouwregime bracht een aantal overgangsproblemen en veranderingen in de waarderingsgrondslagen met zich mee. Specifiek wordt in dit artikel ingegaan op de immateriële vaste activa en op waarderingsgrondslagen van materiële vaste activa inclusief impairments en herwaarderingskosten.

3 Verslaggevingskader

De jaarverslaggeving van ziekenhuizen is geregeld in de Regeling Verslaggeving WTZi (hierna: de RVW). De RVW is de opvolger van de in 1999 van kracht geworden Regeling Jaarverslaggeving Zorginstellingen (RJZ) die voortvloeide uit de Wet Ziekenhuis Voorzieningen (WZV), de voorganger van de WZTi. De RVW is een regeling die van kracht is op de verslagjaren van zorginstellingen die ingaan op 1 januari 2006. De RVW is een regeling gebaseerd op de artikelen 15 en 16 van de WZTi die de minister van VWS de mogelijkheid geven om regels te stellen inzake de verantwoording door instellingen, rechtspersonen, die onder de WTZi vallen.

De RVW maakt onderscheid in (art 1 sub b) de jaarverslaggeving: de verslaglegging bestaande uit de jaarrekening, het jaarverslag, en de overige gegevens en (art 1 sub f) het jaardocument, het verantwoordingsdocument, bestaande uit de jaarverslaggeving en specifieke informatie. Die specifieke informatie wordt door de minister van VWS op grond van art 8a jaarlijks bepaald door het vaststellen van een modeljaardocument.

De structuur van de jaarverslaggeving is op grond van de RVW kortweg als volgt te schetsen:

- Ten eerste stelt de RVW (art. 2) de vereisten van BWz, Titel 9 integraal verplicht, behoudens afdelingen 1 (algemene bepalingen), 11 (vrijstellingen op grond van de omvang, hetgeen betekent dat altijd het regime van de grote ondernemingen geldt voor ziekenhuizen) en 12 (bijzondere bedrijfstakken).
- Ten tweede stelt de RVW (art. 3, sub a) de RJ-Richtlijnen en in het bijzonder RJ 655 Zorginstellingen verplicht. Dit is bijzonder aangezien hiermee de RJ-Richtlijnen voor de zorgsector een wettelijke status krijgen en tevens de verslagleggingsregels voor de zorgsector kunnen wijzigen zonder tussenkomst van de minister van VWS als de RJ haar RJ-Richtlijnen wijzigt
- Ten derde wordt een aantal aanvullingen en beperkingen aangebracht bij het volgen van BWz, Titel 9. Deze aanvullingen en beperkingen zijn het gevolg van de aard van de sector, de gewenste vergelijkbaarheid (vandaar modellen voor balans, resultatenrekening en een aantal toelichtingen) en de gewenste governance. De governance leidt ertoe dat aan het jaarverslag bijzondere en relatief uitgebreide eisen gesteld worden.

Een ziekenhuis dient naast de jaarverslaggeving specifieke informatie te publiceren middels een Jaardocument dat jaarlijks wordt vastgesteld door het ministerie van VWS. Het format en de ingevulde jaardocumenten worden gepubliceerd op www.jaarverslagenzorg.nl, evenals de jaarrekeningen en digiMV. DigiMV is een webapplicatie waarin ziekenhuizen kwantitatieve gegevens dienen in te vullen die op landelijk niveau geaggregeerd worden tot branche-informatie.

Voor de jaarverslaggeving van ziekenhuizen geldt dus dat de RJ-Richtlijnen gevolgd dienen te worden, inclusief alle daarin voorgeschreven toelichtingen en dergelijke.

4 Immateriële vaste activa

Een in het oog springende post is de post 'Immateriële vaste activa'. Deze post omvat, in tegenstelling tot hetgeen in andere sectoren gebruikelijk is, een diversiteit aan aanloopkosten, startkosten, stichtingskosten, resterende boekwaarden van reeds verdwenen materiële vaste activa en dergelijke. Deze post is in het verleden in de jaarrekeningen verwerkt, omdat uit hoofde van de toenmalige bekostigingssystematiek afschrijvingen op deze posten gegarandeerd vergoed, werden mits ze werden afgeschreven in veertig jaar. Met het oog op het toenmalige inzicht dat deze posten na de introductie van de zogenaamde normatieve huisvestingscomponent (NHC) niet meer vergoed zouden worden, werd voor het eerst in de jaarrekeningen 2007 van de ziekenhuizen de verwerking veranderd (Schaepkens, 2008). Op grond van de toenmalige RJ-Richtlijn 655 Zorginstellingen hebben ziekenhuizen de immateriële vaste activa in het verslagjaar 2007 in één keer geheel afgeschreven, geherclassificeerd als financiële vaste activa (in de verwachting dat de overheid deze posten eenmalig zou vergoeden) of opgevoerd als niet in de balans verwerkte vordering. Uit de jaarrekening 2009 zijn de kerngegevens van de (voormalige) immateriële vaste activa, zoals die thans nog voorkomen bij 48 (53%) van de onderzochte ziekenhuizen, weergegeven in tabel 2.

In tabel 2 wordt zichtbaar dat de immateriële vaste activa vooral bij de niet-academische ziekenhuizen voorkomen. Opmerkelijk is dat in 2009 geïnvesteerd wordt in de immateriële vaste activa nu deze post onder de nu vigerende bekostigingssystematiek niet meer voor vergoeding in aanmerking komt. De reden is gelegen in de brief van de minister van VWS van 1 april 2010, waarin uiteengezet wordt dat alle nog op de balans aanwezige immateriële activa bij de afrekening van het bekostigingsjaar 2010 in één keer vergoed zullen worden.

Uit de toelichtingen bij de post immateriële vaste activa blijkt dat het vrijwel geheel gaat om plan-, aanloop- en ontwikkelkosten. De investeringen gedurende het boekjaar hebben hier uitsluitend betrekking op; de stand per 1 januari bevat met name dergelijke kosten van zowel in het verleden gerealiseerde als thans in realisatie zijnde nieuwbouw. De vraag komt op of dergelijke kosten voldoen aan de definitie van een immaterieel vast actief zoals opgenomen in RJ 940: 'een identificeerbaar niet-monetair actief zonder fysieke gedaante dat wordt gebruikt voor productie ...' De desbetreffende posten voldoen niet aan de definitie van een immaterieel vast actief omdat ze niet worden gebruikt voor productie en dienstverlening. Daarnaast kan betoogd worden dat plan-

Tabel 2 Gegevens immateriële vaste activa

In € 1000	Academische ziekenhuizen (n=4)		Algemene ziekenhuizen (n=44)		Alle ziekenhuizen (n=48)	
	Totaal	Gemiddeld	Totaal	Gemiddeld	Totaal	Gemiddeld
Boekwaarde per 1-1	2025	506	44.985	1022	47.010	979
Investerings 2009	1034	259	102.552	2331	103.586	2158
Afschrijvingen 2009	-367	-92	-24.142	-549	-24.509	-511
Bijzondere waardevermindering 2009	0	0	-210	-5	-210	-4
Herclassificatie	0	0	25.213	573	25.213	525
Overige mutaties	-192	-48	1681	38	1489	31
Herwaardering	72	18	3174	72	3246	68
Boekwaarde per 31-12-2009	2572	643	153.253	3482	155.825	4246

Figuur 1 Isala klinieken, jaarrekening 2009, p. 106**Immateriële vaste activa**

Onder de immateriële vaste activa kunnen tot en met 2006 posten zijn opgenomen die door het vervallen van de integrale vergoeding voor afschrijvingslasten niet langer voor verwerking in de balans in aanmerking komen. Voor zover in 2008 of latere jaren nog specifieke vergoedingen worden ontvangen, zijn deze sinds eind 2007 als vordering opgenomen onder de immateriële vaste activa. Per 1 januari 2009 zijn de gerealiseerde plan-, aanloop- en ontwikkelkosten van de nieuwbouw opgenomen onder deze rubriek. Tevens hebben investeringen plaatsgevonden in deze post gedurende het verslagjaar die betrekking hebben op de nieuwbouw.

Figuur 2 Jeroen Bosch Ziekenhuis, jaarrekening 2009, p. 141**Immateriële vaste activa**

Onder de immateriële vaste activa zijn opgenomen die activa welke niet stoffelijk van aard zijn en niet onder de financiële vaste activa zijn gerubriceerd. De immateriële vaste activa worden gewaardeerd tegen verkrijgingsprijs verminderd met de lineaire jaarlijkse afschrijvingen.

Vanwege specifieke overgangsregelgeving is voor een bedrag van € 29 miljoen aan aanloopkosten overgeheveld van materiële vaste activa naar immateriële vaste activa. De aard van de aanloopkosten komt niet overeen met de presentatievoorschriften voor de immateriële vaste activa volgens de RJ, maar op grond van specifieke NZa-beleidsregels is genoemde post toch als immateriële vaste activa in deze jaarrekening aangemerkt.

kosten (zoals ontwerpkosten van architecten) op grond van de RJ-Richtlijnen (RJ 212.302 en RJ 210.303) deel dienen uit te maken van de kosten van de materiële vaste activa, eventueel als onderdeel van materiële vaste activa in uitvoering. De reden dat dergelijke posten wel worden

verwerkt als immateriële vaste activa, is gelegen in de beleidsregels van de NZa⁶ die zien op deze posten; daar worden ze, voor zover ze ontstaan zijn vóór ultimo 2010, als immaterieel vast actief gezien en in deze beleidsregels wordt geregeld dat deze post, mits voldaan is aan een aantal voorwaarden, voor integrale vergoeding over het boekjaar 2010 in aanmerking komt. Uit de aard van de posten zou jaarrekeningstechnisch sprake zijn van een vordering op de overheid die, gezien de afwikkeling in 2011, onder de financiële vaste activa verwerkt en gepresenteerd zou worden. Dat dit niet gebeurd is, is het gevolg van de in de beleidsregels van de NZa gehanteerde terminologie die uitdrukkelijk spreekt van immateriële vaste activa. Uitzondering zijn Orbis Medisch Centrum (€ 11.802.000) en Maxima Medisch Centrum (€ 893.000), die de desbetreffende posten onder de financiële vaste activa verwerkt hebben. Inzake de verwerking geldt dat dergelijke posten alleen verwerkt mogen worden als het waarschijnlijk is dat de aan de post toe te rekenen economische voordelen aan de rechtspersoon zullen toekomen. De desbetreffende beleidsregels van de NZa vormen de grondslag voor deze waarschijnlijkheid. Overigens dient opgemerkt te worden dat onder de post immateriële vaste activa ook terecht posten zijn verwerkt zoals kosten van licenties en aangekochte goodwill.

Twee 'best practice'-toelichtingen op deze posten zijn opgenomen in figuur 1 en 2. Het Jeroen Bosch Ziekenhuis maakt zelfs expliciet dat deze presentatie niet conform de RJ-Richtlijnen is, maar gebaseerd is op de desbetreffende beleidsregels van de NZa.

5 Waarderingsgrondslagen materiële vaste activa

In RJ-Richtlijn 655 Zorginstellingen wordt voor boekjaar 2009 voor het eerst de mogelijkheid geopend om materiële

vaste activa te waarderen op andere grondslagen dan historische kostprijs en afschrijving over de voorgeschreven, fictieve, gebruiksduur. Tot en met het verslagjaar 2008 was waardering op historische kostprijs als enige toegestaan. Deze verandering is het gevolg van het vervallen van de koppeling tussen afschrijvingen en vergoedingen van die afschrijvingen (Schaepkens, 2008). Voor activa die in gebruik blijven, zijn de historische kostprijs en de vervangingswaarde als invulling van het begrip actuele waarde mogelijke waarderinggrondslagen. De vraag doet zich nu voor of ziekenhuizen gebruikgemaakt hebben van de optie om over te stappen op vervangingswaarde en zo ja, wat de effecten zijn geweest. Negentien (21%) ziekenhuizen geven in hun waarderinggrondslagen aan van de optie (herwaarderen) op vervangingswaarde gebruik te maken. Zeven (7,7%) ziekenhuizen die zijn weergegeven in tabel 3 passen deze mogelijkheid ook daadwerkelijk toe in de jaarrekening 2009. Daarnaast past een (1,1%) ziekenhuis directe opbrengstwaarde toe. In tabel 3 zijn de effecten die herwaardering met zich meebrengt, weergegeven.

Een belangrijk aspect dat door de onzekerheid omtrent de toekomstige vergoedingen naar voren komt, wordt gevormd door de bijzondere waardeverminderingen. Vanwege het feit dat onder de oude bekostigingssystematiek alle investeringskosten op enig moment integraal vergoed werden mits er sprake was van een vergunning, was het niet nodig te toetsen of er sprake was van een bijzondere waardevermindering. Het toekomstige bekostigingsregime biedt deze zekerheid niet meer en ook het huidige overgangsregime voorziet niet in nacalculatie. Daarom zien ziekenhuizen zich geconfronteerd met de noodzaak om, als er sprake is van een indicatie van een bijzondere waardevermindering, impairmenttesten te doen. Deze kunnen leiden tot bijzondere waardeverminderingen. De toelichting van het Vlietland Ziekenhuis in de

jaarrekening 2009 (figuur 3), die overigens een afwaardering deed in de jaarrekening 2008, kan gezien worden als een 'best practice'-toelichting.

In tabel 4 zijn de bijzondere waardeverminderingen die zichtbaar verwerkt zijn in de jaarrekening 2009 opgenomen, inclusief het effect op de solvabiliteit.

Daarnaast heeft het Westfries Gasthuis in 2009 voor een bedrag van € 13.084.000 een in 2008 verwerkte bijzondere waardevermindering teruggenomen. De 'tegenhanger' van respectievelijk de bijzondere waardevermindering en terugneming in zowel de jaarrekening 2008 als 2009 is een in de balans verwerkte vordering op de overheid uit hoofde van de zekerheden die het bouwregime in het verleden bood. Deze wijze van verwerking is niet in overeenstemming met hetgeen de RJ-Richtlijnen voorschrijven; de afwaardering en de verwerking van de vordering zijn separaat te verwerken posten die elk aan de desbetreffende regels moeten voldoen.

De toelichtingen op de bijzondere waardeverminderingen zijn summier. De desbetreffende bedragen worden vermeld bij de post materiële vaste activa. Ten opzichte van de in RJ 121.805 voorgeschreven elementen wordt:

- bij alle ziekenhuizen ingegaan op de omstandigheden die geleid hebben tot de bijzondere waardevermindering; deze is gelegen in de verandering van het bekostigingsstelsel waardoor de kapitaallasten niet meer nagecalculeerd worden;
- het bedrag van de bijzondere waardevermindering in elke jaarrekening toegelicht;
- bij alle ziekenhuizen slechts in beperkte mate de aard van het actief toegelicht;
- bij alle ziekenhuizen slechts weinig informatie gegeven over de kasstroomgenererende eenheid;

Tabel 3 Gebruik van actuele waarde in de jaarrekening 2009

Naam ziekenhuis	Post	Solvabiliteit werkelijk	Solvabiliteit zonder herwaardering	Bedrag herwaardering in € 1000	Eigen vermogen werkelijk in € 1000
Zuwe Hofpoort Ziekenhuis	Grond	9,7%	9,4%	285	9437
Spaarne Ziekenhuis	Grond	10,4%	8,7%	5059	26.950
Jeroen Bosch Ziekenhuis	Grond	6,8%	6,8%	6	28.705
St. Jans Gasthuis	Grond	19,0%	13,8%	3960	12.388
IJsselmeerziekenhuizen	Gebouw Emmeloord	-36,4%	-46,2%	4808	-26.007
Lange Land Ziekenhuis	Grond	10,6%	7,0%	3639	9939
Vlietland Ziekenhuis	Gebouw Vlaardingen i.v.m. verkoop	4,1%	3,6%	1316	9691
Maxima Medisch Centrum	Grond	18,4%	9,5%	20.000	37.505

Figuur 3 Vlietland Ziekenhuis, jaarrekening 2009, p. 8**Waardering materiële vaste activa***Algemeen*

Het vervallen van het stelsel van bekostiging waarbij een integrale vergoeding voor de werkelijke afschrijvingskosten van vaste activa was opgenomen, kan daarmee ook gevolgen hebben voor de waardering van de materiële vaste activa. Het vervallen van het stelsel van bekostiging kan worden aangemerkt als een aanwijzing voor de aanwezigheid van een bijzondere waardevermindering overeenkomstig RJ hoofdstuk 121 Bijzondere waardeverminderingen van vaste activa. Door de onzekerheid over de toekomstige bekostigingssystematiek is nog nauwelijks mogelijk vast te stellen of sprake is van een bijzondere waardevermindering ultimo 2009. De overgangsregeling zou, afhankelijk van de impact en uitwerking door de NZa, voor diverse problemen van oudbouw en recente nieuwbouw, in ieder geval een gedeeltelijke en tijdelijke oplossing moeten bieden. Daarnaast heeft de NZa de bevoegdheid van eigen beleidsregels af te wijken ten einde maatwerk oplossingen te kunnen bieden voor additionele problematiek.

Met ingang van 2012 zal de bekostiging van ziekenhuizen mogelijk overgaan op de DOT-systematiek.⁷ Er is landelijk nog onduidelijkheid over eventuele prestatiebekostiging en de wijze van financiering van kapitaalslasten in de DOT-systematiek, specifiek voor bijzondere functies (WBMV⁸ en vaste segment) en over de uitwerking van het overgangsregime kapitaallasten.

Bedrijfswaarde

Vlietland ziekenhuis heeft voor het ziekenhuis een bedrijfswaardeberekening opgesteld. De uitkomsten van de bedrijfswaardeberekening zijn sterk afhankelijk van veronderstellingen over de uitwerking van het overgangsregime, (opslagen in) tarieven in de toekomstige bekostigingssystemen, groei van de productie en disconteringsvoeten die mede afhankelijk zijn van de toekomstige financiering en bekostiging. Dit is nog afhankelijk van definitieve (politieke) besluitvorming die later in 2010 wordt verwacht. De bedrijfswaardeberekeningen geven aan dat de breedte van uitkomsten zeer groot kan zijn. De realiseerbare waarde is naar de mening van de Raad van Bestuur van het Vlietland ziekenhuis op basis van tentatieve berekeningen belangrijk lager. De Raad van Bestuur heeft zoals toegelicht onder de waarderingsgrondslagen gekozen voor waardering van de materiële vaste activa op basis van kostprijs of lagere realiseerbare waarde. Bij de realiseerbare waarde is uitgegaan van de volgende uitgangspunten:

De geprognosticeerde winst-en-verliesrekeningen en balansen zijn gebaseerd op aannames van de Raad van Bestuur van het Vlietland ziekenhuis;

- In de prognoseperiode wordt rekening gehouden met reguliere instandhoudingsinvesteringen van het Object van Waardering;
- In de prognoseperiode zijn geen uitbreidingsinvesteringen verondersteld, enkel vervangingsinvesteringen;
- De prognoses omvatten tevens uitgaven die nodig zijn om de oorspronkelijke capaciteit te onderhouden of te behouden;
- Vanaf 1 januari 2039 is verondersteld dat een zogenaamde 'steady state' is bereikt door het Vlietlandziekenhuis, waarin onder andere de investeringen en afschrijvingen aan elkaar gelijk zullen zijn en geen mutaties in netto werkkapitaal zullen plaatsvinden; De gewogen gemiddelde vermogenskostenvoet ("WACC") is bepaald op 7,8%; Voor deze uitgangspunten zijn slechts beperkt ervaringscijfers beschikbaar.

Het verschil tussen de boekwaarde en de ingeschatte realiseerbare waarde bedraagt € 59.900.000. Dit leidt tot een impairment van het vastgoed, welke in de jaarrekening 2008 is verwerkt. Tegelijkertijd is een vordering op de overheid opgenomen voor € 59.900.000. Gezien het mogelijk langlopende karakter is deze post als financieel vast actief verwerkt. Voor 2009 is er voor gekozen, gelet op de huidige onduidelijkheid van overheidswege over de toekomst inzake de kapitaallastebekostiging en de onduidelijkheid over een overgangsregeling c.q. compensatieregeling, de berekening niet te herzien. Na uitwerking van de overgangsregeling door de NZa is dit pas opportuun. Inmiddels is overeengekomen dat ter compensatie van de geleden bouwschade een vergoeding ontvangen wordt van € 18.200.000. Deze vergoeding wordt met terugwerkende kracht in 3 gelijke jaarlijkse termijnen ontvangen over de jaren 2008 tot en met 2010. Als gevolg hiervan is de vordering op de overheid welke opgenomen is als financieel vast actief nu verlaagd naar € 41.700.000. Vlietland ziekenhuis stelt zich op het standpunt dat de in het verleden verkregen rechten tot nacalculatie, bij de overgang dienen te leiden tot een adequate afrekening van eventuele nadelige gevolgen en verwacht dat de overheid hiervoor een passende regeling zal treffen.

- in elke jaarrekening toegelicht of de directe opbrengst-waarde of de bedrijfswaarde gebruikt is;
- bij geen enkel ziekenhuis een verdere toelichting gegeven op de directe opbrengstwaarde;
- de discontovoet bij de indirecte opbrengstwaarde slechts in één geval (Vlietland ziekenhuis) vermeld.

In alle jaarrekeningen waar een bijzondere waardevermindering in verwerkt is, wordt melding gemaakt van de onzekerheden die voortvloeien uit het feit dat er nog geen duidelijkheid is over de toekomstige bekostiging. Daarmee wordt aangegeven dat er onzekerheid is omtrent de toekomstige

opbrengsten als gevolg van het bekostigingsstelsel. Daarnaast is er sprake van de ook in andere sectoren aanwezige onzekerheid over toekomstige omzet, groei, kostenniveau en dergelijke.

6 Jaarverslag**6.1 Financieel beleid**

In het Jaardocument is een paragraaf 4.7 opgenomen, waarin specifieke eisen worden gesteld aan het geven van informatie over het financieel beleid van een ziekenhuis.

Tabel 4 Bijzondere waardeverminderingen in de jaarrekening 2009

Naam ziekenhuis	Reden volgens jaarrekening	Werkelijk netto resultaat in € 1000	Solvabiliteit werkelijk	Solvabiliteit zonder afwaardering	Bedrag afwaardering in € 1000
Gelderse Vallei	Afwaardering immateriële vaste activa B-segment die verwerkt waren als onderdeel van de materiële vaste activa (indirecte opbrengstwaarde)	2060	11,5%	13,3%	4274
Isala klinieken	Terugverdienmogelijkheid pand en niet naar de nieuwbouw te verhuizen apparatuur (indirecte opbrengstwaarde)	12.228	14,2%	15,3%	4122 (In 2008 werd ook al € 8,5 miljoen afgewaardeerd)
Meander Medisch Centrum	Afwaarderen oude plankosten (indirecte opbrengstwaarde)	6610	16,8%	21,4%	11.524
Amphia Ziekenhuis	Verwacht resultaat op voorgenomen verkoop van een locatie (directe opbrengstwaarde)	9438	16,0%	16,5%	1500
IJsselmeer-ziekenhuizen	Vaststelling directe opbrengstwaarde in verband met voorgenomen verkoop pand (directe opbrengstwaarde)	1636	-36,4%	-27,8%	4808

Beschrijf daarnaast uw financieel beleid, inspanningen en prestaties. De informatie in DigiMV, de jaarrekening en deze paragraaf dienen samen te voldoen aan de in het Burgerlijk Wetboek gestelde eisen ten aanzien van de onderwerpen waaraan aandacht moet worden besteed:

- de gang van zaken tijdens het boekjaar en toestand per balansdatum;
- de behaalde omzet en resultaten (jaarrekening);
- de financiële positie (solvabiliteit en liquiditeit);
- de kasstromen en financieringsbehoeften;
- activiteiten op het gebied van onderzoek en ontwikkeling;
- gebeurtenissen na balansdatum;
- de verwachte gang van zaken, *waaronder*:
 - a) investeringen waartoe het bestuur heeft besloten;
 - b) toekomstige financieringsbehoefte en de wijze waarop hierin zal worden voorzien;
 - c) de personeelsbezetting;
 - d) omstandigheden waarvan de ontwikkeling van de opbrengsten afhankelijk is.

Bron: Jaardocument 2009

In tabel 5 zijn de uitkomsten opgenomen van de toetsing op naleving van de onderwerpen die in paragraaf 4.7 van het Jaardocument zijn benoemd. Een aantal onderwerpen is niet getoetst aangezien deze in de jaarrekening zijn opgenomen (gebeurtenissen na balansdatum), dan wel veelal op andere plaatsen in het maatschappelijk verslag zijn opgenomen (personeelsbezetting), dan wel beperkt voorkomen (activiteiten op het gebied van onderzoek en ontwikkeling).

Uit het onderzoek blijkt dat het inzicht geven in het financieel beleid nadrukkelijk dient te verbeteren:

- op alle onderwerpen die verplicht in het Jaardocument

opgenomen dienen te worden, blijkt dat een groot aantal ziekenhuizen geen informatie geeft;

- als informatie is opgenomen, dan betreft dit veelal een opsomming van feiten of ratio's zonder een toelichting met een duiding voor de eigen organisatie;
- een duidelijk verschil tussen de academische ziekenhuizen en algemene ziekenhuizen is dat de academische ziekenhuizen wel oog hebben voor externe ontwikkelingen die invloed hebben op de opbrengsten van de organisatie.

6.2 Informatie over behaalde financiële resultaat

Het Jaardocument vraagt aandacht te besteden aan de behaalde omzet en resultaten. Onderzocht is op welke wijze ziekenhuizen invulling geven aan het aandacht besteden aan het resultaat. Onderzocht is welke analyses van het financiële resultaat ziekenhuizen opnemen in het jaardocument.

De uitkomsten van het onderzoek tonen de volgende bijzonderheden:

- Een beperkt aantal ziekenhuizen (één academisch en dertien algemene ziekenhuizen) geeft inzicht in het genormaliseerd resultaat. Hiermee wordt bedoeld dat inzicht wordt gegeven in incidentele baten en lasten die invloed hebben op het gepresenteerde jaarrekeningresultaat. De ziekenhuizen die het genormaliseerde resultaat benoemen, zijn niet de ziekenhuizen met een negatief resultaat of een beperkt positief resultaat, maar ziekenhuizen met een positief resultaat van minimaal € 1,5 miljoen. Doordat relatief weinig ziekenhuizen aandacht besteden aan het genormaliseerde resultaat, kan een lezer van het hoofdstuk financieel beleid beperkt

Tabel 5 Mate waarin onderwerpen met betrekking tot financieel beleid zijn opgenomen

	Academische ziekenhuizen (n=8)				Algemene ziekenhuizen (n=81)				Totaal (n=89)			
	Ja	%	Nee	%	Ja	%	Nee	%	Ja	%	Nee	%
1. Is de liquiditeitspositie toegelicht?	6	75%	2	25%	42	52%	39	48%	48	54%	41	46%
2. Is informatie opgenomen over de solvabiliteit?	6	75%	2	25%	52	64%	29	36%	58	65%	31	35%
3. Is informatie opgenomen over de financieringsbehoefte?	4	50%	4	50%	38	47%	43	53%	42	47%	47	53%
4. Is informatie opgenomen over investeringen waartoe bestuur besloten heeft	5	63%	3	38%	30	37%	51	63%	35	39%	54	61%
5. Is informatie opgenomen over financiële toekomst?	6	75%	2	25%	53	65%	28	35%	59	66%	30	34%
6. Is informatie opgenomen over externe ontwikkelingen met invloed op de opbrengsten van de organisatie?	8	100%	0	0%	40	49%	41	51%	48	54%	41	46%

inzicht krijgen in meer diepgaande achtergronden bij ziekenhuizen met een negatief of beperkt positief resultaat.

- Analyse ten opzichte van de begroting is door dertien (15%) ziekenhuizen opgenomen. Het opnemen van begrotingsinformatie in de jaarrekening is niet verplicht; dit is een verklarende factor voor het feit dat deze analyse door een beperkt aantal ziekenhuizen is opgenomen.
- Het merendeel van de academische ziekenhuizen (zes maal, 75%) en algemene ziekenhuizen (61 maal, 75%) neemt een analyse van het resultaat aan de hand van kengetallen op. In paragraaf 6.3 is nader onderzocht welke kengetallen toegelicht worden.

In paragraaf 5 van dit artikel is het onderwerp stelselwijzigingen in de vastgoedwaardering onderzocht.

Voor ziekenhuizen die een stelselwijziging hebben verwerkt, is onderzocht of in het maatschappelijk verslag in het hoofdstuk financieel beleid aandacht wordt besteed aan de achtergronden van de stelselwijzigingen, het effect van de stelselwijziging op het resultaat en de analyse van het resultaat. Alle ziekenhuizen lichten toe dat de stelselwijziging het gevolg is van de wijzigingen in de bekostiging en de daarmee gepaard gaande wijzigingen in de verslaggevingsregels. Van de acht ziekenhuizen die een stelselwijziging hebben verwerkt, wordt bij vijf ziekenhuizen ook de invloed op het resultaat vermeld in het hoofdstuk financieel beleid.

6.3 Informatie over financiële kengetallen

Met betrekking tot de financiële kengetallen is onderzocht welke kengetallen ziekenhuizen in het hoofdstuk financieel beleid opnemen. Hierbij is onderscheid gemaakt tussen de verplicht op te nemen kengetallen en de overige kengetallen die in het onderzoek zijn gevonden. De verplicht op te nemen kengetallen dienen de ziekenhuizen in de kwantitatieve gegevens op te nemen die aangeleverd worden via de webapplicatie DigiMV. Het is derhalve niet verplicht deze kengetallen ook op te nemen in paragraaf 4.7 van het Jaardocument betreffende financieel beleid. Onderzocht is in hoeverre ziekenhuizen in het hoofdstuk financieel beleid deze kengetallen wel opnemen. Tevens is onderzocht welke andere kengetallen door ziekenhuizen opgenomen worden. Uit tabel 7 blijkt dat de op te nemen kengetallen in DigiMV door een groot aantal ziekenhuizen niet opnieuw worden opgenomen in de paragraaf financieel beleid. Het toelichten van andere kengetallen wordt zeer beperkt toegepast. Indien kengetallen opgenomen zijn, dan is de toelichting bij de kengetallen summier, waardoor de informatieve waarde beperkt is.

Figuur 4 Laurentius Ziekenhuis Roermond, jaardocument 2009, p. 81

Best practice-voorbeeld: kort en bondige uitleg investeringsplannen en financieringsbehoefte

Het Ziekenhuis heeft (ver)nieuwbouwplannen. Zoals uit het programma Bouw blijkt zijn de bouwplannen herbeoordeeld. Uit deze herbeoordeling blijkt dat de bouwplannen niet passen binnen de kaders van het business plan, de logistieke routing in de gebouwen niet optimaal is en de bouwplannen niet aansluiten bij recente ontwikkeling in de gezondheidszorg. Deze recente ontwikkeling betreffen de plannen ten aanzien van de bezuinigingen in de curatieve zorg en het advies van de Raad voor de Volksgezondheid & Zorg. Daarnaast zal significant worden geïnvesteerd in medische apparatuur, inventaris en ICT. Om deze bouwplannen en de reguliere investeringen te kunnen financieren is de strategie 'van denken naar doen' doorvertaald naar een lange termijn business plan 'van denken naar doen'. Op basis van het business plan heeft een offerteronde plaatsgevonden voor het aantrekken van financiering. In september 2009 is dit proces afgerond hetgeen geresulteerd heeft in een leningsarrangement van Rabobank/Bank Nederlandse Gemeente groot € 101 miljoen. Deze faciliteit voorziet ook in een eventuele opname ter versterking van de liquiditeitspositie indien de werkvoorschotten of de post nog in tarieven te verrekenen, niet uit eigen middelen kunnen worden terugbetaald.

Tabel 6 Analyses financieel resultaat in paragraaf financieel beleid

	Academische ziekenhuizen (n=8)				Algemene ziekenhuizen (n=81)				Totaal (n=89)			
	Ja	%	Nee	%	Ja	%	Nee	%	Ja	%	Nee	%
1. Is een analyse van het resultaat ten opzichte van het vorige jaar opgenomen?	6	75%	2	25%	66	80%	16	20%	72	80%	18	20%
2. Is een analyse van het genormaliseerd resultaat opgenomen?	1	12%	7	88%	12	15%	69	85%	13	15%	76	85%
3. Is een analyse van het resultaat ten opzichte van de begroting opgenomen?	1	12%	7	88%	12	15%	69	85%	13	15%	76	85%
4. Is een analyse van het resultaat aan de hand van financiële kengetallen opgenomen?	6	75%	2	25%	61	75%	20	25%	67	75%	22	25%

Tabel 7 Overzicht van financiële kengetallen in paragraaf financieel beleid over 2009

	Academische ziekenhuizen (n=8)				Algemene ziekenhuizen (n=81)				Totaal (n=89)			
	Ja	%	Nee	%	Ja	%	Nee	%	Ja	%	Nee	%
Zijn de in DigiMV verplicht te rapporteren financiële kengetal tevens in hoofdstuk 4.7 financieel beleid opgenomen?												
1. Resultaattratio (resultaat boekjaar/totaal bedrijfsopbrengsten)	0	0%	8	100%	18	22%	63	78%	18	20%	71	80%
2. Current ratio (vlottende activa/kort vreemd vermogen)	3	38%	5	63%	28	35%	53	65%	31	35%	58	65%
3. Quick ratio (vlottende activa en liquide middelen/kort vreemd vermogen)	1	13%	7	88%	18	22%	63	78%	19	21%	70	79%
4. Solvabiliteit of debt ratio (eigen vermogen/balanstotaal)	4	50%	4	50%	53	65%	28	35%	57	64%	32	36%
5. Vermogensratio of budget ratio (eigen vermogen/totaal bedrijfsopbrengsten)	4	50%	4	50%	52	64%	29	36%	56	63%	33	37%
Overige opgenomen financiële kengetallen:												
6. EBITDA	0	0%	8	100%	3	4%	78	96%	3	3%	86	97%
7. Netto werkkapitaal	2	25%	6	75%	9	11%	72	89%	11	12%	78	88%
8. Kasstromen	1	13%	7	88%	7	9%	74	91%	8	9%	81	91%
9. Financieringsquote (vreemd vermogen/vaste activa)	0	0%	8	100%	2	2%	79	98%	2	2%	87	98%
10. Lasten/batenratio	0	0%	8	100%	3	4%	78	96%	3	3%	86	97%
11. Omlooptijd debiteuren en crediteuren	0	0%	8	100%	2	2%	79	98%	2	2%	87	98%
12. Voorzieningenratio (voorzieningen/totaal bedrijfsopbrengsten)	1	13%	7	88%	3	4%	78	96%	4	4%	85	96%
13. Weerstandsniveau (EV + voorzieningen/totaal bedrijfsopbrengsten)	4	50%	4	50%	10	12%	71	88%	14	16%	75	84%
14. Rentabiliteit (resultaat/EV)	0	0%	8	100%	6	7%	75	93%	6	7%	83	93%
15. Debt service coverage ratio	0	0%	8	100%	3	4%	78	96%	3	3%	86	97%
16. Afschrijving/bedrijfslasten	0	0%	8	100%	1	1%	80	99%	1	1%	88	99%

7 Governanceverantwoording

7.1 Inleiding

In het Jaardocument is in paragraaf 3.1 ‘Normen voor goed bestuur’ het volgende opgenomen:

- Beschrijf nauwkeurig in hoeverre u de principes van de Zorgbrede Governancecode toepast. Indien u bepaalde principes niet toepast, geeft u de motivering voor die afwijking ('pas toe of leg uit').
- Indien de Zorgbrede Governancecode in zijn geheel niet wordt toegepast, licht dan toe waarom de code niet wordt toegepast. Geef aan welke governancecode wel wordt gehanteerd. Licht conform de normen van de gehanteerde code de naleving hiervan toe.

Bron: Jaardocument 2009

Aan de hand van de Jaardocumenten van de ziekenhuizen is onderzocht welke aandacht wordt besteed aan de aspecten uit de Zorgbrede Governancecode.

Voor het onderzoek is uitgegaan van de Zorgbrede Governancecode, die is gepubliceerd op 19 december 2005. Deze Zorgbrede Governancecode is vastgesteld door de BrancheorganisatieZorg (BoZ), waarvan ook het NVZ (Nederlandse Vereniging van Ziekenhuizen) deel uitmaakt. De code is tot stand gekomen op initiatief van de aangesloten brancheorganisaties. De code is opgesteld om tot een passende en minder belastende verantwoordingsstructuur te komen. Een voorbeeld hiervan zijn de Jaardocumenten (voluit: Jaardocumenten Maatschappelijke Verantwoording), die vanaf 2006 verplicht zijn geworden. In de code zijn onder andere de taak en werkwijze, bezoldiging en het afleggen van verantwoording opgenomen met betrekking tot de raad van bestuur en de raad van toezicht. Vanaf 1 januari 2010 is er een gewijzigde versie van de Zorgbrede Governancecode van toepassing, maar deze is voor de Jaardocumenten 2009 nog niet van toepassing.

Onderzocht is of de aspecten die in de Zorgbrede Governancecode benoemd worden ook terugkomen in het governancehoofdstuk van het jaardocument.

7.2 Toepassing Zorgbrede Governancecode

In de Zorgbrede Governancecode (artikel 1.3) is opgenomen dat de zorgorganisatie verantwoording dient af te leggen middels een openbare publicatie over het in het verslagjaar gevoerde beleid en over de (totale) in dat jaar geleverde prestaties.

De zorgorganisatie legt jaarlijks aan alle belanghebbenden verantwoording af middels een openbare publicatie over het in het verslagjaar gevoerde beleid en over de (totale) in dat jaar geleverde prestaties. De inhoud van deze verantwoording sluit aan op de eisen die in het Raamwerk Maatschappelijke Verantwoording zijn vastgelegd.

Bron: Zorgbrede Governancecode

In het Jaardocument wordt in paragraaf 3.1 het volgende aan zorginstellingen gevraagd om toe te lichten over de toepassing van de Zorgbrede Governancecode.

- Beschrijf nauwkeurig in hoeverre u de principes van de Zorgbrede Governancecode toepast. Indien u bepaalde principes niet toepast, geeft u de motivering voor die afwijking ('pas toe of leg uit').
- Indien de Zorgbrede Governancecode in zijn geheel niet wordt toegepast, licht dan toe waarom de code niet wordt toegepast. Geef aan welke governancecode wel wordt gehanteerd. Licht conform de normen van de gehanteerde code de naleving hiervan toe.

Bron: Jaardocument

Uit het onderzoek blijkt dat alle ziekenhuizen toelichten de Zorgbrede Governancecode te hanteren. Er moet echter ook uitgelegd worden in hoeverre de code wordt toegepast en of bepaalde principes niet worden toepast (beginsel van pas toe of leg uit). 32 (40%) ziekenhuizen geven inzicht in hoeverre de Zorgbrede Governancecode wordt toegepast. Het is mogelijk dat ziekenhuizen die geen inzicht geven in hoeverre de principes van de Zorgbrede Governancecode worden toegepast, wel volledig compliant zijn met de Zorgbrede Governancecode, maar het niet nodig vinden om hier nauwkeurig of diepgaander inzicht in te geven. Zeven (9%) ziekenhuizen hebben een checklist opgenomen in het maatschappelijk verslag, die ingaat op de naleving van de verschillende aspecten uit de Zorgbrede Governancecode.

7.3 Informatie over de Raad van Bestuur

In paragraaf 3.2 Raad van Bestuur van het Jaardocument worden de aspecten benoemd die toegelicht dienen te worden. De in het Jaardocument genoemde aspecten zijn ontleend aan de Zorgbrede Governancecode.

- Het al of niet voldoen aan de wettelijke transparantie-eisen voor de bestuursstructuur: geen persoon kan tegelijk deel uitmaken van het toezichthoudend orgaan en de dagelijkse of algemene leiding hebben.
- Kwantitatieve gegevens over de bezoldiging van bestuurders en de toepassing van de Wet Openbaarmaking uit Publieke middelen gefinancierde Topinkomens (WOPT).
- De samenstelling van de dagelijkse leiding. Dit is meestal een raad van bestuur of een directie. Geef bij een meervoudige raad van bestuur/directie aan welke bestuurder welke portefeuilles of aandachtsgebieden heeft.
- Geef per bestuurder zijn/haar nevenfuncties weer.
- Geef aan hoe wordt toegezien op het voorkomen van mogelijke belangenverstrengeling en welke maatregelen zijn genomen om dit te voorkomen.
- Licht toe welk beleid voor bezoldiging van de bestuurders wordt gehanteerd en hoe dit beleid in het verslagjaar in de praktijk is geregeld.
- Beschrijf de afspraken tussen bestuur en toezichthoudend orgaan (informatieprotocol raad van bestuur – raad van toezicht)

Bron: Jaardocument 2009

Tabel 8 Informatie over de raad van bestuur

	Academische ziekenhuizen (n=8)				Algemene ziekenhuizen (n=81)				Totaal (n=89)			
	Ja	%	Nee	%	Ja	%	Nee	%	Ja	%	Nee	%
1. Is de functie van de bestuurder opgenomen?	8	100%	0	0%	80	99%	1	1%	88	99%	1	1%
2. Is de beloning van de bestuurder opgenomen in de jaarrekening op grond van de WOPT (Wet Openbaarmaking uit Publieke middelen gefinancierde Topinkomens)?	8	100%	0	0%	79	98%	2	2%	87	98%	2	2%
3. Is een beschrijving van de samenstelling van de dagelijkse leiding opgenomen?	3	38%	5	63%	33	41%	48	59%	36	40%	53	60%
4. Wordt informatie over de nevenfuncties vermeld?	8	100%	0	0%	72	89%	9	11%	80	90%	9	10%
5. Is een toelichting opgenomen ten aanzien van het voorkomen van belangenverstrengeling?	1	13%	7	88%	20	25%	61	75%	21	24%	68	76%
6. Is een toelichting op het bezoldigingsbeleid van de bestuurders opgenomen?	8	100%	0	0%	75	93%	6	7%	83	93%	6	7%
7. Is een beschrijving van afspraken tussen raad van bestuur en raad van toezicht opgenomen?	0	0%	8	100%	18	22%	63	78%	18	20%	71	80%

Uit tabel 8 is op te maken dat een aantal onderwerpen relatief minder aandacht krijgt:

- Het onderwerp belangenverstrengeling is onderbelicht. Het merendeel (68 is 76%) van de ziekenhuizen geeft niet aan hoe met dit onderwerp wordt omgegaan. Van de in totaal 21 (24%) ziekenhuizen die wel aandacht besteden aan beleid met betrekking tot het voorkomen van belangenverstrengeling, zijn er drie ziekenhuizen die aangeven dat er sprake is geweest van belangenverstrengeling. Het gaat in alle gevallen om de situatie dat een lid van de raad van toezicht een bestuursfunctie vervult bij een zorgorganisatie die werkzaam is in hetzelfde werkgebied en die geheel of gedeeltelijk dezelfde werkzaamheden uitvoert als de zorgorganisatie waarop toezicht wordt gehouden. De Zorgbrede Governancecode schrijft voor dat een dergelijke belangenverstrengeling niet is toegestaan.
- 71 (80%) ziekenhuizen vermeldt niet welke afspraken zijn gemaakt tussen de raad van bestuur en de raad van toezicht over taken en verantwoordelijkheden.

7.4 Informatie over de raad van toezicht

In paragraaf 3.3 Raad van Toezicht van het Jaardocument worden aspecten benoemd die toegelicht dienen te worden. De in het Jaardocument genoemde aspecten zijn ontleend aan de Zorgbrede Governancecode.

Algemene informatie over de raad van toezicht:

- de samenstelling van de raad, met per lid vermelding van de hoofd- en nevenfuncties, datum eerste benoeming en benoemingstermijn;
- kwantitatieve gegevens over de bezoldiging van toezichthouders en de toepassing van de WOPT.

Beschrijf naast deze gegevens hoe het toezichthoudende orgaan zijn taak heeft uitgeoefend. Geef minstens aan:

- hoe het toezichthoudende orgaan toezicht houdt op de strategie en prestaties van de organisatie en de interne beheersings- en controlesystemen en welke aspecten daarbij bijzondere aandacht hebben;
- indien een nieuw lid/nieuwe leden is/zijn geworven: hoe de werving, selectie en benoeming hebben plaatsgevonden;
- hoe het toezichthoudend orgaan voldoende deskundigheid en de verdere ontwikkeling daarvan heeft gewaarborgd;
- de besluiten van het bestuur waaraan de raad zijn goedkeuring heeft verleend;
- welke werkzaamheden het toezichthoudende orgaan en de door dit orgaan ingestelde commissies op hoofdlijnen hebben uitgevoerd;
- welke commissies zijn ingesteld (zoals een auditcommissie en een commissie voor de beloning van de bestuurders), hoe deze commissies zijn samengesteld en wat hun taken zijn;
- hoe is geborgd dat de leden van het toezichthoudend orgaan onafhankelijk zijn;
- welk beleid het concern voert over de bezoldiging van toezichthouders en de manier waarop dit beleid in het verslagjaar in de praktijk is gebracht;
- of en hoe de raad het bestuur/de bestuurders beoordeelt;
- of en hoe de raad zijn eigen functioneren evalueert;
- hoeveel vergaderingen in het verslagjaar zijn gehouden en hoe vaak het bestuur aanwezig was bij deze vergaderingen;
- hoe het overleg met de externe accountant is ingericht;
- de informatiebronnen die het toezichthoudend orgaan heeft gehanteerd.

Bron: Jaardocument 2009

Tabel 9 Informatie over de raad van toezicht

	Academische ziekenhuizen (n=8)				Algemene ziekenhuizen (n=81)				Totaal (n=89)			
	Ja	%	Nee	%	Ja	%	Nee	%	Ja	%	Nee	%
1. Zijn de aandachtsgebieden van de toezichthouders benoemd?	4	50%	4	50%	59	73%	22	27%	63	71%	26	29%
2. Wordt informatie over de nevenfuncties vermeld?	8	100%	0	0%	77	95%	4	5%	85	96%	4	4%
3. Wordt de zittingsduur vermeld?	8	100%	0	0%	66	81%	15	19%	74	83%	15	17%
4. Wordt de zittingsduur van acht jaar (twee perioden van vier jaar) overschreden?	3	38%	5	63%	24	30%	47	58%	27	30%	52	58%
5. Is een rooster van aftreden opgenomen?	7	88%	1	13%	60	74%	21	26%	67	75%	22	25%
6. Wordt het aantal vergaderingen benoemd?	7	88%	1	13%	79	98%	2	2%	86	97%	3	3%
7. Wordt het aantal bijgewoonde vergaderingen door de toezichthouders vermeld?	5	63%	3	38%	52	64%	29	36%	57	64%	32	36%
8. Worden de onderwerpen in bijgewoonde vergaderingen genoemd?	8	100%	0	0%	77	95%	4	5%	85	96%	4	4%
9. Is de aanwezigheid van de bestuurders bij vergaderingen toegelicht?	4	50%	4	50%	70	86%	11	14%	74	83%	15	17%
10. Zijn de taken en verantwoordelijkheden van de raad van toezicht vermeld?	0	0%	8	100%	22	27%	59	73%	22	25%	67	75%
11. Zijn de honoraria van de leden van de raad van toezicht opgenomen?	8	100%	0	0%	80	99%	1	1%	88	99%	1	1%
12. Wordt vermeld dat een Reglement raad van toezicht aanwezig is?	8	100%	0	0%	79	98%	2	2%	87	98%	2	2%

In tabel 9 zijn de uitkomsten opgenomen van onderzoek naar informatie over de raad van toezicht. Hierbij zijn naast de algemene informatie elementen uit paragraaf 3.3 Raad van Toezicht van het Jaardocument ook informatie-elementen uit de Zorgbrede Governancecode opgenomen.

Uit het onderzoek naar de toelichting op informatie over de raad van toezicht blijken de volgende bijzonderheden:

- De aandachtsgebieden van de leden van de raad van toezicht worden door 26 (29%) ziekenhuizen niet vermeld.
- De zittingstermijnen van de raad van toezicht worden door 74 (83%) ziekenhuizen vermeld. Voor de toezichthouders is een maximale termijn voorgeschreven van twee perioden van vier jaar. Deze overschrijding dient te blijken uit het rooster van aftreden. Dit rooster is bij 67 (75%) ziekenhuizen opgenomen. Uit deze roosters van aftreden blijkt dat bij 27 (30%) ziekenhuizen door één of meerdere toezichthouders de zittingsduur van acht jaar wordt overschreden.

- In het maatschappelijk verslag dient informatie opgenomen te worden over het aantal (bijgewoonde) vergaderingen en de onderwerpen die worden behandeld. Met name het aantal bijgewoonde vergaderingen wordt door 32 (36%) ziekenhuizen niet benoemd.
- De taken en verantwoordelijkheden van toezichthouders worden vaak niet in het maatschappelijk verslag beschreven, maar ziekenhuizen verwijzen naar de reglementen die opgesteld zijn in overeenstemming met de Zorgbrede Governancecode.

Vervolgens is onderzocht welke informatie gegeven wordt over de elementen uit de governancecode met betrekking tot het functioneren van de raad van toezicht (tabel 10).

Uit het onderzoek naar de toelichting op het functioneren van de raad van toezicht blijken de volgende bijzonderheden:

Tabel 10 Informatie over het functioneren van de raad van toezicht

	Academische ziekenhuizen (n=8)				Algemene ziekenhuizen (n=81)				Totaal (n=89)			
	Ja	%	Nee	%	Ja	%	Nee	%	Ja	%	Nee	%
1. Wordt inzicht gegeven in hoe het toezichhoudende orgaan toezicht houdt op de strategie en prestaties van de organisatie en de interne en controlesystemen?	0	0%	8	100%	4	5%	77	95%	4	4%	85	96%
2. Indien sprake is van nieuwe leden in de raad van toezicht: wordt inzicht gegeven hoe werving, selectie en benoeming hebben plaatsgevonden?	1	33%	2	67%	13	36%	23	64%	14	36%	25	64%
3. Wordt inzicht gegeven hoe de raad van toezicht voldoende deskundigheid en verdere ontwikkeling van deskundigheid waarborgt?	1	13%	7	88%	6	7%	75	93%	7	8%	82	92%
4. Wordt inzicht gegeven in de besluiten van het bestuur waaraan de raad van toezicht goedkeuring heeft verleend?	1	13%	7	88%	51	63%	30	37%	52	58%	37	42%
5. Wordt inzicht gegeven in de waarborging van de onafhankelijkheid?	1	13%	7	88%	17	21%	64	79%	18	20%	71	80%
6. Wordt inzicht gegeven in het beleid met betrekking tot de bezoldiging van toezichthouders en de manier waarop dit in de praktijk is gebracht?	8	100%	0	0%	79	98%	2	2%	87	98%	2	2%
7.1. Wordt vermeld of de raad van toezicht de raad van bestuur heeft geëvalueerd?	7	88%	1	13%	67	83%	14	17%	74	83%	15	17%
7.2. Zo ja, wordt beschreven wat de inhoud van deze evaluatie is?	0	0%	8	100%	11	14%	70	86%	11	12%	78	88%
8.1. Wordt vermeld of de raad van toezicht zijn eigen functioneren heeft geëvalueerd?	7	88%	1	13%	71	88%	10	12%	78	88%	11	12%
8.2. Zo ja, wordt beschreven wat de inhoud van deze evaluatie is?	0	0%	8	100%	11	14%	70	86%	11	12%	78	88%
9. Wordt vermeld hoe het overleg met de accountant is ingericht?	6	75%	2	25%	70	86%	11	14%	76	85%	13	15%
10. Wordt vermeld welke informatiebronnen het toezichhoudend orgaan heeft gehanteerd?	2	25%	6	75%	47	58%	34	42%	49	55%	40	45%

- Door vier (4%) ziekenhuizen is duidelijk beschreven hoe het toezichhoudende orgaan toezicht houdt op de strategie en prestaties van de organisatie en de interne en controlesystemen.
- In de governanceparagraaf wordt door zeven (8%) ziekenhuizen ingegaan op de borging en ontwikkeling van de deskundigheid van de raad van toezicht. Op de borging van de onafhankelijkheid wordt door achttien (20%) ziekenhuizen gereflecteerd in de governanceparagraaf.
- Aan het bezoldigingsbeleid van toezichthouders wordt in 87 (98%) governance-paragrafen aandacht besteed.
- De raad van toezicht evalueert het functioneren van de raad van bestuur bij 74 (83%) ziekenhuizen en het eigen functioneren bij 78 (88%) ziekenhuizen. Een beschrijving

van de inhoud van deze evaluaties wordt door de meerderheid van de ziekenhuizen niet vermeld.

7.5 Informatie over commissies

Elk ziekenhuis heeft aandachtsgebieden. Om vanuit de toezichthouders deze aandachtsgebieden te monitoren, worden vanuit de raad van toezicht commissies samengesteld met deskundige toezichthouders ten aanzien van het desbetreffende aandachtsgebied. Onderzocht is welke commissies voorkomen bij de ziekenhuizen (tabel 11). Vermeld dient te worden dat de Zorgbrede Governancecode niet verplicht tot het instellen van commissies.

De benamingen in de maatschappelijke verslagen van de soorten commissies lopen uiteen, zonder dat in alle

gevallen een duidelijke omschrijving van het doel van de commissie is gegeven. In de tabel zijn commissies met een gelijksoortig doel maar een andere benaming samengevoegd. Een voorbeeld is de Auditcommissie, die ook andere benamingen kent zoals Financiële Commissie.

De raad van toezicht kan uit zijn midden een of meer commissies instellen, zoals een auditcommissie, een remuneratiecommissie of een selectie- en benoemingscommissie. De wenselijkheid van de instelling van een of meer van dergelijke commissies is afhankelijk van de omstandigheden en van de eigen voorkeur van de raad van toezicht. Een argument hierbij kan bijvoorbeeld de grootte van de zorgorganisatie zijn, de werkdruk van de raad van toezicht en de personele omvang daarvan. De raad van toezicht blijft echter steeds verantwoordelijk voor de door haar genomen besluiten, ook als deze worden voorbereid door een uit de raad van toezicht samengestelde commissie. Indien de raad van toezicht een of meer structurele commissies instelt, is het wenselijk om daarvoor een openbaar bekend te maken reglement op te stellen, waarin geregeld wordt wat de taken en bevoegdheden van een dergelijke commissie zijn, wat haar samenstelling is en op welke wijze zij haar taken uitoefent.

Bron: Zorgbrede Governancecode, artikel 3.1.1

Volgens de Zorgbrede Governancecode dienen van commissies ook de samenstelling en taken en verantwoordelijkheden vermeld te worden. Twee academische ziekenhuizen hebben dit niet vermeld met betrekking tot de ingestelde commissies. Met betrekking tot de algemene ziekenhuizen geldt dat door 65 (80%) algemene ziekenhuizen de samenstelling van de ingestelde commissies is vermeld en door 62 (77%) algemene zieken-

huizen de taken en verantwoordelijkheden van de ingestelde commissies.

Uit de inventarisatie van commissies van de raad van toezicht blijken de volgende bijzonderheden:

- 23 (26%) ziekenhuizen hebben geen Auditcommissie of Financiële Commissie;
- een remuneratiecommissie is bij 58 (65%) ziekenhuizen in functie;
- 20 (22%) ziekenhuizen hebben een commissie voor kwaliteit van zorg, hetgeen overigens geen verplichting is. Wel is in de Zorgbrede Governancecode een explicitering opgenomen dat de raad van toezicht ook toezicht houdt op de kwaliteit en veiligheid van zorg.

8 Risicomanagement

In het Jaardocument is een paragraaf opgenomen voor 'Bedrijfsvoering' waarin het volgende is opgenomen.

Beschrijf voor welke risico's, kansen en onzekerheden uw concern zich geplaatst ziet en welke maatregelen u hebt genomen om risico's te beheersen. Beschrijf op welke wijze u uw activiteiten bewaakt en verantwoordt. Beschrijf interne risicobeheersings- en controlesystemen. Beschrijf ten slotte welke belangrijke wijzigingen zich in de bedrijfsvoering hebben voorgedaan en geef aan hoe u die met het toezichthoudend orgaan hebt gecommuniceerd.

Bron: Jaardocument 2009

Onderzocht is of in paragraaf 3.4 'Bedrijfsvoering' van het Jaardocument een beschrijving is opgenomen van risico's,

Tabel 11 Overzicht commissies van de raad van toezicht

	Academische ziekenhuizen (n=8)				Algemene ziekenhuizen (n=81)				Totaal (n=89)			
	Ja	%	Nee	%	Ja	%	Nee	%	Ja	%	Nee	%
1. Auditcommissie	8	100%	0	0%	58	72%	23	28%	66	74%	23	26%
2. Remuneratiecommissie	5	63%	3	38%	53	65%	28	35%	58	65%	31	35%
3. Benoemingscommissie	1	13%	7	88%	15	19%	66	81%	16	18%	73	82%
4. Commissie Kwaliteit (en Veiligheid) van de Zorg	0	0%	8	100%	20	25%	61	75%	20	22%	69	78%
5. Bouwcommissie/commissie Huisvesting	1	13%	7	88%	7	9%	74	91%	8	9%	81	91%
6. Kwaliteit&Zorg en P&O	1	13%	7	88%	2	2%	79	98%	3	3%	86	97%
7. Agendacommissie	0	0%	8	100%	2	2%	79	98%	2	2%	87	98%
8. Strategiecommissie	0	0%	8	100%	2	2%	79	98%	2	2%	87	98%
9. Geestelijke Verzorging	0	0%	8	100%	1	1%	80	99%	1	1%	88	99%
10. Sociale Commissie	1	13%	7	88%	0	0%	81	100%	1	1%	88	99%
11. Governancecommissie	0	0%	8	100%	4	5%	77	95%	4	4%	85	96%
12. Werkgeverscommissie	0	0%	8	100%	1	1%	80	99%	1	1%	88	99%

Tabel 12 Risico's en risicomanagement in het hoofdstuk bedrijfsvoering

	Academische ziekenhuizen (n=8)				Algemene ziekenhuizen (n=81)				Totaal (n=89)			
	Ja	%	Nee	%	Ja	%	Nee	%	Ja	%	Nee	%
1. Is een beschrijving van de risicobeheersings- en controlesystemen opgenomen?	1	13%	7	88%	1	1%	80	99%	2	2%	87	98%
2. Worden risico's benoemd in het hoofdstuk bedrijfsvoering?	4	50%	4	50%	58	72%	23	28%	62	70%	27	30%
3. Wordt benoemd welke maatregelen de organisatie heeft genomen om de risico's te beheersen?	3	38%	5	63%	44	54%	37	46%	47	53%	42	47%
4. Is een beschrijving van de planning- en controlcyclus opgenomen?	7	88%	1	13%	71	88%	10	12%	78	88%	11	12%
5. Worden tekortkomingen in planning- en controlcyclus benoemd?	3	38%	5	63%	30	37%	51	63%	33	37%	56	63%

Tabel 13 Risico's in hoofdstuk bedrijfsvoering

	Academische ziekenhuizen (n=4)		Algemene ziekenhuizen (n=58)		Totaal (n=62)	
	Aantal	%	Aantal	%	Aantal	%
1. Kwaliteit en Veiligheid (veiligheid personeel en/of patiënten)	3	75%	36	62%	39	63%
2. Financiering en bekostiging door overheid	2	50%	31	53%	33	53%
3. Bekostiging kapitaallasten	1	25%	24	41%	25	40%
4. (Financiering) nieuwbouw	1	25%	22	38%	23	37%
5. Personeelskrapte	2	50%	19	33%	21	34%
6. Stuurinformatie	1	25%	19	33%	20	32%
7. ICT (waaronder EPD)	2	50%	18	31%	20	32%
8. Treasury	1	25%	14	24%	15	24%
9. Concurrentie/marktwerking	1	25%	15	26%	16	26%
10. Betrouwbaarheid DBC's	0	0%	14	24%	14	23%
11. Imago en risicohouding management	1	25%	9	16%	10	16%
12. Informatiebeveiliging	2	50%	8	14%	10	16%
13. Financiële positie	0	0%	7	12%	7	11%
14. Nieuw organisatiemodel	0	0%	4	7%	4	6%
15. Bestuurlijke verhoudingen en cohesie binnen staf	1	25%	2	3%	3	5%
16. Dubieuze debiteuren	0	0%	2	3%	2	3%
17. Waardering vastgoed	0	0%	1	2%	1	2%
18. Compliance	0	0%	1	2%	1	2%

Figuur 5 Catharina Ziekenhuis, jaardocument 2009, p. 26

Best practice-voorbeeld: kort en bondige beschrijving van een aantal risico's in de paragraaf over risicomanagement.

Financiering bouw

Met de invoering van de WtZi per 1 januari 2006 is een eerste stap gezet in de deregulering door de overheid van bouw-, verbouw- en nieuwbouwtrajecten. Per 1 januari 2008 is het bouwregime afgeschaft. Ziekenhuizen hoeven geen vergunning meer aan te vragen bij het College Bouw Zorginstellingen voor (gedeeltelijke) nieuwbouw en bouwen geen middelen meer op voor de instandhouding van huidige gebouwen middels renovaties. De financiering voor vastgoed van ziekenhuizen bestond in het verleden uit de posten structurele en incidentele instandhoudingsmiddelen. Groot onderhoud werd in het oude bouwregime bekostigd uit de post structurele instandhouding, renovaties uit de incidentele instandhoudingskosten (in het oude regime de zogenaamde trekkingsrechten). Dit bouwregime is per 1 januari 2008 vervallen. De transitie naar een nieuw model duurt nog even. Het lange termijn beeld laat nog steeds een volledig risico op de kapitaallasten zien, waarbij bouwlasten rechtstreeks ten laste komen van de exploitatie van de instelling. Toezeggingen door de minister van VWS over een adequate (overgangs)regeling zijn nog niet nagekomen. Door het ontbreken van regelgeving moeten de kosten van nieuwe bouwprojecten grotendeels gefinancierd worden uit een positieve financiële marge van het ziekenhuis. Uitsluitend voor het B-segment (dat minder dan 20% van de omzet omvat) kunnen deze kosten in de verkoopprijs worden opgenomen. In de toekomst kunnen we deze kosten verrekenen in onze DBC-kostprijzen. Daarnaast zijn we bij de financiering van onze bouwplannen afhankelijk van banken. Banken vragen om een gedegen businessplan, waaruit blijkt dat investering rendabel is. Omdat iedere vierkante meter terugverdiend moet worden, moeten we kritisch onze bouwplannen beoordelen en efficiënt met ons gebruik van ruimtes omgaan. Door de afschaffing van het bouwregime zullen we allereerst moeten kijken naar het doelmatig benutten van de huidige capaciteit. Dat houdt in bemensing gedurende de hele week, met eventueel een verlenging van de bedrijfstijden. Mede vanwege de veranderende en nog steeds onduidelijke regelgeving zijn eind 2008 alle niet in uitvoering zijnde bouwactiviteiten stilgezet. De forse bestaande knelpunten (beddenhuis, intensive care) bleven hierdoor bestaan. Een nieuw lange termijn huisvestingsplan moet in de zomer van 2010 gereed zijn. De financierbaarheid van deze plannen zal met name afhangen van de toegezegde overgangsregeling en wijze en moment van invoering van de DOT-financiering⁹ c.q. tijdelijke invoering van het Z-waardemodel.¹⁰ In zijn algemeenheid geldt dat

wij onder het nieuwe regime terughoudend moeten zijn rondom nieuwe bouwactiviteiten. We moeten de bestaande capaciteit beter benutten door organisatorische en logistieke maatregelen.

Marktwerving

Marktwerving en concurrentie in de zorg blijven in Nederland hoog op de politieke agenda staan. De impact van deze ontwikkelingen op het ziekenhuis krijgt dan ook de volle aandacht. Het Catharina Ziekenhuis heeft daarnaast als uitgangspunt het stadsziekenhuis van Eindhoven te zijn en te blijven. Risicofactoren die in dit kader van belang worden geacht, zijn onder andere:

- Een grotere afhankelijkheid van productie vanwege variabele bekostiging. Bij de groei van productie zal de bijdrage aan rendement nadrukkelijk meegewogen worden in de besluitvorming. Daarbij geven we aandacht aan de samenhang in de productportfolio. Ten aanzien van de productieafspraken bestaan ook de nodige risico's. Per 1 januari zullen weinig en zeker nog geen volledige contracten gesloten zijn met de diverse zorgverzekeraars. Hierdoor vindt langdurig productie plaats op basis van verwachtingen.
- De mogelijkheid van verschillen tussen de huidige budgetomvang en de toekomstige inkomstenstroom. De huidige onzekerheid over tempo, inrichting en prijsstelling van de invoering van DOT, zorgt voor onduidelijkheid over de impact op het Catharina Ziekenhuis.
- Te contracteren prijzen in het B-segment kunnen onder druk komen te staan als gevolg van concurrentie. In 2009 heeft een verdere uitbreiding van het B-segment plaatsgevonden. Gemiddeld betekent dit een uitbreiding tot 34% van de omzet (2008: 20%). Voor ons ziekenhuis betekent deze uitbreiding een stijging van 10% in 2008 naar 17% in 2009.
- Administratieve lastendruk bij medisch specialisten en ondersteunend personeel.
- Het DBC-systeem is nog onvoldoende robuust om bekostiging op te kunnen baseren.
- De veranderingen in de zorgmarkt maken dat we ons als aanbieder duidelijk moeten profileren.

Dit vergt niet alleen een heldere strategische koers, maar ook heldere, concrete producten. Voor de patiënt moet duidelijk zijn wat hij kan verwachten. Hoe ziet de behandeling eruit, wat levert het op en wat kost het? De patiënt heeft immers keuzevrijheid. Zonder patiënten halen we de productieafspraken niet.

maatregelen van risicobeheersing en het risicobeheersings- en controlesysteem van het ziekenhuis (zie tabel 12).

Uit tabel 12 blijkt dat twee (2%) ziekenhuizen een beschrijving hebben opgenomen van het risicobeheersings- en controlesysteem.

62 (70%) ziekenhuizen besteden aandacht aan risico's. Veelal zijn de toelichtingen in de maatschappelijke verslagen niet diepgaand en beperken deze zich tot het kort en bondig benoemen van de risico's.

47 (53%) ziekenhuizen benoemen maatregelen die genomen zijn om risico's te beheersen, hetgeen gezien

kan worden als een beschrijving van het risicobeheersingssysteem.

Wel geven 78 (88%) ziekenhuizen inzicht in de planning- en controlcyclus, hetgeen feitelijk een maatregel is om risico's te beheersen. Inzicht geven in tekortkomingen in de planning- en controlcyclus wordt door 33 (37%) ziekenhuizen gegeven, waarbij een kanttekening is dat als het maatschappelijk verslag niet ingaat op tekortkomingen, dit ook kan betekenen dat er geen tekortkomingen zijn. In de jaarverslagen is evenwel geen positieve bevestiging opgenomen dat geen sprake is van tekortkomingen.

Uit de Jaardocumenten van ziekenhuizen die ingaan op risicomanagement is op te maken dat risicomanagement een aandachtsgebied is binnen ziekenhuizen.

Wij hebben geïnventariseerd welke risico's in het hoofdstuk bedrijfsvoering worden benoemd. In algemene zin merken wij op dat de beschrijving van de risico's nog algemeen van aard is met een focus op risico's die voor elk ziekenhuis kunnen gelden. Een beperkt aantal ziekenhuizen geeft een specifiek inzicht in de eigen risico's. Op basis van de benoemde risico's is het voor een lezer moeilijk inzicht te krijgen in het risicoprofiel van een ziekenhuis.

In tabel 13 zijn de uitkomsten opgenomen van een inventarisatie van risico's die benoemd worden door de 62 (70%) ziekenhuizen die risico's benoemen in het hoofdstuk bedrijfsvoering van het maatschappelijk verslag.

De meest genoemde risico's betreffen de kwaliteit en veiligheid (39 ziekenhuizen (63%)), financiering en bekostiging door de overheid (33 ziekenhuizen (53%)), bekostiging kapitaallasten (25 ziekenhuizen (40%)), nieuwbouwfinanciering (23 ziekenhuizen (37%)), personeelskrapte (21 ziekenhuizen (34%)), stuurinformatie (20 ziekenhuizen (32%)) en ICT (20 ziekenhuizen (32%)).

9 Conclusies en aanbevelingen

Uit het onderzoek naar de externe verslaggeving van ziekenhuizen blijken de volgende belangrijkste bevindingen en conclusies.

Inzake de immateriële vaste activa moeten we vaststellen dat de verslaggeving sterk beïnvloed wordt door de beleidsregels van de NZa. Vrijwel alle immateriële vaste activa zouden onder de RJ-Richtlijnen verwerkt moeten worden als financieel vast actief; dat dit op twee uitzonderingen na niet gebeurt, komt omdat de beleidsregels van de NZa het expliciet hebben over immateriële vaste activa. Dit verschijnsel wordt slechts bij uitzondering vermeld.

De vastgoedwaardering is bij ziekenhuizen gelet op de marktwerking en onzekerheden over de kapitaallastenvergoeding een belangrijk financieel risico. Uit het onderzoek blijkt dat ziekenhuizen voor het merendeel de waarderingsgrondslag aanschafwaarde zijn blijven hanteren. De mogelijkheid om op actuele waarde te waarderen, is door acht ziekenhuizen toegepast, waarbij (delen van) de materiële activa, met name grond en af te stoten onroerend goed, op actuele waarde zijn gewaardeerd. In de jaarrekening 2009 hebben deze acht ziekenhuizen een herwaardering verwerkt. In vijf ziekenhuisjaarrekeningen is een duurzame waardevermindering op de materiële vaste activa verantwoord. De toelichting op deze afwaardering is beperkt; met name de bepaling van de opbrengstwaarde wordt niet toegelicht.

In de paragraaf financieel beleid dient een ziekenhuis inzicht te geven in informatie over onder andere de financiële positie (solvabiliteit en liquiditeit), de kasstromen en financieringsbehoeften en de verwachte gang van zaken, waaronder investeringen en omstandigheden waarvan de ontwikkeling van de opbrengsten afhankelijk is. Uit het onderzoek blijkt dat een groot aantal ziekenhuizen op al deze verplicht op te nemen onderwerpen geen informatie heeft toegelicht. Als wel informatie is opgenomen, dan betreft dit veelal een opsomming van feiten of ratio's zonder een toelichting met een duiding voor het eigen ziekenhuis. Gezien de uit het onderzoek blijken veelal lage solvabiliteit en een current ratio die zelden hoger is dan 1,0, zou een uitgebreidere toelichting verwacht mogen worden. Omdat de eisen die tegenwoordig gesteld worden aan de financiële positie van ziekenhuizen hoger zijn dan de financiële positie van veel ziekenhuizen thans is, is het aan te bevelen dat ziekenhuizen veel nadrukkelijker ingaan op hun financiële positie, de doelen die ze zich daarbij stellen en de manier waarop ze die doelen denken te gaan halen.

Uit het onderzoek blijkt dat ziekenhuizen zeer beperkt gebruikmaken van kengetallen om de financiële positie en het resultaat toe te lichten. In DigiMV dient een aantal kengetallen ingevuld te worden. Het merendeel van de ziekenhuizen kiest ervoor om deze kengetallen niet opnieuw op te nemen in de paragraaf financieel beleid. Het toelichten van andere kengetallen wordt zeer beperkt toegepast. Indien kengetallen opgenomen zijn, dan is de toelichting bij de kengetallen summier, waardoor de informatieve waarde beperkt is. Wij adviseren ziekenhuizen meer gebruik te maken van kengetallen die aansluiten bij de intern gebruikte financiële kritische prestatie-indicatoren (KPI's), zodat de analyse in de paragraaf financieel beleid aan kracht toeneemt.

Uit het onderzoek blijkt dat alle ziekenhuizen toelichten de Zorgbrede Governancecode te hanteren. 32 (40%) ziekenhuizen geven daarnaast inzicht in hoeverre de Zorgbrede Governancecode wordt toegepast (beginsel van pas toe of leg uit). Het is mogelijk dat ziekenhuizen die geen inzicht geven in hoeverre de principes van de Zorgbrede Governancecode worden toegepast, wel volledig compliant zijn met de Zorgbrede Governancecode, maar het niet nodig vinden om hier nauwkeurig of diepgaander inzicht in te geven. Zeven (9%) ziekenhuizen hebben een checklist opgenomen in het maatschappelijk verslag, die ingaat op de naleving van de verschillende aspecten uit de Zorgbrede Governancecode.

Het onderzoek laat zien dat de informatie over de governance van ziekenhuizen dient te verbeteren ten aanzien van de informatie over de raad van toezicht en het functioneren van de raad van toezicht.

Door vier (4%) ziekenhuizen vindt een verantwoording plaats van hoe het toezichthoudende orgaan toezicht

houdt op de strategie en prestaties van de organisatie en de interne- en controlesystemen. De aandachtsgebieden van de leden van de raad van toezicht worden door 29% van de ziekenhuizen niet vermeld. Op deze aspecten laat het onderzoek zien dat verbetering noodzakelijk is.

De zittingstermijnen van de raad van toezicht worden door 83% van de ziekenhuizen vermeld. Voor de toezichthouders is een maximale termijn voorgeschreven van twee perioden van vier jaar. Deze overschrijding dient te blijken uit het rooster van aftreden. Dit rooster is bij 75% van de ziekenhuizen opgenomen. Uit deze roosters van aftreden blijkt dat bij 30% van de ziekenhuizen door één of meerdere toezichthouders de zittingsduur van acht jaar wordt overschreden. Hier ligt een belangrijk aandachtspunt voor de toezichthouders om compliant te zijn met de Zorgbrede Governancecode.

In de governanceparagraaf wordt door zeven (8%) ziekenhuizen ingegaan op de borging en ontwikkeling van de deskundigheid van de raad van toezicht. Op de borging van de onafhankelijkheid wordt door achttien (20%) ziekenhuizen gereflecteerd in de governanceparagraaf. Beide aspecten, deskundigheid en onafhankelijkheid, behoeven meer aandacht in de governanceparagraaf.

De Zorgbrede Governancecode kent geen verplichting tot het instellen van commissies van de raad van toezicht. Uit het onderzoek blijkt dat 23 (26%) ziekenhuizen geen Auditcommissie of Financiële Commissie heeft. Een remuneratiecommissie is bij 58 (65%) ziekenhuizen in functie. Twintig (22%) ziekenhuizen hebben een commissie voor kwaliteit van zorg. In de Zorgbrede Governancecode is een explicitering opgenomen dat de raad van toezicht ook toezicht houdt op de kwaliteit en veiligheid van zorg. Het instellen van een commissie is evenwel niet verplicht.

Uit het onderzoek blijkt dat de verantwoording over risico's, risicobeheersingssystemen en risicomanagement sterke verbetering behoeft:

Door twee (2%) ziekenhuizen wordt een toelichting gegeven van het risicobeheersings- en controlesysteem.

Wel benoemen 47 (53%) ziekenhuizen maatregelen die genomen zijn om risico's te beheersen.

Door 62 (70%) ziekenhuizen wordt aandacht besteed aan risico's. Veelal zijn de toelichtingen in de maatschappelijke verslagen niet diepgaand en beperken zich tot het kort en bondig benoemen van de risico's. De risico's die benoemd worden door ziekenhuizen betreffen met name de financiering, onzekerheden in kapitaallastenvergoeding, kwaliteit en veiligheid, ICT en onzekerheden over de marktwerking.

De beschrijving van de risico's in de maatschappelijke verslagen is algemeen van aard met een focus op risico's die voor elk ziekenhuis kunnen gelden. Een beperkt aantal ziekenhuizen geeft een specifiek inzicht in de eigen risico's. Op basis van de benoemde risico's is het voor een lezer moeilijk inzicht te krijgen in het risicoprofiel van een ziekenhuis.

De onderzoeksbevindingen tonen als belangrijkste conclusie een dringend advies aan ziekenhuizen om meer inzicht te geven in risico's en risicomanagement. Zeker gelet op de marktontwikkelingen en de financiële positie is het hebben van een adequaat systeem van risicomanagement en hier verantwoording over afleggen relevant voor ziekenhuizen. Wij dagen de ziekenhuizen uit om de handschoen op te pakken. ■

J.A. van der Beek is werkzaam in de gezondheidszorggroep van PwC.

Drs. W.A. van Ginkel RA is directeur in de gezondheidszorggroep van PwC.

Dr. Ir. F.F.J.M. Schaepkens EMFC RC is manager Financiën & Informatievoorziening van het St. Antonius Ziekenhuis en docent aan Nyenrode Business Universiteit.

F.H. Schrier BSc. is student aan de Nyenrode School of Accountancy & Controlling en werkzaam bij Stichting Beschermende Woonvormen Utrecht als Senior Planning & Control.

De auteurs bedanken Jochem Bijleveld van PwC voor zijn bijdrage aan het onderzoekswerk en de data-analyse.

Noten

1 Streekziekenhuis Walcheren en Oosterschelde Ziekenhuis zijn per 1 januari 2010 gefuseerd tot het Admiraal de Ruyter Ziekenhuis.

2 Samen met een verpleeghuis.

3 RIVM, www.zorgatlas.nl, 14 september 2010.

4 Dit kan voortkomen uit het feit dat de honoraria van medisch specialisten niet afhankelijk zijn van afgesloten DBC's; dit in tegenstelling tot

vrijwel alle algemene ziekenhuizen. Hierdoor is er minder prikkel om snel af te sluiten.

5 www.wfz.nl; het Waarborgfonds voor de Zorgsector (WfZ) borgt financieringen in de Nederlandse gezondheidszorg en is vergelijkbaar met het Waarborgfonds Sociale Woningbouw, WSW, dat financiering voor de woningbouwcorporaties borgt.

6 De NZa heeft dit uitgewerkt door in beleidsregel

BR/CU-2002 de kosten van immateriële vaste activa uit jaarrekeningen van vóór 2009 en de plankosten van lopende of na 2008 in gebruik genomen of te nemen bouwprojecten met WTZI-vergunning eenmalig voor vergoeding in aanmerking te laten komen bij de nabalculatie 2010. Dit impliceert afrekening in de tweede helft van het verslagjaar 2011.

7 De DOT-systematiek is een nieuwe manier om de door ziekenhuizen verleende zorg in zorgproducten op te delen. Op basis van deze zorgproducten kunnen ziekenhuizen declareren. DOT staat voor DBC's Op weg naar Transparantie. Beoogd wordt DOT per 1 januari 2012 in te voeren als nieuwe declaratiesystematiek.

8 Wet Bijzondere Medische Verrichtingen; deze wet stelt vergunningseisen voor zeer specialistische zorg zoals hartinterventies.

9 De DOT-systematiek is een nieuwe manier om de door ziekenhuizen verleende zorg in zorgproducten op te delen. Op basis van deze zorgproducten kunnen ziekenhuizen declareren. DOT staat voor DBC's Op weg naar Transparantie. Beoogd wordt DOT per 1 januari 2012 in te voeren als nieuwe declaratiesystematiek.

10 Het Z-waardemodel is door de NZa voorgesteld als een overgangsmoedel om de financiële effecten bij ziekenhuizen die kunnen optreden

bij de overgang van de oude naar de nieuwe bekostigingssystematiek in enkele jaren te overbruggen.

11 De percentages in de tabel bevatten afrondingen op 0,1%.

12 De percentages in de tabel bevatten afrondingen op 0,1%.

Literatuur

■ Balogh, R. en P. van Veen-Dirks (2010), Marktwerving in de zorg: budgettering in roerige tijden, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 84, no. 10, pp. 493-505.

■ Brancheorganisaties Zorg (BoZ) (2005), Zorgbrede Governancecode, 19 december 2005.

■ Haak, Ch. van den en R. Karlas (2009), Financiën algemene ziekenhuizen alarmerend, *Zorgmarkt*, september 2009, pp. 210-212.

■ Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport (VWS) (2009), Jaarverantwoording zorginstellingen 2009 (Jaardocument); zie: www.jaarverslagenzorg.nl.

■ NVZ vereniging van ziekenhuizen (2010), Zorg voor baten. Brancherapport algemene ziekenhuizen 2010.

■ Schaepkens, F.F.J.M. (2008), Waardering van vaste activa van ziekenhuizen, *HEADline*, no. 107, mei 2008.

■ Tweede Kamer, Bekostiging ziekenhuiszorg (2000), vergaderjaar 2000-2001, 27 490.

Bijlage 1 Overzicht onderzochte ziekenhuizen

- | | | |
|--|--|--|
| 1 Academisch Medisch Centrum Amsterdam (AMC) [Academisch ziekenhuis] | 20 Martiniziekenhuis | 40 Stichting Algemeen Ziekenhuis Westfries Gasthuis |
| 2 Academisch Ziekenhuis Maastricht [Academisch ziekenhuis] | 21 Maxima Medisch Centrum Eindhoven | 41 Stichting Bovenij Ziekenhuis |
| 3 Admiraal de Ruyter | 22 MC Groep (IJsselmeerziekenhuizen) | 42 Stichting Catharina Ziekenhuis |
| 4 Alysis Zorggroep (ziekenhuis Rijnstate, ziekenhuis Zevenaar) | 23 Meander Medisch Centrum | 43 Stichting Christelijk Algemeen Ziekenhuis Noord-West Veluwe St. Jansdal |
| 5 Amphia Ziekenhuis | 24 Medisch Centrum Alkmaar | 44 Stichting Christelijk Ziekenhuis Refaja Stadskanaal |
| 6 Antonius Ziekenhuis Friesland | 25 Medisch centrum Haaglanden (ziekenhuis in Den Haag en Leidschendam) | 45 Stichting Deventer Ziekenhuis |
| 7 Atrium Medisch Centrum Parkstad | 26 Medisch Centrum Leeuwarden / Noorderbreedte | 46 Stichting Diaconessenhuis Utrecht |
| 8 Beatrix Ziekenhuis (RIVAS) | 27 Medisch Spectrum Twente | 47 Stichting Elkerliek Ziekenhuis |
| 9 Bronovo Ziekenhuis | 28 Ommelander Ziekenhuis Groep (Delftzicht en St. Lucas Winschoten) | 48 Stichting Flevo Ziekenhuis |
| 10 Diaconessenhuis Leiden | 29 Onze Lieve Vrouwe Gasthuis | 49 Stichting Gemini Ziekenhuis |
| 11 Diaconessenhuis Meppel (Zorgcombinatie Noorderboog) | 30 Orbis Medisch Centrum | 50 Stichting Haga Ziekenhuis |
| 12 Erasmus MC [Academisch ziekenhuis] | 31 Reinier de Graaf Groep | 51 Stichting Interconfessioneel Spaarne Ziekenhuis |
| 13 Gelre Ziekenhuis (ziekenhuis in Zutphen en Apeldoorn) | 32 Rijnland ziekenhuis | 52 Stichting Jeroen Bosch Ziekenhuis |
| 14 Groene Hart Ziekenhuis | 33 Röpcke Zweers Ziekenhuis | 53 Stichting Kennemer Gasthuis |
| 15 Havenziekenhuis | 34 Scheper ziekenhuis (Leveste) | 54 Stichting Laurentius Ziekenhuis Roermond |
| 16 IJsselland Ziekenhuis | 35 Sint Franciscus Gasthuis | 55 Stichting Lievensberg Ziekenhuis |
| 17 Isala klinieken | 36 Slotervaart Ziekenhuis | 56 Stichting Maasziekenhuis Pantein |
| 18 Leids Universitair Medisch Centrum [Academisch ziekenhuis] | 37 St. Anna Zorggroep | 57 Stichting Nijmeegs Interconfessioneel Ziekenhuis Canisius Wilhelmina |
| 19 Maasstad ziekenhuis | 38 St. Jans Gasthuis | 58 Stichting Protestant Christelijk Ziekenhuis Ikazia |
| | 39 Stichting Albert Schweitzer Ziekenhuis | |

- | | | |
|--|--|---|
| 59 Stichting RK Ziekenhuis St. Franciscus Roosendaal | 71 Stichting Ziekenhuis Bernhoven (locatie in Oss en Veghel) | 79 Universitair medisch centrum St. Radboud [Academisch ziekenhuis] |
| 60 Stichting Rode Kruis Ziekenhuis | 72 Stichting Ziekenhuis De Gelderse Vallei | 80 Universitair Medisch Centrum Utrecht [Academisch ziekenhuis] |
| 61 Stichting Ruwaard van Putten Ziekenhuis | 73 Stichting Ziekenhuis De Tjongerschans | 81 Viecuri Medisch Centrum |
| 62 Stichting Sint Antonius Ziekenhuis | 74 Stichting Ziekenhuis Nij Smellinghe | 82 Vlietland Ziekenhuis |
| 63 Stichting Slingeland Ziekenhuis | 75 Stichting Ziekenhuisgroep Twente (Ziekenhuis in Almelo en Hengelo) | 83 VU medisch centrum [Academisch ziekenhuis] |
| 64 Stichting St Elisabeth Ziekenhuis | 76 Streekziekenhuis koningin Beatrix | 84 Zaanse medisch centrum |
| 65 Stichting St. Lucas Andreas Ziekenhuis | 77 Tergooiziekenhuis (ziekenhuis Gooi-Noord/Blaricum, Hilversum) | 85 Ziekenhuis Bethesda (Stichting Zorggroep Middenveld Drenthe) |
| 66 Stichting 't Lange Land Ziekenhuis | 78 Universitair medisch centrum Groningen (UMCG) [Academisch ziekenhuis] | 86 Ziekenhuis de Sionsberg (= Pasana) |
| 67 Stichting Twee Steden Ziekenhuis | | 87 Ziekenhuis Rivierenland |
| 68 Stichting Waterland Ziekenhuis | | 88 Zorgsaam Ziekenhuis |
| 69 Stichting Wilhelmina Ziekenhuis Assen | | 89 Zuwe Hofpoort Ziekenhuis |
| 70 Stichting Ziekenhuis Amstelland | | |

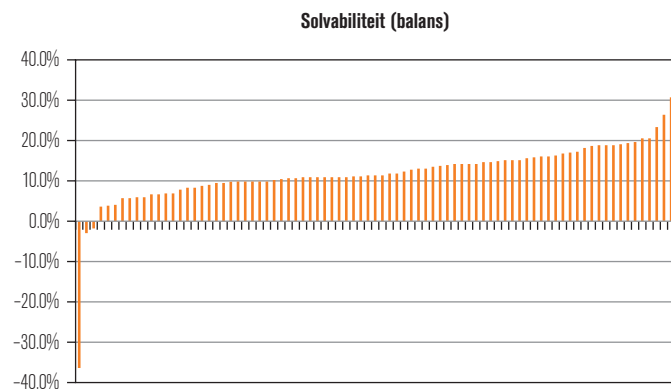
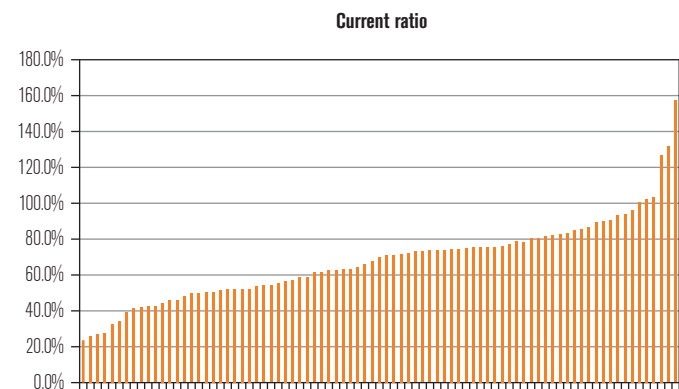
Bijlage 2 Kerncijfers ziekenhuizen; gemiddelden

	Academische ziekenhuizen (n=8)		Algemene ziekenhuizen (n=83)		Alle ziekenhuizen (n= 91)	
	in € 1000	in % omzet ¹¹	in € 1000	in % omzet	in € 1000	in % omzet
Extern budget (A-segment)	379.145	48,4%	98.289	63,2%	122.980	58,3%
B-segment	38.327	4,9%	38.744	24,9%	38.707	18,4%
Universitaire componenten	139.618	17,8%	0	0,0%	12.274	5,8%
Overige omzet	225.954	28,9%	18.589	11,9%	36.819	17,5%
Totaal omzet	783.044	100,0%	155.622	100,0%	210.780	100,0%
Personeelskosten	476.727	60,9%	87.690	56,3%	121.891	57,8%
Afschrijvingen	37.021	4,7%	12.045	7,7%	14.241	6,8%
Overige bedrijfskosten	255.435	32,6%	49.411	31,8%	67.523	32,0%
Som der bedrijfslasten	769.183	98,2%	149.147	95,8%	203.656	96,6%
Bedrijfsresultaat	13.861	1,8%	6475	4,2%	7124	3,4%
Financiële baten en lasten	-5199	-0,7%	-3519	-2,3%	-3667	-1,7%
Resultaat gewone bedrijfsuitoefening	8662	1,1%	2956	1,9%	3458	1,6%
Bijzondere baten en lasten	0	0,0%	-259	-0,2%	-236	-0,1%
Resultaat deelnemingen	181	0,0%	0	0,0%	16	0,0%
Aandeel derden	-122	0,0%	1	0,0%	-10	0,0%
Belastingen	33	0,0%	-16	0,0%	-12	0,0%
Nettoresultaat	8754	1,1%	2675	1,7%	3210	1,5%

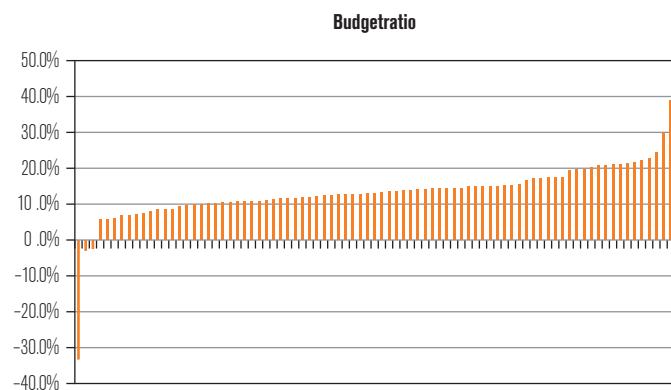
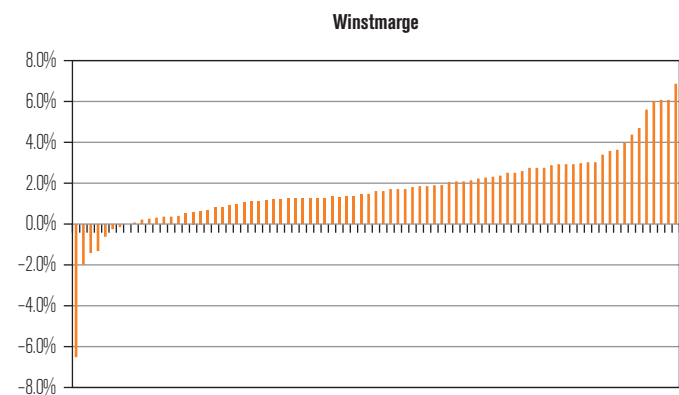
Bijlage 3 Financiële kengetallen ziekenhuizen

	Academische ziekenhuizen (n=8)		Algemene ziekenhuizen (n=83)		Totaal (n=91)	
In procenten ¹²	Gemiddelde	Mediaan	Gemiddelde	Mediaan	Gemiddelde	Mediaan
Solvabiliteit: eigen vermogen/balanstotaal	17,6%	16,1%	11,9%	11,5%	12,4%	11,9%
Budgetratio: eigen vermogen/omzet	16,2%	15,2%	13,1%	12,9%	13,4%	13,3%
Current ratio	86,9%	88,2%	68%	70,2%	69,7%	72,2%
Current ratio exclusief financieringsverschil	99,4%	93,1%	92,9%	86,3%	93,5%	87,8%
Gemiddeld per ziekenhuis	in €1000 gemiddeld	in % van het balanstotaal	in €1000 gemiddeld	in % van het balanstotaal	in €1000 gemiddeld	in % van het balanstotaal
Materiële vaste activa	490.170	67,3%	117.116	67,1%	149.911	67,2%
Immateriële vaste activa	322	0,0%	1846	1,1%	1712	0,8%
Financiële vaste activa	4791	0,7%	2972	1,7%	3132	1,4%
Voorraden	9000	1,2%	2214	1,3%	2811	1,3%
Onderhanden werk DBC's	72.156	9,9%	6853	3,9%	12.595	5,6%
Vordering uit hoofde van financieringstekort	3785	0,5%	2265	1,5%	2673	1,2%
Vorderingen en overlopende activa	114.779	15,8%	33.854	19,4%	40.968	18,4%
Effecten	35	0,0%	429	0,2%	394	0,2%
Liquide middelen	33.170	4,6%	6620	3,8%	8954	4,0%
TOTAAL EIGEN VERMOGEN	131.616	18,1%	20.610	11,8%	30.369	13,6%
Voorzieningen	56.987	7,8%	4.376	2,5%	9001	4,0%
Langlopende schulden	273.598	37,6%	67.596	38,7%	85.706	38,4%
Kortlopende schulden en vlottende passiva	245.764	33,7%	62.619	35,9%	78.720	35,3%
Schulden uit hoofde van financieringsoverschot	20.241	2,8%	19.269	11,0%	19.355	8,7%
BALANSTOTAAL	728.207	100%	174.471	100,0%	223.151	100,00%

Bijlage 4 Financiële ratio's ziekenhuizen

Figuur 1a De solvabiliteit van de 83 algemene ziekenhuizen
(Eigen vermogen/balanstotaal)Figuur 1b Current ratio van de 83 algemene ziekenhuizen
(Vlottende activa/vlottende passiva)

Figuur 1c Budgetratio van de 83 algemene ziekenhuizen (Eigen vermogen/omzet)

Figuur 1d Netto winstmarge van de 83 algemene ziekenhuizen
(Netto winst/omzet)

Tabel 14 Ratio's individuele academische ziekenhuizen

Nummer	1	2	3	4	5	6	7	8
Solvabiliteit (eigen vermogen/balanstotaal)	27,5%	17,3%	8,4%	14,9%	27,0%	18,2%	12,5%	15,0%
Budgetratio (eigen vermogen/omzet)	23,9%	15,0%	8,4%	14,4%	23,9%	16,3%	12,5%	15,3%
Current ratio (vlottende activa/vlottende passiva)	93,3%	83,1%	78,1%	102,9%	102,4%	104,8%	76,7%	54,2%
Netto winstmarge (netto winst/omzet)	1,8%	2,1%	1,0%	0,1%	1,2%	0,8%	0,6%	0,8%