

De verwerking van kosten van groot onderhoud door zorginstellingen

Lianne Suurland, Ralph ter Hoeven, Sjaak Kolijn

Received 29 September 2020 | Accepted 1 November 2020 | Published 15 December 2019

Samenvatting

Dit artikel beschrijft de uitkomsten van het onderzoek naar de verwerkingswijze van kosten van groot onderhoud en naar de verwerking van wijzigingen van de grondslagen op dit gebied die als gevolg van wijzigingen in de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving zijn doorgevoerd. Het onderzoek richt zich op jaarrekeningen over het boekjaar 2019 van 100 zorginstellingen. Uit het onderzoek blijkt dat steeds meer zorginstellingen kosten van groot onderhoud verwerken volgens de componentenbenadering. Uit het onderzoek blijkt verder dat slechts de helft van de zorginstellingen die een stelselwijziging heeft doorgevoerd van de onderhoudsvoorziening naar de componentenbenadering, deze stelselwijziging juist heeft verwerkt. Tot slot blijkt dat zorginstellingen de toelichtingen van de stelselwijzigingen kunnen verbeteren. Hiertoe worden ook enkele goede voorbeelden uit jaarrekeningen (best practices) besproken en geven we aanbevelingen in de slotparagraaf van deze bijdrage.

Relevantie voor de praktijk

De Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) staat vanaf het boekjaar 2019 niet meer toe kosten van groot onderhoud ineens te verwerken in het resultaat. Daarnaast heeft de RJ overgangsbepalingen geformuleerd voor stelselwijzigingen. In dit artikel zijn bevindingen en aanbevelingen opgenomen op basis van empirisch onderzoek naar de verwerking en toelichting van stelselwijzigingen in de jaarrekening 2019 van zorginstellingen. Opstellers en controleurs kunnen deze bevindingen en aanbevelingen van het onderzoek gebruiken om de informatieverstrekking in de jaarrekening van zorginstellingen te verbeteren.

Trefwoorden

Zorginstellingen, groot onderhoud, jaarrekeningonderzoek

1. Inleiding

Veel zorginstellingen verwerken kosten van groot onderhoud van oudsher in een onderhoudsvoorziening dan wel ten laste van het resultaat. Door een wijziging in de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving (RJ 212) is het vanaf het boekjaar 2019 niet langer toegestaan om kosten van groot onderhoud ineens te verwerken in het resultaat. Daarnaast heeft de RJ in RJ 212 een overgangsbepaling opgenomen voor een vereenvoudigde overgang van de onderhoudsvoorziening naar de componentenbenadering. Daarmee lijkt de RJ niet alleen verwerking van kosten van groot onderhoud in het resultaat te willen verbieden, maar tevens de toepassing van de componentenbenadering te willen bevorderen. In dit artikel onderzoeken we of en in

hoeveerle zorginstellingen als gevolg van deze wijzigingen vaker de componentenbenadering toepassen.

Indien een rechtspersoon overgaat naar een andere verwerkingswijze voor de kosten van groot onderhoud is sprake van een stelselwijziging in de zin van artikel 2:384 lid 6 BW. De RJ heeft de wijze van verwerken en toelichten van een stelselwijziging nader uitgewerkt in RJ 140 Stelselwijzigingen. De RJ heeft voor deze specifieke stelselwijzigingen¹ bepaald dat naast de gangbare retrospectieve verwerkingswijze, de wijzigingen ook ‘vanaf het boekjaar’ of ‘vanaf het voorgaand boekjaar’ kunnen worden verwerkt (RJ 212.805 en 807). In dit artikel onderzoeken we op welke wijze de stelselwijzigingen in 2019

zijn verwerkt en of de vermeldingen in de toelichting toereikend hebben plaatsgevonden.

Het artikel is als volgt opgebouwd. In paragraaf 2 wordt het relevante wetgevende kader besproken en wordt kort ingegaan op de wijze waarop de zorgsector wordt gefinancierd. In paragraaf 3 gaan we in op de opzet van het empirisch onderzoek en op de onderzoekspopulatie. In paragraaf 4 onderzoeken we volgens welke verwerkingswijze zorginstellingen kosten van groot onderhoud in de jaarrekeningen over 2018 en 2019 hebben verwerkt. Hier wordt de verschuiving naar de componentenbenadering zichtbaar. In paragraaf 5 wordt de kwaliteit van toelichtingen van de stelselwijzigingen in algemene zin besproken. In paragraaf 6 respectievelijk 7 gaan we in op twee onderscheiden specifieke stelselwijzigingen en wordt een drietal *best practices* besproken. Uit deze paragrafen blijkt dat zorginstellingen ruim gebruik hebben gemaakt van de door de RJ toegestane vereenvoudigde verwerkingswijze van de stelselwijziging ('vanaf het boekjaar'). We sluiten af met enkele conclusies en aanbevelingen.

2. Wetgeving zorgsector inclusief wijze van bekostiging

2.1 Wet Toelating Zorginstellingen

Sinds 2006 is in Nederland de Wet Toelating Zorginstellingen (WTZi) van kracht. Deze wet regelt onder meer de toelating van zorginstellingen voor het leveren van verzekerde zorg die gefinancierd wordt uit de Zorgverzekeringswet (Zvw) en de Wet langdurige zorg (Wlz). Zorginstellingen die onder de WTZi vallen dienen verantwoording af te leggen conform de Regeling verslaggeving WTZi (RVW). In artikel 2 en 3 sub a RVW is opgenomen dat de jaarrekening dient te worden opgesteld op basis van Titel 9 Boek 2 BW (met uitzondering van enkele afdelingen) en RJ 655 Zorginstellingen. Via deze inkadering in de WTZi is RJ 655 feitelijk wettelijk verankerd als inrichtingsstelsel voor de jaarrekening van toegelaten zorginstellingen. RJ 655 richt zich op onderwerpen die specifiek zijn voor zorginstellingen. Voor zover niet in strijd met de RVW of met RJ 655 zijn ook de overige hoofdstukken van de RJ van toepassing (artikel 3 sub a RVW). In de RVW en RJ 655 zijn geen specifieke bepalingen opgenomen over de verwerking van kosten van groot onderhoud in de jaarrekening van zorginstellingen zodat RJ 212 Materiële vaste activa van toepassing is.

2.2 Bekostiging

Door de wijze van bekostiging van de zorgsector werden de kosten van groot onderhoud van oudsher vooral verwerkt in een onderhoudsvoorziening dan wel direct ten laste van het resultaat gebracht. De zorgsector is lange tijd bekostigd op basis van gegarandeerde vergoeding op nalcultatiebasis van kapitaallasten. Dit betekent dat kapitaallasten (afschrijving, rente en huur) werden vergoed in

het wettelijk budget. Als gevolg van de deregulering heeft een geleidelijke afschaffing plaatsgevonden van de gegarandeerde integrale vergoeding van de kapitaallasten van vastgoed. De geleidelijke invoering van de integrale tarieven voor zorgprestaties leidde ertoe dat de gegarandeerde vergoeding van kapitaallasten van vastgoed over een periode van 6 jaar volledig is vervallen. Vastgoed wordt vanaf 2017 (ziekenhuizen) respectievelijk 2018 (overige sectoren) bekostigd door middel van een vastgesteld integraal tarief per gerealiseerde zorgprestatie. In dit tarief was een vergoeding voor kapitaallasten begrepen, de zogenaamde normatieve huisvestingscomponent in het integrale tarief. Inmiddels is ook de normatieve huisvestingscomponent als afzonderlijk zichtbaar tarief verdwenen en is er sprake van een volledig integraal tarief waarmee de zorgexploitatie moet worden bekostigd. Zorginstellingen dragen dus inmiddels het volledige vastgoedrisico.

3. Opzet empirisch onderzoek en selectie onderzoekspopulatie

Het onderzoek richt zich op de jaarrekeningen 2019 van 100 zorginstellingen waarvan de totale bedrijfsopbrengsten € 30 miljoen of meer bedragen. Om te bepalen welke zorginstellingen aan dit criterium voldoen, zijn de gepubliceerde jaarrekeningdata over 2018 als basis gebruikt (DigiMV 2018, bijgewerkt tot en met 10 september 2019). In 2018 hadden volgens deze data 397 zorginstellingen totale bedrijfsopbrengsten hoger dan € 30 miljoen. Vanwege de COVID-19 pandemie is de uiterste datum van deponering van de jaarrekening 2019 van zorginstellingen opgeschoven van 1 juni 2020 naar 1 oktober 2020 (Staatscourant, 2020) waardoor tijdens het uitvoeren van ons onderzoek nog niet alle zorginstellingen hun jaarrekening hadden gedeponerd. Wij hebben aselect 100 zorginstellingen geselecteerd waarvan de jaarrekening op 7 juli 2020 was gedeponerd op www.jaarverantwoordingzorg.nl.

De lijst met onderzochte zorginstellingen is opgenomen in de bijlage.

4. Verwerking van kosten van groot onderhoud

Tot 2018 gaf de RJ drie mogelijkheden voor het verwerken van kosten van groot onderhoud:

- verwerken in de boekwaarde van het actief (de zogenoemde componentenbenadering);
- verwerken via een onderhoudsvoorziening; of
- verwerken in de winst-en-verliesrekening op het moment dat het groot onderhoud wordt uitgevoerd.

De componentenmethode houdt in dat een actief bij aanvang van het gebruik wordt onderverdeeld in afzonderlijke bestanddelen of componenten. Een component kan zijn een

bestanddeel dat gedurende de gebruiksduur van het actief wordt vervangen, of het gedurende de gebruiksduur uitvoeren van groot onderhoud aan het actief. Elke component van het actief wordt dan afgeschreven in de periode tot aan het moment van vervanging van die component of tot het moment van het uitvoeren van het betreffende groot onderhoud. Bij de vervanging of het uitvoeren van het groot onderhoud worden de kosten hiervan opnieuw als afzonderlijke component geactiveerd. Vervolgens wordt opnieuw over de gebruiksduur van de component afgeschreven. Het kan zijn dat op dat moment nog een boekwaarde van de vervangen component of het eerdere groot onderhoud resteert. Dit resterend gedeelte van de oude component wordt dan (als desinvestering) ten laste van het resultaat verwerkt.

De onderhoudsvoorziening wordt opgenomen voor uitgaven die in volgende boekjaren zullen worden gedaan, voor zover het doen van die uitgaven zijn oorsprong mede vindt voor het einde van het boekjaar en de voorziening strekt tot gelijkmatige verdeling van lasten over een aantal boekjaren. Toevoegingen aan de voorziening worden bepaald op basis van het geschatte bedrag van het groot onderhoud en de periode die telkens tussen de werkzaamheden voor groot onderhoud verloopt. De daadwerkelijke kosten van uitgevoerd groot onderhoud worden verwerkt ten laste van een onderhoudsvoorziening voor zover deze is gevormd voor de beoogde kosten.

De laatstgenoemde mogelijkheid om kosten van groot onderhoud te verwerken in de winst-en-verliesrekening op het moment dat het groot onderhoud wordt uitgevoerd, is met ingang van het boekjaar 2019 vervallen. De RJ geeft hiervoor als reden dat de andere verwerkingswijzen tot een betere toerekening van lasten leiden en daarmee tot een beter inzicht in het resultaat en vermogen. De economische voordelen van de kosten van groot onderhoud hebben betrekking op meerdere boekjaren en niet op een enkel boekjaar (RJ 2017). De overgang van het verwerken van de kosten van groot onderhoud ineens ten laste van het resultaat naar één van de andere verwerkingswijzen moet worden aangemerkt als een stelselwijziging (RJ 212.805).

Tegelijk met het vervallen van de mogelijkheid om kosten van groot onderhoud te verwerken in de winst-en-verliesrekening heeft de RJ twee wijzigingen doorgevoerd waaruit blijkt dat de RJ de toepassing van de componentenbenadering lijkt te willen bevorderen.

Enerzijds biedt de RJ in een overgangsbepaling de mogelijkheid om via een vereenvoudigde verwerkingswijze over te gaan van de onderhoudsvoorziening naar de componentenbenadering (RJ 212.807). De achtergrond van deze overgangsbepaling is dat diverse rechtspersonen willen overgaan van een onderhoudsvoorziening naar de componentenbenadering. De RJ wil het verwerken van de kosten van groot onderhoud in de boekwaarde van het actief vereenvoudigen en heeft daarom deze additionele overgangsbepaling opgenomen (RJ 2019). Deze overgangsbepaling is niet alleen van toepassing op verslagjaar 2019 maar ook op latere jaren.

Anderzijds bepaalt de RJ in RJ 212.806 dat de componentenbenadering dient te worden toegepast vanaf de

eerste verwerking van een actief. Tot en met het boekjaar 2018 kon de componentenbenadering worden toegepast vanaf de aankoop van het actief of pas vanaf het moment dat groot onderhoud werd verricht. Bij deze laatste methode werd de componentenbenadering pas toegepast vanaf het moment dat voor de eerste keer het groot onderhoud werd uitgevoerd. Het materieel vast actief werd dus afgeschreven over de gebruiksduur van het actief zonder rekening te houden met de kortere gebruiksduur van de componenten van groot onderhoud. Deze mogelijkheid is met ingang van het boekjaar 2019 vervallen, zodat de componentenbenadering alleen nog kan worden toegepast vanaf het moment van aankoop van het actief. Ook deze wijziging past in het beeld dat het niet slechts gaat om het elimineren van een optie, maar lijkt te gaan om versterkte nadruk op de componentenbenadering.

De RJ bepaalt dat in de toelichting voor iedere categorie van materiële vaste activa de wijze van verwerking van de kosten van groot onderhoud dient te worden vermeld (RJ 212.701). De verwerking dient voor alle soortgelijke materiële vaste activa op dezelfde wijze plaats te vinden (RJ 212.446).

In tabel 1 is opgenomen welke verwerkingswijze de geselecteerde zorginstellingen in 2018 en 2019 hanteerden voor kosten van groot onderhoud. Uit de tabel blijkt dat zestien zorginstellingen (16%) de kosten van groot onderhoud in de jaarrekening 2018 ineens ten laste van het resultaat brachten. Deze zorginstellingen zijn in 2019 allemaal overgegaan op één van de door de RJ toegestane verwerkingswijzen. In 2019 verwerkten 81% (2018: 54%) van de zorginstellingen de kosten van groot onderhoud in de boekwaarde van het actief (componentenbenadering) en 19% (2018: 30%) van de zorginstellingen via een onderhoudsvoorziening. Het marktaandeel van de componentenbenadering is ontegenzeggelijk toegenomen.

Achtentachtig zorginstellingen (88%) hebben in de toelichting vermeld op welke wijze zij kosten van groot onderhoud in de jaarrekening hebben verwerkt. Twaalf zorginstellingen (12%) hebben deze toelichting niet opgenomen. Wij merken op dat van de twaalf zorginstellingen die in 2019 in de waarderingsgrondslagen geen expliciete informatie in de jaarrekening hebben opgenomen over de verwerkingswijze van kosten van groot onderhoud, in tabel 1 er tien zijn opgenomen onder ‘componentenbenadering’ en twee onder ‘onderhoudsvoorziening’. Uit de afwezigheid van een onderhoudsvoorziening in de jaarrekening 2019 en het ontbreken van een stelselwijziging in 2019 van ‘kosten ten laste van de winst-en-verliesrekening’ naar één van de toegestane verwerkingswijzen, hebben wij voor de genoemde tien zorginstellingen geconcludeerd dat in 2019 de componentenbenadering is toegepast. Eenzelfde benadering is voor 2018 toegepast.

De verwerking van kosten van groot onderhoud dient voor alle soortgelijke materiële vaste activa op dezelfde wijze plaats te vinden. Er is één zorginstelling die vermeldt welke verwerkingswijze voor groot onderhoud wordt toegepast voor gebouwen die worden verhuurd aan derden. Deze zorginstelling heeft echter verzuimd te ver-

melden welke verwerkingswijze wordt toegepast voor de materiële vaste activa voor eigen gebruik.

Tabel 1. Verwerkingswijze kosten van groot onderhoud in 2018 en 2019 (n = 100).

Stelsel	2018		2019	
	aantal	%	aantal	%
Componentenbenadering	54	54%	81	81%
Onderhoudsvoorziening	30	30%	19	19%
Ineens ten laste van het resultaat	16	16%	0	0%
Totaal	100	100%	100	100%

In tabel 2 zijn de toegepaste verwerkingswijzen in de grootste zorgsectoren weergegeven. Een aantal zorginstellingen is in meerdere sectoren werkzaam. Deze zijn ingedeeld in de overheersende sector. Hierbij is als uitgangspunt gekozen dat wanneer meer dan 80% van de opbrengsten uit zorgprestaties wordt behaald in een bepaalde sector, de zorginstelling wordt ingedeeld in de desbetreffende sector. Indien er geen sprake is van een overheersende sector is de zorginstelling aangemerkt als 'conglomeraat'.

Uit tabel 2 blijkt dat 27 zorginstellingen (27%) in 2019 zijn overgegaan naar een andere verwerkingswijze voor de kosten van groot onderhoud. Deze overgang moet worden aangemerkt als een stelselwijziging. Zestien zorginstellingen (59%) zijn overgegaan van het ineens ten laste van het resultaat brengen van kosten van groot onderhoud naar de componentenbenadering en elf zorginstellingen (41%) zijn overgegaan van de onderhoudsvoorziening naar de componentenbenadering.

Uit tabel 2 blijkt verder dat in de selectie 32 zorginstellingen in de verpleging, verzorging en thuiszorg (VVT) en 18 in de gehandicaptenzorg (GHZ) zijn opgenomen. In de VVT-sector verwerkten tien (31%) zorginstellingen

de kosten van groot onderhoud ineens ten laste van het resultaat. In de GHZ-sector waren dit drie zorginstellingen (17%). Deze zorginstellingen zijn in 2019 allemaal overgegaan op de componentenbenadering. In de ziekenhuiszorg en de geestelijke gezondheidszorg (GGZ) was het aantal zorginstellingen dat de kosten van groot onderhoud ineens ten laste van het resultaat verwerkte beperkt (in beide sectoren één). In deze sectoren valt op dat relatief veel zorginstellingen in 2019 zijn overgegaan van de onderhoudsvoorziening naar de componentenbenadering (ziekenhuiszorg: 3, 12%; GGZ: 4, 28%).

Uit tabel 2 blijkt tevens dat de componentenbenadering inmiddels in alle sectoren de meest toegepaste verwerkingswijze is: in de VVT, ziekenhuizen, GHZ en GGZ ligt het percentage in 2019 tussen 78 en 88 (in 2018 tussen de 43 en 72). De toepassing van de onderhoudsvoorziening is in al deze sectoren afgenomen: in 2019 tussen 12% en 22% ten opzichte van 16% tot 50% in 2018.

In de volgende paragrafen gaan we nader in op de verwerking van deze stelselwijzigingen.

5. Kwaliteit toelichting stelselwijziging

Indien een stelselwijziging wordt toegepast, dient een zorginstelling onder meer in de toelichting te vermelden (RJ 140.213):

- dat een stelselwijziging heeft plaatsgevonden;
- hoe het nieuwe en het oude stelsel van elkaar verschillen;
- welke de redenen zijn die tot stelselwijziging hebben geleid.

Tabel 2. Verwerkingswijze kosten van groot onderhoud in 2019 en 2018 naar sectoren.

Sector	Aantal stelselwijzigingen	in % van aantal zorginstellingen in de sector	Componentenbenadering	in %	Onderhoudsvoorziening	in %	Ineens ten laste van resultaat	in %	Totaal	
Verpleging, verzorging en thuiszorg	11	34%	2018	17	53%	5	16%	10	31%	32
			2019	28	88%	4	13%	0%	32	
			mutatie	11	-1	-10				
Ziekenhuiszorg	4	16%	2018	18	72%	6	24%	1	4%	25
			2019	22	88%	3	12%	0%	25	
			mutatie	4	-3	-1				
Gehandicaptenzorg	4	22%	2018	10	56%	5	28%	3	17%	18
			2019	14	78%	4	22%	0%	18	
			mutatie	4	-1	-3				
Geestelijke gezondheidszorg	5	36%	2018	6	43%	7	50%	1	7%	14
			2019	11	79%	3	21%	0%	14	
			mutatie	5	-4	-1				
Conglomeraat	1	17%	2018	3	50%	3	50%	0	0%	6
			2019	4	67%	2	33%	0%	6	
			mutatie	1	-1	0				
Overig	2	40%	2018	0	0%	4	80%	1	20%	5
			2019	2	40%	3	60%	0%	5	
			mutatie	2	-1	-1				
Totaal	27	mutatie	2018	54	54%	30	30%	16	16%	100
			2019	81	81%	19	19%	0	0%	100
			mutatie	27	-11	-16				

Tabel 2 laat zien dat in totaal 27 stelselwijzigingen in het boekjaar 2019 hebben plaatsgevonden. In tabel 3 is opgenomen in hoeverre de toelichting van de stelselwijziging heeft plaatsgevonden in overeenstemming met RJ 140.213-214. Uit deze tabel blijkt dat:

- 23 (van de 27) zorginstellingen (85%) in de jaarrekening 2019 vermelden dat een stelselwijziging heeft plaatsgevonden. Vier zorginstellingen (15%) vermelden niet expliciet dat een stelselwijziging heeft plaatsgevonden. Deze vier zorginstellingen verwerkten de kosten van groot onderhoud in 2018 ineens in het resultaat. Eén van deze zorginstellingen heeft de stelselwijziging toegelicht als een schattingswijziging, de andere drie zorginstellingen vermelden dat vanaf 1 januari 2019 de componentenbenadering wordt toegepast. Zij vermelden echter niet dat sprake is van een stelselwijziging.
- 21 zorginstellingen (78%) vermelden de nieuwe en de oude verwerkingswijze voor de kosten van groot onderhoud, zes zorginstellingen (22%) vermelden alleen de nieuwe verwerkingswijze.
- 19 zorginstellingen (70%) vermelden wat de reden is voor de stelselwijziging; acht zorginstellingen (30%) doen hierover geen mededeling.

Tabel 3. Toelichting van de stelselwijziging.

Vermelding	ja		nee		totaal	
	aantal	in %	aantal	in %	aantal	in %
Dat er een stelselwijziging heeft plaatsgevonden	23	85%	4	15%	27	100%
Hoe het nieuwe en oude stelsel van elkaar verschillen	21	78%	6	22%	27	100%
De reden voor de stelselwijziging	19	70%	8	30%	27	100%

In de volgende paragrafen wordt nader ingegaan op de verwerkingswijze van de stelselwijzigingen. Daarbij wordt onderscheid gemaakt tussen de overgang van ‘ineens ten laste van resultaat’ naar de componentenbenadering (paragraaf 6) en de overgang van de onderhoudsvoorziening naar de componentenbenadering (paragraaf 7). In deze paragrafen worden tevens *best practices* opgenomen.

6. Overgang van ‘ineens ten laste van resultaat’ naar componentenbenadering

6.1 Inleiding overgangsbepalingen

Zoals eerder opgemerkt is de mogelijkheid om kosten van groot onderhoud ineens ten laste van het resultaat te verwerken met ingang van het boekjaar 2019 vervallen. Voor

rechtspersonen die kosten van groot onderhoud ineens ten laste van het resultaat verwerkten, betekent dit dat in het boekjaar 2019 een stelselwijziging moest plaatsvinden naar één van de toegestane methoden voor het verwerken van kosten van groot onderhoud, te weten de componentenbenadering of de onderhoudsvoorziening.

De stelselwijziging van het verwerken van kosten van groot onderhoud ‘ineens ten laste van het resultaat’ naar verwerking ‘in de boekwaarde van het actief’ (componentenbenadering) kan op één van de volgende wijzen worden verwerkt (RJ 212.805):

- op retrospectieve wijze conform RJ 140 Stelselwijziging;
- op retrospectieve wijze vanaf het voorgaand boekjaar; of
- op prospectieve wijze.

Ad a. Bij retrospectieve verwerking wordt de stelselwijziging met terugwerkende kracht doorgevoerd alsof de rechtspersoon de componentenbenadering altijd al heeft toegepast. Het eigen vermogen aan het begin en eind van boekjaar 2018 wordt herrekend op basis van de gewijzigde grondslagen. Het verschil tussen het eigen vermogen aan het begin en eind van boekjaar 2018 voor en na herrekening (het cumulatieve effect van de stelselwijziging) wordt als een rechtstreekse mutatie in het beginvermogen van boekjaar 2018 respectievelijk 2019 verwerkt.

Vanwege het feit dat het stelsel met terugwerkende kracht wordt doorgevoerd, worden de vergelijkende cijfers van het voorafgaande boekjaar 2018 aangepast waarbij de verschillen met de oorspronkelijke cijfers in de toelichting worden vermeld.

Ad b. Bij retrospectieve verwerking vanaf voorgaand boekjaar (2018) wordt het verrichte groot onderhoud dat aan de activeringsvereisten voldoet, vanaf het boekjaar 2018 in de boekwaarde van het actief verwerkt. De componentenbenadering wordt dus toegepast vanaf het boekjaar 2018. De componentenbenadering wordt niet met terugwerkende kracht toegepast voor reeds vóór 2018 verwerkte activa.

Ad c. Bij prospectieve verwerking worden de kosten van het verrichte groot onderhoud die aan de activeringsvereisten voldoen, vanaf het boekjaar 2019 in de boekwaarde van het actief verwerkt.

Bij alle drie verwerkingswijzen dient de toepassing van de overgangsbepaling te worden toegelicht in het boekjaar waarin de overgang is verwerkt.

Indien een stelselwijziging wordt toegepast, dient een zorginstelling – naast de reeds in paragraaf 5 genoemde informatie – de volgende informatie in de toelichting te vermelden (RJ 140.214):

- informatie over de toegepaste wijze van verwerken van de effecten van de stelselwijziging;
- informatie over de betekenis van de stelselwijziging voor vermogen en resultaat;

- informatie over de betekenis van de stelselwijziging voor individuele posten;
- als een betrouwbare berekening of schatting van de betekenis van de stelselwijziging voor vermogen en resultaat niet mogelijk is, dient in de toelichting de reden hiervoor te worden vermeld;
- in het geval dat kan worden verwacht dat een stelselwijziging belangrijke kwantitatieve invloed zal hebben op één of meer volgende boekjaren, dient een cijfermatige indicatie van deze invloed gegeven te worden. Indien deze indicatie niet kan worden bepaald, dient dit in de toelichting te worden vermeld.

6.2 Uitkomsten empirisch onderzoek

In 2019 zijn zestien zorginstellingen overgegaan van het verwerken van kosten van groot onderhoud ‘ineens ten laste van resultaat’ naar de componentenbenadering (tabel 2).

Uit tabel 4 blijkt dat elf zorginstellingen (69%) hebben vermeld de stelselwijziging op prospectieve wijze te hebben verwerkt. Vijf zorginstellingen (31%) vermelden niet expliciet hoe zij de stelselwijziging hebben verwerkt. Daar zij vermelden dat zij met ingang van het boekjaar 2019 de componentenbenadering toepassen en in het mutatieoverzicht eigen vermogen het beginvermogen niet is aangepast, lijkt de conclusie gerechtvaardigd dat ook zij de stelselwijziging prospectief hebben verwerkt. Uit het onderzoek blijkt dus dat de vereenvoudigde verwerkingswijze voor het doorvoeren van de stelselwijziging in de praktijk veel is toegepast. Vier zorginstellingen (25%) hebben de toepassing van de overgangsbepaling van RJ 212.805 toegelicht, twaalf zorginstellingen (75%) hebben deze vermelding niet opgenomen.

Tabel 4. Verwerkingswijze stelselwijziging en toelichting toepassing overgangsbepaling RJ 212.805.

Verwerkingswijze stelselwijziging	Is daarbij de toepassing van de overgangsbepaling van RJ 212.805 toegelicht?					
			ja		nee	
	aantal	%	aantal	%	aantal	%
Prospectief	11	69%	4	25%	7	44%
Niet toegelicht	5	31%	0	0%	5	31%
Totaal	16	100%	4	25%	12	75%

Uit tabel 5 blijkt dat vier zorginstellingen (25%) informatie hebben opgenomen over de betekenis van de stelselwijziging voor het vermogen en drie zorginstellingen (19%) over de betekenis van de stelselwijziging voor het resultaat. Drie zorginstellingen (19%) geven informatie over de betekenis voor vermogen en resultaat. In alle gevallen waarin deze informatie wordt verstrekt, wordt de betekenis van de stelselwijziging voor het vermogen en resultaat van het boekjaar zelf weergegeven. Geen enkele zorginstelling (0%) heeft informatie opgenomen over de betekenis van de stelselwijziging voor individuele posten. De zorginstellingen die geen toelichting hebben

opgenomen over de betekenis van de stelselwijziging voor vermogen en resultaat hebben hiervoor geen reden opgenomen. Mogelijk is de invloed op vermogen, resultaat en individuele balansposten niet materieel, echter dit is niet vermeld. Eén zorginstelling (6%) heeft in de toelichting opgenomen dat een cijfermatige indicatie van de kwantitatieve invloed van de stelselwijziging op één of meer volgende boekjaren niet kan worden bepaald.

Tabel 5. Toelichting betekenis van de stelselwijziging.

Vermelding	ja		nee		totaal	
	aantal	%	aantal	%	aantal	%
Betekenis voor het vermogen	4	25%	12	75%	16	100%
Betekenis voor het resultaat	3	19%	13	81%	16	100%
Betekenis voor individuele posten	0	0%	16	100%	16	100%
Cijfermatige indicatie van de (belangrijke) kwantitatieve invloed van de stelselwijziging op één of meer volgende boekjaren	1	6%	15	94%	16	100%

In figuur 1 is een deel van de toelichting van de betekenis van de stelselwijziging voor het vermogen en resultaat van Stichting Rivierduinen opgenomen. Wij beschouwen de toelichting van Stichting Rivierduinen als *best practice* omdat de betekenis van de stelselwijziging voor het vermogen ultimo 2019 en het resultaat over 2019 duidelijk wordt vermeld (RJ 140.214) en omdat is vermeld dat een betrouwbare schatting van de betekenis van de stelselwijziging voor het vermogen en resultaat van volgende boekjaren niet kan worden gegeven (artikel 2:384 lid 6 BW en RJ 140.216).

7. Overgang van onderhoudsvoorziening naar componentenbenadering

7.1 Inleiding overgangsbepalingen

De RJ heeft naast de overgangsbepaling in RJ 212.805 een additionele overgangsbepaling in RJ 212.807 opgenomen. Deze additionele overgangsbepaling maakt het mogelijk de overgang van de verwerkingswijze van kosten van groot onderhoud via een onderhoudsvoorziening naar de componentenbenadering op één van de volgende drie wijzen te verwerken:

- retrospectieve verwerking conform de voorschriften van RJ 140 Stelselwijziging;
- retrospectieve verwerking vanaf het voorgaande boekjaar;
- retrospectieve verwerking vanaf het boekjaar.

Figuur 1. Best practice Toelichting betekenis stelselwijziging voor vermogen en resultaat: Stichting Rivierduinen, Jaarverslaggeving 2019, p. 8.

<https://www.rivierduinen.nl/~media/files/jaarrekening-2019.ashx>

Stelselwijziging

Besloten is om de waarderingsgrondslag van de materiële vaste activa met ingang van 1 januari 2019 aan te passen. De reden voor deze stelselwijziging is de wijziging in de regelgeving omtrent de jaarverslaggeving. Het is vanaf 2019 niet meer toegestaan kosten van groot onderhoud ineens ten laste van het resultaat te brengen, wat in 2018 de wijze van verwerken was. Vanaf 2019 dienen, als aan een materieel vast actief telkens na een langere gebruiksperiode groot onderhoud wordt verricht, de kosten in direct verband met het groot onderhoud in de boekwaarde van het actief te worden verwerkt, waarover vervolgens afschrijving plaatsvindt over de economische levensduur van dat deel van het actief. Deze zogenaamde componentenmethode is vanaf 2019 toegepast. Als gevolg van de stelselwijziging is het resultaat (voor belastingen) over 2019 circa € 190.000 hoger dan op basis van de in het voorgaand verslagjaar gehanteerde grondslag, welk bedrag het vermogen per 31 december 2019 heeft verhoogd. Het is niet mogelijk om de invloed van de stelselwijziging op volgende boekjaren betrouwbaar in te schatten, maar in de eerstkomende jaren heeft deze een positieve invloed op het resultaat. De ter vergelijking opgenomen cijfers van balans en winst- en verliesrekening van het voorgaande jaar zijn niet aangepast aan het nieuwe stelsel.

De RJ spreekt bij alle drie de verwerkingswijzen over retrospectieve verwerking, ook bij retrospectieve verwerking vanaf het boekjaar (verwerkingswijze c.). De reden hiervoor is dat bij alle verwerkingswijzen de onderhoudsvoorziening aan het eind van het vorig boekjaar vrijvalt ten gunste van het eigen vermogen.

De toepassing van de overgangsbepaling dient te worden toegelicht in het boekjaar waarin de overgang is verwerkt.

7.2 Uitkomsten empirisch onderzoek

In 2019 zijn elf zorginstellingen overgegaan van de onderhoudsvoorziening naar de componentenbenadering. Alle geselecteerde zorginstellingen (100%) hebben de stelselwijziging op retrospectieve wijze vanaf het huidige boekjaar verwerkt. Zes zorginstellingen (55%) hebben de toepassing van de overgangsbepaling van RJ 212.807 toegelicht en vijf (45%) niet.

De verwerking van de stelselwijziging – vrijval van de onderhoudsvoorziening – heeft niet in alle gevallen juist plaatsgevonden. Uit tabel 6 blijkt dat zes zorginstellingen (55%) de stelselwijziging in overeenstemming met RJ 140.208 als een rechtstreekse mutatie van het eigen vermogen aan het begin van 2019 hebben verwerkt. Twee zorginstellingen (18%) hebben de stelselwijziging als een rechtstreekse vermogensmutatie in 2019 verwerkt (dus niet aan het begin van 2019). Twee zorginstellingen (18%) hebben de onderhoudsvoorziening als onderdeel van de stelselwijziging in het resultaat laten vrijvallen. Eén zorginstelling vermeldt in de jaarrekening 2018 dat de onderhoudsvoorziening in 2018 geheel is benut waardoor deze ultimo 2018 een saldo van nihil had. Ook dit is merkwaardig omdat ultimo 2018 de oude grondslag nog van toepassing was en een voorziening ter bestrijding van kosten van toekomstig groot onderhoud derhalve verwacht mocht worden.

Tabel 6. Verwerkingswijze stelselwijziging.

Verwerkingswijze stelselwijziging	aantal	%
Als rechtstreekse mutatie van het eigen vermogen aan het begin van 2019	6	55%
Als mutatie van het eigen vermogen in 2019	2	18%
Vrijval voorziening ten gunste van het resultaat	2	18%
Anders	1	9%
Totaal	11	100%

Uit tabel 7 blijkt dat tien zorginstellingen (91%) informatie hebben opgenomen over de betekenis van de stelselwijziging voor het vermogen, zes zorginstellingen (55%) over de betekenis van de stelselwijziging voor het resultaat. Zes zorginstellingen (55%) geven informatie over de betekenis voor vermogen en resultaat. In alle gevallen waarin deze informatie wordt verstrekt, wordt de betekenis van de stelselwijziging voor het vermogen en resultaat van het boekjaar zelf weergegeven. Drie zorginstellingen (27%) hebben informatie opgenomen over de betekenis van de stelselwijziging voor individuele posten. De zorginstellingen die geen toelichting hebben opgenomen over de betekenis van de stelselwijziging voor vermogen en resultaat hebben hiervoor geen reden vermeld. Twee zorginstellingen (18%) hebben een cijfermatige indicatie van de kwantitatieve invloed van de stelselwijziging op één of meer volgende boekjaren opgenomen.

Tabel 7. Toelichting betekenis van de stelselwijziging.

Vermelding	ja		nee		totaal	
	aantal	%	aantal	%	aantal	%
Betekenis voor het vermogen	10	91%	1	9%	11	100%
Betekenis voor het resultaat	6	55%	5	45%	11	100%
Betekenis voor individuele posten	3	27%	8	73%	11	100%
Cijfermatige indicatie van de (belangrijke) kwantitatieve invloed van de stelselwijziging op één of meer volgende boekjaren	2	18%	9	82%	11	100%

In figuur 2 is een deel van de toelichting van de betekenis van de stelselwijziging voor het vermogen en resultaat van Stichting Interakt Contour Groep opgenomen. Wij beschouwen de toelichting van Stichting Interakt Contour Groep als een *best practice* omdat de invloed op het vermogen, het resultaat en op individuele posten duidelijk is weergegeven. Daarnaast is een cijfermatige indicatie opgenomen van de invloed van de stelselwijziging op volgende boekjaren.

Wij beschouwen de toelichting van Stichting Livio als een *best practice* omdat de impact van de stelselwijziging op het vermogen, resultaat en de individuele posten is weergegeven (figuur 3).

Figuur 2. Best practice Toelichting betekenis stelselwijziging voor vermogen en resultaat. Stichting Interakt Contour Groep, jaarrekening 2019, p. 4.

<https://www.interaktcontour.nl/application/elements/plugins/kcfinder/upload/files/Jaarrekening%202019%20InteraktContour%20definitief%20incl%20controleverklaring.pdf>

Stelselwijziging

Met ingang van 1 januari 2019 wordt inzake het groot onderhoud een gewijzigde waarderingsgrondslag toegepast, met inachtneming van de overgangsbepaling RJ 212.805 en de additionele overgangsbepaling RJ 212.807. De aanpassing betreft een wijziging van de voorziening groot onderhoud naar activering van componenten als onderdeel van de materiële vaste activa. De verwerking van de onderhoudskosten door middel van de componentenbenadering leidt tot een meer betrouwbare toerekening van kosten aan de verslagperioden, wat resulteert in een beter inzicht. Daarnaast is sprake van een betere aansluiting met wat gebruikelijk is in de sector. Voorts kan geconcludeerd worden dat (internationaal) deze methode gezien wordt als zijnde de methode die het beste inzicht in het vermogen en resultaat van een onderneming verschaft. Het saldo van de voorziening per 1 januari 2019 ad € 1.279.000 is vrijgevalen ten gunste van het eigen vermogen. De activering van de groot onderhoud componenten leidt tot een verhoging van de materiële vaste activa in het boekjaar 2019 voor een bedrag van ca. € 395.000. De afschrijvingslasten zijn in boekjaar 2019 als gevolg van de stelselwijziging toegenomen met ca. € 28.000. Voor de opvolgende boekjaren zal dit naar verwachting geleidelijk oplopen waarna e.e.a. zich stabiliseert tot € 150.000–175.000 per jaar. Daarnaast zou er in 2019 ca. € 155.000 aan kosten zijn opgenomen vanwege dotatie aan de voorziening groot onderhoud als de stelselwijziging niet had plaats gevonden. Het netto-effect op de winst- en verliesrekening in 2019 is daarom ca. € 127.000. Vanwege de gekozen overgangsbepaling zijn de ter vergelijking opgenomen cijfers van balans en winst- en verliesrekening van het voorgaande jaar niet aangepast.

Figuur 3. Best practice Toelichting betekenis stelselwijziging voor vermogen en resultaat. Stichting Livio, jaarrekening 2019, pp. 69–70.

<https://jaarverslagen.livio.nl/wp-content/uploads/2020/07/Stichting-Livio-Jaarverslag-2019-Livio-op-een-gezonde-koers.pdf>

Stelselwijziging

Stelselwijziging met betrekking tot kosten van groot onderhoud niet langer verwerken als onderhoudsvoorziening maar opnemen in de boekwaarde van materiële vaste activa (beperkt retrospectieve toepassing)

Tot en met 31 december 2018 werden de kosten van groot onderhoud verwerkt via de voorziening groot onderhoud.

Met gebruikmaking van de overgangsbepalingen uit RJ-Uiting 2019-14, waarmee de RJ de overgang naar de verwerking van de kosten van groot onderhoud in de boekwaarde van het actief heeft willen vereenvoudigen, heeft de onderneming de bestaande grondslag voor de verantwoording van de kosten van groot onderhoud door het vormen van een voorziening voor groot onderhoud met ingang van 1 januari 2019 aangepast naar de grondslag waarbij verwerking van de kosten van groot onderhoud plaatsvindt in de boekwaarde van de materiële vaste activa (de zogeheten ‘componentenbenadering’).

Bij de stelselwijziging naar de nieuwe grondslag zijn, op basis van RJ 212.807 (methode 3), de boekwaardes van de bedrijfsgebouwen en terreinen en van de machines en installaties per 1 januari 2018 en 31 december 2018 ongewijzigd gebleven, evenals de voorziening groot onderhoud per 31 december 2018. Per 1 januari 2019 is de voorziening groot onderhoud vrijgevalen en zijn de boekwaardes van bedrijfsgebouwen en terreinen en van machines en installaties aangepast aan het nieuwe stelsel. Bij de uitvoering van groot onderhoud in de toekomst wordt de boekwaarde van het vervangen bestanddeel gedesinvesteerd, ook al zijn de componenten voorheen niet onderkend als afzonderlijk bestanddeel van bedrijfsgebouwen en terreinen en van machines en installaties.

Het effect van de stelselwijziging is verwerkt in het eigen vermogen per 1 januari 2019 en bedraagt € 1,2 mln.

De impact van de stelselwijziging op het eigen vermogen ultimo 2019 bedraagt € 0,25 mln. en op de materiële vaste activa ultimo 2019 € 0,13 mln.

De impact van de stelselwijziging op het resultaat na belastingen over 2019 bedraagt € 0,23 mln.

De vergelijkende cijfers over 2018 zijn niet aangepast.

8. Conclusies en aanbevelingen

Omdat het voor het boekjaar 2019 niet langer is toegestaan kosten van groot onderhoud ineens ten laste van het resultaat te verwerken hebben zestien zorginstellingen (16%) in 2019 een stelselwijziging doorgevoerd naar de componentenbenadering. Daarnaast hebben elf zorginstellingen (11%) gebruik gemaakt van de door de RJ gepubliceerde specifieke overgangsbepaling waardoor een stelselwijziging van de onderhoudsvoorziening naar de componentenbenadering niet volledig retrospectief hoeft te worden verwerkt. De conclusie is derhalve dat steeds meer zorginstellingen de kosten van groot onderhoud verwerken volgens de componentenbenadering, ultimo 2019 zelfs 81%. De overige 19% verwerkten de kosten van groot onderhoud via een onderhoudsvoorziening.

Verder blijkt dat de zorginstellingen die in 2019 een stelselwijziging hebben doorgevoerd dat allemaal doen met gebruikmaking van de overgangsbepaling ‘ver-

werking vanaf het boekjaar’. Dit is naar onze mening opmerkelijk. Uiteraard is ‘verwerking vanaf het boekjaar’ de meest eenvoudige verwerkingswijze omdat het eigen vermogen niet hoeft te worden herrekend alsof de nieuwe verwerkingswijze altijd al was toegepast. Echter, deze verwerkingswijze leidt er toe dat de resultaten en het eigen vermogen in de komende jaren sterk kunnen worden beïnvloed door de nu gekozen vereenvoudigde verwerkingswijze, zeker omdat de meeste zorginstellingen relatief veel vastgoed op de balans hebben staan. Dit doet zich in het bijzonder voor bij de stelselwijziging van onderhoudsvoorziening naar componentenbenadering. Deze stelselwijziging houdt immers in dat de dotaties aan de onderhoudsvoorziening niet meer worden gevormd. Daarvoor komen afschrijvingen op het geactiveerde groot onderhoud in de plaats. Deze afschrijvingen zijn in de eerste jaren laag in relatie tot (het wegvallen van) de dotatie aan de onderhoudsvoorziening omdat pas vanaf boekjaar 2019 wordt gestart met activeren en afschrijven over de te activeren

kosten van groot onderhoud. Er is dus één onderhouds-cyclus nodig om de afschrijvingskosten op gelijk niveau te laten komen met de dotatie aan de onderhoudsvoorziening. Een ander effect van de overgang op de componentenbenadering (anders dan het effect van de geleidelijk stijgende kosten als gevolg van verwerking ‘vanaf het boekjaar’) is toenemende fluctuatie in de resultaten bij het uitvoeren van groot onderhoud vanwege de afboekingen van de boekwaarde van vervangen bestanddelen. Daar zorginstellingen gezien hun aard over het algemeen een laag resultaat hebben, kan daardoor een klein positief resultaat omslaan in een negatief resultaat. De vraag kan derhalve worden gesteld of de toegepaste ‘verwerking vanaf het boekjaar’ leidt tot het vereiste wettelijke inzicht (artikel 2:362 lid 1 BW) respectievelijk tot nuttige informatie voor het nemen van economische beslissingen conform de doelstelling van het Stramien van de RJ (RJ 930.12).

Uit het onderzoek blijkt dat zorginstellingen die zijn overgegaan van de onderhoudsvoorziening naar de componentenbenadering slechts in de helft van de gevallen de stelselwijziging juist hebben verwerkt in het begin-

vermogen. Verder blijken niet alle zorginstellingen te voldoen aan alle toelichtingsvereisten van de RJ inzake:

- de vermelding van de verwerkingswijze van kosten van groot onderhoud;
- de vermelding van de betekenis van de stelselwijziging voor het vermogen, resultaat en individuele posten, of, wanneer een betrouwbare schatting niet mogelijk is, de reden daarvan;
- de cijfermatige indicatie van de kwantitatieve invloed van de stelselwijziging op één of meer volgende jaren;
- de vermelding dat de overgangsbepalingen van RJ 212 zijn toegepast.

Kortom, wij bevelen zorginstellingen en accountants aan zorg te dragen voor een verbetering van de verwerkingswijze en toelichting van stelselwijzigingen. Een stelselwijziging is een niet-frequent voorkomende gebeurtenis die het kwalitatieve kenmerk van de vergelijkbaarheid van informatie kan aantasten. Deze aantasting kan alleen worden gemitigeerd door een goede toelichting op de effecten van de stelselwijziging.

-
- **Drs. C.L. (Lianne) Suurland RA** is senior manager bij het Professional Practice Department van Deloitte Accountants B.V. Zij is lid van de vaktechnische staf van de Raad voor de Jaarverslaggeving.
 - **Prof. dr. R.L. (Ralph) ter Hoeven RA** is partner bij het Professional Practice Department van Deloitte Accountants B.V. en als hoogleraar externe verslaggeving verbonden aan de Rijksuniversiteit Groningen.
 - **Drs. J.C. (Sjaak) Kolijn RA** is junior manager bij het Professional Practice Department van Deloitte Accountants B.V.
 - De auteurs hebben deze bijdrage geschreven op persoonlijke titel.
-

Noten

1. Dus verandering grondslag voor de verwerking van kosten van groot onderhoud van ineens verwerken in het resultaat naar de componentenbenadering en van onderhoudsvoorziening naar componentenbenadering.

Literatuur

- Raad voor de Jaarverslaggeving (2017) Richtlijnen voor de jaarverslaggeving voor middelgrote en grote rechtspersonen, jaareditie 2017. <https://www.rjnet.nl>
- Raad voor de Jaarverslaggeving (2019) RJ-Uiting 2019-14: Richtlijn 212 ‘Materiële vaste activa’ (overgangsbepalingen ‘kosten van groot onderhoud’). <https://www.rjnet.nl/globalassets/nieuws/2019/rj-uiting-2019-14-rj-212-materiele-vaste-activa.pdf>
- Regeling van de Minister van Volksgezondheid, Welzijn en Sport, handelende in overeenstemming met de Minister voor Medische Zorg, en van de Minister voor Rechtsbescherming van 10 april 2020, kenmerk 1668465-203741-WJZ, houdende wijziging van diverse ministeriële regelingen teneinde het mogelijk te maken dat op een later tijdstip wordt voldaan aan verplichtingen met betrekking tot de jaarverantwoording en andere daarmee samenhangende gegevens over verslagjaar 2019, Staatscourant (2020), nr. 21910, 20 april 2020.

Bijlage

Lijst met onderzochte jaarrekeningen van instellingen.

Zorginstelling	Sector	Opbrengsten zorgprestaties, jeugdhulp en maatschappelijke ondersteuning 2019	Som der bedrijfsopbrengsten 2019
		€ 000	€ 000
Erasmus MC	zkh	1.281.264	1.872.682
Academisch Ziekenhuis Groningen	zkh	958.746	1.459.148
Universitair Medisch Centrum Utrecht	zkh	800.533	1.273.494
Stichting 's Heeren Loo Zorggroep	ghz	798.681	827.497
Stichting Zuyderland Medisch Centrum	zkh	769.202	829.332
Academisch Medisch Centrum bij de Universiteit van Amsterdam	zkh	593.677	1.162.656
Academisch Ziekenhuis Maastricht	zkh	568.811	758.262
Stichting Elisabeth-TweeSteden Ziekenhuis	zkh	529.218	573.700
Stichting Sint Franciscus Vlietland Groep	zkh	449.682	480.298
Stichting Haaglanden Medisch Centrum	zkh	428.706	488.166
Stichting Spaarne Gasthuis	zkh	423.710	482.427
Stichting Buurtzorg Nederland	vvt	422.860	426.948
Stichting HagaZiekenhuis	zkh	402.385	543.903
Protestants-Christelijke Stichting Philadelphia Zorg	ghz	387.386	401.871
Stichting Algemeen Christelijk Ziekenhuis Groningen	zkh	316.978	361.856
Stichting Máxima Medisch Centrum	zkh	316.386	346.771
Stichting Dijklander Ziekenhuis	zkh	307.197	331.448
Stichting Careyn	vvt	305.972	331.999
Stichting ASVZ	ghz	297.750	301.676
Stichting Het Nederlands Kanker Instituut – Antoni van Leeuwenhoek Ziekenhuis	zkh	295.405	407.299
Stichting VieCuri Medisch Centrum voor Noord-Limburg	zkh	265.286	300.321
Stichting Arkin	ggz	250.036	290.508
Stichting BrabantZorg	vvt	238.114	261.433
Stichting Dichterbij	ghz	236.876	242.244
Stichting Altrecht	ggz	203.995	228.230
Bernhoven B.V.	zkh	201.754	208.634
Stichting Middin	conglomeraat	196.628	201.457
Stichting Elkerliek Ziekenhuis	zkh	190.341	201.207
Stichting Gemiva-SVG Groep	ghz	178.139	185.112
Stichting Antonius Zorggroep	zkh	171.643	180.492
Stichting Slingeland Ziekenhuis	zkh	171.172	181.187
Stichting Rivierduinen	ggz	165.189	191.549
Stichting De Zorgcirkel	vvt	165.097	176.294
Stichting Envida	vvt	160.105	169.484
Stichting Zorggroep Almere	vvt	158.893	169.287
Stichting GGNet	ggz	146.104	153.903
Stichting Zozijn Zorg	ghz	140.890	143.181
Stichting Siza	ghz	140.057	144.957
Stichting De Wever	vvt	135.057	141.500
Stichting GGZ Breburg Groep	ggz	133.678	145.412
Stichting Surplus	vvt	132.615	160.398
Stichting Kentalis Zorg	ghz	131.062	141.889
Ommelander Ziekenhuis Groningen B.V.	zkh	127.074	132.207
Stichting Prisma	ghz	124.589	127.510
Stichting Cello	ghz	117.664	123.578
Stichting Groenhuysen	vvt	115.555	124.302
Stichting Carinova Groep	vvt	111.196	117.550
Stichting Lelie Zorggroep	conglomeraat	107.607	113.125
Stichting Livio	conglomeraat	106.372	114.667
Stichting Kwintes	ggz	105.112	126.092
Stichting Vincent van Gogh	ggz	100.210	109.537
Stichting Driestroom	ghz	99.063	107.816

Zorginstelling	Sector	Opbrengsten zorgprestaties, jeugdhulp en maatschappelijke ondersteuning 2019	Som der bedrijfsopbrengsten 2019
Stichting voor Medische en Verpleegkundige Zorgverlening St. Jans Gasthuis	zkh	96.188	100.791
Stichting Fokus Exploitatie	ghz	95.993	96.549
Stichting Geestelijke Gezondheidszorg Delfland	ggz	94.982	98.812
Stichting Topaz	vvt	94.207	98.526
Stichting De Forensische Zorgspecialisten	overig	92.920	95.974
Stichting KennemerHart	vvt	91.827	95.964
Stichting Zorggroep Elde	vvt	89.342	93.921
Stichting ORO	ghz	85.822	87.537
Stichting Zorgcombinatie Marga Klompé	vvt	84.173	88.685
Stichting Bartiméus Sonneheerdt	conglomeraat	80.587	106.246
Stichting Zorggroep Noorderboog	vvt	79.866	84.475
Stichting Interakt Contour Groep	ghz	76.740	83.337
Stichting Pleyade	vvt	72.164	73.997
Raphaëlstichting	conglomeraat	69.122	72.918
Stichting Azora	vvt	68.995	74.598
Stichting Verslavingszorg Noord Nederland	ggz	64.941	73.673
Frankeland - Sint Liduinastichting	vvt	61.419	66.091
Stichting Parlan	overig	60.118	66.915
Stichting Thuiszorg Het Friese Land	vvt	57.996	58.604
Stichting De Hoven	vvt	56.277	57.973
Stichting HilverZorg	vvt	53.382	56.195
Stichting RIBW Groep Overijssel	ggz	51.159	54.205
Stichting Oogziekenhuis Rotterdam	zkh	50.369	57.327
Stichting Zonnehuisgroep Vlaardingen	vvt	50.329	52.176
Stichting Zorgstroom	vvt	49.654	62.651
Spijkenisse Medisch Centrum B.V.	zkh	49.234	51.818
Stichting Forensisch Psychiatrisch Centrum Dr. S. van Mesdag	overig	48.695	50.902
Stichting Zorggroep Maas en Waal	vvt	47.463	48.853
Stichting Zorggroep Solis	vvt	46.280	52.695
Stichting Zorggroep Ter Weel	vvt	46.208	49.272
Stichting Forensisch Psychiatrisch Centrum De Rooyse Wissel	overig	45.749	46.454
Stichting Estinea	ghz	45.299	46.229
Mutsaersstichting	ggz	44.588	46.077
Stichting MET ggz	ggz	43.397	45.505
Stichting Het Raamwerk	ghz	41.034	43.042
Stichting Protestants Christelijke Woonzorg Unie Veluwe	vvt	40.498	41.836
Stichting Nieuw Woelwijck	ghz	38.957	39.321
Stichting Revalidatiecentrum "Roessingh"	overig	38.807	58.530
Stichting RIBW Arnhem en Veluwe-Vallei	ggz	38.644	39.129
Stichting Riwis Zorg & Welzijn	conglomeraat	37.987	40.348
Stichting S&L Zorg	ghz	37.120	37.505
Stichting Zorgcentra uitgaande van de Gereformeerde Gemeenten in Zeeland en Zuid-Holland en de Christelijke Gereformeerde Kerken in de regio Rotterdam	vvt	37.047	41.097
Stichting RIBW Brabant	ggz	35.767	37.506
Stichting Dr. Bernard Verbeeten Instituut	zkh	33.745	34.874
Stichting Het Parkhuis	vvt	33.194	34.883
Stichting Inovum	vvt	30.728	31.584
Stichting Mosae Zorggroep	vvt	29.423	31.411
Stichting Vecht en IJssel	vvt	29.251	34.171