Boekhoudkundige verwerking instandhoudingsforfait en strategisch forfait,

Controle in functie van VIPA & Vlaamse subsidieregelgeving

1. **Inleiding**

De nieuwe financiering van de ziekenhuisinfrastructuur vanaf 2017 onder de vorm van investeringssubsidies wordt uitgewerkt in het Besluit van de Vlaamse Regering van 14 juli 2017 betreffende de subsidiëring van infrastructuur van ziekenhuizen en het Besluit van de Vlaamse Regering houdende de procedureregels voor de subsidiëring van infrastructuur van ziekenhuizen van 14 juli 2017.[[1]](#footnote-2)

Het besluit betreffende de subsidiëring schrijft de toepassing voor van artikel 106, lid 2 van het EU-besluit met betrekking tot staatssteun in de vorm van compensatie voor de openbare dienst. Dit impliceert dat VIPA & Zorginspectie zullen moeten toezien dat de forfaits niet tot een oversubsidiëring van de door de forfaits gefinancierde openbare diensten leiden.

Het besluit omtrent de procedureregels bevat een aantal gemeenschappelijke bepalingen over het strategisch forfait en het instandhoudingsforfait over de controle en het toezicht vanuit het Fonds op de boekhouding van het ziekenhuis (artikelen 29-32).

Daarnaast vallen de forfaits ook onder de reservebepalingen zoals voorzien in het besluit betreffende de algemene regels inzake subsidiëring van 8 november 2013 (artikel 5, §3), verder wordt hiernaar verwijzen als het Vlaams subsidiebesluit[[2]](#footnote-3).

1. **Analyse**

Vertrekkend vanuit voornoemde regelgeving, wordt in deze nota een dubbele doelstelling nagestreefd:

* transparante boekhouding;
* essentiële informatie in functie van de controles op staatssteun en de reservebepalingen in functie van de algemene regels inzake subsidiëring.
  1. **Transparante boekhouding**

In de boekhouding van het ziekenhuis dienen, met behoud van de toepassing van artikelen 83-85 uit de boekhoudwetgeving[[3]](#footnote-4), de inkomsten en kosten die verband houden met de investeringen in infrastructuur noodzakelijk voor de uitvoering van de verplichtingen die voortvloeien uit de basisziekenhuisopdracht van het erkend ziekenhuis, transparant afgezonderd te worden.

Het is derhalve belangrijk om de verwerking van de nieuwe financieringswijze onder de vorm van investeringssubsidies op een dermate manier te doen dat bij het nazicht ex post wordt voldaan aan deze verplichtingen.

Vanuit dit oogpunt heeft het VIPA een advies uitgewerkt met als doel een zo uniform mogelijke toepassing in de verschillende ziekenhuizen. In deze nota werd rekening gehouden met de verschillen in visies tussen de instellingen en de revisoren en het advies van het CBN van 29 maart 2019. Elk ziekenhuis kan beslissen op welke manier dit wordt toegepast. Het spreekt voor zich dat het ziekenhuis de gekozen werkwijze dient af te stemmen met de revisor en de raad van bestuur.

In dit advies wordt uitgegaan van het rekeningschema van de ziekenhuizen (MARZ). Mutatis mutandis kan dit toegepast worden binnen het rekeningschema van de vzw’s.

Het risico van verminderde vergelijkbaarheid in de sector ten gevolge van de verschillende situaties tussen de betreffende ziekenhuizen (zijnde starten op moment van nieuwbouw, starten met een gebouw van x aantal jaren oud, starten met een bouw die gespreid over x aantal jaren in gebruik is genomen) is immers reëel, wat aanleiding geeft tot verschillen in boekingen tussen de ziekenhuizen.

De hierna voorgestelde verwerking in rubriek 3, zou deze elementen zo maximaal als mogelijk dienen te ondervangen en kan als beleidsinstrument dienen voor de raden van bestuur van de ziekenhuizen.

Daarbij werden een aantal uitgangspunten vooropgezet die mee een impact hebben op het uiteindelijke voorstel:

* ESR-neutraal karakter van de toegekende forfaits (geen formele zekerheid op de financiering op lange termijn, relevant voor de schuldpositie van de Overheid).
* Toekenning is in principe voor onbepaalde duur (behoudens wijziging in regelgeving).
* Uitbetaling van de investeringssubsidies vormt één geheel (zonder onderscheid tussen het kapitaalsgedeelte en het intrestgedeelte).
* Initiële berekeningen bouwen voort op het life cycle model van een gebouw.
* Aanwendingswijze van de forfaits wordt in functie van het (toekomstig) beleid bepaald door het individueel ziekenhuis.

**2.2 Essentiële informatie in functie van de controle op staatssteun en de Vlaamse reservebepalingen**

Voor het toezicht in het kader van het EU-besluit en de reservebepalingen, wordt geput uit de gewone algemene boekhouding (voor o.m. verantwoordingsstukken, boeking intresten, forfaits) en de toewijzingsregels in de analytische boekhouding. Dit betekent evenwel niet dat voor de controle alle kostenelementen of boekingswijzen uit de algemene boekhouding ook zullen aanvaard worden (bv. voorzieningen, overlopende rekeningen…). Dit impliceert dat om beleidsmatige redenen het ziekenhuis vrij staat om een bepaalde boekingswijze toe te passen, binnen de grenzen van wat de boekhoudregels voorschrijven. Voor de controle van de overcompensatie en de reservebepaling, kunnen bepaalde kostenelementen of boekingswijzen door VIPA en Zorginspectie eventueel geweerd worden. Voorzieningen voor groot onderhoud kunnen bv. in de algemene boekhouding worden aanvaard, maar worden niet meegenomen voor de controle op de staatssteun en de reservebepaling. Voor die controles zal gekeken worden naar de effectieve kost in een bepaald jaar of wordt enkel de activering en de latere afschrijving hiervan aanvaard.

Het is dan ook aan het ziekenhuis zich zo te organiseren dat zowel boekhoudkundige gegevens voor beleids- als controledoeleinden kunnen getrokken worden. Dit wordt verder toegelicht in rubriek 4.

1. **Boekhoudkundige verwerking: instandhoudingsforfait, strategisch forfait en de ermee gepaard gaande uitgaven**
   1. **Te hanteren rekening bij het in resultaat (opbrengst) nemen van de investeringssubsidies**

Rekening houdend met de adviezen van de Federale Raad voor Ziekenhuisvoorzieningen (FRZV) , dienen het instandhoudingsforfait en het strategisch forfait vanaf het boekjaar 2020 te worden geboekt binnen de rubriek “Diverse bedrijfsopbrengsten” (744-749).

De boeking op het ogenblik van betaling:

550 Kredietinstellingen

@ 744-749 Diverse bedrijfsopbrengsten

In functie van de verdere opvolging (controle door VIPA en Zorginspectie, benchmarking MAHA, …) dient een afzonderlijke grootboekrekening gebruikt te worden voor het strategisch forfait enerzijds en het instandhoudingsforfait anderzijds.

De forfaits dienen in de resultatenrekening geboekt te worden gezien zowel het instandhoudingsforfait als het strategisch forfait beide definitief verworven bedragen zijn en er bovendien geen éénduidige overeenstemming is tussen de werkelijke kosten van de investeringsuitgaven en de interestlasten enerzijds en de forfaitaire subsidiebedragen anderzijds. Dit wordt ook onderschreven door het advies van de Commissie Boekhoudkundige Normen (CBN) van 13 maart 2019 (paragraaf 14): “Wat betreft het instandhoudingsforfait en het strategisch forfait is de Commissie van mening dat het buiten kijf staat dat de toegekende subsidie niet als een kapitaalsubsidie kan worden geboekt aangezien deze subsidie wordt toegekend voor de jaarlijkse werking van het ziekenhuis en voor de dekking van de kosten die dat met zich meebrengt.”

Door de boeking in de resultatenrekening blijft de balansstructuur intact (geen opblaaseffect van het vreemd vermogen) en het kan als effect hebben dat fluctuaties in het resultaat mogelijk zijn.

Bij een ziekenhuis dat voor de neerlegging van de jaarrekening bij de Nationale Bank, een algemeen vzw-schema (en geen ziekenhuisschema) gebruikt, wordt conform het CBN-advies rekening 737 (exploitatiesubsidies) gehanteerd in de plaats van een rekening uit de rubriek “Diverse bedrijfsopbrengsten” in het MARZ.

Het is duidelijk dat er geen enkele zekerheid meer is op lange termijn inzake toekenning van deze bedragen: alle bepalingen van het besluit stralen de voorwaardelijkheid uit. Het advies van het INR inzake de ESR-neutraliteit is helder.

Dit betekent dat op geen enkele wijze deze bedragen nog kunnen opgenomen worden op de 15-rekening “Investeringssubsidies”.

Ingeval de uitbetaling van het strategisch forfait pas later plaatsvindt dan het jaar waarop deze betrekking heeft (hoewel VIPA er alles aan doet om tijdig te betalen is die vertraging bij het strategisch forfait mogelijk ingeval de ingebruikname in het laatste trimester van het jaar plaatsvindt, zie artikel 7 §3 Besluit subsidiëring), dient een vordering ingeboekt te worden, zodat de opbrengst nog in het betrokken jaar kan verwerkt worden (rekening 414 Te innen opbrengsten).

De boeking op het ogenblik van toekenning:

414 Te innen opbrengsten

@ 744-749 Diverse bedrijfsopbrengsten

* 1. **Te hanteren rekening bij het overdragen van de forfaits naar volgend boekjaar**

Er dient gekeken te worden naar de situatie waarin het ziekenhuis zich bevindt. Indien men net een nieuwbouwziekenhuis heeft, dan bevindt men zich vooraan in de levenscyclus van het gebouw. Heeft het ziekenhuis een oud gebouw dan bevindt deze zich aan het einde van de levenscyclus. Het ziekenhuis kan zich ook ergens tussenin bevinden. In functie daarvan kunnen de kosten in een bepaald jaar hoger of lager liggen dan de opbrengsten uit de forfaits.

Men zal telkens het matching-principe voor ogen dienen te houden: kosten en opbrengsten dienen toegewezen te worden aan de periode waarop zij betrekking hebben. Hoe dan ook zal door de raad van bestuur verduidelijking moeten gegeven worden van de situatie waarin het ziekenhuis zich bevindt, welke de strategische optie is die men neemt en op basis daarvan zal een aangepaste boeking moeten gebeuren.

We gaan uit van een strategisch forfait en een instandhoudingsforfait in combinatie met een BFM (Budget Financiële Middelen)-deel (A1/A3) maar de situatie is perfect vergelijkbaar voor alleen een instandhoudingsforfait in combinatie met een BFM-deel (A1/A3). Hieronder worden 2 verschillende situaties met betrekking tot de verhouding van kosten versus forfaits aangehaald en een boekingsmethode voorgesteld.

**Situatie 1: kosten liggen hoger of zijn gelijk aan de opbrengsten uit forfaits**

Deze situatie kan zich voordoen indien men pas een nieuwbouw en/of groot onderhoud achter de rug heeft die uitmondt in hoge afschrijvingen en intrestlasten. Er bestaat dan geen reden om forfaits voor latere investeringen opzij te zetten.

Op het ogenblik dat de kosten kleiner zullen worden dan de opbrengsten, wordt overgeschakeld op situatie 2.

**Situatie 2: kosten liggen lager dan de uitbetaalde forfaits**

Deze situatie kan zich voordoen indien het ziekenhuis lange tijd investeringen in nieuwbouw of het groot onderhoud achter de rug heeft. Met het oog op een volledige nieuwbouw, herconditionering of groot onderhoud kunnen de opbrengsten van het instandhoudingsforfait en het strategisch forfait opzij gezet worden voor toekomstige investeringen. De forfaits krijgt men vooraf gespreid ter beschikking om de instelling over een afzienbare periode in stand te houden.

De boeking gebeurt als volgt:

692 toevoeging aan de andere reserves

@ 133 Beschikbare reserves / bestemd fonds

In een vzw-context is dit

|  |
| --- |
| 691000 overboeking naar fondsen bestemd voor investeringen  @ 130 Fondsen bestemd voor investeringen |

Het VIPA en Zorginspectie zijn geen voorstander van het gebruik van overlopende rekeningen (493) om de forfaits over te brengen naar een volgend boekjaar. Het risico bestaat dat de overlopende rekeningen enkel gebruikt worden om over meerdere boekjaren fluctuaties in het resultaat te vermijden. Echter zijn het VIPA en Zorginspectie van oordeel dat de boekingsmethodes waarbij gewerkt wordt met reserves/bestemde fondsen (cfr supra) de voorkeur genieten.

* 1. **Boeking van het intrestdeel**

Aangezien er bij de uitbetaling geen onderscheid wordt gemaakt tussen het kapitaal- en het interestdeel, wordt het uitbetaalde forfait als één geheel verwerkt, zonder aparte boekhoudkundige verwerking van het intrestgedeelte. Deze blijft dus deel uitmaken van de rubriek "diverse bedrijfsopbrengsten”, ook al worden de intresten van een eventuele lening verwerkt via de financiële kosten (65).

* 1. **Boekhoudkundige verwerking van de uitgaven groot onderhoud als onderdeel van instandhouding**

Met betrekking tot groot onderhoud als onderdeel van de instandhouding laat de ziekenhuiswetgeving de keuze om de uitgaven te activeren (afschrijvingen) of om hiervoor voorzieningen aan te leggen (terugname in het jaar van de uitgaven). Voor eenzelfde actief dient duidelijk gekozen te worden voor 1 van beide methoden. Dit neemt niet weg dat de methodes kunnen verschillen tussen de activa onderling, waarbij voor gebouw X met voorzieningen wordt gewerkt en voor gebouw Y met afschrijvingen. In overleg met de bedrijfsrevisor kan hierin een werkwijze afgesproken worden. De gehanteerde techniek dient in de toelichting bij de jaarrekening en in de waarderingsregels geëxpliciteerd te worden. Voor de controle op staatssteun en de naleving van de reservebepalingen, worden de voorzieningen geweerd. De ziekenhuizen die toch met voorzieningen werken, mogen wel de uitgaven op moment van realisatie opnemen.

Elk ziekenhuis wordt op geregelde tijdstippen geconfronteerd met uitgaven in het kader van grote onderhoudswerken. De financiering daarvan wordt voorzien via het instandhoudingsforfait dat bedoeld is om de bestaande infrastructuur (roerend en onroerend) in exploitatie te kunnen houden.

Mogelijkheid 1: groot onderhoud activeren en afschrijven

Bij het activeren van de uitgaven voor groot onderhoud in de loop van het jaar wordt gebruik gemaakt van de specifieke investeringsmodule binnen de boekhoudpakketten waarbij de kosten gespreid worden pro rata de afschrijvingsduur van de onderliggende investeringen.

Mogelijkheid 2: grote onderhoudswerken in de komende jaren

In geval van aanleg van voorzieningen, dient bij de jaarafsluiting een correcte verwerking te gebeuren van de aanleg en terugname ervan, rekening houdend met het effectief in kost nemen van de aankoopfactuur (61-rekening).

Het ziekenhuis raamt voor de komende jaren de grote onderhoudswerken die noodzakelijk zijn voor de instandhouding van het gebouw en legt ten belope van de ramingen, gespreid in de tijd, de nodige voorzieningen aan.

In de toelichting van de jaarrekening wordt opgenomen op welke wijze groot onderhoud wordt verwerkt.

Een meer getailleerde opsomming van de voorziene projecten, de ramingen en de geplande timing van uitvoering van de werken (met een vooruitblik tot 10 jaar later, rekening houdende met de life cycle) dient bij controle door de revisor beschikbaar te zijn.

De boeking gebeurt als volgt voor de aanleg van de voorziening:

6360 Voorziening voor grote herstellingswerken en grote onderhoudswerken (toevoeging)

@ 162 Voorzieningen voor grote onderhoudswerken

Bij de uitvoering van de werken worden de gemaakte uitgaven rechtstreeks in kosten geboekt (61-rekening) en gebeurt de terugname van de aangelegde voorziening.

De boeking gebeurt als volgt bij uitvoering van de werken:

162 Voorzieningen voor grote onderhoudswerken

@ 6361 Voorziening voor grote herstellingswerken en grote onderhoudswerken

Voor de controle op staatssteun zal dus enkel rekening gehouden worden met het bedrag op de 61-rekening.

1. **Controle op reservevorming en staatssteun**
   1. **Wettelijk kader**

De aanbevelingen onder rubriek 3 kunnen leiden tot een transparante boekhouding en een correct boekhoudkundig resultaat.

Daarnaast dient uit de boekhouding de nodige informatie te kunnen worden geput voor het uitvoeren van een dubbele controle op:

* + de reservevorming uit de Vlaamse subsidies, zoals bepaald in het Besluit van de Vlaamse Regering betreffende de algemene regels inzake subsidiëring van 8 november 2013 (Vlaams subsidiebesluit);
  + staatssteun in de vorm van de compensatie voor de openbare dienst.

De naleving van voornoemde regels is essentieel gezien het drastische karakter van de sancties voor zowel individuele voorzieningen als de sector in haar geheel.

De Vlaamse overheid dient erover te waken dat onterecht toegekende steun wordt teruggevorderd. Indien ze dit niet doet, kan de subsidieregeling in haar geheel als niet conform met de regels voor staatssteun worden beschouwd waardoor de integrale subsidieverstrekking voor de volledige sector tot 10 jaar terug dient teruggevorderd te worden.

Reservevorming

Binnen het Vlaams subsidiebesluit kunnen de forfaits beschouwd worden als werkingssubsidie gezien die een vergoeding vormen voor gebruik van infrastructuur zodat er geen direct verband bestaat met de investeringsactiviteit.

De werkingssubsidies kunnen gereserveerd worden binnen bepaalde plafonds, waarvan de subsidiërende overheid mits motivering in het subsidiebesluit kan afwijken.

Belangrijk is dat voor de aanwending van reserves een aanwendingsplan zal dienen te worden goedgekeurd door de subsidiërende overheid (Vlaams subsidiebesluit, artikel 7, §2). In geval van groot onderhoud waarvoor het ziekenhuis voorzieningen boekt, zal dus zeker ook extracomptabel een aanwendingsplan moeten voorzien worden.

Controle op staatssteun

In het besluit betreffende de subsidiëring van infrastructuur van ziekenhuizen van 14/7/2017 wordt onder artikel 2 vermeld dat de subsidies worden verleend met inachtneming van het besluit 2012/21/EU van de Commissie van 20 december 2011 betreffende de toepassing van artikel 106, lid 2, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op staatssteun in de vorm van compensatie van een openbare dienst. In dat geval zal er inderdaad moeten toegezien worden op overcompensatie, waarbij opbrengsten en kosten worden vergeleken.

* 1. **Uitwerking**

Hierna wordt besproken hoe dit in concreto dient te worden uitgewerkt.

In bijlage 2 wordt nog afgebakend welke kosten en opbrengsten meegenomen worden. Dit is nog in afwachting van de verdere resultaten van de huidige lopende ziekenhuisstudie met betrekking tot de parameters.

***Opbrengsten en kosten***

Het EU-besluit heeft het over inkomsten (of beter: opbrengsten [[4]](#footnote-5)) en kosten zoals opgenomen in de boekhouding die kunnen leiden tot een winst.

Kenmerken van opbrengsten en kosten:

* + Enkel kosten die direct infrastructuurgebonden zijn, worden gerapporteerd: afschrijvingen (onroerend en roerend) en/of huur en intresten. Kort samengevat komen enkel de investeringscomponenten in aanmerking die door de Vlaamse overheid worden gesubsidieerd;
  + Voorzieningen worden geweerd, maar de uiteindelijke uitgave mag wel worden opgenomen. In concreto kunnen de bedragen onder de 60/61-62-rekeningen voor het groot onderhoud worden mee opgenomen indien deze niet geactiveerd worden en waarvoor voorheen voorzieningen werden ingeboekt. Voornoemde kostencategorieën moeten wel betrekking hebben op forfaitgerechtigde uitgaven (groot onderhoud) en niet betrekking hebben op klein onderhoud dat onder BFM vergoed wordt (onderdeel B1)
  + De kosten betreffen de globale kosten vóór aftrek van de artsenbijdragen;
  + Onder opbrengsten worden enkel de infrastructuursubsidies vermeld. Hieronder worden begrepen:
    - Forfaits: strategische forfaits, instandhoudingsforfaits als de forfaits voor toestelfinanciering
    - In geval van een strategisch forfait: naast het forfait, ook de nog lopende alternatieve subsidies. Een alternatieve subsidie die eenmalig werd uitbetaald dient niet meer te worden opgenomen.   
      In dat geval mag ook het overeenstemmende deel van de afschrijving op de bouwkost niet mee opgenomen worden.
  + De kosten en opbrengsten worden gerapporteerd conform de waarderingsregels en kunnen juridisch gestaafd worden met verantwoordingsstukken;
  + Afschrijvingen kunnen ook cijfermatig onderbouwd worden met een afschrijvingstabel;
  + Intresten en afschrijvingen kunnen slechts aanvaard worden in het geval dat ze als basis een reële uitgave kennen. Intresten vloeien voort uit leningen, afschrijvingen uit de investeringsuitgave. Uitzonderlijke afschrijvingen/waardeverminderingen worden niet aanvaard: indien een bepaald incident leidt tot leegstand, zullen immers ook minder forfaits uitbetaald worden;
  + Kosten en afschrijvingen die door een andere overheid (in hoofdzaak de federale overheid) gefinancierd worden, komen niet in aanmerking voor het gefinancierde deel. Ziekenhuizen maken zelf het onderscheid en rapporteren enkel de niet door andere overheden gesubsidieerde afschrijvingen aan de Vlaamse overheid.

***Rapporteringsvoorwerp: waarop hebben de kosten en opbrengsten betrekking***

Er dient gerapporteerd te worden over de opbrengsten en kosten van de met forfaits gesubsidieerde investering. In de bijgevoegde controlefiche wordt zowel detaillering voor het strategisch als voor het instandhoudingsforfait (inclusief forfaits voor toestelfinanciering) voorzien.

In geval van **bouwkalenderprojecten (die ook het strategisch forfait ontvangen)** wordt bij de opbrengsten zowel rekening gehouden met de opbrengsten uit de vroegere alternatieve subsidiëring (die uitbetaald wordt via gebruikstoelagen) als uit de strategische forfaits. Hier kunnen dan ook alle investeringskosten onder de vorm van nog lopende afschrijvingen tegenover gesteld worden. In geval van een reeds uitbetaalde klassieke subsidie of de eenmalige subsidiebetaling, wordt de afschrijving verminderd met het aandeel van de klassieke of eenmalige subsidie in de bouwkost.

Voor de **andere projecten** worden opbrengsten en kosten toegewezen aan hetzij het strategisch of hetzij het instandhoudingsforfait (inclusief forfaits voor toestelfinanciering).

Voor het strategisch forfait wordt per project gerapporteerd. Voor het instandhoudingsforfait wordt er globaal gerapporteerd.

Tot het **strategisch forfait** behoren de investeringen zoals vermeld in het Besluit van 14 juli 2017, artikel 4:

* + Nieuwbouw van het ziekenhuis
  + Uitbreiding van de capaciteit van het ziekenhuis
  + Herconditionering van het ziekenhuis ([[5]](#footnote-6))
  + Eerste roerende medische en niet-medische investeringen verbonden aan voorgaande investeringen.

Alle andere forfaitgerechtigde kosten worden gerapporteerd onder het **instandhoudingsforfait**, in zoverre dat zij niet reeds afgedekt worden binnen BFM (A1/A3).   
  
***Afbakening in de tijd***

De afschrijvingen voor het strategisch forfait worden maar meegerekend voor de investeringen met een eerste afschrijving ten vroegste in 2016.

De afschrijvingskosten voor het instandhoudingsforfait worden als volgt afgebakend: De afschrijvingen op investeringen met een eerste afschrijving ten vroegste in 2016 mogen mee in rekening worden gebracht, zowel die op investeringen groot onderhoud als investeringen in toestellen NMR, PET en Radiotherapie.

* Afschrijvingen op medisch en niet-medisch materiaal en rollend materieel mogen vroeger in rekening worden gebracht, d.w.z. alle afschrijvingen vanaf 2016 mogen mee opgenomen worden (we aanvaarden dat er teruggerekend wordt volgens de wettelijke afschrijvingstermijn). Een uitzondering betreft de afschrijvingskosten van het jaar 2016: indien afschrijvingskosten van medisch/niet-medisch en rollend materieel voor het jaar 2016 zelf worden opgenomen, dan dienen ook de opbrengsten van het forfait medisch/niet-medisch/rollend materiaal mee opgenomen te worden in 2016. VIPA heeft in het verleden beslist om het forfait medisch/niet-medisch/rollend materiaal uitzonderlijk nog te laten uitbetalen via het BFM in 2016.

Voorbeeld afschrijvingskosten in het jaar 2019:

* Groot onderhoud – geïnvesteerd vanaf 2015 (eerste afschrijving 2016)
* Mat. Voor medische uitrusting – alle lopende afschrijvingen (oudste = investering 2014)
* Niet-medische uitrusting – alle lopende afschrijvingen (oudste = investering 2009)
* De intresten die betrekking hebben op bovenstaande investeringen worden opgenomen.

De toetsing van de overcompensatie en reservevorming gebeurt voor het saldo van de 2 forfaits samen. Voorbeeld: een overschot op het instandhoudingsforfait vereist nog geen bijkomende controle indien het gecompenseerd wordt door een tekort op het strategisch forfait.

Indien in een bepaald jaar zich een tekort voordoet, dan wordt dit eerst afgerekend op de eerder opgebouwde reserves. Indien er geen reserves meer zijn, dan mag dit tekort worden overgedragen naar het volgende boekjaar.

Bijlage 1 bevat daartoe de controlefiche.

***Gebruik van verdeelsleutels voor toerekening aan de rapporteringsunit***

Indien afschrijvingen slechts deels betrekking hebben op forfaitgerechtigde diensten (het forfait voorziet immers geen 1-op-1-relatie met de gemaakte investering), kan de omslagsleutel worden gehanteerd zoals in de analytische boekhouding. Volgens de boekhoudwetgeving art. 83 -85 van de ziekenhuizen dienen de kosten en opbrengsten immers per dienst in kaart gebracht te worden. De mogelijkheid bestaat om de kosten eerst toe te wijzen aan een algemene kostenplaats van waaruit via de techniek van een omslagsleutel (bv.m²) een verdere ventilatie kan gebeuren. Het is van belang dat bij een controle de omslagsleutel op basis van rationele argumenten kan verantwoord worden.

Op dit moment kan vertrokken worden van de algemene boekhouding met uitsluiting van volgende kosten:

* + De consultaties en de niet-ziekenhuisactiviteiten
  + Kosten van collectieve diensten voor gemeenschappelijk gebruik mogen enkel voor het deel van de ziekenhuisactiviteiten worden toegerekend. Voorbeeld: indien een keuken zowel levert aan het ziekenhuis als aan een woonzorgcentrum, mag enkel het deel voor het ziekenhuis worden toegerekend.

Dit neemt niet weg dat conclusies uit de lopende studie[[6]](#footnote-7) m.b.t. de parameters nog tot verdere bijsturing kunnen leiden.

Ook de reële intresten moeten correct worden toegerekend waarbij hier ook eventueel de omslagsleutel moet worden toegelicht.

Het behoort tot de vrijheid van de ziekenhuizen om hun analytische boekhouding op die manier in te richten dat de toewijzing op een correcte wijze gebeurt.

***Controle en toezicht: frequentie en werkwijze***

Elk ziekenhuis bezorgt jaarlijks de controlefiche in bijlage 1. De controlefiche rapporteert over de afgesloten boekjaren op moment van rapportering. Op basis hiervan kan nagegaan worden of over de rapporteringsperiode al dan niet een batig saldo wordt geboekt voor de 2 forfaits samen. Normaliter zouden tegenover de forfaits voldoende kosten moeten kunnen geplaatst worden, wat ook eenduidig te controleren valt.

In het geval dat er een batig saldo ontstaat, zal steeds via een aanwendingsplan dienen aangetoond te worden hoe het batig saldo zal worden weggewerkt. Dit aanwendingsplan bestaat erin dat voor de komende jaren de opbrengsten en kosten worden geprojecteerd, wat de afbouw van het batig saldo aantoont (cfr bijlage 3).

Het aanwendingsplan heeft dezelfde structuur als de controlefiche maar projecteert de te verwachten kosten en opbrengsten.

Elk jaar zal ook een bepaald % van de ziekenhuizen meer detail dienen te verschaffen over de samenstelling van de kosten. De gecontroleerde groep omvat:

* Ziekenhuizen met overschot en aanwendingsplan, waarbij het aanwendingsplan dient bezorgd te worden.
* Ziekenhuizen met break-even of tekort: hiervan zal selectief bij een bepaalde groep een groter kostendetail worden opgevraagd.

Extra aandacht voor de verantwoording gaat uit naar de bouwkalenderprojecten die voor de reële intrest hebben gekozen volgens het Ministerieel Besluit van 5 december 2017 houdende de regels betreffende de vervanging van de forfaitaire intrestvergoeding door een vergoeding voor reële interestlasten. Zij zullen reeds jaarlijks de nodige verantwoordingsstukken aan VIPA ter staving van de reële intrestlasten dienen te bezorgen en aan een aparte controle worden onderworpen. Indien geen 1-op-1-relatie tussen de lening(en) en het bouwproject dat het voorwerp is van het strategisch forfait, dient de omslagsleutel verder te worden verantwoord.

Bijlagen:

1. Controlefiche
2. Kosten en opbrengsten: overzicht
3. Aanwendingsplan

**Bijlage 1: controlefiche**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Erkenningsnummer:** | |  |  |  |  |
|  | |  | **Jaar X=** |  |  |
|  | |  | **2019** | **2020** | **2021** |
| **Strategisch forfait (SF) – project: …** | |  |  |  |  |
| **Opbrengsten (A):** | |  | **0** | **0** | **1 000 000** |
| Opbrengst strategisch forfait | | 744-749 | 0 | 0 | 1 000 000 |
| *Gebruikstoelagen VIPA* | *Kasmatig of Boekhoudkundig* *(Schrappen wat niet past)* | 73/75 | 0 | 0 | 0 |
|  | |  |  |  |  |
| **Gerelateerde investeringskosten (B)** | |  | **0** | **0** | **1 200 000** |
| huur investering1 | | 61 | 0 | 0 | 0 |
| huur investering2 (1) | | 61 | 0 | 0 | 0 |
| Afschrijving investering 1 | | 63 | 0 | 0 | 1 200 000 |
| Afschrijving investering 2 (1) | | 63 | 0 | 0 | 0 |
| Intrest lening 1 | | *65* | 0 | 0 | 0 |
| intrest lening 2 (1) | | 65 | 0 | 0 | 0 |
|  | |  |  |  |  |
|  | |  |  |  |  |
| **Instandhoudingsforfait (IF)** | |  |  |  |  |
| **Opbrengsten (C)** | |  | **0** | **1 614 189** | **1 614 189** |
| Opbrengst instandhoudingsforfait | | 744-749 |  | 1 500 000 | 1 500 000 |
| Opbrengst forfaits toestelfinanciering | | 744-749 | 0 | 114 189 | 114 189 |
|  | |  |  |  |  |
| **Gerelateerde kosten (D)** | |  | **800 000** | **950 000** | **1 750 000** |
| **producten, diensten en personeelskosten voor groot onderhoud (2)** | | 60-61-62 | 0 | 0 | 800 000 |
| *afschrijving geactiveerd groot onderhoud (1)* | | *63* | 800 000 | 800 000 | 800 000 |
| *afschrijving toestelfinanciering (NMR/PET/radiotherapie)* | | *63* | 0 | 150 000 | 150 000 |
| *afschrijving andere medische & niet-medische investeringen* | | *63* | 0 | 0 | 0 |
| *afschrijving rollend materieel* | | *63* | 0 | 0 | 0 |
| *intrest lening1* | | *63* | 0 | 0 | 0 |
| *intrest lening2 (1)* | | *63* | 0 | 0 | 0 |
|  | |  |  |  |  |
| **Opbrengsten - kosten boekjaar (A+C) - (B+D)** | |  | **-800 000** | **664 189** | **-335 811** |
| **overgedragen tekort (-)/reserve (+) vorige boekjaren** | |  |  | **-800 000** | **-135 811** |
| **cumulatief saldo** | |  | **-800 000** | **-135 811** | **-471 622** |
|  | |  |  |  |  |
| **(1) bijkomende rijen kunnen worden toegevoegd** | |  |  |  |  |
| **(2) enkel indien kosten voor groot onderhoud niet geactiveerd werden, maar met voorzieningen werden verwerkt. In dat geval worden** | |  |  |  |  |
| **de uitgaven op moment van de uitgave opgenomen. Het betreft enkel elementen van onderhoud die niet tot B1 van het BFM behoren.** | |  |  |  |  |

**Bijlage 2: Kosten en opbrengsten: overzicht**

1. **Wat is het rapporteringsvoorwerp?**

* Er wordt enkel gerapporteerd over kosten en opbrengsten waarop het strategisch en/of instandhoudingsforfait (inclusief forfaits voor toestelfinanciering) betrekking heeft.
* Er wordt dus niet gerapporteerd over projecten waarvoor uitsluitend A1/A3-subsidiëring.

1. **Welke kosten worden opgenomen?**

* Voor de verantwoording kunnen enkel kosten worden ingeroepen waarvoor de bevoegdheid toebehoort aan de Vlaamse overheid en geen federale financiering van toepassing is.
* Enkel afschrijvingen, huur of intresten worden opgenomen.
* NIET opgenomen worden:
  + voorzieningen, eenmalige kosten, uitzonderlijke afschrijvingen en waardeverminderingen
  + kosten voor projecten in autofinanciering die nog niet over een akkoord strategisch forfait beschikken
  + kosten voor volledig zelf gefinancierde projecten van vóór 2015
* Voor groot onderhoud kunnen bijgevolg enkel de afschrijvingen worden aanvaard.

1. **Welke opbrengsten worden opgenomen?**

* Forfaits: strategisch & instandhoudingsforfaits (inclusief forfaits voor toestelfinanciering);
* VIPA-subsidies die vanaf 2016 nog worden uitbetaald, in zoverre dat die VIPA-subsidies samenhangen met een forfaitgerechtigd project.  
  Voorbeeld: bouwkalenderproject met strategisch forfait en deel gebruikstoelagen. Gebruikstoelage wordt mee opgenomen. Gebruikstoelagen mogen kasmatig of boekhoudkundig mee worden opgenomen. Gelieve wel te vermelden in de fiche op welke manier ze mee werden opgenomen.

1. **Hoe gebeurt de afbakening in de tijd?**

* Afschrijvingen van investeringen die ten vroegste voor het eerst in 2016 worden afgeschreven; tenzij voor medische/niet-medische investeringen, met uitzonderingsregel voor medische/niet-medische investeringen en rollend materieel in het jaar 2016.
* Afschrijvingen enkel voor het deel waar tegenover subsidies staan.   
  Indien subsidie reeds vóór 2016 integraal werd uitbetaald, wordt afschrijving berekend op de bouwkost na aftrek van die eenmalige subsidie.

1. **Welke zijn de verdeelsleutels/kostenplaatsen?**

* Definitieve kostenplaatsen, met uitsluiting van (bron: FINHOSTA[[7]](#footnote-8)):
  + Consultaties (analytische rekeningen 840-899);
  + 3.3 niet-ziekenhuisactiviteiten (900-999);
  + Het deel gefinancierd door andere overheden (in hoofdzaak het federale deel A1/A3 onder BFM)

Wat bvb. wel mag:

* + Verpleegdiensten (200->490) -> voor 100% mee op te nemen in de verantwoording  (incl de omslag van gemeenschappelijke en hulpkostenplaatsen)
  + Medisch Technische diensten (500->710) -> voor 100% mee op te nemen in de verantwoording te nemen (incl. de omslag van gemeenschappelijke en hulpkostenplaatsen)
  + Apotheek (830) -> 100% mee op te nemen in de verantwoording (incl. de omslag van gemeenschappelijke en hulpkostenplaatsen)

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Erkenningsnummer:**  **Bijlage 3: aanwendingsplan** | |  |  |  |  | projectie | projectie | projectie | projectie | projectie | projectie |  |
|  | |  | **Jaar X=** |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | |  | **2019** | **2020** | **2021** | **2022** | **2023** | **2024** | **2025** | **2026** | **2027** |  |
| **Strategisch forfait (SF) – project: …** | |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| **Opbrengsten (A):** | |  | **0** | **0** | **1 000 000** | **1 000 000** | **1 000 000** | **1 000 000** | **1 000 000** | **1 000 000** | **1 000 000** |  |
| Opbrengst strategisch forfait | | 744-749 | 0 | 0 | 1 000 000 | 1 000 000 | 1 000 000 | 1 000 000 | 1 000 000 | 1 000 000 | 1 000 000 |  |
| *Gebruikstoelagen VIPA* | *Kasmatig of Boekhoudkundig (schrappen wat niet past)* | 73/75 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |  |
| **Gerelateerde investeringskosten (B)** | |  | **0** | **0** | **1 200 000** | **1 200 000** | **1 200 000** | **1 200 000** | **1 200 000** | **1 200 000** | **1 200 000** |  |
| huur investering1 | | 61 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | **0** | **0** | **0** | **0** |  |
| huur investering2 (1) | | 61 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | **0** | **0** | **0** | **0** |  |
| Afschrijving investering 1 | | 63 | 0 | 0 | 1 200 000 | 1 200 000 | 1 200 000 | 1 200 000 | 1 200 000 | 1 200 000 | 1 200 000 |  |
| Afschrijving investering 2 (1) | | 63 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |  |
| Intrest lening 1 | | *65* | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |  |
| intrest lening 2 (1) | | 65 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |  |
|  | |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| **Instandhoudingsforfait (IF)** | |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| **Opbrengsten (C)** | |  | **0** | **1 114 189** | **1 114 189** | **1 129 302** | **1 129 302** | **1 000 000** | **1 000 000** | **1 000 000** | **1 000 000** |  |
| Opbrengst instandhoudingsforfait | | 744-749 | 0 | 1 000 000 | 1 000 000 | 1 000 000 | 1 000 000 | 1 000 000 | 1 000 000 | 1 000 000 | 1 000 000 |  |
| Opbrengst forfaits toestelfinanciering | | 744-749 | 0 | 114 189 | 114 189 | 114 189 | 114 189 | 114 189 | 114 189 | 114 189 | 114 189 |  |
| **Gerelateerde kosten (D)** | |  | **450 000** | **600 000** | **600 000** | **600 000** | **750 000** | **1 000 000** | **2 200 000** | **1 000 000** | **1 200 000** |  |
| producten, diensten en personeelskosten groot onderhoud (2) | | 60-61-62 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 200 000 | 0 | 0 |  |
| *afschrijving geactiveerd groot onderhoud (1)* | | *63* | 450 000 | 450 000 | 450 000 | 450 000 | 600 000 | 800 000 | 800 000 | 800 000 | 1 000 000 |  |
| *afschrijving toestelfinanciering (NMR/PET/radiotherapie)* | | *63* | 0 | 150 000 | 150 000 | 150 000 | 150 000 | 200 000 | 200 000 | 200 000 | 200 000 |  |
| *afschrijving andere medische & niet-medische investeringen* | | *63* | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |  |
| *afschrijving rollend materieel* | | *63* | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |  |
| *intrest lening1* | | *63* | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |  |
| *intrest lening2 (1)* | | *63* | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |  |
| **Opbrengsten - kosten boekjaar (A+C) - (B+D)** | |  | **-450 000** | **514 189** | **314.189** | **314.189** | **164.189** | **-85.811** | **-1.285.811** | **-85.811** | **-285.811** |  |
| **overgedragen tekort (-)/reserve (+) vorige boekjaren** | |  |  | **-450 000** | **64.189** | **378.378** | **692.567** | **856.756** | **770.945** | **-514.866** | **-600.677** |  |
| **cumulatief saldo** | |  | **-450 000** | **64 189** | **378.378** | **692.567** | **856.756** | **770.945** | **-514.866** | **-600.677** | **-886.488** |  |
| **(1) bijkomende rijen kunnen worden toegevoegd**  **(2) enkel indien kosten voor groot onderhoud niet geactiveerd werden, maar met voorzieningen werden verwerkt. In dat geval worden de uitgaven op moment van de uitgave opgenomen. Het betreft enkel elementen van onderhoud die niet tot B1 van het BFM behoren.** | |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

1. <http://codex.vlaanderen.be/PrintDocument.ashx?id=1028580&datum=&geannoteerd=false&print=false>

   <http://codex.vlaanderen.be/PrintDocument.ashx?id=1028579&datum=&geannoteerd=false&print=false> [↑](#footnote-ref-2)
2. <https://codex.vlaanderen.be/Zoeken/Document.aspx?DID=1023478&param=inhoud&ref=search&AVIDS>= [↑](#footnote-ref-3)
3. Zie “Gecoördineerde wet betreffende de ziekenhuizen en andere verzorgingsinstellingen, titel III, hoofdstuk V, Afdeling 1. Boekhouding.” [↑](#footnote-ref-4)
4. Voor de compensatie wordt gekeken naar de redelijke winst, wat boekhoudkundig het verschil vormt tussen opbrengsten en kosten [↑](#footnote-ref-5)
5. Onder herconditionering wordt begrepen: werken om een gebouw volledig of gedeeltelijk te strippen, of een wijziging van diensten die gepaard gaat met een herallocatie van diensten of functies met een noodzakelijke grondige aanpassing van de infrastructuur (artikel 1, 1°, BVR betreffende subsidiëring ziekenhuizen) [↑](#footnote-ref-6)
6. **“Onderzoek naar de opportuniteit en de waarde van de parameters die gebruikt worden in kader van het financieringssysteem voor de infrastructuur van de ziekenhuizen.”** [↑](#footnote-ref-7)
7. <https://www.health.belgium.be/nl/gezondheid/organisatie-van-de-gezondheidszorg/ziekenhuizen/financiering-ziekenhuizen/finhosta> [↑](#footnote-ref-8)