COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

CBN-advies 2019/03 – Ziekenhuisfinanciering: de boekhoudkundige verwerking van het instandhoudingsforfait en het strategisch forfait

Advies van 13 maart 2019[1]

I. Algemeen
II. Beschrijving van de investeringssubsidies
III. Boekhoudkundige verwerking
A. Relevante boekhoudkundige bepalingen
B. Boekhoudkundige verwerking van het instandhoudingsforfait en het strategisch forfait: boeking op rekening 737 Exploitatiesubsidies

I. Algemeen

1. Onderhavig advies verduidelijkt de boekhoudkundige verwerking in hoofde van de ziekenhuizen van de subsidiëring van de infrastructuur van ziekenhuizen ingevolge het Besluit van de Vlaamse Regering van 14 juli 2017 betreffende de subsidiëring van infrastructuur van ziekenhuizen, rekening houdend met de bestaande regelgeving op datum van 13 maart 2019.

2. Het voormelde besluit beoogt de invoering van een nieuw financieringsmodel voor ziekenhuisinfrastructuur. Dit nieuwe financieringsmodel bestaat uit een instandhoudingsforfait en een strategisch forfait die, ten laste van het Vlaams Infrastructuurfonds voor Persoonsgebonden Aangelegenheden (hierna: VIPA), worden verleend aan exploitanten van erkende ziekenhuizen.

II. Beschrijving van de investeringssubsidies

3. Het financieringsmodel voor ziekenhuisinfrastructuur dat het voorwerp uitmaakt van onderhavig advies bestaat uit subsidies in de vorm van een zogenaamd instandhoudingsforfait en een strategisch forfait. Deze subsidies worden verleend als compensatie voor de kosten van de ziekenhuizen die verband houden met investeringen in infrastructuur noodzakelijk voor de uitvoering van de verplichtingen die voortvloeien uit de basisziekenhuisopdracht van het erkende ziekenhuis die dient te gebeuren met naleving van de toepasselijke federale en gemeenschapsregelgeving.[2]

4. Het instandhoudingsforfait is bedoeld om de bestaande infrastructuur, zowel roerend als onroerend, in exploitatie te kunnen houden. Het instandhoudingsforfait wordt niet gekoppeld aan een bepaalde investering en wordt toegekend voor een onbepaalde duur.

5. Het strategisch forfait is bedoeld voor de dekking van de kosten die gepaard gaan met de volledige nieuwbouw van ziekenhuizen, de uitbreiding van bestaande capaciteit, herconditioneringswerken[3] en de eerste roerende investeringen die verbonden zijn met een nieuwbouw, uitbreiding of herconditionering van een ziekenhuis. Het strategisch forfait wordt toegekend voor een onbepaalde duur.

6. De hoogte van de forfaits wordt bepaald door de Vlaamse regering. De Vlaamse regering heeft vanuit haar regelgevende bevoegdheid de mogelijkheid (jaarlijks) alle forfaits te verhogen, te verlagen of af te schaffen.[4] Zowel bij de toekenning van het instandhoudingsforfait als het strategisch forfait wordt rekening gehouden met verschillende parameters, waaronder het aantal bedden/plaatsen, operatiekwartier-zalen, het aantal bunkers radiotherapie en dergelijke. Het instandhoudingsforfait en het strategisch forfait worden in een masterplan toegekend voor een onbepaalde duur. De per parameter bepaalde bedragen voor het instandhoudingsforfait worden vervolgens jaarlijks aangepast aan de gezondheidsindex. Voor het strategisch forfait wordt nog slechts een aandeel ten belope van 16 % aangepast aan de afgevlakte gezondheidsindex.

7. Het Instituut voor de Nationale Rekeningen (INR) heeft een advies[5] uitgebracht met betrekking tot de ESR-neutraliteit (Europees systeem van nationale en regionale rekeningen) van het nieuwe financieringsmechanisme. De basisveronderstelling bij dit INR-advies is het toekennen van jaarlijkse forfaits voor onbepaalde duur en het niet toekennen van overheidsgaranties op de financiering die de ziekenhuizen zouden aangaan voor hun investeringsuitgaven.[6] Aangezien er een jaarlijkse subsidie wordt toegekend voor onbepaalde duur ontstaat geen onvoorwaardelijke vordering voor de betrokken voorzieningen, cfr. het verstrekte advies:

> "Investeringsbijdragen in geld worden geregistreerd op het moment dat de betaling verschuldigd is (ESR 4.162). Als een algemene regel geldt dat wanneer een betalingsverplichting bestaat en wanneer de bedragen zeker zijn, de investeringsbijdrage geregistreerd dient te worden wanneer de verplichting ontstaat, ongeacht van het betalingsschema. In de praktijk ontstaat een dergelijke verplichting wanneer een onvoorwaardelijke vordering ontstaat voor de begunstigde en het bedrag met zekerheid vaststaat.

In het beschreven systeem voor de ziekenhuizen kan de regelgever (in casu de Vlaamse Regering) te allen tijde de bedragen wijzigen en worden de forfaits toegekend voor een onbepaalde duur, waardoor in ESR-termen geen onvoorwaardelijke betalingsverplichting ontstaat voor de tegemoetkoming in de investeringen van de ziekenhuizen, zelfs wanneer de instap in het zorgstrategisch forfait gekoppeld is aan een investering, waarvan het totale bedrag met zekerheid vaststaat. Met andere woorden, het feit dat de Vlaamse Regering de jaarlijkse betalingen elk jaar goedkeurt, kan wijzigen en zelfs kan stopzetten genereert een voldoende voorwaardelijkheid zodat de betalingen over de jaren gespreid kunnen worden en zij in de overheidsrekeningen dienen te worden geregistreerd op het moment dat zij officieel vaststaan voor elke periode (jaar)."

8. Het INR heeft aangegeven dat het verlenen van overheidsgaranties niet als ESR-neutraal wordt aanzien. In de huidige stand van de wetgeving is niet voorzien in dergelijke overheidsgaranties.

III. Boekhoudkundige verwerking

A. Relevante boekhoudkundige bepalingen

9. De gecoördineerde wet van 10 juli 2008 op de ziekenhuizen en andere verzorgingsinrichtingen regelt in de artikelen 83 tot 85 de boekhoudkundige verplichtingen voor de betreffende ziekenhuizen. Meer in het bijzonder bepaalt artikel 84: "De artikelen 2 tot 4, 6 tot 9, 10, § 1, 11, 1° en 3° van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen, zijn van toepassing op de ziekenhuizen." De Koning regelt de toepassing op de ziekenhuizen van de besluiten genomen ter uitvoering van de in voornoemd artikel 84 bedoelde bepalingen. Daartoe werd het KB van 14 augustus 1987 tot bepaling van de minimumindeling van het algemeen rekeningenstelsel voor de ziekenhuizen getroffen alsmede het KB van 19 juni 2007 betreffende de jaarrekeningen van de ziekenhuizen. Dit laatste KB stelt dat behoudens andersluidende wettelijke of reglementaire bepalingen het Boek II van het KB van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen (hierna: KB W.Venn.) van toepassing is op de ziekenhuizen[7].

10. De Commissie merkt op dat de Koning wat betreft de toe te passen afschrijvingen bij ziekenhuizen een specifieke regeling heeft uitgewerkt die afwijkt van het KB W.Venn.[8] Deze specifieke regeling heeft evenwel geen invloed op de boekhoudkundige verwerking van de subsidies die het voorwerp uitmaken van onderhavig advies.

B. Boekhoudkundige verwerking van het instandhoudingsforfait en het strategisch forfait: boeking op rekening 737 Exploitatiesubsidies

11. Bij afwezigheid van afwijkende regels in het KB van 19 juni 2007 betreffende de jaarrekeningen van de ziekenhuizen gelden de regels van het KB W.Venn.

12. Wat betreft de boekhoudkundige verwerking van het instandhoudingsforfait en het strategisch forfait verwijst de Commissie in eerste instantie naar haar advies geformuleerd in het CBN-advies 2009/3 – Boekhoudkundige verwerking van kapitaalsubsidies waarvan de toekenning en/of de uitbetaling over verschillende jaren worden gespreid. In het bijzonder verwijst de Commissie naar de boekhoudkundige verwerking van de alternatieve VIPA-subsidiëring. Bij de alternatieve VIPA-subsidiëring is de Commissie van mening dat de initiatiefnemer van een project, in casu een ziekenhuis, bij de toezegging van een principieel akkoord geen enkele vordering heeft op het VIPA, doch enkel een recht om, in het kader van een goedgekeurd masterplan, een jaarlijkse gebruikstoelage te vragen gedurende twintig opeenvolgende jaren. Aldus kan de initiatiefnemer slechts een vordering boeken vanaf het ogenblik van de vaststelling van de jaarlijkse gebruikstoelage en niet vanaf de goedkeuring van het masterplan.[9]

13. Naar analogie met het ingenomen standpunt over voormelde VIPA-subsidiëring is de Commissie van mening dat het instandhoudingsforfait en het strategisch forfait niet onmiddellijk als vordering worden geboekt op het ogenblik van de goedkeuring van het masterplan inzake het strategisch forfait of het instandhoudingsforfait. De boeking als vordering vindt slechts plaats op het ogenblik dat het bedrag van het strategisch forfait of het instandhoudingsforfait wordt vastgelegd. Nog minder dan bij de alternatieve VIPA-subsidiëring geeft een in het masterplan toegekend instandhoudingsforfait of strategisch forfait aanleiding tot een vorderingsrecht op het VIPA. Bijgevolg kan, behalve voor wat betreft de reeds goedgekeurde subsidie, geen sprake zijn van het boeken van een vordering op het VIPA wegens het ontbreken van enige vaste verbintenis vanwege de subsidiërende overheid.

14. Noch het instandhoudingsforfait, noch het strategisch forfait zijn subsidies die beperkt zijn in de tijd. Deze subsidies zijn gekoppeld aan een aantal parameters waaronder het aantal bedden/plaatsen, operatiekwartier-zalen, het aantal bunkers radiotherapie en dergelijke. Deze parameters wijzigen jaarlijks in functie van de werkelijke aanwending. 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 dit met zich meebrengt. De toegekende subsidies zijn aldus geen alternatieve vorm van financiering met tussenkomst van de subsidiërende overheid voor de verwerving van investeringsgoederen doch beogen een compensatie voor de kosten die verband houden met de uitvoering van de verplichtingen die voortvloeien uit de basisziekenhuisopdracht van het erkende ziekenhuis die dient te gebeuren met naleving van de toepasselijke federale en gemeenschapsregelgeving.[10] Het instandhoudingsforfait en het strategisch forfait worden naar de mening van de Commissie op het ogenblik dat het bedrag ervan wordt vastgelegd geboekt op de rekening 737 Exploitatiesubsidies.

15. De Commissie merkt op dat in aanvulling op de regels vermeld in de artikelen 83 tot en met 85 van de gecoördineerde wet van 10 juli 2008 op de ziekenhuizen en andere verzorgingsinrichtingen de inkomsten en kosten die verband houden met investeringen en infrastructuur noodzakelijk voor de uitvoering van de verplichtingen die voortvloeien uit de basisziekenhuisopdracht van het erkende ziekenhuis, vermeld in artikel 2, derde lid van het voormelde besluit van 14 juli 2017 in de boekhouding van het ziekenhuis transparant

moeten worden afgezonderd[11].

---

1 Onderhavig advies is tot stand gekomen nadat een ontwerpadvies op 27 november 2018 ter publieke consultatie werd gepubliceerd op de website van de CBN.

2 Zie ook artikel 2, derde lid Besluit van de Vlaamse Regering betreffende de subsidiëring van infrastructuur van ziekenhuizen.

3 Onder herconditioneringswerken worden verstaan de 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 Besluit van de Vlaamse Regering van 14 juli 2017 betreffende de subsidiëring van de infrastructuur van ziekenhuizen).

4 Zie ook voetnoot 2 van het advies van 16 januari 2007 van het Instituut voor de Nationale Rekeningen (hierna: INR).

5 Advies van 5 januari 2017 met betrekking tot een nieuw financieringsmodel in de ziekenhuissector.

6 Zie ook voetnoot 3 van het advies van 16 januari 2017 van het INR.

7 Artikel 1 KB 19 juni 2007 betreffende de jaarrekening van de ziekenhuizen.

8 Artikel 2 KB 19 juni 2007 betreffende de jaarrekening van de ziekenhuizen.

9 Voorbeeld 2 van voormeld CBN-advies 2009/3.

10 Zie ook artikel 2, derde lid Besluit van de Vlaamse Regering betreffende de subsidiëring van infrastructuur van ziekenhuizen.

11 Artikel 30 van het Besluit van de Vlaamse Regering houdende de procedureregels voor de subsidiëring van infrastructuur van ziekenhuizen.