

De tussenrekening, een geval apart

**Onderzoeksrapport :
inrichting en toepassing van tussenrekeningen**

Koen Van Wersch

9 januari 2017

Mondriaan



voor geestelijke gezondheid

De tussenrekening, een geval apart

Onderzoeksrapport : inrichting en toepassing van tussenrekeningen

Zuyd Hogeschool
Faculteit Commercieel en Financieel Management
Opleiding Bedrijfseconomie Sittard

Naam student :	Koen Van Wersch
Studentnummer :	1124072
Jaar :	2016-2017
Periode :	5 september 2016 – 20 januari 2017
Datum van publicatie :	9 januari 2017
Naam van de organisatie :	Mondriaan
Adres van de organisatie :	John F. Kennedylaan 301, 6419 XZ Heerlen
Tel.nr. van de organisatie :	088 5066262
Bedrijfsbegeleider :	Mevr. M. Cordewener
Docentbegeleider :	Mevr. A. Jongen

Voorwoord

Deze afstudeerscriptie is geschreven in het kader van het uitvoeren van een afstudeeropdracht voor de opleiding Bedrijfseconomie van de faculteit Commercieel en Financieel Management van Zuyd Hogeschool te Sittard. Doelstelling van de afstudeerstage is het uitvoeren van een praktijkgericht onderzoek naar een bedrijfseconomisch vraagstuk binnen de stagebiedende organisatie.

Deze afstudeerstage heb ik gedurende twintig weken gelopen bij GGZ-instelling Mondriaan te Heerlen op de afdeling Planning & Control. Gedurende de stage is onderzoek gedaan naar de inrichting en toepassing van tussenrekeningen binnen de administratieve organisatie van Mondriaan, met het doel om aanbevelingen te kunnen formuleren op welke wijze de inrichting en toepassing van tussenrekeningen verbeterd kunnen worden. In het onderzoek zijn een tweetal soorten tussenrekeningen betrokken, namelijk de productietussenrekeningen en transitorische tussenrekeningen. De productietussenrekeningen vormden het grootste obstakel in het onderzoek wegens complexiteit, verschillende financieringsstromen en diversiteit door uiteenlopende afspraken c.q. voorwaarden met veel verschillende financieringspartijen.

Graag wil ik van de gelegenheid gebruik maken om mijn collega's van de afdelingen Planning & Control en Financiële administratie te bedanken voor de aangename tijd op kantoor, het verstrekken van informatie en het meedenken met mijn onderzoek. In het bijzonder wil ik mijn bedrijfsbegeleider Monique Cordewener en mijn docentbegeleider Annemie Jongen bedanken voor de goede begeleiding en aangename samenwerking gedurende de stageperiode op weg naar dit eindresultaat.

Heerlen, januari 2017

Koen Van Wersch

Managementsamenvatting

De trigger voor dit onderzoek is ontstaan vanuit de grote risico's die tussenrekeningen met zich meebrengen indien deze niet op afloop worden gecontroleerd dan wel wanneer ze onvoldoende gespecificeerd worden. De doelstelling van deze scriptie is om de inrichting en toepassing van productietussenrekeningen en transitorische tussenrekeningen te onderzoeken om vervolgens aanbevelingen te formuleren op welke wijze deze verbeterd kunnen worden. De centrale vraag luidt dan als volgt:

Welke aanbevelingen kunnen worden gedaan om de inrichting en toepassing van tussenrekeningen te verbeteren?

Om tot beantwoording van deze centrale vraag te komen zijn er deelvragen opgesteld die het onderzoeksrapport opdelen in: de IST-positie van de inrichting en toepassing van tussenrekeningen, risico's en knelpunten in de IST-positie en het opstellen van de SOLL-positie. De belangrijkste conclusies en aanbevelingen die uit deze delen gehaald kunnen worden, zijn hieronder per soort tussenrekening beschreven en toegelicht.

Conclusies en aanbevelingen productietussenrekeningen op basis van facturatie:

- Deze tussenrekeningen geven niet op het gewenste niveau saldi intracomptabel weer. Het is derhalve noodzakelijk om deze tussenrekeningen middels statistieknnummers in te richten op (schadelast)jaar in combinatie met financieringspartij.
- Niet alle oninbaar stellingen worden doorgegeven en verwerkt in het financiële systeem, waardoor verschillen ontstaan tussen de verschillende systemen, welke leiden tot grote omzetcorrecties ultimo boekjaar. Om dit in de toekomst te voorkomen, is het aan te bevelen om een richtlijn op te stellen die ervoor zorgt dat alle oninbaar stellingen gedocumenteerd en doorgegeven worden aan de FA ter verwerking in het financiële systeem.
- Er is een kleine aanpassing nodig op de inrichting van de OHW-rekeningen. Wanneer deze middels statistieknnummers ingericht worden per financier, kunnen de saldi automatisch per financier ingelezen worden in de jaarrekening conform het huidige verplichte model voor de jaarrekening.

Conclusies en aanbevelingen productietussenrekeningen op basis van subsidievoorschotten:

- Late afloop van het eindsaldo zorgt bij deze productietussenrekeningen voor vermenging van boekjaren hetgeen een verminderde signaalfunctie én afrekeningen/ correcties in het nieuwe boekjaar tot gevolg heeft.
- Om vermenging van boekjaren te voorkomen en de signaalfunctie van de tussenrekeningen te verhogen is het noodzakelijk om deze tussenrekening anders in te richten. Hierbij is het aan te bevelen om net als bij de productietussenrekeningen op basis van facturatie gebruik te maken van een aflooprekening. Om dit te bewerkstelligen dient er een aflooprekening gecreëerd te worden en de productietussenrekeningen moeten ingericht worden op financieringsstroomniveau en vervolgens middels statistieknnummers onderverdeeld naar jaar in combinatie met financieringspartij.
- Om afrekeningen/correcties in het nieuwe boekjaar te kunnen minimaliseren dient er tijdens het jaarwerk getoetst te worden of productieafspraken overschreden zijn. Vanuit het oogpunt van

het voorzichtigheidsprincipe dient dit “verlies” genomen te worden en zal de vordering bijgesteld moeten worden. De vordering waar redelijkerwijs van verwacht wordt dat deze ontvangen zal worden moet overgeboekt worden naar de aflooprekening in afwachting van de definitieve subsidie vaststelling. Hierdoor kan het nieuwe boekjaar aangevangen worden met een lege productietussenrekening.

Conclusies en aanbevelingen transitorische tussenrekeningen:

- Door de beperkte afletterfunctie in het verouderde, financiële systeem zijn de transitorische tussenrekeningen niet transparant genoeg om intracomptabel het saldo van een specifieke post weer te geven. In afwachting van het nieuwe systeem (betere afletterfuncties en operationeel uiterlijk met ingang van 2018) moet het volgen van de afloop extracomptabel blijven plaatsvinden. Dit kan echter wel efficiënter door de opboekingen en afloop van posten uniform te specificeren, waardoor het mogelijk is om middels een draaitabel een afloopoverzicht op postniveau te genereren.
- Om het frauderisico te minimaliseren dienen bij de maandelijkse aansluitingen consequent ontstaanscontroles uitgevoerd te worden.
- De transitorische tussenrekeningen zijn vervuild geraakt door enerzijds alsmaar nieuwe tussenrekeningen te creëren en anderzijds door tientallen posten op een containerrekening te plaatsen. Om de vervuiling van de transitorische tussenrekeningen in de toekomst te voorkomen moeten bij het creëren van nieuwe tussenrekeningen de criteria omvang, structureel karakter en noodzaak getoetst worden door de procesmanager FA. Tevens is het aan te bevelen om gedurende het eerstvolgende jaarwerk een grote opschoonactie te houden, waarbij deze criteria getoetst worden.

Inhoudsopgave

Begrippen- en afkortingenlijst.....	5
1. Inleiding	7
1.1 Aanleiding tot het onderzoek en achtergrondinformatie	7
1.2 Doelstelling van het onderzoek.....	8
1.3 Centrale vraagstelling en deelvragen	8
1.4 Opzet van het onderzoek	8
1.5 Theoretisch kader.....	10
1.5.1 Gelaagdheid en toepassing van begrippen	10
1.5.2 Belangrijkste accounting principes.....	10
1.5.3 AO/IC	11
1.5.4 Fraudedriehoek	11
1.5.5 Business Process Improvement (BPI)	12
2. IST-positie tussenrekeningen	13
2.1 Productietussenrekeningen: financiering op basis van facturatie	13
2.1.1 Scope en functie	13
2.1.2 Verloop	14
2.1.3 Afloop en controle.....	17
2.1.4 Conclusie	18
2.2 Productietussenrekeningen: financiering op basis van subsidievoorschotten	19
2.2.1 Scope en functie	19
2.2.2 Verloop	19
2.2.3 Afloop en controle.....	20
2.2.4 Conclusie	20
2.3 Transitorische tussenrekeningen	22
2.3.1 Scope en functie	22
2.3.2 Verloop	22
2.3.3 Afloop en controle.....	23
2.3.4 Conclusie	24
3. Knelpunten en risico's tussenrekeningen	26
3.1 Productietussenrekeningen op basis van facturatie (incl. NTF en OHW)	26
3.2 Productietussenrekeningen op basis van subsidievoorschotten	29
3.3 Transitorische tussenrekeningen	31
4. SOLL-positie tussenrekeningen	32
4.1 Productietussenrekeningen op basis van facturatie	32

4.1.1 Intracomptabele saldi productietussenrekeningen en NTF-rekeningen bieden onvoldoende managementinformatie en leiden tot afhankelijkheid en complexiteit	32
4.1.2 Oninbaar stellingen zorgproducten.....	34
4.1.3 Inrichting OHW-rekeningen.....	35
4.2 Productietussenrekeningen op basis van subsidievoorschotten	36
4.2.1 Afrekening en correcties in volgend boekjaar c.q. jaarrekening.....	36
4.2.2 Signaalfunctie	37
4.2.3 Vervuild grootboek.....	37
4.3 Transitorische tussenrekeningen	41
4.3.1 Frauderisico waarbij activa ten onrechte aan de organisatie worden onttrokken.....	41
4.3.2 Tussenrekeningen zijn niet transparant genoeg en afloopcontrole verloopt inefficiënt	41
4.3.3 Vervuild grootboek.....	42
5. Conclusies en aanbevelingen	44
5.1 Conclusies.....	44
5.1.1 Conclusies: productietussenrekeningen op basis van facturatie	44
5.1.2 Conclusies: productietussenrekeningen op basis van subsidievoorschotten	44
5.1.3 Conclusies: transitorische tussenrekeningen	45
5.2 Aanbevelingen.....	46
5.2.1 Aanbevelingen: productietussenrekeningen op basis van facturatie	46
5.2.2 Aanbevelingen: productietussenrekeningen op basis van subsidievoorschotten	46
5.2.3 Aanbevelingen: transitorische tussenrekeningen	47
Summary	48
Reflectie op het onderzoek	50
Literatuurlijst	51
Bijlage I: schematische weergave verloop productietussenrekeningen met financiering op basis van facturatie	53
Bijlage II: schematische weergave van de productietussenrekeningen op basis van subsidievoorschotten volgens optie 1.....	54
Bijlage III: schematische weergave van de productietussenrekeningen op basis van subsidievoorschotten volgens optie 2.....	55

Begrippen- en afkortingenlijst

AO	Administratieve Organisatie beschrijft de registratie en verwerking van administratieve gegevens en geeft overzicht en inzicht omtrent de bedrijfsprocessen en benodigde middelen (QualityFactory, sd).
DBC	Diagnose behandelcombinatie. Een DBC omvat het traject tot maximaal 365 dagen dat een patiënt doorloopt als hij zorg nodig heeft voor een specifieke diagnose, vanaf het eerste contact bij een gespecialiseerde GGZ-aanbieder tot en met de behandeling die hier eventueel uit volgt. De DBC vormt de basis voor de declaratie van deze geleverde zorg (Nadere Regel NR/CU-553, p. 26).
DBBC	Diagnose Behandeling Beveiliging Combinatie. Een DBBC omvat het traject dat een patiënt doorloopt als hij zorg nodig heeft voor een specifieke diagnose, vanaf het eerste contact bij een forensische zorgaanbieder tot en met de behandeling die hier uit volgt. De DBBC vormt de basis voor de declaratie van deze geleverde zorg (REGELING NR/FZ-0015, p. 3).
DJI	Dienst Justitiële Inrichtingen.
FA	Financiële Administratie (afdeling).
GGZ	Geestelijke Gezondheidszorg.
IC	Interne Controle is gericht op het voorkomen dan wel het detecteren van afwijkingen van gestelde criteria en kan worden gedefinieerd als: alle controle op de oordeelsvorming en activiteiten van anderen, door of namens de leiding van een organisatie (Vaassen, Bollen, Hartmann, Meuwissen, & Vluggen, 2005, p. 28).
IST-positie	De (werkelijke) huidige situatie.
NTF	Nog te factureren.
NZa	Nederlandse Zorgautoriteit.
OHW	Onderhanden werk
P&C	Planning & Control (afdeling).
SOLL-positie	De gewenste situatie.

Tussenrekening	Een tussenrekening is een balansrekening in het grootboek waarop tijdelijk saldi geboekt kunnen worden, om het er later weer vanaf te kunnen boeken. Uiteindelijk zal het saldo van een tussenrekening altijd op nul moeten uitkomen.
WLZ	Wet Langdurige Zorg.
WMO	Wet Maatschappelijk Ondersteuning.
ZA	Zorgadministratie (afdeling).
Zvw	Zorgverzekeringswet.

1. Inleiding

In de inleiding worden de achtergrond, aanleiding, doelstelling en aanpak van het onderzoek gegeven. Hierbij wordt aangegeven waarom het onderzoek plaats heeft gevonden en welke methoden en technieken van onderzoek gebruikt worden. Daarnaast zijn er een centrale vraag en enkele deelvragen geformuleerd welke bijdragen aan een systematische aanpak van het onderzoek. Ten slotte is er een theoretisch kader geschetst waarin enkele belangrijke begrippen en modellen voor het onderzoek uitgewerkt zijn.

1.1 Aanleiding tot het onderzoek en achtergrondinformatie

Mondriaan is een GGZ-instelling met ruim 40 behandellocaties waarvan Heerlen de hoofdlocatie is. Mondriaan biedt op jaarbasis zorg aan meer dan 11.000 mensen. Mondriaan heeft speciale behandelingen voor kinderen, jeugdigen, volwassenen en ouderen met psychische of psychiatrische klachten en voor mensen met verslavingsproblematiek. Daarnaast biedt Mondriaan ook forensische psychiatrie (Mondriaan, sd).

Om deze productie (het leveren van zorg) te kunnen realiseren zijn er partijen nodig die de zorg financieren. Mondriaan heeft daarvoor afspraken met een zevental zorgverzekeraars, Zorgkantoor, Gemeenten en het Ministerie van Justitie (DJI). Iedere partij hanteert haar eigen grondslagen om zorg te vergoeden. Zo maken zorgverzekeraars keuzes over het pakket aan zorg dat ze bij instellingen inkopen en stellen eisen aan kwaliteit en doelmatigheid. Wanneer Mondriaan niet aan deze eisen voldoet, zal de zorgverzekeraar de geleverde zorg afkeuren en dus niet vergoeden. Hierdoor loopt Mondriaan een financieel risico. Daarnaast zijn er nog verschillen in het moment van financieren, namelijk: op basis van facturatie of op basis van subsidievoorschotten.

Voor de tussenrekeningen met financiering op basis van subsidievoorschotten kan er aan het eind van het jaar een saldo ontstaan op de tussenrekeningen als gevolg van verschillen tussen productie en financiering (overproductie of onderproductie). Bij overproductie loopt Mondriaan een financieel risico, omdat het niet vanzelfsprekend is dat de financiers het tekort aan financiering alsnog zullen vergoeden. Om dit financiële risico zo goed mogelijk te volgen en hierop te kunnen anticiperen (bijstellen productieafspraken) is vanuit de afdeling Financiën de noodzaak ontstaan om op een frequentere basis de stand van zaken van de tussenrekeningen op te maken. Zo kan er adequaat gehandeld worden als er overproductie dreigt te ontstaan.

Om de tussentijdse stand van zaken in te kunnen zien dient de indeling van het grootboek dusdanig ingericht te worden, zodat periodiek (maandelijks of per kwartaal) de saldi van de tussenrekeningen toegelicht, aangesloten en gerapporteerd kunnen worden (eventueel ter beoordeling van het management). Dit betekent dus dat de Administratieve Organisatie en Interne Controle onderzocht moeten worden:

- AO beschrijft de registratie en verwerking van administratieve gegevens en geeft overzicht en inzicht omtrent de bedrijfsprocessen en benodigde middelen (QualityFactory, sd).
- IC is gericht op het voorkomen dan wel het detecteren van afwijkingen van gestelde criteria en kan worden gedefinieerd als “alle controle op de oordeelsvorming en activiteiten van anderen, door of namens de leiding van een organisatie” (Basisboek Informatie & Control, 2005, p. 28).

In het onderzoek worden de volgende tussenrekeningen meegenomen:

- Productietussenrekeningen, waarop de financiering afgezet wordt tegen de gerealiseerde productie. Op deze productietussenrekeningen ligt voornamelijk de focus binnen dit onderzoek aangezien de productie van zorg de “core business” van Mondriaan is en waar zich grote, (voornamelijk) financiële risico’s kunnen voordoen.
- Transitoria: dit betreffen overlopende activa (vooruitbetaalde bedragen, nog te ontvangen bedragen), overlopende passiva (vooruit ontvangen bedragen en nog te betalen bedragen) en rekening-courant rekeningen. Voor deze posten geldt dat deze transparanter moeten worden voor niet key-users van deze tussenrekeningen.

1.2 Doelstelling van het onderzoek

De doelstelling van deze scriptie is om de inrichting en uitvoering van tussenrekeningen te onderzoeken én aanbevelingen te formuleren op welke wijze deze verbeterd kunnen worden.

1.3 Centrale vraagstelling en deelvragen

De aanleiding tot en de doelstelling van het onderzoek hebben geleid tot de formulering van de volgende centrale vraag, die leidend zal zijn gedurende het onderzoek:

Welke aanbevelingen kunnen worden gedaan om de inrichting en toepassing van tussenrekeningen te verbeteren?

Om te komen tot beantwoording van de centrale vraag is het van belang om enkele deelvragen te beantwoorden. Deze antwoorden moeten gezamenlijk een bijdrage leveren aan de beantwoording van de centrale vraag. Hiervoor zijn de volgende deelvragen opgesteld:

1. Hoe ziet de IST-positie van de inrichting en toepassing van de tussenrekeningen eruit?
2. Welke risico’s en knelpunten zijn af te leiden uit de IST-positie?
3. Wat is de SOLL-positie van de inrichting en toepassing van de tussenrekeningen?
4. Welke beheersingsmaatregelen moeten genomen worden om te komen tot de gewenste SOLL-positie van de inrichting en toepassing van tussenrekeningen?

1.4 Opzet van het onderzoek

Het onderzoek betreft een kwalitatief en praktijkgericht onderzoek naar de gewenste SOLL-positie van de inrichting en toepassing van tussenrekeningen (Verhoeven, 2011). Het onderzoek zal zich niet baseren op cijfermatige gegevens alhoewel er wel gekeken wordt naar het verloop van cijfermatige gegevens. Deze zijn echter niet de leidende variabele in het onderzoek maar worden juist gebruikt als kwaliteiten (Levink, 2014, p. 1). Het onderzoek richt zich op de kwaliteit van de inrichting en toepassing van tussenrekeningen en de achtergronden van de gerapporteerde gegevens in het systeem. Gedurende het onderzoek zullen verschillende methoden en technieken van onderzoek toegepast worden. Per deelvraag zullen de methoden en techniek beschreven worden.

Deelvraag 1:

Voor het in kaart brengen van de huidige administratieve systemen (IST-positie) voor de verwerking en afloop van tussenrekeningen zal voornamelijk gebruik gemaakt worden van deskresearch. Hiervoor zullen het financiële systeem en fysieke dossiers geraadpleegd worden om zo een helder beeld te krijgen van de IST-positie van de inrichting en toepassing van de tussenrekeningen. Tevens zullen half gestructureerde interviews plaatsvinden met zowel key-users (gebruikers van de tussenrekeningen welke ook vanuit hun functie invloed hebben op de saldi) als niet key-users (gebruikers van de informatie) om inzicht te krijgen in de IST-positie. Een half gestructureerd interview is een type interview waarbij wel een lijst met vragen/onderwerpen opgesteld is die besproken worden, maar waarbij ook zeker ruimte is voor eigen inbreng van de respondenten (Verhoeven, 2011, p. 150);

Deelvraag 2:

Op basis van deskresearch, waarnemingen, uitgewerkte IST-positie van de inrichting en toepassing van tussenrekeningen en de half gestructureerde interviews met key-users kunnen de risico's en knelpunten blootgelegd en geformuleerd worden.

Deelvraag 3:

Om erachter te komen hoe de gewenste SOLL-positie eruit ziet, zullen een tweetal onderzoeksmethodes toegepast worden, namelijk:

- interviews met zowel de key-users als niet key-users (maar wel belanghebbend) van de tussenrekeningen. Het zullen half gestructureerde interviews zijn met het doel te achterhalen welke negatieve ervaringen zij hebben met het huidige proces/werkwijze en hoe het gewenste proces/werkwijze voor hen uitziet. Dit bevordert de flexibiliteit van het interview waardoor nieuwe invalshoeken op tafel komen waar gelijk op doorgevraagd kan worden;
- literatuuronderzoek naar de ideale inrichting van het proces en controlemaatregelen volgens de theorie. Literatuuronderzoek is een vorm van deskresearch, waarbij informatie over het betreffende onderwerp op verschillende niveaus gezocht kan worden (Verhoeven, 2011, p. 151).

Vervolgens zal risico-/knelpuntgericht uitgewerkt worden hoe de ideale situatie eruitziet. Hierbij worden de belangen van verschillende key-users tegen elkaar afgewogen worden en zullen de bevindingen uit het literatuuronderzoek meegenomen worden.

Deelvraag 4:

Aan de hand van de beantwoording van de eerste drie deelvragen kunnen de echte verbeterpunten geformuleerd worden door middel van het vergelijken van de IST en SOLL positie en ontdekte risico's en knelpunten (deskresearch). Wanneer de verbeterpunten in kaart gebracht zijn, kunnen er vervolgens beheersmaatregelen geformuleerd worden om te komen tot een goed advies ter beantwoording van de centrale vraag.

1.5 Theoretisch kader

Het onderzoek betreft voornamelijk een praktijkgericht onderzoek, waarbij de huidige en gewenste inrichting en uitvoering van processen worden geïnventariseerd en tegen het licht worden gehouden. Om te komen tot een succesvolle uitwerking van het praktijkgerichte onderzoek is er ook behoefte aan een theoretische benadering door middel van begrippen en modellen.

1.5.1 Gelaagdheid en toepassing van begrippen

Bij het lezen van deze scriptie is het van belang om de volgende gelaagdheid en toepassing van begrippen in het kader van de productietussenrekeningen te weten (Mondriaan, sd):

- Financieringsstroom: dit is de financieringsstroom waarmee de soort zorg van een cliënt gefinancierd wordt. Cliënten kunnen behandeld worden in het kader van o.a. Zvw (specialistische/basis/langdurige GGZ), Justitie (forensische zorg), jeugdzorg, WMO-activiteiten, inloop en dagbesteding, kleinschalig wonen etc.
 - Deze financieringsstromen zijn opgedeeld in een aantal behandelgroepen (zoals bijv. angststoornissen, alcohol, depressie binnen de specialistische GGZ).
 - Deze behandelgroepen worden weer onderverdeeld in productgroepen (bijv. tijdschijven per behandelgroep).
- Zorgproducten welke afgerekend/gefactureerd worden in DBC's, DBBC's, Zorgzwaartepakketten enz. (cliëtniveau). In een zorgproduct wordt alle zorg van een cliënt geregistreerd en gebundeld om uiteindelijk per cliënt af te rekenen met de financier.

1.5.2 Belangrijkste accounting principes

Het matchingprincipe is één van de belangrijkste basisprincipes in de financiële verslaglegging. Het principe houdt in dat opbrengsten en de kosten die hiervoor gemaakt zijn, toegerekend moeten worden aan de periode waar deze betrekking op hebben, zodat deze in de zelfde periode in het resultaat terecht komen. De doelstelling van het matchingprincipe is dat er op ieder gewenst tijdstip een getrouw beeld van het nettoresultaat ontstaat (Terlouw, 2010).

Mondriaan als zorginstelling genereert opbrengsten door het leveren van zorg (productie) aan zorgbehoevenden. De looptijd van een zorgtraject kan over meerdere verslagleggingsperiodes heen gaan, waardoor de zorg voor één cliënt in meerdere verslagleggingsperiodes verantwoord moet worden. Om uitvoering te geven aan het matchingprincipe verantwoordt Mondriaan de werkelijk gerealiseerde productie per verslagleggingsperiode (maandelijks) in haar omzet. Tevens wordt deze productie op productietussenrekeningen geboekt ter overbrugging van het moment van productie tot het moment van financieren. Voor de financiële bedrijfsvoering is het van belang dat de productie en financiering uiteindelijk met elkaar matchen. Dit zou betekenen dat financiers de volledige hoeveelheid geleverde zorg zouden vergoeden. Dit is echter niet altijd het geval, maar wel het streven.

Een ander belangrijk basisprincipe in de financiële verslaglegging voor dit onderzoek is het voorzichtigheidsprincipe vanwege de veel voorkomende verschillen (zowel positief als negatief) tussen de geleverde productie en de vergoedingen die daartegenover staan. Deze verschillen ontstaan enerzijds door overproductie en anderzijds dat de primaire zorgregistratie niet voldoet aan

de overeengekomen voorwaarden/eisen van de financier. Het voorzichtigheidsprincipe behandelt winsten/voordelen en verliezen/nadelen op verschillende wijze (Accountants Online, sd):

- Winsten worden geboekt op het moment dat voldoende zeker is dat ze behaald zijn.
- Verliezen worden genomen zodra ze geconstateerd worden, ook al is dit verlies nog niet zeker en kan later blijken dat het achteraf allemaal wel is meegevallen.

1.5.3 AO/IC

AO/IC kan als volgt gedefinieerd worden *“om haar doelstellingen te kunnen realiseren, heeft iedere organisatie informatie nodig. Juist in deze financieel roerige tijden wordt, meer dan ooit, het belang van tijdige en betrouwbare stuurinformatie onderkend. Het doel van het Administratieve Organisatie en Interne Controle is om betrouwbare (stuur)informatie te genereren door een zorgvuldige inrichting van de interne processen”* (Mavim, sd).

De gebruikte definitie voor interne controle: *“interne controle is gericht op het voorkomen dan wel het detecteren van afwijkingen van gestelde criteria en kan worden gedefinieerd als: alle controle op de oordeelsvorming en activiteiten van anderen, door of namens de leiding van een organisatie”* (Vaassen, Bollen, Hartmann, Meuwissen, & Vluggen, 2005, p. 28).

Een goed functionerende AO/IC levert een essentiële bijdrage aan het realiseren van de doelstellingen van iedere organisatie. Door een heldere vastlegging van processen weten medewerkers wat, wanneer en hoe te doen. Een efficiëntere inrichting van de processen levert bovendien een belangrijke bijdrage aan de kwaliteit van de stuurinformatie.

Voordelen die AO/IC oplevert zijn: transparante bedrijfsprocessen, flexibiliteit bij veranderingen, een betere (risico)beheersing, betrouwbare managementinformatie voor het nemen van de juiste beslissingen, lagere kosten door het optimaliseren van processen en ondersteuning bij de naleving van relevante wetgeving (Mavim, sd).

1.5.4 Fraudedriehoek

De voornaamste elementen die een rol spelen bij fraude zijn gelegenheid, druk en rationalisatie. Deze drie elementen vormen samen de fraudedriehoek (van Vugt & de Groot, 2008):

- Gelegenheid. De gelegenheid is de mogelijkheid die de organisatie openlaat om een eventuele fraude uit te voeren, omdat er geen maatregel is getroffen om deze fraude tegen te gaan.
- Druk. Met name het management kan druk opleggen die (onbedoeld) tot fraude kan leiden (prikkel). Het gaat hierbij niet alleen om geld (prestatiebeloning). Ook prestige (levensstijl), verleidingen (in de privésfeer bijvoorbeeld verslaving, echtscheiding, schulden) en werk gerelateerde druk (behoefte aan erkenning, behalen promotie) kunnen druk veroorzaken.
- Rationalisatie (geneigdheid). Dit heeft betrekking op gedrag. In hoeverre hebben mensen de neiging om fraude te plegen.

1.5.5 Business Process Improvement (BPI)

Een model dat een bijdrage kan leveren aan het ontwerp en realisatie van een procesverbetering is de BPI methodiek. Met BPI worden procesverbeteringen bereikt door vanuit de bedrijfsprocessen zowel de inzet van mensen en hulpmiddelen te bepalen als de organisatie van de samenwerking van deze componenten. Doel van een BPI-traject is de realisatie van een specifieke verbetering voor de organisatie, waarbij de bedrijfsprocessen als uitgangspunt dienen. Deze bedrijfsprocessen vormen de meest constante dimensie (Molenaar & Lok Groep, 2010). De aanpak voor een BPI traject kent een vijftal stappen welke gelijk lopen met de opzet en uitwerking van dit onderzoek (Molenaar & Lok Groep, 2010):

Stap	Stappen BPI model	Stappen in het onderzoek
1	Vaststellen van kaders en doelstellingen	Deze stap is in het onderzoek het uitvoeren van het vooronderzoek. Hierbij wordt in kaart gebracht wat het eigenlijke probleem is, wat de doelstelling van het onderzoek is, welke vragen beantwoord moeten worden om te komen tot de probleemoplossing en hoe dit in de praktijk gerealiseerd kan worden. Deze stap is uitgewerkt in de voorgaande paragrafen (1.1 t/m 1.4).
2	Organisatie analyse	De stap “organisatie analyse” moet gezien worden als het analyseren (in kaart brengen) van de huidige processen. In dit onderzoek wordt hier uitvoering aangegeven door de IST-positie van de processen rondom de tussenrekeningen te beschrijven. Uitwerking hiervan is opgenomen in hoofdstuk 2 en dient als beantwoording van de eerste deelvraag.
3	Knelpunten analyse	De derde stap is het inventariseren van knelpunten en risico's in de huidige processen. Uitwerking hiervan is opgenomen in hoofdstuk 3 en dient als beantwoording van de tweede deelvraag.
4	Herontwerp	Deze stap is het herontwerpen van de processen, waarbij de IST-positie en knelpunten en risico's als input dienen om te komen tot de SOLL-positie. De SOLL-positie behelst een betere/ideale versie van de IST-positie, waarbij rekening is gehouden met de geïnventariseerde knelpunten en risico's. Uitwerking van de SOLL-positie is opgenomen in hoofdstuk 4 en dient als uitwerking van de derde deelvraag. In hoofdstuk 4 wordt tevens aandacht besteed aan de te nemen maatregelen om van de IST naar SOLL-positie te komen (antwoord op de vierde deelvraag).
5	Implementatie	Aan de hand van de IST- en SOLL-positie kunnen conclusies en aanbevelingen opgesteld worden om te komen tot implementatie van de verbetervoorstellen (antwoord op de centrale vraag).

Tabel 1: Invulling van het stappenplan volgens het BPI-model voor het onderzoek.

In het volgende hoofdstuk wordt de IST-positie van de huidige processen aangaande de productietussenrekeningen en transitorische tussenrekeningen uitgewerkt en geanalyseerd. De uitwerking van de IST-positie dient als beantwoording van de eerste deelvraag van het onderzoek.

2. IST-positie tussenrekeningen

In dit hoofdstuk zal de IST-positie van de tussenrekeningen die binnen de scope van het onderzoek vallen in kaart gebracht worden (stap 2: organisatie analyse van het BPI model). Hierbij wordt per soort tussenrekening aandacht besteed aan het primair proces, journalisering, afloop en controle van de tussenrekeningen. De tussenrekeningen die binnen de scope van het onderzoek vallen, kunnen als volgt verdeeld worden:

- Productietussenrekening waarbij financiering plaatsvindt op basis van facturatie (§2.1).
- Productietussenrekening waarbij financiering plaatsvindt op basis van subsidievoorschotten (§2.2).
- Transitorische tussenrekeningen (§2.3).

2.1 Productietussenrekeningen: financiering op basis van facturatie

In deze paragraaf zal uiteengezet worden welke productietussenrekeningen tot de scope behoren, wat de functie van deze rekeningen is, hoe het primair proces eruit ziet, hoe de journalisering van productie en facturatie tot stand komt en verwerkt wordt en ten slotte hoe de afloop en controle van deze tussenrekeningen ingericht is.

2.1.1 Scope en functie

De productietussenrekeningen waarbij de financiering plaatsvindt op basis van facturatie hebben betrekking op de volgende financieringsstromen:

- Specialistische GGZ (SGGZ), bekostigd door zorgverzekeraars (via de Zvw) en afgerekend in DBC's voor de eerste 365 aaneengesloten dagen.
- Generalistische Basis GGZ (BGGZ), bekostigd door zorgverzekeraars (via de Zvw) en afgerekend in Zorgzwaarte-prestaties die aansluiten bij de zorgvraag van de cliënt.
- Langdurige GGZ (LGGZ), bekostigd door zorgverzekeraars (via de Zvw) en afgerekend in Zorgzwaartepakketten (ZZP) vanaf de 366^e tot en met de 1095^e dag van aaneengesloten verblijf gericht op behandeling.
- Forensische GGZ, bekostigd door Justitie (DJI) en afgerekend in DBBC's.
- Jeugdzorg GGZ, bekostigd door gemeenten. Deze tussenrekeningen zijn regionaal ingericht en verdeeld in Midden-Limburg, Noord-Limburg en Buitenregionaal. Zuid-Limburg wordt op basis van subsidievoorschotten gefinancierd en valt derhalve niet binnen de scope van deze paragraaf. De financieringsstroom Zuid-Limburg zal in de volgende paragraaf meegenomen worden, waarin de productietussenrekeningen met financiering op basis van subsidievoorschotten behandeld worden.

Naast de productierekeningen zoals hierboven beschreven, zijn er een aantal tussenrekeningen die verband houden met deze productietussenrekeningen, namelijk:

- Nog te factureren (NTF) per financieringsstroom.
- Onderhanden werk (OHW) per financieringsstroom (met uitzondering van LGGZ).
- Ontvangen doorlopend voorschot voor OHW per financier. Deze doorlopende voorschotten zijn ontvangen van een viertal zorgverzekeraars en Justitie in het kader van financiering OHW van SGGZ en Forensische zorg en worden jaarlijks bijgesteld op basis van productiecijfers.

De productietussenrekeningen met financiering op basis van facturatie hebben de functie het tijdsverschil tussen levering van productie (exploitatieverantwoording) en moment van factureren te overbruggen. Hierbij wordt de facturatie afgezet tegen de exploitatieopbrengst. Het verschil is dan nog te factureren. Bij het afsluiten van een boekjaar moeten deze tussenrekeningen volledig aflopen door de eindsaldi over te boeken naar de NTF-rekeningen. Dit is van belang om te controleren of de geleverde productie volledig wordt gefactureerd c.q. geen fouten in de productieverantwoording zitten. Bijkomstig voordeel hierbij is dat er geen vermenging van jaren plaatsvindt op de productietussenrekeningen zelf.

2.1.2 Verloop

Gedurende het boekjaar worden op deze productietussenrekeningen de productie en facturatie verantwoord. In deze subparagraaf wordt uiteengezet hoe de verantwoording van deze productie en facturatie tot stand komt én gejournaliseerd worden in FIS (financieel systeem). Zie **bijlage I** voor een schematische weergave van het verloop, afloop en controle van de productietussenrekeningen.

Primair proces: openen zorgproduct

Het primair proces start wanneer het eerste contactmoment met een cliënt een feit is. De behandelaars of het secretariaat namens hen leggen bij de opening van een zorgproduct alle benodigde gegevens van (nieuwe) cliënten vast in Quarant (elektronische patiënt dossier). Het vastleggen van cliëntgegevens dient zorgvuldig (juist en volledig) te gebeuren vanwege gestelde eisen door financiers.

Primair proces: zorgregistratie

In het dossier schrijven de behandelaar of het secretariaat directe en/of indirecte tijd over de geleverde zorg per cliënt (productieverantwoording). Deze geleverde zorg leidt, aan het einde van het zorgtraject, tot een definitief zorgproduct (cliëntniveau), zoals een DBC, ZZP of DBBC etc.

Primair proces: sluiting van een zorgtraject

Sluiting van een zorgproduct hoeft niet te betekenen dat het leveren van zorg aan de cliënt stopt. Een zorgproduct kan om drie redenen stoppen (Handleiding DB(B)C registratie, 2013):

- Het zorgproduct heeft zijn maximale looptijd bereikt en er moet een vervolg-zorgproduct opgestart worden. Het zorgproduct wordt dan gesloten en er wordt een nieuw zorgproduct geopend voor de cliënt.
- Er moet een nieuw zorgtraject worden aangemaakt waarmee ook een nieuw (initieel) zorgproduct wordt geopend. Dit gebeurt als de hoofddiagnose wijzigt, of als de cliënt van spoedzorg (crisis) naar een reguliere behandeling gaat. Zodra de hoofddiagnose wijzigt of de cliënt wordt uitgeschreven, meldt de behandelaar dit aan het secretariaat. Zij zullen vervolgens zorgdragen voor het doorvoeren van mutaties.
- De cliënt is niet langer in behandeling en moet worden uitgeschreven.

Bij een zorgproduct die richting de maximale looptijd gaat, wordt de behandelaar (ongeveer een maand voordat deze termijn verstreken is) door het secretariaat hiervan op de hoogte gesteld middels een brief. In deze brief kunnen meteen de eventuele wijzigingen worden aangegeven. Tevens is er de mogelijkheid om aan te kunnen geven dat de hoofddiagnose wijzigt of dat de cliënt moet worden uitgeschreven (Handleiding DB(B)C registratie, 2013, p. 21).

Primair proces: valideren van een zorgproduct

Voordat een gesloten zorgproduct gefactureerd kan worden zal deze eerst helemaal ‘valide’ moeten zijn (voldoen aan overeengekomen afspraken/spelregels met financiers). Er mogen geen fouten meer in de registratie van het zorgproduct staan. Wanneer Quarant validatiefouten ontdekt, komen deze fouten in het “validatietabblad” terecht. Deze fouten moeten worden opgelost alvorens gefactureerd kan worden. Zijn alle fouten opgelost dan moet er opnieuw gevalideerd worden. Er mogen in het validatietabblad geen fouten meer staan.

Primair proces: autoriseren van een zorgproduct

Voorts moet een akkoord door de hoofdbehandelaar worden gegeven (autorisatie) door in Quarant het vakje “geautoriseerd” aan te vinken voor het betreffende zorgproduct. Met dit akkoord geeft de hoofdbehandelaar aan dat hij het zorgproduct heeft gecontroleerd en dat alle informatie wat in het zorgproduct staat correct is (Handleiding DB(B)C registratie, 2013, p. 35).

Facturatieproces: controleren geautoriseerde zorgproducten

Wanneer zorgproducten gesloten, gevalideerd en geautoriseerd zijn, voert de Zorgadministratie (ZA) nog een controle uit op validatiefouten in zorgproducten. Wanneer zorgproducten niet goedgekeurd worden, moet er teruggedaan worden naar de processtap “zorgregistratie” in het primair proces waar de zorgregistratie hersteld moet worden. Vervolgens moet vanaf dit punt opnieuw het proces van validatie en autorisatie doorlopen worden.

Als de geautoriseerde zorgproducten wel goedgekeurd worden, kan er daadwerkelijk gefactureerd worden door de facturatie-unit van de ZA.

Facturatieproces: facturatie zorgproducten door ZA

Als het zorgproduct zonder systeemfouten is afgesloten, kan de facturatie-unit van de ZA het zorgproduct factureren bij de betreffende financier. De zorgproducten worden gefactureerd door medewerkers van de facturatie-unit van de ZA.

Facturatieproces: beoordeling facturatie

De facturatie wordt door financiers op meerdere factoren gecontroleerd en beoordeeld of Mondriaan voldaan heeft aan de gemaakte afspraken op het gebied van zorgregistratie. Wanneer zorgproducten goedgekeurd worden, zal de financier overgaan tot betaling en is het facturatieproces ten einde.

Wanneer zorgproducten afgekeurd worden, wordt een afkeuringsbericht vastgelegd in Quarant door ZA. Dit leidt tot creditering van de oorspronkelijke factuur in Quarant en een creditboeking in FIS. Als de fout te herstellen is, wordt deze neergelegd bij de hoofdbehandelaren of het secretariaat en moet vanaf hier opnieuw het primair- en facturatieproces doorlopen worden. Dit traject kan per zorgproduct meerdere malen voorkomen.

Indien het zorgproduct niet meer te herstellen is, zal het zorgproduct afgeboekt moeten worden ten laste van de omzet of voorziening. De eindverantwoordelijkheid voor het definitief oninbaar stellen van zorgproducten ligt bij de directeur van het zorgbedrijf waar het zorgproduct afgesloten is. De verantwoordelijk directeur geeft zijn akkoord aan de medewerker ZA voor de oninbaar stelling.

Hierbij tekent de directeur meestal voor akkoord zonder te weten wat de precieze financiële impact is, doordat niet ieder verzoek tot oninbaar stelling aangeleverd wordt met de financiële impact van het betreffende zorgproduct. Bij oninbaar stelling van een zorgproduct, wordt het zorgproduct in Quarant op oninbaar gesteld. Op deze manier wordt het zorgproduct uit de productie (lees: omzet) van Quarant gehaald. In principe zou dit vervolgens ook op dezelfde wijze door moeten werken in FIS. Dit is echter niet altijd het geval, namelijk:

- Oninbaar gestelde zorgproducten die nog niet gefactureerd zijn, worden wel uit de productie van Quarant gehaald en vervolgens niet op dezelfde wijze gecorrigeerd in FIS. Hierdoor wordt het zorgproduct voor P&C “onzichtbaar”, want Quarant en FIS sluiten niet meer op elkaar aan. Een belangrijke reden waarom dit fout gaat is dat de oninbaar stelling van deze zorgproducten niet gecommuniceerd worden richting FA, waardoor een correctiejournaalpost niet gemaakt wordt.
- Oninbaar stelling wordt *wel* in FIS verwerkt wanneer het een reeds gefactureerd zorgproduct betreft wat nog niet gecorrigeerd is.

Journalisering: productie

Wanneer een verslagperiode (maand) afgesloten wordt, genereert de ZA iedere maand een cumulatief productie-overzicht met daarin de geleverde productie tot en met de verslagperiode. Input voor dit productie-overzicht zijn de vastgelegde productiegegevens (in aantallen) afkomstig uit het primair proces.

Vervolgens verwerkt een medewerker P&C deze aantallen in de productiemonitor tegen de overeengekomen tarieven per financier en splitst deze per zorgbedrijf (Volwassenen, Ouderen en Kinderen & Jeugdigen). De cumulatieve zorg per financieringsstroom wordt vervolgens per zorgbedrijf afgezet tegen de cumulatieve zorg tot en met de voorgaande periode. Het verschil bedraagt de productie van de verslagperiode (productie tot en met periode 2 -/- productie tot en met periode 1 = productie periode 2).

Aan de hand van de productiemonitor stelt de medewerker P&C, extracomptabel, een productiejournaalpost op verdeeld per financieringsstroom en per zorgbedrijf (als kostendrager). De concernadministrateur verwerkt deze productiejournaalpost vervolgens in FIS. Met deze productiejournaalpost wordt de maandelijkse productie verantwoord in de exploitatie en op de productietussenrekening.

Journalisering: onderhanden werk

Via een journaalpost muteert de ZA iedere periode het saldo OHW op basis van de OHW-positie in Quarant. Het OHW wordt gewaardeerd tegen de directe opbrengstwaarde alsof de producten op peildatum zouden worden afgesloten en gefactureerd, tegen de tarieven welke met de afzonderlijke financiers zijn afgesproken.

Mutaties op de rekeningen “ontvangen voorschotten OHW” vinden in principe éénmaal per jaar plaats wanneer de financier de hoogte van het voorschot bepaald heeft. Deze voorschotten worden vervolgens door een medewerker P&C getoetst. Wanneer er een akkoord is bereikt over de hoogte van de voorschotten, worden deze gemuteerd in FIS.

Journalisering: facturatie

Aan de hand van de facturatie stelt een medewerker van de facturatie-unit van de ZA vervolgens een journaalpost van de facturatie op. De journaalpost wordt vervolgens doorgegeven aan de FA. Medewerker FA controleert de journaalpost en verwerkt deze vervolgens in FIS met de journaalpost debiteuren (iedere financier heeft zijn eigen rekeningnummer in FIS) aan de betreffende productietussenrekening (indien de einddatum na 1 januari van het verslagjaar ligt) of NTF-rekening (indien de einddatum vóór 1 januari van het verslagjaar ligt).

2.1.3 Afloop en controle

In deze subparagraaf komen de werkzaamheden ten behoeve van het jaarwerk en controle op de afloop aan bod voor de tussenrekeningen welke binnen de scope van deze paragraaf vallen.

Afloop en controle productietussenrekeningen en NTF-rekeningen

Gedurende het boekjaar vinden op de productietussenrekeningen boekingen plaats van productie en facturatie. Deze facturatieboekingen op deze productietussenrekeningen hebben uitsluitend betrekking op de zorgproducten uit het lopende jaar. Facturatie van zorgproducten die betrekking hebben op voorgaande jaren vindt plaats via de NTF-rekeningen. Dit is zo ingericht om vermenging van productie van het nieuwe schadelastjaar met facturatie oude jaren op de productietussenrekeningen te voorkomen. Om dit te realiseren vinden ultimo boekjaar (in het jaarwerk) boekingen plaats waarbij de openstaande saldi van de productietussenrekeningen volledig overgeboekt worden naar de NTF-rekeningen. Doordat verschillende grootboekrekeningen NTF (per financieringsstroom) worden gebruikt, kan de afloop van de verschillende financieringsstromen worden gevolgd en gecontroleerd. Het geeft echter geen inzicht in de NTF-posities per schadelastjaar. Hiervoor wordt een extracomptabel overzicht opgesteld, zoals hieronder verder wordt beschreven.

Om de overboekingen van productietussenrekening naar NTF te kunnen maken, wordt door een medewerker P&C het saldo NTF ultimo boekjaar extracomptabel bepaald op basis van o.a. omzet- en facturatiebestanden die periodiek door ZA aangeleverd worden. Het saldo NTF op de balans kan afwijken van het berekende saldo NTF. Oorzaken hiervoor kunnen zijn:

- Oninbare, niet gefactureerde zorgproducten die niet in FIS zijn afgeboekt.
- Als fouten in vastgelegde productie die via de Quarant-functie “oninbaar” verlopen niet volledig correct worden afgehandeld.
- Wijzigingen van in voorgaande jaren gefactureerde productie en herdeclaratie tegen afwijkend tarief (kan zowel positief als negatief zijn).

Het saldo NTF loopt in de volgende boekjaren af wanneer de zorgproducten daadwerkelijk gefactureerd worden. De journaalpost die bij de facturatie gemaakt wordt, is debiteuren (op debiteurenniveau) aan NTF. Als de post NTF niet volledig afloopt door bovengenoemde oorzaken, zullen de oninbare vorderingen afgeboekt moeten worden ten laste van de omzet. Voor dergelijke afboekingen is goedkeuring van de Raad van Bestuur nodig. Een dergelijke afboeking heeft ultimo 2015 plaatsgevonden over de saldi NTF van 2008 tot en met 2013 en heeft daardoor een negatieve invloed op het resultaat van 2015 gehad.

Het extracomptabele overzicht dat jaarlijks wordt opgesteld door een medewerker P&C dient ook als afloopcontrole voor de NTF-saldi van voorgaande boekjaren. Bij deze controle wordt er

gecontroleerd of alle zorgproducten die nog gefactureerd moesten worden, ultimo voorgaand(e) ja(a)r(en), ook daadwerkelijk nog gefactureerd zijn gedurende het boekjaar. Deze afloopcontrole resulteert in een overzicht met nog te factureren zorgproducten ultimo jaar. In het afloopoverzicht ultimo 2015 wordt er zelfs teruggegaan tot en met de NTF-positie van het boekjaar 2008.

Afloop en controle OHW

Het OHW wordt gewaardeerd tegen de directe opbrengstwaarde alsof de producten per balansdatum zouden worden afgesloten en gefactureerd, tegen de tarieven welke met de afzonderlijke financiers zijn afgesproken.

Per ultimo van het boekjaar staat er een OHW-positie voor de financieringsstromen SGGZ, BGGZ, FGGZ en Jeugdzorg in FIS. Volgens het verplichte model voor de jaarrekening moeten deze saldi per financieringsstroom uitgesplitst worden per financier. Om dit te bewerkstelligen maakt een medewerker P&C een extracomptabele specificatie van het OHW per financier (bijv. SGGZ CZ, SGGZ VGZ etc.). Vervolgens moeten deze saldi handmatig in de jaarrekening worden verwerkt, omdat de OHW-positie in FIS niet de verplichte specificatie weergeeft (saldi worden automatisch ingelezen in het jaarrekeningbestand). Het handmatig invoeren van cijfers brengt de kans op fouten met zich mee.

2.1.4 Conclusie

De productietussenrekeningen in de huidige vorm zijn in het leven geroepen om het tijdsverschil tussen productieverantwoording en facturatie te overbruggen. Op deze manier kan ook gevolgd worden of hetgeen als productie is verantwoord ook daadwerkelijk gefactureerd wordt. De productietussenrekeningen functioneren in feite als NTF-rekeningen. De productieverantwoording en facturatie vinden plaats in FIS op basis van de zorgregistratie in Quarant (in het primair proces). Gegevens uit Quarant gelden als input van FIS voor de verantwoording van productie en facturatie, waardoor de NTF-positie in FIS gelijk zou moeten zijn aan het saldo in Quarant ultimo boekjaar. Echter, doordat mutaties in Quarant niet altijd leiden tot mutaties in FIS ontstaan er verschillen. Deze verschillen komen pas aan het licht wanneer een medewerker P&C ultimo boekjaar een extracomptabel overzicht maakt van de NTF-positie (op basis van Quarant). Verschillen worden vervolgens gecorrigeerd ten laste van het resultaat of voorziening. In dit extracomptabele overzicht wordt het saldo NTF gespecificeerd per schadelastjaar terwijl intracomptabel een dergelijke specificatie niet toegepast wordt. Hierdoor is het niet mogelijk om intracomptabel de NTF-positie van een bepaald schadelastjaar te raadplegen.

Risico's en knelpunten die uit de IST-positie, waarnemingen in de systemen en aan de hand van interviews met managers en medewerkers van de afdelingen P&C en FA opgemaakt kunnen worden, worden hieronder opgesomd en verder toegelicht in paragraaf 3.1:

- Intracomptabele saldi productietussenrekeningen en NTF-rekeningen bieden onvoldoende managementinformatie en leiden tot afhankelijkheid en complexiteit.
- Risico dat zorgproducten oninbaar zijn, niet consequent in FIS verwerkt worden én onvoldoende inzicht geven aan directies van zorgbedrijven.
- Inrichting OHW-rekeningen zijn niet toereikend genoeg ingericht.

2.2 Productietussenrekeningen: financiering op basis van subsidievoorschotten

In deze paragraaf zal uiteengezet worden welke productietussenrekeningen tot de scope behoren, wat de functie van deze rekeningen is, hoe het verloop tot stand komt en verwerkt wordt en ten slotte hoe de afloop en controle van deze tussenrekeningen plaatsvindt.

2.2.1 Scope en functie

De productietussenrekeningen waarbij de financiering gebaseerd is op subsidievoorschotten, hebben betrekking op de volgende financieringsstromen en zijn afkomstig van de volgende financiers:

- Gemeenten Heerlen en Maastricht als centrumgemeenten voor een bijdrage op het gebied van Kleinschalig Wonen (KSW).
- Gemeenten Heerlen, Maastricht en Sittard als centrumgemeenten voor een WMO-bijdrage en bijdrage voor activiteiten op het gebied van inloopvoorzieningen en dagbesteding.
- Gemeente Maastricht als centrumgemeente voor de 18 gemeenten in Zuid-Limburg voor een subsidiebijdrage voor Kinderen en Jeugdigen in Zuid-Limburg.
- Stichting Verslavingsreclassering GGZ (SVG) voor de zorg om (ex)-verslaafden te begeleiden bij hun re-integratie in de maatschappij.
- CAK voor een maandelijkse subsidiebijdrage in het kader van de Wet Langdurige Zorg (WLZ). De productie en financiering van WLZ-activiteiten worden verantwoord op een de rekening-courant rekening "RC Zorgkantoren".

Deze tussenrekeningen hebben de functie om gedurende het boekjaar de geleverde productie af te zetten tegen de daadwerkelijk ontvangen voorschotten. Gedurende het boekjaar moeten deze tussenrekeningen als signaalfunctie dienen om te kunnen anticiperen op (eventuele) verwachte financieringstekorten.

Openstaande saldi ultimo boekjaar kunnen een drietal betekenissen hebben:

- Er is sprake van een overproductie (meer productie dan reeds gefinancierd/afgesproken).
- Er is sprake van onderproductie (minder productie geleverd dan reeds gefinancierd).
- Subsidies zijn nog niet volledig ontvangen.

2.2.2 Verloop

Gedurende het boekjaar worden op deze productietussenrekeningen de productie en subsidie-ontvangsten verantwoord. In deze subparagraaf wordt uiteengezet hoe de verantwoording van deze productie en subsidie-ontvangsten tot stand komt én verwerkt wordt in FIS.

Vastlegging en verwerking van productie in de administratie

Het vastleggings- en verwerkingsproces van de productie start wanneer zorg geleverd wordt aan cliënten in het kader van de financieringsstromen KSW, WMO, Jeugdzorg GGZ (Zuid-Limburg), dagbesteding/inloop, WLZ of reclassering.

De behandelaren, of het secretariaat namens hen, schrijven tijd over de geleverde zorg en leggen deze productie vast in Quarant. Wanneer een periode afgesloten wordt, dan stelt de ZA iedere maand een overzicht op met daarin cumulatief de geleverde zorg per productgroep in aantal uren tot

en met de verslagperiode. Aanvullend verwerkt een medewerker P&C deze uren tegen het afgesproken tarief, per zorgproduct, per productgroep en zorgbedrijf in de productiemonitor. De cumulatieve zorg per financieringsstroom wordt vervolgens per zorgbedrijf afgezet tegen de cumulatieve zorg tot en met de voorgaande periode. Het verschil bedraagt de productie van de af te sluiten financiële periode (productie tot en met periode 2 -/- productie tot en met periode 1 = productie periode 2).

Tenslotte stelt de medewerker P&C aan de hand van de productiemonitor, extracomptabel een productiejournaalpost per zorgproduct en per zorgbedrijf (als kostendrager) op. De concernadministrateur verwerkt deze productiejournaalpost vervolgens in FIS.

Vastlegging en verwerking ontvangen subsidievoorschotten

Subsidies worden door de eerdergenoemde financiers uitgekeerd op basis van verleende subsidiebeschikkingen, waarvoor Mondriaan een subsidieaanvraag heeft gedaan. In de subsidiebeschikking geven de instanties aan voor welke zorgproducten zij een bijdrage leveren, hoe hoog deze bijdrage op jaarbasis zal zijn en aan welke eisen Mondriaan moet voldoen om aanspraak te kunnen maken op het volledige subsidiebedrag. Daarnaast wordt aangegeven in hoeveel termijnen de subsidiebijdrage uitgekeerd zal worden en of het gehele bedrag in het boekjaar overgemaakt zal worden.

De financiers betalen de afgesproken termijnen per bank aan Mondriaan onder vermelding van het subsidiebeschikkingnummer. Een medewerker FA die het bankboek verwerkt, boekt de ontvangen subsidies over naar de betreffende productietussenrekening aan de hand van en meestal ook onder vermelding van het subsidiebeschikkingnummer.

2.2.3 Afloop en controle

Wanneer de verantwoorde productie en subsidie-ontvangsten tegen elkaar afgezet worden, dan betreft de openstaande saldo ultimo boekjaar een overproductie, onderproductie en/of nog te ontvangen deel van de subsidie. Dit laatste kan het geval zijn wanneer financiers een subsidie toekennen van bedrag X, waarvan 90% daadwerkelijk gedurende het boekjaar betaald wordt (in termijnen). De resterende 10% wordt vervolgens verrekend wanneer een definitieve subsidievaststelling heeft plaatsgevonden (na het gereedkomen van de jaarrekening) op basis van de definitieve productiecijfers.

De saldi ultimo boekjaar blijven openstaan totdat er een verrekening plaatsvindt op basis van de definitieve subsidievaststelling. Doordat de saldi op deze productietussenrekeningen open blijven staan in combinatie met het niet gebruik maken van statistieknummers, vindt er vermenging van boekjaren plaats op deze productietussenrekeningen in FIS. Door deze vermenging kunnen tussentijdse saldi in het nieuwe boekjaar niet als zuivere managementinformatie dienen, zonder een extracomptabel overzicht op te stellen waarin de boekjaren gesplitst worden.

2.2.4 Conclusie

In tegenstelling tot de productietussenrekeningen met financiering op basis van facturatie zijn de productietussenrekeningen met financiering op basis van subsidievoorschotten minder complex, eenvoudiger te doorgronden en mindere afhankelijk van veel verschillende factoren. Gedurende het boekjaar worden op deze tussenrekeningen slechts productie en subsidie-ontvangsten verantwoord.

Verantwoording van productie vindt maandelijks plaatst op basis van de gerealiseerde productie en financiering op basis van de werkelijk ontvangen subsidies gedurende het boekjaar. Wanneer productie en financiering ultimo boekjaar tegen elkaar afgezet worden, ontstaat er een saldo bestaande uit overproductie, onderproductie of nog te ontvangen deel van de subsidie.

Afloop vindt plaats na de definitieve subsidievaststelling. In deze definitieve subsidievaststelling wordt vastgesteld wat het definitieve subsidiebedrag is en of Mondriaan iets moet terugbetalen aan óf tegoed heeft van financiers. Tevens wordt bij de definitieve subsidievaststelling beoordeeld of Mondriaan voldaan heeft aan alle afspraken. Wanneer niet voldaan is aan alle afspraken, kan het zo zijn dat er een correctie op de omzet moet plaatsvinden. Doordat de definitieve subsidievaststelling pas plaatsvindt na het gereedkomen van de jaarrekening, wordt de correctie doorgevoerd op de omzet van het nieuwe boekjaar.

Doordat de definitieve subsidievaststelling meestal in de tweede helft van het nieuwe boekjaar plaatsvindt, zijn de saldi op de tussenrekeningen tot die tijd vermengd en hebben de tussenrekeningen niet de gewenste signaalfunctie.

Uit de IST-positie, waarnemingen in de systemen en interviews kunnen de volgende risico's en knelpunten afgeleid worden, welke verder toegelicht worden in paragraaf 3.2:

- Openstaande saldi ultimo boekjaar leiden tot afrekening en correcties in het volgend boekjaar c.q. jaarrekening.
- Productietussenrekeningen hebben niet de gewenste signaalfunctie om overproductie of financieringstekorten tijdig te herkennen.
- Vervuiling van het grootboek doordat alsmaar (onnodig) nieuwe tussenrekeningen gecreëerd worden.

2.3 Transitorische tussenrekeningen

In deze paragraaf zal uiteengezet worden welke tussenrekeningen tot de scope behoren, wat de functie van deze rekeningen is, hoe het verloop tot stand komt en verwerkt wordt in het financiële systeem, hoe boekingen gespecificeerd worden en ten slotte hoe de afloop en controle van deze tussenrekeningen ingericht is.

2.3.1 Scope en functie

De tussenrekeningen met een transitorisch karakter die in het onderzoek betrokken worden, kunnen opgedeeld worden in vijf categorieën: rekening-courant, vooruitbetaalde bedragen, nog te ontvangen bedragen, vooruit ontvangen bedragen en nog te betalen bedragen. Alle categorieën met uitzondering van de rekening-courant bevatten een “containerrekening” en enkele specifieke tussenrekeningen. Voor deze paragraaf zal de focus liggen op de containerrekeningen, omdat deze het minst transparant, meest risicogevoelig en financieel gezien het omvangrijkst zijn. Voor de specifieke tussenrekeningen geldt in principe dezelfde systematiek van verwerking.

Transitorische tussenrekeningen hebben de functie om vorderingen of verplichtingen tijdelijk op te verantwoorden. Deze vallen vervolgens vrij op het moment dat deze respectievelijk ontvangen of betaald worden. Het is hierbij van belang dat de vorderingen en verplichtingen een tijdelijk karakter kennen.

2.3.2 Verloop

In deze subparagraaf komt het verloop van de vijf categorieën transitorische tussenrekeningen aan bod. Hierbij wordt per categorie aandacht besteedt aan het soort boekingen die plaatsvinden, hoe deze tot stand komen, hoe deze verwerkt worden in FIS en wanneer de vorderingen of schulden aflopen.

Rekening-courant

De rekeningen-courant waarbij sprake is van een transitorisch karakter hebben betrekking op interne vorderingen of verplichtingen van “kleinschalige projecten” die via de liquide middelen van Mondriaan betaald of ontvangen worden. Het betreffen kleine (sub)administraties, zoals voor de personeelsvereniging, inkoopcombinaties, voorschotten personeel, wachtrekening, reservering voor korte vakanties met cliënten en Mondriaan Holding (deelneming).

Deze interne vorderingen en verplichtingen worden in de jaarrekening verantwoord onder respectievelijk overige vorderingen en nog te betalen kosten, waardoor deze RC-rekeningen evengoed onder deze categorieën in FIS verantwoord kunnen worden om de grootboekvervuiling te beperken. Tevens wordt doorgaans met rekening-courant een doorlopend krediet (bij een kredietverschaffer) of vorderingen/verplichtingen tussen verbonden partijen verstaan.

Vooruitbetaalde bedragen

Op de tussenrekeningen vooruitbetaalde bedragen komen een tweetal soorten boekingen voor, namelijk vooruitbetalingen van kosten die betrekking hebben op toekomstige perioden en vrijval van deze kosten in de juiste periode volgens het matchingprincipe. De vooruitbetalingen worden door een medewerker FA verwerkt in FIS via een factuurverwerkingstool. De vrijval (afloop) van de kosten in de juiste periode wordt door de concernadministrateur in FIS verantwoord.

Nog te ontvangen bedragen

Op deze tussenrekeningen worden in FIS vorderingen opgenomen door een medewerker FA op basis van uitgaande facturen of ontvangen beschikkingen. Wanneer betalingen ontvangen worden via de bank, dan boekt een medewerker FA deze ontvangsten ten laste van de tussenrekening. Bij deze boekingen van ontvangst wordt onvoldoende aandacht besteed aan een uniforme specificatie van de omschrijving. Dit zorgt ervoor dat het zowel intracomptabel als extracomptabel niet eenvoudig is om een duidelijke afloop te herkennen per vordering/debiteur.

Vooruit ontvangen bedragen

Deze tussenrekeningen worden gebruikt om vooruit ontvangen bedragen tijdelijk op te verantwoorden die per bank zijn ontvangen maar betrekking hebben op toekomstige perioden. Deze bankontvangsten worden door een medewerker FA verantwoord op deze tussenrekeningen. Afloop vindt plaats wanneer de tegenprestatie geleverd wordt. Deze afloop wordt in de juiste perioden (matchingprincipe) in FIS als omzet verantwoord door de concernadministrateur.

Nog te betalen bedragen

De containerrekening nog te betalen bedragen is de meeste omvangrijke transitorische tussenrekening. Deze containerrekening wordt voor drie doeleinden gebruikt, namelijk:

- Om tijdelijk kortlopende verplichtingen op te verantwoorden die vervolgens vrijvallen wanneer deze betaald worden door Mondriaan.
- Om personele verplichtingen op te nemen die niet tot de reguliere salarisverplichtingen behoren, zoals nog te betalen beëindigingsvergoedingen/vaststellingsovereenkomsten. Tevens wordt voor deze vergoedingen een reserve gevormd op deze containerrekening.
- Om risicoreserveringen te vormen op basis van inschattingen van de productierisico's in de productie in het kader van de ZVW (per schadelastjaar). Het uiteindelijke definitieve risico vloeit voort uit o.a. het in 2013 ingevoerde Zelfonderzoek. Het Zelfonderzoek houdt in dat de deelnemende GGZ-aanbieder de eigen declaraties toetst op een aantal specifieke controlepunten. Dit gebeurt aan de hand van een vooraf gezamenlijk gedefinieerd toetsings- en normenkader (Stöver, 2016). Voor de geconstateerde tekortkomingen vormt Mondriaan een risicoreservering ten laste van het resultaat.

De zorgverzekeraar beoordeelt de uitgevoerde Zelfonderzoek-werkzaamheden door de GGZ-aanbieder en trekt een eindconclusie aangaande het uitgevoerde zelfonderzoek door de GGZ-aanbieder (Stöver, 2016). Vrijval van deze risicoreserveringen vindt plaats wanneer Mondriaan daadwerkelijk moet terug betalen aan de zorgverzekeraars. De risicoreserveringen besloegen ultimo 2015 ruim 85% van het saldo op deze containerrekening.

2.3.3 Afloop en controle

Afloop van de transitorische tussenrekeningen vindt plaats wanneer de journaalposten gemaakt worden waarbij enerzijds de kosten/opbrengsten aan de juiste periode toegerekend worden en anderzijds de vorderingen of verplichtingen respectievelijk ontvangen of betaald worden. Het probleem waardoor de saldi niet intracomptabel afgelezen kunnen worden, ligt bij de beperkte afletterfunctie in het verouderde en beperkte FIS. In FIS is wel een afletterfunctie aanwezig, maar deze functie kent beperkingen op het gebied van het uitdraaien van overzichten en raadpleegfuncties. Om alsnog een overzicht van de saldi op postniveau te krijgen, wordt er een "query" gedraaid (met een query wordt een opdracht bedoeld die aan een database gegeven wordt

om een bepaalde actie uit te voeren. In deze situatie wordt aan de database de opdracht gegeven om alle openstaande posten weer te geven). Deze queryfunctie wordt slechts door enkele personen van de FA gebruikt vanwege de hoge gebruiksonvriendelijkheid en benodigde kennis die nodig is om een query te bouwen en te gebruiken.

Dit probleem is het grootst bij de containerrekeningen, omdat deze rekeningen geen specifieke vorderingen of verplichtingen vertegenwoordigen maar juist tientallen. Doordat het niet mogelijk is om intracomptabel de saldi per vordering of verplichting in te zien, maakt de concernadministrateur maandelijks een extracomptabele aansluiting voor de containerrekeningen. Knelpunt hierbij is dat de omschrijvingen van afloopboekingen niet consequent én niet gelijk aan de opboeking van de post gespecificeerd worden. Hierdoor moet de concernadministrateur deze overzichten handmatig in Excel maken en bijhouden, hetgeen inefficiënt is.

De berekende eindsaldi volgens de maandelijkse overzichten moeten aansluiten bij de saldi die in FIS op dat moment gegeven worden. Bij deze aansluitingen worden de volgende verbandscontroles gebruikt om tot het saldo op controlemoment te komen:

- Vooruitbetaald: $\text{beginsaldo} -/- \text{vrijval kosten} + \text{nieuwe vooruitbetalingen} = \text{eindsaldo}$.
- Nog te ontvangen: $\text{beginsaldo} -/- \text{ontvangsten} + \text{nieuwe vorderingen} = \text{eindsaldo}$.
- Vooruit ontvangen: $\text{beginsaldo} -/- \text{vrijval opbrengsten} + \text{nieuwe vooruit ontvangsten} = \text{eindsaldo}$.
- Nog te betalen: $\text{beginsaldo} -/- \text{betalingen} + \text{nieuwe verplichtingen} = \text{eindsaldo}$.

Deze aansluitingen zijn in feite een vorm van continue afloopcontroles en voortgezette controles. De tussenrekeningen aan de activazijde van de balans worden gecontroleerd in hoeverre deze aflopen en voor de tussenrekeningen aan de passivazijde wordt gecontroleerd of in het nieuwe jaar verplichtingen bekend zijn geworden waarvan de kosten thuishoren in het af te sluiten boekjaar. Deze kosten en verplichtingen worden tijdens het jaarwerk alsnog opgenomen in de jaarrekening (zolang deze nog niet definitief is), waardoor de kosten aan het juiste boekjaar worden toegerekend (matchingprincipe).

2.3.4 Conclusie

Concluderend kan gesteld worden dat de transitorische tussenrekeningen niet transparant genoeg ingericht zijn en specificatie van boekingen niet uniform genoeg zijn, waardoor het zowel intracomptabel als extracomptabel moeilijk is om het saldo van een specifieke vordering of verplichting te kunnen zien. Ook de afloopcontrole ondervindt hinder door het ontbreken van uniforme specificatie van boekingsomschrijvingen. Hierdoor moet voor iedere containerrekening handmatig een maandelijks, extracomptabel afloopoverzicht opgesteld worden, hetgeen minder efficiënt is dan wanneer dit semiautomatisch

De risico's en knelpunten die uit de IST-positie, waarnemingen in de systemen en interviews opgemaakt kunnen worden en verder worden toegelicht in paragraaf 3.3, zijn:

- Frauderisico waarbij activa ten onrechte aan de organisatie worden onttrokken.
- Tussenrekeningen zijn niet transparant genoeg en afloopcontrole verloopt inefficiënt door gebrek aan uniformiteit in de specificatie van boekingen.
- Vervuuld grootboek.

In het volgende hoofdstuk worden de risico's en knelpunten die in deze en voorgaande paragrafen zijn opgesomd verder toegelicht ter beantwoording van de tweede deelvraag van het onderzoek.

3. Knelpunten en risico's tussenrekeningen

In dit hoofdstuk worden de knelpunten en risico's per groep tussenrekeningen schematisch in kaart gebracht en kort toegelicht (stap 3: knelpunten analyse van het BPI model), waarvoor beheersingsmaatregelen opgesteld moeten worden in de SOLL-positie (hoofdstuk 4). Deze knelpunten en risico's zijn opgesteld op basis van de IST-positie, waarnemingen in de systemen en gesprekken met managers en medewerkers van de afdelingen P&C en FA. Tevens is vermeld waar het risico of knelpunt invloed op heeft (meerdere punten is ook mogelijk), namelijk op:

- Afloop.
- Informatievoorziening.
- Resultaat.
- Toezicht
- Grootboek.
- Activa.

3.1 Productietussenrekeningen op basis van facturatie (incl. NTF en OHW)

Nr.	Risico/knelpunt	Toelichting	Invloed op:
3.1.1	Intracomptabele saldi productietussenrekeningen en NTF-rekeningen bieden onvoldoende management-informatie en leiden tot afhankelijkheid en complexiteit.	Momenteel zij de rekeningen zo ingericht dat het merendeel van de productietussenrekeningen op facturatiebasis ultimo boekjaar helemaal aflopen naar nul door het openstaande saldo over te boeken naar de tussenrekeningen NTF. De openstaande saldi betreffen immers zorgproducten die nog gefactureerd moeten worden (productie minus facturatie is nog te factureren). De saldi op de NTF-rekeningen bestaan uit nog te factureren zorgproducten uit meerdere schadelastjaren. De rekeningen zijn echter niet zodanig ingericht dat intracomptabel het NTF-saldo van een bepaald schadelastjaar en financier af te lezen is. Doordat de intracomptabele saldi onvoldoende informatie per schadelastjaar en financier bieden, moeten momenteel de NTF-posities per ultimo boekjaar extracomptabel berekend en opgesteld worden door een medewerker P&C op basis van omzet- en facturatiebestanden. De systematiek van dit overzicht ter onderbouwing van de NTF-posities en uitvoeren van afloopcontrole is dusdanig complex doordat gedurende het jaar verschillen ontstaan tussen de saldi in FIS en gegevens uit Quarant. Door deze complexiteit is er een vorm van afhankelijkheid ontstaan ten aanzien van de uitvoerend medewerker P&C. Wanneer deze medewerker niet meer de afloopcontrole uitvoert of kan uitvoeren, gaat een aanzienlijke hoeveelheid specifieke ervaring en kennis aangaande deze controle verloren.	Afloop en informatievoorziening

		Daarom is het van belang dat hetgeen in Quarant gebeurt ook doorwerkt in FIS. Dan kan de onderbouwing van de saldi uit FIS gehaald worden (mits goed ingericht per schadelastjaar en/of financier) en zijn de extracomptabele afloopoverzichten en onderbouwingen minder leidend en meer ondersteunend.	
3.1.2	Risico dat zorgproducten oninbaar zijn, niet consequent in FIS verwerkt worden én onvoldoende inzicht geven aan directies van zorgbedrijven.	Risico dat zorgproducten niet vergoed worden, doordat enerzijds productieafspraken met financiers overschreden worden (overproductie). Anderzijds dat de primaire zorgregistratie niet voldoet aan de overeengekomen voorwaarden/eisen van de financier. Op het moment dat financiers zorgproducten niet vergoeden loopt Mondriaan een financieel risico, want de kosten voor het leveren van de zorg zijn immers al gemaakt en daar komt vervolgens geen financiering tegenover te staan. Deze zorgproducten moeten oninbaar gesteld worden én vervolgens ook in FIS verwerkt worden. Dit laatste gebeurt niet consequent: • oninbaar stellingen van gesloten zorgproducten die reeds gefactureerd zijn, worden wel in FIS verwerkt; • gesloten zorgproducten die <u>nog niet gefactureerd</u> zijn, worden niet in FIS verwerkt doordat deze niet gecommuniceerd worden richting FA met het gevolg dat de NTF-positie in FIS te hoog verantwoord is en geen correctie plaatsvindt op de omzet of voorziening dubieuze debiteuren. Door deze te hoge verantwoording is er sprake van een verschil tussen de intracomptabele (FIS) en extracomptabele (op basis van cijfers Quarant) omzet en NTF-positie. Dergelijke verschillen komen in het jaarwerk pas aan het licht doordat dit het enige controlemoment is. Vervolgens moeten deze verschillen tijdens het jaarwerk alsnog gecorrigeerd worden met een negatieve correctie op het resultaat tot gevolg. Directie van het betreffende zorgbedrijf heeft de eindverantwoordelijkheid voor de oninbaar stelling van zorgproducten. De directie tekent hierbij meestal voor akkoord zonder te weten wat de exacte reden en financiële impact is met het gevolg dat zij gedurende het jaar onvoldoende inzicht en controle hebben op de oninbaar gestelde zorgproducten. Hierdoor kan de directie geen maatregelen nemen om het aantal en omvang van oninbaar stellingen te reduceren.	Resultaat en toezicht

3.1.3	Inrichting OHW-rekeningen zijn niet toereikend genoeg ingericht.	Doordat de mutaties in het OHW per financieringsstroom (SGGZ, BGGZ, Forensisch en Jeugdzorg) plaatsvinden, moet er in het jaarwerk een handmatige uitsplitsing gemaakt worden per financier. Volgens het verplichte model voor de jaarrekening moeten de OHW-posities namelijk opgenomen worden per financieringsstroom en gespecificeerd naar financier (bijv. SGGZ CZ, SGGZ VGZ etc.). Dit zorgt ervoor dat gedurende het jaarwerk een splitsing naar financier gemaakt moet worden. Doordat zo'n dergelijke splitsing niet in FIS verwerkt is, worden de OHW-saldi niet automatisch per financier ingelezen in de jaarrekening, waardoor deze handmatig in de jaarrekening verwerkt moeten worden met de kans op fouten.	Informatie-voorziening
-------	--	---	------------------------

Tabel 2: Knelpunten en risico's in productietussenrekeningen op basis van facturatie.

3.2 Productietussenrekeningen op basis van subsidievoorschotten

Nr.	Risico/knelpunt	Toelichting	Invloed op:
3.2.1	Openstaande saldi ultimo boekjaar leiden tot afrekening en correcties in het volgend boekjaar c.q. jaarrekening.	Het eindsaldo op de productietussenrekeningen bestaat uit overproductie, onderproductie of nog te ontvangen deel subsidie. Wanneer de productieverantwoording definitief is (na gereedkomen van de jaarrekening), wordt door de financier de definitieve subsidie vastgesteld. Hierbij toetst de financier of de productieverantwoording voldoet aan de gemaakte afspraken (aantallen en tarieven). Wanneer uit deze toetsing blijkt dat productieafspraken overschreden zijn, leidt dit tot een stuk overproductie wat (mogelijk) niet gefinancierd (financieel risico) zal worden met het gevolg dat de productie (lees: omzet) gecorrigeerd moet worden. Deze correctie vindt dan plaats na het gereedkomen van de jaarrekening en heeft derhalve invloed op het resultaat van het nieuwe boekjaar in plaats van het boekjaar waarin de productie geleverd is. Voor onderproductie geldt het omgekeerde. Hier wordt namelijk minder productie geleverd dan afgesproken met het gevolg dat een deel van de ontvangen subsidies (mogelijk) terug betaald moet worden. Dit hoeft in principe geen probleem te zijn zolang het liquiditeit technisch mogelijk is en heeft verder geen invloed op de productieverantwoording. Voor het deel van nog te ontvangen subsidies schuilt het risico erin dat deze niet of maar gedeeltelijk toegekend kunnen worden door overschrijding van productieafspraken.	Afloop en resultaat
3.2.2	Productietussenrekeningen hebben niet de gewenste signaalfunctie.	Productietussenrekeningen hebben niet de gewenste signaalfunctie om tijdig en intracomptabel (eventuele) financieringstekorten dan wel overproductie te herkennen, doordat vermenging van boekjaren plaatsvindt. Dit houdt in dat saldi ultimo boekjaar open blijven staan totdat er een definitieve subsidievestiging heeft plaatsgevonden en er ondertussen nieuwe productie en subsidieontvangsten verantwoord worden op de tussenrekeningen. Daarnaast vindt er onvoldoende toezicht plaats op de tussentijdse verhouding tussen productieverantwoording	Informatievoorziening

		en productieafspraken, waardoor niet adequaat gehandeld kan worden indien er overproductie dreigt te ontstaan.	
3.2.3	Vervuild grootboek.	Het grootboek is vervuild geraakt doordat voor iedere financier aparte sub-tussenrekeningen gecreëerd zijn voor iedere financieringsstroom, zoals Heerlen KSW, Heerlen WMO, Heerlen inloop en dagbesteding. Momenteel betreffen het 23 tussenrekeningen binnen de scope van de productietussenrekeningen met financiering op basis van subsidievoorschotten terwijl deze betrekking hebben op slechts 5 financieringspartijen (SVG, Zorgkantoor en centrumgemeenten Heerlen, Maastricht en Sittard) waarmee afspraken zijn gemaakt.	Grootboek

Tabel 3: Knelpunten en risico's in productietussenrekeningen op basis van subsidievoorschotten.

3.3 Transitorische tussenrekeningen

Nr.	Risico/knelpunt	Toelichting	Invloed op:
3.3.1	Frauderisico waarbij activa ten onrechte aan de organisatie worden onttrokken.	Risico dat activa ten onrechte aan de organisatie worden onttrokken. Hierbij gaat het voornamelijk om de tussenrekeningen met uitgaande geldstromen (vooruitbetaalde bedragen en nog te betalen bedragen). Het risico is het hoogst bij de post vooruitbetaalde bedragen, doordat betalingen gedaan kunnen worden voor prestaties die nooit geleverd zullen worden (fictieve prestaties). Bij de post nog te betalen bedragen is het risico kleiner, omdat achteraf betaald wordt waardoor er de gelegenheid is om te controleren of er werkelijk een tegenprestatie geleverd is.	Activa
3.3.2	Tussenrekeningen zijn niet transparant genoeg en afloopcontrole verloopt inefficiënt door gebrek aan uniformiteit in de specificatie van boekingen.	Containerrekeningen zijn niet transparant genoeg, waardoor het saldo van een specifieke vordering of verplichting niet intracomptabel kan worden afgelezen. Deze beperkte transparantie is ontstaan door de beperkte afletterfunctie in FIS. Daarnaast is er onvoldoende aandacht voor het uniform specificeren van de afloop, waardoor het ook extracomptabel complexer is om een duidelijke afloop te herkennen per vordering of verplichting. Hierdoor moet er maandelijks een handmatige overzicht opgesteld worden, hetgeen inefficiënt is, om het saldo per vordering of verplichting in te kunnen zien. Dit probleem geldt voornamelijk voor de containerrekeningen, omdat deze geen specifieke vorderingen of verplichtingen vertegenwoordigen maar juist tientallen.	Informatie-voorziening en afloop.
3.3.3	Vervuild grootboek.	Vervuiling van het grootboek ontstaat wanneer er (onnodig) nieuwe tussenrekeningen gecreëerd worden voor bepaalde posten. Daarnaast zijn er posten opgenomen in de containerrekening die qua omvang en doel in aanmerking zouden komen voor een eigen tussenrekening. Bij de beheersing van dit knelpunt moeten afwegingen gemaakt worden tussen enerzijds het terugbrengen van het aantal tussenrekeningen en anderzijds het creëren van aparte tussenrekeningen voor posten waarvoor dat noodzakelijk is om de transparantie te verbeteren.	Grootboek

Tabel 4: Knelpunten en risico's in transitorische tussenrekeningen.

4. SOLL-positie tussenrekeningen

In dit hoofdstuk wordt risico-/knelpuntgericht aandacht besteed aan de ideale inrichting en toepassing van de tussenrekeningen inclusief afloop en financiële verslaglegging per soort tussenrekening (stap 4: herontwerp van het BPI model).

4.1 Productietussenrekeningen op basis van facturatie

In deze paragraaf wordt aan de hand van de geconstateerde risico's en knelpunten aandacht besteed aan de SOLL-positie van de productietussenrekeningen op basis van facturatie:

- Intracomptabele saldi productietussenrekeningen en NTF-rekeningen bieden onvoldoende managementinformatie en leiden tot afhankelijkheid en complexiteit.
- Risico dat zorgproducten oninbaar zijn, niet consequent in FIS verwerkt worden én onvoldoende inzicht geven aan directies van zorgbedrijven.
- Inrichting OHW-rekeningen zijn niet toereikend genoeg ingericht.

4.1.1 Intracomptabele saldi productietussenrekeningen en NTF-rekeningen bieden onvoldoende managementinformatie en leiden tot afhankelijkheid en complexiteit

Intracomptabele saldi van de productietussenrekeningen en NTF-rekeningen bieden momenteel onvoldoende managementinformatie op het gebied van financiers en schadelastjaren, waardoor er gestuurd moet worden op extracomptabele overzichten die leidend zijn voor het bepalen van NTF-rekeningen ultimo boekjaar. Eigenlijk moeten extracomptabele overzichten een ondersteunende functie hebben. Om deze rollen om te draaien moeten enkele maatregelen genomen worden:

- Productietussenrekeningen en NTF-rekeningen moeten zodanig ingericht worden waardoor intracomptabel het saldo NTF per financier en per schadelastjaar wel af te lezen is. Hierdoor zullen extracomptabele overzichten slechts nodig zijn ter onderbouwing van de saldi én om te bepalen welke bedragen afgeboekt moeten worden, doordat zorgproducten uit oude boekjaren tegen een afwijkend tarief gefactureerd worden (dit heeft een beperkte omvang en is niet materieel).
- Alle oninbaar stellingen, zowel reeds gefactureerde als nog nooit gefactureerde zorgproducten, moeten gedurende het boekjaar consequent doorgegeven worden en in FIS verwerkt worden, zodat deze niet meer voor grote bedragen in het jaarwerk gecorrigeerd hoeven te worden.

In deze subparagraaf zal er alleen aandacht besteed worden aan de inrichting van de productietussenrekeningen en NTF-rekeningen. De maatregelen ten aanzien van de oninbaar stellingen zullen in de volgende subparagraaf uitgewerkt worden in combinatie met het "risico dat zorgproducten oninbaar zijn, niet consequent in FIS verwerkt worden én onvoldoende inzicht geven aan directies van zorgbedrijven".

Bij de inrichting van de productietussenrekeningen en NTF-rekeningen moet rekening gehouden worden met de gegevens die momenteel uit de huidige productieverantwoording (productiemonitor) en facturatieverantwoording (facturatiebestanden) gegenereerd kunnen worden op het gebied van (schadelast)jaar en financier. Nu is het zo dat de productie in de productiemonitor voor de SGGZ, BGGZ en LGGZ wel berekend wordt per zorgverzekeraar maar bij de journalisering wordt de productie cumulatief per financieringsstroom verantwoord op de tussenrekeningen. Door middel van invoering en verplichting van statistieknnummers en een eenmalige aanpassing van de

productiejournaalpost en koppeling met de productiemonitor, kan de productie eenvoudig per zorgverzekeraar verantwoord worden in FIS.

Voor de verantwoording van facturatie geldt in principe hetzelfde, want er wordt immers per zorgverzekeraar gefactureerd. De verantwoording van facturatie in FIS vindt, net als bij de productieverantwoording, cumulatief per financieringsstroom plaats terwijl de gegevens beschikbaar zijn om de facturatie ook per zorgverzekeraar te verantwoorden. De enige splitsing die gemaakt wordt binnen de facturatieverantwoording, is naar lopend jaar (via productietussenrekeningen) en oude jaren (via NTF-rekeningen) en moet gehandhaafd blijven.

Nieuwe indeling grootboek productietussenrekeningen met financiering op basis van facturatie en NTF-rekeningen zijn schematisch uitgewerkt in figuur 1.

GB nr.	Naam GB	Stat.nr.	Statistieken		GB nr.	Naam GB	Stat.nr.	Statistieken
125021	SGGZ				125921	NTF SGGZ		
		16001	2016 CZ				14001	2014 CZ
		16002	2016 VGZ				14002	2014 VGZ
		16003	2016 etc.				14003	2014 etc.
							15001	2015 CZ
							15002	2015 VGZ
							15003	2015 etc.
125022	BGGZ				125922	NTF BGGZ		
		16001	2016 CZ				14001	2014 CZ
		16002	2016 VGZ				14002	2014 VGZ
		16003	2016 etc.				14003	2014 etc.
							15001	2015 CZ
							15002	2015 VGZ
							15003	2015 etc.
125023	LGGZ				125923	NTF LGGZ		
		16001	2016 CZ				14001	2014 CZ
		16002	2016 VGZ				14002	2014 VGZ
		16003	2016 etc.				14003	2014 etc.
							15001	2015 CZ
							15002	2015 VGZ
							15003	2015 etc.
125031	FGGZ				125931	NTF FGGZ		
		16099	2016 DJI				14099	2014 DJI
							15099	2015 DJI

Figuur 1: schematische weergave van de nieuwe inrichting van het nieuwe grootboek met betrekking tot productietussenrekeningen en NTF-rekeningen.

Toelichting op deze schematisch weergave:

- Productietussenrekeningen op basis van facturatie bevinden zich momenteel in de grootboekrekeningenrange 125000-125099. De grootboeknummers 125021, 125022, 125023 en 125031 kunnen gehandhaafd blijven.
- Productietussenrekeningen kunnen per financieringsstroom gehandhaafd blijven.
- Statistieknummers zijn opgebouwd uit maximaal vijf cijfers. De eerste twee cijfers betreffen het jaar, het derde cijfer staat voor de grootboekrange facturatie (125.0) en de laatste twee cijfers definiëren de financieringspartijen, waardoor er 99 posities beschikbaar zijn voor financieringspartijen. Voor het DJI (FGGZ) is de laatste positie in de range toegekend om in de toekomst niet tussen de zorgverzekeraars terecht te komen.

- Per ultimo boekjaar worden de saldi overgeboekt van de productietussenrekeningen naar de NTF-rekeningen waarop de afloop kan plaatsvinden op het moment dat gefactureerd wordt.
- Jeugdzorg voor wat betreft het deel waar financiering plaatsvindt op basis van facturatie komt samen te vallen met het deel jeugdzorg met financiering op basis van subsidievoorschotten in één productietussenrekening Jeugdzorg, waarbij middels statistieknummers een onderscheid wordt gemaakt per regio. Uitwerking hiervan is opgenomen in paragraaf 4.2.3.

4.1.2 Oninbaar stellingen zorgproducten

Oninbaar stellingen zijn op zich zelf al een financieel risico voor Mondriaan, omdat zorg wat reeds geleverd is niet gefinancierd wordt door de financiers. Daarbij komt nog dat oninbaar stellingen niet altijd verwerkt worden in FIS, waardoor extra werk in de vorm van extracomptabele overzichten etc. nodig is om tot een betrouwbare productieverantwoording en NTF-positie te komen. Er zijn zoals eerder vermeld twee soorten oninbaar stellingen van zorgproducten, namelijk:

- Oninbaar stellingen van zorgproducten die reeds gefactureerd zijn (worden wel in FIS verwerkt).
- Oninbaar stellingen van zorgproducten die nog niet gefactureerd zijn (worden niet FIS verwerkt).

Om beide soorten oninbaar stellingen gedurende het boekjaar consequent in FIS te verwerken, moeten alle oninbaar stellingen die goedgekeurd zijn door de directie van de betreffende zorgbedrijven gedocumenteerd worden en aan het eind van iedere maand worden doorgegeven aan de FA (productieverantwoording en facturatie vindt medio maand plaats, waardoor er vervolgens voldoende tijd is om een afkeuringsbericht van de zorgverzekeraars binnen te krijgen en oninbaar te stellen) ten behoeve van het maken van een correctiejournaalpost.

Het is van belang dat minimaal de volgende gegevens vastgelegd en doorgegeven worden: datum voorstel oninbaar stelling, financieringsstroom, zorgproductnummer, zorgverzekeraar, begin- en einddatum zorgproduct, reeds gefactureerd of niet, zorgbedrijf waar de zorg geleverd is, bedrag, reden van oninbaar stelling en paraaf van de directeur van het betreffende zorgbedrijf. Wanneer deze gegevens, en dan met name de financiële impact en reden van oninbaar stelling, consequent voorgelegd worden aan de directie van de zorgbedrijven, zorgt dit ervoor dat zij meer inzicht krijgen in de oninbaar stellingen en kunnen zij doelgerichte maatregelen nemen om het aantal oninbaar stellingen terug te dringen.

Aan de hand van deze gedocumenteerde oninbaar stellingen kan de FA de journaalposten maken en in FIS verwerken. Hierbij is het van belang dat de datum van het voorstel tot oninbaar stelling opgenomen wordt in de omschrijving van de journaalpost, zodat altijd terug te herleiden is (via de documentatie) op welke zorgproducten een journaalpost betrekking heeft. De journaalposten zien er dan als volgt uit:

Oninbaar gesteld (reeds gefactureerd):

	Oninbare (DBC) debiteuren
Aan	Debiteuren

Oninbaar gesteld (nog niet gefactureerd):

	Oninbare (DBC) debiteuren
Aan	NTF SGGZ/BGGZ/LGGZ

4.1.3 Inrichting OHW-rekeningen

De huidige inrichting van de OHW-rekeningen zorgt ervoor dat de OHW saldi per financier handmatig in de jaarrekening verwerkt moet worden. In de ideale situatie worden de OHW saldi per financieringsstroom én financier automatisch in de jaarrekening ingelezen. Dit is te realiseren door ook het OHW (net als productie en facturatie) per financieringsstroom én financier te boeken in FIS. Om dit te realiseren moeten statistieknnummers gebruikt worden, waardoor het OHW op financieringsstroomniveau uitgesplitst wordt naar financier.

Nieuwe inrichting van de OHW-rekeningen zijn schematisch uitgewerkt in figuur 2.

GB nr.	Naam GB	Stat.nr.	Statistieken
125721	OHW SGGZ		
		16001	OHW CZ
		16002	OHW VGZ
		16003	OHW etc.
125722	OHW BGGZ		
		16001	OHW CZ
		16002	OHW VGZ
		16003	OHW etc.
125731	OHW FGGZ		
		16099	OHW DJI
125741	OHW Jeugdzorg		
		40020	OHW Midden
		40030	OHW Noord
		40040	OHW Buitenregionaal

Figuur 2: schematische weergave van de nieuwe inrichting van de OHW-rekeningen.

Toelichting op deze schematische weergave:

- Huidige grootboeknummers voor OHW kunnen gehandhaafd blijven.
- Dezelfde statistieknnummers kunnen gebruikt worden als bij de productietussenrekeningen en NTF-rekeningen. De statistieknnummers van OHW Jeugdzorg zijn conform de statistieknnummers van de productietussenrekeningen Jeugdzorg (zie paragraaf 4.2.3). Jeugdzorg is onder deze paragraaf opgenomen, omdat de productie van Jeugdzorg Zuid-Limburg gefinancierd wordt middels subsidievoorschotten en de gehele omzet Jeugdzorg voor meer dan 90% uit Jeugdzorg Zuid-Limburg bestaat.
- De post OHW betreft de op balansdatum niet afgesloten zorgproducten. Deze worden gewaardeerd tegen de directe opbrengstwaarde alsof de zorgproducten per balansdatum zouden worden afgesloten en gefactureerd. Bij LGGZ wordt de gerealiseerde productie iedere maand gefactureerd ongeacht of de zorgproducten gesloten zijn of niet. Hierdoor is er geen OHW-positie voor LGGZ.
- Voor Zuid-Limburg wordt de Jeugdzorg afgerekend op basis van arrangementstarieven. Hierdoor is geen sprake van een OHW situatie ultimo van het jaar. De mutatie in OHW Jeugdzorg heeft alleen betrekking op alle overige regio's. Voor de regio's Midden, Noord en buitenregionaal wordt het huidige DBC systeem toegepast.

4.2 Productietussenrekeningen op basis van subsidievoorschotten

In deze paragraaf wordt er achtereenvolgens risico-/knelpuntgericht aandacht besteed aan de SOLL-positie van de productietussenrekeningen op basis van subsidievoorschotten:

- Openstaande saldi ultimo boekjaar leiden tot afrekening en correcties in het volgend boekjaar c.q. jaarrekening.
- Productietussenrekeningen hebben niet de gewenste signaalfunctie om overproductie of financieringstekorten tijdig te herkennen.
- Vervuuld grootboek doordat alsmaar (onnodig) nieuwe tussenrekeningen gecreëerd worden.

4.2.1 Afrekening en correcties in volgend boekjaar c.q. jaarrekening

Het saldo op de productietussenrekeningen bestaat, zoals eerder vermeld, ultimo boekjaar uit een verschil tussen de productieverantwoording en reeds ontvangen subsidies. Deze verschillen ontstaan doordat enerzijds de productieverantwoording hoger of lager is dan de reeds ontvangen subsidies en anderzijds doordat verschillende financiers niet het gehele subsidiebedrag van de beschikking gedurende het boekjaar betalen, waardoor het resterende deel als vordering aangemerkt wordt.

Afloop van het eindsaldo vindt plaats wanneer het definitieve subsidiebedrag vastgesteld is. Vaststelling van het definitieve subsidiebedrag geschiedt door de financier op basis van de definitieve productieverantwoording van Mondriaan. De financier toetst of de productieverantwoording voldoet aan de gemaakte afspraken (aantallen en tarieven). Als uit deze toetsing blijkt dat productieafspraken overschreden zijn, leidt dit tot een stuk overproductie wat (mogelijk) niet gefinancierd zal worden met het gevolg dat de omzet gecorrigeerd moet worden. Deze correctie vindt dan plaats na het gereedkomen van de jaarrekening en heeft daardoor invloed op het resultaat van het nieuwe boekjaar. Een dergelijke correctie is in strijd met het voorzichtigheidsprincipe. Dit principe houdt in dat winsten worden geboekt op het moment dat voldoende zeker is dat ze behaald zijn en verliezen moeten genomen worden op het moment dat ze geconstateerd worden, ook al is dit verlies nog niet zeker en kan later blijken dat de verliezen meevallen (Accountants Online, sd). Momenteel is het zo dat deze er pas iets gedaan wordt met deze verschillen op het moment dat de definitieve subsidievaststelling door de financier plaatsvindt. Het is echter zo dat alle gegevens beschikbaar zijn om ultimo boekjaar vast te stellen op welke producten productieafspraken overschreden zijn, want in de productiemonitor staan namelijk de productieafspraken en productieverantwoording per product naast elkaar. Wanneer er een interne controle plaats zou vinden op de productieverantwoording ten opzichte van de gemaakte productieafspraken, moet ultimo boekjaar (in het jaarwerk) voor de producten waar productieafspraken overschreden zijn een omzetcorrectie gemaakt worden waarmee het voorzichtigheidsprincipe toegepast wordt ten aanzien van de te nemen “verliezen” door overproductie. Achteraf kan altijd nog blijken dat het reeds genomen verlies alsnog gedeeltelijk of integraal gefinancierd wordt, waardoor de omzet alsnog verantwoord kan worden en een positief effect heeft op het volgende boekjaar.

Daar waar productieafspraken niet overschreden worden, hoeven geen correcties op de omzet plaats te vinden vanuit het oogpunt van het voorzichtigheidsprincipe. Tevens zullen financiers normaliter deze producten helemaal vergoeden en is er niet méér productie verantwoord dan afgesproken met de financier. Er rest alleen een verplichting jegens de financier voor zover het ontvangen subsidiebedrag de productieverantwoording overstijgt.

Het toepassen van het voorzichtigheidsprincipe draagt tevens bij aan een hogere betrouwbaarheid in de verslaglegging richting stakeholders. Stakeholders prefereren een hogere betrouwbaarheid in de verslaglegging door het tijdig nemen van verliezen met later eventuele meevallers dan een minder betrouwbare verslaglegging met later eventuele tegenvallers.

4.2.2 Signaalfunctie

Productietussenrekeningen hebben zoals eerder vermeld niet de gewenste signaalfunctie door vermenging van boekjaren, waardoor de intracomptabel saldi onvoldoende mogelijkheden tot toezicht bieden op de tussentijdse verhouding tussen productieverantwoording, ontvangen subsidiegelden en nog te ontvangen deel van de subsidie.

Vermenging van boekjaren is mede het gevolg van een vervuild grootboek en de afloop die ver in het nieuwe boekjaar plaatsvindt. Oplossingen hiervoor worden in paragraaf 4.2.3 aangedragen in de vorm van opties om het grootboek opnieuw in te richten.

4.2.3 Vervuild grootboek

In 2015 is er een grote stap gezet naar een goede inrichting van het grootboek ten aanzien van productietussenrekeningen. Voorheen zwierven de productietussenrekeningen door het grootboek als “vooruit ontvangen gemeente X”, “nog te ontvangen gemeenten” etc. tussen de transitorische tussenrekeningen. In 2015 is er voor gekozen om alle productietussenrekeningen vlakbij elkaar (in de zelfde “range” van rekeningnummers) in het grootboek te plaatsen. Momenteel is het echter realiteit dat er te ver is doorgeschoten in het alsmar verbijzonderen van tussenrekeningen, waardoor er ultimo 2015 23 productietussenrekeningen gecreëerd zijn voor 5 financiers waarmee afspraken gemaakt zijn. Hierbij moet opgemerkt worden dat zich onder deze 5 financiers, centrumgemeenten bevinden die ieder meerdere gemeenten vertegenwoordigen. Inmiddels is het zo dat voor een deel van de gemeenten die onder de centrumgemeenten vallen alsnog aparte tussenrekeningen gecreëerd zijn waar enkel de vordering of schuld per ultimo 2015 voor één bepaalde gemeente op geboekt zijn. Dit zorgt voor een onnodige vervuiling van het grootboek dat alsmar vervuiler zal raken aangezien gemeenten steeds vaker individueel afspraken gaan maken met zorginstellingen. Hierdoor zal ook de productie voor deze gemeenten apart berekend moeten worden en worden afgezet tegen de daarvoor ontvangen subsidies.

Tevens blijkt uit het grootboek dat voor verschillende financiers meerdere sub-tussenrekeningen per financieringsstroom gecreëerd zijn zoals Heerlen KSW, Heerlen WMO, Heerlen inloop en dagbesteding etc. Wanneer deze trend zich voortzet, heeft Mondriaan binnen afzienbare tijd een lange waslijst aan productietussenrekening (Zuid-Limburg telt 18 gemeenten met ieder verschillende financieringsstromen). Om dit te voorkomen is het noodzakelijk om het grootboek in de “range” van de productietussenrekeningen opnieuw in te richten, waarbij rekening gehouden wordt met:

- Het toenemende aantal financieringspartijen doordat gemeenten steeds vaker zorg individueel gaan inkopen.
- Mogelijke nieuwe financieringsstromen in de toekomst (of splitsing van financieringsstromen).
- Het zo praktisch mogelijk maken/houden van tussenrekeningen ten behoeve van de afloop en afloopcontrole.

Bij de herinrichting van deze tussenrekeningen moet er tevens rekening gehouden worden met de verschillende belangen van de afdelingen FA en P&C. Het moet namelijk een inrichting zijn wat werkbaar blijft voor de FA én waardoor de informatie zo betrouwbaar en efficiënt mogelijk uit het systeem komt voor P&C ten behoeve van de tussentijdse signaalfunctie en uitvoering van de afloopcontroles. Hieronder worden twee opties uitgewerkt en toegelicht.

Optie 1:

De eerste optie voor een nieuwe inrichting van het grootboek en afloop van deze productietussenrekeningen is gebaseerd op een soortgelijke systematiek, zoals deze wordt toegepast bij de productietussenrekeningen op facturatiebasis. Namelijk de systematiek om ultimo boekjaar de saldi van productietussenrekeningen over te boeken naar een “aflooprekening” (NTF). Voor de productietussenrekeningen met financiering op basis van subsidievoorschotten zou dit een “NTO/NTB rekening” zijn, omdat het eindsaldo zowel een vordering als een verplichting kan zijn. Bij de overboeking van het eindsaldo moet wel het voorzichtigheidsprincipe worden toegepast zoals eerder in paragraaf 4.1 is beschreven. Alleen het saldo van de vordering of verplichting moet overgeboekt worden waarvan ultimo boekjaar zeker is dat deze respectievelijk geïnd kunnen worden of terugbetaald moeten worden. De geconstateerde overproductie moet ten laste van de omzet gecorrigeerd worden in het kader van het voorzichtigheidsprincipe. Op deze nieuwe aflooprekening kan vervolgens de afloop van de vorderingen of verplichtingen plaatsvinden nadat de subsidie definitief is vastgesteld. Hiermee wordt voorkomen dat vermenging van boekjaren plaatsvindt op de productietussenrekeningen, omdat deze enkel het saldo van het lopende boekjaar bevatten en alle saldi van oude boekjaren via de nieuwe aflooprekening aflopen. Daarnaast verbetert deze inrichting ook de signaalfunctie van de productietussenrekeningen doordat op deze rekeningen enkel de productie en subsidie-ontvangsten geboekt worden van het lopende boekjaar.

Naast het creëren van deze nieuwe aflooprekening moeten de productietussenrekeningen ook anders ingericht worden, zodat het aantal productietussenrekeningen teruggeschroefd wordt en om te voorkomen dat een enorme waslijst aan verbijzonderde tussenrekeningen gaat ontstaan door het toenemende aantal financieringspartijen. Bij deze optie is ervoor gekozen om de productietussenrekeningen per financieringsstroom in te richten onderverdeeld in statistieknnummers per financieringspartij (waarmee subsidieafspraken gemaakt zijn aan de hand van een subsidiebeschikking), waardoor het aantal productietussenrekeningen beperkt blijft (zolang er geen nieuwe financieringsstromen ontstaan) en het toenemende aantal aparte financieringspartijen geen invloed zal hebben op het aantal tussenrekeningen in het grootboek.

Nieuwe indeling grootboek productietussenrekeningen met financiering op basis van subsidievoorschotten volgens optie 1 is schematisch uitgewerkt in bijlage II.

Toelichting op deze schematische weergave:

- 125000-125999 is de grootboekrekeningenrange voor tussenrekeningen die betrekking hebben op productie. 125200-125299 als grootboekrekeningenrange voor productietussenrekeningen met financiering op basis van subsidievoorschotten waarbij tussen iedere tussenrekening ruimte is gelaten voor het geval in de toekomst financieringsstromen gesplitst of toegevoegd worden.
- 125400 als productietussenrekening voor Jeugdzorg onderverdeeld in Zuid-Limburg, Midden-Limburg, Noord-Limburg en Buitenregionaal. Jeugdzorg Zuid-Limburg wordt gefinancierd op basis van subsidievoorschotten waardoor deze ook naar de aflooprekening NTO/NTB-rekening overgeboekt kan worden. Regio Midden-Limburg, Noord-Limburg en Buitenregionaal vindt plaats op facturatiebasis, waardoor voor deze rekeningen een NTF-rekening Jeugdzorg is gecreëerd. Bij de statistieknummers van Jeugdzorg is rekening gehouden met het aantal gemeenten binnen de regio's. Zo zijn er 20 plekken vrijgehouden voor Zuid-Limburg, 10 voor Midden-Limburg en 10 voor Noord-Limburg, omdat deze regio's respectievelijk 18, 7 en 7 gemeenten bevatten die mogelijk in de toekomst ieder afzonderlijk afspraken gaan maken. De overige 60 posities zijn gereserveerd voor gemeenten die behoren tot Buitenregionaal.
- Statistieknummers zijn opgebouwd uit de laatste drie cijfers van het grootboeknummer en twee cijfers als definiëring van de financieringspartij, waardoor er ruimte is voor maximaal 99 financieringspartijen. Tevens moet een verplichting tot invullen van statistieknummers ingebouwd worden in FIS bij zowel de productietussenrekeningen als de aflooprekening.
- Dezelfde statistieknummers komen ook voor bij de aflooprekening NTO/NTB. Deze aflooprekening valt in de 125900-125999 range, omdat binnen deze range ook alle andere aflooprekeningen vallen, zoals de NTF-rekeningen.
- Bij de overboeking ultimo boekjaar van productietussenrekening naar aflooprekening moet het boekjaar expliciet in de omschrijving vermeld worden. Dit heeft ermee te maken dat statistieknummers uit maximaal 5 posities kunnen bestaan en er bij deze indeling van statistieknummers geen ruimte meer is om ook nog het jaartal in de statistieknummers te verwerken. Wanneer dit goed en consequent uitgevoerd wordt en de afloop met precies dezelfde omschrijving geboekt wordt als de overboeking van productietussenrekening naar aflooprekening, is het bij de afloopcontrole eenvoudig om een duidelijke afloop te herkennen (zowel intracomptabel door het beperkt aantal boekingen per statistieknummer als extracomptabel door middel van een draaitabel in Excel).

Optie 2:

Bij optie 2 is er geen sprake van een aparte aflooprekening, zoals bij optie 1 wel het geval is om de afloop van verschillende boekjaren te splitsen. Deze optie is erop gericht om de afloop van verschillende boekjaren binnen dezelfde productietussenrekening te laten plaatsvinden. Dit betekent overigens niet dat er ultimo boekjaar geen correctie voor overproductie kan plaatsvinden in het kader van het voorzichtigheidsprincipe, want een dergelijke correctie kan geboekt worden door de productiejournaalpost om te draaien waarbij de omzet gedebiteerd wordt en de productieverantwoording op de productietussenrekening gecrediteerd wordt. Uit de omschrijving van de journaalpost moet wel duidelijk blijken dat het een correctie op de productie betreft door overproductie.

Nieuwe indeling grootboek productietussenrekeningen met financiering op basis van subsidievoorschotten volgens optie 2 is schematisch uitgewerkt in bijlage III.

Toelichting op deze schematische weergave:

- productietussenrekening zijn hetzelfde ingericht als bij optie 1, namelijk in de range 125200-125299 en 125400 als productietussenrekening voor Jeugdzorg onderverdeeld in Zuid-Limburg, Midden-Limburg, Noord-Limburg en Buitenregionaal. De overige 60 posities zijn gereserveerd voor gemeenten die behoren tot Buitenregionaal.
- Statistieknummers zijn als volgt opgebouwd: eerste twee cijfers zijn het boekjaar, derde positie is het vijfde cijfers van het grootboeknummer van de financieringsstroom en de laatste twee cijfers als definiëring van de financieringspartij. Ook bij deze optie moet een verplichting tot invullen van statistieknummers in FIS aangebracht worden. Doordat er maar één positie beschikbaar is voor de definiëring van de financieringsstroom, is het aantal mogelijke financieringsstromen beperkt tot 9 financieringsstromen.
- Statistieknummers zijn voor de financieringsstroom SVG/JVZ afwijkend. Deze zijn opgebouwd uit eerste twee posities voor het jaartal en laatste drie posities voor de laatste drie cijfers van het grootboeknummer, omdat dit slechts één financieringspartij betreft.
- Bij de statistieknummers van Jeugdzorg is rekening gehouden met het aantal gemeenten binnen de regio's. Zo zijn er 20 plekken vrijgehouden voor Zuid-Limburg, 10 voor Midden-Limburg en 10 voor Noord-Limburg, omdat deze regio's respectievelijk 18, 7 en 7 gemeenten bevatten die mogelijk in de toekomst ieder afzonderlijk afspraken gaan maken.
- Afloop per boekjaar vindt plaats op statistiekniveau en niet op grootboekrekeningniveau, waardoor grootboeksaldi niet als signaalfunctie kunnen dienen, maar wel de saldi op statistiekniveau.

4.3 Transitorische tussenrekeningen

In deze laatste paragraaf van hoofdstuk 4 wordt er risico-/knelpuntgericht aandacht besteedt aan de SOLL-positie van de derde en laatste soort tussenrekeningen, namelijk de transitorische tussenrekeningen. De geconstateerde risico's/knelpunten zijn:

- Frauderisico waarbij activa ten onrechte aan de organisatie worden onttrokken.
- Tussenrekeningen zijn niet transparant genoeg en afloopcontrole verloopt inefficiënt door gebrek aan uniformiteit in de specificatie van boekingen.
- Vervuild grootboek.

4.3.1 Frauderisico waarbij activa ten onrechte aan de organisatie worden onttrokken

De voornaamste elementen die een rol spelen bij fraude zijn druk, gelegenheid en rationalisatie. Deze elementen vormen samen de fraudedriehoek. Preventie van fraude moet zich richten op de drie elementen van de fraudedriehoek. Een organisatie kan weinig invloed uitoefenen op de elementen druk en rationalisatie, maar een organisatie kan wel de gelegenheid tot het plegen van fraude tot een minimum beperken en de "pakkans" maximaliseren door interne controlemaatregelen in te bouwen.

Naast de maandelijkse verbandscontroles die momenteel uitgevoerd worden door de concernadministrateur dienen ook ontstaanscontroles uitgevoerd te worden om vast te stellen of aan de transitorische posten daadwerkelijk facturen of andere documenten ten grondslag liggen en of deze authentiek zijn. Deze moeten vervolgens gedocumenteerd worden ter onderbouwing van de transitorische tussenrekeningen in de financiële verslaglegging.

4.3.2 Tussenrekeningen zijn niet transparant genoeg en afloopcontrole verloopt inefficiënt

De transitorische tussenrekeningen en dan met name de containerrekeningen zijn niet transparant genoeg om intracomptabel het saldo van een specifieke (openstaande) post op te roepen en de afloop te volgen, doordat de afletterfunctie in het verouderde FIS beperkt is. Mondriaan is momenteel in gesprek met een software-aanbieder om over te stappen naar een nieuw integraal informatie systeem waarbij de intentie is om dit systeem uiterlijk met ingang van 2018 operationeel te hebben. Uit het toepasbaarheidsonderzoek (vooronderzoek uitgevoerd door de aanbieder naar de wensen van Mondriaan en mogelijkheden hiertoe in het nieuwe systeem) kan afgeleid worden dat de afletterfuncties van het nieuwe systeem verder reiken dan de mogelijkheden hiertoe in FIS. In het nieuwe systeem zijn de volgende mogelijkheden met betrekking tot afletteren:

- Bij de registratie van een inkomende of uitgaand factuur kan aangegeven worden of het bedrag uitgesplitst moet worden naar meerdere verslagperiodes.
- Het is mogelijk om deze boekingen direct te verwerken. De memoriaalboekingen worden dan automatisch aangemaakt in de aangegeven periodes. Er kan ook voor gekozen worden om de boekingen handmatig te verwerken.
- Alle overlopende boekingen kunnen in een overzichtsapplicatie worden gevolgd.
- Openstaande posten kunnen rechtstreeks afgeletterd worden bij verwerking van een memoriaalboeking (bij vrijval kosten/opbrengsten in juiste periode) of financiële boeking (bij betaling verplichting of ontvangst vordering).

Totdat het nieuwe systeem inclusief afletterfuncties operationeel is, zal het volgen van de afloop van tussenrekeningen extracomptabel blijven plaatsvinden via de maandelijkse aansluitingen. De winst die hierbij nog te behalen valt, is het verhogen van de efficiency door het aansluiten van de tussenrekeningen “semiautomatisch” te maken in plaats van handmatig. Dit is te realiseren door de boekingen van de afloop in beide omschrijvingskolommen uniform aan de opboeking te specificeren. Wanneer zowel de opboeking als de afloop uniform gespecificeerd is, is het mogelijk om middels een draaitabel in Excel (via de exportfunctie van FIS naar Excel) de afloop en het saldo per vordering of verplichting in te zien. Wanneer alsnog de specificatie van de afloop afwijkt van de specificatie van de opboeking, kunnen deze specificaties alsnog gecorrigeerd worden in FIS (alleen deze twee kolommen zijn achteraf nog te bewerken).

4.3.3 Vervuild grootboek

De grootboekrekeningenrange waarbinnen de transitorische tussenrekeningen vallen is vervuild geraakt door enerzijds het creëren van (onnodige) aparte tussenrekeningen en anderzijds door posten op één hoop te gooien in de containerrekeningen waardoor deze niet meer transparant zijn. Om deze vervuiling zoveel mogelijk te beperken en in de toekomst te voorkomen moeten zowel repressieve als preventieve maatregelen genomen worden.

Als preventieve maatregel moet een richtlijn opgesteld worden waarin gesteld wordt onder welke voorwaarden (criteria) een nieuwe tussenrekening gecreëerd mag worden. Deze criteria moeten bij ieder voorstel vanaf de werkvloer (tot het creëren van nieuwe tussenrekeningen) getoetst worden door de procesmanager FA of het daadwerkelijk een toegevoegde waarde heeft om bepaalde posten specifiek te volgen via een aparte tussenrekening. De criteria waaraan posten getoetst moeten worden, zijn:

- **Omvang:** het bepalen van de omvang van vorderingen en verplichtingen is van belang om te toetsen of de extra administratieve handelingen (creëren en administreren nieuwe tussenrekeningen) opwegen tegen het te verkrijgen inzicht in de afloop en risicobeheersing. Een post van honderdduizend euro behoeft normaliter meer controle dan een post van duizend euro vanwege de hogere risico-impact.
- **Structureel karakter:** hierbij moet getoetst en onderbouwd worden of de post een structureel of individueel karakter heeft. Een post met een structureel karakter is een post die periodiek (jaarlijks) terugkeert of waarvan verwacht wordt dat deze periodiek terugkeert. Wanneer het een incidentele post betreft kan volstaan worden met een opboeking en afloop via de containerrekening mits beide uniform gespecificeerd worden ten behoeve van de transparantie van de tussenrekening en afloopcontrole.
- **Noodzaak:** een noodzaak tot het apart administreren en volgen van een bepaalde post kan ontstaan vanuit ontdekte onvolkomenheden of risico's, verzoek vanuit management of directie (eventueel ook vanuit controlerend accountant) en veranderde wet- en regelgeving.

Naast deze preventieve maatregel moet er als repressieve maatregel ook een inhaalslag plaatsvinden waarbij de huidige transitorische tussenrekeningen grondig opgeschoond worden. Hierbij is het noodzakelijk om alle momenteel openstaande posten te toetsen aan de bovengenoemde criteria. Tevens is het praktischer als transitoria die betrekking hebben op eenzelfde soort kosten (bijv. software) welke periodiek worden toegerekend aan de kosten, geclusterd worden binnen dezelfde tussenrekening (bijv. vooruitbetaalde software). Wanneer deze opschoonactie gerealiseerd is, ligt er

een goede fundering voor de continue bewaking van de inrichting van de transitorische tussenrekeningen.

5. Conclusies en aanbevelingen

In dit hoofdstuk komen de belangrijkste conclusies en aanbevelingen aan bod ter beantwoording van de centrale vraag "welke aanbevelingen kunnen worden gedaan om de inrichting en toepassing van tussenrekeningen te verbeteren?". Om tot beantwoording van deze centrale vraag te komen, zijn (achtereenvolgens per soort tussenrekening) de IST-positie, risico's en knelpunten en de SOLL-positie inclusief mogelijke maatregelen opgesteld aan de hand van deskresearch, waarnemingen en interviews. Deze gelden tevens als beantwoording van alle opgestelde deelvragen.

5.1 Conclusies

In deze paragraaf worden de belangrijkste conclusies op basis van de voorgaande hoofdstukken per soort tussenrekening geformuleerd en kort toegelicht.

5.1.1 Conclusies: productietussenrekeningen op basis van facturatie

Uit het onderzoek kunnen de volgende conclusies getrokken worden ten aanzien van de productietussenrekeningen op basis van facturatie:

- Intracomptabele saldi van de productietussenrekeningen op facturatiebasis en NTF-rekeningen bieden onvoldoende managementinformatie op het gebied van schadelastjaar en financier. Dit heeft tot gevolg gehad dat extracomptabele overzichten leidend zijn geworden in de berekening van de saldi ultimo boekjaar. Om de intracomptabele saldi van deze tussenrekeningen de gewenste informatieve functie te kunnen geven, zal de inrichting en proces omtrent deze tussenrekeningen aangepast moeten worden zodat de saldi per schadelastjaar en financier weergegeven worden.
- Alle oninbaar stellingen moeten te allen tijde, inclusief alle relevante informatie en akkoord van directie zorgbedrijf, gedocumenteerd en doorgegeven worden aan de FA zodat deze oninbaar stellingen ook consequent in FIS verwerkt kunnen worden met het doel om grote, negatieve correcties ultimo boekjaar te voorkomen.
- De verwante OHW-rekeningen sluiten qua inrichting niet aan op het huidige verplichte format van de jaarrekening. Door middel van statistieknnummers kunnen de OHW-rekeningen per financieringsstroom en financier ingericht worden. Hierdoor kunnen de saldi per financieringsstroom en financier automatisch ingelezen kunnen worden in de jaarrekening conform het huidige verplichte format voor de jaarrekening.

5.1.2 Conclusies: productietussenrekeningen op basis van subsidievoorschotten

Bij de productietussenrekeningen op basis van subsidievoorschotten vormt de late afloop van het saldo ultimo boekjaar voor vermenging van boekjaren. Dit zorgt vervolgens weer voor een verminderde signaalfunctie én tot afrekeningen en correcties welke niet verwerkt worden in de jaarrekening waar de saldi betrekking op hebben. Uit het onderzoek kan opgemaakt worden dat de volgende maatregelen nodig zijn om de geconstateerde risico's/knelpunten te beheersen:

- Om vermenging van boekjaren te voorkomen en de signaalfunctie te verbeteren moet de inrichtingen van de productietussenrekeningen aangepast worden, zodat zowel de jaren als de financieringspartijen uitgesplitst worden. Dit is te realiseren door de productietussenrekeningen op financieringsstroomniveau in te richten en met statistieknnummers onder te verdelen. In de SOLL-positie zijn twee opties uitgewerkt waarbij optie 1 de voorkeur geniet van P&C en de FA de

voorkeur geeft aan optie 2. In de volgende paragraaf zal een aanbeveling gedaan worden welke optie overall de beste keuze is.

- Om te voorkomen dat door de late afloop (na definitieve subsidievaststelling) negatieve correcties in de productieverantwoording verwerkt worden in de volgende jaarrekening, moet uit oogpunt van het voorzichtigheidsprincipe, gedurende het jaarwerk getoetst worden in hoeverre de productieafspraken overschreden zijn. Voor deze overschrijdingen dienen vervolgens in het jaarwerk omzetcorrecties gemaakt te worden. Bij de definitieve subsidievaststelling kan alsnog blijken dat het genomen verlies gedeeltelijk of helemaal gefinancierd wordt.

5.1.3 Conclusies: transitorische tussenrekeningen

Aan de hand van de risico-/knelpuntgerichte uitwerking van SOLL-positie van de transitorische tussenrekeningen kunnen de volgende conclusies getrokken worden:

- Door de beperkte afletterfunctie in het verouderde FIS zijn de transitorische tussenrekeningen niet transparant genoeg om intracomptabel het saldo van een specifieke post af te kunnen lezen. Zolang het nieuwe systeem nog niet in gebruik genomen is, moet het volgen van de afloop extracomptabel blijven plaatsvinden. Hierbij kan nog wel een efficiencyslag gemaakt worden door de opboekingen en afloop van posten uniform te specificeren, waardoor het mogelijk is om in Excel middels een draaitabel een afloopoverzicht te genereren. Daarnaast moet bij de maandelijkse specificatie van de transitorische posten en afloop ook consequent een ontstaanscontrole uitgevoerd worden ten behoeve van het mitigeren van het frauderisico binnen de transitorische tussenrekeningen en met name de containerrekeningen waar waarden de organisatie verlaten.
- De grootboekrekeningenrange van de transitorische tussenrekeningen is vervuild geraakt door enerzijds het (onnodig) creëren van transitorische tussenrekeningen en anderzijds door tientallen posten op een containerrekening te boeken. Om beide oorzaken van vervuiling in de toekomst te voorkomen moeten voor het creëren van nieuwe tussenrekeningen een aantal criteria (omvang, structureel karakter en noodzaak) getoetst worden door de procesmanager FA. Tevens dient er tijdens het eerstvolgende jaarwerk een opschoonactie plaats te vinden waarbij de posten op dat moment getoetst worden aan deze criteria en vervolgens het grootboek hierop afstemmen/inrichten.

5.2 Aanbevelingen

In deze paragraaf wordt aan de hand van aanbevelingen antwoord gegeven op de centrale vraag. Deze aanbevelingen zijn gericht op het verbeteren van de inrichting en toepassing van tussenrekening binnen de administratieve organisatie van Mondriaan.

5.2.1 Aanbevelingen: productietussenrekeningen op basis van facturatie

- Om deze productietussenrekeningen en bijbehorende NTF-rekeningen op het gewenste niveau saldi intracomptabel te laten weergeven, dient de inrichting van deze tussenrekeningen aangepast te worden. Het gewenste niveau waarop saldi weergegeven zouden moeten worden, is op (schadelast)jaar in combinatie met financier. Dit is te realiseren door de tussenrekeningen in te richten middels statistieknnummers zoals reeds is uitgewerkt in figuur 1 (paragraaf 4.1.1). Op deze wijze kunnen de openstaande NTF-posities per (schadelast)jaar en financier gevolgd worden (lopend jaar via de productietussenrekeningen en afloop van voorgaande (schadelast)jaren via de NTF-rekeningen).
Naast de aanpassingen van de inrichting dient ook de journalisering van zowel de productie als de facturatie aangepast te worden. Momenteel worden deze op financieringsstroomniveau gejournaliseerd en dient in de nieuwe situatie gejournaliseerd te worden per (schadelast)jaar en financier. Hiervoor dienen de bestanden van de productiejournaalpost, productiemonitor en facturatiejournaalpost slechts eenmalig aangepast te worden. Daarna gelden de nieuw ingerichte bestanden als basis.
- Er dient een richtlijn opgesteld te worden ten aanzien van het oninbaar stellen van zorgproducten. Deze moet vervolgens duidelijk gecommuniceerd worden richting degenen die zorgproducten oninbaar kunnen stellen (ZA en zorgsecretariaten). De richtlijn moet ervoor zorgen dat **alle** oninbaar gestelde zorgproducten gedocumenteerd en doorgegeven worden aan de FA, zodat deze oninbaar stellingen óók in FIS verwerkt kunnen worden en er geen verschillen meer ontstaan tussen de NTF-posities in Quarant en FIS door oninbaar stellingen.
Wat betreft de minimale verschillen die ontstaan door tariefswijzigingen van zorgproducten uit oude jaren dienen niet direct maatregelen genomen te worden, gezien de geringe waarde. Dit blijft een punt van aandacht wanneer het zich voordoet.
- Om het automatisch inlezen van de OHW-posities per financieringsstroom en financier in de jaarrekening mogelijk te maken, dient de inrichting van de OHW aangepast te worden zoals in figuur 2 (paragraaf 4.1.3) is uitgewerkt. Hiermee wordt de efficiency verbeterd doordat deze OHW-posities niet meer handmatig in de jaarrekeningen verwerkt hoeven te worden. Tevens wordt hiermee de kans op fouten geminimaliseerd.

5.2.2 Aanbevelingen: productietussenrekeningen op basis van subsidievoorschotten

- Deze productietussenrekeningen moeten zodanig ingericht worden dat er geen vermenging van boekjaren meer plaatsvindt. Voor deze inrichting zijn twee opties uitgewerkt en opgenomen in bijlage II en III. Beide opties voldoen aan de wens om productietussenrekeningen inzichtelijk te maken per financieringsstroom, financier en jaar (bij optie 1 weliswaar via de expliciete vermelding van het jaar bij de overboeking naar de aflooprekening). Toch heeft optie 1 de voorkeur ten opzichte van optie 2 vanwege de volgende redenen:

- Consequente systematiek voor alle productietussenrekeningen doordat net als bij de productietussenrekeningen op basis van facturatie gebruik gemaakt wordt van een aflooprekening.
- De productietussenrekeningen zijn overzichtelijker ingericht en blijven beperkt tot één boekjaar.
- Signaalfunctie gedurende het jaar op grootboekrekeningniveau in plaats van statistiekniveau.
- Gedurende het jaarwerk moet vanuit het oogpunt van het voorzichtigheidsprincipe getoetst worden óf en in hoeverre productieafspraken overschreden zijn. Hiermee wordt in principe een voorschot genomen op de definitieve subsidievaststelling van de financiers. Voor deze overschrijdingen moeten vervolgens omzetcorrecties gemaakt worden, waardoor ook de vordering op de productietussenrekening bijgesteld wordt naar de waarde waarvan redelijkerwijs verwacht kan worden dat deze ontvangen zal worden. Daar waar productieafspraken niet overschreden worden, hoeven geen correcties op de omzet plaats te vinden vanuit het oogpunt van het voorzichtigheidsprincipe. Het overblijvende saldo waarvan verwacht wordt dat deze ontvangen zal worden moet overgeboekt worden naar de aflooprekening in afwachting van de definitieve subsidievaststelling.

5.2.3 Aanbevelingen: transitorische tussenrekeningen

- Boeking moeten uniform aan elkaar gespecificeerd worden zolang het nieuwe financiële systeem nog niet operationeel is. Hierdoor kunnen de maandelijkse aansluitingen van de tussenrekeningen op een efficiëntere wijze uitgevoerd worden door de concernadministrateur.
- Om het frauderisico te mitigeren dienen bij de maandelijkse aansluitingen consequent ontstaanscontroles uitgevoerd te worden.
- Om de vervuiling van de transitorische tussenrekeningen in de toekomst te voorkomen moeten bij het creëren van nieuwe tussenrekeningen de criteria omvang, structureel karakter en noodzaak getoetst worden door de procesmanager FA.
- De laatste aanbeveling ten aanzien van de transitorische tussenrekeningen is om gedurende het eerstvolgende jaarwerk een opschoonactie te houden waarbij de openstaande posten getoetst worden aan deze criteria en vervolgens de tussenrekeningen hierop in te richten.

Summary

The call for this research originated from the big risks that suspense accounts entail when they are not checked upon expiration or if they are not sufficiently specified. The objective of this research is to examine the establishment and application of the production suspense accounts and accruals followed by recommendations on how the establishment and application can be improved. The central research question would be:

What recommendations can be made to improve the establishment and application of suspense accounts?

In order to answer this central research question, the research was divided into three parts: the actual (IST) situation of the establishment and application of suspense accounts, risks and bottlenecks in the actual (IST) situation and the target (SOLL) situation of the establishment and application of suspense accounts. The main conclusions and recommendations that can be extracted from these parts are listed, described and explained below by type of suspense account.

Conclusions and recommendations production suspense accounts based on billing:

- These suspense accounts do not show their integrated balances on the desired level. Therefore it's necessary to redesign these suspense accounts to year in combination with the financing party by using statistic numbers.
- Not every irrecoverable is passed to the financial administration to process in the financial systems. Because of this, big differences arise between the different systems, which lead to large sales adjustments at year-end. It is highly recommended to draw up a directive which ensures that all irrecoverables will be documented and passed on to the financial administration for processing in the financial system.
- There is a small adjustment needed to the work in progress accounts. When these accounts are designed by using statistic numbers per financing party, it will be possible to automatically export the balances per financing party into the financial statements in accordance with the current mandatory model for financial statements.

Conclusions and recommendations production suspense accounts based on advance payment:

- Late settlement of the final balances leads to mixing of financial years. And this leads to a reduced signal function and corrections in the new financial year.
- In order to prevent mixing of financial years and raise the signal function of these suspense accounts, it is necessary to redesign them. It is recommended to use a settlement account as with the production suspense accounts based on billing. To achieve this, a settlement account must be created and the production suspense accounts must be designed per financing stream and then by means of statistic numbers divided by years in combination with financing party.
- To minimize corrections in the following financial year, production numbers should be compared to the production agreements whether these agreements have been exceeded or not. According to the principle of prudence, this "loss" should be taken and the claim will need to be adjusted. The receivable which reasonably can be expected to be received, will be transferred to the settlement account while awaiting the final subsidy determination. This allows the new financial year to start with blank production suspense accounts.

Conclusions and recommendations for the accruals:

- Accruals are not transparent enough to show the integrated balance of a specific accrual, because of the limited function to match entries in the outdated financial system. Pending the new financial system which has better functions to match entries (expected to be operational by no later than the beginning of 2018), the matching of entries should be continued non-integrated. However, this non-integrated matching of entries can be more efficient when entries and debit entries are specified equally. This makes it possible to use a PivotTable in Excel to generate an overview of all open entries at a specific moment.
- To minimize the risk of fraud, it is recommended to consistently carry out arise audits during the monthly non-integrated matching of entries.
- These accounts became polluted by creating more and more suspense accounts and by collecting dozens of accruals in one container account. To prevent these accounts from pollution in the future, new accounts need to be examined by the process manager of the financial administration against a few criteria: size, structural character and necessity. It is also recommended to clean up the accruals during the next year-end procedures by examining the open entries against these criteria.

Reflectie op het onderzoek

In dit hoofdstuk wordt teruggekeken op het onderzoek bij Mondriaan gedurende de stageperiode.

Complexiteit

Voornamelijk de productietussenrekeningen waren door complexiteit van de zorg en diversiteit van afspraken met meerdere financieringspartijen een ingewikkeld onderzoeksobject. Hierdoor heeft het vooronderzoek ten behoeve van het onderzoeksvoorstel meerdere weken in beslag genomen om zelf een helder beeld te krijgen hoe de processen en boekingsgangen lopen, welke informatie voorhanden is en welke nog ontbreken, wie wat doet en hoe het onderzoek uit moet komen te zien en aangepakt zou moeten worden. Aan de hand van gesprekken met medewerkers en managers van de afdelingen P&C en FA werd al snel duidelijk dat het onderzoek een beweging van IST naar SOLL moest worden. Om het onderzoeksrapport een duidelijke en consequente indeling te geven is ervoor gekozen om per soort tussenrekening de huidige situatie, de risico's en knelpunten en SOLL te beschrijven. Achteraf gezien is dit een geweldige keuze geweest voor de leesbaarheid van het rapport, maar zeker ook als houvast en overzichtelijkheid voor mijzelf.

Verschillende belangen van afdelingen

Gedurende het onderzoek ben ik opgelopen tegen verschillende belangen/wensen tussen de afdelingen P&C en FA. Dit had met name betrekking op de inrichting van de tussenrekeningen. FA keek hierbij meer vanuit het oogpunt van uitvoering en P&C meer vanuit het oogpunt hoe informatie van de tussenrekening af te lezen zou moeten zijn. Al met al denk ik objectief onderbouwd te hebben welke optie overall het beste is.

Uitkomst onderzoek en implementatiemogelijkheden

Wat betreft het onderzoek denk ik op basis van meerdere signalen dat het een waardevol onderzoek is geweest voor Mondriaan, waarbij de opgestelde aanbevelingen daadwerkelijk bij kunnen dragen aan een betere en transparantere inrichting en toepassing van de verschillende soorten tussenrekeningen. Ik ben dan ook erg blij dat ik de kans krijg om mijn aanbevelingen daadwerkelijk te gaan implementeren (en mee te werken aan het jaarrekeningtraject) bij Mondriaan gedurende een zevenweekse stage aansluitend op deze afstudeerstage.

Literatuurlijst

Accountants Online. (sd). *Accounting principes*. Opgeroepen op november 25, 2016, van Accountantsonline: <http://www.accountantsonline.nl/1501-accounting-principes.html>

Collaris, K. (2013). *Handleiding DB(B)C registratie*.

Levink, H. (2014, september 8). Wat is kwalitatief onderzoek? 1.

Mavim. (sd). *Administratieve Organisatie en Interne Controle (AO/IC)*. Opgeroepen op oktober 4, 2016, van Mavim: <http://www.mavim.nl/administratieve-organisatie-en-interne-controle-ao-ic>

Molenaar & Lok Groep. (2010, november 2). *Business Process Management Framework*. Opgeroepen op september 29, 2016, van ZBC Kennisbank: <https://zbc.nu/management/business-process-management-management/business-process-management-framework/>

Mondriaan. (sd). *Over Mondriaan*. Opgeroepen op september 22, 2016, van Mondriaan: <http://www.mondriaan.eu/nl/mondriaan-voor-een-geestelijk-gezond-zuid-limburg>

Mondriaan. (sd). *Zorgadministratie*. Opgeroepen op september 15, 2016, van Mondriaan portaal: <https://portaal.mondriaan.eu/financien/Paginas/Zorgadministratie.aspx>

NBA. (sd). *315 Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang door middel van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving*. Opgeroepen op november 2, 2016, van NBA: <https://www.nba.nl/HRAweb/HRA1A/201201/html/45761.htm>

Nederlandse Zorgautoriteit. (sd). Nadere Regel NR/CU-553. *Gespecialiseerde geestelijke gezondheidszorg*. Opgeroepen op oktober 11, 2016, van https://www.nza.nl/1048076/1048133/NR_CU_565__Regeling_gespecialiseerde_geestelijke_gezondheidszorg.pdf

Nederlandse Zorgautoriteit. (sd). REGELING NR/FZ-0015. *Regeling DBBC's, ZZP's en extramurale parameters FZ*. Opgeroepen op oktober 11, 2016, van https://www.nza.nl/1048076/1048133/NR_FZ_0015__Regeling_DBBC_s_ZZP_s_en_extramurale_parameters_forensische_zorg.pdf

QualityFactory. (sd). *Definitie: AO-beschrijving*. Opgeroepen op oktober 5, 2016, van QualityFactory: <http://www.qualityfactory.com/content/definitie-ao-beschrijving>

Stöver, I. (2016, juli 1). *Afspraken Zelfonderzoek curatieve GGZ 2014*. Opgeroepen op oktober 25, 2016, van GGZ Nederland: <http://www.ggznederland.nl/actueel/afspraken-zelfonderzoek-curatieve-ggz-2014>

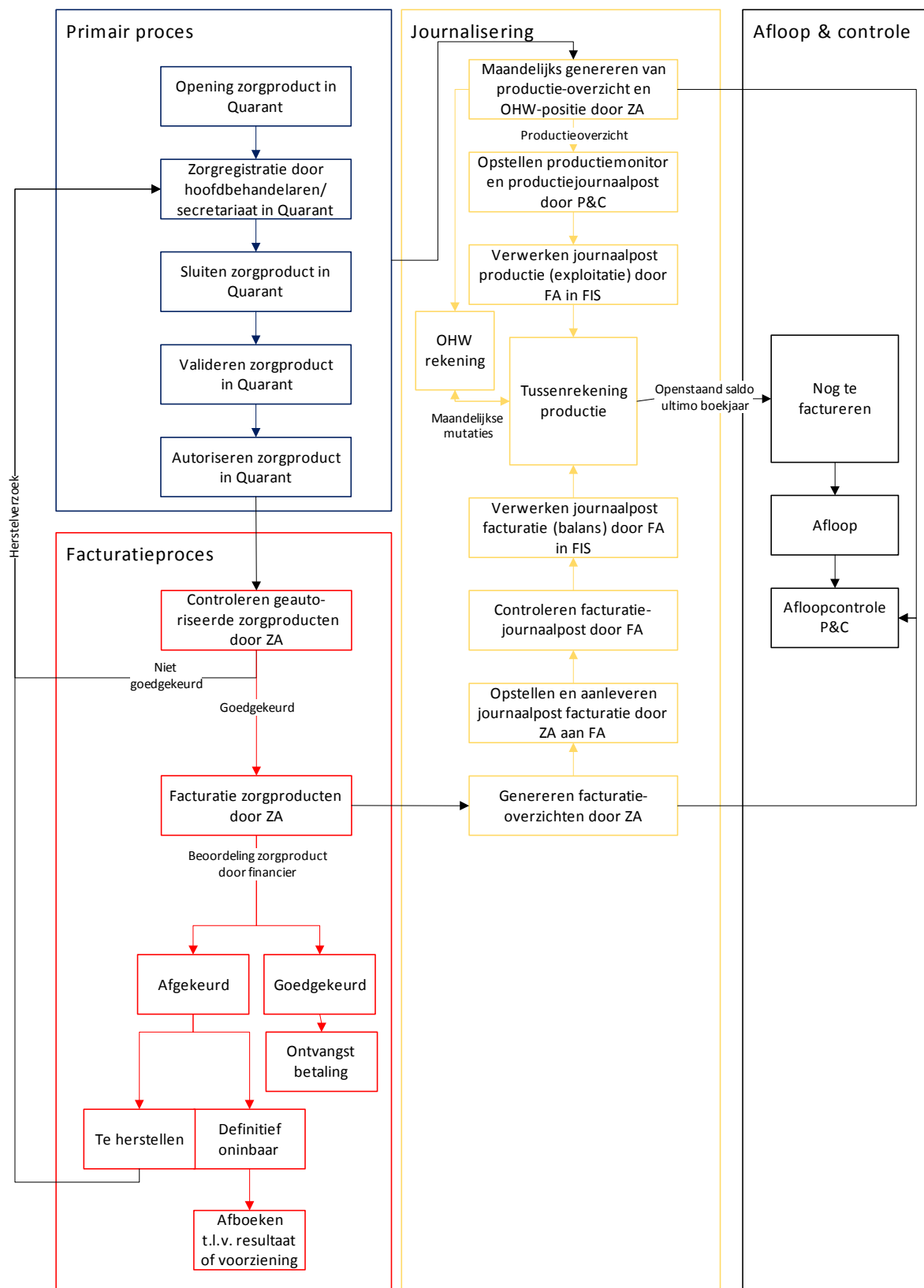
Terlouw, M. (2010, februari 24). *Het matchingprincipe: matchen uw kosten nog met uw opbrengsten..?*. Opgeroepen op november 17, 2016, van VGS: <http://www.vgs.nl/het-matchingprincipe-matchen-uw-kosten-nog-met-uw-opbrengsten/>

Vaassen, E., Bollen, L., Hartmann, F., Meuwissen, R., & Vluggen, M. (2005). *Basisboek Informatie & Control*. Groningen, Nederland: Wolters-Noordhoff bv.

van Vugt, R., & de Groot, A. (2008, februari 1). *Fraudebeheersing gemeenten: onderdeel van bedrijfsvoering*. Opgeroepen op december 13, 2016, van Accountant.nl:
<https://www.accountant.nl/magazines/de-accountant-februari-2008/fraudebeheersing-gemeenten-onderdeel-van-bedrijfsvoering/#>

Verhoeven, N. (2011). *Wat is onderzoek?* Den Haag: Boom Lemma uitgevers.

Bijlage I: schematische weergave verloop productietussenrekeningen met financiering op basis van facturatie



Bijlage II: schematische weergave van de productietussenrekeningen op basis van subsidievoorschotten volgens optie 1

GB nr.	Naam GB	Stat.nr.	Statistieken		GB nr.	Naam GB	Stat.nr.	Statistieken
125200	SVG/JVZ				125999	NTO/NTB		
		20000	SVG/JVZ				20000	SVG/JVZ
							21001	WMO Heerlen
125210	WMO						21002	WMO Maastricht
		21001	WMO Heerlen				21003	WMO Sittard
		21002	WMO Maastricht				21004	WMO etc
		21003	WMO Sittard				21005	WMO etc
		21004	WMO etc				22001	KSW Heerlen
		21005	WMO etc				22002	KSW Maastricht
							22003	KSW Sittard
125220	Kleinschalig Wonen						22004	KSW etc
		22001	KSW Heerlen				22005	KSW etc
		22002	KSW Maastricht				23001	Inl./dagb. Heerlen
		22003	KSW Sittard				23002	Inl./dagb. Maastricht
		22004	KSW etc				23003	Inl./dagb. Sittard
		22005	KSW etc				23004	Inl./dagb. etc
							23005	Inl./dagb. etc
125230	Inloop en dagbesteding						29001	Overige Heerlen
		23001	Inl./dagb. Heerlen				29002	Overige Maastricht
		23002	Inl./dagb. Maastricht				29003	Overige Sittard
		23003	Inl./dagb. Sittard				29004	Overige etc
		23004	Inl./dagb. etc				29005	Overige etc
		23005	Inl./dagb. etc				40001	JZ Zuid
125290	Overige							
		29001	Overige Heerlen					
		29002	Overige Maastricht					
		29003	Overige Sittard					
		29004	Overige etc					
		29005	Overige etc					
125400	Jeugdzorg				125940	NTF Jeugdzorg		
		40001	JZ Zuid				40020	JZ Midden
		40020	JZ Midden				40030	JZ Noord
		40030	JZ Noord				40040	JZ Buitenregionaal
		40040	JZ Buitenregionaal					

Bijlage III: schematische weergave van de productietussenrekeningen op basis van subsidievoorschotten volgens optie 2

GB nr.	Naam GB	Stat.nr.	Statistieken		GB nr.	Naam GB	Stat.nr.	Statistieken
125200	SVG/JVZ				125290	Overige (projecten)		
		16200	SVG/JVZ 2016				16901	Heerlen 2016
		17200	SVG/JVZ 2017				16902	Maastricht 2016
							16903	etc 2016
125210	WMO						17901	Heerlen 2017
		16101	Heerlen 2016				17902	Maastricht 2017
		16102	Maastricht 2016				17903	etc 2017
		16103	etc 2016					
		17101	Heerlen 2017		125400	Jeugdzorg		
		17102	Maastricht 2017				16401	JZ Zuid 2016
		17103	etc 2017				17401	JZ Zuid 2017
							:	
125220	Kleinschalig Wonen						16420	JZ Midden 2016
		16201	Heerlen 2016				17420	JZ Midden 2017
		16202	Maastricht 2016				:	
		16203	etc 2016				16430	JZ Noord 2016
		17201	Heerlen 2017				17430	JZ Noord 2017
		17202	Maastricht 2017				:	
		17203	etc 2017				16440	JZ overig 2016
							17440	JZ overig 2017
125230	Inloop en dagbesteding							
		16301	Heerlen 2016					
		16302	Maastricht 2016					
		16303	etc 2016					
		17301	Heerlen 2017					
		17302	Maastricht 2017					
		17303	etc 2017					