

De Minister voor Medische Zorg
T. van Ark
Parnassusplein 5
2511 VX Den Haag

Secretariaat:
Antonio Vivaldistraat 2, 1083 GR Amsterdam
Postbus 7984, 1008 AD Amsterdam

In te dienen via tool:
[https://www.internetconsultatie.nl/
regelingjaarverantwoordingwmg](https://www.internetconsultatie.nl/regelingjaarverantwoordingwmg)

T +31(0)20 301 03 91
secretariaat@rjnet.nl
www.rjnet.nl

Onze ref: RJ-Richtl 655 stuk 59 C
Datum: Amsterdam, 27 november 2020
Onderwerp: Commentaar internetconsultatie Regeling jaarverantwoording WMG

Hare excellentie mevrouw Van Ark,

De Raad voor de Jaarverslaggeving waardeert de mogelijkheid te reageren op de Regeling jaarverantwoording WMG (hierna: Regeling). We beperken ons daarbij tot die onderwerpen die de externe verslaggeving betreffen.

In zijn algemeenheid ondersteunt de Raad dat de Regeling zoveel mogelijk aansluit bij de bepalingen van Titel 9 Boek 2 BW en als gevolg daarvan bij de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving (hierna: Richtlijnen).

Wij wijzen echter op de formulering in de toelichting van de Regeling waarin is opgenomen dat de Richtlijnen een rol kunnen spelen. Met deze formulering wordt de rol en de gezaghebbende status van de Richtlijnen niet juist weergegeven. De Ondernemingskamer¹ en de Hoge Raad² hebben aangegeven dat bij de beoordeling van de vraag, of een jaarrekening het in artikel 2:362 BW vereiste inzicht geeft op basis van de in het maatschappelijk verkeer algemeen aanvaarde normen, de Richtlijnen een belangrijk oriëntatiepunt en gezaghebbende kenbron vormen voor wat in het concrete geval als aanvaardbaar heeft te gelden. Wij verzoeken de betreffende tekst in de toelichting van de Regeling aan te passen en de gezaghebbende rol van de Richtlijnen tot uitdrukking te brengen.

Wij zien een aantal evidente verbeteringen en verduidelijkingen ten opzichte van de huidige Regeling verslaggeving WTZi (RVW):

- Het feit dat de Regeling het bestuursverslag van toepassing verklaart.
- Het feit dat nu duidelijk is welke rechtspersonen hun jaarrekening openbaar moeten maken bij het handelsregister naast de openbaarmaking bij het CIBG.

¹ Bijvoorbeeld Ondernemingskamer, 7 november 2002, ECLI:NL:GHAMS:2002:AF0021 en Ondernemingskamer, 20 november 2003, ECLI:NL:GHAMS:2003:AN8736.

² Hoge Raad, 10 februari 2006, ECLI:NL:HR:2006:AU7473

- Het feit dat de Regeling duidelijkheid geeft over de van toepassing zijnde regelgeving in het geval zorgaanbieders onder meerdere regelingen vallen (bijvoorbeeld de Regeling jaarverantwoording WMG en de Regeling Jeugdwet).

Wij zijn van mening dat het kasstroomoverzicht in de jaarrekening dient te worden opgenomen. In de toelichting op de Regeling is opgenomen dat een kasstroomoverzicht niet nodig wordt geacht. Een kasstroomoverzicht van belang om inzicht te krijgen in de samenstelling van de kasstromen. Het kasstroomoverzicht is een belangrijk overzicht voor stakeholders in het kader van early warning: het biedt inzicht in de ontwikkeling van de liquiditeit van de zorginstelling en is voor de beoordeling van continuïteit van significant belang. Daarom is het belangrijk dat grote en middelgrote zorgaanbieders die vallen onder artikel 2 lid 1 van de Regeling een kasstroomoverzicht opstellen. Dit is tevens in overeenstemming met de huidige tekst van RJ 655 Zorginstellingen en RJ 360 Kasstroomoverzicht. Wij verzoeken de tekst van de toelichting op de Regeling hierop aan te passen.

Wij hebben daarnaast enkele algemene opmerkingen. We vragen aandacht voor de complexiteit van de formulering van de Regeling (met name artikel 2) en de toegankelijkheid ervan. Door de uitbreiding van het toepassingsgebied valt nu ook een aanzienlijk aantal kleine zorgaanbieders c.q. onderaannemers onder de nieuwe verantwoordingsbepalingen; het is te verwachten dat deze organisaties professionele ondersteuning nodig hebben om de praktische impact van deze regeling te doorzien. We dringen erop aan te verduidelijken welke zorgaanbieders onder de Regeling vallen en welke bepalingen op welke zorgaanbieders van toepassing zijn.

Daarnaast brengen wij de volgende punten onder uw aandacht:

- *Verantwoording bedrijfsopbrengsten*
Inzicht in de samenstelling van de bedrijfsopbrengsten van een zorgaanbieder is van groot belang voor het inzicht van gebruikers in het resultaat. Wij verzoeken daarom de vrijstelling voor kleine en middelgrote rechtspersonen met betrekking tot de samentrekking van opbrengsten en kosten tot brutobedrijfsresultaat te laten vervallen.
- *Modellen en sectorspecifieke jaarrekeningposten*
We zijn van mening dat de modellen zoals opgenomen in de bijlage bij RJ 655 moeten worden gehandhaafd omdat deze modellen op de zorgexploitatie zijn toegesneden en daardoor goed aansluiten op de karakteristieken van de zorgsector. Verder blijkt dat deze modellen momenteel tot tevredenheid van de sector worden gehanteerd.
Mocht niettemin worden besloten de modellen in bijlage 1 van de Regeling te hanteren, dan adviseren we ter verbetering van het inzicht in ieder geval de zorgspecifieke posten ‘vorderingen en schulden uit hoofde van financieringstekort/overschot’, ‘onderhanden werk uit hoofde van DBC’s/DBC-zorgproducten’ en ‘honorariumkosten vrijgevestigde medische specialisten’ toe te voegen in de modellen.
- *Inzicht in nevensgeschikte organisaties*
In het huidige artikel 7 lid 2 RVW is opgenomen dat wanneer een groepshoofd ontbreekt, de centrale leiding een bestuur aanwijst dat de geconsolideerde jaarrekening opstelt. Dit artikel is opgenomen om te realiseren dat als er ingeval van stichtingen sprake is van nevenschikking door een personele unie in bestuur en toezicht én er ook sprake is van een economische eenheid, er een geconsolideerde jaarrekening opgesteld wordt. Deze bepaling is niet meer opgenomen in de Regeling. Wij benadrukken de noodzaak van een dergelijk artikel in de nieuwe Regeling. Dit om transparantie bij structuren met nevensgeschikte entiteiten te bevorderen en daarbij te voorkomen dat nevensgeschikte stichtingen die aan genoemde voorwaarden voldoen ten onrechte niet consolideren. We adviseren specifiek te

benoemen op welke wijze het groepshoofd wordt bepaald zodat duidelijk is welke stichting de geconsolideerde jaarrekening moet opstellen.

– *Gewijzigde scope consolidatievrijstelling*

De consolidatievrijstelling voor zorgaanbieders waarvan de financiële gegevens die de zorgaanbieder zou moeten consolideren, zijn opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening van een andere rechtspersoon (consolidatievrijstelling voor ‘tussenholdings’) is in deze Regeling beperkender geformuleerd dan in artikel 7 lid 4 RVW. Hierdoor zullen minder zorgaanbieders gebruik kunnen maken van deze vrijstelling. Dat achten wij niet wenselijk. Wij dringen erop aan de formulering in de Regeling aan te passen zodat deze materieel overeenstemt met het huidige artikel 7 lid 4 RVW.

Daarnaast wijzen wij op het vervallen van artikel 7 lid 6 RVW waardoor de zgn. ‘zuivere steunstichting’ niet langer onder de consolidatievrijstelling valt. Dit kan onbedoelde consequenties hebben voor de ratio’s en vraagt extra aandacht in de communicatie van de Regeling.

Onze gedetailleerde reactie op de vragen uit de internetconsultatie en op de artikelen van de Regeling is in de appendices bij deze brief opgenomen.

Wij zijn graag bereid nader met u in gesprek te gaan over ons commentaar.

Hoogachtend,

prof. dr. Peter Sampers
Voorzitter Raad voor de Jaarverslaggeving

drs. Marco Walhout RA
Voorzitter RJ-werkgroep zorginstellingen

Appendix 1 – Gedetailleerde reactie op de artikelen van de Regeling

Art.	Tekst artikel	Reactie
1	Definities	De term ‘zorgaanbieder’ is gedefinieerd in de WMG. Het zou de leesbaarheid van de Regeling verbeteren als de term zorgaanbieder ook in deze Regeling zou worden opgenomen.
2	Scope	<p>Uit artikel 2 blijkt dat de reikwijdte van de Regeling zeer breed is, namelijk alle zorgaanbieders. Voor zover een zorgaanbieder niet onder lid 2, 4 of 5 valt, valt deze onder lid 1. Indien duidelijk is onder welk lid van artikel 2 een zorgaanbieder valt, kan worden vastgesteld welke bepalingen van toepassing zijn.</p> <p>We dringen erop aan door middel van een beslisboom of in een tabel te verduidelijken aan welke bepalingen van de Regeling een specifieke zorgaanbieder moet voldoen.</p> <p>In dit verband brengen wij de medisch specialistische bedrijven (MSB's) die met elk ziekenhuis in Nederland verbonden zijn, onder uw aandacht. Deze MSB's komen in verschillende juridische gedaantes voor, zijn aanzienlijk in omvang en leveren (een belangrijke bijdrage in de levering van) zorg. Voor MSB's is de vraag of zij zelf gezien worden als leverancier van zorg. Vallen deze MSB's onder de Regeling? We adviseren dit te verduidelijken in de toelichting van de Regeling.</p>
2	1. Onverminderd artikel 11 stelt een zorgaanbieder, anders dan bedoeld in het tweede, vierde en vijfde lid, als financiële verantwoording, een jaarrekening op met overeenkomstige toepassing van het bepaalde bij en krachtens de afdelingen 2. tot en met 6 van titel 9 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, uitgezonderd de artikelen 361,	<p>De formulering van lid 1 is naar onze mening erg complex. Wij geven in overweging de formulering als volgt te vereenvoudigen:</p> <p><i>Een zorgaanbieder stelt, anders dan bedoeld in het tweede, vierde en vijfde lid, als financiële verantwoording, een jaarrekening op met overeenkomstige toepassing van het bepaalde bij en krachtens de afdelingen 2. tot en met 6 van titel 9 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek.</i></p>

Art.	Tekst artikel	Reactie
2.	<p>tweede lid, 362, zesde en zevende lid, 363, eerste lid, tweede zin, en zesde lid, 373, vijfde lid, 377, vierde lid, 379, vierde en vijfde lid, 380, derde lid, 389, vierde en vijfde lid. Deze zorgaanbieder richt zijn financiële verantwoording per boekjaar in overeenkomstig bijlage 1 bij deze regeling, met dien verstande dat de vrijstellingen, bedoeld in artikel 7, mogen worden toegepast indien aan artikel 6, eerste en tweede lid, is voldaan.</p> <p>...</p>	<p><i>Op de jaarrekening zijn niet van toepassing de volgende artikelen van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> – <i>artikel 361, tweede lid,</i> – <i>artikel 362, zevende lid</i> – <i>artikel 363, eerste lid, tweede zin, en zesde lid,</i> – <i>artikel 373, vijfde lid,</i> – <i>artikel 377, vierde lid,</i> – <i>artikel 379, vierde en vijfde lid,</i> – <i>artikel 380, derde lid,</i> – <i>artikel 389, vierde en vijfde lid.</i> <p><i>Voor de toepassing van de afdelingen 2 tot en met 6 van titel 9 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek wordt:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> – <i>artikel 362, zesde lid vervangen door artikel 13 vierde lid van deze regeling³.</i> <p><i>Deze zorgaanbieder richt zijn financiële verantwoording per boekjaar in overeenkomstig bijlage 1 bij deze regeling. Daarbij mogen de vrijstellingen, bedoeld in artikel 7, worden toegepast indien aan artikel 6, eerste en tweede lid, is voldaan.</i></p> <p>Hetzelfde geldt voor lid 3.</p> <p>In de laatste volzin wordt vermeld dat bij de inrichting van de jaarrekening de vrijstellingen van artikel 7 (vrijstellingen voor middelgrote zorgaanbieder) mogen worden toegepast. Daaraan zouden naar onze mening de vrijstellingen van artikel 5 voor kleine rechtspersonen moeten worden toegevoegd.</p>

³ Een vergelijkbare formulering is opgenomen in artikel 30 van het Besluit toegelaten instellingen volkshuisvesting 2015.

Art.	Tekst artikel	Reactie
3	Toelichtingsvereisten betreffende financiële derivaten	Wij merken op dat ook de toelichtingsvereisten van RJ 290 Financiële instrumenten van toepassing zijn. Wij adviseren u de toelichtingsvereisten in de Regeling af te stemmen met de reeds bestaande toelichtingsvereisten van RJ 290.
4	<p>1. Een zorgaanbieder als bedoeld in artikel 2, eerste lid, die op twee opeenvolgende balansdata, zonder onderbreking nadien op twee opeenvolgende balansdata, heeft voldaan aan minimaal twee van de in het tweede lid omschreven vereisten kan voor de financiële verantwoording artikel 5 toepassen.</p> <p>2. De vereisten, bedoeld in het eerste lid, zijn:</p> <p>a. de waarde van de activa volgens de balans met toelichting bedraagt, op de grondslag van verkrijgings- en vervaardigingsprijs, niet meer dan € 6.000.000;</p> <p>b. de netto-omzet over het boekjaar bedraagt niet meer dan € 12.000.000;</p> <p>c. het gemiddeld aantal werknemers over het boekjaar bedraagt minder dan 50.</p> <p>3. Voor de toepassing van het eerste-<u>tweede</u> lid worden meegeteld de waarde van de activa, de netto-omzet en het getal der werknemers van groepsmaatschappijen, die in de consolidatie zouden moeten worden betrokken als de zorgaanbieder een geconsolideerde <u>financiële</u> jaarrekening zou moeten opstellen. Dit geldt niet, indien de zorgaanbieder artikel 11, derde lid, onderdeel b, toepast.</p> <p>4. Voor het eerste en tweede boekjaar geldt het eerste lid eveneens voor een zorgaanbieder die op</p>	<p>Wij adviseren in lid 2 voor de groottecriteria te verwijzen naar artikel 2:396 lid 1 BW.</p> <p>Zie enkele tekstuele opmerkingen in lid 3.</p>

Art.	Tekst artikel	Reactie
	de balansdatum van het eerste boekjaar aan de desbetreffende vereisten heeft voldaan.	
5	<p>1. Voor de balans hoeven geen andere opgaven te worden gedaan dan de opgaven, bedoeld in artikel 396, derde lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, met dien verstande dat de opgave, bedoeld in artikel 373, vijfde lid, eerste volzin, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, niet hoeft te worden gedaan.</p> <p>2. In de winst- en verliesrekening worden de posten, genoemd in artikel 377, derde lid, onderdelen a tot en met d en g, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, samengetrokken tot een post bruto-bedrijfsresultaat.</p> <p>3. Op de bijzondere voorschriften omtrent de toelichting is artikel 396, vijfde lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek van overeenkomstige toepassing, met dien verstande dat in aanvulling op de tweede volzin van dat artikellid ook de artikelen 380c, 380d en 383b tot en met 383e, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek niet van toepassing zijn.</p>	<p>In lid 2 wordt gesproken over brutobedrijfsresultaat, in bijlage 1, model B over brutomarge. We adviseren de terminologie te uniformeren.</p> <p>Door de winst-en-verliesrekening te starten met bruto-bedrijfsresultaat of brutomarge (dit geldt voor kleine en middelgrote zorgaanbieders) ontbreekt de samenstelling van de bedrijfsopbrengsten. Wij achten inzicht in de samenstelling van de bedrijfsopbrengsten van een zorgaanbieder noodzakelijk voor het inzicht. Uiteraard is het ook mogelijk dat inzicht te geven door in de toelichting een uitsplitsing te geven. Dit is evenwel niet verplicht. Wij verzoeken u daarom deze vrijstelling voor kleine zorgaanbieders niet in te voeren.</p> <p>Kleine zorgaanbieders zijn vrijgesteld van het verstrekken van informatie over derivaten (artikel 3 van de Regeling). Wij wijzen erop dat de risico's voor kleine zorgaanbieders aan het bezit van derivaten veelal groter zijn dan voor grote zorgaanbieders. Informatieverstrekking over derivaten is daarom relevante informatie voor gebruikers van de jaarrekening.</p> <p>Artikel 5 van de Regeling wijkt af van art. 2:396 BW omdat de Regeling geen onderscheid maakt tussen de inrichtingsjaarrekening en de openbaar te maken jaarrekening. Dit betekent dat in tegenstelling tot artikel 2:396 BW in de openbaar te maken jaarrekening de winst-en-verliesrekening en de toelichting daarop moeten worden opgenomen.</p>
6	1. Een zorgaanbieder als bedoeld in artikel 2, eerste lid, die op twee opeenvolgende balansdata, zonder onderbreking nadien op twee opeenvolgende balansdata, heeft voldaan aan minimaal twee van de in het tweede lid	Wij adviseren in lid 2 voor de groottecriteria te verwijzen naar artikel 2:397 lid 1 BW.

Art.	Tekst artikel	Reactie
	<p>omschreven vereisten kan voor de financiële verantwoording artikel 7 toepassen.</p> <p>2. De vereisten, bedoeld in het eerste lid, zijn:</p> <p>a. de waarde van de activa volgens de balans met toelichting, bedraagt, op grondslag van verkrijgings- en vervaardigingsprijs, niet meer dan € 20.000.000;</p> <p>b. de netto-omzet over het boekjaar bedraagt niet meer dan € 40.000.000;</p> <p>c. het gemiddeld aantal werknemers over het boekjaar bedraagt minder dan 250.</p> <p>3. Artikel 4, derde en vierde lid, is van overeenkomstige toepassing.</p>	
7	<p>1. Voor de balans hoeven geen andere opgaven te worden gedaan dan de weergaven, bedoeld in artikel 3, en de opgaven, bedoeld in artikel 397, vijfde lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, met dien verstande dat de opgave, bedoeld in artikel 373, vijfde lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, niet hoeft te worden gedaan. De artikelen 370, tweede lid, en 375, tweede lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek vinden toepassing op het totaal van de vorderingen en schulden en op de posten uit het eerste lid van die artikelen welke afzonderlijke vermelding behoeven.</p> <p>2. In de winst- en verliesrekening worden de posten, genoemd in artikel 377, derde lid, onderdelen a tot en met d en g, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek samengetrokken tot een post bruto-bedrijfsresultaat; de zorgaanbieder</p>	<p>Lid 1: Artikel 7 van de Regeling wijkt af van art. 2:397 BW omdat de Regeling geen onderscheid maakt tussen de inrichtingsjaarrekening en de openbaar te maken jaarrekening. De Regeling sluit voor de balans aan bij artikel 2:397 lid 5 BW. Lid 5 gaat echter over de openbaar te maken toelichting bij de balans (en niet over de in de inrichtingsjaarrekening op te nemen toelichting bij de balans). Artikel 2:397 BW kent geen vrijstellingen in de inrichtingsjaarrekening voor de toelichting bij de balans van middelgrote rechtspersonen. Ons is niet duidelijk waarom de wetgever op dit punt afwijkt van Titel 9 Boek 2 BW.</p> <p>Lid 2: Door de samentrekking van de posten de netto-omzet, toe- of afnemning van de voorraad gereed product en onderhanden werk, de geactiveerde productie ten behoeve van het eigen bedrijf, de overige bedrijfsopbrengsten en de kosten van grond- en hulpstoffen en de overige externe kosten tot de post bruto-bedrijfsresultaat krijgt de gebruiker van de jaarrekening geen inzicht in de samenstelling van de bedrijfsopbrengsten.</p>

Art.	Tekst artikel	Reactie
	<p>vermeldt in een verhoudingscijfer, in welke mate de netto-omzet ten opzichte van die van het vorige jaar is gestegen of gedaald.</p> <p>3. Op de bijzondere voorschriften omtrent de toelichting is artikel 397, zesde lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek van overeenkomstige toepassing, met dien verstande dat in aanvulling op de tweede volzin van dat artikellid ook de artikelen 380 en 382a van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek niet van toepassing zijn.</p>	<p>Wij achten inzicht in de bedrijfsopbrengsten van een zorgaanbieder juist noodzakelijk voor het inzicht in de jaarrekening. Wij verzoeken u daarom deze vrijstelling voor middelgrote zorgaanbieders niet in te voeren (conform het huidige model voor de resultatenrekening, zie RJ 655).</p> <p>In lid 2 wordt gesproken over brutobedrijfsresultaat, in bijlage 1, model B over brutomarge. Zie ook de opmerkingen over brutomarge in appendix 1.</p>
8	<p>1. Een zorgaanbieder voegt de volgende informatie toe aan de jaarrekening, bedoeld in artikel 2, eerste lid, of de financiële verantwoording, bedoeld in artikel 2, tweede lid, vierde lid, of vijfde lid:</p> <p>a. een accountantsverklaring die voldoet aan artikel 9;</p> <p>b. een weergave van de statutaire regeling omtrent de bestemming van de winst;</p> <p>c. een weergave van de statutaire regeling omtrent de bijdrage in een tekort van een coöperatie of onderlinge waarborgmaatschappij, voor zover deze van de wettelijke bepalingen afwijkt;</p> <p>d. een lijst van namen van degenen aan wie een bijzonder statutair recht inzake de zeggenschap in de zorgaanbieder toekomt, met een omschrijving van de aard van dat recht;</p> <p>e. een opgave van het aantal stemrechtloze aandelen en het aantal aandelen dat geen of</p>	<p>Lid 1 behandelt de aan de jaarrekening toe te voegen informatie (op grond van artikel 40b lid 2 sub b. WMG).</p> <p>Wij adviseren de informatie genoemd onder a t/m f aan te duiden als ‘overige gegevens’ in lijn met de terminologie in Titel 9 Boek 2 BW en de gebruikelijke indeling/terminologie in jaarstukken.</p> <p>Wij juichen de terugkeer van het bestuursverslag als onderdeel van de financiële verantwoording toe. Wij adviseren het ministerie tijdig te communiceren met zorgaanbieders over de verplichting een bestuursverslag op te stellen.</p> <p>Op het bestuursverslag is artikel 2:391 BW van toepassing. Dit betekent dat het bestuursverslag moet worden opgemaakt in overeenstemming met RJ 400 Bestuursverslag.</p>

Art.	Tekst artikel	Reactie
	<p>slechts een beperkt recht geeft tot deling in de winst of reserves van de vennootschap, met vermelding van de bevoegdheden die zij geven;</p> <p>f. een opgave van het bestaan van nevenvestigingen en van de landen waar nevenvestigingen zijn, alsmede van hun handelsnaam indien deze afwijkt van die van de zorgaanbieder;</p> <p>g. bestuursverslag; en</p> <p>h. een verslag van de interne toezichthouder waarin deze verantwoording aflegt over zijn handelen en van de resultaten die dat handelen heeft opgeleverd, indien de zorgaanbieder op grond van artikel 3 van de Wet toetreding zorgaanbieders, of artikel 14 van de Wet ambulancezorgvoorzieningen moet beschikken over een interne toezichthouder.</p>	
9	<p>1. De accountantsverklaring, bedoeld in artikel 8, eerste lid, onderdeel a, bevat de uitslag van het onderzoek omtrent de getrouwheid van de financiële verantwoording, waarbij ...</p>	<p>Lid 1 sub c1 verwijst naar artikel 8, achtste lid. Dit moet zijn artikel 8, zevende lid.</p>
11	<p>Een zorgaanbieder als bedoeld in artikel 2, eerste lid, die alleen of samen met een andere groepsmaatschappij, aan het hoofd staat van zijn groep, stelt als financiële verantwoording naast de eigen jaarrekening als bedoeld in artikel 2, voor deze groep een geconsolideerde jaarrekening op, waarin is opgenomen de eigen financiële gegevens met die van zijn dochtermaatschappijen in de groep, andere groepsmaatschappijen en andere rechtspersonen</p>	<p>Artikel 11 en 12 behandelen de consolidatieplicht en consolidatievrijstellingen.</p> <p><u>Consolidatieplicht</u> In artikel 7 lid 2 RVW is opgenomen dat wanneer een groepshoofd ontbreekt, de centrale leiding een bestuur aanwijst die de geconsolideerde jaarrekening opstelt. Dit artikel is opgenomen om te realiseren dat als er, ingeval van stichtingen, sprake is van nevenschikking door een personele unie in bestuur en toezicht én er ook sprake is van een economische eenheid, er een geconsolideerde jaarrekening opgesteld dient te worden. Er</p>

Art. Tekst artikel	Reactie
<p>waarop hij een overheersende zeggenschap kan uitoefenen of waarover hij de centrale leiding heeft.</p> <p>2. Een zorgaanbieder als bedoeld in artikel 2, eerste lid, waarop het eerste lid niet van toepassing is, maar die in zijn groep een of meer dochtermaatschappijen heeft of andere rechtspersonen waarop hij een overheersende zeggenschap kan uitoefenen of waarover hij de centrale leiding heeft, stelt als financiële verantwoording naast de eigen jaarrekening, bedoeld in artikel 2, een geconsolideerde jaarrekening op, waarin zijn opgenomen de eigen financiële gegevens met die van zijn dochtermaatschappijen in het groepsdeel, andere groepsmaatschappijen in het groepsdeel en andere rechtspersonen in het groepsdeel waarop hij een overheersende zeggenschap kan uitoefenen of waarover hij de centrale leiding heeft.</p> <p>3. Consolidatie mag achterwege blijven, indien:</p> <p>a. bij consolidatie wordt voldaan aan de vereisten, bedoeld in artikel 4; of</p> <p>b. de financiële gegevens die de zorgaanbieder zou moeten consolideren zijn opgenomen in een geconsolideerde jaarrekening die voldoet aan artikel 12 en door een rechtspersoon of vennootschap openbaar is gemaakt op de in artikel 13 voorgeschreven manier.</p> <p>4. De zorgaanbieder die ingevolge het eerste of tweede lid een geconsolideerde jaarrekening</p>	<p>moet dan een zorgaanbieder worden aangewezen die de geconsolideerde jaarrekening opstelt. Deze bepaling ontbreekt nu in de Regeling. Wij adviseren een dergelijke bepaling alsnog op te nemen omdat anders eenvoudig onder de consolidatieverplichting kan worden uitgekomen. Dit is ongewenst in het kader van transparante en relevante verslaggeving door zorggroepen. Wel adviseren we specifiek te benoemen op welke wijze het groepshoofd wordt bepaald zodat duidelijk is welke stichting de geconsolideerde jaarrekening moet opstellen.</p> <p><u>Consolidatievrijstelling ‘tussenholdings’</u></p> <p>Lid 3 sub b en lid 4 gaan over de consolidatievrijstelling indien de financiële gegevens die de zorgaanbieder zou moeten consolideren zijn opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening van een andere zorgaanbieder. Wij wijzen erop dat de tekst inhoudelijk afwijkt van de huidige bepalingen in artikel 7 lid 4 van de Regeling verslaggeving WTZi (RVW):</p> <ul style="list-style-type: none"> - de RVW gaat ervan uit dat de geconsolideerde jaarrekening ook kan worden opgemaakt door een rechtspersoon die niet als zorgaanbieder wordt aangemerkt. De Regeling lijkt ervan uit te gaan dat de consoliderende rechtspersoon moet kwalificeren als zorgaanbieder. We achten dit ongewenst. - De Regeling gaat ervan uit dat de geconsolideerde jaarrekening wordt opgemaakt volgens artikel 12 van de Regeling. Daaruit maken wij op dat een geconsolideerde jaarrekening die is opgemaakt op basis van Titel 9 Boek 2 BW niet langer aan de eisen voldoet. Dat is volgens de RVW wel het geval. We achten deze inperking ongewenst. <p>Wij dringen erop aan de formulering in de Regeling aan te passen zodat deze materieel overeenstemt met het huidige artikel 7 lid 4 RVW.</p> <p><u>Consolidatievrijstellingen vervallen</u></p>

Art.	Tekst artikel	Reactie
	<p>opstelt, vermeldt de toepassing van het derde lid, onderdeel b, ten aanzien van een andere zorgaanbieder als bedoeld in het eerste of tweede lid, in de toelichting.</p>	<p>De consolidatievrijstellingen voor binnen de groep vallende onderwijsactiviteiten en activiteiten o.g.v. de Woningwet zijn vervallen, evenals de consolidatievrijstelling voor zuivere steunstichtingen. Het vervallen van deze vrijstellingen is in overeenstemming met de algemene bepalingen omtrent consolidatie in Titel 9 Boek 2 BW.</p> <p>Wij adviseren over het vervallen van deze vrijstellingen tijdig te communiceren met zorgaanbieders.</p> <p>We adviseren afstemming te zoeken met de betreffende ministeries vanwege onvoorziene gevolgen indien woningcorporaties en onderwijsinstellingen die hun jaarrekening opstellen op basis van specifieke verslaggevingsrichtlijnen in de geconsolideerde jaarrekening van de zorgaanbieder moeten worden opgenomen.</p>
12	<p>1. Op de geconsolideerde jaarrekening, bedoeld in artikel 11, eerste lid, is afdeling 13 van titel 9 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, uitgezonderd de artikelen 406, 407, tweede en derde lid, 408 en 414, vierde en vijfde lid, van overeenkomstige toepassing.</p> <p>2. De zorgaanbieder die ingevolge artikel 11 een geconsolideerde jaarrekening opstelt, richt deze in overeenkomstig de artikel 2, eerste lid, en 4 tot en met 7, met dien verstande dat:</p> <p>a. de benamingen mogen worden aangepast om het groepskarakter aan te geven;</p> <p>b. in de geconsolideerde balans het aandeel van derden in groepsmaatschappijen afzonderlijk als onderdeel van het groepsvermogen wordt opgenomen;</p>	<p>Lid 2: De term ‘Buitengewoon resultaat’ wordt niet meer gehanteerd (zie voorgestelde correctie). We verzoeken daarom deze term niet te hanteren.</p>

Art.	Tekst artikel	Reactie
	<p>c. in een geconsolideerde winst- en verliesrekening het aandeel van derden in het geconsolideerde resultaat na belastingen afzonderlijk wordt gegeven; indien het gesplitst wordt gegeven, moet dit geschieden na het resultaat uit gewone bedrijfsuitoefening na belastingen en na het buitengewone resultaat na belastingen.</p> <p>3. De zorgaanbieder die ingevolge artikel 11 een geconsolideerde jaarrekening opstelt, voegt een afzonderlijke accountantsverklaring toe voor de geconsolideerde jaarrekening die voldoet aan artikel 9.</p> <p>...</p>	
13	<p>1. De openbaarmaking geschiedt langs elektronische weg door deponering van de volledig in de Nederlandse taal en euro gestelde jaarverantwoording bij het CIBG via het platform DigiMV.</p> <p>2. Op de accountantsverklaring die wordt gedeponeed, mag onder vermelding van de voor- en achternaam van de accountant, de ondertekening door de accountant achterwege blijven, mits deze op het origineel aanwezig is.</p> <p>3. De jaarverantwoording wordt openbaar gemaakt met inachtneming van hetgeen omtrent de financiële toestand tussen 31 december van het boekjaar en de datum van openbaarmaking is gebleken.</p> <p>4. Blijkt na deponering van de jaarverantwoording dat die in ernstige mate</p>	<p>Lid 3 en 4 zijn ontleend aan artikel 2:362 lid 6 BW. In lid 3 is opgenomen dat de jaarverantwoording openbaar wordt gemaakt met inachtneming van hetgeen omtrent de financiële toestand tussen 31 december van het boekjaar en de <u>datum van openbaarmaking</u> is gebleken. Wij zijn van mening dat hier opgenomen zou moeten worden ‘de datum van vaststelling’.</p> <p>Wij wijzen erop dat in de Regeling is niet opgenomen binnen welke termijn na vaststelling van de jaarrekening deze openbaar moet worden gemaakt (vergelijkbaar met artikel 2:394 lid 1 en 2 BW).</p>

Art.	Tekst artikel	Reactie
	tekortschiet, dan meldt de zorgaanbieder dit onverwijld bij het CIBG via het elektronische platform DigiMV.	

Appendix 2 – Reactie op de toelichting bij de Regeling

Nr.	Pagina	Reactie
	62: Het doel van de financiële verantwoording is ingevolge artikel 2 van de regeling, juncto artikel 2:362 BW, gelijk aan dat van de in het BW geregelde jaarrekening. Het doel is dat volgens normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd, een zodanig inzicht wordt gegeven dat een verantwoord oordeel kan worden gevormd omtrent het vermogen en het resultaat, alsmede voor zover de aard van een jaarrekening dat toelaat, omtrent de solvabiliteit en de liquiditeit van de zorgaanbieder. In dit verband kunnen ook de RJ-Richtlijnen een rol spelen. Dit heeft de Hoge Raad met betrekking tot de jaarrekening bepaald in haar arrest van 10 februari 2006, ECLI:NL:HR:2006:AU7473.	Wij wijzen echter op de formulering in de toelichting van de Regeling waarin is opgenomen dat de Richtlijnen een rol kunnen spelen. Met deze formulering wordt de rol en de gezaghebbende status van de Richtlijnen niet juist weergegeven. De Ondernemingskamer en de Hoge Raad hebben aangegeven dat bij de beoordeling van de vraag, of een jaarrekening het in artikel 2:362 BW vereiste inzicht geeft op basis van de in het maatschappelijk verkeer algemeen aanvaarde normen, de Richtlijnen een belangrijk oriëntatiepunt en gezaghebbende kenbron vormen voor wat in het concrete geval als aanvaardbaar heeft te gelden. Wij verzoeken de betreffende tekst in de toelichting van de Regeling aan te passen en de gezaghebbende rol van de Richtlijnen tot uitdrukking te brengen.
2	39-40: ‘In dit kader wordt opgemerkt dat in de voor de betrokken zorgaanbieders voorgeschreven financiële verantwoording niet een kasstroomoverzicht hoeft te worden opgenomen. Het kasstroomoverzicht is weliswaar een algemeen geaccepteerd onderdeel van de financiële verantwoording en als zodanig opgenomen in de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving, voor middelgrote en grote rechtspersonen, van de Raad voor de Jaarverslaggeving (hierna: RJ-Richtlijnen), maar de RJ-Richtlijnen hebben het karakter van	In de toelichting op de Regeling is opgenomen dat een kasstroomoverzicht niet nodig wordt geacht. Maatschappelijk gezien is een kasstroomoverzicht van belang om inzicht te krijgen in de samenstelling van de kasstromen en is een belangrijk overzicht in het kader van early warning en beoordeling van continuïteit. Daarom zouden grote en middelgrote zorgaanbieders die vallen onder artikel 2 lid 1 van de regeling een kasstroomoverzicht moeten opstellen in overeenstemming met RJ 655 Zorginstellingen en RJ 360

Nr.	Pagina	Reactie
	aanbevelingen en het opnemen van een kasstroomoverzicht wordt niet nodig geoordeeld. Het ontbreken van het kasstroomoverzicht is dus geen overtreding van het bepaalde bij of krachtens artikel 40b Wmg.’	Kasstroomoverzicht. Wij verzoeken de tekst van de toelichting op de Regeling hierop aan te passen.
3	52: Deze vrijstelling geldt ook voor het geval dat nevenschikte zorgaanbieders beide te kwalificeren zijn als hoofd van een groep(sdeel) en waarvan er één reeds een geconsolideerde financiële verantwoording openbaar heeft gemaakt. Hierbij kan worden gedacht aan twee stichtingen die door een personele unie in het bestuur en toezicht zijn verbonden. Onder omstandigheden kan dan een groepsrelatie bestaan, waarbij sprake is van twee groepshoofden.	Het komt in de praktijk niet voor dat meerdere rechtspersonen kwalificeren als hoofd van dezelfde groep. Het gaat erom of één van de rechtspersonen overheersende zeggenschap kan uitoefenen over de andere rechtspersoon. Indien daarvan geen sprake is, is er ook geen sprake van consolidatie. De tekst in de toelichting is naar onze mening niet juist.

Appendix 3 – Reactie op de vragen van de internetconsultatie

Nr.	Vragen bij internetconsultatie	Reactie
1	Is bijlage 1 in combinatie met artikel 2, eerste lid, van de concept Regeling jaarverantwoording WMG voor de zorgaanbieders, die rechtspersoon zijn, duidelijk en werkbaar?	<p>De modellen zijn ontleend aan het Besluit modellen jaarrekening. De modellen wijken af van de huidige modellen in RJ 655 Zorginstellingen die toegesneden zijn op de specifieke activiteiten van zorginstellingen. We zijn van mening dat de modellen zoals opgenomen in de bijlage bij RJ 655 moeten worden gehandhaafd omdat deze modellen op de zorgexploitatie zijn toegesneden en daardoor goed aansluiten op de karakteristieken van de zorgsector. Verder blijkt dat deze modellen momenteel tot tevredenheid van de sector worden gehanteerd.</p> <p>Mocht niettemin worden besloten de modellen in bijlage 1 van de Regeling te hanteren, dan adviseren we ter verbetering van het inzicht in ieder geval de zorgspecifieke posten ‘vorderingen en schulden uit hoofde van financieringstekort/overschot’, ‘onderhanden werk uit hoofde van DBC’s/DBC-zorgproducten’ en ‘honorariumkosten vrijgevestigde medische specialisten’ toe te voegen in de modellen. Wij vinden de voorgestelde modellen geen verbetering ten opzicht van de huidige modellen.</p>

Wij merken ten aanzien van de voorgestelde modellen het volgende op:

Algemeen:

Zorgaanbieders waarop artikel 2 lid 1 van de Regeling van toepassing is stellen een winst-en-verliesrekening op terwijl zorgaanbieders waarvoor artikel 2 lid 2 van de Regeling geldt een staat van baten en lasten opstellen. Momenteel stellen zorgaanbieders een resultatenrekening op. We adviseren geen verschillende benamingen voor hetzelfde document te hanteren. Daar veel zorgaanbieders statutair hebben vastgelegd dat zij geen winstoogmerk hebben zou de huidige term resultatenrekening gehandhaafd kunnen blijven.

Indien modellen van het Besluit modellen jaarrekening (BMJ) worden voorgeschreven voor zorgaanbieders adviseren we rechtstreeks te verwijzen naar de modellen in het BMJ en deze niet op te nemen in de bijlage bij de Regeling.

Model A: balans kleine zorgaanbieder

- In afwijking van model D van het Besluit modellen jaarrekening (BMJ) worden twee aparte posten ‘vorderingen’ en ‘overlopende activa’ gehanteerd. Wij adviseren aan te sluiten op model D en deze posten samen te voegen tot ‘vorderingen en overlopende activa’.
- Wij adviseren de aparte posten ‘Kortlopende schulden (ten hoogste één jaar)’ en ‘overlopende passiva’ samen te voegen tot ‘Kortlopende schulden (ten hoogste één jaar) en overlopende passiva’.
- Ten opzichte van het huidige model in RJ 655 ontbreken de posten ‘vorderingen/schulden uit hoofde van financieringstekort/overschot’ en ‘Onderhanden werk uit hoofde van DBC’s/DBC-zorgproducten’. We zijn van mening dat deze posten moeten worden gefaciliteerd in het voorgestelde model.

Model B: winst-en-verliesrekening kleine zorgaanbieder

- De basis voor dit model is model I van het BMJ. Door de winst-en-verliesrekening te starten met brutomarge ontbreekt de samenstelling van de bedrijfsopbrengsten. Wij achten inzicht in de samenstelling van de bedrijfsopbrengsten van een zorgaanbieder

noodzakelijk voor het inzicht in het resultaat. Uiteraard is het ook mogelijk dat inzicht te geven door in de toelichting een uitsplitsing te geven. Dit is evenwel voor een kleine rechtspersoon op grond van Titel 9 Boek 2 BW niet verplicht. Wij verzoeken daarom de vrijstelling voor kleine rechtspersonen met betrekking tot de samentrekking van opbrengsten en kosten tot bruto-bedrijfsresultaat te laten vervallen.

- Wij adviseren in het model toe te voegen de post ‘Honorariumkosten vrijgevestigde medisch specialisten’ (conform huidige model RJ 655).

Model C: balans middelgrote en grote zorgaanbieder

- Ten opzichte van model A van het BMJ is onder de vorderingen weggelaten 'op participanten en op maatschappijen waarin wordt deelgenomen' en 'van aandeelhouders opgevraagde stortingen'.
- Ten opzichte van het huidige model in RJ 655 ontbreken de posten ‘vorderingen/schulden uit hoofde van financieringstekort/overschot’ en ‘Onderhanden werk uit hoofde van DBC’s/DBC-zorgproducten’.
- In afwijking van model B van het BMJ worden twee aparte posten 'vorderingen' en 'overlopende activa' gehanteerd. Wij adviseren deze posten samen te voegen tot 'vorderingen en overlopende activa'.
- Overlopende passiva niet opgenomen (item 12 onder kortlopende schulden in BMJ)

Model D: winst-en-verliesrekening middelgrote en grote zorgaanbieder

- Het model is gebaseerd op model E van het BMJ. Wij wijzen erop dat de bewoordingen in het model niet altijd aansluiten op de praktijk van zorgaanbieders.
- Wij achten inzicht in de samenstelling van de bedrijfsopbrengsten van een zorgaanbieder noodzakelijk voor het inzicht in het resultaat. Uiteraard is het ook mogelijk dat inzicht te geven door in de toelichting een uitsplitsing te geven. Dit is evenwel voor een middelgrote rechtspersoon op grond van Titel 9 Boek 2 BW niet verplicht. Wij verzoeken daarom de vrijstelling voor middelgrote rechtspersonen met betrekking tot de samentrekking van opbrengsten en kosten tot bruto-bedrijfsresultaat te laten vervallen.
- De post ‘overige bedrijfsopbrengsten’ is opgenomen onder netto-omzet én als afzonderlijke regel bij bedrijfsopbrengsten. Dat is verwarrend.

		<ul style="list-style-type: none"> – We merken op dat de opbrengstencategorieën in model D niet overeenstemmen met de opbrengstencategorieën (met name wat betreft opbrengsten zorgprestaties) in model D van RJ 655. Wat is daarvan de reden? – Wij adviseren in het model toe te voegen de post ‘Honorariumkosten vrijgevestigde medisch specialisten’ (conform huidige model RJ 655).
2	Is bijlage 2 in combinatie met artikel 2, tweede en derde lid, van de concept Regeling jaarverantwoording WMG voor de zorgaanbieders, die niet-rechtspersoon (eenmanszaak, maatschap, V.O.F., C.V.) zijn, duidelijk en werkbaar?	Wij merken op dat de terminologie in deze bijlage ‘staat van baten en lasten’ niet aansluit bij de terminologie in bijlage 1 ‘winst-en-verliesrekening’. In alle gevallen gaat het om de financiële neerslag van de activiteiten van zorgaanbieders. Wij zouden daarom dezelfde benaming voor het primaire overzicht verwachten.
3	Is bijlage 3 voor alle zorgaanbieders duidelijk en werkbaar?	Bijlage 3 heeft betrekking op artikel 10 van de Regeling. De in dit artikel opgenomen ‘andere informatie over de bedrijfsvoering’ maakt geen onderdeel uit van de jaarrekening. Om deze reden hebben wij bijlage 3 niet beoordeeld.