



# Transparantie in bekostiging: proces **VAN BUDGET NAAR PRESTATIE**

De maatschappij vraagt steeds meer transparantie van organisaties, zeker in de non-profit sector en de gezondheidszorg. Goed inzicht in de relatie tussen geleverde prestaties en ontvangen vergoeding is daarvoor van groot belang. In de curatieve gezondheidszorg is met de invoering van diagnose-behandelcombinaties (dbc's) in 2006 de eerste stap gezet in de koppeling van prestaties aan opbrengsten. Per 1 januari 2012 komt een volgende grote stap met het vervangen van de (oude) bekostiging op basis van een budget door bekostiging op grond van prestaties. Dit heeft niet alleen gevolgen voor de financiën van een organisatie, maar vergt een andere kijk op de zorgverlening en organisatie als geheel. Hoe kan het gebruik van een financieel model hand in hand gaan met een proces om binnen een (voorheen) budgetbekostigde instelling te komen tot meer transparantie over kosten en baten?



## Financiële allocatie bij een academische zorginstelling

**T**ransparantie bij budgetbekostiging, het lijkt vrij eenvoudig. Een organisatie krijgt immers een bepaalde hoeveelheid geld om prestaties te leveren. Wie binnen een budgetgefinancierde instelling werkt, weet echter dat de realiteit complexer is. De budgetten zijn veelal gebaseerd op parameters (bijvoorbeeld aantal FTE) en veel minder direct gerelateerd aan helder geformuleerde prestaties. De relatie tussen budget en prestaties is in de praktijk vaak minder evident en binnen het systeem van budgetfinanciering bestaat weinig stimulans om die relatie inzichtelijk te maken.

Een type instelling binnen de gezondheidszorg waarbij dit in versterkte mate speelt, is de academische zorginstelling. Daar geldt als bijkomende complexiteit dat zorg gecombineerd wordt met onderwijs en onderzoek. Deze drie activiteiten worden vanuit verschillende middelen bekostigd, met elk een andere legitimering. Door de verwevenheid van de activiteiten in de dagelijkse praktijk wordt de directe relatie tussen gemaakte kosten en behaalde baten als complex ervaren. Behoren de kosten van zorg geleverd in het kader van student-onderwijs bijvoorbeeld ten laste te komen van de zorgomzet of ten laste van het onderwijsbudget? En de kosten van de administratie die de afspraak met de patiënt inplant, waarbij een student de zorg verleent? Hoe kun je die complexiteit doorbreken? Welke uitgangspunten kunnen als handvat dienen om het sturen op prestaties binnen de organisatie bespreekbaar te maken? De genoemde voorbeelden zijn voor een fictieve academische zorginstelling opgesteld.

### Transparantie ter legitimatie

Transparantie in de bekostiging van prestaties vergt inzicht in kosten en baten van verschillende activiteiten, oftewel 'wat kost een activiteit en wat levert het op?' Baten zijn hierbij niet alleen financieel van aard, maar ook niet-financieel, zoals aantallen gewogen publicaties en afgestudeerde studenten. Binnen een academische zorginstelling zijn activiteiten voor zorg, onderwijs en onderzoek veelal sterk verweven en kennen separate geldstromen:

- » het onderwijs wordt in beginsel gefinancierd door het Ministerie van oc&w;
- » onderzoek wordt deels gefinancierd door het Ministerie van oc&w, deels door de Nederlandse Organisatie voor Wetenschappelijke Onderzoek (NWO) en deels op contractbasis;

» zorg wordt in beginsel gefinancierd via het zorgstelsel (veelal door de zorgverzekeraar), daarnaast krijgt een academisch ziekenhuis een bijdrage voor de academische functie.

Elke geldstroom vergt een andere legitimering. Voorzover de processen gefinancierd worden met middelen die door de overheid ter beschikking worden gesteld, dient transparant te zijn hoe die middelen aangewend worden. Deze maatschappelijke legitimering is wettelijk verankerd in onder andere de Regeling verslaggeving WTZi. Ook de Subsidieregeling academische functie eist verantwoording over de academische functie. Voor de zorgactiviteiten is transparantie over kosten en baten steeds belangrijker door de invoering van prestatiebekostiging in de gezondheidszorg. Waar ziekenhuizen voorheen gefinancierd werden op grond van een budget dat slechts deels afhankelijk was van de geleverde zorg, dienen ziekenhuizen met de invoering van prestatiebekostiging vanaf 1 januari 2012 het merendeel van de kosten te dekken door opbrengsten uit

zorgproductie. Zonder inzicht in de kosten en baten van verschillende activiteiten is het onmogelijk om een gezonde bedrijfsvoering voor zorgactiviteiten te realiseren. Met andere woorden,

als je niet exact weet wat een activiteit kost en oplevert, is het niet mogelijk om efficiënt te werken.

### Uitgangspunten

Het creëren van transparantie is naast een kwantitatieve exercitie een proces dat een organisatieverandering tot gevolg kan hebben. Het verdient dus een zorgvuldige en doordachte aanpak. Hierna een aantal uitgangspunten dat daarbij ondersteunend kan zijn.

### Denken in termen van prestaties in plaats van beschikbare budgetten

Binnen de organisatie moet gedacht worden in termen van prestaties in plaats van budgetten. Door de bekostiging op basis van budgetten zijn afdelingen in zorginstellingen gewend om kosten en baten te relateren aan het vooraf vastgestelde budget. Bij prestatiedenken staan de kosten en baten die een activiteit zelfstandig genereert centraal, zonder op voorhand eventuele overheidsbijdragen als 'inkomen' te beschouwen. Door de overheidsbijdrage buiten beschouwing te laten, wordt inzichtelijk wat de werkelijke kosten en opbrengsten van een activiteit zijn en hoe de

‘De activiteiten zijn zo verweven dat de relatie tussen kosten en baten complex is’

financiering vanuit de overheid zich daartoe verhoudt. Deze andere manier van denken vergt uitleg binnen de organisatie, maar leidt tot meer betrokkenheid en vereenzelviging bij de eigen activiteiten en prestaties.

### **Toewijzen kosten aan primaire activiteiten**

Vanuit het traditionele budget denken zijn binnen veel zorginstellingen bepaalde kosten enkel op instellingsniveau bekend (bijvoorbeeld gebouwgebonden kosten, kosten voor ondersteunende diensten, en dergelijke). Deze kosten komen nu meestal niet terug in de resultatenrekeningen van de individuele activiteiten. Belangrijk is dat, op weg naar transparantie, alle kosten en baten worden toebedeeld aan het niveau waarop de primaire activiteiten plaatsvinden. Alle kosten worden immers louter en alleen gemaakt om de primaire activiteiten van de zorginstelling (zorg, onderwijs en onderzoek) uit te voeren. Ten behoeve van de transparantie van prestaties is een juiste verdeling noodzakelijk.

### **Objectieve verdeling van kosten en baten**

Het belang van objectieve criteria voor het verdelen van kosten en baten van de activiteiten is groot. Des te objectiever de verdeelsleutels zijn, des te minder discussie over de verdeling van kosten en baten dit zal opleveren. Enkele voorbeelden van verdeelsleutels zijn het aantal afspraken van een afdeling als verdeelsleutel voor de kosten van de administratie, het aantal m<sup>2</sup> voor de verdeling van gebouw gebonden kosten, de betrokken inspanning voor het afstuderen van studenten en het aantal fte voor de belasting op algemeen ondersteunende diensten. Uiteraard hangen deze criteria direct samen met de processen in de organisatie en afstemming met de organisatie is dan ook cruciaal.

### **Kosten- en batenmodel volgt activiteitenstructuur, geen afdelingsstructuur**

Een kosten- en batenmodel moet los gezien worden van de afdelingsstructuur. In de verantwoording en verslaggeving van de activiteiten gaat het immers niet om hoe de organisatie is ingericht om haar activiteiten uit te voeren, maar om welke prestaties zijn behaald en tegen welke inspanningen. Een groot voordeel hierbij is dat het model zo goed bestand is tegen reorganisaties en het remt het denken in individuele afdelingen.

Met deze uitgangspunten in het achterhoofd kan voor elke organisatie de kosten- en batenstructuur van iedere activiteit en vervolgens ook voor iedere afdeling binnen een organisatie inzichtelijk gemaakt worden. Door vervolgens niet-financiële baten hieraan te koppelen, kan een overzicht met sturingsinformatie worden gecreëerd. Dit vraagt om een model dat zowel high level inzicht biedt in kosten

en baten van de inspanningen als herkenbaarheid op individueel niveau. Ter illustratie staat in het voorbeeldkader een uitvoerige beschrijving van de wijze waarop een dergelijk model kan worden opgebouwd. Het voorbeeld is gebaseerd op een academische zorginstelling, de cijfers en prestaties zijn fictief. Het proces om te komen tot het model is minstens zo belangrijk voor het resultaat als de kracht van de cijfers. Het model biedt veeleer een houvast om stapsgewijs prestatiedenken te introduceren.

### **Prestaties/kosten inzichtelijk per activiteit**

Zoals uit het voorbeeld blijkt, kan met behulp van het model inzichtelijk worden gemaakt welke bijdrage een organisatorische eenheid levert aan de verschillende activiteiten van een instelling. Tevens wordt inzichtelijk welke activiteiten geld opleveren en welke

activiteiten geld kosten, hetgeen nadrukkelijk niet hoeft te betekenen dat activiteiten die geen geld genereren niet gericht moeten worden. Het geeft enkel inzicht in hoeverre activiteiten zelfstandig baten genereren en of gelabelde bijdragen van derden besteed worden aan de activiteiten waarvoor ze bedoeld zijn.

Het model is eenvoudig te wisselen om inzicht te geven op activiteitsniveau of per afdeling. Ook op afdelingsniveau kan zo goed inzichtelijk worden gemaakt tot welke prestaties de activiteiten leiden, tegen welke kosten.

### **Overwegingen**

Het creëren van inzicht in kosten en baten van verschillende activiteiten in een (voorheen) budgetgedreven organisatie vraagt zowel een kwantitatieve als kwalitatieve aanpak.

Beide versterken elkaar. Een duidelijk kwantitatief model kan een goed handvat zijn om de organisatie mee te nemen in het ontwikkelen van prestatiedenken en andersom wordt een kwantitatief model sterker door veel organisatiespecifieke kenmerken te incorporeren. Het belang van een breed gedragen kosten-baten verdeling is heel groot. Het is immers de basis om de besteding van maatschappelijk gelden te legitimeren en biedt de mogelijkheid om op strategisch niveau goed onderbouwde keuzes te maken, bijvoorbeeld voor inzet van personeel en nieuwe investeringen.

**‘Het belang van een breed gedragen kosten-baten verdeling is heel groot’**



## Voorbeeld kosten-batenmodel voor academische zorginstelling

Een zorginstelling met een resultaat van 5 miljoen euro, realiseert 75 publicaties en er studeren 150 studenten af (niveau A). Het financiële resultaat is gebaseerd op 100 miljoen euro aan inkomsten en 95 miljoen euro aan kosten (niveau B). Van de inkomsten bestaat 45 miljoen euro uit subsidies/bijdragen van de overheid. Deze worden in een grijs kader apart meegenomen in het model, omdat de baten van compenserende aard zijn, zij worden niet door de activiteiten zelf gegenereerd.

### Verdieping kosten in drie primaire activiteiten

De kosten in niveau B zijn in niveau C onder te verdelen naar de primaire activiteiten onderwijs (40 miljoen), zorg (35 miljoen) en onderzoek (20 miljoen). Er zijn geen andere primaire onderdelen. Bedrijfsvoering, algemene kosten, en dergelijke zijn alle onderdeel van de primaire activiteiten. De baten zijn tevens onder te verdelen in onderwijs (35 miljoen en 150 afstudeerders), zorg (45 miljoen) en onderzoek (20 miljoen en 75 publicaties). Ook hierbij geldt dat alle baten zijn toebedeeld aan de primaire activiteiten. Zie *figuur 2*.

### Specificatie van de primaire activiteiten

Naarmate dieper wordt ingegaan op de verdeling van kosten en baten, wordt de toewijzing naar de individuele activiteiten binnen primaire activiteiten inzichtelijk. De kosten voor het onderwijs kunnen in niveau D bijvoorbeeld verdeeld worden in Bachelor (20 miljoen), Master (10 miljoen) en Postdoc (10 miljoen). Bij onderzoek kan onderscheid worden gemaakt naar geldstroom (oc&w, nwo of contract) en bij zorg naar reguliere en eventueel bijzondere vormen. Zie *figuur 3*.

### Verdieping van de primaire activiteiten

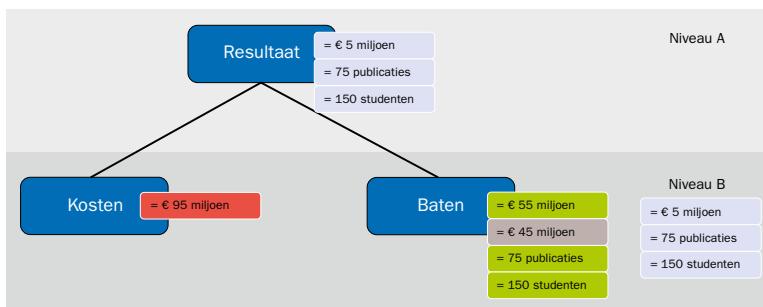
Een volgende verdiepingsslag die gemaakt kan worden, is om de kostenposten voor de verschillende onderdelen te identificeren, bijvoorbeeld personeel, operationeel en overhead. Voor de batenkant is deze onderverdeling niet logisch. Waar tot en met niveau D voor elk onderdeel direct duidelijk was hoe de baten zich verhouden tot de kosten, is dat vanaf niveau E niet meer mogelijk. Het niveau waarop de onderverdeling uit elkaar loopt is afhankelijk van het gewenste inzicht. Zie *figuur 4*.

### Indeling op afdelingsniveau

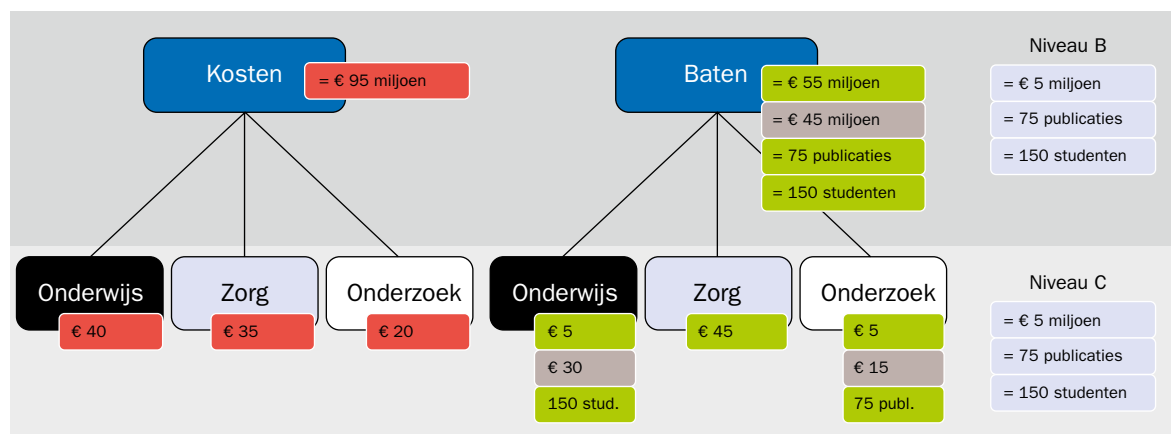
Met deze indeling kunnen nu per organisatorische eenheid de kosten en baten van verschillende onderdelen in kaart worden gebracht. De manier waarop is vrij te kiezen, indien maar een transparante methode wordt gekozen. Zie *figuur 5* voor een illustratie van het model op afdelingsniveau.

### Conclusies

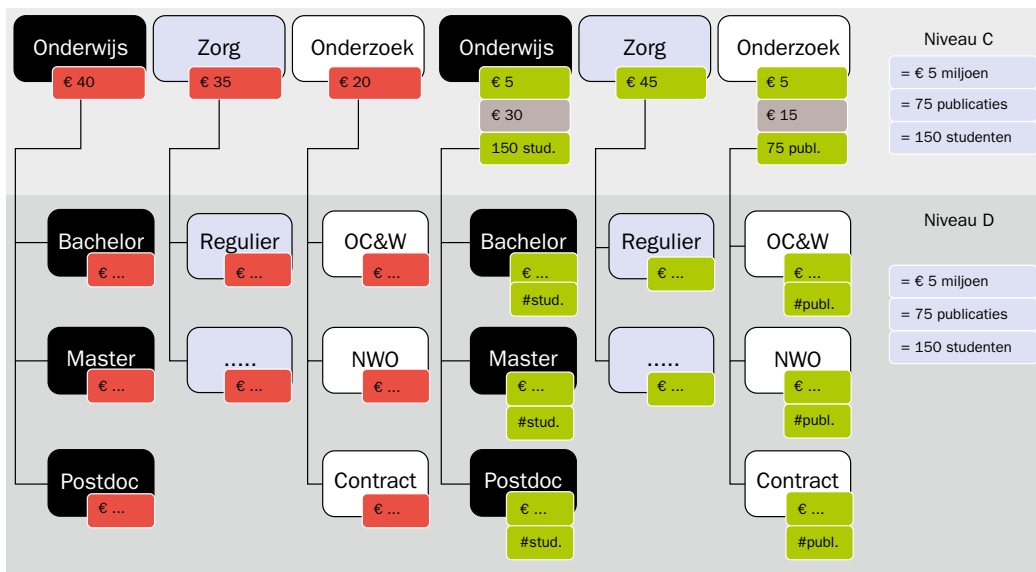
Het model maakt het mogelijk om per organisatorische eenheid aan te geven welke kosten worden gemaakt om welke baten te realiseren. Tevens geeft het inzicht in welke activiteiten geld opleveren, dwars door de organisatie heen en dus los van de afdelingen. Zo is in *figuur 2* nu inzichtelijk dat het onderwijs netto 40 miljoen euro kost en 150 studenten daardoor kunnen afstuderen. De organisatie krijgt hiervoor 30 miljoen euro van de overheid en genereert 5 miljoen euro zelfstandig. Er bestaat aldus een discrepantie van 5 miljoen euro tussen kosten en opbrengsten. Met andere woorden, het onderwijs opereert in dit voorbeeld niet zelfstandig. De zorgactiviteiten leveren netto 10 miljoen euro op, waarmee het verschil in kosten en baten van het onderwijs wordt gedekt. Dit kan een bewuste keuze zijn. Het inzicht in deze kan echter ook vragen oproepen, bijvoorbeeld of de instelling het onderwijs efficiënter kan organiseren of dat de instelling meer opbrengsten kan genereren met onderwijs. Daarnaast levert dit model inzicht in mogelijke kruissubsidies. Zo is te zien dat de bijdragen van oc&w en nwo hoger zijn dan de kosten van het onderzoek waarvoor de bijdragen bedoeld zijn. Dit kan betekenen dat (onbewust) andere activiteiten gefinancierd worden met de middelen bedoeld voor bepaald onderzoek.



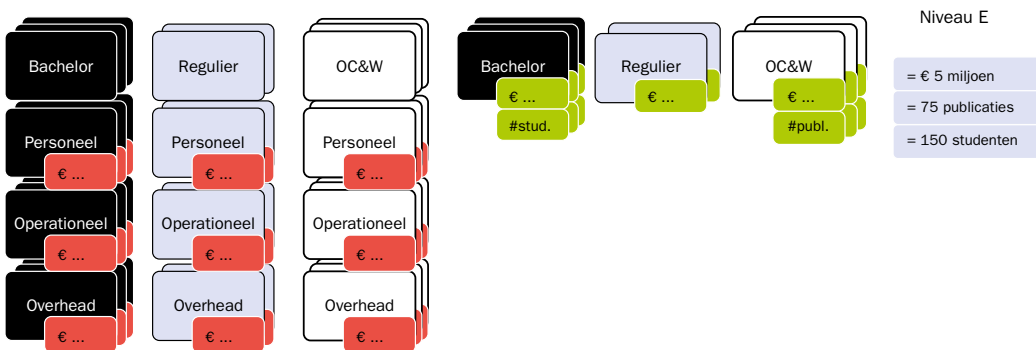
**Figuur 1.** Overzicht kosten en baten zorginstelling



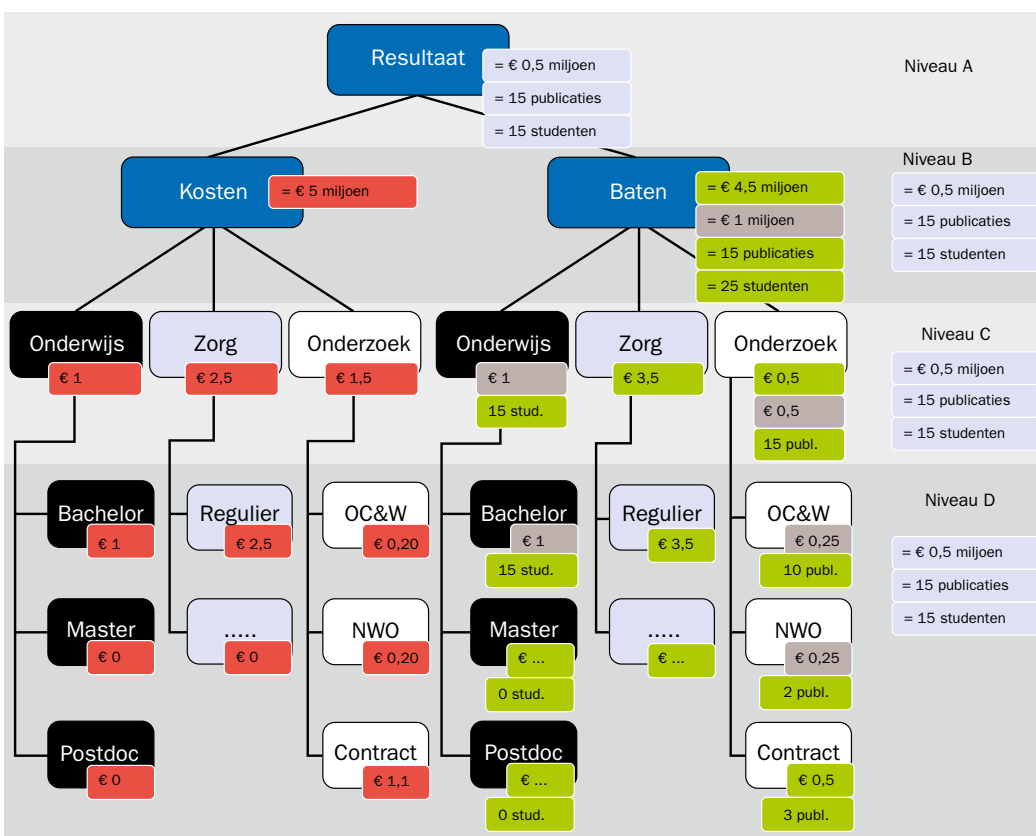
**Figuur 2.** Verdeling kosten en baten over primaire activiteiten



**Figuur 3.** Verdeling kosten en baten over verschillende onderdelen van activiteiten



**Figuur 4.** Verdelingen kosten/baten per activiteit



**Figuur 5.** Voorbeeld kosten/baten verdeling afdelingsniveau

