



DIE SPITÄLER DER SCHWEIZ  
LES HÔPITAUX DE SUISSE  
GLI OSPEDALI SVIZZERI

## Rechnungslegungsstandards in Schweizer Spitälern

Ein Abstrakt von Simone Weiss (2007), Bachelorarbeit Universität Zürich, Institut für Rechnungswesen und Controlling

Die vollständige Bachelorarbeit kann im PDF-Format bei H+ Die Spitäler der Schweiz, Lorrainestrasse 4A, 3013 Bern oder per Mail [karin.salzmann@hplus.ch](mailto:karin.salzmann@hplus.ch) bestellt werden (nur für Mitglieder).

### Einleitung

Die Rechnungslegung in der Schweiz wird massgeblich von der gewählten Rechtsform beeinflusst. So gibt es im Schweizerischen Obligationenrecht die generellen Bestimmungen zur kaufmännischen Buchführung, die für sämtliche Gesellschaften gelten, die sich im Handelsregister eintragen müssen und des weiteren die spezifischen Regelungen zu Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

Die Spitalbranche ist gekennzeichnet durch einen hohen Anteil an öffentlich-rechtlichen Unternehmen und eine hohe Regulationsdichte. Diese Regulationsdichte wirkt sowohl im Bereich der Rechnungslegung, als auch im Bereich der Planung der Leistungserbringung. Viele Spitäler erstellen ihre Jahresrechnung nach kantonalen Vorschriften und den Empfehlungen und Richtlinien von H+, die auf die Erstellung der Kostenrechnung und neu der Kostenträgerrechnung ausgerichtet sind, da die Kosten die entscheidende Grösse für das Globalbudget und die Tarifverhandlungen mit Krankenkassen darstellen.

### Rechtsformen

Das Schweizerische Recht trennt die Unternehmen nach Personen- und Kapitalgesellschaften. Die Rechtsformwahl ist ein wichtiger Bestandteil einer Unternehmensgründung und beeinflusst die Unternehmung in vielen Bereichen ihres täglichen Wirkens, besonders auch die Rechnungs- und Offenlegungspflichten. Die wichtigste Rechtsform für Spitäler ist die öffentlich-rechtliche Anstalt mit 36 % und die Aktiengesellschaft mit 34 %. Die Form einer Stiftung nach öffentlichem oder privatem Recht haben 18 % der Spitäler, 8 % sind als Verein organisiert. Die übrigen 4 % setzen sich aus unterschiedlichen Rechtsformen zusammen.

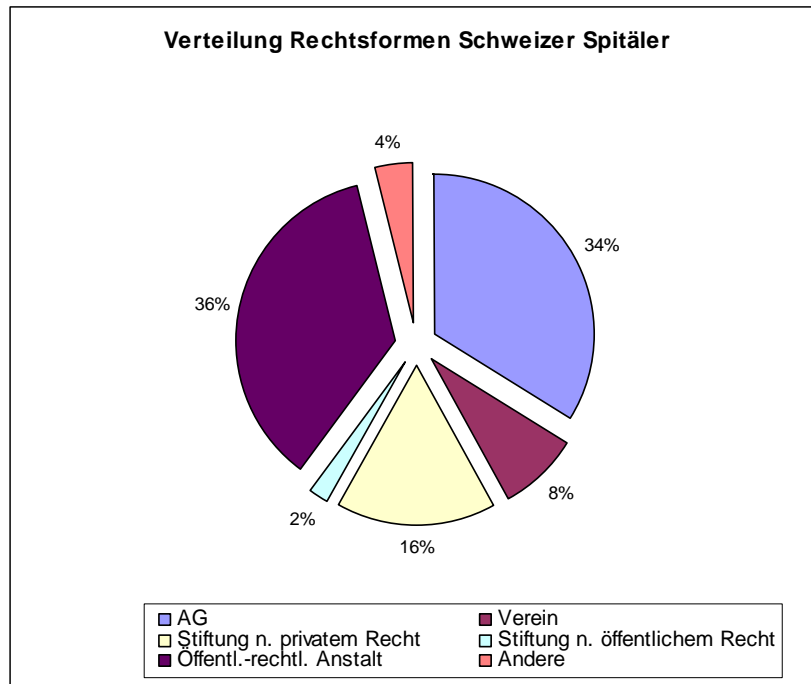


Abbildung 2: Rechtsformen von Schweizer Spitälern

## Entwicklung Rechnungslegung in Schweizer Spitälern

Die Rechnungslegung hat sich in den letzten Jahren verändert. So ist die Anwendung von weiterführenden Regelwerken in Ergänzung zu den gesetzlichen Minimalvorschriften immer häufiger. Diese Entwicklung ist am markantesten bei grossen, internationalen und kotierten Unternehmen ausgefallen. Von zentraler Bedeutung für den Durchbruch in diesem Bereich sind die zwingenden Bestimmungen der SWX. Im Bereich der mittelgrossen Unternehmen der Schweiz wurde in einer Studie von BDO Visura gezeigt, dass die meisten Unternehmen (83 %) den Einzelabschluss nach wie vor nach OR erstellen und die Anwendung von Swiss GAAP FER oder IFRS überproportional steigt, sobald eine Konzernrechnung erstellt wird. In den folgenden Kapiteln soll nun die aktuelle Rechnungslegung von Schweizer Spitälern untersucht werden.

## Beschreibung der Befragung

Ziel der Befragung ist, einen Überblick über die aktuelle Situation der Rechnungslegung in Schweizer Spitälern zu erhalten. Die Daten wurden in einer Primärerhebung mittels einer schriftlichen Befragung erhoben. Der vierseitige Fragebogen ist gezielt kurz gehalten, weil mit der Liste der Mitglieder von H+ und der Spitalstatistik des Bundesamtes für Statistik bereits ausführliches Datenmaterial zur Grundstruktur der befragten Unternehmen vorliegt. Zusätzlich sollte dadurch die Motivation erhöht werden, dass sich die befragten Unternehmen, die Zeit nehmen den Fragebogen zu beantworten. Der Fragebogen gliedert sich in fünf Bereiche. Im ersten Teil werden Fragen zur Rechtsform, Trägerschaft und zu den Aktionären gestellt. Der zweite Bereich enthält konkrete Fragestellungen zum angewendeten Rechnungslegungsstandard, Elementen der Jahresrechnung, Publikationsformen, Revisionsstelle und Konsolidierung. Den dritten Abschnitt des Fragebogens bilden Fragen zur Entwicklung des Rechnungswesens im Spital. Hier interessiert vor allem, ob das Unternehmen die Rechnungslegung in den letzten Jahren umgestellt hat oder ob ein Wechsel bevorsteht. Zusätzlich wird die Frage gestellt, ob der aktuelle Standard den Anforderungen nach Transparenz und Vergleichbarkeit genügt. Der letzte Bereich der Umfrage widmet sich generellen Fragen

zur Rechnungslegung. Die Teilnehmenden sollen beurteilen, ob die existierenden Standards für Spitäler geeignet sind und ob ein Bedarf an einem eigenen Standard für Spitäler besteht.

### **Auswahl der befragten Spitäler**

Die Ausgangsdatenbasis für die Befragung bildet die Mitgliederliste von H+, die insgesamt 380 Spitäler und Pflegeheime enthält. Die Kategorien Krankenheime für Alters- und Chronischkranke, Geriatrische Kliniken, gemischte Betriebe für Kranke und Gesunde und Preventorien, andere Kuranstalten wurden von der Befragung ausgeschieden. Zusätzlich ausgeschlossen wurden Spitäler, die nur ambulant tätig sind oder über keine Betten verfügen. Den übrigen 297 Unternehmen wurde der Fragebogen in der jeweiligen Sprache per Mail oder per Post zugesendet. Wo immer möglich wurde der Fragebogen direkt an die Finanzverantwortlichen oder an die Klinikdirektion geschickt. Bei Klinikgruppen wurde, sofern eine Holding- oder Konzernstruktur existiert, jeweils nur diese Stelle kontaktiert. Dadurch hat sich die Zahl der angeschriebenen Spitäler auf insgesamt 238 reduziert. Durch die Grösse des Samples und die Berücksichtigung sämtlicher Kantone wird die schweizerische Spitalbranche ausreichend abgebildet.

### **Rücklauf**

Von insgesamt 238 kontaktierten Unternehmen haben 73 Spitäler (30 %) den Fragebogen beantwortet. Das ausgewertete Sample umfasst 73 Spitäler aus 24 Kantonen. Die Finanzverantwortlichen oder mit der Geschäftsführung Betrauten von 44 öffentlichen und 29 privaten Spitälern, wobei von den privaten 17 Spitäler Subventionen erhalten, haben sich die Zeit genommen, den Fragebogen zu studieren, auszufüllen und teilweise durch wertvolle Zusatzinformationen zu ergänzen. Unklarheiten betreffend den ausgefüllten Fragebogen wurden bereinigt. Die Ergebnisse beziehen sich auf das Gesamtsample. Mit einer Rücklaufquote von 30 %, der Vertretung von öffentlichen und privaten Spitälern aus 24 Kantonen, welche der schweizerischen Verteilung entspricht, ist die Repräsentativität der Ergebnisse gegeben.

### **Ergebnisse**

Die Auswertung der Befragung und die resultierenden Ergebnisse werden in Analogie zum Aufbau des Fragebogens in vier Bereiche gegliedert. Den Abschluss jedes Teilbereiches bilden ein Vergleich mit der Befragung von Markus Heusser von 1996 und einen Kommentar.

#### **1. Bereich: Fragen zur Trägerschaft und Rechtsform**

Die am häufigsten genannte Rechtsform ist die Aktiengesellschaft, welche von 23 Spitälern genannt wurde. Eine Zusammenfassung von sämtlichen öffentlich-rechtlichen Rechtsformen zeigt, dass diese Rechtsform immer noch die häufigste ist (34 Spitäler). Die meisten öffentlichen Spitäler sind von Kantonen oder Gemeinden und somit nach öffentlichem Recht geführt. Bei den privaten Spitälern dominiert eindeutig die Aktiengesellschaft und bei den privaten Spitälern mit Subventionen die Rechtsform der Stiftung. Interessant ist, dass 9 öffentliche Spitäler die Rechtsform der AG haben. In der Regel entstanden die Unternehmen in den letzten 8 Jahren durch Zusammenschlüsse von zwei bis sechs regionalen Spitälern zu einer Organisation. Die gemeinsame Organisation wurde in den meisten Fällen durch eine Änderung im kantonalen Spitalgesetz ausgelöst, mit der Absicht, Synergien zu nutzen und agiler zu reagieren. Die Aktien werden bei 90 % der öffentlichen Aktiengesellschaften durch öffentliche Instanzen gehalten. Bei den privaten Spitälern halten in 75 % der Unternehmen entweder das Management oder Investoren die Aktien und bei privaten Spitälern mit Subventionen haben entweder Investoren (50 %) oder öffentliche Instanzen (50 %) Aktien gezeichnet. Das

Vorhandensein von Aktiengesellschaften unter öffentlicher Trägerschaft stellt die wichtigste Veränderung zur Befragung von Heusser dar. Bei der Befragung von 1996 hat keines der befragten öffentlichen Spitäler als Rechtsform die Aktiengesellschaft angegeben.

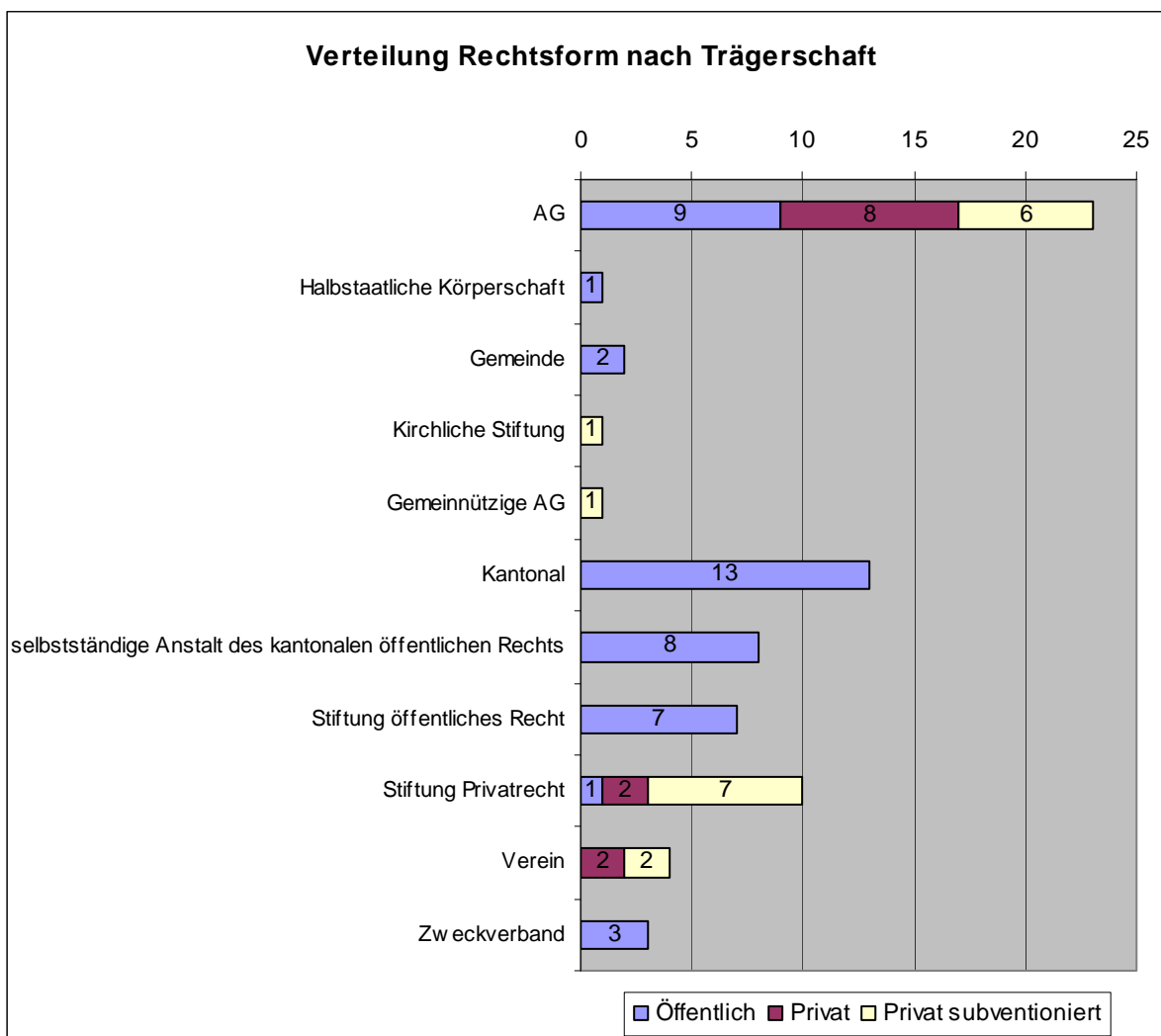


Abbildung 5: Verteilung nach Rechtsform und nach Trägerschaft der Spitäler

## 2. Bereich: Fragen zur Rechnungslegung

Im Spitalbereich ist die Verwendung des H+ Kontorahmens der übliche Rahmen für die Gliederung der Bilanz und der Erfolgsrechnung und bildet die Basis für die Verhandlungen mit Santésuisse und den öffentlichen Instanzen. In der Grafik wird nicht explizit zwischen H+ und REKOLE<sup>®</sup> unterschieden, sondern unter H+ zusammengefasst. 100 % der öffentlichen und 90 % der privaten Spitäler verwenden H+ für ihre Rechnungslegung. In der Regel wird der H+-Kontorahmen in Kombination mit einem anderen Standard verwendet. 13 Spitäler geben an, dass sie als Grundlage für die Rechnungslegung ausschliesslich H+ verwenden. 6 Spitäler verwenden Swiss GAAP FER und 1 IFRS, somit erstellen 10 % ihre Jahresrechnung nach nationalen oder gar internationalen Standards. Im Bereich der angewendeten Standards hat sich in den letzten zehn Jahren einiges verändert. 1996 haben nur 50 % der privaten Spitäler und 6 % der öffentlichen das OR als Grundlage für den Jahresabschluss genannt. 2007 verwenden 65,5 % der privaten und 43,2 % der öffentlichen Kliniken das OR, allein oder in Ergänzung zu anderen Standards. Bei der Verwendung von Swiss GAAP FER oder IFRS konnten ebenfalls Veränderungen registriert werden. So gaben drei private und

drei öffentliche Spitäler an, dass sie Swiss GAAP FER oder IFRS anwenden. Dies ist eine weitere wichtige Veränderung zu der Befragung von 1996. Vor zehn Jahren hat kein öffentliches und nur ein privates Spital Swiss GAAP FER und die EG-Richtlinien für die Erstellung der Jahresrechnung hinzugezogen.

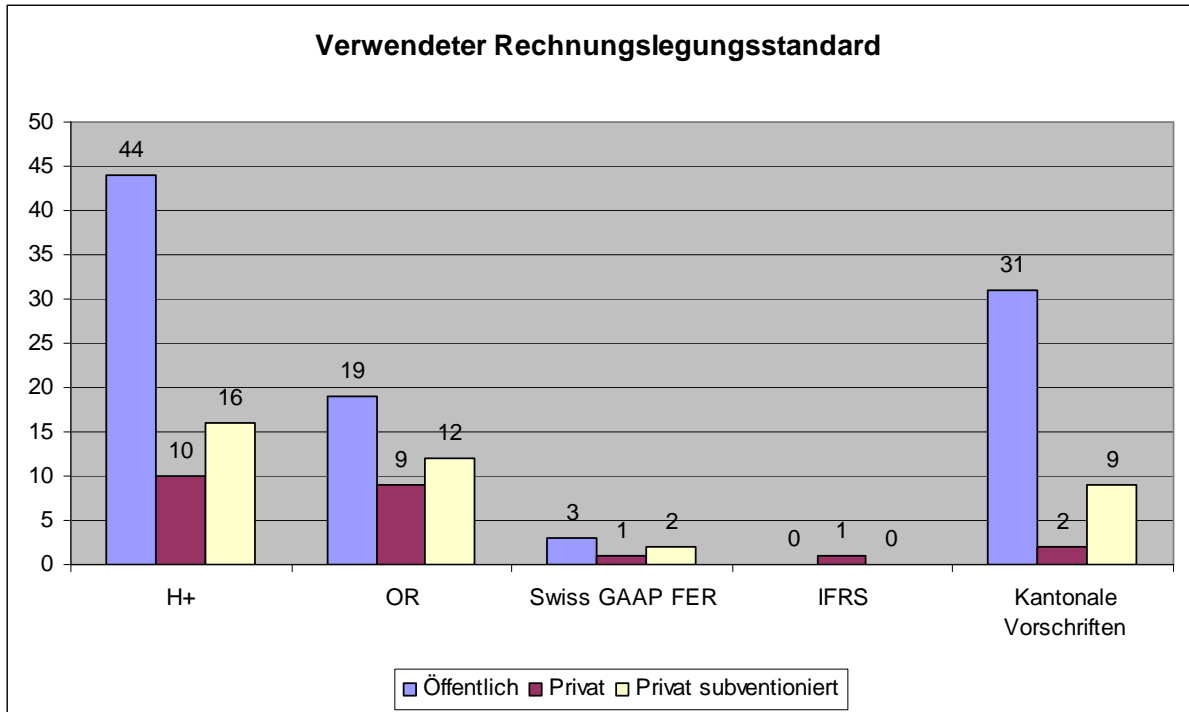


Abbildung 6: Verwendete Rechnungslegungsstandards

### 3. Bereich: Fragen zur Entwicklung der Rechnungslegung

«Denken Sie, dass der von Ihnen angewendete Standard den Anforderungen der Transparenz und der Vergleichbarkeit genügt?»

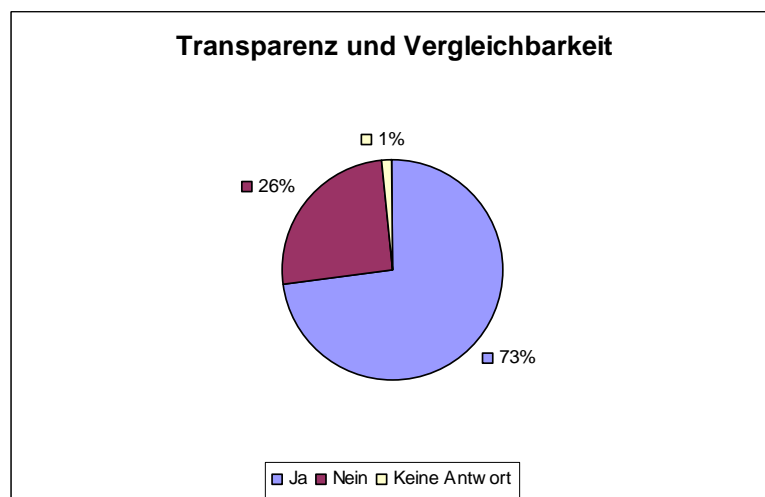


Abbildung 8: Transparenz und Vergleichbarkeit

Die Frage, ob der angewendete Standard den Anforderungen nach Transparenz und Vergleichbarkeit genügt, haben 73 % der Spitäler mit ja beantwortet. 19 Spitäler (27 % der öffentlichen, 17 % der privaten und 30 % der privaten mit Subventionen) denken, dass der von

ihnen verwendete Standard den Anforderungen nach Transparenz und Vergleichbarkeit nicht genügt. Bei den verwendeten Standards handelt es sich um H+, Obligationenrecht und kantonale Vorschriften, die als ungenügend betrachtet werden. Bei einer zusätzlichen Berücksichtigung der Rechtsform sind 36,8 % Aktiengesellschaften, 21,1 % Stiftungen, 31,6 % kantonale Trägerschaft und 1,5 % Zweckverband.

«Haben Sie in den letzten Jahren einen Wechsel des angewendeten Standards durchgeführt?»

24 Spitäler (rund 32 %) haben diese Frage mit ja beantwortet. 54 % der Spitäler, die mit ja geantwortet haben, gaben an, dass sie die Umstellung von H+ auf die neuen REKOLE® Empfehlungen vorgenommen haben. Es lässt sich jedoch nicht mit eindeutiger Sicherheit sagen, dass der Anteil der Kliniken, welche die Umstellung auf REKOLE® vorgenommen haben nicht noch höher ist. Zwei Kliniken gaben an, dass sie eine Umstellung auf die Bestimmungen des Aktienrechts vorgenommen haben, eine Klinik hat von Swiss GAAP FER auf IFRS gewechselt und zwei haben Swiss GAAP FER eingeführt, wovon eine Klinik FER 21 anwendet. Die übrigen vier Kliniken gaben an, neue kantonale Bestimmungen oder Empfehlungen implementiert zu haben.

#### 4. Bereich: Generelle Fragen zu Rechnungslegungsstandards

Dieser Bereich des Fragebogens versucht die Bedürfnisse der Spitäler im Bezug auf die Rechnungslegung zu evaluieren.

	Öffentlich	Privat	Privat Sub.	Total
<b>Richtlinien H+</b>	20	4	6	<b>30</b>
<b>H+ / OR</b>	5	1	2	<b>8</b>
<b>H+ / OR / Andere</b>		1		1
<b>H+ / Swiss GAAP FER</b>	2	1	3	<b>6</b>
<b>H+ / IFRS</b>			1	1
<b>H+ / IPSAS</b>	1			1
<b>OR / H+ / Swiss GAAP FER / IFRS</b>	3			3
<b>H+ / Swiss GAAP FER / IFRS</b>	1			1
<b>H+ / OR / IFRS</b>		1		1
<b>Swiss GAAP FER</b>	5	2	3	<b>10</b>
<b>Swiss GAAP FER / IFRS</b>	1	1		2
<b>Swiss GAAP FER / IFRS SME</b>		1		1
<b>Nicht beantwortbar</b>	2		1	3
<b>Keine Antwort</b>	3	2		5

Abbildung 10: Bestgeeigneter Standard für Schweizer Spitäler

Die Teilnehmer wurden gefragt, welche Standards am besten geeignet sind für die Rechnungslegung von Schweizer Spitalern. Ungefähr die Hälfte der Teilnehmer sprach sich für die Richtlinien von H+ oder H+ und OR aus. Von diesen Unternehmen plant, bis auf ein Spital, keines eine Umstellung mit Ausnahme eines Wechsels auf REKOLE®. Ungefähr 22 % der Befragten sind der Meinung, dass Swiss GAAP FER oder H+ und Swiss GAAP FER die Bedürfnisse der Rechnungslegung von Spitalern am Besten entsprechen. Ein Teilnehmer bemerkt, dass die Beantwortung der obigen Frage stark vom Empfänger abhängt. Spitäler müssen unterschiedlichen Interessenten Rechenschaft ablegen, wobei die Schwerpunkte der Berichterstattung sehr verschieden sein können. US GAAP ist für kein Unternehmen eine geeignete Option, was nicht weiter erstaunt. 53 der Teilnehmer sind der Meinung, dass mit den existierenden Rechnungslegungsstandards eine ausreichende Vielfalt besteht und

die Bedürfnisse der Spitäler ausreichend abgedeckt sind. Davon sind dennoch 13 Kliniken der Meinung, dass ein Handbuch von H+ in Analogie zum REKOLE<sup>®</sup> sinnvoll wäre und 2 Kliniken denken, eine eigene FER für Spitäler kann helfen die Bedürfnisse noch besser abzudecken. 18 Kliniken sprechen sich dafür aus, dass die bestehenden Standards den Bedürfnissen nicht genügen. Davon sind 8 Spitäler der Meinung, dass eine eigene FER hilfreich ist und 10 Teilnehmer sprechen sich für ein Handbuch von H+ aus. Mehr als 45 % der Unternehmen äussert somit einen Bedarf an weiterführenden Bestimmungen und Erklärungen. 62 % der Teilnehmenden ist der Begriff IPSAS nicht bekannt und 57 % haben nicht gewusst, dass IFRS einen Standard für KMU lanciert hat. Die Frage zu diesen beiden Standards ist interessant, weil diese Standards für öffentliche Unternehmen und KMU der Spitalbranche von besonderem Interesse sind.

## **Ausblick / Trends**

Wie mit der Auswertung der Befragung zur Rechnungslegung von Schweizer Spitalern gezeigt werden kann, hat sich in den letzten zehn Jahren einiges verändert. Auch wenn der Grossteil der Spitäler seine Rechnungslegung immer noch ausschliesslich nach H+ und neu nach REKOLE<sup>®</sup>, Obligationenrecht und kantonalen Vorschriften erstellt, gibt es doch eine zunehmende Zahl, die freiwillig nationale oder internationale Standards anwendet oder eine Implementierung in den nächsten Jahren plant. Diese Entwicklung wird sicher durch die zunehmende Konsolidierung von öffentlichen Spitalern zu rechtlich-selbständigen Unternehmen, generelle Konsolidierungstendenzen und den Kostendruck noch weiter gefördert. Eine wichtige Rolle bei der zukünftigen Entwicklung werden sicher die Entscheidungen der einzelnen Kantone, die Anforderungen der Krankenkassen an die Transparenz und Vergleichbarkeit und das Verhalten der Kreditgeber unter Basel II spielen. Ebenfalls prägend für die Branche könnten die Revision des Aktienrechts und allfällige Angleichungen an die europäische Praxis sein. Ein Blick über die Grenze nach Deutschland zeigt ein anderes Bild. Penter und Kohler gehen davon aus, dass bis 2010 ein grosser Teil der deutschen Krankenhäuser nach IFRS bilanzieren wird. Dies wird mit den bestehenden rechtlichen Bestimmungen im EU-Raum begründet, die eine Rechnungslegung nach IFRS begünstigen und weiteren wirtschaftlichen Veränderungen. Für die schweizerische Spitalrechnungslegung sind im Moment keine Tendenzen zu einer vermehrten Anwendung von IFRS festzustellen. Der einzige IFRS Anwender im Spitalbereich beurteilt IFRS für Spitäler eher als ungeeignet und hat die Umstellung damals nur durchgeführt, weil dies von den international ausgerichteten Eigentümern verlangt wurde. Die Regeldichte von IFRS wird als Killer für die Praxis betrachtet und die Erfahrung zeigt, dass selbst Revisionsgesellschaften, die nicht so viele IFRS-Mandate haben, Mühe bei der korrekten Interpretation der einzelnen Empfehlungen bekunden. Erstaunlich ist mit 25 % der Anteil, welche den von ihnen verwendeten Standard als ungenügend erachten, im Bezug auf die Transparenz und Vergleichbarkeit. Ebenfalls beachtlich ist der Anteil von 45 %, die weiterführende Empfehlungen im Bereich von H+ oder FER wünschen. Hier könnten sich interessante Optionen eröffnen. H+ verfügt im Bereich der Spitalrechnungslegung über eine sehr starke Position und wird sehr verbreitet angewendet. Falls im Bereich der finanziellen Rechnungslegung ähnliche Harmonisierungstendenzen wie mit REKOLE<sup>®</sup> ausgelöst werden könnten, wäre ein wichtiger Schritt in Richtung Transparenz und Vergleichbarkeit getan. Mit der Umfrage konnte gezeigt werden, dass vor allem grössere Spitalunternehmen und Unternehmen, die durch Zusammenschlüsse entstanden sind, vermehrt Swiss GAAP FER anwenden. Auch die Aussage von diversen Teilnehmern, dass sie Swiss GAAP FER als geeigneten Standard empfinden und eine eigene FER wünschen, sind wichtige Implikationen. Daher scheint in Zukunft eine zunehmende Anwendung von Swiss GAAP FER im Spitalbereich ein denkbares Szenario zu sein.

# Fragebogen

## Angaben zur teilnehmenden Unternehmung:

Name der Unternehmung:

Name, Vorname:

Funktion:

E-Mail:

## Fragen zur Trägerschaft und Rechtsform Ihrer Unternehmung:

Welcher Trägerschaft untersteht Ihre Unternehmung?

- Öffentlich
- Privat subventioniert
- Privat

Welche Rechtsform hat Ihre Unternehmung?

- Aktiengesellschaft
- Gesellschaft mit beschränkter Haftung
- Gemeinde
- Kanton
- Verein
- Stiftung des privaten Rechts
- Stiftung des öffentlichen Rechts
- Andre:

Falls Ihre Unternehmung eine AG ist – Wer hat Aktien gezeichnet?

- Management
- Investoren
- Öffentliche Instanzen

## Fragen zur Rechnungslegung Ihrer Unternehmung:

Welchen Rechnungslegungsstandard verwendet Ihre Unternehmung? (Mehrfachnennungen möglich)

- Richtlinien H+
- Obligationenrecht
- SWISS GAAP FER
- IFRS
- Kantonale Vorschriften
- Andere

Können Sie den von Ihnen angewendete Standard frei wählen oder unterliegen Sie übergeordneten (z.B. kantonalen) Vorschriften?

- Ja
- Nein



Aus welchen Elementen besteht Ihre Jahresrechnung? (Mehrfachnennungen möglich)

- Bilanz
- Erfolgsrechnung
- Mittelflussrechnung
- Kennzahlen
- Eigenkapitalentwicklung
- Anlagespiegel
- Anhang

Erstellen Sie eine konsolidierte Jahresrechnung?

- Ja
- Nein

Wer ist für die Revision Ihrer Jahresrechnung zuständig?

- Private externe Stelle
- Öffentliche externe Stelle

Welchem Personenkreis ist die Jahresrechnung zugänglich? (Mehrfachnennungen möglich)

- Gesundheitsdirektion / Sanitätsdepartement
- Sämtlichen Mitarbeitenden
- Nur Management
- Aktionären
- Öffentlichkeit

Welches Medium benützen Sie für die Veröffentlichung? (Mehrfachnennungen möglich)

- Internet
- Versand
- Auflegen an ausgewählten Stellen
- Generalversammlung
- Medien
- Andere:

**Fragen zur Entwicklung der Rechnungslegung in Ihrer Unternehmung:**

Denken Sie, dass der von Ihnen angewendete Standard den Anforderungen der Transparenz und der Vergleichbarkeit genügt?

- Ja
- Nein

Haben Sie in den letzten Jahren einen Wechsel des angewendeten Standards durchgeführt?

- Ja
- Nein

Falls ja – Von welchem Standard haben sie gewechselt und warum:

Planen Sie in den nächsten Jahren eine Umstellung?

- Ja
- Nein

Falls ja – Welcher Standard wollen Sie neu anwenden und warum:

**Generelle Fragen zu den Rechnungslegungsstandards:**

Welcher Standard ist Ihrer Meinung nach am besten für ein Schweizer Spital geeignet?

- Obligationenrecht
- Richtlinien H+
- SWISS GAAP FER
- IFRS
- US GAAP
- Andere:

Denken Sie, dass die existierenden Standards den Bedürfnissen der Spitäler genügen?

- Ja
- Nein

Falls nein – Wie könnten die Bedürfnisse der Spitäler besser abgedeckt werden?

- Eigene FER für Spitäler
- Handbuch von H+ (Analog zum REKOLE® Handbuch Kostenträgerrechnung)
- Andere:

Ist Ihnen der Begriff IPSAS (International Public Sector Accounting Standard) bekannt?

- Ja
- Nein

Ist Ihnen bekannt, dass IFRS einen Standard für KMU lanciert hat?

- Ja
- Nein