

UMSTELLUNG DER RECHNUNGSLEGUNG VOM OR AUF SWISS GAAP FER IN EINEM SPITAL

Schriftliche Arbeit verfasst an der School of Management and Law,
Zürcher Hochschule für angewandte Wissenschaften.

Studiengang: Master of Science in Accounting and Controlling

Verfasser: Manuel Danzeisen (S10170447)

9113 Degersheim

Hauptreferentin: Dr. Ursina Hüppin

Korreferent: Prof. Dr. Conrad Meyer

Praxispartner: Dr. oec. publ. Peter Heri, CEO, Spital Thurgau AG

Ort, Datum: Degersheim, 8. Juni 2018.

Management Summary

Umstellung der Rechnungslegung vom OR auf Swiss GAAP FER in einem Spital

Student: Manuel Danzeisen

Dozentin: Dr. Ursina Hüppin

Die Anwendung der Swiss GAAP FER hat im Schweizer Gesundheitswesen in den letzten Jahren zugenommen und wird von manchen Kantonen vorgeschrieben. Der Standard verfolgt die True and Fair View und stellt die tatsächlichen Verhältnisse dar. Im Kanton Thurgau existiert keine solche Vorgabe. Die Spital Thurgau AG (STGAG) schliesst nach dem OR ab, welches auf den Gläubigerschutz abzielt und viele Ermessensspielräume bietet. Ein Wechsel auf die Swiss GAAP FER ist angedacht. Die vorliegende Arbeit ermittelte anhand von Spitälern, die den Wechsel bereits vollzogen haben, die Auswirkungen einer Umstellung der Rechnungslegung vom OR auf die Swiss GAAP FER.

Im Anschluss an einen Vergleich der Vorschriften des OR und der Swiss GAAP FER wurde eine zweigeteilte, qualitative Primärforschung durchgeführt. In einem ersten Teil fanden Interviews mit Finanzfachleuten aus Spitälern, Revisionsexperten oder Mitgliedern der Fachkommission Rechnungswesen im Spital statt. Auf diese Weise konnten die Auswirkungen praxisnah und aktuell eruiert werden. Des Weiteren wurde von mehreren Spitälern der letzte Jahresabschluss nach dem OR mit dem ersten Abschluss nach den Swiss GAAP FER verglichen. Daraus ergaben sich die Auswirkungen der Umstellung im Jahresabschluss, eines der bedeutungsvollsten Kommunikationsmittel eines Unternehmens.

Beim Wechsel auf die Swiss GAAP FER gilt es gemäss den Untersuchungsergebnissen die Sachanlagen und die Rückstellungen zu beachten. Diese Positionen beinhalten im OR-Abschluss häufig stille Reserven und sind nun neu zu bewerten. Zudem muss die Anlagebuchhaltung den erhöhten Anforderungen der Swiss GAAP FER angepasst werden, was in der Praxis eine grosse Herausforderung bedeutet. Auch andere Positionen wie die Forderungen und die Vorräte erfahren Veränderungen, weil pauschale Wertberichtigungen nur noch beschränkt zulässig sind. Das Handbuch zur Rechnungslegung in Spitälern und Kliniken von H+ präzisiert die Regelungen der Swiss GAAP FER für Spitäler und Kliniken und deckt auch branchentypische Sachverhalte wie Überlieger ab. Wie sich herausstellte, haben sich jedoch nicht alle diese Konkretisierungen in der Pra-

xis durchgesetzt. In der Bilanz führt der Wechsel auf die Swiss GAAP FER und die damit einhergehende Auflösung von stillen Reserven zu einem höheren Eigenkapital. Da kaum mehr Möglichkeiten zur Ergebnisglättung bestehen, nimmt in der Erfolgsrechnung die Ergebnisvolatilität zu. Dies ist auch der zentrale Nachteil für ein Spital. Auf der anderen Seite schaffen die Swiss GAAP FER mit der realitätsnäheren Bewertung und den verstärkten Offenlegungspflichten Transparenz, Verständlichkeit und Vergleichbarkeit. Nebst den Spitälern profitieren davon vor allem die Kantone und die Kapitalgeber.

Gemäss der Untersuchung bieten die Swiss GAAP FER zweckmässige Regelungen nach dem True and Fair View-Ansatz. Die vorgesehene Umstellung in der STGAG ist zu begrüßen. Es empfiehlt sich, die konkreten Handlungsfelder zu bestimmen und dadurch Diskussionen in Gang zu bringen. Die aus dieser Arbeit resultierenden Auswirkungen einer Umstellung vom OR auf die Swiss GAAP FER dienen als Basis dafür.

Inhaltsverzeichnis

Management Summary	I
Inhaltsverzeichnis	III
Abbildungsverzeichnis	VI
Tabellenverzeichnis	VII
Abkürzungsverzeichnis	VIII
1 Einleitung	1
1.1 Ausgangslage und Problemstellung	1
1.2 Zielsetzung und Forschungsfragen	3
1.3 Aufbau der Arbeit	3
2 Vergleich Rechnungslegung nach dem OR und nach Swiss GAAP FER	5
2.1 Grundsätze und Grundlagen.....	5
2.1.1 Funktion	5
2.1.2 Vorsichtsprinzip	6
2.1.3 Ausrichtung	7
2.1.4 Definition von Aktiven / Passiven	7
2.2 Bestandteile	8
2.2.1 Bestandteile des Geschäftsberichts	8
2.2.2 Bilanz	9
2.2.3 Erfolgsrechnung	10
2.2.4 Geldflussrechnung.....	10
2.2.5 Lagebericht / Jahresbericht	11
2.2.6 Eigenkapitalnachweis.....	12
2.2.7 Anhang	12
2.2.8 Konzernrechnung	12
2.3 Ausgewählte Themen.....	14
2.3.1 Allgemeine Grundlagen zur Bewertung.....	14
2.3.2 Wertberichtigungen.....	15
2.3.3 Wertschriften.....	16
2.3.4 Forderungen	17
2.3.5 Vorräte.....	17

2.3.6	Langfristige Aufträge	19
2.3.7	Sachanlagen.....	20
2.3.8	Finanzanlagen	20
2.3.9	Immaterielle Vermögenswerte	21
2.3.10	Leasing	22
2.3.11	Verbindlichkeiten	23
2.3.12	Rückstellungen.....	24
2.3.13	Vorsorgeverpflichtungen.....	26
2.3.14	Ertragssteuern.....	27
2.3.15	Ausserbilanzgeschäfte.....	27
2.3.16	Transaktionen mit nahestehenden Personen / Organisationen.....	28
2.4	Fazit.....	29
3	Aktueller Stand der Rechnungslegung.....	31
3.1	Rechnungslegungsstandards in der Schweiz.....	31
3.2	Rechnungslegung im Gesundheitswesen	33
4	Forschungsdesign	36
4.1	Abgrenzungen	36
4.2	Schwerpunktfestlegung.....	36
4.3	Untersuchungsvorgehen und -methodik	38
4.3.1	Experteninterviews.....	39
4.3.1.1	Untersuchungsvorgehen Experteninterviews.....	39
4.3.1.2	Auswahl der Interviewpartner.....	40
4.3.1.3	Untersuchungsindikatoren / Fragestellungen.....	41
4.3.1.4	Datenauswertung.....	41
4.3.2	Jahresabschlussanalyse	42
4.3.2.1	Untersuchungsvorgehen Jahresabschlussanalyse	42
4.3.2.2	Auswahl der Jahresberichte	42
4.3.2.3	Untersuchungsindikatoren / Fragestellungen.....	44
4.3.2.4	Datenauswertung.....	45
5	Umsetzung der Swiss GAAP FER im Schweizer Gesundheitswesen	46
5.1	Umstellung und Betrieb	46
5.1.1	Unterschiede der Standards.....	46
5.1.2	Bewertung	47

5.1.3	Anlagebuchhaltung	49
5.1.4	Systemumsetzung.....	50
5.1.5	Umstellungsprojekt	50
5.2	Auswirkungen auf Anspruchsgruppen.....	51
5.2.1	Spitäler und Kliniken	52
5.2.2	Kantone	54
5.2.3	Kredit- und Kapitalgeber.....	55
5.3	Finanzielle Auswirkungen auf Vermögens-, Finanz- und Ertragslage	56
5.4	Offenlegung	59
5.5	Statistiken.....	61
5.6	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen.....	62
5.7	Warenvorräte.....	64
5.8	Überlieger.....	65
5.9	Fonds und Drittmittel	67
6	Schlussfolgerungen und Empfehlungen für die STGAG.....	69
6.1	Umstellung	69
6.2	Anspruchsgruppen	70
6.3	Finanzielle Auswirkungen	72
6.4	Offenlegung	72
6.5	Bewertung	73
6.5.1	Anlagen und Anlagebuchhaltung.....	74
6.5.2	Forderungen	75
6.5.3	Vorräte.....	76
6.5.4	Überlieger.....	76
6.5.5	Fonds und Drittmittel	77
7	Diskussion und kritische Würdigung	78
	Literaturverzeichnis	81
	Anhänge.....	86

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Fokussierung im Laufe der Erarbeitung der Masterarbeit	4
Abbildung 2: Abgrenzung Eventualverpflichtung, Rückstellung, Verbindlichkeit	28
Abbildung 3: Datenerhebung und -auswertung der Experteninterviews.....	39
Abbildung 4: Auswahlprozess der Geschäftsberichte	43
Abbildung 5: Unterschiede in den Rechnungslegungsstandards.....	46
Abbildung 6: Von der Umstellung betroffene Bilanzpositionen.....	48
Abbildung 7: Sachverhalte, die zu wesentlichen Neubewertungsreserven führten.....	48
Abbildung 8: Nutzen der Umstellung für den Leser des Jahresabschlusses	52
Abbildung 9: Veränderung Bilanzkennzahlen durch das Restatement	57
Abbildung 10: Veränderung Gewinnkennzahlen durch das Restatement.....	57
Abbildung 11: Entwicklung der Anzahl Seiten des Anhangs	59
Abbildung 12: Von der Umstellung betroffene Statistiken.....	61
Abbildung 13: Bewertungsmethodik Überlieger.....	66

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Erfassungskriterien von Aktiven	8
Tabelle 2: Lagebericht nach dem OR und nach Swiss GAAP FER	11
Tabelle 3: Ausgewählte Untersuchungsschwerpunkte	37
Tabelle 4: Anzahl Fragebogen und Interviews	41
Tabelle 5: Auswahl der Jahresberichte	44
Tabelle 6: Untersuchungspunkte Jahresabschlussanalyse	45
Tabelle 7: Eigenkapitalquoten vor und nach der Umstellung	56

Abkürzungsverzeichnis

AG	Aktiengesellschaft
BfS	Bundesamt für Statistik
BKP	Baukostenplan
CCM	Completed Contract Methode
CMI	Case-Mix-Index
DMI	Day-Mix-Index
EBIT	Earnings Before Interest and Taxes
EBITDA	Earnings before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization
Fachkommission REK	Fachkommission für Rechnungswesen & Controlling
HRM2	Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell 2
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standards
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
ITAR_K	Integriertes Tarifmodell auf Kostenträgerrechnungsbasis
OR	Obligationenrecht
POCM	Percentage of Completion Methode
PwC	PricewaterhouseCoopers
Rekole	Revision der Kostenrechnung und der Leistungserfassung
SKP	Spitalkostenplan
Spitäler FMI	Spitäler Frutigen Meiringen Interlaken
SR RWS	Spitalregion Rheintal Werdenberg Sarganserland
STGAG	Spital Thurgau AG
Swiss GAAP FER	Swiss Generally Accepted Accounting Principles der Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung

US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
VKL	Verordnung über die Kostenermittlung und die Leistungserfassung durch Spitäler, Geburtshäuser und Pflegeheime in der Krankenversicherung

1 Einleitung

1.1 Ausgangslage und Problemstellung

Das Gesundheitswesen in der Schweiz ist geprägt von seinen vielfältigen Anspruchsgruppen. Regionale und nationale Interessen treffen genauso aufeinander wie politische und betriebswirtschaftliche Aspekte. Aber auch die persönlichen Bedürfnisse der Patienten¹ oder finanzielle Ansprüche von Gläubigern und Kreditgebern dürfen nicht vergessen gehen. Die seit Jahren steigenden Kosten rücken die Branche ebenfalls verstärkt in den Mittelpunkt des allgemeinen Interesses und erhöhen die Effizienzansprüche an Spitäler und Kliniken. Eine überregionale Gesundheitsplanung erweist sich jedoch nicht nur aufgrund der divergierenden Interessen als schwierig, sondern auch weil der Vergleich der Informationen zwischen Leistungserbringern nur erschwert möglich ist. Es besteht daher Bedarf für einen einheitlichen Rechnungslegungsstandard bzw. Rechnungslegungsstandards, die weniger Wahlfreiheiten und Ermessensspielräume zulassen als das Obligationenrecht (OR).

Für Geschäftsjahre ab dem Stichtag 31. Dezember 2015 fordert das neue Rechnungslegungsrecht die Anwendung eines anerkannten Rechnungslegungsstandards für Publikumsgesellschaften² und Konzerngesellschaften³, sofern bestimmte Bedingungen erfüllt sind. Bereits davor haben Jahresabschlüsse, die nach dem True and Fair View-Ansatz erstellt werden und somit die tatsächlichen Verhältnisse abbilden, an Relevanz gewonnen (Böckli, 2013, S. 2). Im Vergleich zu handelsrechtlichen Abschlüssen bieten sie eine höhere Transparenz, erlauben eine zuverlässigere Beurteilung der Vermögens-, Finanz- sowie Ertragslage und steigern die Vergleichbarkeit der Abschlussdaten (Bitterli, 2012, S. 561; Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung, 2014, S. 10). Nicht nur den externen Anspruchsgruppen bietet ein solcher Rechnungslegungsstandard Vorteile, auch die Unternehmen selbst profitieren von der Anwendung. Beispielsweise wird durch die offene Informationspolitik und den verbesserten Informationsgehalt Vertrauen bei den Anspruchsgruppen geschaffen und die Rechnungslegung als Führungsinstrument optimiert (Bitterli, 2012, S. 551–553). Zudem fördert eine Umstellung das

¹ Aus Gründen der Leserlichkeit wird in der vorliegenden Arbeit für bestimmte Begriffe ausschliesslich die männliche Form verwendet. Ungeachtet dessen sind immer beide Geschlechter gemeint.

² OR 962, Abs. 1

³ OR 963b, Abs. 1

Geschäftsverständnis der Mitarbeitenden und lässt sie bestehende Prozesse hinterfragen (Leibfried, 2008, S. 301–302).

Bei Schweizer Spitälern und Kliniken erfreuen sich insbesondere die Swiss Generally Accepted Accounting Principles der Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung (Swiss GAAP FER) an Beliebtheit. Eine Mitgliederumfrage des Branchenverbandes H+ im Jahr 2016 ergab, dass 69% der befragten Spitäler und Kliniken den Jahresabschluss nach den Swiss GAAP FER oder in Kombination mit einem anderen Rechnungslegungsstandard erstellen. 86% der Befragten erachten die Swiss GAAP FER als den geeignetsten Standard für Spitäler und Kliniken. (H+, 2016, S. 2) Die Anwendung der Swiss GAAP FER wird auch zunehmend von politischer Seite gefordert. In zahlreichen Kantonen (z. B. Aargau, Graubünden oder Zürich) bestehen gesetzliche Vorgaben, die von Institutionen auf der Spitalliste die Anwendung der Swiss GAAP FER verlangen.

Im Kanton Thurgau gibt es bisher keine Verordnung, die von gelisteten Spitälern und Kliniken einen Abschluss nach einem anerkannten Standard fordert. Zuständig für die öffentliche Gesundheitsversorgung im Kanton Thurgau ist die Spital Thurgau AG (STGAG). Zu ihr gehören unter anderem die Kantonsspitäler Frauenfeld und Münsterlingen, die Psychiatrischen Dienste Thurgau sowie die Klinik St. Katharimental. Die STGAG ist Teil der Thurmed-Gruppe, deren Alleinaktionär der Kanton Thurgau ist. Bis heute erstellt die STGAG den Jahresabschluss alleine nach dem OR.

Im Jahr 2007 führte die STGAG in Zusammenarbeit mit PricewaterhouseCoopers (PwC) ein Vorprojekt durch, welches die Empfehlung eines passenden Rechnungslegungsstandards nach dem True and Fair View-Ansatz zum Ziel hatte. Als Ergebnis daraus empfahl PwC (2007, S. 9) die Umsetzung von «FER-Plus», d. h. die Anwendung der Swiss GAAP FER mit ausgewählten weiteren Offenlegungen sowie der Auslegung von Freiräumen und Wahlrechte nach den International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Die Einführung eines neuen Rechnungslegungsstandards in der STGAG wurde im Anschluss nicht angegangen.

Mit der zunehmenden Verbreitung der Swiss GAAP FER im Schweizer Gesundheitswesen und der Möglichkeit, dass auch der Kanton Thurgau von Gesundheitsversorgern auf der Spitalliste einen nach dem True and Fair View-Ansatz erstellten Jahresabschluss fordern könnte, steigt der Druck zur Anwendung der Swiss GAAP FER in der STGAG.

Nebst den zunehmenden externen Anforderungen sprechen auch die Erlangung von internen Verbesserungen für eine Umsetzung in den kommenden Jahren.

1.2 Zielsetzung und Forschungsfragen

Die vorliegende Masterarbeit hat zum Ziel, die folgende Forschungsfrage zu beantworten:

Welche Auswirkungen hat die Umstellung vom OR auf die Swiss GAAP FER in einem Spital?

Grosse Auswirkungen hat eine Umstellung in jenen Bereichen, in denen sich die Regelungen nach dem OR und den Swiss GAAP FER stark unterscheiden, in denen Unklarheiten bestehen oder Ermessensspielräume eingeschränkt werden bzw. fortbestehen. Branchengegebenheiten des Gesundheitswesens können ebenfalls Anpassungsbedarf verursachen, da sie womöglich je nach Rechnungslegungsstandard unterschiedlich behandelt werden müssen. Um die Forschungsfrage beantworten zu können, gilt es daher initial die Unterschiede zwischen dem OR und den Swiss GAAP FER, sowie den Stand der Rechnungslegung im Gesundheitswesen zu erarbeiten. Anhand anderer Spitäler und Kliniken, die eine Umstellung bereits vollzogen haben, lässt sich erarbeiten, bei welchen Sachverhalten der Wechsel herausfordernd war, wie die Unternehmen die Swiss GAAP FER anwenden und wo Unterschiede in der Anwendung bestehen. Aus diesen Erkenntnissen zeigt sich, welche Auswirkungen eine Umstellung des Rechnungslegungsstandards auf ein Spital hat.

1.3 Aufbau der Arbeit

Der Aufbau der Arbeit richtet sich aus an der Forschungsfrage und der Erarbeitung der dazu erforderlichen Grundlagen.

Im Anschluss an die Einleitung werden in Kapitel 2 die Swiss GAAP FER der OR-Rechnungslegung gegenübergestellt und die Unterschiede erarbeitet. Diese Analyse findet unabhängig vom Gesundheitswesen und der STGAG statt. Im Kapitel 3 stehen die in der Schweiz und im Schweizer Gesundheitswesen gebräuchlichen Rechnungslegungsstandards im Fokus. Hier soll aufgezeigt werden, welche Standards verbreitet sind und wie es um deren Akzeptanz steht. Diese Kapitel basieren vorwiegend auf gängiger

Sekundärliteratur und schaffen eine wichtige Wissensbasis für die danach folgenden Schritte.

Zur Beurteilung der Umsetzung der Swiss GAAP FER in anderen Spitälern sind eigene Erhebungen notwendig. Daher folgt in Kapitel 4 das Forschungsdesign, welches die Methodik für die Primärforschung definiert. Aufgrund der Erkenntnisse aus den Vorkapiteln und den Gegebenheiten der STGAG können für die Untersuchung Schwerpunkthemen festgelegt werden, die bei der Anwendung der Swiss GAAP FER in der STGAG von besonderer Relevanz und entsprechend detaillierter zu untersuchen sind.

Danach stehen die Ergebnisse aus der durchgeführten Untersuchung im Vordergrund, d. h. die Umsetzung der Swiss GAAP FER im Schweizer Gesundheitswesen. Die daraus gewonnen Erkenntnisse sind in Kapitel 5 verarbeitet und dienen der Beantwortung der Forschungsfrage.

Kapitel 6 fasst am Beispiel der STGAG die wichtigsten Erkenntnisse zusammen und legt die Konsequenzen einer Einführung der Swiss GAAP FER für die STGAG dar. Dadurch wird auch die Relevanz der Untersuchungsergebnisse zur Beantwortung der Forschungsfrage praxisnahe aufgezeigt. Den Abschluss der Arbeit bildet eine kritische Würdigung der Arbeit in Kapitel 7.

Durch diesen Aufbau beginnt die Masterarbeit in der Breite und entwickelt sich mit jedem Schritt in die Tiefe. Abbildung 1 verdeutlicht dies und verbindet jede Stufe der Fokussierung mit dem entsprechenden Kapitel des Schlussberichtes.

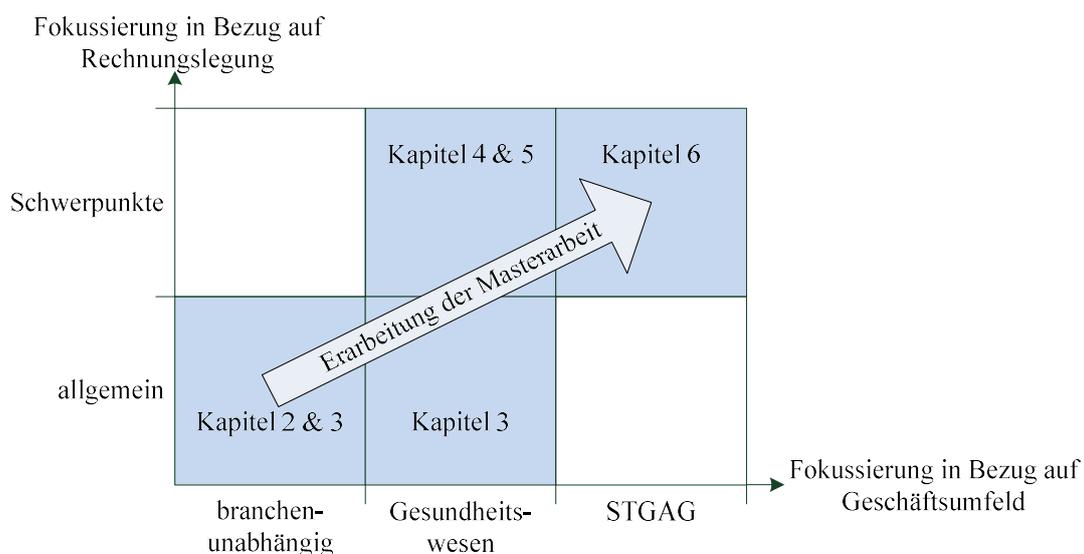


Abbildung 1: Fokussierung im Laufe der Erarbeitung der Masterarbeit (eigene Darstellung)

2 Vergleich Rechnungslegung nach dem OR und nach Swiss GAAP FER

In diesem Kapitel erfolgt eine Gegenüberstellung der Rechnungslegung nach dem OR und nach den Swiss GAAP FER. Der Fokus liegt dabei auf jenen Punkten, in denen sich die beiden Standards unterscheiden. Dies sind auch die Themen, die bei einer Umstellung zu Veränderungen führen. Ein kurzes Fazit in Kapitel 2.4 schliesst den Vergleich der beiden Rechnungslegungsstandards ab.

2.1 Grundsätze und Grundlagen

2.1.1 Funktion

Jahresabschlüsse nach den IFRS oder nach den Swiss GAAP FER besitzen vorwiegend eine Informationsfunktion mit dem Ziel im Sinne des True and Fair View-Ansatzes die tatsächlichen Verhältnisse des Unternehmens abzubilden (Müller, Henry & Barnettler, 2014, 135, 137). Im Rahmen der Informationsfunktion sollen Jahresabschlüsse einerseits die Adressaten informieren und in ihren Entscheidungen unterstützen, andererseits stellen die Jahresabschlüsse ein Kontrollinstrument über die Organe und das Management eines Unternehmens dar (Becker, 2014, S. 8–9).

Grundsätzlich übernimmt auch ein OR-Abschluss diese Informationsfunktion. Der handelsrechtliche Abschluss bildet gemäss dem Massgeblichkeitsprinzip ferner auch die Grundlage für die Steuerbemessung. Diese Funktion beeinflusst die Informationsqualität negativ, da sich in einem OR-Abschluss Buchungen wiederfinden können, die nicht nach betriebswirtschaftlichen Aspekten, sondern zur Steueroptimierung vorgenommen wurden. (Treuhand-Kammer, 2014, S. 260)

Im Unterschied zu den anerkannten Rechnungslegungsstandards kommen dem OR-Abschluss noch zahlreiche weitere Funktionen zu. Der Abschluss dient der Gewinnfeststellung und der Ausschüttungsregulierung.⁴ Dabei nimmt das OR eine Interessensabwägung zwischen den Gläubigern und den Eigentümer vor (Behr & Leibfried, 2014, S. 94). Des Weiteren definiert das OR Kapitalverlust und Überschuldung und regelt das

⁴ OR 671 ff.

Vorgehen in einem solchen Fall.⁵ Der OR-Abschluss dient auch dem Kapitalschutz, der Kapitalerhaltung sowie der Kapitalaufbringung (Müller et al., 2014, S. 135).

Ausserdem regelt das OR diverse Pflichten und Rechte im Zusammenhang mit der Rechnungslegung wie z. B. die Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung⁶, die Dokumentationspflicht⁷ oder die Aufbewahrungspflicht⁸.

2.1.2 Vorsichtsprinzip

Sowohl nach dem OR als auch nach den Swiss GAAP FER ist die Bewertung vorsichtig vorzunehmen.⁹ Das Vorsichtsprinzip wird in den beiden Standards jedoch anders ausgelegt, was Auswirkungen auf die Bewertung der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten hat. Das Vorsichtsprinzip gilt als einer der Hauptunterschiede zwischen dem OR und den Swiss GAAP FER bzw. verkörpert es einen Unterschied mit grossen Auswirkungen.

Obwohl die Rechnungslegung nach dem OR ein zuverlässiges Urteil über die wirtschaftliche Lage ermöglichen soll,¹⁰ ist die Bilanzierung mit stillen Reserven ausdrücklich gestattet. Durch die Unterbewertung von Vermögenswerten oder Überbewertung von Verbindlichkeiten¹¹ lässt sich die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens pessimistischer darstellen. Das OR lässt diese Verzerrung des Bildes über die wirtschaftliche Lage aufgrund des Gläubigerschutzes zu (Chardonens, 2017, S. 26). Die willkürliche Bildung von stillen Reserven wird allerdings durch das Steuerrecht eingeschränkt, da dieses stille Reserven nur beschränkt anerkennt (Annen & Teitler-Feinberg, 2014, S. 314).

Gemäss den Swiss GAAP FER bedeutet das Vorsichtsprinzip, dass «bei Ungewissheit und gleicher Eintrittswahrscheinlichkeit, die weniger optimistische Variante zu wählen ist».¹² Das Vorsichtsprinzip gemäss den Swiss GAAP FER kann durch «Sorgfalt» beschrieben werden, weniger durch «Pessimismus» (Leibfried, 2008, S. 301). Mit Blick auf die Zuverlässigkeit der Rechnungslegung und die True and Fair View dürfen daher keine stillen Reserven gebildet werden.

⁵ OR 725 f.

⁶ OR 957

⁷ OR 957a

⁸ OR 958f

⁹ OR 958c, Abs. 1, Ziff. 5; OR 960 Abs. 2; FER Rahmenkonzept, Ziff. 13

¹⁰ OR 958 Abs. 1; OR 960 Abs. 2

¹¹ OR 960a, Abs. 4; OR 960e, Abs. 4

¹² FER Rahmenkonzept, Ziff. 13

2.1.3 Ausrichtung

Die Auslegung des Vorsichtsprinzips hängt eng mit der Ausrichtung der Rechnungslegungsstandards auf bestimmte Interessensgruppen zusammen.

Die Rechnungslegung repräsentiert für interne und externe Anspruchsgruppen ein wichtiges Informationsmittel. Die verschiedenen Adressaten verfolgen dabei unterschiedliche Ziele und haben unterschiedliche Entscheidungen zu treffen. Entsprechend besitzen sie auch unterschiedliche Informationsbedürfnisse. Während z. B. für Mitarbeitende die Liquidität im Vordergrund steht, interessieren sich Aktionäre für die Rendite und die Finanzlage des Unternehmens. Für die Gläubiger sind wiederum die Liquidität und die Ertragslage von Bedeutung (Behr & Leibfried, 2014, S. 52–53).

Eine der grossen Herausforderungen der finanziellen Berichterstattung ist es, die Informationsbedürfnisse aller Adressaten zu befriedigen. Wie die vorhergehenden Beispiele zeigen, überlappen sich die Bedürfnisse der Stakeholder allerdings nur teilweise bzw. können diese auch gegensätzlich sein. Die Rechnungslegungsstandards setzen in ihrer Ausgestaltung daher einen bestimmten Fokus. Im Zentrum steht dabei die Ausrichtung an den Interessen der Gläubiger oder an jenen der Investoren.

Die Rechnungslegungsnormen des OR haben den Schutz der Gläubiger zum Ziel. Aufgrund der pessimistischeren Darstellung befinden sich die Gläubiger bei der Beurteilung der wirtschaftlichen Lage auf der sicheren Seite. Im Gegensatz dazu stehen bei den Swiss GAAP FER die Interessen der Kapitalgeber über dem Gläubigerschutz. (Charonnens, 2017, 26, 33; Kartscher, Suter & Rossi, 2016, 12, 16) Oberstes Ziel ist die realistische Darstellung der wirtschaftlichen Lage, d. h. eine True and Fair View. Diese Sicht geht einher mit der Fair Presentation der IFRS.¹³

2.1.4 Definition von Aktiven / Passiven

Die Definition von Aktiven und Passiven in den beiden Standards gleichen sich. Dies zeigt Tabelle 1, welche die Erfassungskriterien für Vermögenswerte gegenüberstellt.

OR	Swiss GAAP FER
Zu aktivieren sind gemäss OR Vermögensgegenstände: <ul style="list-style-type: none"> die aus vergangenen Geschäftsvorfällen oder Ereignissen entstanden sind, 	Aktiven sind <ul style="list-style-type: none"> materielle oder immaterielle Vermögensgegenstände, die aus vergangenen Geschäftsvorfällen oder

¹³ IAS 1.15

<ul style="list-style-type: none"> • in der Verfügungsmacht des Unternehmens stehen, • bei denen ein Mittelzufluss wahrscheinlich ist und • deren Wert verlässlich ermittelt werden kann. • Andere Vermögenswerte dürfen nicht aktiviert werden. 	<p>Ereignissen entstanden sind,</p> <ul style="list-style-type: none"> • in der Verfügungsmacht des Unternehmens stehen, • der Organisation voraussichtlich über die Berichtsperiode hinaus Nutzen bringen und • deren Wert verlässlich ermittelt werden kann.
---	--

Tabelle 1: Erfassungskriterien von Aktiven (in Anlehnung an OR 959; FER Rahmenkonzept, Ziff. 15-20)

Es ist umstritten, ob ein "wahrscheinlicher" Mittelzufluss nach dem OR oder ein "voraussichtlicher" Nutzen nach den Swiss GAAP FER eine höhere Eintrittswahrscheinlichkeit verlangt. Nach Annen & Teitler-Feinberg (2014, S. 312) sind Vermögenswerte nach dem OR tendenziell früher zu aktivieren. Dem widerspricht Böckli (2013, S. 76). Sowohl nach dem OR als auch nach den Swiss GAAP FER bedürfe es einer deutlich über 50% liegenden Eintrittswahrscheinlichkeit.

Die Definition von Passiven stimmt in den beiden Standards überein. Eine Ausnahme bilden die Rückstellungen (vgl. Kapitel 2.3.12). Auch in der Abgrenzung von Umlauf- und Anlagevermögen sowie kurzfristigen und langfristigen Verbindlichkeiten bestehen keine wesentlichen Unterschiede zwischen den beiden Standards.

2.2 Bestandteile

Initial zeigt dieses Unterkapitel auf, aus welchen Bestandteilen ein Geschäftsbericht nach dem OR und den Swiss GAAP FER besteht. Danach sind die Unterschiede bezüglich dieser Bestandteile näher beschrieben.

2.2.1 Bestandteile des Geschäftsberichts

Der Geschäftsbericht hat gemäss den Regelungen des OR eine Jahresrechnung (Einzelabschluss) zu beinhalten, welche sich aus Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang zusammensetzt.¹⁴ Unternehmen, die zu einer ordentlichen Revision verpflichtet sind, haben ferner einen Lagebericht zu erstellen und die Jahresrechnung mit einer Geldflussrechnung zu vervollständigen.¹⁵ Dabei handelt es sich um Unternehmen, die innert zwei aufeinanderfolgenden Jahren zwei der drei Schwellenwerte überschreiten:¹⁶

- Bilanzsumme > CHF 20 Mio.
- Umsatzerlös > CHF 40 Mio.

¹⁴ OR 958

¹⁵ OR 961

¹⁶ OR 727, Abs. 1, Ziff. 2

- Vollzeitstellen > 250 im Jahresdurchschnitt

Kontrolliert das Unternehmen andere rechnungslegungspflichtige Unternehmen wird eine Konzernrechnung verlangt.¹⁷ In diesem Fall kann in den Einzelabschlüssen der Mutter- und der Tochtergesellschaft auf die Geldflussrechnung und den Lagebericht verzichtet werden.¹⁸

Im Gegensatz dazu stellen der Lage- bzw. Jahresbericht und die Geldflussrechnung in einem Abschluss nach den Swiss GAAP FER obligatorische Elemente dar, die jedes Unternehmen in seinen Geschäftsbericht zu inkludieren hat. Ausserdem ist der Eigenkapitalnachweis ein fester Bestandteil der Jahresrechnung.¹⁹ Für Konzerne besteht ferner die Pflicht zur Anfertigung einer Konzernrechnung nach FER 30.²⁰

Die Unterschiede zwischen den beiden Rechnungslegungsstandards liegen zusammenfassend darin, dass nach den Swiss GAAP FER ein Jahresbericht, eine Geldflussrechnung und ein Eigenkapitalnachweis immer in den Geschäftsbericht zu integrieren sind.

2.2.2 Bilanz

Das OR gibt in Art. 959a eine Mindestgliederung für die Bilanz vor. Die Swiss GAAP FER beinhalten mit FER 3 einen eigenen Standard zur Darstellung und Gliederung. Die Mindestgliederungsvorschriften der beiden Standards sind sich ähnlich. Folgende Unterschiede existieren:²¹

- Das OR gibt die Reihenfolge der Positionen vor. Der Liquiditätsgrad bestimmt die Sortierung der Aktiven, die Fälligkeit jene der Passiven. Entsprechend erscheint das Umlauf- vor dem Anlagevermögen und das kurz- vor dem langfristigen Fremdkapital und dieses wiederum vor dem Eigenkapital. Die Swiss GAAP FER erwähnen eine einzuhaltende Sortierung nicht.
- In einem Abschluss nach den Swiss GAAP FER erfolgt ein getrennter Ausweis von flüssigen Mittel und Wertschriften. Das OR fordert diese Separierung nicht.
- Nicht einbezahltes Grund-, Gesellschafter oder Stiftungskapital wird gemäss OR im Anlagevermögen geführt. Die Swiss GAAP FER sehen nicht einbezahltes Kapital als Minusposten im Eigenkapital vor.

¹⁷ OR 963

¹⁸ OR 961d

¹⁹ FER Rahmenkonzept, Ziff. 7

²⁰ FER 1.2

²¹ OR 959a; FER 3.2

- Die Swiss GAAP FER verlangen eine Unterscheidung zwischen kurzfristigen und langfristigen Rückstellungen. Dies ist nach dem OR nicht erforderlich.
- Im Gegensatz zu den Swiss GAAP FER sind gesetzliche und freiwillige Gewinnreserven nach dem OR separat zu zeigen.
- Weitere zur Beurteilung der Vermögens- und Finanzierungslage relevante Positionen sind gemäss OR in der Bilanz oder im Anhang auszuweisen. Die Swiss GAAP FER gehen vertiefter ins Detail und definieren die zusätzlich auszuweisenden Positionen konkret (z. B. Unterteilung Sachanlagen in konkrete Unterkategorien). Auch hier bleibt es dem anwendenden Unternehmen frei überlassen, ob der Ausweis in der Bilanz oder im Anhang erfolgt.²²

2.2.3 Erfolgsrechnung

Die Mindestgliederungsvorschriften im OR stimmen mehrheitlich mit jenen der Swiss GAAP FER überein.²³ Die geforderten Zwischenresultate weichen jedoch ab. Während das OR nur den Ausweis des Jahresgewinnes/-verlustes fordert, verlangen die Swiss GAAP FER betriebliches Ergebnis, ordentliches Ergebnis (inkl. Finanzergebnis), Gewinn/Verlust vor Ertragssteuern (inkl. betriebsfremdem und ausserordentlichen Ergebnis) und Gewinn/Verlust (inkl. Ertragssteuern). Die Swiss GAAP FER sehen zudem eine Unterteilung der Abschreibungen auf Sachanlagen und immateriellen Anlagen vor.

Da das OR Mindestgliederungsvorschriften beschreibt, können die nach Swiss GAAP FER verlangten Zwischenresultate auch in einem OR-Abschluss gezeigt werden. Bezüglich der Darstellung der Erfolgsrechnung besteht demnach eine hohe Kompatibilität zwischen den beiden Standards. (Annen & Teitler-Feinberg, 2014, S. 312)

2.2.4 Geldflussrechnung

In den Swiss GAAP FER bilden die Vorgaben zur Geldflussrechnung einen Teil der Kern-FER.²⁴ Es sind die Ein- und Auszahlungen für die drei Fonds Betriebstätigkeit, Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit auszuweisen. Die Swiss GAAP FER geben eine Mindestgliederung vor. Es bleibt dem Anwender überlassen, den Cashflow aus Betriebstätigkeit direkt oder indirekt herzuleiten. Ebenfalls obliegt dem Anwender die Wahl, die Geldflussrechnung auf dem Fonds «Flüssige Mittel» (Bargeld und geld-

²² OR 959a, Abs. 3; FER 3.3

²³ OR 959b; FER 3.7-3.8

²⁴ FER 4

nahe Mittel) oder auf dem Fonds «Netto-flüssige Mittel» (Flüssige Mittel unter Abzug von Kontokorrentkrediten) zu erstellen.

Wie in Kapitel 2.2.1 beschrieben, haben gemäss OR nur Unternehmen, die zur ordentlichen Revision verpflichtet sind, eine Geldflussrechnung anzufertigen. Diese hat die Mittelflüsse aus der Geschäfts-, der Investitions- und der Finanzierungstätigkeit darzustellen.²⁵ Abgesehen von der Aufteilung in diese drei Fonds beinhaltet das OR keine weiteren Mindestgliederungsvorschriften.

2.2.5 Lagebericht / Jahresbericht

Während das OR von einem Lagebericht spricht, ist in den Swiss GAAP FER die Rede von einem Jahresbericht.²⁶ Unabhängig vom Rechnungslegungsstandard sollte dieser einen analytischen Charakter aufweisen, «das von der Jahresrechnung vermittelte Bild der Vermögens-, Finanzierungs- und Ertragslage analysieren und in den Gesamtkontext stellen» (Glanz & Pfaff, 2013, S. 27). Dem Lagebericht kommt somit eine ergänzende Informationsfunktion zu.

Lagebericht gemäss OR 961c	Jahresbericht gemäss FER Rahmenkonzept, Ziff. 34
<p>Geschäftsverlauf und wirtschaftliche Lage</p> <ul style="list-style-type: none"> • Darstellung nach neuen Gesichtspunkten gegenüber der Jahresrechnung • Anzahl Vollzeitstellen im Durchschnitt • Aussergewöhnliche Ereignisse • Kein Widerspruch zur Jahresrechnung 	<p>Lage</p> <ul style="list-style-type: none"> • Wirtschaftliches Umfeld im vergangenen Jahr • Wesentliche Bilanz- und Erfolgsrechnungskennzahlen und deren Entwicklung • Jahresbericht ist nicht Gegenstand der Prüfung
<p>Zukunftshinweise</p> <ul style="list-style-type: none"> • Durchführung einer Risikobeurteilung • Bestellungen- und Auftragslage • Forschungs- und Entwicklungstätigkeit • Zukunftsaussichten allgemein • Kein Zeithorizont 	<p>Zukunftshinweise</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ausblick bezüglich Chancen und Risiken • Kommentierung der weiteren Entwicklung der Organisation, insbesondere des folgenden Geschäftsjahres • Umfeld: Marktentwicklung, Branchentrends, Konkurrenz, massgebende Rahmenbedingungen wie Konjunkturlage und Gesetzesänderungen sind retrospektiv und prospektiv zu skizzieren • Zeithorizont: insbesondere Folgejahr

Tabelle 2: Lagebericht nach dem OR und nach Swiss GAAP FER (unverändert aus: Annen & Teitler-Feinberg, 2014, S. 316)

²⁵ OR 961b

²⁶ OR 961c; FER Rahmenkonzept, Ziff. 34

Tabelle 2 stellt die von den beiden Standards verlangten Angaben einander gegenüber. Es bestehen sowohl Übereinstimmungen als auch Unterschiede. Die Anforderungen der Swiss GAAP FER sind tendenziell spezifischer und bedürfen daher einer detaillierteren Auseinandersetzung im Lage- bzw. Jahresbericht.

2.2.6 Eigenkapitalnachweis

Während das OR im Jahresabschluss keinen Eigenkapitalnachweis verlangt, ist dieser ein separater, gleichwertiger Bestandteil einer Jahresrechnung nach den Swiss GAAP FER (vgl. Kapitel 2.2.1).

Der Eigenkapitalnachweis zeigt tabellarisch den Anfangs- und Endbestand sowie die wesentlichen Veränderungen für jede Position des Eigenkapitals.²⁷ Die Swiss GAAP FER legen fest, welche Komponenten (z. B. Gesellschaftskapital, Kapitalreserven, etc.) und welche Veränderungen (z. B. Kapitalerhöhungen und -herabsetzungen, Erwerb eigener Aktien, etc.) separat auszuweisen sind.²⁸ Daraus resultiert eine Matrixtabelle mit den Eigenkapitalkomponenten auf einer Achse und den Eigenkapitalveränderungen auf der anderen Achse.²⁹

2.2.7 Anhang

Der Anhang dient der Erläuterung der anderen Bestandteile der Jahresrechnung. Die Unterschiede bezüglich Offenlegung einzelner Rechnungslegungssachverhalte werden in der vorliegenden Arbeit in den jeweiligen Unterkapiteln (vgl. Kapitel 2.3) beschrieben.

2.2.8 Konzernrechnung

Die Pflicht zur Erstellung einer Konzernrechnung besteht nach dem OR, wenn ein Unternehmen ein anderes Unternehmen direkt oder indirekt kontrolliert.³⁰ Börsenkotierte Unternehmen, Grossgenossenschaften oder zur ordentlichen Revision verpflichtete Stiftungen haben die Konzernrechnung nach einem anerkannten Standard zu erstellen.³¹ Für Konzerne, die die Konzernrechnung nicht nach einem anerkannten Standard erstellen müssen, enthält das OR keine Grundanforderungen. Es gelten die Regelungen zu den

²⁷ FER 3.4, 24.8

²⁸ FER 24.27-28

²⁹ FER 24.26

³⁰ OR 963, Abs. 1-2

³¹ OR 963b

Einzelabschlüssen. Eine reine Buchwertkonsolidierung im Sinne der Beteiligungsbeurteilung ist daher möglich. (Böckli, 2013, S. 281; Treuhand-Kammer, 2014, S. 346)

Unter den Swiss GAAP FER sind die Bestimmungen zum Einzelabschluss auch für die Konzernrechnung zu beachten. Zusätzlich haben Konzerne FER 30 anzuwenden, welcher die zusätzlichen Bestimmungen für den Konzernabschluss regelt.³² Der Konsolidierungskreis definiert sich aus:³³

- *Tochtergesellschaften*: Es liegt eine Beherrschung vor. Die Mutter- hält über 50% der Stimmrechte der Tochtergesellschaft. Es findet eine Vollkonsolidierung mit Ausweis der Anteile Dritter statt.
- *Gemeinschaftsorganisationen*: Die Tochter wird gemeinsam kontrolliert. Alle Obergesellschaften besitzen den gleichen Anteil (z. B. 2 Parteien mit je 50%). Der Einbezug in die Konzernrechnung findet wahlweise mittels Quotenkonsolidierung oder mittels Equity-Accounting statt.
- *Assoziierte Unternehmen*: Der direkte/indirekte Stimmrechtsanteil beträgt mehr als 20%, aber weniger als 50%. Diese Unternehmen werden mittels Equity-Accounting in die Konzernrechnung integriert.
- *Beteiligungen*: Bei einem Stimmrechtsanteil kleiner 20% wird keine Kontrolle und kein massgeblicher Einfluss vermutet. Beteiligungen sind nicht Teil des Konsolidierungskreises (vgl. Finanzanlagen in Kapitel 2.3.8).

Der Konzernabschluss ist so darzustellen, als ob Mutter- und Tochterunternehmen ein gemeinsames Unternehmen bilden. Konzerninterne Transaktionen müssen eliminiert werden.³⁴ Folglich haben die voll- und quotenkonsolidierten Jahresrechnungen einheitlichen, FER-konformen Richtlinien zu entsprechen. (Meyer, 2014b, S. 271)

Der Segmentbericht bildet einen weiteren Bestandteil im Anhang der Konzernrechnung nach den Swiss GAAP FER und dokumentiert mindestens die Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen nach geographischen Märkten und Geschäftsbereichen.³⁵ Das OR kennt hingegen keine Segmentberichterstattung (Treuhand-Kammer, 2014, S. 350).

³² FER 1.2

³³ FER 30.1-5

³⁴ FER 30.6-7

³⁵ FER 30.42

2.3 Ausgewählte Themen

2.3.1 Allgemeine Grundlagen zur Bewertung

Nach dem OR und nach den Swiss GAAP FER sind Aktiven und Verbindlichkeiten einzeln zu bewerten.³⁶ Nach dem OR ist dies jedoch nicht zwingend, falls die Bewertung aufgrund der Gleichartigkeit üblicherweise als Gruppe erfolgt. Die Swiss GAAP FER kennen eine entsprechende Ausnahmeregelung ebenfalls.

Die Bewertung nach dem OR erfolgt höchstens zu historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten.³⁷ Ausnahmen für einzelne Arten von Aktiven bleiben vorbehalten. So dürfen Aktiven positionsweise zum Börsen- oder Marktpreis bewertet werden.³⁸ Dieser darf sich über dem Nennwert oder den Anschaffungskosten befinden. Es muss sich dabei um einen an einem aktiven Markt beobachtbaren Preis handeln.

Die strengen Vorschriften des OR bezüglich aktiver Markt und beobachtbarer Preis schränken den Anwendungsbereich dieser Bewertungsmöglichkeit stark ein. Die Bewertung zum Marktpreis ist als Sonderfall gedacht und stellt keine gleichwertige Alternative zur Bilanzierung zu Anschaffungs- und Herstellkosten dar. (Hüttche, 2014, S. 495)

Die Swiss GAAP FER erlauben sowohl historische Anschaffungs- und Herstellkosten als auch aktuelle Werte für die Bewertung.³⁹ Im Gegensatz zum OR muss es sich bei aktuellen Werten nicht um an einem aktiven Markt beobachtbare Marktpreise handeln. Zugelassen sind z. B. auch der Netto-Marktwert und der Nutzwert bei Aktiven oder der Barwert zukünftiger Mittelabflüsse bei Verbindlichkeiten.

Die Bewertungsgrundlagen und -grundsätze bilden einen wichtigen Bestandteil des Anhangs. Im Vergleich zum OR gehen die Swiss GAAP FER dabei weiter ins Detail und verlangen die Offenlegung der Grundsätze pro Bilanzposition inklusive Vermerk und Begründung von allfälligen Abweichungen, Änderungen oder Fehlern.⁴⁰ Im Anhang des OR-Abschlusses ist auf die Bewertung zum Marktpreis hinzuweisen und der Gesamtwert dieser Aktiven, unterteilt nach Wertschriften und übrigen Aktiven, offenzulegen.⁴¹

³⁶ OR 960, Abs. 1; FER Rahmenkonzept, Ziff. 25

³⁷ OR 960a, Abs. 1-2

³⁸ OR 960b, Abs. 1

³⁹ FER Rahmenkonzept, Ziff. 26-27; FER 2.2

⁴⁰ FER 6.6

⁴¹ OR 960b, Abs. 1

Eine solche explizite Vorgabe fehlt in den Swiss GAAP FER. Die Offenlegung der Bewertung zu aktuellen Werten im Anhang ergibt sich jedoch aus der Vorgabe, dass die Bewertungsgrundsätze für die einzelnen Positionen zu erläutern sind.

2.3.2 Wertberichtigungen

Während Abschreibungen den nutzungs- und altersbedingten Werteverzehr über die Zeit abbilden, handelt es sich bei Wertberichtigungen um einmalige Korrekturen.

Bestehen konkrete Anzeichen für eine Überbewertung von Aktiven oder für zu geringe Rückstellungen bedarf es nach dem OR einer Prüfung und gegebenenfalls einer erfolgswirksamen Anpassung des Wertes.⁴² Zu «Wiederbeschaffungszwecken oder zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens» können zusätzliche Abschreibungen und Wertberichtigungen getätigt werden.⁴³ Ebenfalls erlaubt ist es, bereits getätigte Abschreibungen oder Wertberichtigungen nicht aufzulösen. Dadurch sind zusätzliche Abschreibungen möglich, wenn der Buchwert bereits null beträgt (Behr & Leibfried, 2014, S. 341). Durch diese Vorgänge entstehen stille Reserven, sogenannte Wiederbeschaffungsreserven, welche steuerlich jedoch nicht anerkannt werden (Hüttche, 2014, S. 477).

Die Swiss GAAP FER definieren die Methodik bei Wertberichtigungen ausführlich. Auf jeden Bilanzstichtag hin ist bei allen Aktiven zu prüfen, ob Anzeichen für eine Wertminderung vorliegen.⁴⁴ Eine Wertminderung besteht, wenn der Buchwert über dem erzielbaren Wert liegt. Der erzielbare Wert entspricht dem höheren von Nettomarktwert (Verkaufspreis) und Nutzwert (Barwert der künftigen Geldflüsse). Fallen die Gründe für eine Wertberichtigung weg, ist diese teilweise oder ganz aufzulösen.

Im OR bleibt unerwähnt, nach welcher Methodik die Wertermittlung zu erfolgen hat bzw. welcher andere Wert als Vergleichsgrösse für die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellkosten dient. Es besteht erheblicher Ermessensspielraum. Aus diesem Grund wird empfohlen, sich für die Wertberichtigungen nach dem OR auf den Regelungen der Swiss GAAP FER abzustützen. (Böckli, 2013, S. 198; Suter & Teitler-Feinberg, 2015, S. 226).

Zusammenfassend sind bezüglich Wertberichtigungen folgende Unterschiede relevant:

⁴² OR 960, Abs. 3; OR 960a, Abs. 3

⁴³ OR 960a, Abs. 4

⁴⁴ FER 2.16; FER 20

- Die Swiss GAAP FER fordern eine Prüfung zu jedem Bilanzstichtag, ob Anzeichen für eine Wertminderung bestehen. Die Identifikation solcher Anzeichen bedarf einer systematischen Erhebung (Meyer, 2014b, S. 201). Demgegenüber verlangt das OR keine ähnliche systematische Prüfung.
- Die Methodik zur Bestimmung einer Wertberichtigung inkl. der entsprechenden Vergleichsgrößen ist in den Swiss GAAP FER detailliert festgelegt.
- Die Bildung von Wiederbeschaffungsreserven und deren Nicht-Auflösung sind nach dem OR gestattet. Die Swiss GAAP FER lassen der True and Fair View entsprechend keine stillen Reserven und somit keine Wiederbeschaffungsreserven zu.

2.3.3 Wertschriften

Die Möglichkeit zur Bewertung mittels Börsenkurs oder Marktpreis gemäss OR 960b (vgl. Kapitel 2.3.1) kommt insbesondere bei Wertschriften zum Tragen. Existiert ein beobachtbarer Preis an einem aktiven Markt, können Wertschriften wahlweise zum aktuellen Wert oder zu fortgeführten Anschaffungskosten folgebewertet werden. Ansonsten erfolgt die Bewertung zu den Anschaffungskosten.

Bei der Bewertung zu Marktpreisen besteht die Möglichkeit zur erfolgswirksamen Buchung von Wertberichtigungen.⁴⁵ Damit wird Veränderungen im Kursverlauf Rechnung getragen. Diese Schwankungsreserven dürfen bis maximal auf das Niveau des Anschaffungswertes oder des allenfalls tieferen Kurswertes hinunter gebildet werden. Aufwertungen können dadurch ohne Auswirkungen auf den steuerbaren Gewinn vorgenommen werden. (Handschin, 2013, S. 85–87; Hüttche, 2014, S. 489–490) Trotz vermeintlicher Bewertung zu aktuellen Werten, erfolgt die Bewertung tatsächlich zu den Anschaffungskosten (Annen & Teitler-Feinberg, 2014, S. 315).

Die Swiss GAAP FER gewähren kein Wahlrecht bei der Bewertung von Wertschriften des Umlaufvermögens.⁴⁶ Die Bilanzierung hat zum aktuellen Wert zu erfolgen. Nur wenn dieser nicht vorhanden ist, erfolgt die Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten. Schwankungsreserven lässt der Standard nicht zu (Annen & Teitler-Feinberg, 2014, S. 314).

⁴⁵ OR 960b, Abs. 2

⁴⁶ FER 2.7

Für Derivate besitzen die Swiss GAAP FER mit FER 27 einen eigenen Standard. Bei Derivaten mit Absicherungsfunktion besteht die Wahl zwischen der Bewertung zu aktuellen Werten oder zu den gleichen Ansätzen wie das Grundgeschäft.⁴⁷ Die Behandlung von derivative Finanzinstrumente ohne Absicherungszweck erfolgt zu aktuellen Werten.

2.3.4 Forderungen

Sowohl nach dem OR als auch nach den Swiss GAAP FER werden Forderungen zum Nominalwert bewertet.⁴⁸ Wertberichtigungen sind für wesentliche Forderungen einzeln zu bilden. Bei den übrigen Forderungen ist eine pauschale Berichtigung zugelassen.⁴⁹

Pauschalwertberichtigungen bilden zweifelhafte Forderungen sowie das allgemeine Kreditrisiko ab (Treuhand-Kammer, 2014, S. 214). Gemäss den Swiss GAAP FER hat ein Unternehmen sich dabei auf eigene Erfahrungswerte abzustützen und diese im Anhang offenzulegen.⁵⁰ Dabei müssen die allgemeinen Regelungen zu Wertberichtigungen berücksichtigt werden (vgl. Kapitel 2.3.2). Auch bei Forderungen liegt demnach ein Wertverlust vor, wenn der Buchwert über dem erzielbaren Wert liegt.

Auch die Pauschalwertberichtigung nach dem OR, das sogenannte Delkredere, ist unter Berücksichtigung von bisherigen Erfahrungen und der erwarteten Entwicklung vorzunehmen (Treuhand-Kammer, 2014, S. 142). Die eidgenössische Steuerverwaltung lässt grundsätzlich ein Delkredere von 5% auf Inland- und von 10% auf Auslandforderungen zu (Chardonens, 2017, S. 53).

2.3.5 Vorräte

Unter die Position Vorräte fallen gemäss OR Rohmaterialien, Erzeugnisse in Arbeit, fertige Erzeugnisse, Handelswaren und nicht fakturierte Dienstleistungen.⁵¹ Die Swiss GAAP FER verstehen unter Vorräten alle «Güter, die im ordentlichen Geschäftsverlauf zur Veräusserung gelangen, inkl. Waren/Fabrikate in Arbeit [...] und erbrachte, noch nicht verrechnete Dienstleistungen».⁵² Hilfs- und Betriebsmittel sind wahlweise als Vorräte abzubilden oder als laufender Aufwand über die Erfolgsrechnung zu buchen.⁵³

⁴⁷ FER 27.4-5

⁴⁸ OR 960; FER 2.8

⁴⁹ OR 960, Abs. 1; FER 2.23-24

⁵⁰ FER 2.24

⁵¹ OR 960c

⁵² FER 17.1

⁵³ FER 17.8

Bei beiden Rechnungslegungsstandards kommt das Niederstwertprinzip zur Anwendung. Die Folgebewertung erfolgt zu Anschaffungs- und Herstellkosten oder zum Netto-Marktwert, falls dieser tiefer liegt.⁵⁴ Die Bestimmung des Netto-Marktwertes erweist sich gerade bei unfertigen Erzeugnissen als schwierig, da noch anfallende Fertigungsaufwendungen vom Netto-Marktwert des Endproduktes abzuziehen sind (Behr & Leibfried, 2014, S. 289). Nach den Swiss GAAP FER kann zudem die Bruttomarge in Abzug gebracht werden.⁵⁵

Die Swiss GAAP FER lassen Wertberichtigungen bei Vorräten nur im Rahmen des Niederstwertprinzips zu.⁵⁶ Demgegenüber dürfen im Zusammenhang mit der Möglichkeit zur Bildung von stillen Reserven im OR-Abschluss bei Vorräten zusätzliche Abschreibungen vorgenommen werden. Die Steuerämter akzeptieren diese bis zu einem Drittel (Warendrittel) des Lagerwertes (Chardonens, 2017, S. 56).

Während die zu berücksichtigen Bestandteile der Anschaffungskosten nach dem OR und nach den Swiss GAAP FER übereinstimmen, bestehen Unterschiede bei den Herstellkosten. Nach dem OR können Material- und Fertigungsgemeinkosten, auf die Herstellung entfallende Abschreibungen und Verwaltungskosten sowie Fremdkapitalkosten wahlweise inkludiert werden. (Behr & Leibfried, 2014, S. 292–294) Bei den Swiss GAAP FER besteht hingegen nur bei den Fremdkapitalkosten ein Wahlrecht.⁵⁷

Ein weiterer Unterschied besteht bei den Verbuchungsmethoden der Warenausgänge. Zulässig sind sowohl nach dem OR als auch nach den Swiss GAAP FER First-in-First-out, die Durchschnittsmethode oder sonstige Verbrauchsfolgeverfahren. Im Gegensatz zu den Swiss GAAP FER («fehlende marktnahe Bewertung»)⁵⁸ erlaubt das OR zudem auch die Last-in-first-out-Methode. (Chardonens, 2017, S. 55–56)

Die Swiss GAAP FER überlassen es dem Anwender, Skonti als Anschaffungspreisminderung oder als Finanzertrag zu behandeln.⁵⁹ Ein weiteres Wahlrecht gewährt der Standard bei der Abbildung von Anzahlungen. Erhaltene Anzahlungen (Verkaufsvorgang) können von den Vorräten abgezogen werden, sofern kein Rückforderungsanspruch besteht. Andernfalls erfolgt der Ausweis separat auf der Passivseite. Geleistete Anzahlun-

⁵⁴ OR 960c, Abs. 1; FER 17.3

⁵⁵ FER 17.14

⁵⁶ FER 17.5

⁵⁷ FER 17.4, 19-20

⁵⁸ FER 17.22

⁵⁹ FER 17.18

gen (Kaufvorgang) können zu den Vorräten addiert oder separat im Umlaufvermögen offengelegt werden.⁶⁰ (Salzmann, 2013, S. 33)

2.3.6 Langfristige Aufträge

Das OR erwähnt langfristige Aufträge nicht explizit. Sie sind daher analog der nicht fakturierten Dienstleistungen bzw. unfertigen Erzeugnisse im Sinne von Vorräten zu behandeln. (Hüttche, 2014, S. 499) Bei der Bewertung von langfristigen Aufträgen stellt sich speziell die Frage, ob eine Teilgewinnrealisierung zulässig ist bzw. sich mit dem Realisationsprinzip (Erträge sind zu erfassen, wenn sie realisiert wurden) vereinbaren lässt (Müller et al., 2014, S. 156). Bei einer strikten Auslegung des Realisationsprinzips wäre die Gewinnrealisierung erst bei Fertigstellung möglich. Dies entspricht der Completed Contract Methode (CCM). In der Praxis hat sich ein Wahlrecht zur vorsichtigen Teilgewinnrealisierung mittels der Percentage of Completion Methode (POCM) etabliert, sofern die Gewinnerzielung gesichert ist. (Treuhand-Kammer, 2014, S. 169–170)

Zur Bewertung von langfristigen Aufträgen sehen die Swiss GAAP FER die POCM vor.⁶¹ Ein Teilgewinn ist anzurechnen, «sofern dessen Realisierung mit genügender Sicherheit feststeht». Bei der POCM werden anteilig zum Fertigstellungsgrad Erlöse und Aufwendungen in der Periode der Leistungserbringung in der Erfolgsrechnung ausgewiesen. In der Bilanz werden die Aufträge zu den anteiligen Erlösen abzüglich bereits fakturierter Beträge und erhaltener Anzahlungen bilanziert.⁶²

Zur Bestimmung des Fertigstellungsgrades lassen die Swiss GAAP FER verschiedene Methoden zu: Cost to Cost-Methode, Efforts expended-Methode, Units of delivery Methode oder anhand von Bau- und Konstruktionsgutachten.⁶³

Nur bei Nicht-Erfüllung der Kriterien zur Anwendung der POCM gemäss FER 22.4 dulden die Swiss GAAP FER die Bilanzierung von langfristige Aufträge nach der CCM.⁶⁴ Während der Leistungserstellung werden die Aufwendungen aktiviert. Eine erfolgswirksame Erfassung findet erst bei Vollendung des Auftrags statt. Als Alternative zur CCM können auch Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen in der Höhe der einbringbaren Auftragsaufwendungen erfasst werden (modifizierte CCM).

⁶⁰ FER 17.2, 10-11

⁶¹ FER 22.2

⁶² FER 22.15

⁶³ FER 22.21

⁶⁴ FER 22.3, 19-20

2.3.7 Sachanlagen

Das OR kennt keine spezifischen Richtlinien zur Bewertung von Sachanlagen. Entsprechend gelten die allgemeinen Vorschriften bezüglich Aktivierung (vgl. Kapitel 2.1.4) und Bewertung zu Anschaffungs- und Herstellkosten (vgl. Kapitel 2.3.1). Die Abschreibungen auf Sachanlagen erfolgen gewöhnlich linear, degressiv oder leistungsabhängig (Behr & Leibfried, 2014, S. 341).

Ein bei der Folgebewertung relevanter Unterschied zum OR besteht bei den Swiss GAAP FER in der Aufteilung in:

- Sachanlagen, die zur Nutzung gehalten werden.⁶⁵ Die Bewertung erfolgt zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten unter Berücksichtigung von Abschreibungen und allfälligen Wertberichtigungen.
- Sachanlagen, die ausschliesslich zu Renditezwecken gehalten werden.⁶⁶ Die Bewertung erfolgt wahlweise zum aktuellen Wert oder zu fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Ersterer wird durch Benchmarking oder Berechnungsmodelle (z. B. Ertragswert) bestimmt. Wertänderungen sind erfolgswirksam zu erfassen. Planmässige Abschreibungen finden keine statt.

Ein weiterer Unterschied zwischen den Rechnungslegungsstandards existiert bei der Offenlegung. Die Swiss GAAP FER verlangen im Anhang einen Sachanlagespiegel.⁶⁷ Dieser beinhaltet eine Überleitungsrechnung vom Jahresanfangs zum -endbestand für die verschiedenen Sachanlagenkategorien.⁶⁸ Einen solchen Anlagespiegel fordert das OR nicht (Böckli, 2013, S. 172). Nach den Swiss GAAP FER sind nebst dem Sachanlagespiegel noch weitere Offenlegungen notwendig, welche das OR nicht konkret fordert. Als Beispiele können die Abschreibungsmethoden und die Nutzungsdauern pro Kategorie aufgeführt werden.⁶⁹

2.3.8 Finanzanlagen

Im OR-Abschluss gelten für Finanzanlagen die allgemeinen Bewertungsgrundsätze, d. h. Bewertung zum Nominalwert oder zum Marktpreis, falls dieser vorliegt. Nur wenn ein dauerhafter Wertverlust vorliegt, erfolgt eine Wertberichtigung (Behr & Leibfried,

⁶⁵ FER 18.8-12

⁶⁶ FER 20.14

⁶⁷ FER 18.15

⁶⁸ FER 18.2

⁶⁹ FER 18.20

2014, S. 363). Dabei dient der Nutzwert (anteiliger Unternehmenswert) als Vergleichsgrösse. Existiert kein Börsenkurs für die Anteile, ist der Unternehmenswert mittels einer anerkannten Methode zu ermitteln. Denkbar scheinen Discounted-Cash-Flow-, Ertrags- oder Substanzwert-Berechnungen. (Böckli, 2013, S. 203)

Nach dem OR sind Beteiligungen separat in der Bilanz zu zeigen.⁷⁰ Als solche gelten Kapitalanteile, die langfristig gehalten werden und einen wesentlichen Einfluss am Unternehmen gewähren.⁷¹ Dies bedarf min. 20% der Stimmrechte. Die langfristige Halteabsicht genügt (Hüttche, 2014, S. 509). Von wesentlichen direkten oder indirekten Beteiligungen sind im Anhang zudem der Unternehmensname und die Kapital- und Stimmrechtsanteile aufzuführen.⁷² Die Bewertung erfolgt analog den übrigen Finanzanlagen.

Im Swiss GAAP FER-Abschluss besteht ein Wahlrecht, die Finanzanlagen zu Anschaffungskosten oder zum aktuellen Wert zu bewerten.⁷³ Wertberichtigungen erfolgen in Übereinstimmung mit den Richtlinien von FER 20 (vgl. Kapitel 2.3.2). Demnach ist der Buchwert mit dem erzielbaren Wert, d. h. dem höheren Wert von Netto-Marktwert und Nutzwert, zu vergleichen. Letzterer ist mittels der Discounted-Cash-Flow-Methode zu ermitteln.⁷⁴ Andere Verfahren sind im Gegensatz zum OR nicht gestattet.

2.3.9 Immaterielle Vermögenswerte

Sofern ein immaterieller Vermögenswert die generellen Aktivierungskriterien nach dem OR erfüllt (vgl. Tabelle 1 in Kapitel 2.1.4), ist er in der Bilanz aufzunehmen und dessen Wert mittels fortgeführten Anschaffungs- und Herstellkosten zu bewerten (vgl. Kapitel 2.3.1). Für alle Positionen, die die Aktivierungskriterien nicht erfüllen besteht ein Aktivierungsverbot. Dies stellt besonders für selbstgeschaffene immaterielle Werte eine hohe Hürde dar (Gutsche, 2014, S. 323). So fehlt es z. B. selbst erarbeitetem Goodwill nebst der Identifizierbarkeit auch an erfassbaren und zurechenbaren Kosten (Böckli, 2013, S. 211).

Besteht keine Verpflichtung zur Anwendung eines anerkannten Standards, sind nach dem OR verschiedene Methoden zur Goodwill-Behandlung in der Konzernrechnung

⁷⁰ OR 959a, Abs. 1

⁷¹ OR 960d, Abs. 2

⁷² OR 959c, Abs. 2

⁷³ FER 2.12

⁷⁴ FER 20.6-7

zulässig. Es ist möglich, den Goodwill, resultierend aus Kaufpreis-Nettobetrag einzeln erworbener Vermögensgegenstände und Schulden, zu aktivieren und direkt der Erfolgsrechnung zu belasten oder mit dem Eigenkapital zu verrechnen. (Kartscher et al., 2016, S. 72)

Nach den Swiss GAAP FER dürfen erworbene immaterielle Anlagen aktiviert werden, wenn sie dem Unternehmen einen messbaren Nutzen über mehrere Jahre bringen.⁷⁵ Unter strengen Voraussetzungen können wahlweise auch selbst erarbeitete immaterielle Werte in der Bilanz abgebildet werden.⁷⁶ Selbst erarbeiteter Goodwill erfüllt die Voraussetzungen auch nach den Swiss GAAP FER nicht.⁷⁷ Aktivierbare immaterielle Werte dürfen höchstens zum tieferen Wert aus Anschaffungs- und Herstellungskosten oder dem erzielbaren Wert bewertet werden.⁷⁸ Sie sind erfolgswirksam über ihre Nutzungsdauer abzuschreiben und zu jedem Bilanzstichtag auf ihre Werthaltigkeit zu prüfen.⁷⁹

In der Konzernrechnung ist es dem Anwender überlassen, den erworbenen Goodwill zu aktivieren oder mit dem Eigenkapital zu verrechnen.⁸⁰ Wird Letzteres gewählt, ist im Anhang eine Schattenrechnung zu führen, welche die Auswirkungen einer theoretischen Aktivierung zeigt. Die im OR vorhandene Möglichkeit zur Abwicklung über die Erfolgsrechnung besteht nach den Swiss GAAP FER nicht.

Die Swiss GAAP FER fordern einen umfangreicheren Ausweis der immateriellen Anlagen als das OR. Zwingend sind in Bilanz oder Anhang die erworbenen von den selbst erarbeiteten immateriellen Gütern zu unterscheiden.⁸¹ Zudem ist ein Anlagespiegel mit Anschaffungswerten, Zu- und Abgängen und Wertberichtigungen zu erstellen.⁸²

2.3.10 Leasing

Anhand wirtschaftlicher Kriterien unterscheiden die Swiss GAAP FER zwischen operativem Leasing und Finanzierungsleasing.⁸³ Finanzierungsleasing betrifft oftmals Sachanlagen und liegt vor, wenn:

⁷⁵ FER 10.3

⁷⁶ FER 10.4

⁷⁷ FER 10.19

⁷⁸ FER 10.7

⁷⁹ FER 10.8, 11

⁸⁰ FER 30.16

⁸¹ FER 3.3

⁸² FER 10.12-13

⁸³ FER 13.2-3

- der Barwert der Leasingraten ungefähr dem Wert der Anlage entspricht, oder
- die Leasingdauer ähnlich der Nutzungsdauer ist, oder
- die Anlage am Ende ins Eigentum des Leasingnehmers übergehen soll, oder
- eine allfällige Restzahlung am Ende des Leasings wesentlich unter dem ursprünglichen Marktwert liegt.

Die Erstbewertung beim Leasingnehmer erfolgt zum tieferen Wert aus Anschaffungs- oder Netto-Marktwert und dem Barwert der zukünftigen Leasingraten.⁸⁴ In der Folge finden Abschreibungen und gegebenenfalls Wertberichtigungen statt. Der Zinsanteil der Leasingraten wird als Aufwand verbucht, der Rückzahlungsanteil reduziert die Leasingverbindlichkeit.

Operatives Leasing liegt vor, wenn die Kriterien für Finanzierungsleasing nicht gegeben sind.⁸⁵ Es betrifft eher Gebrauchs- oder Verbrauchsgüter. Der Leasinggeber bilanziert diese Vermögenswerte. Der Leasingnehmer verbucht die Leasingraten erfolgswirksam. (Chardonens, 2017, S. 78)

Das OR sieht die Bilanzierung von Leasing nicht explizit vor. Operatives Leasing wird analog den Swiss GAAP FER über die Erfolgsrechnung abgehandelt. Die im Rahmen eines Finanzierungsleasings geleasten Gegenstände und die entsprechenden Verbindlichkeiten genügen den Bilanzierungskriterien. (Böckli, 2013, S. 95; Stefani, 2014, S. 277) Es besteht aufgrund der Formulierung von OR 959c, Abs. 2, Ziff. 6 allerdings ein Wahlrecht zwischen der alleinigen Offenlegung im Anhang sowie der Aktivierung des Leasinggegenstandes und Passivierung der Leasingverbindlichkeit (Treuhandskammer, 2014, S. 197). Zur plausiblen Darstellung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens empfiehlt sich die Bilanzierung (Böckli, 2013, S. 77). Diese Methode orientiert sich an den Richtlinien der Swiss GAAP FER zum Finanzierungsleasing (Behr & Leibfried, 2014, S. 431).

2.3.11 Verbindlichkeiten

Bezüglich Verbindlichkeiten sind die Unterschiede zwischen dem OR und den Swiss GAAP FER klein bzw. können die Verbindlichkeiten so ausgewiesen und bewertet werden, dass sie sowohl den Kriterien des OR als auch jenen der Swiss GAAP FER entsprechen (Annen & Teitler-Feinberg, 2014, S. 313). In der Bilanz erfolgt eine Unter-

⁸⁴ FER 13.10

⁸⁵ FER 13.9

scheidung zwischen kurz- und langfristigen Verbindlichkeiten. Als kurzfristig gelten Verbindlichkeiten, die innerhalb eines Jahres ab Bilanzstichtag oder innerhalb des normalen Geschäftszyklus fällig werden.⁸⁶ Zu Handelszwecken gehaltene Verbindlichkeiten zählen gemäss den Swiss GAAP FER ebenfalls als kurzfristig.

Die Bewertung nach dem OR erfolgt zum Nennwert.⁸⁷ In der Praxishandhabung wird bei langfristigen Schulden der Diskont aktiviert und über die Laufzeit als Finanzaufwand amortisiert. Ein Netto-Ausweis der Verbindlichkeit ist nicht erlaubt. (Stenz, 2014, S. 516) Die Swiss GAAP FER sehen für Verbindlichkeiten grundsätzlich ebenfalls die Bewertung zum Nennwert vor.⁸⁸ Im Unterschied zum OR ist auch die Beurteilung zu aktuellen Werten (Tages- oder Barwerte) denkbar.⁸⁹ Es ist ausserdem möglich, die Verbindlichkeit netto (d. h. unter Abzug des Diskonts) in den Passiven auszuweisen (Stenz, 2014, S. 516).

2.3.12 Rückstellungen

Grundsätzlich definiert das OR ähnliche Bedingungen für Rückstellungen wie die Swiss GAAP FER:⁹⁰

- Begründet auf einem vergangenen Ereignis.
- Führt zu einer wahrscheinlichen Verpflichtung bzw. zu einem wahrscheinlichen Mittelabfluss.
- Höhe und/oder Fälligkeit sind ungewiss aber abschätzbar.

Diese theoretisch dem True and Fair View-Ansatz entsprechenden Kriterien werden im OR allerdings durch die Regelungen in Art 960e, Abs. 3 aufgeweicht (Suter & Teitler-Feinberg, 2016, S. 102). Rückstellungen sind auch für regelmässig anfallende Aufwendungen aus Garantieverpflichtungen, für die Sanierung von Sachanlagen, für Restrukturierungen sowie zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens zugelassen. Nicht mehr begründete Rückstellungen müssen nicht aufgelöst werden.⁹¹ Dies erlaubt es dem Anwender, in erfolgreichen Jahren hohe Rückstellungen zu bilden und diese erst in weniger erfolgreichen Jahren wieder aufzulösen (Behr & Leibfried, 2014, S. 451).

⁸⁶ OR 959, Abs. 6; FER Rahmenkonzept, Ziff. 18

⁸⁷ OR 960e, Abs. 1

⁸⁸ FER 2.14

⁸⁹ FER Rahmenkonzept, Ziff. 27

⁹⁰ OR 959, Abs. 5; OR 960e, Abs. 2; FER 23.1

⁹¹ OR 960e, Abs. 4

Rückstellungen sind in Abgrenzung zu Eventualverbindlichkeiten und Verbindlichkeiten bei einer Eintrittswahrscheinlichkeit von 25% bis 75% anzusetzen (Böckli, 2013, S. 231). Die Bewertung hat nicht zwingend auf dem Erwartungswert zu basieren. Im Sinne des Vorsichtsprinzips können Rückstellungen grosszügig bilanziert werden, sofern die Berechnung trotzdem nachvollziehbar bleibt. (Suter & Teitler-Feinberg, 2016, S. 104)

Die Möglichkeiten zur überhöhten Bewertung, zur Bildung von Rückstellungen für die genannten Sonderfälle sowie zur Nicht-Auflösung bieten im OR-Abschluss grosses Potential, stille Reserven zu bilden und somit das Ergebnis zu steuern bzw. zu glätten.

Die Swiss GAAP FER setzen die Ansatzkriterien im Sinne der True and Fair View konsequent um und kennen keine dem OR ähnliche Lockerung für bestimmte Arten von Rückstellungen. Insgesamt sind daher die Ansatzkriterien nach den Swiss GAAP FER strenger, was zu einer weniger ausgeprägten Bildung von Rückstellungen führt.

Rechtliche oder faktische Verpflichtungen bilden die Basis zum Ansatz einer Rückstellung nach den Swiss GAAP FER.⁹² Die Rückstellungshöhe ist anhand einer objektiven Beurteilung unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Risikos festzulegen und bei Bedarf zu diskontieren.⁹³ Konkret ist der Rückstellungsbetrag aus dem Erwartungswert der zukünftigen Mittelabflüsse zu ermitteln.⁹⁴ Bestehende Rückstellungen sind an jedem Bilanzstichtag zu überprüfen und gegebenenfalls im Wert anzupassen oder aufzulösen.⁹⁵ Nicht mehr benötigte Rückstellungen müssen zwingend aufgelöst werden. Es besteht kein Wahlrecht analog dem OR (Müller et al., 2014, S. 448).

Während das OR die Rückstellungen in einer einzigen Bilanzposition sammelt, verlangen die Swiss GAAP FER eine Unterteilung in kurz- und langfristige Rückstellungen.⁹⁶ Die Swiss GAAP FER schaffen zudem mittels eines Rückstellungsspiegels Transparenz.⁹⁷ Dieser zeigt im Anhang die Bruttoveränderungen in den wichtigsten Unterkategorien der Rückstellungen. Bei wesentlichen Rückstellungen verlangt der Standard zudem Erklärungen über die Natur sowie den Unsicherheitsgrad der Verbindlichkeit. Nach

⁹² FER 23.2

⁹³ FER 23.6

⁹⁴ FER 23.19

⁹⁵ FER 2.39; FER 23.8

⁹⁶ OR 959a, Abs. 2; FER 3.2, FER 23.12

⁹⁷ FER 23.10-11

dem OR sind aufgelöste Wiederbeschaffungsreserven im Anhang zu vermerken.⁹⁸ Ansonsten bedarf es nach OR kaum weiteren Offenlegungen. Im Sinne der allgemeinen Grundsätze sollte der Anwender Rückstellungen erläutern, die das Ergebnis wesentlich beeinflussen oder für die Beurteilung der wirtschaftlichen Lage notwendig sind.⁹⁹

2.3.13 Vorsorgeverpflichtungen

Nach dem OR gelten bei Vorsorgeverpflichtungen die allgemeinen Bewertungsgrundsätze. Folgende Verpflichtungen können dem Unternehmen entstehen: (Treuhandskammer, 2014, S. 219–222)

- Rechtliche Verpflichtungen gegenüber Vorsorgeeinrichtungen: Die Arbeitgeberbeiträge werden erfolgswirksam erfasst und offene Beiträge passiviert.
- Rechtliche Verpflichtungen gegenüber Mitarbeitenden: Für Leistungen aus Sozialplänen oder Abgangsentschädigungen sind während der Dienstzeit Rückstellungen zu bilden.
- Faktische Verpflichtungen (z. B. wirtschaftliche Sanierungspflicht): Die Abbildung erfolgt über den Rückstellungsaufwand.

FER 16 regelt die Behandlung der wirtschaftlichen Auswirkungen von Vorsorgeverpflichtungen für Ruhestand, Tod oder Invalidität. Analog dem OR werden die Beiträge an die Vorsorgeeinrichtung im Personalaufwand verbucht.¹⁰⁰ In der Bilanz finden sich Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber den Personalvorsorgeinstitutionen.

Ein Unterschied zwischen den beiden Rechnungslegungsstandards besteht in der Bilanzierung der wirtschaftlichen Auswirkung. Im Unterschied zum OR ist nach den Swiss GAAP FER aufgrund von Verträgen mit Vorsorgeeinrichtungen und aufgrund deren Jahresabschlusses an jedem Bilanzstichtag zu prüfen, ob ein wirtschaftlicher Nutzen (Überdeckung) oder eine wirtschaftliche Verbindlichkeit (Unterdeckung) besteht.¹⁰¹ Eine wirtschaftliche Verpflichtung liegt vor, wenn aufgrund einer Unterdeckung negative Auswirkungen auf den Geldfluss zu erwarten sind. Die entsprechende Verbindlichkeit wird unter dem langfristigen Fremdkapital bilanziert. Wirtschaftlicher Nutzen besteht nur, wenn die Absicht und die Möglichkeit vorliegen, «infolge einer Überdeckung

⁹⁸ OR 959c, Abs. 1, Ziff. 3

⁹⁹ OR 958, Abs. 1; OR 958c, Abs. 2; OR 959c, Abs. 1, Ziff. 2

¹⁰⁰ FER 16.3a

¹⁰¹ FER 16.2-3

eine positive Auswirkung auf den künftigen Geldfluss auszuüben (z. B. Beitragssenkung)». In diesem Falle erfolgt die Bilanzierung des Wirtschaftlichen Nutzens unter den langfristigen Finanzanlagen als "Aktiven aus Vorsorgeeinrichtungen". Eine derartige Aktivierung der Überdeckung lässt das OR gewöhnlich nicht zu (Behr & Leibfried, 2014, S. 586).

Während nach dem OR nur Verbindlichkeiten gegenüber Vorsorgeeinrichtungen auszuweisen sind,¹⁰² gehen die Swiss GAAP FER weiter. Die Unter- oder Überdeckung und die Veränderung zum Vorjahr sind pro Vorsorgeeinrichtung offenzulegen, ebenso die Beiträge an die Vorsorgeeinrichtungen und der gesamte Vorsorgeaufwand (Veränderung wirtschaftliche Auswirkung + Beiträge).¹⁰³

2.3.14 Ertragssteuern

Sowohl das OR als auch die Swiss GAAP FER kennen den separaten Ausweis der laufenden Steuern in der Erfolgsrechnung.¹⁰⁴

Die Swiss GAAP FER fokussieren auf dem True and Fair View-Ansatz, was im Einzelabschluss zu zeitlich befristeten Bewertungsdifferenzen im Vergleich zum Steuerabschluss führt. Die Swiss GAAP FER fordern daher die Berücksichtigung von latenten Steuern.¹⁰⁵ Latente Steuerguthaben sind unter den Finanzanlagen (inklusive latenter Steuerguthaben aufgrund noch nicht genutzter steuerlicher Verlustvorträge), latente Steuerverpflichtungen unter den Steuerrückstellungen zu zeigen.¹⁰⁶ Der latente Steuerertrag oder -ertrag widerspiegelt die Veränderung der latenten Steuern.¹⁰⁷

Falls die Bewertungsmethoden in der Konzernrechnung von jenen der steuerrelevanten Einzelabschlüsse abweichen, sind sowohl nach den Swiss GAAP FER als auch nach dem OR ebenfalls latente Steuerverpflichtungen oder -guthaben zu bilden, (Meyer, 2014a, S. 761).

2.3.15 Ausserbilanzgeschäfte

Rechtliche oder tatsächliche Verpflichtungen, bei denen der Mittelabfluss unwahrscheinlich ist oder die Höhe nicht verlässlich geschätzt werden kann, erfüllen die Passi-

¹⁰² OR 959c, Abs. 2, Ziff. 7

¹⁰³ FER 16.5

¹⁰⁴ OR 959b, Abs. b; FER 3.7; FER 11.3

¹⁰⁵ FER 2.18; FER 11.5-6

¹⁰⁶ FER 11.9; FER 11.22-23

¹⁰⁷ FER 11.10

vierungskriterien für Verbindlichkeiten und Rückstellungen nicht (Stefani, 2014, S. 286). Sie gelten als Eventualverpflichtungen und sind nur im Anhang aufzuführen.¹⁰⁸



Abbildung 2: Abgrenzung Eventualverpflichtung, Rückstellung, Verbindlichkeit (eigene Darstellung, in Anlehnung an Böckli (2013, S. 231))

Wie Abbildung 2 veranschaulicht, ist in Abgrenzung zu den Rückstellungen (vgl. Kapitel 2.3.12) ein möglicher Mittelabfluss bei einer Wahrscheinlichkeit von bis zu 25% als Eventualverbindlichkeit zu behandeln. Besteht nur eine entfernte Eintrittswahrscheinlichkeit oder ist der Betrag unwesentlich, sind keine Angaben notwendig. (Böckli, 2013, S. 231–232). In der Praxis ist diese Abgrenzung allerdings nicht trennscharf und bietet dem Anwender daher grossen Ermessensspielraum (Stefani, 2014, S. 287).

Die Regelungen zu Eventualverpflichtungen nach den Swiss GAAP FER weisen keine markanten Unterschiede zu jenen des OR auf.¹⁰⁹ Allerdings kennt der Standard im Gegensatz zum OR auch Eventualforderungen (Kessler, 2014, S. 423). Als weitere Ausserbilanzgeschäfte nennt FER 5 unwiderrufliche Zahlungsverpflichtungen aus nicht passivierungspflichtigen Verträgen und andere feste Lieferungs- und Abnahmeverpflichtungen.

2.3.16 Transaktionen mit nahestehenden Personen / Organisationen

Das OR und die Swiss GAAP FER fordern in der Jahresrechnung den Ausweis von Transaktionen mit nahestehenden Personen oder Organisationen.¹¹⁰ Dabei kann es sich nach dem OR um direkt oder indirekte Beteiligte, Organe sowie um Unternehmen, an denen direkt oder indirekt eine Beteiligung besteht, handeln. Nach den Swiss GAAP FER gelten Personen / Organisationen als nahestehend, welche einen bedeutenden Einfluss auf die finanziellen und operativen Entscheidungen ausüben können.

Gutsche (2014, S. 347–348) schlägt vor, nach OR die Forderungen und Verbindlichkeiten jeweils pro betroffener Bilanzposition und pro Zielgruppe im Anhang anzugeben. Im Abschluss nach den Swiss GAAP FER sind nebst den Beständen per Bilanzstichtag

¹⁰⁸ OR 959c, Abs. 2, Ziff. 10

¹⁰⁹ FER Rahmenkonzept, Ziff. 15, 17, 20; FER 5

¹¹⁰ OR 959a, Abs. 4; FER 15

zusätzlich alle wesentlichen Transaktionen mit Beschreibung, Volumen und den übrigen Konditionen anzugeben.¹¹¹

Nach dem OR haben kotierte Unternehmen im Anhang zusätzlich einen Vergütungsbericht offenzulegen.¹¹² Die Verordnung gegen übermässige Vergütungen bei börsenkotierten Aktiengesellschaften regelt die zu inkludierenden Informationen im Detail.

Aufgrund des Vergütungsberichtes sind die Offenlegungspflichten bezüglich Transaktionen mit nahestehenden Personen nach dem OR umfangreicher als nach den Swiss GAAP FER. Dies lässt sich jedoch darauf zurückführen, dass das OR als gesetzlicher Rechnungslegungsstandard weitergehende Funktionen wahrnimmt (vgl. Kapitel 2.1.1).

2.4 Fazit

Der Hauptunterschied zwischen dem OR und den Swiss GAAP FER besteht in der nur nach dem OR zugelassenen Möglichkeit zur Bildung von stillen Reserven. Die Gründe dafür liegen in der unterschiedlichen Auslegung des Vorsichtsprinzips und der damit zusammenhängenden Ausrichtung des OR auf den Gläubigerschutz im Gegensatz zur True and Fair View der Swiss GAAP FER. Dieser Unterschied wirkt sich besonders auf die Abschreibungen und Wertberichtigungen auf Vermögenswerten sowie auf den Ansatz und die Bewertung von Rückstellungen aus. Wiederbeschaffungs- oder Schwankungsreserven sind nach den Swiss GAAP FER ebenfalls nicht gestattet. Folglich kann das Jahresergebnis unter den Swiss GAAP FER insgesamt weniger stark durch Bilanzmassnahmen gesteuert werden kann.

Bei der Bewertung von Aktiven und Passiven bestehen weitere Differenzen. Erwähnt werden kann die nach den Swiss GAAP FER zwingende Bewertung zu aktuellen Werten bei Wertschriften und Finanzanlagen, sofern die Angaben vorliegen. Die Wertberichtigungen auf Forderungen können nicht mehr nach steuerlichen Aspekten pauschal erfolgen, sondern müssen auf Berechnungen entsprechend den vergangenen Erfahrungen basieren. Auch die Bildung des Warendrittels auf den Vorräten ist nicht gestattet. Ebenso sind nach den Swiss GAAP FER bei der Personalvorsorge die wirtschaftlichen Auswirkungen zu bewerten und in der Bilanz auszuweisen. Dies fordert das OR nicht.

¹¹¹ FER 15.3, 11

¹¹² OR 663b^{bis}

Auffallend ist auch, dass die Swiss GAAP FER die Anforderungen und die anzuwendenden Methoden detaillierter beschreiben. Dadurch ergeben sich weniger Spielräume als nach dem OR. Als Beispiel kann das Vorgehen bei Wertberichtigungen aufgeführt werden. Jährlich ist zu überprüfen, ob Anzeichen für eine Wertminderung vorliegen. Dies verlangt einerseits eine nachvollziehbare Prüfungsmethodik und andererseits eine vollständige Stammdatenpflege bei den Vermögenswerten.

Im Gegensatz zum OR verlangen die Swiss GAAP FER zudem detailliertere Offenlegungen und nennen die jeweils zu publizierenden Informationen konkret. Der Jahresbericht, die Geldflussrechnung und der Eigenkapitalnachweis sind zwingende Bestandteile des Geschäftsberichtes. Die Anlage- und Rückstellungsspiegel sowie die Segmentberichterstattung in der Konzernrechnung schaffen einen Mehrwert für den Leser des Jahresabschlusses. Auch die Beschreibung der Bewertungsgrundsätze pro Bilanzposition und Berechnungsmethoden führen zu höherer Transparenz. Insgesamt dürften die Offenlegungsvorschriften zur Folge haben, dass der Anhang einer Jahresrechnung nach den Swiss GAAP FER umfangreicher, aber auch gehaltvoller wird als einer nach den Vorschriften des OR.

Obwohl an verschiedenen Orten Unterschiede bestehen, ist es dennoch möglich, einen dualen Abschluss zu erstellen. Die Offenlegung sowie auch die Bewertung können so gestaltet werden, dass der Jahresabschluss sowohl die Kriterien des OR als auch jene der Swiss GAAP FER erfüllt. Ob ein Unternehmen diese Möglichkeit wahrnimmt, hängt nach Annen & Teitler-Feinberg (2014, S. 318) «von der steuerlichen Sichtweise und deren Einfluss ab, da Swiss GAAP FER stille Willkürreserven ausschliesst».

3 Aktueller Stand der Rechnungslegung

In folgendem Kapitel werden im Sinne des Forschungsstandes zuerst die Aktualitäten rund um die in der Schweiz gebräuchlichen Rechnungslegungsstandards beleuchtet. Im zweiten Teil liegt der Fokus auf der Rechnungslegung im Gesundheitswesen.

3.1 Rechnungslegungsstandards in der Schweiz

Die Rechnungslegung spielt eine zentrale Rolle in der Geschäftswelt. Sie dient als Informationsmittel, um gegenüber internen und vor allem externen Anspruchsgruppen über den vergangenen Geschäftsverlauf zu berichten. Beispiele sind das Management, Behörden, Verbände, Analysten, Kreditgeber oder Investoren (O'Regan, 2016, S. 14–15). Die Informationen der Rechnungslegung dienen dadurch unter anderem der Rechenschaftsablegung, der Entscheidungsunterstützung und dem Interessenschutz der Stakeholder (Böckli, 2013, S. 6). Um die Verständlichkeit und Transparenz der Jahresabschlüsse zu gewährleisten, bedarf es die durch Rechnungslegungsstandards festgelegten Rahmenbedingungen und Regeln (Needles, Powers & Crosson, 2013, S. 16).

Seit 2013 ist das neue Rechnungslegungsrecht des OR in Kraft. Gesellschaften müssen diese Bestimmungen für Geschäftsjahre ab dem Stichtag 31. Dezember 2015 anwenden (Bundesrat, 2012). Das OR beinhaltet die handelsrechtlichen Bestimmungen und regelt damit die Grundlagen zur Rechnungslegung. Grundsätzlich sind juristische Personen sowie Einzelunternehmen und Personengesellschaften mit einem Umsatz von über CHF 500'000.-- zur Buchführung und Rechnungslegung verpflichtet. Aber auch Unternehmen unter dieser Grenze haben Einnahmen und Ausgaben zu dokumentieren.¹¹³ Der Umfang und die Komplexität der Vorschriften des OR sind gering.

Bei den Swiss GAAP FER handelt es sich um einen Schweizer Rechnungslegungsstandard nach dem True and Fair View-Ansatz, der sich an kleine und mittelgrosse Unternehmen mit nationaler Ausrichtung richtet (Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung, 2014, S. 10). Die Swiss GAAP FER gelten gemäss Art. 6 und 7 der Richtlinie betreffend Rechnungslegung (SIX Exchange Regulation, 2016) als Mindeststandard für Unternehmen, die an der Schweizer Börse im Domestic Standard kotiert sind.

¹¹³ OR 957

Gleiches gilt für Immobiliengesellschaften sowie für Unternehmen, die Anleihen kotiert haben.

Die Swiss GAAP FER weisen einen modularen Aufbau auf. Das Rahmenkonzept bildet die Grundlage des Standards und regelt die grundlegenden Rechnungslegungsprinzipien. Zusammen mit den Kern-FER (zentrale Fachempfehlungen) ist es von allen Unternehmen anzuwenden. Unternehmen, die in zwei aufeinanderfolgenden Jahren die Grössenkriterien¹¹⁴ überschreiten, haben den gesamten Standard anzuwenden. Unabhängig von ihrer Grösse haben Konzerngesellschaften FER 30 zur Konzernrechnungslegung zu berücksichtigen. Für kotierte Unternehmen hat zudem FER 31 «Ergänzende Fachempfehlungen für kotierte Unternehmen» Gültigkeit.

Als nationaler Rechnungslegungsstandard nach dem True and Fair View-Ansatz gewinnen die Swiss GAAP FER immer mehr an Bedeutung. Nicht nur Wechsel vom OR auf die Swiss GAAP FER sind zu beobachten, sondern auch immer mehr Unternehmen, die sich zu Gunsten der Swiss GAAP FER von den IFRS abwenden. Bekannteste Beispiele waren der Uhrenhersteller Swatch sowie Georg Fischer, welche beide ab dem Geschäftsjahr 2013 auf die Swiss GAAP FER umstellten (Georg Fischer, 2013; Swatch Group, 2012). Swatch nahm dadurch auch eine Rückstufung in der Segmentkotierung an der Schweizer Börse in Kauf, vom Main Standard in den Domestic Standard. Zwischen 2008 und 2014 haben 36 an der SIX Swiss Exchange kotierte Unternehmen ihre Rechnungslegung auf die Swiss GAAP FER umgestellt (Glanz, 2016, S. 15–16). In jüngster Vergangenheit stellten weitere Unternehmen wie SFS ab 2017 oder Coltene ab 2018 ihre Rechnungslegung von den IFRS auf die Swiss GAAP FER um bzw. kündigten einen Wechsel an (Coltene, 2017; SFS Group AG, 2017). Insbesondere die bestehende und vermutlich weiterhin zunehmende Regelungsdichte sowie die hohe Änderungsrate sind bei Schweizer Unternehmen Gründe für die Abkehr von den IFRS. Zudem bieten die Swiss GAAP FER den Unternehmen ein besseres Kosten-Nutzen-Verhältnis (Glanz, 2016, S. 42–44).

Mit Ausnahme von Swatch und Georg Fischer beschränkt sich der Wechseltrend auf Unternehmen, mit mehrheitlich in der Schweiz ansässigen Anspruchsgruppen und Aktionären. Der Wechsel auf die Swiss GAAP FER ist daher nicht überraschend. Ein Wechsel muss nicht zwingend eine Qualitätseinbusse oder einen Transparenzverlust in der

¹¹⁴ FER 1.6

Rechnungslegung mit sich bringen. Reduziert sich gleichzeitig der Aufwand für das Unternehmen ist ein Wechsel ökonomisch sinnvoll (Glanz, 2016, S. 46–47; Pfaff & Hermann, 2012, S. 206–207). Auch der Vorsitzende des International Accounting Standards Board (IASB), dem für die IFRS zuständigen Gremium, erklärte in einem Interview mit der NZZ (Schmutz, 2016), dass er es nicht als beunruhigend empfinde, wenn kleine und mittelgrosse Schweizer Unternehmen nicht die IFRS anwenden. Die IFRS seien kompliziert. Dies sei aber notwendig, um die komplexe Finanzwelt abbilden zu können. Zudem seien in ähnliche Entwicklungen wie in der Schweiz nur in wenigen anderen Ländern zu beobachten.

Zwischen den IFRS und den United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP) gab es verschiedene Konvergenzmassnahmen. Die IFRS wurden dabei in gewichtigen Punkten an die umfangreicheren und komplexeren US GAAP angepasst (Pounder, 2013, S. 11). Entsprechend nahm die Komplexität der IFRS zu. Die US GAAP sind unter anderem aufgrund ihrer Regeldichte bei Schweizer Unternehmen nicht weit verbreitet. Von den an der SIX Swiss Exchange kotierten Unternehmen wenden nur einige Grosskonzern diesen Standard an (SIX Swiss Exchange, 2018).

3.2 Rechnungslegung im Gesundheitswesen

Im 2014 veröffentlichten rund 10% aller Spitäler und Kliniken ihren Abschluss nach Swiss GAAP FER. (Herzog & Widmer, 2014, S. 952). Wie in der Ausgangslage bereits erwähnt, waren es 2016 gemäss Mitgliederumfrage von H+ 69%, welche die Swiss GAAP FER alleine oder zusammen mit dem OR verwenden (H+, 2016, S. 2). Für die zunehmende Verbreitung der Swiss GAAP FER im Gesundheitswesen gibt es verschiedene Gründe.

Mit der Einführung des neuen Finanzierungssystems SwissDRG wurde auch die gesetzliche Grundlage angepasst. Die Verordnung über die Kostenermittlung und die Leistungserfassung durch Spitäler, Geburtshäuser und Pflegeheime in der Krankenversicherung (VKL) fordert explizit Transparenz von den Spitälern und beinhaltet Richtlinien zum betrieblichen Rechnungswesen und zur Finanzbuchhaltung (Herzog & Widmer, 2014, S. 952). Von politischer bzw. gesetzlicher Seite ist dadurch der Druck auf Spitäler und Kliniken gestiegen, einen Jahresabschluss nach dem True and Fair View-Ansatz zu erstellen. In mehreren Kantonen ist dies bereits eine Voraussetzung zur Aufnahme auf die Spitalliste. So müssen beispielsweise Spitäler und Kliniken im Kanton Aargau oder

Graubünden nach den Swiss GAAP FER abschliessen (Regierungsrat Kanton Aargau, 2014, S. 3; Regierungsrat Kanton Graubünden, 2007, S. 7). In St. Gallen sind die Jahresabschlüsse ab 2019 nach den Swiss GAAP FER zu erstellen (Regierung des Kantons St. Gallen, 2017, S. 11). Der Kanton Zürich verlangt ebenfalls ab 2019 die Anwendung der Swiss GAAP FER, der International Financial Reporting Standards (IFRS) oder der IPSAS (Regierungsrat Kanton Zürich, 2011, S. 8).

Des Weiteren haben die Spitäler und Kliniken grosse Investitionsvorhaben in Planung oder in Umsetzung. Mit der neuen Spitalfinanzierung haben die Unternehmen eine grössere Eigenverantwortung für die Finanzierung dieser Projekte und bedürfen daher einer langfristigen Finanzplanung. Entsprechend besteht die Notwendigkeit einer aussagekräftigen Rechnungslegung. Zudem haben der externe Kapitalmarkt und die Gewinnung von privaten Investoren bereits an Bedeutung gewonnen und werden dies voraussichtlich weiter tun. Die Kapitalgeber verlangen transparente Information, um ein Investment beurteilen zu können. Auch von dieser Seite besteht daher Druck zur Anwendung eines Rechnungslegungsstandards nach den True and Fair View-Ansatz (Schwendener & Sommer, 2017, 6, 30, 34).

Auch in der Mitgliederumfrage von H⁺ zeigte sich, dass die erleichterte Beschaffung von Fremdkapital einer der wichtigsten Gründe für die Umstellung auf die Swiss GAAP FER sind. Hinzu kommen weitere interne Vorteile, die eine Umstellung mit sich bringt: eine realistische Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, eine bessere Vergleichbarkeit mit der Rechnungslegung von Dritten und die Erhöhung der Abschlussqualität (H⁺, 2016, S. 9).

Die Anforderungen der internen Anspruchsgruppen sowie von der Politik und den Kapitalgebern führen dazu, dass von den Institutionen im Gesundheitswesen ein Jahresabschluss nach dem True and Fair View-Ansatz gefordert wird. Auch andere Rechnungslegungsstandards (z. B. IFRS oder IPSAS) folgen diesem Ansatz und bringen die entsprechenden Verbesserungen mit sich. Es stellt sich daher die Frage, wieso sich die Swiss GAAP FER im Gesundheitswesen als meist gewählter True and Fair View-Standard durchsetzen konnten.

Der Grund dafür liegt in der Ausrichtung und dem Kosten-/Nutzenverhältnis der Swiss GAAP FER. Der Standard richtet sich an kleine und mittlere in der Schweiz domizillierte Unternehmen mit nationaler Ausrichtung (vgl. Kapitel 3.1). Dies trifft auf die Spitäler

und Kliniken in der Schweiz zu, die teilweise regionale, teils nationale Ausrichtung besitzen. Über die Landesgrenzen hinaus werden jedoch kaum Märkte bearbeitet. Die Swiss GAAP FER sind in zudem in ihrem Regelungsbereich kleiner als beispielsweise die IFRS. Dies hat einen geringeren Aufwand sowohl bei der Umstellung als auch im operativen Betrieb zur Folge. Die Swiss GAAP FER erlauben es Schweizer Spitälern, einen Rechnungslegungsstandard nach dem True and Fair View-Ansatz mit einem angemessenen Kosten-/Nutzenverhältnis zu erstellen. Aus diesen Gründen empfiehlt auch H+ die Anwendung der Swiss GAAP FER seit 2011 (Salzmann, 2013, S. 14). So wurde das Kosten-/Nutzenverhältnis dann auch in der Mitgliederumfrage als zufriedenstellend beurteilt (H+, 2016, S. 10).

Aufgrund des aktuellen Standes der Rechnungslegung in der Schweiz und speziell im Gesundheitswesen ist nachvollziehbar, wieso die Swiss GAAP FER zunehmend angewendet werden und wieso auch seitens der STGAG das Interesse für eine entsprechende Umstellung besteht.

4 Forschungsdesign

Nachdem in Kapitel 3 die aktuelle Situation der Rechnungslegung und damit der Stand der Forschung dargelegt wurde, liegt der Fokus nun auf den Auswirkungen einer Umstellung auf die Swiss GAAP FER. Den Beginn des Forschungsdesigns bilden die Abgrenzungen, die das Untersuchungsfeld einschränken. Danach werden die Untersuchungsschwerpunkte hergeleitet und die -methodik beschrieben.

4.1 Abgrenzungen

Die STGAG hat den Entscheid für die Swiss GAAP FER bereits gefällt. Aus diesem Grund werden nur der heutige Standard, d. h. das OR, und die Swiss GAAP FER detailliert untersucht. Andere Rechnungslegungsstandards wie die IFRS, IPSAS oder das Harmonisierte Rechnungslegungsmodell 2 (HRM2) werden nicht näher beleuchtet.

Die Vorstudie der PwC aus dem Jahr 2007 listete den Anpassungsbedarf der damaligen Bewertungsrichtlinien auf (PwC, 2007, S. 21–28). Solche Aspekte können im Rahmen der internen und externen Auswirkungen erneut aufkommen. Da seit 2007 die Rechnungslegungsvorschriften nach dem OR und nach den Swiss GAAP FER überarbeitet wurden, entsteht keine Redundanz mit dem Projekt der PwC. Die Masterarbeit hat allerdings nicht zum Ziel, ein Handbuch für die konkrete Umsetzung der Swiss GAAP FER in der STGAG zu schaffen.

Die STGAG ist eine von mehreren Tochtergesellschaften der Thurmed AG. Innerhalb dieser Masterarbeit wird der Fokus nur auf die STGAG gelegt. Nicht im Detail betrachtet wird daher die Konzernrechnungslegung.

Diese Abgrenzungen erlauben die zielgerichtete Durchführung der Untersuchung. Sie wurden auch mit dem Praxispartner diskutiert und von ihm als sinnvoll erachtet.

4.2 Schwerpunktfestlegung

In der vorliegenden Untersuchung werden mehrere Kernthemen ausgewählt und in der Folge genauer analysiert. Die Erkenntnisse aus den ersten Teilen dieser Arbeit fliessen in die Auswahl der Schwerpunkte mit ein. Bei der Auswahl der Schwerpunkte im Forschungsdesign wird auf Themen Rücksicht genommen,

- die zwischen OR und den Swiss GAAP FER stark differenzieren,

- bei denen die Swiss GAAP FER Wahlrechte und Ermessensspielraum bieten,
- die als Besonderheiten des Gesundheitswesens gelten oder
- die von Seiten der STGAG als prüfenswert beurteilt werden.

Die Untersuchung ist stets auf das Hauptziel dieser Arbeit, das Aufdecken der Auswirkungen einer Umstellung des Rechnungslegungsstandards, ausgerichtet. Tabelle 3 zeigt die Schwerpunkte dieser Arbeit inklusive der entsprechenden Begründung für die Wahl.

Schwerpunkt	Divergenz zwischen OR und FER	Wahlrecht und Ermessensspielraum	Besonderheiten des Gesundheitswesens	Prüfenswert aus Sicht STGAG
Anspruchsgruppen	True and Fair View und zusätzliche Offenlegungen erhöhen die Realitätsnähe des Jahresabschlusses.			Verändert der umgestellte Bericht die Wahrnehmung des Unternehmens? Z. B. beim Kanton oder bei Banken?
Finanzielle Auswirkungen auf Vermögens-, Finanz- und Ertragslage	Unterschiedliche Bewertungsmethoden führen zu finanziellen Veränderungen.		Realistische Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist gemäss H+-Mitgliederumfrage das wichtigste Argument zu Gunsten der Swiss GAAP FER.	Abschätzen der finanziellen Veränderungen.
Offenlegung	Die Swiss GAAP FER fordern an diversen Orten verstärkte Offenlegungen.			Welche Daten sind neu offenzulegen? Welche Vor- und Nachteile bringen die verstärkten Offenlegungen?
Statistiken			Spitäler und Kliniken liefern Daten für das Integrierte Tarifmodell auf Kostenträgerrechnungsbasis (ITAR_K), die Swiss-DRG Datenerhebung oder für die Krankenhausstatistik.	Hat die Umstellung Auswirkungen auf Statistiken, die vom Spital erstellt / ausgefüllt werden?
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	Bedeutungsvolle Einzelforderungen sind einzeln, die restlichen Forderungen aufgrund der Erfahrungen des Unternehmens zu bewerten.			Ist eine neue Systematik zur Wertberichtigung von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen notwendig?
Warenvorräte und langfristige Aufträge (angefangene Arbeiten)	Die Swiss GAAP FER erlauben kein Warendrittel mehr. Wertberichtigung nach Kennzahlen notwendig.		Nicht abgerechnete Leistungen und Überlieger.	Die Möglichkeit zur Bildung des Warendrittels fällt weg.
Fonds und Drittmittel		Keine explizite Regelung in Swiss GAAP FER. Verschiedene Varianten sind daher denkbar.	Verschiedene Formen von Fonds, Drittmittel und Pool-Konten vorhanden.	Fonds, Drittmittel und Pool-Konten sind vorhanden.

Tabelle 3: Ausgewählte Untersuchungsschwerpunkte (eigene Darstellung)

Die Festlegung von Untersuchungsschwerpunkten erlaubt es, die Anwendung der Swiss GAAP FER im Gesundheitswesen umfassend in Breite und Tiefe zu analysieren. Diese decken sowohl die Informationsfunktion der Rechnungslegung (z. B. Anspruchsgruppen) als auch einzelne technische Aspekte der Rechnungslegung (z. B. Überlieger) ab.

4.3 Untersuchungsvorgehen und -methodik

Im Rahmen der vorangegangenen Kapitel wurden die Differenzen zwischen dem OR und den Swiss GAAP FER sowie der Stand der Forschung in Bezug auf die Rechnungslegungsstandards und deren Anwendung im Gesundheitswesen betrachtet. Durch die Mitgliederumfrage von H+ (2016, S. 8–12) liegen bereits aktuelle Erkenntnisse zur Landschaft und Entwicklung der Rechnungslegung in Schweizer Spitälern vor. All diese Informationen bilden eine Grundlage zur weiteren Bearbeitung des Themas.

Da sich die STGAG bereits für einen Wechsel auf die Swiss GAAP FER ausgesprochen hat, zielt die Untersuchung nicht darauf ab, den «State of the Art»-Rechnungslegungsstandard im Schweizer Gesundheitswesen ausfindig zu machen. Vielmehr stehen jene Aspekte im Fokus, die bei einer Umstellung auf die Swiss GAAP FER Veränderungen erfahren oder sich als herausfordernd erweisen. Diese Auswirkungen lassen sich anhand der Umstellungen anderer Spitäler aufnehmen und in einem weiteren Schritt auf die STGAG ableiten.

Eine Untersuchung mit qualitativem Fokus bietet sich zu diesem Forschungszweck besonders gut an. Dies erlaubt, die Auswirkungen detailliert zu erarbeiten und auch auf allfällige Interdependenzen zwischen den Befragungsaspekten einzugehen.

Die Forschung gliedert sich in zwei unterschiedliche Untersuchungen. Einerseits sollen Interviews einen vertieften Blick auf die Auswirkungen einer Umstellung ermöglichen und die Erfahrungen von Experten erfassen. Mit den Experteninterviews kann spezifisches Wissen von Fachpersonen im Bereich Rechnungslegung im Gesundheitswesen abgeholt werden. Andererseits bringt eine zweite Analyse hervor, welche Änderungen die Umstellung des Rechnungslegungsstandards im Jahresabschluss der Spitäler zur Folge hatte. Indem die beiden Untersuchungen zeitlich überlappend durchgeführt werden, können wichtige oder neue Erkenntnisse direkt in der jeweils anderen Untersuchung weiter erfragt/überprüft werden. Diese zweigeteilte Forschung ermöglicht auch eine gegenseitige Überprüfung der Ergebnisse. Es wird sich zeigen, ob die im Jahresab-

schluss ersichtlichen Veränderungen auch von den Experten als relevant eingestuft werden (und vice versa).

4.3.1 Experteninterviews

Der erste Forschungsteil beinhaltet Experteninterviews. Die in Kapitel 4.2 definierten Schwerpunkte dienen als Orientierung. Interviews bieten den Vorteil, auch auf weitere Aspekte im Zusammenhang mit den Swiss GAAP FER und dem Gesundheitswesen eingehen zu können. Dadurch lassen sich die Schwerpunkte überprüfen sowie Problemfelder bei der Umsetzung oder Aktualitäten aufdecken.

4.3.1.1 Untersuchungsvorgehen Experteninterviews

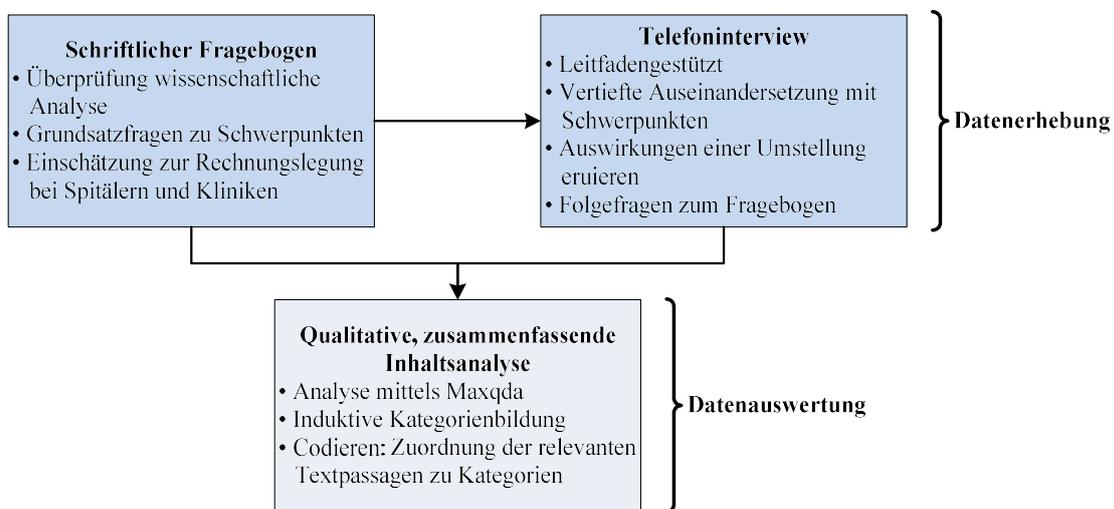


Abbildung 3: Datenerhebung und -auswertung der Experteninterviews (eigene Darstellung)

Wie Abbildung 3 zeigt, gliedert sich das Vorgehen zur Datenerhebung in zwei Teile: Vor dem eigentlichen Telefoninterview wird den zu befragenden Personen ein Fragebogen zugestellt. Dieser beinhaltet Fragen, für die es nicht zwingend eines Gesprächs bedarf. Dadurch steigt die Effizienz der Untersuchung. Der Fragebogen hat eine qualitative Ausrichtung und zielt darauf ab, die Erkenntnisse aus der wissenschaftlichen Analyse in Kapitel 2 und 3 zu überprüfen, sowie Grundsatzfragen zu den Schwerpunktthemen zu stellen. Der Interviewpartner erhält durch den Fragebogen Anhaltspunkte, welche Themen am Interview zur Sprache kommen.

Beim Interview selber steht die vertiefte Auseinandersetzung mit den Schwerpunktthemen und den Auswirkungen im Vordergrund. Die Interviews werden telefonisch durchgeführt. Dies erhöht ebenfalls die Effizienz der Untersuchung ohne dabei die Ergebnisqualität zu mindern. Aufbauend auf dem Fragebogen werden für das Interview Leitfragen zusammengestellt, für deren Klärung sich das Interview besser anbietet. Die Leit-

fragen erhöhen den Strukturierungsgrad des Interviews und regen die Diskussion an. Ein solches problemzentriertes Interview eignet sich besonders gut, um neue Informationen bezüglich der Auswirkungen einer Umstellung des Rechnungslegungsstandards zu gewinnen. Zudem lassen sich mit diesem Ansatz die Erkenntnisse aus den Vorkapiteln weiter überprüfen, da Verständnis- oder Folgefragen in Bezug auf den Fragebogen möglich sind. Das Interview bietet dem Interviewpartner auch die Möglichkeit, seiner Meinung nach relevante Aspekte speziell hervorzuheben.

Das angewendete Vorgehen vermischt deduktive Ansätze (Wissensüberprüfung) mit induktiven Ansätzen (Erlangung von neuen Erkenntnissen). Die Kombination des schriftlichen Fragebogens mit dem leitfadengestützten Interview erlaubt es, die Untersuchung ausgerichtet auf die Forschungsfrage (vgl. Kapitel 1.2) durchzuführen.

Die in Abbildung 3 ebenfalls dargestellte Datenauswertung wird in Kapitel 4.3.1.4 detailliert erläutert.

4.3.1.2 Auswahl der Interviewpartner

Um qualitativ hochstehende Rückmeldungen zu erhalten, benötigen die Interviewpartner spezifische Kenntnisse über die Rechnungslegung im Spitalumfeld. Folgende Zielgruppen eignen sich daher für die Interviews:

1. Finanzfachleute aus Spitälern und Kliniken, welche die Swiss GAAP FER bereits umgesetzt haben oder sich in der Umsetzungsphase befinden
2. Vertreter von Revisions- und Beratungsunternehmen, die Spitäler bei der Wahl und Einführung eines Rechnungslegungsstandards unterstützen und die entsprechenden Jahresabschlüsse prüfen
3. Mitglieder der Fachkommission Rechnungswesen im Spital (REK) oder Projektmitglieder des Handbuchs zur Rechnungslegung in den Spitälern und Kliniken

In Bezug auf die dritte Kategorie gilt es zu beachten, dass es Überschneidungen mit den ersten beiden Kategorien geben kann. Es sind vorwiegend Finanzfachleute aus Spitälern oder Revisoren, die in der Fachkommission REK oder im Projekt zum Handbuch tätig sind/waren.

Zehn Personen wurden für ein Telefoninterview angefragt (vgl. Tabelle 4). Acht waren bereit, an der Untersuchung teilzunehmen und füllten den Fragebogen aus. Aufgrund einer Terminkollision wurden in einem Fall anstelle eines Telefoninterviews schriftlich

zusätzliche Fragen gestellt. Neben fünf Finanzfachleuten aus Spitälern und Kliniken wurde mit zwei Revisionsexperten ein Interview durchgeführt. Eine dieser Personen war auch Projektmitglied bei der Erarbeitung des Handbuchs zur Rechnungslegung in den Spitälern und Kliniken. Hinzu kommt eine Vertreterin der Fachkommission REK. Alle Zielgruppen sind somit vertreten. Anhang A listet die detaillierten Angaben zu den Interviewpartnern inkl. Name, Unternehmen und Funktion auf.

	Anzahl
Kontaktierte Personen	10
Ausgefüllte Fragebogen	8
Durchgeführte Interviews	7
Schriftliche Nachfrage (anstelle eines Interviews)	1

Tabelle 4: Anzahl Fragebogen und Interviews (eigene Darstellung)

4.3.1.3 Untersuchungsindikatoren / Fragestellungen

Die Fragestellungen sowohl für den Fragebogen als auch für die Telefoninterviews wurden in einer gemeinsamen Tabelle erarbeitet. Diese befindet sich in Anhang B. Die gemeinsame Tabelle bot bei der Erarbeitung und Ordnung der Fragen verstärkte Flexibilität. Sie setzt die für das Interview vorgesehenen Fragen stets mit ähnlichen Sachverhalten aus dem Fragebogen in Verbindung.

Die Leitfragen für das Interview dienen als Orientierungsrahmen für das Gespräch. Abhängig von den Rückmeldungen aus dem schriftlichen Fragebogen sowie dem Gesprächsverlauf müssen die Leitfragen bzw. deren Reihenfolge beim Interview nicht zwingend eingehalten werden. Eine adaptive Anpassung erweist sich als sinnvoll, damit eine flüssige Diskussion stattfinden kann.

4.3.1.4 Datenauswertung

Die Anhänge D bis S beinhalten die einzelnen schriftlichen Fragebogen sowie die Transkripte der Interviews. Ein kurzes Verzeichnis darüber findet sich in Anhang C.

Die Datenauswertung findet in Form einer qualitativen, zusammenfassenden Inhaltsanalyse statt (vgl. Abbildung 3 in Kapitel 4.3.1.1). Mit Hilfe der Software Maxqda wird jeder relevante Antwortteil aus den Fragebogen und den Interviewtranskripten einer bestehenden Kategorie zugeordnet. Falls dies nicht möglich ist, wird eine neue Kategorie gebildet. Diese schrittweise Erarbeitung während der Inhaltsanalyse entspricht einer induktiven Kategorienbildung. Durch dieses Vorgehen, dem sogenannten Codieren,

werden die Antworten der Interviewpartner zusammengefasst und ähnliche Aussagen der Personen lassen sich einander zuordnen und vergleichen. Die Hierarchie der Kategorien befindet sich in Anhang T. (Hug, Poscheschnik & Lederer, 2010, S. 152–153)

Ergänzend zur Inhaltsanalyse können die Multiple-Choice-Fragen aus dem Fragebogen mittels Excel bezüglich Häufigkeit der Nennungen ausgewertet werden. Die Diagramme befinden sich direkt in der Arbeit oder andernfalls in Anhang U.

4.3.2 Jahresabschlussanalyse

Der zweite Teil der Untersuchung widmet sich der Analyse der Geschäftsberichte von Spitälern und Kliniken. Aus dem Vergleich zwischen den Spitälern geht hervor, wie die Institutionen die Swiss GAAP FER anwenden, wo Unterschiede bestehen und wie bei Wahlrechten entschieden wurde. Der Jahresabschluss ist eines der wichtigsten Kommunikationsmittel gegenüber den Anspruchsgruppen eines Unternehmens (Maynard, 2017, S. 85). Entsprechend soll die Analyse erschliessen, welche Auswirkungen der Umstellung im Jahresabschluss für Nutzer ersichtlich sind.

4.3.2.1 Untersuchungsvorgehen Jahresabschlussanalyse

Bei der erstmaligen Anwendung der Swiss GAAP FER ist auch die Vorjahresbilanz nach dem neu angewendeten Regelwerk zu erstellen.¹¹⁵ Indem diese Vorjahreswerte des Restatements den Werten aus dem OR-Abschluss des Vorjahres gegenübergestellt werden, bietet sich eine gute Vergleichsmöglichkeit in Bezug auf die Auswirkungen einer Umstellung des Rechnungslegungsstandards. Aus dem Swiss GAAP FER-Abschluss lassen sich zudem Schlüsse ziehen, wie bestimmte Sachverhalte bilanziert und offengelegt werden oder für welche Variante sich ein Spital bei Wahlrechten entschied.

4.3.2.2 Auswahl der Jahresberichte

Wichtig für die Analyse ist die Auswahl von passenden Jahresabschlüssen (bzw. Unternehmen). Abbildung 4 stellt den Auswahlprozess mit den vier eingebauten Filtern dar. Falls durch den Selektionsprozess eine zu kleine Stichprobe verbleibt, wird diese mit Jahresabschlüssen von Unternehmen ergänzt, die die Kriterien von Filter 4 (und bei Bedarf auch von Filter 3) nicht erfüllen. Die grauen Pfeile in Abbildung 4 veranschaulichen diese Möglichkeit. Filter 1 und 2 stellen hingegen zwingende Kriterien dar, damit die Untersuchung überhaupt durchgeführt werden kann.

¹¹⁵ FER Rahmenkonzept, Ziff. 8

Die Tabelle mit den Spitälern und den Selektionsresultaten findet sich in Anhang V.

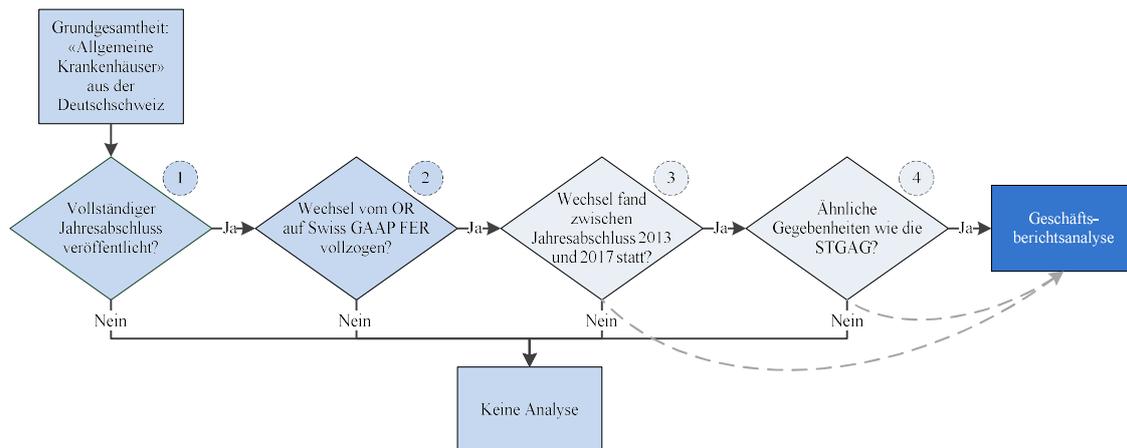


Abbildung 4: Auswahlprozess der Geschäftsberichte (eigene Darstellung)

Als Datenbasis des Auswahlprozesses dient die Publikation «Kennzahlen der Schweizer Spitäler 2015» des Bundesamtes für Gesundheit (2015), die alle Spitäler inklusive Krankenhaustyp, Anzahl Standorte und weiterer Grössen aufführt. Die Grundgesamtheit dieser Untersuchung bilden «Allgemeine Krankenhäuser» nach der Krankenhaustypologie des Bundesamtes für Statistik (2006), die in der Deutschschweiz angesiedelt sind. Dies entspricht 74 Spitälern und Kliniken

Mit Hilfe der Selektion 1 folgte eine Reduktion auf Unternehmen, die einen Jahresabschluss mit vollständiger Jahresrechnung veröffentlichen. Wie sich herausstellte, inkludieren nur wenige Spitäler die komplette Jahresrechnung in ihren Geschäftsbericht. Während einige eine zusammengefasste Version der Jahresrechnung zeigen, veröffentlichen andere nur die Bilanz und Erfolgsrechnung oder gar keine Finanzzahlen. Dadurch reduziert sich die Anzahl der Spitäler in der ersten Selektion stark.

Die Selektion 2 stellt sicher, dass das untersuchte Spital früher einen Abschluss nach dem OR erstellt hat und mittlerweile auf die Swiss GAAP FER umgestiegen ist. Bei insgesamt vier Spitälern ist dies nicht der Fall. Die Gründe dafür sind im Anhang V jeweils vermerkt.

Des Weiteren soll die Analyse auf die aktuellen Ausführungen der Rechnungslegungsstandards fokussieren. Entsprechend sind im Schritt 3 jene Spitäler gesucht, die zwischen dem Jahresabschluss 2013 und 2017 den Wechsel vollzogen. Analog der STGAG wendeten diese Unternehmen vor dem Wechsel das neue Rechnungslegungsrecht an. Bei insgesamt neun Spitälern fand die Umstellung vor 2013 statt oder es sind im Internet nur die die neueren, nach den Swiss GAAP FER erstellten, Geschäftsberichte ver-

füßbar. Es lässt sich nicht nachvollziehen, wann die Umstellung geschah und es ist kein Vergleich zum OR-Abschluss möglich. Diese neun Spitäler wurden daher von der Analyse ausgeschlossen.

In einem letzten Schritt werden mit Filter 4 jene Spitäler und Kliniken für die Geschäftsberichtanalyse ausgewählt, die ähnliche Eigenschaften wie die STGAG aufweisen. Dies kann sich z. B. auf die öffentliche oder private Trägerschaft, die Grösse des Unternehmens oder das Vorhandensein von mehreren Klinikstandorten innerhalb des Unternehmens beziehen. Sieben Spitäler werden aufgrund der schwierig vergleichbaren Gegebenheiten aus der Analyse ausgeschlossen.

Die Jahresabschlussanalyse beinhaltet folgende sechs Unternehmen: Regionalspital Emmental AG, Spital Linth, Spitäler Frutigen Meiringen Interlaken (FMI) AG, Spitäler Schaffhausen, Spitalregion Rheintal Werdenberg Sarganserland (SR RWS) und Spitalzentrum Biel. Anhang W listet die jeweils untersuchten Jahresabschlüsse auf.

	Anzahl
Grundgesamtheit: «Allgemeine Krankenhäuser» in der Deutschschweiz	74
Vollständiger Jahresabschluss veröffentlicht	26
Umstellung vom OR auf Swiss GAAP FER vollzogen	22
Wechsel zwischen Jahresabschluss 2013 und 2017	13
Jahresabschlussanalyse	6

Tabelle 5: Auswahl der Jahresberichte (eigene Darstellung)

4.3.2.3 Untersuchungsindikatoren / Fragestellungen

Die Jahresabschlussanalyse bietet einerseits die Möglichkeit, die Auswirkungen der Umstellung des Rechnungslegungsstandards anhand von numerischen Zahlenwerten aus der Jahresrechnung nachzuvollziehen. Andererseits sind auch qualitative Gesichtspunkte prüfbar. Für jeden in Kapitel 4.2 definierten Schwerpunkt führt Tabelle 6 die zu analysierenden Kennzahlen und Fragestellungen auf.

Schwerpunkt	Untersuchungsindikatoren
Finanzielle Auswirkungen auf Vermögens-, Finanz- und Ertragslage	Die finanziellen Auswirkungen können anhand des Vorjahresabschlusses und der erneuten Offenlegung dieser Zahlen im ersten Anwendungsjahr der Swiss GAAP FER untersucht werden. Es sind alle drei Aspekte der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage abgedeckt. Folgende Grössen und Fragestellungen werden betrachtet: <ol style="list-style-type: none"> 1. Bilanzsumme 2. Anlagevermögen 3. Rückstellungen 4. Eigenkapital (-quote) 5. EBITDA (Earnings before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization) 6. EBIT (Earnings Before Interest and Taxes) 7. Gewinn / Verlust 8. Eigenkapitalrendite 9. Gesamter Cashflow 10. Wird angegeben, welche Positionen sich durch die Umstellung besonders verändert haben?
Offenlegung	<ol style="list-style-type: none"> 11. Wie hat sich der Umfang des Anhangs verändert? 12. Wie hat sich der Umfang der Erläuterungen zu den Bewertungsgrundsätzen verändert? 13. Wo werden erhaltene und geleistete Anzahlungen in der Bilanz abgebildet? 14. Wird die Geldflussrechnung basierend auf dem Fond «Flüssige Mittel» oder auf Fonds «Nettoflüssige Mittel» erstellt? 15. Nach welcher Segmentierung wurde der Segmentbericht erstellt?
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	<ol style="list-style-type: none"> 16. Wie hat sich die Höhe des Delkrederes bzw. der Wertberichtigungen auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen zwischen dem Vorjahresabschluss und der erneuten Offenlegung dieser Zahlen im ersten Anwendungsjahr der Swiss GAAP FER verändert? 17. Nach welcher Methode finden pauschale Wertberichtigungen statt?
Warenvorräte und langfristige Aufträge (angefangene Arbeiten)	<ol style="list-style-type: none"> 18. Wie hat sich die Höhe der Vorräte zwischen dem Vorjahresabschluss und der erneuten Offenlegung dieser Zahlen im ersten Anwendungsjahr der Swiss GAAP FER verändert? 19. Wie erfolgt die Bewertung der Vorräte? 20. Wo werden Skonti abgebildet? 21. In welcher Bilanzposition werden Überlieger abgebildet? 22. Wie werden stationäre Überlieger bewertet?
Fonds und Drittmittel	<ol style="list-style-type: none"> 23. Nach welcher Methode werden Fonds und Drittmittel bilanziert? 24. Werden Honorarpools ebenfalls nach dieser Methode behandelt? 25. Welche Informationen zu Fonds und Drittmittel werden im Anhang offengelegt? 26. Wird offengelegt, welche Fonds dem Fremd- und welche dem Eigenkapital zugeordnet werden?
Statistiken	Die Auswirkungen auf Statistiken lässt sich aufgrund des Geschäftsberichtes nicht beurteilen. Dieser Schwerpunkt wird über die Experteninterviews abgedeckt.
Anspruchsgruppen	Die Auswirkungen auf Anspruchsgruppen lässt sich aufgrund des Geschäftsberichtes nicht beurteilen. Dieser Schwerpunkt wird über die Experteninterviews abgedeckt.

Tabelle 6: Untersuchungspunkte Jahresabschlussanalyse (eigene Darstellung)

4.3.2.4 Datenauswertung

Die Datenauswertung erfolgt in tabellarischer Form (vgl. Anhang X). Jeder Untersuchungsindikator wird dabei in einer Zeile dargestellt. Die Spalten zeigen pro Spital das Jahr des letzten OR-Abschlusses sowie das Folgejahr, d. h. den ersten Abschluss nach den Swiss GAAP FER inkl. dem Restatement. Jedes Matrix-Feld hält jeweils die wichtigsten Merkmale fest. Zusammengefasst über die Zeilen und Spalten ergeben sich die wichtigsten Erkenntnisse pro Spital und pro Untersuchungskriterium.

5 Umsetzung der Swiss GAAP FER im Schweizer Gesundheitswesen

Das Kapitel fasst die Resultate aus den Experteninterviews und der Jahresabschlussanalyse zusammen. Zuerst werden die Herausforderungen rund um die Umstellung und den laufenden Betrieb erläutert, gefolgt von den Veränderungen für die Anspruchsgruppen und den Erkenntnissen zu den Schwerpunktthemen. Somit beschäftigt sich dieses Kapitel mit den Auswirkungen einer Umstellung vom OR auf die Swiss GAAP FER und dient der Beantwortung der Forschungsfrage.

5.1 Umstellung und Betrieb

5.1.1 Unterschiede der Standards

Um die Erkenntnisse bezüglich den Unterschieden zwischen den Rechnungslegungsstandards aus Kapitel 2 aus Praxissicht zu überprüfen, wurde durch den Fragebogen ermittelt, welche Unterschiede zwischen dem OR und den Swiss GAAP FER die grössten Veränderungen im Jahresabschluss mit sich bringen.

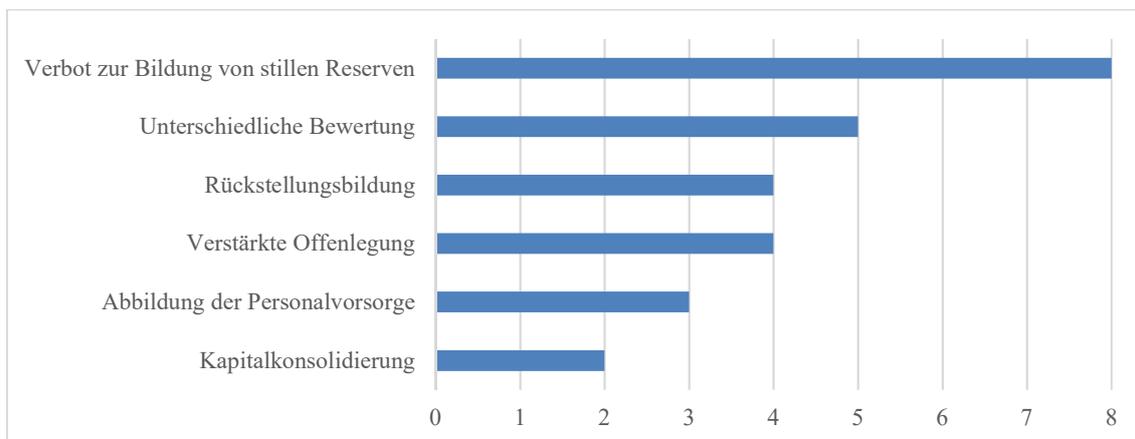


Abbildung 5: Unterschiede in den Rechnungslegungsstandards, N = 8 (eigene Darstellung)

Wie aus Abbildung 5 ersichtlich, erwähnten alle Befragten das Verbot zur Bildung der stillen Reserven. Die True and Fair View lässt die Unterbewertung von Aktiven und die Überbewertung von Passiven nicht mehr zu. Dies wirkt sich insbesondere auf das Anlagevermögen und auf die Rückstellungen aus. Es scheint daher naheliegend, dass die unterschiedlichen Bewertungsvorschriften und die Rückstellungsbildung ebenfalls als zentrale Unterschiede zwischen dem OR und den Swiss GAAP FER genannt wurden. Diese Punkte sind eng miteinander und mit dem Verbot zur Bildung von stillen Reserven verknüpft.

Zudem führen auch die umfangreicheren Offenlegungsvorschriften der Swiss GAAP FER zu Veränderungen im Jahresabschluss (vgl. Kapitel 5.4). Dadurch bestätigt sich die Schlussfolgerung in Kapitel 2.4, wonach die Swiss GAAP FER mehr Informationen fordern und genauer beschreiben, was offenzulegen ist.

Die Abbildung der Personalvorsorge nach OR weicht ab zu deren Behandlung nach den Swiss GAAP FER (vgl. Kapitel 2.3.13). Als besonders herausfordernd wurde dies in der Untersuchung allerdings nicht bezeichnet.

5.1.2 Bewertung

Obwohl sie die Differenzen in den Bewertungsvorschriften als einen der Hauptunterschiede erachten, beurteilten mehrere Personen im Gespräch die effektiven Unterschiede gegenüber dem OR als nicht sehr gross. Dies lässt sich auf zwei Gründe zurückführen:

- Die Unterschiede haben sich durch die Einführung des neuen Rechnungslegungsrechtes reduziert.
- Einige Spitäler orientierten sich bereits vor der Umstellung an den Swiss GAAP FER, insbesondere in jenen Bereichen, in denen das OR Spielräume offenlässt.

Als richtungweisend dient daher die Prüfung, bei welchen Bilanzpositionen die aktuelle Methodik nicht konform mit den Swiss GAAP FER ist. Dadurch ergeben sich konkrete Handlungsfelder, auf die sich ein Spital fokussieren kann. F. Grant (Interview, 22.03.2018) empfiehlt dieses Vorgehen speziell für spitalspezifische Bilanzpositionen. Wie in Kapitel 2 erarbeitet, bestehen bei der Bewertung nach den Swiss GAAP FER gewisse Wahlrechte, z. B. Bewertung zu aktuellen oder historischen Werten. Diese Entscheidung gilt es bedacht zu fällen, da die gewählte Methodik im Sinne des Stetigkeitsprinzips über mehrere Jahre beizubehalten ist.

In erster Linie muss den Sachanlagen und den Rückstellungen verstärkte Beachtung geschenkt werden, weil die Umstellung vom OR auf die Swiss GAAP FER gemäss den Befragten auf diese Positionen grosse Auswirkungen hat (vgl. Abbildung 6). Nicht vernachlässigt werden dürfen auch die Vorräte, die Abgrenzungen und die Forderungen. G. Siegrist (Interview, 26.03.2018) erachtet die Sachanlagen als jenes Thema, welches bei der Umstellung am meisten Aufwand verursacht, da es die Führung einer sauberen Anlagebuchhaltung erfordert (vgl. Kapitel 5.1.1). Im Gegenzug dazu handle es sich bei den Rückstellungen um jene Bilanzposition, welche die meisten Diskussionen auslöse.

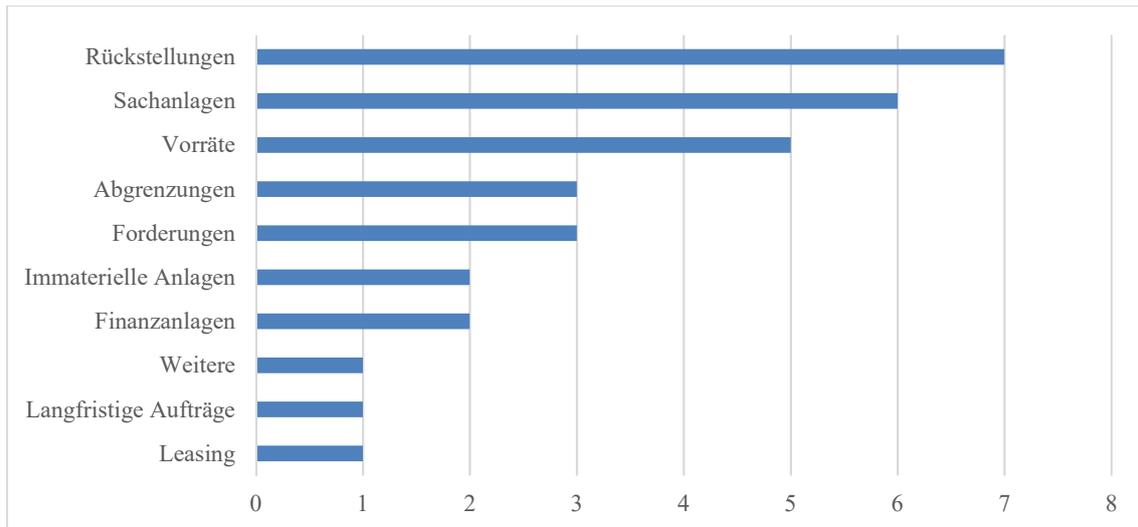


Abbildung 6: Von der Umstellung betroffene Bilanzpositionen, $N = 8$ (eigene Darstellung)

In einem weiteren Punkt des Fragebogens bestätigte sich, dass bei der Umstellung auf die Swiss GAAP FER besonders die Werte der Sachanlagen Veränderungen erfahren können. Gemäss vier von fünf befragten Finanzfachleuten aus Spitälern entstehen wesentliche Neubewertungsreserven durch die Bewertung der Sachanlagen zum aktuellen Wert. Gemäss M. Herzog (Interview, 27.03.2018) trifft dies vor allem für Immobilien zu, da es dort bezüglich Datengrundlage, Wertermittlung und Abschreibungen grosses Potential für Veränderungen gäbe. Als Beispiel führt er eine bereits komplett abgeschriebene Immobilie an, bei der rückwirkend ein Landanteil zugewiesen werde. Dieser sei basierend auf den Anlagekategorien und Nutzungsdauern von Rekole (vgl. Besson, 2013, S. 98) nicht abzuschreiben, was zu einer Aufwertung und entsprechenden Neubewertungsreserven führe. D. h. auch beim Verbleib bei der Bewertung zu historischen Kosten können durchaus grössere Neubewertungsreserven entstehen, nicht nur beim Wechsel hin zu aktuellen Werten.

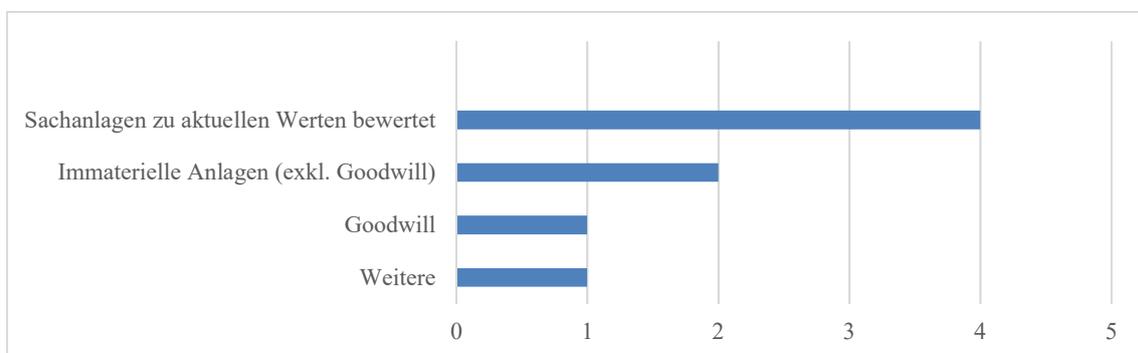


Abbildung 7: Sachverhalte, die zu wesentlichen Neubewertungsreserven führten, $N = 5$ (eigene Darstellung)

5.1.3 Anlagebuchhaltung

Die Experten halten mehrheitlich die Anlagebuchhaltung für die Hauptherausforderung bzw. den entscheidenden Faktor für eine erfolgreiche Umstellung auf die Swiss GAAP FER. Einerseits betrifft dies die Bewertung der Sachanlagen (vgl. Kapitel 5.1.1) und andererseits das Führen der Anlagebuchhaltung mit allen dazugehörigen Prozessen. Herzog & Widmer (2014, S. 953) schreiben dazu: «Den Herausforderungen in Bezug auf die Sachanlagen muss mit einer zielführenden Ermittlung der Anschaffungs- und Restbuchwerte sowie der Führung einer angemessenen Anlagenbuchhaltung Rechnung getragen werden.»

Der Datenaufbereitung und -pflege in der Anlagebuchhaltung kommt bei der Umstellung auf die Swiss GAAP FER grosse Bedeutung zu. Initial gilt es, das Anlageregister zu bereinigen, sodass dieses den tatsächlichen, aktuellen Bestand an Anlagen einschliesst. In einem weiteren Schritt müssen die Daten dieser Anlagen geprüft werden: Sind alle notwendigen Werte vorhanden? Welche zusätzlichen Angaben werden benötigt?

Wie sich in den Interviews herausstellte, erweist sich die Datenbeschaffung vor allem bei den Immobilien als schwierig. So mussten teilweise im Archiv alte Baukostenabrechnungen gesucht und zusammengestellt werden. Waren diese nicht vorhanden, wurde die Datengrundlage auf alternativem Wege z. B. mit Rückrechnungen hergestellt. Anschliessend werden die einzelnen Bestandteile (z. B. Rohbau, Einrichtungen) einer Immobilie den verschiedenen Anlageklassen zugeordnet. Diese Kategorie ist relevant für die Nutzungsdauer und die Abschreibungen. Denkbar sind die Anwendung der Anlagekategorien nach der Revision der Kostenrechnung und der Leistungserfassung (Rekole), nach dem Baukostenplan (BKP) oder nach dem Spitalkostenplan (SKP). Durch ein solches Vorgehen lassen sich die fortgeführten Herstellkosten eines Immobilienbestandteils neu ermitteln.

Mit der Datenaufbereitung zum Zeitpunkt der Umstellung ist es jedoch nicht getan. Auch die Prozesse zur fortführenden Datenpflege müssen über das gesamte Unternehmen hinweg abgestimmt und vereinheitlicht werden. Betroffen sind alle Informationsflüsse rund um den Lebenszyklus einer Anlage, d. h., wenn:

- sich Investitionen in Planung befinden,
- Anlagen beschafft und

- in Betrieb genommen wurden,
- Wertverluste auftraten,
- wertvermehrnde Reparaturen / Erweiterungen stattfanden oder
- die Anlage liquidiert wurde.

Wie Kapitel 2.3.2 darlegte, bedarf es zudem einer systematischen, jährlichen Prüfung, ob Wertminderungen vorliegen. Die Spitäler Schaffhausen führen hier z. B. eine jährliche Anlageinventur in Zusammenarbeit mit den Abteilungsleitungen durch (F. Grant, Interview, 26.03.2018). Das See-Spital gleicht die Daten der Anlagebuchhaltung mit jenen aus dem Gebäudemanagement-System ab (Ch. Madoery, Interview, 23.03.2018). Ein systematisches Vorgehen ist allerdings (noch) nicht in allen Spitälern und Kliniken der befragten Experten etabliert.

5.1.4 Systemumsetzung

Die Implementierung eines zusätzlichen Jahresabschlusses im System der Finanzbuchhaltung verursacht gemäss den Interviewpartnern wenig Probleme. Als wichtig erscheint die Entscheidung, ob zukünftig zwei separate Abschlüsse, d. h. einer nach dem OR und einer nach den Swiss GAAP FER, oder ein dualer Abschluss erstellt werden soll. Die Spitäler der befragten Personen handhaben dies unterschiedlich. Die einen fertigen einen dualen Abschluss an, andere buchen im System nach den Swiss GAAP FER und fertigen zum Jahresende hin den OR-Abschluss in Excel an.

5.1.5 Umstellungsprojekt

Aus den Fragebogen und Telefoninterviews können für die Umstellung folgende Empfehlungen für das Umstellungsprojekt abgeleitet werden:

- Die Umstellung bedarf der Unterstützung durch den Verwaltungsrat und die Geschäftsleitung.
- Es ist insgesamt genügend Zeit einzuplanen.
- Beim erstmaligen Abschluss nach den Swiss GAAP FER ist auch die Vorjahresbilanz in Übereinstimmung mit diesen Regelungen offenzulegen.¹¹⁶ Die Interviewpartner empfehlen nicht, die Eröffnungsbilanz nach den Swiss GAAP FER rückwirkend zu erstellen. Besser ist es, wenn im ersten Jahr die Swiss GAAP FER bereits angewendet werden, der offizielle Abschluss allerdings noch nach

¹¹⁶ FER Rahmenkonzept, Ziff. 8

dem OR erfolgt. Erst per Abschluss des Folgejahres geschieht die effektive Umstellung. Dadurch liegt die Vorjahresbilanz bereits nach den Swiss GAAP FER vor. Zudem können im Vorjahr noch laufend Verbesserungen vorgenommen werden und die Effekte einer Umstellung lassen sich besser abschätzen.

- Ein Projektmanagement erlaubt es, die Umsetzungsschritte zu planen, Handlungsfelder zu definieren und alle involvierten Abteilungen zu koordinieren. Im Optimalfall behindert die Umstellung das Tagesgeschäft nur wenig.
- Die betroffenen Mitarbeitenden und Entscheidungsträger sind umfassend zu schulen und zu informieren. Dies betrifft insbesondere die technischen Aspekte in der Finanzbuchhaltung.
- Die verminderten Möglichkeiten zur Ergebnissteuerung bedürfen eines frühen Miteinbezugs der Spitalleitung und der Eigentümerschaft, um die daraus folgenden Einschränkungen zu diskutieren (vgl. Kapitel 5.2.1).
- Das Handbuch zur Rechnungslegung in Spitälern und Kliniken von H+ präzisiert die Regelungen der Swiss GAAP FER für Spitäler und Kliniken. Es besitzt jedoch keine Verbindlichkeit, d. h. abweichende Methoden sind zulässig, solange sie den Swiss GAAP FER entsprechen. In einem internen Handbuch hält das Spital alle Bewertungsgrundsätze und -methoden fest. Das Handbuch beschreibt, wie die Swiss GAAP FER angewendet werden. Diese Dokumentation stellt eine Orientierung für die Mitarbeitenden und auch ein wichtiges Hilfsmittel bei der Abschlussprüfung durch die Revision dar.
- Die Spitäler haben bei der Einführung der Swiss GAAP FER positive Erfahrungen bei der Zusammenarbeit mit Beratungsunternehmen gemacht, auch wenn diese gemäss F. Grant (Interview, 22.03.2018) nicht immer die gleichen Ansichten vertreten. Die Beratungsunternehmen bringen das Wissen aus vielen anderen Umstellungsprojekten mit und können ein Spital gut unterstützen.

5.2 Auswirkungen auf Anspruchsgruppen

Folgende zwei Fragen stellen sich bei der Betrachtung der Umstellung auf die Swiss GAAP FER im Zusammenhang mit den Anspruchsgruppen:

- Welche Auswirkungen hat die Umstellung auf die Swiss GAAP FER für die Anspruchsgruppen bzw. welchen Nutzen gewinnen die Anspruchsgruppen daraus?

- Welche Anspruchsgruppen sind von der Umstellung betroffen?

Im Fragebogen zu den Experteninterviews wurde der Nutzen aus den Swiss GAAP FER für den Leser des Jahresabschlusses eruiert (vgl. Abbildung 8). Die Mehrheit der Befragten nannte die realitätsnähere Bewertung aufgrund der True and Fair View, die umfangreicheren Offenlegungen zu den Bilanzpositionen (z. B. Anlagespiegel) und den Bewertungsgrundsätzen sowie den Eigenkapitalnachweis. Alle Nutzenaspekte verbessern zusammen die Verständlichkeit und die Aussagekraft des Jahresabschlusses. Der Wechsel auf die Swiss GAAP FER hat eine zentrale Verbesserung zur Folge, von der alle Anspruchsgruppen profitieren: Die Transparenz und damit auch die Vergleichbarkeit des Jahresabschlusses erhöhen sich wesentlich.

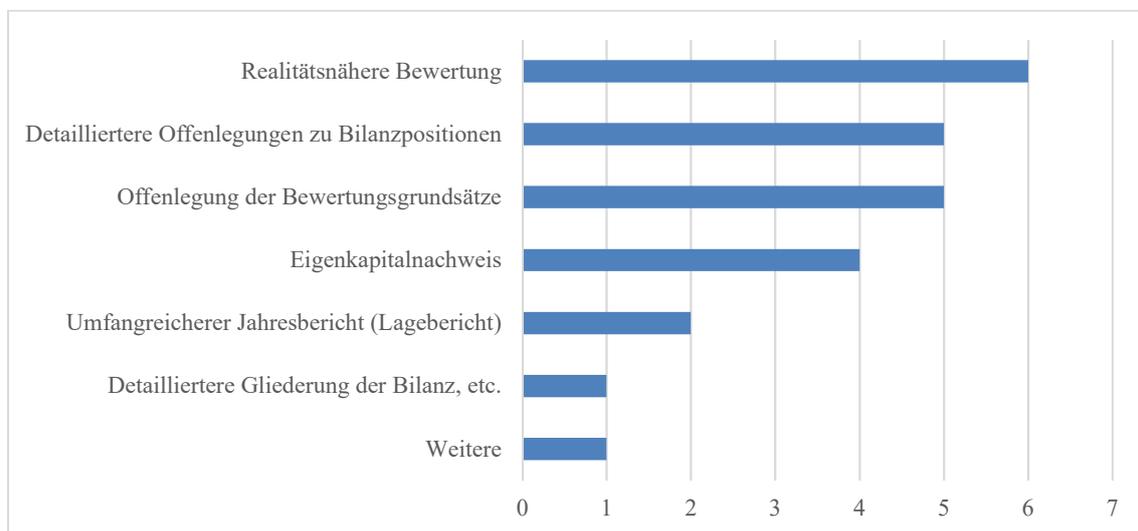


Abbildung 8: Nutzen der Umstellung für den Leser des Jahresabschlusses, $N = 6$ (eigene Darstellung)

Im weiteren Verlauf sind die Auswirkungen auf die Spitäler, die Kantone und die Kreditgeber beschrieben. Diese sind die am stärksten von einer Umstellung auf die Swiss GAAP FER betroffenen Anspruchsgruppen. Andere Stakeholder (z. B. Versicherungsinstitutionen) wurden hingegen von den Interviewpartnern kaum erwähnt.

5.2.1 Spitäler und Kliniken

Spitäler und Kliniken profitieren von der erhöhten Transparenz des Jahresabschlusses. Finanzielle Kennzahlen gewinnen im Zusammenhang mit der Finanzierung von zukünftigen Investitionsprojekten zunehmend an Bedeutung (Schwendener & Sommer, 2017, S. 12). Die Kenngrösse earnings before interest, taxes, depreciation, amortization, and restructuring or rent costs (EBITDAR) kann als Beispiel dafür genannt werden (Schwendener & Sommer, 2016, S. 17). Die Finanzzahlen nach den Swiss GAAP FER sind als Basis für die Unternehmensführung geeignet – im Gegensatz zum OR-

Abschluss, der aufgrund der stillen Reserven ein verfälschtes Bild wiedergibt. Dies erweist sich im Hinblick auf die Investitions- und Finanzierungsplanung als bedeutsam (vgl. Kapitel 3.2). Zudem verringern sich nach Aussagen der Interviewpartner die Unterschiede bzw. Abgrenzungen zur Betriebsbuchhaltung nach Rekole, weil die Swiss GAAP FER die tatsächlichen Verhältnisse darstellen.

Spitäler führen Vergleiche durch und nehmen an Benchmarks teil. Sie wollen auf diesem Weg eine Standortbestimmung vornehmen und Verbesserungspotentiale ermitteln. Damit solche Analysen einen möglichst grossen Nutzen bringen, sollten sie möglichst objektiv sein und ähnliche Unternehmen als Vergleichsobjekte berücksichtigen (Mangelsdorf, 2013, S. 92). Die Swiss GAAP FER schaffen eine einheitlichere und vergleichbarere Datengrundlage. Der Rechnungslegungsstandard trägt folglich bei den Spitälern zu einem erhöhten Nutzen aus Vergleichen und Benchmarks bei.

Nicht zuletzt hat die Anwendung der Swiss GAAP FER auch einen Einfluss auf die Mitarbeitenden der Finanzbuchhaltung. Die Arbeitsattraktivität und -vielfalt steigt, weil es sich um einen anspruchsvolleren Standard handelt. Zudem kommen die Mitarbeitenden mit dem «State of the Art»-Rechnungslegungsstandard im Gesundheitswesen in Kontakt. Da der Standard detaillierter und umfangreicher ist, helfen die Swiss GAAP FER auch, Unsicherheiten bei den Mitarbeitenden zu verringern.

Für die Spitäler ergibt sich durch den Wechsel auf die Swiss GAAP FER allerdings auch ein in den Fragebogen und Interviews oft erwähnter Nachteil. Die Möglichkeiten zur Ergebnissteuerung (oder -glättung) vermindern sich. Die Ermessensspielräume des OR lassen es zu, das Jahresergebnis mehr oder weniger stark durch gezielte Bilanzmassnahmen zu beeinflussen. Ein Beispiel ist die Bildung von stillen Reserven (= zusätzlicher Aufwand) in Jahren mit Gewinn und Auflösung derselben in Jahren mit einem Verlust oder tiefen Gewinn. Die Swiss GAAP FER fördern den Ausweis des tatsächlichen Jahresergebnisses und schränken dementsprechend die Gestaltungsmöglichkeiten ein. Dadurch erhöht sich tendenziell auch die Ergebnisvolatilität.

Die Rückstellungen verkörpern das Hauptinstrument zur Ergebnissteuerung im OR-Abschluss. Die Analyse der Unterschiede zeigte, dass die Ansatzkriterien nach den Swiss GAAP FER strenger sind (vgl. Kapitel 2.3.12). Nicht alle Interviewpartner aus Spitälern fühlen sich allerdings bei der Rückstellungsbildung eingeschränkt. Bei anderen wiederum wurden unter den Swiss GAAP FER nicht mehr alle nach dem OR gebil-

deten Rückstellungen zugelassen. Die Jahresabschlussanalyse brachte ebenfalls eine starke Verringerung der Rückstellungen im Restatement hervor (vgl. Kapitel 5.3). Je grosszügiger ein Unternehmen im OR-Abschluss Rückstellungen ansetzte, desto stärkere Einschränkungen erfährt es unter den Swiss GAAP FER und desto grösser sind die finanziellen Auswirkungen.

M. Herzog (Interview, 27.03.2018) bezeichnet den Verlust an Möglichkeiten zur Ergebnissteuerung als einen Kulturwandel. Es bedürfe einem frühen Einbezug des Managements, damit dieses entsprechend aufgeklärt sei. S. Müller (Interview, 27.03.2018) erwähnt auch einen positiven Aspekt daran. Die verminderten Steuermöglichkeiten senkten die Diskussionen um das Ergebnis, welches man ausweisen wolle. Aufgrund dessen vereinfache sich das Erstellen des Jahresabschlusses.

5.2.2 Kantone

Bei öffentlichen Spitälern nimmt der Kanton eine Doppelrolle ein: Einerseits ist er Eigentümer, andererseits trägt er als Leistungsfinanzierer 55% der stationären Behandlungskosten (BAG, 2017). Letztere Funktion besitzt der Kanton auch bei privaten Spitälern und Kliniken. Durch den zunehmenden Kostendruck im Gesundheitswesen stieg bei den Kantonen und der Politik das Interesse an den Finanzzahlen der Spitäler. Zunehmend verlangen die Kantone einen Abschluss nach den Swiss GAAP FER als Aufnahmebedingung für die Spitalliste (vgl. Kapitel 3.2).

Im Zusammenhang mit dem Kanton kamen die Experten in den Fragebogen und Interviews noch auf weitere Aspekte zu sprechen. Falls ein öffentliches Spital die Rechtsform einer Aktiengesellschaft (AG) besitzt, hat die Umstellung auf die Swiss GAAP FER Einfluss auf die Dividendenpolitik. Die Dividendenzahlungen lassen sich nicht mehr durch Ergebnisglättung beeinflussen. Des Weiteren stellen bei einigen Spitälern die Steuern ein wichtiges Thema dar. Als Beispiel hierzu erwähnte M. Schafflützel (Interview, 22.03.2018) die Mietpreisverrechnung zwischen der Immobilien- und der Betriebsgesellschaft. Das Steueramt betrachte die beiden Unternehmen als eine wirtschaftliche Einheit, weshalb keine Marktmieten verrechnet werden dürfen.

Die Umstellung auf die Swiss GAAP FER hat folglich auf verschiedenen Ebenen Auswirkungen auf die Beziehung zwischen Spital und Kanton. Der Kanton profitiert von der Anwendung der Swiss GAAP FER in einem Spital, da er dadurch Einblick in die tatsächlichen Finanzdaten erhält und dies wiederum eine bessere Kostenkontrolle er-

möglichst. Die gewonnene Transparenz dient ihm zudem für inner- und interkantonale Vergleiche.

5.2.3 Kredit- und Kapitalgeber

Mit der Umstellung auf ein neues Finanzierungssystem tragen die Kantone nicht mehr die Defizite von öffentlichen Spitälern, sondern vergüten einzelne Leistungen nach dem Fallpauschalensystem von SwissDRG. Deswegen zeichnen sich die Spitäler eigenständig für ihre Investitionen verantwortlich. Der Kanton übernimmt nicht mehr die Rolle als Investor. Aus diesem Grund gewinnt die externe Finanzierung über die Kapitalmärkte an Relevanz. So haben sich für Infrastrukturvorhaben «die Kredit- und Kapitalmärkte zur wichtigsten Investitionsquelle für private und öffentliche Spitäler entwickelt» (Schwendener & Sommer, 2017, S. 30). Investoren verlangen bei der Beurteilung der Kreditwürdigkeit eine verlässliche Datengrundlage und lassen finanzielle Kennzahlen in ihren Entscheidungen einfließen. Dadurch steigen die Transparenzforderungen an die Spitäler auch von Seiten der Kredit- und Kapitalgeber (vgl. Kapitel 3.2). (Herzog & Widmer, 2014, S. 952–9533; Schwendener & Sommer, 2017, 6, 12)

Auch in der durchgeführten Untersuchung bestätigte sich die Relevanz der Kredit- und Kapitalgeber für die Spitäler und Kliniken. Bei der Frage, welche externen Anspruchsgruppen von der Umstellung auf die Swiss GAAP FER besonders betroffen sind, wurden die Kreditgeber von der Mehrheit der Befragten erwähnt (vgl. Anhang U). Im Interview legten die Befragten zwei Aspekte dar: Die durch die Anwendung der Swiss GAAP FER geschaffene Transparenz erhöht auf der einen Seite den Wert des Jahresabschlusses für Investoren, weil die Verlässlichkeit der Angaben über die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage höher ist als bei einem OR-Abschluss. Auf der anderen Seite führt die Umstellung zu einem höheren Eigenkapitalanteil (vgl. Kapitel 5.3). Die Finanzierungslage des Spitals zeigt sich dadurch stabiler. Die Stabilität des Unternehmens und damit die Risikobehaftung eines allfälligen Investments gelten als wichtige Kriterien für Kredit- und Kapitalgeber.

Die Anwendung der Swiss GAAP FER sind für Spitäler und Kliniken ein Weg, um sich auf eine externe Finanzierung vorzubereiten und die Informationsbedürfnisse der Kredit- und Kapitalgeber zu erfüllen. Gemäss G. Siegrist (Interview, 26.03.2018) führt der Rechnungslegungsstandard alleine noch nicht zu einer verbesserten Vertrauensbezie-

hung zwischen Spital und Investor. Entscheidend sei ein grundlegend transparenter Austausch von Informationen über die gesamte Zeit der Geschäftsbeziehung.

5.3 Finanzielle Auswirkungen auf Vermögens-, Finanz- und Ertragslage

Als finanzielle Hauptauswirkung nannten die Interviewpartner ein steigendes Eigenkapital. Dies begründet sich hauptsächlich in der Auflösung von stillen Reserven auf dem Anlagevermögen und auf den Rückstellungen. Die Umteilung von Fonds und Drittmittel führt ebenfalls zu einer Erhöhung des Eigenkapitals. Auch die Finanzstudie der PwC (Schwendener & Sommer, 2017, S. 12) erwähnt, dass die Eigenkapitalquote mit der Umstellung des Rechnungslegungsstandards tendenziell steigt.

Es stellt sich die Frage, ob sich dieser Effekt auch in den Jahresabschlüssen der untersuchten Spitäler zeigt. Abgesehen vom Spital Linth, welches sich bereits vor der offiziellen Umstellung an den Swiss GAAP FER orientierte und entsprechend keine finanziellen Veränderungen erfuhr, erhöhte sich bei allen Spitälern im Restatement das Eigenkapital (EK, vgl. Abbildung 9). Je nach Spital mündete die Umstellung sogar in einer Vervielfachung des Eigenkapitals. Die Eigenkapitalquoten stiegen in gleichem Masse (vgl. Tabelle 7). Dadurch bestätigen sich auch die Aussagen der Interviewpartner bezüglich Stabilität des Unternehmens bei Fremdfinanzierungen (vgl. Kapitel 5.2.3).

Spital	EK-Quote OR-Abschluss	EK-Quote Restatement	Veränderung
Regionalspital Emmental AG	30.8%	72.8%	+136.2%
Spital Linth	39.5%	39.5%	-
Spitäler FMI AG	13.4%	85.4%	+538.2%
Spitäler Schaffhausen	50.4%	78.2%	+55.1%
SR RWS	46.6%	50.9%	+9.2%
Spitalzentrum Biel	12.1%	86.3%	+612.1%

Tabelle 7: Eigenkapitalquoten vor und nach der Umstellung (eigene Darstellung)

Abbildung 9 attestiert auch den von den Interviewpartnern angeführten Hauptgrund für den Anstieg des Eigenkapitals. Mit Ausnahme vom Spital Linth und der SR RWS stieg überall das Anlagevermögen (AV) aufgrund der Neubewertung der Vermögenswerte an. Die Rückstellungen (RS) sanken hingegen mit Ausnahme des Spitals Linth bei allen anderen Spitälern. Je nach Spital handelt es sich dabei um massive Veränderungen. Durch die Aufwertung des Anlagevermögens auf der Aktivseite und die Erhöhung des Eigenkapitals auf der Passivseite wächst auch die Bilanzsumme (BS).

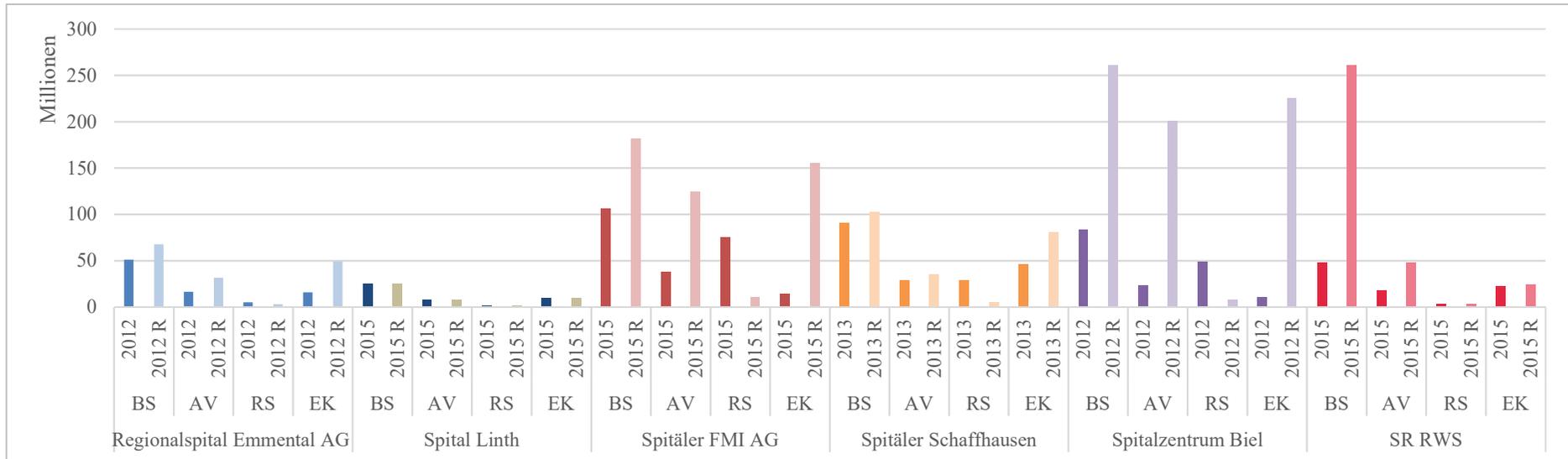


Abbildung 9: Veränderung Bilanzkennzahlen durch das Restatement (R, eigene Darstellung)

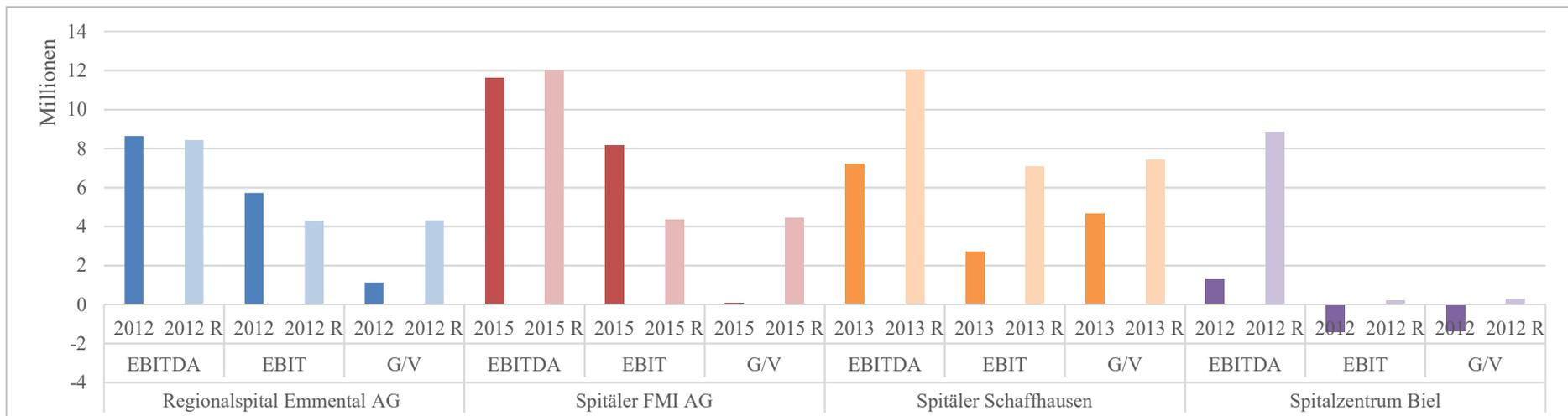


Abbildung 10: Veränderung Gewinnkennzahlen durch das Restatement (R, eigene Darstellung)

Abbildung 10 veranschaulicht die Veränderungen der Erfolgsrechnungskennzahlen für vier Spitäler. Das Spital Linth und die SR RWS weisen im Restatement die Vorjahreszahlen der Erfolgsrechnung nicht aus und sind daher nicht abgebildet. Folgende Haupteffekte lassen sich feststellen:

- Die Abschreibungen fallen aufgrund der Aufwertung des Anlagevermögens wesentlich höher aus als noch im OR-Abschluss. Dies hat im Restatement einen negativen Effekt auf der Stufe des EBIT.
- Bei mehreren Spitälern wird im OR-Abschluss Rückstellungsaufwand aufgeführt (mehrfach als ausserordentlicher Aufwand, einmal als separate Position im Betriebsaufwand). Das Restatement bildet diese Aufwände nicht mehr ab, d. h. die Rückstellungen erfüllen die Ansatzkriterien der Swiss GAAP FER nicht. Dadurch erhöht sich das Jahresergebnis, falls der Rückstellungsaufwand nach dem OR im ausserordentlichen Aufwand ausgewiesen wurde bzw. der EBITDA, falls der Ausweis im betrieblichen Aufwand erfolgte.
- Es werden keine betriebsfremden und ausserordentlichen Positionen mehr aufgeführt. Falls die Swiss GAAP FER diese Erträge und Aufwände zulassen, sind sie nun über verschiedene Positionen hinweg im betrieblichen Ergebnis eingerechnet.
- Das Jahresergebnis fällt bei allen vier Spitälern im Restatement höher aus als noch im OR-Abschluss. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass die nicht mehr zulässigen Rückstellungen im Vergleich zu den gestiegenen Abschreibungen den grösseren Betrag ausmachen.

Im Rahmen der Jahresabschlussanalyse wurde auch die Eigenkapitalrendite betrachtet. Es lässt sich jedoch keine verallgemeinerte Schlussfolgerung ableiten, da die Kennzahl auf verschiedenen Ebenen (Kapital und Ergebnis) von der Neubewertung betroffen ist und sich bei den Spitälern sehr unterschiedlich veränderte.

Ein Vergleich der Zahlen der Geldflussrechnung erweist sich ebenfalls als schwierig, weil mehrere der untersuchten Spitäler nach dem OR keine Geldflussrechnung erstellen mussten. Bei den anderen Spitälern blieb der Gesamtcashflow im Restatement abgesehen von minimalen Differenzen stabil. Die Revisionsexperten G. Siegrist (Interview, 26.03.2018) und M. Herzog (Interview, 27.03.2018) bestätigten, dass die Umstellung des Rechnungslegungsstandards keinen Einfluss auf die Geldflüsse haben dürfte.

Nur das Spitalzentrum Biel erwähnte im ersten Jahresabschluss nach den Swiss GAAP FER, welche Positionen die Umstellung des Rechnungslegungsstandards besonders stark beeinflusste. In der Erklärung heisst es unter anderem: «Die Auswirkungen auf die Erfolgsrechnung waren gering.» Dies ist insofern auffallend, da sich das Jahresergebnis 2012 durch das Restatement von einem Verlust von CHF 1.36 Mio. auf einen Gewinn von CHF 0.22 Mio. verbessert hat.

5.4 Offenlegung

Die Offenlegung stellt einen der zentralen Aspekte bei der Umstellung auf die Swiss GAAP FER dar. Dies bestätigte sich in Abbildung 5, wonach die Interviewpartner die verstärkten Offenlegungspflichten zu den Hauptunterschieden zwischen dem OR und den Swiss GAAP FER zählen. Zudem erachten sie die Offenlegung der Bewertungsgrundsätze und die detaillierteren Informationen zu den einzelnen Bilanzpositionen als zentrale, gewinnbringende Faktoren für den Leser des Jahresabschlusses (vgl. Abbildung 8).

Aufgrund des Vergleichs der beiden Rechnungslegungsstandards konnte bereits festgestellt werden, dass die Swiss GAAP FER detailliertere Offenlegungen fordern als das OR (vgl. Kapitel 2.4). Die Jahresabschlussanalyse bekräftigt diesen Umstand. Sowohl der Umfang der Erläuterungen zu den Bewertungsgrundsätzen, als auch die Erläuterungen zu den einzelnen Positionen der Jahresrechnung haben stark zugenommen. Während der Anhang nach dem OR teilweise auf ein Minimum beschränkt war, ist der Umfang unter den Swiss GAAP FER angestiegen (vgl. Abbildung 11).

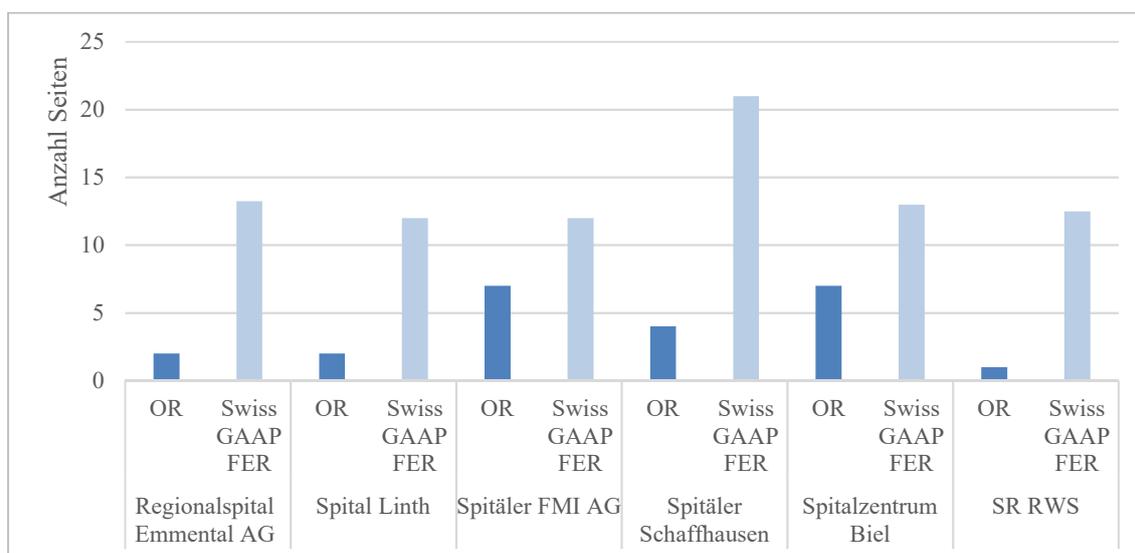


Abbildung 11: Entwicklung der Anzahl Seiten des Anhangs (eigene Darstellung)

Der Anhang wird durch die zusätzlichen Offenlegungspflichten der Swiss GAAP FER jedoch nicht nur umfangreicher, sondern auch gehaltvoller und erleichtert somit das Verständnis der Jahresrechnung. Das bestätigten M. Schafflützel (Interview, 22.03.2018) und P. Bernet (Interview, 26.03.2018). Laut M. Schafflützel und K. Salzmann (Fragebogen, 27.03.2018) verringerten sich jedoch die Unterschiede seit der Einführung des neuen Rechnungslegungsrechts.

Alle Spitäler gliedern in den Erläuterungen zur Jahresrechnung die Positionen in Tabellenform weiter auf. Dadurch können sie die Bilanz etc. schlank halten, erfüllen aber trotzdem die Kriterien der Swiss GAAP FER, wenn diese die Aufteilung einer Position «in der Bilanz oder im Anhang» vorschreibt.

Unterschiedlicher erfolgt die Handhabung bezüglich Erläuterungen in Textform als Ergänzung zu den Tabellen. Fünf der sechs untersuchten Jahresabschlüsse berichten nur über einzelne, spezielle Geschäftsvorfälle. Ein Beispiel hierzu wäre der Primatwechsel bei der Vorsorgestiftung des Spitalzentrums Biel (2014, S. 58) oder der Zugang eines neuen Pflegeheims bei der Spitäler FMI AG (2017, S. 51). Aus diesem Grund weisen die Anhänge dieser Spitäler den ungefähr gleichen Umfang auf (vgl. Abbildung 11). Eine Ausnahme mit deutlich längerem Anhang sind die Spitäler Schaffhausen, welche nebst den Tabellen zu jeder Position einen Kommentar abgeben. Dieser beinhaltet Werte bestimmter Einzelpositionen, die aus der Tabelle nicht ersichtlich sind oder beschreibt, welche Ursachen zu einer Veränderung gegenüber dem Vorjahr geführt haben. Mit diesen zusätzlichen Informationen schaffen die Spitäler Schaffhausen einen Mehrwert für den Leser des Geschäftsberichtes.

Bei der Betrachtung von Jahresabschlüssen anderer Spitäler, die nicht Teil der Jahresabschlussanalyse waren, zeigen sich auch Mischformen. Kleinere Positionen der Jahresrechnung werden nur mittels Tabelle aufgegliedert, schwieriger verständliche Positionen werden mehr oder weniger umfangreich in Textform erläutert. Schlussendlich handelt es sich dabei um eine Interessensabwägung des Spitals, wie viele freiwillige Informationen es zusätzlich offenlegen möchte.

Die Allgemeinheit gewinnt nur einen Mehrwert, wenn die Jahresabschlüsse der Spitäler überhaupt bekannt gemacht werden. Die Auswahl der Jahresberichte (vgl. Kapitel 4.3.2.2) bewies, wie wenig Spitäler ihren Jahresabschluss veröffentlichen. Der Grund dafür liegt nach einheitlicher Meinung von G. Siegrist (Interview, 26.03.2018) und M.

Herzog (Interview, 27.03.2018) in der fehlenden Publikationspflicht. Nur Unternehmen mit ausstehenden Anleihen oder kotierten Aktien haben gemäss OR 958e, Abs. 1 die Jahres- und Konzernrechnung herauszugeben. Diese Bedingungen treffen auf einen kleinen Kreis von Schweizer Spitälern zu. Mit der freiwilligen Veröffentlichung wollen Spitäler laut G. Siegrist (Interview, 26.03.2018) Transparenz demonstrieren. Die anderen Spitäler versuchen die eigenen Interessen stärker zu schützen und verzichten daher auf eine Publikation. Gemäss den bisherigen Untersuchungsergebnissen gilt die Vergleichbarkeit als zentraler Aspekt bei der Umstellung der Rechnungslegung. Es wäre demzufolge im Sinne aller Anspruchsgruppen, wenn mehr Spitäler ihren Jahresabschluss freiwillig veröffentlichten.

5.5 Statistiken

Spitäler und Kliniken liefern Daten für verschiedene nationale Auswertungen, die auch finanzielle Aspekte abdecken. Da diese Statistiken teilweise zur Tarifiermittlung dienen, spielt es eine Rolle, wie stark sich die Umstellung des Rechnungslegungsstandards auf welche Statistiken auswirkt. Diese Frage wurde den Interviewpartnern im Fragebogen gestellt. Die Mehrheit der Personen nannte dabei die Krankenhausstatistik und das ITAR_K. (vgl. Abbildung 12)

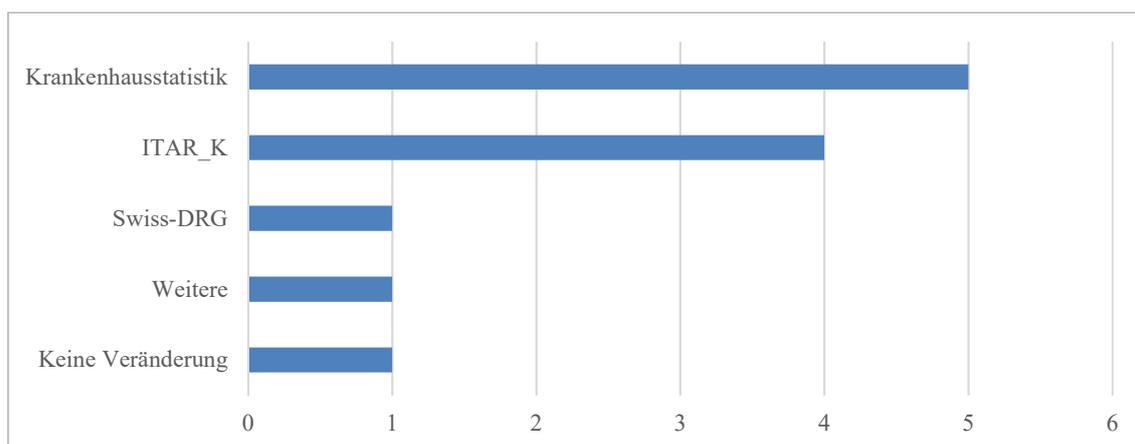


Abbildung 12: Von der Umstellung betroffene Statistiken, N = 6 (eigene Darstellung)

Die Krankenhausstatistik des Bundesamtes für Statistik (BfS) erfüllt vorwiegend statistische Zwecke (BfS, Ohne Datum). Sie verlangt unter anderem Daten aus der Finanzbuchhaltung. Anschaffungswerte, Abschreibungen und weitere Angaben aus der Anlagebuchhaltung sind genauso zu deklarieren, wie die gesamten Aufwände und Erträge aus der Erfolgsrechnung (BfS, 2013, S. 28–35). Die vorliegende Untersuchung brachte hervor (vgl. Kapitel 5.1.2, 5.1.3, 5.3), dass die Neubewertung des Anlagevermögens

eine Hauptauswirkung der Umstellung auf die Swiss GAAP FER darstellt. Dies führt sowohl im Anlagevermögen der Bilanz als auch bei den Abschreibungen in der Erfolgsrechnung zu Wertveränderungen. Entsprechend verändern sich auch die Daten für die Krankenhausstatistik.

Mit dem ITAR_K werden die für die Tariffestlegung relevanten Betriebskosten ermittelt (H+, Ohne Datum). Das ITAR_K basiert ausschliesslich auf Daten der Kostenträgerrechnung. Mittlerweile besitzen viele Spitäler die Rekole-Zertifizierung. Rekole definiert für die Betriebsbuchhaltung eine abweichende Abschreibungssystematik zur Finanzbuchhaltung und verlangt z. B. Über- bzw. Unterabschreibungen (Besson, 2013, S. 93). Auf den ersten Blick dürfte die Umstellung des Rechnungslegungsstandards mehr einen Effekt auf die Abgrenzungen zwischen Finanz- und Betriebsbuchhaltung haben und weniger auf die Kostenträgerrechnung selbst. Allerdings können aus der Neubewertung des Anlagevermögens gegebenenfalls andere Anschaffungswerte resultieren, was sich auf die Betriebsbuchhaltung und dadurch auf das ITAR_K auswirkt.

In einem Spital hatte der Wechsel anscheinend keinen Einfluss auf die Statistiken. Generell wurden diese im Zusammenhang mit der Umstellung auf die Swiss GAAP FER von keinem Interviewpartner hervorgehoben. Dies dürfte sich darin begründen, dass die Veränderungen in den Statistiken gegeben sind und sich kaum beeinflussen lassen.

5.6 Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

Die Swiss GAAP FER verlangen eine Einzelwertberichtigung bei Forderungen von Bedeutung. Die restlichen Forderungen können anhand der Erfahrungen des Unternehmens pauschal wertberichtigt werden (vgl. Kapitel 2.3.4). Im Rahmen der Interviews mit Finanzfachleuten aus Spitälern sowie der Jahresabschlussanalyse wurde folgenden Fragen zur Systematik der Wertberichtigung nachgegangen:

- Wie werden bedeutungsvolle Forderungen für die Einzelwertberichtigung abgegrenzt?
- Wie erfolgt die Pauschalwertberichtigung der restlichen Forderungen?

Ein Grossteil der Forderungen werden durch Versicherer und Kantone gedeckt. Bei diesen besteht kaum ein Ausfallrisiko. Wertberichtigungen betreffen daher vorwiegend Forderungen gegenüber den Patienten für sogenannte Selbstzahler-Leistungen wie z. B. Leistungen des Rettungsdienstes. Die Selbstzahler machen teilweise nur einen kleinen

Anteil am Gesamtbestand der Forderungen aus. Wegen der fehlenden Wesentlichkeit nehmen daher drei Spitäler keine Einzelwertberichtigungen vor.

Die Spitäler Schaffhausen kennzeichnen gemäss F. Grant (Interview, 26.03.2018; Fragebogen, 17.04.2018) besonders gefährdete Forderungen mittels eines Codes im Forderungsmanagementsystem. Bei diesen findet eine Einzelwertberichtigung statt. Dabei handelt es sich z. B. um Forderungen, bei denen eine Abzahlungsvereinbarung besteht oder bei denen der Schuldner verstorben ist. Die Jahresabschlussanalyse ergab, dass auch andere Spitäler Forderungen mit Verlustscheinen einzeln wertberichtigen, so auch Schuldner, die offene Prämien und Kostenbeteiligungen haben. Das See-Spital verfolgt hingegen einen anderen Ansatz und nimmt die Abgrenzung aufgrund der Forderungshöhe vor. Nach Ch. Madoery (Fragebogen, 21.03.2018) werden Forderungen grösser als CHF 10'000.-- einzeln wertberichtigt.

Besitzt ein Spital ein systemgeführtes Forderungsmanagement, welches die notwendigen Daten für die Wertberichtigung zur Verfügung stellen kann, dürfte die Einzelwertberichtigung von besonders gefährdeten Forderungen relativ einfach durchführbar sein. Andernfalls empfiehlt es sich, in Zusammenarbeit mit der Revision, einen Verzicht auf die Einzelwertberichtigung zu prüfen.

Das Handbuch zur Rechnungslegung in Spitälern und Kliniken von H+ schlägt vor, die Pauschalwertberichtigung anhand der Fälligkeitsstruktur vorzunehmen, gibt aber keine konkreten Prozentsätze vor (Salzmann, 2013, S. 29–30). In den untersuchten Jahresabschlüssen kommt diese Methode mehrheitlich zum Einsatz. Die Fälligkeitsstruktur (z. B. Abgrenzung bei 90, 180 und 360 Tagen) und die dazugehörigen Prozentsätze für die Wertberichtigung (z. B. 50% bei >180 Tagen) variieren allerdings. Dies ist insofern begrüssenswert, da die Spitäler die Wertberichtigung basierend auf ihren eigenen Erfahrungen vornehmen und so den Swiss GAAP FER entsprechen.

Nebst der Bewertungsmethodik stellt sich nun die Frage, welche finanziellen Auswirkungen die Umstellung auf die Swiss GAAP FER bei den Forderungen hatte. In der Jahresabschlussanalyse wurde dazu die Höhe des Delkrederes im OR-Abschluss mit derjenigen im Restatement verglichen. Der Abgleich erwies sich jedoch als schwierig, da vier der sechs Spitäler im OR-Abschluss keine Wertberichtigung ausweisen. Mittels dem wertberichtigten Bestand, der Wertberichtigung des Restatements sowie dem

wertberichtigten Bestand des OR-Abschlusses wurde eine Rückrechnung vorgenommen, um auf die Höhe des Delkrederes nach dem OR schliessen zu können. Bei der Hälfte aller untersuchten Geschäftsberichte hat sich der Forderungsbestand und die Wertberichtigung nicht verändert. Zwei Spitäler zeigen im Restatement eine tiefere Wertberichtigung auf den Forderungen aus Lieferungen und Leistungen. In einem Spital ist die Wertberichtigung unter den Swiss GAAP FER deutlich höher als noch im OR-Abschluss.

5.7 Warenvorräte

Die Swiss GAAP FER erlauben den Abzug des Warendrittels nicht (vgl. Kapitel 2.3.5). Eine elektronisch geführte Materialbewirtschaftung gewinnt dadurch umso mehr an Bedeutung, da sie eine laufende Inventur zulässt und die Bestandsbewertung vereinfacht. Die in der Jahresabschlussanalyse betrachteten Spitäler betonen alle auch schon im OR-Abschluss die Wertermittlung zum durchschnittlichen Einstandspreis bei systemgeführten Artikeln. Demzufolge machte der Wechsel auf die Swiss GAAP FER in keinem Spital die Einführung eines Bewirtschaftungssystems notwendig. Anders das Sanatorium Kilchberg, das ein solches im Rahmen der Umstellung auf die Swiss GAAP FER neu einführte. Für M. Schafflützel (Interview, 22.03.2018) stellte die Einführung einer elektronischen Materialbewirtschaftung eine der grossen Herausforderungen dar, weil es nebst der technischen Umsetzung auch Prozessveränderungen und ein Umdenken der Mitarbeitenden bedingte.

Die Anwendung der Swiss GAAP FER ruft aber auch bei Spitälern Veränderungen hervor, die bereits ein Materialbewirtschaftungssystem benutzen. In diesem Fall betrifft es mehrheitlich die nicht im System geführten Vorräte. So vermerken das Spital Linth sowie die SR RWS in ihrem ersten Abschluss nach den Swiss GAAP FER, dass neu auch Stationslager bewertet werden. Gemäss P. Bernet (Interview, 26.03.2018) werden im Spital Linth seit der Umstellung ausserdem die Lebensmittelbestände oder der Bestand an Berufskleidern aktiviert. Durch die Berechnung der Lagerreichweite findet die Wertberichtigung statt. Einen anderen Ansatz wählen die Spitäler Schaffhausen, welche nur Lager mit einem Wert von über CHF 100'000.-- in der Bilanz berücksichtigen. Bei Lagern unter dieser Schwelle erfolgt die Verbuchung erfolgswirksam als Verbrauch. Diese Methodik ist im Anhang erläutert und wurde auch von F. Grant (Interview, 22.03.2018)

bestätigt. Grundsätzlich handhaben die Spitäler und Kliniken die nicht im System geführten Vorräte unterschiedlich.

Ebenfalls verschiedenartig behandeln die Spitäler im Jahresabschluss Skonti. Die Swiss GAAP FER überlassen es dem Anwender, diese als Anschaffungspreisminderung oder als Finanzertrag abzubilden (vgl. Kapitel 2.3.5). Beide Varianten kommen bei den Spitälern zum Einsatz.

Aus der Analyse der Vorratsbestände und der entsprechenden Wertberichtigungen in den Jahresabschlüssen ergab sich kein eindeutiges Bild, welche finanziellen Effekte die Anwendung Swiss GAAP FER auf die Vorräte mit sich bringt. Die Wertberichtigungen waren bei mehreren Spitälern nicht offengelegt. Nur bei einem Spital stieg der Vorratswert im Restatement gegenüber dem OR-Abschluss an. Zwei Spitäler weisen die Vorräte im Restatement tiefer aus als im OR-Abschluss. Bei den anderen drei kam es zu keinen Wertveränderungen.

5.8 Überlieger

Mehrere Personen beurteilen in den Interviews die Überlieger als eine Besonderheit des Gesundheitswesens. Es handelt sich dabei um angefangene Behandlungen, d. h. stationäre Patienten, die über den Jahreswechsel hinweg hospitalisiert sind. Überlieger sind zu unterscheiden von nicht verrechneten Leistungen. Letztere betreffen Patienten, die vor dem Jahresende aus dem Spital austraten, welches die Leistungen allerdings noch nicht codiert und abgerechnet hat.

Das Handbuch zur Rechnungslegung von H+ sieht die Abgrenzung von Überliegern primär nach der CCM vor, «d. h. Aktivierung aller bis zum Stichtag erbrachten Leistungen ohne Erfassung anteiliger Erlöse». Ist die Ermittlung der angefallenen Kosten nicht möglich, dürfen die Werte mittels des Erlöses unter Abzug der erwarteten Marge abgeleitet werden. Dabei wird der durchschnittliche Case-Mix-Index (CMI) multipliziert mit der Baserate und der durchschnittlichen Verweildauer. (Salzmann, 2013, S. 34)

Wie Abbildung 13 verdeutlicht, nimmt ein Spital der befragten Finanzfachleute keine Abgrenzung der Überlieger vor. Laut S. Müller (Fragebogen, 23.03.2018) vom Kantonsspital Graubünden gründet dies in der fehlenden Wesentlichkeit. Zwei Personen gaben an, in ihren Spitälern die CCM gemäss dem Handbuch von H+ anzuwenden. In den Interviews äusserten sie sich dazu nicht näher. Zwei Spitäler grenzen die Überlieger

anhand des Erlöses ab und ziehen dabei keine Marge ab. D. h. die Werte beinhalten einen Gewinnanteil, was der POCM entspricht. Sowohl M. Herzog (Interview, 27.03.2018) als auch die Jahresabschlussanalyse bestätigen, dass diese Methodik oft zum Einsatz gelangt. Bei allen untersuchten Jahresabschlüssen erfolgt die Abgrenzung der Überlieger basierend auf dem anteiligen Rechnungsbetrag (ermittelt mittels CMI und Liegedauer). Es finden sich jeweils keine Erläuterungen zum Abzug der Marge.



Abbildung 13: Bewertungsmethodik Überlieger, N = 5 (eigene Darstellung)

Das Handbuch von H+ lässt Spielraum offen, auf welcher Grundgesamtheit die Durchschnittswerte zum CMI und der Liegedauer basieren oder welchen Zeitraum diese abdecken. Wichtig ist gemäss M. Herzog (Interview, 27.03.2018) die Verwendung von klinikspezifischen Mittelwerten für den CMI und die Verweildauer, da die Benutzung von Mittelwerten des Gesamspitals zu Verfälschungen führen kann. Die Geschäftsberichte der Spitäler beinhalten kaum detaillierte Informationen zur Bewertung von Überliegern. Teilweise wird nur auf den anteiligen Rechnungsbetrag verwiesen. Das Spital Linth (2017, S. 21) erläutert, dass sowohl der CMI als auch die Liegedauer spezifisch für jede Klinik berechnet werden. Unterwähnt bleibt, auf welchen Zeitraum sich die Durchschnitte beziehen. Die Spitäler Schaffhausen (2015, S. 6) verwenden ebenfalls klinikspezifische CMI. Dabei handelt es sich laut F. Grant (Interview, 22.03.2018) um die Mittel der letzten zwölf Monate, die auf jedes Quartal hin neu berechnet werden. Die CMI würden manuell angepasst, falls es z. B. viele Intensivstation-Patienten betreffe. Bei der Verweildauer nehme man hingegen eine Vereinfachung vor, indem man immer die Hälfte im Eintritts- und die andere Hälfte im Austrittsjahr abgrenze.

Auch beim Ausweis in der Bilanz orientieren sich die Spitäler nur bedingt am Handbuch von H+. Dieses sieht den Ausweis der Überlieger im Sinne von Aufträgen in Arbeit unter den Vorräten vor. Nicht fakturierte Leistungen gelten hingegen als Teil der aktiven Rechnungsabgrenzung. (Salzmann, 2013, S. 31–35) Einige Interviewpartner zeigen sich nicht glücklich mit dieser Zuteilung. Dies belegt auch die Jahresabschlussanalyse: Nur ein Spital führt die Überlieger gemäss dem Handbuch auf. Ein Spital nutzt

die aktive Erlösabgrenzung. In den anderen vier untersuchten Jahresabschlüssen bilden die Überlieger als angefangene Behandlungen zusammen mit den nicht fakturierten Leistungen eine eigene Bilanzposition des Umlaufvermögens. Nicht alle separieren jedoch im Anhang die vollständig erbrachten, nicht fakturierten Leistungen von den teilweise erbrachten Leistungen (Überlieger).

5.9 Fonds und Drittmittel

Nebst den Überliegern bezeichneten die Interviewpartner in den Fragebogen auch Fonds und Drittmittel als eine Besonderheit des Gesundheitswesens. Eine spezifische Regelung gibt es dazu in den Swiss GAAP FER nicht. Die im Handbuch zur Rechnungslegung von H+ vorgeschlagene Handhabung orientiert sich an FER 21. Folgende Arten von Fonds und Drittmittel lassen sich unterscheiden: (Salzmann, 2013, S. 96)

- Fonds: Zweckgebundene Mittel mit separater Rechnungsführung (z. B. Legate)
- Forschungsgelder / Drittmittel: Entgelte für Forschungs- und Dienstleistungsprojekte gegenüber Dritten
- Pool-Konten: Für bestimmte Zwecke reservierte Gelder (z. B. Honorarpool, Ausbildungspool)

Aufgrund der wirtschaftlichen Eigenschaften lassen sich zweckgebundene und freie Fonds abgrenzen. Bei ersteren ist der Verwendungszweck eng vorgegeben, es besteht eine Verbindlichkeit im Aussenverhältnis und das Spital hat keine Befugnis, die Gelder für andere Zwecke als den vorgegebenen zu verwenden. Zweckgebundene Fonds gelten als Teil des Fremdkapitals. In der Erfolgsrechnung werden Einlagen und Entnahmen brutto zwischen dem betrieblichen und dem ordentlichen Ergebnis aufgeführt. Treffen die genannten Kriterien nicht zu, handelt es sich um einen freien Fonds, der zum Eigenkapital zählt. Erfolgswirksame Vorgänge sind in der Erfolgsrechnung als zusätzliche Stufe nach dem Jahresergebnis brutto auszuweisen. (Herzog & Widmer, 2014, S. 954–957; Salzmann, 2013, S. 96–97)

Die von H+ definierte Systematik hat sich in der Praxis bewährt. Von den befragten Finanzfachleuten aus Spitälern wenden alle diese Methode an. Die Jahresabschlussanalyse belegt die weite Verbreitung. Zweckgebundene und freie Fonds werden in allen untersuchten Jahresrechnungen unterschieden und dem Fremd- bzw. Eigenkapital zugeteilt. Der Ausweis in der Erfolgsrechnung geschieht ebenfalls wie von H+ empfohlen.

In der Geldflussrechnung werden die liquiditätswirksamen Vorgänge der zweckgebundenen und der freien Fonds jeweils netto abgebildet.

Zu den einzelnen Fonds umfassen die Jahresabschlüsse allerdings kaum Informationen. Nur speziellere Positionen (z. B. Baufonds) finden Erwähnung. Das Handbuch von H+ sieht die Offenlegung von Einlagen und Entnahmen im Anhang pro einzelner zweckgebundener Fonds vor (Salzmann, 2013, S. 110). Keiner der untersuchten Jahresabschlüsse beinhaltet eine Überleitungsrechnung in diesem Detaillierungsgrad. Mehrheitlich findet eine Unterteilung zwischen Forschungsmitteln und anderen zweckgebundenen Drittmitteln statt, deren Zuweisungen und Verwendungen summiert dargestellt werden. Freie Fonds werden in den Jahresabschlüssen summiert im Eigenkapitalnachweis gezeigt.

Speziell geprüft wurde in der Jahresabschlussanalyse die Behandlung der Honorarpools, die anhand ihrer Eigenschaften ebenfalls als zweckgebunden einzustufen sind. Nur bei zwei Spitälern lassen sich zu Verbindlichkeiten aus Honorarpools Informationen im Jahresabschluss finden. Honorarauszahlungen als erfolgswirksamer Aufwand zeigt hingegen jedes Spital in seiner Erfolgsrechnung. Daraus kann geschlossen werden, dass Pools nicht über Jahre hinweg angesammelt, sondern laufend ausbezahlt werden. Infolgedessen besteht am Jahresende keine Verpflichtung. Diese Folgerung bestätigte sich in den Interviews. Ärzte können unterjährig durchaus noch Honorare ansammeln, haben diese aber per Ende des Jahres zu beziehen. Andere Spitäler nehmen Akontozahlungen vor und führen per Jahresende eine Abrechnung durch. Honorare können somit unterjährig noch in der Bilanz erscheinen. Per Jahresende ist der Saldo allerdings klein.

Bei der Umstellung vom OR auf die Swiss GAAP FER stehen bezüglich Fonds und Drittmittel verschiedene Entscheidungen und Beurteilungen an. Wie sich aus den Interviews schliessen lässt, bedarf es einer genauen Prüfung jedes einzelnen Fonds, ob dieser anhand der wirtschaftlichen Merkmale als zweckgebunden oder als frei einzustufen ist. Gemäss P. Bernet (Interview, 26.03.2018) gilt es dafür zu klären, woher die Gelder stammen, wofür sie verwendet werden oder ob ein schriftlicher Beschrieb zum Verwendungszweck existiert. Die Einteilung der Fonds hat schliesslich direkten Einfluss auf die Höhe des Eigenkapitals bzw. die Eigenkapitalquote (vgl. Kapitel 5.3). Herzog & Widmer (2014, S. 955) raten bei der Umstellung auf die Swiss GAAP FER zudem, eine Bereinigung der in einem Spital vorhandenen Fonds und Drittmittelkonten durchzuführen. Nicht mehr notwendige Fonds könnten so den Gewinnreserven zugeteilt werden.

6 Schlussfolgerungen und Empfehlungen für die STGAG

Die Erläuterung der Untersuchungsergebnisse in Kapitel 5 zeigte die Auswirkungen durch die Umstellung des Rechnungslegungsstandards vom OR auf die Swiss GAAP FER für ein Schweizer Spital. Abschliessend sollen nun in diesem Kapitel die Effekte konkret für die STGAG abgeleitet werden. Dadurch kann einerseits anhand eines Praxisbeispiels die Bedeutung der Untersuchungsergebnisse zur Beantwortung der Forschungsfrage aufgezeigt werden. Andererseits erlaubt diese Vorgehensweise, die wichtigsten Erkenntnisse zusammenzufassen.

6.1 Umstellung

Die wichtigsten Auswirkungen der Umstellung lassen sich auf die Ausrichtung des OR (Gläubigerschutz) und der Swiss GAAP FER (True and Fair View) zurückführen. Stille Reserven sind unter den Swiss GAAP FER nicht mehr erlaubt und der Standard erfordert die Offenlegung von vermehrten Informationen. Beide Aspekte führen schliesslich zu einer realitätsnäheren und transparenteren Jahresrechnung.

Die Unterstützung der STGAG-Geschäftsleitung bildet eine Voraussetzung für ein erfolgreiches Umstellungsprojekt. Es gilt zu entscheiden, zu welchem Zeitpunkt erstmals ein Abschluss nach den Swiss GAAP FER erstellt werden soll. Die Interviews verdeutlichen, dass ein Einführungsprozess über zwei Jahre anzustreben ist. So muss der Vorjahresabschluss nach dem OR nicht nachträglich neu erstellt werden. Bei einem beispielsweise geplanten erstmaligen Abschluss nach den Swiss GAAP FER per 31.12.2020 ist eine Umsetzung der Swiss GAAP FER grösstenteils bis Ende 2018 notwendig, damit das Jahr 2019 für das Restatement bereits konform bewertet wird. Es empfiehlt sich, mit dem Regierungsrat des Kantons Thurgau in engem Kontakt zu stehen, damit die STGAG abschätzen kann, ob und wann ein Swiss GAAP FER-Abschluss für die Aufnahme auf die Spitalliste auch im Thurgau zwingend ist.

Den Abschluss nach den Swiss GAAP FER sollte die STGAG als Hauptabschluss betrachten und als Basis für die gesamte Berichterstattung verwenden. Im Gegensatz zum OR-Abschluss eignet sich dieser intern für die Unternehmensführung. Es stellt sich jedoch die Frage, ob der Abschluss nach den Swiss GAAP FER zusätzlich im System etabliert wird, oder ob der OR- und der Swiss GAAP FER-Abschluss zusammengeführt werden, sodass ein dualer Abschluss möglich ist. Entscheidend hierfür dürften vorwie-

gend Überlegungen in Bezug auf die Steuern sein (vgl. Kapitel 2.4). Falls noch grössere, steuerlich anerkannte stille Reserven bestehen, die nach den Swiss GAAP FER nicht zugelassen sind, erweist sich ein separater OR-Abschluss als gute Option. Andernfalls besteht wenig Bedarf für zwei abweichende Abschlüsse. Folglich stellt ein dualer Abschluss eine gute Alternative dar, welcher die gesamte Rechnungslegung vereinheitlicht und dadurch eine gemeinsame Sprache in der internen und externen Finanzberichterstattung schafft.

Die Swiss GAAP FER gestatteten punktuell Wahlrechte und Ermessensspielräume. Das Handbuch zur Rechnungslegung in Spitälern und Kliniken bietet dazu gute Konkretisierungen. Dem Handbuch fehlt allerdings die Verbindlichkeit. Abweichende Methoden sind zulässig, solange Konformität mit den eigentlichen Swiss GAAP FER besteht. Gefällte Entscheide für eine bestimmte Methodik und die Rechnungslegungsgrundsätze sollte die STGAG begründen und in einem Handbuch festhalten. Dieses lässt sich auch als Basis für interne Schulungen zu den Swiss GAAP FER verwenden.

Nicht betrachtet wurde im Rahmen dieser Arbeit die Konzernrechnung, welche bei der STGAG als Teil der Thurmed-Gruppe durchaus Relevanz hat. Sinnvollerweise erfolgt die Umstellung auf die Swiss GAAP FER nicht nur im Einzelabschluss der STGAG, sondern über die gesamte Gruppe hinweg. Es stellen sich daher zusätzliche Fragen bezüglich Konsolidierung, die es gesondert zu betrachten gilt.

6.2 Anspruchsgruppen

Wie sich in der Untersuchung herausstellte, betrifft die Umstellung auf die Swiss GAAP FER nicht nur das Spital, sondern auch den Kanton und die Kredit- und Kapitalgeber. Der gewinnbringende Hauptvorteil dieses Rechnungslegungsstandards ist für alle Parteien die erhöhte Transparenz und die bessere Vergleichbarkeit.

Durch die Anwendung der Swiss GAAP FER erhöht sich die Qualität der finanziellen Daten in der STGAG, was sich positiv auf die Unternehmensführung auswirkt. Gerade für zukünftige Investitions- und Finanzierungsentscheide lässt sich die True and Fair View der Swiss GAAP FER nutzenstiftend beurteilen. Da die Swiss GAAP FER weniger Ermessensspielräume zulassen, vereinheitlicht sich zudem die Datengrundlage der Spitäler bei Vergleichen und Benchmarks. Die Zweckmässigkeit von Vergleichen erhöht sich dadurch und erleichtert die Standortbestimmung.

Die geringeren Ermessensspielräume sowie das Verbot zur Bildung von stillen Reserven bringen für die STGAG jedoch auch eine Einschränkung bei den Möglichkeiten zur Ergebnissteuerung mit sich. Die Bewertung nach dem True and Fair View-Ansatz stellt somit einen Kulturwandel dar.

Von der erhöhten Transparenz und der besseren Vergleichbarkeit profitieren auch die Kantone. Sie finanzieren einen Teil der stationären Leistungen und sind Eigentümer der öffentlichen Spitäler. Ihr Interesse an den Finanzzahlen von Spitälern und Kliniken steigt, was sich auch auf die wachsenden Gesundheitskosten zurückführen lässt. Die realitätsnäheren Jahresrechnungen nach den Swiss GAAP FER geben den Kantonen die Chance, die Ausgaben besser zu planen, zu steuern und zu kontrollieren.

Im Falle der STGAG gewinnt der Kanton Thurgau als Anspruchsgruppe zusätzlich an Bedeutung, da er nicht nur Leistungsfinanzierer und Eigentümer, sondern auch Kapitalgeber ist. Die STGAG besitzt ein Darlehen gegenüber dem Kanton Thurgau (Spital Thurgau AG [STGAG], 2017, S. 41). Andere Fremdfinanzierungen über Banken oder den Kapitalmarkt existieren nicht. Auch hier empfiehlt sich für die STGAG, bei der Umstellung auf die Swiss GAAP FER frühzeitig mit dem Regierungsrat des Kanton Thurgau, als Vertreter der Eigentümerschaft, in Kontakt zu treten. Dies ermöglicht Diskussionen über die finanziellen Auswirkungen der Umstellung (z. B. Dividenden oder Steuern). Zudem lassen sich zusammen frühzeitig Sachverhalte eruieren, die im Parlament oder der Öffentlichkeit für Gesprächsstoff sorgen könnten. Beispiele sind die höhere Ergebnisvolatilität oder neu im Abschluss offenzulegende Informationen. S. Müller (Interview, 27.3.2018) erachtet es als hilfreich, dass in Graubünden der Kanton bei der Umstellung von Anfang an involviert war. Es habe gegenüber der Politik viel Aufklärungsarbeit betrieben werden müssen.

Obwohl bei der STGAG aktuell nur ein Fremdfinanzierungsverhältnis mit dem Kanton besteht, gilt es andere Kredit- und Kapitalgeber ebenfalls bereits in die Überlegungen zur Umstellung auf die Swiss GAAP FER mit einzubeziehen. Sobald das Kantonsdarlehen ausläuft, stellt sich die Frage der Anschlussfinanzierung. Um andere Finanzierungsquellen erschliessen zu können, ist eine transparente Jahresrechnung nach dem True and Fair View-Ansatz notwendig.

6.3 Finanzielle Auswirkungen

In den untersuchten Jahresabschlüssen waren bei den Spitälern jeweils ähnliche Effekte zu beobachten. Daraus lassen sich die finanziellen Folgen einer Umstellung auf die Swiss GAAP FER für die STGAG ableiten.

- Das Anlagevermögen wird durch die Neubewertung tendenziell steigen.
- Durch die Aufwertung des Anlagevermögens steigen die zukünftigen Abschreibungen an, was sich in der Erfolgsrechnung negativ auf den EBIT auswirkt.
- Die Jahresrechnung beinhaltet zu Wiederbeschaffungszwecken gebildete Rückstellungen (STGAG, 2017, S. 37). Diese unter den Swiss GAAP FER nicht mehr zugelassenen Positionen sind aufzulösen. Dies führt zu einer Verschiebung vom Fremdkapital ins Eigenkapital.
- Als Folge nimmt der Rückstellungsaufwand ab. Die Erfolgsrechnung beinhaltet keine ausserordentlichen Positionen, d. h. Rückstellungen befinden sich im betrieblichen Aufwand (STGAG, 2017, S. 34). Die gesunkenen Rückstellungen werden sich daher positiv auf den EBITDA auswirken.

Aufgrund der nicht mehr zugelassenen Rückstellungen liegt die Schlussfolgerung nahe, dass ein separater OR-Abschluss zweckdienlich wäre, um gegenüber dem Steueramt weiterhin tiefere Gewinne geltend machen zu können. Wie in Kapitel 2.1.2 und 2.3.2 erläutert, werden Wiederbeschaffungsreserven allerdings steuerlich nicht anerkannt. Demgemäss dürfte die STGAG einen Grossteil der erfolgswirksam gebildeten Wiederbeschaffungsreserven (insbesondere Rückstellungen) bereits versteuert haben. Die Wiederbeschaffungsreserven sprechen daher nicht gegen einen dualen Abschluss.

6.4 Offenlegung

Die Spitäler und Kliniken, bzw. das gesamte Gesundheitswesen steht wegen den stetig steigenden Kosten im Fokus der Öffentlichkeit. Mit einer offenen und ehrlichen Kommunikation können die Unternehmen die Akzeptanz bei der Öffentlichkeit fördern. Der Geschäftsbericht, als wichtiger Teil der Unternehmenskommunikation, kann dabei Vertrauens- und Glaubwürdigkeitspotentiale schaffen. (Zwyssig, 1996, S. 78–79) Eine transparente Art der Berichterstattung und Rechenschaftsablegung schafft Goodwill bei den Anspruchsgruppen und hilft beim Abbau von Informationsasymmetrien (Bitterli, 2012, S. 551–552). Als Konsequenz daraus sollte die externe Berichterstattung der

STGAG zwingend nach den Swiss GAAP FER erfolgen, da diese die tatsächlichen Verhältnisse darstellen. So können die Transparenzvorteile auch an den Leser weitergegeben werden., was ein Zeichen für die Offenheit und den Einsatz für Transparenz der STGAG darstellt. Diese Botschaft erachtet G. Siegrist (Interview, 26.03.2018) auch als Grund, warum einige Schweizer Spitäler und Kliniken trotz fehlender Publikationspflicht den Geschäftsbericht veröffentlichen.

Aktuell legt die STGAG im Geschäftsbericht ihren Einzelabschluss nach dem OR offen. Dieser beinhaltet nebst der Bilanz und Erfolgsrechnung auch einen Lagebericht, eine Geldflussrechnung, eine 5-Jahres-Übersicht wichtiger Kennzahlen sowie einen Eigenkapitalnachweis im Anhang. (STGAG, 2017, S. 33–43) Durch die Anwendung der Swiss GAAP FER kommen grundsätzlich keine neuen Bestandteile hinzu. Notwendig sind hingegen Anpassungen bei den einzelnen Bestandteilen. Es gilt bei der Umstellung die Darstellung und Inhalte zu prüfen und mit den Anforderungen der Swiss GAAP FER abzustimmen. Beispiele sind: Keine 5-Jahres-Übersicht; Eigenkapitalnachweis nicht im Anhang, sondern als eigener Bestandteil der Jahresrechnung; Zwischenergebnisse in der Erfolgsrechnung gemäss den Swiss GAAP FER.

Der Anhang wird ebenfalls Änderungen erfahren, da die Swiss GAAP FER die Offenlegung von mehr Informationen vorschreiben. Die STGAG muss neu beispielsweise einen Rückstellungsspiegel und die Transaktionen mit nahestehenden Personen inkludieren. Weiter stellt sich die Frage, wie stark die einzelnen Bilanzpositionen in Ergänzung zu den Werten in Tabellenform zusätzlich erläutert werden sollen. Wie sich bei der Jahresabschlussanalyse herausstellte (vgl. Kapitel 5.4), handhaben dies die Spitäler uneinheitlich.

Die STGAG veröffentlicht in ihrem Geschäftsbericht auch die Bilanz und Erfolgsrechnung der Thurmed-Gruppe (STGAG, 2017, S. 62–63). Falls die Swiss GAAP FER konzernweit umgesetzt werden, gilt es zu entscheiden, welcher Abschluss publiziert werden soll.

6.5 Bewertung

Bezüglich Bewertung empfiehlt es sich, jede Position auf ihre Konformität mit den Swiss GAAP FER zu prüfen. Indem die Abweichungen gesammelt werden, entstehen spezifische Handlungsfelder für die STGAG.

6.5.1 Anlagen und Anlagebuchhaltung

Im Zusammenhang mit der Anlagebuchhaltung stellen sich gemäss den Untersuchungsergebnissen bei der Umstellung auf die Swiss GAAP FER zwei grosse Herausforderungen. Die unterschiedlichen Vorschriften zwischen dem OR und den Swiss GAAP FER führen insbesondere bei den Sachanlagen zu Veränderungen in der Bewertung. Ausserdem bedarf es einer sauber geführten Anlagebuchhaltung mit vollständigen Daten und abgestimmten Prozessen.

Wie sich in der Untersuchung herausstellte, besteht bei Immobilien grundsätzlich das grösste Aufwertungspotential. Da die STGAG jedoch keine Immobilien besitzt, dürfte sich die Aufwertung des Sachanlagevermögens im Rahmen halten. Die Sachanlagen der STGAG umfassen medizin-technische Anlagen, Mobiliar und Einrichtungen, Maschinen und Fahrzeuge sowie Informatikanlagen (STGAG, 2017, S. 39). Zu Aufwertungen kann es in der STGAG kommen, wenn in der Vergangenheit die Nutzungsdauern und die Abschreibungssätze nicht konsequent gemäss den definierten Anlageklassen angewendet und somit bestimmte Anlagen schneller abgeschrieben wurden.

Die Datenaufbereitung und -pflege sind zwei zentrale Aspekte beim Führen der Anlagebuchhaltung. Das zeigte sich in den durchgeführten Interviews. Bei der Umstellung auf die Swiss GAAP FER ist eine Bereinigung des Anlageregisters unentbehrlich. Hierzu müssen teilweise historische Daten beschafft werden, was sich gemäss den Interviewpartnern vor allem bei Immobilien als schwierig erweist. Auch die fortlaufende Aktualität der Anlagebuchhaltung muss sichergestellt sein. Dafür benötigt ein Unternehmen entsprechende Prozesse, damit die Anlagebuchhaltung über Beschaffung, Inbetriebnahme, Wertverluste, etc. einer Anlage informiert ist und entsprechend bei der Bewertung berücksichtigen kann.

Die Herausforderung der Datenbeschaffung bei Immobilien stellt sich in der STGAG nicht, jedoch in deren Schwestergesellschaft Thurmed Immobilien AG. Bei älteren Gebäuden dürfte diese Aufgabe aufwändig sein, da sich die Immobilien bis vor wenigen Jahren im Besitz des Kantons Thurgau befanden. Eine baldige Auseinandersetzung mit dieser Thematik ist sinnvoll. Somit kann aufgezeigt werden, welche Daten noch beschafft werden müssen. Sofern nicht mehr alle historischen Unterlagen (z. B. Baukostenabrechnungen) vorliegen, können frühzeitig Rückrechnungen zur Ermittlung der Werte stattfinden.

In der STGAG selbst dürften eher die laufenden Prozesse rund um die Anlagebuchhaltung ein Thema bei der Umstellung auf die Swiss GAAP FER sein. Zu betrachten gilt es die Kommunikation zwischen der Anlagebuchhaltung und den Anlagenutzern über den gesamten Lebenszyklus einer Anlage hinweg. Verbesserungspotentiale bestehen beim Abgleich mit anderen Systemen. Als Beispiel hierzu kann die sich in der Einführung befindende Software der Medizintechnik genannt werden, die der Verwaltung (z. B. Wartungsplanung) aller medizintechnischen Geräte dient. Mit einem regelmässigen Abgleich zwischen der Anlagebuchhaltung und dem Inventar der Medizintechnik profitiert erstere von der verbesserten Inventarisierung der Geräte. Es steigen die Qualität und Aktualität der Anlagebuchhaltung.

Bezüglich der Prozesse rund um die Anlagebuchhaltung handelt es sich um Verbesserungspotential, welches unabhängig vom Rechnungslegungsstandard Mehrwert schafft. Im Sinne eines kontinuierlichen Verbesserungsprozesses kann die STGAG solche Massnahmen auch vor der Umstellung auf die Swiss GAAP FER angehen.

6.5.2 Forderungen

Nebst der Einzelwertberichtigung von bedeutungsvollen Forderungen können nach den Swiss GAAP FER auch pauschale Wertberichtigungen aufgrund der Erfahrungen des Unternehmens gebildet werden. Das Handbuch von H+ schlägt vor, letztere aufgrund der Fälligkeitsstruktur vorzunehmen. Diese Methodik hat sich in der Praxis durchgesetzt, wie die Interviews mit Finanzfachleuten aus Spitälern sowie die Jahresabschlussanalyse zeigten. Nicht alle nehmen hingegen eine Einzelwertberichtigung von bedeutungsvollen Forderungen vor.

Wie aus dem Jahresabschluss ersichtlich, weist die STGAG die Forderungsbestände bereits nach der Fälligkeitsstruktur aus (STGAG, 2017, S. 38). Die STGAG berichtigt Forderungen mittels pauschalen Prozentsätzen, welche jedoch unabhängig von der Fälligkeitsstruktur sind. Aus dem Forderungsmanagement im SAP liessen sich besonders gefährdete Positionen (z. B. Leistungsaufschübe, in Betreuung, etc.) auswerten. Infolgedessen ist die Datengrundlage für die Einzel- und Pauschalwertberichtigung nach den Swiss GAAP FER in der STGAG vorhanden. Die Wertberichtigungen müssten nur auch darauf basierend ermittelt und gebucht werden.

6.5.3 Vorräte

Die grossen, systemgeführten Lager der Thurmed-Gruppe befinden sich nicht im Besitz der STGAG. Das Zentrallager und das Operationssaallager als Teil der Beschaffungsabteilung gehören zur Thurmed Immobilien AG. Die Medikamentenversorgung wird über die Spitalpharmazie Thurgau AG, ebenfalls eine Schwestergesellschaft der STGAG, abgewickelt. Im Einzelabschluss der STGAG verbleiben vorwiegend noch die Vorräte der Hotellerie (z. B. Lebensmittel) und des Labors, welche im OR-Abschluss um das Warendrittel berichtigt werden. Die Stationslager aktiviert die STGAG nicht, sondern verbucht sie direkt als Aufwand (STGAG, 2017, S. 37–39).

Die Bildung des Warendrittels ist unter den Swiss GAAP FER nicht mehr zulässig. Die STGAG hat die Wertberichtigungen anhand einer anderen Methodik zu ermitteln. In der Spitalpharmazie Thurgau AG wird die Lagerreichweite ermittelt und daraus die Wertberichtigungen berechnet. Diese Methodik genügt den Swiss GAAP FER. Entsprechend wäre sie auch für die Lager der STGAG zu übernehmen.

Das Spital Linth sowie die SR RWS behandelten nach dem OR analog der STGAG die Stationslager als Aufwand. Mit der Umstellung auf die Swiss GAAP FER stellten die beiden Spitäler auf eine bilanzwirksame Abwicklung um. Die gleichen Überlegungen sind in der STGAG bei der Umstellung auf die Swiss GAAP FER zu berücksichtigen. Es empfehlen sich hierzu Abklärungen mit der Revisionsstelle bezüglich Wesentlichkeit der Stationslagerbestände.

6.5.4 Überlieger

Die vom Handbuch von H+ vorgesehene Bilanzierung ohne Gewinnanteil scheint sich in der Praxis nicht zu bewähren. Grund dafür dürfte die schwierige Ermittlung von Anschaffungs- und Herstellkosten oder der Marge sein. Die Spitäler nehmen die Bewertung vorwiegend aufgrund der erwarteten Erlöse vor, welche sie mit Hilfe des durchschnittlichen CMI und der anteiligen Liegedauer berechnen. Dadurch wird auch ein Gewinnanteil aktiviert.

Die STGAG grenzt die Überlieger mit Hilfe des Day-Mix-Index (DMI) ab. Dafür erhebt sie einmal jährlich den durchschnittlichen CMI pro Klinik und dividiert diesen mit der durchschnittlichen Verweildauer. Der abzugrenzende Umsatz und Bilanzwert resultiert aus der Multiplikation von DMI, Anzahl Aufenthaltstagen im Vorjahr und Baserate. Die Bewertung erfolgt in der STGAG demnach analog den meisten untersuchten Spitälern

Zusammen mit den nicht fakturierten Leistungen weist die STGAG Überlieger als separate Position in der Bilanz aus. Diese Praxis findet sich auch im Jahresabschluss von anderen Spitälern. Sie ist aufgrund der transparenteren Darstellung gegenüber der Variante des Handbuchs von H+ vorzuziehen, welche die Abbildung der Überlieger innerhalb der Vorräte vorsieht. Im Anhang des STGAG-Einzelabschlusses erfolgt aktuell die Aufteilung zwischen Kantons- und Garanten-Anteil, nicht jedoch zwischen Überliegern und nicht fakturierten Leistungen. Dies wäre genauso wünschenswert wie eine detailliertere Beschreibung der Bewertungsmethodik in den Bewertungsgrundsätzen.

6.5.5 Fonds und Drittmittel

Fonds und Drittmittel gelten als eine weitere Eigenheit des Gesundheitswesens. Die im Handbuch von H+ vorgesehene Methode zur Behandlung dieser Positionen findet in der Praxis breite Anwendung. Dabei werden die Gelder anhand ihrer Eigenschaften unterteilt in zweckgebundene und freie Fonds. Erstere gelten als Fremdkapital, letztere als Eigenkapital.

Die STGAG verfügt über Fonds und Drittmittel, z. B. zweckgebundene Gelder, Projektkonten oder für Studien reservierte Gelder. Diese werden jedoch nicht nach der beschriebenen Methodik behandelt. Bei der Umstellung auf die Swiss GAAP FER hat die STGAG demzufolge für jeden Fonds zu prüfen, ob dieser als zweckgebunden oder als frei zählt. Hierzu bietet das Handbuch zur Rechnungslegung geeignete Kriterien zur Orientierung. Wichtig ist deren durchgängig konsequente Anwendung und die Dokumentation des Zuteilungsprozesses in einem STGAG-internen Rechnungslegungshandbuch. Gleichzeitig empfiehlt sich eine komplette Bereinigung der Fonds. Nicht mehr benötigte Fonds und Konten können gegebenenfalls eliminiert werden.

Genauso sollte die STGAG auch die Honorarpools und deren Auszahlungsmodalitäten analysieren. Wie sich in den Interviews herausstellte, versuchen Spitäler, ihre Honorarverbindlichkeiten per Jahresende möglichst gering zu halten. Es finden z. B. Akontozahlungen statt oder die Ärzte dürfen Pool-Gelder nicht über längere Zeit anhäufen. Dadurch reduziert sich schliesslich das Fremdkapital.

7 Diskussion und kritische Würdigung

Die Diskussion stellt eine Verbindung zwischen den Hauptaussagen aus der Sekundär- und Primärforschung sowie der Forschungsfrage her. Den Abschluss bildet eine kritische Auseinandersetzung mit der Forschungsmethodik sowie die Darlegung der Relevanz der Arbeit.

Die Swiss GAAP FER geniessen in der Schweiz weite Verbreitung. Speziell im Gesundheitswesen hat sich der Rechnungslegungsstandard mittlerweile zum «State of the Art» entwickelt. Im Vergleich zum OR sind die Swiss GAAP FER ausführlicher, detaillierter und bieten weniger Ermessensspielräume. Trotzdem regeln die Swiss GAAP FER nicht alles bis ins letzte Detail. Dies entspricht auch der Wahrnehmung der im Rahmen der vorliegenden Arbeit befragten Experten, die die Richtlinien der Swiss GAAP FER als angemessen und zweckmässig empfinden. Der Rechnungslegungsstandard schafft die Balance zwischen Regelungsdichte und Freiräumen. Die Entscheidung der STGAG zur Umstellung auf die Swiss GAAP FER ist demgemäss zu bestärken.

Zwischen dem OR und den Swiss GAAP FER lassen sich an verschiedenen Stellen Unterschiede in den Bewertungsrichtlinien feststellen. Diese sind allerdings kleiner, als hätte erwartet werden können. Eine Ausnahme bildet das Verbot zur Bildung von stillen Reserven unter den Swiss GAAP FER, welches einen grossen Effekt sowohl auf finanzielle Werte, als auch auf die Prozesse zu deren Ermittlung haben kann. Zudem geben die Swiss GAAP FER im Vergleich zum OR die Bewertungsmethoden spezifischer vor oder untersagen ungeeignete (z. B. Last-in-first-out bei Vorräten). Das Verbot von stillen Reserven und die spezifischer vorgegebenen Bewertungsmethoden führen gemeinsam zu realitätsnäheren Werten in der Jahresrechnung.

Die umfangreichere Offenlegung nach den Swiss GAAP FER unterstützt die realitätsnähere Bewertung. Jahresbericht, Geldflussrechnung und Eigenkapitalnachweis stellen feste Bestandteile des Jahresabschlusses dar. Zusätzlich definiert der Standard die Inhalte des Anhangs detaillierter und überlässt weniger dem Ermessen des Anwenders.

All diese feststellbaren Differenzen lassen sich schliesslich auf einen zentralen Unterschied in den Grundsätzen der beiden Rechnungslegungsstandards zurückführen: Während das OR auf den Gläubigerschutz abzielt, verfolgen die Swiss GAAP FER den Ansatz der True and Fair View, d. h. die Darstellung der tatsächlichen Verhältnisse.

Als Folge der True and Fair View ergeben sich auch die zentralen Vorteile aus der Umstellung vom OR auf die Swiss GAAP FER. Der Wechsel schafft Transparenz, erhöht die Verständlichkeit und verbessert die Vergleichbarkeit des Jahresabschlusses. Davon profitiert nicht nur das anwendende Spital, sondern auch dessen relevanten externen Anspruchsgruppen – im konkreten der Kanton sowie Kredit- und Kapitalgeber.

Die Umstellung auf die Swiss GAAP FER verursacht auch finanzielle Veränderungen, welche sich vorwiegend auf der Auflösung von stillen Reserven auf dem Anlagevermögen und den Rückstellungen gründen. Infolgedessen steigt das Eigenkapital. In der Erfolgsrechnung nimmt die Ergebnisvolatilität zu, weil die Spitäler und Kliniken in ihren Möglichkeiten zur Ergebnisglättung eingeschränkt werden.

Die Vorteile der Swiss GAAP FER überwiegen die Einschränkungen bezüglich Ergebnissteuerung jedoch klar. Ansonsten hätten sich die Swiss GAAP FER kaum zum «State of the Art» entwickelt und würden nicht eine solch breite Akzeptanz geniessen. Die bereits in der Mitgliederumfrage von H+ festgestellte Zufriedenheit mit dem Standard bestätigte sich durch die in dieser Untersuchung befragten Finanzfachleute aus Spitälern und Kliniken.

Die vorliegende Arbeit bietet eine vertiefte Auseinandersetzung mit der Rechnungslegung nach OR und den Swiss GAAP FER. Die stetig zunehmende Fokussierung ermöglichte es, die Forschungsfrage in Breite und Tiefe abzudecken. Dadurch finden sowohl aussenwirksame Effekte der Umstellung, aber auch bewertungstechnische Auswirkungen Erwähnung.

Die Interviews mit vorgängigem Fragebogen haben sich als geeignete Forschungsmethode zur Erarbeitung der Auswirkungen bewiesen, da sie die qualitativen Aspekte in den Vordergrund rücken. Die hohe Teilnahmequote lässt auf grosses Interesse der Befragten an der Untersuchung und auf eine hohe Relevanz des Rechnungswesens im Gesundheitssektor schliessen. Eine sinnvolle Ergänzung hätten Interviews mit Kantonsvertretern bieten können, um die Ansichten dieser wichtigen externen Anspruchsgruppe abzuholen. Der Vergleich der Meinungen von Personen verschiedener Gremien, z. B. Regierungsräten und Parlamentariern, hätte allfällige unterschiedliche Erwartungshaltungen aufzeigen können.

Der zweite Untersuchungsschwerpunkt bestand aus einem Vergleich von erstmalig erstellten Abschlüssen nach den Swiss GAAP FER und den jeweiligen OR-Vorjahres-

abschlüssen von Schweizer Spitälern. Daraus ergaben sich die Unterschiede in der Anwendung der Swiss GAAP FER zwischen den Spitälern oder auch die finanziellen Auswirkungen. Zudem konnten zwischen der Jahresabschlussanalyse und den Interviews Quervergleiche durchgeführt werden. Auch dieser Untersuchungsteil hat sich bewährt.

Insgesamt leistet die Masterarbeit einen wertvollen Beitrag für Theorie und Praxis rund um die Rechnungslegung. Die wichtigsten Unterschiede zwischen dem OR und den Swiss GAAP FER sind kompakt aufgearbeitet. Zudem schafft sie einen Überblick über den heutigen Stand der Rechnungslegung in der Schweiz und im Schweizer Gesundheitswesen. Die vorgenommene Untersuchung gewährleistet die Praxisnähe und Aktualität. Allerdings ersetzt die Arbeit kein konkretes Umsetzungskonzept. Wie am Beispiel der STGAG aufgezeigt, bietet sie vielmehr eine Grundlage, um die Auswirkungen einer Umstellung vom OR auf die Swiss GAAP FER abschätzen zu können und entsprechende Diskussionen frühzeitig anzuregen.

Literaturverzeichnis

- Annen, M. & Teitler-Feinberg, E. (2014). Neue Rechnungslegung nach OR und nach Swiss GAAP FER. Wie weit gehen die Synergien? *Der Schweizer Treuhänder*, 2014 (4), 311–319.
- Becker, R. (2014). *Die handelsrechtliche Umsatzrealisation. Unter besonderer Berücksichtigung der Zwecke der Rechnungslegung* (BestMasters). Zugl.: Chemnitz, Univ., Masterarbeit, 2012. Wiesbaden: Springer Gabler.
- Behr, G. & Leibfried, P. (2014). *Rechnungslegung* (4., aktualisierte und überarb. Aufl.). Zürich: Versus Verl.
- Besson, P. (2013). *Rekole®. Betriebliches Rechnungswesen im Spital* (4. Ausg).
- Bitterli, C. (2012). Der «richtige» Rechnungslegungs-standard für Schweizer KMU. In C. Lengwiler, L. Nadig & M. Pedergnana (Hrsg.), *Management in der Finanzbranche – Finanzmanagement im Unternehmen* (S. 541–564). Zug: Verlag IFZ.
- Böckli, P. (2013). *Neue OR-Rechnungslegung*. Zürich: Schulthess.
- Bundesamt für Gesundheit. (2015). *Kennzahlen der Schweizer Spitäler 2015*. Zugriff am 06.03.2018. Verfügbar unter www.bag.admin.ch/kzss
- Bundesamt für Gesundheit. (2017). *Krankenversicherung: Spitalbehandlung*. Zugriff am 01.05.2018. Verfügbar unter <https://www.bag.admin.ch/bag/de/home/themen/versicherungen/krankenversicherung/krankenversicherung-leistungen-tarife/Spitalbehandlung.html>
- Bundesamt für Statistik. (Ohne Datum). *Krankenhausstatistik*. Zugriff am 10.05.2018. Verfügbar unter <https://www.bfs.admin.ch/bfs/de/home/statistiken/gesundheit/erhebungen/ks.html>
- Bundesamt für Statistik. (2006). *Krankenhaustypologie. Statistik der stationären Betriebe des Gesundheitswesens* (Version 5.2). Zugriff am 06.03.2018. Verfügbar unter <https://www.bfs.admin.ch/bfs/de/home/statistiken/kataloge-datenbanken/publikationen.assetdetail.169879.html>
- Bundesamt für Statistik. (2013, 9. Januar). *Krankenhausstatistik. Detailkonzept* (Version 1.1). Zugriff am 10.05.2018. Verfügbar unter <https://www.bfs.admin.ch/bfs/de/home/statistiken/gesundheit/erhebungen/ks.assetdetail.285531.html>
- Bundesrat. (2012). *Neues Rechnungslegungsrecht tritt am 1. Januar 2013 in Kraft*. Bern.

- Chardonens, J.-P. (2017). *Rechnungslegung nach OR und Swiss GAAP FER*. Hünenberg See: Adoc Editions.
- Coltene. (2017). *Coltene is switching its accounting and reporting standard from IFRS to Swiss GAAP FER*. Altstätten.
- Georg Fischer. (2013). *Georg Fischer wechselt von IFRS auf Swiss GAAP FER*. Schaffhausen.
- Glanz, S. & Pfaff, D. (2013). Der Lagebericht nach neuem Rechnungslegungsrecht. In A. Mathis & R. Nobs (Hrsg.), *Treuhand und Revision - Jahrbuch 2013* (S. 9–45). Zürich: WEKA Business Media.
- Glanz, S. (2016). Der Wechsel börsenkotierter Unternehmen von IFRS auf Swiss GAAP FER. In C. Meyer & D. Pfaff (Hrsg.), *Jahrbuch zum Finanz- und Rechnungswesen 2016* (S. 9–54). Zürich: WEKA Business Media.
- Gutsche, R. (2014). Art. 959a - Art. In D. Pfaff, S. Glanz, T. Stenz & F. Zihler (Hrsg.), *Rechnungslegung nach Obligationenrecht. Veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften* (S. 293–353). Zürich: SKV.
- H+. (Ohne Datum). *ITAR_K*. Zugriff am 10.05.2010. Verfügbar unter http://www.hplus.ch/de/dienstleistungen/betriebswirtschaft/itar_k/
- H+. (2016). *Rechnungslegung in den Spitälern und Kliniken. Ergebnisse Mitgliederumfrage*.
- Handschin, L. (2013). *Rechnungslegungs- und Revisionsrecht* (In a nutshell, 2. Aufl.). Zürich: Dike.
- Herzog, M. & Widmer, M. D. (2014). Swiss GAAP FER bei Spitälern und Kliniken. Eine Analyse der Grundlagen zur Umsetzung der Swiss GAAP FER. *Der Schweizer Treuhänder*, 2014 (11), 952–957.
- Hug, T., Poscheschnik, G. & Lederer, B. (2010). *Empirisch forschen. Die Planung und Umsetzung von Projekten im Studium* (UTB Schlüsselkompetenzen, Bd. 3357, 1. Aufl.). Konstanz: UVK-Verl.-Ges.
- Hüttche, T. (2014). Art. 960a - Art. 960e. In D. Pfaff, S. Glanz, T. Stenz & F. Zihler (Hrsg.), *Rechnungslegung nach Obligationenrecht. Veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften* (S. 449–510). Zürich: SKV.
- Kartscher, P., Suter, D. & Rossi, B. (2016). *Finanzberichterstattung. Systematischer Überblick für Verwaltungsrat und Geschäftsleitung* (Praxiswissen Unternehmensführung, 2. Auflage). Zürich: Schulthess.

- Kessler, F. J. (2014). Art. 959c. In D. Pfaff, S. Glanz, T. Stenz & F. Zihler (Hrsg.), *Rechnungslegung nach Obligationenrecht. Veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften* (S. 396–430). Zürich: SKV.
- Leibfried, P. (2008). Swiss GAAP FER als Führungsinstrument. Moderne externe Rechnungslegung hat auch einen internen Nutzen. *Der Schweizer Treuhänder* (5), 300–306.
- Mangelsdorf, C. (2013). *Finanzielles Risikomanagement im Krankenhausbereich. Einbindung der Balanced Scorecard als Steuerungsinstrument* (Reihe, Bd. 5, 1. Aufl.). Zugl.: Osnabrück, Hochsch., Hochschulschr., 2013. Lohmar: Eul.
- Maynard, J. (2017). *Financial Accounting, Reporting, and Analysis*: Oxford University Press.
- Meyer, C. (2014a). Art. 963b. In D. Pfaff, S. Glanz, T. Stenz & F. Zihler (Hrsg.), *Rechnungslegung nach Obligationenrecht. Veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften* (S. 727–770). Zürich: SKV.
- Meyer, C. (Hrsg.). (2014b). *Swiss GAAP FER. Erläuterungen, Illustrationen und Beispiele* (2., überarbeitete und ergänzte Auflage). Zürich: SKV.
- Müller, L., Henry, D. P. & Barmettler, P. (2014). Art. 958. In D. Pfaff, S. Glanz, T. Stenz & F. Zihler (Hrsg.), *Rechnungslegung nach Obligationenrecht. Veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften* (S. 107–138). Zürich: SKV.
- Needles, B. E., Powers, M. & Crosson, S. V. (2013). *Financial and Managerial Accounting*: Cengage Learning.
- O'Regan, P. (2016). *Financial information analysis. The role of accounting information in modern society* (3. ed.). London: Routledge.
- Pfaff, D. & Hermann, R. (2012). Beweggründe für den Wechsel von IFRS auf Swiss GAAP FER. Warum kotierte Schweizer Unternehmen ihre Rechnungslegung zunehmend umstellen. *Der Schweizer Treuhänder*, 2012 (4), 202–207.
- Pounder, B. (2013). *Convergence guidebook for corporate financial reporting*. Hoboken, N.J.: Wiley.
- PricewaterhouseCoopers. (2007, 28. August). *Spital Thurgau AG - Prüfung der Einführung eines Rechnungslegungsstandards*.
- Regierung des Kantons St. Gallen. (2017). Regierungsbeschluss über die Spitalliste Akutomatik.

- Regierungsrat Kanton Aargau. (2014). Spitalliste 2015 Akutsomatik, Anhang 3: Generelle Auflagen der Leistungsaufträge Akutsomatik.
- Regierungsrat Kanton Graubünden. (2007). Verordnung zum Gesetz über die Förderung der Krankenpflege und der Betreuung von betagten und pflegebedürftigen Personen (Verordnung zum Krankenpflegegesetz).
- Regierungsrat Kanton Zürich. (2011). Anhang zu den Zürcher Spitallisten 2012 Akutsomatik, Rehabilitation und Psychiatrie: Generelle Anforderungen.
- Salzmann, K. A. (2013). *Swiss GAAP FER. Handbuch zur Rechnungslegung in den Spitälern und Kliniken*. [Bern]: H+ Die Spitäler der Schweiz.
- Schmutz, C. G. (2016, 14. Juli). «Zwei Systeme in einem Markt sind nicht gut». Interview mit Hans Hoogervorst. *Neue Zürcher Zeitung*. Zugriff am 19.02.2018. Verfügbar unter <https://www.nzz.ch/wirtschaft/unternehmen/weniger-transparente-firmen-zwei-systeme-in-einem-markt-sind-nicht-gut-ld.105658>
- Schwendener, P. & Sommer, P. (2016). *Schweizer Spitäler: So gesund waren die Finanzen 2015* (PricewaterhouseCoopers, Hrsg.).
- Schwendener, P. & Sommer, P. (2017). *Schweizer Spitäler: So gesund waren die Finanzen 2016* (PricewaterhouseCoopers, Hrsg.).
- SFS Group AG. (2017). *SFS Group AG: Erzielte ein dynamisches Umsatzwachstum*. Heerbrugg.
- SIX Exchange Regulation. (2016). Richtlinie betr. Rechnungslegung. RLR.
- SIX Swiss Exchange. (2018, 19. Februar). *Liste aller kotierten Gesellschaften*. Zugriff am 19.02.2018. Verfügbar unter <http://www.six-swiss-exchange.com/shares/companies/>
- Spital Linth. (2017). *Geschäftsbericht 2016*.
- Spital Thurgau AG. (2017). *Geschäftsbericht 2016*.
- Spitäler FMI AG. (2017). *Geschäftsbericht 2016*.
- Spitäler Schaffhausen. (2015). *Finanz- und Leistungsbericht 2014*.
- Spitalzentrum Biel. (2014). *Geschäftsbericht 2013*.
- Stefani, U. (2014). Art. 959. In D. Pfaff, S. Glanz, T. Stenz & F. Zihler (Hrsg.), *Rechnungslegung nach Obligationenrecht. Veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften* (S. 269–292). Zürich: SKV.
- Stenz, T. (2014). Art. 960e. In D. Pfaff, S. Glanz, T. Stenz & F. Zihler (Hrsg.), *Rechnungslegung nach Obligationenrecht. Veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften* (S. 511–531). Zürich: SKV.

- Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung. (2014). *Fachempfehlungen zur Rechnungslegung 2014/15*.
- Suter, D. & Teitler-Feinberg, E. (2015). Wertberichtigungen nach OR. Die Bedeutung allgemein anerkannter kaufmännischer Grundsätze. *Der Schweizer Treuhänder*, 2015 (4), 226–230.
- Suter, D. & Teitler-Feinberg, E. (2016). Rückstellungen nach Obligationenrecht und Swiss GAAP FER. Gemeinsamkeiten und Unterschiede. In C. Meyer & D. Pfaff (Hrsg.), *Jahrbuch zum Finanz- und Rechnungswesen 2016* (S. 97–120). Zürich: WEKA Business Media.
- Swatch Group. (2012). *Wechsel von IFRS zurück auf Swiss GAAP FER*. Biel.
- Treuhand-Kammer. (2014). *Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung. Band "Buchführung und Rechnungslegung"*. Zürich: Treuhand-Kammer.
- Zwyszig, M. J. (1996). *Die Berücksichtigung öffentlicher Interessen in der externen Berichterstattung. Bezugsrahmen für einen ganzheitlichen Geschäftsbericht*. Zugl.: St. Gallen, Univ., Diss., 1995. Bern: Haupt.

In Fussnoten aufgeführte Gesetze und Rechnungslegungsstandards

- Bundesgesetz vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches, Fünfter Teil: *Obligationenrecht*, SR 220
- IASB. (2011). *International Accounting Standard 1 (IAS 1). Presentation of Financial Statements*.
- Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung. (2014). *Fachempfehlungen zur Rechnungslegung 2014/15*.

Anhänge

Anhang A: Übersicht über Interviewpartner	87
Anhang B: Fragestellungen für den Fragebogen und die Interviews	88
Anhang C: Verzeichnis der Fragebogen und Interviewtranskripte	91
Anhang D: Fragebogen Ch. Madoery	92
Anhang E: Interview Ch. Madoery.....	96
Anhang F: Fragebogen F. Grant.....	105
Anhang G: Interview F. Grant.....	109
Anhang H: Fragebogen G. Siegrist	119
Anhang I: Interview G. Siegrist.....	121
Anhang J: Fragebogen K. Salzmann	129
Anhang K: Schriftliche Nachfragen K. Salzmann.....	132
Anhang L: Fragebogen M. Herzog.....	134
Anhang M: Interview M. Herzog	137
Anhang N: Fragebogen M. Schafflützel.....	145
Anhang O: Interview M. Schafflützel	148
Anhang P: Fragebogen P. Bernet	156
Anhang Q: Interview P. Bernet	160
Anhang R: Fragebogen S. Müller.....	167
Anhang S: Interview S. Müller.....	170
Anhang T: Coding-Hierarchie	179
Anhang U: Multiple-Choice-Auswertungen	181
Anhang V: Auswahlprozess der untersuchten Geschäftsberichte	182
Anhang W: Verzeichnis der untersuchten Jahresabschlüsse	190
Anhang X: Jahresabschlussanalyse	191

Anhang A: Übersicht über Interviewpartner

	Zielgruppe	Fragebogen	Interview	Schriftliche Nachfrage
Christian Madoery , See-Spital, Leiter Finanzen	Spitalvertreter	x	x	
Fabienne Grant , Spitäler Schaffhausen, Leiterin Buchhaltung	Spitalvertreter	x	x	
Gerhard Siegrist , PwC, Leiter Wirtschaftsprüfung Gesundheitswesen, Projektmitglied Handbuch zur Rechnungslegung in den Spitäler und Kliniken	Revisionsexperte und REK	x	x	
Karin Salzmann , H+, Fachverantwortliche Rechnungslegung und Controlling	REK	x		x
Michael Herzog , KPMG, Sektorleiter Healthcare / Leiter Audit Non-Profit Organisationen und öffentliche Verwaltungen	Revisionsexperte	x	x	
Michaela Schafflützel , Sanatorium Kilchberg, Leitung Finanzen & Controlling	Spitalvertreter	x	x	
Patric Bernet , Spital Linth, Leiter Finanzen & Controlling	Spitalvertreter	x	x	
Simon Müller , Kantonsspital Graubünden, Bereichsleiter Finanzielles Rechnungswesen	Spitalvertreter	x	x	

Anhang B: Fragestellungen für den Fragebogen und die Interviews

Thema	Unterthema-Stichwort	Fragebogen oder Interview	Zielgruppe	Frage
Allgemein	Vorgaben Kanton	Interview	H+ / Revision	In vielen Kantons gibt es Vorgaben bezüglich des Rechnungslegungsstandards. Welches Ziel verfolgen die Kantone damit?
Offenlegung	Veröffentlichung	Interview	Alle	Was sind Ihrer Meinung nach die Gründe, wieso nur wenige Spitäler den vollständigen Jahresabschluss veröffentlichen?
Unterschiede OR / Swiss GAAP FER	Unterschiede	Fragebogen	Alle	Welche Unterschiede zwischen den Vorschriften nach dem OR und nach den Swiss GAAP FER bringen die grössten Veränderungen im Jahresabschluss mit sich? <ul style="list-style-type: none"> • Verstärkte Offenlegung • Verbot zur Bildung von stillen Reserven aufgrund des True and Fair View-Ansatz • Unterschiedliche Bewertung • Kapitalkonsolidierung • Rückstellungsbildung • Abbildung der Personalvorsorge • Weitere:
Unterschiede OR / Swiss GAAP FER	Bewertungsgrundsätze	Fragebogen	Alle	Auf die Bewertung welcher Bilanzpositionen hatte die Umstellung auf die Swiss GAAP bei Ihnen die grössten Auswirkungen? <ul style="list-style-type: none"> • Wertschriften • Forderungen • Vorräte • Leasing • Langfristige Aufträge • Sachanlagen • Finanzanlagen • Immaterielle Anlagen • Verbindlichkeiten • Rückstellungen • Abgrenzungen • Weitere:
Umstellung und Betrieb	Herausforderungen	Interview	Alle	Welches sind die grössten Herausforderungen bei der Umstellung auf die Swiss GAAP FER?
Umstellung und Betrieb	Entscheidungen	Interview	Alle	Welches sind die wichtigsten zu treffenden Entscheidungen im Rahmen eines Umstellungsprojektes?
Umstellung und Betrieb	Herausforderungen	Interview	Spitalvertreter	Welches sind die grössten Herausforderungen im laufenden Betrieb der Swiss GAAP FER?
Anspruchsgruppen	Externe Anspruchsgruppen	Fragebogen	Alle	Welche externen Anspruchsgruppen sind von einer Umstellung des Rechnungslegungsstandards besonders betroffen? <ul style="list-style-type: none"> • Eigentümer, weil ... • Kreditgeber, weil ... • Versicherer, weil ... • Politik, weil ... • Weitere, weil ...

Umstellung und Betrieb	IKS	Fragebogen	Alle	Welche Anpassungen im internen Kontrollsystem (IKS) waren aufgrund des Wechsels auf die Swiss GAAP FER notwendig?
Umstellung und Betrieb	BeBu	Fragebogen	Alle	Welche Veränderungen ergaben sich für die Betriebsbuchhaltung?
Umstellung und Betrieb	interne Finanzberichterstattung	Fragebogen	Alle	Wie verändert sich die interne Finanzberichterstattung und -planung?
Umstellung und Betrieb	Besonderheiten	Fragebogen	Alle	Welchen Besonderheiten von Spitälern und Kliniken gilt es bei der Anwendung der Swiss GAAP FER besondere Beachtung zu schenken?
Anspruchsgruppen	Vergleichbarkeit	Interview	Alle	Welchen Nutzen ziehen Sie aus der besseren Vergleichbarkeit von Abschlüssen nach den Swiss GAAP FER?
Anspruchsgruppen	Kreditgeber	Interview	Alle	Welche Änderungen ergeben sich im Kontakt mit Banken und anderen Kreditgebern durch die Anwendung eines "True and Fair View"-Standards? Wie reagierten diese Stakeholder?
Anspruchsgruppen	Eigentümer	Interview	Alle	Welche Vor- und Nachteile ergeben sich für die Eigentümer ihres Unternehmens?
Finanzielle Auswirkungen auf Vermögens-, Finanz und Ertragslage	Finanzieller Effekt	Fragebogen	Alle	Welchen finanziellen Effekt hatte die Umstellung auf die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage Ihres Unternehmens?
Finanzielle Auswirkungen auf Vermögens-, Finanz und Ertragslage	Kennzahlen	Fragebogen	Alle	Welche finanziellen Kennzahlen sind von der Umstellung betroffen?
Offenlegung	Informationswert der Rechnungslegung	Fragebogen	Alle	Welches ist der grösste Nutzen für einen Leser der heutigen Jahresrechnung im Vergleich zur Jahresrechnung nach dem OR? <ul style="list-style-type: none"> • Detailliertere Gliederung der Bilanz, etc. • Eigenkapitalnachweis • Offenlegung der Bewertungsgrundsätze • Detailliertere Offenlegungen zu einzelnen Bilanzpositionen (z. B. Sachanlage- oder Rückstellungsspiegel) • Realitätsnähere Bewertung aufgrund True and Fair View-Ansatz • Umfangreicherer Jahresbericht (Lagebericht) • Weitere:
Statistiken	Statistiken	Fragebogen	Alle	Auf welche Statistiken wirkt sie die Umstellung des Rechnungslegungsstandards aus? <ul style="list-style-type: none"> • Krankenhausstatistik • ITR_K • Swiss-DRG • Weitere:
Offenlegung	Minimum	Interview	Alle	Bei welchen Punkten halten Sie sich bei den Offenlegungsvorschriften an das vorgegebene Minimum; bei welchen Punkten veröffentlichen Sie zusätzliche Informationen?

Fonds und Spezialkonten	Fonds-Abbildung	Fragebogen	Spitalvertreter	Nach welchen Grundsätzen behandeln Sie Fonds und Spezialkonten? <ul style="list-style-type: none"> • Gemäss Handbuch von H+ (Unterteilung aufgrund der wirtschaftlichen Substanz in zweckgebundene Fonds des Fremdkapitals oder freie Fonds des Eigenkapitals) • Andere Methode:
Forderungen aus Lieferung und Leistung	Einzelwertberichtigung	Fragebogen	Spitalvertreter	Bei wesentlichen Forderungen sind konkrete Ausfallrisiken einzeln zu berücksichtigen. Andernfalls erfolgt eine Pauschalwertberichtigung aufgrund der Fälligkeitsstruktur. Anhand welches Kriteriums ermitteln Sie "wesentliche" Forderungen für die Einzelwertberichtigung? <ul style="list-style-type: none"> • Ausfallwahrscheinlichkeit, > ...% • Forderungsvolumen, > CHF ... • Andere:
Warenvorräte und langfristige Aufträge (angefangene Arbeiten)	Überlieger	Fragebogen	Spitalvertreter	Wie bewerten Sie stationäre Überlieger (noch nicht vollständig erbrachte Leistungen)? <ul style="list-style-type: none"> • Completed Contract Methode gemäss Handbuch von H+ • Completed Contract Methode mit Abweichungen zum Handbuch von H+ • Percentage of Completion Methode mit anteiliger Gewinnrealisierung
Weitere Themen	Wertberichtigungen	Fragebogen	Spitalvertreter	Gibt es bei Ihnen ein standardisiertes Verfahren zur Prüfung, ob bei Sachanlagen Anzeichen für eine Wertminderung bestehen?
Weitere Themen	Wertberichtigungen	Fragebogen	Spitalvertreter	Nach welcher Methode wird der Nutzwert (als Teil des erzielbaren Wertes) ermittelt?
Weitere Themen	Neubewertungsreserven	Fragebogen	Spitalvertreter	Welche Sachverhalte führten bei der Erstbewertung zu wesentlichen Neubewertungsreserven? <ul style="list-style-type: none"> • Goodwill • Andere immaterielle Anlagen • Sachanlagen zu aktuellen Werten bewertet • Weitere:
Weitere Themen	Rückstellungen	Fragebogen	Alle	Wurden Sie bei der Bildung von Rückstellungen durch die strikteren Vorgaben der Swiss GAAP FER eingeschränkt?
Allgemein	System	Interview	Alle	Wie wird der Abschluss nach den Swiss GAAP FER systemtechnisch umgesetzt? Wird ein zusätzlicher Abschluss erstellt? (z. B. nach Handelsrecht, nach Swiss GAAP FER, nach Rekole)
Unterschiede OR / Swiss GAAP FER	Einschätzung	Interview	Alle	Würden Sie die Swiss GAAP FER als strengen Rechnungslegungsstandard bezeichnen?
Umstellung und Betrieb	Empfehlung	Fragebogen	Alle	Welche Empfehlung geben Sie einem Spital, bei dem die Planung der Swiss GAAP FER erst in Planung ist?

Anhang C: Verzeichnis der Fragebogen und Interviewtranskripte

Fragebogen ausgefüllt von Ch. Madoery (21.03.2018).

Telefoninterview mit Ch. Madoery (23.03.2018).

Fragebogen ausgefüllt von F. Grant (17.04.2018).

Telefoninterview mit F. Grant (26.03.2018).

Fragebogen ausgefüllt von G. Siegrist (20.03.2018).

Telefoninterview mit G. Siegrist (26.03.2018).

Fragebogen ausgefüllt von K. Salzmann (21.03.2018).

Schriftliche Zusatzfragen bei K. Salzmann (28.03.2018).

Fragebogen ausgefüllt von M. Herzog (26.03.2018).

Telefoninterview mit M. Herzog (27.03.2018).

Fragebogen ausgefüllt von M. Schafflützel (21.03.2018).

Telefoninterview mit M. Schafflützel (22.03.2018).

Fragebogen ausgefüllt von P. Bernet (21.03.2018).

Telefoninterview mit P. Bernet (26.03.2018).

Fragebogen ausgefüllt von S. Müller (23.03.2018).

Telefoninterview mit S. Müller (27.03.2018).

Anhang D: Fragebogen Ch. Madoery**Welche Unterschiede zwischen den Vorschriften nach dem OR und nach den Swiss GAAP FER bringen die grössten Veränderungen im Jahresabschluss mit sich?**

- Verstärkte Offenlegung
- Verbot zur Bildung von stillen Reserven aufgrund des True and Fair View-Ansatz
- Unterschiedliche Bewertung
- Kapitalkonsolidierung
- Rückstellungsbildung
- Abbildung der Personalvorsorge
- Weitere:

Auf die Bewertung welcher Bilanzpositionen hatte die Umstellung auf die Swiss GAAP bei Ihnen die grössten Auswirkungen?

- | | |
|--|--|
| <input type="checkbox"/> Wertschriften | <input type="checkbox"/> Finanzanlagen |
| <input type="checkbox"/> Forderungen | <input type="checkbox"/> Immaterielle Anlagen |
| <input checked="" type="checkbox"/> Vorräte | <input type="checkbox"/> Verbindlichkeiten |
| <input type="checkbox"/> Leasing | <input checked="" type="checkbox"/> Rückstellungen |
| <input type="checkbox"/> Langfristige Aufträge | <input type="checkbox"/> Abgrenzungen |
| <input type="checkbox"/> Sachanlagen | <input type="checkbox"/> Weitere: |

Welche externen Anspruchsgruppen sind von einer Umstellung des Rechnungslegungsstandards besonders betroffen?

- Eigentümer, weil
- Kreditgeber, weil mehr Transparenz
- Versicherer,
- Politik, weil
- Weitere, weil

Welche Anpassungen im internen Kontrollsystem (IKS) waren aufgrund des Wechsels auf die Swiss GAAP FER notwendig?

Wir haben mit dem neuen ERP das IKS neu aufgebaut, so gesehen ist dies relevanter als FER.

Welche Veränderungen ergaben sich für die Betriebsbuchhaltung?

Da wir Rekole einhalten ist dies relevanter als FER

Wie verändert sich die interne Finanzberichterstattung und -planung?

Kein Einfluss, da die JR nur einmal im Jahr auf der obersten Ebene behandelt wird.

Welchen Besonderheiten von Spitälern und Kliniken gilt es bei der Anwendung der Swiss GAAP FER besondere Beachtung zu schenken?

Unterscheidung zwischen nicht abgerechneten Leistungen und Überlieger. Vollendete Behandlungen, welche noch nicht abgerechnet wurden, werden als "nicht abgerechnete Leistungen" bilanziert. Überlieger (stationäre Patienten, welche am Bilanzstichtag noch im Spital liegen) werden als Vorräte bilanziert.

Welchen finanziellen Effekt hatte die Umstellung auf die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage Ihres Unternehmens?

Vermögen: im Bereich Umlaufvermögen wird die Bewertung in beiden Rechnungslegungen gleich vorgenommen, demzufolge sind keine Abweichungen vorhanden. Im Anlagenvermögen weichen die Bewertungsgrundsätze voneinander ab.

Finanzanlagen: Im FER Abschluss musste der Bilanzwert der gehaltenen Beteiligungen an die Entwicklung des Eigenkapitals des Unternehmens, an dem die Beteiligung besteht, durch die sogenannte Equitymethode angepasst werden.

Immobilienanlagen: bei der von uns gehaltenen Renditenliegenschaften, haben wir uns entschieden sie jeweils zum aktuellen Wert zu bilanzieren. Die Liegenschaft wird im Zweijahrestakt durch ein Immobilienunternehmen bewertet. Gestützt auf die Immobilienbewertung wird der Bilanzwert der Anlage angepasst.

Ertrag: Das Finanzergebnis sowie das betriebsfremde Ergebnis weichen vom OR Abschluss ab, aufgrund der obengenannten Effekten (Equitybewertung der Beteiligungen und Bewertung der Renditenliegenschaft).

Welche finanziellen Kennzahlen sind von der Umstellung betroffen?

Finanzierungskennzahlen

Liquiditätskennzahlen

Deckungskennzahlen

Auf welche Statistiken wirkt sie die Umstellung des Rechnungslegungsstandards aus?

Krankenhausstatistik

ITAR_K

Swiss-DRG

Weitere:

Nach welchen Grundsätzen behandeln Sie Fonds und Spezialkonten?

Gemäss Handbuch von H+ (Unterteilung aufgrund der wirtschaftlichen Substanz in zweckgebundene Fonds des Fremdkapitals oder freie Fonds des Eigenkapitals)

Andere Methode:

Bei wesentlichen Forderungen sind konkrete Ausfallrisiken einzeln zu berücksichtigen. Andernfalls erfolgt eine Pauschalwertberichtigung aufgrund der

Fälligkeitsstruktur. Anhand welches Kriteriums ermitteln Sie "wesentliche" Forderungen für die Einzelwertberichtigung?

- Ausfallwahrscheinlichkeit,
- Forderungsvolumen, > CHF 10'000.--
- Andere:

Wie bewerten Sie stationäre Überlieger (noch nicht vollständig erbrachte Leistungen)?

- Completed Contract Methode gemäss Handbuch von H+
- Completed Contract Methode mit Abweichungen zum Handbuch von H+
- Percentage of Completion Methode mit anteiliger Gewinnrealisierung
- Andere:

Gibt es bei Ihnen ein standardisiertes Verfahren zur Prüfung, ob bei Sachanlagen Anzeichen für eine Wertminderung bestehen?

Die Sachanlagen des Spitals werden durch das Gebäudemanagement in einem separaten System (IBM Maximo) betreut. Das Gebäudemanagement stellt sicher, dass die Anlagen allesamt erfasst werden, termingerecht gewartet werden und jederzeit einsatzfähig sind. In der Anlagenbuchhaltung werden nur die aktivierungsberechtigten Anlagen vom Maximo aufgenommen.

Mindestens einmal jährlich wird eine Abstimmung zwischen Maximo und der Finanzbuchhaltung vorgenommen. Aussortierte, bzw. deaktivierte Anlagen werden in der Finanzbuchhaltung ausgebucht. Allfällige Wertverminderungen (technische Veralterung, etc.) würden uns mitgeteilt und einzeln werden.

Nach welcher Methode wird der Nutzwert (als Teil des erzielbaren Wertes) ermittelt?

Der Nutzwert wird bei wesentlichen Anlagen mit der Discounted Cash Flow-Methode ermittelt.

Welche Sachverhalte führten bei der Erstbewertung zu wesentlichen Neubewertungsreserven?

- Goodwill
- Andere immaterielle Anlagen
- Sachanlagen zu aktuellen Werten bewertet
- Weitere:

Wurden Sie bei der Bildung von Rückstellungen durch die strikteren Vorgaben der Swiss GAAP FER eingeschränkt?

Aufgrund des true and fair View-Ansatzes, müssen verschiedene Eigenschaften kumulativ erfüllt werden, damit eine Rückstellung gebildet werden darf. Demzufolge ist man beim Anwenden von Swiss Gaap FER sicherlich eingeschränkter.

Welche Empfehlung geben Sie einem Spital, bei dem die Planung der Swiss GAAP FER erst in Planung ist?

Für die Implementierung des Fachkonzeptes (z.Bsp. Aufbau Kontenplan, Accounting Manual, Restatement, etc.) ist die Hilfe eines professionellen Beratungsunternehmens sehr empfehlenswert. Als Grundlage braucht es eine vollständige Anlagenbuchhaltung, die bei der Einführung von FER meist viel Zeit braucht und zu erfolgswirksamen Transaktionen führen kann, die gut überlegt sein sollten, da die Spitäler auch eine gute EK-Quote brauchen, wenn sie sich Fremdfinanzieren wollen.

Anhang E: Interview Ch. Madoery

M. Danzeisen: Ist es korrekt, dass Sie per 31.12.2015 die Swiss GAAP FER im See-Spital zum ersten Mal angewendet haben? #00:01:22-1#

Ch. Madoery: Eigentlich im 2016 und haben das 2015 gerestattet, ist wohl die korrekte Definition. #00:01:55-7#

M. Danzeisen: Was waren die grössten Herausforderungen bei der Umstellung auf die Swiss GAAP FER? #00:02:04-2#

Ch. Madoery: Ich glaube, das Hauptproblem ist in jedem Haus die Anlagebuchhaltung. Ich habe Sie dazumal im Spital Limmattal gemacht und nun hier im See-Spital. Beide Male war es die Hauptherausforderung die Anlagebuchhaltung so hinzukriegen, dass sie aufgeht und stimmig ist und dass nicht grosse Beträge ausgebucht werden müssen #00:02:26-4#

M. Danzeisen: Unter Swiss GAAP FER wird man hier mehr eingeschränkt, weil klarer vorgegeben ist, wie die Bewertung stattzufinden hat bzw. keine stillen Reserven erlaubt sind. #00:02:40-5#

Ch. Madoery: Sie können davon ausgehen, dass ein Spital vor dem Wechsel kaum eine korrekte Anlagebuchhaltung hatte, meist eher etwas lapidar. Daher ist die Erstaufnahme eine riesen Herausforderung. #00:03:00-3#

M. Danzeisen: Ist gar nicht die Bewertung selber die grosse Herausforderung, sondern viel mehr, dass man eine qualitative hochwertige Anlagebuchhaltung auf die Beine stellt, die alles abbildet und alles auch korrekt abbildet? #00:03:11-2#

Ch. Madoery: Und auch die Prozesse müssen stimmen. Sie haben einen Gebäudemanager oder einen technischen Dienst, der zum Beispiel neue Geräte in Betrieb nimmt oder alte heraus nimmt usw. Das haben wir bei der Einführung so umgesetzt, dass spezifische Daten aus dem Programm, in dem die Anlagen verwaltet werden, an das ERP gehen, damit eine Verbindung besteht und die Daten abgeglichen werden können. Bei der Bewertung ist es dann so, dass man bei der Umstellung gewisse Entscheidungen treffen muss, wie man was zukünftig bewerten möchte. Das hat auch damit zu tun, wie viel man heute aus- oder einbuchen will. #00:04:04-8#

M. Danzeisen: Dies ist eine Entscheidung, die man aufgrund der Stetigkeit auch in Zukunft anwenden muss. #00:04:09-1#

Ch. Madoery: Ja oder z. B. wenn man, wie in unserem Fall, eine Immobilie besitzt, die man vererbt bekommen hat. Man hat zwei Möglichkeit, um sie zu führen. Mittels Anschaffungswert ist etwas schwierig, wenn man sie geschenkt bekommen hat. Die zweite Variante ist mittels Marktwert. Wir haben definiert, dass die Immobilie nicht für den Spitalbetrieb notwendig ist und wir sie nicht zum Anschaffungswert führen müssen und haben sie entsprechend zum Marktwert aufgenommen mit dem Wissen, dass wenn diese Immobilien verkauft werden würde, kein grosser positiver Effekt resultiert. Dafür steht sie mit einem grösseren Wert in den Büchern. #00:05:00-4#

M. Danzeisen: Gibt es noch andere Sachen, die herausfordernd waren oder gibt es besonders wichtige Entscheidungen, die man im Rahmen des Umstellungsprojektes treffen muss? #00:05:17-4#

Ch. Madoery: Für uns war immer wichtig, dass wenn man das alles schon umstellt, dass man auch die Rekole-Vorgaben berücksichtigt. Dass die Strukturen in das hineinpassen. Nur eine FER-Umstellung zu machen und später die Rekole-Zertifizierung separat anzugehen, würde bedeuten, dass man nochmals von vorne anfängt. Deshalb haben wir darauf geschachtet, dass die Abstimmungen gemacht sind und diese stimmen. Angefangen bei der Anlagebuchhaltung, dass man alles auch inklusive Ursprungswert erfasst, damit man die Rekole-Abschreibungen durchführen kann. #00:06:03-5#

M. Danzeisen: Haben sie beides gleichzeitig umgesetzt? #00:06:07-1#

Ch. Madoery: Nein, aber wir haben solche Punkte bereits miteinbezogen. #00:06:25-9#

M. Danzeisen: Was sind im laufenden Betrieb Herausforderungen, die sich durch die Umstellung neu ergeben haben? #00:06:28-2#

Ch. Madoery: Ich denke, der ganze Jahresbericht ist aufwändiger, besonders beim ersten Mal. Dort haben wir es im Excel so aufgebaut, dass möglichst viel automatisch generiert wird. Es muss klar sein, welche Daten zusätzlich benötigt werden, um alle Angaben machen zu können. Der Aufwand in diesem Sinne ist höher. Und man hat andere Arten der Bewertung. Z. B. Überlieger gehören nicht in die angefangenen Arbeiten, sondern in die Vorräte, was etwas speziell ist. Auch bei den Debitoren muss man wissen, wie man sie abschreiben muss. Solche Sachen muss man prozessual gleich mitabilden, damit man nicht immer erst Ende Jahr das Problem lösen muss. Man muss dies sicher konzeptionell und vorausschauend angehen. Bei der Umstellung gab es auch Aufwand für das Schreiben des Handbuchs. Für diesen Teil haben wir Berater der

PwC hinzugezogen, die uns dabei unterstützt haben. Wir haben keine Ressourcen, die Zeit haben um ein solches Handbuch zu schreiben. Die PwC hat dies schon etliche Male gemacht und kann dies optimal unterstützen. Als ich zum See-Spital gewechselt habe, habe ich mit dem Spital Limmattal abgemacht, dass ich das Handbuch für uns als Basis verwenden darf. Natürlich mussten wir es nochmals überarbeiten, einen wesentlichen Teil konnten wir aber übernehmen. #00:08:13-1#

M. Danzeisen: Ja, das glaube ich, dass die Grundsätze ähnlich sind. #00:08:25-8#

Ch. Madoery: Das sind die Momente, in denen ich denke, es wäre super, wenn man solche Sachen irgendwo als Vorlage herunterladen könnte und nicht jedes Mal neu erfinden muss. #00:08:35-8#

M. Danzeisen: Sie haben mir den neusten Jahresabschluss mitgeschickt, schreiben auch, dass Sie diesen zukünftig veröffentlichen. Wenn man sich umschaute, ist auffallend, dass wenige Spitäler den gesamten Abschluss veröffentlichen. Was meinen Sie, sind hier Gründe, warum die Spitäler hier zurückhaltend sind? #00:09:01-1#

Ch. Madoery: Wir müssen den Abschluss neuerdings publizieren, damit wir geratet werden können. Ansonsten würden wir ihn wohl auch nicht publizieren. Im Zusammenhang mit dem Neubau, wo wir eine Anleihe aufnehmen wollen, sollten wir von zwei Ratingabteilungen geratet werden, die sich nur auf öffentlich zugängliche Daten beziehen dürfen. Wenn man eine Anleihe platziert hat, muss man es so oder so publizieren. #00:10:25-4#

M. Danzeisen: Sie sprechen gerade den Bereich Finanzierung und Kapitalgeber an. Hat sich hier etwas geändert im Kontakt mit Banken und Kreditgebern, wie haben diese reagiert? #00:10:54-0#

Ch. Madoery: Eigentlich war die Motivation, dies alles möglichst schnell nachzuführen, damit man auf den State-of-the-Art kommt. Als ich hier vor vier Jahren angefangen habe, hatte man noch kein Reporting und gar nichts. Dann ist natürlich die Motivation, vorwärts zu arbeiten, damit man bereit ist für Veränderungen und Anforderungen der Gesundheitsdirektion. #00:11:45-6#

M. Danzeisen: Ist es auch für die Anleihenaufnahme ein Muss gewesen? #00:11:54-2#

Ch. Madoery: Mit der Umstellung auf FER ist man für solche Anforderungen gerüstet und muss nicht kurzfristig solch eine Umstellung umsetzen. #00:12:20-6#

M. Danzeisen: Wie ist es mit den Eigentümern des Unternehmens? Hat sich für die etwas geändert? #00:12:31-0#

Ch. Madoery: Wir haben keine Eigentümer #00:12:31-0#

M. Danzeisen: Für den Kanton? #00:12:31-0#

Ch. Madoery: Wir haben auch keinen Kanton als Eigentümer, wir sind eine Stiftung. Eigentlich müssten alle Spitäler in der Schweiz eine Aktiengesellschaft oder eine Stiftung sein. Dass man dem Kanton gehört oder ein Zweckverband ist, ist noch das alte Konstrukt, dass sich womöglich noch weiter ändern wird. Es gibt wohl noch viele Häuser die noch als Zweckverband oder ähnlich aufgestellt sind. Wir haben zwar keine Eigentümer. Jedoch besteht eine gewisse Aufmerksamkeit seitens der Gemeinden auf dem Haus, welche noch von der Gründung der Stiftung und der alten Finanzierung her stammt. In den Statuten wurde definiert, dass wenn die Stiftung aufhören würde, alles Vermögen etc. an die Gemeinden zurück gehen würde. Es ist noch immer eine natürliche Verbindung da und wir sind nah verwurzelt. Wenn man als Spital eine Aktiengesellschaft ist, sollte man möglichst keine Gewinne auszahlen müssen. Das wäre schadhaft, um die Zukunft bewältigen zu können. Abgesehen von einer Hirslanden, die eine hohen Zusatzversichertenquote haben, könnte dies wahrscheinlich auch kein Spital. Die Gewinne, die man erwirtschaftet, benötigt man, um die die Zukunft sichern zu können. #00:14:31-7#

M. Danzeisen: Da ist auch immer die EBITDA-Marge, die stark angeschaut wird und mit welcher argumentiert wird, damit zukünftige Investitionen, vor allem baulich, bezahlt werden können. #00:14:35-6#

Ch. Madoery: Ja, oder auch wenn die nächste Investitionswelle ansteht. Wenn ein Haus gerade gebaut hat, dann kommt in der Folge eine riesen Belastung für Amortisation. Wenn man unsere Infrastruktur anschaut, dann sind die Gebäude 100-jährig und haben immer noch Abschreibungen drauf. Grundsätzlich nicht mehr der grosse Klumpen, aber man sollte sich rüsten und Geld haben. Ansonsten gibt einem auch die Bank kein Geld mehr, wenn man selbst keins hat. Man muss eine gute Eigenkapitalquote haben, damit man die Schuld und die Zinsen überhaupt tragen kann. Deshalb müssen Spitäler rund 10% EBITDA-Marge aufweisen. Ansonsten kann man es langfristig nicht tragen. Früher hat einfach das Gemeinwesen finanziert, was anstand. Heute muss man dies aus dem Betrieb heraus finanzieren. #00:16:00-7#

M. Danzeisen: Jetzt sind wir beim Thema Eigenkapital. Da habe ich ihre Eigenkapitalquote berechnet. Die lag im 2016 bei 36% und im 2017 bei 53%. Wenn man andere Geschäftsberichte anschaut, war auffallend, dass durch die Umstellung die Eigenkapitalquote massiv gestiegen ist, sicherlich auch durch die Auflösung der stillen Reserven. War dies bei Ihnen ebenfalls zu beobachten? #00:16:37-2#

Ch. Madoery: Dem haben wir eine sehr hohe Aufmerksamkeit geschenkt, indem wir die Auswirkungen jeder Änderung auf das Eigenkapital berücksichtigt haben. Bereits bei Vorausberechnungen konnten wir annehmen, dass die Eigenkapitalquote steigen muss. Die hat vor allem mit den Anlagen zu tun. Was bei uns zusätzlich ein Faktor war, ist, dass wir ein altes Kantonsdarlehen auf null abschreiben konnten, d. h. wir mussten es nicht amortisieren. Das hat man effektiv aus den Büchern genommen und dies konnte man zu 100% dem Eigenkapital zuschreiben. Deshalb ist die Quote entsprechend hoch. #00:17:19-9#

M. Danzeisen: Das sind diese 12.8 Mio. "Umklassifizierung Darlehen Stadt Zürich" im Jahresabschluss? #00:17:29-5#

Ch. Madoery: Ja, genau. Dieses Darlehen stand lange herum und hatte nichts bewirkt, weder positiv noch negativ. Jetzt konnten wir das bereinigen. Das ist für uns eine Vereinfachung. Dadurch müssen wir nicht auf dem Kapitalmarkt jedes Mal erklären, was es damit auf sich hat. Die Eigenkapitalquote ist ein wichtiger Wert für die Kapitalgeber. #00:18:13-4#

M. Danzeisen: Weil sie auch Stabilität des Unternehmens ausdrückt. #00:18:24-0#

Ch. Madoery: Genau. #00:18:25-2#

M. Danzeisen: Um noch das Thema der Fonds anzusprechen, haben Sie hier vor der Umstellung eine Bereinigung der Fonds durchgeführt? #00:18:56-0#

Ch. Madoery: Bei den Fonds gibt es eigentlich drei Arten. Erstens die Honorarpools. Diese haben mit der Entlohnung der Ärzte zu tun und sind häufig etwas angehäuften worden. Zweitens Fonds, die einen Verwendungszweck haben. Da musste man bei der Umstellung definieren, wohin es gehört. Wer hat die Möglichkeit, den Zweck dieser Mittel zu bestimmen? Je nach dem muss man sie dem Eigenkapital zuschreiben, was uns eher weniger passte. Weil es ja eigentlich Geld von anderen ist. Das ist ein Wehrmutstropfen. In den meisten Spitälern halten sich diese Beträge im Rahmen. Persönlich halte ich es für unschön, solche Beträge im Eigenkapital abzubilden. Es ist eigentlich eine andere

Frage, die dahintersteht. Eigentlich steht die menschliche und ethische Frage dahinter. Wenn wir ein Legat erhalten haben, möchten wir es für diesen Zweck verwenden. Auch wenn ich den Zweck verändern könnte, will ich dem ursprünglichen Gedanken doch entsprechen. Entsprechend unschön ist es, solche Sachen im Eigenkapital abbilden zu müssen, wo es eigentlich nicht hingehört. #00:20:43-1#

M. Danzeisen: Sie sprechen hier an, dass man auch die freien Fonds gar nicht frei verwenden kann und will. #00:20:59-5#

Ch. Madoery: Rein theoretisch könnte man schon, aber man hat auch eine moralische Verpflichtung. Z. B. wenn ich ein Legat erhalten habe, welches für etwas einzusetzen ist, aber trotzdem die Regelungen mir erlauben, den Zweck zu verändern oder zu schärfen. Natürlich könnte ich rein theoretisch hingehen und dies ausbuchen. Aber das macht man nicht. Das ist ethisch fragwürdig und man ist als Spital froh, wenn man einen Topf hat, mit denen man Patienten, die es schlimm haben, helfen kann. #00:21:50-2#

M. Danzeisen: Die Honorarpools haben Sie auch schon angetönt. Diese wickeln Sie über die kurzfristigen Verbindlichkeiten ab? #00:22:04-8#

Ch. Madoery: Wir haben letztes Jahr eine Umstellung gemacht, indem man das ganze Lohnsystem mit den Ärzten veränderte. Jetzt hat man noch Restposten in der Bilanz, bei denen man entscheiden muss, was damit passieren soll. Jetzt sind sie noch als Verbindlichkeiten ausgewiesen. Da gilt es auch immer die Wahrscheinlichkeit einzuschätzen, sind es 49% oder 51%. Solange dies nicht geregelt ist, will ich das nicht umsortieren. Das mache ich erst dann, wenn es um einige Hunderttausend Franken geht und wenn es einen Beschluss gibt, der gilt. Ich will nicht etwas ausbuchen und es im nächsten Jahr wieder einbuchen. #00:23:08-5#

M. Danzeisen: Darf ich nachfragen bezüglich dieser 49% und 51%. Wie meinen Sie das genau? #00:23:16-1#

Ch. Madoery: Ich muss eine Einschätzung abgeben, wie hoch die Wahrscheinlichkeit ist, dass etwas eintritt oder nicht eintritt. Das sind aber Dinge, die können nur eintreffen oder nicht eintreffen. Man hat keine Wahrscheinlichkeit und kann anschliessend nur 20% herausnehmen. Das ist ein Thema, das man erst erledigen möchte, wenn man weiss, wo es wirklich hingehen soll und Entscheidung getroffen wurden. #00:24:12-4#

M. Danzeisen: Ein anderes Thema, das im Fragebogen Thema war, sind die Wertberichtigungen bei Forderungen. Ich frage mich, ob dies im Spital überhaupt ein grosses The-

ma ist, weil man hat als grosse Debitoren die Versicherer und anderen Garanten, bei welchen das Risiko für Zahlungsausfälle sehr minim ist. Ist das so? #00:24:54-3#

Ch. Madoery: Dies hat verschiedene Seiten. Beim Rettungsdienst hat man ein grosses latentes Risiko, weil dies der Patient bezahlen muss. Bei Selbstzahlern hat man dieses Problem zum Teil auch. #00:25:28-0#

M. Danzeisen: Versucht man, allfällige Wertberichtigung schon möglichst früh zu berücksichtigen? #00:25:34-3#

Ch. Madoery: Das ist im Einzelfall schwierig, weil die Krankenkassen auch im Juni eine Rechnung des letzten Jahres bemängeln können. Deshalb ist es nicht schlecht, wenn im Sinne der Sicherheit und Periodengerechtigkeit eine Wertberichtigung gebucht wird. #00:26:09-2#

M. Danzeisen: Eine Frage zum ITAR_K: Hier ging ich mehr davon aus, dass dieser auf den Rekole-Werten basiert. Inwiefern ist dieser betroffen durch die Swiss GAAP FER? #00:26:49-5#

Ch. Madoery: In welchem Zusammenhang meinen Sie? Grundsätzlich müssen die meisten Spitäler Rekole anwenden und rapportieren. Es interessiert aber niemanden. Das ist etwas schade. Man benötigt sowohl die normalen Abschreibungen als auch die Rekole-Abschreibungen, weil es immer einen Unterschied gibt. Von daher wäre es spannend, wenn man Rekole einmal richtig anschauen würde. Dies würde der Frage Rechnung tragen, was die Belastung für ein Haus wäre, wenn es alles ordentlich abschreiben müsste. Als reine fiktive Betrachtung. #00:27:42-3#

M. Danzeisen: Also auch wieder die Anlagebuchhaltung, die eine grosse Rolle spielt. #00:28:31-8#

Ch. Madoery: Ja. #00:28:35-7#

M. Danzeisen: Machen Sie systemtechnisch einen zusätzlichen Abschluss? Einen nach Handelsrecht und neu einen nach Swiss GAAP FER? #00:28:55-9#

Ch. Madoery: Im System buchen wir eine Version, das ist FER. Auf Excelbasis gestalten wir anschliessend die OR-Version. Es müsste eigentlich so geregelt sein, dass es genügt einen FER-Abschluss zu erstellen. Wir benötigen eigentlich keinen OR-Abschluss, da wir nicht der Steuerpflicht unterstehen. Sonst hat man als Unternehmen

das Interesse an einem OR-Abschluss, weil man ihn für die Steuern optimieren möchte z. B. mittels Warendrittel. Als Spital benötige ich keinen OR-Abschluss. #00:30:02-6#

M. Danzeisen: Zwei abschliessende Fragen. Würden sie die Swiss GAAP FER als einen strengen Rechnungslegungsstandard bezeichnen? #00:30:10-5#

Ch. Madoery: Nein, das würde ich nicht. Ich finde, er ist angemessen und vernünftig. Man sollte es nicht übertreiben. IFRS geht hier viel zu weit ist sehr aufwendig. Wenn man in einem grösseren Unternehmen speziell Leute benötigt, um einen IFRS-Abschluss zu erstellen, dann hat es seinen Nutzen für ein KMU verloren. Der Empfänger des Abschlusses benötigt auch sehr viel Wissen, um den IFRS-Abschluss richtig verstehen zu können. Mit einem FER-Abschluss weiss jeder was dahinter steht, kann es auch erfassen und überblicken. Ich empfinde FER als einen guten Standard, der gute Richtlinien und einen klaren Auftrag mit genügenden Details hat. #00:31:22-6#

M. Danzeisen: Was ist der grösste Nutzen, den das See-Spital aus der Anwendung der Swiss GAAP FER gewinnen kann. #00:31:29-5#

Ch. Madoery: Für uns ist der FER-Abschluss insbesondere für die Investoren und Analysten wichtig. So können wir uns für die grossen Projekte angemessen finanzieren. #00:34:09-4#

M. Danzeisen: Gut, das wäre es von meiner Seite. Haben Sie noch Fragen oder weitere Anmerkungen? #00:32:15-8#

Ch. Madoery: Was wird Ihr Ziel sein von der Arbeit? #00:32:24-0#

M. Danzeisen: Das Ziel ist es, die Auswirkungen des Wechsels darzustellen. Nicht nur rein technisch, sondern auch auf einer höhere Ebene. Wie reagieren Anspruchsgruppen und was für Auswirkungen hat es auf sie. #00:33:17-1#

Ch. Madoery: Ja, ich denke die Stakeholder wissen so genau, was sie in den Fingern haben. Von dem her ist es sicher gut. #00:33:24-0#

M. Danzeisen: Die Transparenz ist durch die Swiss GAAP FER sicher höher. #00:33:37-8#

Ch. Madoery: Was sind Ihre Erkenntnisse bis jetzt? #00:34:41-4#

M. Danzeisen: Die Interviews sind noch am Anfang. Zum Einstieg habe ich grundsätzlich die Unterschiede zwischen dem OR und Swiss GAAP FER betrachtet. Hier musste

ich feststellen, dass die Unterschiede gar nicht so gross sind. Würden Sie dies bestätigen? #00:35:17-7#

Ch. Madoery: Ja, absolut. #00:35:22-5#

M. Danzeisen: Das zweite, was ich jetzt durch die Interviews merke, ist, dass die Anlagebuchhaltung eine extrem wichtige Rolle spielt. Ein Erfolgsfaktor einer Umstellung ist es, dass man die Anlagebuchhaltung auf ein gutes Niveau bringt, dass alle Anlagen abgebildet sind inkl. der dazugehörigen Prozesse, z. B. bei den Wertminderungen. #00:36:12-8#

Ch. Madoery: Ja, gut. Von mir aus ist es gut.

Anhang F: Fragebogen F. Grant

Welche Unterschiede zwischen den Vorschriften nach dem OR und nach den Swiss GAAP FER bringen die grössten Veränderungen im Jahresabschluss mit sich?

- Verstärkte Offenlegung
- Verbot zur Bildung von stillen Reserven aufgrund des True and Fair View-Ansatz
- Unterschiedliche Bewertung
- Kapitalkonsolidierung
- Rückstellungsbildung
- Abbildung der Personalvorsorge
- Weitere: bessere Vergleichbarkeit mit anderen Spitalern / verschiedene Spiegel im Anhang welche vorher weniger gewichtet oder gar nicht ausgewiesen wurden (Nahestehende, Fonds)

Auf die Bewertung welcher Bilanzpositionen hatte die Umstellung auf die Swiss GAAP bei Ihnen die grössten Auswirkungen?

- | | |
|---|--|
| <input checked="" type="checkbox"/> Wertschriften | <input type="checkbox"/> Finanzanlagen |
| <input checked="" type="checkbox"/> Forderungen | <input type="checkbox"/> Immaterielle Anlagen |
| <input checked="" type="checkbox"/> Vorräte | <input type="checkbox"/> Verbindlichkeiten |
| <input type="checkbox"/> Leasing | <input checked="" type="checkbox"/> Rückstellungen |
| <input type="checkbox"/> Langfristige Aufträge | <input checked="" type="checkbox"/> Abgrenzungen |
| <input checked="" type="checkbox"/> Sachanlagen | <input type="checkbox"/> Weitere: |

Welche externen Anspruchsgruppen sind von einer Umstellung des Rechnungslegungsstandards besonders betroffen?

- Eigentümer, weil transparente Werte vorhanden sind, keine stillen Reserven mehr versteckt sind, Vergleichbarkeit gegeben ist.
- Kreditgeber, weil tatsächliche Werte ausgewiesen werden müssen, keine Willkür- und stille Reserven bilanziert werden können, Vergleichbarkeit gegeben ist.
- Versicherer, weil
- Politik, weil
- Weitere, weil Spitalrat – für Benchmark / Vergleichbarkeit mit anderen Spitalern

Welche Anpassungen im internen Kontrollsystem (IKS) waren aufgrund des Wechsels auf die Swiss GAAP FER notwendig?

Das IKS wurde gleichzeitig bzw. leicht verzögert eingeführt.

Welche Veränderungen ergaben sich für die Betriebsbuchhaltung?

Durch die Aufgewerteten Anlagen wurden höhere Abschreibungen generiert. aperiodische Sachverhalte wurden strukturiert abgegrenzt und wo möglich mit automatisierten

Vorgängen abgelöst (Ferien/Gleitzeit-Abgrenzung durch Lohnlauf, Ertragsabgrenzung durch Patientenadministrationssoftware (vorher MIS).

Wie verändert sich die interne Finanzberichterstattung und -planung?

Aufgrund der transparent und weit definierten Vorgaben im Anhang, wurde extern mehr auf tabellarische Auswertungen umgestellt, weniger prosa für die Veränderungsdarstellung. Bei der internen Berichterstattung wurden anfänglich einzelne frühere Tabellen (Investitionen) zusätzlich beibehalten und ausführlichere Texte nur noch intern vermerkt. Da mit der Umstellung von OR auf SGF nicht regelmässige oder nicht erwartete Vorgänge nicht mehr als ausserordentliche dargestellt werden kann, muss bei der Budgetierung oder IST-Budget-VJ Vergleich auch vielmehr darauf geachtet werden, ob aussergewöhnliche Effekte im Ergebnis oder der Erfolgsrechnungsposition enthalten ist. Früher wurde dies separat ausgewiesen und war klar ersichtlich.

Welchen Besonderheiten von Spitälern und Kliniken gilt es bei der Anwendung der Swiss GAAP FER besondere Beachtung zu schenken?

Je nach Anwendung mit oder ohne Rekole Zertifizierung und ob die Gebäude im Eigentum oder zur Miete verwendet werden, können weiterhin die Erfolgsrechnungszahlen nicht ohne weiteres miteinander verglichen werden. Je nach Sparten sind einzelne Kennzahlen kritisch zu hinterfragen, reine Akuthäuser weisen andere Kennzahlen auf, als dies mit Psychiatrie, Langzeit/Übergangspflege und Rehasationen der Fall ist. Ausserdem kann unter Einhaltung der FER Rahmenvorgaben im eigenen Accounting Handbuch gewisse Abweichende Vorgänge definiert sein, als dies das Swiss GAAP FER Handbuch von H+ empfiehlt. Bei uns z. B. werden die Ertragsabgrenzungen von Überliegern z. B. nicht als Angefangene Arbeiten bei den Vorräten ausgewiesen, sondern als Transitorische Abgrenzungen. Deshalb ist es zu empfehlen bei Vergleichen jeweils Rechnungslegungsgrundsätzen im Finanzbericht und die Angaben im Anhang ausführlich zu lesen.

Welchen finanziellen Effekt hat eine Umstellung auf die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage eines Unternehmens?

Für eine Fremdfinanzierung, wie wir dies für das Ersatz-Neubau-Projekt benötigen werden, ist dies ein absolut notwendiger Standard. Die Vermögens- und Ertragswerte zeigen weitmöglichst die tatsächlichen Werte.

Welche finanziellen Kennzahlen sind von der Umstellung betroffen?

Fast alle, da die meisten ER und Bilanzpositionen von der Umstellung betroffen waren.

Welches ist der grösste Nutzen für einen Leser der heutigen Jahresrechnung im Vergleich zur Jahresrechnung nach dem OR?

- Detailliertere Gliederung der Bilanz, etc.
- Eigenkapitalnachweis
- Offenlegung der Bewertungsgrundsätze

- Detailliertere Offenlegungen zu einzelnen Bilanzpositionen (z. B. Sachanlage- oder Rückstellungsspiegel)
- Realitätsnähere Bewertung aufgrund True and Fair View-Ansatz
- Umfangreicherer Jahresbericht (Lagebericht)
- Weitere: Angaben zu Nahestehenden

Auf welche Statistiken wirkt sie die Umstellung des Rechnungslegungsstandards aus?

- Krankenhausstatistik
- ITAR_K
- Swiss-DRG
- Weitere: BFS Anlagen-Datensatz -> bei allen im wesentlichen aufgrund der höheren Anlagenutzungskosten durch die Aufwertung der Anlagen

Nach welchen Grundsätzen behandeln Sie Fonds und Spezialkonten?

- Gemäss Handbuch von H+ (Unterteilung aufgrund der wirtschaftlichen Substanz in zweckgebundene Fonds des Fremdkapitals oder freie Fonds des Eigenkapitals)
- Andere Methode:

Bei wesentlichen Forderungen sind konkrete Ausfallrisiken einzeln zu berücksichtigen. Andernfalls erfolgt eine Pauschalwertberichtigung aufgrund der Fälligkeitsstruktur. Anhand welches Kriteriums ermitteln Sie "wesentliche" Forderungen für die Einzelwertberichtigung?

- Ausfallwahrscheinlichkeit, spezieller Erkennung von Forderungen in Betreuung, Inkassovorgängen, mit Abzahlungsvereinbarungen, verstorbene und Anträge an Ergänzungsleistungen, somit können diese Forderungen spezifisch ausserhalb der fälligkeitsstruktur stärker wertberichtigt werden. Pauschal nach Fälligkeitsstruktur gemäss Angaben im Finanzbericht
- Forderungsvolumen, > CHF
- Andere:

Wie bewerten Sie stationäre Überlieger (noch nicht vollständig erbrachte Leistungen)?

- Completed Contract Methode gemäss Handbuch von H+
- Completed Contract Methode mit Abweichungen zum Handbuch von H+
- Percentage of Completion Methode mit anteiliger Gewinnrealisierung
- Andere: durchschnittlicher CMI der letzten 12 Monate pro Klinik/Bereich * effektive Baserate / 2 (Anteilig/hälftig Eintritts-/Austrittsjahr) je nach Anzahl der Spezialfälle zB. viele IPS-Fälle wird der CMI entsprechend angepasst, um einer Tatsächlichen Einschätzung automatisiert zu entsprechen

Gibt es bei Ihnen ein standardisiertes Verfahren zur Prüfung, ob bei Sachanlagen Anzeichen für eine Wertminderung bestehen?

Jährlich im Dezember erfolgt eine Inventur auf Stufe der Abteilungsleitungen, mit Auflistung aller Anlagen, wo eine entsprechende Angabe zum Anlagen-Abgang, Teilabgang, Wertminderung, Bemerkung eingetragen werden kann. Die Rückmeldungen werden mit entsprechenden Zugängen oder Rücksprache mit Betrieb plausibilisiert und wo möglich mit der Gerätedatenbank (umfasst alle medizintechnischen Anlagen, Haustechnischen-Anlagen, IT-Anlagen) abgestimmt.

Nach welcher Methode wird der Nutzwert (als Teil des erzielbaren Wertes) ermittelt?

n.a.

Welche Sachverhalte führten bei der Erstbewertung zu wesentlichen Neubewertungsreserven?

- Goodwill
- Andere immaterielle Anlagen
- Sachanlagen zu aktuellen Werten bewertet
- Weitere: Delkredere, Warendritteln, Rückstellungen, TP

Wurden Sie bei der Bildung von Rückstellungen durch die strikteren Vorgaben der Swiss GAAP FER eingeschränkt?

Ja, notwendige Rückstellungen wurden durch die Revision nicht bewilligt, aufgrund zu wenig detaillierten Nachweisen/Kalkulationen, welche im Folgejahr in voller MCHF Höhe angefallen sind. Die Erfahrung zeigt, dass je nach Ermessen des Revisors Sachverhalte verschieden beurteilt werden.

Welche Empfehlung geben Sie einem Spital, bei dem die Planung der Swiss GAAP FER erst in Planung ist?

Genügend Zeit & Ressourcen, 1 Jahr Vorlauf um das Vergleichsjahr nach Swiss GAAP FER gleichzeitig zu bewerten, je nach System mit anderen Bewertungskreisen, zusätzlicher Buchungsperiode oder an fixen Tagen wie 1.1 /31.12 die nachträglichen FER-Buchungen einfügen. Und die Prozesse so zu gestalten, dass das laufende Geschäft möglichst wenig betroffen ist, zB. Bruttoverbuchung der Fonds technisch nur beim Jahresende, Anlagenbewertungen mit 3 Bewertungskreise FIBU, Rekole, VKL, und die internen Ansprechpartner für Rückstellungen (HRM, Rechtsdienst, etc.) frühzeitig einzubeziehen, damit Änderungen bereits by the way ohne grossen Aufwand gelebt werden können.

Anhang G: Interview F. Grant

M. Danzeisen: Was waren die grössten Herausforderungen bei der Umstellung auf die Swiss GAAP FER? #00:00:34-8#

F. Grant: Zuerst einmal galt es herauszufinden, wo man überall vom Standard abweicht. Bei den Vorräten beispielsweise musste man zuerst eine Inventur durchführen, damit man wusste, wo stille Reserven vorhanden sind. Es galt alle Tatbestände herauszufinden, die unterschiedlich wertberichtet oder abgegrenzt werden. Das hat sehr viel Zeit benötigt. Bei den Anlagen war es sehr aufwändig, alle Angaben und Daten sauber zusammenzutragen. Hier bestanden z. T. Unsicherheiten, welche Werte man überhaupt verwenden kann. Wir haben PWC beauftragt, die Immobilienbewertung nach Swiss GAAP FER vorzunehmen. #00:01:33-1#

M. Danzeisen: In der Anlagebuchhaltung sind die Unterschiede zwischen OR und Swiss GAAP FER nicht überall so gross. Ist es bei der Anlagebuchhaltung besonders herausfordernd, dass man überhaupt alle Werte hat und dass die Anlagebuchhaltung konsequent und sauber geführt wird? Oder sind es doch die unterschiedlichen Bewertungsansätze die eine Rolle spielen? #00:02:04-7#

F. Grant: Das muss nicht unbedingt sein. Bei uns sind es die unterschiedlichen Aktivierungsgrenzen zwischen dem Kanton und unserer Aktivierungsgrenze nach Swiss GAAP FER welche die grössten Bewertungsdifferenzen ergaben. Wir waren bis 2005 eine Dienststelle des Kantons und haben die Immobilien nicht selber geführt, sondern lediglich für die Kostenrechnung berücksichtigt. Der Kanton hatte die Anlagen aktiviert, jedoch nach einer Aktivierungsgrenze in einer ganz anderen Grössenordnung. Entsprechend musste man zuerst aufgrund irgendwelcher Bauabrechnungen herausfinden, was man effektiv ausgegeben hatte. Dort, wo man die Bauabrechnungen nicht mehr hatte, musste man aufgrund der Gebäudeversicherungswerte mit Indexierung auf das entsprechende Jahr zurückrechnen. Das hat die PwC in Zusammenarbeit mit den Bauverantwortlichen des Spitals und mit den Bauverantwortlichen des Kantons durchgeführt. Sie haben auch gleich die Unterteilung nach der Baukostengruppe und nach den Anlageklassen von Rekole unterteilt. Sie haben dies auf der Stufe wie Fenster, Kücheneinrichtung, d. h. auf der BKP 2er-Ebene gemacht. Nach Empfehlung der KPMG haben wir es auch aktiviert auf dieser BKP-Ebene, wirklich auf Fenster, auf Fenster, auf Flachdach, auf Inneneinrichtung, Elektro, Sanitär. #00:04:38-5#

M. Danzeisen: Dies ist noch detaillierter als die Rekole-Anlageklassen. #00:04:42-7#

F. Grant: Genau. Rekole wäre Sanitär, Heizung und Klima im C1. Wir hatten C1.1, C1.2, C1.3, C1.4 nicht nur ein C1. #00:04:53-1#

M. Danzeisen: Was ist das für eine Unterteilung, welche Sie erwähnt haben? #00:05:01-1#

F. Grant: Aus dem Rekole gibt es C1... #00:05:02-5#

M. Danzeisen: Nein, das andere mit der Abkürzung. #00:05:06-8#

F. Grant: Baukostengruppe des BKP = Baukostenplan. Auf jeder Bauabrechnung stehen die Zuordnungen. #00:05:23-1#

M. Danzeisen: SKP kenne ich. #00:05:26-1#

F. Grant: Genau. BKP ist gesamtschweizerisch, SKP ist auf Spitäler ausgerichtet. #00:05:41-1#

M. Danzeisen: Sie hatten entsprechend einen grossen Aufwand, bis Sie überhaupt die Werte hatten? #00:05:48-5#

F. Grant: Genau. Wir haben die Anlagen bei unserer Verselbständigung vom Kanton übernommen, jedoch nur die Einrichtungen und spitalspezifische Installationen. Die Gebäude selber haben weiterhin dem Kanton gehört. Die PwC hat die Unterteilung vorgenommen, welche Anlagen wir aktivieren müssen und welche beim Kanton aktiviert bleiben müssen. #00:06:18-7#

M. Danzeisen: Es stellt sich die Frage, was noch zum Gebäude gehört und was schon als Einrichtung gilt. #00:06:22-2#

F. Grant: Genau, die Abgrenzung zwischen C1 und C2 ist nicht einfach. Wenn man den OPS betrachtet: Was gehört noch in den Gebäudeversicherungswert hinein und was nicht? Z. B. Notstromaggregate oder spezifische Einrichtungen, die nur das Spital benötigt. Bei anderen Kantonen sind bestimmte Sachen nicht im Gebäudeversicherungswert beinhaltet. Z. B. hat uns die KPMG mitgeteilt, dass die ganzen Küchen nicht hineingehören, weil diese in der gesamtschweizerischen Praxis nicht im Gebäudeversicherungswert beinhaltet sind. Bei uns ist dieser Punkt aber explizit in der Police drin, daher konnten wir die Küchen im normalen Bereich aktivieren. Wir mussten alles anschauen. Die PwC betrachtete es später wiederum nach ihren Regeln und wir mussten abklären, ob es auch so ist, wie es in der Police steht. #00:07:35-0#

M. Danzeisen: Es benötigte Abklärungen in verschiedene Richtungen. #00:07:35-1#

F. Grant: Man hat nicht jede einzelne Anlage vertieft überprüft, aber sicherlich die speziellen Sachen, die spitalspezifisch sind. Zudem mussten wir die alten Werte nach dem OR ausbuchen und die neuen Werte einbuchen. Dies war sehr viel manueller Aufwand. #00:08:08-8#

M. Danzeisen: Das kann ich mir vorstellen. Ich habe Ihre Abschlüsse betrachtet, d. h. den letzten nach dem OR und den ersten nach den Swiss GAAP FER. Dort werden die Neubewertungsreserven einem Baufonds zugeteilt. Haben mehrheitlich die Positionen des Anlagevermögens zu den Neubewertungsreserven geführt? #00:08:40-5#

F. Grant: Nicht nur, es macht aber sicher den grossen Teil aus. Das Delkredere löste ebenfalls Neubewertungsreserven aus. Nach Swiss GAAP FER brauchten wir eine Kenngrösse, wie viel effektiv abzuschreiben ist. Wir haben gewisse Merkmale mit einem entsprechenden Abschreibungssatz bestimmt. Z. b. Wenn jemand in Betreuung ist oder seit mehr als einem Jahr eine Abzahlungsvereinbarung hat, wird diese Forderung zu 100% abgeschrieben. #00:09:22-7#

M. Danzeisen: Und 180 Tage schreiben Sie gemäss Jahresabschluss mit 50% ab. #00:09:24-1#

F. Grant: Genau. Diese Berechnung aufgrund unserer Erfahrungen haben wir erstellt, damit wir eine nachvollziehbare Grundlage haben. Dies war auch wichtig für die Erstabnahme durch die Revision. Wir konnten es nicht einfach irgendwie machen, sondern mussten es auch plausibilisieren können. #00:10:04-5#

M. Danzeisen: Die Systematik wird geschärft durch Swiss GAAP FER. #00:10:12-5#

F. Grant: Als Basiswertminderung haben wir nun eine pauschale Abrechnung, bei der wir bei bestimmten Sachverhalten noch ins Detail gehen können. Alle die in einer Betreuung sind oder eine Abzahlungsvereinbarung haben, etc. können wir mittels eines Codes ausweisen. Aufgrund dieser Codes können wir zuweisen, wie viele Prozent zusätzlich zur zeitlichen Wertberichtigung, wenn einer über 90 oder über 180 Tage ist, abzuschreiben sind. Beide Aspekte sind daher abgebildet. #00:10:32-2#

M. Danzeisen: D. h. das Mahnwesen trägt die Codes gleich nach. #00:10:40-1#

F. Grant: Genau. Die Debitorenbuchhaltung setzt die Codes für die Bewirtschaftung der Forderungen ein. Für die Berechnung des Delkrederes werden keine zusätzlichen Codes

geführt. Nebst dem Delkredere hat man die ganzen Rückstellungen, die man nach Swiss GAAP FER prüfen und ggf. neu bewerten mussten. Auch die transitorischen Passiven musste man alle anschauen, ob man diese weiterhin begründet sind. #00:11:49-1#

M. Danzeisen: Darf ich bei den Rückstellungen gleich noch eine Frage stellen. Wenn man den 2013er-Abschluss mit dem Restatement im 2014 vergleicht, haben sich die Rückstellungen stark verringert. Ist dies zurückzuführen auf die strengeren Ansatzkriterien bei Rückstellungen unter Swiss GAAP FER? #00:13:17-8#

F. Grant: Ein Teil sicher. Ein anderer Teil hätte man auch unter OR auflösen können, weil die Unterdeckung der Pensionskasse nicht mehr vorhanden war. Dies ist hier auch eingeflossen. Wir hatten sicherlich Positionen welche durch die strengeren Vorgaben aufgelöst wurden. Z. B. bei Haftpflichtfällen oder anderen Risiken. #00:14:25-5#

M. Danzeisen: Um nochmals auf die Umstellung zurück zu kommen, was sind hier die wichtigsten Entscheidungen, die es zu treffen gilt im Rahmen des Projektes? #00:14:37-7#

F. Grant: Ich denke, jeder weiss ungefähr, wo sich die wesentlichen Bewertungsunterschiede befinden. Wichtig ist aber, dass man sie auch belegen kann, damit die Revision dies auch überprüfen kann. Das braucht sehr viel Zeit. Ich war froh, konnten wir ein Jahr lang arbeiten ohne bereits einen Swiss GAAP FER-Abschluss ausweisen zu müssen. Im zweiten Jahr hatte man somit gleich die Vergleichsdaten. Wir hatten diese Zeit. Für andere, die nur mit dem OR als Vorjahresdaten arbeiten, ist es schwieriger. #00:15:17-5#

M. Danzeisen: Wenn man sozusagen zurückrechnen muss. #00:15:24-0#

F. Grant: Genau, das war bei uns ein Vorteil. #00:15:29-0#

M. Danzeisen: Wie ist es mit den Wahlrechten und Ermessensspielräumen, waren dies eher kleine Sachen oder gab es hier noch wichtige Entscheidungen? #00:15:43-2#

F. Grant: Wir hatten damals nur ein Wahlrecht, welches im Jahr darauf so oder so gekappt wurde. Wir haben damit schon gerechnet und es daher nicht so angewendet. Wir waren zuerst in Zusammenarbeit mit der PwC, später mit der KPMG. Die haben uns super unterstützt. Wir haben dann eine Zwischenrevision mit der Finanzkontrolle gemacht, die für uns zuständig ist, haben alles offengelegt und ihnen die Unterlagen gezeigt, bevor wir im Jahresabschluss Zahlen haben, die wir nur noch ungern verändern wollten. Die Prüfung fand mit einem Schwerpunkt auf Swiss GAAP FER statt. Wir

mussten auch noch Definitionen treffen in Bezug auf die Bruttoverbuchung für Forschungs- und Drittmittelgelder. Wir hatten Pool-Konten der Ärzte... #00:17:31-6#

M. Danzeisen: Honorarpools? #00:17:34-3#

F. Grant: Damit sind nicht die Honorarpools gemeint, die Honorarpools wurden unabhängig der Umstellung auf Swiss GAAP FER in den Lohnprozess integriert und nicht mehr bilanziert.. Wenn Ärzte Vorträge halten und honoriert werden, buchten wir diese Gelder auf ein Bilanzkonto und der Arzt kann diese nachher verwenden. Diese Gelder haben wir zuerst nach den Vorgaben der Fonds behandelt, haben den Verbuchungsprozess aber mittlerweile geändert. #00:18:33-0#

M. Danzeisen: D. h. es ist noch eine Verbindlichkeit? #00:18:39-3#

F. Grant: Früher hatten wir es wie ein Legat als Verbindlichkeit ausgewiesen. In der Zwischenzeit buchen wir es ganz normal über die Erfolgsrechnung. Man lernt also auch aus Erfahrungen, die man nachher nicht mehr so macht. Dies hat sicher auch damit zu tun, dass wir in der Zwischenzeit die Revisionsstelle gewechselt haben. n. Ähnlich war es auch bei den Drittmitteln und Legaten, bei denen man eine Bruttoverbuchung einbauen musste. Früher, wenn man Geld ausgab, buchte man Passivkonto an Bank. Bei einer Einnahme, buchte man Bank/Kasse an das Passivkonto. Das wars. Jetzt bei der Bruttobuchung muss man genau sagen, ob es ein Zu- oder ein Abgang des Fonds ist und dies brutto in der Erfolgsrechnung unter der korrekten Erfolgsrechnungsposition buchen. #00:19:40-3#

M. Danzeisen: Weil Sie nachher auch eine Veränderungsrechnung im Anhang offenlegen. Honorarpools haben Sie auch noch? #00:20:02-8#

F. Grant: Die Honorarpools haben wir im 2014 abgeschafft. Die hatten wir am Anfang noch drin. Aus anderen, innerbetrieblichen Gründen haben wir diese überführt in eine Effektivauszahlung über die Lohnzahlung. Das hatte keinen Zusammenhang mit Swiss GAAP FER. #00:20:21-9#

M. Danzeisen: D. h. Sie haben nur noch unterjährig eine Verpflichtung und haben am Ende Jahr keinen Saldo mehr in der Bilanz. #00:20:35-4#

F. Grant: Nein. Es sind nur noch die effektiven Verpflichtungen von Belegärzten als Verpflichtungen drin. Bis Februar 2014 hatten wir noch Pool-Konten mit unterjährigen Akontozahlungen und effektiver Ausschüttung Ende Jahr. #00:21:05-6#

M. Danzeisen: Was für Herausforderungen gibt es im laufenden Betrieb, gegebenenfalls auch bei den Monatsabschlussarbeiten? #00:21:31-7#

F. Grant: Schwierig zu sagen, weil man sich schnell einlebt. Die Bruttoverbuchung hat sicherlich einen Einfluss. Wir mussten festlegen, ob wir das laufend machen oder nur gewisse Korrekturen per Jahresende. Pro Sachverhalt haben wir das festgelegt. Die Bruttoverbuchung buchen wir wie bis anhin unter OR und machen die Bruttoverbuchung erst Ende Jahres. Ein anderes Beispiel ist das Delkredere. Dieses haben wir früher mehrmals jährlich gebucht. Man könnte dies monatlich machen. Wir haben jedoch entschieden, aufgrund des fehlenden zusätzlichen Nutzens die Buchungen nur noch per Jahresende vorzunehmen. Die Rückstellungen und Abgrenzungen schaut man unter Swiss GAAP FER mit anderen Augen an, was man darf und was nicht. Rückstellungen buchen wir jährlich. Abgrenzungen buchen wir auch unterjährig. #00:22:43-0#

M. Danzeisen: Dies ist aber auch eher ein Thema beim Jahresabschluss selber. #00:22:51-7#

F. Grant: Genau. Der Anhang ist auch ein Thema. Was muss man nun nach Swiss GAAP FER im Anhang aufführen und was nicht? Unsere OR-Abschlüsse hatten immer viel mehr Textinformationen drin. Heute hat man bestimmte Anforderungen an die verschiedenen Spiegel (z. B. Sachanlagen oder immaterielle Anlagen). Früher gab es einen Investitionsspiegel, der uns damals mehr zugesagt hat. Die neuen Offenlegungen sagen anderes aus und in der Zwischenzeit hat man sich daran gewohnt und das Alte mit der Zeit weggelassen. Für den Spitalrat/Spitalleitung hat man die alten Darstellungen zuerst mitgeführt und extern nur noch Swiss GAAP FER gezeigt. Das betrifft aber auch nicht wirklich das laufende Geschäft, sondern die Monats-, Trimester- oder Jahresabschlüsse. #00:24:06-2#

M. Danzeisen: Nochmals zwei technische Themen. Bei den Warenvorräten ist die Wertberichtigung im 2013 auf das Restatement des 2013 hin stark gesunken. Wie hat sich hier die Verbuchungsmethode geändert? Im Restatement ist keine Wertberichtigung mehr offengelegt, im 2013er-Abschluss waren es noch 1.3 Mio. #00:24:48-0#

F. Grant: Das liegt natürlich am Warendrittel. Früher hat man den Warendrittel pauschal gebucht. Das konnte man später nicht mehr machen. #00:24:56-9#

M. Danzeisen: Sie nehmen auch keine Wertberichtigung aufgrund der Lagerreichweite vor? #00:24:58-9#

F. Grant: Nein, wir haben eine laufende Inventur von allen System-geführten Artikeln. Wenn ein Verfallsdatum nicht mehr aktuell ist, wird der Artikel laufend entnommen. Wir haben am Anfang alle grösseren Lager geschätzt und inventiert. Bei jenen, die einen Warenwert unter CHF 100'000 aufwiesen, hat man entschieden, ohne Anzeichen einer wesentlichen Vorratzzunahme nicht zu inventieren. Bei jenen über CHF 100'000 führt man eine jährliche Prüfung durch und aktiviert diese. In der Zwischenzeit gibt es zwei Lagerstellen, die neu unter CHF 100'000 liegen und somit nicht mehr inventarisiert werden. Man versucht, immer weniger Geld in den Beständen zu führen und entsprechend immer laufend und schneller zu bestellen. Denn das ist viel Geld, das gehortet wird. #00:26:25-5#

M. Danzeisen: Genau, Kapitalbindung. #00:26:29-1#

F. Grant: Genau. Das ist eine Entwicklung, die nicht mit Swiss GAAP FER zusammenhängt, sondern eine natürliche Entwicklung, die jeder durchmacht. #00:26:46-5#

M. Danzeisen: Die Überlieger sind auch immer ein Thema im Gesundheitswesen. Sie schreiben im Jahresabschluss, dass Sie diese mit " kalkulierten, klinikspezifischen Pauschalen" bewerten. Sind dies Kostenpauschalen oder Ertragspauschalen, bei dem Sie auch einen Teilgewinn realisieren? #00:27:13-4#

F. Grant: Das sind eigentlich Ertragspauschalen, wobei das ist übertrieben gesagt. Bei der Swiss GAAP FER Umstellung waren wir bei der Fakturierung stets einen Monat zu spät. Es hat uns immer ein Monat in den Büchern gefehlt. Das hat man bei der Swiss GAAP FER Umstellung aufgeholt. Man hat eigentlich, den verspäteten Monat bilanziert bzw. abgegrenzt und den Ertrag eingebucht. Die Akutabgrenzungen sind teilweise schon ausgetreten. Es gibt auch solche, die schon ausgetreten sind, aber noch nicht codiert werden konnten. Für diese rechnen wir die Baserate, die pro Kanton vorgegeben ist und mit den Krankenkassen verhandelt wurde, ca. CHF 9'500 mit dem CMI-Durchschnitt der letzten zwölf Monate pro Klinik (zb. Gyn, Chir, Med, Orth, Uro, etc). Wir haben jedes Trimester den CMI aufgrund der letzten zwölf Monate überprüft und neu hinterlegt. Wenn man nun viele IPS-Fälle hatte, wurde der CMI etwas erhöht. Ohne ausserordentliche Anzeichen nahm man die Erfahrungen der letzten zwölf Monate. Rechnet man die Baserate mal den CMI, ergibt sich der Ertrag. Bei den Überliegern nehmen wir davon immer die Hälfte, weil die andere Hälfte im neuen Jahr beim Austritt anfällt. Wenn er noch nicht codiert werden konnte, weil es z. B. ein IPS-Fall ist, bei dem man noch auf einen Bericht warten musste, dann wird er auch mit durchschnittli-

chen CMI gerechnet, aber nicht halbiert, weil der Ertrag noch ganz im alten Jahr passiert. Wo die Überlieger in der Bilanz aktiviert werden, war auch eine Diskussion. Die PwC sagte, es handle sich um Vorräte. Wir waren jedoch nicht glücklich, dass man diese als angefangene Arbeiten in den Vorräten ausweisen soll. #00:30:12-4#

M. Danzeisen: Jetzt zeigen Sie diese als aktive Rechnungsabgrenzung. #00:30:18-5#

F. Grant: Ja, genau. KPMG und auch die Finanzkontrolle sind hier etwas offener, dass man die Überlieger nicht als Vorräte zeigen muss, sondern man sie auch als transitorische Aktive oder als separate Position zeigen kann.. In den Spitälern sieht man hier aber verschiedene Möglichkeiten. #00:31:01-7#

M. Danzeisen: Ich habe verschiedene Jahresberichte angeschaut. Zum Teil wird es in einer separaten Position gezeigt, zum Teil als aktive Rechnungsabgrenzung. Ganz verschieden. #00:31:08-2#

F. Grant: Wir haben das für uns definiert und in einem Accounting-Manual festgeschrieben, wo wir von den Empfehlungen abweichen. Es ist aber nicht so, dass dies nicht Swiss GAAP FER entsprechen würde. #00:31:28-4#

M. Danzeisen: Kommen wir noch auf die Auswirkungen gegenüber den Anspruchsgruppen zu sprechen. Hat sich durch die Umstellung etwas im Kontakt mit Banken oder Kreditgebern geändert? #00:31:43-1#

F. Grant: Sicher hat sich die Vergleichbarkeit mit anderen Spitälern positiv entwickelt. Wir mussten uns bisher nicht verschulden, daher ist das Thema mit den Banken nicht so vordergründig. #00:31:58-3#

(An dieser Stelle folgte ein Unterbruch der Telefonverbindung, weshalb ein zweiter Anruf folgte und die Zeiten entsprechend bei null beginnen.)

M. Danzeisen: Sie haben zuletzt gesagt, dass sich die Vergleichbarkeit positiv entwickelt hat und dass die Banken bei Ihnen nicht so ein grosses Thema waren. #00:00:44-3#

F. Grant: Habe ich bezüglich Vergleichen noch gesagt, dass je nachdem, ob ein anderes Spital Rekole zertifiziert ist, man aufpassen muss, was man in der Erfolgsrechnung miteinander vergleicht. Oder auch, ob ein Spital das Gebäude selber finanzieren muss oder ob dies über die Miete läuft. D. h. ob es in den Abschreibungen oder in den Mietkosten drin ist. Man muss zuerst immer schauen, ob man sich wirklich vergleichen kann. #00:01:13-3#

M. Danzeisen: Was hat sich für den Eigentümer, ich nehme an, das ist bei Ihnen der Kanton, durch die Umstellung für Vor- und Nachteile ergeben? #00:01:30-6#

F. Grant: Der Kanton hat ein paar Millionen mehr Dividende erhalten, weil wir eine Gewinnregelung eingeführt haben, die wir auch transparent einhalten müssen. Ergebnisglättung durch die Bildung von Rückstellungen ist nicht mehr möglich. Dies ist dem Kanton entgegengekommen. Vorher hat man geschaut, dass man den Gewinn glätten kann. Über die Jahre hat sich vieles wieder ausgeglichen. Sonst gab es für den Kanton keine Veränderungen, weil wir eigenständig sind. Weil ich vorher nicht im Unternehmen war, weiss ich jetzt auch nicht einmal, ob wir davor auch eine Dividende hatten oder erst mit der Umstellung. #00:02:33-0#

M. Danzeisen: Der Kanton hat sicherlich auch eine bessere Vergleichbarkeit und mehr Transparenz erhalten. #00:02:38-2#

F. Grant: Der Kanton kann unsere Bilanz besser lesen. Wir haben in Schaffhausen aber nur unser Spital, welches eine Tochter des Kantons ist. Die Hirslanden Klinik Belair ist eine Privatklinik. Der Kanton hat daher nicht viel, was er interkantonal vergleichen kann. Je länger je mehr, können sie die Erfolgsrechnung auch für die Rekole-Zertifizierung anschauen. Dadurch wissen sie, wie sie für die Statistiken nach BfS, die Daten lesen müssen. Das hilft ihnen bestimmt. #00:03:08-8#

M. Danzeisen: Auch um die Abstimmung zwischen Rekole und Swiss GAAP FER zu machen. #00:03:14-2#

F. Grant: Ja. Bisher war dies nicht so. Seit ca. einem Jahr, seit sie die Daten besser verstehen, ist dies nun stärker der Fall. Dies hängt nicht mit der Umstellung auf Swiss GAAP FER zusammen, sondern auch mit dem Wandel der Zeit. Der Kanton steht auch unter mehr Druck und muss die Daten auch versteht und Subventionen hinterfragen. Das kommt sicher vermehrt. Hier hilft Swiss GAAP FER mit einer transparenteren Darstellung. #00:03:59-9#

M. Danzeisen: Noch zwei abschliessende Fragen. Was ziehen die Spitäler Schaffhausen für einen Nutzen aus der Anwendung der Swiss GAAP FER? #00:04:17-8#

F. Grant: Sicher die Vergleichbarkeit. Ein Buchhalter hat zudem gerne eine gewisse Regelung, an die er sich halten kann. Swiss GAAP FER gibt mehr Leitlinien vor. Dafür hat man es früher auch gerne ausgenutzt, dass man Ergebnisse glätten konnte. Das geht jetzt dafür nicht mehr. Das ist ein Nachteil. #00:04:39-6#

M. Danzeisen: Sie vergleichen sich auch aktiv mit dem Abschluss von anderen Spitälern? #00:04:46-5#

F. Grant: Sicher. Das sind nicht nur wir, sondern auch die Spitalleitung und der Spitalrat, die mit Studien und Benchmarks Vergleiche ziehen. Das kann man nun sicher besser machen. Auch Vergleiche mittels EBITDA und andere Kenngrößen werden heute häufiger durchgeführt. Das braucht es auch. Für uns insbesondere auch bezüglich unseres Neubaus, damit wir uns mit Fremdmitteln finanzieren können. #00:05:19-0#

M. Danzeisen: Würden Sie Swiss GAAP FER als einen strengen Rechnungslegungsstandard bezeichnen? #00:05:21-0#

F. Grant: Wenn man es vergleicht mit den IFRS, nein. Es ist eigentlich ein Mittelweg, ein gangbarer Mittelweg, der in den meisten Fällen eine sehr gute Lösung bietet. #00:05:42-3#

M. Danzeisen: Das wäre es von meiner Seite.

Anhang H: Fragebogen G. Siegrist

Welche Unterschiede zwischen den Vorschriften nach dem OR und nach den Swiss GAAP FER bringen die grössten Veränderungen im Jahresabschluss mit sich?

- Verstärkte Offenlegung
- Verbot zur Bildung von stillen Reserven aufgrund des True and Fair View-Ansatz
- Unterschiedliche Bewertung
- Kapitalkonsolidierung
- Rückstellungsbildung
- Abbildung der Personalvorsorge
- Weitere:

Auf die Bewertung welcher Bilanzpositionen hat die Umstellung auf die Swiss GAAP die grössten Auswirkungen?

- | | |
|---|--|
| <input type="checkbox"/> Wertschriften | <input type="checkbox"/> Finanzanlagen |
| <input type="checkbox"/> Forderungen | <input type="checkbox"/> Immaterielle Anlagen |
| <input type="checkbox"/> Vorräte | <input type="checkbox"/> Verbindlichkeiten |
| <input type="checkbox"/> Leasing | <input checked="" type="checkbox"/> Rückstellungen |
| <input type="checkbox"/> Langfristige Aufträge | <input type="checkbox"/> Abgrenzungen |
| <input checked="" type="checkbox"/> Sachanlagen | <input type="checkbox"/> Weitere: |

Welche externen Anspruchsgruppen sind von einer Umstellung des Rechnungslegungsstandards besonders betroffen?

- Eigentümer, weil die True and Fair View eine Beurteilung der Finanz- und Ertragslage erlaubt, welche stärker nach betriebswirtschaftlichen Kriterien erfolgt und damit die Transparenz erhöht.
- Kreditgeber, weil
- Versicherer, weil
- Politik, weil aussagekräftigere Vergleiche der Ertrags- und Finanzlage von Spitälern möglich sind (siehe auch PwC Finanzstudie). Ferner gleiche Vorteile wie vorstehend für Eigentümer.
- Weitere, weil

Welche Anpassungen im internen Kontrollsystem (IKS) von Spitälern hat der Wechsel auf die Swiss GAAP FER zur Folge?

Wenig direkter Einfluss auf Prozessebene isoliert wegen Swiss GAAP FER.

Welche Veränderungen ergeben sich für die Betriebsbuchhaltung?

Die Betriebsbuchhaltung in Spitälern folgt meist dem Konzept Rekole. Swiss GAAP FER und Rekole sind grösstenteils kompatibel, ausser bei spezifischen Kostenrechnungsthemen wie z.B. kalkulatorischen Zinsen, Überabschreibungen

Wie verändert sich die interne Finanzberichterstattung und -planung?

Idealerweise empfehlen wir, die Buchführung, interne Finanzberichterstattung und auch Budgetierung/Finanzplanung auf Basis des Swiss GAAP FER Konzepts aufzubauen. Damit wird Konsistenz und eine durchgängig betriebswirtschaftliche Sicht auf Basis eines anerkannten Standards erreicht.

Welchen Besonderheiten von Spitälern und Kliniken gilt es bei der Anwendung der Swiss GAAP FER besondere Beachtung zu schenken?

Sonderthemen insbesondere im Bereich der Buchführung von Honorarpools, Fonds, Drittmittel etc. – vor allem bei Universitätsspitälern. Ferner Beurteilungsfragen im Bereich von Tarifrissen und entsprechenden Rückstellungen.

Welchen finanziellen Effekt hat eine Umstellung auf die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage eines Spitals?

Kann nicht allgemeingültig beantwortet werden. In der Praxis zeigt sich bei der Umstellung häufig eine Erhöhung des ausgewiesenen Eigenkapitals durch Aufdeckung von stillen Reserven.

Welche finanziellen Kennzahlen sind von der Umstellung betroffen?

Alle ausser Cash Flow Grössen können betroffen sein.

Welches ist der grösste Nutzen für einen Leser der heutigen Jahresrechnung im Vergleich zur Jahresrechnung nach dem OR?

- Detailliertere Gliederung der Bilanz, etc.
- Eigenkapitalnachweis
- Offenlegung der Bewertungsgrundsätze
- Detailliertere Offenlegungen zu einzelnen Bilanzpositionen (z. B. Sachanlage- oder Rückstellungsspiegel)
- Realitätsnähere Bewertung aufgrund True and Fair View-Ansatz
- Umfangreicherer Jahresbericht (Lagebericht)
- Weitere: alle vorstehenden in Kombination führen zu höherer Aussagekraft und Transparenz. Durch Anwendung eines Standards hat sich die Vergleichbarkeit der Abschlüsse in der Praxis verbessert.

Auf welche Statistiken wirkt sie die Umstellung des Rechnungslegungsstandards aus?

- Krankenhausstatistik
- I_TAR_K
- Swiss-DRG
- Weitere:

Wie stark werden die Unternehmen durch die strikteren Vorgaben der Swiss GAAP FER bei der Bildung von Rückstellungen eingeschränkt?

Durch die klaren Rückstellungskriterien unter Swiss GAAP FER sind Willkürückstellungen nicht möglich.

Welche Empfehlung geben Sie einem Spital, bei dem die Planung der Swiss GAAP FER erst in Planung ist?

Frühzeitig beginnen, Projektplan entwickeln, Handlungsfelder identifizieren, Berater/Coach mit Umstellungserfahrung beiziehen.

Anhang I: Interview G. Siegrist

M. Danzeisen: Es gibt mittlerweile in vielen Kantonen Vorgaben bezüglich Rechnungslegungsstandards in Spitälern. Welches Ziel verfolgen diese damit? #00:01:16-3#

G. Siegrist: Es geht grundsätzlich um die Transparenz und Vergleichbarkeit der Jahresrechnung. Man muss vermutlich unterscheiden, in welcher Funktion die Kantone dies machen. Es gibt einerseits Kantone, die dies in ihrer Rolle als Eigentümer fordern. Andererseits sind es die kantonalen Gesundheitsämter, die diese Forderung in die Leistungsaufträge aufnehmen und es so eine Grundlage findet und dann für alle gilt. Meistens ist es zudem an die Spitalistenplätze gebunden. Man will vermeiden, dass die Jahresrechnungen zu fest durch stille Reserven und deren Auflösung beeinflusst sind. Ich glaube, dass ist das Hauptziel, das hiermit verfolgt wird. #00:02:38-9#

M. Danzeisen: Dann geht es im Rahmen der besseren Vergleichbarkeit vor allem um die realitätsnähere Darstellung der Lage durch den True and Fair View-Ansatz? #00:03:05-7#

G. Siegrist: Genau. Ich glaube, das ist wirklich der Hauptgrund. Wenn Sie mit vor 2012 vergleichen: Damals war es extrem schwierig, die Jahresabschlüsse der Spitälern zu vergleichen und Aussagen zu treffen. Nebst der unterschiedlichen Anwendung der Rechnungslegung unter unterschiedlichen Rechnungslegungsnormen und entsprechender Ermessensspielräume kommen noch die unterschiedlichen Rechtsformen hinzu. Wir sprechen dabei von Aktiengesellschaften, Stiftungen, vielleicht auch Vereinen. Wiederrum andere haben öffentlich-rechtliche Rechtskleider. Entsprechend schwierig waren Vergleiche. Die kantonalen Gesundheitsämter verlangen immer öfter Swiss GAAP FER und auch den ITAR_K, d. h. die Betriebsbuchhaltungsabrechnung. Hier gibt es einzelne Umstellung vom OR zu Swiss GAAP FER in einem Spital

Kantone, die verlangen, dass man eine Überleitung machen kann. Dies ist zwischen der Betriebsbuchhaltung und Swiss GAAP FER meistens wesentlich einfacher, als wenn man eine OR-Rechnung hat. Dies ist auch ein Zeichen dafür, dass man eine Aussage nach möglichst betriebswirtschaftlichen Werten und True and Fair View sucht. Grundsätzlich ist Swiss GAAP FER und Rekole einigermaßen kompatibel. #00:04:44-8#

M. Danzeisen: Was sind Ihrer Meinung nach die Gründe, wieso immer noch wenige Spitäler einen vollständigen Jahresabschluss veröffentlichen? #00:04:59-2#

G. Siegrist: Als einfache Antwort: Weil sie nicht verpflichtet sind. Nur jene, die Anleihen ausstehend haben, sind wirklich dazu verpflichtet. Diese gelten als kotierte Unternehmen und haben Publikationspflicht. Alle anderen veröffentlichen freiwillig. #00:05:39-5#

M. Danzeisen: Wäre es nicht sinnvoll den Abschluss zu veröffentlichen, auch wenn man nicht verpflichtet ist? Damit man den Informationswert steigern und zeigen kann, dass man nichts zu verbergen hat? #00:05:57-0#

G. Siegrist: Als Bürger und Prämienzahler fände ich dies auch gut. Letztendlich sind die meisten privatrechtlich organisierte Gesellschaften. Die, die es freiwillig machen, machen es genau aus dem Grund. Sie sagen, wir sind transparent, wir haben nichts zu verstecken, wir wollen das der Öffentlichkeit berichten. Andererseits gibt es auch Interessen, aufgrund derer die Spitäler nicht alles offenlegen wollen, weil sie privatrechtlich organisiert sind und vielleicht andere Interessen verfolgen. Man muss ehrlicherweise auch sagen, dass die allermeisten Swiss GAAP FER eingeführt haben, weil sie mussten. Ich kenne wenige Beispiele, die dies wirklich freiwillig machen. #00:07:39-7#

M. Danzeisen: Welcher Nutzen bringt einem Spital die Anwendung der Swiss GAAP FER? #00:07:46-9#

G. Siegrist: Es gibt verschiedene Gründe. Intern ist es ein Instrument für die Unternehmensführung, damit man auch intern betriebswirtschaftliche Abschlüsse hat. Dieses betriebswirtschaftliche Zahlenset eignet sich im Gegensatz zum OR-Abschluss auch zur Unternehmensführung. Hinzu kommt, was ich vorher schon gesagt habe. Die Vergleichbarkeit mit der Kostenrechnung ist einfacher als mit einem OR-Abschluss. Es lässt sich vermutlich auch sagen, dass es die Attraktivität für Mitarbeitende im Rechnungswesen steigert, weil Swiss GAAP FER der State of the Art und anspruchsvoll ist. #00:09:00-6#

M. Danzeisen: Kommen wir stärker auf die Umstellung zu sprechen. Was sind die grössten Herausforderungen bei der Umstellung auf Swiss GAAP FER? #00:09:08-7#

G. Siegrist: Meinen Sie dies inhaltlich oder mehr auch organisatorisch? #00:09:21-1#

M. Danzeisen: Beide Aspekte. Inhaltlich hängt es auch mit den Fragen aus dem Fragebogen zusammen. Z. B. welches die grössten Unterschiede zwischen OR und Swiss GAAP FER sind. Hier wird es sicherlich inhaltlich herausfordernd. Aber auch prozessual gibt es bestimmte Herausforderungen? #00:09:41-6#

G. Siegrist: Inhaltlich betrifft dies ihre Frage 2 im Fragebogen. Hier habe ich zwei Kreuze gemacht, eines bei Sachanlagen und eines bei Rückstellungen. Ich glaube inhaltlich betrifft es vorwiegend diese beiden Themen. Man kann vielleicht unterscheiden. Die Sachanlagen sind wahrscheinlich das Thema, das am meisten Aufwand für die Organisation bedeutet. Weil es erfordert, dass man ein Sachanlagenregister hat, dass man die Sachanlagen inventiert, dass man die Nutzungsdauer kennt und alles vollständig aufnimmt. Dies gibt häufig relativ viel Aufwand. Auf der anderen Seite sind die Rückstellungen. Dies ist eher jenes Thema, bei dem es am meisten Diskussion benötigt. Seit 2012 haben wir das SwissDRG-System. Unterdessen hat sich die Situation stark stabilisiert. Respektive wurde es einfacher. Nach der Einführung von SwissDRG bestanden grosse Tarifunsicherheiten. Dies war auch die Zeit mit vielen FER-Umstellungen. Besonders zu dieser Zeit hatte man häufig die Diskussion über die Höhe tarifarischer Rückstellungen, bei denen im OR-Abschluss eine Worst-Case-Einschätzung genügte. Nach Swiss GAAP FER ist ein detaillierteres Vorgehen notwendig, indem man sich überlegt, was der wahrscheinliche Ausgang und die wahrscheinliche Höhe der Rückstellung sind. Dies war nicht einfach, weil man keine guten Anhaltspunkte hatte. Dann gibt es noch viele andere Rückstellungssituationen in Spitälern. Was häufig auch zu Diskussionen führte, sind die zweckgebundenen und freien Fonds, Drittmittel etc.. Das ist ein vielfältiger Topf an Sachverhalten z. B. Fonds, Drittmittel, Forschungsgelder, Poolkonti oder Honorare. Ich weiss nicht, wie sehr Sie schon auf dieses Thema gestossen sind. #00:12:20-9#

M. Danzeisen: Diese Fonds sind ja eine Besonderheit des Gesundheitswesens, die man aufgrund des Verwendungszweckes dem Fremd- oder Eigenkapital zuordnen muss. #00:12:52-4#

G. Siegrist: Genau. Häufige Fragen in Spitälern sind z. B. wie Honorare verteilt werden. Dann gibt es verschiedene Fonds, wenn ein Spital z. B. Spenden erhalten hat oder ein Umstellung vom OR zu Swiss GAAP FER in einem Spital

Fonds für Weiterbildung. Im universitären Bereich gibt es noch die verschiedenen Arten von Forschungsmitteln. Das sind Auftragsforschungsmittel oder Drittmittelforschung. Alles Sachen, die mit Drittmitteln finanziert werden. Das sind die inhaltlichen Themen. Bei den prozessualen Themen... Ich glaube, dort ist es wichtig, dass ein Swiss GAAP FER-Projekt von der Unternehmensleitung, d. h. auch vom Verwaltungsrat, wirklich unterstützt wird. Wichtig ist, wie im Fragebogen geschrieben, dass man frühzeitig beginnt. Es braucht Zeit. Man benötigt einen Projektplan damit man weiss, welche Schritte man durchlaufen muss. Es gilt die Handlungsfelder der Rechnungslegung festzulegen. Ich sage dies nicht, weil wir selber Berater sind, aber es ist hilfreich, wenn man jemanden beizieht, der das schon einmal gemacht hat. So kann man die grössten Fettnäpfchen vermeiden. Generell ist also das Projektmanagement von Bedeutung. #00:15:16-8#

M. Danzeisen: Sie haben die Anlagebuchhaltung bereits angesprochen. Im Fragenbogen haben Sie bei den grössten Unterschieden die unterschiedliche Bewertung nicht angekreuzt. In anderen Interviews habe ich gemerkt, dass in der Anlagebuchhaltung ein grosser Aufwand entsteht. Das haben auch sie vorhin gesagt. Ist es einer der Schlüsselfaktoren für eine erfolgreiche Umsetzung, dass man eine konsequente und saubere Anlagebuchhaltung führt, die alle Anlagen abbildet? #00:16:01-1#

G. Siegrist: Ja, die Anlagebuchhaltung ist sicherlich ein Schlüsselement, weil ein Spital sehr infrastrukturelastig ist und es sehr viele verschiedene Sachanlagen gibt. Auch wenn Sie schlussendlich die Erfolgsrechnung anschauen, ist der Abschreibungsbetrag wesentlich. Bei welcher Frage habe ich dies nicht angekreuzt? #00:16:30-3#

M. Danzeisen: Bei der ersten Frage, wo die Unterschiede sind, die die grössten Veränderungen zur Folge haben. Hier haben Sie den Punkt "Unterschiedliche Bewertung" nicht angekreuzt. #00:16:51-9#

G. Siegrist: Vielleicht ist es auch ein Stück weit im zweiten Punkt drin. Sie können aber das Kreuz dort auch noch setzen. Das stimmt. #00:17:04-6#

M. Danzeisen: Wenn ich es richtig herausgehört habe, liegen die wichtigsten Entscheidungen z. B. bei den Fonds die Zuteilung ins Fremd- und Eigenkapital. Gibt es noch andere wichtige Entscheidungen? #00:17:41-9#

G. Siegrist: Man kann das grundsätzlich beantworten. Swiss GAAP FER bietet viele Wahlrechte. Man muss sich irgendwann über diese Wahlrechte bewusstwerden und

einen Entscheid treffen, wie man es macht. Es gibt wichtigere und unwichtigere, dies kommt auch immer auf die Situation des Spitals drauf an. Ein typischer Fall, den es aber in der Praxis wohl gar nicht häufig gibt, ist die Frage, wie man mit dem Goodwill umgeht. Es gibt verschiedene Themen. Z. B. muss man sich überlegen, was in einem Spital betrieblich und was nicht-betrieblich ist. Hier gibt es unterschiedlichste Auslegungen in der Praxis. Die einen sagen, bei einem Spital ist grundsätzlich alles betrieblich, ausser man hat vielleicht ein Immobilienportfolio, weil man Mietwohnungen an Dritte vermietet. Andere sagen, sogar die Cafeteria sei nicht-betrieblich, was ich eher schwierig finde. Wie gesagt, stehen bezüglich Fonds und Drittmittel Entscheidungen an. Diese sind nicht immer einfach, weil die Zuteilung zu Fremd- oder Eigenkapital nicht immer eindeutig ist. Entsprechend braucht es eine Diskussion. Wir empfehlen aus diesem Grund, dass man ein Rechnungslegungshandbuch erstellt. In diesem ist festgelegt, wie man die Wahlrechte anwendet. Andernfalls kann man in den Rechnungslegungsgrundsätzen die Wahlrechte umschreiben, welche Variante man wählt. #00:19:54-5#

M. Danzeisen: Damit man sich auch selber wieder darauf beziehen kann. #00:20:02-6#

G. Siegrist: Genau. Dass es eben klar ist, dass definierte Grundsätze bestehen. #00:20:14-9#

M. Danzeisen: Kommen wir auf die Auswirkungen einer Umstellung zu sprechen. Hat die Umstellung Änderungen zur Folge im Kontakt mit Banken und Kreditgebern? Wie reagieren diese auf die Umstellung? #00:20:55-8#

G. Siegrist: Wir sind nicht ganz so nahe dran. Ich kann Ihnen das deshalb nur aus der Aussensicht beantworten. Ich glaube, dass die Umstellung von den Banken als positiv erachtet wird und sie es grundsätzlich begrüßen. Im Einzelfall muss man wohl differenzierter sein. Grundsätzlich glaube ich aber, dass das Vertrauen von der Bank als Kreditgeber nicht nur vom Rechnungslegungsstandard abhängt, sondern generell von der Transparenz, welche ein Unternehmen der Bank bietet. Im Prinzip geht es dabei um Vertrauen, welches die Bank über die Zeit gewinnt, weil die Finanz- und Budgetinformationen verlässlich sind. Hier hilft Swiss GAAP FER. Aber als absolute Voraussetzung würde ich es nicht sehen. Zudem ist in Spitälern die Finanzierung häufig durch die Immobilien gesichert. #00:22:57-0#

M. Danzeisen: Man kann oft beobachten, dass durch die Umstellung die Eigenkapitalquote steigt. Hängt dies vor allem mit der Auflösung von stillen Reserven zusammen? Kann man das generell beobachten? #00:23:31-6#

G. Siegrist: Das ist sicher der Haupteffekt aufgrund der stillen Reserven, die mit Swiss GAAP FER aufgedeckt werden. Grundsätzlich ist es so, dass das Eigenkapital unter FER genau aus diesem Grund tendenziell höher ist. Hinzu kommt die Fonds & Drittmittel-Thematik, die in der Tendenz auch zu einem höheren Eigenkapital führt. Auch bei den Abschreibungen ist es so, dass man nach FER konsequent nach Nutzungsdauer geht. Im OR hat man oft schneller abgeschrieben, obwohl die Spitäler nicht steuerpflichtig sind. #00:24:41-4#

M. Danzeisen: Die Fonds inkludieren auch Honorarpools. In den Geschäftsberichten sind diese selten erwähnt. Was sind Ihre Erfahrung, wo diese in der Bilanz abgebildet werden? #00:25:15-0#

G. Siegrist: Das ist unterschiedlich. Grundsätzlich sind es Verbindlichkeiten ggü. den Ärzten und damit kein Eigenkapital. In vielen Abschlüssen sieht man sie jedoch nicht. Einerseits kann es sein, dass es als Verbindlichkeit innerhalb der anderen Verbindlichkeiten ausgewiesen wird und nicht als Fonds. Der andere Grund ist, dass es sich um Verteilinstrumente handelt. Aus Privathonoraren und Zusatzversichertenentgelten werden die Pools geäufnet. Diese haben nachher einen Abrechnungsmechanismus hinterlegt. An vielen Orten werden diese in einer gewissen Periodizität wieder ausgeschüttet und auf null gestellt. #00:26:29-9#

M. Danzeisen: Dann kann es gut sein, dass Spitäler auf das Jahresende hin die Pools komplett ausschütten und deshalb nichts in der Bilanz auftaucht. #00:26:37-5#

G. Siegrist: Genau. Oft wird entweder jährlich oder häufiger wieder ausgeschüttet. Oder es gibt Akontozahlungen, sodass am Schluss die Salden gar nicht mehr so hoch sind. #00:26:58-4#

M. Danzeisen: Noch eine letzte eher technische Frage bezüglich Rückstellungen. Ist das Rückstellungsvolumen unter Swiss GAAP FER kleiner, weil auch die Ansatzkriterien strenger sind? #00:27:48-8#

G. Siegrist: Tendenziell ja, weil keine stillen Reserven und Vorsichtsrückstellung mehr zugelassen sind unter Swiss GAAP FER. Häufig ist es so, die Flexibilität des OR-Abschlusses ermöglichte gewisse Ergebnissteuerung und -glättung. Dies passiert häufig über die Rückstellungen und diese Möglichkeiten sind unter Swiss GAAP FER begrenzt. Und es stimmt schon, wenn man Umstellungsprojekte betrachtet, ist es häufig

so, dass die Rückstellungsbeträge unter Swiss GAAP FER kleiner sind als unter OR. Dies spricht für Ihre Beobachtung. #00:28:50-3#

M. Danzeisen: Noch eine abschliessende Frage: Würden Sie Swiss GAAP FER als einen strengen Rechnungslegungsstandard bezeichnen? #00:28:59-9#

G. Siegrist: Im Vergleich zu was, ist die Frage? #00:29:11-5#

M. Danzeisen: Im Vergleich zum OR. Im Vergleich zu IFRS ist Swiss GAAP FER natürlich weniger streng. #00:29:21-5#

G. Siegrist: Ja, das ist spannend. Ja, im Vergleich zum OR ist Swiss GAAP FER strenger, in Ihren Worten. Anders gesagt, beinhaltet es spezifischere Vorgaben, wie man Sachverhalte behandeln muss. Grundsätzlich ist Swiss GAAP FER ein interessantes Konzept, weil wenn man nicht zu jedem Sachverhalt eine klare Antwort in einem entsprechenden Standard findet und sich auf das Rahmenkonzept zurückbesinnen muss. Was ist eigentlich das Grundprinzip von Swiss GAAP FER und was bedeutet für diese Fragestellung eigentlich "True and Fair View"? Man ist häufig gezwungen, sich zu überlegen, was der Standard eigentlich erreichen will und was dies für den konkreten Sachverhalt bedeutet. In dem Sinne, finde ich dies eine schwierige Frage. Was bedeutet streng überhaupt? Bedeutet es, ich kann machen was ich will oder etwas anderes. #00:31:14-1#

M. Danzeisen: Ich glaube, dass mit den spezifischeren Vorgaben fasst es relativ gut zusammen. Man hat spezifischere Vorgaben im Gegensatz zu früher. #00:31:29-2#

G. Siegrist: Ich glaube, man kann es an dem aufhängen. Swiss GAAP FER hat festgeschrieben, wie gewisse Sachverhalte gemacht werden müssen und es gibt auch mehr Minimumoffenlegungsvorschriften als im OR. Zu IFRS gibt es viel Literatur und viele Beispiele. Im IFRS-Umfeld können Sie für jeden Sachverhalt ein Beispiel oder eine Regelung finden. D. h. sie können es anwenden wie ein Kochbuch, sind aber trotzdem auch gezwungen sich zu überlegen, ob es dem True and Fair View-Ansatz entspricht. Man kann sich bei den IFRS mehr durch die Literatur leiten lassen, die schon geschrieben wurde. Dies ist bei Swiss GAAP FER weniger der Fall. Es kommt dort in der Praxis häufig zu Situationen, in denen man sich selbst überlegen muss, was etwas bedeutet und was innerhalb der gesetzten Schranken die sinnvollste Abbildung eines Sachverhaltes ist. #00:32:44-3#

M. Danzeisen: Gut, das wäre es von meiner Seite. Haben Sie noch Anmerkungen?

#00:32:56-7#

G. Siegrist: Nein, dies ist gut.

Anhang J: Fragebogen K. Salzmann**Welche Unterschiede zwischen den Vorschriften nach dem OR und nach den Swiss GAAP FER bringen die grössten Veränderungen im Jahresabschluss mit sich?**

- Verstärkte Offenlegung
- Verbot zur Bildung von stillen Reserven aufgrund des True and Fair View-Ansatz
- Unterschiedliche Bewertung
- Kapitalkonsolidierung
- Rückstellungsbildung
- Abbildung der Personalvorsorge
- Weitere:

Auf die Bewertung welcher Bilanzpositionen hat die Umstellung auf die Swiss GAAP die grössten Auswirkungen?

- | | |
|---|--|
| <input type="checkbox"/> Wertschriften | <input type="checkbox"/> Finanzanlagen |
| <input checked="" type="checkbox"/> Forderungen | <input checked="" type="checkbox"/> Immaterielle Anlagen |
| <input checked="" type="checkbox"/> Vorräte | <input type="checkbox"/> Verbindlichkeiten |
| <input checked="" type="checkbox"/> Leasing | <input checked="" type="checkbox"/> Rückstellungen |
| <input checked="" type="checkbox"/> Langfristige Aufträge | <input checked="" type="checkbox"/> Abgrenzungen |
| <input checked="" type="checkbox"/> Sachanlagen | <input checked="" type="checkbox"/> Weitere: Fonds und Eigenkapital
(Veränderung der Bewertungskorrekturen) |

Welche externen Anspruchsgruppen sind von einer Umstellung des Rechnungslegungsstandards besonders betroffen?

- Eigentümer, weil
- Kreditgeber, weil
- Versicherer, weil
- Politik, weil
- Weitere, weil

Welche Anpassungen im internen Kontrollsystem (IKS) von Spitälern hat der Wechsel auf die Swiss GAAP FER zur Folge?

k. A.

Welche Veränderungen ergeben sich für die Betriebsbuchhaltung?

Abstimmung KOA-Rahmen und sachlichen Abgrenzungen.

Wie verändert sich die interne Finanzberichterstattung und -planung?

K. A.

Welchen Besonderheiten von Spitälern und Kliniken gilt es bei der Anwendung der Swiss GAAP FER besondere Beachtung zu schenken?

Bewertung unfakturierte Leistungen (Überlieger), Behandlung von Subventionen und Beiträgen aller Art, Verbuchung von Fonds und Drittmitteln, Behandlung von Nebenbetrieben, Konsolidierung von Tochterunternehmen und ausgelagerten Fonds, Bewertung Immobilienübernahme

Welchen finanziellen Effekt hat eine Umstellung auf die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage eines Spitals?

Auf Grund allfälliger neuer Bewertungen gibt es wohl überall Veränderungen.

Welche finanziellen Kennzahlen sind von der Umstellung betroffen?

Alle Kennzahlen, die auf Grund anderer Bewertungskriterien nach Swiss GAAP FER betroffen sind, könnte z.B. sein Anlagedeckungsgrad, Erfolgskennzahlen, etc.

Welches ist der grösste Nutzen für einen Leser der heutigen Jahresrechnung im Vergleich zur Jahresrechnung nach dem OR?

- Detailliertere Gliederung der Bilanz, etc.
- Eigenkapitalnachweis
- Offenlegung der Bewertungsgrundsätze
- Detailliertere Offenlegungen zu einzelnen Bilanzpositionen (z. B. Sachanlage- oder Rückstellungsspiegel)
- Realitätsnähere Bewertung aufgrund True and Fair View-Ansatz
- Umfangreicherer Jahresbericht (Lagebericht)
- Weitere:

Auf welche Statistiken wirkt sie die Umstellung des Rechnungslegungsstandards aus?

- Krankenhausstatistik
- ITAR_K
- Swiss-DRG
- Weitere: sämtliche internen Statistiken, die auf Finanzdaten beruhen, sind davon betroffen.

Wie stark werden die Unternehmen durch die strikteren Vorgaben der Swiss GAAP FER bei der Bildung von Rückstellungen eingeschränkt?

Nach dem OR darf diese Position «missbraucht» werden, um stille Reserven zu bilden oder aufzulösen. Swiss GAAP FER beinhaltet klare Prinzipien, wann Rückstellungen gebildet werden dürfen, daher ist es eine Einschränkung für die Spitäler und Kliniken.

Welche Empfehlung geben Sie einem Spital, bei dem die Planung der Swiss GAAP FER erst in Planung ist?

Eine gute Planung ist Voraussetzung für ein erfolgreiches Projekt. Ebenfalls ist genügend Zeit einzuplanen in der Restatement/Umsetzungsphase.

In der Planungsphase sollen Ausgangslage und Zielsetzungen für das Projekt definiert werden, die wichtigsten Themen grob analysiert werden, den Einführungszeitpunkt und die Meilensteine festlegen, Projektteam und Leiter sowie Zeit- und Kostenbudget festlegen, dann in der Konzeptphase sind die Komponenten der Rechnungslegung einzeln zu analysieren, Soll-Ist Vergleiche der Grundsätze zur Bilanzierung, Bewertung, Buchführung und Offenlegung machen, Entscheide über Wahlrechte und Anwendung von Ermessensspielräumen fällen, sowie den Inhalt für das Handbuch Rechnungslegung (Detailierungsgrad) festlegen. Ebenfalls soll die Struktur der Jahresrechnung festgelegt werden (Erarbeitung eines Entwurfs der Jahresrechnung inkl. Anhangangaben (noch ohne Zahlen) und evtl. wird eine Anpassung des Kontenplans notwendig (Verfeinerung der Kontenstruktur) für das das Restatement und die Umsetzungsphase ist genügend Zeit einzuplanen. Hierzu gehören Erstellung der Eröffnungsbilanz, Bestimmung der Prozesse für die Abschlusserstellung, Umsetzung des Kontenplans, Simulation der Effekte der Umstellung auf die Erfolgsrechnung, Erstellung des Budgets nach FER und Restatement des aktuellen Budgets, Schulung der von den Neuerungen betroffenen Mitarbeitenden und abgeschlossen wird das Projekt mit dem ersten Abschluss nach Swiss GAAP FER.

Ebenfalls ist es so, dass mit der Einführung des neuen Rechnungslegungsrechts die Umstellung auf Swiss GAAP FER nicht mehr diese grossen Veränderungen mit sich bringt, wie nach dem alten Rechnungslegungsrecht. Dies gilt es auch zu bedenken und je nachdem wann ein Spital umgesetzt hat, war wahrscheinlich der Effekt grösser als er heute bei einer Umstellung wäre. Bei der ganzen Umstellung OR/Swiss GAAP FER gilt es zu beachten, dass der Abschluss nach Swiss GAAP FER Informationscharakter hat. Die Steuerbemessung, Kapitalaufbringungs-, Kapitalerhaltungs- und Ausschüttungsbemessungsfunktionen übernimmt nur der OR-Abschluss. D.h. dass allenfalls zwei Abschlüsse erstellt werden müssen. Im Weiteren müssen alle, die FER anwenden, den Geschäftsbericht mit allen Bestandteilen – also Bilanz, ER, Geldflussrechnung, EK-Nachweise und Anhang- bekannt machen.

Anhang K: Schriftliche Nachfragen K. Salzmann

M. Danzeisen: Sie erwähnten im Fragebogen einerseits den umfangreichen Projektprozess, andererseits die Änderung der Bewertung vieler Bilanzpositionen. Sind dies die beiden grössten Herausforderungen bei der Umstellung auf die Swiss GAAP FER oder welche weiteren Herausforderungen gibt es noch?

K. Salzmann: Es gibt sicherlich weitere Herausforderungen. Die Frage ist jeweils, was heisst die grössten Herausforderungen? Weiter könnte das Restatement genannt werden, die Anlagebuchhaltung muss geprüft werden, können die Anlagekategorien gemäss Re-kole übernommen werden, welche Nutzungsdauern gelten, Aktivierungszeitpunkt definieren, wie ist mit einer möglichen Wertbeeinträchtigung umzugehen, d.h. Anlagen müssen teilweise bereinigt werden und die Daten müssen zusammengetragen werden, wie ist die Impairment-Analyse vorzunehmen; Anpassung der Systeme und Informationsgewinnung, Mitarbeiter müssen Wissen aneignen (wenn nicht bereits vorhanden), Konzernstrukturen sind zu berücksichtigen und benötigen allenfalls auch Anpassungen.

M. Danzeisen: Gemäss Ihrer Angabe bei Frage 3, sind unter anderem die Kreditgeber von einer Umstellung betroffen. Welche Änderungen ergeben sich für Spitäler und Kliniken im Kontakt mit Banken und anderen Kreditgebern?

K. Salzmann: Die Anwendung von Swiss GAAP FER ist wichtig für eine kostengünstige Fremdfinanzierung. Historisch gesehen war es in der Vergangenheit so, dass sich vor allem öffentliche Spitäler auf die Kantone und Gemeinden als Geldgeber verlassen konnten. Ein Prinzip, das sich mit der Abgeltung der Investitionskosten seit 2012 durch das neue Preissystem geändert hat. So werden vermehrt private Investoren angefragt, welche verlässliche Daten von den Spitälern als Entscheid für die Finanzierung erwarten. Die Anwendung eines etablierten Standards ist somit auch im Sinne der Finanzierer. Ausserdem hat es in jüngster Vergangenheit bereits erste Anleihe-Emissionen gegeben. Für die an der Börse kotierten Anleihen ist Swiss GAAP FER der Mindeststandard.

M. Danzeisen: In vielen Kantonen gibt es Vorgaben zur Anwendung eines Rechnungslegungsstandards nach dem True and Fair View-Ansatz. D. h. unter Swiss GAAP FER verliert ein Spital die Möglichkeit zur Ergebnisglättung mit Hilfe der stillen Reserven. Ist es also vor allem der Kanton, zum Teil in seiner Funktion als Eigentümer

aber auch als Finanzierer, der besonders von einer Umstellung auf die Swiss GAAP FER profitiert?

K. Salzmann: Nein, auch die Kapitalgeber profitieren davon. Mit Swiss GAAP FER wird eine bessere Vergleichbarkeit der Finanzabschlüsse möglich, hiervon profitieren alle.

Anhang L: Fragebogen M. Herzog

Welche Unterschiede zwischen den Vorschriften nach dem OR und nach den Swiss GAAP FER bringen die grössten Veränderungen im Jahresabschluss mit sich?

- Verstärkte Offenlegung
- Verbot zur Bildung von stillen Reserven aufgrund des True and Fair View-Ansatz
- Unterschiedliche Bewertung
- Kapitalkonsolidierung
- Rückstellungsbildung
- Abbildung der Personalvorsorge
- Weitere:

Auf die Bewertung welcher Bilanzpositionen hat die Umstellung auf die Swiss GAAP die grössten Auswirkungen?

- | | |
|---|--|
| <input type="checkbox"/> Wertschriften | <input type="checkbox"/> Finanzanlagen |
| <input checked="" type="checkbox"/> Forderungen | <input type="checkbox"/> Immaterielle Anlagen |
| <input checked="" type="checkbox"/> Vorräte | <input type="checkbox"/> Verbindlichkeiten |
| <input type="checkbox"/> Leasing | <input checked="" type="checkbox"/> Rückstellungen |
| <input type="checkbox"/> Langfristige Aufträge | <input type="checkbox"/> Abgrenzungen |
| <input checked="" type="checkbox"/> Sachanlagen | <input type="checkbox"/> Weitere: |

Welche externen Anspruchsgruppen sind von einer Umstellung des Rechnungslegungsstandards besonders betroffen?

- Eigentümer, weil das betriebswirtschaftliche Ergebnis gezeigt werden muss.
- Kreditgeber, weil
- Versicherer, weil
- Politik, weil das Ergebnis nicht mehr über die Jahre geglättet werden kann.
- Weitere, weil

Welche Anpassungen im internen Kontrollsystem (IKS) von Spitälern hat der Wechsel auf die Swiss GAAP FER zur Folge?

Eventuell müssen neue Kontrollen implementiert werden, um sicherzustellen, dass keine stillen Reserven vorhanden sind.

Welche Veränderungen ergeben sich für die Betriebsbuchhaltung?

Es sollte einfacher werden, da es weniger zeitliche und sachliche Abgrenzungen geben wird, da Swiss GAAP FER eine true-and-fair view abbildet.

Wie verändert sich die interne Finanzberichterstattung und -planung?

Je nachdem, ob man in Zukunft zwei (OR und FER) oder einen Abschluss (OR gleich FER) erstellt, kann es Auswirkungen auf die Finanzberichterstattung und -planung ha-

ben. Man muss sich entscheiden, welcher der Hauptabschluss ist. Zu empfehlen ist, dass man FER als Hauptabschluss wählt, da er true-and-fair ist.

Welchen Besonderheiten von Spitälern und Kliniken gilt es bei der Anwendung der Swiss GAAP FER besondere Beachtung zu schenken?

Die Spitäler und Kliniken wenden die normalen FER an. Es gibt aber oft Honorarpools von Ärzten, welche in der Jahresrechnung abgebildet werden. Diese sind im Sinne von Swiss GAAP FER 21 als Sonderkategorie „Fonds“ zwischen dem Fremd- und dem Eigenkapital ausgewiesen. Zudem gibt es noch zweckbestimmte Mittel im Eigenkapital, welche als „gebundenes Kapital“ im Sinne von Swiss GAAP FER 21 ausgewiesen werden können.

Welchen finanziellen Effekt hat eine Umstellung auf die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage eines Spitals?

Grundsätzlich keinen cash-flow Effekt. Das Jahresergebnis wird sich verändern. Dies beruht aber auf non-cash-flow Effekten.

Welche finanziellen Kennzahlen sind von der Umstellung betroffen?

Anlagedeckungsgrad, Eigenkapitalquote, etc.

Welches ist der grösste Nutzen für einen Leser der heutigen Jahresrechnung im Vergleich zur Jahresrechnung nach dem OR?

- Detailliertere Gliederung der Bilanz, etc.
- Eigenkapitalnachweis
- Offenlegung der Bewertungsgrundsätze
- Detailliertere Offenlegungen zu einzelnen Bilanzpositionen (z. B. Sachanlage- oder Rückstellungsspiegel)
- Realitätsnähere Bewertung aufgrund True and Fair View-Ansatz
- Umfangreicherer Jahresbericht (Lagebericht)
- Weitere:

Auf welche Statistiken wirkt sie die Umstellung des Rechnungslegungsstandards aus?

- Krankenhausstatistik
- ITAR_K
- Swiss-DRG
- Weitere:

Wie stark werden die Unternehmen durch die strikteren Vorgaben der Swiss GAAP FER bei der Bildung von Rückstellungen eingeschränkt?

Die Bildung von Rückstellung ist klar geregelt. Es gibt weniger Interpretationsspielraum. Die Bildung von stillen Reserven sind verboten. Insbesondere das Verbot der Bildung von stillen Reserven ist eine starke Einschränkung.

Welche Empfehlung geben Sie einem Spital, bei dem die Planung der Swiss GAAP FER erst in Planung ist?

Zuerst einen internen Abschluss erstellen, wo in der Geschäftsleitung und dem Aufsichtsgremium (VR, Stfg-Rat, etc.) die Auswirkungen besprochen werden können. Dies hilft, die Auswirkungen zu verstehen und zu verarbeiten und dann bewusst in die Umstellung zu gehen.

Es soll auch entschieden werden, welche Jahresrechnung nach extern publiziert wird und mit welcher Jahresrechnung intern geplant und gesteuert wird.

Anhang M: Interview M. Herzog

M. Danzeisen: In vielen Kanton gibt es mittlerweile Vorgaben bezüglich Rechnungslegungsstandard. Welche Ziele verfolgen die Kantone mit diesem Vorgehen? #00:00:40-0#

M. Herzog: Ich glaube, sie wollen mehr Transparenz und Gleichartigkeit der Rechnungslegung, damit man die Jahresabschlüsse besser vergleichen kann. #00:00:53-1#

M. Danzeisen: Liegt dies auch daran, weil man im Gesundheitswesen zunehmend unter Kostendruck steht? #00:01:03-8#

M. Herzog: Ja, ich denke das ist auch ein Faktor. Der Kostendruck ist vorhanden, der ist omnipräsent. Die Krankenkassenprämien steigen laufend. Von dem her, glaube ich, ist es wichtig, dass man das tatsächliche Ergebnis in den Jahresrechnungen sieht. In der Schweiz besteht keine Publikationspflicht. Nicht alle Spitäler legen ihre Jahresrechnung offen. Aber trotzdem möchten Aufsichtsbehörden oder auch der Verwaltungs- oder Stiftungsrat immer mehr Klarheit über den Abschluss und wissen, was das tatsächliche, betriebswirtschaftliche Ergebnis ist. Mit Swiss GAAP FER kann man dies sicherstellen. #00:01:59-0#

M. Danzeisen: Sie haben gerade schon einen Punkt erwähnt, den ich mir auch notiert habe. Was sind die Gründe, warum nur wenige Spitäler den kompletten Jahresabschluss veröffentlichen? Liegt dies vor allem auch daran, dass sie nicht müssen? #00:02:25-4#

M. Herzog: Ja genau. Sie müssen nicht. In der Schweiz ist das keine Pflicht. In Deutschland z. B. gibt es ein Bundesregister. Alle Jahresrechnungen müssen abgegeben werden und werden in diesem Register veröffentlicht. Dadurch kann man in jede Jahresrechnung eines Spitals Einsicht nehmen. In der Schweiz sind viele Spitäler keine eigenen Rechtspersönlichkeiten. Z. B. in der Stadt Zürich das Stadtspital Triemli, welches keine eigene Rechtsform hat, sondern eine Abteilung der Stadt ist. Entsprechend haben sie keine eigene Jahresrechnung. Oftmals sind es Stiftungen oder Aktiengesellschaften, bei denen dann das Privatrecht gilt. Im Privatrecht müssen die Jahresrechnungen nicht publiziert werden. Diese Publizitätspflicht tritt erst ein, wenn man börsenkotiert ist. #00:03:34-3#

M. Danzeisen: Oder wenn man eine Anleihe platziert hat, kommt es ebenfalls zum Tragen. #00:03:36-9#

M. Herzog: Genau. #00:03:39-7#

M. Danzeisen: Sie haben im Fragebogen angegeben, dass vor allem Eigentümer und die Politik von der Umstellung betroffen sind. Jetzt hatten wir es von der Transparenz und Vergleichbarkeit. Geht das in diese Richtung, warum Eigentümer und die Politik von der Umstellung betroffen sind, weil sie durch die erhöhte Transparenz und dadurch entstehende Vergleichbarkeit einen Nutzen ziehen können? #00:04:11-7#

M. Herzog: Ja, genau. Es war vielleicht in der Vergangenheit unter OR auch ein Vorteil, dass man in einem guten Jahr stille Reserven bilden konnte und sozusagen ein sehr gutes Ergebnis schlechter machen konnte. In einem schlechten Jahr mit einem eigentlichen Verlust, konnte man dann stille Reserven auflösen und musste keinen Verlust zeigen. Wenn man immer mit einer schwarzen Null abschliesst, muss man sich nicht erklären, nicht diskutieren. Man hat immer das gleiche Ergebnis, aber das ist auch nicht das richtige Ergebnis. Mit Swiss GAAP FER kann man auf einmal einen sehr hohen Gewinn haben, aber auch einmal einen Verlust. Das ist mit mehr Erklärungsaufwand verbunden. Man muss erklären, warum man nun einen Gewinn oder Verlust hat. #00:05:05-2#

M. Danzeisen: Sie sprechen die Ergebnisglättung an. #00:05:10-9#

M. Herzog: Genau #00:05:12-0#

M. Danzeisen: Was ist für das Spital selber und für die Spitalleitung der Nutzen von Swiss GAAP FER? Im Fragebogen haben Sie die Berichterstattung angetönt. Diese wird sicherlich verbessert, weil die Zahlen auf betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten aufbauen. Das wäre ein Vorteil. Ein Nachteil wäre die Rückstellungsbildung oder die stillen Reserven. Gibt es noch andere wichtige Vor- und Nachteile? #00:05:53-2#

M. Herzog: Bei der Berichterstattung... Die meisten Spitäler sind als Aktiengesellschaften steuerbefreit. Von dem her, gibt es keine steuerlichen Überlegungen, die dahinterstehen, dass man z. B. einen Warendrittel auf den Vorräten oder die Abschreibungen auf den Sachanlagen grösser machen würde. Auf der anderen Seite muss man bei der Berichterstattung von der Finanzbuchhaltung in die Kostenrechnung übergehen. Mit Swiss GAAP FER und der True and Fair View hat man die Finanzbuchhaltung relativ nahe an der Kostenrechnung betreffend die zeitlichen und sachlichen Abgrenzungen. #00:06:42-6#

M. Danzeisen: Der Vergleich mit Rekole wird dadurch einfacher. #00:06:46-5#

M. Herzog: Ja, die Überleitung zu Rekole wird einfacher. Man ist relativ nahe an der Kostenrechnung nach Rekole #00:07:04-1#

M. Danzeisen: Wie ist es mit den Versicherern? Haben diese überhaupt Einsicht in die Abschlüsse? #00:07:09-7#

M. Herzog: Ich denke nicht, obwohl Sie immer die Abschlüsse verlangen. Die Frage ist aber, ob diese auch offengelegt werden. Es gibt ITAR_K-Formulare, basierend auf der Kostenrechnung nach Rekole, die eine Kostenzusammenstellung beinhalten und zeigen, welches die im Spital entstandenen Kosten sind. Zum Teil werden Auszüge aus dem ITAR_K für Tarif-Diskussionen verwendet. Aber das ist nicht unbedingt ein Thema der Finanzbuchhaltung. Klar hätten die Versicherer gerne Einblick in die Finanzabschlüsse. Da bin ich überfragt, aber ich glaube, es wird selten offengelegt. #00:07:59-9#

M. Danzeisen: Bezüglich Statistiken war auch eine Frage im Fragebogen, auf welche Statistiken sich die Umstellung auswirkt. Meines Wissens basieren diese eher auf den Daten der Betriebsbuchhaltung und sind daher weniger betroffen? #00:08:28-8#

M. Herzog: Ja, das ist richtig. Diese Statistiken basieren auf der Kostenrechnung des KIS, Klinikinformationssystems. #00:08:44-2#

M. Danzeisen: Was sind die grössten Herausforderungen bei der Umstellung auf die Swiss GAAP FER? #00:08:51-4#

M. Herzog: Ich denke, die grösste Herausforderung liegt oftmals bei den Sachanlagen. Seit 2012 mit SwissDRG sind viele Immobilien vom Kanton an die Spitäler übertragen worden. Auch dadurch ist die Anlagebuchhaltung ein sehr grosses Thema. Man muss die Anschaffungswerte identifizieren und bestimmen, wie stark diese schon abgeschrieben wurden. Zum Teil ist dies eine grosse Herausforderung. Was von dem, was man angeschafft hat, ist wirklich noch in Betrieb. Das alles aufzuarbeiten und den relevanten Kategorien zuzuweisen, was ist Rohbau, was sind Installationen, was sind Mobilien, das ist eine grosse Herausforderung. #00:10:03-7#

M. Danzeisen: Bei anderen Interviews habe ich mitbekommen, dass es in der Anlagebuchhaltung gar nicht so grosse Unterschiede zwischen OR und Swiss GAAP FER gibt. Es sind viel mehr die Prozesse, die in der Umstellung aufwändig sind. Man benötigt eine Anlagebuchhaltung die alle Sachen abbildet und die korrekten Werte führt. Zudem müssen die Prozesse sicherstellen, dass die Anlagebuchhaltung mitkriegt, wann eine Anlage in Betrieb genommen wird, wann sie einen Wertverlust erleidet und wann sie liquidiert wird. Sehen Sie dies ebenfalls so, dass die Bewertung nicht so unterschiedlich

ist, sondern viel mehr die Konsistenz der Anlagebuchhaltung herausfordernd ist?
#00:10:56-1#

M. Herzog: Bei jenen Umstellungen, die ich begleitet habe, kommt schon der Grossteil der Neubewertungsreserven aus den Sachanlagen. Den ersten Teil kann ich daher nicht ganz bestätigen. Von der Bewertung, den Abschreibungen und den Daten ist dort schon mehrheitlich grosses Potential für Wertveränderung vorhanden, die in die Bewertungsreserven einfliessen. Den zweiten Teil, den Sie erwähnten, stimmt. Das kann ich vollständig bestätigen. Die ganze Anlagenbewirtschaftung ist ein wesentlicher Aspekt.
#00:11:47-6#

M. Danzeisen: Sind es bei den Neubewertungsreserven besonders die Immobilien, die diese verursachen? #00:11:56-5#

M. Herzog: Ja, genau die Immobilien. #00:12:00-6#

M. Danzeisen: Diese könnte man auch nach aktuellen Werten bewerten. #00:12:02-6#

M. Herzog: Könnte man. Ich glaube, das macht aber niemand. Was ist der aktuelle Wert? Es gibt in dem Sinne keinen Marktwert. Man rechnet mit einer tragbaren Miete, die man unter den spezifischen Rahmenbedingungen erwirtschaften kann. Man kann mit dieser relativ eingeschränkten Nutzung kein Renditeobjekt daraus machen. Mit der Verwendung von aktuellen Werte wäre ich sehr, sehr vorsichtig. Hier würde ich schauen, dass man die historischen Anschaffungswerte nehmen und vernünftig abschreiben kann. Bei den historischen Anschaffungswerten gibt es allenfalls noch Aufwertungspotential, da man nach dem OR die Anschaffungswerte pauschal abschrieb. Man geht nun zurück und scheidet den Landwert aus, den man nicht abschreiben muss. Dieser verliert keinen Wert. So kann man im Vergleich zum OR-Abschluss zusätzlichen Wert schaffen, insbesondere bei Immobilien die schon über 33 Jahre abgeschrieben wurden. Hier kann man rückwirkend einen Landanteil zuweisen und dadurch eine Aufwertung vornehmen. #00:13:32-7#

M. Danzeisen: Was Sie ebenfalls angetönt haben, sind die stillen Reserven. Bei welchen Bilanzpositionen ist das ein grosses Thema? Sicherlich bei den Rückstellungen, bei welchen anderen auch noch? #00:13:43-1#

M. Herzog: Sie schreiben in Frage 1, "Welche Unterschiede bringen die grössten Veränderungen im Jahresabschluss mit sich?". Angekreuzt habe ich «stille Reserven», «Konsolidierung», die man unter FER zwingend machen muss, nicht erst ab einer bestimm-

ten Grösse. Zudem die «Abbildung der Personalvorsorge», wenn man Arbeitgeberbeitragsreserven hat, die man aktivieren kann. «Verstärkte Offenlegung», «unterschiedliche Bewertung» und «Rückstellungsbildung» habe ich nicht angekreuzt, weil man im neuen Rechnungslegungsrecht auch nach dem OR verstärkte Offenlegungen hat. Unterschiedliche Bewertung kann man machen, wie man will. D. h. viele Unternehmen setzen die Bewertungsregeln nach dem OR und Swiss GAAP FER gleich. Hier kann man einen dualen Abschluss erstellen, bei dem die Revision im gleichen Testat die beiden Abschlüsse bestätigt. Entsprechend muss man auch die Rückstellungen in beiden Abschlüssen gleichsetzen. Das kann man so machen. Die Hauptauswirkung ist das Verbot zur Bildung von stillen Reserven. Wenn man stille Reserven hat, dann ist es vor allem im Anlagevermögen, bei den Rückstellungen oder den passiven Abgrenzungen. Das sind die Hauptpositionen, bei denen Differenzen entstehen können. #00:15:30-3#

M. Danzeisen: Allenfalls Vorräte mit dem Warendrittel? #00:15:27-9#

M. Herzog: Vorräte mit dem Warendrittel, Debitoren mit der Pauschalwertberichtigung. Alle diese Sachen. Aber die grossen Positionen sind im Anlagevermögen und in den Rückstellungen. #00:15:59-9#

M. Danzeisen: Sie haben bei Frage 2 auch die Vorräte angekreuzt. Hier sind auch die Überlieger ein Thema im Gesundheitswesen. #00:16:20-1#

M. Herzog: Ja, richtig. Nach Swiss GAAP FER muss man diese abgrenzen. Aber auch nach dem OR würde ich dies empfehlen. #00:16:55-7#

M. Danzeisen: Die Überlieger werden oft nach Ertrag bewertet, bspw. mit einem Durchschnitts-CMI multipliziert mit der Baserate. Dies wird anteilig auf das alte und neue Jahr aufgeteilt. Dies würde der POCM nach den Swiss GAAP FER entsprechen, verstehe ich dies richtig? D. h. mit einem Gewinnanteil. #00:17:26-4#

M. Herzog: Genau, das geht in diese Richtung. Man muss aber aufpassen. Insbesondere beim CMI- Man kann den Durchschnitt des gesamten Spitals verwenden. Dies kann jedoch wirklich falsch sein. Man soll nicht den durchschnittlichen CMI des Spitals, sondern jenen der Klinik verwenden und dadurch die Überlieger pro Klinik mit dem CMI pro Klinik gewichten. So kommt man zu einer korrekten Abgrenzung. #00:18:14-0#

M. Danzeisen: Ja, je nach Schwerpunkt der Klinik kann der CMI natürlich schon sehr unterschiedlich sein. #00:18:15-3#

M. Herzog: Genau. Wenn man viele Überlieger mit einem tiefen CMI hat, aber im durchschnittlichen CMI auch hochkomplexe Fälle drin hat, die aber am Jahresende nicht mehr da waren, ist der durchschnittliche CMI des Spitals sehr hoch. Darum ist es wichtig, dass man schaut, was für Überlieger es sind und aus welcher Klinik sie kommen. #00:19:02-6#

M. Danzeisen: Welche Methoden kommen bei den anderen Vorräten, z. B. bei den Lagern, für die Bewertung der Wertminderung zur Anwendung? Z. B. die Lagerreichweite oder ist dies nicht mehr populär? #00:19:20-3#

M. Herzog: Das ist nicht mehr so populär. Man versucht in den Spitälern, das Lager zu reduzieren, damit man keine Überbestände hat. Man versucht z. B. bei bestimmten Gelenken oder Ersatzteilen eine sehr straffe Abstimmung aufzubauen. Hier gibt es keine Reichweite, bei der die Teile länger reichen würden. Gewisse Spitäler sind hier sehr schlank unterwegs und versuchen den Lagerplatz, die Lagerhaltung und das Risiko von Produktveränderungen zu minimieren. #00:19:59-4#

M. Danzeisen: Und damit auch die Kapitalbindung. #00:20:04-8#

M. Herzog: Richtig. #00:20:07-0#

M. Danzeisen: Eine andere Spezialität des Gesundheitswesens sind die Fonds und Drittmittel. Je nach Verwendungszweck werden diese dem Fremd- oder Eigenkapital zugeteilt. Dies haben Sie auch im Fragebogen erwähnt. Auch die Honorarpools haben Sie erwähnt. In den Jahresberichten sind die Honorarpools jedoch nur selten erwähnt. In den Interviews habe ich herausgehört, dass diese per Ende Jahr ausbezahlt werden und somit kein Saldo zum Ausweis in der Bilanz besteht. Sind das auch Ihre Erfahrungen, wie mit den Honorarpools umgegangen wird? #00:21:11-2#

M. Herzog: Ja, das kann man so sagen. Es gibt Honorarpools oder spezielle Fonds, die noch geführt werden. Hier schaut man, dass man diese unter Kontrolle halten kann, dass die Anspruchsberechtigten die Mittel nicht horten, sondern auch verwenden. Zunehmend gibt es Tendenzen, dass man generell die Entschädigungsart der Ärzte ändert. Man geht hin zu einem Fixlohn mit einem Anteil variablen Lohn. Man geht weg von den Honoraren, die sozusagen pro Eingriff generiert werden. Man versucht, andere Entschädigungssysteme einzuführen. Es wird im Moment viel darüber diskutiert. In den letzten ein/zwei Monaten gab es auch sehr viele Zeitungsartikel über die Ärztelöhne und wie viel diese verdienen sollen. #00:22:37-7#

M. Danzeisen: Sie sprechen die Chefarztlöhne an. #00:22:45-9#

M. Herzog: Genau #00:22:46-9#

M. Danzeisen: Was sind die wichtigsten Entscheidungen, die man im Rahmen eines Umstellungsprojektes treffen muss? Wenn ich Ihren Fragebogen richtig interpretiere, ist es einerseits die Frage, wie intern und extern berichtet wird. Die zweite Entscheidung liegt bei der Zuteilung der Fonds ins Fremd- und Eigenkapital. Welche weiteren Punkte gibt es? #00:23:30-5#

M. Herzog: Das wichtigste ist wirklich die Entscheidung, wie man kommunizieren will und wie man intern und extern plant. Was auch ein sehr wichtiger Aspekt ist, ist die zeitliche Dimension. Ich empfehle weniger im laufenden Jahr rückwirkend eine Umstellung durchzuführen. Ich empfehle, dass man sich genügend Zeit lässt, dass man nicht ein halbjähriges, sondern ein zweijähriges Projekt macht. So kann man intern ein Jahr die Zahlen nach Swiss GAAP FER darstellen und diese mit dem Aufsichtsrat diskutieren. Die definitive Umstellung erfolgt anschliessend, wenn der Aufsichtsrat und die Geschäftsleitung mit der Darstellung einverstanden sind. Die Organisation muss selber bestimmen, wie sie bewertet. Hier gibt es vielleicht noch gewisse Möglichkeiten, wie man unter Swiss GAAP FER bewertet. #00:24:47-0#

M. Danzeisen: Die Wahlrechte und Ermessensspielräume. #00:24:53-4#

M. Herzog: Genau, dass man dort Klarheit und Verständnis schafft. Wenn man dies einmal festlegt, gilt das im Sinne der Stetigkeit für die Zukunft. Deshalb ist es wichtig, dass man die Entscheidungsträger mitnimmt, Geschäftsleitung und Verwaltungsrat, aber vielleicht auch die Eigentümer. Damit diese wissen, wie das aussieht, dass man diese informiert, dass zukünftig mehr Volatilität im Jahresergebnis geben wird. Diese Vorbereitungsarbeiten sind wichtig, weil es wirklich ein Cultural Change ist. Wenn man in der Vergangenheit immer eine schwarze Null machte und entsprechend stille Reserven bildete oder auflöste, um diese Ergebnisglättung hinzukriegen, dann ist dies wirklich ein Paradigma-Wechsel, ein Kulturwandel. Das braucht Zeit, damit man alle Leute mitnehmen kann. Wenn das Projekt zu kurzfristig angesetzt ist, sind noch nicht alle in der neuen Welt und wollen trotzdem noch Steuerungsmechanismen wahrnehmen. Ich habe auch schon erlebt, dass Druck auf die Revisionsstelle ausgeübt wird, eine Rückstellung sei notwendig. Das sind sehr mühsame Diskussionen, weil man erklären muss, dass dies nach Swiss GAAP FER keine Rückstellung ist bzw. die Bildung nicht zulässig ist. Sie sagen dann, dass man die Rückstellung immer gebildet hatte. Ja, aber in der Vergangenheit vom OR zu Swiss GAAP FER in einem Spital

genheit hatten sie auch kein Swiss GAAP FER. Der Kulturwandel und dass man die Entscheidungsträger mitnimmt, ist ein wesentlicher Aspekt. #00:26:46-4#

M. Danzeisen: Noch eine abschliessende Frage und ihre generelle Einschätzung. Erachten Sie Swiss GAAP FER als einen strengen Rechnungslegungsstandard? #00:26:50-5#

M. Herzog: Ich sehe Swiss GAAP FER als einen pragmatischen, zweckmässigen Rechnungslegungsstandard. Swiss GAAP FER ist ein Buch mit ca. 200 Seiten. IFRS sind mehr als 3'000 Seiten, US GAAP sind noch mehr. Wenn man IFRS oder US GAAP umsetzen will, kann man das nicht alleine. Hier haben auch wir intern technische Spezialisten. Das wird immer komplizierter und komplexer, weil man immer mehr noch stärker im Detail regeln will. Swiss GAAP FER ist hier pragmatisch und zweckmässig. Es ist vielleicht nicht alles bis ins Detail geregelt, aber es hat wirklich einen True and Fair View-Ansatz, der gewisse Sachen verhindert und im Rahmenkonzept gewisse Grundlagen festhält. Ich finde dies wirklich sehr zweckmässig und zielorientiert für KMU bzw. für mittelgrosse Unternehmen in der Schweiz. #00:28:10-5#

M. Danzeisen: Es kommt auch immer auf die Ausrichtung des Unternehmens darauf an. #00:28:12-6#

M. Herzog: Genau. #00:28:14-5#

M. Danzeisen: Das wäre es von meiner Seite.

Anhang N: Fragebogen M. Schafflützel**Welche Unterschiede zwischen den Vorschriften nach dem OR und nach den Swiss GAAP FER bringen die grössten Veränderungen im Jahresabschluss mit sich?**

- Verstärkte Offenlegung
- Verbot zur Bildung von stillen Reserven aufgrund des True and Fair View-Ansatz
- Unterschiedliche Bewertung
- Kapitalkonsolidierung
- Rückstellungsbildung
- Abbildung der Personalvorsorge
- Weitere:

Auf die Bewertung welcher Bilanzpositionen hatte die Umstellung auf die Swiss GAAP bei Ihnen die grössten Auswirkungen?

- | | |
|---|--|
| <input type="checkbox"/> Wertschriften | <input checked="" type="checkbox"/> Finanzanlagen |
| <input type="checkbox"/> Forderungen | <input type="checkbox"/> Immaterielle Anlagen |
| <input type="checkbox"/> Vorräte | <input type="checkbox"/> Verbindlichkeiten |
| <input type="checkbox"/> Leasing | <input checked="" type="checkbox"/> Rückstellungen |
| <input type="checkbox"/> Langfristige Aufträge | <input type="checkbox"/> Abgrenzungen |
| <input checked="" type="checkbox"/> Sachanlagen | <input type="checkbox"/> Weitere: |

Welche externen Anspruchsgruppen sind von einer Umstellung des Rechnungslegungsstandards besonders betroffen?

- Eigentümer, weil
- Kreditgeber, weil
- Versicherer, weil
- Politik, weil
- Weitere, weil

Welche Anpassungen im internen Kontrollsystem (IKS) waren aufgrund des Wechsels auf die Swiss GAAP FER notwendig?

Jene Positionen, welche neu geführt werden (Finanzanlagen, Warenbewirtschaftung, Rückstellungen etc) mussten neu aufgenommen werden. Sonst ist alles gleich geblieben.

Welche Veränderungen ergaben sich für die Betriebsbuchhaltung?

Nur eine Anpassung der Kontenstruktur (Rekole = Swiss GAAP FER ist gleich)

Wie verändert sich die interne Finanzberichterstattung und -planung?

nicht

Welchen Besonderheiten von Spitälern und Kliniken gilt es bei der Anwendung der Swiss GAAP FER besondere Beachtung zu schenken?

Handhabung Honorarpools und Sozialfonds

Welchen finanziellen Effekt hatte die Umstellung auf die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage Ihres Unternehmens?

Bessere Eigenkapitalstruktur durch die Offenlegung stiller Reserven

Welche finanziellen Kennzahlen sind von der Umstellung betroffen?

Alle KPI's im Kapitalbereich

Auf welche Statistiken wirkt sie die Umstellung des Rechnungslegungsstandards aus?

- Krankenhausstatistik
- ITAR_K
- Swiss-DRG
- Weitere:

Nach welchen Grundsätzen behandeln Sie Fonds und Spezialkonten?

- Gemäss Handbuch von H+ (Unterteilung aufgrund der wirtschaftlichen Substanz in zweckgebundene Fonds des Fremdkapitals oder freie Fonds des Eigenkapitals)
- Andere Methode:

Bei wesentlichen Forderungen sind konkrete Ausfallrisiken einzeln zu berücksichtigen. Andernfalls erfolgt eine Pauschalwertberichtigung aufgrund der Fälligkeitsstruktur. Anhand welches Kriteriums ermitteln Sie "wesentliche" Forderungen für die Einzelwertberichtigung?

- Ausfallwahrscheinlichkeit, > %
- Forderungsvolumen, > CHF
- Andere:

Wie bewerten Sie stationäre Überlieger (noch nicht vollständig erbrachte Leistungen)?

- Completed Contract Methode gemäss Handbuch von H+
- Completed Contract Methode mit Abweichungen zum Handbuch von H+
- Percentage of Completion Methode mit anteiliger Gewinnrealisierung
- Andere:

Gibt es bei Ihnen ein standardisiertes Verfahren zur Prüfung, ob bei Sachanlagen Anzeichen für eine Wertminderung bestehen?

Ja, am Papier

Nach welcher Methode wird der Nutzwert (als Teil des erzielbaren Wertes) ermittelt?

Abschreibung plus 3.7 Prozent Kalkulatorische Zinsen

Welche Sachverhalte führten bei der Erstbewertung zu wesentlichen Neubewertungsreserven?

- Goodwill
- Andere immaterielle Anlagen
- Sachanlagen zu aktuellen Werten bewertet
- Weitere: Auflösung stiller Reserven

Wurden Sie bei der Bildung von Rückstellungen durch die strikteren Vorgaben der Swiss GAAP FER eingeschränkt?

nein

Welche Empfehlung geben Sie einem Spital, bei dem die Planung der Swiss GAAP FER erst in Planung ist?

Gut zu prüfen, ob es Positionen im Fremdkapital gibt, welche Eigenkapitalcharakter haben.

Anhang O: Interview M. Schafflützel

M. Danzeisen: Seit wann wendet das Sanatorium Kilchberg Swiss GAAP FER an?
#00:00:40-9#

M. Schafflützel: Wir haben jetzt gerade umgestellt, jetzt im Geschäftsjahr 2017.
#00:00:58-8#

M. Danzeisen: Was waren die grössten Herausforderungen bei der Umstellung auf Swiss GAAP FER? #00:01:03-6#

M. Schafflützel: Ich denke, die grösste Herausforderung war sicher einmal die gesamte Anlagebuchhaltung. Die Anlagebuchhaltung ist auch in anderen Kliniken die grösste Herausforderung. Das Gesundheitswesen ist generell im Rechnungswesen noch so ein bisschen in den Babyschuhen / Kinderschuhen. Eine professionelle Anlagebuchhaltung, in der wirklich alle Anlagen aufgenommen und im Anlageregister geführt werden, ist eher selten anzutreffen. Unter Swiss GAAP FER muss man wirklich alle, Mobilien und Immobilien aufnehmen und bewerten. Das ist ein grosses Problem. Im Besonderen die Bewertungsfrage war herausfordernd, weil man hier keine Fachspezialisten im Markt hat. Es gibt keine Büros, die wie Immobilienbewertungen durchführen. So etwas gibt es im Mobilienbereich nicht. #00:01:59-0#

M. Danzeisen: Betraf dies vor allem die Mobilien bei der Anlagebuchhaltung oder auch die medizinischen Geräte? #00:02:01-0#

M. Schafflützel: Die medizinischen Geräte und das Mobilien. Wir haben eine zweite Firma, eine Immobiliengesellschaft, die die Räumlichkeiten an die Betriebsgesellschaft vermietet. Die Immobiliengesellschaft schliesst noch nach dem OR ab. Die ganzen stillen Reserven auf den Gebäuden und Einrichtungen sind das grösste Problem. Bei uns liegt dies in einer Grössenordnung von rund 40 Mio. Franken stillen Reserven. Rein Immobilien. #00:02:31-2#

M. Danzeisen: Rein Immobilien? #00:02:33-9#

M. Schafflützel: Ja, rein Immobilien. Das zweite grössere Problem ist die Bewertung des Fremdkapitals. Im Gesundheitswesen gibt es die klassischen Honorarpools und Fonds, z. B. Patientenfonds, deren Gelder von Patienten zur Verfügung gestellt werden. Das war im OR überhaupt kein Problem. Unter Swiss GAAP FER darf man dies jedoch nicht mehr als Fremdkapital zeigen. Das sind Gelder, die gehortet bzw. geparkt werden

in der Bilanz. Das geht nicht mehr und entsprechend muss eine Umgliederung in das Eigenkapital erfolgen. #00:03:13-1#

M. Danzeisen: Ausser die Gelder hätten Fremdkapitalcharakter? #00:03:13-1#

M. Schafflützel: Genau, richtig. Und da geht es um die Definition, für was die Gelder zur Verfügung stehen. Man weiss aus der Vergangenheit, dass die Gelder an Mitarbeiter ausbezahlt werden oder ähnliches. Vertraglich verankert ist es jedoch nicht. Dadurch entsteht bereits das erste Problem bei der Realisierung. Diese Pools, d. h. die angehäuften Gelder der letzten Jahre, mussten wir ins Eigenkapital verschieben. #00:03:45-1#

M. Danzeisen: Sie haben gar keine Fonds mehr im Fremdkapital? #00:03:45-1#

M. Schafflützel: Genau. #00:03:48-8#

M. Danzeisen: Haben Sie die Honorarpools auch im Eigenkapital oder sind diese im Fremdkapital? #00:03:57-3#

M. Schafflützel: Der Teil, der unterjährig gespiesen wird, muss zum Jahresende auch wieder ausbezahlt werden. Somit hat man das Geld unterjährig zur Verfügung. Ende Jahr ist es jedoch wieder auszuschütten. #00:04:15-7#

M. Danzeisen: Das heisst, es erscheint in der Bilanz nicht mehr? #00:04:15-7#

M. Schafflützel: Genau, es hat nur kurzfristigen Charakter. #00:04:36-2#

M. Danzeisen: Bezüglich Fonds und Drittmitteln wollte ich so oder so noch nachfragen, da es schon im Fragebogen thematisiert war. War dies die zweite Herausforderung während der Umstellung? #00:04:48-3#

M. Schafflützel: Ja, genau. #00:04:51-4#

M. Danzeisen: Was waren die wichtigsten Entscheidungen im Rahmen der Umstellung? Sicherlich die Abgrenzung zwischen Fremd- und Eigenkapital. Wie ich das heraushöre, ist das ein wichtiger Punkt. #00:05:03-6#

M. Schafflützel: Ich glaube, das ist der wesentlichste. Die anderen Punkte, wie zum Beispiel die Anlagebuchhaltung auf einen modernen Stand zu bringen oder ein Materialbewirtschaftungssystem einzuführen, bei denen es wenig Spielraum gibt. Ein hoher Standard muss unter Swiss GAAP FER zwingen erreicht werden. Die Buchungen müssen stimmig und nachvollziehbar sein. Unter dem OR bestanden grössere Buchungsspielräume. #00:05:32-4#

M. Danzeisen: Swiss GAAP FER bietet auch nicht mehr an vielen Orten Ermessensspielräume. Musste man diesbezüglich grössere, einschneidende Entscheidungen treffen? #00:06:01-1#

M. Schafflützel: Nein, überhaupt nicht. Wir hatten in diesem Bereich nichts. Bezüglich Offenlegung ist auch das Thema Arbeitgeberreserve der Pensionskasse neu. Im OR wurde dies nicht abgebildet. Unter Swiss GAAP FER bringt der Ausweis Vorteile mit sich. Jedoch wurden bereits aufgrund des neuen Rechnungslegungsrechts einige Anpassungen in der Offenlegung notwendig, z. B. die Mittelflussrechnung. Entsprechend kam es bei der Umstellung auf die Swiss GAAP FER nicht mehr zu grossen Umstellungen bei der Offenlegung. #00:06:47-0#

M. Danzeisen: Ja, durch das neue Rechnungslegungsrecht hat sich schon einiges geändert. #00:06:54-9#

M. Schafflützel: Genau. Ich persönlich bin ein absoluter Fan von Swiss GAAP FER, weil man im OR schon sehr viel Spielraum hatte und grosszügige Buchungen möglich waren. Die Steuerbehörden waren nicht immer ganz glücklich damit, haben es schlussendlich aber jeweils genehmigt. Ein Beispiel ist die Abgrenzung zwischen laufender Rechnung und Aktivierung des Unterhalts. Unter OR lief Unterhalt häufig über die laufende Rechnung. Unter Swiss GAAP FER sind diese Positionen jedoch aktivierungspflichtig. Es stellt sich z. B. die Frage, was als Ersatzinvestitionen gilt. Alles was Substanzvermehrung oder Wertvermehrung zur Folge hat, muss heute aktiviert werden. Der Gesundheitsdirektion ist die saubere Abgrenzung in diesem Bereich wichtig. Die Gesundheitsdirektion ist es auch, die die Umsetzung der Swiss GAAP FER vorgibt. #00:08:11-1#

M. Danzeisen: Welches sind im laufenden Betrieb die grössten Herausforderungen? #00:08:14-2#

M. Schafflützel: Herausfordernd war die Umstellung der Mitarbeitenden bezüglich neuer Prozesse wie z. B. der elektronischen Materialbewirtschaftung. Im Rahmen der Umsetzung der Swiss GAAP FER mussten wir beim gesamten Material in der Apotheke oder auch in der Hotellerie auf eine elektronische Bewirtschaftung umstellen. Bestellungen erfassen, Lieferscheine erfassen, Rechnungen abgleichen. Das konnte man vorher nicht. Die grosse Challenge war es deshalb, die Mitarbeitenden zum Umdenken bezüglich dieser Prozesse anzuregen. #00:08:51-2#

M. Danzeisen: Gab es auch in der Buchhaltung grosse Prozessveränderungen?
#00:08:51-2#

M. Schafflützel: Ja, natürlich. Swiss GAAP FER, das Führen einer genauen Buchhaltung, ist ein Umdenken. Hier empfehle ich, das Personal umfassend zu schulen. Die Leute müssen unbedingt Swiss GAAP FER Kurse besuchen. #00:09:21-2#

M. Danzeisen: Bei der Analyse von anderen Jahresabschlüssen war auffallend, dass es extrem wenig Spitäler gibt, die eine vollständige Jahresrechnung veröffentlichen. Was denken Sie, können hier Gründe sein? Bei Ihnen könnte dies sich auch damit zusammenhängen, dass Sie eine Privatklinik sind? #00:09:43-8#

M. Schafflützel: Unser CEO möchte eigentlich keine Veröffentlichung. Das kommt daher. Grundsätzlich ist dies aber eine gute Frage. Ich glaube, das wird zukünftig vermehrt aufkommen. #00:09:59-8#

M. Danzeisen: Fürchten die Spitäler hier vielleicht den Konkurrenzkampf? #00:10:10-5#

M. Schafflützel: Vieles wird bereits an anderen Orten offengelegt. Z. B. die Kosten als Basis zur Bestimmung der Tarife werden über das BAG veröffentlicht. Wie ich bereits gesagt habe, ist das Rechnungswesen noch etwas in den Kinderschuhen, auch in diesem Bereich. Das lag bisher nicht im Fokus der Spitäler. #00:10:40-7#

M. Danzeisen: Sie haben im Fragebogen angegeben, dass bei den Rückstellungen ein grosser Unterschied zwischen dem OR und den Swiss GAAP FER besteht. Sie haben aber auch geschrieben, dass Sie bei der Rückstellungsbildung nicht eingeschränkt wurden. Haben Sie bereits unter dem OR darauf geachtet, dass die Rückstellungen auch Swiss GAAP FER-konform wären? #00:11:12-1#

M. Schafflützel: Ja, das ist richtig. Vieles hat man früher als transitorische Passiven gebucht. Eine detailliertere Aufteilung, z. B. in kurz- und langfristige Rückstellungen gab es nicht. Auch Rückstellungen für Dienstaltersgeschenke wurden nicht gebildet. Rückstellungen und Abgrenzungen sind heute detaillierter und sauberer abgebildet. Die Bilanz hat dadurch Aussagekraft gewonnen. #00:11:52-6#

M. Danzeisen: D. h. die Rückstellungen, die sie heute bilden, haben sie früher schon gebildet, aber es wird heute detaillierter dargestellt und unterteilt. #00:12:07-0#

M. Schafflützel: Die Offenlegung der Bilanz ist deutlich besser geworden. #00:12:17-1#

M. Danzeisen: Bei den Wertminderungen hatte ich auf dem Fragebogen die Frage, ob es ein standardisiertes Verfahren zur Prüfung eines Impairment gibt. Sie haben "Ja, am Papier" geantwortet. #00:12:34-0#

M. Schafflützel: Ja, das Konzept ist geschrieben. Dass es einen Antrag braucht, wenn eine neue Investition zugekauft wird. Dass es ein Formular braucht, wenn etwas verschrottet wird. Die Prozesse sind jedoch noch nicht implementiert. Es bedarf noch etwas Zeit, bis wir alle Personen entsprechend geschult haben. #00:13:06-3#

M. Danzeisen: Dies ist auch nachvollziehbar, weil Sie erst kürzlich umgestellt haben. #00:13:31-0#

M. Schafflützel: Wir sind hier jedoch unter zeitlichem Druck. Ansonsten ist die nun sauber aufgebaute Anlagebuchhaltung wieder nicht mehr auf dem aktuellsten Stand. Daher gilt es, die Prozesse möglichst schnell zu implementieren und zu reglementieren.

M. Danzeisen: Wie bestimmen Sie bei den wesentlichen Forderungen die Ausfallwahrscheinlichkeit? #00:14:14-3#

M. Schafflützel: Das ist nicht schwierig. Bei den Krankenkassen und den öffentlichen Einrichtungen gibt es kein wirkliches Ausfallrisiko. Vertraglich sind diese Forderungen abgesichert. D. h. es betrifft nur die Patientenforderungen. Dies ist nur ein kleiner Teil. Wir haben Forderungen im Durchschnitt von ca. 10 Mio. pro Monat. Die Wertberichtigung auf den Patientenforderungen machen dabei rund CHF 4'000 aus. Aufgrund der fehlenden Wesentlichkeit kann man dies vernachlässigen. Grösser wäre diese Thematik, wenn man als Spital viele Selbstzahler hat. Das ist bei uns aber ebenfalls ein kleiner Anteil, bei denen wir auch Depots verlangen. #00:15:34-4#

M. Danzeisen: Kommen wir auf die Anspruchsgruppen und Empfänger des Jahresabschlusses zu sprechen. Sie haben unter anderem die Politik angegeben. Inwiefern ist die Politik betroffen bzw. nehme ich an, Sie stellen den Jahresabschluss der Gesundheitsdirektion auch zu? #00:16:00-8#

M. Schafflützel: Ja, korrekt, genau. #00:16:05-5#

M. Danzeisen: Gibt es konkrete Anforderung der Gesundheitsdirektion? #00:16:16-1#

M. Schafflützel: Die Gesundheitsdirektion fordert die Anwendung von Swiss GAAP FER und auch Rekole. Letzteres ist ein wichtiger Punkt für die Tarifbasis. #00:16:37-5#

M. Danzeisen: Dadurch kann die Gesundheitsdirektion im ganzen Kanton Transparenz und Vergleichbarkeit schaffen. #00:16:45-3#

M. Schafflützel: Der Kanton Zürich ist zudem sehr darauf bedacht, die Gesundheitskosten zu reduzieren. Ein interessantes diesbezüglich sind die Mieten. Oft gibt es eine Immobiliengesellschaft, welche die Miete an die eine Betriebsgesellschaft verrechnet. Die Immobilien- und die Betriebsgesellschaft haben in der Regel immer dasselbe Aktionariat. Der Kanton Zürich geht dabei aber von einer einzelnen wirtschaftlichen Einheit aus, bei der keine Verrechnung von Marktmieten möglich sei. Hier kommt das Gesundheitswesen immer stärker unter Druck. #00:17:57-1#

M. Danzeisen: Das würde bedeuten, die Betriebsgesellschaft hätte tiefere Mietkosten. #00:18:10-1#

M. Schafflützel: Genau, wenn man umstellen würde. Wenn man eine reine Kostenmiete verrechnen würde, wäre sie wesentlich tiefer. Problematisch ist, dass jede erzielte Kosteneinsparung zu einer Tarifiereduktion führt. Wir brauchen eine EBIT-Marge von 14%, damit wir die künftigen Investitionen sicherstellen können. Dies ist immer eine Gratwanderung. #00:19:29-2#

M. Danzeisen: Die andere Anspruchsgruppe, die Sie ebenfalls gekennzeichnet haben, sind die Kreditgeber. Was haben sich für diese für Veränderungen ergeben? Wie haben Banken und andere Kreditgeber reagiert, als Sie umgestellt haben? #00:19:45-7#

M. Schafflützel: Da gab es keine grossen Umstellung. Die Eigenkapitalquote hat sich jedoch deutlich verbessert, weil die stillen Reserven nun als Gewinnreserven im Eigenkapital sind. Dies erhöht die Stabilität. #00:20:06-4#

M. Danzeisen: D. h. es ergaben sich noch keine Änderungen im Kontakt mit Kreditgebern, jedoch liegt nun eine stabilere Kapitalbasis vor. #00:20:23-2#

M. Schafflützel: Wir sind allerdings in der glücklichen Situation, dass wir aktuell kein Fremdkapital benötigen. Falls dies einmal kommen sollte, ist die Bilanz nach Swiss GAAP FER bestimmt hilfreich. #00:20:36-8#

M. Danzeisen: Was haben sich für die Eigentümer für Veränderungen ergeben? #00:20:43-5#

M. Schafflützel: Eigentlich nur, dass der Abschluss jetzt transparenter ist und keine stillen Reserven mehr in der Bilanz versteckt sind. Für die Aktionäre ändert sich bei der

Aktienbewertung nicht viel, weil die Aktien mittels Substanz- und Ertragswert kalkuliert werden. Daher hat sich hier nicht viel geändert. Aber auch hier ist es ein Vorteil, dass sich die Bilanz besser lesen lässt. #00:21:31-4#

M. Danzeisen: Erstellen Sie systemtechnisch einen zusätzlichen Abschluss? Einen nach Handelsrecht und einen nach Rekole mit Überabschreibungen und jetzt zusätzlich einen nach Swiss GAAP FER? #00:21:50-5#

M. Schafflützel: Im System haben wir Swiss GAAP FER aufgesetzt. In der Betriebsbuchhaltung fahren wir zwei Abschlüsse, einen nach VKL und einen nach Rekole. Den OR-Abschluss, d. h. den Steuerabschluss erstellen wir im Excel. #00:22:08-9#

M. Danzeisen: War die Umsetzung im System ebenfalls eine Herausforderung? #00:22:17-9#

M. Schafflützel: Nein, eigentlich nicht. Es war von Vorteil, dass wir eine klassische Software des Gesundheitswesens verwenden und der Lieferant entsprechend Erfahrungen vorweisen kann bzw. schon Vorarbeit geleistet wurde. #00:22:37-4#

M. Danzeisen: Nun noch zwei abschliessende Fragen: Ist die Umstellung vom neuen Rechnungslegungsrecht nach dem OR auf die Swiss GAAP FER so schwerwiegend? #00:23:08-1#

M. Schafflützel: Nein. #00:23:09-7#

M. Danzeisen: Die Differenzen sind nicht überall so gross. Klar, man hat punktuell Veränderungen bei der Bewertung, z. B. bei aktuellen Werten. Ich habe bei Ihnen jedoch auch herausgehört, dass sich für die Anspruchsgruppen nicht alles komplett verändert hat. Sicherlich hat man viel Transparenz gewonnen. #00:23:34-4#

M. Schafflützel: Ja, korrekt. Das ist richtig. #00:23:37-4#

M. Danzeisen: Würden Sie daher auch sagen, dass die Differenzen zwischen den Standards gar nicht so gross sind? #00:23:46-5#

M. Schafflützel: Richtig, genau. Das würde ich bestätigen. Sicher muss man punktuell Entscheidungen treffen und Feinheiten betrachten. Man muss neu wissen, wie man eine Arbeitgeberreserve bewertet, wie ein Dienstaltersgeschenk zu berücksichtigen ist. Das sind technische Aspekte, die allerdings nicht sehr schwer sind und auch keine grosse Umstellung verursachen. Schlussendlich sind die Grundsätze der Buchhaltung im OR

gleich wie nach den Swiss GAAP FER. Neu ist, dass nun alles offenzulegen ist.
#00:24:24-6#

M. Danzeisen: Wobei sich dies auch wieder relativiert, je nachdem, wer wirklich Einblick in den Jahresabschluss hat. Es ist nicht so wie bei einer kotierten Gesellschaft, bei der alles offengelegt wird. #00:24:43-1#

M. Schafflützel: Genau. #00:24:45-5#

M. Danzeisen: Noch eine Abschlussfrage: Würden sie die Swiss GAAP FER als einen strengen Rechnungslegungsstandard bezeichnen? #00:24:47-5#

M. Schafflützel: Nein, überhaupt nicht. Ich habe jetzt Erfahrungen mit IFRS dem österreichischen Rechnungslegungsgesetz. Swiss GAAP FER ist ein ordentlicher Standard und nicht zu streng. #00:25:07-3#

M. Danzeisen: Swiss GAAP FER wird auch oft ein gutes Kosten-/Nutzen-Verhältnis zugesprochen. Man erhält einen True and Fair View Abschluss, ohne dass dieser so aufwändig wäre wie ein IFRS-Abschluss. #00:25:30-4#

M. Schafflützel: Genau, mit IFRS wird es aufwändig. Das Kosten-/Nutzen-Verhältnis spricht auf jeden Fall für Swiss GAAP FER. Jedoch sollte ein Unternehmen sich auch unabhängig von Swiss GAAP FER Gedanken über entsprechende Verbesserungen machen, da sie auch internen Nutzen stiften. Z. B. die verbesserte Materialbewirtschaftung und Anlagebuchhaltung. Diese Umstellungen sollten ein Muss sein für jedes Spital, unabhängig vom Rechnungslegungsstandard. #00:25:56-7#

M. Danzeisen: Richtig, das Eigeninteresse sollte auch vorhanden sein ohne Rechnungslegungsstandard. #00:25:57-5#

M. Schafflützel: Genau. Ein ordentlicher Betrieb stabilisiert das Unternehmen.
#00:26:17-3#

Anhang P: Fragebogen P. Bernet**Welche Unterschiede zwischen den Vorschriften nach dem OR und nach den Swiss GAAP FER bringen die grössten Veränderungen im Jahresabschluss mit sich?**

- Verstärkte Offenlegung
- Verbot zur Bildung von stillen Reserven aufgrund des True and Fair View-Ansatz
- Unterschiedliche Bewertung
- Kapitalkonsolidierung
- Rückstellungsbildung
- Abbildung der Personalvorsorge
- Weitere:

Auf die Bewertung welcher Bilanzpositionen hatte die Umstellung auf die Swiss GAAP bei Ihnen die grössten Auswirkungen?

- | | |
|--|--|
| <input type="checkbox"/> Wertschriften | <input checked="" type="checkbox"/> Finanzanlagen |
| <input type="checkbox"/> Forderungen | <input checked="" type="checkbox"/> Immaterielle Anlagen |
| <input checked="" type="checkbox"/> Vorräte | <input type="checkbox"/> Verbindlichkeiten |
| <input type="checkbox"/> Leasing | <input type="checkbox"/> Rückstellungen |
| <input type="checkbox"/> Langfristige Aufträge | <input checked="" type="checkbox"/> Abgrenzungen |
| <input type="checkbox"/> Sachanlagen | <input type="checkbox"/> Weitere: |

Welche externen Anspruchsgruppen sind von einer Umstellung des Rechnungslegungsstandards besonders betroffen?

- Eigentümer, weil grössere Transparenz und Sicherheit
- Kreditgeber, weil grössere Transparenz und Sicherheit
- Versicherer, weil
- Politik, weil
- Weitere, weil

Welche Anpassungen im internen Kontrollsystem (IKS) waren aufgrund des Wechsels auf die Swiss GAAP FER notwendig?

Die jährliche Überprüfung der Checkliste nach Swiss GAAP FER wurde im IKS integriert. Ansonsten waren die meisten Kontrollen vor FER bereits installiert.

Welche Veränderungen ergaben sich für die Betriebsbuchhaltung?

Keine wesentlichen Veränderungen

Wie verändert sich die interne Finanzberichterstattung und -planung?

Intern mussten gegenüber den eigenen Führungskräften, wie auch gegenüber dem Verwaltungsrat und der Geschäftsleitung keine wesentlichen Änderungen vorgenommen werden.

Welchen Besonderheiten von Spitälern und Kliniken gilt es bei der Anwendung der Swiss GAAP FER besondere Beachtung zu schenken?

Eine Besonderheit betrifft sicherlich die Bewertung der Warenvorräte. Gerade beim medizinischen Material oder der Arzneimittel muss die Wertberichtigung genau ermittelt werden. Auch die Bewertung der nicht abgerechneten Leistungen an die Garanten und Patienten ist sicherlich im Gesundheitswesen speziell.

Welchen finanziellen Effekt hat eine Umstellung auf die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage eines Unternehmens?

Meiner Meinung nach betrifft die grösste Differenz zwischen OR und FER die stillen Reserven. Daher kann davon ausgegangen werden, dass das Vermögen tendenziell aufgewertet wird und die Finanzlage verstärkt wird.

Welche finanziellen Kennzahlen sind von der Umstellung betroffen?

Nettoumlaufvermögen, Liquiditätsgrade, Anlagedeckungsgrad 1+2, Cashflow und Geldflussrechnung, aber natürlich auch die EBITDA-Marge oder die Umsatzrendite.

Welches ist der grösste Nutzen für einen Leser der heutigen Jahresrechnung im Vergleich zur Jahresrechnung nach dem OR?

- Detailliertere Gliederung der Bilanz, etc.
- Eigenkapitalnachweis
- Offenlegung der Bewertungsgrundsätze
- Detailliertere Offenlegungen zu einzelnen Bilanzpositionen (z. B. Sachanlage- oder Rückstellungsspiegel)
- Realitätsnähere Bewertung aufgrund True and Fair View-Ansatz
- Umfangreicherer Jahresbericht (Lagebericht)
- Weitere:

Auf welche Statistiken wirkt sie die Umstellung des Rechnungslegungsstandards aus?

- Krankenhausstatistik
- ITR_K
- Swiss-DRG
- Weitere:

Nach welchen Grundsätzen behandeln Sie Fonds und Spezialkonten?

- Gemäss Handbuch von H+ (Unterteilung aufgrund der wirtschaftlichen Substanz in zweckgebundene Fonds des Fremdkapitals oder freie Fonds des Eigenkapitals)

Andere Methode:

Bei wesentlichen Forderungen sind konkrete Ausfallrisiken einzeln zu berücksichtigen. Andernfalls erfolgt eine Pauschalwertberichtigung aufgrund der Fälligkeitsstruktur. Anhand welches Kriteriums ermitteln Sie "wesentliche" Forderungen für die Einzelwertberichtigung?

Ausfallwahrscheinlichkeit, > %

Forderungsvolumen, > CHF

Andere: Zu über 90% stellen wir einzelne Rechnungen an die Versicherungen, bei welchen der Zahlungseingang garantiert sein sollte. Deshalb machen wir keine Einzelwertberichtigungen auf wesentliche Forderungen. Wir machen aufgrund des Alters der Forderung unterschiedliche Wertberichtigungen.

Wie bewerten Sie stationäre Überlieger (noch nicht vollständig erbrachte Leistungen)?

Completed Contract Methode gemäss Handbuch von H+

Completed Contract Methode mit Abweichungen zum Handbuch von H+

Percentage of Completion Methode mit anteiliger Gewinnrealisierung

Andere: Die Bewertung erfolgt zum anteiligen Erlös für die bereits erbrachte Leistung. Dabei werden klinikspezifische Werte beim CMI und der durchschnittlichen Liegedauer berücksichtigt.

Gibt es bei Ihnen ein standardisiertes Verfahren zur Prüfung, ob bei Sachanlagen Anzeichen für eine Wertminderung bestehen?

Nein gibt es nicht.

Nach welcher Methode wird der Nutzwert (als Teil des erzielbaren Wertes) ermittelt?

Im Bereich der Finanzanlagen/Beteiligungen wenden wir die Equity-Methode an. Bei einem allfälligen Goodwill wird ein Impairment-Test durchgeführt.

Welche Sachverhalte führten bei der Erstbewertung zu wesentlichen Neubewertungsreserven?

Goodwill

Andere immaterielle Anlagen

Sachanlagen zu aktuellen Werten bewertet

Weitere:

Wurden Sie bei der Bildung von Rückstellungen durch die strikteren Vorgaben der Swiss GAAP FER eingeschränkt?

Nein

Welche Empfehlung geben Sie einem Spital, bei dem die Planung der Swiss GAAP FER erst in Planung ist?

Unbedingt die Checkliste einer gängigen grösseren Revisionsfirma (z.B. PWC) zu überprüfen. Ebenfalls vergleichbare Unternehmen, die bereits FER haben, zu studieren und zu hinterfragen. Nichts desto trotz beim Abschluss viel mehr Zeit einplanen, wenn es darum geht die Abschlussnachweise und den Anhang aufzubereiten.

Anhang Q: Interview P. Bernet

M. Danzeisen: Ist es korrekt, dass Sie per 31.12.2016 erstmals einen Abschluss nach Swiss GAAP FER erstellt haben? #00:00:35-7#

P. Bernet: Genau der 2016er-Abschluss war der erste FER-Abschluss. Wir haben aber die Vorjahreszahlen in der Erfolgsrechnung nicht gezeigt. #00:01:21-4#

M. Danzeisen: Was waren die grössten Herausforderungen bei der Umstellung auf die Swiss GAAP FER? #00:01:31-4#

P. Bernet: Wir haben bei der Bewertung nicht viel neu oder anders machen müssen. Wir haben viele Sachen schon davor FER-konform bewertet. Ein Punkt war jedoch das Warenlager, bei dem wir früher immer das Warendrittel abgezogen haben. Heute machen wir das aufgrund der Lagerreichweite und aufgrund des Verbrauchs. Hinzu kommt, dass keine stillen Reserven mehr möglich sind. Der grösste Punkt war aber eigentlich die Ausgestaltung des Abschlusses, d. h. der Anhang, die Pflicht für Geldflussrechnung und Eigenkapitalnachweis. Das gab bei uns am meisten Aufwand. #00:02:41-0#

M. Danzeisen: Sie haben soeben angetönt, dass Sie bei der Bewertung keine grossen Veränderungen hatten. Haben Sie früher schon geschaut, dass Sie FER-konform bewerten oder liegt dies auch daran, dass die beiden Standards in diesem Bereich nicht so unterschiedlich sind? #00:03:11-8#

P. Bernet: Ja, etwas von beidem. Wir haben schon davor geschaut, dass wir eine sinnvolle Bewertung anwenden. Wir haben uns nicht bewusst an FER angelehnt. Was für uns sinnvoll war, haben wir in der Bewertung berücksichtigt. Z. B. bei den Forderungen gingen wir damals schon nach dem Alter der Forderungen. Rückstellungen haben wir auch nur angesetzt, wenn wir wussten, dass in der nahen Zukunft etwas eintreten wird. #00:04:14-7#

M. Danzeisen: Deshalb wurden Sie auch nicht gross durch die strengeren Ansatzkriterien bei Rückstellungen unter Swiss GAAP FER eingeschränkt? #00:04:17-9#

P. Bernet: Ja, genau. Dadurch hatten wir bei der effektiven Umsetzung auf FER keinen grossen Umstellungsbedarf mehr. Wir mussten auch keinen hohen Bestand an stillen Reserven auflösen. Auch die Abschreibungen in der Anlagebuchhaltung waren bereits konform. Hier verwenden wir die Branchenstandards. Die Umstellung war deshalb in diesem Bereich nicht mehr gross. #00:04:59-9#

M. Danzeisen: Gab es sonst in der Anlagebuchhaltung grosse Auswirkungen? Damit meine ich weniger die Bewertung selber, sondern mehr, dass man unter FER eine konsequente und saubere Anlagebuchhaltung führen muss. #00:05:49-8#

P. Bernet: Ja, das ist bei uns aber nicht abhängig von der Rechnungslegung, sondern ist ein grundsätzliches Bedürfnis. Wenn eine neue Anlage beschafft wird, sind wir von Anfang an im Boot und wissen, wann die Anlage kommt. Wenn dann die Rechnung eintrifft, gibt es eine Meldung an uns, dass die Anlage nun in Betrieb ist. Dann wird sie entsprechend aktiviert und abgeschrieben. #00:06:16-5#

M. Danzeisen: D. h. sie sind dieses Thema bereits unter dem OR aktiv angegangen und nicht erst mit der Umstellung? #00:00:00-0#

(An dieser Stelle folgte ein Unterbruch der Telefonverbindung, weshalb ein zweiter Anruf folgte und die Zeiten entsprechend bei null beginnen.)

P. Bernet: Nein, schon vorher. Wir arbeiten mit SAP und SAP bietet hier eine vollintegrierte Lösung vom Einkauf bis zum Verkauf. Man kann das daher sehr sauber führen. #00:00:47-1#

M. Danzeisen: Was sind die wichtigsten zu treffenden Entscheidungen im Rahmen der Umstellung? Das kann inhaltlich bezüglich Wahlrechten, Ermessensspielräumen z. B. bei den Fonds und Drittmitteln sein aber auch prozessual vom Projekt her sein. #00:01:39-9#

P. Bernet: Genau. Bei den Fonds steht die Entscheidung an, ob es sich um zweckgebundene oder um freie Fonds handelt. Hier musste man schauen, woher das Geld kommt, wofür es gebraucht wird und ob es einen Beschrieb bezüglich Geldbindung gibt. Was in diesem Jahr hinzugekommen ist, ist die Konzernrechnung nach Swiss GAAP FER. Hier mussten wir entscheiden, wie wir das im System abbilden, ob im SAP oder mit einer Konsolidierungssoftware. Was drucken wir im Geschäftsbericht, die Einzelabschlüsse oder die Konzernrechnung? Ebenfalls speziell war die Gebäudeübertragung des Kantons per 1. Januar 2017. Auch hier war ein Entscheid notwendig, wie wir dies abbilden möchten. Ist es eine Sacheinlage? Zeigen wir die Vorjahreswerte, weil die Immobilien davor schon bestanden haben? Das wirkt sich nachher alles auf die ganze Bilanz aus. Die Nahestehenden sind zudem ein riesen Thema. Was ist ein Nahestehender, was ein Dritter? Hier muss man entsprechend die Forderungen und Verpflichtungen offenlegen. In der Anlagebuchhaltung ging es dagegen mehr darum, nach welchen Kriterien man

gliedern will. Hier haben wir auf die H+-Methodik verwiesen nach welchen Kategorien wir abschreiben und entsprechend gliedern wir die Anlagen. #00:04:25-5#

M. Danzeisen: Was sind im laufenden Betrieb die grössten Herausforderungen, die sich unter Swiss GAAP FER ergeben? #00:04:41-3#

P. Bernet: Unter dem Jahr mussten wir keine grossen Umstellungen vornehmen. Wir machen komplette Quartalsabschlüsse. Wir nehmen das Inventar aber nur jährlich auf. D. h. dieses Thema haben wir unter dem Jahr nicht. Rückstellungen haben wir unter dem Jahr auch nur sehr selten. In den Quartalsabschlüssen haben wir nur transitorische Buchungen. Was neu hinzukommt, sind die Abschlüsse der Tochtergesellschaften, die nun in einen konsolidierten Quartalsabschluss einfliessen. Aber auch nach dem OR müsste man solche Sachen berücksichtigen. Jetzt rein von der Umstellung her mussten wir daher unseren Abschlussplan nicht gross ändern. #00:06:02-1#

M. Danzeisen: Wenn man im Spital Linth den OR-Abschluss 2015 mit dem Restatement 2015 im 2016er-Abschluss vergleicht, fällt auf, dass es gar keine Unterschiede in den Zahlen gibt. Dies ist ungewöhnlich. Wie kommt es dazu? #00:06:45-6#

P. Bernet: Aufgrund der Umstellung hatten wir keine erfolgswirksamen Buchungen, die uns dazu bewegt hätten, das Vorjahr anzupassen oder darauf hinzuweisen, dass z. B. anders abgeschrieben wird. Wir haben das einfach in die neue Periode einfliessen lassen aber am Vorjahr nichts geändert. #00:07:42-3#

M. Danzeisen: D. h. Sie waren aus Bewertungssicht schon vor der eigentlichen Umstellung konform mit Swiss GAAP FER? #00:07:42-1#

P. Bernet: In den meisten Punkten schon. In den anderen Punkten haben wir aufgrund der Wesentlichkeit mit der Revision vereinbart, dass man es nicht speziell ausweist, falls irgendwo stille Reserven aufgelöst wurden. #00:08:20-7#

M. Danzeisen: Sie haben im Fragebogen geschrieben, dass das Kapital gestärkt wird. Wie meinen Sie das? #00:08:34-3#

P. Bernet: Da meinte ich mehr den Eigenkapitalnachweis. Man hat mehr Transparenz und sieht die Anfangswerte, Ausschüttung usw. Es ging also mehr um die erhöhte Transparenz gegenüber früher. Nicht, dass das Eigenkapital gestärkt wurde, sondern dass der Ausweis besser wurde. #00:09:28-5#

M. Danzeisen: Haben sich durch die Umstellung Veränderungen im Kontakt mit Banken oder Kreditgebern ergeben? #00:09:44-2#

P. Bernet: Mit Banken nicht. Mit Kreditgebern... Wir haben ein Kontokorrent beim Kanton, wo wir Geld beziehen können und Zins dafür bezahlen. Da hat sich eigentlich nichts daraus ergeben. Die Umstellung auf FER kam schlussendlich vom Verwaltungsrat aller Spitäler, der das so wünschte. Für uns war es ebenfalls eine sinnvolle Umstellung. Ab einer gewissen Grösse macht es einfach Sinn, einen FER-Abschluss anzuwenden. Für die Banken oder auch die PostFinance oder andere Kreditgeber hatte es deshalb keine Änderungen zur Folge. #00:10:54-3#

M. Danzeisen: Sie haben schon angetönt, dass Sie die Fonds nach dem Handbuch von H+ behandelt. Im Jahresabschluss ist die Nachschusspflicht erwähnt. Haben Sie ansonsten gar keine Fonds? #00:11:11-4#

P. Bernet: Wir haben noch zwei kleinere Fonds. Einer ist wirklich unwesentlich. Beim anderen haben früher Private und Institutionen Geld für die Spitäler einbezahlt. Dies ist in der Summe mit dem Fonds für die Nachschusspflicht gegenüber der Spitalhaftpflicht inkludiert. Früher hatten wir einen Patientenfonds. Da wurden nicht mehr werthaltige Patientenforderungen abgeschrieben. Aber wir haben nun eigentlich alles aufgelöst. #00:12:15-9#

M. Danzeisen: Wie machen Sie es mit den Honorarpools? Zahlen Sie diese per Ende Jahr aus? #00:12:30-9#

P. Bernet: Genau. Es besteht ein Kaderarztreglement. Da ist das Honorar ein Teil von der Vergütung. Unter dem Jahr sammelt sich die Verpflichtung gegenüber den Ärzten an und wird dann Ende Jahr ausbezahlt. D. h. wir stellen per Ende Jahr auf null. #00:12:58-0#

M. Danzeisen: D. h. es ist dann unter dem Jahr eine kurzfristige Verpflichtung. #00:12:58-7#

P. Bernet: Genau, ja. #00:13:00-0#

M. Danzeisen: Sie haben vorher die Vorräte angetönt. Können Sie hier noch etwas mehr sagen, wie Sie bei der Wertberichtigung vorgehen? #00:13:10-8#

P. Bernet: Wir haben verschiedenen Lager. Wir haben drei Hauptlager von der Apotheke die Medikamente, das Zentrallager vom Einkauf und den OPS. Diese Lager sind be-

standesgeführt im SAP und Ein- und Ausgänge werden laufend nachgetragen, wie eine laufende Inventur. Am Jahresende zählen wir die Bestände in einer ordentlichen Inventur. Hier bewerten wir, wie viel Material wir überschüssig haben. D. h. wie lange hält der Überbestand noch und dieser wird berichtigt. #00:14:07-1#

M. Danzeisen: D. h. nach Lagerreichweite? #00:14:14-9#

P. Bernet: Genau. Zudem haben wir noch andere Lager, wie Heizöllager. Hier nehmen wir die ordentlichen Durchschnittspreise vom Kanton oder vom Bund. Den Ölbestand bewerten wir aufgrund dieser Werte. Beim Gastronomie-Lager gehen wir hin und schauen, wie lange die Sachen haltbar sind. Z. B. Gemüse oder Fleisch schreiben wir zur Hälfte oder zu 3/4 ab. Weil nach ein paar Tagen ist das wieder verbraucht. Wir nehmen alles auf. FER lässt zu, dass alles aktiviert werden kann. Wir haben diverse Ansätze, wie wir wertberichtigen. Beim eigentlich werthaltigen Labor-Lager betrachten wir die Lagerhöhe und den Verbrauch und machen eine kleine pauschale Korrektur von 10% bis 20%. Die Stationslager berichtigen wir mit dem gleichen Satz wie die Hauptlager. Wir haben noch viele Berufskleider, bei denen überall das Logo drauf ist. Wahrscheinlich wechseln wir nächstes Jahr das Logo, daher haben wir diese mit 50% abgeschrieben, weil wir sie ab nächstem Jahr nicht mehr brauchen können. Wir machen das einiges differenzierter, aber auch genauer. #00:16:35-0#

M. Danzeisen: Ein anderes Thema sind die Statistiken. Z. B. Krankenhausstatistik oder ITAR_K. Gab es für Sie hier Veränderungen aufgrund der Umstellung? #00:17:03-1#

P. Bernet: ITAR_K und Krankenhausstatistik basieren beide auf der Kostenträgerrechnung. #00:17:07-2#

M. Danzeisen: Das wäre mehr Rekole. #00:17:12-6#

P. Bernet: Genau, bezüglich Rekole hat sich nicht viel verändert, weil dort anders abgeschrieben wird. Dies machen wir schon seit längerer Zeit so. Bei der Krankenhausstatistik gab es vielleicht kleine Anpassungen, weil die Anlagebuchhaltungswerte nach VKL drin sind. Hier kann es sein, dass es kleine Wertänderungen gab. Aber im Grossen und Ganzen hatte die Umstellung keine Auswirkungen auf die Statistiken. #00:17:52-5#

M. Danzeisen: Wie setzen Sie Swiss GAAP FER systemtechnisch um? Mit welchem buchen Sie? #00:18:16-2#

P. Bernet: Wir machen in der Finanzbuchhaltung den FER-Abschluss im System und bilden diesen voll ab. Die Jahresabschlusszahlen vom 2017 können wir daher aus dem Umstellung vom OR zu Swiss GAAP FER in einem Spital

SAP rausnehmen. Rekole fahren wir in einem separaten Buchungskreis und ist damit auch im System nachvollziehbar. Die Differenz sind dann die sachlichen Abgrenzungen, welche wir auswerten können. Für den Konzernabschluss führen wir wie separate Filialbuchhaltungen für die Tochtergesellschaften. Die buchen wir separat in einem Buchungskreis. Wenn man dann alles zusammenzieht mit dem Konsolidierungsbuchungskreis, indem wir die Konsolidierungsbuchungen vornehmen, kann man eigentlich auf Knopfdruck den FER-Abschluss erstellen. Einen OR-Abschluss erstellen wir nicht aus dem SAP. VKL ist ein Thema in der Anlagebuchhaltung. Diese Werte werden im SAP mitgetragen. D. h. wir können den Anlagebestand nach Fibu, nach VKL und nach Rekole ausgeben. #00:19:56-7#

M. Danzeisen: Noch zwei abschliessende Frage. Welchen Nutzen ziehen Sie als Spital Linth aus der Anwendung der Swiss GAAP FER? #00:20:16-4#

P. Bernet: Aus Sicht von mir oder aus Sicht der Geschäftsleitung? #00:20:36-0#

M. Danzeisen: Aus beiden eigentlich. Z. B. dass es für die Mitarbeitenden attraktiver ist. Welches ist der Nutzen, den das Spital Linth gewinnt? #00:20:45-4#

P. Bernet: Für mich persönlich war es einfach spannend das im Geschäft mitzuerleben, weil ich es von der Theorie in der Schule kenne. Aus Sicht des Spitals hat man eine höhere Transparenz, man hat weniger stille Reserven in den Büchern. Gewisse Sachen werden sichtbar gemacht, über die man vorher gar nicht gesprochen hat. Sei dies der Beteiligungsspiegel, sei dies der Eigenkapitalnachweis oder die Geldflussrechnung. Man hat mehr Informationen zur Verfügung. Schlussendlich ist man auch im Trend. Swiss GAAP FER ist in der Schweiz schon sehr weit verbreitet. Es macht auch einfach Sinn. Wenn man es vergleicht mit IFRS, ist es kompakter und handlicher für KMU. Aber natürlich ist es mit Aufwand verbunden. Der Jahresbericht ist jetzt mit dem Anhang und den sonstigen Angaben sehr Zahlen-lastig. #00:22:31-1#

M. Danzeisen: Ich habe Ihren Anhang verglichen. Im Spital Linth ist der Anhang durch die Umstellung von 2 auf 12 Seiten angewachsen. #00:22:42-6#

P. Bernet: Genau. Und das wird durch die Konzernrechnung noch mehr zunehmen. Jetzt geben wir noch den Konsolidierungskreis an und die Beteiligungen, die wir konsolidieren. Dieser Teil ist massiv gewachsen. #00:23:08-9#

M. Danzeisen: Würden Sie abschliessend Swiss GAAP FER als einen strengen Rechnungslegungsstandard bezeichnen? #00:23:11-2#

P. Bernet: Grundsätzlich nein. Bei den meisten Standards machen die Regelungen Sinn. Bei einzelnen Standards ist es in der Praxis schwierig, es 1 zu 1 umzusetzen. Z. B. der Goodwill, die immaterielle Anlagen oder auch die Equity-Bewertung in der Konzernrechnung sind ein riesen Thema. Hier ist es z. T. etwas streng. Hier wünschte ich, hätte man als Geschäft mehr Spielraum. Aber wenn man A sagt muss man auch B sagen.
#00:24:04-3#

M. Danzeisen: Rauspicken kann man leider nicht. #00:24:00-2#

P. Bernet: Genau. Man muss alles machen. Wie gesagt, wir hatten schon davor vieles FER-konform. Deshalb hat die Umstellung für uns keinen grossen Aufwand ausgelöst, aber man muss dann auch bei allen Spezialthemen ja sagen. Aber sonst macht FER Sinn, ist übersichtlich und man kann gut damit arbeiten. #00:24:46-2#

M. Danzeisen: Das wäre es von meiner Seite gewesen. Haben Sie noch Bemerkungen?
#00:24:57-3#

P. Bernet: Nein, eigentlich nicht.

Anhang R: Fragebogen S. Müller**Welche Unterschiede zwischen den Vorschriften nach dem OR und nach den Swiss GAAP FER bringen die grössten Veränderungen im Jahresabschluss mit sich?**

- Verstärkte Offenlegung
- Verbot zur Bildung von stillen Reserven aufgrund des True and Fair View-Ansatz
- Unterschiedliche Bewertung
- Kapitalkonsolidierung
- Rückstellungsbildung
- Abbildung der Personalvorsorge
- Weitere:

Auf die Bewertung welcher Bilanzpositionen hatte die Umstellung auf die Swiss GAAP bei Ihnen die grössten Auswirkungen?

- | | |
|---|--|
| <input type="checkbox"/> Wertschriften | <input type="checkbox"/> Finanzanlagen |
| <input type="checkbox"/> Forderungen | <input type="checkbox"/> Immaterielle Anlagen |
| <input type="checkbox"/> Vorräte | <input type="checkbox"/> Verbindlichkeiten |
| <input type="checkbox"/> Leasing | <input checked="" type="checkbox"/> Rückstellungen |
| <input type="checkbox"/> Langfristige Aufträge | <input type="checkbox"/> Abgrenzungen |
| <input checked="" type="checkbox"/> Sachanlagen | <input type="checkbox"/> Weitere: |

Welche externen Anspruchsgruppen sind von einer Umstellung des Rechnungslegungsstandards besonders betroffen?

- Eigentümer, weil
- Kreditgeber, weil
- Versicherer, weil
- Politik, weil
- Weitere, weil

Welche Anpassungen im internen Kontrollsystem (IKS) waren aufgrund des Wechsels auf die Swiss GAAP FER notwendig?

keine

Welche Veränderungen ergaben sich für die Betriebsbuchhaltung?

keine

Wie verändert sich die interne Finanzberichterstattung und -planung?

Sie veränderte sich nicht

Welchen Besonderheiten von Spitälern und Kliniken gilt es bei der Anwendung der Swiss GAAP FER besondere Beachtung zu schenken?

-

Welchen finanziellen Effekt hat eine Umstellung auf die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage eines Unternehmens?

keinen

Welche finanziellen Kennzahlen sind von der Umstellung betroffen?

EBITDA- und EBIT-Marge

Welches ist der grösste Nutzen für einen Leser der heutigen Jahresrechnung im Vergleich zur Jahresrechnung nach dem OR?

- Detailliertere Gliederung der Bilanz, etc.
- Eigenkapitalnachweis
- Offenlegung der Bewertungsgrundsätze
- Detailliertere Offenlegungen zu einzelnen Bilanzpositionen (z. B. Sachanlage- oder Rückstellungsspiegel)
- Realitätsnähere Bewertung aufgrund True and Fair View-Ansatz
- Umfangreicherer Jahresbericht (Lagebericht)
- Weitere:

Auf welche Statistiken wirkt sie die Umstellung des Rechnungslegungsstandards aus?

- Krankenhausstatistik
- ITAR_K
- Swiss-DRG
- Weitere: keine

Nach welchen Grundsätzen behandeln Sie Fonds und Spezialkonten?

- Gemäss Handbuch von H+ (Unterteilung aufgrund der wirtschaftlichen Substanz in zweckgebundene Fonds des Fremdkapitals oder freie Fonds des Eigenkapitals)
- Andere Methode:

Bei wesentlichen Forderungen sind konkrete Ausfallrisiken einzeln zu berücksichtigen. Andernfalls erfolgt eine Pauschalwertberichtigung aufgrund der Fälligkeitsstruktur. Anhand welches Kriteriums ermitteln Sie "wesentliche" Forderungen für die Einzelwertberichtigung?

- Ausfallwahrscheinlichkeit, > %
- Forderungsvolumen, > CHF
- Andere: Wir ermitteln keine wesentlichen Forderungen, sondern wertberichtigen pauschal

Wie bewerten Sie stationäre Überlieger (noch nicht vollständig erbrachte Leistungen)?

- Completed Contract Methode gemäss Handbuch von H+
- Completed Contract Methode mit Abweichungen zum Handbuch von H+
- Percentage of Completion Methode mit anteiliger Gewinnrealisierung
- Andere: Da die Überlieger jeweils sehr konstant sind, grenzen wir sie nicht ab.

Gibt es bei Ihnen ein standardisiertes Verfahren zur Prüfung, ob bei Sachanlagen Anzeichen für eine Wertminderung bestehen?

nein

Nach welcher Methode wird der Nutzwert (als Teil des erzielbaren Wertes) ermittelt?

Rekole-Abschreibungssätze

Welche Sachverhalte führten bei der Erstbewertung zu wesentlichen Neubewertungsreserven?

- Goodwill
- Andere immaterielle Anlagen
- Sachanlagen zu aktuellen Werten bewertet
- Weitere:

Wurden Sie bei der Bildung von Rückstellungen durch die strikteren Vorgaben der Swiss GAAP FER eingeschränkt?

Ja

Welche Empfehlung geben Sie einem Spital, bei dem die Planung der Swiss GAAP FER erst in Planung ist?

Gute zeitliche Planung bei der Umsetzung. Insbesondere ist die Bewertung der Sachanlagen und die Bewertung der Rückstellungen ein zentraler Aspekt.

Anhang S: Interview S. Müller

(Der Start der Aufzeichnung erfolgte leicht verspätet, weshalb anfangs die Zeitstempel fehlen.)

M. Danzeisen: Welches waren die grössten Herausforderungen bei der Umstellung auf die Swiss GAAP FER?

S. Müller: Sicherlich die zeitliche Planung. Die Umstellung benötigt viel Zeit vor allem bei den Sachanlagen. Gerade bei den Immobilien ist es aufwändig, bis man alle notwendigen Werte aus den zum Teil älteren Dokumenten zusammengetragen hat.

M. Danzeisen: D. h. die Immobilien gehörten schon vor der Umstellung dem Kantonsspital Graubünden?

S. Müller: Ja, genau. Die waren schon davor in unserem Besitz. Wir sind eine privatrechtliche Stiftung und unabhängig vom Kanton. Nur der Namen suggeriert, das KSGR gehöre dem Kanton. Dem ist jedoch nicht so.

M. Danzeisen: Wenn man den letzten Jahresabschluss nach dem OR mit der Konzernrechnung nach Swiss GAAP FER vergleicht, haben die Sachanlagen auch massiv an Wert gewonnen.

S. Müller: Die Neubewertung aufgrund der historischen Werte hat zu dieser Aufwertung geführt. Man ist weit in die Archive runter gestiegen und hat alle Baukosten zusammengesucht und die Anlagen entsprechend korrekt in den Büchern bewertet mit den Abschreibungsdauern. Das war der Grund. Früher unter dem alten Finanzierungssystem war es so, dass der Kanton die Investitionen bei den Immobilien zu 100% finanzierte. Deshalb haben wir diese meinem Wissen nach, das war jedoch kurz vor meiner Zeit, direkt abgeschrieben. Letztlich war der Wert dort mehr oder weniger null. Wie gesagt, hat man aus den Baukostenabrechnungen heraus die gesamten angelaufenen Kosten zur Errichtung der Gebäude zusammengesucht. Dazu hat man dann die Abschreibungen berechnet und dadurch beurteilt, wie viel sie tatsächlich Wert haben. So hat man sie dann in die Bücher genommen. #00:01:17-7#

M. Danzeisen: Dann sind die Gebäude nun zu historischen Kosten bewertet?
#00:01:19-1#

S. Müller: Ja. #00:01:20-9#

M. Danzeisen: Sie haben gesagt, die zeitliche Planung und die Sachanlagenbewertung waren herausfordernd. #00:02:25-5#

S. Müller: Genau. Das benötigt oft sehr viel Zeit. Oft sind das Unterlagen, die bereits x Jahre alt sind und bereits in einem Archiv verschwunden sind und nicht mehr so präsent sind. Dies braucht ordentlich Zeit, um sich die ganzen Unterlagen nochmals zusammenzustellen oder zusammen zu stellen lassen. #00:02:42-2#

M. Danzeisen: Ist es auch sonst in der Anlagebuchhaltung zu prozessualen Umstellungen gekommen? D. h., dass man in der Anlagebuchhaltung mitbekommen hat, wann eine Anlage angeschafft wurde, wann sie liquidiert wurde, d. h., dass diese Informationsflüsse funktionieren. #00:03:06-1#

S. Müller: Das war früher bereits so. Sowohl früher als auch heute. Hier hatte die Umstellung keinen Einfluss. #00:03:20-5#

M. Danzeisen: Dann war es wirklich mehr die Bewertung? #00:03:18-1#

S. Müller: Ja, die Bewertung war sicherlich die grösste Herausforderung. #00:03:26-5#

M. Danzeisen: Was waren die wichtigsten Entscheidungen im Rahmen des Umstellungsprojektes? #00:03:27-1#

S. Müller: Gute Frage. Eine der wichtigsten Entscheidungen war die Umsetzung der Verordnung, die bei uns im Kanton Graubünden in der Verordnung zum Krankenpflegegesetz steht, dass bei einer allfälligen Umnutzung der Gebäude, pro Jahr 4% an den Kanton zurück zu zahlen sind. #00:04:12-0#

M. Danzeisen: Wenn es nicht mehr spitalbetrieblich genutzt wird? #00:04:20-0#

S. Müller: Genau. Wir haben das so interpretiert, dass wenn wir eines der Gebäude nicht mehr für den medizinischen Zweck nutzen und z. B. ein Hotel daraus machen, dann hätte der Kanton die Möglichkeit, Beträge, die er damals für diese Gebäude gesprochen hatte, zurück zu fordern. Dies mit einer Abschreibungsdauer von 25 Jahren, d. h. 4% pro Jahr. D. h. die Aufwertung, die wir gemacht haben, die Sie im selber festgestellt haben, wird widerspiegelt in einer Fremdkapitalposition, die "Fonds Investitionen bestehende Anlagen" heisst. Das ist die Aufwertung aus dieser ganzen Übung. Das ist der Block, den wir über die Jahre abschreiben. #00:05:28-7#

M. Danzeisen: Hier müssen Sie schon abschreiben, wenn Sie sagen nur bei einer Umnutzung? #00:05:36-0#

S. Müller: Nein. Es wird als latente Verpflichtung abgebildet. Es könnte durchaus einmal sein. Es besteht daher eine latente Verpflichtung, eine Fremdkapitalposition. Wir haben einen Fonds damit geüfnet im Umfang der Aufwertung und lösen diesen Fonds nun über die Zeit ab. #00:06:07-6#

M. Danzeisen: "Jährliche Auflösung des Fonds geschieht im Umfang der Abschreibungen" steht im Jahresabschluss." #00:06:09-3#

S. Müller: Genau, das machen wir jetzt. Dies ist vielleicht nicht ganz konsistent mit den 4%. Dies passen wir vielleicht an. Die durchschnittliche Abschreibungsdauer der Anlagen sind für den SKP 1 Gebäudehülle 33 Jahre und SKP 2 Installationen 20 Jahre. Wenn man das gewichtet betrachtet, sind wir im Schnitt nicht weit von den 25 Jahren entfernt. Deshalb haben wir das Anlagevermögen markiert, so dass wir wissen, welche Anlagen unter dem alten System des Kantons finanziert wurden und welche Anlagen wir im Nachhinein unter dem neuen Finanzierungssystem angeschafft. #00:07:07-1#

M. Danzeisen: Damit Sie wissen, welche Sie im Fonds abbilden müssen. #00:07:03-0#

S. Müller: Genau. Wenn wir die Abschreibungen fahren, können wir genau sagen, so viel Abschreibungen haben auf dem alten Anlagevermögen stattgefunden. Um den gleichen Betrag lösen wir den Fonds auf der Passivseite auf. #00:07:28-5#

M. Danzeisen: Wenn wir bei den Entscheidungen sind, gibt es auch noch die zweckgebundenen Fonds und die freien Fonds. D. h. Drittmittel, Legate und Honorarpools. Musste man hier noch schwierige Entscheidungen treffen, ob zweckgebundener oder freier Fonds? #00:07:49-3#

S. Müller: Das war sicherlich ein Thema. Das ist immer ein Thema, denn es gibt sowohl Fonds, die sind sowohl als auch geüfnet. Da ist das Spital, das in einen solchen Fonds oder Pool einbezahlt, wie aber auch z. B. die Ärzteschaft. Letztlich haben wir uns auf die Reglemente abgestützt und es danach beurteilt, wer letztlich die Verfügungsgewalt hat und wirtschaftlicher Berechtigter ist. Darauf basierend haben wir entschieden, ob ein Fonds im Fremdkapital- oder Eigenkapital zu führen ist. #00:08:23-0#

M. Danzeisen: Ein anderer Bereich, indem es vielleicht zu Entscheidungen kam, ist die Berichterstattung. Sie haben geschrieben, dass es dort zu keinen Veränderungen kam. War von Anfang an klar, dass man sowohl intern als auch extern nach Swiss GAAP FER berichtet? #00:08:46-5#

S. Müller: Ja, das war von Anfang an klar. Die grösste Herausforderung war, dass wir unter OR noch Rückstellungen bilden konnten, was Swiss GAAP FER unter dem True and Fair View Prinzip nicht mehr möglich ist. Dies hatte zur Folge, dass der Gewinnausweis im Haus von einem Jahr aufs nächste um x Millionen gestiegen ist. Das sehen Sie auch aufgrund der Abschlüsse. Die grösste Herausforderung war dabei, dem interessierten Publikum zu erklären, warum ein Spital so viel Gewinn macht. Weil in der Öffentlichkeit die Meinung vorherrscht hat man das Gefühl, ein Kantonsspital oder ein Spital allgemein sollte gerade etwa kostendeckend sein und keinen Gewinn erwirtschaften. #00:09:50-8#

M. Danzeisen: Es geht dabei aber auch immer um die Finanzierung der Investitionen. #00:09:50-2#

S. Müller: Absolut. Aber das war eine Herausforderung. Das müssen Sie den Leuten erklären, dass ein Spital auch Gewinn machen muss, um zu reinvestieren. #00:09:59-4#

M. Danzeisen: Im Fragenbogen haben Sie die Politik als eine Anspruchsgruppe angekreuzt, weil diese nun einen transparenteren Abschluss bekommen. Das geht in die gleiche Thematik. Einerseits musste man der Politik erklären, warum ein Spital so viel Gewinn macht. Andererseits konnte man den Gewinn nicht mehr glätten. Ich nehme an, das sind Themen, die gegenüber der Politik aufgekommen sind. #00:10:37-8#

S. Müller: Absolut. Wir hatten im Kanton Graubünden eine etwas spezielle Situation. Nebst dem Regelwerk von Swiss GAAP FER haben sich Vertreter vom Kanton, von den Spitälern und von den Heimen in einer Arbeitsgruppe zusammengetan und haben für die Spitäler ein Handbuch erstellt. Ein Regelwerk, das gewisse Positionen näher definiert. Man muss schon sehen, wir als Kantonsspital sind bezüglich Knowhow professionell aufgestellt. Da arbeiten mehrere Spezialisten in der Finanzbuchhaltung. Anders ist es bei einem kleinen Heim, bei dem vielleicht der Heimleiter neben der Leitung noch die Buchhaltung führt. Man suchte einen Weg, um allen ein Handbuch wie eine Guideline in die Hände zu geben, das zeigt, wie man gewisse Fälle behandeln muss. Hier war der Kanton mit im Boot. So hat man ein Regelwerk erarbeiten können, welches Allgemeingültigkeit hat im Kanton. Das war ein grosser Vorteil, dass man zusammen mit Vertreter vom Kanton arbeiten konnte. #00:12:00-3#

M. Danzeisen: So war auch das Verständnis von Anfang an da. #00:12:09-5#

S. Müller: Absolut. Aber trotzdem, den Politikern müssen sie es trotzdem zuerst erklären. #00:12:20-8#

M. Danzeisen: Hat sich im Kontakt mit Banken oder Kreditgebern etwas verändert? #00:12:25-8#

S. Müller: Sie waren insofern betroffen, indem sie sich heute auf einen Abschluss verlassen können, der nach einem anerkannten Standard erstellt wurde. Dies gibt den Banken Sicherheit über die Ertrags- und Finanzkraft des Unternehmens. Die haben das daher ganz klar begrüsst. Wobei wir bereits im Vorfeld des Wechsels, den OR-Abschluss um die Jahresendbuchungen bereinigt haben und den Banken so zur Verfügung gestellt haben. #00:13:13-1#

M. Danzeisen: Die Banken haben dadurch schon einen realitätsnäheren Abschluss erhalten. #00:13:13-9#

S. Müller: Absolut. Nur haben sie in diesem Moment, indem wir wirklich einen FER-Abschluss erstellt haben und diesen auch entsprechend prüfen lassen haben, mehr Sicherheit erhalten was die Zahlen anbelangt. #00:13:37-4#

M. Danzeisen: Wie stark stimmen Sie den FER- mit dem OR-Abschluss ab? Verwenden Sie überall die gleichen Bewertungsgrundsätze? #00:13:59-4#

S. Müller: Wir machen einen dualen Abschluss. Wir machen nicht zwei einzelne. Wir packen das gesamte Regelwerk in einem Abschluss zusammen. #00:14:28-1#

M. Danzeisen: Genau. Sie haben auch die Rekole-Tabelle im Abschluss. #00:14:28-0#

S. Müller: Genau, dass muss beinhaltet sein. Hier lehnen wir uns an die Rekole-Abschreibungsdauern an. #00:14:41-5#

M. Danzeisen: Sie haben geschrieben, dass Sie bei den Forderungen nur pauschale Wertberichtigungen vornehmen. Ist der Grund dafür, dass die Zahlungen der Hauptschuldner, d. h. Versicherer und Kanton, eigentlich garantiert sind? #00:15:13-7#

S. Müller: Das ist nicht der Hauptgrund. Der Hauptgrund ist die Vereinfachung des gesamten Prozederes. Die abgestufte Tabelle ist auch im Anhang drin, in der man sieht, wie man die Forderungen wertberichtigt. Wir gehen aber nicht hin und machen eine separate Bewertung von Einzelpositionen. Wir haben festgestellt, dass es in Summe keine wesentlichen Änderungen geben würde. #00:15:50-7#

M. Danzeisen: Aufgrund dessen hat dann auch die Revision zugestimmt, dass eine reine Pauschalbewertung in Ordnung ist? #00:15:55-0#

S. Müller: Genau, das ist so. #00:15:58-1#

M. Danzeisen: Wie bewerten Sie Überlieger? Nach dem OR haben Sie die Überlieger aufgrund der Wesentlichkeit nicht bewertet. Wie machen Sie es heute? #00:16:11-4#

S. Müller: Das ist auch heute so, ist aber durchaus ein aktuelles Thema, weil es die meisten Spitäler machen. Im angesprochenen Handbuch der Spitäler im Graubünden hat man eine Wesentlichkeitsgrenze von 5% vom Umsatz festgelegt. #00:16:42-5#

M. Danzeisen: Moment. Gesamthafter Betriebsertrag sind 334 Mio. #00:16:52-0#

S. Müller: Ok. Wir reden also von 15 Mio. Das haben wir bei den Überliegern nicht. Wir haben aktuell im Schnitt... Bei den Überliegern haben wir festgestellt, dass es von Jahr zu Jahr kaum zu Veränderungen kommt. Im Moment sind es rund 260 Überlieger. Das sind ggü. VJ 6 Überlieger mehr. Wenn man die im Schnitt mit ca. CHF 10'000 betrachtet, dann reden wir von CHF 60'000. Da können Sie sich selber ausrechnen, wie viel es ausmacht. Man könnte es jetzt natürlich jedes Mal abgrenzen. Beim ersten Mal hätte man in einem Jahr zwei Mal einen Ertrag drin. Auf der anderen Seite müsste man die Übung jedes Mal machen, obwohl es keinen Einfluss hat. Da haben wir gesagt, für CHF 60'000 Franken lohnt es sich nicht. Wir beobachten es. Bei wesentlichen Änderungen passen wir es an. Ansonsten bleiben wir bei der heutigen Systematik #00:19:19-1#

M. Danzeisen: Das ist jetzt gerade auch ein Thema des laufenden Betriebs. Gibt es andere Sachen, die sich im laufenden Betrieb durch die Umstellung vereinfacht oder erschwert haben? #00:19:38-3#

S. Müller: Der laufende Betrieb wird durch die Umstellung auf die Swiss GAAP FER nicht betroffen. Was es vereinfacht, ist der Jahresabschluss. Es gibt weniger Möglichkeiten des Managements in den Jahresabschluss einzugreifen. Sie haben es vorher ange-tönt, die Jahresabschlussgestaltung. #00:20:13-7#

M. Danzeisen: Früher hat man die Geschäftsleitung gefragt, welches Resultat ausgewiesen werden soll. Entsprechend hat man dann Buchungen vorgenommen. #00:20:21-7#

S. Müller: So ist es. Genau. Diese Diskussionen über dürfen, müssen und können führen wir heute nicht mehr. D. h. das Resultat steht und dieses wird so kommuniziert. Punkt. Die ganze Rückstellungsfrage, diese gesamte Thematik wird wesentlich zurückhaltender beurteilt als früher. Da machen wir praktisch keine, ausser dort, wo wir effektiv eine bilden müssen. Aber sonst in den Prozessen hat sich nichts geändert. #00:21:04-0#

M. Danzeisen: Im Fragebogen haben Sie geschrieben, dass die Umstellung keinen Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage hatte. In den beiden von Ihnen gesendeten Abschlüssen lässt sich jedoch erkennen, dass die Eigenkapitalquote stark gestiegen ist. #00:21:25-7#

S. Müller: Das ist richtig. Aufgrund der Bewertungsreserven. #00:21:23-2#

M. Danzeisen: D. h. es hat sich doch etwas geändert, wenn ich das richtig verstehe? #00:21:27-0#

S. Müller: In einem Restatement hat man immer enorme Verschiebungen zwischen Fremd- und Eigenkapital, weil es im Fremdkapital aufgrund von OR-Rückstellungen stille Reserven in Millionenhöhe drin hat aufgrund von Rückstellungen. Die wurden gebildet z. B. zur Steuerung des Jahresabschlusses. #00:21:55-6#

M. Danzeisen: D. h. bei der Vermögenslage hat sich etwas geändert. #00:22:02-1#

S. Müller: Die Vermögenslage ändert sich, weil die stillen Reserven nun als FER-Bewertungsreserven im Eigenkapital geführt/zeigt werden. Das ist der Unterschied. Die Ertragslage hat sich aber nicht geändert. #00:22:15-1#

M. Danzeisen: Noch drei abschliessende Fragen, die erste davon nochmals technisch. Wie setzten Sie Swiss GAAP FER im System um? #00:22:31-5#

S. Müller: Wir machen einen einzigen Abschluss in der Finanzbuchhaltung. #00:22:42-6#

M. Danzeisen: Rekole buchen Sie auch separat? #00:22:48-3#

S. Müller: Selbstverständlich buchen wir im System die kalkulatorischen Zinsen und die Rekole-Abschreibungen. Diese benötigen wir für die Betriebsbuchhaltung. Aber diese fliessen nicht in den Finanzabschluss ein. Das sind Soll-/Haben-Buchungen, die sich gegenseitig wieder aufheben und das CO zieht diese Daten. #00:23:11-5#

M. Danzeisen: Und VKL weisen Sie einfach auf den Anlagen aus? #00:23:15-1#

S. Müller: Genau. #00:23:16-7#

M. Danzeisen: Was sind die grössten Vor- und Nachteile, die das Kantonsspital Graubünden aus der Anwendung der Swiss GAAP FER ziehen kann? #00:23:34-9#

S. Müller: Was sicher die grösste Herausforderung ist, ist die Gestaltung und Darstellung des Jahresabschlusses. Das wurde wesentlich herausfordernder. Dazu hätte vermutlich aber auch das neue Rechnungslegungsrecht geführt. Wir haben gerade etwa in dieser Zeit umgestellt. Der ganze Anhang, der Ausweis von gewissen Positionen, was man früher nicht gemacht hat, ist aufwändiger geworden. Z. B. der Ausweis von langfristigen Verbindlichkeiten aus Leasing oder Mietverträgen gab es früher nicht. Eventualverbindlichkeiten, die wir dieses Jahr zum ersten Mal ausweisen, gab es früher nicht. Zudem gab es früher keinen Ausweis über Transaktionen mit nahestehenden Personen. Da machen wir heute auch einen Kommentar dazu. Also viele Nebeninformationen zu eigentlichen Details, die dazugekommen sind. Ebenfalls neu dazugekommen ist die Geldflussrechnung und der Organisationskapitalspiegel. Das sind Positionen, die wir im Zuge der Umstellung anpassen mussten. #00:25:14-5#

M. Danzeisen: Sie haben dadurch einerseits einen Nutzen durch die transparente Offenlegung dieser Daten und die bessere Vergleichbarkeit. Andererseits ist es aufwändiger. #00:25:29-6#

S. Müller: Ja, das ist so. Das machen wir in jeder Tochtergesellschaft so. Jede Tochtergesellschaft wendet die genau gleichen Regeln an, damit es für mich später in der Konsolidierung einfacher ist. #00:25:50-8#

M. Danzeisen: Würden Sie abschliessend die Swiss GAAP FER als einen strengen Rechnungslegungsstandard bezeichnen? #00:26:04-9#

S. Müller: Es kommt auf den Standpunkt drauf an. Ich als Finanzbuchhalter bin ein Verfechter des True and Fair View Prinzip. Natürlich sind nicht mehr die gleichen Möglichkeiten zur Bildung von stillen Reserven zugelassen. D. h. sie können nicht mehr gleich gestalten. In unserem Falle als Spitalbetrieb finde ich es jedoch einen sehr guten Standard und ich würde die Umstellung immer wieder machen. Wobei es bei uns so war, dass das Gesetz die Umstellung verlangte. Wir wären daher so oder so nicht darum rumgekommen. #00:26:44-2#

M. Danzeisen: Diese Vorgabe gibt es mittlerweile in vielen Kantonen. #00:26:50-7#

S. Müller: Genau. Bei uns musste auf den Abschluss 2014 hin umgestellt sein. Natürlich ist es eine strengere Vorgabe aber durchaus eine berechnigte. #00:27:08-5#

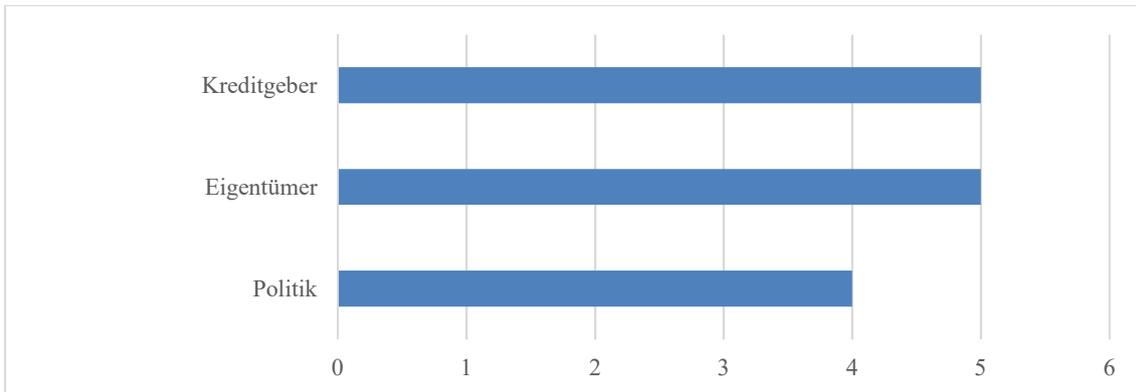
M. Danzeisen: Gut, das wäre es von meiner Seite gewesen.

Anhang T: Coding-Hierarchie

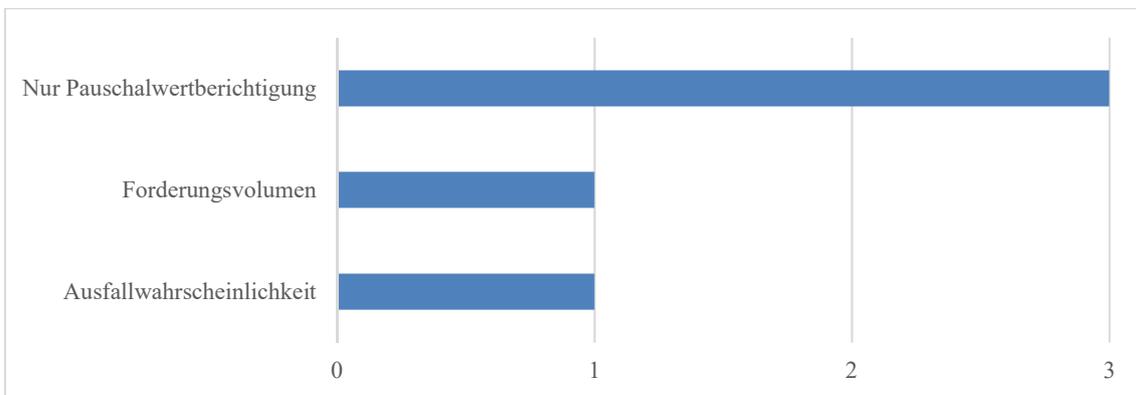
Mit folgenden Codes bzw. Kategorien wurden die Fragebogen und Interviewtranskripte ausgewertet. Die Erarbeitung dieser Codes erfolgte induktiv. Die in Klammer dargestellte Zahl veranschaulicht, wie oft der Code zugeteilt wurde.

- ❖ Anlagebuchhaltung [22]
- ❖ Anspruchsgruppen [0]
 - Versicherer [1]
 - Eigentümer [12]
 - Kanton [13]
 - Kreditgeber [21]
 - Leser [3]
 - Detailliertere Offenlegungen [4]
 - Eigenkapitalnachweis [3]
 - Informationen zu Nahestehenden [1]
 - Jahresbericht [1]
 - Offenlegung der Bewertungsgrundsätze [4]
 - True and Fair View [10]
 - Vergleichbarkeit & Transparenz [30]
 - Politik [8]
 - Spital [8]
 - Ergebnissteuerung [16]
 - Mitarbeiter [3]
- ❖ Berichterstattung und Planung [10]
- ❖ Besonderheiten Gesundheitswesen [7]
- ❖ Betriebsbuchhaltung [8]
 - Abstimmung FER und Rekole [8]
- ❖ Bewertung [6]
 - Abgrenzungen [7]
 - Finanzanlagen [3]
 - Forderungen [14]
 - Alter [1]
 - Ausfallwahrscheinlichkeit [2]
 - Forderungshöhe [1]
 - Keine Einzelwertberichtigung [2]
 - Immaterielle Anlagen [2]
 - Leasing [1]
 - Neubewertungsreserven [14]
 - Nicht abgerechnet / Überlieger [20]
 - Rückstellungen [29]
 - Sachanlagen [10]
 - Immobilien [14]
 - Umlaufvermögen [1]
 - Vorräte [16]
 - Wertminderungen [12]
- ❖ Empfehlungen [2]
 - Beratungsunternehmen [5]

- Checkliste [1]
- Handbuch [6]
- interne Abstimmungen mit anderen Abteilungen [4]
- Projektmanagement [5]
- Schulungen [2]
- Vorab interner Abschluss [6]
- Zeit [11]
- ❖ Finanzielle Auswirkungen [16]
 - Finanzielle Kennzahlen [15]
- ❖ Fonds und Drittmittel [26]
 - Honorar [10]
- ❖ IKS [7]
- ❖ Konzept von Swiss GAAP FER [1]
- ❖ Persönliche Einschätzung [13]
- ❖ Publikation [7]
- ❖ Statistiken [5]
 - ITAR_K [5]
 - Krankenhausstatistik [6]
 - Swiss DRG [1]
- ❖ Systemumsetzung [13]
- ❖ Umstellung und Betrieb [0]
 - Entscheidungen Umstellung [18]
 - Herausford. Betrieb [7]
 - Herausford. Umstellung [34]
- ❖ Unterschiede [4]
 - Abbildung der Personalvorsorge [6]
 - Gestaltung & Gliederung Abschluss [11]
 - Kapitalkonsolidierung [3]
 - Offenlegung [15]
 - Rückstellungsbildung [4]
 - Unterschiedliche Bewertung [14]
 - Verbot stille Reserven [16]
- ❖ Wahlrechte [9]

Anhang U: Multiple-Choice-Auswertungen

Welche externen Anspruchsgruppen sind von einer Umstellung des Rechnungslegungsstandards besonders betroffen?
N = 14



Anhand welches Kriteriums ermitteln Sie "wesentliche" Forderungen für die Einzelwertberichtigung?
N = 5

Anhang V: Auswahlprozess der untersuchten Geschäftsberichte

Spital / Klinik	Unternehmen	Geschäftsbericht inkl. Jahresabschluss veröffentlicht?	Wechsel vom OR auf Swiss GAAP FER vollzogen?	Wechsel zwischen Jahresabschluss 2013 und 2017	Ähnliche Gegebenheiten wie die STGAG?	Jahresabschlussanalyse	Bemerkung
Regionalspital Emmental AG		Ja	Ja	31.12.2013	2 Akutspitäler (mit psychiatrischem Angebot), 160 Betten	Ja	Gegebenenfalls von altem Rechnungslegungsrecht auf Swiss GAAP FER umgestellt.
Spitäler FMI AG		Ja	Ja	31.12.2016	2 Akutspitäler (120 Betten) auch mit ambulanten psychiatrischen Angeboten, 1 Gesundheitszentrum, 1 Pflegeheim	Ja	
Spitäler Schaffhausen		Ja	Ja	31.12.2014	1 Akutspital (167 Betten), Psychiatrie (133 Betten), Langzeitpflege (50 Betten), Rehabilitation (33 Betten)	Ja	
Spitalregion Rheintal Werdenberg Sarganserland		Ja	Ja	31.12.2016	3 Akutspitäler (301 Betten)	Ja	
Spitalzentrum Biel		Ja	Ja	31.12.2013	1 Akutspital (259 Betten)	Ja	Gegebenenfalls von altem Rechnungslegungsrecht auf Swiss GAAP FER umgestellt.
Spital Linth		Ja	Ja	31.12.2016	1 Standort (Akutspital), 98 Betten	Ja	Gegebenheiten schwierig vergleichbar. Vertreter des Spitals Linth jedoch auch als Interviewpartner. Zudem erfolgte Wechsel erst kürzlich.
Center da Sanda Val Müstair		Ja	Ja	31.12.2014	1 Standort (Spital mit Pflegeheim und Spitem), 3 Spitalbetten, 28	Nein	Gegebenheiten schwierig vergleichbar.

					Pflegeheimbetten		
Flury Stiftung Regionalspital Prattigau	Flury Stiftung	Ja	Ja	31.12.2013	1 Regionalspital (25 Betten), 3 Altersheime (179 Betten), Spitex	Nein	Gegebenheiten schwierig vergleichbar.
Spital Limmattal		Ja	Ja	31.12.2014	1 Akutspital (184 Betten)	Nein	Gegebenheiten schwierig vergleichbar.
Spital Oberengadin		Ja	Ja	31.12.2013	1 Akutspital (52 Betten)	Nein	Gegebenheiten schwierig vergleichbar.
Spital Thusis		Ja	Ja	31.12.2014	1 Akutspital (26 Betten)	Nein	Gegebenheiten schwierig vergleichbar.
Spitalregion Fürstentland Toggenburg		Ja	Ja	31.12.2016	2 Akutspitäler (133 Betten)	Nein	Mit SR RWS und Spital Linth bereits zwei St. Galler Spitalverbunde in der Stichprobe inkludiert.
SRO Spital Region Oberaargau AG	SRO Spital Region Oberaargau AG	Ja	Ja	31.12.2015	4 Standorte (1 Akutspital und 3 Gesundheitszentren), 157 Betten	Nein	Gegebenheiten schwierig vergleichbar.
Center da Sanadad Savognin SA		Ja	Ja	31.12.2013 Vergleichsabschluss per 31.12.2012 nicht verfügbar		Nein	
GZO Spital Wetzikon		Ja	Ja	Nicht ausfindig zu machen, Geschäftsberichte vor 2015 nicht verfügbar		Nein	
Kantonsspital Aarau AG		Ja	Ja	31.12.2010		Nein	Wechsel vor 2013
Kantonsspital Basel-land		Ja	Ja	Nicht ausfindig zu machen, Geschäftsberichte vor 2013 nicht verfügbar		Nein	Wechsel vor 2013
Kantonsspital St. Gallen		Ja	Ja	Nicht ausfindig zu machen, Geschäftsbe-		Nein	Wechsel vor 2013

				richte vor 2010 nicht verfügbar			
Luzerner Kantonsspital		Ja	Ja	Nicht ausfindig zu machen, Geschäftsberichte vor 2016 nicht verfügbar		Nein	
Spital Einsiedeln		Ja	Ja	Nicht ausfindig zu machen, Geschäftsberichte vor 2012 nicht verfügbar		Nein	
Spital Zofingen AG	Zusammenschluss mit dem Kantonsspital Aarau AG im 2011	Ja	Ja	31.12.2012		Nein	Wechsel vor 2013
Universitätsspital Basel		Ja	Ja	31.12.2012 Gemäss Revisionsbericht erfolgte die Angabe der Vorjahreszahlen im Finanzbericht 2012 nicht in Übereinstimmung mit den Swiss GAAP FER. Diese Werte sind daher nicht mit dem Vorjahresabschluss vergleichbar.		Nein	
Hirslanden Bern AG		Ja, Abschluss der Hirslanden Gruppe	Nein, IFRS wird angewendet			Nein	
Kantonales Spital Appenzell		Ja	Nein, heutiger Abschluss nach den gesetzlichen Vorschriften			Nein	
Spital Männedorf AG		Ja	Nein, heutiger Abschluss nach den gesetzlichen Vorschriften			Nein	

Universitätsspital Zürich		Ja	Nein, seit 2016 Abschluss nach den Swiss GAAP FER, davor nach dem Handbuch für Rech- nungslegung des Kantons Zürich, welches auf den IPSAS basiert.			Nein	
Andreas Klinik	Hirslanden	Ja, Abschluss der Hirslanden Gruppe	Nein, IFRS wird angewendet			Nein	
Asana Gruppe AG Spital Leuggern	Asana Gruppe	Nur zusammenge- fasste Erfolgsrech- nung wird veröffent- licht				Nein	
Asana Gruppe AG Spital Menziken	Asana Gruppe	Nur zusammenge- fasste Erfolgsrech- nung wird veröffent- licht				Nein	
Bethesda Spital AG		Nein				Nein	
Center da Sanda Engiadina Bassa Ospidal d'Engiadina Bassa		Nur ein verdichteter Abschluss wird veröffentlicht				Nein	
Gesundheitszentrum Fricktal		Seit Umstellung auf Swiss GAAP FER nur noch zusammen- fasste Erfolgsrech- nung veröffentlicht				Nein	
Hirslanden Klinik Aarau	Hirslanden	Ja, Abschluss der Hirslanden Gruppe	Nein, IFRS wird angewendet			Nein	
Hirslanden Klinik St. Anna	Hirslanden	Ja, Abschluss der Hirslanden Gruppe	Nein, IFRS wird angewendet			Nein	
Hirslanden Klinik	Hirslanden	Ja, Abschluss der	Nein, IFRS wird			Nein	

Stephanshorn		Hirslanden Gruppe	angewendet				
Hôpital du Jura bernois SA		Nur Bilanz und Erfolgsrechnung werden veröffentlicht				Nein	
Inselspital Bern	Insel Gruppe	Vor/nach Umstellungszeitpunkt (31.12.2012) wurden nur Bilanz und Erfolgsrechnung veröffentlicht				Nein	
Kantonsspital Baden AG		Nur Bilanz und Erfolgsrechnung werden veröffentlicht				Nein	
Kantonsspital Glarus		Nur Bilanz und Erfolgsrechnung werden veröffentlicht				Nein	
Kantonsspital Graubünden		Nein, vor 2015 nur in verdichteter Form verfügbar	Ja	31.12.2014		Nein	
Kantonsspital Nidwalden		Nur Bilanz und Erfolgsrechnung werden veröffentlicht				Nein	
Kantonsspital Obwalden		Nur Bilanz und Erfolgsrechnung werden veröffentlicht				Nein	
Kantonsspital Uri	Kantonsspital Uri	Nur ein verdichteter Abschluss wird veröffentlicht				Nein	
Kantonsspital Winterthur		Nur Erfolgsrechnung wird veröffentlicht				Nein	
Klinik Arlesheim AG		Nur Bilanz und Erfolgsrechnung werden veröffentlicht				Nein	

Klinik Hirslanden AG	Hirslanden	Ja, Abschluss der Hirslanden Gruppe	Nein, IFRS wird angewendet			Nein	
Klinik Im Park	Hirslanden	Ja, Abschluss der Hirslanden Gruppe	Nein, IFRS wird angewendet			Nein	
Klinik Villa im Park AG		Nein				Nein	
Kreisspital für das Freiamt		Nein				Nein	
Lindenhof AG	Stiftung Lindenhof	Konzernrechnung nicht verfügbar				Nein	
Ospedale casa di cura della Bregaglia divisoni acute		Nein				Nein	
Ospedale San Sisto Akutabteilung	Centro sanitario Valposchiavo	Nein				Nein	
ParacelsusSpital Richterswil AG		Nur ein verdichteter Abschluss wird veröffentlicht				Nein	
Privatklinik Bethanien AG		Nein				Nein	
Privatklinik Lindberg		Nein				Nein	
Privatklinik Linde AG	Hirslanden	Ja, Abschluss der Hirslanden Gruppe	Nein, IFRS wird angewendet			Nein	
Privatklinik Obach AG		Nein				Nein	
Regionalspital Surselva AG		Nein, bis 2015 nur Bilanz und Erfolgsrechnung veröffentlicht	Ja	31.12.2016		Nein	
See-Spital		Nur Bilanz und Erfolgsrechnung				Nein	

		werden veröffentlicht					
Solothurner Spitäler AG		Nur ein verdichteter Abschluss wird veröffentlicht				Nein	
Spital Affoltern		Nur Bilanz und Erfolgsrechnung werden veröffentlicht				Nein	
Spital Bülach AG		Nur Bilanz und Erfolgsrechnung werden veröffentlicht				Nein	
Spital Davos AG Akutabteilung		Nur Bilanz und Erfolgsrechnung werden veröffentlicht				Nein	
Spital Lachen		Nur ein verdichteter Abschluss wird veröffentlicht				Nein	
Spital Netz Bern AG	Insel Gruppe	siehe Insel Spital Bern				Nein	
Spital Schwyz		Nur Bilanz und Erfolgsrechnung werden veröffentlicht				Nein	
Spital Thun-Simmental-Saanenland AG		Nur Geschäftsberichte 2015 und 2016 (nach Swiss GAAP FER) verfügbar				Nein	
Spital Uster		Nein, bis 2014 nur ein verdichteter Abschluss veröffentlicht				Nein	
Spital Zollikerberg		Nein				Nein	
Spitalverbund Appenzell Ausserrhoden		Nein				Nein	

St. Claraspital		Nein				Nein	
Stadspital Triemli		Nein				Nein	
Stadspital Waid		Nein				Nein	
Zuger Kantonsspital AG		Nur Bilanz und Erfolgsrechnung werden veröffentlicht				Nein	

Anhang W: Verzeichnis der untersuchten Jahresabschlüsse

Untersuchte Geschäftsberichte:

Regionalspital Emmental AG. (2013). Geschäftsbericht 2012.

Regionalspital Emmental AG. (2014). Geschäftsbericht 2013.

Spital Linth. (2016). Geschäftsbericht 2015.

Spital Linth. (2017). Geschäftsbericht 2016.

Spitäler FMI AG. (2016). Geschäftsbericht 2015.

Spitäler FMI AG. (2017). Geschäftsbericht 2016.

Spitäler Schaffhausen. (2014). Geschäftsbericht 2013.

Spitäler Schaffhausen. (2015). Finanz- und Leistungsbericht 2014.

Spitalzentrum Biel. (2013). Geschäftsbericht 2012.

Spitalzentrum Biel. (2014). Geschäftsbericht 2013.

Anhang X: Jahresabschlussanalyse

		Regionalspital Emmental AG (Konzernrechnung)		Spital Linth		Spitäler FMI AG (Konzernrechnung)		Spitäler Schaffhausen		Spitalregion Rheintal Werdenberg Sarganserland (SR RWS)		Spitalzentrum Biel		Zusammenfassung pro Kriterium	
		2012	2012 Restatement / 2013	2015	2015 Restatement / 2016	2015	2015 Restatement / 2016	2013	2013 Restatement / 2014	2015	2015 Restatement / 2016	2012	2012 Restatement / 2013		
Finanzielle Auswirkung- gen auf Vermögens-, Finanz- und Ertragslage	1	Bilanzsumme	51'067'094	67'907'319	25'126'159	25'126'159	105'596'237	182'036'144	90'628'035	102'694'984	47'641'076	47'641'000	82'959'354	261'002'701	Mehrheitlich gestiegen.
	2	Anlagevermögen	16'238'959	31'528'169	7'369'615	7'369'615	38'200'835	124'539'270	28'528'386	35'533'280	18'136'310	18'136'000	23'038'858	200'872'878	Ausser beim Spital Linth und der SR RWS hat die Neubewertung das Anlagevermögen (zum Teil massiv) erhöht.
	3	Rückstellungen	4'952'435	3'114'768	1'245'276	1'245'276	75'284'496	10'217'613	28'681'297	5'337'000	3'116'684	2'911'000	48'835'490	8'038'350	Die Rückstellungen sind überall (zum Teil massiv) gesunken (Ausnahme Spital Linth).
	4	Eigenkapital	15'727'519	49'408'657	9'933'059	9'933'059	14'129'041	155'452'578	45'685'312	80'287'015	22'189'233	24'237'000	10'048'260	225'128'395	Als Folge der Neubewertung fielen die aufgelösten stillen Reserven dem Eigenkapital zu und dieses stieg (zum Teil massiv).
	4	Eigenkapitalquote	30.80%	72.76%	39.53%	39.53%	13.38%	85.40%	50.41%	78.18%	46.58%	50.87%	12.11%	86.26%	Das Eigenkapital nahm erst durch die Aufwertung des Anlagevermögens zu. Die Auflösung von stillen Reserven bei den Rückstellungen sowie die Umgliederung von Fonds und Drittmittel führten zu einer direkten Verschiebung vom Fremd- zum Eigenkapital. Eigenkapitalquote stieg entsprechend.
	5	EBITDA	8'640'771	8'445'965	5'478'879		11'629'374	11'992'681	7'219'629	12'053'122	5'524'482		1'270'613	8'854'645	Ist tendenziell weniger von der Umstellung betroffen. Ausnahmen möglich, falls ausserordentliche Aufwände/Erträge in den betrieblichen Teil verschoben wurden oder Rückstellungsaufwand nach OR im betrieblichen Teil ausgewiesen wurde und unter den Swiss GAAP FER nicht mehr zulässig ist.
	6	EBIT	5'714'074	4'304'662	3'533'172		8'165'049	4'377'766	2'740'145	7'075'523	1'747'458		-1'404'663	221'886	Bei allen Spitälern haben die Abschreibungen im Restatement zugenommen. Dies hat einen negativen Einfluss auf den EBIT. Effektiv sank der EBIT aber nur bei zwei Spitälern. Bei den beiden anderen änderte sich bereits der EBITDA. Jene positive Veränderung war stärker als die erhöhten Abschreibungen.
7	Gewinn / Verlust	1'122'760	4'316'305	3'310'694		98'629	4'428'164	4'668'476	7'423'492	1'136'318		-1'356'200	292'643	Bei allen Spitälern stieg der Jahresgewinn. Die Haupteffekte der Umstellung sind gestiegene Abschreibungen und nicht mehr zulässiger Rückstellungsaufwand bzw. a.o. Aufwand. Letzterer Effekt wirkt sich positiv auf das Jahresergebnis aus. Er machte betragsmässig mehr aus, ansonsten wäre das Jahresergebnis nicht durchwegs höher.	

	8	Eigenkapitalrendite	7.14%	8.74%	33.33%	33.33%	0.70%	2.85%	10.22%	9.25%	5.12%	4.69%	-13.50%	0.13%	Die Veränderungen der Eigenkapitalrendite sind uneinheitlich. Es lässt sich keine verallgemeinerte Aussage treffen, da die Neubewertungseffekte je nach Spital grosse Auswirkungen hatten.	
	9	Gesamter Cashflow	keine Konzerngeldflussrechnung	747'863	keine Geldflussrechnung verlangt	Aufgrund Erstanwendung keine Vorjahreswerte publiziert	13'276'756	13'422'316	4'476'822	4'658'160	keine Geldflussrechnung verlangt	Aufgrund Erstanwendung keine Vorjahreswerte publiziert	5'485'444	5'485'444	Nicht alle Spitäler publizierten bereits nach OR eine Geldflussrechnung. Bei den anderen lässt sich grundsätzlich sagen, dass die Umstellung nicht Cashflow-wirksam war.	
	10	Wird angegeben, welche Positionen sich durch die Umstellung besonders verändert haben?		Nein, keine Angaben		Nein, keine Angaben		Nein, keine Angaben		Nein, keine Angaben		Nein, keine Angaben		"Die grössten Änderungen ergaben sich in der Bilanz bei der Bewertung des Anlagevermögens sowie beim Ausweis von Rückstellungen und Reserven. Die Auswirkungen auf die Erfolgsrechnung waren gering."	Nur ein Spital erwähnte im Jahresbericht, welche Positionen sich durch die Umstellung besonders verändert haben. Alle anderen machen keine Angaben.	
Offenlegung und Gliederung	11	Wie hat sich der Umfang des Anhangs verändert?	2 Seiten	13.25 Seiten	2 Seiten	12 Seiten	7 Seiten	12 Seiten	4 Seiten	21 Seiten	1 Seite	12.5 Seiten	7 Seiten	13 Seiten	Beim OR-Abschluss beschränkten sich einige Spitäler im Anhang auf das absolute Minimum. Der Anhang nach den Swiss GAAP FER ist wesentlich umfangreicher und führt zum Teil zu einer Vervielfachung des Seitenumfangs.	
	12	Wie hat sich der Umfang der Erläuterungen zu den Bewertungsgrundsätzen verändert?	1 Seite	4 Seiten	1 Seite	3 Seiten	2 Seiten	4 Seiten	0.66 Seiten	4.5 Seiten	Nicht separat	2.5 Seiten	Nicht separat	2 Seiten	dito	
	13	Wo werden erhaltene und geleistete Anzahlungen in der Bilanz abgebildet?		Keine Anzahlungen ausgewiesen, keine Angaben		Keine Anzahlungen ausgewiesen, keine Angaben		Geleistete Anzahlung werden in den Sachanlagen aktiviert und im Anhang den "Anlagen in Bau" zugewiesen.			• Erhaltene Anzahlungen = abgebildet in den sonstigen kurzfristigen Verbindlichkeiten, offengelegt im Anhang • Geleistete Anzahlungen für die Lieferung von Vermögenswerten = Aktivierung		Keine Anzahlungen ausgewiesen, keine Angaben		Keine Anzahlungen ausgewiesen, keine Angaben	Bei der Mehrheit finden sich keine Angaben zu den Anzahlungen. Bei den anderen beiden Spitälern werden die geleisteten Anzahlungen beim entsprechenden Vermögenswert aktiviert und die erhaltenen Anzahlungen passiviert.
	14	Wird die Geldflussrechnung basierend auf dem Fond «Flüssige Mittel» oder auf Fonds «Netto-flüssige Mittel» erstellt?	Netto-Flüssige Mittel	Flüssige Mittel		Flüssige Mittel		Flüssige Mittel		Flüssige Mittel		Flüssige Mittel		Flüssige Mittel	Flüssige Mittel	Die Geldflussrechnung wird bei allen auf der Basis des Fonds Flüssige Mittel erstellt.
	15	Nach welcher Segmentierung wurde der Segmentbericht erstellt?		Kein Segmentbericht veröffentlicht. Einzelabschlüsse werden mit veröffentlicht.		Einzelabschluss		Kein Segmentbericht veröffentlicht. Einzelabschlüsse werden mit veröffentlicht.			Einzelabschluss		Einzelabschluss		Einzelabschluss	Eine vorhandene Mehrheitsbeteiligung wird als nicht wesentlich betrachtet. Es findet keine Konsolidierung statt.
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	16	Wie hat sich die Höhe des Delkredere bzw. der Wertberichtigungen auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen zwischen dem Vorjahresabschluss und der erneuten Offenlegung dieser Zahlen im ersten Anwendungsjahr der Swiss GAAP FER verändert?	Wertberichtigung nicht ausgewiesen. Ausgewiesene Forderungen: 17'300'906 Forderungen Restatement: 20'033'212 Wertberichtigung rückgerechnet: -2'732'306	Forderungen: 20'033'212 Wertberichtigung: -1'466'426 Ausgewiesen: 18'566'786	Wertberichtigung ist nicht ausgewiesen. Forderungen sind jedoch gleich hoch wie im Restatement, Wertberichtigung daher ebenso -344'314.						Wertberichtigung ist nicht ausgewiesen. Forderungen sind jedoch gleich hoch wie im Restatement, Wertberichtigung daher ebenso -511'000.		Wertberichtigung nicht ausgewiesen. Ausgewiesene Forderungen: 26'129'760 Forderungen Restatement: 26'390'760 Wertberichtigung rückgerechnet: -261'000	Forderungen: 26'390'760 Wertberichtigung: -1'446'000 Ausgewiesen: 24'944'760	Bei ungefähr der Hälfte hatte die Umstellung auf die Swiss GAAP FER keine Auswirkungen bei den Forderungen. Bei den anderen sank tendenziell das Delkredere, d. h. die Wertberichtigung.	

	17	Nach welcher Methode finden pauschale Wertberichtigungen statt?		>180 Tage oder betrieben: 100% Forderungen aus Art. 64 a KVG mit oder ohne Verlustschein werden je nach Aufenthaltsart zu 50 bis 100% wertberichtigt		Anhand der Fälligkeitsstruktur. Keine weiteren Angaben.		Keine Angaben zur Pauschalwertberichtigung.		Aufgrund der Fälligkeitsstruktur / Alter der Forderungen: < 90 Tage: 0 % > 90 Tage: 10 % > 180 Tage: 50 % > 360 Tage: 100 %		"Für allgemeine Kreditrisiken wird ein Delkredere nach dem Grad der Gefährdung gebildet."		Verfallene Forderungen [älter als 180 Tage] werden zu 100% wertberichtigt. Nicht mehr einbringbare Forderungen werden als Verlust abgeschrieben.	Beliebt für die Pauschalwertberichtigung ist die Fälligkeitsstruktur oder andere Masse zur Beurteilung der Gefährdung (z. B. Betreuung oder Verlustschein). Diese beiden Methoden werden teilweise auch kombiniert. Die prozentuale Wertberichtigung bei einer Fälligkeit >180 Tage ist uneinheitlich. Zwei Spitäler legen nicht oder sehr ungenau offen, wie die Wertberichtigung erfolgt.
Warenvorräte und langfristige Aufträge (angefangene Arbeiten)	18	Wie hat sich die Höhe der Vorräte zwischen dem Vorjahresabschluss und der erneuten Offenlegung dieser Zahlen im ersten Anwendungsjahr der Swiss GAAP FER verändert?	ausgewiesene Vorräte: 3'121'224 Pauschale Wertberichtigung vorgenommen, Betrag nicht ausgewiesen	ausgewiesene Vorräte: 2'446'578 Wertberichtigung: - 157'914	ausgewiesene Vorräte: 1'934'901	ausgewiesene Vorräte: 1'934'901	ausgewiesene Vorräte: 2'109'375 Wertberichtigung: - 904'405	ausgewiesene Vorräte: 2'109'375 Wertberichtigung: - 904'405	ausgewiesene Vorräte: 978'811 Wertberichtigung: - 1'311'000	ausgewiesene Vorräte: 2'977'527 keine Wertberichtigung ausgewiesen	ausgewiesene Vorräte: 3'237'100 keine Wertberichtigung ausgewiesen	ausgewiesene Vorräte: 3'237'000 keine Wertberichtigung ausgewiesen	ausgewiesene Vorräte: 4'382'776 keine Wertberichtigung ausgewiesen	ausgewiesene Vorräte: 3'924'621 keine Wertberichtigung ausgewiesen	Die Wertberichtigung auf den Vorräten ist bei einigen Spitätern gesunken, was vermutlich mit dem nicht mehr zulässigen Warendrittel zusammenhängt.
	19	Wie erfolgt die Bewertung der Vorräte?	Die Warenvorräte werden anhand der durchschnittlichen Einstandspreise abzüglich einer pauschalen Wertberichtigung bilanziert.	Niederstwertprinzip. Bei systemgeführten Lagerartikeln erfolgt die Wertermittlung mit der Durchschnittspreismittlung.	Niederstwertprinzip. Bei systemgeführten Lagerartikeln erfolgt die Wertermittlung via dem gleitenden Durchschnittspreis. Stationslager werden nicht bewertet.	Niederstwertprinzip. Bei systemgeführten Lagerartikeln erfolgt die Wertermittlung via dem gleitenden Durchschnittspreis. Die übrigen Vorräte werden zum letzten Einstandspreis bewertet. Die Haupt- wie auch die Stationslager werden berücksichtigt.	Niederstwertprinzip. Die Wertermittlung erfolgt mittels Durchschnittspreismethode.	Niederstwertprinzip. Die Wertermittlung erfolgt mittels Durchschnittspreismethode.	Niederstwertprinzip. Bei systemgeführten Lagerartikeln erfolgt die Wertermittlung mittels Durchschnittspreismethode. Stationslager unter CHF 100'000 werden nicht inventiert und werden als verbraucht betrachtet.	Niederstwertprinzip. Bei systemgeführten Lagerartikeln erfolgt die Wertermittlung mittels Durchschnittspreismethode. Artikel in den dezentralen Lagern und übrige Vorräte werden zum letzten Einstandspreis bewertet.	Bewertung zum gleitenden Durchschnittspreis abzüglich Wertberichtigung. Stationslager werden nicht berücksichtigt.	Niederstwertprinzip. Wertermittlung mittels Durchschnittspreismethode oder zu Anschaffungskosten abzüglich Wertberichtigung. Stationslager werden neu auch bewertet, andere kleinere Lager aufgrund der Wesentlichkeit allerdings nicht.	Niederstwertprinzip. Die Wertermittlung erfolgt mittels Durchschnittspreismethode.	Niederstwertprinzip. Die Wertermittlung erfolgt mittels Durchschnittspreismethode.	Alle verweisen auf das Niederstwertprinzip. An der Wertermittlung mittels der Durchschnittspreismittlung scheint sich nichts geändert zu haben. Die Lagerreichweite ist bei keinem Spital erwähnt. Das Spital Linth und die SR RWS aktivieren unter den Swiss GAAP FER neu auch die Stationslager. Kleinere Lager werden bei verschiedenen Spitätern aufgrund der Wesentlichkeit nicht aktiviert.
	20	Wo werden Skonti abgebildet?		Anschaffungspreisminderung	Anschaffungspreisminderung	Anschaffungspreisminderung	Anschaffungspreisminderung	Finanzertrag	Anschaffungspreisminderung	keine Angaben	keine Angaben	keine Angaben	keine Angaben	Finanzertrag	Die Handhabung ist unterschiedlich. Teilweise werden Skonti als Finanzertrag, teilweise als Anschaffungspreisminderung behandelt.
	21	In welcher Bilanzposition werden Überlieger abgebildet?		Nicht abgerechnete Leistungen/angefangene Behandlungen (Vollständig und teilweise erbrachte Leistungen werden im Anhang nicht separiert. Es erfolgt jedoch eine Aufteilung in ambulante/stationär im Anhang.)		Vorräte		Nicht abgerechnete Leistungen und angefangene Behandlungen (Vollständig und teilweise erbrachte Leistungen werden im Anhang nicht separiert.)		Aktive Rechnungsabgrenzung		Nicht abgerechnete Leistungen für Patienten (Separierung im Anhang vorhanden)		Nicht abgerechnete Leistungen/angefangene Behandlungen (Separierung im Anhang vorhanden)	Mehrheitlich werden Überlieger zusammen mit nicht abgerechneten Leistungen in einer separaten Position bilanziert. Nicht bei allen werden dabei im Anhang die vollständig erbrachten, nicht fakturierten Leistungen von den teilweise erbrachten Leistungen (Überlieger) separiert. Nur das Spital Linth weist die Überlieger in den Vorräten aus (entsprechend dem Handbuch von H+). Die Spitäler Schaffhausen zeigen die Überlieger als Teil der aktiven Rechnungsabgrenzung.

	<p>25 Welche Informationen zu Fonds und Spezialkonten werden im Anhang offengelegt?</p>		<p>Im Anhang ist der Anteil, d. h. Endbestand der Fonds an den sonstigen kurzfristigen Verbindlichkeiten gezeigt. Zuweisungen und Einnahmen sind nicht aufgeführt.</p>	<p>Eine als Eventualverpflichtung gekennzeichnete Nachschusspflicht bei Haftpflichtfällen der Spitalverbunde besitzt ein Guthaben per 31.12.2016. Dieses Guthaben wird als freier Fonds im Eigenkapital ausgewiesen.</p>	<p>Keine Fonds ausgewiesen.</p>	<p>Darstellung jedes einzelnen Fonds inkl. Zuweisungen, Verwendungen und Gewinn/Verlust im Kapitalnachweis.</p>	<p>Zweckgebundene Fonds: Überleitungsrechnung vom Jahresanfang zum -ende unterteilt nach Fonds Drittmittelkonten und Fonds Forschung & Studien. Entnahme aus dem Fonds ist unterteilt in Personal- und Sachaufwand. Zusätzliche Angaben zur Verzinsung und Zweckbestimmung von Legaten (Drittmitteln). Fonds im Eigenkapital: Die Neubewertungsreserven per 01.01.2013 wurden gemäss Regierungsratsbeschluss einem Baufonds zugewiesen.</p>	<p>Eine Übergangsrechnung von Jahresanfang zum -ende ist unterteilt nach wissenschaftlichen Fonds und anderen Fonds im Anhang. Die Veränderung der freien Fonds zeigt sich im Eigenkapitalnachweis. Die Umgliederung dieser Fonds wegen des Wechsels auf die Swiss GAAP FER ist im Anhang aufgeführt.</p>	<p>Zweckgebundene Fonds: Überleitungsrechnung vom Jahresanfang zum -ende ohne weitere Unterteilung. Im Eigenkapitalnachweis sind die Fonds des EK summiert aufgelistet.</p>	<p>Für die freien Fonds beinhaltet der Eigenkapitalnachweis eine Überleitungsrechnung. Im Anhang wird meistens auch für die zweckgebundenen Fonds noch eine solche erstellt. Teilweise untergliedert diese die zweckgebundenen Fonds noch weiter in wissenschaftliche Fonds für Studien und andere Fonds.</p>
	<p>26 Wird offengelegt, welche Fonds dem Fremd- und welche dem Eigenkapital zugeordnet werden?</p>		<p>Nein, keine Angaben</p>	<p>Abgesehen von der Nachschusspflicht bestehen anscheinend keine weiteren Fonds.</p>	<p>Keine Fonds ausgewiesen.</p>	<p>Ja</p>	<p>Der Baufonds im Eigenkapital ist separat ausgewiesen.</p>	<p>Diverse durch Spenden und Zuwendungen Dritter finanzierter Fonds sind als zweckgebunden im Fremdkapital bilanziert. In den freien Fonds sind eine Nachschusspflicht bei Spitalhaftpflichtfällen, Patientenfonds und diverse weitere freie Fonds beinhaltet.</p>	<p>Nein, keine Angaben</p>	<p>Eine Einzelaufzählung der Fonds findet sich in keinem der Abschlüsse nach den Swiss GAAP FER. Teilweise wird grob erläutert, um was für Fonds es sich handelt. Spezielle Fonds, z. B. Nachschusspflichten oder Baufonds werden separat erwähnt und mit Werten offengelegt. Bei anderen Spitalern finden sich keine Angaben dazu im Anhang.</p>
<p>Zusammenfassung pro Spital:</p>	<p>Neubewertung des Anlagevermögens und der Rückstellungen haben Eigenkapital wesentlich erhöht. Der EBIT sank aufgrund höherer Abschreibungen. Der Jahresgewinn ist angestiegen. Dies hängt mit dem (netto) ausserordentlichen Aufwand zusammen. Dieser fällt faktisch komplett weg, was zu einem höheren Jahresergebnis führt. Der Umfang der offengelegten Angaben hat sich vervielfacht. Die Wertberichtigung bei den Forderungen und Vorräten ist gesunken. Überlieger werden zum anteiligen Rechnungsbetrag, d. h. inkl. Gewinnanteil bilanziert. Die Abgrenzungskriterien zwischen zweckgebundenen und freien Fonds sind detailliert erläutert. Ansonsten sind jedoch keine Informationen zu den Fonds beinhaltet.</p>	<p>Man hat sich schon an den Swiss GAAP FER ausgerichtet, obwohl man den Abschluss offiziell noch nach OR erstellte. Entsprechend wenig Veränderungen. Der Umfang der offengelegten Angaben hat sich vervielfacht. Neu werden auch Stationslager bewertet. Überlieger werden inkl. Gewinnanteil aufgrund von klinikspezifischen CMI- und Verweildauer-Erfahrungswerten abgegrenzt. Als freier Fonds gekennzeichnet wird nur eine Nachschusspflicht bei Haftpflichtfällen. Dieses wird als Teil des Eigenkapitals ausgewiesen.</p>	<p>Neubewertung des Anlagevermögens und der Rückstellungen haben die Gewinnreserven im Eigenkapital wesentlich erhöht. Der EBIT sank um ca. 4 Mio. Dies entspricht ziemlich genau den höheren Abschreibungen. Der Jahresgewinn ist angestiegen, weil im OR-Abschluss eine Investitionsrückstellung über 8.5 Mio. als ausserordentlicher Aufwand abgezogen wurde. Unter den Swiss GAAP FER ist diese Rückstellung nicht mehr zulässig. Der Umfang der offengelegten Angaben hat sich erhöht. Bei der Bewertung der Forderungen und der Vorräte kam es zu keinen Veränderungen. Überlieger werden zum anteiligen Rechnungsbetrag, d. h. inkl. Gewinnanteil bilanziert. Da überhaupt keine Angaben zu Fonds vorhanden sind, ist davon auszugehen, dass es keine Fonds gibt.</p>	<p>Neubewertung des Anlagevermögens und vor allem der Rückstellungen haben Eigenkapital wesentlich erhöht. EBITDA steigt stark, weil weniger Erlösminderungen und weniger Aufwand. Entsprechend steigt auch EBIT (Abschreibungen jedoch im Restatement 8% höher). Jahresgewinn ist auch höher im Restatement jedoch nicht mehr im gleichen Masse. Grund: Ausserordentlicher und betriebsfremder Gewinn nach OR werden in normalen Ertrag/Aufwand hineingerechnet. Dieser positive Effekt zeigt sich schon auf EBITDA-Stufe. Insgesamt verbessert sich Jahresgewinn aber doch noch wesentlich. Der Umfang der offengelegten Angaben hat sich vervielfacht. Das Delkredere viel um ein Drittel tiefer aus. Die Vorräte wurden ebenfalls wesentlich weniger stark wertberichtigt. Überlieger werden zum anteiligen Rechnungsbetrag, d. h. inkl. Gewinnanteil bilanziert. Die Abgrenzungskriterien zwischen zweckgebundenen und freien Fonds sind detailliert erläutert. Zudem umfasst der Jahresabschluss eine Überleitungsrechnung, die eine weitere Unterteilung der Fonds beinhaltet.</p>	<p>Nach OR wurden die Fonds separat, d. h. neben dem Fremd- und Eigenkapital ausgewiesen. Der grösste Teil dieser Fonds läuft nun über das Eigenkapital, weshalb sich dieses erhöht hat. Ansonsten keine finanziellen Auswirkungen. Der Umfang der offengelegten Angaben hat sich vervielfacht. Bei der Bewertung der Forderungen und der Vorräte kam es zu keinen Veränderungen, ausser dass auch Stationslager bewertet werden. Überlieger werden inkl. Gewinnanteil aufgrund von CMI-Erfahrungswerten abgegrenzt. Die Abgrenzungskriterien zwischen zweckgebundenen und freien Fonds sind nicht erläutert. Allerdings ist erwähnt, was für Fonds als zweckgebunden und welche als frei bilanziert werden.</p>	<p>Neubewertung des Anlagevermögens und der Rückstellungen haben das Eigenkapital wesentlich erhöht. Der EBITDA nimmt im Restatement in jenem Umfang zu, in welchem nach OR noch eine Rückstellung für Investitionsentgelte beinhaltet war. Der EBIT ist grösser, aber im Verhältnis viel weniger als der EBITDA. Der Grund dafür liegt bei den Abschreibungen die sich mehr als verdoppelt haben im Restatement. Beim Jahresgewinn kommen keine zusätzlichen Effekte hinzu. Der Umfang der offengelegten Angaben hat sich erhöht. Effekte auf Forderungen und Vorräte sind schwierig zu beurteilen, da nicht alle Angaben vorhanden. Beide Bestände sind unter den Swiss GAAP FER jedoch höher. Überlieger werden inkl. Gewinnanteil bilanziert. Die Abgrenzungskriterien zwischen zweckgebundenen und freien Fonds sind erläutert. Zudem umfasst der Jahresabschluss eine Überleitungsrechnung. Jedoch keine detaillierten Informationen</p>				