

Auszug aus dem Protokoll des Regierungsrates des Kantons Zürich

Sitzung vom 20. September 2017

856. Bereinigung der Anlagebuchhaltungen der kantonalen Spitäler gemäss der massgebenden Bundesverordnung (Anpassung an die VKL- Vorgaben)

A. Ausgangslage

Auf das Jahr 2009 wurde die Staatsrechnung auf einen neuen Rechnungslegungsstandard – die «International Public Sector Accounting Standards» (IPSAS) – umgestellt. Die dafür nötige Umrechnung der Jahresrechnung 2008 geschah buchhaltungstechnisch in Form eines sogenannten «Restatements»; die dazugehörige Bilanzanpassung wurde erfolgsneutral abgewickelt. Aus dem Restatement der Liegenschaften im Verwaltungsvermögen ergab sich eine Höherbewertung um insgesamt 3500 Mio. Franken. Der Kantonsrat genehmigte den Bericht des Regierungsrates zur Bilanzanpassung per 31. Dezember 2007 (Bilanzanpassungsbericht) und über die Übertragung von Liegenschaften ins Verwaltungsvermögen am 8. Dezember 2008 (Vorlage 4545). Am 9. September 2009 erstattete der Regierungsrat dem Kantonsrat Bericht über die aus dem IPSAS-Restatement resultierende Bilanzanpassung (Vorlage 4625). Dieser Bericht wurde vom Kantonsrat am 14. Dezember 2009 genehmigt.

Ein wesentliches Ziel der Anlagenneubewertung war die Vereinheitlichung der Bewertung über alle Direktionen und Fachbereiche. Die Neubewertung, die dem Restatement zugrunde lag, wurde für alle Anlagen durch das gleiche Unternehmen nach den gleichen Grundsätzen durchgeführt. Es wurde eine Methode gewählt, die unter dem Gesichtspunkt der Gleichbehandlung aller kantonalen Anlagen eine ausreichende Genauigkeit gewährleistete. Dabei wurde die Grundmethodik des Sachwertverfahrens einheitlich verwendet (mit kürzeren Nutzungsdauern für Spitäler und Kliniken [Vorlage 4545]).

Auf den 1. Januar 2012 traten verschiedene Änderungen des Bundesgesetzes über die Krankenversicherung (KVG; SR 832.10) und der dazugehörigen Verordnungen und Ausführungsbestimmungen in Kraft, welche die Spitalfinanzierung betrafen. Seither werden die Leistungen der obligatorischen Krankenpflegeversicherung auch für den stationären Spitalbereich auf der Grundlage von vollkostendeckenden Tarifen (Fallpauschalen gemäss SwissDRG für die Akutspitäler, Tagespauschalen für die Rehabilitations- und Psychiatriekliniken) vergütet. Ab diesem Zeitpunkt finanzieren die Spitäler ihre Anlagenutzungskosten über ihre Einnahmen vollständig selbst.

Die Kosten für Abschreibungen und Zinsen auf den Anlagen bilden eine wesentliche Grundlage für die Tarifverhandlungen mit den Versicherern. Voraussetzung für ihre Berücksichtigung in diesen Tarifverhandlungen und bei den hoheitlichen Tarifgenehmigungs- und -festsetzungsverfahren ist allerdings, dass die Buchführung über die Anlagen den Anforderungen des KVG bzw. jenen der Verordnung über die Kostenermittlung und die Leistungserfassung durch Spitäler, Geburtshuser und Pflegeheime in der Krankenversicherung (VKL; SR 832.104) entspricht. Dies gilt auch für die Investitionen, die vor dem 1. Januar 2012 getätigt worden sind. Diese Investitionen sind in den Anlagebuchhaltungen nachträglich an die VKL-Regelungen anzupassen (Schlussbestimmungen der Änderung der VKL vom 22. Oktober 2008). Gemäss VKL sind die Anlagen zum Zeitpunkt der Inbetriebnahme zu ihrem tatsächlichen Anschaffungswert in der Anlagebuchhaltung zu führen (Art. 10a Abs. 2 VKL) und anschliessend linear über die geplante Nutzungsdauer auf den Restwert Null abzuschreiben (Art. 10a Abs. 3 VKL); Schätzungen der Anschaffungskosten oder des Inbetriebnahmezeitpunktes sind nicht vorgesehen.

Bei der Umstellung auf IPSAS wurde auf eine Ermittlung der Anschaffungswerte auf der Grundlage der historischen Eingangsrechnungen verzichtet. Die Konformität mit der VKL, die zwar erst mit der Revision der Spitalfinanzierung auf den 1. Januar 2012 ihre Wirkung entfaltet, zum Zeitpunkt der Einführung von IPSAS aber bereits verabschiedet war, wurde nicht ausreichend berücksichtigt, weil die VKL sich auf die Betriebsbuchhaltung (Kosten- und Leistungsrechnung), nicht aber auf die für die Rechnungslegung massgebliche Finanzbuchhaltung bezieht.

Die Gleichbehandlung der Investitionen in allen Spitälern der Schweiz bzw. der Anlagennutzungskosten ist unter den seit 2012 geltenden Regeln der Spitalfinanzierung zentral. Hinzu kommt, dass aus Praktikabilitats- und Transparenzgründen in der Betriebsbuchhaltung die Anlagen nicht zu anderen (VKL-konformen) Bewertungen geführt werden können und sollen, als sie in der Finanzbuchhaltung geführt werden. Nun wurde bei der Umwandlung der früheren Investitionsbeiträge in Darlehen anlässlich der Einführung der neuen Spitalfinanzierung auf den 1. Januar 2012 die Gleichbehandlung der nicht kantonalen Spitäler bereits sichergestellt (Verordnung über die Umwandlung von Investitionsbeiträgen an Spitäler; InUV, LS 813.205). Ebenso stützt sich die Gesundheitsdirektion seit der neuen Spitalfinanzierung bei der Bemessung und Beurteilung sachgerechter und vergleichbarer Anlagennutzungskosten bei den Spitälern und Kliniken auf die VKL. Dabei berechnen sich die maximalen jährlichen Abschreibungen bei linearer Abschreibung vom Anschaffungswert über die geplante Nutzungsdauer auf den Restwert Null (Art. 10a Abs. 3 VKL). Ausserdem sind Miet- und Abzahlungsgeschäfte den Kauf-

geschäften gleichgestellt, was bedeutet, dass unter dem Titel Miete nicht Kosten geltend gemacht werden können, die wesentlich höher ausfallen, als wenn der betroffene Sachgegenstand käuflich erworben worden wäre (Kommentar zu Art. 8 Abs. 2 VKL). Die Gesundheitsdirektion verfolgt konsequent diese best practice betreffend Anlagenutzungskosten und leitet bei sämtlichen Eckwerten eine Untersuchung ein, wo Anzeichen bestehen, dass diese nicht VKL-konform sind (Anschaffungswert, Nutzungsdauer, Miete). Vor diesem Hintergrund der Gleichbehandlung der Spitäler und Kliniken ist es als Fehler zu werten, dass die VKL-Konformität nicht auch (bezüglich der vor der neuen Spitalfinanzierung getätigten Investitionen) bei den vier kantonalen Spitälern Universitätsspital Zürich (USZ), Kantonsspital Winterthur (KSW), Psychiatrische Universitätsklinik (PUK) und Integrierte Psychiatrie Winterthur – Zürcher Unterland (ipw) sichergestellt wurde.

Die sich aus der Wertbestimmungsmethodik für das IPSAS-Restatement von 2009 ergebenden Buchwerte der Anlagen der vier kantonalen Spitäler sind nicht VKL-konform und damit ist die Gleichbehandlung mit den nicht kantonalen Spitälern wie auch mit den seit 2012 getätigten Investitionen nicht sichergestellt. Die Gesundheitsdirektion hat unter methodischer Absprache mit der Finanzdirektion gemäss Schreiben vom 9. Oktober 2015 und 19. Januar 2016 eine Bereinigung der Buchwerte in Angriff genommen mit dem Ziel, die Vorgaben der VKL bei gleichzeitiger IPSAS-Konformität zu erreichen. Die sich daraus ergebende Bereinigung der Anlagebuchhaltungen der kantonalen Spitäler stellt die Korrektur eines Fehlers dar und stützt sich auf die Bestimmung von IPSAS 3 (Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler). Diese Norm wird in Kapitel 3.6.2.4 des Handbuchs für Rechnungslegung (HBR in der Fassung von 2017) umgesetzt. Gemäss HBR wird ein Fehler korrigiert, der durch Nicht- oder Fehlanwendung von verlässlichen Informationen (in diesem Fall die Nichtberücksichtigung der massgeblichen VKL-Bestimmungen) entstanden ist. Analog zur Bilanzanpassung 2009 im Rahmen der IPSAS-Einführung ist diese Bilanzbereinigung erfolgsneutral abzuwickeln: Es wird weder ein ausserordentlicher Ertrag noch ein ausserordentlicher Aufwand verbucht. Die Bereinigung bleibt somit ohne Auswirkungen auf das Jahresergebnis und den mittelfristigen Haushaltsausgleich des Kantons.

B. Bewertungsmethodik

Gemäss den Vorgaben der VKL haben die Spitäler ihre Anlagen zu Anschaffungswerten abzüglich nach Anlagekategorien differenzierten linearen Abschreibungen in den Büchern zu führen. Massgeblich für den Zeitwert einer Anlage sind dementsprechend die Kosten der Erstellung bzw.

Beschaffung, der Zeitpunkt der Inbetriebnahme und damit des Abschreibungsbeginns, die Abschreibungsdauer gemäss Anlagekategorie und die Dauer seit Abschreibungsbeginn.

Für die Ermittlung des VKL-konformen Buchwertes der Bauten wurde grundsätzlich dieselbe Bewertungsmethodik verwendet, wie sie der Umwandlung von Staatsbeiträgen in Darlehen auf das Jahr 2012 zugrunde lag und in der InUV festgelegt ist. Damit ist ein einheitlicher Umgang mit im Wesentlichen gleichen Sachverhalten bei kantonalen ebenso wie bei früher staatsbeitragsberechtigten Listenspitälern gewährleistet. Der Wert des Grundstücks wird nicht abgeschrieben und ist daher nicht Gegenstand der VKL-Konformitätskorrektur.

Zur Ermittlung des VKL-konformen Buchwertes der Bauten der vier kantonalen Spitäler wurden für alle Investitionsvorhaben der Spitäler zwischen 1. Januar 1977 und 31. Dezember 2007 die Anschaffungswerte gemäss den offiziellen Kostenabrechnungen ermittelt und die Inbetriebnahmezeitpunkte identifiziert. Die Abschreibungsdauer (Zeitdauer ab Inbetriebnahme) beträgt gemäss VKL höchstens 33,3 Jahre. Der gewählte Zeitrahmen für die Analyse umfasste somit eine zeitliche Reserve um sicherzustellen, dass alle massgeblichen Investitionsvorhaben erfasst wurden. Wesentlich für die Frage, ob ein Investitionsvorhaben für die Anpassung an die Vorgaben der VKL berücksichtigt werden muss, sind der Inbetriebnahmezeitpunkt und die normativ vorgegebene Abschreibungsdauer. Investitionsvorhaben, die vor den fraglichen Zeitpunkten in Betrieb genommen wurden, sind gemäss den Vorgaben der VKL auf den vorgesehenen Zeitpunkt der Anpassung – den 1. Januar 2017 – auf Null abgeschrieben und gelten daher als für den Buchwert irrelevant. Von der Erfassung konnten zudem alle Vorhaben mit Inbetriebnahmedatum 1. Januar 2008 oder jünger ausgeschlossen werden, da diese vom IPSAS-Restatement nicht betroffen waren und in den Anlagebuchhaltungen bereits korrekt nach VKL geführt werden.

Pro Spital wurde für den fraglichen Zeitraum von 1977 bis und mit 2007 insgesamt folgende Anzahl Investitionsprojekte ermittelt und analysiert:

– Universitätsspital Zürich (USZ)	258 Projekte
– Kantonsspital Winterthur (KSW)	87 Projekte
– Psychiatrische Universitätsklinik (PUK)	141 Projekte
– Integrierte Psychiatrie Winterthur – Zürcher Unterland (ipw)	40 Projekte

Für diese VKL-konforme Restwertermittlung und Restnutzungsdauern der Anlagen per 1. Januar 2017 wurden alle Kantonsratsbeschlüsse, Regierungsratsbeschlüsse und Verfügungen zu den Objektkrediten und Abrechnungen zu den Objektkrediten von 1977 bis 2007 der vier Spitäler identifiziert und den Investitionsprojekten zugeordnet. Reine Geräte-

investitionen mit einer Abschreibungsdauer von acht Jahren gemäss VKL mussten nicht berücksichtigt werden. Für jedes Investitionsprojekt wurden alle für die Restwertermittlung bedeutsamen Informationen wie bewilligter Objektkredit, Schlussabrechnung, Inbetriebnahmedatum und Aufteilung auf die Anlagekategorien ermittelt. Nicht mehr verfügbare einzelne Informationen wurden mittels einheitlich definierter Annahmen bestimmt. Diese Annahmen decken sich mit dem Vorgehen bei der Umwandlung von Investitionsbeiträgen an Spitäler gemäss InUV.

C. Ergebnisse der Neukalkulation der Buchwerte nach Spitälern

USZ:

Von den insgesamt 258 relevanten Investitionsprojekten, die im fraglichen Zeitraum zugunsten des USZ verwirklicht wurden, waren 148 Projekte aufgrund ihres Inbetriebnahmezeitpunktes für die Anpassung an die Vorgaben der VKL zu berücksichtigen. Der IPSAS-Buchwert dieser Projekte beläuft sich per Ende 2016 auf 318,2 Mio. Franken. Der Buchwert nach VKL-Vorgaben beläuft sich demgegenüber auf 259,4 Mio. Franken. Der Buchwert für die Investitionsmassnahmen mit Inbetriebnahme nach dem 31. Dezember 2007 beläuft sich unverändert auf 214,2 Mio. Franken. Es ergibt sich somit ein Korrekturbedarf von bisher 532,4 Mio. Franken um 58,8 Mio. Franken auf neu 473,6 Mio. Franken.

KSW:

Von den insgesamt 87 relevanten Investitionsprojekten, die im fraglichen Zeitraum zugunsten des KSW verwirklicht wurden, waren 70 Projekte aufgrund ihres Inbetriebnahmezeitpunktes für die Anpassung an die Vorgaben der VKL zu berücksichtigen. Der IPSAS-Buchwert dieser Projekte beläuft sich per Ende 2016 auf 131,5 Mio. Franken. Der Buchwert nach VKL-Vorgaben beläuft sich demgegenüber auf 123,6 Mio. Franken. Der Buchwert für die Investitionsmassnahmen mit Inbetriebnahme nach dem 31. Dezember 2007 beläuft sich unverändert auf 53,9 Mio. Franken. Es ergibt sich somit ein Korrekturbedarf von bisher 185,4 Mio. Franken um 7,9 Mio. Franken auf neu 177,5 Mio. Franken.

PUK:

Von den insgesamt 141 relevanten Investitionsprojekten, die im fraglichen Zeitraum zugunsten der PUK verwirklicht wurden, waren 63 Projekte aufgrund ihres Inbetriebnahmezeitpunktes für die Anpassung an die Vorgaben der VKL zu berücksichtigen. Der IPSAS-Buchwert dieser Projekte beläuft sich per Ende 2016 auf 86,9 Mio. Franken. Der Buchwert nach VKL-Vorgaben beläuft sich demgegenüber auf 73,5 Mio. Franken. Der Buchwert für die Investitionsmassnahmen mit Inbetriebnahme

nach dem 31. Dezember 2007 beläuft sich unverändert auf 72,3 Mio. Franken. Es ergibt sich somit ein Korrekturbedarf von bisher 159,2 Mio. Franken um 13,4 Mio. Franken auf 145,8 Mio. Franken.

ipw:

Von den insgesamt 40 relevanten Investitionsprojekten, die im fraglichen Zeitraum zugunsten der ipw verwirklicht wurden, waren 28 Projekte aufgrund ihres Inbetriebnahmezeitpunktes für die Anpassung an die Vorgaben der VKL zu berücksichtigen. Der IPSAS-Buchwert dieser Projekte beläuft sich per Ende 2016 auf 31,6 Mio. Franken. Der Buchwert nach VKL-Vorgaben beläuft sich demgegenüber auf 13,5 Mio. Franken. Der Buchwert für die Investitionsmassnahmen mit Inbetriebnahme nach dem 31. Dezember 2007 beläuft sich unverändert auf 12,9 Mio. Franken. Es ergibt sich somit ein Korrekturbedarf von bisher 44,5 Mio. Franken um 18,1 Mio. Franken auf neu 26,4 Mio. Franken.

Für alle vier Spitäler zusammengenommen, ergibt sich aus der Neuberechnung der Buchwerte gemäss VKL-Vorgaben eine Verminderung des Buchwertes von 921,6 Mio. Franken um 98,2 Mio. Franken auf 823,3 Mio. Franken.

D. Auswirkungen auf die Anlagebuchhaltungen der Spitäler

Der Korrekturbedarf in den Anlagebuchhaltungen durch die VKL-Konformitätskorrektur unterscheidet sich deutlich zwischen den vier Spitälern. Er ist insbesondere abhängig vom Inbetriebnahmezeitpunkt der Gebäude und kostenintensiven Sanierungsmassnahmen in den Jahren zwischen 1983 und 2007. Während beispielsweise bei der ipw im Gegensatz zum KSW in den für die VKL-Konformitätskorrektur massgeblichen Jahren keine grösseren Sanierungen getätigt wurden, fällt für die ipw im Gegensatz zum KSW auch der Korrekturbedarf deutlich grösser aus.

Ab dem Zeitpunkt der Korrektur per 1. Januar 2017 muss eine erneute Berechnung der Anlagenutzungskosten (Abschreibungen und Zinsen) vorgenommen werden. Dies ist für das Jahr 2017 möglich, weil die Kosten seit Jahresbeginn provisorisch (akonto) belastet wurden und erst Ende Jahr eine Schlussabrechnung erstellt wird.

Darüber hinaus stellt sich die Frage, ob die seit 2012, dem Inkrafttreten der neuen Spitalfinanzierung, bis zur Neuberechnung verrechneten Anlagenutzungskosten rückwirkend anzupassen sind. § 22 des Gesetzes über das Universitätsspital Zürich (USZG, LS 813.15) und § 21 des Gesetzes über das Kantonsspital Winterthur (KSWG, LS 813.16) legen fest, dass der Kanton die Bauten jeweils gegen Verrechnung der Anlagenutzungskosten zur Verfügung stellt. Bei der PUK und der ipw, die bis mindestens Ende 2017 Betriebe der kantonalen Verwaltung sind, erfolgt die

Verrechnung verwaltungsmässig. Es bestehen weder für das USZ und das KSW noch für die ipw und die PUK Bestimmungen zur Rückwirkung bei nachträglicher Anpassung der Anschaffungskosten. Zudem kann aus dem Grundsatz selbst, dass Anlagenutzungskosten verrechnet werden, nicht geschlossen werden, dass bei einer späteren Änderung der Anlagenbewertung oder der Anpassung der Regeln eine Rückwirkung besteht. Eine nachträgliche Neuberechnung der Anlagenutzungskosten für die Jahre 2012 bis 2016 ist neben dem fehlenden rechtlichen Anspruch auch aus folgenden Gründen nicht angebracht:

- Würde man eine allgemeine Rückwirkung von Bewertungsänderungen auf die Anlagenutzungskosten unterstellen, müsste dies im Prinzip bei jeder Anpassung vorgenommen werden. Daraus würde eine erhebliche Rechtsunsicherheit in Bezug auf die Anlagenutzungskosten entstehen. Aus diesem Grund wurde auch 2009 darauf verzichtet, die Anlagenutzungskosten rückwirkend zu erhöhen, als bei der Einführung von IPSAS die Anlagen der kantonalen Spitäler eine deutliche Aufwertung erfahren haben.
- Die Anlagenutzungskosten als Teil der gesamten Kosten bilden seit 2012 eine Grundlage für die Tarifverhandlungen und sind in die vereinbarten oder festgesetzten Tarife eingeflossen. Somit würde eine isolierte Anpassung lediglich der Anlagenutzungskosten bei Weitem nicht alle Folgen der Neubewertung beseitigen, sondern hätte auch einen Einfluss auf die Tarife und die geleisteten Staatsbeiträge. Eine klare Eingrenzung der Folgen, die sich aus der Neubewertung ergeben, wie auch eine genaue Bezifferung der nötigen Korrekturen ist nicht möglich.

E. Finanzkontrolle und Information des Kantonsrates

Die Gesundheitsdirektion hat die Methodik der Neuberechnung der Buchwerte der Finanzkontrolle zur Prüfung vorgelegt. In ihrem Bericht vom 16. August 2017 kommt die Finanzkontrolle zum Schluss, dass unter Berücksichtigung der Anforderungen der Spitalfinanzierung eine Wertanpassung der immobilien Sachanlagen in der Finanzbuchhaltung sachgerecht ist und einer erfolgsneutralen Neubewertung finanzrechtlich nichts entgegensteht. Hinsichtlich der Richtigkeit der neuen Werte wird die Finanzkontrolle entsprechende Prüfungen vornehmen.

Die sich aus der Neuberechnung gemäss der VKL-Konformitätskorrektur ergebenden Anpassungen an der Bilanz per 1. Januar 2017 sind durch die Gesundheitsdirektion und die Finanzdirektion vorzunehmen. Sie sind dem Kantonsrat mit dem Geschäftsbericht 2017 zur Genehmigung vorzulegen.

Auf Antrag der Gesundheitsdirektion
beschliesst der Regierungsrat:

I. Die Buchwerte der vor dem 1. Januar 2008 in Betrieb genommenen baulichen Anlagen der kantonalen Spitäler und Kliniken werden auf den 1. Januar 2017 wie folgt festgelegt:

- | | |
|--|--------------------|
| a. Für das Universitätsspital Zürich | 259,4 Mio. Franken |
| b. Für das Kantonsspital Winterthur | 123,6 Mio. Franken |
| c. Für die Psychiatrische Universitäts-
klinik Zürich | 73,5 Mio. Franken |
| d. Für die Integrierte Psychiatrie Winterthur –
Zürcher Unterland | 13,5 Mio. Franken |

Die Bereinigung erfolgt erfolgsneutral.

II. Die kantonalen Spitäler und Kliniken werden verpflichtet, ihre Anlagebuchhaltungen entsprechend anzupassen.

III. Die Bilanzanpassung wird dem Kantonsrat mit dem Geschäftsbericht 2017 zur Genehmigung vorgelegt.

IV. Mitteilung an das Universitätsspital Zürich, das Kantonsspital Winterthur, die Psychiatrische Universitätsklinik, die Integrierte Psychiatrie Winterthur – Zürcher Unterland, die Finanzkontrolle sowie an die Finanzdirektion, die Staatskanzlei und die Gesundheitsdirektion.



Vor dem Regierungsrat
Der Staatsschreiber:

Husi