

CEPS Forschung & Praxis – Band 16

Der Schwankungsfonds

Finanzierung sozialer Einrichtungen im Umbruch

Prof. Dr. Daniel Zöbeli, Dr. Daniela Schmitz

Der Schwankungsfonds
Finanzierung sozialer Einrichtungen im Umbruch

CEPS Forschung & Praxis

Band 16

Daniel Zöbeli, Daniela Schmitz

**Der Schwankungsfonds
Finanzierung sozialer Einrichtungen im Umbruch**

Daniel Zöbeli, Daniela Schmitz

Das **Center for Philanthropy Studies (CEPS)** ist ein Institut der Universität Basel, das auf Initiative von SwissFoundations gegründet worden ist. Folgende Organisationen tragen zur Grundfinanzierung bei:

Age Stiftung, AVINA STIFTUNG, Christoph Merian Stiftung, Ernst Göhner Stiftung, Gebert Rütli Stiftung, Ria und Arthur Dietschweiler Stiftung, Sophie und Karl Binding Stiftung, Stiftung Mercator Schweiz, UBS Stiftung für Ausbildung und Soziales

Impressum: Center for Philanthropy Studies (CEPS)
Universität Basel
Totengässlein 3
4051 Basel

Umschlaggestaltung: a+, Gregorio Caruso
Layout: Sophie Langloh
ISBN: 978-3-9524241-7-9

© Center for Philanthropy Studies 2016.
Alle Rechte vorbehalten. Jede Art der
Vervielfältigung ohne Genehmigung der
Autoren ist unzulässig.

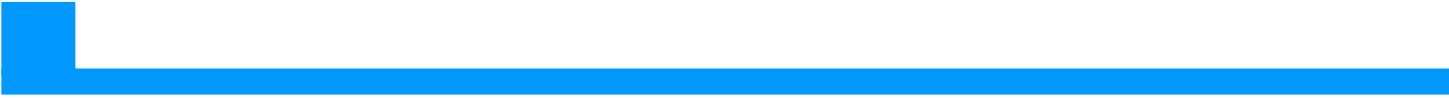
Die Autoren:

Daniel Zöbeli

Prof. Dr. rer. pol. Daniel Zöbeli ist Leiter des Instituts für Management und Innovation (IMI) der Fernfachhochschule Schweiz (FFHS) und Autor zahlreicher Publikationen im Bereich Rechnungslegung, Finanzen und Corporate Governance, insbesondere bei Nonprofit-Organisationen. In dieser Funktion war er u.a. Mitglied der Arbeitsgruppe zur Überarbeitung von Swiss GAAP FER 21. Daniel Zöbeli ist CEPS Research Fellow.

Daniela Schmitz

Dr. oec. Daniela Schmitz ist Forschungsfeldleiterin «Innovation & Accounting/Auditing» am Institut für Management und Innovation (IMI) der Fernfachhochschule Schweiz (FFHS). Sie beschäftigt sich mit verschiedenen Fragestellungen aus den Bereichen der nationalen und internationalen Rechnungslegung, öffentlich subventionierter Einrichtungen und Nonprofit-Organisationen sowie Revision und Corporate Governance. Daniela Schmitz ist CEPS Research Fellow.



Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis.....	V
Abkürzungsverzeichnis.....	VII
Abbildungsverzeichnis.....	IX
Geleitwort.....	XI
Management Summary.....	XIII
Vorwort und Dank.....	XV
TEIL A: GRUNDLAGEN.....	1
1 Systemwechsel in der Finanzierung von öffentlich subventionierten Institutionen.....	2
2 Schwankungsfonds als Konsequenz der Pauschalfinanzierung.....	3
2.1 Konzept des Schwankungsfonds.....	3
2.2 Plafonierung des Schwankungsfonds.....	4
3 Untersuchung zum Schwankungsfonds.....	6
3.1 Forschungslücke und offene Fragen in der Praxis.....	6
3.2 Methodisches Vorgehen.....	6
4 Überblick über den Schwankungsfonds.....	7
4.1 Anwendung in der Schweiz.....	7
4.2 Vorteile und Herausforderungen.....	8
TEIL B: GESETZE UND RECHNUNGSLEGUNGSSTANDARDS.....	11
5 Vorgaben der Kantone und des Bundes.....	12
5.1 Finanzierungshoheit über soziale Einrichtungen.....	12
5.2 Kantonale Regelungen.....	12
5.2.1 Interkantonale Vereinbarung für soziale Einrichtungen (IVSE).....	12
5.2.2 Rechtsgrundlagen zur Finanzierung und zum Schwankungsfonds der einzelnen Kantone.....	14
5.2.3 Finanzierungsmodell der Ostschweizer Kantone sowie des Kantons Zürich (SODK Ost+).....	16
5.3 Bund.....	16
5.4 Rechnungslegungsrecht.....	17
6 Private Standards.....	18
6.1 Swiss GAAP FER 21.....	18
6.2 CURAVIVA-Kontenplan.....	19
7 Schwankungsfonds in der Jahresrechnung.....	20
7.1 Bilanzielle Einordnung und Gliederung sowie Anhang zur Jahresrechnung.....	20
7.1.1 Allgemeines.....	20
7.1.2 Rechnungslegungsrecht (OR).....	20
7.1.3 Swiss GAAP FER / Swiss GAAP FER 21.....	21
7.2 Negativer Schwankungsfonds.....	24
7.3 Schwankungsfondsveränderung in der Erfolgsrechnung/Betriebsrechnung.....	25
7.4 Ergänzende kantonale Offenlegungsvorschriften.....	26
8 Verbuchung des Schwankungsfonds.....	27

TEIL C: WICHTIGE EINZELFRAGEN	33
9 Bemessung.....	34
9.1 Zuweisung/Verwendung des Schwankungsfonds	34
9.2 Pauschale	35
10 Leistungsbereiche.....	37
11 Verrechnung von Schwankungsfonds einzelner Leistungsbereiche.....	38
12 Plafonierung	40
13 Mittelverwendung	43
TEIL D: FAZIT UND AUSBLICK	45
14 Schlussbetrachtung	46
14.1 Zukünftige Bedeutung.....	46
14.2 Schwankungsfonds und Benchmarking.....	46
14.3 Fazit	47
Literaturverzeichnis.....	49
Anhang.....	51

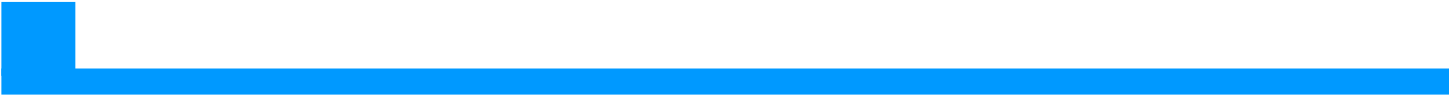
Abkürzungsverzeichnis

a.a.O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
Art.	Artikel
bzw.	beziehungsweise
CHF	Schweizer Franken
d.h.	das heisst
evtl.	eventuell
f.	folgende
FER	Fachempfehlung zur Rechnungslegung
ff.	fortfolgende
Hrsg.	Herausgeber
IBB	Individueller Betreuungsbedarf
i.d.R.	in der Regel
IFEG	Gesetz über Institutionen zur Förderung der Eingliederung von invaliden Personen
IFRS	International Financial Reporting Standards
IV	Invalidenversicherung
IVG	Bundesgesetz über die Invalidenversicherung
IVSE	Interkantonale Vereinbarung für soziale Einrichtungen
IVV	Verordnung über die Invalidenversicherung
KMU	Kleine und mittlere Unternehmen
KSA	Kantonales Sozialamt des Kantons Zürich
KSBE	Kreisschreiben über die Eingliederungsmassnahmen beruflicher Art
KVG	Bundesgesetz über die Krankenversicherung
LAKORE	IVSE-Richtlinie zur Leistungsabgeltung und zur Kostenrechnung
lit.	Litera
max.	maximal
mind.	mindestens
Mrd.	Milliarden
NFA	Nationaler Finanzausgleich
NPO	Nonprofit-Organisation(en)
Nr.	Nummer

OR	Obligationenrecht
S.	Seite
SODK	Konferenz der kantonalen Sozialdirektorinnen und Sozialdirektoren
sog.	sogenannte/r/n
SVA	Sozialversicherungsanstalt (kantonal)
u.a.	unter anderem
US GAAP	Generally Accepted Accounting Principles der USA
vgl.	vergleiche
WB	Wertberichtigung
z.B.	zum Beispiel
ZGB	Zivilgesetzbuch
Ziff.	Ziffer
z.T.	zum Teil

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Überblick über die geänderte Finanzierung von sozialen Einrichtungen.....	2
Abbildung 2: Schematische Darstellung des Schwankungsfonds-konzepts	3
Abbildung 3: Schematische Darstellung der Plafonierung des Schwankungsfonds.....	5
Abbildung 4: Verpflichtende Anwendung des Schwankungsfonds-konzepts	7
Abbildung 5: Jahr der Einführung des Schwankungsfonds	8
Abbildung 6: Vorteile des Schwankungsfonds für die anwendenden Institutionen (aus Sicht der Kantone)	9
Abbildung 7: Vorteile des Schwankungsfonds für die Kantone	9
Abbildung 8: Herausforderungen des Schwankungsfonds für die anwendenden Institutionen (aus Sicht der Kantone)	10
Abbildung 9: Herausforderungen des Schwankungsfonds für die Kantone	10
Abbildung 10: Kantonale Rechtsquellen des Schwankungsfonds	14
Abbildung 11: Praxisbeispiel zur Offenlegung des Schwankungsfonds in der Kapitalveränderungsrechnung nach Swiss GAAP FER 21	23
Abbildung 12: Offenlegungspflichten zum Schwankungsfonds	26
Abbildung 13: Schematische Darstellung zur Bemessung der Zuweisung/Verwendung des Schwankungsfonds.....	34
Abbildung 14: Bilanzieller Ausweis des Schwankungsfonds	38
Abbildung 15: Beispiele zur Plafonierung.....	40
Abbildung 16: Definition der Schwankungsfondsmittel	43
Abbildung 17: Zukünftige Entwicklung des Schwankungsfonds	46



Geleitwort

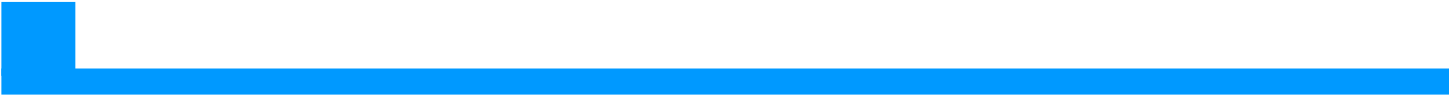
Soziale Einrichtungen übernehmen im Auftrag des Staates wichtige gemeinnützige Aufgaben, beispielsweise die Betreuung von körperlich, geistig oder psychisch beeinträchtigten Menschen, die berufliche (Wieder-)Eingliederung oder die Therapie von Menschen mit Suchtproblemen. Dabei ist neben dem gesellschaftspolitischen Stellenwert die volkswirtschaftliche Bedeutung von sozialen Institutionen zu beachten: Hunderte soziale Einrichtungen in der Schweiz erzielen jährlich einen Umsatz von mehreren Milliarden Franken und stellen somit einen bedeutenden Wirtschaftszweig dar.

Daher scheint es mir wichtig, die Finanzierung sozialer Einrichtungen auch wissenschaftlich einmal näher zu betrachten. Die meisten Leistungsfinanzierer haben in den letzten Jahren von der betrieblichen Defizitgarantie auf Leistungspauschalen umgestellt. Infolgedessen gleichen die Leistungsfinanzierer bei den betroffenen Einrichtungen nicht mehr generell deren Verlust aus. Dadurch sind die Institutionen aufgefordert, ihre Ressourcen noch wirtschaftlicher einzusetzen, was mitunter zu Einschnitten im Leistungsangebot führen kann. Im Rahmen dieses Umbruchs wurde gleichzeitig die neue Bilanzposition «Schwankungsfonds» eingeführt, über die Gewinne bzw. Verluste aus der Leistungserbringung zu verrechnen sind. Allerdings besteht hierzu eine Vielzahl offener Fragen. Ist es in Ordnung, dass nicht verwendetes Steuergeld einbehalten wird? Inwiefern darf über einen mittels staatlicher Gelder erzielten Gewinn frei verfügt werden? Und wie soll der Leistungsfinanzierer bei jenen Betrieben vorgehen, bei denen die Pauschale einfach nicht ausreichend ist? Letztlich haben solche Fragen, die nicht einfach zu beantworten sind, auch eine gesellschaftspolitische Komponente.

Umso wichtiger ist eine fundierte Auslegungs- und Umsetzungsgrundlage. Dabei zeigt sich, dass die Praxis der Kantone sowie des Bundes bei Weitem noch nicht einheitlich ist. Der vorliegende Band der Reihe «CEPS Forschung & Praxis» zeigt praxisnah und anwendungsorientiert den aktuellen Kenntnisstand zum gegenwärtig zentralen Problem der Pauschalfinanzierung. Zum einen erfolgt eine bilanztheoretische Aufarbeitung des Themas, zum anderen werden erstmals empirische Erkenntnisse aus der kantonalen Praxis zur Handhabung des Schwankungsfonds aufgezeigt. Dadurch können verschiedene Handlungsmöglichkeiten für den Bund, die Kantone, die betroffenen Einrichtungen sowie die Revisionsstellen aufgezeigt und wichtige Fragen aus der Anwenderpraxis geklärt werden.

Ich danke den beiden Autoren, Daniel Zöbeli und Daniela Schmitz, für die fundierte Aufarbeitung des Themas sowie für das Engagement für diesen Band.

Basel, im August 2016 Prof. Dr. Georg von Schnurbein



Management Summary


Die vorliegende Studie beschäftigt sich eingehend mit dem geänderten Finanzierungsmodell öffentlich subventionierter Einrichtungen, insbesondere von Einrichtungen für behinderte Erwachsene. Ebenso betroffen davon sind Institutionen der Kinder- und Jugendhilfe, Sonderschulen sowie suchtttherapeutische Organisationen. Alleine die Kantone wenden für Behinderteneinrichtungen im Schnitt 4% ihres Budgets auf. Weitere wesentliche Beiträge entrichtet der Bund vor allem für die Bereiche Arbeitsintegration und berufliche Massnahmen.

Im Zentrum dieser Publikation steht die Frage, inwiefern betriebliche Überschüsse aus der Leistungserbringung, die letztlich öffentliche Mittel darstellen, von den Institutionen einbehalten werden können und – falls ja – wie diese buchhalterisch zu behandeln sind. Davon betroffen sind in erster Linie Leistungsbereiche, bei welchen die Betriebe mittels einer pauschalen Leistungsabgeltung (z.B. für Wohnen, Betreuung, Arbeit) abgegolten werden. Schweizweit setzt sich mehr und mehr durch, dass Ertragsüberschüsse in sog. «Schwankungsfonds» zu thesaurieren sind. Solche Überschüsse entstehen, wenn die ausgerichtete Pauschale die tatsächlichen betrieblichen Kosten für die entsprechende Leistung übersteigt. Jedoch werden Aufwandüberschüsse aus diesem Schwankungsfonds ausgeglichen.

Mittels einer Umfrage bei den zuständigen kantonalen Verbindungsstellen des IVSE-Bereichs B in der Schweiz und im Fürstentum Liechtenstein sowie ausgewählten IV-Verbindungsstellen, betroffenen Institutionen und Revisionsstellen (Rücklaufquote = 100%) haben die Autoren das neue Finanzierungsmodell von Einrichtungen für behinderte Erwachsene sowie die Ausgestaltung des Schwankungsfonds eingehend untersucht.

In 20 Kantonen besteht die neuartige Bilanzposition des Schwankungsfonds bereits. Demgegenüber sind die Westschweizer Kantone, welche zurzeit mehrheitlich am Defizitdeckungsverfahren festhalten, noch nicht vom Schwankungsfonds betroffen. In Zukunft werden sie sich jedoch auch vermehrt mit der Frage auseinandersetzen müssen, inwiefern die Kosten sozialer Einrichtungen zu vergleichen sind. Insgesamt zeigt die Befragung, dass hierzulande noch keine einheitliche Praxis zur Behandlung von leistungsbezogenen Überschüssen bzw. Defiziten existiert. Darüber hinaus bestehen aus einer betriebswirtschaftlichen Sicht mehrere Fehlanreize, die dem geforderten wirtschaftlichen Umgang mit den zur Verfügung gestellten Mitteln entgegenlaufen, beispielsweise aufgrund der unklaren Verwendungsmöglichkeiten der Schwankungsfondsmittel oder der drohenden Rückforderbarkeit dieser Mittel durch den Leistungsfinanzierer.

Nach Auffassung der Autoren wäre die angestrebte Angleichung der Tarife nur dann akzeptabel, wenn auch weiterhin auf die jeweilige Klientenstruktur und die regionalen Gegebenheiten Rücksicht genommen wird. Ein wichtiger Schritt hierzu ist, die bereits existierenden Kosten- und Leistungsrechnungsmodelle weiter zu vereinheitlichen, wozu auch ein transparenter sowie öffentlich zugänglicher Jahresabschluss gehört. Im Zentrum stehen dabei der



CURAVIVA-Kontenplan sowie der spezifische NPO-Rechnungslegungsstandard Swiss GA-AP FER 21. Neben der Auswertung der Umfrageergebnisse schlagen die Autoren auf der Basis des geltenden Rechnungslegungsrechts sowie der ergänzenden Standards eine einheitliche Verbuchung der Leistungspauschalen und des Schwankungsfonds vor. Hierzu findet sich in der Publikation ein Schema für die Anwenderpraxis, welches die wichtigsten damit zusammenhängenden Tatbestände in einer Übersichtstabelle darstellt. Nicht zuletzt aufgrund der politischen Tragweite ist für eine angemessene Beurteilung eine transparente Darstellung des Schwankungsfonds in der Bilanz, in der Erfolgsrechnung/Betriebsrechnung sowie im Anhang zur Jahresrechnung unabdingbar. Hierfür erarbeiten die Autoren eine bilanztheoretische sowie praxisorientierte Auslegeordnung und verdeutlichen eine gute Offenlegung anhand eines Beispiels.

Vorwort und Dank

In der zurückliegenden Zeit wurden wir vermehrt auf die buchungstechnische Behandlung der neuen Position des Schwankungsfonds in den Bilanzen von Einrichtungen für erwachsene Behinderte aufmerksam gemacht. Aufgrund fehlender Literatur, der föderalistischen Vielfaltigkeit in diesem Bereich sowie des gegenwärtigen grundlegenden Systemwechsels in der Finanzierung dieser Einrichtungen war es für uns nicht einfach, einen Überblick über die bestehenden Modelle zu gewinnen und die offenen Praxisfragen schlüssig zu beantworten. Dies war Grund genug, hierzu eine umfassende Erhebung in Angriff zu nehmen – auch im Sinne einer nationalen Auslegeordnung. Schliesslich sind die sozialen Einrichtungen, die schweizweit in verschiedenen Bereichen tätig sind (z.B. Betreuung und Beherbergung von behinderten Menschen, Arbeitsintegration, Aus- und Weiterbildung im sonderpädagogischen und Jugendbereich oder Beratung und Therapie im Bereich Suchtmittel), ein nicht zu unterschätzender Wirtschaftszweig. Gesamthaft erzielen sie jährlich einen Umsatz von mehreren Milliarden Franken, und sie sind nicht nur volkswirtschaftlich, sondern auch gesellschaftspolitisch von grosser Bedeutung.

Wir hoffen, dass die Untersuchungsergebnisse der Weiterentwicklung entsprechender Rechtsgrundlagen und Systeme dienen. Ebenso soll die Anwenderpraxis (Buchhalter, Finanzverantwortliche, Revisoren, Kantone) mit dieser Publikation eine wichtige Wegleitung und Arbeitshilfe erhalten.

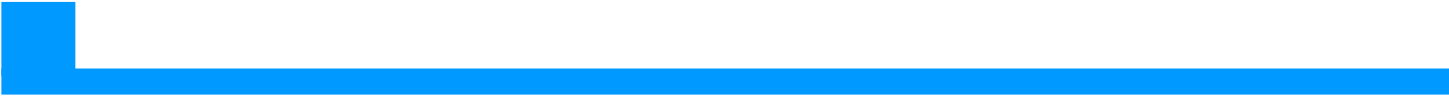
Zunächst möchten wir uns bei den verschiedenen kantonalen Dienststellen bedanken, die unseren Fragebogen zum Thema «Schwankungsfonds bei Heimen und Werkstätten – Bedeutung, Umsetzung und Herausforderungen» allesamt beantwortet und viele wertvolle Zusatzmaterialien zur Verfügung gestellt haben.

Ein ganz besonderer Dank gilt im Weiteren Frau Elke Wattering und Herrn Gregor Rutishauser (beide REDI AG Treuhand, Frauenfeld): Insbesondere im Rahmen der Verbuchung des Schwankungsfonds und der damit zusammenhängenden Tatbestände im Kapitel 7 haben sie uns ganz wesentlich unterstützt.

Zu einer anregenden Fachpublikation gehört auch ein umsichtiger Lektor, den wir in der Person von Jens Stahlkopf gefunden haben – merci beaucoup nach Berlin!

Abschliessend möchten wir Prof. Dr. Georg von Schnurbein und Frau Maria Clotilde Henzen vom Center for Philanthropy Studies (CEPS) der Universität Basel für die tatkräftige Unterstützung sowie für die Aufnahme der Publikation in die Schriftenreihe «CEPS Forschung & Praxis» danken.

Regensdorf, im August 2016 Daniel Zöbeli und Daniela Schmitz

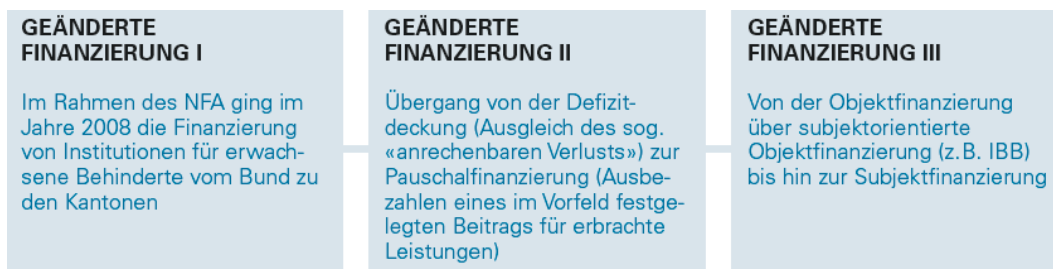


Teil A: Grundlagen

1 Systemwechsel in der Finanzierung von öffentlich subventionierten Institutionen

Es ist in der Schweiz Tradition, dass gemeinnützige Institutionen im Auftrag des Staates öffentliche Aufgaben übernehmen. Diese sorgen mit einer unternehmerischen Ausrichtung für einen effizienten und bedarfsgerechten Service. Ein bedeutender Wirtschaftszweig sind die Behinderteneinrichtungen: So vertritt beispielsweise der Branchenverband INSOS 800 Institutionen, in denen über 60'000 Personen leben, arbeiten oder eine Tagesstruktur erhalten. Und nach Angaben von CURAVIVA erzielen in der Schweiz hochgerechnet 750 Betriebe im Behindertenbereich mit über 30'000 Klienten einen geschätzten Jahresumsatz von 3.8 Mrd. Franken, alleine der Kanton Zürich verwendet dafür rund 4% seines Gesamtbudgets. Darüber hinaus finanzieren sich Einrichtungen für Suchtkranke und sozial auffällige Jugendliche sowie Sonderschulen grösstenteils über staatliche Leistungsentgelte. Im Rahmen der Neugestaltung des Finanzausgleichs (NFA) verlagerte sich ab dem 1.1.2008 die Finanzhoheit über die Behinderteneinrichtungen vom Bund zu den Kantonen. Die meisten Leistungsfinanzierer haben dies zum Anlass genommen und weitere Systemwechsel vollzogen: die Umstellung von der betrieblichen Defizitgarantie zur «subjektorientierten» Objektfinanzierung, in der nur mehr Pauschalen – gestuft nach den für die Klienten erbrachten Leistungen¹ – und nicht mehr per se der anrechenbare Verlust abgegolten werden (vgl. Abbildung 1).

Abbildung 1: Überblick über die geänderte Finanzierung von sozialen Einrichtungen



Als Folge dieser Pauschalfinanzierung liegt es nun weitgehend in der Verantwortung eines jeden Betriebs, mit dem erhaltenen Geld ein ausgeglichenes Ergebnis zu erreichen. Allfällige Verluste sind aus eigenen Mitteln zu decken. Das wiederum verpflichtet die Betriebe zur laufenden Kosten- und Leistungsüberprüfung und einer konsequenten unternehmerischen Ausrichtung. Im Gegenzug haben die Institutionen gewisse Freiheiten, sie müssen sich beispielsweise nicht mehr an normierte Stellenpläne, Auslastungsvorgaben oder starre Lohnreglemente halten. Dies soll zu einer administrativen Entlastung beider Seiten führen. Der Kanton greift – idealerweise – nur noch selten ins operative Tagesgeschäft ein, etwa wenn die Qualitätsvorgaben oder grundlegende Leistungsziele nicht erreicht werden.

¹ Ein häufig angewendetes Verfahren zur Erfassung des Leistungs- und Betreuungsbedarfs der Klienten ist der sog. «Individuelle Betreuungsaufwand (IBB)».

2 Schwankungsfonds als Konsequenz der Pauschalfinanzierung

2.1 Konzept des Schwankungsfonds

Mit der pauschalen Leistungsabgeltung der Kantone an die Institutionen kommt es i.d.R. zu einer Differenz zwischen den erhaltenen Pauschalbeiträgen einerseits und den tatsächlich angefallenen Kosten für die Leistungserbringung andererseits. Den Einrichtungen entstehen also Überschüsse oder Fehlbeträge (vgl. Abbildung 2).

Abbildung 2: Schematische Darstellung des Schwankungsfonds-konzepts

	Jahr 1	Jahr 2	Jahr 3	
Erfolgs- bzw. Betriebsrech- nung	Pauschale für Leistungserbringung gemäss Leistungsvereinbarung	100	100	100
	– Anrechenbarer Aufwand für Leistungserbringung	90	80	110
	Überschuss (+)/Fehlbetrag (-) aus Leistungserbringung	+10	+20	-10
Bilanz	Zuweisung (+)/Verwendung (-) Schwankungsfonds	+10	+20	-10
	Saldo Schwankungsfonds	10	30	20

- Überschüsse entstehen dann, wenn die Einrichtungen im Vergleich zur Leistungsvereinbarung und der dort definierten Leistungsabgeltung wirtschaftlicher gearbeitet haben und demzufolge einen Teil der öffentlichen Leistungsentgelte einbehalten können. In diesem Fall haben die Betriebe den Gewinn in ihrer Bilanz einem sog. «Schwankungsfonds» zuzuweisen.
- Reichen demgegenüber in einem bestimmten Jahr die kantonalen Beiträge für die Leistungserbringung nicht aus, sind die entstandenen Verluste dem Schwankungsfonds zu belasten.

In guten Zeiten öffnen die Einrichtungen demnach den Schwankungsfonds und sparen damit gewissermassen Gelder an, von denen sie in schlechten Zeiten die entstandenen Fehlbeträge eines Jahres ausgleichen können. Das Instrument des Schwankungsfonds soll also die Abrechnungsmodalitäten mit den Leistungsfinanzieren vereinfachen sowie gleichzeitig die unternehmerische Ausrichtung der Betriebe gezielt fördern.

Überschüssige Kantonsbeiträge dürfen also von den Betrieben bis zu einem gewissen Masse kontrolliert einbehalten werden. Allerdings ergeben sich aus diesem Paradigmenwechsel und dem neuen Abrechnungsinstrument des Schwankungsfonds gewisse Unklarheiten, und es besteht diesbezüglich noch keine einheitliche Praxis in der Schweiz.

2.2 Plafonierung des Schwankungsfonds

Der Schwankungsfonds ist sowohl nach oben als auch nach unten plafoniert. Diese Plafonds werden durch die Kantone mittels vordefinierter Kennzahlen festgelegt (vgl. Abschnitte 9 und 12). Dabei können je nach Leistungsbereich (z.B. Wohnen, Tagesstruktur) und/oder je nach kantonaler Bemessungsgrundlage ganz unterschiedliche Plafonds gelten.

Grundsätzlich sind folgende Situationen im Umgang mit dem Schwankungsfonds denkbar (vgl. Abbildung 3):

- Geöffnete Schwankungsfonds, falls die einbehaltenen «Gewinne» weder den unteren noch den oberen Plafond erreichen. Die entsprechenden Beträge sind in erster Linie zur Deckung künftiger Verluste des betreffenden Leistungsbereichs zu verwenden. Wie mit den überschüssigen Mitteln des Schwankungsfonds in der Zwischenzeit umzugehen ist, ist in den Kantonen ganz unterschiedlich geregelt (vgl. Abschnitt 13).
- Übersteigt der Schwankungsfonds den oberen Plafond, erfolgt die vollständige oder teilweise Rückforderung des überschüssenden Betrags durch den Kanton bzw. die Verrechnung mit künftig zustehenden Betriebsbeiträgen. Gewisse Kantone behalten sich zudem in solchen Fällen vor, eine Senkung der Pauschale zu prüfen (vgl. Abschnitte 12 und 13).
- Wird der untere Plafond, der häufig deutlich negativ angesetzt wird, unterschritten, kann dies zu einem Sanierungsbedarf des betroffenen Leistungsbereichs oder gar der ganzen Institution führen. Je nach Ausgangslage hat die zuständige kantonale Behörde in einem solchen Fall zu prüfen, ob die kalkulierten Beitragssätze generell zu tief angesetzt worden sind und wie ein längerfristiges, übermässiges Defizit auszugleichen ist (vgl. Abschnitt 12).

Abbildung 3: Schematische Darstellung der Plafonierung des Schwankungsfonds



3 Untersuchung zum Schwankungsfonds

3.1 Forschungslücke und offene Fragen in der Praxis

Der Schwankungsfonds stellt eine neuartige Bilanzposition dar, zu der sowohl seitens der Kantone als auch seitens der Institutionen verschiedene offene Umsetzungsfragen bestehen. So ist grundsätzlich zu klären, inwiefern betriebliche Überschüsse aus der Leistungserbringung, die in einer strengen Auslegung nach wie vor öffentliche Gelder darstellen, von den Institutionen einbehalten werden können und – falls ja – wie diese zu behandeln sind. Ebenso ergeben sich wichtige Fragestellungen zur buchhalterischen Behandlung des Schwankungsfonds sowie dessen bilanzieller Gliederung und dessen Ausweis in der Jahresrechnung

3.2 Methodisches Vorgehen

Im Rahmen einer nationalen Umfrage wurden die Verbreitung und die Ausgestaltung des Schwankungsfonds-konzepts in Einrichtungen für erwachsene Menschen mit Beeinträchtigungen untersucht. Dazu erfolgte eine schriftliche Befragung bei den dafür zuständigen kantonalen Verbindungsstellen des IVSE-Bereichs B² in der Schweiz und im Fürstentum Liechtenstein (n = 27), wobei der Fragebogen in deutscher, französischer oder italienischer Sprache verschickt wurde. Insgesamt umfasste der Fragebogen 22 Fragen, die sowohl in offener als auch geschlossener (mit vorgegebenen Antwortkategorien) Form waren. Einen leicht angepassten Fragebogen beantworteten zusätzlich das Geschäftsfeld Invalidenversicherung vom Bundesamt für Sozialversicherungen sowie ausgewählte kantonale IV-Verbindungsstellen zum «IV-Schwankungsfonds» (vgl. Abschnitt 5.3). Darüber hinaus wurden ausgewählte betroffene Institutionen sowie Revisionsstellen zur Anwendung und Umsetzung des Schwankungsfonds-konzepts befragt.

Die Rücklaufquote des Fragebogens lag bei 100%.

Darüber hinaus wurden ausgewählte Leistungsfinanzierer gebeten, zu pointiert-kritischen Aussagen der Institutionen Stellung zu nehmen. Ein anonymisiertes Beispiel, welches die gegenwärtige und z.T. kontrovers geführte Debatte gut illustriert, findet sich im Anhang.

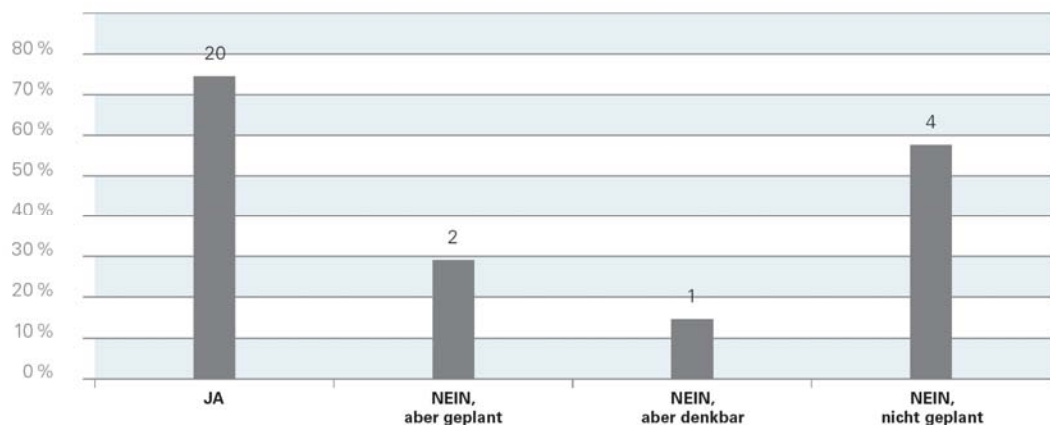
² Diese Einrichtungen werden von der Interkantonalen Vereinbarung für soziale Einrichtungen (IVSE) dem Bereich B zugeordnet. Die IVSE regelt ebenso die interkantonale Zusammenarbeit und die Finanzierungsmodalitäten von Einrichtungen für Kinder und Jugendliche (Bereich A), stationäre Angebote im Suchtbereich (Bereich C) sowie Einrichtungen der externen Sonderschulung (Bereich D). Je nach Kanton unterliegen auch diese Bereiche dem Schwankungsfonds-konzept.

4 Überblick über den Schwankungsfonds

4.1 Anwendung in der Schweiz

In mittlerweile 20 Kantonen (74.07%) haben die Einrichtungen des IVSE-Bereichs B die Gewinne aus der Leistungserbringung dem Schwankungsfonds zuzuweisen bzw. diesem die Verluste aus der Leistungserbringung zu belasten. In sechs Kantonen und dem Fürstentum Liechtenstein (25.93%) besteht das Schwankungsfondskonzept bislang nicht. In einem dieser Kantone soll der Schwankungsfonds jedoch im Jahre 2017 eingeführt werden. Auffallend ist, dass insbesondere die Westschweizer Kantone – mit Ausnahme der Kantone Bern und Wallis – vorläufig am System der Defizitdeckung festhalten und dementsprechend die Einführung des Schwankungsfonds nicht beabsichtigen.

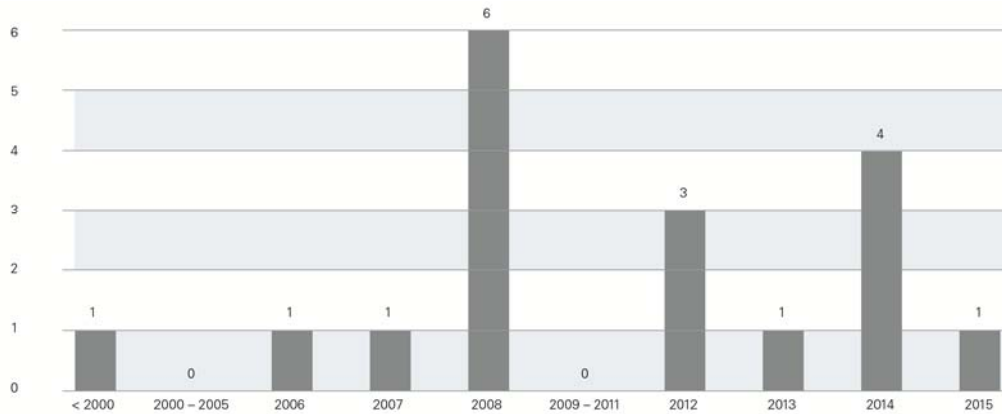
Abbildung 4: Verpflichtende Anwendung des Schwankungsfondskonzepts (n = 27)³



Der Schwankungsfonds wurde mehrheitlich mit Inkrafttreten des NFA, also im Jahre 2008, eingeführt (30%, 6 von 20 Kantonen). Einige wenige Kantone kennen den Schwankungsfonds bereits länger (15%, 3 von 20 Kantonen). Die meisten Kantone verpflichten die Einrichtungen für behinderte Erwachsene seit weniger als fünf Jahre zur Anwendung des Schwankungsfondskonzepts (45%, 9 von 20 Kantonen). In der Auswertung bleibt jedoch offen, ob der Schwankungsfonds als Pilotversuch (z.B. BE), mit Übergangsfristen (z.B. SG) oder definitiv (z.B. ZH) eingeführt wurde.

³ Die Filterfrage «Verpflichtet Ihre Behörde die Institution zur (zumindest teilweisen) Anwendung des Schwankungsfonds-Konzepts?» wurde nach Ja- bzw. Nein-Antworten separat ausgewertet (Ja: n = 20, Nein: n = 7).

Abbildung 5: Jahr der Einführung des Schwankungsfonds (n = 18)



Der Grossteil der kantonalen Behörden verpflichtet überdies die Einrichtungen zur Rechnungslegung gemäss Curaviva-Kontenplan und/oder dem spezifischen Rechnungslegungsstandard für Nonprofit-Organisationen Swiss GAAP FER 21⁴. Aufgrund dessen kann die bilanztheoretische Einordnung des Schwankungsfonds sowie dessen Verbuchung grundsätzlich klar abgeleitet werden (vgl. Abschnitte 7 und 8). Darüber hinaus haben die Institutionen ihre Kostenrechnung nach kantonalen Vorgaben (z.B. LAKORE) zu führen, was im Hinblick auf die Bemessung und die Plafonierung des Schwankungsfonds relevant ist (vgl. Abschnitt 5.2.1 sowie Abschnitte 9 und 12). Grundlage für diese Auflagen sind kantonale Gesetze, Verordnungen und Richtlinien und sind in den Leistungsvereinbarungen der Kantone mit den Einrichtungen festgehalten.

4.2 Vorteile und Herausforderungen

Aus Sicht der Kantone ergeben sich mit dem Schwankungsfonds verschiedene Vorteile – sowohl für die anwendenden Institutionen als auch für die Kantone selbst. So stellt für beide Parteien der unkomplizierte Ausgleich von allfälligen Unterdeckungen einen wichtigen Vorteil dar. Darüber hinaus verlangt der Schwankungsfonds unternehmerisches Handeln, was für die anwendenden Institutionen mehr Handlungsspielraum bedeuten kann. Starre Vorgaben der Kantone zur Auslastung oder zu Lohnreglementen beispielsweise erübrigen sich. Diese Aspekte liegen im Entscheidungsspielraum der Institutionen. Die grössere Autonomie der Institutionen, die administrativen Vereinfachungen sowie die i.d.R. mehrjährigen Leistungsvereinbarungen der Kantone mit den Institutionen sorgen letztlich für mehr (finanzielle) Planungssicherheit bei den Kantonen.

⁴ Für eine ausführliche Kommentierung dieses spezifischen Rechnungslegungsstandards sei auf Zöbeli, D. / Schmitz, D., 2015, Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen – Ein praktischer Kommentar zum neuen Swiss GAAP FER 21, 2., überarbeitete und umfassend ergänzte Auflage, Orell Füssli Verlag, verwiesen.

Abbildung 6: Vorteile des Schwankungsfonds für die anwendenden Institutionen (aus Sicht der Kantone) (n = 25)

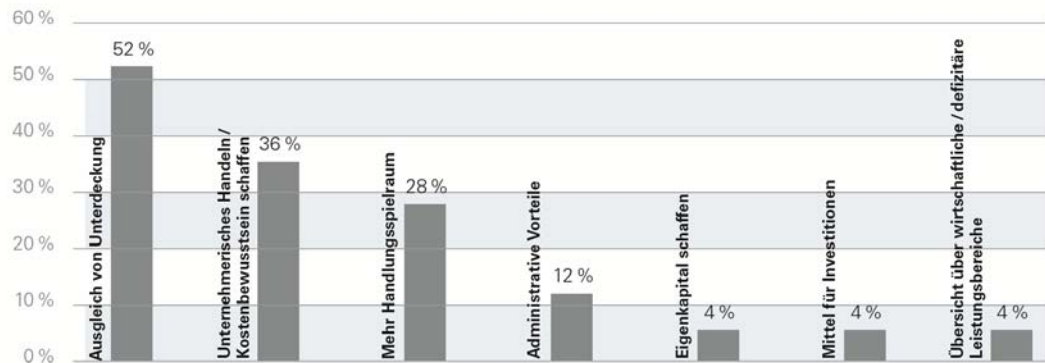
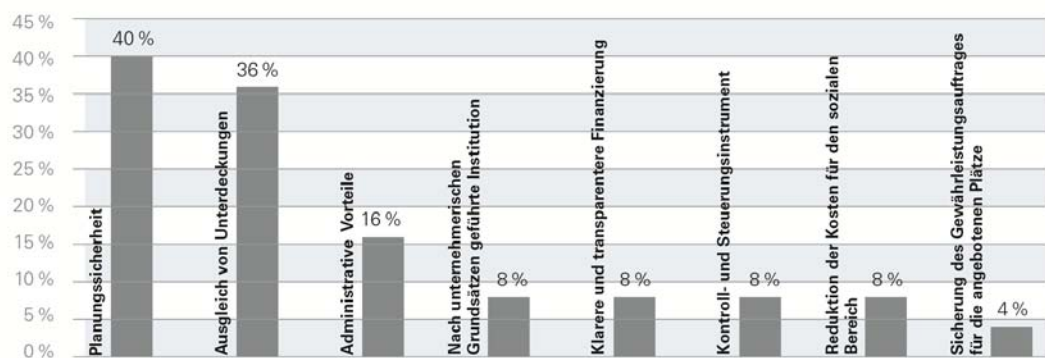


Abbildung 7: Vorteile des Schwankungsfonds für die Kantone (n = 25)



Demgegenüber ergeben sich mit dem Schwankungsfonds aus Sicht der Kantone verschiedene Herausforderungen bzw. offene Fragen. Obwohl die Kantone das unternehmerische Handeln und die damit einhergehenden unternehmerischen Freiheiten als einen wichtigen Vorteil für die anwendenden Institutionen ansehen, erachten sie dieses sowie den wirtschaftlichen Umgang mit den vorhandenen Mitteln gleichzeitig als grosse Herausforderungen für die Institutionen. Im Weiteren beurteilen die Kantone die «technischen» Herausforderungen als besondere Crux: in der derzeitigen Einführungs- bzw. Übergangsphase bestehen in der Tat wesentliche Unsicherheiten bezüglich der Definition, Berechnung und Plafonierung des Schwankungsfonds sowie einer allfälligen Mittelverwendung.

Abbildung 8: Herausforderungen des Schwankungsfonds für die anwendenden Institutionen (aus Sicht der Kantone) (n = 25)

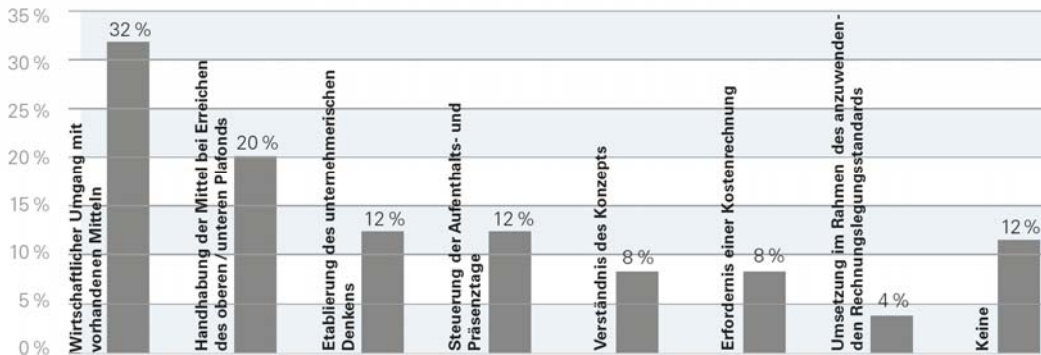
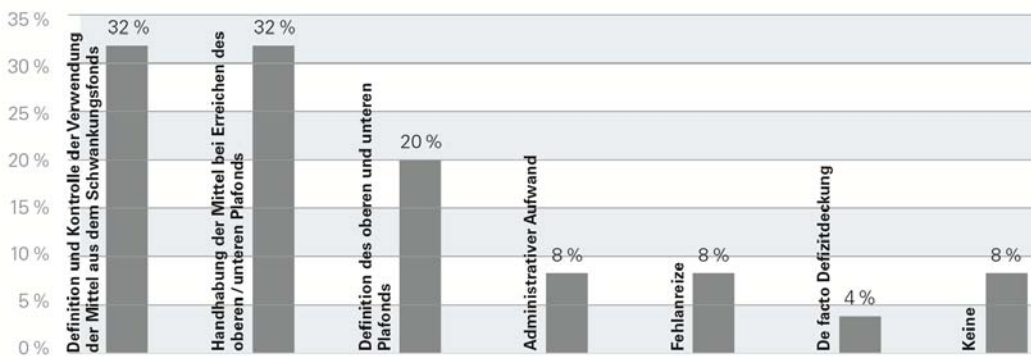


Abbildung 9: Herausforderungen des Schwankungsfonds für die Kantone (n = 25)



Teil B: Gesetze und Rechnungslegungsstandards

5 Vorgaben der Kantone und des Bundes

5.1 Finanzierungshoheit über soziale Einrichtungen

Mit der Einführung des neuen nationalen Finanzausgleichs (NFA) verlagerte sich 2008 die Finanzhoheit bei Behinderteneinrichtungen mehrheitlich vom Bund zu den Kantonen. Neu liegt die Zuständigkeit im Bereich Aufsicht, Qualitätskontrolle und Finanzierung in erster Linie bei den Kantonen (vgl. Ziff. 4.2). Auf der Grundlage von Art. 2 des Bundesgesetzes über die Institutionen zur Förderung der Eingliederung von invaliden Personen (IFEG) gewährleistet der Kanton, dass invalide Personen mit Schweizer Wohnsitz «ein Angebot an Institutionen zur Verfügung steht, das ihren Bedürfnissen in angemessener Weise entspricht». Als solche Institutionen gelten gemäss Art. 3 Abs. 1 IFEG:

- Werkstätten, die dauernd intern oder an dezentral ausgelagerten Arbeitsplätzen invalide Personen beschäftigen, die unter üblichen Bedingungen keine Erwerbstätigkeit ausüben können;
- Wohnheime und andere betreute kollektive Wohnformen für invalide Personen;
- Tagesstätten, in denen invalide Personen Gemeinschaft pflegen und an Freizeit- und Beschäftigungsprogrammen teilnehmen können.

In Art. 2 der Interkantonalen Vereinbarung für soziale Einrichtungen (IVSE) findet sich eine umfassende Beschreibung, welche Institutionen im Einzelnen grundsätzlich unter Kantons- hoheit fallen (vgl. Abschnitt 5.1.2).

Die Grundlagen zur Finanzierung von Behinderteneinrichtungen finden sich in Art. 7 IFEG, wonach sich die Kantone «soweit an den Kosten des Aufenthalts in einer anerkannten Institution» beteiligen, als «dass keine invalide Person wegen dieses Aufenthaltes Sozialhilfe benötigt». Im Gegenzug wurden die Kantone von der Mitfinanzierung der Invalidenversicherung (IV) befreit. Dadurch trägt nun nur noch der Bund die Verantwortung für die bei der IV verbleibenden Leistungen, so z.B. bei Institutionen bzw. Leistungsverträgen im Bereich der beruflichen (Wieder-)Eingliederung (vgl. Abschnitt 5.3).

5.2 Kantonale Regelungen

5.2.1 Interkantonale Vereinbarung für soziale Einrichtungen (IVSE)

Damit sich die Kantone über ihr Angebot und ihre Massnahmen abstimmen können sowie für eine Angleichung im Rahmen der Finanzierung, insbesondere bezüglich der Leistungsabgeltung und Kostenrechnungsvorschriften, sorgen können, wurde die IVSE ins Leben gerufen. Die IVSE ist damit ein zentrales Instrument der interkantonalen Zusammenarbeit und gewährleistet die schweizweite Durchlässigkeit im Bereich der sozialen Einrichtungen für Klienten anderer Kantone auch nach dem Rückzug des Bundes, wobei sämtliche Kantone sowie das Fürstentum Liechtenstein deren Mitglieder sind. Die Sozialdirektorenkonferenz

(SODK) fördert einen einheitlichen Vollzug der IVSE-Grundsätze und der entsprechenden Richtlinien.⁵ Art. 2 IVSE beschreibt die IVSE-Bereiche wie folgt:⁶

- **Bereich A:** Stationäre Einrichtungen, die gestützt auf eidgenössisches oder kantonales Recht Personen bis zum vollendeten 20. Altersjahr, längstens jedoch bis nach Abschluss der Erstausbildung beherbergen, sofern sie vor Erreichen der Volljährigkeit in eine Einrichtung eingetreten oder dort untergebracht worden sind. Im Fall von Massnahmen gemäss dem Bundesgesetz über das Jugendstrafrecht liegt die Altersgrenze unabhängig vom Eintrittsalter beim vollendeten 22. Altersjahr.
- **Bereich B:** Einrichtungen für erwachsene, invalide Personen oder Einheiten solcher Einrichtungen gemäss dem Bundesgesetz über die Institutionen zur Förderung der Eingliederung von invaliden Personen (IFEG):
 - Werkstätten, die dauernd intern oder an dezentral ausgelagerten Arbeitsplätzen invalide Personen beschäftigen, die unter üblichen Bedingungen keine Erwerbstätigkeit ausüben können;
 - Wohnheime und andere betreute kollektive Wohnformen für invalide Personen; Tagesstätten, in denen invalide Personen Gemeinschaft pflegen und an Freizeit- und Beschäftigungsprogrammen teilnehmen können. Einheiten von Einrichtungen, welche die gleichen Leistungen wie die Einrichtungen gemäss Buchstaben a bis c erfüllen, sind gleichgestellt.
- **Bereich C:** Stationäre Therapie- und Rehabilitationsangebote im Suchtbereich.
- **Bereich D:** Einrichtungen der externen Sonderschulung:
 - Sonderschulen für Unterricht, Beratung und Unterstützung inklusive integrativer Sonderschulung sowie für die Tagesbetreuung, sofern diese Leistung von der Einrichtung erbracht wird;
 - Früherziehungsdienste für Kinder mit Behinderungen und von Behinderung bedrohte Kinder;
 - Pädagogisch-therapeutische Dienste für Logopädie oder Psychomotoriktherapie, sofern diese Leistungen nicht innerhalb des Regelschulangebotes erbracht werden.

Gemäss Art. 23 IVSE kann die Leistungsabgeltung an die Einrichtungen sowohl durch die «Methode D» (Defizitdeckung) als auch durch die «Methode P» (Pauschalen) erfolgen. Die Standortkantone sorgen dafür, dass die unterstellten Einrichtungen eine Kostenrechnung führen (Art. 34 IVSE), und haben dazu die IVSE-Richtlinie zur Leistungsabgeltung und zur Kostenrechnung (LAKORE) erlassen. LAKORE stammt aus dem Jahre 2005⁷, als die sozialen Einrichtungen im Wesentlichen noch durch den Bund finanziert waren und mehrheitlich das Defizitdeckungsverfahren zur Anwendung kam. Dementsprechend finden sich in der LAKORE-Richtlinie keine speziellen Ausführungen zum Schwankungsfonds. Dennoch beeinflusst LAKORE die Höhe des Schwankungsfonds bzw. dessen Berechnung: Mittels des

⁵ Vgl. <http://www.sodk.ch/ueber-die-sodk/>.

⁶ Konkretisierung der Institutionen gemäss Art. 3 Abs. 1 IFEG, vgl. dazu Abschnitt 5.1.

⁷ Konferenz der kantonalen Sozialdirektorinnen und Sozialdirektoren SODK (Hrsg.), IVSE-Richtlinie zur Leistungsabgeltung und zur Kostenrechnung (IVSE-Richtlinie LAKORE), Stand 17. Dezember 2013.

«anrechenbaren Nettoaufwands» – beispielsweise aufgrund vorgeschriebener Abschreibungsgrundsätze bei der betrieblichen Infrastruktur – wird definiert, welche Aufwandgrösse der entsprechenden Leistungspauschale gegenübergestellt wird (vgl. Abschnitt 9). Die Leistungsabgeltung erfolgt aufgrund der Vollkostenrechnung (Abschnitt 1.3 LAKORE), wobei sich der anrechenbare Nettoaufwand aus der Differenz zwischen anrechenbarem Aufwand und anrechenbarem Ertrag ergibt. Als anrechenbarer Aufwand gelten «die für die Leistung erforderlichen Personal- und Sach- inkl. Kapitalkosten und Abschreibungen»; und als anrechenbarer Ertrag «Einnahmen aus dem Leistungsbereich inkl. Kapitalerträge sowie freiwillige Zuwendungen, soweit sie für den Betrieb bestimmt sind» (Art. 20 IVSE). Grundlage der Vollkostenrechnung wiederum ist der Kontenplan gemäss «Kontenrahmen für soziale Einrichtungen IVSE» von CURAVIVA (vgl. Abschnitt 5.2).

5.2.2 Rechtsgrundlagen zur Finanzierung und zum Schwankungsfonds der einzelnen Kantone

Die Umfrageergebnisse zeigen deutlich, dass die Rechtsgrundlagen zum Schwankungsfonds in den einzelnen Kantonen unübersichtlich sind. Es finden sich Vorschriften zum Schwankungsfonds in kantonalen Gesetzen, in entsprechenden Verordnungen, in Richtlinien zuständiger Ämter oder in einzelnen Leistungs- und Programmvereinbarungen oder in den zugehörigen allgemeinen Vertragsbestimmungen.

Abbildung 10: Kantonale Rechtsquellen des Schwankungsfonds (n = 19)

UNTERSCHIEDLICHE KANTONALE RECHTSGRUNDLAGEN DES SCHWANKUNGSFONDS	
Kanton	Rechtsquelle(n)
AG	Verordnung über die Einrichtungen für Menschen mit besonderen Betreuungsbedürfnissen (Betreuungsverordnung) / keine besonderen Merkblätter
AR	In der Leistungsvereinbarung und im Finanzierungskonzept des Kantons AR 2014 wird der Schwankungsfonds beschrieben und die Handhabung geregelt.
BE	In den Allgemeinen Vertragsbestimmungen zum Leistungsvertrag ist die Handhabung der Über- oder Unterdeckung geregelt.
BL	Leistungsvereinbarung mit Kanton Basel-Landschaft
BS	Staatsbeitragsgesetz vom 11.12.2013 (insbesondere § 13) und Leitfaden/Musterverträge
GL	Basis ist das Finanzierungskonzept der SODK Ost+
GR	Gesetz zur sozialen und beruflichen Integration von Menschen mit Behinderung (Behindertenintegrationsgesetz, BIG; BR 440.100) Verordnung zur sozialen und beruflichen Integration von Menschen mit Behinderung (Behindertenintegrationsverordnung, BIV; BR 440.110) Richtlinien: Umsetzung BIG Stand 23. September 2014 Version 2.0 Vorgaben Kostenrechnung für Einrichtungen zur sozialen und beruflichen Integration von Menschen mit Behinderungen Chur, 24. April 2014 Version 1.0

GESETZE UND RECHNUNGSLEGUNGSSTANDARDS

LU	Die Bestimmungen sind im Internet und DISG Kanton LU abrufbar: Nr. 894b Verordnung zum Gesetz für soziale Einrichtungen § 24
OW	Leistungsvereinbarung
SG	Gesetz über die soziale Sicherung und Integration von Menschen mit Behinderung vom 7. August 2012 (BehG) Art. 21; sGS 381.4; Verordnung über die soziale Sicherung und Integration von Menschen mit Behinderung vom 11. Dezember 2012 (BehV) Art. 35 bis Art. 38; sGS 381.41; Richtlinien zur Rechnungslegung und Kostenrechnung für anerkannte Einrichtungen für Menschen mit Behinderung im Kanton SG (IVSE-Bereich B) vom 3. Januar 2013, Stand: 5. Dezember 2013; Ziff. 5.4
SH	Zusammenfassung der Grundlagen in Gesetz, Verordnung und Richtlinien
SO	Sozial Gesetz, Wirtschaftlichkeits-Konzept
SZ	Leistungsvereinbarung gemäss Gesetz über soziale Einrichtungen (SRSZ 380.300) und Verordnung über Betreuungseinrichtungen (SRSZ 380.312)
TI	Contrat de prestation annuel entre Canton et Institutions, en particulier points 8.7 e 8.8, contrat qui se base sur la Legge sull'integrazione sociale e professionale degli invalidi (LISPI) del 14.03.1979 (artt. 7 lett. c, d; 13 et 13a), et de son Règlement d'application du 19.06.2012 (artt. 28 à 32, en particulier art. 31 pour les Fonds de réserve) + Directive no. 5 Département de la santé et de la socialité / Division de l'aide sociale et des familles / Office des invalides du Canton TI (mise à jour annuellement), en particulier le point 7 pour les Fonds de réserve (Fonds 1 et 2): http://www4.ti.ch/fileadmin/DSS/DASF/UI/PDF/Direttive/SussidiEsercizioAdultVers.7.0_2015_def.pdf
UR	Programmvereinbarung mit dem Kanton
VD	Loi sur les mesures d'aide et d'intégration pour personnes handicapées (LAIH), Règlement d'application de la loi sur les mesures d'aide et d'intégration pour personnes handicapées (RLAIH), Directives du service
VS	Richtlinien vom 13.10.2010 Punkt 3.11
ZG	Verordnung zum Gesetz über soziale Einrichtungen (SEV; BGS 861.512), § 25
ZH	Richtlinien des Kantonalen Sozialamts (ZH) zur Rechnungslegung im Erwachsenenbereich (ab 2015), Richtlinien des Kantonalen Sozialamts über die Gewährung von Betriebsbeiträgen an Invalideneinrichtungen im Erwachsenenbereich (gültig ab 1.1.2015)

5.2.3 Finanzierungmodell der Ostschweizer Kantone sowie des Kantons Zürich (SODK Ost+)

In der Ostschweiz hat die enge Zusammenarbeit der betreffenden Kantone sowie des Kantons Zürich in der Sozialdirektorenkonferenz Ost+ (SODK Ost+) zu einer Angleichung der Finanzierungsmodalitäten sowie der entsprechenden Rechtsgrundlagen geführt. Dies betrifft insbesondere das Finanzierungsmodell für den stationären Behindertenbereich aus dem Jahre 2012.⁸ Dieses sieht eine pauschalisierte, subjektorientierte und leistungsorientierte Finanzierung von stationären Behinderteneinrichtungen für Erwachsene vor. Danach werden im Grundsatz die pro Person «behinderungsbedingten, effektiv erbrachten Leistungen» mittels Pauschalen finanziert, wobei weiterhin über die einzelnen Institutionen abgerechnet wird (Objektfinanzierung).

Das SODK-Ost+-Modell sieht grundsätzlich einen Schwankungsfonds pro Leistungsbereich vor,⁹ wobei der Schwankungsfonds des stationären Wohnbereichs auf 10% des anrechenbaren IVSE-Nettoaufwands plafoniert wird (vgl. Abschnitt 5.2.1 zu LAKORE). Beim Schwankungsfonds der Tagesstruktur liegt die entsprechende Bandbreite zwischen 10%–30%, wobei dieser zudem maximal 100% des durchschnittlichen selbst erwirtschafteten Deckungsbeitrags betragen darf.¹⁰ Die höheren Limiten bei der Tagesstruktur mit Lohn berücksichtigen gemäss SODK Ost+ die erhöhten konjunkturellen Schwankungen dieses Leistungsbereichs.

5.3 Bund

Zahlreiche IVSE-Institutionen haben zusätzliche Leistungsvereinbarungen mit den kantonalen IV-Stellen abgeschlossen, welche durch die Zentrale Ausgleichsstelle abgegolten und damit weiterhin vom Bund finanziert werden. Als Beispiel seien berufliche Wiedereingliederungsmassnahmen u.a. für psychisch Behinderte oder Massnahmen der Frühintervention genannt.

Eine nicht abschliessende Beschreibung solcher durch den Bund finanzierten und durch soziale Einrichtungen erbrachten Leistungen findet sich im Kreisschreiben über die Eingliederungsmassnahmen beruflicher Art (KSBE).¹¹ Demnach können die zuständigen IV-Stellen in Übereinstimmung mit Art. 7d Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Invalidenversicherung (IVG) z.B. folgende Massnahmen anordnen: Anpassung des Arbeitsplatzes, Ausbildungskurse, Arbeitsvermittlung, Berufsberatung, sozial-berufliche Rehabilitation sowie Beschäftigungsmassnahmen. Ausführlich beschreibt das IVG im Weiteren Integrationsmassnahmen zur Vorbereitung auf die berufliche Eingliederung (Art. 14a) sowie Massnahmen beruflicher Art wie etwa die Berufsberatung (Art. 15), die erstmalige berufliche Ausbildung (Art. 16), die

⁸ Konferenz der Sozialdirektorinnen und -direktoren der Ostschweizer Kantone/Sicherheitsdirektion des Kantons Zürich (Hrsg.), Das Finanzierungsmodell für den stationären Behindertenbereich der SODK Ost+, Systembeschreibung und Umsetzung, Schlussbericht zur internen Verwendung der Kantone, 30. August 2012.

⁹ Vgl. a.a.O., S. 14 ff.

¹⁰ Vgl. a.a.O., S. 6.

¹¹ Schweizerische Eidgenossenschaft, Bundesamt für Sozialversicherungen (BSV), Kreisschreiben über die Eingliederungsmassnahmen beruflicher Art (KSBE), gültig ab 1. Januar 2013.

Umschulung (Art. 17) oder die Arbeitsvermittlung (Art. 18) und den Arbeitsversuch (Art. 18a). Nach Art. 41 lit. I. der Verordnung über die Invalidenversicherung (IVV) ist grundsätzlich die zuständige kantonale IV-Stelle für Leistungsverträge in den genannten Bereichen zuständig.

5.4 Rechnungslegungsrecht

Zum 1.1.2013 ist das neue Rechnungslegungsrecht, welches weiterhin ein Teil des Obligationenrechts ist, in Kraft getreten. Dieses musste per 1.1.2015 für den Einzelabschluss bzw. per 1.1.2016 für die konsolidierte Jahresrechnung angewendet werden. Die Bestimmungen des Rechnungslegungsrechts gemäss Art. 957 ff. OR sind neu rechtsformunabhängig und gelten damit auch für soziale Institutionen, welche i.d.R. als Stiftungen (Art. 83a Abs. 1 ZGB) oder Vereine (Art. 69a ZGB) organisiert sind. Eine Ausnahme besteht für solche Institutionen, die nicht verpflichtet sind, sich ins Handelsregister einzutragen. Sie können eine sog. «Milchbüchlein-Rechnung» (Buchführen über Einnahmen, Ausgaben und Vermögenslage) erstellen (vgl. Art. 957 Abs. 2 Ziff. 2 OR).¹²

Das geltende Recht macht keinen Unterschied mehr zwischen den Rechtsformen, denn der Umfang der Buchführungspflicht sowie die Gliederungstiefe der Jahresrechnung hängen im Wesentlichen von der Grösse der Organisation ab: Art. 962 Abs. 1 Ziff. 3 OR verlangt von jenen Organisationen, die zu einer ordentlichen Revision verpflichtet sind, zusätzlich zum handelsrechtlichen Abschluss die Anwendung eines anerkannten Rechnungslegungsstandards (Swiss GAAP FER, IFRS oder US GAAP). Institutionen im Bereich IVSE (vgl. Abschnitt 5.2.1) sowie solche der beruflichen Integration wenden in einem solchen Fall i.d.R. Swiss GAAP FER an, einschliesslich des spezifischen NPO-Standards Swiss GAAP FER 21 (vgl. Abschnitt 6.1). In der Regel lässt sich der handelsrechtliche Abschluss gut mit jenem nach Swiss GAAP FER kombinieren, sodass keine zwei Rechnungen erstellt werden müssen. Im Wesentlichen hat die Organisation darauf zu achten, dass alle vom OR geforderten Anforderungen bereits im FER-21-Abschluss vorgenommen werden. Im Gegenzug stehen die von FER zusätzlich verlangten Angaben in keinem Widerspruch zum OR. Werden die vorgängig beschriebenen Punkte berücksichtigt, kann im Regelfall ein und derselbe Abschluss einmal in Übereinstimmung mit dem Rechnungslegungsrecht und einmal als Kern-FER-/FER 21-konform bestätigt werden.¹³

¹² Vgl. Zöbeli, D./Schmitz, D., Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen – Ein praktischer Kommentar zum neuen Swiss GAAP FER 21, 2. Auflage, Orell Füssli Verlag, Zürich, S. 33.

¹³ Vgl. Teitler-Feinberg, E./Zöbeli, D., Droht den Nonprofit-Organisationen ein dualer Abschluss? Kompatibilität von Swiss GAAP FER 21 und Kern-FER mit dem revidierten Rechnungslegungsrecht, in: Der Schweizer Treuhänder, 1-2/2014, S. 18 ff.

6 Private Standards

6.1 Swiss GAAP FER 21

Swiss GAAP FER (FER) richten sich in erster Linie an kleine bis mittelgrosse Organisationen mit verstärkter nationaler Ausrichtung. Der Rechnungslegungsstandard hat sich in der Schweiz etabliert und findet bei kleinen und mittelgrossen Unternehmen bzw. Unternehmensgruppen, bei Pensionskassen, Versicherungsunternehmen und Nonprofit-Organisationen eine breite Anwendung, was der Zusatz «Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)» zusätzlich unterstreicht.¹⁴

Aufgrund der weitestgehend von Spenden und öffentlichen Geldern finanzierten Aktivitäten von Nonprofit-Organisationen haben sowohl der Staat als auch die Allgemeinheit ein hohes Interesse, deren Wirksamkeit mittels einheitlicher und verständlicher Kriterien bewerten zu können.¹⁵ Unter anderem auch darum wurde der spezifische NPO-Rechnungslegungsstandard Swiss GAAP FER 21 (kurz: FER 21) im Jahre 2014 umfassend überarbeitet und trat in der revidierten Fassung am 1.1.2016 in Kraft. FER 21 enthält die spezifischen Bestimmungen für die Rechnungslegung von gemeinnützigen Nonprofit-Organisationen und trägt damit deren Anforderungen an eine aussagekräftige Rechnungslegung und den besonderen Gegebenheiten (z.B. fehlendes Gewinnstreben, Mittelbeschaffung) Rechnung.¹⁶

Die Zahl der FER-21-Anwender steigt stetig: Nicht nur Spenden sammelnde Organisationen, sondern auch zahlreiche soziale Institutionen (Heime, Werkstätten, Sonderschulen, Sozialfirmen) haben ein grosses Interesse an einer vergleichbaren und transparenten Jahresrechnung. Gleichermassen sei erwähnt, dass die kantonalen Dienststellen die sozialen Institutionen vermehrt zur Anwendung von FER 21 verpflichten. Gemäss den durchgeführten Untersuchungen schreiben mittlerweile zehn Kantone zumindest gewissen Einrichtungen eine Rechnungslegung nach Swiss GAAP FER bzw. die Einhaltung von FER 21 vor, teilweise in Abhängigkeit von der zugehörigen IVSE-Klassifizierung. Es ist daher damit zu rechnen, dass sich FER 21 in wenigen Jahren für sämtliche IVSE/IFEG-Institutionen zum State of the Art der Rechnungslegung entwickeln wird.

¹⁴ Siehe hierzu ausführlicher: FER, 2014, Rechnungslegung kleiner und mittelgrosser Unternehmen – Eine Studie zu Swiss GAAP FER, Zürich.

¹⁵ Vgl. Eberle, R./Zöbeli, D., Rechnungslegung für NPO nach Überarbeitung von Swiss GAAP FER 21 – Vorgeslagene Änderungen und Schnittstelle zum neuen Rechnungslegungsrecht, in: Der Schweizer Treuhänder, 8/2014, S. 626.

¹⁶ Vgl. FER 21/Einleitung.

6.2 CURAVIVA-Kontenplan

Ein weiteres wichtiges Instrument für die sozialen Einrichtungen ist der CURAVIVA-Kontenrahmen, der im Umgang mit finanzierenden Stellen und Stiftungen, statistischen Ämtern und Verbänden einen hohen Stellenwert einnimmt. Dieser richtet sich primär an Alters- und Pflegeinstitutionen sowie an soziale Einrichtungen, welche der Interkantonalen Vereinbarung für soziale Einrichtungen (IVSE, vgl. Abschnitt 5.2.2) unterstellt sind.

Die Bedeutung des CURAVIVA-Kontenrahmens hat in den vergangenen Jahren kontinuierlich zugenommen. Dabei berücksichtigt er, dass nicht mehr die Rechnung der Vorjahre massgebend für die Beitragsleistungen ist, sondern die Erfüllung der von den Anspruchsgruppen – den Bewohnern ebenso wie den Kantonen und den Versicherungen – formulierten Anforderungen. Wichtiges Ziel ist die Harmonisierung der unterschiedlichen Kontenpläne und Rechnungslegungsvorschriften. So führt der CURAVIVA-Kontenrahmen die Kontenrahmen KMU, KVG und IVSE in seinen wesentlichen Aspekten zusammen, sodass sich die Rechnungslegung stationär (CURAVIVA Schweiz) und ambulant (Spitex Schweiz) nur noch durch die leistungsspezifischen Bezeichnungen unterscheidet.¹⁷ Gleichzeitig entspricht der CURAVIVA-Kontenplan den Anforderungen von FER 21 sowie seit der Auflage 2014 dem neuen Rechnungslegungsrecht.

¹⁷ Vgl. Spitex Verband Schweiz für ambulante Leistungen (Hrsg.), Koordinierter Kontenrahmen mit Curaviva und Neues Rechnungslegungsrecht, Version 2013.

7 Schwankungsfonds in der Jahresrechnung

7.1 Bilanzielle Einordnung und Gliederung sowie Anhang zur Jahresrechnung

7.1.1 Allgemeines

Wirtschaftlich betrachtet ist der Schwankungsfonds ein vorerst einbehaltener Kantonsbeitrag, der mit künftigen Defiziten oder Überschüssen des zugehörigen Leistungsbereichs zu verrechnen ist und bei Aufgabe der Geschäftstätigkeit einer Behinderteneinrichtung vollständig an den Leistungsfinanzierer zurückzuzahlen ist. Aufgrund dessen ist ein positiver Schwankungsfonds eine Verpflichtung der Institution gegenüber dem Leistungsfinanzierer, welche diese in der Bilanz unter dem Fremdkapital auszuweisen hat. Mit anderen Worten und zur Verdeutlichung der Abgrenzung gegenüber zweckgebundenen Eigenkapitalpositionen: «Was ein Gläubiger zurückfordern kann, ist nie Eigenkapital.»¹⁸

7.1.2 Rechnungslegungsrecht (OR)

Einleitend sei festgehalten, dass Nonprofit-Organisationen sowie Behinderteneinrichtungen häufig in der Rechtsform einer Stiftung oder eines Vereins organisiert sind. Aufgrund der Bestimmungen von Art. 69a ZGB (Verein) bzw. Art. 83a ZGB (Stiftung) gelten die Bestimmungen des Rechnungslegungsrechts sinngemäss.

Im Obligationenrecht wird die spezielle Bilanzposition des Schwankungsfonds nicht spezifisch geregelt. Aufgrund der vorgegebenen engen Verwendungsrestriktion (vgl. Abschnitt 7.1.1) gehört der Schwankungsfonds zum Fremdkapital (Art. 959 Abs. 5 OR). Für die Bilanzierung infrage kommen gemäss Art. 959a Abs. 2 OR entweder die «übrigen langfristigen Verbindlichkeiten» oder die «Rückstellungen sowie vom Gesetz vorgesehenen ähnlichen Positionen». Um Missverständnissen vorzubeugen, ist dabei zwingend abzugrenzen: Der Schwankungsfonds stellt keine Rückstellung und damit keine unsichere Verpflichtung gemäss Art. 960e Abs. 2 OR dar, sondern ist – nach dem Wortlaut des Gesetzes – innerhalb dieser zuvor genannten Sammelposition den «vom Gesetz vorgesehenen ähnlichen Positionen» zuzuteilen.¹⁹

Für eine zuverlässige Beurteilung der Vermögens- und Finanzierungslage ist ein separater bilanzieller Ausweis des Schwankungsfonds unerlässlich. Dies ergibt sich zudem aus Art. 959a Abs. 3 OR, wonach weitere Positionen in der Bilanz oder im Anhang einzeln auszuweisen sind, «sofern dies für die Beurteilung der Vermögens- oder Finanzierungslage durch Dritte wesentlich oder aufgrund der Tätigkeit des Unternehmens üblich ist».

¹⁸ Böckli, P., 2014, Neue OR-Rechnungslegung, Schulthess Verlag, Zürich, S. 106.

¹⁹ Vgl. Böckli, P., 2014, Neue OR-Rechnungslegung, Schulthess Verlag, Zürich, S. 101: Leider hat der Gesetzgeber den Begriff «vom Gesetz vorgesehene ähnliche Positionen» weder im Gesetz noch in der Botschaft näher ausgeführt. Vgl. zudem CURAVIVA-Kontenplan für soziale Einrichtungen IVSE, Version 2015, S. 11: Folgerichtig weist der CURAVIVA-Kontenplan dem Schwankungsfonds mit der Gruppe 2090-2099 innerhalb der Rückstellungen eine eigenständige Bilanzposition zu.

Umfasst der Schwankungsfonds mehrere Leistungsbereiche und wird auf einen Einzelausweis in der Bilanz verzichtet, sollten die entsprechenden Einzelsaldi gemäss Art. 959c Abs. 1 Ziff. 2 OR zumindest im Anhang aufgeschlüsselt werden. Dazu gehören etwa erläuternde Angaben über die Zusammensetzung des Schwankungsfonds sowie die Angabe der Bruttozahlen (vgl. Abschnitt 7.4). In konsequenter Auslegung von Art. 959 Abs. 6 OR müsste zudem jener Betrag, der den vorgegebenen oberen Plafond überschreitet – soweit dieser in der Folgeperiode zu einer Kürzung des kantonalen Beitrags führt oder an den Leistungsfinanzierer zu überweisen ist –, separat unter dem kurzfristigen Fremdkapital aufgeführt werden.²⁰ Verändert sich der Schwankungsfonds im Vergleich zum Vorjahr um einen wesentlichen Betrag, sollte dies von der Institution im Anhang angegeben und erläutert werden. Weitere Angaben sind beispielsweise dann wichtig, falls ein negativer Schwankungsfonds zu Sanierungsmassnahmen führt.

7.1.3 Swiss GAAP FER / Swiss GAAP FER 21

Positive Schwankungsfonds sind nach FER 21/8 im Fondskapital auszuweisen, da die Verwendung der Mittel durch Externe – in diesem Fall durch die finanzierende Behörde aufgrund einer entsprechenden Rechtsgrundlage (z.B. Leistungsvereinbarung) – eingeschränkt ist. In der Terminologie des Standards ist der Schwankungsfonds als «zweckgebundener Fonds» zu betrachten, «da dieser aus einer expliziten Bestimmung des Zuwenders» entsteht (FER 21/33).²¹

Auf der Grundlage von FER 21/17 und 18 ist der Schwankungsfonds in der Kapitalveränderungsrechnung anzugeben und dessen Zweckbestimmung nötigenfalls näher zu erläutern. Die Rechnung über die Veränderung des Kapitals stellt die Bestände und die Veränderungen der Positionen des Fondskapitals und des Organisationskapitals brutto dar (FER 21/17).²² Bestehen mehrere Leistungsvereinbarungen und damit verschiedene Schwankungsfonds für eine Institution, sind die Einzelsaldi nach dem Grundsatz der Klarheit in der Kapitalveränderungsrechnung einzeln aufzugliedern (vgl. FER-R/6 und FER 21/41). Erfolgt dennoch eine Zusammenfassung als Sammelposition (FER 21/18 und 41, je nach kantonalen Vorgabe zulässig), werden ergänzende Angaben im Anhang notwendig (vgl. FER 21/40). Sind die Schwankungsfonds der einzelnen Leistungskategorien in der Kapitalveränderungsrechnung einzeln aufgeführt, so sind allfällige interne Transfers – z.B. aufgrund einer Verfügung bzw. Bewilligung des Leistungsfinanzierers – einzeln auszuweisen und zu begründen (vgl. FER 21/19). In Bezug auf die allgemeinen Informationspflichten im Anhang (Bruttozahlen, Einzelsaldi, Leistungsbereiche oder allfällige Sanierungsmassnahmen – sofern nicht bereits in der

²⁰ Vgl. Pfaff, D./Glanz, S./Stenz, T./Zihler, F., 2014, Rechnungslegung nach Obligationenrecht, veb.ch Praxis-kommentar, SKV Verlag, Zürich, S. 288, N. 57, sowie Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band Buchführung und Rechnungslegung, S. 68 und 212.

²¹ Vgl. CURAVIVA-Kontenplan für soziale Einrichtungen IVSE, 2015, Ziff. 2.4, «Rechnungslegung nach Swiss GAAP FER», S. 37: Dementsprechend verlangt auch der Curaviva-Kontenrahmen von FER-21-Anwendern, den Schwankungsfonds unter der Kontogruppe 2210–2299 («Fondskapital zweckgebunden – Detailkonten nach Bedarf») auszuweisen.

²² Vgl. Zöbeli, D./Schmitz, D., 2015, Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen – Ein praktischer Kommentar zum neuen Swiss GAAP FER 21, 2. Auflage, Orell Füssli Verlag, Zürich, S. 97 ff.

Kapitalveränderungsrechnung angegeben) sei auf die Ausführungen im Abschnitt 7.1.2 zum «Rechnungslegungsrecht (OR)» verwiesen.

Die in neben stehender Abbildung gezeigte, leicht ergänzte Kapitalveränderungsrechnung des Werkheims Uster kommt den genannten Transparenz- und Gliederungsbestimmungen gemäss FER 21 in verständlicher Weise nach und weist zudem die negativen Schwankungsfondskomponenten korrekt unter den entsprechenden Fondskapitalpositionen aus:

Abbildung 11: Praxisbeispiel zur Offenlegung des Schwankungsfonds in der Kapitalveränderungsrechnung nach Swiss GAAP FER 21²³

STIFTUNG WERKHEIM USTER, 8610 USTER, JAHRESRECHNUNG 2014, BEITRÄGE IN CHF						
Rechnung über die Veränderung des Kapitals						
MITTEL AUS EIGENFINANZIERUNG						
EINBEZAHLTES KAPITAL	3'265'136.15					3'265'136.15
Insieme Züriche Oberland	1'876'735.25					1'876'735.25
Gemeinden	1'303'962.40					1'303'962.40
Kirchgemeinden	40'850.00					40'850.00
Pro Infirmis	15'000.00					15'000.00
Gemeinnützige Gesellschaft & Privat	28'588.50					28'588.50
ERARBEITETES FREIES KAPITAL	2'808'264.98		-37'267.63			2'770'997.35
JAHRESERGEBNIS	170'293.37		139'849.51	-170'293.37		139'849.51
Zuweisung Vorjahresergebnis	170'293.37			-170'293.37		
Jahresergebnis Betriebsjahr	0.00		139'849.51	-207'561.00	6'175'983.01	
ORGANISATIONSKAPITAL	6'243'694.50		139'849.51	-207'561.00		6'175'983.01
MITTEL AUS FONDKAPITAL						
SPENDENFONDS	620'471.12	7'734.40	915'272.11	0.00	-249'601.86	1'293'875.77
Allgemein	262'803.13	3'992.25	192'675.33	-200'000.00 *	-144'521.20	214'949.51
Aktivitäten & Tätigkeiten	48'310	483.80	14'420.46		-13'441.56	49'773.36
Ferien & Freizeit	25'102.60	251.90	100.00		0.00	25'454.50
Gruppen	23'344.90	229.45	6'566.52		-6'553.65	23'587.22
Investitionen	54'124.25	1'606.70	434'490.00	200'000.00 *	-60'262.50	639'958.45
Kleinanschaffungen	14'240.35	174.80	7'400.00		-2'255.00	19'560.15
Methusalem	63'969.23	735.10	254'000.00		-22'855.90	295'848.43
Musikuss	10'261.10	102.60	0.00		0.00	10'363.70
Sport	15'329.60	127.55	5'319.80		-9'712.05	11'064.90
Therapie	2'985.30	30.25	300.00		0.00	3'315.5
SCHWANKUNGSFONDS FINANZIERER	-839'772.00		61'761.00 *	207'561.00		-570'450.00
KSA-Leistungsvereinbarung Wohnen	-653'808.00		59'755.00	394'425.00 *		-199'628.00
KSA-Leistungsvereinbarung Werkstatt	-199'008.00			-97'564.00 *		-296'572.00
KSA-Leistungsvereinbarung Integration	9'153.00			-6'472.00 *		2'681.00
KSA-Leistungsvereinbarung Tagesstätte	3'891.00		2'006.00	-48'392.00 *		-42'495.00
SVA-Berufliche Massnahmen	0.00			-34'436.00 *		-34'436.00
FONDSKAPITAL	-219'300.88	7'734.40	977'033.11	207'561.00	-249'601.86	723'425.77
Erläuterungen						
a) Zuweisung aus dem Jahresergebnis des Betriebsjahres 2013 der aus der Betriebsbeitragsabrechnung 2013 resultierenden Überschüsse (+) und Verluste (-) bezüglich der einzelnen Leistungsvereinbarungen mit dem Kanton Zürich.						
b) Zuweisung aus dem Jahresergebnis des Betriebsjahres 2013 des aufgrund der Betriebsrechnung 2013 resultierenden Verlustes aus der Leistungsvereinbarung mit der SVA						
c) Zuweisung von der Betriebsrechnung 2014 erhaltenen periodenfremden Betriebsbeiträgen, welche aufgrund einer nachträglichen Korrektur der für die Betriebsbeitragsrechnung 2013 relevanten Klientendaten angefallen sind.						
d) Interner Fondstransfer zwischen Fond «Allgemein» und Fonds «Investitionene» zur engeren Zweckbindung von Spenden, welche zur Finanzierung von geplanten Bauprojekten vorgesehen sind.						
Spendenfonds						
Schwankungsfonds Finanzierer KSA (Kantonales Sozialamt) – Leistungsvereinbarung Wohnen						
Der per 1.1.2012 zugewiesene negative Anfangsbestand betrifft im Jahr 2010 im Organisationskapital verbuchte, durch den Kanton Zürich nicht finanzierte Kosten. Die Erfassung im Fondskapital erfolgt in Absprache mit dem Kantonalen Sozialamt aufgrund der Besprechung und der daraus resultierenden Aktennotiz vom 17. Januar 2011. Dadurch wird der Plafond, welcher bei Überschreitung zur Einbehaltung von Betriebsbeiträgen durch den Kanton führt, erst nach der damals nicht übernommenen Kosten erreicht.						
SVA (Sozialversicherungsanstalt Zürich) – Leistungsvereinbarung «Berufliche Massnahmen»						
Aufgrund der seit 2013 bestehenden pauschalen Leistungsabgeltung für die beruflichen Massnahmen werden Überschüsse bzw. Verluste als Vortragskonto gesondert ausgewiesen. Dieses dient dem Ausgleich der Schwankungen in den Betriebsergebnissen für die Leistungen der beruflichen Massnahmen. Die Zuweisung erfolgt per 1.1 des Folgejahres nach definitiver Abrechnung des vergangenen Betriebsjahres.						

²³ Vgl. Werkheim Uster, Jahresrechnung 2014, S. 8 f.; nicht testierte, aber von der Organisation autorisierte Version.

7.2 Negativer Schwankungsfonds

Umstritten ist bis anhin, inwiefern allfällige Negativsaldi des Schwankungsfonds ebenfalls in der Bilanz aufzuführen sind. Dies zeigen auch die Umfrageergebnisse deutlich.

Eine Bilanzierungspflicht eines negativen Schwankungsfonds sowie die analoge Einordnung von positiven und negativen Schwankungsfonds unter derselben Bilanzposition ergeben sich sowohl für OR- als auch für FER-Anwender aus den Grundsätzen der Klarheit, der Stetigkeit, der Vergleichbarkeit sowie der Gleichmässigkeit (vgl. Art. 958c Abs. 1 Ziff. 1 und 6 OR sowie FER R/30 ff.). Mit anderen Worten: Der Ort der Bilanzierung und die Bezeichnung darf grundsätzlich nicht gewechselt werden, bloss weil das Vorzeichen des Schwankungsfonds sich gelegentlich ändern kann.

In Abweichung der oben genannten Grundsätze gestatten einzelne Kantone, allfällige negative Schwankungsfonds nicht zu bilanzieren und anstelle dessen entsprechende Angaben im Anhang vorzunehmen. In der Bilanzierungspraxis geschieht dies, indem jener Teil des Leistungsdefizits, der zu einem negativen Schwankungsfonds führen würde, diesem nicht mehr zugewiesen wird. Aufgrund der fehlenden erfolgswirksamen Zuweisung (vgl. Abschnitte 7.3 und 8/Ziff. 2) sinkt der Schwankungsfonds auf null und verschwindet damit aus der Bilanz. Dadurch wird auch das ausgewiesene Jahresergebnis als zu tief ausgewiesen.²⁴ Faktisch würde ein negativer Schwankungsfonds somit vorschnell dem Eigen- bzw. Organisationskapital belastet. Eine solche Vorabverrechnung eines negativen Schwankungsfonds – sofern es sich dabei um jenen Betrag handelt, welcher den unteren Plafonds nicht unterschreitet – geht von der unzutreffenden Fiktion aus, dass der entsprechende «Verlust» definitiv von der Institution selber zu tragen sei.

Eine Aktivierung des negativen Schwankungsfonds ist ebenso abzulehnen, da der Leistungsfinanzierer im Gegensatz zum Defizitdeckungssystem nicht mehr dazu verpflichtet ist, allfällige Fehlbeträge auszugleichen. Betrachtet man zusätzlich die gesetzlichen Aktivierungsvoraussetzungen (Art. 959 Abs. 2 OR oder FER R/15), hält die Idee einer Aktivierung genauso wenig Stand. Erstens sind Vermögenswerte nur dann als Aktiven zu bilanzieren, wenn aufgrund vergangener Ereignisse «über sie verfügt werden kann», was im Fall des Schwankungsfonds jedoch nicht zutrifft (vgl. Abschnitt 7.1). Zweitens müsste der entsprechende Mittelzufluss sowohl «wahrscheinlich» als auch «verlässlich schätzbar» sein (vgl. Art. 959 Abs. 2 OR). Künftige Mehrerträge eines Leistungsbereichs sind jedoch alles andere als sicher und können vorab nicht ausreichend quantifiziert werden. Die gleiche Argumentation gilt bei der Anwendung von FER, wonach Vermögenswerte zwingend «in der Verfügungsmacht der Organisation» sein müssen und zudem «verlässlich ermittelt werden» können (vgl. FER R/15).

²⁴ Im FER-21-Abschluss wäre davon das «Jahresergebnis vor Organisationskapitalzuweisungen» betroffen, welches in analoger Weise – um den Betrag der unterlassenen negativen Schwankungsfondsbildung – als zu tief ausgewiesen würde.

Zu guter Letzt verstösst auch der Ausweis des negativen Schwankungsfonds als Minusposition im Organisationskapital gegen die Grundsätze der Stetigkeit sowie der wirtschaftlichen Betrachtungsweise²⁵ (vgl. Art. 958 OR sowie FER R/10). Zudem wäre die zeitliche Vergleichbarkeit verschiedener Abschlüsse stark beeinträchtigt. Analog der Nichtbilanzierung des negativen Schwankungsfonds ginge auch dieser Ansatz von der unzutreffenden Fiktion aus, der entsprechende «Verlust» sei in jedem Fall von der Institution mit eigenen Mittel auszugleichen und daher als vermögensmindernd zu betrachten.

FER-21-Anwender haben negative Schwankungsfonds zusätzlich in der Kapitalveränderungsrechnung auszuweisen (vgl. Abschnitt 7.1.3). Es gilt jedoch folgende Ausnahme: Jener Teil eines negativen Ergebnisses, welcher definitiv von der Institution selbst zu tragen ist und der eben nicht durch den Kanton ausgeglichen wird – was sonst de facto einer Defizitdeckung entsprechen würde –, ist über das Organisationskapital auszubuchen.

7.3 Schwankungsfondsveränderung in der Erfolgsrechnung/Betriebsrechnung

Die Veränderung des Schwankungsfonds ergibt sich aus einem kostenrechnerisch ermittelten «Gewinn» bzw. «Verlust» aus der zugehörigen Leistungsvereinbarung (vgl. Abschnitte 2.1 und 5.2.1). Soweit diese Grössen gemäss Entscheid des Leistungsfinanzierers – insbesondere aufgrund der genehmigten Abrechnung sowie der festgelegten Plafonierung – dem Schwankungsfonds gutzuschreiben bzw. zu belasten sind, sind die entsprechenden Beträge ebenfalls in der Erfolgsrechnung/Betriebsrechnung auszuweisen (vgl. Abschnitt 8/Ziff. 2). Die erfolgswirksame Bildung oder Auflösung des Schwankungsfonds hat damit einen nivellierenden Einfluss auf das Jahresergebnis. Damit ist klar, dass es sich bei der Äufnung des Schwankungsfonds nicht um eine Gewinnverwendung handelt.

Sowohl bei den kantonalen Leistungsentgelten als auch bei den Schwankungsfondsveränderungen ist auf eine korrekte Jahresabgrenzung zu achten (Periodizitätsprinzip). Gemäss vorherrschender Praxis überweisen die Kantone den überwiegenden Teil der Leistungspauschale aufgrund provisorischer Schätzungen à Konto, verteilt auf mehrere Tranchen. In der gängigen kantonalen Praxis werden im April sowie im September 40% der geschätzten Jahrespauschale überwiesen. Der verbleibende Anteil von 20% der Jahrespauschale wird erst im Herbst des Folgejahres mit der definitiven Festlegung des gesamten Staatsbeitrags überwiesen. Letzteres geschieht i.d.R. zum gleichen Zeitpunkt, an dem der Kanton aufgrund der von ihm genehmigten Zahlen (definitive betriebliche Auslastung des Vorjahres sowie zugehörige Kosten des entsprechenden Leistungsbereichs) ebenfalls die endgültige Höhe des Schwankungsfonds festlegt. In der Praxis kann dies kompliziert werden, da sich die Plafonds des Schwankungsfonds in Abhängigkeit des anrechenbaren Nettoaufwands i.d.R. jährlich ändern.

²⁵ «Was ein Gläubiger zurückfordern kann, ist nie Eigenkapital.» Böckli, P., 2014, Neue OR-Rechnungslegung, Schulthess Verlag, Zürich, S. 106.

Es stellt sich die Frage, in welcher Rechnungsperiode die Schwankungsfondsveränderung zu verbuchen ist – bereits zum Ende des zugehörigen Beitragsjahres oder bei der definitiven Einschätzung durch den Leistungsfinanzierer im Folgejahr. Sofern sich die zur Leistungsperiode gehörende Veränderung des Schwankungsfonds aufgrund der vorhandenen Daten aus der Kosten- und Leistungsrechnung genügend quantifizieren lässt (Regelfall, vgl. Abschnitt 9), ist diese bereits im alten Jahr zu verbuchen. Dies umso mehr, als viele Kantone mittlerweile standardisierte Abrechnungstools ausgearbeitet haben, mittels derer die Betriebe die Aufwendungen und Erträge der einzelnen Leistungsbereiche relativ verlässlich prognostizieren können. OR-Anwender haben sämtliche Schwankungsfondsveränderungen über das periodenfremde Ergebnis zu verbuchen (Erfolgsposition gemäss OR-Mindestgliederung bzw. Art. 959b Abs. 2 Ziff. 9 OR: «ausserordentlicher, einmaliger oder periodenfremder Aufwand und Ertrag»). Demgegenüber sind die entsprechenden Veränderungen im FER-21-Abschluss in der Position «Zuweisung-Entnahme Fondskapital» zu erfassen (vgl. FER 21/11).

7.4 Ergänzende kantonale Offenlegungsvorschriften

Ergänzend zur Jahresrechnung ergeben sich für die Institutionen gegenüber dem jeweiligen Kanton in der Regel umfangreichere Informationspflichten in Bezug auf die Kostenrechnung, damit die Höhe der Leistungspauschale, die Plafonds sowie die Zuweisung/Verwendung des Schwankungsfonds auf einer korrekten Grundlage ermittelt werden. Ein besonderes Augenmerk gilt dabei der korrekten Kostenabgrenzung zwischen den verschiedenen Kostenträgern. Letzteres gilt mit Nachdruck etwa dann, wenn die existierenden Angebote von unterschiedlichen Dienststellen finanziert werden (vgl. Abschnitt 9).

Abbildung 12: Offenlegungspflichten zum Schwankungsfonds (n = 15)

9. Welche allfälligen weiteren Offenlegungen sind betreffend Schwankungsfonds vorzunehmen (z.B. im Anhang zur Jahresrechnung) und welche diesbezüglichen Unterlagen hat die Institution Ihrer Behörde einzureichen?

ÜBERSICHT ZU DEN ANTWORTEN

n=15

Weitere Offenlegung in Jahresrechnung

- Im Anhang
- Betreffend Verwendung (Einlage/Entnahme)

6

Keine weitere Offenlegung in Jahresrechnung

- Aber: Verwendung wird in Monitoring-/Controlling-Gesprächen thematisiert
- Keine externe Offenlegung, aber gegenüber Kanton, z.B. mittels Unterlagen aus der Kostenrechnung, Abrechnungsformularen etc.

9

8 Verbuchung des Schwankungsfonds

Ausgehend von den Überlegungen zur Erfassung des Schwankungsfonds in der Jahresrechnung (vgl. Abschnitt 7) stellt sich die Frage nach der korrekten Verbuchung des Schwankungsfonds. Nachfolgendes Buchungsbeispiel versucht, die notwendigen Kontierungen im Bereich «öffentliche Leistungsabgeltung/Schwankungsfonds» wiederzugeben – sowohl aus Sicht eines OR- als auch eines FER-Anwenders. Die dargestellten Buchungssätze enthalten darüber hinaus die zugehörigen Kontenziffern des CURAVIVA-Kontenplans (Version 2015, in dunkelblau).

Nachfolgend wird die Verbuchung der Leistungspauschale sowie der Zuweisung/Verwendung des Schwankungsfonds gezeigt.

1A. VERBUCHUNGEN UND PERIODENABGRENZUNG DES KANTONALEN BEITRAGS

Während des Geschäftsjahres: Akonto-Zahlungen im April und September, jeweils 40% der vereinbarten Jahrespauschale (Annahme, typische Aufteilung)

Zahlung Tranche 1

Flüssige Mittel 10a / Ertrag öffentliche Hand 60-62

Zahlung Tranche 1

Flüssige Mittel 10a / Ertrag öffentliche Hand 60-62

Zahlung Tranche 2

Flüssige Mittel 10a / Ertrag öffentliche Hand 60-62

Zahlung Tranche 2

Flüssige Mittel 10a / Ertrag öffentliche Hand 60-62

Jahresabgrenzung der noch ausstehenden Tranche (31.12.)

Jahresabgrenzung der noch ausstehenden Tranche (31.12.)

31.12. Transitorische Aktiven 1091 / Ertrag öffentliche Hand 60-62

31.12. Transitorische Aktiven 1091 / Ertrag öffentliche Hand 60-62

01.01. Ertrag öffentliche Hand 60-62 / Transitorische Aktiven 1091

01.01. Ertrag öffentliche Hand 60-62 / Transitorische Aktiven 1091

zeitliche Abgrenzung des noch ausstehenden Beitrags für die anteilmässig im alten Jahr bereits erbrachte Leistung gemäss Art. 958b Abs. 1 OR

zeitliche Abgrenzung des noch ausstehenden Beitrags für die anteilmässig im alten Jahr bereits erbrachte Leistung gemäss FER-R/11

Schlusszahlung im Folgejahr

Schlusszahlung im Folgejahr

Flüssige Mittel 10a / Ertrag öffentliche Hand 60-62

Flüssige Mittel 10a / Ertrag öffentliche Hand 60-62

ausschliesslich jener Betrag, welcher sich noch aufs Vorjahr bezieht, d.h. max./min. jener Betrag, welcher im Vorjahr abgegrenzt wurde (ansonsten 1c)

ausschliesslich jener Betrag, welcher sich noch aufs Vorjahr bezieht, d.h. max./min. jener Betrag, welcher im Vorjahr abgegrenzt wurde (ansonsten 1c)

Im Folgejahr, i.d.R. im Sommer/Herbst: Definitive Abrechnung über das abgelaufene Jahr, Festlegung des Restbetrags (nachschiessige Tranche des Vorjahrs)

Evtl. weitere Zahlungen infolge von Beitragsdifferenzen (siehe hierzu 1c) sowie definitive Zuweisung/Verwendung des Schwankungsfonds für das abgelaufene Jahr (siehe hierzu 2)

SACHVERHALT / BEMERKUNGEN	VERBUCHUNG GEMÄSS OBLIGATIONENRECHT	VERBUCHUNG GEMÄSS SWISS GAAP FER
<p>1B. VERBUCHUNGEN UND PERIODENABGRENZUNG DES KANTONALEN BEITRAGS IM FALL EINER ZWISCHENBERICHTERSTATTUNG («PRAKTIKER-METHODE»)</p> <p>Falls die Institution z.B. verpflichtet ist, einen vierteljährlichen Zwischenabschluss zu erstellen. Akonto-Zahlungen werden bei Erhalt zunächst vollständig passiviert und am Schluss der jeweiligen Abrechnungsperiode – im Verhältnis zur von der Institution erbrachten Leistung – als Ertrag umgebucht.</p>	<p>Zahlungseingang</p> <p>Flüssige Mittel 10a / Betriebsbeiträge Akonto 2050</p> <p>Zwischenabschluss (z.B. vierteljährlich)</p> <p>Betriebsbeiträge Akonto 2050 / Ertrag öffentliche Hand 60-62</p> <p><i>bis Konto 2050 saldiert</i></p> <p>Jahresabschluss (31.12), Umbuchung der Akonto-Zahlung</p> <p>Betriebsbeiträge Akonto 2050 / Ertrag öffentliche Hand 60-62</p> <p><i>falls Konto 2050 bereits saldiert: keine Buchung</i></p> <p>Jahresabgrenzung der noch ausstehenden Tranche (31.12.)</p> <p>31.12. Transitorische Aktiven 1091 / Ertrag öffentliche Hand 60-62</p> <p>01.01. Ertrag öffentliche Hand 60-62 / Transitorische Aktiven 1091</p> <p><i>zeitliche Abgrenzung des noch ausstehenden Beitrags für die anteilmässig im alten Jahr bereits erbrachte Leistung gemäss Art. 958b Abs. 1 OR</i></p> <p>Schlusszahlung im Folgejahr</p> <p>Flüssige Mittel 10a / Ertrag öffentliche Hand 60-62</p> <p><i>ausschliesslich jener Betrag, welcher sich noch aufs Vorjahr bezieht, d.h. max./min. jener Betrag, welcher im Vorjahr abgegrenzt wurde (ansonsten 1c)</i></p>	<p>Zahlungseingang</p> <p>Flüssige Mittel 10a / Betriebsbeiträge Akonto 2050</p> <p>Zwischenabschluss (z.B. vierteljährlich)</p> <p>Betriebsbeiträge Akonto 2050 / Ertrag öffentliche Hand 60-62</p> <p><i>bis Konto 2050 saldiert</i></p> <p>Jahresabschluss (31.12), Umbuchung der Akonto-Zahlung</p> <p>Betriebsbeiträge Akonto 2050 / Ertrag öffentliche Hand 60-62</p> <p><i>falls Konto 2050 bereits saldiert: keine Buchung</i></p> <p>Jahresabgrenzung der noch ausstehenden Tranche (31.12.)</p> <p>31.12. Transitorische Aktiven 1091 / Ertrag öffentliche Hand 60-62</p> <p>01.01. Ertrag öffentliche Hand 60-62 / Transitorische Aktiven 1091</p> <p><i>zeitliche Abgrenzung des noch ausstehenden Beitrags für die anteilmässig im alten Jahr bereits erbrachte Leistung gemäss FER-R/11</i></p> <p>Schlusszahlung im Folgejahr</p> <p>Flüssige Mittel 10a / Ertrag öffentliche Hand 60-62</p> <p><i>ausschliesslich jener Betrag, welcher sich noch aufs Vorjahr bezieht, d.h. max./min. jener Betrag, welcher im Vorjahr abgegrenzt wurde (ansonsten 1c)</i></p>

IC. NACHTRÄGLICHER AUSGLEICH VON BETRAGSDIFFERENZEN IM FOLGEJAHR

Nachträglich gewährte Betriebsbeiträge für das abgelaufene Jahr, die im Folgejahr an die Institution ausbezahlt werden (i.d.R. bei der Schlusszahlung im Folgejahr) und nicht abgegrenzt waren.

Annahme: die ausstehende Tranche des abgelaufenen Jahres und die nachträglich gewährten Betriebsbeiträge werden nicht miteinander verrechnet.

In der Praxis seltener, aber grundsätzlich denkbarer Fall: nicht alle Aufwendungen aus der Leistungserbringung im abgelaufenen Jahr werden akzeptiert. Diese sind im Folgejahr von der Institution zurückzugeben oder werden an die Zahlungen des Folgejahrs angerechnet (d.h. abgezogen).

Ausgleich positiver Betragsdifferenzen im Folgejahr (nachträglicher Mehrertrag)

Flüssige Mittel 10a / Periodenfremder Ertrag
7060-7090

Ausgleich positiver Betragsdifferenzen im Folgejahr (nachträglicher Mehrertrag)

Flüssige Mittel 10a / Ausserordentlicher Ertrag
7060-7090

Ausgleich negativer Betragsdifferenzen im Folgejahr (nachträglicher Minderertrag)

Falls Rückzahlungspflicht:
Periodenfremder Aufwand 7000-7050 / Flüssige Mittel 10a

Ausgleich negativer Betragsdifferenzen im Folgejahr (nachträglicher Minderertrag)

Falls Rückzahlungspflicht:
Ausserordentlicher Aufwand 7000-7050 / Flüssige Mittel 10a

SACHVERHALT / BEMERKUNGEN	VERBUCHUNG GEMÄSS OBLIGATIONENRECHT	VERBUCHUNG GEMÄSS SWISS GAAP FER
<p>2. Zuweisung / Verwendung des Schwankungsfonds</p> <p>Provisorische Zuweisung/Verwendung des Schwankungsfonds aufgrund institutionseigener Berechnungen am Ende der Rechnungsperiode (31.12)</p> <p>Hintergrund: die definitive Bemessung des Schwankungsfonds erfolgt durch die Kantone i.d.R. erst im Sommer/Herbst des Folgejahres.</p>	<p>Provisorische Zuweisung</p> <p>Periodenfremder Aufwand 7000-7050 / Vom Gesetz vorgesehene ähnliche Positionen 2090-2099 («Schwankungsfonds»)</p> <p>Provisorische Verwendung</p> <p>Vom Gesetz vorgesehene ähnliche Positionen 2090-2099 / Periodenfremder Ertrag 7060-7090</p>	<p>Provisorische Zuweisung</p> <p>Zuweisung-Entnahme Fondskapital 9090 / Fondskapital 2210-2299 («Schwankungsfonds»)</p> <p>Provisorische Verwendung</p> <p>Fondskapital 2210-2299 («Schwankungsfonds») / Zuweisung-Entnahme Fondskapital 9090</p>
<p>Nachträgliche Korrektur des Schwankungsfonds aufgrund endgültiger Festlegung im Folgejahr: Die definitive Festlegung der Zuweisung/Verwendung des Schwankungsfonds durch den Kanton erfolgt i.d.R. zum Zeitpunkt der Schlusszahlung bzw. bei Vorliegen der definitiven Bemessung des Schwankungsfonds, was i.d.R. im Sommer/Herbst des Folgejahres der Fall ist. Allfällige entstehende Betragsdifferenzen sind auszubuchen.</p>	<p>Nachträgliche Korrektur zugunsten der Institution im Folgejahr (Zuweisung Schwankungsfonds)</p> <p>Vom Gesetz vorgesehene ähnliche Positionen 2090-2099 / Periodenfremder Ertrag 7060-7090</p> <p>Nachträgliche Korrektur zulasten der Institution im Folgejahr (Verwendung Schwankungsfonds)</p> <p>Periodenfremder Aufwand 7000-7050 / Vom Gesetz vorgesehene ähnliche Positionen 2090-2099</p>	<p>Nachträgliche Korrektur zugunsten der Institution im Folgejahr (Zuweisung Schwankungsfonds)</p> <p>Zuweisung-Entnahme Fondskapital 9090 / Fondskapital 2210-2299 («Schwankungsfonds»)</p> <p>Nachträgliche Korrektur zulasten der Institution im Folgejahr (Verwendung Schwankungsfonds)</p> <p>Fondskapital 2210-2299 («Schwankungsfonds») / Zuweisung-Entnahme Fondskapital 9090</p>

3. VERWENDUNG DES SCHWANKUNGSFONDS FÜR INVESTITIONEN

Manche Leistungsfinanzierer lassen die Verwendung gewisser Mittel aus dem Schwankungsfonds für Investitionen zu (entweder die volle Investitionssumme oder einen Teilbetrag). Um zu verhindern, dass die entsprechende Entnahme zu einem späteren Zeitpunkt nicht subventionswirksam abgeschrieben wird, ist eine Sofortabschreibung nötig.

Alternativ dazu könnte ein Leistungsfinanzierer der Institution gestatten, gewisse Aufwendungen (z.B. für zeitlich befristete Stelle oder Qualitätsprojekt) aus dem Schwankungsfonds zu «finanzieren».

Investition (zum Kaufzeitpunkt)

Sachanlagen 11c / Flüssige Mittel 10a

Sofortabschreibung (zum Kaufzeitpunkt)

Abschreibungen 44b / WB auf Sachanlagen 11c

Verwendung Schwankungsfonds (Jahresabschluss)

Vom Gesetz vorgesehene ähnliche Positionen

2090-2099 / Periodenfremder Ertrag 7060-7090

Aufwand (zum Zeitpunkt der Kostenentstehung)

Aufwand Kontenklasse 3-4 / Flüssige Mittel 10a

Verwendung Schwankungsfonds (Jahresabschluss)

Vom Gesetz vorgesehene ähnliche Positionen

2090-2099 / Periodenfremder Ertrag 7060-7090

Investition (zum Kaufzeitpunkt)

Sachanlagen 11c / Flüssige Mittel 10a

Sofortabschreibung (zum Kaufzeitpunkt)

Abschreibungen 44b / WB auf Sachanlagen 11c

Verwendung Schwankungsfonds (Jahresabschluss)

Fondskapital 2210-2299 («Schwankungsfonds») /

Zuweisung-Entnahme Fondskapital 9090

Aufwand (zum Zeitpunkt der Kostenentstehung)

Aufwand Kontenklasse 3-4 / Flüssige Mittel 10a

Verwendung Schwankungsfonds (Jahresabschluss)

Fondskapital 2210-2299 («Schwankungsfonds») /

Zuweisung-Entnahme Fondskapital 9090

Teil C: Wichtige Einzelfragen

9 Bemessung

9.1 Zuweisung/Verwendung des Schwankungsfonds

Die operativen Details zum Schwankungsfonds regeln die Kantone mit den Institutionen im Rahmen der Leistungsvereinbarungen. Darin sollte idealerweise möglichst konkret die ertragsseitige sowie die aufwandseitige Bezugsgrösse zur Berechnung des Schwankungsfonds sowie die Plafonierung (vgl. Abschnitte 2 und 5.2.1) definiert sein.

Für die Bemessung der Zuweisung/Verwendung des Schwankungsfonds bestehen zwei Bezugsgrössen, aus deren Gegenüberstellung sich die Zuweisung/Verwendung des Schwankungsfonds ergibt (vgl. Abbildung 13).

Abbildung 13: Schematische Darstellung zur Bemessung der Zuweisung/Verwendung des Schwankungsfonds

Für die Betreuung beeinträchtigter Personen ausbezahlte Betriebsbeiträge (Pauschale)
– Anrechenbarer Nettoaufwand

= (+) Betriebsgewinn und Zuweisung an den Schwankungsfonds
= (-) Betriebsverlust und Verwendung des Schwankungsfonds

Die *ertragsseitige Bezugsgrösse* stellen die gewährten Betriebsbeiträge des Kantons (ausgeschlossen von der Berechnung sind damit allfällige weitere Mittelflüsse der öffentlichen Hand, z.B. im Rahmen der Immobilienfinanzierung, sowie Taxeinnahmen oder eigene Produktionserlöse) an die Institution dar. Diese folgen nach Aussage der Kantone immer häufiger der «subjektorientierten» Objektfinanzierung, bei der sich die gewährten Betriebsbeiträge an den individuellen Betreuungsbedürfnissen der behinderten Personen orientieren. In der Schweiz nimmt hierbei der sog. «Individuelle Betreuungsbedarf (IBB)» eine wichtige Rolle ein, mittels dem aufgrund der Einschätzung über den Bedarf an Betreuungsleistungen die Betriebsbeitragspauschale bemessen wird.²⁶ Nichtsdestotrotz kann es im Rahmen der Definition der ertragsseitigen Bezugsgrösse zu kantonalen Unterschieden kommen.

Die *aufwandseitige Bezugsgrösse* ist in den meisten Kantonen der sog. anrechenbare Aufwand für die Leistungserbringung. Dieser berechnet sich aus der Summe der Aufwendungen, welche zur Erbringung der Leistung notwendig sind. Davon in Abzug zu bringen sind allfällige Erträge, welche dem gleichen Leistungsbereich zuzuordnen sind (z.B. Ertrag aus Handel und Dienstleistungen oder zurechenbare Spenden). Damit wird deutlich, dass ► bei der Bewertung des Schwankungsfonds nie der gesamtbetriebliche Aufwand einer Institution, sondern nur der spezifisch für die Leistungserbringung erforderliche Aufwand sowie ► nie der gesam-

²⁶ Vgl. dazu z.B. Konferenz der Sozialdirektorinnen und -direktoren der Ostschweizer Kantone/Sicherheitsdirektion des Kantons Zürich (Hrsg.), Umsetzung IFEG SODK Ost+/Der Individuelle Betreuungsbedarf (IBB), Einführung und Wegleitung (Version 2014).

te für die Leistungserbringung anfallende Aufwand, sondern nur der gemäss Leistungsvereinbarung anerkannte Aufwand, abzüglich allfälliger Zusatzerträge, berücksichtigt wird. So haben die Institutionen beispielsweise nicht betriebsnotwendige Sachanlagen, zusätzliche Stellenprozent oder höhere Löhne der Mitarbeitenden selbst zu finanzieren, z.B. über Markterlöse oder über Spenden. Um eine Vereinheitlichung der aufwandseitigen Bezugsgrösse zu erreichen, wird der anrechenbare Aufwand häufig über gemäss LAKORE definierte Grössen bemessen.

Die aufwandseitige Bezugsgrösse stellt eine wesentliche Stellschraube im Rahmen des geforderten wirtschaftlichen Handelns (und damit zur Optimierung der Zuweisung/Verwendung zum Schwankungsfonds) dar. So kann der anrechenbare Aufwand beispielsweise durch Ablauf- und Prozessverbesserungen oder eine angemessene Nutzung der vorhandenen personellen Ressourcen oder Ähnliches reduziert werden. Problematisch hingegen ist die Optimierung des anrechenbaren Aufwands zulasten der Angebotsqualität oder der Klienten (Fehlreiz).²⁷

Gewisse Kantone stellen den Betrieben webbasierte Tools zur Verfügung, mittels derer die Betriebe den zu erwartenden Schwankungsfonds bei korrekter Eingabe der relevanten Zahlen zum Zeitpunkt des Jahresabschlusses i.d.R. relativ genau festlegen können. Differenzen zwischen den (provisorischen) Zahlen in der Jahresrechnung und der definitiven Verfügung sind in der Betriebsrechnung erfolgswirksam zu erfassen (vgl. Abschnitte 7.3 und 8/1c).

9.2 Pauschale

In der derzeitigen Einführungsphase ist es für die Leistungsfinanzierer nicht einfach, die «korrekten» Pauschalen festzulegen. Ausgehend von den Antworten der Kantone basieren in der Praxis die Bezugsgrössen auf Budgetzahlen oder auf Vorjahreszahlen. Infolgedessen wird es i.d.R. nicht nur aufgrund der Pauschalfinanzierung als solcher, sondern auch aufgrund der geschätzten Zahlen zu einer Differenz zwischen den Pauschalbeiträgen und den tatsächlich angefallenen Kosten für die Leistungserbringung kommen. Die gegenwärtigen Pauschalen sind nach Aussage verschiedener Kantone derzeit noch eher grosszügig bemessen. Damit sollen die (insbesondere bereits heute wirtschaftlich arbeitenden) Institutionen die Gelegenheit erhalten, den Schwankungsfonds in der gegenwärtigen Einführungsphase zu äufnen, um den erforderlichen Handlungsspielraum zu ermöglichen.

Damit sich die gewährten Pauschalen sukzessive den tatsächlichen Verhältnissen annähern, findet ein Austausch im Rahmen der Leistungsvereinbarungen und -gespräche statt. Fast zwei Drittel der befragten Kantone (63.15%) passen die Betriebsbeiträge, die Leistungsvereinbarungen und damit die Bezugsgrössen des Schwankungsfonds jährlich an, womit der Schwan-

²⁷ So schlägt sich eine Reduktion des Aufwands i.d.R. in einer verminderten Betreuungsqualität oder einer Fokussierung auf betreuungsarme Klienten nieder. Demgegenüber können die Beiträge der öffentlichen Hand erhöht werden, indem insbesondere lukrativ finanzierte Klienten in die Einrichtung aufgenommen werden.

kungsfonds auf zeitnahen Informationen basiert. In vier Kantonen erfolgt die Bewertung alle zwei bis drei Jahre, in drei Kantonen sogar nach mehr als drei Jahren. Letztere Fälle sind kritisch zu betrachten, da somit die Bewertung des Schwankungsfonds auf veralteten Gegebenheiten beruht und zu Verzerrungen in den gewährten Betriebspauschalen und im Ausweis des Schwankungsfonds führt.

Inwiefern sich die Institutionen aufgrund des zunehmenden öffentlichen Spardrucks generell auf tiefere Pauschalen einstellen müssen, war zwar nicht explizit Gegenstand der Untersuchung. Der politische Druck, die Pauschalen sukzessive anzugleichen und kostengünstige Anbieter dabei als Referenz zu betrachten (Benchmarking), nimmt jedoch zu.

10 Leistungsbereiche

Der IVSE-Bereich B umfasst die Leistungsbereiche:²⁸

- «Werkstätten, die invalide Personen beschäftigen, die unter üblichen Bedingungen keine Erwerbstätigkeit ausüben können
- Wohnheime und andere betreute kollektive Wohnformen für invalide Personen
- Tagesstätten, in denen invalide Personen Gemeinschaft pflegen und an Freizeit- und Beschäftigungsprogrammen teilnehmen können.»

In den Kantonen werden die Leistungsbereiche i.d.R. vereinfachter als «Wohnen», «Tagesstruktur mit Lohn» sowie «Tagesstruktur ohne Lohn» dargestellt. 19 antwortende Kantone geben an, dass sie für alle diese anrechenbaren Leistungsbereiche einen Schwankungsfonds vorschreiben.

In der Praxis besteht oftmals das Problem der ausreichenden Kostenabgrenzung zwischen den verschiedenen Leistungsvereinbarungen dieser Bereiche. Besonders betroffen und hierbei häufig genannt sind die Bereiche «Wohnen» und «Tagesstruktur»: In der Tat ist gerade im Personalkostenbereich eine verursachergerechte Zuweisung aufgrund des oftmals fließenden Übergangs der beiden Bereiche kaum exakt möglich. Damit erhalten insbesondere Mehrspartenbetriebe einen gewissen Spielraum, was den Kantonen die Festlegung einer adäquaten betrieblichen (Einzelleistungs-)Pauschale erschwert. Entsprechend schwierig ist die korrekte Bemessung des zugehörigen Schwankungsfonds. Nicht zuletzt aus diesem Grund lassen einzelne Kantone die Verrechnung der verschiedenen Schwankungsfonds zu (vgl. Abschnitt 11).

Die praktische Umsetzung des Schwankungsfondskonzepts wird zusätzlich erschwert, wenn Betriebe gleichzeitig Leistungen von verschiedenen IVSE-Bereichen oder ausserhalb der IVSE-Bereiche (z.B. Eingliederungsmassnahmen, finanziert durch die SVA) anbieten (vgl. Abschnitt 5.2.1): Unter Umständen sind dann verschiedene kantonale Dienststellen für sie zuständig, wobei deren jeweilige Finanzierungsmodelle durchaus unterschiedlich sein können. Während beispielsweise im Kanton Zürich die Leistungsverträge im Behindertenbereich mit dem kantonalen Sozialamt abgeschlossen werden (Methode «Pauschalfinanzierung/Schwankungsfonds»), ist die Bildungsdirektion für Massnahmen im Bereich Erziehung/Sonderpädagogik bei Minderjährigen (Methode «Defizitgarantie») zuständig. Noch komplexer kann die Situation für Betriebe werden, welche darüber hinaus berufliche Integrationsleistungen anbieten, die durch den Bund finanziert sind (vgl. Abschnitt 5.3). Denn das Schwankungsfondskonzept der IV weist eine vergleichsweise geringere Regelungsdichte auf, was zu unterschiedlichen Bemessungen der kantonalen IV-Verbindungsstellen und letztlich zu unterschiedlichen Ansätzen des Schwankungsfonds innerhalb einer Institution führen kann.

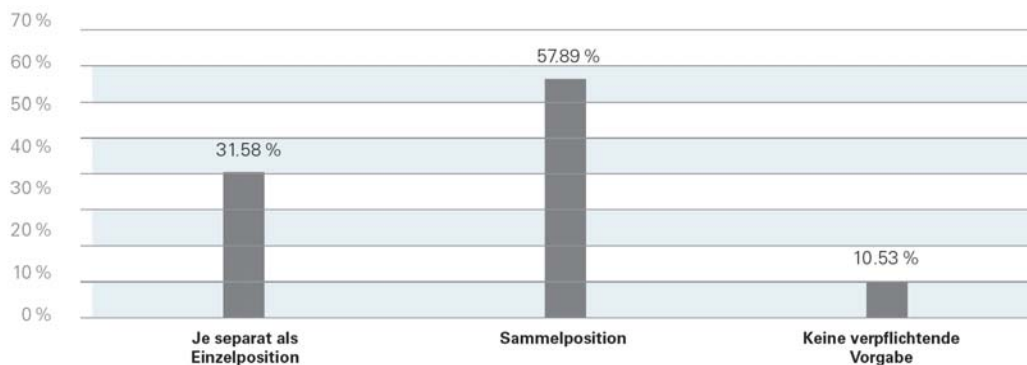
²⁸ Art. 2 IVSE.

11 Verrechnung von Schwankungsfonds einzelner Leistungsbereiche

Im Schwankungsfondssystem werden nicht verwendete Kantonsbeiträge für einen Leistungsbereich vorerst einbehalten und mit späteren Verlusten aus dem jeweiligen Leistungsbereich verrechnet. Aus Effizienzüberlegungen ist dies – zumindest aus wirtschaftspolitischer Sicht – solange gerechtfertigt, als Überschüsse des einen Leistungsbereichs (z.B. «Wohnen») nicht mit Verlusten eines anderen (z.B. «Tagesstruktur») verrechnet werden, was ansonsten zu einer Wettbewerbsverzerrung führt.

Aufgrund der Antworten war nicht bei jedem Kanton exakt zu eruieren, inwiefern ein bilanzielles Verrechnungsgebot der einzelnen Saldi der Schwankungsfonds – nach diesem wurde in der Umfrage explizit gefragt – gleichzeitig bedeutet, dass tatsächlich auch nur ein einziger, summarischer Schwankungsfonds über alle Leistungsbereiche existiert:

Abbildung 14: Bilanzieller Ausweis des Schwankungsfonds (n = 19)



Letztlich ist es aber entscheidend, inwiefern die Verrechnung der Schwankungsfonds einzelner Leistungsbereiche auch tatsächlich materielle Auswirkungen auf die Beitragsbemessung und damit wirtschaftliche Konsequenzen für den einzelnen Betrieb hat. Hier ist die Situation in den Kantonen sehr uneinheitlich: Einige Kantone verlangen explizit eine Verrechnung und sprechen z.B. vom massgeblichen «Schwankungsfonds in konsolidierter Form». Bei anderen Kantonen wird bei jedem Leistungsbereich einzeln beurteilt, inwiefern sich der zugehörige Schwankungsfondssaldo innerhalb der vorgegebenen Plafonds befindet. In den übrigen Kantonen gibt es Zwischenlösungen, was die Übersicht über die gesamtschweizerische Praxis erschwert. Selbst bei einem grundsätzlichen Verrechnungsverbot werden in Einzelfällen und auf Antrag zeitlich befristete oder limitierte Saldierungen gestattet. Oder Verrechnungen sind dann möglich, wenn mindestens einer der Spartenschwankungsfonds negativ ist bzw. in einer Sparte der unteren Plafonds erreicht worden ist. Wieder andere Verfahren sehen vor, dass nur Beträge oberhalb des oberen Plafonds mit allfälligen Fehlbeträgen saldiert werden können. Aufgrund der verschiedenartigen und teilweise vorsichtigen Antworten der Kantone gehen die Verfasser davon aus, dass bei der Verrechnungsfrage in restriktiven Kantonen oftmals der Einzelfall massgebend ist.

Die Zusammenfassung der Überschüsse/Defizite in einem einzigen Schwankungsfonds führt unbestrittenermassen zu gewissen administrativen Erleichterungen. Letztlich befindet sich eine solche Sammelposition eher innerhalb der vorgegebenen Plafonds, da die Verrechnung der Einzelsaldi eine nivellierende Wirkung hat. Dadurch tritt auch ein Sanierungsfall weniger häufig ein. Das Gleiche gilt für allfällige Rückzahlungen bzw. Anrechnungen beim Überschreiten des oberen Plafonds. Gegebenenfalls müssen auch die Pauschalen weniger schnell angepasst werden. Nicht zuletzt aus diesem Grunde lassen gewisse Kantone eine Verrechnung der Schwankungsfonds verschiedener Leistungsbereiche zu. Allerdings ist im Falle einer solchen Verrechnung zu beachten, dass gerade diese einer Quersubventionierung von kleinen, allenfalls nicht kostendeckenden Leistungsbereichen gleichkommt und Mehrspartenbetriebe gegenüber spezialisierten Einspartenbetrieben begünstigt. Dadurch bleiben allfällige Strukturschwächen länger verdeckt und die Behebung des defizitären Leistungsbereichs sowie die Anpassung der Leistungsabgeltung verzögern sich.

Eine Verrechnung von Schwankungsfonds verschiedener Leistungsbereiche steht zudem im Widerspruch zur IVSE (vgl. Abschnitt 5.2.1). So hob die IVSE die Tarifungleichheiten für Personen aus verschiedenen Kantonen auf und verlangt bereits in der Präambel des IVSE-Konkordats «die Sicherung von Grundlagen einheitlicher Berechnungsmethoden».²⁹ Ebenso spricht sich der Grundsatz, «Überschüsse sind zweckgebunden zu verwenden»,³⁰ sowie die Forderung, die Kostenträger so aufzuteilen sind, «dass die Kosten den einzelnen, definierten Leistungen zugerechnet werden können»,³¹ gegen die Verrechnung aus.

²⁹ Konferenz der kantonalen Sozialdirektorinnen und Sozialdirektoren SODK (Hrsg.), Interkantonale Vereinbarung für soziale Einrichtungen (IVSE), vom 13. Dezember 2002 (letzte Revision vom 14.9.2007), Präambel, S. 1.

³⁰ Ziff. 1.6 LAKORE.

³¹ Ziff. 4.2 LAKORE.

12 Plafonierung

Der Schwankungsfonds ist sowohl nach oben als auch nach unten plafoniert (vgl. Abschnitt 2.2). Dabei können unterschiedliche Plafonds für die verschiedenen Leistungsbereiche (vgl. Abschnitt 10) bestehen, was – nach Aussage der Kantone – auch mehrheitlich der Fall ist (vgl. Abbildung 15).

Abbildung 15: Beispiele zur Plafonierung

Kanton Aargau

Der Rücklagefonds darf den Saldo von höchstens 20 % der für die Leistungsabteilung gesamthaft berücksichtigten Kosten nicht überschreiten. Ein darüber hinaus gehender Betrag ist dem Departement Bildung, Kultur und Sport zu erstatten.

Quelle: § 39, Verordnung über die Einrichtungen für Menschen mit besonderen Betreuungsbedürfnissen (Betreuungsverordnung)

Kanton Zürich

BEREICH WOHNEN: Der Schwankungsfonds wird auf 10 % des kalkulierten Nettoaufwands gemäss der Interkantonalen Vereinbarung über soziale Einrichtungen (IVSE-Nettoaufwand) plafoniert.

BEREICH TAGESSTRUKTUR: Der Plafond liegt grundsätzlich bei 10 % des selbst erwirtschafteten Jahresnettoertrags (Deckungsbeitrag 1 gemäss Kostenrechnung IEG). Wenn der Deckungsbeitrag jedoch weniger als 10 % des kalkulierten IVSE-Nettoaufwands beträgt, liegt der Plafond bei 10 % dieses Nettoaufwands. Wenn der Deckungsbeitrag mehr als 30 % des IVSE-Nettoaufwands beträgt, liegt der Plafond bei 30 % dieses Nettoaufwands.

Ist der Plafond erreicht, werden 50 % der den Plafond überschreitenden Gewinne vom Kanton zurückbehalten. Ist der Plafond nach oben oder unten erreicht, überprüft das Kantonale Sozialamt die Pauschalen. Wird der Plafond nach unten überschritten, sind in Abstimmung mit dem Kantonalen Sozialamt besondere Massnahmen zu treffen.

Quelle: Richtlinien des Kantonalen Sozialamts über Gewährung von Beiträgen an Invalideinrichtungen im Erwachsenenbereich, S.8

Ausgehend von der Plafonierung kommen Unklarheiten zu den Konsequenzen für die Institution und deren Finanzierung auf, wenn der Schwankungsfonds den oberen bzw. den unteren Plafond erreicht.

Auf der einen Seite stellt sich bei einem *positiven, über den oberen Plafond überschüssenden Schwankungsfonds* insbesondere die Frage nach der Rückforderbarkeit der Mittel durch den Kanton (vgl. Abbildung 15). In der Tat sieht ein Grossteil der Kantone (13 von 19 antwortenden Kantone, d.h. 68.42%) diese vor, wobei die Umfrage gleichzeitig verdeutlicht, dass die derzeitige kantonale Praxis sehr uneinheitlich ist. Verlangen die Kantone eine Rückforderung, kann diese ganz unterschiedlich ausgestaltet sein. Folgende Varianten sind üblich: ► der gesamte überschüssende Betrag wird zurückgefordert ► lediglich ein Teil des überschüssenden Betrags wird zurückgefordert (z.B. 20%, 50%) ► «durch die Hintertür», z.B. indem zukünftig Mittel von der Leistungspauschale einbehalten werden oder die Leistungspauschale angepasst wird. Die Institutionen kritisieren die Rückforderung: während Gewinne in den Schwankungsfonds übergehen, einer Verwendungsrestriktion unterliegen und sogar an den Kanton zurückfliessen, sind Verluste vollumfänglich durch die Institutionen zu tragen. Aus überwiegender Sicht der Kantone ist die Rückforderung hingegen unabdingbar, sozusagen, um einer «Privatisierung öffentlicher Gelder» vorzubeugen.

Solange dabei der obere Plafond nicht überschritten ist, fallen die Mittel grundsätzlich erst bei Entzug der Anerkennung (Bewilligungsentzug, Auflösung der Institution) an den Leis-

tungsfinanzierer zurück. Nichtsdestotrotz ergeben sich aus der Mittelrückforderung wesentliche Fehlanreize. So kann der mögliche negative Anreiz bestehen, weniger kostenbewusst zu handeln bzw. zusätzliche Ausgaben für die Leistungserbringung zu tätigen, je näher sich die im Schwankungsfonds angesammelten Mittel dem oberen Plafond nähern. Ziel der Betriebe ist es folglich, das Erreichen des oberen Plafonds hinauszuzögern, um so die Rückforderung der Mittel durch den Kanton zu vermeiden. Interessant in diesem Zusammenhang, dass ein Rechtsgutachten zum Schwankungsfonds bei Jugend- und Schulheimen die Rückforderung von Schwankungsfondsmitteln als rechtswidrig beurteilt.³²

Auf der anderen Seite scheinen die Konsequenzen eines *negativen Schwankungsfonds* unklar. Insbesondere der Bilanzausweis ist umstritten. Nach der hier vertretenen Auffassung ergibt sich dessen Bilanzierungspflicht aus den Grundsätzen der ordnungsmässigen Rechnungslegung (vgl. Abschnitt 7.2). Eine Beschränkung auf blosser Anhangsangaben reicht in einem solchen Fall nicht aus. Dabei sei klargestellt, dass eine Minusposition in den Passiven einer Institution keinesfalls gleichbedeutend ist mit einer Forderung gegenüber dem Kanton.

Im Weiteren ergeben sich Unklarheiten zur zukünftigen Finanzierungssituation der Betriebe. Da der untere Plafond häufig deutlich negativ angesetzt wird, kommt zwangsläufig die Frage nach einer Sanierung oder Überschuldung auf. Gemäss der Untersuchung muss der Schwankungsfonds aus Sicht von zwei Drittel der Kantone nicht durch das Eigenkapital bzw. das Organisationskapital der Institution gedeckt sein.³³ Über das konkrete Vorgehen bei Erreichen des unteren Plafonds sind sich die Kantone abermals uneinig. In der derzeitigen Einführungsphase sind die Kantone zu situativen Übergangsregelungen bereit, nicht zuletzt aus dem Bewusstsein heraus, dass die Pauschalen noch nicht «korrekt» bemessen sind. So kann sich ein Verlust aus zu niedrigen Pauschalen ergeben, gerade dann, wenn deren Berechnung auf zwei bis drei Jahre alten Daten beruht und allfällige Preisänderungen noch nicht berücksichtigt sind. Bei den meisten Betrieben sind die Schwankungsfonds jedoch derzeit positiv, sodass die meisten Kantone noch keine Erfahrungen mit einem negativen Schwankungsfonds haben.

³² Vgl. Uhlmann, F., 2012, Zugehörigkeit des Schwankungsfonds von Jugend- und Schulheimen nach einem Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich (VB.2011.00283) vom 26. Oktober 2011, Gutachten zu Handen der Bildungsdirektion des Kantons Zürich, 31. Mai 2012 (Wenger Plattner).

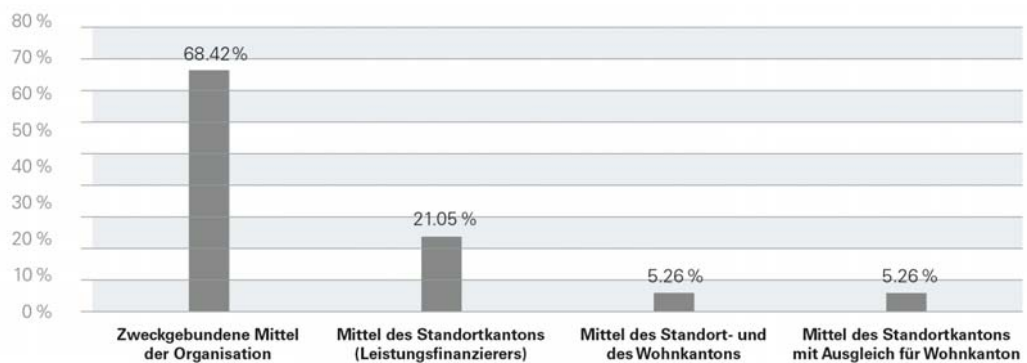
³³ Dieses Ergebnis überrascht insofern, als dass vier Kantone explizit verlangen, dass ein solcher negativer Schwankungsfonds durch eigene Mittel der Institutionen auszugleichen ist. Letztlich weist diese Inkongruenz auf die fehlende Erfahrung mit dem Schwankungsfonds und insbesondere eines negativen Schwankungsfonds hin.

Gleichzeitig weisen die Leistungsfinanzierer darauf hin, dass im Rahmen der Leistungsvereinbarungen und der Durchsicht der Jahresrechnung ein negativer Schwankungsfonds thematisiert wird und gegebenenfalls bereits Massnahmen ergriffen werden. In der Regel schreiten sie bereits dann ein, wenn in zwei aufeinanderfolgenden Jahren ein Verlust erzielt worden ist. Dies geschieht unter Umständen auch dann, wenn der untere Plafond noch nicht zwingend erreicht ist. Als wichtigste Gegenmassnahmen nennen die Kantone die Anpassung der Pauschale, die Verrechnung mit dem Schwankungsfonds eines anderen Leistungsbereichs oder den Ausgleich des negativen Schwankungsfonds. Letzteres entspricht de facto der Defizitdeckung.

13 Mittelverwendung

Einen weiteren wesentlichen Diskussionspunkt stellt die Verwendung der Schwankungsfondsmittel dar. Da diese Mittel aus Sicht der Kantone nach wie vor öffentliche Gelder darstellen, ist eine Ausschüttung oder Thesaurierung der Gewinne nicht möglich. Vielmehr halten drei Viertel der Kantone fest, dass der Schwankungsfonds zweckgebundene Mittel der Institutionen darstellt, für die der finanzierende Kanton den Verwendungszweck vorgibt. Einige Innerschweizer Kantone folgen demgegenüber einer strengeren Auslegung und schreiben die Mittel in ihrer rechtlichen Definition sogar dem Kanton zu (vgl. Abbildung 16).

Abbildung 16: Definition der Schwankungsfondsmittel (n = 19)



Eng mit dieser Auslegung verbunden ist die Frage der Mittelverwendung. Einmal mehr zeigen sich diesbezüglich grosse Unterschiede in der kantonalen Praxis. Auch wenn die Verlustdeckung der primäre Zweck des Schwankungsfonds ist, ist es in zehn Kantonen (52.6%, n = 19) zulässig, aus den Mitteln eines positiven Schwankungsfonds Anlagen oder sonstige Investitionen zu tätigen. Gegebenenfalls dürfen dem Schwankungsfonds auf Antrag auch gewisse Aufwendungen – beispielsweise für Qualitätsprojekte oder befristete Stellenerhöhungen – belastet werden. Für Anlagen und sonstige Investitionen gelten gewisse Voraussetzungen, die je nach Kanton unterschiedlich streng sind, die einzeln oder kumulativ bestehen können und somit die Unterschiede in der kantonalen Praxis zusätzlich verstärken: beispielsweise ► Bewilligung des Kantons ► Maximalbetrag (z.B. max. 25% der Schwankungsfondsmittel, max. CHF 50'000) ► für Investitionen und Verbesserungen im Leistungsangebot ► für den in der Leistungsvereinbarung festgehaltenen Organisationszweck. Demgegenüber ist eine andere Mittelverwendung als der eigentliche Zweck der Verlustdeckung in sieben Kantonen (36.8%) nicht zulässig. Zwei Kantone (10.5%) machen keine spezifischen Vorgaben zur Mittelverwendung.

Im Rahmen der Bewertung/Bemessung des Schwankungsfonds stellt sich die Frage, ob der Faktor Zeit einen wesentlichen Einfluss ausübt und infolgedessen der Schwankungsfonds verzinst werden muss, wie man es beispielsweise von den langfristigen Rückstellungen kennt. Die meisten Kantone sehen keine Verzinsung vor bzw. vier Kantone geben explizit an, dass diesbezüglich keine Regelung besteht. Lediglich ein Kanton regelt die Verzinsung des Schwankungsfonds konkret (Zinssatz für eine vierjährige Kassenobligation einer Kantonalbank).

Die Auslegung betreffend die Mittelverwendung ist nicht nur eine bilanztheoretische, sondern insbesondere auch eine politische Fragestellung. Bei den zentralen Fragen, wem die Mittel des Schwankungsfonds gehören, wer Mitsprachrecht bei deren Verwendung hat, ob diese zweckgebunden sind und ob diese allenfalls zurückgefordert werden können, gehen die Meinungen auseinander. Nach Auffassung der Autoren brauchen die Betriebe einen konkreten Anreiz, wirtschaftlich zu handeln. Die Frage nach der Mittelverwendung ist dabei zentral. Dazu gehören verlässliche Regelungen in Bezug auf die Mittelverwendung sowie in Bezug auf die Rückforderbarkeit von den oberen Plafonds überschreitende Schwankungsfondsmittel. Denn werden gerade diese Überschüsse vom Leistungsfinanzierer abgeschöpft, haben die Betriebe verständlicherweise keinen grossen Anreiz zur weiteren Effizienzsteigerung.

Teil D: Fazit und Ausblick

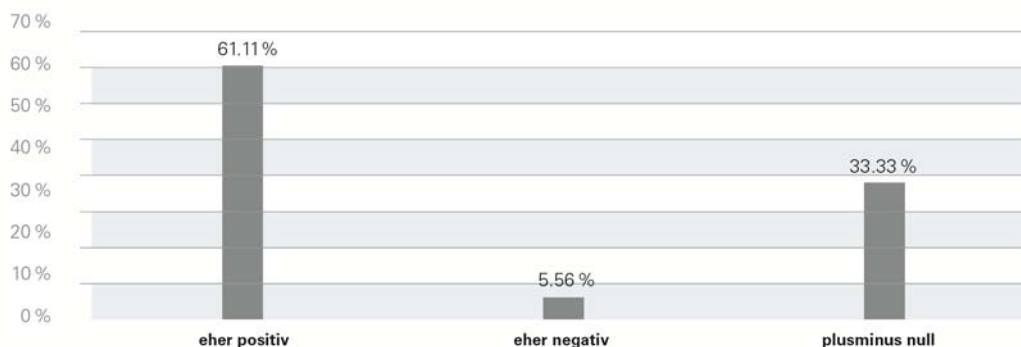
14 Schlussbetrachtung

14.1 Zukünftige Bedeutung

Die antwortenden Kantone schreiben dem Schwankungsfonds für die Zukunft eine wichtige Rolle zu, nicht nur als Konsequenz der Pauschalfinanzierung, sondern auch vor dem Hintergrund des zunehmenden Spardrucks der Kantone. Seine Ausgestaltung wird vielversprechend wahrgenommen, insbesondere die unternehmerische Ausrichtung und der wirtschaftliche Umgang mit den zur Verfügung gestellten Mitteln.

Aus heutiger Sicht gehen nahezu zwei Drittel der Kantone für die Zukunft von eher positiven Schwankungsfonds aus (vgl. Abbildung 17). Der Grundstein für diese Entwicklung wird in der derzeitigen Einführungsphase gelegt, indem die Pauschalen bewusst grosszügig festgelegt werden, um so den Schwankungsfonds zu äufnen und den Institutionen den notwendigen Spielraum zu eröffnen.

Abbildung 17: Zukünftige Entwicklung des Schwankungsfonds (n = 18)



14.2 Schwankungsfonds und Benchmarking

Aus den Antworten der Kantone geht hervor, dass diese den eigentlich als reines Abrechnungsinstrument eingeführten Schwankungsfonds allenfalls als Grundlage für einen innerkantonalen, evtl. sogar interkantonalen Vergleich der Institutionen beziehen (Benchmarking). Demgegenüber haben die Institutionen Sorge, dass es bei einem positiven Schwankungsfonds heissen könnte, die öffentlichen Gelder seien zu grosszügig verteilt, bei einem negativen Schwankungsfonds hingegen, dass nicht wirtschaftlich mit den öffentlichen Leistungsbeiträgen umgegangen werde.

Tatsächlich kann ein Benchmarking auf Basis des Schwankungsfonds zumindest aus heutiger Sicht wenig aussagekräftig sein. Der Schwankungsfonds ist in einer Einführungsphase und die Kalkulation der Pauschalen muss noch ausgelotet werden. Ebenso ist ein Vergleich der Institutionen aus konzeptionellen Gründen wenig aussagekräftig, insbesondere wenn man die kantonal unterschiedlich definierten Plafonds, die Bemessung oder eine Verrechnung der Schwankungsfonds zweier oder mehr Leistungsbereiche zu einem gesamtbetrieblichen

Schwankungsfonds berücksichtigt. Nach Aussage einzelner Kantone wird der Schwankungsfonds jedoch nicht als alleinige Benchmarking-Grösse herangezogen. Vielmehr wird er durch eine Beurteilung der Jahresrechnung, der Auslastung und der Personalsituation, also weitere wichtige Kennzahlen der Institution, ergänzt und plausibilisiert (Kennzahlen-Cockpit). Letztlich ist ein Benchmarking via Schwankungsfonds und eine damit einhergehende Angleichung der Tarife nur dann sinnvoll, wenn auch weiterhin auf die jeweilige Klientenstruktur und die regionalen Gegebenheiten Rücksicht genommen wird.

14.3 Fazit

Die Umfrage unter den Kantonen zeigt, dass sich das Pauschalssystem und damit einhergehend das Konzept des Schwankungsfonds etablieren und nach einer aufwendigen und teilweise konfliktgeladenen Einführungsphase bewähren.

Für die Institutionen bedeutet dies: Eine gute Auslastung, eine angemessene Personal- und Infrastrukturplanung sowie eine professionelle Leitung sind unabdingbar. Betriebe, welche unrentabel mit den zur Verfügung stehenden Mitteln umgehen, werden mehr und mehr unter Restrukturierungsdruck stehen – zumindest theoretisch. Denn in der momentanen Einführungsphase werden die Pauschalen betriebspezifisch und eher grosszügig angesetzt. Ergibt sich trotzdem ein Defizit, sind viele Leistungsfinanzierer derzeit noch zu Anpassungen der Pauschale bereit, gegebenenfalls sogar zu Ausgleichszahlungen (was de facto einer Defizitdeckung entsprechen würde).

Nichtsdestotrotz müssen sich die Betriebe aufgrund des öffentlichen Spardrucks in Zukunft auf tiefere Pauschalen einstellen. Dabei ist nicht von der Hand zu weisen, dass die Pauschalfinanzierung gezielte Kürzungen vereinfacht. Darüber hinaus nimmt der politische Druck, die Pauschalen sukzessive anzugleichen und kostengünstige Anbieter als Referenz zu betrachten, zu. Um die Betriebe zu effizienterem Handeln zu motivieren, verlangen die Institutionen jedoch zu Recht einigermaßen verlässliche Rahmenbedingungen. Zudem braucht es eine Anreizstruktur, die Effizienz belohnt. Dabei zeigt sich, dass Politik und Verwaltung in dieser Frage nicht immer am gleichen Strick ziehen – insbesondere wenn lineare Sparpakete anstehen. Zumindest auf dem Papier sind Leistungspauschalen sowie Schwankungsfonds einfach zu senken. Demgegenüber sind finanzielle Kürzungen im Defizitgarantiesystem weitaus schwieriger vorzunehmen.

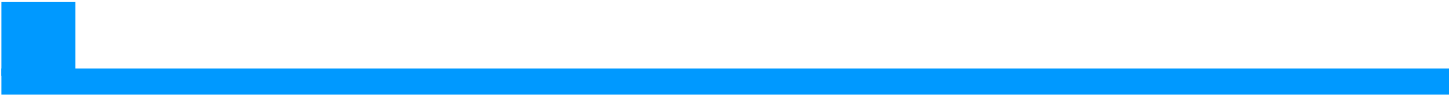
Die Einrichtungen fordern jedoch die weitere Ausarbeitung des Finanzierungsmodells, in dem auch ausgewogene Sonderlösungen für besonders kostenintensive Klienten Raum haben müssen. Ansonsten fänden betreuungsintensive und damit kostenintensive Personen, beispielsweise Personen mit starker Fremd- oder Eigengefährdung oder einem extremen medizinischen Betreuungsbedarf – die jährlichen Gesamtkosten betragen in manchen Fällen mehrere Hunderttausend Franken –, keinen geeigneten Betreuungsplatz mehr. Eng verbunden mit der Finanzierung sind die Auswirkungen auf die Angebotsvielfalt sowie die Angebotsqualität.

Die Institutionen befürchten hier einschneidende Einbussen infolge des zunehmenden Spar-drucks, des primären Fokus auf unternehmerische Grundsätze sowie des zunehmenden Drangs nach Vereinheitlichung.

Alles in allem fördert der Schwankungsfonds bzw. das Pauschalssystem die von den Institutionen gewünschte Handlungsfreiheit sowie eine professionelle, unternehmerische Ausrichtung, im Rahmen derer sie gleichermassen eine gewisse Selbstverantwortung übernehmen müssen. Sowohl für die Kantone als auch die sozialen Institutionen ergeben sich verschiedene Vorteile, z.B. in Form von administrativen Erleichterungen, Flexibilität und gegenseitiger Planungssicherheit. Gleichwohl bestehen in der konkreten Umsetzung einige Unklarheiten, u.a. was die Bemessung, die Plafonierung oder die Verwendung der Mittel aus dem Schwankungsfonds betrifft. Die Kantone und die Politik sind gefordert, die Institutionen auch weiterhin in die laufende Modellentwicklung einzubeziehen und damit für eine Ausreifung des Konzepts zu sorgen.

Literaturverzeichnis

- CURAVIVA Schweiz (2014):** Rechnungswesen für Heime und Institutionen – Ein Streifzug durch die wichtigsten Werkzeuge und Themen im Rechnungswesen für soziale Einrichtungen aus den Bereichen KVG und IVSE, März 2014.
- Eberle, Reto / Zöbeli, Daniel: (2014):** Rechnungslegung für NPO nach Überarbeitung von Swiss GAAP FER 21 – Vorgeschlagene Änderungen und Schnittstelle zum neuen Rechnungslegungsrecht, in: Der Schweizer Treuhänder, 8/2014, S. 626–229.
- Schauer, Reinbert / Andessner, René Clemens / Greiling, Dorothea (2015):** Rechnungswesen und Controlling für Nonprofit-Organisationen – Ergebnisorientierte Informations- und Steuerungsinstrumente für das NPO-Management, 4., neu bearbeitete Auflage, Haupt Verlag, Bern.
- Schmitz, Daniela / Zöbeli, Daniel (2016):** Finanzierung der sozialen Institutionen im Umbruch, in: Soziale Sicherheit, 1/2016, S. 41–45.
- Schmitz, Daniela / Zöbeli, Daniel (2016):** Financement des institutions sociales: une période des mutations, in: Sécurité sociale, 1/2016, S. 41–45.
- Schmitz, Daniela / Zöbeli, Daniel (2016):** Pauschalsystem und Schwankungsfonds – Paradigmenwechsel in der öffentlichen Finanzierung sozialer Einrichtungen, in: Sozial Aktuell, 3/2016, S. 33–35.
- Schmitz, Daniela / Zöbeli, Daniel (2016):** Eine neue Position in den Bilanzen sozialer Einrichtungen: Der Schwankungsfonds, in: accountingundcontrolling.ch, 1. Februar 2016.
- Teitler-Feinberg, Evelyn / Zöbeli, Daniel (2014):** Nachgehakt – duale Rechnungslegung bei Nonprofit-Organisationen?, Interview von Lorenz Lipp mit Teitler-Feinberg, E./Zöbeli, D. sowie Kleibold, T./Buchmann, R., in: Der Schweizer Treuhänder, 4/2014, S. 134–137.
- Walliser Bote (2016):** Wallis ist in der Romandie in einer Vorreiterrolle – Ergebnisse einer Befragung der Kantone zur Finanzierung sozialer Einrichtungen, 26.1.2016.
- Zöbeli, Daniel / Schmitz, Daniela (2016):** Bilanzierung von Schwankungsfonds, in: rechnungswesen & controlling, 1/2016, S. 17–19.
- Zöbeli, Daniel / Schmitz, Daniela (2016):** Soziale Institutionen: Finanzierung im Umbruch, in: Journal 21, 22.1.2016.
- Zöbeli, Daniel / Schmitz, Daniela (2015):** Schwankungsfonds sozialer Einrichtungen – Schweizweit erhebliche Unterschiede in der Bilanzierung und der Mittelverwendung, in: Expert Focus, 12/2015, S. 992–995.
- Zöbeli, Daniel / Schmitz, Daniela (2015):** Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen – Ein praktischer Kommentar zum neuen Swiss GAAP FER 21, 2., überarbeitete und umfassend ergänzte Auflage, Orell Füssli Verlag, Zürich.



Anhang



Fernfachhochschule Schweiz
Zürich | Basel | Bern | Brig

Prof. Dr. Daniel Zöbeli / Dr. Daniela Schmitz
Fernfachhochschule Schweiz (FFHS)
Althardstrasse 60
8105 Regensdorf
daniel.zoebeli@ffhs.ch
Telefon 044 842 15 54

SCHWANKUNGSFONDS BEI HEIMEN UND WERKSTÄTTEN – BEDEUTUNG, UMSETZUNG UND HERAUSFORDERUNGEN

Untersuchung der behördlichen Praxis in der Schweiz

BEFRAGUNG

Zielsetzung

Mittels dieser Umfrage sollen der Schwankungsfonds und die damit zusammenhängenden Einflussfaktoren im Bereich kantonal subventionierter sozialer Einrichtungen (insbesondere Heime und Werkstätten im IVSE-Bereich) hierzulande erstmals eingehend erhoben werden. Die Umfrageergebnisse dienen u.a. dazu, die verschiedenen angewendeten Verfahren, Herausforderungen und Rechtsgrundlagen in einer Fachpublikation umfassend darzustellen und der Anwenderpraxis (staatliche Leistungsfinanzierer, Institutionen, Revisionsstellen) damit praktische Hilfestellungen zu bieten (z.B. mittels Checklisten, Mustern, Tabellen). Um weitere Vergleiche anstellen zu können, soll zudem die Situation bei ähnlichen Institutionen, die von anderen Gebietskörperschaften finanziert werden, dargestellt werden (z.B. von Bund, Sozialversicherungen, Gemeinden).

Vorgehen

Ihre Antworten können Sie direkt in die vorbereiteten Felder eintragen bzw. die zutreffende Antwort durch einen Klick mit markieren. Wir sind Ihnen dankbar, wenn Sie den vorliegenden Fragebogen bis spätestens am 15. Juni 2015 ausfüllen und Ihre Antwort elektronisch an uns retournieren.

Vertraulichkeit

Alle von Ihnen gemachten Angaben werden selbstverständlich streng vertraulich behandelt und stehen einzig dem Institut für Management & Innovation der Fernfachhochschule zur Verfügung. Die Ergebnisse werden ausschliesslich in anonymisierter, aggregierter Form veröffentlicht bzw. wir werden Sie ohne Ihr ausdrückliches Verständnis nicht namentlich zitieren.

Doppeltes «Dankeschönangebot» an alle Umfrageteilnehmer (!)

Als Umfrageteilnehmer erhalten Sie kostenlos die Studie sowohl als PDF-Dokument als auch in gedruckter Form. Die umfassende Studie über Schwankungsfonds wird voraussichtlich Ende 2015 vorliegen. Über allfällig weitere erscheinende Fachartikel halten wir Sie auf dem Laufenden. Als zusätzliches Dankeschön erhalten Sie die 2. Auflage unseres Kommentars zu Swiss GAAP FER 21 «*Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen – Ein praktischer Kommentar zu Swiss GAAP FER 21*», der voraussichtlich Anfang Juli im Orell Füssli Verlag erscheinen wird, per Post zugestellt.

Ausgangsfragen/Allgemeines

1. **Verpflichtet Ihre Behörde die Institution zur (zumindest teilweisen) Anwendung des Schwankungsfonds-Konzepts?**

- | | |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> Ja, seit dem folgenden Berichtsjahr:
☞ Klicken Sie hier, um Text einzugeben. | <input type="checkbox"/> Nein, aber eine Einführung ist für das folgende Berichtsjahr geplant: ☞ Klicken Sie hier, um Text einzugeben. |
| | <input type="checkbox"/> Nein, aber eine Einführung ist grundsätzlich denkbar. |
| | <input type="checkbox"/> Nein und eine Einführung ist nicht geplant |



Bitte fahren Sie mit Frage 2 fort.



Bitte fahren Sie mit Frage 20 (Teil E) fort.

2. **Welche Rechnungslegungsstandards müssen die betroffenen Institutionen nebst den obligationenrechtlichen Vorschriften zwingend/optional anwenden? (z.B. Swiss GAAP FER 21, CURAVIVA-Kontenrahmen, kantonale Vorlagen ...)**

☞ [Klicken Sie hier, um Text einzugeben.](#)

3. **Welches sind die diesbezüglichen gesetzlichen Grundlagen in Ihrem Kanton? Gibt es ergänzende Ausführungsbestimmungen/Merkblätter zum Schwankungsfonds?**

☞ [Klicken Sie hier, um Text einzugeben.](#)

Fragen zur Bilanzierung des Schwankungsfonds

4. **Für welche Leistungsbereiche verlangen Sie zwingend/optional einen Schwankungsfonds?**

☞ [Klicken Sie hier, um Text einzugeben.](#)

5. **Unter welcher Bilanzposition hat die Institution den Schwankungsfonds auszuweisen? (Mehrfachnennungen sind möglich)**

- Eigenkapital
- Fremdkapital (Verbindlichkeiten/Schulden)
- Rückstellungen
- Transitorische Passiven
- Organisationskapital
- Fondskapital
- Keine verpflichtende Vorgabe seitens des Kantons
- Andere Bilanzposition: ☞ [Klicken Sie hier, um Text einzugeben.](#)

6. **Wie erfolgt der Ausweis des Schwankungsfonds?**

- Unter der Bilanzposition «Schwankungsfonds» sind die Schwankungsfonds verschiedener Produkte/Leistungsbereiche je separat als Einzelposition auszuweisen.
- Die Bilanzposition «Schwankungsfonds» stellt eine Sammelposition mehrerer Schwankungsfonds unterschiedlicher Produkte dar und ist in Summe auszuweisen.
- Keine verpflichtende Vorgabe seitens der Subventionsbehörden.

7. **Inwiefern dürfen die Salden von Schwankungsfonds verschiedener Produkte/Leistungsbereiche untereinander verrechnet werden?**

☞ [Klicken Sie hier, um Text einzugeben.](#)

8. **Wie sind die jährlichen Änderungen des Schwankungsfonds zu berechnen, wenn zum Zeitpunkt der Jahresabschlusserstellung lediglich Schätzungen über die zustehenden Beiträge einerseits und die tatsächlich angefallenen Kosten andererseits vorhanden sind?**

☞ [Klicken Sie hier, um Text einzugeben.](#)

9. **Welche allfälligen weiteren Offenlegungen sind betreffend Schwankungsfonds vorzunehmen (z.B. im Anhang zur Jahresrechnung) und welche diesbezüglichen Unterlagen hat die Institution Ihrer Behörde einzureichen?**

☞ [Klicken Sie hier, um Text einzugeben.](#)

Fragen zur Anwendung des Konzepts des Schwankungsfonds

10. **Inwiefern ist der Schwankungsfonds zu verzinsen?**

☞ [Klicken Sie hier, um Text einzugeben.](#)

11. **Inwiefern ist es zulässig, aus den Mitteln eines positiven Schwankungsfonds Anlagen oder sonstige Investitionen zu tätigen (analog zu Fondskapital)?**

☞ [Klicken Sie hier, um Text einzugeben.](#)

12. **Existiert die Möglichkeit, dass der Kanton den positiven Saldo des Schwankungsfonds bei einer Institution einfordern kann? Wenn ja: inwiefern und unter welchen Bedingungen?**

☞ [Klicken Sie hier, um Text einzugeben.](#)

13.

- a. Muss ein negativer Saldo des Schwankungsfonds durch das Eigenkapital bzw. das Organisationskapital der entsprechenden Organisation gedeckt sein?

Ja

Nein

- b. Ist ein negativer Schwankungsfonds in der Bilanz auszuweisen (z.B. unter Forderungen auf der Aktivseite) und inwiefern ist darüber im Anhang zu berichten?

[☞ Klicken Sie hier, um Text einzugeben.](#)

14. Was geschieht in Fällen, in denen ein erheblich negativer Schwankungsfonds besteht (unterer Plafonds ist erreicht; Finanzierungsnotlage)? Wie berechnet sich der negative Plafonds?

[☞ Klicken Sie hier, um Text einzugeben.](#)

15. In welchem Turnus werden Betriebsbeiträge an die Gegebenheiten der Organisationen angepasst bzw. im Rahmen der Leistungsvereinbarungen neu verhandelt?

[☞ Klicken Sie hier, um Text einzugeben.](#)

16. Auf Basis welcher Daten wird die Höhe der ausbezahlten Betriebsbeiträge an eine Organisation bemessen?

[☞ Klicken Sie hier, um Text einzugeben.](#)

17. Wie sind die Schwankungsfonds aus der Sicht Ihrer Behörde/Ihres Kantons rechtlich definiert?

Zweckgebundene Mittel der Organisation (Der Standortkanton kann den Verwendungszweck vorgeben.)

Mittel des Leistungsfinanzierers/Standortkantons

Mittel des Standort- und des platzierenden Wohnkantons

Mittel des Standortkantons mit Ausgleich für den Wohnkanton

Fragen zur zukünftigen Entwicklung

18. Von welcher zukünftigen wirtschaftlichen Entwicklung des Schwankungsfonds gehen Sie im Allgemeinen bei den von Ihnen subventionierten Institutionen aus (Szenarioannahme)?

Die ausgewiesenen Schwankungsfonds werden in der Regel eher positiv sein.

- Die ausgewiesenen Schwankungsfonds werden in der Regel eher negativ sein.
- Die Schwankungsfonds werden längerfristig in der Regel ± 0 betragen.
- Speziell zu einzelnen Leistungsbereichen zu erwähnen sind:

☞ [Klicken Sie hier, um Text einzugeben.](#)

19. **Wie schätzen Sie die zukünftige Bedeutung und Anwendung des Schwankungsfonds in Bezug auf die Leistungsvereinbarungen mit Heimen und Werkstätten (IVSE-Bereich) hierzulande ein?**

☞ [Klicken Sie hier, um Text einzugeben.](#)

Zusammenfassende Fragen

20. **Welche Vorteile ergeben sich Ihres Erachtens durch die Anwendung des Schwankungsfonds-konzepts ...**

... für die anwendenden Institutionen?

☞ [Klicken Sie hier, um Text einzugeben.](#)

... für den Kanton/die subventionierende Behörde?

☞ [Klicken Sie hier, um Text einzugeben.](#)

21. **Welche Herausforderungen ergeben sich Ihres Erachtens bei der Anwendung des Schwankungsfonds-Konzepts ...**

... für die anwendenden Institutionen?

☞ [Klicken Sie hier, um Text einzugeben.](#)

... für den Kanton/die subventionierende Behörde?

☞ [Klicken Sie hier, um Text einzugeben.](#)

Kommentare / Hinweise / Sonstiges

22. **Haben Sie Kommentare, Hinweise, Unterlagen oder Sonstiges zu unserer Studie oder zum Konzept des Schwankungsfonds?**

☞ [Klicken Sie hier, um Text einzugeben.](#)

Wir danken Ihnen herzlich für die Teilnahme an der Umfrage und bitten Sie, uns dieses Worddokument mit Ihren Antworten per E-Mail an daniel.zoebeli@ffhs.ch zurückzusenden.

Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen – Ein praktischer Kommentar zum neuen Swiss GAAP FER 21

Daniel Zöbeli / Daniela Schmitz

2., überarbeitete und umfassend ergänzte Auflage 2015

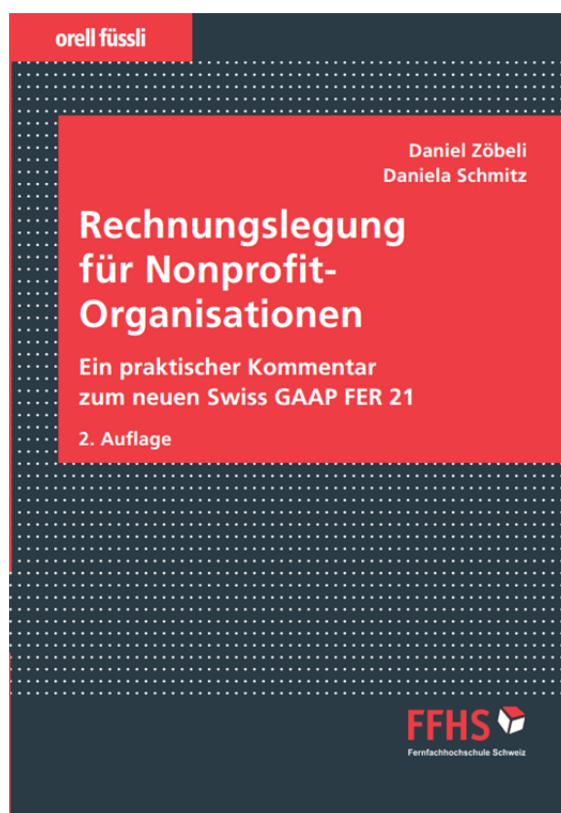
Orell Füssli Verlag, Zürich

ISBN 978-3-280-07345-2

Die Autoren zeigen in anschaulicher Weise, wie ein Jahresabschluss nach dem überarbeiteten Swiss GAAP FER 21 (in Kraft ab 1. Januar 2016) zu erstellen ist. Sie erläutern zudem die massgeblichen Bestimmungen der ergänzenden Kern-FER und decken somit alle für Nonprofit-Organisationen relevanten Regelungen ab. Zahlreiche Beispiele aus der aktuellen NPO-Rechnungslegungspraxis veranschaulichen die Ausführungen und erleichtern die Anwendung des massgebenden FER-Regelwerks. Das Buch richtet sich unter anderem an Hilfswerke, Förderstiftungen, Entwicklungshilfeorganisationen, Heime, Werkstätten, Sozialfirmen oder andere gemeinnützige Institutionen, welche den überarbeiteten Standard anwenden und ihre Rechnungslegung aussagekräftig gestalten wollen.

Dieses überarbeitete und umfassend ergänzte Nachschlagewerk beinhaltet alles Wichtige zu:

- Aufbau der NPO-Jahresrechnung
- Besonderen Positionen von Bilanz und Betriebsrechnung
- Bewertung
- Rechnung über die Veränderung des Kapitals
- Geldflussrechnung
- Anhang zur NPO-Jahresrechnung
- Leistungsbericht
- Konsolidierung
- Ergänzende Standards (z.B. Zewo, Curaviva, Swiss Foundations)



In der Reihe **CEPS Forschung & Praxis** sind bisher folgende Studien erschienen:

1	<i>Georg von Schnurbein, Steffen Bethmann:</i> Philanthropie in der Schweiz	ISBN: 978-3-9523659-0-8 2010, 52 Seiten
2	<i>Georg von Schnurbein, Sara Stühlinger:</i> Ausgezeichnet! Preise, Awards und Auszeichnungen von Schweizer Stiftungen	ISBN: 978-3-9523659-1-5 2010, 30 Seiten
3	<i>Georg von Schnurbein</i> Der Schweizer Stiftungsreport 2010	ISBN: 978-3-9523659-2-2 2010, 16 Seiten
4	<i>Beate Eckhardt, Dominique Jakob, Georg von Schnurbein</i> Der Schweizer Stiftungsreport 2011	ISBN: 978-3-9523659-3-9 2011, 30 Seiten
5	<i>Kaspar Müller, Daniel Zöbeli</i> Die Honorierung der obersten Leitungsorgane von Nonprofit-Organisationen	ISBN: 978-3-9523659-4-6 2012, 60 Seiten
6	<i>Beate Eckhardt, Dominique Jakob, Georg von Schnurbein</i> Der Schweizer Stiftungsreport 2012	ISBN: 978-3-9523659-5-3 2012, 42 Seiten
7	<i>Markus Fivian</i> Internes Kontrollsystem (IKS) bei gemeinnützigen Stiftungen in Liechtenstein als stiftungsrechtliche Rahmenbedingung und Führungsinstrument	ISBN: 978-3-9523659-6-0 2012, 60 Seiten
8	<i>Beate Eckhardt, Dominique Jakob, Georg von Schnurbein</i> Der Schweizer Stiftungsreport 2013	ISBN: 978-3-9523659-7-7 2013, 42 Seiten
9	<i>Sibylle Studer, Georg von Schnurbein</i> Integrierte Freiwilligenkoordination – Ein Leitfaden für Schweizer NPO	ISBN: 978-3-9523659-9-1 2013, 55 Seiten
10	<i>Daniel Zöbeli, Luzius Neubert (Hrsg.)</i> Externe Mandate von Nonprofit-Organisationen – Welche Aspekte sind besonders zu beachten?	ISBN: 978-3-9523659-8-4 2013, 97 Seiten
11	<i>Georg von Schnurbein, Tizian Fritz</i> Philanthropie für die Wissenschaft	ISBN: 978-3-9524241-0-0 2014, 34 Seiten
12	<i>Beate Eckhardt, Dominique Jakob, Georg von Schnurbein</i> Der Schweizer Stiftungsreport 2014	ISBN: 978-3-9524241-1-7 2014, 52 Seiten
13	<i>Georg von Schnurbein, Tizian Fritz, Steve Mani</i> Social Impact Bonds	ISBN 978-3-9524241-2-4 2015, 42 Seiten
14	<i>Beate Eckhardt, Dominique Jakob, Georg von Schnurbein</i> Der Schweizer Stiftungsreport 2015	ISBN: 978-3-9524241-3-1 2015, 46 Seiten
15	<i>Beate Eckhardt, Dominique Jakob, Georg von Schnurbein</i> Der Schweizer Stiftungsreport 2016	ISBN: 978-3-9524241-4-8 2016, 62 Seiten

Alle Studien können auf www.ceps.unibas.ch/publikationen heruntergeladen werden.



Center for Philanthropy Studies (CEPS)
Universität Basel
Steingraben 22, 4051 Basel
T +41 (0)61 207 23 92
ceps@unibas.ch
www.ceps.unibas.ch

Initiiert von Swiss**Foundations**

