



DIE SPITÄLER DER SCHWEIZ
LES HÔPITAUX DE SUISSE
GLI OSPEDALI SVIZZERI

Standard di presentazione dei conti negli ospedali svizzeri

Un sunto tratto dal lavoro di Bachelor di Simone Weiss (2007), Università di Zurigo, Istituto di contabilità e controllino.

Il lavoro integrale di Bachelor è disponibile in formato PDF presso H+ Gli Ospedali Svizzeri, Lorrainestrasse 4A, 3013 Berna oppure per mail karin.salzmann@hplus.ch.

Introduzione

In Svizzera la presentazione dei conti è influenzata in maniera determinante dalla forma giuridica scelta. Il Codice svizzero delle obbligazioni contiene infatti le disposizioni generali relative alla contabilità commerciale applicabili a tutte le società aventi l'obbligo di iscrizione a registro di commercio e inoltre le disposizioni specifiche relative alle Società anonime e alle Società a garanzia limitata.

Il settore ospedaliero è caratterizzato da una quota elevata di imprese di diritto pubblico e da un'elevata densità normativa. Tale densità normativa sussiste sia nel settore della presentazione dei conti, sia nel settore della pianificazione della fornitura di prestazioni. Molti ospedali allestiscono i propri conti annuali secondo le prescrizioni cantonali e le raccomandazioni e direttive di H+, che si riferiscono all'allestimento della contabilità analitica e ora anche della contabilità per unità finali d'imputazione, dato che i costi rappresentano un'entità determinante per il budget globale e per le negoziazioni tariffali con le casse malati.

Forme giuridiche

Il diritto svizzero distingue le imprese in società di persone e società di capitali. La scelta della forma giuridica costituisce un aspetto importante della fondazione di un'impresa e influisce sull'impresa in molti settori del suo agire quotidiano, in particolare anche sugli obblighi di presentazione e di pubblicazione dei conti. Le forme giuridiche più importanti per gli ospedali sono l'istituto di diritto pubblico con il 36 % e la società anonima con il 34 %. Il 18 % degli ospedali ha scelto la forma della fondazione di diritto pubblico o privato, e l'8 % è organizzato quale associazione. Il rimanente 4 % si compone di diverse forme giuridiche.

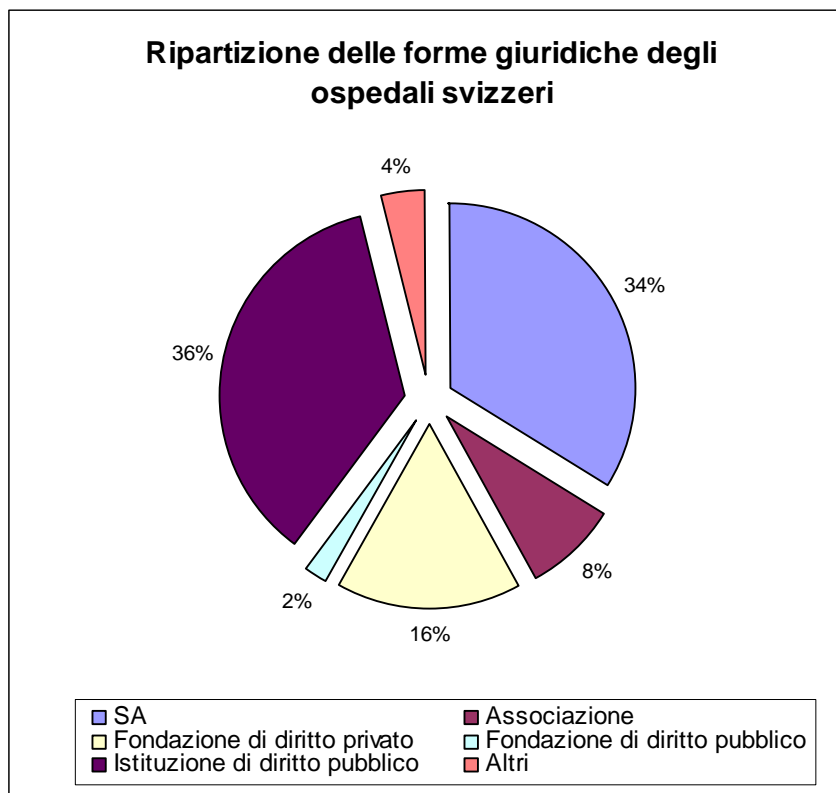


Figura 2: Forme giuridiche degli ospedali svizzeri

Evoluzione della presentazione dei conti negli ospedali svizzeri

Nel corso degli ultimi anni la presentazione dei conti ha subito mutamenti. L'applicazione di arsenali di regole ulteriori a complemento delle disposizioni legali minime è infatti sempre più frequente. Tale evoluzione è stata più marcata nelle imprese grandi, internazionali e quotate. Per affermarsi in questo settore, le disposizioni di SWX sono di importanza centrale. Nel settore delle imprese di media grandezza in Svizzera uno studio di BDO Visura ha mostrato che la maggior parte delle imprese (l'83 %) allestisce come finora la chiusura singola secondo le disposizioni del CO e che l'applicazione di Swiss GAAP FER oppure IFRS cresce in modo più che proporzionale, non appena viene allestito un conto di gruppo. Nei capitoli seguenti s'intende dunque analizzare l'attuale presentazione dei conti degli ospedali svizzeri.

Descrizione del sondaggio

Obiettivo del sondaggio è l'ottenimento di una vista d'insieme sulla situazione attuale della presentazione dei conti negli ospedali svizzeri. In un rilevamento primario i dati sono stati rilevati mediante un sondaggio scritto. Il questionario di quattro pagine è tenuto volutamente breve, visto che con l'elenco dei membri di H+ e della statistica dell'Ufficio federale di statistica già si dispone di materiale dettagliato di dati in merito alla struttura di base delle aziende intervistate. S'intendeva così pure accrescere la motivazione affinché le aziende intervistate si prendessero il tempo di rispondere alle domande del questionario. Il questionario comprende cinque settori. Nella prima parte vengono poste domande in riferimento alla forma giuridica, all'ente gestore e agli azionisti. Il secondo settore contiene domande concrete riferite allo standard di presentazione dei conti utilizzato, agli elementi del conto annuale, alle forme di pubblicazione, all'ufficio di revisione e al consolidamento. La

terza parte del questionario è costituita da domande riferite all'evoluzione della contabilità nell'ospedale. In tale ambito interessa soprattutto sapere se negli ultimi anni l'azienda ha modificato il modo di presentare i conti o se un cambiamento è previsto. Viene inoltre posta la domanda a sapere se lo standard attuale adempie i requisiti di trasparenza e comparabilità. L'ultimo settore del sondaggio è dedicato a domande generiche in relazione alla presentazione dei conti. I partecipanti devono giudicare se gli standard esistenti sono adatti agli ospedali e se vi è l'esigenza di disporre di uno standard proprio per gli ospedali.

Scelta degli ospedali intervistati

La base dei dati di partenza per il sondaggio è costituita dall'elenco dei membri di H+, che complessivamente contiene 380 ospedali e istituti di cura. Sono state escluse dal sondaggio le categorie: istituti di cura per malati cronici e geriatrici, cliniche geriatriche, aziende miste per malati e sani e istituti focalizzati sulla prevenzione, altri istituti di cura. Sono stati inoltre esclusi gli ospedali attivi unicamente nel settore ambulatoriale o che non dispongono di letti. Alle rimanenti 297 aziende il questionario è stato inviato nella rispettiva lingua per mail o per posta. Laddove era possibile, il questionario è stato inviato direttamente ai responsabili delle finanze o alla direzione della clinica. Nel caso di gruppi di cliniche, in presenza di una struttura di Holding o di gruppo, è sempre stato contattato solamente tale indirizzo. In tal modo il numero degli ospedali interpellati si è ridotto a un totale di 238. Grazie alla dimensione del campione e al fatto che sono stati tenuti in considerazione tutti i Cantoni, il ramo ospedaliero svizzero è sufficientemente rappresentato.

Ritorni

Delle 238 imprese contattate, 73 ospedali (il 30 %) hanno risposto alle domande del questionario. Il campione analizzato comprende 73 ospedali provenienti da 24 Cantoni. I responsabili delle finanze o le persone responsabili della direzione di 44 ospedali pubblici e di 29 ospedali privati, di questi ultimi 17 beneficiano di sovvenzioni, si sono presi il tempo di studiare il questionario, di compilarlo e in parte di completarlo con preziose informazioni supplementari. I punti poco chiari relativi al questionario compilato sono stati consolidati. I risultati si riferiscono all'intero campione. Con una quota di ritorno del 30 % e la partecipazione di ospedali pubblici e privati provenienti da 24 Cantoni, corrispondente alla ripartizione svizzera, la rappresentatività dei risultati è data.

Risultati

La valutazione del sondaggio e i risultati che ne derivano vengono suddivisi in modo da corrispondere alla struttura del questionario, dunque in quattro settori. A conclusione di ogni settore parziale viene presentato un confronto con il sondaggio di Markus Heusser del 1996 e un commento.

1° Settore: domanda relative all'ente gestore e alla forma giuridica

La forma giuridica più frequente è la società anonima, indicata da 23 ospedali. Conglobando in un gruppo tutte le forme giuridiche di diritto pubblico risulta che questa forma giuridica è ancora la più frequente (34 ospedali). La maggior parte degli ospedali pubblici è gestita da Cantoni o comuni e dunque secondo il diritto pubblico. Presso gli ospedali privati la forma giuridica della società anonima domina chiaramente e presso ospedali privati sovvenzionati quella della fondazione. Il fatto interessante è costituito dai 9 ospedali pubblici aventi quale forma giuridica la SA. Di regola le imprese sono sorte negli ultimi 8 anni in seguito a fusioni di due a sei ospedali regionali che hanno creato un'organizzazione. Nella maggior parte dei casi l'organizzazione comune è stata provocata da una modifica nella legge ospedaliera

cantonale, con l'intento di sfruttare sinergie e di reagire in modo più agile. Nel 90 % delle società anonime pubbliche le azioni sono in mano a istanze pubbliche. Per quanto concerne gli ospedali privati nel 75 % delle aziende le azioni vengono detenute dal management oppure dagli investitori; negli ospedali privati sovvenzionati sono gli investitori (50 %) oppure le istanze pubbliche (50 %) ad aver sottoscritto le azioni. Rispetto al sondaggio effettuato da Heusser, la presenza di società anonime con enti gestori pubblici costituisce il cambiamento più importante. In occasione del sondaggio del 1996 nessuno degli ospedali pubblici interpellati aveva indicato la società anonima quale forma giuridica.

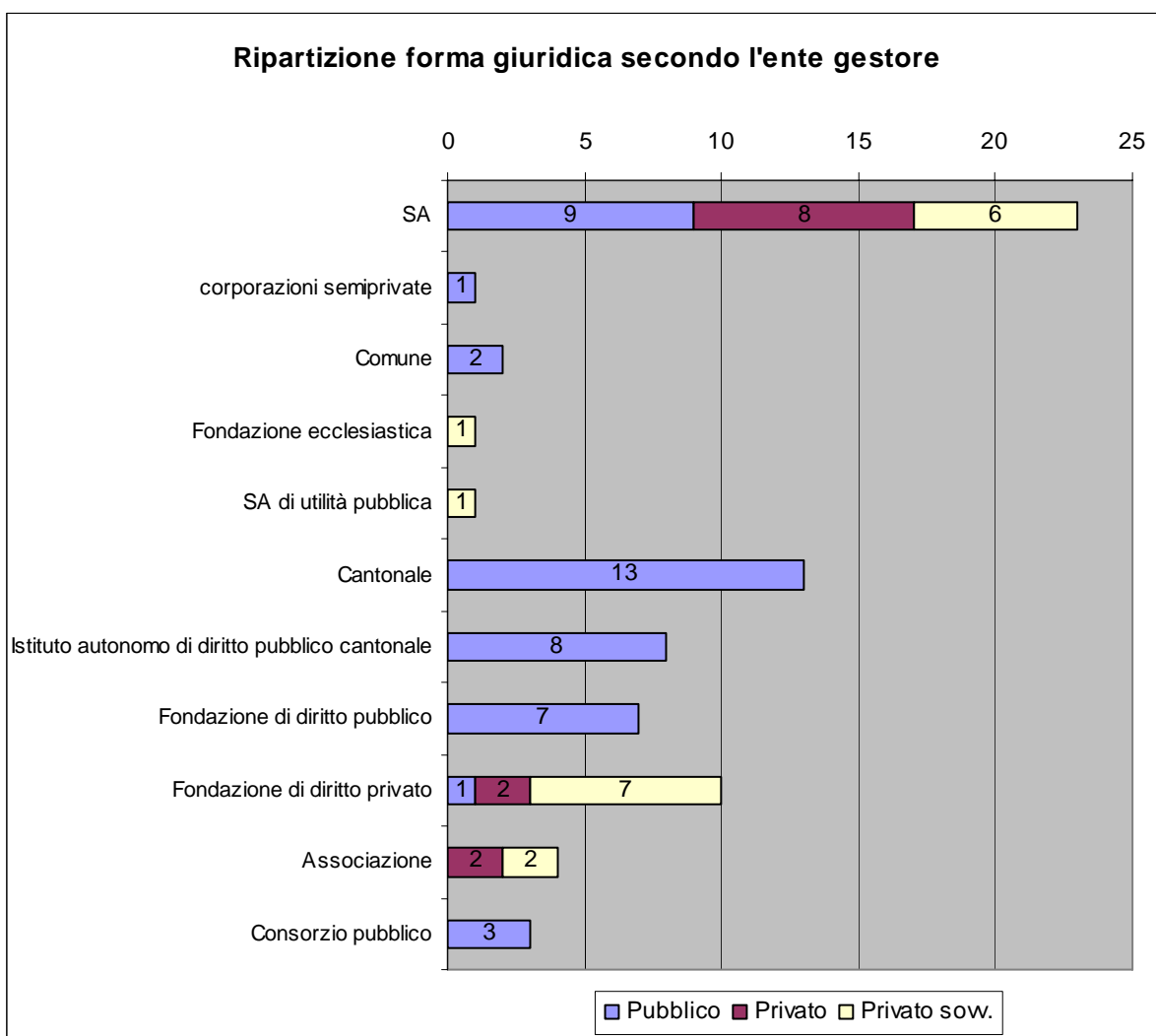


Figura 5: Ripartizione secondo la forma giuridica e l'ente gestore degli ospedali

2° Settore: Domande relative alla presentazione dei conti

Nel settore ospedaliero l'impiego del sistema dei conti di H+ è il sistema usuale per la strutturazione del bilancio e del conto economico e costituisce la base per le trattative con santésuisse e le istanze pubbliche. Il grafico non distingue esplicitamente tra H+ e REKOLE®: entrambi sono riuniti sotto la voce H+. Il 100 % degli ospedali pubblici e il 90 % degli ospedali privati utilizzano H+ per la propria presentazione dei conti. Di regola il sistema dei conti di H+ viene utilizzato in combinazione con un altro standard. 13 ospedali indicano che quale base per la presentazione dei conti impiegano esclusivamente H+. 6 ospedali fanno uso di Swiss GAAP Fer e 1 di IFRS; ciò significa che il 10 % allestisce il proprio conto annuale secondo standard nazionali o addirittura internazionali. Per quanto riguarda gli

standard applicati negli ultimi anni ci sono stati parecchi cambiamenti. Nel 1996 solamente il 50 % degli ospedali privati e il 6 % di quelli pubblici hanno indicato il CO quale base per la chiusura annuale. Nel 2007 il 65,5 % degli ospedali privati e il 43,2 % di quelli pubblici hanno fatto capo al CO, da solo o in aggiunta ad altri standard. Pure nell'impiego di Swiss GAAP FER o IFRS è stato possibile registrare dei cambiamenti. Tre cliniche private e tre ospedali pubblici hanno infatti indicato che fanno uso di Swiss GAAP FER o di IFRS. Ciò costituisce un ulteriore cambiamento importante rispetto al sondaggio del 1996. Dieci anni fa nessun ospedale pubblico e solamente un ospedale privato impiegava Swiss GAAP FER e le direttive CE per l'allestimento del conto annuale.

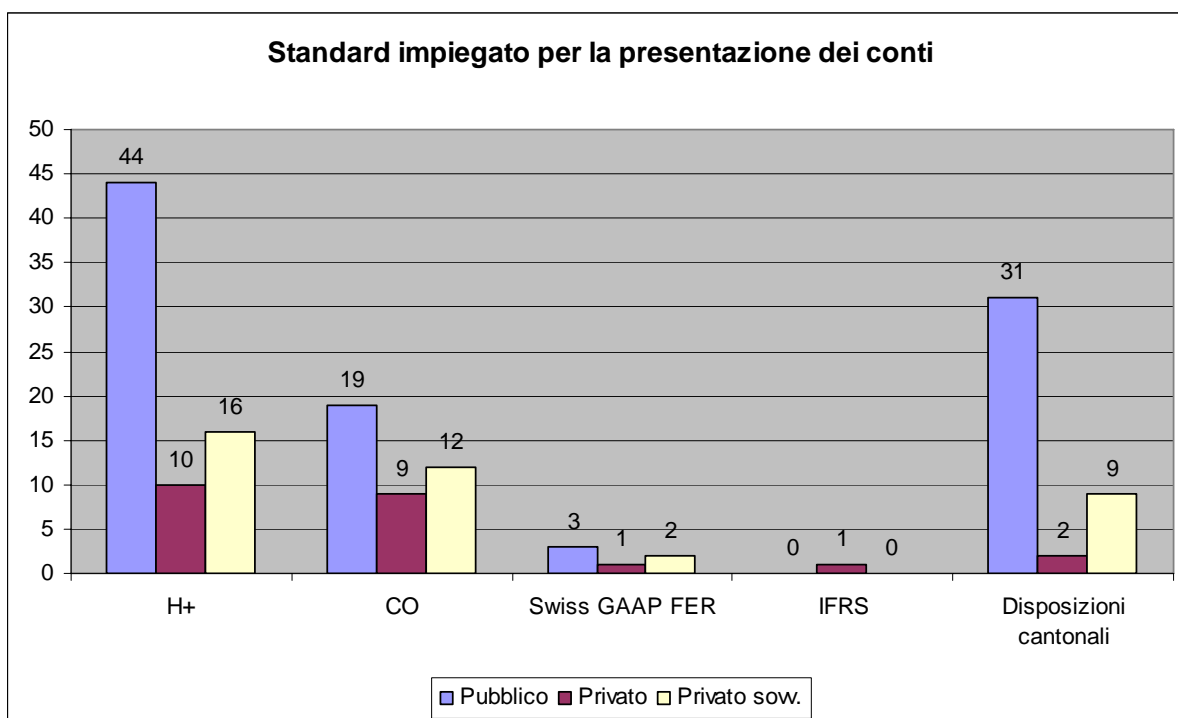


Figura 6: Standard impiegati per la presentazione dei conti

3° settore: domande relative all'evoluzione della presentazione dei conti
"Pensa che lo standard basta all'esigenza di trasparenza e comparabilità?"

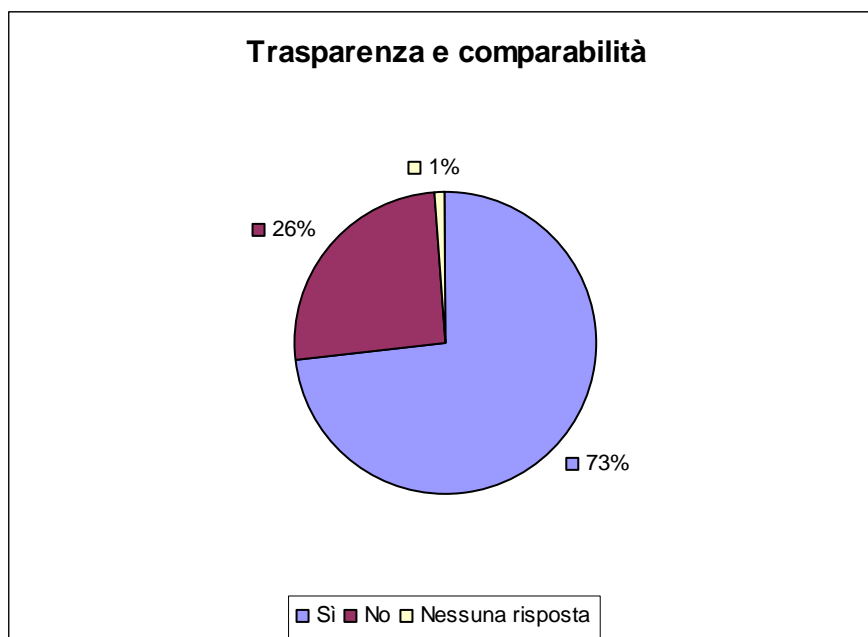


Figura 8: Trasparenza e comparabilità

Alla domanda a sapere se lo standard applicato adempia i requisiti di trasparenza e comparabilità, il 73 % degli ospedali ha risposto affermativamente. 19 ospedali (il 27 % di quelli pubblici, il 17 % di quelli privati e il 30 % di quelli privati sovvenzionati) pensano che lo standard da loro impiegato non adempia i requisiti di trasparenza e comparabilità. Gli standard impiegati considerati insufficienti sono H+, il Codice delle obbligazioni e disposizioni cantonali. Se si tiene inoltre in considerazione la forma giuridica, si tratta nel 36,8 % di società anonime, nel 21,1 % di fondazioni, nel 31,6 % di enti finanziatori cantonali e nel 10,5 % di consorzi pubblici.

„Negli ultimi anni ha proceduto a un cambiamento dello standard impiegato?“

24 ospedali (circa il 32 %) hanno risposto affermativamente a questa domanda. Il 54 % degli ospedali che hanno risposto affermativamente hanno indicato di essere passati da H+ alle nuove raccomandazioni REKOLE®. Non è però possibile affermare con certezza se la quota parte delle cliniche passate a REKOLE® non sia ancora maggiore. Due cliniche hanno affermato di aver modificato la presentazione dei conti verso le disposizioni del diritto azionario, una clinica è passata da Swiss GAAP FER a IFRS e due hanno introdotto Swiss GAAP FER, di cui una clinica applica FER 21. Le rimanenti quattro cliniche hanno indicato di aver implementato nuove disposizioni o raccomandazioni cantonali.

4. settore: domande generiche relative agli standard della presentazione dei conti

Obiettivo di questo settore del questionario è la valutazione delle esigenze degli ospedali in riferimento alla presentazione dei conti.

| | Pubblico | Privato | Privato sovv. | Totale |
|---------------------------------|----------|---------|---------------|--------|
| Direttive H+ | 20 | 4 | 6 | 30 |
| H+ / CO | 5 | 1 | 2 | 8 |
| H+ / CO / altri | | 1 | | 1 |
| H+ / Swiss GAAP FER | 2 | 1 | 3 | 6 |
| H+ / IFRS | | | 1 | 1 |
| H+ / IPSAS | 1 | | | 1 |
| CO / H+ / Swiss GAAP FER / IFRS | 3 | | | 3 |
| H+ / Swiss GAAP FER / IFRS | 1 | | | 1 |
| H+ / CO / IFRS | | 1 | | 1 |
| Swiss GAAP FER | 5 | 2 | 3 | 10 |
| Swiss GAAP FER / IFRS | 1 | 1 | | 2 |
| Swiss GAAP FER / IFRS SME | | 1 | | 1 |
| Non è possibile rispondere | 2 | | 1 | 3 |
| Nessuna risposta | 3 | 2 | | 5 |

Figura 10: standard più adatto agli ospedali svizzeri

Ai partecipanti è stato chiesto quali standard sono meglio adatti alla presentazione dei conti negli ospedali svizzeri. Circa la metà dei partecipanti si è espressa a favore delle direttive di H+ o di H+ e del CO. Di queste aziende nessuna prevede, ad eccezione di un ospedale, un cambiamento, fatta eccezione per un passaggio a REKOLE®. Circa il 22 % degli intervistati sono dell'avviso che Swiss GAAP FER o H+ e Swiss GAAP FER rispondono al meglio alle esigenze della presentazione dei conti degli ospedali. Un partecipante fa notare che la risposta alla domanda di cui sopra dipende molto dal destinatario. Gli ospedali devono rendere conto a diversi interessati, ciò che fa sì che anche gli accenti nella presentazione dei conti possono essere posti in modo molto diverso. US GAAP non costituisce un'opzione adatta per nessun'azienda, ciò che non sorprende più di quel tanto. 53 partecipanti sono dell'avviso che con gli standard esistenti sussista una scelta sufficiente per la presentazione dei conti e che le esigenze degli ospedali siano sufficientemente coperte. Di questi 53 però, 13 cliniche sono del parere che sarebbe sensato disporre di un manuale di H+ analogamente a REKOLE® e 2 cliniche pensano che una FER specifica per gli ospedali potrebbe aiutare a coprire ancora meglio le esigenze specifiche. 18 asseriscono che gli standard esistenti non soddisfano le esigenze. Di questi 18, 8 ospedali sono dell'avviso che una FER propria sarebbe d'aiuto e 10 partecipanti sono favorevoli a un manuale di H+. Oltre il 45 % delle aziende esterna così la necessità di disposizioni e spiegazioni ulteriori. Il 62 % dei partecipanti non conosce il termine di IPSAS e il 57 % non sapeva che IFRS ha lanciato uno standard per PMI. La domanda relativa a questi due standard è interessante, dato che gli stessi rivestono un interesse particolare per aziende pubbliche e PMI del settore ospedaliero.

Previsione / tendenze

Come è possibile dimostrare con l'analisi del sondaggio relativo alla presentazione dei conti degli ospedali svizzeri, negli ultimi dieci anni vi sono stati diversi cambiamenti. Anche se gran parte degli ospedali allestisce ancora la propria presentazione dei conti esclusivamente secondo H+ e ora secondo REKOLE[®], e le disposizioni del Codice delle obbligazioni e del diritto cantonale vi è però comunque un numero crescente di ospedali che applica di propria iniziativa standard nazionali o internazionali oppure prevede una loro implementazione nel corso dei prossimi anni. Questa evoluzione sarà certamente sostenuta dal crescente consolidamento degli ospedali pubblici verso aziende giuridicamente autonome, dalle tendenze generali di consolidamento e dalla pressione dei costi. Un ruolo importante nello sviluppo futuro sarà ricoperto certamente dalle decisioni dei singoli Cantoni, dai requisiti posti dalle casse malati alla trasparenza e comparabilità e dal comportamento dei creditori secondo Basilea II. Per il settore potrebbero pure essere caratterizzanti la revisione del diritto azionario ed eventuali adeguamenti alla prassi europea. Uno sguardo oltre frontiera, verso la Germania, evidenzia un quadro diverso. Penter e Kohler partono dal presupposto che entro il 2010 gran parte degli ospedali tedeschi stilerà i propri bilanci secondo IFRS. A giustificare tale affermazione sono le disposizioni legali esistenti nell'area dell'UE, che favoriscono una presentazione dei conti secondo IFRS, così come ulteriori cambiamenti economici. Per la presentazione dei conti ospedalieri in Svizzera attualmente non si delineano tendenze verso un maggior impiego di IFRS. L'unica azienda che fa uso di IFRS nel settore ospedaliero considera IFRS piuttosto non idoneo per gli ospedali e a suo tempo ha effettuato il passaggio unicamente perché vi era la richiesta in tal senso da parte dei proprietari orientati verso il mercato internazionale. La densità normativa di IFRS è considerata deleteria per la prassi e l'esperienza ha dimostrato che neppure le società di revisione che non hanno molti mandati IFRS denotano difficoltà nell'interpretare correttamente le singole raccomandazioni. Sorprende la quota parte del 25 % che considera lo standard da loro impiegato non sufficiente per quanto riguarda la trasparenza e la comparabilità. È altresì degna di nota la quota parte del 45 % che desidera raccomandazioni ulteriori nel settore di H+ o di FER. In questo settore potrebbero aprirsi opzioni interessanti. Nel settore della presentazione dei conti per gli ospedali H+ dispone di una posizione molto forte e viene impiegato a larga scala. Se nel settore della presentazione dei conti finanziari potessero essere suscitate tendenze simili verso l'armonizzazione come con REKOLE[®], questo costituirebbe un passo importante verso la trasparenza e la comparabilità. Il sondaggio ha permesso di mostrare che soprattutto aziende ospedaliere di dimensioni maggiori e aziende sorte in seguito a fusioni applicano sempre più Swiss GAAP FER. Anche l'affermazione di diversi partecipanti che considerano Swiss GAAP FER uno standard adatto e desiderano una FER propria, comporta implicazioni importanti. Lo scenario possibile per il futuro sembra dunque essere quello di una crescente applicazione di Swiss GAAP FER nel settore ospedaliero.

Catalogo delle domande

Dichiarazioni sulla impresa:

Nome della impresa:

Prenome, Nome:

Funzione:

E-Mail:

Domande del rappresentante e la forma giuridica della sua impresa:

Chi è il rappresentante della sua impresa?

- Pubblico
- Privato con sovvenzione
- Privato

Quale la forma giuridica della sua impresa?

- Società anonima
- Società con responsabilità limitata
- Comunale
- Cantonale
- Società
- Fondazione legale privato
- Fondazione legale pubblico
- Altri:

Società anonima – Chi è azionista?

- Management
- Investitori
- Istanze pubblicamente

Domande della resa dei conti della sua impresa:

Quale lo standard della sua resa dei conti? (Diverse rispondere possibile)

- Direttiva H+
- Codice delle obbligazioni
- SWISS GAAP FER
- IFRS
- Prescrizioni cantonali
- Altri:

Puoi decidere liberamente lo standard o a regolamenti (p.e. cantonale) preposto?

- Sì
- No

Che sono gli elementi del suo bilancio di fine d'anno? (Diverse rispondere possibile)

- Bilancio
- Il calcolo dei profitti e delle perdite
- Il calcolo dei fondi

- Numeri distintivi
- Sviluppo di capitale proprio
- Tabulato degli impianti
- Appendice

A un bilancio di fine d'anno consolidato?

- Sì
- No

Chi fa la revisione del bilancio di fine d'anno?

- Impresa privata
- Impresa pubblica

Chi poi vedere il bilancio di fine d'anno?

- Dipartimento della sanità
- Tutti collaboratori
- Soltanto il management
- Azionisti
- Pubblico

In che maniera è la pubblicazione? (Diverse rispondere possibile)

- Internet
- Per spedizione
- Mettere a posti selezionati
- Assembla generale
- Giornali
- Altri:

Domande dello sviluppo dello resoconto:

Pensa che lo standard basta al esigenza di trasparenza e comparabilità?

- Sì
- No

A fatto un cambio del standard dei ultimi anni?

- Sì
- No

In caso di sì – da quale standard a cambiato e perché?

E previsto un cambiamento dei prossimi anni?

- Sì
- No

In caso di sì – quale standard vuole prendere e perché?

Domande generali della resa di conti:

Secondo lei quale standard è il più qualificato per un ospedale svizzero?

- Codice delle obbligazioni
- Direttiva H+
- SWISS GAAP FER
- IFRS
- US GAAP
- Altri:

Pensa che gli Standard esistenti bastano per i bisogni dei ospedali?

- Sì
- No

In caso di no – Quale sono meglio per i bisogni dei ospedali?

- FER Proprio per ospedali
- Manuale di H+ (Come il manuale REKOLE®)
- Altri:

Conosce l'espressione IPSAS (International Public Sector Accounting Standard)?

- Sì
- No

Lei sa che IFRS è fatto uno standard per imprese piccolo e di grandezza media?

- Sì
- No