

**Høringsuttalelse fra Helse Sør RHF til
forslag til endring i Helseforetaksloven § 43
med tilhørende forslag til ny forskrift om
regnskapsføring av anleggsmidler**

Helse- og omsorgsdepartementet
Vedlegg 1
S.nr. 200404377- 22

0. Sammen drag og konklusjon	3
1. Innledning	5
2. Sykehusreformen intensjoner	5
3. Helseforetaksloven § 43	6
4. Konsekvenser av lovendring og ny forskrift	7
5. Sammenlignbarhet med private sykehus	9
6. Spesifiseringer av forskriftens innhold - avklaringer	9

0. Sammendrag og konklusjon

Ved etableringen av helseforetakene ble det lagt vekt på å få fram mest mulig korrekte verdier på anleggsmidler som ble skutt inn ved tingsinnskudd gjennom statens overtakelse av virksomhet som følge av sykehusreformen. Dette ble gjort for at foretakets regnskap i årene etter overtakelsen skulle gi et mest mulig reelt bilde av status (balanse) og prestasjon (resultat).

Ett av formålene med sykehusreformen var å synliggjøre kostnader knyttet til bruken av innsatsfaktorer; herunder også kapital. Gjennom slik synliggjøring skulle myndighetene få bedre oversikt over utnyttelsen av ressursene og inspirere til mer bevisste holdninger om bruken av ressursen kapital ved å anvende retningslinjer for regnskapsføring gitt i regnskapsloven. Dersom verdiene av eiendelene ikke lenger er reelle, vil ikke kapitalkostnaden være basert på reelle verdier.

De forslagene til endringer av regnskapsføring av anleggsmidler som nå er ute på høring vil bidra til å svekke verdien av helseforetakenes regnskaper på to måter:

- For det første vil reduserte verdier på anleggsmidlene uten basis i en verdsettelsesmodell bidra til å undervurdere verdien av den kapitalen som medgår i produksjon av helsetjenestene. **Helse Sør anser det alminnelig aksepterte system i regnskapsloven og god regnskapskikk for å være det beste grunnlaget for regnskapsføring av anleggsmidler**
- For det andre vil det å redusere de årlige avskrivningene gjennom å fastsette lengre avskrivningstider enn det som er anbefalt av fagmiljøene og dermed er ansett som god regnskapskikk bidra til å undervurdere de årlige kostnadene som knytter seg til bruken av kapitalen (kapitalslitet).

Begge disse effektene bidrar til å svekke regnskapet som informasjonskilde og styringsinstrument, og skjuler de reelle effektiviseringskravene.

Helseforetakene er over tid avhengig av at eier bidrar med inntekter til å dekke kapitalkostnadene. Fremtidige kontantstrømmer endres ikke av endringer i regnskapsprinsippene. Behovet for reinvesteringer er ikke påvirket av hvilke regnskapsregler som gjelder. Bevisst underfinansiering bidrar til å svekke helseforetakenes produksjonsevne i det lange løp. God regnskapskikk krever at en slik praksis klart fremgår av foretakenes regnskaper.

Det fremgår i forslaget til statsbudsjett for 2005 at helseforetakene settes i stand til å gjenanskaffe kun om lag 2/3 av den totale bygningsmassen (i forslaget til ny forskrift er dette tallet for Helse Sør 61,7 %). For å ivareta sørge for ansvaret er det nødvendig å gjøre investeringer for å legge til rette for strukturelle endringer. Investeringer må også gjennomføres for å opprettholde tilfredsstillende medisinsk kapasitet og kvalitet som følge av demografiske og teknologiske endringer. Allerede planlagte og vedtatte utbygginger (bla etter føringer gitt fra HOD) vil kreve store investeringer fremover, i tillegg til at Helse Sør pr. 01.01.2002 hadde et betydelig vedlikeholdsetterslep.

På grunn av de ovennevnte forhold er det lite sannsynlig at Helse Sør vil ha mulighet til å redusere sitt investeringsnivå vesentlig de nærmeste 10 årene. For å imøtekomme kravet om kapitalrasjonalisering på om lag 1/3 av bygningsmassen må derfor salg av bygg, sammenslåing av enheter, og nedbygging av enheter vurderes. Dersom myndighetene har som målsetting å redusere arealbruken betydelig, er det en fordel at dette uttrykkes klart, og at helseforetakene får anledning også politisk til å foreta strukturelle tilpasninger slik at det over tid kan bli reelt samsvar mellom inntekter til å dekke avskrivninger og kapitalslitet.

Konklusjon

Helse Sør RHF mener at regnskapene, som styrings- og beslutningsunderlag, må avspeile anleggsmidlenes reelle kostnader, gjennom fastsettelse av reelle verdier og avskrivningstider basert på reelle levetider. Det synes klart at dette ikke vil være tilfelle hvis de foreslåtte forskriftene vedtas. Både for lav verdisetting og for lange avskrivningstider vil i realiteten innebære effektiviseringskrav, som burde fremkomme direkte i finansregnskapet/ offisielle årsregnskapet. Regnskapene vil samtidig gi misvisende styringsincitament.

Helse Sør mener at regnskapsloven bør følges fullt ut for alle anleggsmidler – også de som ble overtatt pr. 01.01.02. Ulik regnskapsmessig behandling, avhengig av anskaffelsestidspunkt, er ulogisk i et enhetlig styringssystem.

Helse Sør er uenig i HOD's forslag til endring av helseforetaksloven, når målsettingen med endringen kun er gjort for å tilpasse avskrivningene til tilskuddsnivået. En slik endring vil ta bort et av de viktigste fundamentene ved reformen - nemlig å synliggjøre hva innsatsfaktorene, herunder kapital, reelt koster.

Helse Sør mener at å innføre en forskrift som avviker fra regnskapsloven og god regnskapskikk vil medføre at privateide sykehus ikke vil kunne sammenlignes med offentlig eide sykehus da de følger ulike prinsipper for regnskapsføring av anleggsmidler.

1. Innledning

I st.prp. nr. 1 (2004-2005) varslet HOD at de skulle legge fram forslag til endringer i helseforetaksloven for å kunne fastsette forskrift om regnskapsføring av anleggsmidler. Disse forslagene foreligger nå til høring, og Helse Sør vil i med dette notatet svare på høringsutkastet.

Innhold i forslaget til lovendring

Forslaget innebærer at helseforetakslovens § 43 tillegges et nytt 3 ledd, slik at det gis en forskriftshjemmel for å vedta en forskrift om regnskapsføring av anleggsmidler som helseforetakene overtar eiendomsretten til, både når dette skjer i forbindelse med overtakelse av ansvaret for offentlige oppgaver og i forbindelse med omdanning, jfr. § 50.

Innhold i forslaget til forskrift

Forslaget innebærer at man ikke lenger skal følge regnskapslovens bestemmelser for anleggsmidler overtatt i forbindelse med sykehusreformen. For disse anleggsmidlene skal forskriftens bestemmelser gjelde. I forskriften er det skissert en nedjustering av åpningsbalansen til 11,8 mrd kr (38,3 %) for Helse Sør (ref. forskriftens § 3). Det foreslås videre å benytte lengste levetider innenfor anbefalt intervall for avskrivninger for bygg, inkl tekniske installasjoner, samt å benytte en sjablongmessig dekomponering på åpningsbalanseverdiene (ref. forskriftens § 4). Forskriften regulerer ikke dekomponering for anleggsmidler og avskrivningsplaner for anleggsmidler anskaffet etter 1.1.2002. Disse skal fortsatt behandles etter regnskapsloven.

2. Sykehusreformen intensjoner

Et av formålene i sykehusreformen var å synliggjøre kostnader knyttet til bruken av innsatsfaktorer; herunder også kapital. Gjennom slik synliggjøring skulle myndighetene få bedre oversikt over utnyttelsen av ressursene og å inspirere til mer bevisste holdninger om bruken av ressursen kapital ved å anvende retningslinjer for regnskapsføring gitt i regnskapsloven. Det følger således av helseforetaksloven § 43 at regnskapslovens bestemmelser gjelder for foretak. Dette innbar at helseforetakene skulle føre regnskap etter regnskapslovens regler og prinsipper, deriblant at eiendeler blir ført i balansen og kostnaden fordelt (avskrevet) over forventet økonomisk levetid. Dersom verdiene av eiendelene ikke lenger er reelle, vil ikke kapitalkostnaden være basert på reelle verdier.

Omdanning av sykehusene til helseforetak er hjemlet i helseforetaksloven § 50. Etableringen av helseforetakene er skjedd ved et kontantinnskudd på 100.000, og et tingsinnskudd i form av eiendeler og gjeld. Staten overførte 01.01.02 virksomhet og formuesposisjoner knyttet til spesialisthelsetjenesten til de regionale helseforetakene som umiddelbart overførte virksomhet og posisjoner til respektive datterhelseforetak i foretaksgruppen. Som følge av at virksomhetene i all hovedsak tidligere har ført regnskap etter (fylkes)kommunale prinsipper, var det ikke data tilgjengelig for å kunne benytte kontinuitetsprinsippet (videreføring av balanseførte verdier i tidligere virksomhet) ved overføringene.

Som en konsekvens av at det blant annet ikke forelå noen kontinuitetsverdier som kunne vært benyttet som grunnlag for verdsettelsen av driftsmidlene, ble det høsten 2001 satt i gang et

arbeid i regi av Helsedepartementet med fastsettelse av verdier på eiendeler for alle sykehusene i Norge. Bygninger, tomter, etc. ble taksert av 3 ingeniørfirmaer. Takseringen ble gjennomført etter en felles metodikk. For bygninger ble det tatt utgangspunkt i en gjennomsnittlig anskaffelseskost pr. kvm for bygging av nytt sykehus. Det ble gjort fradrag for slit og elde, teknisk og funksjonell standard etc. Videre foretok ingeniørmiljøene en vurdering av normal levetid for bygninger inkludert faste installasjoner. Ved verdifastsettelsen ble også gjenværende levetid vurdert av fagmiljøene.

En alternativ verdsettelse av anleggsmidlene vanskeligjøres da det ikke er noen reell markedstilknytning, verken for driftsmidlene eller de ”produktene” som de kan generere. Det finnes f.eks. ikke noe reelt fungerende marked for sykehusbygg mv. Dermed eksisterer det ingen netto salgsverdi eller ”markedsverdi” for bygg mv. som kan danne grunnlag for vurdering i åpningsbalanse eller senere nedskrivning. Det finnes heller ikke noe alternativt marked for helsetjenester, som gir grunnlag for å anslå hva en privat eier av driftsmidlene kunne ha tjent på driften. Dermed er en også avskåret fra en indirekte beregning av driftsmidlenes virkelige verdi. Ved verdifastsettelsen av byggene ble derfor gjenanskaffelsesverdien lagt til grunn.

3. Helseforetaksloven § 43

Følgende er hentet fra Ot.prp nr 66 2000-2001, som dannet grunnlaget for sykehusreformen.

”Helseforetakene skal underlegges Regnskapsloven. Dette betyr bl.a. at kapitalutstyr blir aktivert og deretter kostnadsberegnet ved årlige avskrivninger, noe som innebærer at verdiforringelser og slitasje på eiendom og utstyr kommer fram på utgiftssiden i budsjett og regnskap. Dette legger grunnlaget for en bedre håndtering av verdiene i bygg og utstyr enn det man ser i dag, bl.a. ved at bruken av kapital som innsatsfaktor avveies mot bruken av andre innsatsfaktorer. Et viktig mål med sykehusreformen er å legge til rette for en bedre ivaretagelse av de verdier som ligger investert i kapital, samt å sikre en bedre ressursbruk ved at helseforetakene får ansvar for å se drifts- og kapitalressursene i sammenheng.”

Hensikten med å vise avskrivninger i resultatregnskapet er å vise de reelle kostnadene ved bruk av varige driftsmidler. En direkte konsekvens av å nedjustere åpningsbalanseverdien for varige driftsmidler lavere enn bruksverdi er at årlig kostnad for avskrivningene i regnskapet ikke lenger gir uttrykk for reell kostnad ved driften.

Regnskapsloven bygger på 10 grunnleggende regnskapsprinsipper; herunder transaksjonsprinsippet (RL § 4-1 nr. 1: ”Transaksjoner skal regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet”). Det er derfor utvilsomt at så lenge helseforetakene kjøper driftsmidler som medisinteknisk utstyr, bygg o.l. fra en uavhengig part skal driftsmiddelet i første omgang balanseføres til kostpris, jf. RL § 5-3 første ledd, som er identisk med virkelig verdi av vederlaget.

I etterfølgende perioder skal anleggsmidler, herunder driftsmidler, vurderes til anskaffelseskost minus avskrivninger, og eventuelt nedskrives til virkelig verdi (*bruksverdi for helseforetakene*) (RL § 5-3 annet og tredje ledd). Det er derfor en nær sammenheng mellom transaksjonsverdien man overfører driftsmidler med ved etablering av helseforetaket, og den verdi man kan oppføre driftsmidler til.

Levetiden for bygningstekniske komponenter vil være gjenstand for betydelig skjønn. Man står likevel ikke fritt med hensyn til å bestemme avskrivningstiden. Skjønnen for levetiden må være begrunnet og skal bygge på beste estimat for forventet økonomisk levetid.

Siden helseforetakene ikke har målsetting om overskudd er formålet med regnskapet å vise et mest mulig riktig bilde av kostnadsbruken/-oppførelsen. Driftsmidler er gjenstand for slit og elde over tid og dette representerer en kostnad. Dersom helseforetakene i sin åpningsbalanse legger til grunn en lavere verdi på driftsmidler enn beregnet gjenanskaffelsesverdi fratrukket slit og elde, vil avskrivningene bli lave de første årene. Etter hvert som helseforetakene gjør nyanskaffelser og balansefører disse til anskaffelseskost, vil avskrivningene så øke. En slik fremgangsmåte vil ikke gi et riktig og konsistent bilde av de reelle kostnadene til helseforetakene i dag eller i fremtiden.

4. Konsekvenser av lovendring og ny forskrift

Forskriftens innhold

Forskriften justerer avskrivningsgrunnlaget til om lag 67 % (for Helse Sør er justeringen til 61,7 %) av gjenanskaffelsesverdien i den opprinnelige verdisettingen av åpningsbalansen. Samtidig understrekes det i brevet om høringsutkastet at forskriften ikke skal regulere første gangs innregning for anleggsmidler som helseforetakene har anskaffet etter 01.01.02. I brevet til høringsutkastet understrekes det også at endringen ikke medfører noen endringer i inntektsgrunnlaget til de regionale helseforetakene.

I forslag til endring av lovteksten omtales ikke åpningsbalansen 01.01.02 særskilt. Det åpnes generelt for at det ved forskrifter kan endres regnskapsføring av anleggsmidler som foretaket overtar eiendomsretten til, når det skjer overtakelse av ansvar for offentlige oppgaver og i forbindelse med omdanning.

Forskriften vil medføre en praksis hvor et anleggsmiddel får en ulik verdi avhengig av når det er aktivert. Anlegg kjøpt før 01.01.02 har verdsettes til 67 % av antatt verdi, mens anlegg kjøpt etter 01.01.02 verdsettes til 100 % anskaffelseskost.

Nedjustering av balanseverdiene pr 1.1.02 – skjulte effektiviseringskrav.

Åpningsbalansen med en foreslått nedjustering på 38,3 % innebærer at faktiske kapitalkostnader undervurderes i finansregnskapene som viser et for godt resultat. Dette medfører skjulte effektiviseringskrav ved reinvesteringer, og lønnsomheten ved å avhende kapital undervurderes.

Denne nedjusteringen gjøres for å tilpasse åpningsbalansene til fastsatt inntektsramme til dekning av avskrivninger, basert på investeringsnivået på 90-tallet. Det er imidlertid et åpent spørsmål om 90-tallet er representativt etter investeringsboomen på 70- og 80 tallet. Hagenutvalget bemerker da også at "*.. Det kan argumenteres for at det er et betydelig investeringssetterslep innenfor sektoren, og at bevilgningene derfor bør økes.*" Mange investeringer ble dessuten utført over vedlikeholdsbudsjetter, og er dermed trolig ikke med i tallgrunnlaget.

Nedjusteringen tilsvarer et bortfall av bygningsareal for Helse Sør på nær 400 000 m². Helse Sør disponerer i dag i overkant av en million kvadratmeter bygningsareal. Spørsmålet som

reises i denne forbindelse er om det er mulig å drive dagens virksomhet med 38 % mindre realkapital, og om det er politisk gjennomførbart.

For å redusere de negative effektene av underfinansiert realkapital må behovet for areal diskuteres. Dette reiser spørsmål som:

- Hva er konsekvensene for framtidige investeringer?
- Skal det selges/avvikles lokaler ved enkelte sykehus?
- Hvilke sykehus kan avvikles?
- Må deler av bygningsmassen bevisst utsettes for forfall?
- Kan finansiering av investeringer gjøres ved effektivisering innenfor driften, utover balansekravet – eller retttere sagt: hvordan kan investeringer utløse slike effektiviseringer?

Som en konsekvens av nedjusteringen må strukturdebatten tas nå. Politisk har det vist seg at en slik strukturdebatt er særdeles vanskelig.

Regnskapslovens bestemmelser gjøres ikke gjeldende for anleggsmidler overtatt ifm reformen.

Det ble i forbindelse med sykehusreformen vedtatt at foretakenes regnskap skulle avlegges i samsvar med regnskapslovens bestemmelser - ref helseforetaksloven § 43. Forslag om lovendring (innføring av nytt 3. ledd i § 43) og fastsettelse av forskrift gjeldende fra og med regnskapsåret 2004 foreslår at forskriften skal regulere regnskapsføringen for anleggsmidler overtatt i f.m. reformen.

Driftsmidler overtatt ifm reformen utgjør størsteparten av helseforetakenes balanse. En slik forskriftsregulering vil medføre at man vil ha ulike målelementer inne i resultatet avhengig av anskaffelsestidspunktet. Med ulike målelementer menes at man både vil ha avskrivninger beregnet etter regnskapslovens bestemmelser og avskrivninger beregnet etter forskriftens bestemmelser. Eksempelvis vil bygg anskaffet før og etter reformen ha vidt forskjellige avskrivninger tiltross for i utgangspunktet lik "kostpris".

Dekomponering av anleggsmidler

Den sjablonmessige dekomponeringen synes å være realistisk som et gjennomsnitt, men den vil komme til å gi utslag, som for eksempel høye verdier på ikke-eksisterende anlegg. Å gå over til en sjablonmessig dekomponering synes unødvendig, siden dekomponeringen allerede er vurdert pr. bygg av de tekniske fagmiljøene i 2001, og gjennomgått og kvalitetssikret av HF'ene ifm. regnskapet for 2003.

Avskrivningstider på anleggsmidler

Forskriften legger opp til å bruke de lengste levetidene innenfor de intervaller som er anbefalt av de tekniske miljøene. Samtidig understrekes det i brevet fra departementet at forskriften ikke skal regulere avskrivningsplanen på anlegg anskaffet etter 01.01.02.

Ved å bruke de lengste levetidene vil avskrivningskostnaden i regnskapet bli redusert i forhold til anbefalinger gitt av tekniske fagmiljøer. En økning av avskrivningstidene på anleggene ut over reelle økonomiske levetider vil medføre at helseforetakene viser for godt resultat i de førstkommende år. Hvis det reelle kapitalslitet er høyere enn avskrivningene vil dette innebære at et eventuelt underskudd skyves frem i tid, og innbærer i realiteten framtidige skjulte effektiviseringskrav – i tillegg til de skjulte effektiviseringskravene ved for lave

åpningsbalanser. Erfaringstall som er innsamlet og analyser av AS Bygganalyser tilsier at de foreslåtte avskrivningstider er gjennomsnittlig ca 60 % lengre enn de reelle dekomponerte levetider for helsebygg.

Nedskrivingsbehov ved avhending

Økte levetider kan medføre at helseforetakene må gjennomføre nedskrivninger av utstyr/bygg som er utdatert og tas ut av drift, eller hovedombygges, før de er ferdig avskrevet. Dette er nedskrivninger som kan påvirke fremtidige resultater i helseforetakene, og ved å benytte for lange avskrivningstider øker sannsynligheten for slike nedskrivninger, jfr. punktet over.

5. Sammenlignbarhet med private sykehus

Et viktig prinsipp i regnskapsloven er at regnskapene skal kunne danne grunnlag for sammenligning mellom foretak. Dette gjelder ikke bare mellom helseforetak, men også mellom andre foretak og selskap som er underlagt regnskapslovens bestemmelser. Vedtak av en spesialbestemmelse for helseforetak i Norge vil stride mot intensjonene som ble lagt i de norske regnskapsreglene. Et unntak fra regnskapsloven knyttet til anleggsmidler for helseforetakene vil derfor medføre at helseforetakene ikke konkurrerer på like vilkår med øvrige selskaper og institusjoner innen helsevesenet som er underlagt regnskapsloven. Vi forutsetter at HOD har vurdert om dette er ikke-diskriminerende ifht gjeldende EØS regler.

Regnskapsloven bygger også i stor grad på internasjonale bestemmelser for å kunne foreta sammenligninger av regnskap mellom norske og utenlandske selskaper.

6. Spesifiseringer av forskriftens innhold - avklaringer

På grunn av at den endelige fastsettelsen av åpningsbalansen har vært uavklart har det blitt brukt mye ressurser på arbeid med åpningsbalansen i forbindelse med årsoppgjørene for 2002 og 2003. For å unngå samme situasjon for 2004, er det viktig å avklare den endelige fastsettelsen av åpningsbalansen så raskt som mulig.

Helse Sør mener at en del forhold må avklares i forbindelse med innføring av eventuelt ny forskrift. Dette gjelder blant annet:

- Hvilke verdier omfatter åpningsbalansen verdsatt i forskriften til 11,8 mrd. kroner? Skal f.eks. ikke avskrivbare verdier som f. eks tomter, personalboliger og kunst inngå? Hvordan behandles anlegg under utførelse pr. 01.01.2002?
- I forskriften fremgår det at de regionale helseforetakene fastsetter verdiene i årsregnskapene til helseforetakene de eier innenfor de totale rammer. Betyr dette at Helse Sør RHF gis anledning til å fastsette anleggsverdiene, blant annet innen forskjellige anleggsgrupper, eller må det benyttes et fastsatt prosentfradrag på alle anlegg og alle helseforetak? Helse Sør RHF vil sterkt understreke behovet for å kunne fordele ulike nedjusteringer på nye og gamle bygg ut fra en faglig vurdering.
- Hva legges i begrepet anleggsmidler? Inkluderer det alle balansepostene innenfor gruppen anleggsmidler dvs. immaterielle, materielle og finansielle anleggsmidler?

- Skal overtakelser gjort etter 01.01.02, som rusinstitusjoner og Nordagutu opptreningscenter, omfattes av forskriften og inngå i den fastsatte rammen på 11,8 mrd. kroner?