

Helse- og omsorgsdepartementet
Postboks 8011 Dep.
0300 Oslo

Helse- og omsorgsdepartementet		
Saksnr.: 200404377	Dok.nr.: 27	The Norwegian Institute of Public Accountants
Arkivkode: 541.3	Journ. dato: 13/12/04	P.O. Box 5864 Majorstuen N-0808 OSLO Pilestredet 75 D
Avd.: EIA	Sakerst.: MAR	Telephone: +47 23 36 52 00 Fax: +47 22 69 05 55 firmapost.dnr@revisornett.no
U.off.:		www.revisornett.no

Deres ref 200404377-/MAR

Oslo, 10. desember 2004

Høring - "Utkast til endring i helseforetaksloven og utkast til forskrift om regnskapsføring av anleggsmidler overtatt av regionale helseforetak og helseforetak ved etablering".

Vi viser til Deres brev av 26.10.2004

Bakgrunnen for forslaget har som departementet påpeker vært å tilpasse resultatmålingen i årsregnskapet til de premisser som ligger til grunn for Stortingets årlige budsjettvedtak.

Den norske Revisorforening vil sterkt fraråde å gå videre med forslaget slikt det er fremmet. Forslaget innebærer et så vesentlig avvik fra regnskapslovens alminnelige bestemmelser at foretak som følger forskriften etter vårt syn ikke kan avlegge et regnskap i tråd med god regnskapsskikk. Dersom forslaget ønskes vedtatt, mener vi at man bør ta skrittet fullt ut og oppheve tilknytningen til regnskapsloven for helseforetakene .

Å fjerne knytningen mot regnskapsloven vil imidlertid ikke være i tråd med de drøftinger som ligger til grunn i Ot.prp. 66 (2000-2001) og som er fulgt opp av Stortinget. Det fremheves her at rapportering av resultater etter regnskapslovens prinsipper foruten driftskostnadene også vil synliggjøre kostnadene ved bruk av kapital. Under pkt 2.5.2 sies det bl.a. "*Kostnadene ved bruk av kapital kommer frem som en utgift over tid som virksomheten må skaffe en inntektsside til. En foretaksorganisering med bruk av prinsippene i regnskapsloven vil inspirere til langt mer bevisste holdninger om bruken av ressursen kapital.*"

I merknad til § 44 i Ot.prp. 66(2000-2001) sies det videre: "*Bestemmelsens første ledd fastsetter at regnskapsloven i sin helhet gjelder for regionalt helseforetak og for helseforetak. Herunder at både regionalt helseforetak og helseforetak skal føre regnskap etter regnskapslovens regler og prinsipper. Det medfører blant annet at det etableres en regnskapsmessig balanse der det gis en samlet oppstilling over foretakets eiendeler (aktiva), samt egenkapital og gjeld (passiva). Det etableres et resultatorientert regnskapssystem, til forskjell fra dagens finansielle regnskapssystem*"

i statlige og fylkeskommunale virksomheter. Dette innebærer blant annet at alle eiendeler blir ført i balansen og aktivert, slik at årlige avskrivninger kommer frem.”

Formålet med resultatregnskapet

Formålet med et resultatregnskap satt opp etter regnskapslovens bestemmelser og god regnskapsskikk er å måle inntekter og kostnader slik at resultatet gir uttrykk for om foretaket reelt sett forbruker mer eller mindre enn det omsetter av varer og tjenester. Dersom det lages regnskapsregler som gjør det tillatt å regnskapsføre lavere avskrivninger/kostnader enn det som er reell kostnad, forstyrres hele hensikten med regnskapet. Dersom takstene i den opprinnelige verdsettelsen gir et riktig bilde av anleggsmidlenes gjenanskaffelsesverdi, men det likevel lages regler om kun å regnskapsføre 2/3 av denne verdien, betyr dette at avskrivningene blir 1/3 for lave i forhold til hva som er den virkelige kapitalkostnaden. Dette gjør etter vårt syn regnskapet lite egnet for økonomisk måling. Dersom man mener at takstene i den opprinnelige verdsettelsen er feil, må løsningen være å gjøre en ny gjennomgang av disse.

Det reelle finansieringsbehovet er det samme uavhengig av regnskapsføringen. Dersom realiteten er at foretaket går med underskudd, må regnskapet vise dette. Ellers kan det hevdes at regnskapet ikke gir uttrykk for den økonomiske realitet, noe som etter vår oppfatning ikke er akseptabelt.

Økonomisk levetid på anleggsmidler

Ifølge regnskapsloven § 5-3 annet ledd skal anleggsmidler som har begrenset økonomisk levetid avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan. Det følger av regnskapsloven § 4-2 at det ved usikkerhet skal benyttes beste estimat. Dette innebærer bl.a. at det skal benyttes beste estimat på økonomisk levetid. Dersom dette estimatet endres, noe som både kan skyldes ny kunnskap eller faktiske hendelser, skal avskrivningsplanen endres. Å fastsette økonomisk levetid i en forskrift, selv om dette er gjort ut fra beste kunnskap på et gitt tidspunkt, vil derfor på et senere tidspunkt kunne bli feil og heller ikke hensynta ulikheter mellom anleggsmidlene.

Avskrivningsplan og vedlikehold

Avskrivningsplanen skal normalt ta høyde for nødvendig vedlikehold. Periodisering av vedlikehold gjennom avskrivninger innebærer at komponenter i et driftsmiddel som har kortere økonomisk levetid enn resten av driftsmidlet, avskrives separat over sin kortere levetid. Manglende vedlikehold vil medføre en raskere avskrivningstakt enn opprinnelig estimert, da dette vil forkorte levetiden til anleggsmidlene.

Dersom nødvendig vedlikehold ikke tas hensyn til via avskrivningsplanen, vil vedlikehold i stedet måtte periodiseres gjennom vedlikeholdsavsetning. Dette betyr derfor at for lave avskrivninger må oppveies av resultatføring av tilsvarende høyere vedlikeholdskostnader. Vedtakelse av forskriften vil derfor ikke endre målingen av resultatet, slik formålet synes å være.

Konsekvenser av forslaget

Dersom forslaget skulle bli vedtatt, vil dette kunne medføre problemer med sammenlignbarhet både over tid og med private sykehus. Etter hvert som nye bygg/driftsmidler anskaffes til virkelig verdi og med riktige avskrivningstider, vil avskrivningskostnadene gradvis øke. Helseforetakene vil få tilsynelatende svakere resultater – uten at dette er reelt. Det vil bli store forskjeller mellom foretak som har anskaffet store deler av anleggsmidler før 1. januar 2002 og foretak som senere bygger nytt.

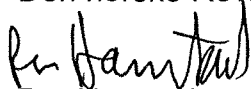
I forhold til private sykehus vil en overføring av driftsmidler til 2/3 av full verdi (som foreslått) og for lave avskrivninger medføre at de private sykehusene vil vise et forholdsmessig dårligere resultat til tross for en like effektiv drift. Det kan derfor også stilles spørsmål ved om dette kan medføre konkurransevridning i strid med EØS-reglene.

Vi har som nevnt ovenfor konkludert med at et årsregnskap som foreslått regulert, tvisomt vil kunne hevdes å samsvare med god regnskapsskikk. Dette vil i så fall også kunne få konsekvenser for revisors beretning hvor revisor skal bekrefte at regnskapet er i samsvar med god regnskapsskikk og i tillegg gir et rettviseende bilde.

Forslaget vil videre innebære en del praktiske problemer. Spørsmål det er relevant å stille vil være: Fra hvilket tidspunkt skal verdiene korrigeres? Er det inngående balanse i det året forskriften gjelder fra som skal korrigeres? Hvordan skal reduksjonen i verdi fordeles på de ulike anleggsmidler herunder fordeling på ikke avskrivbare anleggsmidler, og hvordan fordelingen skal skje mellom de enkelte helseforetak i regionen? Hva skal skje med strukturfondet i forbindelse med reduksjonen? Forskriftsforslaget er også utydelig på hvorvidt de foreslåtte levetider skal regnes fra opprinnelig anskaffelsestidspunkt eller fra 1.1.2002. Vi antar det menes opprinnelig anskaffelsestidspunkt, noe som i så fall bør presiseres.

Avslutningsvis stiller vi også spørsmål ved om det er anledning til å vedta forskriften med tilbakevirkende kraft for 2004 dersom den foreslåtte lovendringen først blir vedtatt i 2005.

Med vennlig hilsen
Den norske Revisorforening



Per Hanstad
Administrerende direktør



Harald Brandsås
Fagdirektør