

Mellom politikk og marked - om styringsutfordringer i statlige helseforetak

Forfattere: [Inger Johanne Pettersen](#), [Kari Nyland](#) Publisert: [4/2008](#)

I de siste par tiår har sykehussektoren i Norge gjennomgått omfattende reformer. Likevel preges sykehusene fremdeles av store – og økende – driftsunderskudd. Det er et dilemma at sektoren på tross av kontinuerlig reforminnsats med sikte på å utvikle effektive eier- og driftsformer, fremdeles viser liten evne til å innpasse driften innen de ressursrammer som vedtas av myndighetene.

Denne artikkelen diskuterer noen av utfordringene når det gjelder økonomistyring i helseforetakene. Vi vil spesielt se på de utfordringene innføring av regnskapsprinsippet har skapt. Videre viser vi at myke budsjettbetingelser ser ut til å ha legitimert helseforetakenes budsjettoverskridelser som igjen har gitt økt kortsiktig gjeld, redusert egenkapital og en utfordrende likviditetssituasjon.

Vi starter med å presentere et generelt bilde av reformer i offentlig sektor. Deretter beskrives endringene i sykehusenes forhold til staten gjennom overgangen fra forvaltningsorganisasjoner til helseforetak. Vi drøfter spesielt innføringen av regnskapsprinsippet som en del av reformtiltakene. Data om helseforetakenes økonomiske situasjon blir kort analysert, og vi avslutter med noen refleksjoner omkring økonomistyring i teori og praksis.

Innledning

Det er gjennomført omfattende reformer på både tilbuds- og etterspørselssiden generelt i offentlig sektor i Norge. Denne reformstrategien ble beskrevet allerede i innstillingen fra Hermanssen-utvalget (NOU 1989:5). Dette utvalget skisserte en utvikling i retning av mer differensierte statlige selskapsformer og overgang fra forvaltningsorganisasjon til mer varierte selskapsformer.

Reformene har vært omfattende og varierte, og de samles gjerne under overskriften New Public Management, som kjennetegner en internasjonal reformtrend fra 1980-årene og framover. Reformene i helsesektoren har mange likhetstrekk med reformer for øvrig i offentlig sektor. Dette gjelder økt grad av delegering i form av budsjettfullmakter – gjerne kombinert med mål- og resultatstyring og fristilling av offentlige institusjoner. Videre finner vi sterkere grad av kundeorientering i form av fritt forbrukervalg av tjenester, ofte i kombinasjon med offentlig stykkprisfinansiering. Trenden inkluderer også ulike former for konkurranseutsetting gjennom deregulering av tidligere monopoliserte virksomheter og økt bruk av anbudskonkurranser. Privatisering i form av salg av offentlige virksomheter, spesielt offentlig eide kommersielle bedrifter, er også et kjennetegn internasjonalt.

I Norge har de offentlige reformene stort sett vært konsentrert omkring budsjett- og styringsreformer og kundeorientering, mens konkurranse og privatisering i mindre grad er blitt brukt for å effektivisere offentlig tjenesteproduksjon. Som et viktig element i styringsreformene er det også blitt gjort endringer i regnskapsprinsippene. Temaet for denne artikkelen er konsekvenser av disse endringene, som for sykehussektoren har vært særlig omfattende.

Fra forvaltningsorganisasjoner til foretak

Våre sykehus har siden 1980-årene og fram til i dag levert regnskap med store driftsunderskudd. Denne situasjonen har vært vedvarende på tross av de omfattende reformtiltakene som har vært siktet inn mot bedre styring i sektoren. Selv om det har skjedd endringer på både tilbuds- og etterspørselssiden, er styringsproblemene fremdeles uløste. Helse- og omsorgsminister Sylvia Brustad

uttalte følgende i sin redegjørelse for Stortinget om underskuddssituasjonen i sykehusene:

«Helseforetakene kan ikke fortsette å bruke mer penger enn de faktisk får tilført fra Stortinget [...] Slik kan helsetjenesten ikke fortsette. Det er grunnleggende udemokratisk.»

Aftenposten, 26.02.2008

Tidligere (fram til 2002) var sykehusene *forvaltningsorganisasjoner* som var direkte underlagt politisk myndighet. Forvaltningsorganiseringen ga det politisk ansvarlige nivået omfattende muligheter for styring. Likevel måtte landets fylkesting gjøre tilleggsbevilgninger og godkjenne store driftsunderskudd for sine sykehus i forbindelse med behandling av årsregnskapene, og de statlige sykehusene måtte tilsvarende få ekstra tilførsel av driftsmidler gjennom vedtak i Stortinget og i departementet. Sykehusene utviklet seg etter hvert i en retning som medførte at forvaltningsorganiseringen ble oppfattet som «gammeldags» og utilstrekkelig når det gjaldt eierstyring. De vedvarende styringsproblemene skapte også et spesielt stort reformpress i sykehussektoren.

Den viktigste endringen i statens eierstyring av sykehusene skjedde gjennom opprettelsen av *de regionale helseforetakene* (RHF-ene), som fra 1. januar 2002 overtok ansvar for planlegging, utbygging og drift av helseinstitusjoner fra fylkeskommunene, samt ansvar for spesialisthelsetjenestene utenfor institusjoner, offentlige poliklinikker, medisinske laboratorier, ambulansetjenesten og rusmiddelomsorg.¹ Styret i de regionale helseforetakene gjør de budsjettvedtak som tidligere ble gjort av fylkestingene, og den regionale helseforetaksadministrasjonen iverksetter og kontrollerer oppfølging av styrets vedtak.

Helseforetakene er egne juridiske enheter, og staten som eier utøver den øverste myndighet i foretaket i foretaksmøtet. Her kan helseministeren som eier gjøre beslutninger i saker som er av vesentlig betydning. I tillegg til saker som tas opp i foretaksmøtet, stilles det en rekke andre krav til de regionale helseforetakene. I bestillerdokumentet, som fra 2007 benevnes *oppdragsdokumentet*, stiller departementet vilkår til de regionale helseforetakene knyttet til årets bevilgning. Dette gjøres i form av en rekke formulerte krav (styringskravene) som så følges opp i styringsdialogen mellom RHF og departementet. I styringsdialogen brukes en rekke definerte indikatorer eller nøkkeltall knyttet til de enkelte målsettingene.

På etterspørselssiden er også flere endringer innført. Fastlegeordningen og fritt sykehusvalg samt en omfattende revisjon av helselovene med garantier om ventetider, ankemuligheter, muligheter for fornyet vurdering og rett til journalinnsyn gir i prinsippet en sterkere brukerorganisering. I juni 2008 uttalte den påtroppende helse- og omsorgsministeren Bjarne Håkon Hansen at den største utfordringen med hensyn til å få en bedre overordnet styring med helsesektoren og sykehusene ligger i å bedre samhandlingen mellom de enkelte leddene i behandlingsskjedene. I denne uttalelsen ligger en erkjennelse av at det ikke finnes enkle løsninger på de store styringsutfordringene i helsesektoren.

Styringsutfordringene

Vi har foran kort skissert de overordnede reformene som utgjør de viktigste rammene for styring av de statlige helseforetakene, og dette gir konturene av en kompleks og sammensatt sektor. I dette avsnittet avgrensner vi diskusjonen til å drøfte helseforetakenes økonomiske situasjon, og vi viser en del viktige utviklingstrekk. Spesielt peker vi på konsekvenser ved innføring av regnskapslovens bestemmelser.

Tilknytningsformen mellom staten og institusjonene påvirker institusjonenes handlingsfrihet i drifts- og investeringssaker og rapporteringen av driftsresultatene. Da sykehusene ble omdannet til foretak, skjedde det også store endringer i regnskapsføring og rapportering. Sykehusene som tidligere forvaltningsorganisasjoner brukte kontantprinsippet. Dette medførte at inntekter og kostnader ble ført

i den perioden betaling skjedde. Investeringer ble utgiftsført ved betaling, og regnskapet viste ikke beholdning av bygg, anlegg og utstyr, og regnskapet viste heller ikke kostnader ved bruk av kapital. Ved større investeringer, for eksempel i nybygg, ble det gitt særskilte investeringstilskudd fra staten for å dekke (deler av) investeringsutgiften.

Helseforetakene er nå pålagt å bruke regnskapsprinsippet. Begrunnelsen for disse endringene i regnskapsprinsipp er formulert slik:

Gjennom de regionale helseforetakenes rapportering av økonomiske resultater etter regnskapslovens prinsipper som foruten driftskostnadene også synliggjør kostnadene ved bruk av kapital, og gjennom annen resultatrapportering som også kan pålegges statsforetak, vil departementet ha den nødvendige styringsmessige kontrollen med virksomhetens resultater og evne til å nå de helsepolitiske målsettingene.

(Ot.prp. nr 66 (2000-2001) Om lov om helseforetak med mer (helseforetaksloven), side 35)

Vi ser at eieren av sykehusene, det vil si staten ved Helse- og omsorgsdepartementet, begrunnet endringen ved å forutsette økt transparens/gjennomsiktighet (bedre og mer relevant informasjon) som følge av ny regnskapspraksis. Dessuten ligger det en forutsetning om at helseforetakene skal se helhetlig på bruken av innsatsfaktorene arbeidskraft og kapital:

Et viktig formål med sykehusreformen og overgang til et regnskapsprinsipp, der en utgiftsfører kostnader til kapital, var at den nye modellen skulle bidra til at det ble etablert tydeligere og mer helhetlig ansvars- og fullmaktsposisjoner. Når alle kostnadene reelt kommer inn i foretakenes driftsregnskaper, gir dette et bedre grunnlag for den økonomiske styringen av helseforetakene [...] Aktørene er selv best egnet til å vurdere hvilken sammensetning av innsatsfaktorer som gir best måloppnåelse.

(NOU 2008:2, side 51)

Aktørene, det vil si helseforetakenes styrer, skal med andre ord selv vurdere kostnader knyttet til investeringer i forhold til den totale driftssituasjonen for virksomheten. Dette må ses i sammenheng med en endring i finansieringssystemet, hvor det nå forutsettes at investering i kapital må gjøres over helseforetakets ordinære budsjett.

Tilpasning til regnskapsloven har hatt store konsekvenser for foretakenes regnskaper og fortolkningen av disse. Vi vil drøfte de viktigste konsekvensene og konsentrere oss om balansen og innføring av avskrivninger i resultatregnskapet. Spørsmålet er om endring av regnskapsprinsipp har bidratt til mer relevant styringsinformasjon, større grad av helhetstenkning og mer tydelig ansvarsfordeling slik det var forutsatt av myndighetene.

Innføring av balanse og avskrivninger

Regnskapslovens bestemmelser medfører at kapitalen som helseforetakene forvalter, skal identifiseres og verdsettes, og at det beregnes kostnader knyttet til bruken av kapital (avskrivninger). Disse kostnadene skal følgelig framgå av regnskapene.

I sykehusenes regnskaper har man tradisjonelt utgiftsført investeringer. Det vil si at man har tatt hele investeringsutgiften som kostnad ved kjøpstidspunktet. Man har altså ikke avskrevet driftsmidler over tid. Direkte kostnadsføring medførte at disse driftsmidlene heller ikke ble balanseført. Tilpasning til regnskapsloven i 2002 krevde derfor at alle eiendelene i helseforetakene måtte verdsettes, og det måtte etableres en åpningsbalanse for hvert av helseforetakene. Rent praktisk ble dette gjort ved at en etter valgte prinsipper konstruerte en oppstilling av sykehusets eiendeler, herunder bygg og medisinsk teknisk utstyr. Denne tilpasningen var imidlertid ikke uproblematisk, og tilpasningen har hatt karakter

av det vi kan kalle skrittvis (inkrementell) tilpasning. Følgende oversikt viser problemene knyttet til verdsetting av sykehusenes samlede kapital (åpningsbalansen):

Statsbudsjettet 2003: Foreløpig kostpris anleggsmidler 45 mrd. kr

Statsbudsjettet 2004: I av gjenanskaffelsesverdi av anleggsmidler, ca. 85 mrd. kr

Statsbudsjettet 2005: O av gjenanskaffelsesverdi, ca. 75 mrd. kr

Den metoden for verdsetting som ble vedtatt i statsbudsjettet for 2005, ble mye omdiskutert, noe som gjenspeiles i uttalelsen fra Den norske revisorforening:

Den norske revisorforening vil sterkt fraråde å gå videre med forslaget slik 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.

(Uttalelse 10. desember 2004)

I praksis medførte beslutningen om verdsettelse at helseforetakene avskriver to tredeler av gjenanskaffelsesverdien på bygninger, med den hensikt å kunne finansiere det resterende reinvesteringsbehovet med innsparinger, redusert arealbruk eller med direkte støtte fra eier.

I henhold til prinsippene i regnskapsloven er avskrivningskostnad en kostnad som påvirker årsresultatet. I tillegg til avskrivningsgrunnlaget (verdsettelsen) vil også avskrivningstiden og avskrivningsmetoden (-profilen) påvirke dette resultatet. Avskrivningstiden som er lagt til grunn for helseforetakene, medfører en maksimal lengde på avskrivningstiden: 60 år for bygninger, 20 år for teknisk utstyr og 10 år for IT-utstyr (Deloitte Consulting, 2003).

Disse lange avskrivningsperiodene gir lavere beregnede avskrivningskostnader per år, og følgelig vil Stortingets bevilgninger til kapitalvedlikehold kunne reduseres tilsvarende. Når kapitalkostnadene settes så vidt lavt som det her er tilfellet, vil man ikke kunne opprettholde kapitalverdien over tid.

I prinsippet er hensikten med avskrivninger i resultatregnskapet å synliggjøre kostnadene forbundet med bruk av varige driftsmidler og måle et resultat som gjør foretakene i stand til å reinvestere kapitalen. Kun varige driftsmidler som er utsatt for verdiforringelse, det vil si slitasje ved bruk eller verdiforringelse på grunn av elde eller teknologisk utvikling, skal avskrives. Avskrivningen skal være en indikasjon på hvor mye ressurser som må holdes til side for at foretaket skal være i stand til å opprettholde kapitalen når det skal kjøpe nye driftsmidler.

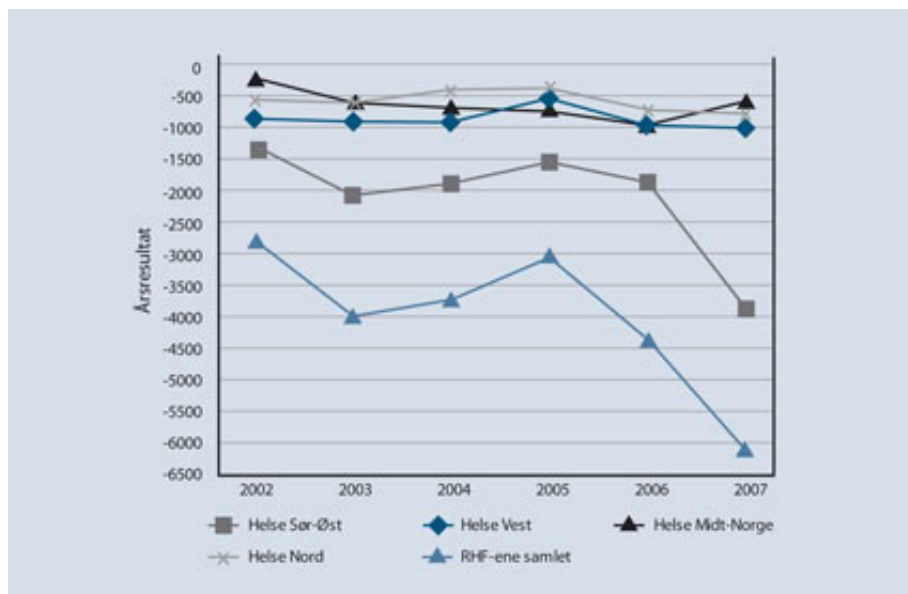
Teknologisk endring vil føre til at det sjelden er aktuelt å reinvestere i nøyaktig det samme driftsmiddelet. Ved prisstigning vil dessuten den framtidige prisen for reinvesteringen bli høyere enn summen av avskrivningene bakover i tid. Det er derfor ikke sikkert at et positivt årsresultat etter at avskrivningene er trukket fra, medfører at helseforetaket på sikt vil kunne være i stand til å reinvestere. Vi kan derfor si at avskrivningene i årsregnskapet først og fremst er en fordeling av historisk kost over den økonomiske levealderen til driftsmiddelet.

Når verdsettelsen blir satt lavt slik det ble gjort for helseforetakene, og avskrivningstiden er svært lang, betyr det i realiteten at kapitalkostnadene bare delvis er tatt med i regnskapene.

Store regnskapsmessige underskudd og redusert egenkapital

Trekker vi de totale kostnadene fra helseforetakenes samlede inntekter, får vi fram foretakenes samlede årsresultat. I perioden 2002 til 2007 har de regionale helseforetakene totalt opparbeidet seg samlede underskudd på over 24 mrd. kroner. Dette betyr at den samlede ressursbruken i sektoren,

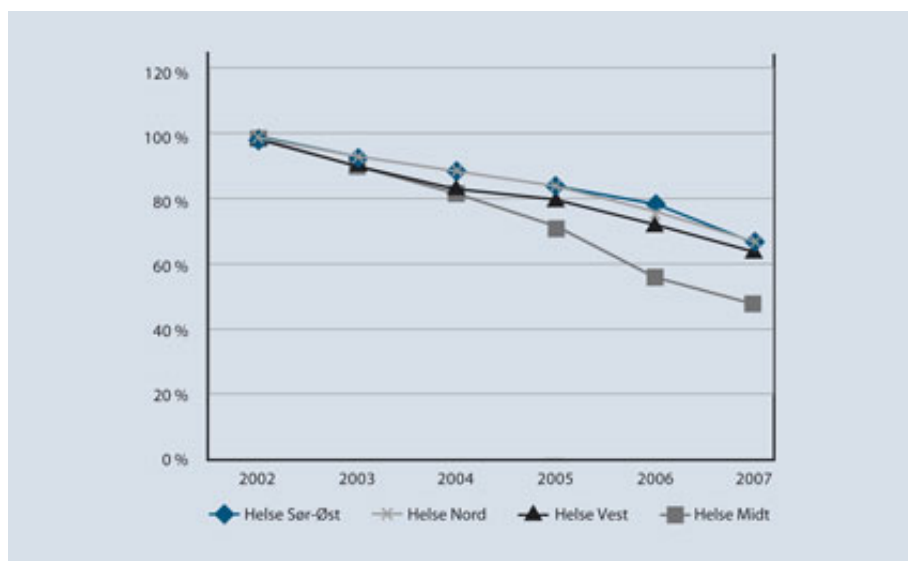
enten dette er i form av arbeidskraft eller bruk av kapital og utstyr, vurderes til 24 mrd. kroner mer enn de inntektene Stortinget har bevilget til helseforetakene for denne perioden.



Figur 1 Regnskapsført årsresultat for de regionale helseforetakene (RHF) 2002–2007.²
Kilde: Beregningsutvalget for spesialisthelsetjenesten (BUS) og RHF-enes årsmeldinger

Som nevnt ovenfor kan det stilles spørsmål ved om helseforetakenes finansiering faktisk setter dem i stand til å reinvestere sin kapital. Staten som eier og finansiør erkjente følgelig at ordningen med verdsettelse (vedtatt 2005) ikke ville kunne sette foretakene i stand til å refinansiere eller gjenanskaffe anleggsmidler tilsvarende de verdier som ifølge åpningsbalansen ble innskutt ved etablering av foretakene i 2002. I perioden 2002 til 2006 godtok derfor staten at helseforetakenes resultatregnskap ville vise et underskudd, ved at man aksepterte styringskrav med visse negative årsresultat (korrigerede resultater). Eieren av helseforetakene tillot med andre ord at egenkapitalen kunne reduseres noe i denne perioden.³

Utviklingen har vært noe forskjellig i de regionale helseforetakene, og dette vises i figur 1. Som det framgår her, hadde RHF-ene også i 2007 underskudd.⁴



Figur 1 Regnskapsført årsresultat for de regionale helseforetakene (RHF) 2002–2007.²
Kilde: Beregningsutvalget for spesialisthelsetjenesten (BUS) og RHF-enes årsmeldinger

Som nevnt ovenfor kan det stilles spørsmål ved om helseforetakenes finansiering faktisk setter dem i

stand til å reinvestere sin kapital. Staten som eier og finansør erkjente følgelig at ordningen med verdsettelse (vedtatt 2005) ikke ville kunne sette foretakene i stand til å refinansiere eller gjenanskaffe anleggsmidler tilsvarende de verdier som ifølge åpningsbalansen ble innskutt ved etablering av foretakene i 2002. I perioden 2002 til 2006 godtok derfor staten at helseforetakenes resultatregnskap ville vise et underskudd, ved at man aksepterte styringskrav med visse negative årsresultat (korrigerede resultater). Eieren av helseforetakene tillot med andre ord at egenkapitalen kunne reduseres noe i denne perioden.³

Utviklingen har vært noe forskjellig i de regionale helseforetakene, og dette vises i figur 1. Som det framgår her, hadde RHF-ene også i 2007 underskudd.⁴

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	Totalt
Bygninger	-1552	368	2258	2615	3733	3423	10 845
MTU	17	-93	-41	-161	153	-131	-255
Andre anleggsmidler	-41	557	-133	370	253	84	1090
Samlet	-1577	832	2083	2825	4139	3377	11 680

Kilde: Beregningsutvalget for spesialisthelsetjenesten (BUS) og RHF-enes årsmeldinger

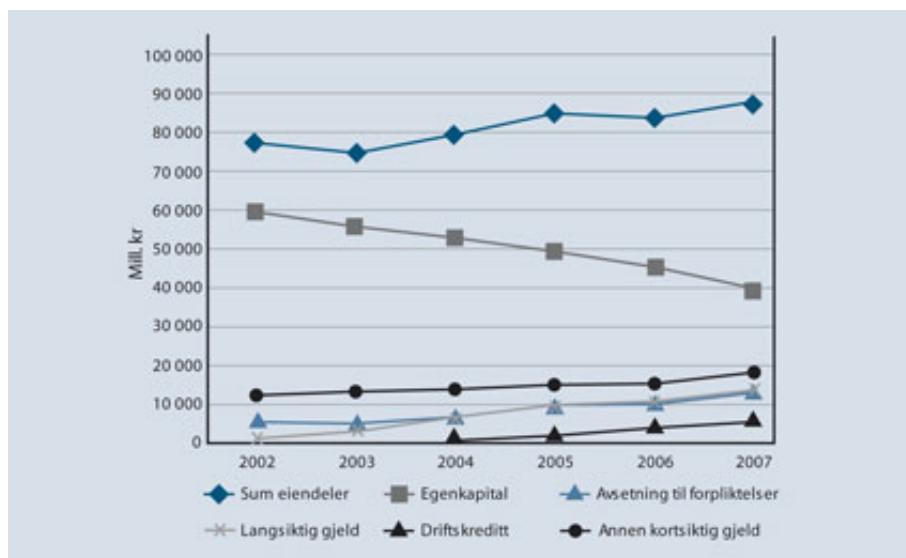
Økende investeringstakt

Ifølge regnskapsprinsippet fordeles kostnaden knyttet til investeringer over driftsmiddelets levetid gjennom avskrivningene i resultatregnskapet. Økt investeringstakt vil over tid dermed gi økte avskrivningskostnader. Tabell 1 viser nettoinvesteringer i de regionale helseforetakene, det vil si investeringer fratrukket årets avskrivninger. Vi ser at det totalt sett investeres for mer enn årets avskrivninger i alle år etter 2002. Dette betyr at den bokførte verdien av helseforetakenes anleggsmidler øker. Økningen innenfor gruppen bygninger er i hovedsak knyttet til nye bygg i Helse Midt-Norge og Helse Sør-Øst.

Økt gjeld og forverret likviditet

En vedvarende situasjon med underskudd kombinert med økte investeringer har ført til at helseforetakenes gjeldsbyrde øker. Figur 3 viser sammensetningen av helseforetakenes aggregerte balanse.

Figuren viser at de regionale helseforetakene hadde svært lite gjeld i 2002, men at denne har økt betydelig i årene etter. Annen kortsiktig gjeld består av skyldig lønn, feriepengene, skattetrekk, leverandørgjeld osv. Dette er ikke rentebærende gjeld. Også denne gjelden har økt med over 5 mrd. kroner i perioden. Avsetninger til forpliktelser består hovedsakelig av to poster: avsetning av investeringstilskudd og avsetning til pensjonsforpliktelser.⁶ Økningen her skyldes først og fremst en økning i investeringstilskudd som ikke er inntektsført ennå.



Figur 3 RHF-enes balanse 2004–2007

Kilde: Beregningsutvalget for spesialisthelsetjenesten (BUS) og RHF-enes årsregnskap

Langsiktig gjeld er rentebærende lån i Helse- og omsorgsdepartementet og først og fremst gitt i forbindelse med investeringsprosjekter. Denne delen av gjelden har økt betydelig i perioden fra 2002 til 2007 med 12,6 mrd. kroner.⁷ I tillegg ser vi at driftskreditten har økt med cirka 5,8 mrd. kroner i samme periode. Dette er rentebærende lån i helseforetakenes bankforbindelser. Disse to gjeldskomponentene har gitt helseforetakene økende rentekostnader. Mens samlede rentekostnader i 2002 var på 23 mill. kroner, var denne kostnaden i 2006 312 mill. kroner (tall for 2007 foreligger ikke i skrivende stund).

Den betydelige økningen i driftskreditten signaliserer en stadig mer anstrengt likviditetssituasjon. Helse- og omsorgsdepartementet setter hvert år en grense (ramme) for hvor mye driftskreditt de regionale helseforetakene får lov til å trekke på. Ved utgangen av 2007 hadde helseforetakene benyttet denne rammen fullt ut.

Ved etablering av helseforetakene var likviditetssituasjonen god. Da disponerte helseforetakene omløpsmidler som utgjorde 83 % av den kortsiktige gjelden (likviditetsgrad). I 2007 er dette forholdstallet betydelig forverret. Tilsvarende likviditetsgrad er nå på 36 %.

Diskusjon

Mer relevant styringsinformasjon?

Etter innføring av regnskapsprinsippet forutsettes helseforetakenes regnskap å vise all bruk av ressurser enten dette gjelder lønn til ansatte, kjøp av varer og tjenester eller bruk av kapital. Det regnskapsmessige resultatet viser hvorvidt årets samlede bruk av ressurser har vært større eller mindre enn de inntektene helseforetaket har hatt.

Tidligere da regnskapene for sykehusene ble ført etter kontantprinsippet, var kostnader knyttet til bruk av kapital i stor grad holdt utenfor resultatvurderingen. Nå når regnskapsprinsippet gjelder, kan den totale ressursbruk i prinsippet sammenstilles med periodens aktivitet, og slike produktivitetsuttrykk kan da sammenlignes både over tid og mellom sammenlignbare helseforetak.

Med utgangspunkt i antagelsene om transparens (gjennomsiktighet) i regnskapsinformasjonen kan vi si at regnskapsprinsippet har gitt et bedre uttrykk for helseforetakenes totale ressursforbruk i løpet av en periode. Det kan imidlertid stilles spørsmål ved om helseforetakenes reelle kapitalkostnader synliggjøres i regnskapene. I praksis har det altså vist seg å være problematisk å beregne

avskrivningene som skal inngå i helseforetakenes årsregnskap. Dette illustreres ved følgende sitat fra den offentlige utredningen i 2008 om inntekstfordeling mellom staten og de regionale helseforetakene:

«Perioden etter 2002 har vært preget av usikkerhet og debatt om håndtering av regnskapsføring og finansiering av avskrivninger som følge av verdsetting av helseforetakenes realkapital (‘åpningsbalansen’) [...]»

(NOU 2008:2, side 51)

Da helseforetakene ble etablert, ble alle eiendeler verdsatt til gjenanskaffelseskost av uavhengige fagmiljø. Ved at eier (staten) bestemte at eiendelene skulle inngå i balansen kun med en viss andel av denne gjenanskaffelsesverdien, og eier samtidig fastsatte lange avskrivningstider, vil avskrivningskostnadene være undervurderte i helseforetakenes regnskaper.

Helhetlig tenkning om arbeidskraft og kapital?

Et av de viktige formålene med innføring av avskrivninger i helseforetakenes regnskap var å sikre en helhetlig tenkning rundt bruken av innsatsfaktorene arbeidskraft og kapital.

Det er imidlertid vesentlige forskjeller mellom disse to innsatsfaktorene. Kapital anskaffes ofte i store enheter og har lavere delbarhet enn andre driftskostnader. Når en investerer i for eksempel bygninger, legges derfor et langsiktig tidsperspektiv til grunn. Har en først gjort en slik investering, er fleksibiliteten liten når det gjelder å påvirke kapitalkostnadene i tiden framover.

Mens det tidligere (før 2002) ble gitt særskilte bevilgninger knyttet til større investeringer, er det nå under foretaksmodellen lagt opp til at investeringer og drift skal ses under ett. En investering skal derfor i prinsippet gjøres innenfor helseforetakenes ordinære budsjett. Dette vil følgelig bety at de øvrige driftskostnadene må reduseres enten i form av lavere aktivitet eller økt framtidig produktivitet, eller at inntektene må økes (økt aktivitet).

En investering skal altså begrunnes og argumenteres for gjennom å vise til framtidige effekter av investeringen. Det vil imidlertid som regel ta lang tid før disse eventuelle effektene synliggjøres i regnskapet. Dette nye regnskapsregimet forutsetter derfor mer langsiktighet både når det gjelder planlegging og evaluering. Dette er problematisk av minst to grunner: For det første har budsjettene ettårige perspektiv, og det er stor utskifting i helseforetakenes styrer både regionalt og lokalt. Dermed blir planlegging og drift lett preget av kortsiktighet.

Disse spørsmålene knyttet til langsiktige konsekvenser ved kapitalbruk og avskrivninger og kortsiktigheten i budsjettpraksis er mye diskutert i internasjonal litteratur på feltet (se for eksempel Paulsson, 2006; Hepworth, 2003).

Vi har vist at de regionale helseforetakene har akkumulert store underskudd siden 2002. Samtidig har vi sett at nettoinvesteringene er positive og økende. Det er vanskelig å kunne forutsette og neddiskontere disse investeringenes framtidige produktivitetsøkning de kommende årtier. Regnskapsprinsippet er i seg selv ingen løsning her. For om mulig å indikere disse produktivitetseffektene må foretaksregnskapene suppleres med langtidsbudsjetter.

Tydeligere rolleavklaring og ansvarsfordeling?

Et av de andre hovedformålene med helseforetaksreformen var å tydeliggjøre ansvarsfordelingen mellom staten som eier representert av departementet og helseforetakene som utførere av tjenesteoppdrag. Mens det tidligere var diskusjoner omkring ansvarsfordeling mellom stat og fylke i perioder med aktivitetsøkning og driftsunderskudd, skulle det etter foretaksreformen bli klarere linjer.

Helseforetakene skulle få klart definerte oppdrag med tilhørende bevilgninger fra eieren.

Imidlertid viste det seg at oppdragsdokumentene fra eieren etter hvert inneholdt svært mange og til dels motstridende målsettinger, uten prioriteringer mellom de ulike målsettingene. Slik sett ble eiers bestilling preget av tvetydighet. For eksempel bestemte eieren at aktivitetsnivået skulle være konstant, men at ventetidene for behandling skulle reduseres og ventelistene kuttes. Det ble dessuten innført behandlingsgarantier, og pasientene fikk fritt sykehusvalg og sterke brukerrettigheter. På denne måten ble helseforetakenes handlingsrom begrenset.

Bedre styring?

Vi har her stilt spørsmål ved om innføringen av regnskapsprinsippet som en del av foretaksorganiseringen i 2002 har bidratt til mer relevant styringsinformasjon, mer helhetstenkning med hensyn til bruk av innsatsfaktorer og tydeligere rolleavklaring og ansvarsfordeling.

Regnskapsprinsippet har synliggjort problemene rundt verdsettelse av kapital og føring av avskrivninger i regnskapene. Håndteringen av disse problemene har likevel ikke gjort regnskapsanalysen enklere og informasjonen mer transparent, fordi det ble gjort korrigeringer i årsregnskapene på grunn av nye styringskrav fra eieren.

Vi har vist at den økonomiske situasjonen for helseforetakene er blitt betydelig forverret gjennom at likviditeten over flere år har utviklet seg til å bli problematisk. Det er uklart hvordan staten ved departementet vil komme til å håndtere disse problemene.

Forventningene uttrykt i forutsetningene for innføring av regnskapsprinsippet er med andre ord ikke innfridd: Nye utfordringer har kommet til med hensyn til helseforetakenes økonomistyring. Den største utfordringen synes å være at framtidige økonomiske forpliktelser blir skjøvet framover samtidig med at en stadig større andel av helseforetakenes driftsinntekter vil bli bundet opp i kapitalkostnader. Disse økonomiske forpliktelsene må staten uansett dekke inn på et eller annet tidspunkt. Slik sett har ikke antagelsen om at synliggjøring av alle kostnadene vil virke disiplinerende på den økonomiske styringen, slått til. Det synes å være problematisk for helseforetaksstyrene å ha en så vidt langsiktig planhorisont at det gir grunnlag for å vurdere hvilken sammensetning av innsatsfaktorer som gir best måloppnåelse.

Beskrivelsen ovenfor må også forstås på bakgrunn av den praksis med myke budsjettbetingelser som over mange år er utviklet gjennom Stortingets bevilgninger til sektoren. Eieren har, som vi viste foran, godkjent budsjettkonsekvenser som ligger langt utenfor de formelt vedtatte budsjetttrammer. Det er verdt å merke seg at alle underskudd de siste årene har vært finansiert innenfor vedtatte lånerammer. Utviklingen kan tyde på at kombinasjonen av årlige bevilgninger, disponering av egenkapital og omfattende lånerammer har gitt helseforetakene større handlingsfrihet. Dette har etter hvert utviklet seg til en situasjon med stadig lavere egenkapital og anstrengt likviditet. Utfordringene framover er hvordan denne situasjonen skal håndteres på lang sikt.

Noter

1. Opprettelsen av det regionale styringsnivået er regulert i helseforetaksloven (Besl. O. nr. 123 (jf. Inst. O. nr. 118 (2000–2001)) og Ot.prp. nr. 66 (2000–2001).
2. I de regnskapsførte årsresultat er eiers korleksjon (styringskrav) ikke trukket fra.
3. Det har i løpet av de siste årene blitt bevilget noe ekstra ressurser til sektoren for å øke foretakenes evne til å opprettholde sin kapital.
4. I 2007 ble det på grunn av nye beregninger av pensjonskostnader en vesentlig økning i RHF-enes pensjonskostnader. Det ble derfor fra statens side tatt hensyn til dette ved at den kostnadsøkningen ikke skulle tas med i styringskravene til RHF-ene.

- 5. I 2007 var det store endringer i helseforetakenes pensjonskostnader, og derfor har vi her valgt å se bort fra 2007.
- 6. Investeringsstilskudd føres i balansen som avsetninger til framtidige forpliktelser, da dette tilskuddet skal inntektsføres med årlige andeler i forhold til avskrivninger. Denne størrelsen må altså ses i sammenheng med egenkapitalen.
- 7. Vi observerer en vesentlig økning i langsiktige lån hos eieren (departementet). Dette er rentebærende lån, og det betyr at driftsinntekter i årene framover i stadig større grad bindes til å betale avdrag og renter.

Litteratur

- Deloitte Consulting, 2003.
- Den Norske Revisorforening, 2004. Uttalelse 10. desember.
- http://www.regjeringen.no/upload/kilde/hod/hdk/2004/0002/ddd/pdfv/233652-den_norske_revisorforening.pdf
- Helse- og omsorgsdepartementet, 2007. Beregningsutvalget for spesialisthelsetjenestens årsrapport for 2006.
- <http://www.regjeringen.no/upload/HOD/Vedlegg/BUS-rapport-020707.pdf>
- Hepworth, N., 2003. Preconditions for successful implementation of accrual accounting in central government, *Public Money & Management*, January, 37–43.
- NOU 2008:2 Fordeling av inntekter mellom regionale helseforetak.
- NOU 1989:5 En bedre organisert stat.
- Paulsson, G., 2006. Accrual accounting in the public sector – Experiences from the central government in Sweden. *Financial Accountability and Management*, 22 (1), 47–62.
- Regionale Helseforetak, 2007. Diverse årsmeldinger.
- Sosial- og Helsedepartementet, 2000–2001. Lov om helseforetak m.m. Ot.prp. nr. 66, 2000–01. Oslo.