



Dnr 2008/207-5

Uppföljning av landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården





MISSIV

DATUM
2009-06-23
ERT DATUM
2008-09-04

DIARIENR
2008/207-4
ER BETECKNING
S2008/7289/HS
(delvis)

Regeringen
Socialdepartementet
103 33 Stockholm

Uppdrag att följa upp landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården

Statskontoret fick i september 2008 regeringens uppdrag att följa upp landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården. I uppdraget ingick även att vid behov föreslå åtgärder för att åstadkomma god transparens avseende redovisning av folktandvårdens intäkter och kostnader.

Uppdraget ska redovisas i en delrapport senast den 30 juni 2009 samt i en slutrapport senast den 30 juni 2011.

Statskontoret överlämnar härmed delrapporten i form av promemorian Uppföljning av landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården.

Generaldirektör Yvonne Gustafsson har beslutat i detta ärende. Utredningschef Mikael Halápi och utredare Arne Lund, föredragande, var närvarande vid den slutliga handläggningen.

Yvonne Gustafsson

Arne Lund

Uppföljning av landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården

Sammanfattning

Statskontoret har på regeringens uppdrag genomfört en kartläggning och analys kring landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården. I uppdraget ingick även att vid behov lämna förslag till åtgärder för att åstadkomma god transparens i redovisningen.

Vi begärde underlag kring folktandvårdens ekonomiska redovisning från samtliga huvudmän och bedömningen av transparensen i dessa genomfördes med stöd av en analysmodell som våra konsulter utvecklat.

Den genomförda kartläggningen och analysen av huvudmännens ekonomiska redovisning visar att det inte finns en tillräckligt väl utvecklad särredovisning som gör det möjligt för externa intressenter att bedöma om det förekommer konkurrensnedvridande subventioner till folktandvården. Det finns därmed enligt Statskontorets bedömning inte en tillräcklig grad av transparens i landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården. Detta begränsar möjligheterna att bedöma om det förekommer subventioner som snedvrider konkurrensen.

Enligt Statskontorets mening finns särskilda skäl för god transparens i huvudmännens ekonomiska redovisning av folktandvården. Folktandvård är en offentlig verksamhet på en tandvårdsmarknad där inslaget av privata aktörer är påfallande stort. Beröringsytorna mellan offentliga och privata aktörer är särskilt stora inom tandvårdsmarknaden. Detta innebär att det är särskilt angeläget att det finns goda förutsättningar för konkurrensneutralitet mellan offentliga och privata aktörer på tandvårdsmarknaden. Det behövs enligt Statskontorets mening tydliga krav gentemot folktandvårdens huvudmän för att förbättra den ekonomiska redovisningen. Statskontoret har övervägt de tillgängliga alternativen till åtgärder för att förbättra transparensen. Vår bedömning är att en lagreglering kring landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården är den bäst lämpade åtgärden.

Uppdraget

Regeringen har gett Statskontoret i uppdrag att följa upp landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården och dess olika verksamheter med avseende på budgetåren 2008–2010.¹ Uppdragets syfte är att ge underlag för en bedömning av graden av transparens och risken för konkurrensnedvridande subventioner till folktandvården.

¹ Regeringsbeslut S2008/7289/HS, Uppdrag att följa upp landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården

I uppdraget ingick även att vid behov lämna förslag till åtgärder för att åstadkomma god transparens avseende redovisningen av folktandvårdens intäkter och kostnader.

Statskontoret ska redovisa sitt uppdrag i en delrapport senast den 30 juni 2009 samt i en slutrapport senast den 30 juni 2011. Ernst & Young AB har på Statskontorets uppdrag under maj 2009 genomfört en kartläggning och analys av landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården. Statskontoret har gett konsulterna i uppdrag att ta fram ett underlag för att bedöma *om det finns en tillräcklig grad av transparens i huvudmännens ekonomiska redovisning av folktandvården för att bedöma risken för snedvridande subventioner till folktandvården.*

Underlaget från Ernst & Young AB² har beretts av Statskontoret och ligger till grund för de bedömningar och ställningstaganden som redovisas av Statskontoret i denna delrapport. Under beredningen av delrapporten har Statskontoret haft kontakter med Konkurrensverket.

De ställningstaganden som redovisas i den bifogade konsultrapporten är konsultens egna.

I nästa avsnitt följer en sammanfattande redovisning av den kartläggning och analys som genomförts under maj 2009.

Vilket underlag har bedömts?

För att få underlag för en bedömning av transparensen i landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården har följande skriftliga underlag begärts in från samtliga huvudmän:

- Huvudmannens årsredovisning 2008
- Folktandvårdens årsredovisning/verksamhetsberättelse 2008
- Budget/verksamhetsplan för folktandvården
- Redovisning enligt insynslagen (s.k. transparensredovisning)
- Resultat- och balansräkning 2008 från den ekonomiska redovisningen på kontonivå.
- Dokumenterad modell och dokumenterade rutiner för intäcks- och kostnadsfördelning.
- Upprättade totalkostnadsbokslut och principer för upprättandet, dvs. vad som fördelas och vilka fördelningsnycklar som används.

² Ernst & Young AB, Landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården, 2009-06-08

- Specifikation av ”allmänna ersättningar” 2008 (folktandvårdsspecifika uppdrag och ersättningar dvs. utifrån huvudmännens ansvar)
- Uppgifter till räkenskapsammandraget.
- Beskrivning av vilka fria nyttigheter som förekommer.

Dessutom har fördjupande intervjuer genomförts med företrädare för folktandvården hos fem huvudmän: Stockholms läns landsting, Östergötlands läns landsting, Region Skåne, Region Västra Götaland samt Sörmlands läns landsting. Intervjuer har även genomförts med företrädare för Privattandläkarna och SKL, Sveriges Kommuner och Landsting.

Hur har den ekonomiska redovisningen bedömts?

Det finns inga regler, riktlinjer eller andra erkända bedömningskriterier som anger kraven på vad som kännetecknar en tillräcklig särredovisning av kostnader och intäkter inom folktandvårdens olika verksamheter. För att kunna genomföra uppdraget att bedöma om det finns risk för konkurrensnedvidande subventioner till folktandvården har konsulterna utvecklat en *analysmodell*. Följande sex förutsättningar bör enligt denna modell föreligga för att det ska vara möjligt att bedöma transparensen i huvudmännens ekonomiska redovisning.

1. De uppdrag och tillhörande ersättningar som ges till folktandvården för vad som motsvarar huvudmannens ansvar enligt tandvårdslagen (SFS 1985:125) är tydligt specificerade.
2. Det utökade uppdraget framgår av redovisningen (särredovisas) vad gäller både ersättningar och kostnader för utförandet.
3. Det finns i folktandvårdens redovisning en beskrivning av modell för att fördela ut samtliga relevanta overheadkostnader inom landstinget, dvs. inga s.k. fria nyttigheter som inte belastar folktandvården ska förekomma.
4. Folktandvården särredovisar för de olika verksamhetsgrenarna som bedrivs samtliga intäkter och kostnader, dvs. allmäntandvård för barn och ungdomar samt för vuxna, specialisttandvård för barn och ungdomar samt vuxna och abonnemangstandvård.
5. Det framgår av redovisningen hur momsens hanteras.
6. Resultathanteringen finns beskriven.

De sex ovanstående förutsättningarna utvecklas närmare i konsultens rapport (bilaga 2).

Viktiga iakttagelser och slutsatser från kartläggningen

Organisation

Organisationsformen har viss betydelse för förutsättningarna för att bedöma transparensen i den ekonomiska redovisningen. Den kartläggning som genomförts omfattar 21 huvudmän för folktandvården. Flertalet huvudmän (18 st.) driver sin folktandvård i form av en förvaltning. Folktandvården i Stockholms läns landsting, i Gävleborgs läns landsting samt i Västmanlands läns landsting drivs i form av landstingsägda aktiebolag. I och med bolagsformen följer vissa aktiebolagsrättsliga och skatterättsliga frågor som måste beaktas och som i sig sannolikt bidrar till en ökad transparens i redovisningen. Exempelvis finns skattemässiga krav som innebär att transaktioner skall ske på ett sådant sätt att inga tjänster eller varor tillhandahålles med subventioner.

En slutsats är att om en verksamhet organiseras som ett bolag så skapas per definition en självständig juridisk person med en särredovisning av verksamheten i sin helhet. Relationen mellan huvudmannen och bolaget blir också mer formstyrd än om verksamheten styrs i förvaltningsform. Bolagsformen löser dock inte per automatik de krav på särredovisning av folktandvårdens olika verksamheter och på särredovisning av folktandvårdsspecifika uppdrag som gör det möjligt att bedöma risken för eventuell konkurrensnedvridning. Bolagsformen utesluter inte heller att det kan förekomma s.k. fria nyttigheter.

Har huvudmännen i sina årsbokslut redovisat fördelningsmodeller beträffande kostnader och intäkter?

En central fråga beträffande särredovisning av folktandvården är för vem och i vilket sammanhang en sådan information ska presenteras. En särredovisning eller transparensredovisning bör framgå av en officiell handling, ex.vis. huvudmannens årsbokslut eller årsredovisning. Genom detta blir informationen tillgänglig för olika intressenter.

Av kartläggningen framgår att det inte i någon årsredovisning eller årsbokslut/verksamhetsberättelse finns tydligt redovisade fördelningsmodeller beträffande intäkter och kostnader för folktandvårdens olika verksamheter. Eventuella underlag för fördelningsmodeller och resultatet av dessa måste sökas i andra handlingar hos landstingen respektive folktandvården.

En huvudman som organiserar och driver en konkurrensutsatt verksamhet har ett ansvar för att den genomförs på ett konkurrensneutralt sätt. En slutsats är att frånvaron av tydligt redovisade fördelningsmodeller beträffande kostnader och intäkter för folktandvårdens olika verksamheter leder till att det blir svårt för olika externa intressenter att bedöma om det förekommer konkurrensnedvridande subventioner.

Har huvudmännen en särredovisning av kostnader och intäkter för folktandvårdens olika verksamheter?

För att kunna bedöma risken för konkurrensnedvridande subventioner måste samtliga kostnader som folktandvården har haft redovisas. I kartläggningen har det framkommit att någon form av särredovisning av folktandvårdens verksamheter sker hos de flesta huvudmän. En partiell särredovisning görs dock i de flesta fall genom att intäkter och direkt hänförbara kostnader för allmäntandvård samt för specialisttandvård särredovisas. Det har i kartläggningen också framkommit att huvudmännen redovisar kostnader och intäkter för folktandvårdens olika verksamheter på ett varierande sätt. Det finns ingen enhetlig tolkning eller definition av de folktandvårdsspecifika uppdragen. Huvudmännen gör olika tolkningar av de folktandvårdsspecifika uppdragen och detta leder till stora skillnader mellan vilka uppdrag som anses som folktandvårdsspecifika och hur stor ersättning som utgår per uppdrag.

Frånvaron av en utvecklad särredovisning och frånvaron av en samstämmig uttolkning av folktandvårdens uppdrag skapar bristande förutsättningar för att bedöma om det förekommer överföringar mellan konkurrensutsatt och ej konkurrensutsatt verksamhet.

Statskontorets sammanfattande bedömning

Bristande transparens

Den genomförda kartläggningen och analysen av huvudmännens ekonomiska redovisning visar att det inte finns en tillräckligt väl utvecklad särredovisning som gör det möjligt för externa intressenter att bedöma om det förekommer konkurrensnedvridande subventioner till folktandvården. I kartläggningen framkommer det vidare att det finns betydande skillnader mellan de olika huvudmännens ekonomiska redovisningar i den meningen att den särredovisning som finns är utvecklad i en varierande grad.

Det finns därmed enligt Statskontorets mening inte en tillräcklig grad av transparens i landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården. Detta begränsar möjligheterna att bedöma om det förekommer subventioner som snedvrider konkurrensen.

Det finns särskilda motiv för god transparens i den ekonomiska redovisningen av folktandvården

Enligt Statskontorets mening finns särskilda skäl för god transparens i huvudmännens ekonomiska redovisning av folktandvården. Folktandvård är en offentlig verksamhet på en tandvårdsmarknad där inslaget av privata aktörer är påfallande stort. Beröringsytorna mellan offentliga och privata aktörer är särskilt stora inom tandvårdsmarknaden. Detta innebär att det är

särskilt angeläget att det finns goda förutsättningar för konkurrensneutralitet mellan offentliga och privata aktörer på tandvårdsmarknaden. I detta ingår att det bör vara möjligt för olika intressenter att, utifrån den ekonomiska redovisningen, bedöma om huvudmännen på olika sätt subventionerar folk-tandvårdens olika verksamheter.

Det finns även ett annat skäl för en god transparens i huvudmännens ekonomiska redovisning av folktandvården. Tandvården har i huvudsak tre finansieringsvägar; genom avgifter från patienter, genom landstingens budget, samt genom tandvårdsstödet som hanteras av Försäkringskassan.

Den senast tillgängliga statistiken över tandvårdskostnaderna är från år 2005.³ Av denna statistik framgår hur stor andel av tandvårdens kostnader som betalas av de olika finansiärerna.

Patientavgifter	12 054 miljoner kr
Landstingen ⁴	4 662 miljoner kr
Staten (dåvarande tandvårdsförsäkringen) ⁵	2 932 miljoner kr
Totalt	19 648 miljoner kr

Knappt två tredjedelar av de totala tandvårdskostnaderna betalades år 2005 av patienterna i form av egna avgifter. Landstingen har fram t.o.m. år 2007 varit den största offentliga finansiären av den svenska tandvården. Den 1 juli 2008 infördes en tandvårdsreform som bl.a. innebar en väsentligt ökande statlig finansiering av tandvården. Det framgår av proposition 2007/08:49, Statligt tandvårdsstöd, att statens kostnader för det nya tandvårdsstödet beräknas bli 6000 miljoner kr per år räknat i prisnivån för år 2008. Denna förändring innebär att staten fr.o.m. den 1 juli 2008, enligt de beräkningar som redovisas i propositionen, betalar en större andel av tandvårdens kostnader än vad landstingen gör. Därmed blir staten den största offentliga finansiären av tandvård. Det är enligt Statskontorets mening angeläget att det finns förutsättningar för att den förändrade finansieringen följs upp och utvärderas. Tandvårdsreformen har enligt Statskontorets mening accentuerat vikten av att folktandvårdens huvudmän tillämpar en enhetlig ekonomisk redovisning som gör det möjligt att följa intäkter och kostnader för de olika verksamheter som ingår i folktandvården.

³ Socialstyrelsen/Sveriges officiella statistik; Hälso- och sjukvård 2007:4; Tabell 3.

⁴ Landstingens nettokostnader och investeringskostnader

⁵ Här ingår även tandvårdsförsäkringens administrationskostnader

Åtgärder för att förbättra transparensen

Det finns enligt Statskontorets bedömning två olika strategier eller tillvägagångssätt för statsmakterna att förbättra transparensen i huvudmännens ekonomiska redovisning av folktandvården.

Den frivilliga vägen

Det finns en möjlighet att gå den frivilliga vägen. Regeringen kan i överläggningar med huvudmännens företrädare SKL, Sveriges Kommuner och Landsting, understryka vikten av att folktandvårdens huvudmän tillämpar en tydlig särredovisning av kostnader och intäkter för folktandvårdens olika verksamheter. Dessutom bör huvudmännen ingå överenskommelse om att utforma sin särredovisning på ett likformigt sätt. Problemet kring bristande transparens i den ekonomiska redovisningen har diskuterats i tämligen lång tid. De problem som påvisats i den nyligen genomförda kartläggningen visar att det fortfarande finns uppenbara brister i transparensen trots att problemen länge varit kända. Detta antyder enligt Statskontorets mening att det är tveksamt om den frivilliga vägen är en framkomlig väg för att förbättra den ekonomiska redovisningen. Det finns, enligt Statskontorets bedömning, risk att det tar alltför lång tid innan det på frivillig väg sker en förbättring av den ekonomiska redovisningen.

Lagstiftningsvägen

Den andra vägen är lagstiftningsvägen. Enligt Statskontorets mening behövs tydliga krav gentemot huvudmännen att ha en hög grad av transparens i folktandvårdens ekonomiska redovisning. Regeringen skulle kunna ta initiativ till en lagreglering om särredovisning av kostnader och intäkter för folktandvårdens verksamheter. Därigenom skapas tydliga krav gentemot huvudmännen att tillämpa en ekonomisk redovisning som gör de möjligt för olika intressenter att bedöma om det förekommer subventioner som snedvrider konkurrensen mellan privata och offentliga aktörer på tandvårdsmarknaden.

Konkurrensverkets förslag om nationella transparensregler

Lagen (SFS 2005:590) om insyn i vissa finansiella förbindelser m.m., den s.k. transparenslagen, trädde i kraft år 2005 för att införliva EU:s transparensdirektiv i svensk lagstiftning. Lagen syftar till att ge Europeiska kommissionen insyn i de finansiella förbindelserna mellan det allmänna och offentligt ägda företag samt i vissa företags ekonomiska verksamhet. Reglerna i denna lagstiftning innebär att finansiella förbindelser mellan myndigheter och deras företag ska redovisas genom s.k. öppen redovisning. Undantag gäller företag vars nettoomsättning understiger 40 miljoner euro.

Konkurrensverket har i mars 2009 i en rapport⁶ redovisat förslag till åtgärder som syftar till att förbättra konkurrensen i Sverige. Enligt verket finns det behov av att även göra företag som exkluderas genom storleksundantaget föremål för transparenslagens krav på redovisning. En stor del av de nationella konkurrensproblemen uppkommer i relationen mellan näringslivet och offentliga verksamheter med låg omsättning. Konkurrensverket föreslår därför att insynen i offentliga verksamheter utökas genom att nationella transparensregler med sänkta tröskelvärden införs.

Enligt Statskontorets mening är Konkurrensverkets förslag om nationella transparensregler, sett i ett vitt perspektiv, en tilltalande åtgärd för att förbättra förutsättningarna för att lösa en konkurrensproblematik mellan näringslivet och offentliga verksamheter. Statskontoret bedömer dock att förslaget fordrar ett åtskilligt beredningsarbete som kan förväntas ta lång tid, bl.a. för att samordna de nationella transparensreglerna med EU:s transparensregler.

Folktandvården är en särpräglad offentlig verksamhet med en speciell konkurrensproblematik. Det är därför, enligt Statskontorets mening, tveksamt om förslaget om generell utvidgning av transparenslagen är den mest optimala lösningen för att lösa den speciella konkurrensproblematik som råder mellan offentliga och privata aktörer på tandvårdsmarknaden. Transparenslagens regler skulle emellertid kunna tjäna som utgångspunkt för en särreglering av huvudmännens redovisning av folktandvården.

Förslag till åtgärder

I uppdraget ingick att vid behov föreslå åtgärder för att åstadkomma god transparens i folktandvårdens ekonomiska redovisning. Det behövs enligt Statskontorets mening tydliga krav gentemot folktandvårdens huvudmän för att förbättra den ekonomiska redovisningen. Statskontoret har övervägt de tillgängliga alternativen till åtgärder för att förbättra transparensen. Vår bedömning är att en lagreglering kring landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården är den bäst lämpade åtgärden.

⁶ Konkurrensverket, Åtgärder för bättre konkurrens, Rapport 2009:4, Mars 2009

Bilaga 1

Regeringsuppdrag



REGERINGEN

Socialdepartementet

Till avd.....	2
Kontakt med.....	
Beslut.....	gd
Datum.....	2008-09-10
Sign.....	[Signature]

Regeringsbeslut I:7

2008-09-04

S2008/7289/HS
(delvis)

Statskontoret
Box 8110
104 20 STOCKHOLM

STATSKONTORET
Ink. 2008-09-09
Dnr. 2008/207-5

Uppdrag att följa upp landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården

Regeringens beslut

Regeringen uppdrar åt Statskontoret att följa upp landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården och dess olika verksamheter med avseende på budgetåren 2008–2010.

I uppdraget ingår att vid behov föreslå åtgärder för att åstadkomma god transparens avseende redovisningen av folktandvårdens intäkter och kostnader.

Statskontorets uppdrag ska genomföras efter samråd med Sveriges Kommuner och Landsting (SKL).

Uppdraget ska redovisas i en delrapport senast den 30 juni 2009 samt i en slutrapport senast den 30 juni 2011.

Regeringen har i 2008 års tilläggsbudgetproposition (2007/08:99) ökat det under utgiftsområde 2 Samhällsekonomi och finansförvaltning uppförda anslaget 1:3 Statskontoret för innevarande år med 500 000 kronor för att täcka Statskontorets kostnader för uppdraget. Dessa medel ska täcka kostnaderna för den del av uppdraget som omfattas av delrapporten. Regeringen avser att återkomma med beslut om medel för den avslutande fasen av uppdraget.

Bakgrund

Enligt tandvårdslagen (1985:125) har landstingen ansvar för att planera tandvården med utgångspunkt i befolkningens behov och erbjuda en god tandvård åt dem som är bosatta inom landstinget. Landstingen ska svara för den avgiftsfria barn- och ungdomstandvården, specialisttandvård för

Postadress
103 33 Stockholm

Telefonväxel
08-405 10 00

E-post: registrator@social.ministry.se

Besöksadress
Fredsgatan 8

Telefax
08-723 11 91

2

barn och vuxna, allmäntandvård för vuxna i den omfattning landstinget bedömer lämplig samt tandvård för särskilda grupper i form av uppsökande verksamhet, nödvändig tandvård och tandvård som är ett led i en sjukdomsbehandling.

Landstingen kan utföra sitt uppdrag genom att lägga uppgifterna på folktandvården, vilket är vanligast, eller komma överens med privata vårdgivare. Konkurrensneutralitet mellan offentlig och privat tandvård förutsätter att folktandvården får ekonomisk kompensation för det utökade uppdraget och de krav som detta ställer. Kompensationen får dock inte vara större än vad som motsvarar de verkliga kostnaderna. Om ersättningen för det utökade uppdraget till folktandvården blir större än vad som motsvarar de verkliga kostnaderna, föreligger en konkurrensnedvridande kompensation. Det är i dag svårt att bedöma om och i vilken utsträckning det föreligger konkurrensnedvridning på detta område, eftersom den ekonomiska redovisningen av folktandvårdens verksamhet inte är tillräckligt transparent. Trots att det länge funnits en ambition att åstadkomma en ökad särredovisning finns det fortfarande betydande brister på detta område.

Reglerna om mervärdesskatt är ytterligare en faktor som riskerar att leda till skilda konkurrensvillkor. Tandvårdstjänster är undantagna från skatteplikt enligt mervärdesskattelagen (1994:200). Landstingen får dock ersättning för ingående mervärdesskatt genom kommunkontosystemet. Privata företag får inte någon motsvarande kompensation, varför ingående mervärdesskatt blir en kostnad för dem. Enligt uppgifter från landstingen hanteras numera ersättningen från kommunkontosystemet på ett sådant sätt att den inte kommer folktandvården till del. För att det ska gå att bedöma om ersättningen från kommunkontosystemet leder till konkurrensnedvridning till folktandvårdens fördel eller inte måste dock redovisningen av folktandvårdens kostnader och intäkter vara mer transparent än i dag.

Redovisningen av folktandvårdens kostnader och intäkter för olika verksamheter är av stor betydelse för möjligheten att följa utvecklingen på tandvårdsmarknaden. För att öka transparensen bör folktandvårdens kostnader och intäkter redovisas skilt från landstingens övriga verksamhet. Vidare bör kostnader för folktandvårdens respektive verksamheter, t.ex. barn- och ungdomstandvård, vuxentandvård och tandvård enligt 8 a § tandvårdslagen (1985:125) redovisas skilt från varandra liksom de delar inom respektive verksamhet som är bidragsfinansierade respektive icke-bidragsfinansierade.

Enligt den redovisningsmodell som Sveriges Kommuner och Landsting (SKL) införde 2002 ska kostnader och intäkter särredovisas för allmäntandvård för barn och ungdom, allmäntandvård för vuxna, tandvård för patienter med särskilda behov respektive specialisttandvård. Detta gäller för såväl egen verksamhet (folktandvård) som köpt verksamhet.



3

Statistiken har dock inte publicerats på landstingsnivå på grund av uppenbara kvalitetsbrister.


Med målsättning att förbättra statistiken påbörjade SKL ett projekt våren 2007. Arbetet har lett till att landstingens tandvårdskostnader särredovisas i enlighet med modellen i den bokslutsstatistik som presenterades våren 2008. Ytterligare förbättringsarbete krävs enligt SKL för att statistiken ska bli helt rättvisande och jämförbar mellan landstingen.

Mot denna bakgrund bör en uppföljning av den ekonomiska redovisningen av folktandvården ske, i syfte att ge underlag för en bedömning av graden av transparens och risken för konkurrenssnedvridande subventioner till folktandvården samt, vid behov, förslag till åtgärder.

På regeringens vägnar



Göran Hägglund



Helena Santesson Kurti

Kopia till

Sveriges Kommuner och Landsting
Regeringskansliets förvaltningsavdelning
Finansdepartementet/BA



Bilaga 2

Uppföljning av landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården

– Konsultrapport, 2009-06-08, från Ernst & Young



Uppföljning av landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården

2009-06-08

Innehållsförteckning

1	SAMMANFATTNING	3
2	INLEDNING	6
2.1	BAKGRUND	6
2.2	SYFTE.....	6
2.3	AVGRÄNSNING.....	6
2.4	METOD.....	6
3	MOTIV TILL SÄRREDOVISNING AV FOLKTANDVÅRDENS INTÄKTER OCH KOSTNADER	9
3.1	TANDVÅRD OCH KONKURRENS	9
3.2	LAG OM INSYN I VISSA FINANSIELLA FÖRBINDELSER (2005:590)	9
3.3	HUVUDMÄNNENS ANSVAR FÖR TANDVÅRDEN	11
3.4	OM SNEDVRIDNING AV KONKURRENS	13
4	TRANSPARENT REDOVISNING	15
4.1	DEFINITION	15
5	ORGANISATIONSFORMER FÖR FOLKTANDVÅRD	18
5.1	FÖRVALTNINGSFORMEN HELT DOMINERANDE	18
6	HUVUDMÄNNENS ÅRSBOKSLUT M.M.	20
6.1	HUVUDMÄNNENS ÅRSBOKSLUT	20
6.2	FOLKTANDVÅRDENS ÅRSBOKSLUT OCH VERKSAMHETSBERÄTTELSE.....	20
6.3	KOMMENTAR	21
7	DEN EKONOMISKA REDOVISNINGENS TRANSPARENS	22
7.1	UTGÅNGSPUNKT	22
7.2	SÄRREDOVISNING	22
7.3	TOTALKOSTNADSBOKSLUT	24
7.4	RÄKENSKAPSSAMMANDRAG	24
7.5	TRANSPARENSREDOVISNING	25
7.6	FOLKTANDVÅRDSPECIFIKA UPPDRAG OCH ERSÄTTNINGAR.....	26
7.7	OVERHEADKOSTNADER	28
7.8	MOMS	29
7.9	ÖVER- OCH UNDERSKOTT.....	29
7.10	KOMMENTAR	30
8	SLUTSATS	32
8.1	SAMMANFATTANDE IAKTTAGELSE.....	32
8.2	PROBLEMFÖRMULERING	35
8.3	HUR SKA EN FÖRBÄTTRING KUNNA ÅSTADKOMMAS?.....	36

1 Sammanfattning

Ernst & Young har på uppdrag av Statskontoret genomfört en kartläggning av landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården. Syftet med uppdraget har varit att besvara nedanstående frågeställningar:

- ▶ Vilka organisationsformer har huvudmännen valt för sin folktandvård? Har huvudmännen planer på förändringar av organisationsformer?
- ▶ Finns i huvudmännens årsbokslut för 2008 tydligt redovisade fördelningsmodeller beträffande kostnader och intäkter för folktandvårdens olika verksamhetsformer?
- ▶ Finns det en tillräcklig grad av transparens i huvudmännens ekonomiska redovisning för att bedöma risken för konkurrensnedvidrande subventioner till folktandvården?

Av huvudmännen är det tre som bedriver folktandvård i aktiebolagsform d.v.s. Stockholms läns landsting, Landstinget Gävleborg och Landstinget Västmanland (fr.o.m. 2009-04-01). Övriga 18 huvudmän bedriver folktandvård i förvaltningsform. I Landstinget Sörmland pågår f.n. en utredning inför ett eventuellt beslut om bolagisering av Folktandvården. Det har även framkommit att Örebro läns landsting eventuellt kommer att genomföra en utredning om att överföra folktandvårdens verksamhet till ett bolag. När folktandvården är organiserad i förvaltningsform utgör den antingen en resultatenhet eller en balansräkningsenhet. För två av huvudmännen har det inte framgått om verksamheten utgör resultatenhet eller balansräkningsenhet. Knappt hälften av huvudmännen har organiserat beställarenheter som förutom upphandling även beställer uppdrag från den egna folktandvårdsförvaltningen.

Inte i någon av huvudmännens årsredovisningar eller årsbokslut/verksamhetsberättelser har det framkommit tydligt redovisade fördelningsmodeller beträffande intäkter och kostnader för folktandvårdens olika verksamhetsformer. Överhuvudtaget har vi inte funnit några fördelningsmodeller redovisade i årsboksluten. Eventuella underlag för fördelningsmodeller och resultatet av dessa måste sökas i andra handlingar hos huvudmännen respektive folktandvården.

Vid genomgång av folktandvårdens verksamhetsberättelser och årsbokslut framgår att dessa i många fall på ett relativt omfattande sätt redovisar årets verksamhet i förhållande till mål och uppdrag. Verksamhetsberättelserna ger i huvudsak en relativt knapphändig information om det ekonomiska utfallet. I huvudsak framgår en redovisning av det samlade ekonomiska resultatet. Ytterligare information än vad som framgår av landstingens årsredovisningar framkommer i begränsad utsträckning i de underlag som vi har tagit del av. Några undantag framkommer dock. T.ex. Folktandvården i Västra Götaland som i årsredovisningen 2008 redovisar resultatet för allmäntandvården, specialisttandvård och för förvaltningsgemensamma kostnader. Tandvårdsnämnden i Landstinget Dalarna redovisar Folktandvårdens resultat för verksamhetsområdena specialisttandvård, allmäntandvård, sjukhustandvård, tandteknisk verksamhet och övrig verksamhet. Folktandvården i Skåne redovisar i Tandvårdsnämndens Årsredovisning, ett resultat för verksamheten totalt och fördelat för; allmäntandvård vuxna, allmäntandvård barn och ungdomar, sjukhustandvård, specialisttandvård barn, specialisttandvård tandlossning och specialisttandvård protetik.

I Landstinget i Jönköpings län framgår resultatet för allmäntandvård barn och vuxna samt för specialisttandvård.

Kartläggningen har också visat på att det för närvarande i den ekonomiska redovisningen inte sker någon fullständig särredovisning av folktandvårdens olika verksamheter. Den slutsatsen avser samtliga huvudmäns folktandvårdsverksamhet. Däremot förekommer en partiell redovisning omfattande till olika delverksamheter direkt hänförbara intäkter och kostnader. Med stöd av detta underlag är det dock inte möjligt att särredovisa resultatet per delverksamhet. För att kunna göra en särredovisning använder sig folktandvården hos några av huvudmännen av kalkylmodeller. Utan att närmare värdera kalkylmodellerna i sig är denna utveckling ett steg i rätt riktning för att åstadkomma en tillfredsställande särredovisning inom folktandvården. En viktig förutsättning är att samtliga kostnader för verksamheten ingår i kalkylen och att de fördelas med stöd av relevanta fördelningsnycklar. Av vad vi har kunnat iaktta så förefaller merparten av de gemensamma kostnaderna fördelas med nyckeln bokad tid eller redovisad klinisk tid.

Upprättade totalkostnadsbokslut och sammanställningar till räkenskapsammandraget, som vi har tagit del av, ger en bild av folktandvårdens respektive huvudmannens nettokostnad för tandvård men ingen information om resultatet samt vilka kostnader som är förknippade med de folktandvårdsspecifika ersättningarna. Av transparensredovisningarna framgår resultatet men inte kostnaderna för folktandvårdsspecifika uppdrag. De tre transparensredovisningar enligt gällande lagstiftning, som vi har tagit del av, har dock utformats på olika sätt. Vår sammanfattande bedömning är att det inte är möjligt med stöd av dessa transparensredovisningar bedöma om subventioner förekommer eller ej.

Det område som framstår som mest problematiskt att bedöma i ett konkurrensperspektiv är den bristande redovisningen av de folktandvårdsspecifika uppdragen (exklusive specialisttandvård) tillsammans med ersättningen för folktandvårdsspecifika merkostnader. Inte i något fall har det i kartläggningen framkommit att dessa särredovisas. Däremot har det visat sig att:

- ▶ Vad som kan utgöra tandvårdsspecifika uppdrag och merkostnader varierar i stor utsträckning
- ▶ Det saknas enhetliga definitioner av olika tandvårdsspecifika ersättningar
- ▶ Storleken på ersättningarna varierar i hög grad
- ▶ Flera av huvudmännen ger folktandvården en nettoram utan att de folktandvårdsspecifika uppdragen har definierats
- ▶ Uppdragen är inte konkurrensutsatta

En viktig iakttagelse är dock att de huvudmän som har inrättat beställarfunktioner som också direktbeställer folktandvårdsspecifika uppdrag tydliggör dem med hjälp av vårdavtal/vårdöverenskommelser. Utförandet av uppdragen följs också upp av beställaren men inte med avseende på vilka kostnader som folktandvården haft för att utföra dessa. Det finns en generell risk för konkurrenssnedvridande subventioner när redovisningen inte ger någon information om kostnaderna för de folktandvårdsspecifika uppdragen.

Ytterligare osäkerhetsmoment som framkommit i underlagen är hanteringen av moms och huruvida folktandvården belastas med samtliga relevanta kostnader. Merparten av folktandvårdsorganisationerna belastas med landstingsgemensamma overheadkostnader men det är samtidigt svårt att utifrån erhållna underlag göra mer precisa bedömningar om de omfattar alla relevanta kostnader och om fördelningsnycklarna är ändamålsenliga. Det finns också exempel på huvudmän som fördelar ut overheadkostnader endast i samband med totalkostnadsbokslutet eller då underlag till räkenskapsammandrag ska lämnas.

Sammantaget kan vi konstatera att det i den ekonomiska redovisningen av folktandvården hos huvudmännen inte finns en tillräcklig särredovisning som gör det möjligt att bedöma om subventioner förekommer eller inte. Det framkommer dock skillnader mellan huvudmännen i den meningen att det finns en mer eller mindre utvecklad särredovisning av folktandvården. Tre av huvudmännen har valt att avgränsa sin folktandvård i form av aktiebolag vilket i sig ger en tydlig övergripande särredovisning av folktandvårdens totala verksamhet. Ett antal huvudmän har avgränsat folktandvården i balansräkningsenheter samtidigt som verksamheten bedrivs under bolagsliknande förhållanden. Slutligen finns det exempel där folktandvården hanteras mer som en traditionell förvaltning med en resursfördelning i form av en nettoram. I kartläggningen har också framkommit att enskilda landsting, exempelvis Stockholms läns landsting, har fattat beslut om att så långt det är möjligt konkurrensutsätta specialisttandvård och folktandvårdsspecifika uppdrag. Landstinget Västmanland har för avsikt att inte direktbeställa folktandvårdsspecifika uppdrag utan avser istället att konkurrensutsätta dem. En ökad konkurrensutsättning via upphandling eller valfrihetssystem leder sannolikt i sig till att risken för snedvridning av konkurrensen kan minskas. Förutsättningen är att konkurrensneutralitet iakttas vid konkurrensutsättningen.

2 Inledning

2.1 Bakgrund

Regeringen har gett Statskontoret i uppdrag att följa upp landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården och dess olika verksamheter med avseende på budgetåren 2008 - 2010. Syftet med uppdraget är att ge underlag för en bedömning av graden av transparens och risken för konkurrenssnedvridande subventioner till folktandvården.

Statskontoret ska redovisa sitt uppdrag i en delrapport senast den 30 juni 2009 samt i en slutrapport senast den 30 juni 2011. För att få ett underlag till delrapporten har Statskontoret upphandlat en kartläggning och analys av landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården. Ernst & Young har erhållit uppdraget att genomföra kartläggningen och analysen.

2.2 Syfte

Syftet med uppdraget har varit att inhämta, sammanställa och analysera relevant information från huvudmännen för att besvara följande frågor:

- ▶ Vilka organisationsformer har huvudmännen valt för sin folktandvård? Har huvudmännen planer på förändringar av organisationsformer?
- ▶ Finns i huvudmännens årsbokslut för 2008 tydligt redovisade fördelningsmodeller beträffande kostnader och intäkter för folktandvårdens olika verksamhetsformer?
- ▶ Finns det en tillräcklig grad av transparens i huvudmännens ekonomiska redovisning för att bedöma risken för konkurrenssnedvridande subventioner till folktandvården?

2.3 Avgränsning

Uppdraget har omfattat folktandvården hos samtliga huvudmän d.v.s. 18 landsting, 2 regioner och Gotlands kommun.

2.4 Metod

2.4.1 Tillvägagångssätt

Utifrån syftet att bedöma om huvudmännens ekonomiska redovisning är tillräckligt transparent för att kunna användas för att identifiera eventuella konkurrenssnedvridande subventioner har vi begärt svar på ett antal frågeställningar och inhämtat skriftliga underlag. Följande skriftliga material har efterfrågats från samtliga huvudmän.

- ▶ Huvudmannens årsredovisning 2008
- ▶ Folktandvårdens årsredovisning/verksamhetsberättelse 2008
- ▶ Budget/verksamhetsplan för folktandvården 2009

- ▶ Redovisning enligt insynslagen (s.k. transparensredovisning)
- ▶ Resultat- och balansräkning 2008 från den ekonomiska redovisningen på kontonivå
- ▶ Dokumenterad modell och dokumenterade rutiner för intäkts- och kostnadsfördelning
- ▶ Upprättade totalkostnadsboks slut och principerna för upprättandet d.v.s. vad som fördelas och vilka fördelningsnycklar som används
- ▶ Specifikation av ”allmänna ersättningar” 2008 (folktandvårdsspecifika uppdrag och ersättningar d.v.s. utifrån huvudmannens ansvar)
- ▶ Uppgifter till räkenskapsammandraget
- ▶ Beskrivning av vilka fria nyttigheter som förekommer

Fördjupade frågeställningar har via intervjuer genomförts med representant för folktandvården hos fem av huvudmännen:

- ▶ Stockholms läns landsting
- ▶ Landstinget i Östergötland
- ▶ Region Skåne
- ▶ Västra Götalandsregionen
- ▶ Landstinget Sörmland

Intervjuer har även genomförts med representant för Privattandläkarna och representanter från Sveriges Kommuner och Landsting. Kompletterande kontakter har via telefon och mail tagits med ett antal representanter från folktandvården för att få förtydliganden i olika frågeställningar.

Skriftliga källor som har varit relevanta för kartläggningen har genomlästs t.ex. Konkurrensverkets rapporter om tandvård och konkurrens, rapporter från Privattandläkarna, Statistik om hälso- och sjukvård samt regional utveckling, tandvårdsutredningen "Friskare tänder - till rimliga kostnader" (SOU 2007:19) m.m.

2.4.2 Analysmodell

För att kunna bedöma om det förekommer subventioner med allmänna medel som riskerar att snedvrider konkurrensen har vi utformat en analysmodell. Ett problem i sammanhanget är att det saknas någon form av allmänt erkända kriterier för vad som kännetecknar en tillräcklig särredovisning för att kunna uppnå en tillfredsställande redovisning som gör det möjligt att bedöma om konkurrensnedvridning eventuellt förekommer. Följande sex förutsättningar har vi bedömt bör föreligga för att det ska vara möjligt att bedöma transparensen i redovisningen:

1. De uppdrag och tillhörande ersättningar som ges till folktandvården för vad som motsvarar huvudmannens ansvar enligt tandvårdslagen (1985:125) är tydligt specificerade.
2. Det utökade uppdraget framgår av redovisningen (särredovisas) vad gäller både ersättning och kostnader för utförandet.

3. Beskrivning av modell för att fördela ut samtliga relevanta overheadkostnader inom landstinget framgår av folktandvårdens redovisning d.v.s. inga s.k. fria nyttigheter som inte belastar folktandvården ska förekomma.
4. Folktandvården särredovisar för de olika verksamhetsgrenarna som bedrivs samtliga intäkter och kostnader, d.v.s. allmäntandvård för barn och ungdomar samt för vuxna, specialisttandvård för barn och ungdomar samt vuxna och abonnemangstandvård.
5. Hur momsens hanteras framgår av redovisningen.
6. Resultathanteringen finns beskriven.

Ovanstående kriterier beskrivs närmare längre fram i rapporten.

3 Motiv till särredovisning av folktandvårdens intäkter och kostnader

3.1 Tandvård och konkurrens

Frågan om tandvård och konkurrens har varit i fokus under en längre tid. Konkurrensverket har t.ex. publicerat två rapporter på detta tema: Konkurrens i tandvård (1993) och Tandvård och Konkurrens (2004). I bägge dessa rapporter har Konkurrensverket konstaterat att det finns anledning att anta att det förekommer subventioner inom folktandvården. I respektive rapport föreslås därför ett antal åtgärder som krävs för att åstadkomma en bättre konkurrens.

Privattandläkarna har i olika rapporter lagt fram sin syn på konkurrensförutsättningarna. I dessa rapporter har exempel på konkurrensstörande förutsättningar redovisats.

I SOU 2007:19 ”Friskare tänder – till rimliga kostnader” tas frågan om konkurrensförhållandena på tandvårdsmarknaden upp. En slutsats i utredningen är att kraven på landstingen att särredovisa folktandvården bör skärpas. För att kunna bedöma graden av konkurrensneutralitet behöver transparensen i redovisningen av folktandvården öka.

Det finns också exempel på revisionsrapporter som bl.a. kommit till slutsatsen att det finns problem kring hantering av folktandvårdsspecifika uppdrag och bristen på särredovisning av folktandvårdens verksamheter.

3.2 Lag om insyn i vissa finansiella förbindelser (2005:590)

Lagen om insyn i vissa finansiella tjänster (den så kallade transparenslagen) utgör en del av EUs statsstödsregler och syftar till att hindra att medlemsstaterna lämnar otillbörliga subventioner till de i lagen identifierade så kallade ”företagen”, en term som i den aktuella lagstiftningen inte tar sin utgångspunkt i juridiska personer utan snarare fokuserar på bedriven verksamhet i mer allmänna ordalag. Lagen utgör således ett instrument för EU att säkerställa efterlevnaden av de konkurrensrättsliga reglerna som gäller. De informations- och redovisningskrav som ges uttryck i lagstiftningen skapar förutsättningar för att redovisningssystemet skall kunna generera tillräckligt med information för att efterleva lagstiftningens intentioner.

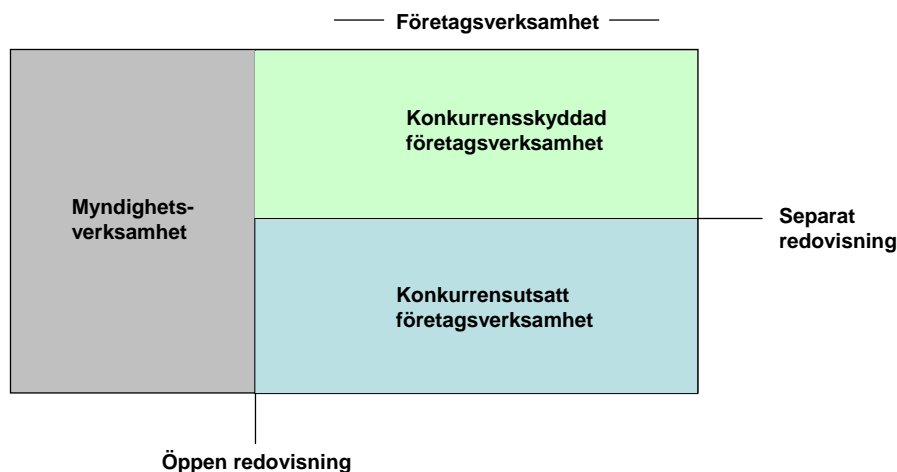
Lagen fokuserar varken på den juridiska formen eller på huruvida verksamheten är privat eller offentligt finansierat. Lagen kan således påverka offentliga verksamheter såsom kommuner, landsting samt statliga myndigheter samt privaträttsliga associationer om både konkurrenskyddad och konkurrensutsatt verksamhet bedrivs. I praktiken begränsas lagens räckvidd av ett tröskelvärde på 40 miljoner euro. Tröskelvärdet räknas på nettoomsättningen i den verksamhet som omfattas av konkurrensreglerna. Ett problem inom ramen för Sverige är att kriterierna för vilka som skall följa lagen har varit föremål för utdragna diskussioner. Utifrån folktandvårdens perspektiv rör det sig om huruvida kriterierna skall analyseras på landstingsövergripande nivå eller enbart folktandvården specifikt.

Avgörande för att skilja på en myndighetsverksamhet från en företagsverksamhet är följande tre kriterier:

- ▶ verksamheten har ett socialt syfte,
- ▶ rättsliga begränsningar föreligger samt att
- ▶ verksamheten inte erbjuds på en marknad.

Om en verksamhet utgör företagsverksamhet i lagens bemärkelse skall en bedömning genomföras för att identifiera huruvida det inom ramen för denna bedrivs både konkurrens-skyddad och konkurrensutsatt verksamhet. Ovanstående inverkar på huruvida en i lagen definierad så kallad öppen och en separat redovisning skall upprättas. Av nedanstående figur framgår konkurrensverkets illustration av vad som lagstiftningen ger upphov till.

Figur 1 - Transparensredovisning



Av en öppen redovisning skall överföringar mellan företagsverksamhet och myndighets-verksamhet framgå. Det kan bland annat röra sig om kapitaltillskott, förlustbidrag, amorteringsfria eller på annat sätt förmånliga lån, gynnande genom avstående av vinst, fordran eller normal avkastning på offentliga medel. Identifierade poster har samtliga bäring på att bedöma huruvida en verksamhet är subventionerad och därmed snedvrider konkurrensen. Denna typ av transaktioner är av direkt intresse för att bedöma huruvida en verksamhet skulle bedömas vara subventionerad. Den öppna redovisningen är beroende av att det framgår vad som är myndighetsverksamhet och vad som är företagsverksamhet samt att de aktuella transaktionerna tydligt framgår av redovisning. Om företagsverksamheten är väl avgränsad organisatoriskt ökar möjligheterna att upprätta en tydlig sådan redovisning.

För att kunna upprätta en separat redovisning handlar det ytterst i enlighet med lagstiftningen om att identifiera vilka delar av företagsverksamheten som är att betrakta såsom konkurrenskyddad respektive konkurrensutsatt. Centralt för den separata redovisningen är på vilka grunder olika former av gemensamma kostnader allokeras till de olika delarna av företagsverksamheten, om båda typerna bedrivs. Den separata redovisningen präglas på dessa grunder av internredovisningsmässiga frågeställningar, till exempel rörande fördelning av indirekta kostnader. För att en separat redovisning skall kunna sägas vara fullgod är det nödvändigt att de separata verksamheterna identifieras och betraktas som enskilda redovisningsenheter. Betydelsen av denna typ av redovisning har historiskt uppmärksam-

mats i de redovisningsregler som tillämpas av noterade företag, i form av redovisning av verksamhetsgrenar eller så kallad segmentsredovisning. För att en separat redovisning skall kunna upprättas är det betydelsefullt att ett ekonomisystem används som understödjer detta behov.

Enligt de nuvarande reglerna i lagstiftningen ska företagets revisor för varje räkenskapsår granska om en öppen och separat redovisning har fullgjorts i enlighet med bestämmelserna i lagen. Ett särskilt intyg ska utfärdas över granskningen. Ett problem som har visat sig i detta sammanhang är att lagen i sig inte definierar vad som kännetecknar en transparent redovisning. Det saknas helt enkelt tillräckligt stringenta regler att företa revision i förhållande till. Avsaknaden av allmänt erkända bedömningsgrunder riskerar att motverka ändamålet med lagstiftningen.

Utav folktandvårdsverksamheterna i denna kartläggning är det tre som har upprättat en transparensredovisning nämligen folktandvården i Stockholms läns landsting, Västra Götalandsregionen och Region Skåne. Vi har tagit del av dessa och därvid kunnat konstatera att ingen av redovisningarna ger en sådan information att risken för att subventioner förekommer kan uteslutas. I transparensredovisningarna framgår inte någon separat redovisning av de kostnader som har ett direkt samband med de folktandvårdsspecifika ersättningsarna. Redovisningarna har inte heller en adekvat uppdelning av de olika verksamheter som förekommer inom folktandvården. I underliggande kalkyler till transparensredovisningen framgår dock denna information för Folktandvården Stockholms län. I Västra Götalandsregionen har revisorerna valt att inte avge ett intyg avseende transparensredovisningen.

Huvudmännens tolkning av lagens räckvidd tillsammans med bristen på erkända bedömningsgrunder leder till att transparenslagen inte får förväntad effekt vad gäller folktandvårdens redovisning. Dessutom har endast tre organisationer bedömt att de omfattas av insynslagens krav. Utöver insynslagen saknas lagstiftning och standards i övrigt vad gäller krav på särredovisning av folktandvård.

3.3 Huvudmännens ansvar för tandvården

3.3.1 Tandvårdslagen (1985:125)

Landstingens ansvar för tandvården och hur den ska utföras regleras i tandvårdslagen (1985:125) och tandvårdsförordningen (1998:1338). Det statliga tandvårdsstödet regleras i lagen (2008:145) om statligt tandvårdsstöd och förordningen (2008:193) om statligt tandvårdsstöd.

Målet för tandvården är enligt tandvårdslagen en god tandhälsa och en tandvård på lika villkor för hela befolkningen. Varje landsting skall erbjuda en god tandvård åt dem som är bosatta inom landstinget. Den tandvård som ett landsting själv bedriver kallas folktandvård. Ett landsting får sluta avtal med någon annan om att utföra de uppgifter som landstinget och dess folktandvård ansvarar för enligt tandvårdslagen. Uppgifter som rör myndighetsutövning får dock inte överlämnas till privata aktörer.

Av tandvårdslagen framgår att folktandvården skall svara för:

- ▶ tandvård för barn och ungdomar till och med det år då de fyller nitton år
- ▶ specialisttandvård för vuxna
- ▶ övrig tandvård för vuxna i den omfattning som landstinget bedömer lämplig

Landstingen skall planera tandvården med utgångspunkt ifrån befolkningens behov av tandvård och se till att det finns tillräckliga resurser för patienter med särskilda behov av tandvårdsinsatser och att patientgrupper med behov av särskilt stöd erbjuds tandvård. Landstingen ansvarar enligt tandvårdslagen för uppsökande verksamhet bland dem som bor i särskilda boendeformer för service eller omvårdnad, som får hemsjukvård, är funktionshindrade eller som bor i egen bostad och har motsvarande behov av vård, omsorg och service. Landstingen svarar också för att nödvändig tandvård erbjuds dessa patienter. Det samma gäller för personer som har behov av särskilda tandvårdsinsatser som ett led i sjukdomsbehandlingen under en begränsad tid. Nödvändig tandvård och tandvård som är ett led i sjukdomsbehandling omfattas av reglerna om vårdavgifter inom den öppna hälso- och sjukvården.

3.3.2 Folk tandvårdsspecifika uppdrag och kostnader

Som en konsekvens av att landstinget har det yttersta ansvaret för befolkningens tandhälsa och tandvård så ges normalt folktandvården ett ansvar som inte en privat vårdgivare har. Sådana folktandvårdsspecifika uppdrag förekommer både inom barn- och vuxentandvården. Nedan följer ett antal exempel på förutsättningar som anses motivera folktandvårdsspecifik ersättning:

- ▶ Folktandvården har ett kollektivt befolkningsansvar för barntandvården. Det innebär ansvar för barn 0-2 år, informera om tandhälsovård, samla in epidemiologiska data, kollektiv profylax m.m.
- ▶ Folktandvården har också ett sistahandsansvar som innebär att man inte kan avvisa någon med akut tandvårdsbehov.
- ▶ Enligt Tandvårdslagen har landstinget en skyldighet att tillhandahålla vård vid behov av omedelbar tandvård och behöver därmed organisera jourverksamheten.
- ▶ Tandvårdens tillgänglighet.
- ▶ Folktandvårdens ansvar för specialisttandvården.
- ▶ Den omläggning som skett i tandläkarutbildningen har inneburit att tandläkare som nu examineras har mindre klinisk erfarenhet, vilket innebär att de har en lägre produktivitet än tidigare nyutbildade. Nyutexaminerade tandläkare anställs vanligtvis inom Folktandvården.
- ▶ Landstinget är en politiskt styrd organisation. Detta medför att beslutsfattandet i viss utsträckning kräver rutiner och arbetsinsatser av Folktandvården som inte belastar konkurrerande organisationer. Landstingets offentlighetsrättsliga ställning kräver t.ex. en budgetprocess som inte finns på motsvarande sätt i privat verksamhet. Landstinget har även skyldigheter beträffande samhällets planering av tandvård vilket medför kostnader.

- ▶ Landstingets lokaler har huvudsakligen inte planerats och anskaffats med företagsekonomiska bedömningar i beslutsfattandet. Lokaliseringen av tandvården har gjorts efter politiska värderingar om vård på lika villkor. För tandvård i glesbygd finns inte heller alltid ekonomiska förutsättningar att uppnå ett balanserat resultat.
- ▶ Kostnader avseende specialistutbildning.
- ▶ Eventuella merkostnader för att folktandvården som en del i landstingen kan ha högre IT-kostnader med tanke på att de knappast kan välja vilka IT-lösningar som ska användas frånsatt tandvårdssystem.

Inom samtliga landsting förekommer folktandvårdsspecifika uppdrag och kostnader. Dessa kostnader är dels föranledda av landstingets utökade uppdrag, dels i varierande utsträckning kompensation för merkostnader som folktandvården anses ha som en konsekvens av sitt organisatoriska sammanhang. Ett konstaterande är att det inte finns någon enhetlig definition av folktandvårdsspecifika uppdrag och merkostnader och att variationen av benämningar på ersättningar och storleken på dessa varierar avsevärt. Ett grundkrav är dock, enligt vår bedömning, att folktandvårdsspecifika uppdrag ska vara väl definierade och kostnaderna för genomförandet av dem ska återredovisas. I principiell mening är det dock inget som säger att landstingets utökade ansvar skall utföras av den egna folktandvårdsorganisationen. Befolkningsansvar, tillgänglighet, specialisttandvård m.m. kan mycket väl upphandlas men även till viss del tillhandahållas genom kundval.

Den kompensation som utgår till folktandvården för olika typer av åtaganden och merkostnader får inte vara större än vad som motsvarar faktiska kostnader. I annat fall blir det en fråga om subventioner som kan snedvrیدا konkurrensen. I viss mån och under vissa förutsättningar kan dock risken för snedvrیدande subventioner begränsas av ställda avkastningskrav.

3.4 Om snedvrیدning av konkurrens

3.4.1 När uppstår ett konkurrensproblem?

Även det förhållandet att kommunallagens självkostnadsprincip normalt är normerande för avgiftssättningen leder definitionsmässigt, under förutsättning att allt annat är lika, till att en kommunal verksamhet kan hålla ett lägre pris. Ett privat företag förutsätts lämna ett visst överskott till sin ägare.

Det faktum att en landstingskommunal verksamhet finns representerad på en öppen marknad skapar inte i sig konkurrensproblem. Det är först när marknadens aktörer inte agerar på lika villkor som problem uppstår. Om en landstingskommunal verksamhet t.ex. genom att huvudmannen tillskjuter medel som inte kommer privata företag tillgodo så påverkas konkurrensneutraliteten. När en offentlig konkurrensutsatt verksamhet subventioneras, genom att t.ex. landstingsverksamheten erhåller ersättningar som de privata aktörerna inte erhåller och som påverkar taxorna, sker inte konkurrensen på lika villkor d.v.s. konkurrensen snedvrیدs. Motsvarande effekt uppstår även då en landstingskommunal verksamhet inte belastas med samtliga relevanta kostnader d.v.s. att det förekommer s.k. fria nyttigheter. Det kan också förkomma subvention av konkurrensutsatt verksamhet när den bedrivs integrerad med anslagsfinansierad verksamhet om den inte belastas fullt ut med de faktiska kostnader

som verksamheten ger upphov till. Överskott i bidragsfinansierad verksamhet kan medföra att priserna för allmäntandvård till vuxna hålls nere.

Enligt Konkurrensverket¹ är det i princip omöjligt att uppnå en total konkurrensneutralitet mellan offentliga och privata aktörer. Huvudorsaken är de grundläggande skillnader som finns i finansieringsförutsättningar, riskprofil och avkastningskrav.

3.4.2 Förekomsten av konkurrens på tandvårdsmarknaden

Allmäntandvård för vuxna är konkurrensutsatt samtidigt som det sedan den 1 januari 1999 råder fri prissättning för tandvårdstjänster till vuxna. Samtliga landsting har infört kundval för den av landstinget finansierade allmäntandvården för barn och ungdomar. Därmed kan också allmäntandvården för barn- och ungdomar betraktas som konkurrensutsatt. Landstingen förutsätts konkurrensutsätta den uppsökande verksamheten. Nödvändig tandvård och tandvård som led i sjukdomsbehandling kan sedan utföras av folktandvården och/eller av privata aktörer. Ersättningen för den nödvändiga tandvården och tandvård som led i sjukdomsbehandling skall motsvara folktandvårdens priser om parterna inte har kommit överens om annat.

När det gäller specialisttandvård förekommer konkurrensutsättning knappast alls. Det är i väldigt begränsad utsträckning som landstingen upphandlar specialisttandvård. I Region Skåne och i Stockholms läns landsting förekommer dock kundval beträffande tandreglering. I mars 2009 beslutades i Stockholms läns landsting att införa kundval även till övriga specialiteter inom specialisttandvården för barn och ungdomar.

Vi kan konstatera att huvuddelen av landstingens tandvård är konkurrensutsatt och att konkurrensutsättningen tenderar att öka successivt i flera landsting.

3.4.3 Konkurrensneutralitet inom tandvård

I enlighet med vad som konstaterats ovan är huvuddelen av den verksamhet som bedrivs inom folktandvården konkurrensutsatt. Därav följer också nödvändigheten av att säkerställa att risken för konkurrensstörning minimeras. De konkurrenskonflikter som oftast förekommer är olika former av bristande konkurrensneutralitet.

Den främsta risken för snedvridning av konkurrensen avseende tandvård är om det förekommer subventioner inom ej konkurrensutsatt verksamhet som påverkar prissättningen på konkurrensutsatt verksamhet i form av lägre priser. En subvention förekommer t.ex. om:

- ▶ Ersättningen för folktandvårdsspecifika uppdrag är större än den faktiska kostnaden
- ▶ Ersättningen för ej konkurrensutsatt verksamhet som används för att finansiera vuxentandvård
- ▶ Vuxentandvården genererar överskott och används för att minska den skattefinansierade ersättningen till barn- och ungdomstandvård
- ▶ Mervärdeskatten inte fullt ut belastar folktandvården

¹ Åtgärder för bättre konkurrens – förslag, Konkurrensverkets rapportserie 2009:4

- ▶ Gemensamma kostnader inom landstinget som inte belastar folktandvården

I detta uppdrag riktas fokus mot huvudmännens ekonomiska redovisning och i vilken utsträckning som folktandvårdens verksamheter är särredovisade och om redovisningen är tillräckligt transparent för att kunna bedöma om det föreligger risk för konkurrensnedvridande subventioner.

4 Transparent redovisning

4.1 Definition

Det har tidigare i denna rapport redovisats att lagen (2005:590) om insyn i vissa finansiella förbindelser m.m. (transparenslagen) inte i sig ger en tydlighet i vad som menas med en transparent redovisning. Det saknas m.a.o. erkända bedömningsgrunder för ställningstagande till huruvida transparens föreligger eller inte. Ett förhållande som i detta sammanhang i sig utgör ett problem.

För att möjliggöra den bedömning som ingår i detta kartläggningsuppdrag har vi valt att definiera några grundläggande krav som bör kunna ställas på folktandvårdens ekonomiska redovisning. Följande kriterier har då ställts upp:

1. De uppdrag och tillhörande ersättningar som ges till folktandvården för vad som motsvarar huvudmannens ansvar enligt tandvårdslagen (1985:125) är tydligt specificerade.
2. Det utökade uppdraget framgår av redovisningen (särredovisas) vad gäller både ersättning och kostnader för utförandet.
3. Samtliga relevanta overheadkostnader (indirekta kostnader) framgår av folktandvårdens redovisning.
4. Folktandvården särredovisar de olika verksamhetsgrenarnas samtliga intäkter och kostnader, d.v.s. allmäntandvård för barn och ungdomar samt för vuxna, specialisttandvård för barn och ungdomar samt vuxna och abonnemangstandvård.
5. Hanteringen av momsen framgår av redovisningen.
6. Resultathanteringen finns beskriven.

Den fråga som är mest kritisk i detta sammanhang är om det förekommer ersättningar för folktandvårdsspecifika uppgifter som är större än de faktiska kostnaderna för utförandet av dessa uppgifter. Om det förhåller sig på detta sätt kan det innebära en risk för en subvention som snedvrider konkurrensen. Primärt genom att subventionen kan leda till att priserna för allmäntandvården för vuxna kan hållas nere.

4.1.1 Uppdrag och ersättningar

De uppdrag och ersättningar i övrigt som folktandvården får från huvudmannen måste vara tydligt beskrivna. Uppdragen skall vara specificerade till innehåll samtidigt som det tydligt framgår vilken ersättning som utgår för respektive uppdrag.

En transparent redovisning av uppdragen och eventuella kostnadsersättningar som utgår är en grundläggande förutsättning för att få information om vilka ekonomiska överföringar som förekommer mellan huvudmannen och folktandvården. Först när det förekommer en öppen redovisning av vilka uppdrag som föreligger och vilken ersättning som utgår för dessa är det möjligt att bedöma både om uppdragen/kostnadsersättningarna är relevanta om nivån på ersättningen är rimlig.

Det utökade uppdrag som har givits till folktandvården bör enligt vår bedömning framgå av någon form av vårdöverenskommelse eller uppdragshandling.

4.1.2 Särredovisning av folktandvårdsspecifika uppdrag vad gäller intäkter och kostnader

De ersättningar som utgår för folktandvårdsspecifika uppdrag och de som utgör kostnadsersättning ska framgå i den ekonomiska redovisningen. Detsamma gäller för de kostnader som folktandvården har haft för att utföra uppdragen d.v.s. det ska finnas en sluten redovisning av respektive folktandvårdsspecifikt uppdrag.

Redovisningen måste kunna ge information om förhållandet mellan ersättning/bidrag och redovisade kostnader. Informationen i sig är viktig för att bedöma om folktandvården har kostnader som står i rimlig proportion till den ersättning som har utgått. I ett nästa steg måste dock bedömningen göras om ersättningen i sig är relevant. Därför kan även en transparent redovisning bedömas på olika sätt med avseende på om konkurrenssnedvridning förekommer eller ej.

4.1.3 ”Fria nyttigheter”

För att redovisningen ytterst ska kunna bli rättvisande måste den innefatta alla direkta och indirekta kostnader som har blivit en konsekvens av verksamhetens genomförande. I första hand gäller det i detta avseende de indirekta kostnader som finns på landstingsnivå och som på objektiv grund rimligen också motsvarar kostnader som belastar privata aktörer.

Det har framkommit i kartläggningen att det som ibland kallas ”fria nyttigheter” förekommer i varierande omfattning hos huvudmännen. Det kan gälla t.ex. hyror, administration, avskrivningar m.m. Kostnader som har ett samband med folktandvården men som bokförs centralt inom landstinget bör helst fördelas ut antingen via internpriser och/eller fördelningsnycklar i den löpande redovisningen. Alternativt borde de åtminstone återfinnas i folktandvårdens bokslut. Till delar kan frågan om fria nyttigheter behöva kopplas ihop med frågan om folktandvårdsspecifika ersättningar av bidragskaraktär. Granskningen visar nämligen att landstingsgemensamma kostnader i ett första steg fördelas ut på Folktandvården men att Folktandvården därefter i vissa fall erhåller specifika ersättningar för att täcka t.ex. avvecklingskostnader, merhyror etc.

Vid genomförandet av detta uppdrag har det framkommit att ett antal landsting upprättar totalkostnadsbokslut (TKB) som även omfattar tandvården. I ett sådant bokslut skall verksamheterna bära alla sina kostnader, inklusive kostnaderna för tjänster enheten får eller köper från andra enheter. Ett syfte med dessa totalkostnadsbokslut som upprättas med årsbokslutet som grund är att få fram de totala kostnaderna för den producerade verksamhe-

ten. Arbetet med totalkostnadsbokslut görs ofta integrerat med de underlag som ska lämnas till Statistiska Centralbyrån (SCB) och Sveriges Kommuner och Landsting. I totalkostnadsboksluten används många olika fördelningsnycklar vilket gör det svårt att överblicka vilken relevans de har. Ett sätt att använda totalkostnadsboksluten för ovanstående ändamål är att påföra folktandvården i den interna redovisningen kostnader enligt TKB. Totalkostnadsboksluten ger i sig ingen information om det förekommer överföringar mellan konkurrensskyddad verksamhet och konkurrensutsatt verksamhet.

4.1.4 Särredovisning av folktandvårdens verksamheter

De verksamheter som bedrivs inom folktandvården skall vara särredovisade vad gäller intäkter och kostnader.

Folktandvården bedriver ett antal verksamheter där vissa är konkurrensutsatta. Det har sedan länge rests krav i olika sammanhang på att folktandvårdens verksamheter ska särredovisas. De verksamheter som förekommer inom folktandvården utgörs av allmäntandvård för barn och ungdomar samt för vuxna, specialisttandvård för samma målgrupper, sjukhus-tandvård och verksamhet inom lanstingens tandvårdsstöd. Inom vuxentandvården erbjuds dessutom av de flesta landsting "frisktandvård" d.v.s. en form av abonnemangstandvård i en försäkringsliknande lösning. En viktig fråga är hur pass uppdelad folktandvårdens särredovisning bör vara.

Vi har i granskningen av de officiella boksluten eftersökt särredovisning av folktandvårdens intäkter/ersättningar per verksamhet. Vi har också efterfrågat transparensredovisningar i de fall sådana upprättas.

4.1.5 Mervärdesskatt

Hur momsens hanteras ska framgå i redovisningen.

Hantering av momsens är kritisk för att neutralisera den konkurrensfördel som folktandvården kan få genom kommunkontosystemet. Det enklaste sättet att hantera momsens är att folktandvården i sin redovisning och i sin avgiftskalkylering låter momsbelastningen ligga kvar i folktandvården. I de fall som landstingen kompenserar privata utförare för köpt barn- och ungdomstandvård (d.v.s. via tandvårdschecken) blir effekten konkurrensneutral även om momsens inte belastar folktandvårdens barn- och ungdomstandvård. Förutsättningen är att momskompensationen är rimlig.

4.1.6 Resultathantering

Ifall över- eller underskott uppstår i folktandvårdens verksamhet bör det framgå hur dessa hanteras.

Över- och underskottshanteringen kan ha betydelse för konkurrensneutraliteten. Om t.ex. underskott uppstår i verksamheten och förvaltningen inte får ta med sig hela eller delar av det innebär det att verksamheten subventioneras. Motsvarande kan bli följden om överskott uppstår i ej konkurrensutsatta verksamheter och det balanseras i sin helhet eller till vissa delar.

5 Organisationsformer för folktandvård

5.1 Förvaltningsformen helt dominerande

Av de 21 folktandvårdsorganisationer som har omfattats av denna kartläggning så bedrivs f.n. 18 av dessa verksamheter i förvaltningsform. Folktandvården i Stockholm (fr.o.m. 2000), Gävleborg (fr.o.m. 2007) och Västmanland (fr.o.m. 2009-04-01) utgör aktiebolag.

Inom landstinget Sörmland pågår f.n. en utredning inför ett eventuellt beslut om bolagisering. Eventuellt kommer en utredning om att överföra folktandvården till ett bolag att göras inom Örebro läns landsting. Andra organisationsförändringar som diskuteras är t.ex. frågan om att bedriva folktandvården i Region Skåne i form av intraprenad. Under 2009 kommer en allmän översyn att Landstinget Dalarnas organisation att genomföras. Resultatet av denna översyn kan komma att påverka Folktandvårdens organisation.

5.1.1 Resultat- eller balansräkningsenhet

Av de 18 huvudmän som bedriver folktandvården i förvaltningsform uppger sju att folktandvården utgör en balansräkningsenhet. I vissa fall är de dock inte ”fullständiga” balansräkningsenheter. Folktandvården i Västra Götalansregionen, Jönköping, Örebro, Region Skåne och Sörmland uppger att de har s.k. fullständiga balansräkningar. Någon standard eller reglering för hur sådana balansräkningar ska upprättas och presenteras finns inte utan det är interna regler hos respektive huvudman som är styrande för utformningen.

Nio av folktandvårdsorganisationerna anger att de utgör resultaträkningsenheter som upprättar en egen resultaträkning. Utav dessa har en angett att den inte är fullständig.

Folktandvården hos två av huvudmännen redovisar att de upprättar varken en egen resultat- eller balansräkning. Inom landstinget Halland utgör tandvården ett område inom närsjukvården. Inom ramen för närsjukvårdens årsuppföljning tas dock en resultaträkning fram för tandvården i Halland. Tandvården i Halland svarar för allmäntandvård och tandreglering. Specialisttandvården bedrivs på Länssjukhuset i Halmstad.

5.1.2 Beställarfunktion

Samtliga landsting har på ett eller annat sätt en beställarfunktion för tandvård. I knappt hälften (10) av landstingen finns renodlade beställarenheter som förutom att upphandla nödvändig tandvård även beställer uppdrag ifrån den egna folktandvårdsförvaltningen. I Region Skåne och Landstinget Dalarna finns det särskilda tandvårdsnämnder. Dessa nämnder fungerar som både beställare och utförarstyrelser för folktandvården.

Övriga landsting har inte fullständiga beställarenheter utan har valt att lägga t.ex. upphandling av uppsökande verksamhet i en särskild beställarfunktion.

5.1.3 Kommentar

En förutsättning för att kunna bedöma eventuell konkurrenssnedvridning är att folktandvårdens verksamhet redovisas separat och skild från landstingets övriga verksamhet.

Genomförd kartläggning visar att graden av avskildhet från landstingets övriga verksamheter varierar väsentligt. I tre fall, Stockholm, Gävleborg och Västmanland bedrivs Folk tandvården i aktiebolagsform. Detta innebär att folktandvårdens verksamhet sker i egen juridisk person med egen ledning och egen resultat- och balansräkning. Aktiebolagsformen anses normalt som en lämplig form för rörelsedrivande, konkurrensutsatt och icke skattefinansierad verksamhet. I och med bolagsformen följer vissa aktiebolagsrättsliga och skatterättsliga frågor som måste beaktas och som i sig sannolikt bidrar till en ökad transparens i redovisning. Exempelvis finns skattemässiga krav som innebär att transaktioner mellan förvaltning och bolag skall ske på ett sådant sätt att inga tjänster/varor tillhandahålls med subventioner.

Att bedriva folktandvårdsverksamhet i bolagsform utesluter dock inte i sig att folktandvården kan subventioneras genom att verksamheten erhåller ersättningar/bidrag för uppdrag m.m. som överstiger faktiska kostnader för att utföra dem. När verksamheten bedrivs i bolagsform kan dock landstingen med hänvisning till rättstillämpningen av upphandlingslagstiftningen inte utan föregående upphandling ge det egna bolaget olika uppdrag att svara för landstingets uppgifter. Drift i bolagsform är heller ingen garanti för att folktandvården inte erhåller några subventioner i form av s.k. ”fria nyttigheter”.

Från kartläggningen kan konstateras att i ett landsting har en utredning genomförts inför ett beslut om eventuell bolagisering och i ytterligare ett landsting har frågan aktualiserats. I övrigt förefaller frågan om bolagisering av folktandvården inte för närvarande vara aktuell.

De landsting som inte har bolagiserat bedriver verksamheten i förvaltningsform. I ett antal av dessa landsting har folktandvårdens verksamhet avgränsats genom att folktandvården antingen har en resultaträkning eller både en resultat- och balansräkning. Det vanligaste är att folktandvården är en form av resultatenhet. I de fall verksamheten endast är en egen resultatenhet är det svårt att bedöma i vilken omfattning verksamheten bär kostnader för investeringar i form av kapitalkostnader och avskrivningar på ett konkurrensneutralt sätt.

En bedömning är att en separation mellan beställning/upphandling samt finansiering av tandvård och utförande av tandvård är ett viktigt inslag för att bidra till att skapa förutsättningar för konkurrensneutralitet. I de fall landstingen valt att organisera folktandvården i ett bolag är detta närmast en nödvändighet. Genom att separera dessa roller och ansvar ges tydligare drivkrafter till att dels formulera uppdrag/beställningar, dels att följa upp uppdragen vad gäller leverans och ekonomi. Vidare understödjer en sådan separation av ansvar och roller möjligheten att konkurrensutsätta de folktandvårdsspecifika uppgifterna som landstingen har. Vissa tveksamheter kan anföras mot sådana lösningar som innebär att en och samma nämnd både är beställare och utförare av tandvård.

En slutsats är att om en verksamhet organiseras som ett bolag så skapas per definition en självständig juridisk person med en särredovisning av verksamheten i sin helhet. Relationen mellan huvudmannen och bolaget blir också mer formstyrd än om verksamheten styrs i förvaltningsform. Bolagsformen löser dock inte per automatik de krav på särredovisning av folktandvårdens olika verksamheter och på särredovisning av folktandvårdsspecifika uppdrag som gör det möjligt att bedöma eventuell konkurrenssnedvridning. Bolagsformen utesluter inte heller att det kan förekomma s.k. fria nyttigheter.

När det gäller verksamhet som drivs i förvaltningsform finns det dock inget som hindrar att den i väsentliga delar kan ges en bolagsliknande självständighet med en egen resultat- och balansräkning, d.v.s. att förvaltningen har en sluten redovisning. Det ställer dock krav på att huvudmannen definierar de förutsättningar och spelregler som då ska gälla. Problemet kan dock utan någon normering i detta avseende bli att förutsättningarna inte blir enhetliga för de folktandvårdsorganisationer som bedrivs i landstingen.

6 Huvudmännens årsbokslut m.m.

6.1 Huvudmännens årsbokslut

Utifrån frågeställningen om det i huvudmännens årsbokslut för 2008 finns tydligt redovisade fördelningsmodeller beträffande kostnader och intäkter för folktandvårdens olika verksamhetsformer har samtliga årsredovisningar från huvudmännen analyserats.

Inte i någon årsredovisning eller årsbokslut/verksamhetsberättelse har det framkommit tydligt redovisade fördelningsmodeller beträffande intäkter och kostnader och för folktandvårdens olika verksamhetsformer. Överhuvudtaget har vi inte funnit några fördelningsmodeller redovisade i årsboksluten. Eventuella underlag för fördelningsmodeller och resultatet av dessa måste sökas i andra handlingar hos landstingen respektive folktandvården.

Det kan också nämnas att det inte heller framgått något exempel på att det i de olika folktandvårdsorganisationernas årsredovisningar förekommer en särredovisning av intäkter och kostnader för de olika verksamhetsgrenar som förekommer inom folktandvården. I Västra Götalandsregionens bokslut redovisas nettoresultatet fördelat på vuxen respektive barn- och ungdomstandvård.

6.2 Folktandvårdens årsbokslut och verksamhetsberättelser

Förutom huvudmännens årsredovisningar har vi begärt underlag i form av årsbokslut och förvaltningsberättelse från folktandvård som bedrivs i bolagsform och verksamhetsberättelser och bokslut från övriga folktandvårdsorganisationer.

Vid genomgång av folktandvårdens verksamhetsberättelser och årsbokslut framgår att dessa i många fall på ett relativt omfattande sätt redovisar årets verksamhet i förhållande till mål och uppdrag. Verksamhetsberättelserna ger i huvudsak en relativt knapphändig information om ekonomin. I huvudsak framgår då en redovisning av det samlade ekonomiska resultatet. Ytterligare information än vad som framgår av landstingens årsredovisningar framkommer i begränsad utsträckning i de underlag som vi har tagit del av. Några undantag framkommer dock. T.ex. Folktandvården i Västra Götalandsregionen som i årsredovisningen 2008 redovisar resultatet för allmäntandvården, specialisttandvård och för förvaltningsgemensamma kostnader.

I årsredovisningen för Tandvårdsnämnden i Landstinget Dalarna redovisas Folktandvårdens resultat för verksamhetsområdena specialisttandvård, allmäntandvård, sjukhustandvård, tandteknisk verksamhet och övrig verksamhet. Resultatet är exklusive landstingsspecifika OH-kostnader.

Folktandvården i Skåne redovisar i Tandvårdsnämndens Årsredovisning, ett resultat för verksamheten totalt och fördelat för; allmäntandvård vuxna, allmäntandvård barn och ungdomar, sjukhustandvård, specialisttandvård barn, specialisttandvård tandlossning och specialisttandvård protetik.

I Landstinget i Jönköpings län framgår resultatet för allmäntandvård barn och vuxna samt för specialisttandvård. Av texten framgår också att med de fördelningsnycklar som använts så är det vuxentandvården som regelbundet redovisar överskott.

6.3 Kommentarer

En central fråga beträffande särredovisning av folktandvården är för vem och i vilket sammanhang en sådan information ska presenteras. Det naturliga är att en särredovisning eller en transparensredovisning framgår av en officiell handling t.ex. huvudmannens årsredovisning. Härigenom blir information tillgänglig för olika intressenter.

För närvarande finns inte något formellt krav på huvudmännen att upprätta en transparensredovisning annat än för de som omfattas av insynslagets krav. I de fall en sådan redovisning upprättas så kvarstår problemet att det saknas allmänt erkända normer för hur en sådan ska vara utformad. En upprättad transparensredovisning enligt insynslagen ingår inte i huvudmannens årsredovisning.

En fråga som har väckts vid genomförandet av denna kartläggning är vilket ansvar för och vilka drivkrafter finns det till en öppen särredovisning av folktandvårdens intäkter och kostnader. En bedömning är att huvudmannen som organiserar och driver en konkurrensutsatt verksamhet också har ett ansvar för att den genomförs på ett konkurrensneutralt sätt. I detta ansvar ingår att tillskapa de interna förutsättningar som krävs för att genomföra verksamheten på ett konkurrensneutralt sätt samt att den ekonomiska redovisningen ger en tillräcklig insyn i de överföringar som förekommer.

Vi kan konstatera att landstingsledningarna inte i någon större utsträckning förefaller ha prioriterat frågan om en redovisningsmässig separering av folktandvårdens verksamheter. En möjlig förklaring kan vara att folktandvården i sitt sammanhang utgör en begränsad del av landstingens verksamhet. Tandvården har till viss del varit en "särpling" i den landstingskommunala verksamhetsmiljön i den meningen att huvuddelen av verksamheten är konkurrensutsatt. Införandet av vårdvalsmodeller håller dock på att förändra verksamhetsförutsättningarna för en stor del av landstingens verksamhet. Behovet av att säkerställa konkurrensneutralitet har därmed sannolikt blivit mer uppenbart i flera landsting.

Vad gäller särredovisning av folktandvårdspecifika uppdrag har det i allt väsentligt inte framkommit att kostnaderna för genomförandet av dessa redovisats särskilt. Ett undantag, i vissa avseenden, utgör dock Örebro läns landsting där folktandvården upprättar en särskild verksamhetsberättelse avseende överenskommelsen mellan Hälso- och sjukvårdsnämnden och Folktandvården. I denna framgår den kostnad som Folktandvården har haft för vissa uppdrag t.ex. för befolkningsansvar, tolkservice, akuta besök som medfört intäktsförlust m.fl. Något ytterligare exempel på motsvarande återredovisning har vi inte kunnat finna i det material som vi fått oss tillsända.

I de landsting där det finns en beställarenhet som också beställer/träffar överenskommelser om folktandvårdsspecifika uppdrag förefaller det rimligt att beställaren också ställer krav på en sluten redovisning av respektive folktandvårdsspecifikt uppdrag. I praktiken är det så att långt ifrån alla huvudmän har inrättat beställarenheter som också beställer folktandvårdsspecifika uppdrag. Det har också visat sig att i de fall man gjort så specificerar inte alla beställarenheter ersättningen per uppdrag. Dessutom finns det exempel på ett antal landsting som i princip ger folktandvården en nettoram utan närmare specifikation och att folktandvården därefter på egen hand preciserar ”uppdragen” och ersättningen för dem.

En principiell fråga är huruvida det är rimligt att förvänta sig att huvudmännen själva på egen hand kommer att ta ansvar för att en tillfredsställande särredovisning av folktandvården ska komma till stånd. Kommer det dessutom att kunna ske inom rimlig tid och är det samtidigt skäligt att förvänta sig att särredovisningen i så fall upprättas på ett enhetligt och likvärdigt sätt. I det här sammanhanget kan det vara värt att notera att om det ska ske någon form av normering av vad en sådan redovisning ska innehålla så måste den ske antingen som en överenskommelse mellan huvudmännen eller möjligen via en rekommendation från SKL. Förutsättningen att kunna revidera upprättade särredovisningar är dock att det finns normerande utgångspunkter att kunna göra en bedömning. I det här sammanhanget kan en jämförelse göras med Lag (2006:412) om allmänna vattentjänster där det i § 50 bl.a. framgår att ”En huvudman skall i fråga om verksamheten med att ordna och driva en allmän va-anläggning se till att verksamheten bokförs och redovisas i enlighet med god redovisningssed där resultat- och balansräkningar redovisas särskilt och där det av tilläggsupplysningar framgår hur huvudmannen har fördelat kostnader som varit gemensamma med annan verksamhet, och att redovisningen, när den är fastställd, finns tillgänglig för fastighetsägarna”.

I sig är frågan om transparensredovisning något som berör all offentlig verksamhet som bedrivs i konkurrens med näringslivet. Men om frågan ses enbart utifrån landstingens folktandvårdsverksamhet så är det sannolikt att det krävs att någon form av bestämmelse införs om krav på transparensredovisning. Motivet till detta är i första hand att frågan i sig är väsentlig, att särredovisning inom folktandvård har diskuterats under många år utan att det har hänt något samt att införandet bör ske samordnat i hela landet med en enhetlig tillämpning.

7 Den ekonomiska redovisningens transparens

7.1 Utgångspunkt

Utöver årsredovisningar har vi efterfrågat uppgifter om särredovisning i den ekonomiska redovisningen, kalkylmodeller, totalkostnadsboks slut, underlag till den s.k. SKL-redovisningen, fördelning av indirekta kostnader m.m. Nedan följer en genomgång och analys av vad som framkommit.

7.2 Särredovisning

Baserat på de underlag och svar i övrigt som vi har fått in förefaller det som att allmäntandvården och specialisttandvården särskiljs i redovisningen åtminstone vad gäller intäkter och till respektive verksamhetsområde direkt hänförliga kostnader. Vanligtvis utgör

allmäntandvård och specialisttandvård två separata ansvar som åtskiljs i redovisningen med stöd av kodplanen eller så särskiljs allmäntandvård och specialisttandvård genom att de utgör separata kostnadsställen. Det senare gäller t.ex. Folktandvården i Stockholms län och i Kalmar län.

Inom folktandvården i Norrbottens läns landsting hanteras allmäntandvård respektive specialisttandvård som separata resultatenheter. Direkta kostnader särredovisas och indirekta fördelas utifrån den kalkylmodell som används som underlag för den s.k. SKL-redovisningen.

Fr.o.m. 2009 särredovisar Folktandvården Västra Götaland i en separat uppföljning (med hjälp av en kalkylmodell) barntandvård, vuxentandvård och frisktandvård (abonnemangstandvård) på kliniknivå. Utav intäkterna fördelas större delen direkt och ca. 10 % fördelas enligt fördelningsnyckel. De kostnader som inte är direkt hänförliga till kliniknivån fördelas i huvudsak med fördelningsnyckeln nedlagd tid per yrkeskategori inom respektive verksamhet. Tiden per kategori är viktad så att en tandläkartimme utgör 1,0, en tandhygienisttimme 0,5 och en tandskötersketimme 0,31. Indirekta kostnader på förvaltningsnivå och indirekta kostnader på regionnivå för t.ex. inköpservice, försäkringar, IT-organisation m.m. fördelas utifrån antal årsarbetare och bokad tid.

Inom Folktandvården i Sörmland utgör respektive klinik en resultatenhet. Intäkter och kostnader för barn- och ungdomstandvård respektive vuxentandvård särredovisas med hjälp av en särskild kalkylmodell. Kalkylmodellen har använts i flera år och även varit föremål för revidering. Kalkylmodellen förefaller väl definierad och är dokumenterad. Källorna där olika indata hämtas framgår och vilka fördelningsnycklar som ska användas.

Folktandvården i Jönköpings län särredovisar de intäkter och kostnader som är direkt hänförliga till barn- och ungdomstandvården och vuxentandvård. Övriga intäkter och kostnader fördelas med hjälp av fördelningsnycklar baserade på olika personalkategoriernas redovisade tid i barn- respektive ungdomstandvård. Dessa fördelningar görs dock inte i redovisningen utan i en sidoordnad kalkylmodell. För att hålla isär allmäntandvård och specialisttandvård används resultatenhetskoder kombinerat med ansvarskoder.

Folktandvården i Region Skåne särredovisar intäkter och direkt identifierbara kostnader till barn- och ungdomstandvården. Övriga kostnader fördelas med hjälp av olika fördelningsnycklar. För närvarande pågår ett projekt med syfte att revidera de fördelningsnycklar som används. Folktandvården i Region Skåne har sedan flera år tillbaka som grund för budgetarbetet på kliniknivå använt sig av en kalkyl för att beräkna klinikens självkostnad per nedlagd timme, och för att visa eventuella över- respektive underskott inom verksamheterna vuxentandvård och barn- och ungdomstandvård.

I landstinget i Uppsala län har Folktandvården under 2008 tagit fram en resultatfördelning med hjälp av en kalkyl. Modellen beskriver resultatet för barn- och ungdomstandvården och Vuxentandvården. I modellen ingår även ett ofördelat resultat.

Folktandvården i Landstinget Dalarna har som tidigare framgått redovisat resultatet för ett antal verksamheter. Resultatet som återges bygger dock på en kalkylmässig fördelning.

I Västerbottens läns landsting har Folk tandvården en kalkylmodell för att kunna jämföra folk tandvårdsklinikerna mot privata kliniker.

7.3 Totalkostnadsbokslut

Bland landstingen finns det ett antal som upprättar totalkostnadsbokslut som också omfattar folk tandvården. Ett antal exempel på sådana modeller har vi inom ramen för kartläggningen fått möjlighet att ta del av. I ett totalkostnadsbokslut inkluderas samtliga kostnader förutom kostnader för den politiska organisationen. Den enhet som kostnaderna fördelas till skall bära sina samtliga kostnader.

Folk tandvården Landstinget i Jönköpings län upprättar ett totalkostnadsbokslut fördelat på delområdena allmäntandvård vuxna, allmäntandvård barn, nödvändig tandvård och specialisttandvård. Av själva totalkostnadsbokslutet framkommer en total nettokostnad för folk tandvården.

Andra exempel på totalkostnadsbokslut som inkommit vid kartläggningen är från folk tandvården; Landstinget i Kalmar län, Västerbottens läns landsting och Landstinget i Blekinge.

Ett sammantaget konstaterande är att i totalkostnadsboksluten allokeras de direkta och indirekta kostnaderna till folk tandvårdens verksamhet. I vissa fall gäller det kostnader på landstingsnivå som inte löpande under året har belastat verksamhetens ekonomiska redovisning. Totalkostnadsboksluten ger inte någon transparent information om hur ersättningar och bidrag ifrån huvudmannen har använts sett i ett konkurrensperspektiv.

7.4 Räkenskapssammandrag

Från och med 2008 svarar Statistiska centralbyrån (SCB) för produktionen av ekonomisk bokslutsstatistik (räkenskapssammandrag). Särskilda definitioner och anvisningar finns för tandvården tillsammans med en bilaga som innehåller kompletterande anvisningar och checklista. Bilagan har tagits fram av SKL inom det tandvårdsprojekt som har genomförts tillsammans med några landsting. Redovisningen görs inom fyra delområden; allmäntandvård för vuxna, allmäntandvård barn och ungdomar, specialisttandvård och landstingets tandvårdsstöd. Landstingets tandvårdsstöd omfattar uppsökande och nödvändig tandvård samt tandvårdsinsatser som led i sjukdomsbehandling.

Enligt anvisningarna ska all verksamhet som finansieras av landstinget/regionen redovisas på ett enhetligt sätt oavsett driftform och organisation. Alla kostnader ska redovisas på de delområden som framgår av ovanstående verksamhetsindelning. Verksamhet som inte ska redovisas som tandvård är forskning och utveckling, politisk verksamhet och sjukresor. De efterfrågade nettokostnaderna redovisas exklusive moms. Fr.o.m. 2007 redovisas momsen separat. Om momskostnaderna inte kan hämtas från redovisningen får en schablonberäkning göras. Från den sammanställning som gäller 2007 års räkenskaper framgår att landsting och regioner redovisar relativt stora skillnader beträffande de beräknade momskostnaderna.

De särskilda kostnader, för s.k. folktandvårds specifika verksamheter, som inte är konkurrensutsatta ska redovisas på respektive delområde inom tandvården. Om de inte kan kopplas till ett delområde kan de fördelas ut på samma sätt som overheadkostnader.

Enligt anvisningarna ska alla kostnader och intäkter fördelas ut per delområde och inga ”fria nyttigheter” ska förekomma. Varje enskilt landsting ansvarar för vilka principer som används för att fördela kostnader mellan verksamheter. I anvisningarna sägs att vid fördelning av overheadkostnader så kan omsättningen användas som fördelningsnyckel och för att fördela kostnader mellan barn och ungdom samt vuxna kan bokad tid användas.

Underlaget till räkenskaps sammandraget från huvudmännens tandvårdsverksamhet syftar ytterst till att redovisa nettokostnaden totalt och fördelat efter verksamhetsindelningen. Redovisningen avser inte endast folktandvårdens nettokostnader utan även kostnaderna för den av huvudmännen externt köpta vården. De uppgifter som samlas in är inte av det slaget att de kan användas för att bedöma om överföringar förekommer mellan ej konkurrensutsatt och konkurrensutsatt verksamhet.

Utifrån det material som har samlats in i denna kartläggning har det framkommit att för en del av folktandvårdsorganisationerna är den s.k. ”SKL-redovisningen” den enda särredovisning som görs per verksamhetsgren.

Även om det inte ingår i detta uppdrag så är det av intresse att det av statistiken från 2007 framkommer relativt stora skillnader i nettokostnader mellan landstingen. Den totala nettokostnaden för tandvård varierar inom intervallet 380 – 723 kr/invånare. Nettokostnaden för allmäntandvård barn och ungdomar ligger i intervallet 637 – 1 809 kr/invånare 0-19 år.

7.5 Transparensredovisning

Utav landstingen/regionerna är det tre som upprättar transparensredovisningar i enlighet med insynslagen för folktandvården, nämligen Stockholms läns landsting, Västra Götalandsregionen och Region Skåne.

Av transparensredovisningen som Folktandvården Stockholms län upprättar framgår resultatet för verksamheten i sin helhet och uppdelad på barn finansierad med allmänna medel samt vuxna uppdelad på extern finansiering och finansiering med allmänna medel. Den fördelningsnyckel som används är bokad tid. Av underlaget framgår vilka externa och allmänna intäkter (ersättningar från landstinget) som förekommit och hur de fördelas på barn- och ungdomstandvård samt vuxentandvård. Intäkter och kostnader har också delats upp på specialisttandvård vuxna och specialisttandvård barn. Av transparensredovisningen framgår vilka allmänna ersättningar som har utgått men inte vilka kostnader som faktiskt uppkommit för att utföra de uppdrag som har varit kopplade till de allmänna ersättningarna utöver specialisttandvården. Det är därför inte möjligt att utifrån transparensredovisningen att dra slutsatser om subventioner förekommit eller ej.

Folktandvården Skånes transparensredovisning är fördelad på konkurrensskyddad verksamhet och konkurrensutsatt verksamhet. I den konkurrensskyddade verksamheten ingår barn- och specialisttandvård och i den konkurrensutsatta verksamheten allmäntandvård vuxna. Folktandvårdens gemensamma kostnader fördelas ut med en avgift per befattning

och övriga indirekta kostnader fördelas ut baserat på den redovisade tiden uppdelat på vuxen- respektive barn- och ungdomstandvård.

Det faktum att allmäntandvård för barn och ungdom hanteras i transparensredovisningen som konkurrensskyddad verksamhet kan förefalla något märkligt eftersom verksamheten i högsta grad är konkurrensutsatt även om den är finansierad med regionens medel. Även i Folktandvården Skåne så framgår inte av redovisningen vilka kostnader som har uppkommit för att utföra folktandvårdsspecifika uppdrag utöver specialisttandvården.

I Västra Götalandsregionen upprättar huvudmannen en transparensredovisning. Regionens revisorer har dock bedömt med hänvisning till att lagen (insynslagen) är svår att tolka samtidigt som det saknas föreskrifter om redovisning och revision, att det saknas underlag för att intyga att redovisningen har fullgjorts på avsett sätt.

7.6 Folktandvårdsspecifika uppdrag och ersättningar

7.6.1 Utgångspunkt

Inom folktandvården bedrivs verksamhet som är en konsekvens av huvudmännens ansvar enligt tandvårdslag och lokala beslut och som samtidigt inte bedrivs av privattandläkarna. Dessa uppdrag avser verksamhet som inte har konkurrensutsatts. Förutom specialisttandvården kan det handla om sistahandsansvar, barn 0-2 år, tandhälsovård (uppsökande verksamhet, folkhälsoinformation m.m.), lokalisering, organisationskostnader, solidarisk finansiering av specialistutbildning m.m. Problemet är att det saknas en enhetlig avgränsning av vad som ingår inom ramen för folktandvårdsspecifika uppdrag och enhetliga beskrivningar av vad som ingår i respektive ersättning. Det finns också skilda förutsättningar inom landstingen som kan påverka behoven av ersättningar vad gäller i första hand tandvårdens tillgänglighet men även vad gäller tandhälsa.

Den risk som gör folktandvårdsspecifika ersättningar känsliga, är att i fall då de inte är relevanta i sig eller högre än de faktiska kostnaderna, kan snedvrida konkurrensen. En ersättning som inte är ändamålsenlig eller högre än de faktiska kostnaderna kan bli en subvention som i sin tur kan störa den konkurrensutsatta verksamheten.

7.6.2 Uppdrag

Ett grundläggande krav som kan ställas är att de olika uppdrag som inte har konkurrensutsatts och därvid överlämnats till folktandvården var och ett för sig har specificerats. För varje uppdrag eller ändamål bör även den ersättning som utgår framgå.

Baserat på de underlag som vi har fått in ifrån huvudmännen så kan det konstateras att det finns stora skillnader i vilken grad som uppdragen finns tydliggjorda. Inom ett antal landsting får folktandvården en form av nettoram för den verksamhet som bedrivs för huvudmannens räkning. Uppdragen i sig är då inte specificerade och prissatta. Exempel på landsting där folktandvården får en nettoram är landstingen i Blekinge, Kalmar, Värmland, Västerbotten och Jämtland. Ansvar för att definiera olika folktandvårdsspecifika åtaganden ligger på verksamheten själv.

I Norrbottens läns landsting gjordes en utredning 2003 om barnpeng i samband med att valfrihet infördes inom barn- och ungdomstandvården. I den utredningen definierades de landstingsspecifika kostnaderna för barn och ungdom men även för vuxna. Kostnaderna har grupperats utifrån länsövergripande, facklig verksamhet, glesbygdskostnader, personal och övrigt. Den nettoram som togs fram då har sedan varit utgångspunkten framöver för den folktandvårdsspecifika ersättningen som utgått till Division Folktandvård.

Hos de huvudmän som har en beställarenhet för tandvård är den generella bilden att de folktandvårdsspecifika uppdragen är tydligare beskrivna och vanligtvis prissatta. Det gäller t.ex. för landstingen i Örebro, Östergötland, Gävleborg, Sörmland, Stockholm och Region Skåne. I Västra Götalandsregionen är det 12 hälso- och sjukvårdsnämnder som beställer folktandvårdsspecifika uppdrag. Preciseringsen av dessa uppdrag varierar mellan nämnderna. För 2009 ger t.ex. sju av huvudmännen en ospecificerad summa. Ersättningsnivåerna är inte heller enhetliga. För närvarande pågår dock ett arbete med syfte att uppnå en samordnad beställning inför 2010 från de tolv beställarnämnderna. I övrigt kan konstateras att den folktandvårdsspecifika ersättningen i Västra Götalandsregionen är relativt sett högre än motsvarande i Region Skåne och Stockholms läns landsting.

I den vårdöverenskommelse som tecknades inför 2008 mellan Hälso- och sjukvårdsstyrelsen i Landstinget i Uppsala län och Folktandvården beskrivs uppdragen men ersättningen är inte uppdelad per uppdrag utan anges som en samlad finansiering.

I Landstinget i Jönköpings län definieras inte en vårdöverenskommelse, dock finns en specifikation av de folktandvårdsspecifika ersättningarna. Under den senaste sexårsperioden har dessa ersättningar successivt minskat. För 2009 görs en ytterligare neddragning med ca. 10 mkr vilket medför att den kvarvarande ersättningen exklusive ersättningen till specialisttandvården landar på ca. 8 mkr, vilket framstår som en låg ersättning i förhållande till jämförbara huvudmän.

Folktandvården i Landstinget i Västmanland blev ett aktiebolag fr.o.m. 2009-04-01. Enligt vad som har framkommit i denna kartläggning är det landstingets intentioner att inga folktandvårdsspecifika uppdrag kommer att direktbeställas ifrån bolaget utan de folktandvårdsspecifika uppdragen kommer att konkurrensutsättas.

Översiktligt kan vi konstatera att det finns en stor variation vad gäller folktandvårdsspecifika uppdrag och ersättningen för dessa. Som tidigare framgått förekommer det i ett antal landsting att folktandvården i princip får en nettoram där de folktandvårdsspecifika uppdragen inte har definierats. I huvudsak kan dock dessa ersättningar grupperas under rubrikerna:

- ▶ Sistahandsansvar
- ▶ Områdesansvar
- ▶ 0-2 år
- ▶ Tandhälsovård eller folkhälsoansvar
- ▶ Tillgänglighet – lokalisering, merkostnader för rekrytering, vakanser, jour m.m.
- ▶ Nyanställda tandläkare – handledning, lägre effektivitet m.m.

- ▶ Finansiering av ST-utbildning
- ▶ FOU
- ▶ Organisationskostnader – Merkostnader som folktandvården anses ha som en konsekvens av att de ingår i en politiskt styrd organisation, personalpolitiska åtaganden, avvecklingskostnader, fackligt samarbete m.m.

Ett exempel på skillnader som kan förekomma är att i Västra Götalandsregionen är ersättningen för sista handsansvaret ca. 38,6 mkr och i Region Skåne ca. 7,2 mkr. Exempel på folktandvårdsspecifika ersättningar som framkommit i kartläggningen är klinikchefsbidrag, facklig verksamhet, planering och samråd, avgångsvederlag m.m. Det är inte självklart att dessa olika bidrag är folktandvårdsunika.

7.6.3 Redovisning

En röd tråd är att hos de huvudmän som har en renodlad beställarenhet så sker normalt en definierad uppföljning av genomförandet av uppdrag. Vad som ska följas upp och hur det ska gå till framgår vanligtvis av vårdöverenskommelsen (eller motsvarande). Särskilt kan nämnas Folktandvården i Örebro läns landsting som årligen upprättar en verksamhetsberättelse avseende överenskommelsen mellan Hälso- och sjukvårdsnämnden och Folktandvården. I verksamhetsberättelsen redovisas verksamheten i förhållande till uppdragen. När det gäller ersättningen för befolkningsansvar så framgår hur ersättningen har använts.

Det har inte i kartläggningen framgått i något fall att kostnaderna för utförandet av de tandvårdsspecifika uppdragen har redovisats i sin helhet. Det har inte heller framkommit att sådana krav ställts på folktandvården.

I de fall som de folktandvårdsspecifika uppdragen inte har tydliggjorts sker ingen egentlig redovisning av utförandet och av ekonomin.

7.7 Overheadkostnader²

Eftersom folktandvården är en i huvudsak konkurrensutsatt verksamhet bör samtliga kostnader, indirekta och direkta, som har ett samband med verksamheten också redovisas inom folktandvården och helst slutligen fördelas till olika kostnadsbärare. Overheadkostnader finns både på landstings- och förvaltningsnivå. För att det ska bli möjligt att följa upp resultatet för folktandvården i sin helhet och de olika verksamhetsgrenarna bör samtliga indirekta kostnader som har samband med verksamheten också finnas i den ekonomiska redovisningen. De indirekta kostnaderna bör självfallet också fördelas i redovisningen på kliniknivå.

Med stöd av det material som vi tagit del av så framstår det som att det inte finns ett konsekvent tillämpat gemensamt tillvägagångssätt bland huvudmännen i hur OH-kostnader hanteras. Det förefaller dock som att merparten av huvudmännens folktandvårdsorganisationer i redovisningen belastas med väsentliga indirekta kostnader på landstingsnivå. I de fall verksamheten drivs i bolagsform har de tjänster och/eller service och ersättningen för

² Kostnader för t.ex. administrativa funktioner, stabsfunktioner och servicefunktioner.

dem som bolagen nyttjar från huvudmannen reglerats i avtal. Det förekommer dock att ett antal huvudmän inte fördelar ut eller belastar folktandvården med vissa indirekta kostnader. I Västerbottens läns landsting finns som exempel en hel del s.k. fria nyttigheter som fördelas ut till Folktandvården först då totalkostnadsbokslutet upprättas.

Generellt gäller att indirekta kostnader då de inte belastar folktandvårdens redovisning fördelas ut i samband med totalkostnadsbokslut eller i samband med underlaget till räkenskapsammandraget tas fram.

7.8 Moms

Folktandvården har en särställning vad gäller moms. Tandvårdstjänster är inte momsbelagda vilket i princip innebär att tandvårdsaktörerna inte kan dra av den ingående momsen. Huvuddelen av verksamheten är konkurrensutsatt samtidigt som tandvårdstjänster inte är momsbelagda. Landstingen får ersättning för ingående moms genom kommunkontosystemet. Om inte huvudmännen internt hanterar momsen för den konkurrensutsatta delen av verksamheten finns det en uppenbar risk att ersättningen för den ingående momsen kan få en konkurrenssnedvridande effekt.

Samtliga landsting har infört kundval för allmäntandvård till barn och ungdom. För den tandvård som landstingen därigenom köper från privata tandläkare utgår kompensation med 6 % av totalkostnaden. Av vad vi har kunnat förstå utifrån kartläggningen så kompenserar huvudmännen de privata tandläkarna genom ett påslag på tandvårdschecken. Huruvida denna kompensation ligger på nivån 6 % eller lägre har dock inte framgått av våra underlag. Det är dock viktigt för upprätthållandet av konkurrensneutralitet att kompensationen ligger på rätt nivå. För att kunna definiera rätt nivå krävs dock en närmare utredning av hur stor andel av tandvårdens kostnader för barn- och ungdomstandvård som utgörs av momskostnader.

När det gäller den konkurrensutsatta allmäntandvården för vuxna har samtliga landsting någon form av hantering av mervärdesskatten. I flera fall läggs momskostnaden till i redovisningen månadsvis i efterhand enligt en fördelningsmodell (s.k. momssnurra). Det förekommer dock i vissa fall att momskostnaden läggs till då totalkostnadsbokslut upprättas. I dessa fall blir det särskilt svårt att bedöma om momsen kommer tandvården till gagn eller inte.

Den generella bilden utifrån kartläggningen är att specialisttandvården inte neutraliseras i momshänseende. Ett sådant förfarande kan sannolikt ha en negativ inverkan på konkurrens åtminstone i de fall det finns privatvårdsläkare som bedriver specialisttandvård.

7.9 Över- och underskott

Av kartläggningen har det visat sig att knappast någon huvudman gör någon åtskillnad på över- eller underskott som uppstår inom folktandvården d.v.s. att överskott i konkurrenskyddad verksamhet och konkurrensutsatt verksamhet hanteras var för sig. I t.ex. Landstinget Blekinge ingår Folktandvårdens över- eller underskott i landstingets totala resultat. På liknande sätt sker hanteringen i Norrbottens läns landsting, Landstinget i Kalmar län, Västerbottens läns landsting och Landstinget Dalarna. Folktandvården i Landstinget Kro-

noberg kan föra över eventuella överskott till projekt eller till nästa års investeringsbudget. I ett antal landsting balanseras resultatet inom folktandvården som "eget kapital" t.ex. Landstinget i Västernorrland, Landstinget i Uppsala län, Landstinget Halland, Jönköpings läns landsting, Västra Götalandsregionen, Region Skåne, Örebro läns landsting och Landstinget Östergötland.

Eventuella överskott inom barn- och ungdomstandvården i Gotlands kommun återförs till Hälso- och sjukvårdsförvaltningen. Över- och underskott i övrigt ingår i kommunens resultat. I Jämtlands läns landsting hanteras över- och underskott utifrån en analys av måluppfyllelse och landstingets ekonomiska situation samt efter beslut av landstingsfullmäktige.

För övrigt finns det hos vissa landsting regler t.ex. om hur stor andel av balansomslutningen som det egna kapitalet får uppgå till. Avkastningskrav och krav på utdelning regleras via ägardirektiv i de fall folktandvården drivs i bolagsform.

7.10 Kommentarer

En generell slutsats är att ingen folktandvård fullt ut i den ekonomiska redovisningen särredovisar resultatet per verksamhet. En partiell särredovisning görs dock i de flesta fall genom att intäkter och direkt hänförliga kostnader särredovisas för allmäntandvård barn och vuxna samt för specialisttandvård. Formellt sett hanteras oftast specialisttandvården som ett eget ansvar i redovisningen. För närvarande saknas det förutsättningar att med stöd av den ekonomiska redovisningen bilda sig en uppfattning om det förekommer överföringar mellan konkurrensutsatt och ej konkurrensutsatt verksamhet.

I kartläggningen har det framkommit att någon form av särredovisning sker av folktandvårdens verksamhet hos de flesta av huvudmännen. Några landsting använder sig av kalkylmodeller d.v.s. en form av självkostnadskalkyl där ett kalkylmässigt resultat framkommer. Kalkylmodellerna tycks användas framförallt för att särskilja allmäntandvård vuxna ifrån allmäntandvård för barn och ungdomar. Folktandvården i Västra Götalandsregionen har som exempel infört fr.o.m. 2009 en kalkylbaserad särredovisning av allmäntandvård per kundgrupp och av abonnemangstandvård som ett komplement till ordinarie ekonomiska uppföljning.

En principiell fråga i detta sammanhang är huruvida den särredovisning som efterfrågas ska göras direkt i den ekonomiska redovisningen eller via ett separat kalkylsystem. Med tanke på att allmäntandvård för barn och unga genomförs integrerat kommer det oavsett hur redovisningen sker att fordras att fördelningar görs d.v.s. antingen en kalkylbaserad ekonomisk redovisning eller en redovisning ifrån ett kalkylsystem. Det är samtidigt svårt att se att valet av tillvägagångssätt egentligen behöver påverka kvaliteten på särredovisningen. Fördelningen eller beräkningarna blir inte bättre för att de görs i ett redovisningssystem än om det görs i ett separat kalkylsystem. En kalkyl eller en kalkylerande redovisning blir en spegling av något man vill mäta. Med detta följer att de utgör en förenklad bild av verkligheten. Vanligtvis vill man spegla verkligheten så exakt som möjligt för att åstadkomma en hög träffsäkerhet. Samtidigt finns önskemål om enkelhet och att det inte får vara ett omfattande arbete att ta fram uppgifterna. Dessa faktorer måste normalt sett balanseras mot varandra. I vissa sammanhang är det med andra ord angeläget att träffa i det närmaste helt rätt varför det då är rimligt att det både får ta tid och kosta en del att genom-

föra kalkylen. I andra sammanhang är det tillräckligt att uppnå en rimlig precision i kalkylen då det inte är ändamålsenligt att lägga ned alltför stora resurser på kalkyleringen.

Ingen av de särredovisningar baserade på ett kalkylsystem som vi har tagit del av särredovisar de olika folktandvårdsspecifika uppdragen.

I de transparensredovisningar som har studerats i denna kartläggning framgår ett resultat för de olika verksamhetsgrenar som man har valt att dela upp redovisningen på. Transparensredovisningen från Folktandvården i Stockholms län AB visar vilka intäkter verksamheten har haft och vilka av dem som utgör allmänna ersättningar. Samtidigt framgår det inte vilka kostnader som faktiskt uppkommit för att utföra de uppdrag som har varit kopplade till de allmänna ersättningarna utöver specialisttandvården. Det är därför inte möjligt att utifrån transparensredovisningen dra slutsatser om subventioner förekommit eller ej. Ett problem i grunden är att lagen i sig inte definierar vad som kännetecknar en transparent redovisning. Avsaknaden av allmänt erkända bedömningsgrunder riskerar att motverka ändamålet med lagstiftningen.

Totalkostnadsbokslut och de underlag som lämnas till räkenskapsammandraget redovisar den nettokostnad som landstingen haft för folktandvården, d.v.s. egentligen producentoberoende redovisning. Dessa två redovisningar, utifrån hur de i praktiken har utformats, svarar dock inte mot det informationsbehov som finns för att kunna bedöma om det förekommer eller inte förekommer konkurrenssnedvridande subventioner.

För att kunna bedöma risken för konkurrenssnedvridande subventioner måste samtliga intäkter och kostnader som folktandvården har haft redovisas. I de delverksamheter inom folktandvården till vilka det har tillförts allmänna medel för att utföra uppdrag inom landstingets ansvar för tandvård måste det därför finnas en särredovisning av hur dessa allmänna medel använts. Vår bedömning i ett konkurrensperspektiv är att de folktandvårdsspecifika uppdragen och ersättningarna utgör de mest kritiska komponenterna. Först och främst måste det framgå vilka sådana uppdrag som folktandvården har och vilken ersättning som utgår för dessa. Det kan då konstateras att de huvudmän som har beställarfunktioner för tandvård också ger mer eller mindre tydliga folktandvårdsspecifika uppdrag med specificerade ersättningar. Samtidigt finns det exempel på ett antal huvudmän som överhuvudtaget inte har definierat uppdragen och ersättningarna utan folktandvården tilldelas i princip en nettoram. Vår bedömning är att detta förhållande knappast kan vara acceptabelt utifrån att de ändamål som resurserna ska användas till bör framgå vid medelstillelningen.

Ytterligare en aspekt på de folktandvårdsspecifika uppdragen är att det inte finns en enhetlig definition av dessa samtidigt som det inte är självklart enkelt att avgränsa vilka sådana uppdrag som faller inom ramen för huvudmännens ansvar för tandvård. Detsamma gäller vilka merkostnader som folktandvården kan anses ha som en konsekvens av den organisatoriska tillhörigheten. Det kan dock konstateras att det finns relativt stora skillnader mellan huvudmännen dels vad gäller vilka uppdrag som anses som folktandvårdsspecifika, dels hur stor ersättning som relativt sett utgår per uppdrag.

Inte i något fall har vi utifrån de underlag som vi har haft tillgång till kunnat se att folktandvårdsspecifika uppdrag har särredovisats både vad gäller ersättning och kostnader.

Bristen på särredovisning är i detta sammanhang ett skäl till varför risken för konkurrensnedvridande subventioner inte kan uteslutas.

En mycket väsentlig fråga för att kunna bedöma eventuell konkurrensnedvridning är om folktandvården omfattas av så kallade ”fria nyttigheter” d.v.s. i första hand gemensamt finansierade kostnader som inte belastar folktandvården. Fria nyttigheter innebär att folktandvården på något sätt subventioneras vad gäller kostnader i förhållande till vad som skulle vara fallet om verksamheten bedrevs självständigt. Exempel på fria nyttigheter kan vara lokaler, IT-kostnader, nyttjande av stabsresurser, finansiering, städ, etc. Oavsett hur väl utformade intäkts- och kostnadsfördelningsmodeller som föreligger så måste eventuell förekomst av fria nyttigheter utredas och separatredovisas innan intäkts- och kostnadsfördelningar sker. Inom ramen för vår genomgång av erhållet material har vi inte kunnat dra några slutsatser om i vilken omfattning det förekommer fria nyttigheter.

Samtliga huvudmän hanterar på ett eller annat sätt den snedvridning som per definition följer av kommunkontosystemet. Vanligast förekommande är att ingående moms belastar allmäntandvården för vuxna och att utbetalningen ifrån kommunkontosystemet krediteras landstingsnivån. I vissa landsting belastas den konkurrensutsatta delen med moms först i samband med totalkostnadsbokslut eller motsvarande. Det går inte utifrån det material som inkommit bedöma om momsen hanteras på ett tillräckligt konkurrensneutralt sätt.

Någon enhetlighet beträffande hur eventuella över- och underskott inom folktandvården hanteras har inte framkommit. I de fall folktandvården utgör en balansräkningsenhet stannar resultatet i ett första steg i verksamheten. I vissa fall sker utdelningar/koncernbidrag från bolag och i vissa fall sker en förändring av tidigare fastställda överskott-/underskott i förvaltningar. Normalt sett ses resultatet i sin helhet. Det är endast i Gotlands kommun där eventuella överskott i barntandvården på ett systematiskt sätt förs tillbaka till ansvarig förvaltning. I några landsting hanteras folktandvårdens resultat i huvudmannens samlade resultat. Information om resultatet och hur det hanteras är viktigt för att kunna bedöma om t.ex. överskott i ej konkurrensutsatt verksamhet om det används för att balansera underskott som uppkommer i konkurrensutsatt verksamhet. Om så sker kan konsekvensen bli att konkurrensen snedvrids. Motsvarande effekt kan även uppstå om eventuella underskott i konkurrensutsatt verksamhet regleras i huvudmannens bokslut.

8 Slutsats

8.1 Sammanfattande iakttagelse

Med utgångspunkt ifrån de frågeställningar som denna kartläggning har haft att besvara och den information som framkommit har nedanstående huvudsakliga iakttagelser gjorts.

Tre av huvudmännen har valt att bedriva folktandvården i aktiebolagsform. Övriga 18 huvudmän organiserar verksamheten i förvaltningsform. En av huvudmännen överväger för närvarande om verksamheten ska organiseras i bolagsform och ytterligare en huvudman kan komma att aktualisera frågan om eventuell överföring av verksamheten i aktiebolag. Av de som driver folktandvård i form av förvaltning har nästan alla valt att avgränsa verksamheten i form av en resultat- eller balansräkningsenhet. I något fall utgör dock folktandvården inte en fullständig resultat- eller balansräkningsenhet. En sammanfattande slutsats

är att utvecklingen har gått i riktning mot att skapa en tydligare avgränsning av folktandvården både ansvars- och redovisningsmässigt. Att organisera folktandvården i en egen förvaltning som utgör en balansräkningsenhet är exempel på en sådan förändring. Förutsättningen är dock att verksamheten är en s.k. fullständig balansräkningsenhet. Per definition blir dock den mest tydligt avgränsade ansvarsenheten aktiebolaget som utgör en självständig juridisk person med en sluten redovisning. I kartläggningen har det visat sig att många av de otydligheter i det ekonomiska förhållandet mellan folktandvården och huvudmannen hanteras när verksamheten drivs som bolag. Till stor del kan dock bolagsliknande förutsättningar skapas inom ramen för en förvaltning. För att åstadkomma detta krävs dock ett aktivt agerande för att klargöra förutsättningar och villkor i övrigt. Tydliga och bolagsliknande förutsättningar måste då etableras. En till synes enkel lösning skulle kunna vara att ställa som krav att huvudmännen organiserar folktandvårdsverksamheten i bolagsform. Det är dock tveksamt huruvida det är rimligt att förskriva i vilken associationsform som huvudmännen ska bedriva folktandvården. Däremot bör krav riktas mot huvudmannen att när tandvårdsverksamhet bedrivs i konkurrens med privata aktörer så ska verksamheten organiseras i tydligt avgränsade ansvarsenheter med en sluten redovisning. Det är sedan upp till huvudmannen att avgöra i vilken form som kravet ska tillgodoses.

Då huvudmännens årsbokslut har studerats har det i princip inte framkommit någon transparent information om resultatet för olika verksamheter inom folktandvården och om tillämpade fördelningsmodeller. Det har inte heller varit möjligt att i årsredovisningarna identifiera de eventuellt öppna transaktioner mellan landstinget och folktandvården som förekommer. Subventioner behöver inte heller alltid ske genom faktiskt identifierade och genomförda transaktioner. Stöd kan även förekomma i form av frånvaron av till exempel avkastningskrav på arbetande kapital, fördelaktiga villkor för kapitalanskaffning genom att huvudmannens upplåning kan ske till lägre kostnad än vad folktandvården skulle kunna göra på egen hand. Genom att ta del av huvudmännens årsbokslut är det alltså inte möjligt att erhålla information om det förekommer subventioner som kan riskera att snedvrider konkurrensen.

Folktandvårdens verksamhetsberättelser och årsredovisningar ger en bredare bild av verksamhetens genomförande och en något mer nyanserad bild av verksamhetens resultat. Det har i kartläggningen framkommit exempel på huvudmän vars folktandvård särredovisar resultat för olika verksamhetsgrenar t.ex. allmäntandvård som helhet eller uppdelad för barn och ungdomar samt vuxna, specialisttandvård och sjukhustandvård. Samtidigt visar kartläggningen att den information som framgår av de årsredovisningar som vi har tagit del av inte ger en tillräcklig information för att kunna bedöma om det föreligger subventioner eller inte som kan snedvrider konkurrensen. Framförallt saknas det information om vilka folktandvårdsspecifika uppdrag som förekommit, ersättning för dem och av de faktiska kostnaderna för utförandet av uppdragen.

Kartläggningen har också visat på att det för närvarande i den ekonomiska redovisningen inte sker någon fullständig särredovisning av folktandvårdens olika verksamheter. Den slutsatsen avser samtliga huvudmäns folktandvårdsverksamhet. Det som framkommer är dock att vanligtvis sker en partiell redovisning omfattande till olika delverksamheter direkt hänförliga intäkter och kostnader. Med stöd av ett sådant underlag är det dock inte möjligt att göra en fullständig särredovisning per delverksamhet. För att kunna göra en särredovisning använder sig folktandvården, hos några av huvudmännen, istället av kalkylmodeller.

Utan att närmare värdera kalkylmodellerna i sig är denna utveckling ett steg i rätt riktning för att åstadkomma en tillfredsställande särredovisning inom folktandvården. En viktig förutsättning är att samtliga kostnader för verksamheten ingår i kalkylen och att de fördelas med stöd av relevanta fördelningsnycklar. Av vad vi har kunnat iakta så förefaller merparten av de gemensamma kostnaderna fördelas med nyckeln bokad tid eller redovisad klinisk tid. Det är dock viktigt att definiera hur pass uppdelad folktandvårdens särredovisning bör vara. Är det t.ex. tillräckligt att dela upp redovisningen endast i konkurrensutsatt och ej konkurrensutsatt verksamhet? Vår bedömning är att folktandvården bör kunna särredovisa sin verksamhet uppdelad i konkurrenskyddad och konkurrensutsatt. Konkurrensutsatt verksamhet bör i sin tur redovisas per delverksamhet d.v.s. barn- och ungdomstandvård och vuxentandvård. Därutöver bör redovisningen hållas isär för specialisttandvård. Framförallt är det dock viktigt i ett konkurrensperspektiv att det framgår hur ersättningarna för de folktandvårdsspecifika uppdragen har använts.

Upprättade totalkostnadsbokslut och sammanställningar till räkenskapssammandraget, som vi har tagit del av, ger en bild av folktandvårdens respektive huvudmannens nettokostnad för tandvård men ingen information om resultat och hur folktandvårdsspecifika ersättningar har använts. Av transparensredovisningarna framgår resultat men inte kostnaderna för folktandvårdsspecifika uppdrag. De tre transparensredovisningarna som vi tagit del av har dock utformats på olika sätt.

Det område som framstår som mest problematiskt i ett konkurrensperspektiv är de folktandvårdsspecifika uppdragen (exklusive specialisttandvård) tillsammans med ersättningen för folktandvårdsspecifika merkostnader. Inte i något fall har det i vår kartläggning framkommit att dessa särredovisas. Följande kan konstateras beträffande folktandvårdsspecifika uppdrag och ersättningar:

- ▶ Vad som kan utgöra tandvårdsspecifika uppdrag och merkostnader varierar i stor utsträckning
- ▶ Det saknas enhetliga definitioner av olika tandvårdsspecifika ersättningar
- ▶ Storleken på ersättningarna varierar i hög grad
- ▶ Flera av huvudmännen ger folktandvården en nettoram utan att de folktandvårdsspecifika uppdragen har definierats
- ▶ Uppdragen är vanligtvis inte konkurrensutsatta

En viktig iakttagelse är dock att de huvudmän som har inrättat beställarfunktioner som också direktbeställer folktandvårdsspecifika uppdrag tydliggör dem med hjälp av vårdavtal/vårdöverenskommelser. Utförandet av uppdragen följs också upp av beställaren men inte med avseende på vilka kostnader som folktandvården haft för att utföra dessa. Det finns en generell risk för konkurrenssnedvridande subventioner när redovisningen inte ger någon information om kostnaderna för de folktandvårdsspecifika uppdragen.

Ytterligare osäkerhetsmoment som framkommit i underlagen är hanteringen av moms och om folktandvården belastas med samtliga relevanta kostnader. Merparten av folktandvårdsorganisationerna påförs landstingsgemensamma overheadkostnader men det är samtidigt svårt att utifrån våra underlag göra mer precisa bedömningar om de omfattar alla relevanta kostnader och om fördelningsnycklarna är ändamålsenliga. Det finns också exempel

på huvudmän som fördelar ut overheadkostnader endast i samband med totalkostnadsboks slutet eller då underlag till räkenskaps sammandrag ska lämnas.

Sammantaget kan vi konstatera att det i den ekonomiska redovisningen av folktandvården hos huvudmännen inte finns en tillräcklig särredovisning som gör det möjligt att bedöma om subventioner förekommer eller inte. Det framkommer dock skillnader mellan huvudmännen i den meningen att det finns en mer eller mindre utvecklad särredovisning av folktandvården. Tre av huvudmännen har valt att avgränsa sin folktandvård i form av aktiebolag vilket i sig ger en tydlig övergripande särredovisning. Ett antal huvudmän har avgränsat folktandvården i balansräkningsenheter samtidigt som verksamheten bedrivs under bolagsliknande förhållanden. Slutligen finns det exempel där folktandvården hanteras mer som en traditionell förvaltning med en resursfördelning i form av en nettoram. I kartläggningen har också framkommit att Stockholms läns landsting har fattat beslut om att så långt det är möjligt konkurrensutsätta specialisttandvård och folktandvårdsspecifika uppdrag. Landstinget Västmanland har för avsikt att inte direktbeställa folktandvårdsspecifika uppdrag utan avser att istället konkurrensutsätta dem. En ökad konkurrensutsättning via upphandling eller valfrihetssystem leder sannolikt i sig till att risken för snedvridning av konkurrensen kan minskas. Förutsättningen är att konkurrensneutralitet iakttas vid konkurrensutsättningen.

8.2 Problemformulering

Det är i princip omöjligt, som bl.a. Konkurrensverket konstaterade i rapporten ”Åtgärder för en bättre konkurrens”, att uppnå en total konkurrensneutralitet mellan privata och offentliga aktörer. Det finns grundläggande skillnader t.ex. i finansiella förutsättningar, riskprofil och avkastningskrav. För att minska konfliktytorna som kan uppkomma mellan offentliga och privata aktörer finns det två huvudsakliga strategier som kan tillämpas. Den ena går ut på att minska konfliktytorna genom att offentliga aktörer i mindre utsträckning engagerar sig i konkurrensutsatt verksamhet. Den andra strategin är inriktad på, att i de fall offentliga aktörer är engagerade i konkurrensutsatt verksamhet utforma likvärdiga konkurrensvillkor för marknadens parter. En viktig förutsättning för att kunna uppnå likvärdiga förhållanden är att den konkurrensutsatta verksamheten avgränsas redovisningsmässigt och bedrivs så att minst fullständig kostnadstäckning uppnås. Oavsett i vilken form verksamheten utövas bör resultatet framgå i ett bokslut med en balans- och resultaträkning där samtliga relevanta kostnader ingår.

Kravet på särredovisning av folktandvårdens verksamhetsgrenar har sedan länge i olika sammanhang förts fram. I denna kartläggning har framkommit att ingen av huvudmännen i sina officiella årsredovisningar lämnar en särredovisning av folktandvården. Motsvarande gäller, med något enstaka undantag, även beträffande folktandvårdens egna årsredovisningar. Komplement i form av kalkylbaserade särredovisningar förekommer i folktandvården hos några av huvudmännen. Dessa särredovisningar framgår som regel inte i officiella årsbokslut. När en särredovisning upprättas för folktandvården bör den också framgå av huvudmannens årsredovisning så att den är tillgänglig för allmänheten. Transparensredovisningar enligt insynslagen upprättas av folktandvården hos tre av huvudmännen. Övriga har bedömt att insynslagen inte är tillämplig. De transparensredovisningar som vi har tagit del av tillgodoser dock inte det behov av information som behövs för att bedöma om det förekommer subventioner eller ej.

Sammantaget indikerar det resultat som framkommit av kartläggningen att det finns ett grundläggande problem i det förhållandet att det saknas ett tydligt och formellt krav på att folktandvården ska särredovisa sin verksamhet. Situationen kännetecknas istället av att det snarare finns en förväntan från olika intressenter om att folktandvården bör särredovisa sin verksamhet. Samtidigt saknas det tydliga utgångspunkter för hur en särredovisning för folktandvården ska vara utformad. Frågan om särredovisning ska upprättas och hur den ska vara utformad är därför ytterst en fråga för respektive huvudman. Det vi kan konstatera med stöd av kartläggningen och det resultat som framkommit i den är att huvudmännen inte har prioriterat frågan om folktandvårdens särredovisning.

Vår bedömning är att orsaken till de brister i särredovisning som kartläggningen visat på kan förklaras utifrån att det saknas ett entydigt krav på att en särredovisning ska upprättas samtidigt som det inte har definierats hur en särredovisning av folktandvården ska vara utformad.

8.3 Hur ska en förbättring kunna åstadkommas?

En central fråga är hur det ska vara möjligt att uppnå en tillfredsställande särredovisning av folktandvården. I princip finns två huvudsakliga tillvägagångssätt, antingen med hjälp av lagstiftning eller på frivillig väg. En grundläggande utgångspunkt är då frågan om särredovisning diskuteras att någon form av nationell likvärdighet bör eftersträvas. Med detta menas att särredovisningen upprättas av samtliga huvudmän och att särredovisningen görs på ett enhetligt sätt.

Problemet med risker för konkurrensstörning är inte isolerat till folktandvård utan berör offentlig verksamhet i vid mening. Möjligen är konkurrensproblematiken särskilt tydlig vad gäller folktandvård med tanke på att merparten av verksamheten bedrivs i konkurrens med privata aktörer. Ovanstående förhållande talar mot att en särlösning med t.ex. en särskild lagstiftning enbart riktad till huvudmännens folktandvård. Frågan bör med andra ord hanteras för den offentliga verksamheten i sin helhet. Det förslag³ som Konkurrensverket har fört fram är därför i detta sammanhang intressant. Konkurrensverket har föreslagit att insynen i offentlig verksamhet bör utökas genom att nationella transparensregler införs. I förslaget ingår krav på att transparensredovisningen ska inkluderas i årsredovisningen.

En positiv tolkning av kartläggningen är att säga att utvecklingen har gått framåt vad gäller förekomsten av särredovisning. Folktandvården är i dag mer autonoma enheter, antingen i egenskap av bolag eller som balansräkningsenheter än tidigare. Flera exempel på olika särredovisningar med hjälp av kalkylmodeller har också framkommit. Svagheten i nuvarande situation är dock att den särredovisning som görs inte är tillräcklig för att kunna bedöma om subventioner förekommer men framförallt att utvecklingen hos huvudmännen inte går ”hand i hand”. Den kritiska frågan blir då om det är realistiskt att förvänta sig att huvudmännen tillsammans kan säkerställa att folktandvården inom rimlig tid, på ett tillräckligt och enhetligt sätt kommer att upprätta särredovisningar. Det som kan tala för att huvudmännen i högre grad engagerar sig i att utveckla konkurrensneutrala förutsättningar och särredovisning av konkurrensutsatt verksamhet är införandet av vårdvalsmodeller. I och

³ Konkurrensverkets rapportserie 2009:4; Åtgärder för bättre konkurrens förslag

med att en stor del av huvudmännens verksamhet härigenom konkurrensutsätts bör det framstå som än mer angeläget att skapa konkurrensneutrala förutsättningar.

En ytterligare aspekt på utvecklingen är också att huvudmännen för närvarande i liten utsträckning konkurrensutsätter det som kallas för folktandvårdsspecifika uppdrag. En högre grad av konkurrensutsättning av dessa verksamheter kan bidra till att minska risken för konkurrenssnedvridning.