

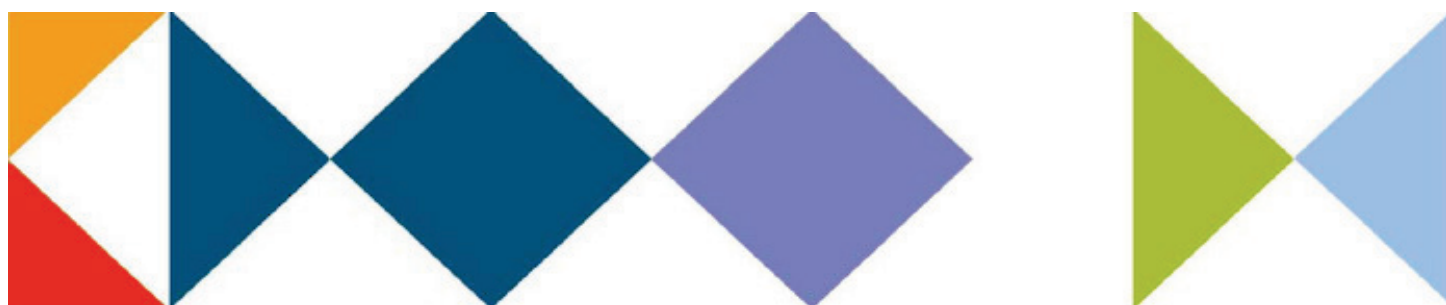


2008/207-5



STATSKONTORET

Uppföljning av landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården





MISSIV

DATUM
2011-06-28
ERT DATUM
2008-09-04

DIARIENR
2008/207-5
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.

Statskontoret överlämnar härmed slutrapporten 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

Innehåll

Uppdraget	3
Statskontorets delrapport från juni 2009	3
Vad har hänt efter Statskontorets delrapport?	4
Kort om förslaget till gemensam redovisningsmodell	4
En kvalitetsbedömning av förslaget till gemensam redovisningsmodell	5
Statskontorets sammanfattande bedömning	5

Bilagor

1	Regeringsuppdraget	7
2	Uppföljning av landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården, Delrapporten (2009-06-23)	11
3	Huvudmännens förslag till gemensam redovisningsmodell	19
4	Bedömning av förslag till modell för särredovisning av landstingens folktandvård	33



Uppdraget

Regeringen har gett Statskontoret i uppdrag att följa upp landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården och dess olika verksamheter.¹ Uppdragets syfte är att ge underlag för en bedömning av graden av transparens och risken för konkurrenssnedvridande subventioner till 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 skulle, enligt uppdraget, redovisa sitt uppdrag i en delrapport senast den 30 juni 2009 samt i en slutrapport senast den 30 juni 2011. Uppdraget bifogas i bilaga 1.

Statskontorets delrapport från juni 2009

Statskontorets PM från 2009-06-23 bifogas i bilaga 2. I detta avsnitt görs en kort summering av delrapportens iakttagelser och Statskontorets bedömningar.

Statskontoret har i arbetet med delrapporten genomfört en kartläggning och analys kring landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården. Arbetet genomfördes med stöd av konsultföretaget Ernst & Young, expert i kommunal redovisning. Statskontoret begärde underlag kring folktandvårdens ekonomiska redovisning från samtliga huvudmän och bedömningen av transparensen i dessa genomfördes med stöd av en analysmodell som Ernst & Young utvecklat.²

Den genomförda kartläggningen och analysen av huvudmännens ekonomiska redovisning visade att det inte finns en tillräckligt väl utvecklad särredovisning som gjorde det möjligt för externa intressenter att bedöma om det förekommer konkurrenssnedvridande subventioner till folktandvården. Det fanns 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

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

² Konsultrapporten finns att ladda ned från Statskontorets webbplats:
<http://www.statskontoret.se/upload/Publikationer/2009/2009106.pdf>

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.

I uppdraget ingick även att vid behov lämna förslag till åtgärder för att åstadkomma god transparens i redovisningen. Statskontoret har övervägt de tillgängliga alternativen till åtgärder för att förbättra transparensen. I delrapporten bedömde Statskontoret att en lagreglering kring landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården var den bäst lämpade åtgärden.

Vad har hänt efter Statskontorets delrapport?

Hösten 2009 initierade huvudmännen ett utvecklingsarbete för att ta fram en gemensam redovisningsmodell som uppfyller kraven på transparens. Några redovisningsansvariga fick i uppdrag att ta fram en gemensam redovisningsmodell som skulle tillgodose kraven på transparens. De som fick detta uppdrag genomförde arbetet i samråd med Folktandvårdens ekonomichefer.

Förslaget till en gemensam redovisningsmodell behandlades då landstingens ekonomidirektörer hade ett möte den 9–10 september 2010. Vid detta möte beslutade man, att ge den arbetsgrupp som utarbetat förslaget till den gemensamma redovisningsmodellen, i uppdrag att kontakta Socialdepartementet och Statskontoret för att överlämna förslaget.

Kort om förslaget till gemensam redovisningsmodell

Förslaget till gemensam redovisningsmodell bifogas i bilaga 3. Syftet med förslaget till gemensam redovisningsmodell är, enligt arbetsgruppen, att visa att folktandvården inte snedvrider konkurrensen på tandvårdsmarknaden.

Utgångspunkten för förslaget till gemensam redovisningsmodell är de grundläggande krav på folktandvårdens ekonomiska redovisning som Statskontoret angav i sin delrapport 2009-06-23. Dessa är följande:

- A. De uppdrag och tillhörande ersättningar som ges till folktandvården för vad som motsvarar huvudmannens ansvar enligt tandvårdslagen (1985:125) är tydligt specificerade.
- B. Det utökade uppdraget framgår av redovisningen (särredovisas) vad gäller både ersättning och kostnader för utförandet.
- C. Samtliga relevanta overheadkostnader (indirekta kostnader) framgår av folktandvårdens redovisning.
- D. Folktandvården särredovisar de olika verksamhetsgrenarnas samtliga intäkter och kostnader, dvs. allmäntandvård för barn och ungdomar samt för vuxna, specialisttandvård för barn och ungdomar samt vuxna och abonnemangstandvård.

E. Hanteringen av momsen framgår av redovisningen.

F. Resultathanteringen finns beskriven.

Modellen beskrivs med utgångspunkt från de grundläggande kraven. Den enhetliga modellen ska införas i samtliga landsting från och med år 2012.

Utgångspunkten i förslaget till gemensam redovisningsmodell är en beskrivning av vilka kostnader som måste ingå i redovisningen samt hur presentationer och underlag ska se ut så att det blir en transparent redovisning. Så långt möjligt överläts till huvudmännen att välja hur man ska nå dit.

En kvalitetsbedömning av förslaget till gemensam redovisningsmodell

Statskontoret har anlitat Ernst & Young, en expert i kommunal redovisning, för en kvalitetsbedömning av förslaget till gemensam redovisningsmodell. Konsultens utlåtande redovisas i bilaga 4.

Med den föreslagna modellen finns det, enligt experten, förutsättningar för att kunna leva upp till kravet på en transparent redovisning. Modellen i sig garanterar dock inte en transparent redovisning, utan kvaliteten på särredovisningen bestäms av hur folktandvården tillämpar den framtagna redovisningsmodellen.

Enligt konsulten är resultatet av modellen i hög grad beroende av hur huvudmännen tillsammans lyckas etablera enhetliga utgångspunkter och en enhetlig tillämpning av modellen. Konsultens slutsats är att huvudmännen med den föreslagna modellen som utgångspunkt, och det fortsatta arbete som planerats under 2011, har etablerat tillfredsställande grundförutsättningar för en transparent redovisning av folktandvården.

Statskontorets sammanfattande bedömning

I delrapporten från juni 2009 gjordes iakttagelsen att landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården saknade tillräcklig grad av transparens för bedömningar av om det förekommer konkurrenssnedvridande subventioner till folktandvården. Dessa problem var inte nya utan hade funnits en längre tid. Statskontoret påtalade i delrapporten att det behövdes tydliga krav gentemot huvudmännen för att förbättra den ekonomiska redovisningen. Därför bedömde Statskontoret att en lagreglering kring huvudmännens ekonomiska redovisning av folktandvården var den bäst lämpade åtgärden.

Efter att delrapporten överlämnats till Socialdepartementet har huvudmännen initierat ett utvecklingsarbete för att ta fram en gemensam redovisningsmodell för folktandvården, som uppfyller kraven på transparens. Huvudmännen har för avsikt att börja tillämpa den gemensamma redovisningsmodellen fr.o.m. år 2012.



Statskontoret anser att det är positivt att huvudmännen, med vår delrapport som utgångspunkt, har genomfört ett utvecklingsarbete för att ta fram en redovisningsmodell som tillgodoser kraven på transparens. Huvudmännen kommer att tillämpa modellen fr.o.m. år 2012.

Statskontoret bedömer att modellen skapar förutsättningar att kunna leva upp till kraven på en transparent redovisning. Modellen i sig garanterar dock inte en transparent redovisning utan kvaliteten på redovisningen bestäms av den faktiska tillämpningen.

Statskontoret menar att det efter en tid krävs en uppföljning av huvudmännens tillämpning av den nya gemensamma redovisningsmodellen för att bedöma om den ekonomiska redovisningen av folktandvården har förbättrats. Därför föreslår Statskontoret att en uppföljning av huvudmännens ekonomiska redovisning av folktandvården genomförs under år 2014.



Bilaga 1

Regeringsuppdraget



REGERINGEN

Regeringsbeslut I:7

2008-09-04

S2008/7289/HS
(delvis)

Socialdepartementet

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

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.



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 konkurrensnedvridande 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

Delrapporten (2009-06-23) 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 konkurrenssnedvridande 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 2008–2010.³ Uppdragets syfte är att ge underlag för en bedömning av graden av transparens och risken för konkurrenssnedvridande subventioner till 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 AB⁴ 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.

³ Regeringsbeslut S2008/7289/HS, Uppdrag att följa upp landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården

⁴ Ernst & Young AB, Landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården, 2009-06-08

- Dokumenterad modell och dokumenterade rutiner för intäkts- och kostnadsfördelning.
- Upprättade totalkostnadsbokslut och principer för upprättandet, dvs. vad som fördelas och vilka fördelningsnycklar som används.
- Specifikation av ”allmänna ersättningar” 2008 (folktandvårdsspecifika uppdrag och ersättningar dvs. utifrån huvudmännens ansvar)
- Uppgifter till räkenskapssammandraget.
- 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 hänförliga 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 2005.⁵ Av denna statistik framgår hur stor andel av tandvårdens kostnader som betalas av de olika finansiärerna.

Patientavgifter	12 054 miljoner kr
Landstingen ⁶	4 662 miljoner kr
Staten (dåvarande tandvårdsförsäkringen) ⁷	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.

⁵ Socialstyrelsen/Sveriges officiella statistik; Hälso- och sjukvård 2007:4; Tabell 3.

⁶ Landstingens nettokostnader och investeringskostnader

⁷ 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 rapport⁸ 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.

⁸ Konkurrensverket, Åtgärder för bättre konkurrens, Rapport 2009:4, Mars 2009

Bilaga 3

Huvudmännens förslag till gemensam redovisningsmodell

Inledning

Statskontoret har genomfört en kartläggning av landstingens ekonomiska redovisning av tandvården. Det konstateras att det inte finns en tillräcklig särredovisning som gör det möjligt att bedöma om subventioner förekommer eller inte.

Statskontoret pekar på att det finns två huvudsakliga tillvägagångssätt för att nå dit – antingen med hjälp av lagstiftning eller på frivillig väg. En utgångspunkt är att särredovisningen ska upprättas av samtliga huvudmän och att särredovisningen görs på ett enhetligt sätt.

Statskontoret gör i sin rapport bedömningen att lagreglering är den bäst lämpade åtgärden eftersom det inte har skett några påtagliga förbättringar under de senare åren trots att problemen varit påtalade.

För att undvika lagstiftning så har landstingens ekonomidirektörer gett några redovisningsansvariga i uppdrag att ta fram en gemensam modell för hur särredovisningen ska gå till. Detta ska ske i samråd med representanter från Socialdepartementet och Statskontoret. Arbetet ska också ske i samråd med den grupp ekonomichefer inom Folk tandvården som är utsedd.

Detta dokument utgör beskrivningen av hur redovisningen ska ske och även hur det ska presenteras i landstingets tandvård men även i landstingsägda bolag.

Dokumentet har skickats ut på remiss under sommaren till ekonomidirektörer, redovisningschefer och ekonomichefer inom Folk tandvården. I denna version har synpunkter beaktats och förtydliganden gjorts och ekonomidirektörsgruppen beslutade den 9–10 september att efter några smärre justeringar i dokumenten ge arbetsgruppen i redovisningsnätverket i uppdrag att ta kontakt med Socialdepartementet och Statskontoret för avstämning av förslag till ekonomisk redovisning.

Sammanfattning av krav och beskrivning av angreppssätt

Utgångspunkten för beskrivning i detta dokument är de grundläggande krav på folktandvårdens ekonomiska redovisning som Statskontoret anger i sin rapport. Dessa är följande:

- A. De uppdrag och tillhörande ersättningar som ges till tandvårdsverksamhet för vad som motsvarar huvudmannens ansvar enligt tandvårdslagen (1985:125) är tydligt specificerade.
- B. De utökade uppdraget framgår av redovisningen (särredovisas) vad gäller både ersättning och kostnader för utförandet.
- C. Samtliga relevanta overheadkostnader (indirekta kostnader) framgår av tandvårdens redovisning.
- D. Folktandvården särredovisar de olika verksamhetsgrenarnas samtliga intäkter och kostnader, dvs allmäntandvård för barn och ungdomar samt för vuxna, specialisttandvård för barn- och ungdomar samt vuxna och abonnemangstandvård (*abonnemangstandvård anges i statskontorets rapport som en egen verksamhetsgren men eftersom det är en prismodell föreslås den inte särredovisas*).
- E. Hanteringen av momsens framgår av redovisningen.
- F. Resultathanteringen finns beskriven.

Syftet är att genom särredovisningen visa att folktandvården inte snedvrider konkurrensen. En normering av särredovisningen måste ske och införas samtidigt och med en enhetlig tillämpning i hela landet.

Beskrivningen av modellen kommer att utgå från de grundläggande kraven. Därutöver ingår avsnitt om tidplan för införande, organisationsform samt beskrivning av miniminivå på den enhetliga presentationen i respektive landsting.

Tidplan för införande

Den enhetliga modellen för särredovisning av folktandvårdens ekonomiska redovisning ska införas för samtliga landsting från och med år 2012. De landsting som kan införa det i snabbare takt ska göra det.

Landstingen har valt att organisera sig på olika sätt och har olika ekonomistyrningsprinciper. Det innebär olika stora insatser i de olika landstingen för att nå målet med en enhetlig särredovisning.

Utgångspunkten i detta dokument är att beskriva vilka kostnader som måste ingå i redovisningen samt hur presentationer och underlag ska se ut så att det blir en transparent redovisning. Så långt möjligt överläts till landstingen att välja hur man ska nå dit.

För att det ska vara möjligt att klara tidplanen för samtliga landsting måste arbete inom respektive landsting påbörjas så snart som möjligt. Genom

återrapporter till ekonomidirektörer och redovisningschefer förutsätts detta arbete drivas på hemmaplan även innan denna rapport slutligt är godkänd.

Organisationsform för tandvårdsverksamhet

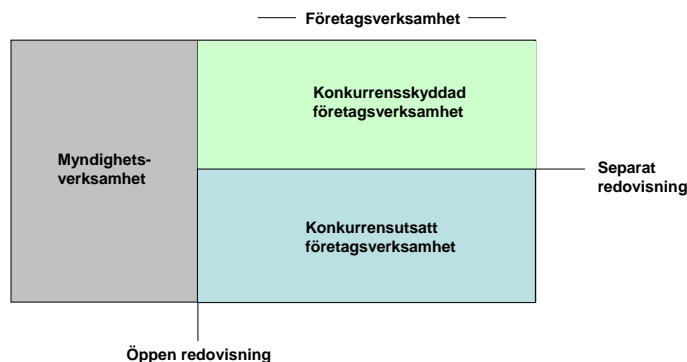
Folktandvården bedrivs i dagsläget i både förvaltningsform och i bolagsform. Det finns också tandvårdsverksamhet som är integrerat i sjukhusverksamhet och beställarenheter som är integrerade i en ledningsstab eller motsvarande. Respektive landstinget måste själva bestämma hur man organiserar tandvården men kraven på särredovisning måste vara samma.

Minikravet för att säkerställa en särredovisning är att samtliga intäkter och kostnader som tillhör respektive verksamhet ska redovisas. Det finns således inget krav på att enheten ska vara en balansräkningsenhet men däremot ska poster inom balansräkningen som påverkar resultaträkningen ingå i resultatet. Exempel på sådana poster är semesterlöneskuldsförändring, avskrivningar, uppbokade kostnader/intäkter och internränta.

Krav på redovisningen

A. Uppdrag/ersättningar tydligt specificerade

De uppdrag och tillhörande ersättningar som ges till folktandvården för vad som motsvarar huvudmannens ansvar enligt tandvårdslagen (1985:125) måste vara tydligt specificerade. I nedanstående bild visas transparenslagens krav på öppenhet och särredovisning.



En *öppen redovisning* kräver att överföringar mellan företagsverksamhet och myndighetsverksamhet framgår. Exempel på det är kapitaltillskott, förlustbidrag, förmånliga lån, avstående av vinst, fordran eller normal avkastning på offentliga medel.

En *särredovisning* innebär att identifiera vilka delar som är konkurrensskyddade respektive konkurrensetsatta samt att redovisningen speglar detta. Det är nödvändigt att särredovisningen sker av de olika verksamhetsgrenarna men det är behövt inte ske i ekonomisystemet utan kan ske i efterhand.

Det viktigaste är att samtliga kostnader och intäkter är fördelade rätt per verksamhetsgren och presenteras på samma sätt i samtliga landsting. Det första steget är att specificera de olika verksamhetsgrenarna och klassificera dem samt ange hur intäkterna särredovisas.

B. Det utökade uppdraget framgår av redovisningen (särredovisas) vad gäller både ersättning och kostnader för utförandet

Det förekommer folktandvårdsspecifika uppdrag och kostnader p.g.a. att landstinget har det yttersta ansvaret för befolkningens tandhälsa. Det kan t.ex. vara att Folktandvården har ett sistahandsansvar som innebär att man aldrig kan avvisa någon med akut behov och att organisera jourverksamhet enligt tandvårdslagen. Det viktigaste är att även dessa definieras och att inte ersättningen är större än de verkliga kostnaderna.

För att få en rimlig detaljeringsnivå har beställarnätverket gjort en indelning som specificeras nedan. Om det inom ett område, t.ex. befolkningsansvar, skulle finnas både konkurrensutsatta och konkurrensskyddade uppdrag ska dessa delas upp. Eftersom uppdragen ser olika ut i olika landsting kommer även särredovisningen att se olika ut men huvudrubrikerna ska överensstämma. Innehållet kan givetvis variera beroende på ambitionsnivå mm.

Barn- och ungdomstandvård

- **Allmäntandvård barn och ungdomar 3-19 år**
 - Allmäntandvårdsersättning 3–19 år (Vård enligt barntandvårdsprogram/motsvarande)
 - Allmäntandvårdsortodonti

- **Befolkningsansvar** (samma möjlighet till vård och utjämna skillnader i tandhälsa) Här ingår bl.a.
 - Kollektiva insatser
 - Riktade insatser till områden med lägre socioekonomisk struktur
 - Tobaksprevention
 - Behandlingsansvar 0–2 år
 - Sistahandsansvar
 - Tandvård till asylsökande och gömda
 - Tandvård på lika villkor
 - Jour
 - Interventionsprojekt

- **Specialisttandvård**
 - Fördelat per specialitet och sjukhustandvård

Vuxentandvård

- **Allmäntandvård vuxna**
 - Ersättning från patienter, Försäkringskassan och landstingen

- **Befolkningsansvar** (samma möjlighet till vård och utjämna skillnader i tandhälsa) Här ingår bl.a.
 - Sistashandsansvar
 - Patientärende av komplicerad art
 - Tandvård till asylsökande och gömda
 - Tandvård på lika villkor
 - Jour
 - Interventionsprojekt

- **Specialisttandvård**
 - Fördelat per specialitet och sjukhustandvård

- **Uppsökande verksamhet, Nödvändig tandvård till vissa äldre och funktionshindrade och Tandvård som ett led i en kortvarig sjukdomsbehandling**

Särskilda uppdrag

Här ingår bl.a.

- **Forskning**
- **Introduktion av nytexaminerade**
- **Nyrekrytering**
- **ST-utbildning**
- **Särskild ersättning till specialisttandvårdsverksamhet**
- **Övriga uppdrag uppdelat på konkurrensutsatt och konkurrensskyddad verksamhet**

De fetstilade rubrikerna är sådana som samtliga landsting/regioner ska använda vid uppdelningarna av uppdragen och ersättningarna. Observera att ytterligare uppdelning ska göras om inte alla ersättningar är konkurrensutsatta/konkurrensskyddade inom ett område.

På nästa sida visas hur en sådan indelning kan se ut inom ett landsting. I exemplet är det Landtinget i Östergötlands uppdrag och det specifika för Östergötland markeras i exemplet med (LiÖ) medan övriga rader är obligatoriska om uppdraget finns.

Specifikation av uppdragen

Exempel Landstinget i Östergötland (LiÖ) - det som är särskilt för LiÖ är markerat

<i>Verksamhetsgrenar</i>	<i>Kapiteringsersättning i kr/inv</i>	<i>Fast belopp i tkr</i>	<i>Rörlig ersättning i kr (beskriv)</i>	<i>Klassificering</i>
Tandvården				
Barn- och ungdomstandvård				
Allmäntandvård barn- och ungdomar 3-19 år				Konkurrensutsatt
Befolkningsansvar				Konkurrensskyddad
Befolkningsansvar jour (LiÖ)				Konkurrensutsatt
Specialisttandvård barn				Konkurrensskyddad
Vuxentandvård				
Allmäntandvård vuxa				Konkurrensutsatt
Befolkningsansvar				Konkurrensskyddad
Befolkningsansvar jour (LiÖ)				Konkurrensutsatt
Specialistvård (FTV+ sjukhusvård)				Konkurrensutsatt
Uppsökande verksamhet, Nödvändig tandvård till vissa äldre och funktionshindrade och Tandvård som ett led i en kortvarig sjukdomsbehandling				Konkurrensutsatt
Särskilda uppdrag				
Forskning				Konkurrensskyddad
ST-utbildning				Konkurrensskyddad
Introduktion av nytexaminerade				Konkurrensskyddad
Nyrekryteringar				Konkurrensskyddad
Särskild ersättning till specialistutbildning (ej LiÖ)				Konkurrensskyddad
Övriga mindre projekt och uppdrag				Konkurrensskyddad
Övriga mindre projekt och uppdrag				Konkurrensutsatt
Summa Folktandvård				
Huvudmannaskap				
Exempelvis beställarenhet (kan i vissa landsting ingå i FTV och ska då särskiljas)				Myndighetsverksamhet

Tabellen fylls i inför nästkommande år

Denna tabell ska innan 2011 fyllas i med belopp, kr/invånare eller beskrivas hur den rörliga ersättningen beräknas.

C. Samtliga relevanta overheadkostnader (indirekta kostnader) framgår av folktandvårdens redovisning.

Samtliga direkta och indirekta kostnader som hänför sig till verksamheten måste innefattas i redovisningen. Det innebär att de landsting som har så kallade fria nyttigheter måste identifiera dessa och se till att de belastar tandvårdsenhetens redovisning och ytterst rätt verksamhetsgren.

Landsting som har principen att kostnader debiteras utifrån nyttjande får med automatik en rättvisande redovisning. Det är dock viktigt att även dessa landsting går igenom olika typer av kostnader så att det inte döljer sig fria nyttigheter eller felaktiga fördelningar.

Nedan beskrivs principiellt vilka av de centrala gemensamma kostnaderna som ska respektive inte ska fördelas och därefter finns en checklista som ska användas för att säkerställa att samtliga kostnader som ska belasta folktandvården eller där tandvård bedrivs har gjort det.

Centrala OH-kostnader i landstinget

Uppgifter/kostnader som är gemensamma för alla som bedriver verksamhet med landstinget som ägare måste fördelas. Det vanligaste och rimligaste sättet att fördela dessa är genom ett påslag och dessa **måste fördelas** till Folktandvården eller där tandvård bedrivs. Det måste dock accepteras att schablonpåslag används för att göra fördelningen. Det viktigaste är att schablonen ses över regelbundet och att det finns underlag som kan granskas. Det är inte rimligt att kräva revidering av årets påslag när årets centrala kostnader är kända. OH inom tandvården ska dock fördelas utifrån "rätt" kostnader vid årets slut.

Exempel på centrala overheadkostnader är följande:

- omställningsåtgärder
- kompetensutveckling
- vissa systemkostnader (ex ekonomi- och lönesystem)
- miljö- och säkerhet
- delar av ledningsstab

Uppgifter som landstinget har som huvudman oavsett vem som utför produktionen ska **inte fördelas** till Folktandvården eller där tandvård bedrivs. Exempel på dessa är

- politisk ledning
- regional utveckling
- informationsenhet
- revisorer
- merparten av ledningsstab (beställarenhet, läkemedelsgrupp, FoU-grupp, patientsäkerhetsgrupp, politiskt/juridiskt stöd, ekonomi)

En hjälp vid gränsdragningsproblem kan vara att tänka på vilka kostnader som landstinget skulle ha kvar om hela verksamheten privatiserades. Dessa kostnader ska alltså inte fördelas medan övriga ska fördelas.

Nedan beskrivs en checklista över vissa kostnader som ibland redovisas centralt eller på någon annan enhet men ska belasta tandvården och rätt verksamhetsgren förutom de ovan nämnda. Senast den sista september har samtliga landsting i uppdrag att komma in med en förteckning över kostnader och intäkter som ska fördelas ut. Resultatet av det blir en utökad checklista som kan vara till hjälp.

Checklista övriga kostnader

Hyror

Media

Fastighetskostnader

Redovisnings- och löneadministration

Kostnader som ligger inom Folk tandvårdens stab

Läkemedel

Sjuktransporter/resor

Räntekostnader/ränteintäkter

Avskrivningar

IT-kostnader

Semesterkostnader

Pensionskostnader (här avses procentpåslaget i arbetsgivaravgiften som motsvarar årets intjänade pensionskostnader men inte förändring av pensionsskulden eftersom det anses som alltför svårt att få korrekt. Påslaget via arbetsgivaravgiften kan jämföras med årlig premie)

Arbetsgivaravgifter

Tolkkostnader

Anestesi/medicinsk service

Det är viktigt att det är så rättvisande kostnader som möjligt. Om det förekommer subventioner, avkastningskrav och liknande ska dessa särredovisas i den särskilda blankettmall som ska specificera intäkter och kostnader per verksamhetsgren.

Förmodligen är det detta krav som är det svåraste att genomföra och också det viktigaste för att uppfylla statskontorets krav. Det krävs ett omfattande arbete i respektive landsting för att uppnå att det är rätt kostnadsbelastning inom tandvården.

D. Folktandvården särredovisar de olika verksamhetsgrenarnas samtliga intäkter och kostnader, dvs allmäntandvård för barn och ungdomar samt för vuxna, specialisttandvård för barn- och ungdomar samt vuxna och abonnemangstandvård

Även punkt B , folktandvårdsspecifika uppdrag samt punkt D per verksamhetsgren innebär att ersättningar och kostnader ska särredovisas.

Ersättningarna för de olika verksamhetsdelarna ska redovisas på olika konton beroende på verksamhetsgren. När det gäller kostnadssidan är det inte ett krav att man kan se verksamhetsgren i ekonomisystemet utan fördelning kan ske i ett sidoordnat fördelningssystem. Det viktigaste är dock att samtliga intäkter och kostnader ingår i Folktandvårdens resultaträkning innan omfördelning sker.

Genom att använda kostnadsställen/organisationsenhet/ansvarsenhet eller andra koddelar kan fördelningen underlättas. Det är dock viktigt att beskriva och kunna visa hur fördelningen har skett och att resultatet presenteras på ett liknande sätt i samtliga landsting. Ett bra sätt att fördela kostnader kan vara utifrån tidsredovisning i tandvårdssystemet men det kan också vara att vissa kostnader fördelas utifrån andra nycklar för att få ett så rättvisande resultat som möjligt.

Genom att fylla i den specificerade resultaträkning som bifogas som bilaga uppnås kravet på särredovisning. Denna kan utökas med kolumner för att särredovisa ersättningar som finns i det egna landstinget och för att dela på konkurrensutsatt och konkurrensskyddad verksamhet.

Ett minimikrav är dock att det ska följa beställarnätverkets indelning. Det kan finnas andra särskilda uppdrag än de som beställarnätverket föreslagit som bör särredovisas. Detta är upp till respektive landsting att själva bedöma vilken detaljeringsnivå som är rimlig.

E. Hanteringen av momsen framgår av redovisningen

Momsbelastningen ska ligga kvar i folktandvården/andra enheter där tandvård bedrivs.

Det kan vara administrativt svårt att få en helt korrekt redovisning av momsen och istället tillåts att man använder en förenklad rutin. Det viktigaste är att rutinen säkerställer att inte tandvården subventioneras. Detta görs bland annat genom att tandvården inte får dra moms vare sig på den konkurrensutsatta eller på den konkurrensskyddade verksamheten.

Det är också viktigt att tänka på att tandvården även ska belastas med momsen på kostnader som är interna och inte bara på de externa fakturor

som betalas direkt. Det som kan göras schablonmässigt är t.ex. att olika moms satser inte hanteras korrekt utan man använder 25 procent på samtliga konton (med vissa undantag som till exempel lönekostnader).

Det 6-procentiga momsstatsbidraget ska hanteras i redovisningen så att det inte förstör konkurrensneutraliteten.

I särskild bilaga finns ett exempel på en moms rutin.

F. Resultathanteringen finns beskriven

Hur över- och underskott i tandvårdens verksamhet hanteras ska beskrivas. Denna hantering kan ha betydelse för konkurrensneutraliteten. Ett underskott i verksamheten som inte folktandvården/annan tandvårdsenhet i landstinget får ta med sig innebär att verksamheten subventioneras.

Det måste vara möjligt att utnyttja eller återföra tidigare över/underskott såsom man finner det lämpligt. Det gör privata företag som har flera verksamheter inom sitt område. Vissa verksamhetsgrenar kanske står inför puckelkostnader p.g.a. någon särskild satsning. Det viktigaste är att det framgår av redovisningen. Särredovisningen per verksamhetsgren innebär att man kan se årets över- eller underskott. I den presentation som ska göras i den landstingstotala årsredovisningen (bilaga) över årets resultat ska en kolumn finnas som beskriver resultathanteringen samt föregående års resultat. Se excelbilaga flik 4 för större presentation.

Summa per verksamhetsgren efter fördelning tkr, inkluderar interna poster

Exempel Landstinget i Östergötland (LiÖ) - det som är särskilt för LiÖ är markerat

Verksamhetsgrenar	KU /KS/MV*	Summa intäkter	Summa kostnader	Årets resultat	Kommentar resulthantering, subventioner mm	Föreg. års resultat
Folktandvården						
Barn- och ungdomstandvård						
Allmäntandvårdsersättning 3-19 år	KU			0		
Befolkningsansvar	KS			0		
Befolkningsansvar jour (LiÖ)	KU			0		
Specialisttandvård	KS			0		
Vuxentandvård						
Allmäntandvård vuxna	KU			0		
Befolkningsansvar	KS			0		
Befolkningsansvar jour (LiÖ)	KU			0		
Specialistvård	KU			0		
Uppsökande tandvård, nödvändig tandvård till vissa äldre och funktionshindrade och tandvård som ett led i kortvarig sjukdomsbehandling)	KU			0		
Särskilda uppdrag						
Forskning	KS			0		
ST-utbildning	KS			0		
Introduktion av nytutexaminerade	KS			0		
Nyrekrytering	KS			0		
Särskild ersättning till specialisttandvårdsverksamhet (ej tillämpligt inom LiÖ)	KS			0		
Övriga mindre projekt och uppdrag	KS			0		
Övriga mindre projekt och uppdrag	KU			0		
Summa Folktandvård				0	FTV behåller sitt egna Kapital	0
Tandvård vid sjukhus						
Kätkliniken	KU			0		
Odontologisk röntgen	KS			0		
Summa Tandvård vid sjukhus				0	Enheten får ej behålla sitt eget kapital	0
Huvudmannaskap						
Huvudman - ex.vis beställarenhet	MV			0	Ej behålla eget kapital	
Barn- och ungdomstandvård						
Allmäntandvårdsersättning 3-19 år	KU			0	Ej behålla eget kapital	
Befolkningsansvar	KS			0	Ej behålla eget kapital	
Befolkningsansvar jour (LiÖ)	KU			0	Ej behålla eget kapital	
Specialisttandvård	KS			0	Ej behålla eget kapital	
Vuxentandvård						
Specialistvård	KU			0	Ej behålla eget kapital	
Befolkningsansvar	KS			0	Ej behålla eget kapital	
Befolkningsansvar jour (LiÖ)	KU			0	Ej behålla eget kapital	
Specialistvård	KU			0	Ej behålla eget kapital	
Uppsökande tandvård, nödvändig tandvård till vissa äldre och funktionshindrade och tandvård som ett led i kortvarig sjukdomsbehandling)	KU			0	Ej behålla eget kapital	
Särskilda uppdrag						
Forskning	KS			0	Ej behålla eget kapital	
ST-utbildning	KS			0	Ej behålla eget kapital	
Introduktion av nytutexaminerade	KS			0	Ej behålla eget kapital	
Nyrekrytering	KS			0	Ej behålla eget kapital	
Särskild ersättning till specialisttandvårdsverksamhet (ej tillämpligt inom LiÖ och skulle döljas i LiÖ:s årsredovisning)	KS			0	Ej behålla eget kapital	
Övriga mindre projekt och uppdrag	KS			0	Ej behålla eget kapital	
Övriga mindre projekt och uppdrag	KU			0	Ej behålla eget kapital	
Summa huvudmannaskap				0		0

Resultat

0

0

KU= Konkurrensutsatt verksamhet, KS= Konkurrensskyddad verksamhet samt MV = myndighetsverksamhet

Koppling till annan statistikinlämning

Den bokslutsstatistik som numera skickas till SCB för sammanställning och som bl a redovisar nettokostnad per verksamhetsområde kommer inte att vara jämförbar med den särredovisning som beskrivs i detta dokument.

Bokslutsstatistiken utgår från ett landstingsperspektiv då t.ex. samtliga överskott inom interna serviceenheter fördelas ut till de olika verksamhetsområdena och att pensionsutbetalningarna innan 1998 lyfts ut och läggs på en särskild rad medan resterande belopp påverkar verksamheterna. Det är inte rimligt eller önskvärt att tandvården ska ta hänsyn till denna typ av poster i samband med en årsredovisning.

Den verksamhetsindelning som används i bokslutsstatistiken kan dock behöva ses över. Det bör vara ett uppdrag inför kommande statistikinlämningar fr.o.m. 2012.

Dokumentation som måste finnas

Nedan följer en sammanfattning av vilka dokument som ska tas fram per år. I särskild excelbilaga finns samtliga blanketter/mall samt beskrivning.

1. En **beskrivning över de olika ersättningarna** med belopp och beskrivning om det är en konkurrensutsatt verksamhet, en konkurrensskyddad verksamhet eller en myndighetsverksamhet.

Se under avsnitt B samt bifogad bilaga – andra fliken

2. En **detaljerad resultaträkning per verksamhetsgren och specifika folktandvårdsuppdrag** där man tydligt ser de fördelningar som har gjorts. Denna ska kompletteras med kolumner om andra fördelningar ska göras än utifrån tidsredovisning som finns i exemplet. Under respektive verksamhetsgren/uppdrag ska eventuella överföringar såsom avkastningskrav, amorteringsfria lån anges. (denna ska finnas som underlag till bokslutet men inte presenteras officiellt)

Se bifogad bilaga – tredje fliken.

3. En **presentation av tandvårdens intäkter och kostnader inom de olika verksamhetsgrenarna ska ingå som helhet i landstingets årsredovisning (bilaga)** och som del i Folktandvårdens och eventuella sjukhusverksamheter. Denna ska även helägda bolag presentera. I presentationen ska summa intäkter, kostnader samt resultat per verksamhetsgren anges samt om det är en konkurrensutsatt eller en konkurrensskyddad verksamhet eller en myndighetsverksamhet. Även hur resultathanteringen går till ska presenteras. Se bifogad bilaga – fjärde fliken.

Arbetsgången för landstingen fram till 2012

1. Under 2010 påbörja att skapa, eller planera för att senast inför 2012 skapa, som minimum en resultaträkningsenhet som särredovisar Folktandvården och i förekommande fall ett särskilt kostnadsställe/organisation/enhet/ansvarsområde inom enheter i sjukhusvården som ansvarar för delar av tandvårdsverksamhet.

(Bekräftas att arbetet kommit igång till den särskilda redovisningsgruppen senast sista september 2010)

2. Inventera samtliga fria nyttigheter samt genomgång av overheadkostnader så att samtliga kostnader som ska belasta Folktandvården/berörda sjukhusenheter redovisas på rätt sätt.

(Ett inventeringsprotokoll med samtliga kostnader/intäkter som ska omfördelas så att de belastar tandvård samt en tidplan för när det ska ändras redovisas skickas senast den sista september 2010 till den utsedda redovisningsgruppen).

Dessa förteckningar ska spridas till samtliga för att säkerställa att något landsting inte har missat något.

3. Inför 2011 specificeras samtliga ersättningar i den tabell som bifogas. Detta bör man kunna göra även om man inte kommer att leva efter den fullt ut i alla landsting.

(Denna specificering av ersättningar skickas till den utsedda gruppen för redovisning under december 2010 för att få fram om det behövs göras några ytterligare insatser.)

4. Landstinget i Östergötland och Örebro utses till pilotlandsting för att säkerställa att de underlag som ska tas fram fungerar och ska i bokslut 2010 redovisa enligt den framtagna modellen.

5. Avstämning under våren 2011 om arbetet fortskrider som det ska för övriga landsting.

6. Samtliga landsting inför särredovisning enligt modellen senast 2012

Därutöver sker följande 2010:

- Parallellt få beställarenheterna i landstingen att enas om de specificerade uppdragen.
- **Beslut den 9-10 september** att lämna dokumentet vidare till Statskontoret.



- Stämman av med Statskontoret
- Beslut av ekonomidirektörerna under hösten
- Information på SKL:s hemsida efter beslut av ekonomidirektörerna

Kontaktpersoner

Kontaktpersoner:

Utsedd grupp från nätverket för redovisningschefer:

Inger Andersson, Örebro läns landsting

Annika Hjertkvist, Landstinget i Östergötland

Ekonomichefer vid Folk tandvården:

Christer Ohlsson, Örebro läns landsting

Åsa Drange, Landstinget i Östergötland



Bilaga 4

Bedömning av förslag till modell för särredovisning av landstingens folktandvård

– Ernst & Young





Bedömning av förslag till modell för särredovisning av landsting- ens folktandvård

PM

På uppdrag av Statskontoret

2011-01-18
Pär Falkman
Mikael Sjölander
Gunnar Uhlin

Innehållsförteckning

1	INLEDNING	3
1.1	BAKGRUND	3
1.2	UPPDRAG.....	3
1.3	METOD.....	3
2	ANALYS AV FÖRSLAGET	3
2.1	SAMMANFATTANDE BEDÖMNING	3

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Statskontoret genomförde under år 2009 en kartläggning av landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården. Syftet var bl.a. att bedöma om den ekonomiska redovisningen var tillräcklig för att kunna bedöma eventuella subventioner av den konkurrensutsatta verksamheten inom folktandvården.

Sammanfattningsvis gjordes bedömningen i kartläggningen 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. Med stöd av kartläggningen gjorde Statskontoret bedömningen att lagreglering är den bäst lämpade åtgärden med hänvisning till att det inte har skett några påtagliga förbättringar under de senare åren trots att problemen påtalats.

På uppdrag av landstingens ekonomidirektörer har ett förslag, till en för folktandvården gemensam modell, för hur särredovisningen ska genomföras tagits fram av en arbetsgrupp. Arbetsgruppen har i sin tur vänt sig till Statskontoret för att stämma av förslaget.

1.2 Uppdrag

Statskontoret har givit Ernst & Young i uppdrag att göra en övergripande bedömning av den modell för särredovisning som tagits fram på uppdrag av landstingens ekonomidirektörer. Den fråga som bedömningen ska ge svar på är om den föreslagna modellen ger förutsättningar för en transparent redovisning eller inte.

1.3 Metod

Bedömningen av den föreslagna modellen har gjorts med utgångspunkt från den analysmodell som togs fram i den kartläggning som gjordes under år 2009. Bedömningsunderlaget har utgjorts av det underlag som arbetsgruppen överlämnat till Statskontoret.

2 Analys av förslaget

2.1 Sammanfattande bedömning

Med den föreslagna modellen för särredovisning finns det enligt vår bedömning förutsättningar att kunna leva upp till kravet på en transparent redovisning. Modellen i sig garanterar dock inte en transparent redovisning utan kvaliteten på särredovisningen bestäms av den faktiska tillämpningen.

Resultatet av modellen är i hög grad beroende av hur huvudmännen tillsammans lyckas etablera enhetliga utgångspunkter och en enhetlig tillämpning av modellen. Slutsatsen är att huvudmännen med den föreslagna modellen som utgångspunkt och det fortsatta arbete som pla-

neras under 2011, har etablerat tillfredsställande grundförutsättningar för en transparensredovisning av folktandvården.

Nedan redovisar vi ett antal synpunkter/förslag som är viktiga att beakta för att modellens tillämpning ska kunna leda till att en önskvärd transparens uppnås.

2.1.1 Modellen måste tillämpas på ett likartat sätt

Den föreslagna modellen ska användas inom folktandvården hos de 21 huvudmännen. Verksamhetens omfattning, organisation och förutsättningar i övrigt skiljer åt mellan huvudmännen. Det är därför viktigt att förutsättningar skapas för en så enhetlig tillämpning av modellen som möjligt. Ett viktigt krav på transparensredovisning är också att den görs på ett likartat sätt och att den stödjer jämförbarhet över tid och mellan olika huvudmän. Ett sätt att stödja tillämpningen skulle kunna vara att SKL tar fram en vägledning till särredovisningen.

2.1.2 Organisatorisk avgränsning

En tydlig organisatorisk avgränsning av verksamheten kan bidra till att underlätta särredovisningen. Så långt det är möjligt bör alltså folktandvården organiseras i självständiga enheter där resultat- och balansräkningar redovisas. På motsvarande sätt bör beställarfunktionen hållas organisatoriskt avskild från utförarorganisationen.

2.1.3 Särredovisning i den ekonomiska redovisningen

Den föreslagna modellen avser en kalkylbaserad särredovisning, vilket är en fullt relevant modell för särredovisning. Vår bedömning är samtidigt att det bör eftersträvas så långt som möjligt att i den ekonomiska redovisningen göra fördelningar av intäkter och kostnader. Det bör underlätta och öka precisionen i den särredovisning som sedan görs med stöd av modellen. Detta kan föranleda behov av förändringar och utveckling av kontoplaner.

2.1.4 Specifikation av ersättningar

I förslaget till modell redovisas en struktur med en indelning i verksamhetsgrenar och klassificering av uppdrag. Vi har uppfattat det som att beställaren ska specificera uppdragen i detalj (deluppdrag) men att särredovisningen görs per ”huvuduppdragsrubrik”. I förekommande fall ska dock en uppdelning göras om inte alla deluppdrag inom en uppdragsrubrik antingen är konkurrensutsatta eller konkurrensskyddade.

2.1.5 Overheadkostnader

Fördelning av overheadkostnader är ett område som både är kritiskt och som kommer att kräva en hel del arbete. Det gäller dels att identifiera alla relevanta overheadkostnader som måste fördelas, dels att göra det med fördelningsnycklar som ger en rättvisande fördelning. Fördelningen av overheadkostnader bör vara reviderbara i den meningen att det finns underlag där det framgår vilka kostnader som fördelats och hur fördelningen har gjorts. När det gäller den exemplifiering som görs i modellförslaget på kostnader som inte ska fördelas till folktandvården finns kostnaderna för revisorerna med. Vår bedömning är att den kostnaden dock bör för-

delas. Omfattningen av och kostnaden för revisionen påverkas av att landstinget bedriver tandvård i egen regi.

2.1.6 Resultathantering

Enligt resultathanteringen för folktandvården så summeras det ihop per verksamhetsgren till ”Summa folktandvården”. För att kunna göra en bedömning av eventuella subventioner över åren behöver resultatet delas upp i summa resultat för konkurrensutsatt respektive konkurrensskyddad verksamhet. Resultatet för konkurrensutsatt respektive konkurrensskyddad verksamhet behöver redovisas ackumulerat över åren.

2.1.7 Tillhandahållande av information om folktandvårdens intäkter och kostnader samt övervakning

Förslaget från arbetsgruppen är att det i landstingets årsredovisning, som en bilaga, ska ingå en presentation i en specifik rapportmall. Vår bedömning är att denna särredovisning inte bör ingå i landstingets årsredovisning utan att den ska upprättas och finnas tillgänglig hos folktandvården som en separat transparensredovisning. Landstingen bedriver även andra verksamheter som är konkurrensutsatta och det kan behöva utredas, om och i så fall, i vilken utsträckning denna typ av information ska ingå i ett landstings årsredovisning. Om denna information tas in i årsredovisningen skulle det bl.a. leda till oklarheter om hur informationen skall granskas av revisorerna. (Jämför exempelvis krav i insynslagen, lag om allmänna vattentjänster, krav på upprättande av separat redovisning för fjärrvärmeverksamhet och elnätverksamhet, etc).

Ett antal landsting upprättar idag en särredovisning för folktandvården enligt insynslagens krav på transparensredovisning. I och med detta finns en tillsynsmyndighet i form av konkurrensverket och också en granskning av den redovisning som sker. Den modell för redovisning av verksamheten som gruppen tagit fram bör ligga till underlag för transparensredovisningen.

Oavsett om landstingen upprättar en transparensredovisning enligt insynslagen eller inte behöver redovisningen kunna granskas. Som bilaga till underlagen bör krav ställas på redovisning av principer för fördelning av kostnader samt noter till de mest väsentliga posterna. För samtliga landsting behöver fastställas hur handlingen ska hållas tillgänglig och en mall för hur handlingen totalt sett ska se ut.

För de landsting som inte upprättar en separat redovisning enligt insynslagen bör någon form av ansvarig ”övervakningsfunktion” inrättas som säkerställer att redovisningen upprättas på ett adekvat sätt samt att landstingens redovisningar blir jämförbara.