



Dnr 2014/20-5



STATSKONTORET

Uppföljning av landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården





STATSKONTORET

MISSIV

DATUM

2014-12-11

ERT DATUM

2014-01-23

DIARIENR

2014/20-5

ER BETECKNING

S2014/643/FS (delvis)

S2008/7289/FS

S2014/643/FS (delvis)

Regeringen
Socialdepartementet
103 33 Stockholm

**Uppföljning av landstingens ekonomiska redovisning av
folktandvården**

Statskontoret fick i januari 2014 i uppdrag att följa upp landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården.

Statskontoret överlämnar härmed promemorian *Uppföljning av landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården*.

Generaldirektör Ingvar Mattson har beslutat i detta ärende. Utredningschef Anna Paulooff och utredare Jan Boström, föredragande, var närvarande vid den slutliga handläggningen.

Ingvar Mattson

Jan Boström

**Innehåll**

1	Sammanfattning	3
2	Utgångspunkter och genomförande	4
2.1	Bakgrund till Statskontorets uppdrag	4
2.2	Statskontorets uppdrag	5
2.3	Tillvägagångssätt för att besvara uppdragets frågor	5
3	Modell för transparent redovisning	6
4	Statskontorets slutsatser	6
4.1	Redovisningen har blivit mer transparent	7
4.2	Redovisningsmodellen följs inte fullt ut	7
4.3	Ansvar för särredovisningen är inte tillräckligt formaliserat	7
4.4	Åtgärder för att förbättra särredovisningen	8

Bilagor

1	Regeringsuppdraget	10
2	Rapport Uppföljning av landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården (EY)	13



STATSKONTORET

PM

2014-12-11

2 (12)

Dnr 2014/20-5

1 Sammanfattning

Statskontoret har på regeringens uppdrag följt upp landstingens tillämpning av den nya gemensamma redovisningsmodell för folktandvården som huvudmännen kommit överens om att använda från och med 2012.

Statskontorets samlade bedömning är att landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården generellt sett har förbättrats betydligt sedan Statskontorets förra uppföljning för budgetåren 2008–2010. Redovisningen behöver dock utvecklas för att den i sin helhet ska kunna bedömas som tillfredsställande.

Redovisningen av folktandvården har blivit mer transparent

Statskontoret anser att landstingens ekonomiska redovisning har blivit mer transparent än tidigare. De flesta landsting har för 2013 upprättat en särredovisning av folktandvården baserad på den gemensamma redovisningsmodellen.

Redovisningsmodellen följs inte fullt ut

Statskontoret konstaterar att det finns vissa svagheter i hur huvudmännen tillämpar redovisningsmodellen. Huvudmännen beskriver till exempel inte alltid hur landstingsgemensamma overheadkostnader har hanterats. Själva modellen är inte heller tillräckligt tydlig. Exempelvis definieras inte vilket ansvar olika funktioner inom landstinget har vid upprättandet av särredovisningen.

Ansvar för redovisningen är inte tillräckligt formaliserat

Av uppföljningen framgår att redovisningen inte är tillräckligt formaliserad. I flertalet landsting har överhuvudtaget inget formellt beslut fattats om att tillämpa den gemensamma modellen. Många gånger saknas information hos huvudmännen om att en särredovisning har upprättats. Vidare är särredovisningen sällan en del av årsredovisningen, vilket medför att den generellt sett inte heller blir föremål för revision. Enligt Statskontoret är det angeläget att särredovisningen omfattas av revision. Det skulle på ett annat sätt borga för kvalitet och enhetlighet i redovisningen.

Statskontorets förslag

Statskontoret föreslår att huvudmännen:

- ingår en särskild överenskommelse, som bekräftas av respektive fullmäktige, om hur redovisningsmodellen ska implementeras och hanteras av huvudmännen,
- säkerställer att särredovisningen fastställs av fullmäktige, inkluderas i årsredovisningen och därmed omfattas av revision, samt
- förtydligar den gemensamma redovisningsmodellen enligt de rekommendationer som konsulten lämnar i bilaga 2.

Statskontoret föreslår också att regeringen håller sig informerad om hur huvudmännens arbete kring särredovisningen utvecklas, till exempel via SKL.

2 Utgångspunkter och genomförande

Folktandvården är en offentlig verksamhet på en tandvårdsmarknad där inslaget av privata aktörer är stort. Över 75 procent av mottagningarna för vuxentandvård är privata och av alla tandvårdsåtgärder som genomförs inom vuxentandvården under ett år utförs strax under 60 procent av privata vårdgivare.¹ Inom tandvårdsmarknaden finns det tydliga beröringsytor mellan offentliga och privata aktörer. De konkurrerar till stor del om samma patienter. För att skapa lika villkor på tandvårdsmarknaden krävs att det råder konkurrensneutralitet mellan offentliga och privata aktörer. Därför finns det särskilda skäl för god transparens i den ekonomiska redovisningen av folktandvården.

Regeringen beslutade i januari 2014 att ge Statskontoret i uppdrag att följa upp landstingens tillämpning av den nya gemensamma redovisningsmodellen för folktandvården. Uppdraget är en uppföljning av ett tidigare uppdrag som Statskontoret fick 2008.

2.1 Bakgrund till Statskontorets uppdrag

Statskontorets tidigare uppdrag handlade om att följa upp landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården avseende budgetåren 2008–2010. Statskontoret konstaterade då att det inte fanns en tillräckligt väl utvecklad särredovisning som gjorde det möjligt för externa intressenter att bedöma om det fanns konkurrenssnedvridande subventioner av folktandvården. Det gick inte att tydligt utläsa om det förekom överföringar mellan konkurrensutsatt och icke-konkurrensutsatt verksamhet. Därmed var det inte möjligt att bedöma om offentlig och privat tandvård bedrevs på lika villkor.²

Hösten 2009 initierade huvudmännen ett arbete för att ta fram en gemensam redovisningsmodell som skulle uppfylla kraven på transparens. Statskontoret bedömde med hjälp av en redovisningskonsult den föreslagna modellen och konstaterade att det fanns förutsättningar för huvudmännen att leva upp till kravet på en transparent redovisning.³

Redovisningsmodellen garanterar dock inte i sig en transparent redovisning, utan kvaliteten på särredovisningen bestäms av hur folktandvården tillämpar modellen och av om tillämpningen blir enhetlig. Regeringen har bedömt att

¹ Inspektionen för socialförsäkring, Konkurrens på den svenska tandvårdsmarknaden (Rapport 2013:15)

² Statskontoret, *Uppföljning av landstingens ekonomiska redovisning* (2009).

³ Statskontoret, *Uppföljning av landstingens ekonomiska redovisning* (2011).

det nu är lämpligt att genomföra en uppföljning av huvudmännens tillämpning av den gemensamma modellen för att bedöma om den ekonomiska redovisningen av folktandvården har förbättrats.

2.2 Statskontorets uppdrag

Statskontoret ska enligt uppdraget besvara följande frågor:

- Hur tillämpar landstingen den nya gemensamma redovisningsmodellen för folktandvården?
- Har den ekonomiska redovisningen förbättrats sedan modellen införts?

Statskontoret ska även vid behov föreslå åtgärder för att åstadkomma en förbättrad transparens i redovisningen av folktandvårdens intäkter och kostnader.

Enligt uppdraget ska samråd ske med Sveriges kommuner och landsting (SKL).

2.3 Tillvägagångssätt för att besvara uppdragets frågor

Statskontoret har tagit hjälp av konsult- och redovisningsföretaget EY för att följa upp landstingens tillämpning av den nya gemensamma redovisningsmodellen och bedöma om redovisningen har förbättrats sedan modellen införts. Denna konsult genomförde även bedömningen av den föreslagna modellen år 2009.

Konsulten har identifierat i vilken grad modellen har tillämpats på ett enhetligt sätt och i vilken utsträckning avsteg från modellen har gjorts. För att göra sin bedömning har konsulten hämtat in skriftligt material, såsom landstingens och folktandvårdens årsredovisningar samt de särredovisningar som ska göras enligt redovisningsmodellen. Konsulten har även intervjuat företrädare för samtliga 21 huvudmän om den ekonomiska redovisningen av folktandvården. Fördjupande intervjuer har gjorts med fem av huvudmännen. Konsultens underlag har i relevanta delar faktagranskats av huvudmännen. I bilaga 2 redogör konsulten närmare för sitt tillvägagångssätt och sina bedömningar av landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården.

Statskontoret har i enlighet med uppdraget haft samråd med företrädare för SKL och redogjort för uppläggningsen av arbetet. Statskontoret har även deltagit vid ett av SKL:s nätverksmöten med landstingens redovisningschefer för att bland annat inhämta synpunkter om redovisningsmodellen och tillämpningen av denna.

Statskontoret har vidare varit i kontakt med företrädare för Privattandläkarna, som är branschorganisation för den privata tandvården.

3 Modell för transparent redovisning

Den gemensamma modellen för särredovisning av tandvård har initierats av landstingens ekonomidirektörer. Redovisningsansvariga i några landsting fick i uppdrag av ekonomidirektörerna att ta fram denna modell. Arbetet genomfördes i samråd med ett nätverk för redovisningschefer inom folktandvården.

SKL presenterade i december 2011 en modell för särredovisning av tandvård. Där framgick att landstingen gemensamt hade utarbetat en modell för en enhetlig särredovisning av tandvårdsverksamhet och att den skulle införas samtidigt av samtliga landsting från och med 2012.

Modellen utgår i huvudsak från tre kriterier:

1. *Krav på redovisningen*

Under denna rubrik beskrivs i princip de krav på särredovisning som Statskontorets redovisningskonsult definierade i samband med Statskontorets förra uppföljning.

2. *Dokumentation som måste finnas med*

Under denna rubrik beskrivs vilka dokument som ska ingå. Det görs dock ingen tydlig distinktion mellan vilka dokument som ska upprättas som underlag och vilka dokument som ska ingå i den officiella redovisningen, det vill säga ingå i bokslutet.

3. *Ansvar för att säkerställa kvalitet*

Av beskrivningen av modellen framgår bland annat att respektive landsting ansvarar för att modellen följs och att handlingarna håller god kvalitet.

Huvudmännens åtagande har inte formaliserats i något beslut eller överenskommelse huvudmännen emellan.

I bilaga 2 ges en närmare beskrivning av redovisningsmodellen.

4 Statskontorets slutsatser

I detta kapitel redovisas Statskontorets slutsatser om landstingens tillämpning av redovisningsmodellen för folktandvård och om den ekonomiska redovisningen av folktandvården har förbättrats. Som grund ligger den uppföljning av landstingens särredovisning som konsulten genomfört (se bilaga 2). I det följande lyfter Statskontoret fram och utvecklar de bedömningar som vi anser vara av särskild vikt.

Statskontorets samlade bedömning är att landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården generellt sett har förbättrats betydligt sedan förra uppföljningen, men att den behöver utvecklas ytterligare för att den i sin helhet ska kunna bedömas som tillfredsställande.

4.1 Redovisningen har blivit mer transparent

Statskontoret konstaterar att landstingens ekonomiska redovisning har blivit mer transparent än tidigare. De allra flesta landsting har för 2013 upprättat en särredovisning baserad på den gemensamma redovisningsmodellen. Redovisningen omfattar också med något undantag samtliga verksamhetsgrenar och specifika uppdrag. Av redovisningen framgår kostnader, intäkter och resultat. Vidare framgår vad som är konkurrensskyddad respektive icke konkurrensskyddad verksamhet.

Statskontoret noterar att Norrbottens läns landsting och Stockholms läns landsting inte har upprättat någon särredovisning baserad på den gemensamma modellen. Folktandvården i Stockholm upprättar visserligen i egenskap av bolag ett transparensbokslut enligt lagen (2005:590) om insyn i vissa finansiella förbindelser m.m., men detta bokslut kan enligt Statskontoret inte ersätta den särredovisning som ska göras enligt den gemensamma redovisningsmodellen. Utifrån den transparensredovisning som Stockholm upprättar går det inte att bedöma huruvida subventioner förekommer eller inte. Enligt uppgift pågår det i Norrbotten ett arbete med att upprätta en särredovisning som bygger på den gemensamma modellen.

4.2 Redovisningsmodellen följs inte fullt ut

Även om uppföljningen visar på en i stora delar tillfredsställande följsamhet till redovisningsmodellen, finns det vissa svagheter i hur huvudmännen tillämpar redovisningsmodellen. Huvudmännen beskriver till exempel inte alltid hur landstingsgemensamma overheadkostnader och andra indirekta kostnader har hanterats. Flera av huvudmännen har inte heller upprättat en detaljerad resultatredovisning enligt den mall som har utarbetats.

Statskontoret vill även uppmärksamma att själva redovisningsmodellen inte är tillräckligt tydlig. Exempelvis definieras inte vilket ansvar huvudmannen, beställarfunktionen respektive utföraren av tandvård har vid upprättandet av särredovisningen. Det framgår inte heller vem som ansvarar för att en total sammanställning tas fram för landstinget eller hur momsen ska hanteras i särredovisningen.

4.3 Ansvar för särredovisningen är inte tillräckligt formaliserat

Enligt Statskontoret behöver ansvaret för särredovisningen vara tydligt formulerat. Externa intressenter bör på ett tillfredsställande sätt kunna följa processen för att ta fram särredovisningen och på ett enkelt sätt ta del av den färdiga särredovisningen. Det är även viktigt för berörda funktioner i landstinget att det är tydligt att en särredovisning ska upprättas och vilken status den har.

Av uppföljningen framgår att redovisningen inte är tillräckligt formaliserad. Det är ovanligt att särredovisningen har fastställts av fullmäktige eller ansvarig nämnd eller styrelse. I flertalet landsting har överhuvudtaget ingen formellt beslut fattats. Många gånger saknas också information hos huvudmännen om att en särredovisning har upprättats. Vidare är särredovisningen sällan en del av årsredovisningen, vilket medför att dess status blir oklar. Det får också till följd att särredovisningarna generellt sett inte blir föremål för revision.

Modellen skulle ursprungligen ha tillämpats från och med verksamhetsåret 2012. Implementeringen har dock tagit längre tid. Den uppföljning som Statskontoret har genomfört har sannolikt haft viss betydelse för upprättandet av särredovisningar. Enligt Statskontoret hade förutsättningarna för implementeringen varit bättre om ansvaret för särredovisningen hade varit tydligare formaliserat.

Det faktum att redovisningen inte är tillräckligt formaliserad får också till följd att kontinuiteten i arbetet inte är säkerställd. När till exempel någon av de ekonomidirektörer som initierat den gemensamma modellen slutar, finns det inga garantier för att särredovisningen ska fortleva i det landstinget.

4.4 Åtgärder för att förbättra särredovisningen

Enligt Statskontoret finns det två olika tillvägagångssätt för att framöver utveckla den ekonomiska redovisningen av folktandvården så att externa intressenter fullt ut ska kunna bedöma om det förekommer konkurrens-snedvridande subventioner. Antingen tar regeringen initiativ till lagreglering av den ekonomiska redovisningen av folktandvården eller så fullföljs det utvecklingsarbete som huvudmännen har initierat.

Statskontoret har övervägt alternativet om lagreglering om särredovisning av kostnader och intäkter för folktandvårdens verksamhet. Om lagreglering skulle införas skulle tydliga och enhetliga krav ställas på att huvudmännen tillämpar en ekonomisk redovisning som gör det möjligt att bedöma om det förekommer subventioner som snedvrider konkurrensen mellan privata och offentliga aktörer. Det är även möjligt att utforma lagen så att åtgärder kan vidtas om huvudmännen inte följer de uppsatta kraven. En nackdel med lagreglering är att det tar viss tid innan den är på plats och kan börja tillämpas. Lagreglering kan också innebära onödig byråkratisering och leda till extra arbete för huvudmännen.

Efter att ha vägt de två alternativen mot varandra föreslår Statskontoret att man fortsätter på den väg som huvudmännen har initierat. Detta eftersom huvudmännens utvecklingsarbete har lett till att redovisningen av folktandvården har förbättrats betydligt. Då är det också möjligt att påverka den redovisning som ska göras redan för 2014. Med den frivilliga vägen uppmuntras huvudmännen att fortsätta det utvecklingsarbete som de påbörjat. Statskontoret konstaterar dock att särredovisningen inte är tillräckligt



utvecklad. En förutsättning för att fortsätta på den inslagna vägen är därför att huvudmännen utvecklar och tydligare formaliserar modellen. Det är också nödvändigt att samtliga huvudmän upprättar en särredovisning. Det gäller även huvudmän som ska upprätta ett transparensbokslut enligt lagen (2005:590) om insyn i vissa finansiella förbindelser m.m.

Statskontoret anser att huvudmännen bör ingå en särskild överenskommelse om hur modellen ska implementeras och hanteras av huvudmännen. Överenskommelsen bör bekräftas av respektive fullmäktige. På så sätt formaliseras huvudmännens åtaganden och förutsättningarna för kontinuitet förbättras.

Enligt Statskontoret är det angeläget att särredovisningen omfattas av revision. Det skulle borga för ökad kvalitet och enhetlighet i redovisningen. Det skulle också ge en ökad trovärdighet inför externa intressenter.

Statskontoret anser att särredovisningen bör ingå som en del av årsredovisningen, eftersom den då skulle bli officiell, formellt antagen och lätt tillgänglig för externa intressenter. Dessutom skulle det leda till att särredovisningen omfattades av revision. Statskontoret menar att huvudmännen skulle kunna säkerställa ett sådant förfarande i den överenskommelse som de föreslås ingå.

Utöver behoven av att tydligare formalisera arbetet finns det enligt Statskontoret även ett behov av att huvudmännen utvecklar själva redovisningsmodellen. Det handlar bland annat om att det i modellen klargörs vem som har ansvar för vad vid upprättandet av olika underlag som ingår i särredovisningen. Det bör också tydliggöras att det är den som representerar huvudmännen som har ansvar för att ta fram en total sammanställning för landstinget. Konsulten redogör närmare för utvecklingsbehoven i bilaga 2.

Sammanfattningsvis föreslår Statskontoret att huvudmännen:

- ingår en särskild överenskommelse, som bekräftas av respektive fullmäktige, om hur redovisningsmodellen ska implementeras och hanteras av huvudmännen,
- säkerställer att särredovisningen fastställs av fullmäktige, inkluderas i årsredovisningen och därmed omfattas av revision, samt
- förtydligar den gemensamma redovisningsmodellen enligt de rekommendationer som konsulten lämnar i bilaga 2.

Statskontoret föreslår också att regeringen håller sig informerad om hur huvudmännens arbete kring särredovisningen utvecklas, till exempel via SKL.

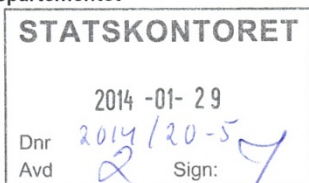


Bilaga 1

Regeringsuppdraget



Socialdepartementet



Regeringsbeslut

I:5

2014-01-23

S1998/3653/FS (delvis)

S2008/7289/FS

Statskontoret

S2014/643/FS (delvis)

Box 8110

104 20 Stockholm

Uppdrag att följa upp landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården

Regeringens beslut

Regeringen uppdrar åt Statskontoret att följa upp landstingens tillämpning av den nya gemensamma redovisningsmodellen för folktandvården, i syfte att bedöma om den ekonomiska redovisningen har förbättrats.

I uppdraget ingår att vid behov föreslå åtgärder för att åstadkomma en förbättrad transparens avseende redovisning av folktandvårdens intäkter och kostnader.

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

Statskontoret får för uppdragets genomförande använda 350 000 kronor under 2014. Kostnaderna ska belasta utgiftsområde 9 Hälsovård, sjukvård och social omsorg, anslaget 1:6 bidrag till folkhälsa och sjukvård, anslagsposten 18 God vård och folkhälsa. Medlen utbetalas engångsvis efter rekvisition ställd till Kammarkollegiet. Medel som inte har utnyttjats ska återbetalas till Kammarkollegiet senast den 31 mars 2015. Vid samma tidpunkt ska en ekonomisk redovisning lämnas till Kammar. Rekvisition ska hänvisa till det diarienummer som detta beslut har.

Statskontoret ska senast den 15 december 2014 redovisa uppdraget för Regeringskansliet (Socialdepartementet). Redovisningen ska hänvisa till det diarienummer som detta beslut har.

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

Det 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. Det är därför särskilt angeläget att det finns goda förutsättningar för konkurrensneutralitet mellan offentliga och privata vårdgivare på tandvårdsmarknaden. Riksdagen har också i ett tillkännagivande till regeringen angett att regeringen bör ta initiativ till att frågan om särredovisning av folktandvårdens kostnader för vuxentandvården och barn- och ungdomstandvården ges en tillfredsställande lösning (rskr. 1997/98:289).

Mot denna bakgrund gav regeringen Statskontoret i uppdrag i september 2008 att följa upp landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården och dess olika verksamheter. Statskontorets redovisning visade att det inte fanns en tillräckligt väl utvecklad särredovisning som gjorde det möjligt för externa intressenter att bedöma om det förekommer konkurrensnedvridande subventioner för folktandvården. Transparensen i landstingens ekonomiska redovisning bedömdes som otillräcklig av Statskontoret.

Hösten 2009 initierade huvudmännen ett utvecklingsarbete för att ta fram en gemensam redovisningsmodell som uppfyller kraven på transparent redovisning. Statskontorets externa experter i kommunal redovisning bedömde den föreslagna gemensamma redovisningsmodellen och fann att med modellen fanns det förutsättningar för huvudmännen att leva upp till kravet på en transparent redovisning. Dock garanterar inte modellen i sig en transparent redovisning, utan kvaliteten på särredovisningen bestäms av hur folktandvården tillämpar den framtagna modellen och att tillämpningen blir enhetlig. Huvudmännen började tillämpa den gemensamma redovisningsmodellen fr.o.m. 2012.

Det bedöms nu lämpligt att genomföra en uppföljning av huvudmännens tillämpning av den nya gemensamma redovisningsmodellen för att bedöma om den ekonomiska redovisningen av folktandvården har förbättrats. I uppdraget ingår också att vid behov föreslå ytterligare



2014-12-11

Dnr 2014/20-5

3

åtgärder som kan öka transparensen avseende redovisning av
folktandvårdens intäkter och kostnader.

På regeringens vägnar

Göran Hägglund

Anna Hedin

Kopia till
Statsrådsberedningen/SAM
Finansdepartementet/Ba
Kammarkollegiet
Konkurrensverket
Tandvårds- och läkemedelsförmånsverket

Uppföljning av landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården



Building a better
working world

2014-11-17

Innehåll

1	SAMMANFATTNING	3
	TILLÄMPNING AV MODELLEN	3
	HAR DEN EKONOMISKA SÄRREDOVISNINGEN FÖRBÄTTRATS?	4
	FÖRSLAG TILL UTVECKLING	4
2	INLEDNING	5
2.1	BAKGRUND	5
2.2	SYFTE	5
2.3	AVGRÄNSNING	5
2.4	METOD	5
3	UTREDNING AV HUVUDMÄNNENS REDOVISNING 2009.....	8
3.1	INLEDNING	8
3.2	UTREDNINGENS RESULTAT.....	8
4	HUVUDMÄNNENS GEMENSAMMA REDOVISNINGSMODELL.....	9
4.1	INLEDNING	9
4.2	EKONOMISK REDOVISNING AV TANDVÅRDSVERKSAMHET.....	9
4.3	BEDÖMNING	12
5	TILLÄMPNING AV MODELLEN.....	13
5.1	UPPGIFTER FRÅN HUVUDMÄNNEN.....	13
5.2	IMPLEMENTERING AV MODELLEN HOS HUVUDMÄNNEN.....	13
5.3	REDOVISNING AV RESULTAT.....	14
5.4	HANTERING AV SÄRREDOVISNINGEN.....	20
5.5	HUVUDMÄNNENS SÄRREDOVISNING I FÖRHÅLLANDE TILL KRITERIERNA FÖR BEDÖMNING AV TRANSPARENS I REDOVISNINGEN.....	22
6	ANALYS AV SÄRREDOVISNINGENS TILLÄMPNING	23
6.1	INLEDNING	23
6.2	ANVISNINGAR TILL MODELLEN	23
6.3	ENHETLIG TILLÄMPNING	23
6.4	HAR DEN EKONOMISKA REDOVISNINGEN FÖRBÄTTRATS?	25
7	FÖRSLAG TILL FÖRBÄTTRINGAR	26
7.1	UTGÅNGSPUNKT.....	26
7.2	FÖRTYDLIGA OCH UTVECKLA ÖVERENSKOMMELSEN MELLAN HUVUDMÄNNEN	27
7.3	FÖRTYDLIGA, FÖRENKLA OCH EFFEKTIVISERA MODELLEN FÖR SÄRREDOVISNING.....	27

1 Sammanfattning

EY har på uppdrag av Statskontoret genomfört en uppföljning av landstingens ekonomiska särredovisning för folktandvården. Utredningen har haft följande uppdrag:

1. Följa upp landstingens tillämpning av den nya gemensamma redovisningsmodellen för folktandvården.
2. Bedöma om den ekonomiska redovisningen har förbättrats sedan modellen införts.
3. Vid behov föreslå relevanta åtgärder för att åstadkomma en förbättrad transparens avseende redovisning av folktandvårdens intäkter och kostnader.

De bedömningar som vi gör i rapporten baseras på det material som landsting och regioner har överlämnat. Vi har gjort en genomgång och analys av underlagen i förhållande till huvudmännens gemensamma modell för särredovisning av tandvård. Vi har dock inte granskat eller bedömt kvaliteten på de underlag som tagits fram inom ramen för den gemensamma modellen för särredovisning.

Tillämpning av modellen

Följande kan konstateras beträffande landstingens/regionernas ekonomiska redovisning 2013 av tandvården:

- ▶ Nitton landsting/regioner har för år 2013 upprättat en särredovisning¹ baserad på den gemensamma modellen, antingen i samband med bokslutet eller senare under året. Ytterligare ett landsting har ett pågående arbete med att ta fram en särredovisning i enlighet med modellen.
- ▶ Särredovisningen omfattar med ett undantag huvudmannens samtliga verksamhetsgrenar inom tandvård och de specifika uppdrag som förekommer. Av redovisningen framgår intäkter, kostnader och resultat samt vad som är konkurrensskyddad verksamhet respektive ej konkurrensskyddad.
- ▶ Huvuddelen av dem som har upprättat en särredovisning har också redovisat de uppdrag som finansieras av huvudmannen tillsammans med de ersättningar som utgår för dessa uppdrag.

Vår bedömning är att tillämpningen 2013 av särredovisningsmodellen med avseende på upprättandet av Sammanställning bokslut visar på en i stort sett tillfredsställande följsamhet till modellen. De är dock två landsting som ännu inte har upprättat en särredovisning för 2013 enligt modellen.

De svagheter som har framkommit beträffande den ekonomiska redovisningen 2013 av huvudmännens tandvård utgörs primärt av hur särredovisningen har hanterats och i viss mån hur särredovisningsmodellen har tillämpats.

- ▶ Följsamheten till den gemensamma modellen har i vissa fall brister vad gäller:
 - ▶ Beskrivning av hur landstingsgemensamma overheadkostnader och övriga indirekta kostnader fördelas.
 - ▶ Redovisning av fördelningsnycklar som har använts då bokad tid inte har varit utgångspunkt för fördelningen.
 - ▶ Ett flertal huvudmän har inte upprättat en detaljerad resultaträkning enligt den mall som ingår i modellen eller i något motsvarande dokument.

¹ D.v.s. upprättat en särredovisning enligt modellens blankettmall "Sammanställning bokslut".

- ▶ Uppgift om hur resultatet hanteras.
- ▶ Beskrivning av momshanteringen. Den gemensamma modellen anger inte att momshanteringen ska framgå av underlag som upprättas till särredovisningen.
- ▶ Svagheter i hanteringen gäller i första hand att:
 - ▶ Det hör till undantagen att upprättad särredovisningen också har fastställts av fullmäktige eller ansvarig nämnd/styrelse.
 - ▶ Särredovisningen sällan ges en officiell status i den meningen att den ingår som en del i årsredovisningen. Överhuvudtaget saknas många gånger information hos huvudmännen om att det faktiskt har upprättats en särredovisning.
 - ▶ Särredovisningen inte har blivit föremål för granskning (revision). Vi har endast i ett fall tagit del av en särredovisning som blivit föremål för granskning.

De svagheter i hanteringen som framgår ovan ingår inte som krav i den överenskomna modellen.

Har den ekonomiska särredovisningen förbättrats?

I utredningen har en jämförelse gjorts av folktandvårdens särredovisning 2013 med särredovisningen 2008. Vår sammanfattande bedömning är att särredovisningen av folktandvården 2013 innebär en betydande förbättring i förhållande till vad som kännetecknade redovisningen 2008. Samtidigt gör vi bedömningen att det finns ett antal utvecklingsområden som måste hanteras för att den ekonomiska särredovisningen i sin helhet ska kunna bedömas som tillfredsställande.

Förslag till utveckling

Behovet av förbättringar kan delas in i följande områden.

- ▶ Förtydliga och utveckla överenskommelse mellan huvudmännen.
- ▶ Förtydliga, förenkla och effektivisera modellen för särredovisning.

En väsentlig slutsats är att säkerställandet av enhetlighet och tillförlitlighet i särredovisningen samt dess tillgänglighet förutsätter ett förtydligande av modellen, att den ingår i årsredovisningen och att den blir föremål för revisionell granskning. Eftersom särredovisningen av tandvård är ett frivilligt åtagande samtidigt som ingen har ansvaret för att följa upp och förvalta modellen så är de åtgärder som vi föreslår viktiga för att särredovisningen ska leva upp till grundläggande krav på enhetlighet och kvalitet. Vår bedömning är att särredovisningen ska ingå som en del i årsredovisningen, då det skulle innebära att den blir officiell, formellt antagen och lätt tillgänglig för olika intressenter. Dessutom skulle det leda till att särredovisningen omfattas av revision vilket förstärker dess trovärdighet.

Förslagen till förbättringar framgår i sin helhet under avsnittet "7 Förslag till förbättringar".

2 Inledning

2.1 Bakgrund

Regeringen har gett Statskontoret i uppdrag att följa upp landstingens tillämpning av den nya gemensamma redovisningsmodellen för folktandvården. Uppdraget är en uppföljning av ett tidigare uppdrag som gavs till Statskontoret i september 2008. Statskontoret ska senast den 15 december 2014 redovisa uppdraget för Regeringskansliet.

I den delrapport som Statskontoret lämnade i juni 2009 gjordes bedömningen att det inte fanns en tillräcklig grad av transparens i landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården. Huvudmännen initierade under hösten 2009 ett utvecklingsarbete för att ta fram en gemensam redovisningsmodell med syfte att kunna uppfylla de krav som ställs på transparens i den ekonomiska redovisningen. Enligt intentionen så ska den gemensamma redovisningsmodellen tillämpas med början 2012.

2.2 Syfte

Uppdraget har bestått av följande delar:

1. Följa upp landstingens tillämpning av den nya gemensamma redovisningsmodellen för folktandvården.
2. Bedöma om den ekonomiska redovisningen har förbättrats sedan modellen införts.
3. Vid behov föreslå relevanta åtgärder för att åstadkomma en förbättrad transparens avseende redovisning av folktandvårdens intäkter och kostnader.

2.3 Avgränsning

Uppdraget omfattar folktandvården hos samtliga huvudmän d.v.s. 17 landsting och 4 regioner.

Uppdraget har inte omfattat en kvalitativ granskning av huvudmännens särredovisning med avseende på om de är rättvisande eller ej.

2.4 Metod

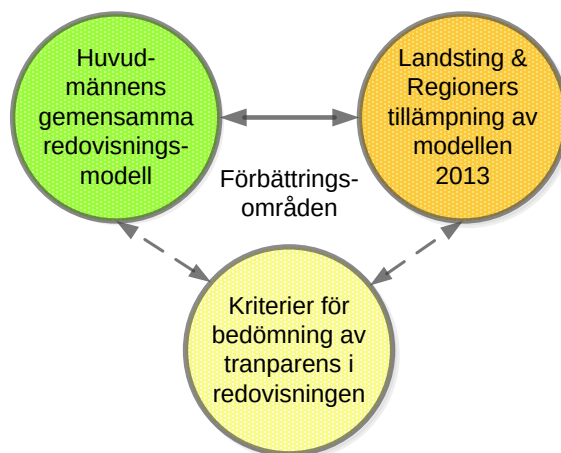
2.4.1 Analysmodell

Uppföljningen har utgått från den av huvudmännen överenskommen modellen för särredovisning. Det centrala inslaget i analysen har avsett överensstämmelsen mellan huvudmännens tillämpning av den gemensamma modellen och modellens utformning. Av särskilt intresse har varit att identifiera i vilken grad som huvudmännen har tillämpat modellen på ett enhetligt sätt och i vilken utsträckning som avsteg från modellen har gjorts. Eventuella avsteg har sedan prövats med utgångspunkt från hur de påverkar den tillämpade redovisningens transparens. En övergripande referensram har utgjorts av den analysmodell som utvecklades i samband med den inledande uppföljningen 2009 av landstingens ekonomiska redovisning av folktandvården.

Bedömningen av om den ekonomiska redovisningen har förbättrats sedan modellen infördes har gjorts i förhållandet till verksamhetsåret 2008. I och med uppföljningen som gjordes under 2009 finns en "baslinjemätning" avseende verksamhetsåret 2008.

I nedanstående figur sammanfattas analysmodellen.

Figur 1 - Analysmodell



2.4.2 Informationsinsamling

Utifrån syftet att bedöma huvudmännens ekonomiska redovisning i förhållande till den överenskomna modellen har vi begärt svar på ett antal frågeställningar och inhämtat skriftliga underlag. Följande skriftliga material avseende 2013 har efterfrågats från samtliga huvudmän.

- ▶ Landstingens/regionernas årsredovisningar,
- ▶ Folkvandvårdens årsredovisningar/verksamhetsberättelser
- ▶ Huvudmännens särredovisning enligt den gemensamma särredovisningsmodellen.
 - ▶ Beskrivning av ersättningsarna.
 - ▶ Resultaträkning per verksamhetsgren och sammanställning till årsredovisning.
 - ▶ Hantering av moms.
 - ▶ Eventuella huvudmannaspecifika tillämpningsanvisningar till redovisningsmodellen.
- ▶ Intervjuer med kompletterande frågeställningar har genomförts med representanter för samtliga huvudmän

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

- ▶ Stockholms läns landsting.
- ▶ Region Skåne.
- ▶ Västerbottens läns landsting.
- ▶ Västra Götalandsregionen.
- ▶ Region Halland
- ▶ Landstinget Kronoberg.

Urvalet har gjorts med utgångspunkt från verksamhetens omfattning (storlek) och driftform.

Samtal har även förts med representanter för Privattandläkarna och representant från Sveriges Kommuner och Landsting.

3 Utredning av huvudmännens redovisning 2009

3.1 Inledning

I detta avsnitt presenteras en kortfattad sammanfattning av vad som framkom i den utredning som gjordes 2009 av huvudmännens ekonomiska redovisning av folktandvård.

3.2 Utredningens resultat

I samband med kartläggning och analys av huvudmännens ekonomiska redovisning av folktandvården definierade EY ett antal grundläggande krav som kan ställas på en särredovisning av tandvård. Följande sex krav måste uppfyllas 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 modellen 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 samtliga intäkter och kostnader för de olika verksamhetsgrenarna som bedrivs, 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.

I utredningen noterades att det inte i någon av huvudmännens årsredovisningar eller årsbokslut/verksamhetsberättelser framkom tydligt redovisade fördelningsmodeller beträffande intäkter och kostnader för folktandvårdens olika verksamhetsgrenar. Det framgick inte heller tydligt redovisade fördelningsmodeller i folktandvårdens verksamhetsberättelser och årsbokslut. I de flesta fall redovisades enbart det samlade ekonomiska resultatet. Hos några av huvudmännen presenterade folktandvården dock resultatet fördelat på olika verksamhetsgrenar.

Den kartläggning som gjordes visade på att det i den ekonomiska redovisningen inte förekom någon fullständig särredovisning av folktandvårdens olika delverksamheter. Slutsatsen avsåg samtliga huvudmäns folktandvårdsverksamhet. De särredovisningar som framkom t.ex. beträffande allmäntandvård för barn och vuxna var kalkylbaserad där merparten av de gemensamma kostnaderna hade fördelats med nyckeln bokad tid eller redovisad klinisk tid.

Det område som framstod som mest problematiskt att bedöma i ett konkurrensperspektiv var den bristande redovisningen av de folktandvårdsspecifika uppdragen. Inte i något fall framkom det i kartläggningen att dessa särredovisades. För dessa ej konkurrensutsatta ersättningar framkom att:

- ▶ Vad som utgjorde folktandvårdsspecifika uppdrag varierade i stor utsträckning.

- ▶ Det saknades enhetliga definitioner av olika tandvårdsspecifika ersättningar.
- ▶ Storleken på ersättningarna varierade i hög grad.
- ▶ Flera av huvudmännen gav folktandvården en nettoram utan att de folktandvårds-specifika uppdragen hade definierats.

Ytterligare osäkerhetsmoment som framkom i underlagen var hanteringen av moms och huruvida folktandvården belastades med samtliga relevanta kostnader.

Sammantaget konstaterades att det i den ekonomiska redovisningen av folktandvården hos huvudmännen inte fanns en tillräcklig särredovisning som gör det möjligt att bedöma om subventioner förekommer eller inte. Det framkom dock vissa skillnader mellan huvudmännen i vilken grad som en partiell särredovisning förekom.

4 Huvudmännens gemensamma redovisningsmodell

4.1 Inledning

I Statskontorets rapport som presenterades efter genomförd kartläggning av landstingens ekonomiska redovisning av tandvården konstaterades att det inte finns en tillräcklig särredovisning som gör det möjligt att bedöma om subventioner förekommer eller inte. Statskontoret pekade i rapporten på två huvudsakliga tillvägagångssätt för att kunna uppnå en tillräcklig särredovisning – antingen med hjälp av lagstiftning eller på frivillig väg. En utgångspunkt var att särredovisningen ska upprättas av samtliga huvudmän och att särredovisningen görs på ett enhetligt sätt. Statskontoret gjorde 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.

Efter det att Statskontorets rapport presenterats tog landstingens ekonomidirektörer, för att undvika lagstiftning, initiativ till att utveckla en för huvudmännen gemensam modell för särredovisning av tandvård. Några redovisningsansvariga fick i uppdrag att ta fram en gemensam modell för hur särredovisningen ska gå till. Arbetet genomfördes i samråd med ett nätverk för ekonomichefer inom folktandvården.

Det förslag till modell för särredovisning som togs fram lämnades sedan till Socialdepartementet och Statskontoret. Statskontoret bedömde 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.

4.2 Ekonomisk redovisning av tandvårdsverksamhet

4.2.1 Utgångspunkt

Sveriges Kommuner och Landsting (SKL) presenterade i EkonomiNytt² 27/11 den 20 december 2011 modellen för särredovisning. Det framgår då att landstingen gemensamt hade tagit fram en modell för en enhetlig särredovisning av tandvårdsverksamhet och den skulle införas samtidigt av samtliga landsting från och med 2012. Det framtagna dokumentet som beskriver modellen och mallar i Excelformat fanns bifogade till EkonomiNytt.

² Ekonomisk information inom landstingssektorn som ges ut av SKL.

Huvudmännens åtagande har inte formaliserats i ett beslut eller överenskommelse huvudmännen emellan.

4.2.2 Beskrivning av modellen

Modellen för särredovisning presenteras i huvudsak utifrån tre rubriker:

- ▶ Krav på redovisningen.
- ▶ Dokumentation som måste finnas.
- ▶ Ansvar för säkerställande av kvalitet.

4.2.2.1 Krav på redovisning

Under rubriken "Krav på redovisning" beskrivs i princip de krav på särredovisning som EY definierade i det kartläggningssupplett som genomfördes och som låg till grund för Statskontorets rapport 2009.

För att få en rimlig indelning på uppdrag som riktas till landstingets tandvård har det beställarnätverk som finns inom tandvården tagit fram ett förslag på en specificerad indelning. Till redovisningen finns ett förslag på blankett som kan användas inför varje nytt år. Av texten framgår att blanketten eller liknande med samma information ska användas.

När det gäller relevanta overheadkostnader och övriga indirekta kostnader så görs en principiell beskrivning av vilka centrala gemensamma kostnader som ska respektive inte ska fördelas samt exempel på kostnader som ska belasta folktandvården eller enheter där tandvård bedrivs. Förekommer det subventioner, avkastningskrav och liknande ska dessa särredovisas i den särskilda blankettmall som ska specificera intäkter och kostnader per verksamhetsgren³.

Enligt modellbeskrivningen så framgår att 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 sidordnat fördelningssystem. Det viktigaste är dock att samtliga intäkter och kostnader ingår i tandvårdens resultaträkning innan omfördelning sker. Av anvisningarna framgår att genom att fylla i den specificerade resultaträkning¹ som finns bifogad så uppnås kravet på särredovisning. Ett minimikrav är att särredovisningen av ersättningarna följer beställarnätverkets uppdelning.

För hanteringen av moms sägs att det viktigaste är att momsrutinen säkerställer att tandvården inte subventioneras. Detta ska bl.a. göras genom att tandvården inte får dra moms vare sig på den konkurrensutsatta (KU) eller på den konkurrensskyddade (KS) verksamheten samt att tandvården även belastas med moms på interna fakturor.

Resultathanteringen ska omfatta årets resultat och en beskrivning av hur resultatet hantearas samt det ackumulerade resultatet. En fördelning ska göras mellan konkurrensutsatt och konkurrensskyddad verksamhet.

³ Enligt vår tolkning motsvarar det "flik 2" i modellbeskrivningen.

4.2.2.2 Dokumentation som måste finnas.

I den beskrivning av vilka dokument som ska finnas görs inte en tydlig distinktion mellan dokument som ska upprättas som underlag och dokument som ska ingå i den officiella särredovisningen d.v.s. ingå i bokslutet.

Enligt redovisningsmodellen ska följande dokumentation finnas:

1. En specifikation av uppdragen inom tandvård för det aktuella året innehållande:
 - 1.1. En beskrivning över de olika ersättningarna med:
 - 1.1.1. Belopp.
 - 1.1.2. Information om det är en konkurrensutsatt verksamhet, en konkurrensskyddad verksamhet eller en myndighetsverksamhet.
2. En detaljerad resultaträkning per verksamhetsgren och specifika folktandvårdsuppdrag (*ska finnas som underlag till bokslutet men inte presenteras officiellt*).
 - 2.1. Fördelningar som har gjorts ska tydligt framgå.
 - 2.1.1. Om andra fördelningar har gjorts än utifrån tidsredovisning ska en komplettering med kolumner göras.
 - 2.2. Under respektive verksamhetsgren/uppdrag ska eventuella överföringar såsom avkastningskrav och amorteringsfria lån anges.
3. Sammanställning per verksamhetsgren efter fördelning, årets och ackumulerat resultat. Redovisningen omfattar tandvårdens intäkter och kostnader inom de olika verksamhetsgrenarna.
 - 3.1. Denna ska tas fram av respektive organisatorisk enhet, d.v.s.
 - 3.1.1.folktandvård (i egen regi eller i bolagsform),
 - 3.1.2.eventuell sjukhustandvårdsverksamhet och
 - 3.1.3.beställarenhet.
 - 3.2. Av redovisningen ska framgå summa intäkter, kostnader samt resultat per verksamhetsgren samt om det är en konkurrensutsatt eller en konkurrensskyddad verksamhet eller en myndighetsverksamhet.
 - 3.3. Resultathanteringen ska framgå fördelad på konkurrensutsatt och konkurrensskyddad verksamhet.
 - 3.4. En total sammanställning av respektive enhets underlag *bör* tas fram i landstinget och ingå som en del i bokslutet.
4. I särskild bilaga till underlagen ska principer för fördelning beskrivas samt att det ska finnas noter till de mest väsentliga posterna.

4.2.2.3 Blanketter för särredovisning av tandvård

Till modellen hör tre mallar i Excel:

1. Blankett 1 - Specifikation av uppdrag.
2. Blankett 2 - Resultaträkning fördelad.
3. Blankett 3 - Sammanställning bokslut.

I en flik i arbetsboken i Excel finns vissa anvisningar till respektive mall. När det gäller blankett 2, d.v.s. "Resultaträkning fördelad" sägs att den ska tas fram för samtliga organi-

satoriska enheter. Vidare framgår att det är mycket viktigt att specificera olika överföringar mellan företagsverksamhet och myndighetsverksamhet så att alla subventioner blir tydliga. Till blanketten ska det finnas en beskrivning av hur fördelningarna har gjorts.

I beskrivning av blanketten "Sammanställning bokslut" klargörs att den ska finnas tillgänglig i bokslutet och att en landstingstotal bör sammanställas. "Resultaträkning fördelad" ska vara underlag till "Sammanställning bokslut". Resultatet ska vid behov kommenteras, noter ska anges till väsentliga poster och samtliga subventioner ska alltid beskrivas. "

4.2.2.4 Ansvar för säkerställande av god kvalitet

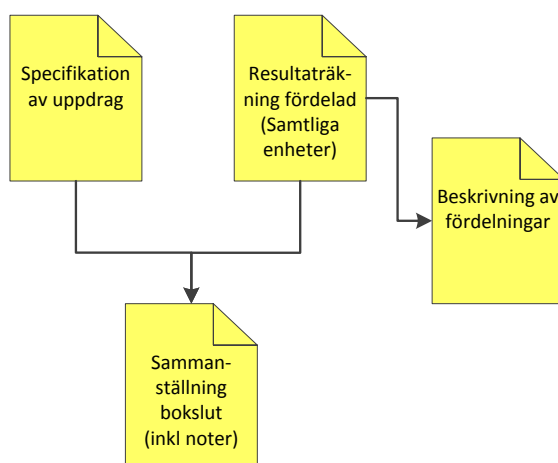
Av beskrivningen av modellen framgår att respektive landsting/region ansvarar för att redovisningsmodellen följs, att handlingarna håller god kvalitet samt att granskning kan genomföras.

Utgångspunkten vid alla bedömningar och värderingar ska vara konkurrensneutralitet. Modellen ska även ligga till grund för transparensredovisningen som ett antal landsting upprättar enligt kraven i lagen (2005:590) om insyn i vissa finansiella förbindelser m.m.

4.3 Bedömning

Den överenskomna modellen presenteras i form av en beskrivning tillsammans med anvisningar som integrerats i texten. I modellbeskrivningen blir det inte helt tydligt vad som ska upprättas och vad som ska utgöra en del av särredovisningen i bokslutet. Den tolkning som vi gör är att "Sammanställning bokslut" ska finnas tillgänglig i bokslutet och att en landstingstotal bör tas fram. Samtidig ska dokumenten "Specifikation av uppdrag" och "Resultaträkning fördelad" finnas upprättade tillsammans med en beskrivning av hur fördelningarna har gjorts.

Figur 2 – Dokumentation som ska finnas enligt särredovisningsmodellen



Vägledningen är inte tillräckligt tydlig i den meningen att den säger att en total sammanställning bör göras och ska ingå i bokslutet. Betyder det t.ex. att om ingen total sammanställning görs så ska sammanställningarna per organisatorisk enhet ingå i bokslutet? I så fall kan det innebära att det tas fram tre sammanställningar eller fler beroende på hur många organisatoriska enheter som bedriver landstingets/regionens tandvård. En annan tolkning är att om det tas fram en total sammanställning så ska den ingå men om det inte tas fram en sådan så behöver inte sammanställningen per verksamhetsgrenen ingå i bokslutet.

Det finns också en diskrepans mellan beskrivningen i modellen och anvisningarna till blanketterna. I den senare sägs att blanketten Sammanställning bokslut ska finnas tillgänglig i bokslutet och en landstingstotal bör sammanställas. Tillgänglig är inte samma sak som att blanketten ska ingå i bokslutet.

Av vad som framgår av "dokumentation som måste finnas" så anges att en särskild bilaga till underlagen ska finnas som beskriver principerna. Kravet framgår i texten direkt i anslutning till texten i sammanställning per verksamhetsgren. I anvisningen till blanketterna anges att det till den fördelade resultaträkningen ska finnas en beskrivning av hur fördelningen har gått till.

Ytterligare en bristande överensstämmelse finns mellan beskrivningen av särredovisningsmodellen och anvisningarna till excelmallarna när det gäller väsentliga poster. Av modellbeskrivningen framgår att en särskild bilaga ska finnas med noter till de mest väsentliga posterna medan anvisningarna till excelmallarna anger att noter ska finnas till de mest väsentliga posterna. Inte i någon del av anvisningarna framkommer en definition av begreppet väsentlig.

Modellen definierar inte de olika ansvar och roller som finns inom landstinget/regionen i förhållande till vem som gör vad vid upprättandet av särredovisningen. Enligt vår bedömning så kan följande ansvar inom landsting/regioner identifieras:

- ▶ Huvudmannens ansvar.
- ▶ Beställar-/uppdragsfunktionens ansvar.
- ▶ Utförande av tandvård.

Vem som gör vad inom ramen för särredovisningen måste enligt vår bedömning framgå av anvisningarna till modellen. Den som t.ex. anvisar allmänna medel till tandvård för att utföra olika uppdrag är den som bör upprätta specifikationen av uppdragen. Det är dock långt ifrån alla landsting som har en beställarenhet. Men om en sådan enhet inte finns så måste någon annan funktion inom landstingsledningen specificera uppdrag och ersättningar och därmed fullgöra rollen som uppdragsgivare. Det bör också vara tydligt att det är den som representerar huvudmannen som har ansvar för att en total sammanställning tas fram för landstinget/regionen. Slutligen måste det klart och tydligt definieras vilka underlag som tas fram av de enheter inom landstinget/regionen som utför tandvård.

5 Tillämpning av modellen

5.1 Uppgifter från huvudmännen

I genomförandet av uppdraget har vi tillfrågat respektive huvudman om de underlag som under 2013 har upprättats i enlighet med den överenskomna modellen för särredovisning. Följande uppgifter har då efterfrågats; folktandvårdens, sjukhustandvårdens och beställarfunktionens särredovisning 2013 enligt den överenskomna modellen, d.v.s. beskrivning av de olika ersättningarna, detaljerad resultaträkning per verksamhetsgren och specifika folktandvårdsuppdrag samt Sammanställning bokslut. Vi har också efterfrågat hur mönster hanteras och beskrivning av principer för fördelning.

5.2 Implementering av modellen hos huvudmannen

I kontakten med landstingen/huvudmännen har vi efterfrågat om beslut har fattats om att tillämpa modellen. Enligt vår bedömning utgör ett formellt beslut om att tillämpa särredo-

visningsmodellen en bekräftelse av huvudmannens intention att följa den muntliga överenskommelsen. Beslutet i sig kan också betraktas som ett direktiv till berörda verksamheter att de ska upprätta en särredovisning samt en utgångspunkt för att utforma anvisningar för upprättandet och hanteringen av särredovisningen.

Följande svar framkom:

- ▶ Hos 14 av huvudmännen hade inget formellt beslut tagits.
- ▶ I Landstinget Västernorrland har landstingsfullmäktige beslutat om att transparensredovisning ska gälla från och med 2013.
- ▶ Hos fyra av huvudmännen finns beslut på tjänstemannanivå om att tillämpa modellen eller om hur transparensredovisningen ska genomföras.
- ▶ I ett fall har hälso- och sjukvårdsstyrelsen i ett budgetbeslut beslutat om att tillämpa modellen.
- ▶ Hos en huvudman har moderbolagets styrelses beslut om anvisningar till bolagets årsrapport klargjort att en särredovisning ska upprättas och tillställas huvudmannen.

I de allra flesta fall har det inte i landstingen/regionerna tagits fram lokala anvisningar som komplement till de anvisningar som finns i den gemensamma särredovisningsmodellen. Landstinget i Östergötland har gjort en lokal anpassning av den gemensamma modellbeskrivningen. Ett par av huvudmännen har utformat partiella lokala tillämpningsanvisningar.

5.3 Redovisning av resultat

5.3.1 Inledning

När det gäller det skriftliga material som vi har tagit del av från huvudmännen har vi i första hand bedömt om det finns underlag och dokument som ska upprättas enligt redovisningsmodellen. Vi har inte bedömt om särredovisningen är rättvisande eller dess kvalitet i övrigt.

I de matriser som redovisas med avseende på följsamheten till modellen för särredovisning används "stoppljusmodellen" för bedömningen. Färgkoderna har givits nedanstående generella betydelse:

Figur 3 - Förklaring till de färger som används i bedömningen



5.3.2 Har särredovisning i enligt med modellen upprättats?

Det underlag som vi har tagit del av visar att samtliga landsting/regioner utom två har upprättat en särredovisning enligt den gemensamma modellen. Med upprättad särredovisning jämföras att blankett 3, d.v.s. "Sammanställning bokslut" har upprättats antingen i form av en totalsammanställning för huvudmannens tandvårdsverksamhet eller en sammanställning per organisatorisk enhet.

Figur 4 – Upprättande av särredovisning och tillämpning av modellen

		Blekinge	Dalarna	Gotland	Gävleborg	Halland	Jämtland	Jönköping	Kalmar	Kronoberg	Norrboten	Skåne	Stockholm	Sörmland	Uppsala	Värmland	Västernorrland	Västmanland	Västra	Götaland	Örebro	Östergötland
Generellt	Har en särredovisning upprättats för 2013?																					
	Har särredovisningen upprättats i samband med bokslutet?																					
	Omfattar den samtliga tandvårdsverksamheter?																					
	Har särredovisningsmodellen tillämpats?																					

Samtliga huvudmän utom två har upprättat en särredovisning motsvarande modellens blankett 3. Utav dessa har en av huvudmännen använt en egen mall som inte helt motsvarar innehållet i blankett 3. Knappt hälften av huvudmännen (10) upprättade särredovisningen i samband med årsbokslutet.

Av de 19 huvudmän som upprättat särredovisning så var det en som inte hade gjort det för alla organisatoriska enheter som bedriver tandvård.

Tre av huvudmännen har valt att upprätta ett "Transparensbokslut för tandvården" som integrerar de dokument som ingår i särredovisningsmodellen men som också svarar mot kraven enligt den analysmodell som EY tagit fram.

I Norrbottens läns landsting pågår ett arbete med att upprätta en särredovisning för 2013 utifrån en egen framtagna modell som innefattar den gemensamma modellen. Folk tandvården i Stockholms län upprättar ett transparensbokslut enligt insynslagen men använder inte den gemensamma modellen för särredovisning som underlag för detta bokslut. Den fortsatta analysen av tillämpningen fokuserar enbart på de huvudmän som har lämnat in en särredovisning och exkluderar därmed Stockholm och Norrbotten.

5.3.3 Bedömning

Det kan konstateras med utgångspunkt från denna uppföljande kartläggning att särredovisningsmodellen i relativt begränsad utsträckning tillämpades i samband bokslutet 2012. Under 2013 har dock modellen tillämpats i en allt större omfattning. Vi kan samtidigt fastslå att genomförandet av denna uppföljning sannolikt har haft en viss betydelse för upprättandet av särredovisningar. Resultatet som har visat sig under hösten 2014 är att modellen i det närmaste har tillämpats av samtliga landsting/regioner.

5.3.4 Beskrivning av olika ersättningar

Enligt särredovisningsmodellen ska en specifikation av uppdragen lämnas för varje år med en beskrivning av ersättningar och om uppdragen är konkurrensutsatta, konkurrens-skyddade eller utgör myndighetsverksamhet.

Figur 5 - Beskrivning över de olika ersättningarna

	Blekinge	Dalarna	Gotland	Gävleborg	Halland	Jämtland	Jönköping	Kalmar	Kronoberg	Skåne	Sörmland	Uppsala	Värmland	Västerbotten	Västernorrland	Västmanland	Västra	Götaland	Örebro	Östergötland
Har "Specifikation av uppdraget", lämnats till EY?																				
Omfattar den Folktandvård, Sjukhustandvård och uppdrag?																				
Omfattar den beställarenheten eller motsvarande funktion?																				

Av de 19 huvudmän som har upprättat sammanställda redovisningar är det 18 som har redovisat blankett 1, Specifikation av uppdraget eller motsvarande dokument. För 16 av huvudmännen omfattar Specifikation av uppdraget samtliga tandvårdsverksamheter. Örebro läns landsting har lämnat överenskommelsen mellan landstingsstyrelsen och folktandvården som beskriver de uppdrag som helt eller delvis bedrivs med allmänna medel. Den omfattar dock inte käkkirurgin som bedrivs vid Universitetssjukhuset Örebro. Landstinget i Uppsala län har inte lämnat blankett 1 eller motsvarande. Däremot har en redovisning bifogats av budget, bokslut och resultat för de olika folktandvårdsspecifika uppdragen.

I blankett 1 Specifikation av uppdraget ingår under rubriken "Huvudmannaskap" en specifikation av exempelvis beställarenhet. Endast sju av de huvudmän som har lämnat blankett 1 redovisar belopp eller ersättning för beställarfunktionen.

5.3.5 Bedömning

Av de 19 landsting som har upprättat en särredovisning enligt den gemensamma modellen är det 16 som har tagit fram blankett 1, Specifikation av uppdraget som definierar uppdrag och ersättningar. Uppdragen beskrivs i form av rubriker, t.ex. specialisttandvård barn, ortodonti eller folkhälsoarbete och typ av ersättning samt om det är fråga om konkurrensskyddad eller konkurrensutsatt verksamhet. Enligt redovisningsmodellen så finns inte kravet att närmare specificera respektive uppdrag. Några av landstingen som har en beställarfunktion har bifogat överenskommelser eller vårdavtal. I dessa framgår dock uppdragen tydligt specificerade.

Vid genomförandet av utredningen har det framkommit att det förekommer att tandvården får sin ersättning i form av en ekonomisk ram utan närmare specifikation av vilka uppdrag som ska finansieras via ramen. Konsekvensen blir då att uppdragstagaren själv specificerar vilka uppdrag som ingår och fördelar ramen till dessa. Vår bedömning är att ett sådant tillvägagångssätt inte är tillfredsställande. Ytterst riskerar detta förfaringssätt trovärdigheten i särredovisningen.

Det är vår bedömning att beställarfunktionen, eller den funktion som inom ramen för budgetprocessen företräder en uppdragsroll i förhållande till tandvården, ska upprätta blanketten som specificerar uppdragen.

Det är förhållandevis få landsting/regioner som i redovisningsmodellens blankett har beskrivit ersättningen för beställarfunktions myndighetsverksamhet. Om den funktionen utövas av en enhet som är ansvarsmässigt skild från utförandet av tandvård är detta knappast ett problem i ett särredovisningsperspektiv. Däremot är det väsentligt att om folktandvården svarar för myndighetsverksamheten så ska ersättningen för detta ansvar särskiljas och därefter särredovisas.

5.3.6 Detaljerad redovisning per verksamhetsgren och specifika uppdrag

Enligt den gemensamma modellen för särredovisning ska en detaljerad resultaträkning per verksamhetsgren och specifika folktandvårdsuppdrag (blankett 2) upprättas. De fördelningar som har gjorts ska tydligt framgå. Den detaljerade resultaträkningen ska finnas som underlag till bokslutet men inte presenteras officiellt enligt särredovisningsmodellens anvisningar. Till blanketten ska det också finnas en beskrivning av hur fördelningarna har gjorts.

Figur 6 - Fördelad resultaträkning

	Blekinge	Dalarna	Gotland	Gävleborg	Halland	Jämtland	Jönköping	Kalmar	Kronoberg	Skåne	Sörmland	Uppsala	Värmland	Västerbotten	Västernorrland	Västmanland	Västra Götaland	Örebro	Östergötland
Har "detaljerad resultaträkning" lämnats till EY?																			
Omfattas samtliga verksamhetsgrenar och specifika uppdrag fördelat på KU och KS.																			
Omfattas beställarfunktionen?																			
I blanketten ska finnas en beskrivning av hur fördelningar har gått till - finns detta?																			
Har beskrivning av hur fördelningar har gått till bifogats i särskilt dokument?																			

Sammanlagt har 12 av nitton landsting/regioner skickat in en upprättad detaljerad resultaträkning varav 11 omfattar samtliga verksamhetsgrenar och uppdrag med fördelning på konkurrensutsatta och konkurrensskyddade uppdrag.

I den mall som ingår i modellen finns en kolumn för huvudmannaskap exempelvis beställarfunktionen. Hälften av de tolv landsting/regioner som har upprättat en detaljerad resultaträkning har inte tagit med beställarfunktionen.

I excelmallen finns ett utrymme att redovisa fördelningsnycklar per verksamhetsgren och uppdrag. Det är i princip bara en av huvudmännen som lever upp till detta krav fullt ut och två gör det delvis. Däremot framgår principerna för fördelning av åtta av de tolv som har upprättat fördelade resultaträkningar i ett särskilt dokument. Ytterligare tre huvudmän har särskilda dokument som delvis redovisar fördelningsprinciperna. En av huvudmännen som inte har lämnat en fördelad resultaträkning har i ett särskilt dokument redovisat gjorda fördelningar.

5.3.7 Bedömning

En viktig förutsättning för särredovisningsmodellens ändamålsenlighet är att det finns ett specificerat underlag per verksamhetsgren och uppdrag där resultatet framgår. Den detaljerade resultaträkningen ska också utgöra ett underlag för blankett 3, Sammanställning bokslut, och visa på vilka fördelningar och fördelningsnycklar som har använts. Dessutom ska den visa på eventuella överföringar som kan ha förekommit mellan konkurrensskyddad och konkurrensutsatt verksamhet. Sammantaget utgör den detaljerade resultaträkningen ett väsentligt underlag för att kunna förstå och bedöma den sammanställda särredovisningen i bokslutet.

Den brist som framförallt framkommer hos de som har upprättat den detaljerade resultaträkningen är att fördelningar som har gjorts inte framgår i den använda excelmallen, blankett 2. Det är endast ett landsting som helt lever upp till detta och ytterligare två gör det till

viss del. Samtidigt har åtta av huvudmän upprättat ett särskilt dokument som bilaga med beskrivning av vilka fördelningar som har gjorts och hur. Dessutom har en huvudman som inte har skickat in en detaljerad resultaträkning lämnat en motsvarande bilaga. Även om detaljeringsgraden skiljer sig åt så framgår principerna för gjorda fördelningar i dessa bilagor.

Vår bedömning är att kravet på att ta fram detaljerade resultaträkningar inte har efterlevts i tillräcklig utsträckning. Dessutom är det relativt få som tillämpar den framtagna mallen fullt ut vad gäller att ange fördelningar som har gjorts beträffande verksamhetsgrenar och uppdrag. I motsvarande grad är det få som har redovisat beställarfunktionen. Enligt modellen ska beställarfunktionen ingå i redovisningen. Vår bedömning är dock att den informationen är av begränsat värde ur särredovisningssynpunkt såvida inte beställarfunktionen fullförs som ett uppdrag av folktandvården.

5.3.8 Sammanställning bokslut

Den sammanställning som ska göras i bokslutet har kravet att per organisatorisk enhet och verksamhetsgren efter fördelning redovisa, årets resultat och ackumulerat resultat. Redovisningen omfattar tandvårdens intäkter och kostnader inom de olika verksamhetsgrenarna. Det ska också framgå om det är en konkurrensutsatt eller konkurrensskyddad verksamhet. Även huvudmannaskapet inklusive eventuell beställarfunktion ska redovisas.

Ytterligare krav på sammanställningen är att den ska redovisa resultathanteringen fördelad på konkurrensutsatt och konkurrensskyddad verksamhet. Dessutom ska, som vi har tolkat det, noter anges till de mest väsentliga posterna.

Figur 7 - Sammanställning bokslut

	Blekinge	Dalarna	Gotland	Gävleborg	Halland	Jämtland	Jönköping	Kalmar	Kronoberg	Skåne	Sörmland	Uppsala	Värmland	Västerbotten	Västernorrland	Västmanland	Västra	Göteborg	Örebro	Östergötland
Sammanställning bokslut, lämnats till EY?																				
Omfattas samtliga verksamhetsgrenar och uppdrag fördelat efter KU & KS?																				
Omfattas huvudmannaskap?																				
Finns det noter som beskriver de väsentliga posterna?																				
Framgår det hur resultatet hanteras?																				

Resultatet visar att samtliga nitton landsting/regioner har tagit fram blanketten Sammanställning bokslut. Landstinget i Uppsala län har fått bedömningen delvis beroende på att de inte har använt "Excelmallen" eller en direkt motsvarighet. Sammanställningarna omfattar samtliga verksamhetsgrenar fördelat efter konkurrensutsatt och konkurrensskyddad. Ett undantag är Örebro läns landsting där käkkirurgin inte har redovisat en sammanställning. En iakttagelse är att landstingen/regionerna i huvudsak har tagit fram en total sammanställning för samtliga organisatoriska enheter.

Merparten, d.v.s. 13 av de 19 landsting som tagit fram Sammanställning bokslut har också redovisat huvudmannaskapet.

I huvudsak har de som upprättat en sammanställd särredovisning inte använt sig av noter för väsentliga poster. Det förekommer dock hos ett antal landsting/regioner att notlikande kommentarer lämnas i fältet för kommentarer.

I de flesta fall framgår ett resultat per verksamhetsgren och uppdrag fördelat på konkurrensutsatt och konkurrensskyddad samt per organisatorisk enhet och totalt för huvudmannen. Det som däremot inte framgår för 12 av dem som tagit fram sammanställningen är hur resultatet hanteras. Frågan om resultathantering avser om överskott och underskott stannar i berörd verksamhet samt hur det hanteras i förhållandet mellan konkurrensutsatt och konkurrensskyddad verksamhet.

En notering vid genomgången av sammanställningarna är att det förekommer exempel på egendomliga summeringar som att huvudmannens utfall redovisas tillsammans med utförarens utfall.

5.3.9 Bedömning

Särredovisningsmodellens slutprodukt utgörs av Sammanställning bokslut. Ett konstaterande är att 19 landsting för verksamhetsåret 2013 har tagit fram en Sammanställning bokslut. Sammanställningen omfattar, med ett undantag, verksamheten i sin helhet.

Tio landsting/regioner hade inte upprättat en sådan sammanställning i samband med bokslutet utan först efter bokslutet och några landsting/regioner gjorde det i samband med att denna utredning genomfördes.

Enligt den överenskommelse som gjordes om modellen så skulle den tillämpas fr.o.m. verksamhetsåret 2012. Det är dock uppenbart att implementeringen av modellen har tagit längre tid. Det är först 2014 som det finns förutsättningar att tillämpa modellen hos samtliga landsting/regioner. Möjligen indikerar denna tröghet i starten den svaghet som följer av att åtagandet är en konsekvens av en muntlig överenskommelse på tjänstemannanivå som inte närmare föreskriver hur införandet ska genomföras.

En slutsats efter att ha tagit del av sammanställningarna är att de förutom att de visar på resultaten per organisatorisk enhet samt verksamhetsgren och uppdrag inte innehåller särskilt mycket vägledning om hur de har upprättats. För att kunna förstå och bedöma särredovisningen krävs tillgång till mer information. Det gäller t.ex. utifrån vilka grunder som särredovisningen har upprättats, vilka principer som gäller beträffande fördelningar som har gjorts inom ramen för särredovisningen och hur momsen har hanterats för de tandvårdverksamheter som drivs i förvaltningsform.

En av våra synpunkter gäller redovisningen av huvudmannens uppdrag som ingår i sammanställningen. Det är tveksamt om den tandvård som huvudmannen ansvarar för och finansierar med utgångspunkt från tandvårdslagen ska omfattas av sammanställningen. I första hand ska de framgå av den redovisning som sker i form av beskrivningen enligt blankett 1, Specifikation av uppdraget i den för det ändamålet avsedda excelmallen. Möjligen kan den behöva kompletteras med en kolumn som redovisar huvudmannens kostnad per uppdrag. Det som är väsentligt för särredovisningen är de uppdrag som träffar respektive organisatorisk enhet hos huvudmannen som bedriver tandvård. För respektive uppdrag ska det framgå ersättning, kostnad och resultat.

Vår bedömning är att redovisningen av huvudmannens uppdrag med avseende på budget (intäkt), kostnad och resultat inte tillför något till särredovisningen utan snarare bidrar till att göra den mindre transparent.

En iakttagelse är att de tre landstingen Blekinge, Jämtland och Västerbotten har tagit fram särredovisningar i form av Transparensbokslut. I dessa bokslut innefattas samställning bokslut. Dessutom görs en redovisning med bilagor analysmodellens krav på särredovisning, d.v.s.

- ▶ Uppdrag och ersättningar.
- ▶ De utökade uppdraget särredovisas.
- ▶ Overheadkostnader.
- ▶ Särredovisning av verksamhetsgrenar.
- ▶ Moms.
- ▶ Resultathantering.

Vår bedömning är att dessa transparensbokslut på tydligt sätt motsvarar de krav som ställs på särredovisning av folktandvårdens intäkter och kostnader.

5.4 Hantering av särredovisningen

5.4.1 Inledning

En upprättad särredovisning måste finnas tillgänglig för olika intressenter. Särredovisningen måste också hålla en godtagbar kvalitet i den meningen att den uppfattas som trovärdig och därmed tillförlitlig. En god kvalitet förutsätter också att särredovisningen är rättvisande.

Enligt den överenskomna modellen så ansvarar respektive landsting/region för att modellen följs, att handlingarna håller god kvalitet samt att granskning kan genomföras.

Blanketten Sammanställning bokslut ska enligt anvisningarna ingå i bokslutet. Vad som egentligen menas med ingå i bokslutet definieras dock inte. Det framgår inte av anvisningarna om syftet är att särredovisningen ska ingå i huvudmannens årsbokslut och vara en del av årsredovisningen.

5.4.2 Resultat

Vi har i kontakterna med landstingen och regionerna efterfrågat om särredovisningarna i form av Sammanställning bokslut som upprättats har antagits, fastställts eller godkänts. Det framkom då att i två landsting, landstingen i Jämtland och Östergötland, har den godkänts av fullmäktige i samband med beslut om årsredovisningen. I bägge dessa landsting ingår särredovisningen dessutom i landstingens årsredovisning. Landstinget i Östergötland har låtit särredovisningen ingå som en bilaga till årsredovisningen.

Landstinget Västernorrland har valt att låta särredovisningen ingå i folktandvårdens verksamhetsberättelse. Det finns samtidigt ett antal exempel på landsting där särredovisningen har fastställts på tjänstemannanivå.

För övriga landsting/regioner som har tagit fram särredovisningar saknas information i något officiellt dokument om att en särredovisning av tandvård har upprättats.

I Stockholms läns landsting, Västra Götalandsregionen och Region Skåne upprättas transparensredovisning i enlighet med insynslagen. Både i Västra Götalandsregionen och

i Region Skåne har för tandvårdens del särredovisningen enligt den gemensamma modellen varit en utgångspunkt för transparensredovisningen.

Vi har inte specifikt efterfrågat om den upprättade särredovisningen har granskats. Det har dock framkommit att i Västra Götalandsregionen så har den s.k. separata redovisningen granskats av extern revisor på uppdrag av regionens revisionsenhet. Granskningen har gjorts med utgångspunkt från insynslagen. Även Region Skånes transparensredovisning avseende tandvården har granskats men enligt den uppgift som vi har fått har den granskningen inte avsett särredovisningen enligt den gemensamma modellen. Transparensredovisningen i folktandvården i Stockholms läns landsting har också blivit granskad av extern revisor.

5.4.3 Bedömning

Det finns en otydlighet i anvisningarna till modellen huruvida den upprättade särredovisningen ska utgöra en del av huvudmannens årsredovisning eller inte. Vår bedömning är att särredovisningsmodellen i sig själv kräver att den ska vara en del i årsbokslutet men inte att den ska vara en del av årsredovisningen.

Vår uppfattning är att särredovisningen ska ingå som en del i årsredovisningen, då det skulle innebära att den blir officiell, formellt antagen och lätt tillgänglig för olika intressenter. Dessutom skulle det leda till att särredovisningen omfattas av revision vilket förstärker dess trovärdighet.

Om tandvårdens särredovisning ingår i årsbokslutet och omfattas av revisorernas granskning så bör det bidra till att stärka enhetligheten och trovärdigheten i upprättade särredovisningar. Modellen har dock inget krav på att särredovisningen ska revideras men landstinget/regionen ansvarar för att en granskning kan genomföras. Det finns en otydlighet i vad kraven innefattar när de beskriver att granskning ska kunna genomföras och att särredovisningen ska finnas tillgänglig i årsbokslutet. Därmed finns en risk att huvudmännen gör olika tolkningar om vad som gäller, vilket kan leda till att olika praxis etableras.

För närvarande är det två landsting som har valt att låta särredovisningen ingå i huvudmannens årsredovisning. Att omfattningen inte är större kan delvis förklaras av att i ett antal landsting/regioner har särredovisningen 2013 inte upprättats i samband med årsbokslutet. Förutsättningen inför 2014 är dock god för att fler av huvudmännen kommer att ta fram särredovisningen i samband med bokslutet.

En utmaning i sammanhanget är att det inte finns något stöd i lagstiftning eller i form av en överenskommelse mellan huvudmännen att upprättade särredovisningar av tandvård ska ingå i årsredovisningen. I övrigt finns inte heller något krav på att särredovisningen ska omfattas av revisorernas granskning.

En annan utmaning är att det inte finns någon tydlig standard att utföra revisionen utifrån. Där revision har utförts har utgångspunkt tagits i insynslagen, vilket knappast är optimalt med tanke på att det saknas erkända bedömningsgrunder för granskning av transparensredovisning. En annan möjlighet är att revidera utifrån själva modellen, som då bör förtydligas.

5.5 Huvudmännens särredovisning i förhållande till kriterierna för bedömning av transparens i redovisningen

5.5.1 Inledning

Det underlag som vi har tagit del av från huvudmännens tillämpning av den överenskomna modellen för särredovisning har vi jämfört med kriterier för bedömning av transparens som redovisades i den kartläggning som genomfördes på uppdrag av Statskontoret 2009.

Figur 8 - Jämförelse av särredovisning i förhållande till kriterierna för transparens i redovisningen

Upprättad särredovisning i förhållande till kriterierna för transparens i redovisningen.	Blekinge	Dalarna	Gotland	Gävleborg	Halland	Jämtland	Jönköping	Kalmar	Kronoberg	Norrboten	Skåne	Stockholm*	Sörmland	Uppsala	Värmland	Västerbotten	Västernorrland	Västmanland	Västra Götaland	Örebro	Östergötland
De uppdrag och ersättningar som ges till tandvården är tydligt specificerade.																					
Det utökade uppdraget särredovisas vad gäller både ersättning och kostnader.																					
Modell för att fördela ut samtliga relevanta OH-kostnader framgår.																					
Beskrivning av principerna för fördelningar.																					
Folktandvården särredovisar för de olika verksamhetsgrenarna.																					
Hur momsen hanteras framgår av redovisningen.																					
Resultathanteringen finns beskriven.																					

* Bedömning av transparens enligt kriterierna har gjorts utifrån den officiella transparensredovisningen.

Jämfört med analysmodellen kan konstateras att det finns en förhållandevis god följsamhet till kravet på att särredovisa uppdragen och verksamhetsgrenarna. Däremot är inte uppdragen tydligt specificerade vad gäller deras innehåll. I huvudsak framgår uppdragens rubriker i den mall som hör till särredovisningsmodellen. En del landsting med beställarenheter har samtidigt bifogat överenskommelser som dock förhållandevis tydligt definierar vad uppdragen innehåller och omfattar.

En viktig förutsättning för att kunna bedöma den sammanställda särredovisningen är att det finns en tydlighet i beskrivningen av modellen för fördelning av OH-kostnader och av principer för övriga fördelningar. Detsamma gäller beträffande hur resultat och moms hanteras. Ett konstaterande är att relativt många landsting/regioner inte lever upp till dessa krav utifrån de underlag som vi har tagit del av. Tillämpas den överenskomna modellen på korrekt sätt så ska det framgå vilka fördelningar som är gjorda samt principerna för fördelningarna. Det gäller också hur resultatet hanteras. Däremot innehåller inte särredovisningsmodellen anvisningar om att momshanteringen ska beskrivas.

Saknas en tydlighet i hur fördelningar har gjorts uppstår brister i den sammanställda redovisningens spårbarhet. Det måste också finnas ett tydligt samband mellan dokumentet Sammanställning bokslut och underlaget i form av fördelad resultaträkning. Har dessutom inte den fördelade resultaträkningen upprättats, motsvarande blankett 2, Resultaträkning fördelad, som visar hur totala intäkter och kostnader fördelar sig på de olika verksamheterna, saknas överhuvudtaget förutsättningar för att utvärdera transparensen.

Landstingen i Västerbotten, Jämtland och Blekinge har som tidigare nämnts upprättat ett s.k. transparensbokslut som följer analysmodellens krav.

Den transparensredovisning som upprättas av Folk tandvården i Stockholms läns landsting visar inte intäkt och kostnad per folktandvårds specifikt uppdrag, utan enbart en fördelning mellan barn och vuxna samt om finansiering sker med allmänna medel eller med extern finansiering. Vår sammanfattande bedömning är att det inte är möjligt att med stöd av denna transparensredovisning bedöma om subventioner förekommer eller ej.

6 Analys av särredovisningens tillämpning

6.1 Inledning

En viktig utgångspunkt när en bedömning av tillämpningen av särredovisningsmodellen görs är att införandet i princip har skett under 2013. Det är därför inte osannolikt att det under det första året som en modell tillämpas kan förekomma vissa imperfektioner.

6.2 Anvisningar till modellen

Möjligheten att tillämpa särredovisningsmodellen på ett korrekt sätt påverkas av hur tydliga anvisningar som ges i modellen. Vi har tidigare bl.a. i avsnitt 4.3 pekat på och lyft fram ett antal otydligheter.

6.3 Enhetlig tillämpning

6.3.1 Av modellen

Särredovisningsmodellens slutprodukt utgörs av exceldokumentet Sammanställning bokslut. Ett konstaterande är att de 19 landsting/regioner som upprättat dokumentet i stort sett har gjort det på ett enhetligt sätt. I de flesta fall har dessutom en total sammanställning gjorts av huvudmännens samlade tandvårds verksamhet.

Även underlagsblanketten Specifikation av uppdrag har hanterats på ett i huvudsak enhetligt sätt och har upprättats av 16 av de 19 huvudmännen som har tagit fram Sammanställning bokslut.

Brister i enhetlighet och följsamhet under 2013 till särredovisningsmodellen avser i första hand blankett 2, Resultaträkning fördelad. Dels är det ett antal landsting/regioner som inte har upprättat en fördelad resultaträkning, dels har de som upprättat en sådan långt ifrån alltid redovisat i blanketten eller en särskild bilaga till blanketten hur fördelningar har gjorts. Det är dock fler som i en särskild bilaga har beskrivit gjorda fördelningar.

Ytterligare en brist i tillämpningen utgörs av att resultathanteringen i begränsad utsträckning framgår av Sammanställning bokslut. Resultatet framgår oftast men inte hur det hanteras. Motsvarande gäller även beträffande noter till väsentliga poster som knappast alls förekommer. En förklaring till bristen på noter till väsentliga poster kan vara att det i särredovisningsmodellens beskrivning och anvisningar inte förkommer någon definition av väsentliga poster.

Hur momsens hanteras omfattas inte av de blanketter som ingår i modellen. I den mån information har framkommit är det en konsekvens av annat bifogat material från landstingen och regionerna.

En sammanfattande slutsats är att modellen under 2013 inte fullt ut har tillämpats på ett enhetligt sätt. En förklaring till detta förhållande kan vara dels att en del av huvudmännen kom i gång sent med att börja tillämpa den, dels beroende på att anvisningar till modellen inte i alla avseende är tydliga och inte utformade som aktiviteter med definierade rutiner för tillvägagångssättet. Otydligheter i anvisningar leder till att olika tolkningar görs som i sin tur kan leda till att oönskade skillnader uppstår i den praktiska tillämpningen. Det är också möjligt att en del kan ha underskattat svårigheten i metoden och omfattningen på det arbete som ska göras under det första året som modellen tillämpas.

Samtidigt kan det konstateras att nästan alla huvudmän har kommit i mål under 2013 i den meningen att Sammanställning bokslut har upprättats. Kontakterna med representanter för landstingen/regionerna har också visat att det finns en uppfattning att särredovisningen är viktig för deras verksamhet och att det finns en vilja att göra den på ett bra sätt.

6.3.2 Hantering av Sammanställning bokslut

Tre av landstingen har fastställt Sammanställning bokslut på politisk nivå. I två av dessa fall har det gjorts av landstingsfullmäktige. Den fastställda särredovisningen har sedan ingått i landstingens årsredovisning.

En förklaring till varför det inte har skett i större utsträckning kan vara att flera landsting har för 2013 upprättat sin särredovisning efter årsbokslutet och fastställandet av årsredovisningen. Eftersom det har tagit tid för landstingen/regionerna att sätta sig in i och tolka modellen samt att ta fram den information som krävs för att upprätta en särredovisning, har det inneburit att särredovisningen inte har varit färdig i samband med årsbokslutet. Förutsättningen att bli klar till bokslutet för 2014 har dock väsentligt förbättrats. Om det i sin tur också leder till att särredovisningen fastställs och tas in i huvudmännens årsredovisning återstår dock att se.

Vår bedömning är dock att det är viktigt att huvudmännen hanterar särredovisningen på ett enhetligt sätt. Det är också vår bedömning att incitamentet till att säkerställa väl underbyggda särredovisningar och därmed en god kvalitet bör öka om de fastställs av fullmäktige och ingår i årsredovisningen.

Dessutom skulle presentation av särredovisningen i årsredovisningen förbättra olika intressenters tillgänglighet till särredovisningen. Den bild som i allmänhet framkommer är att det för närvarande saknas officiell information hos huvudmannen om att en särredovisning för tandvården finns tillgänglig.

I kontakterna med landstingen och regionerna har det i ett fall framkommit att en revisionell granskning har gjorts av Sammanställning bokslut. Av anvisningarna till modellen för särredovisning framgår inte att en granskning ska göras utan enbart att respektive landsting/region ansvarar för att granskning kan genomföras. Även när det gäller granskning av särredovisningen är det av vikt att förfaringsättet är enhetligt hos landstingen/regionerna. Det är också sannolikt att förvänta sig att om särredovisningen omfattas av revisorernas granskning så kommer särredovisningens tillförlitlighet och därmed kvalitet att stärkas.

6.4 Har den ekonomiska redovisningen förbättrats?

6.4.1 Den ekonomiska redovisningen av tandvård 2008

En slutsats som redovisades i den kartläggning som gjordes under 2009 av huvudmännens ekonomiska redovisning av tandvård var att det i den ekonomiska redovisningen inte förekom någon fullständig särredovisning av folktandvårdens olika delverksamheter och uppdrag. Den slutsatsen gällde samtliga huvudmäns folktandvårdsverksamhet. Däremot förekom en partiell redovisning med intäkter och kostnader direkt hänförliga till olika delverksamheter. Med stöd av detta underlag var det dock inte möjligt att särredovisa resultatet per delverksamhet och uppdrag.

Den sammanfattande bilden av den ekonomiska redovisningen av 2008 års tandvårdsverksamhet hos huvudmännen var att den inte i tillräcklig grad var särredovisad för att det skulle vara möjligt att bedöma om subventioner förekom eller inte. Det framkom dock skillnader mellan huvudmännen i den meningen att särredovisningen av folktandvården var mer eller mindre utvecklad.

År 2009 var det tre landsting som bedrev folktandvården i form av aktiebolag. Landstinget Sörmland överförde folktandvården till ett aktiebolag 2011 och Region Skåne fr.o.m. 2014.

6.4.2 Den ekonomiska redovisningen av tandvård 2013

Den bedömning som vi gör baseras på det material som landsting och regioner har överlämnat. Vi har gjort en översiktlig genomgång av underlagen i första hand med utgångspunkt från huvudmännens gemensamma modell för särredovisning av tandvård. Vi har inte gjort en granskning av kvaliteten på upprättat material.

Följande kan då konstateras beträffande den ekonomiska redovisningen 2013:

- ▶ Nitton landsting/regioner har upprättat en särredovisning⁴ baserad på den gemensamma modellen, antingen i samband med bokslutet eller senare under året. Ytterligare ett landsting har ett pågående arbete med att ta fram en särredovisning i enlighet med modellen.
- ▶ Särredovisningen omfattar med ett undantag huvudmannens samtliga verksamhetsgrenar inom tandvård och de specifika uppdrag som förekommer. Av redovisningen framgår intäkter, kostnader och resultat samt vad som är konkurrensskyddad verksamhet respektive ej konkurrensskyddad.
- ▶ Huvuddelen av dem som har upprättat en särredovisning har också redovisat de uppdrag som finansieras av huvudmannen tillsammans med de ersättningar som utgår för dessa uppdrag.

Utifrån detta resultat bedömer vi att den ekonomiska redovisningen av landstingens/regionernas tandvård påtagligt har förbättrats i förhållande till vad som kännetecknade redovisningen 2008. Samtidigt är det inte helt tillfredsställande att det finns huvudmän som inte har upprättat en särredovisning.

De svagheter som finns beträffande den aktuella redovisningen av huvudmännens tandvård utgörs primärt av hur särredovisningen har hanterats och i viss mån hur särredovisningsmodellen har tillämpats.

- ▶ Följsamheten till den gemensamma modellen har i vissa fall brister vad gäller:

⁴ D.v.s. upprättat en särredovisning enligt modellen blankettmall "Sammanställning bokslut".

- ▶ Beskrivning av hur landstingsgemensamma overheadkostnader och övriga indirekta kostnader fördelas.
- ▶ Redovisning av fördelningsnycklar som har använts då bokad tid inte har varit utgångspunkt för fördelningen.
- ▶ Ett flertal huvudmän har inte upprättat en detaljerad resultaträkning enligt den mall som ingår i modellen eller i något motsvarande dokument.
- ▶ Uppgift om hur resultatet hanteras.
- ▶ Beskrivning av momshanteringen. Den gemensamma modellen anger inte att momshanteringen ska framgå av underlag som upprättas till särredovisningen.
- ▶ Svagheter i hanteringen gäller i första hand att:
 - ▶ Det hör till undantagen att upprättad särredovisningen också har fastställts av fullmäktige eller ansvarig nämnd/styrelse.
 - ▶ Särredovisningen sällan ges en officiell status i den meningen att den ingår som en del i årsredovisningen. Överhuvudtaget saknas många gånger information hos huvudmännen om att det faktiskt har upprättats en särredovisning.
 - ▶ Särredovisningen inte har blivit föremål för granskning (revision). Vi har endast i ett fall tagit del av en särredovisning som blivit föremål för granskning.

De svagheter i hanteringen som framgår ovan ingår inte som krav i den överenskomna modellen.

Vår sammanfattande bedömning är att den ekonomiska redovisningen i form av särredovisning i betydande grad har förbättrats men att det samtidigt finns ett antal förbättringar som måste till för att den ekonomiska redovisningen i sin helhet ska kunna bedömas som tillfredsställande. Först och främst är det nödvändigt att samtliga huvudmän tillämpar den överenskomna modellen.

7 Förslag till förbättringar

7.1 Utgångspunkt

Ett resultat som har framkommit i utredningen är att det finns anledning att överväga förbättringar för att kunna säkerställa att särredovisningen uppfyller kraven på transparens. Behovet av förbättringar kan delas in i följande områden.

- ▶ Förtydliga och utveckla överenskommelse mellan huvudmännen.
- ▶ Förtydliga, förenkla och effektivisera modellen för särredovisning.

En väsentlig slutsats är att säkerställandet av enhetlighet och tillförlitlighet i särredovisningen samt dess tillgänglighet förutsätter ett förtydligande av modellen, att den ingår i årsredovisningen och att den blir föremål för revisionell granskning. Eftersom särredovisningen av tandvård är ett frivilligt åtagande samtidigt som ingen har ansvaret för att följa upp och förvalta modellen så är de åtgärder som vi föreslår viktiga för att särredovisningen ska leva upp till grundläggande krav på enhetlighet och kvalitet. Vår bedömning är att särredovisningen ska ingå som en del i årsredovisningen, då det skulle innebära att den blir officiell, formellt antagen och lätt tillgänglig för olika intressenter. Dessutom skulle det leda till att särredovisningen omfattas av revision vilket förstärker dess trovärdighet.

Vår bedömning är att de förslag som redovisas här avseende modellen och hanteringen av särredovisning så snart som möjligt bör införas av huvudmännen. Förslagsvis fr.o.m. bokslutet för 2014. Det är väsentligt för särredovisningens trovärdighet att den upprättas på ett enhetligt sätt och baseras på likartade underlag samt att det finns en gemensam nämnare i hur huvudmännen hanterar särredovisningen.

7.2 Förtydliga och utveckla överenskommelsen mellan huvudmännen

För närvarande gäller att tillämpningen av nuvarande modell för särredovisning är ett resultat av en frivillig muntlig överenskommelse på tjänstemannanivå. Vad som ingår i åtagandet att tillämpa modellen har inte gjorts tydligt i den muntliga överenskommelsen. Framförallt gäller det hur modellen ska implementeras och hanteras hos huvudmannen. I en sådan överenskommelse kan det t.ex. ingå att respektive huvudman beslutar om att tillämpa modellen, att särredovisningen ska fastställas av fullmäktige och utgöra en del av årsredovisningen.

För att få en mer enhetlig tillämpning mellan huvudmännen bör överenskommelsen förtydligas på följande områden;

- ▶ Om särredovisningen ska fastställas/antas, och av vem.
- ▶ Hur särredovisningen ska göras tillgänglig, t.ex. genom att publiceras i huvudmannens årsredovisning.
- ▶ Om särredovisningen ska omfattas av revision.

Det är vår bedömning att huvudmännens frivilliga åtagande bör tydliggöras i form av en särskild överenskommelse som i sin tur bekräftas av respektive fullmäktige samt att särredovisningen ska fastställas av fullmäktige, inkluderas i årsredovisningen och därmed omfattas av revision.

När det gäller granskning av upprättad särredovisning finns ingen lag som hanterar landstingens årsredovisning och revision på samma sätt som för aktiebolag. Samma förutsättningar borde dock kunna appliceras på landstingens årsredovisning. För aktiebolag gäller att om en uppgift läggs in i de finansiella rapporterna (förvaltningsberättelse, balans- och resultaträkningar eller notapparat) så måste den bli föremål för revision. Om en uppgift däremot läggs som bilaga eller i motsvarande, kan den dock exkluderas från revisionen. Detta anges i så fall i revisionsberättelsen.

7.2.1 Revision av särredovisningen

För den särredovisning som varit föremål för revision har granskningen utgått från insynslagen. Det är vår bedömning att detta inte ger en fullgod grund för bedömningen av kvaliteten på särredovisningen, utan att en annan utgångspunkt för granskningen bör tas. Ett alternativ är att granska särredovisningen utifrån beskrivningen av modellen. För att detta ska vara möjligt måste modellen förtydligas.

7.3 Förtydliga, förenkla och effektivisera modellen för särredovisning

Vår bedömning är att modellen behöver utvecklas i flera avseenden. Följande förslag på förbättringar ges i syfte att uppnå en förbättrad transparens avseende redovisning av folk- tandvårdens intäkter och kostnader.

7.3.1 Förtydliga ansvar och roller för upprättandet av särredovisningen

Vem som gör vad inom ramen för särredovisningen måste enligt vår bedömning framgå av anvisningarna till modellen. Den funktion som t.ex. anvisar allmänna medel till tandvård för att utföra olika uppdrag är den som bör upprätta specifikationen av uppdragen. Finns inte en beställarfunktion i landstinget/regionen bör specifikationen och beskrivningen av ersättningarna tas fram av den tjänstemannaenhet som biträder den nämnd/styrelse som fullgör landstingets ansvar enligt tandvårdslagen. Enligt vår bedömning är det inte lämpligt att den organisatoriska enhet som utför uppdragen också definierar dem och avgör nivån på ersättningen.

Det bör också vara tydligt vem som ansvarar för att en total sammanställning tas fram för landstinget/regionen. Slutligen måste det klart och tydligt definieras vilka underlag som tas fram av de enheter inom landstinget/regionen som utför tandvård.

7.3.2 Förtydliga modellen

Som modellen är utformad för närvarande så innehåller den vissa otydligheter.

- ▶ Tydligare beskrivning av vad som ska upprättas, samt vad som ska presenteras. Anvisningarna bör ha karaktären av anvisningar, vilket innebär att ord som "bör" och i "anslutning till" ska undvikas eftersom det kan leda till att det blir otydligt när det gäller vad som faktiskt ska göras.
- ▶ Klargör vem som har ansvar för vad vid upprättandet av de olika underlag som ingår i särredovisningen.
- ▶ Utveckla excelbilagan (blankett 1, 2 och 3) så att den uppfyller modellens samtliga krav om den fylls i. Det kan övervägas om även en word-baserad mall ska utvecklas. Exempel på en sådan finns inom landstingen Blekinge, Jämtland och Västerbotten. I den mallen ingår en beskrivning av uppdraget, principer för fördelning (avseende OH, verksamhetsgrenar och särskilda uppdrag), resultat- och momshantering m.m.
- ▶ Förenkla Sammanställning bokslut genom att inte i den också redovisa huvudmannens intäkter (budget), kostnader och resultat. I ett särredovisningsperspektiv är det i första hand intressant med en separat redovisning för organisatoriska enheter som bedriver både konkurrensskyddad och konkurrensutsatt verksamhet. Det är därför tillräckligt att de ersättningar som huvudmannen ger för uppdrag som utförs av folk-tandvården specificeras i form av intäkt, kostnad och resultat samt om uppdragen är konkurrensutsatta respektive konkurrensskyddade. Det är dock inget som hindrar att huvudmannens (beställarens) intäkter, kostnader och resultat är del av underlagen för särredovisningen men det bör då framgå i en separat blankett.
- ▶ Definiera vad som utgör väsentliga poster, t.ex. i förhållande till andelen av intäkterna.