

Transparent Redovisning?

*Kartläggning av användningen av
gemensam modell för transparent
redovisning inom Folktandvården*

Sveriges Privat-
tandläkarförening

Mars 2015

Innehållsförteckning

| | | |
|-----------|---|----|
| 1. | Sammanfattning | 1 |
| 2. | Inledning | 3 |
| 2.1. | Bakgrund | 3 |
| 2.2. | Uppdrag | 3 |
| 2.3. | Avgränsning | 3 |
| 2.4. | Ansvarsbegränsning | 4 |
| 3. | Resultat av kartläggningen | 5 |
| 3.1. | Krav på dokumentation | 5 |
| 3.2. | Genomgång av erhållen dokumentation | 6 |
| 3.2.1. | Finns en beskrivning över de olika ersättningarna? | 6 |
| 3.2.2. | Finns en detaljerad resultaträkning per verksamhetsgren och specifikt folktandvårdsuppdrag? | 7 |
| 3.2.3. | Finns en presentation av tandvårdens intäkter och kostnader inom de olika verksamhetsgrenarna? | 9 |
| 3.2.4. | Sammanställning av hur landstingen uppfyller kravet på obligatorisk dokumentation | 10 |
| 3.3. | Krav på redovisningen | 11 |
| 3.4. | Genomgång av redovisningskraven | 12 |
| 3.4.1. | Är uppdrag/ersättningar tydligt specificerade? | 12 |
| 3.4.2. | Är det utökade uppdraget redovisat enligt kraven? | 13 |
| 3.4.3. | Framgår samtliga relevanta overheadkostnader av Folktandvårdens redovisning? | 14 |
| 3.4.4. | Särredovisas de olika verksamhetsgrenarnas samtliga intäkter och kostnader? | 15 |
| 3.4.5. | Framgår hantering av momsen av redovisningen? | 16 |
| 3.4.6. | Är resultathanteringen beskriven? | 17 |
| 3.4.7. | Sammanfattning av krav på redovisningen | 18 |
| 3.5. | Särskilt om Stockholms läns landsting | 18 |
| 3.5.1. | Konsekvenser för konkurrensneutralitet | 19 |
| Bilaga 1. | Sammanställning av krav på redovisningen | 20 |

1. *Sammanfattning*

PwC har på uppdrag av Sveriges Privattandläkarförening genomfört en kartläggning av användningen av den gemensamma modellen för transparent redovisning inom Folk tandvården.

Resultatet av kartläggningen är baserat på det material som Sveriges Privattandläkarförening har erhållit från tio utvalda landsting/regioner. Det är viktigt att notera att vi vid genomgången av erhållen dokumentation endast har bedömt huruvida den gemensamma modellen för transparent redovisning har tillämpats, inte huruvida den erhållna redovisningen är korrekt och rättvisande.

Den gemensamma redovisningsmodellen utgår från tre kriterier:

1. Krav på redovisningen
2. Dokumentation som måste finnas
3. Ansvar för att säkerställa kvalitet

I denna kartläggning har vi valt att redovisa kravet på dokumentationen först. Om det kravet är uppfyllt kommer nämligen kravet på redovisning att vara uppfyllt automatiskt. Denna kartläggning omfattar inte det tredje kriteriet.

Obligatorisk dokumentation

I den gemensamma modellen för transparent redovisning finns tre krav på obligatorisk dokumentation. Av de tio granskade landstingen/regionerna har åtta upprättat någon form av särredovisning, d.v.s. någon eller delvis någon av den dokumentation som måste finnas har tagits fram. Ett av landstingen, som inte lämnat någon särredovisning, har behandlats i särskild ordning. Ett landsting har uteslutits eftersom de inte lämnat någon redovisning.

När det gäller de åtta landsting/regioner som lämnat någon form av särredovisning kan vi konstatera att det finns avvikelser från redovisningsmodellen både när det kommer till den dokumentation som måste finnas och de tillhörande anvisningarna. Fyra av landstingen/regionerna har tagit fram de tre blanketter som krävs men det finns ändå brister i de uppgifter som ska finnas i blanketterna. Resterande landsting/regioner har bara tagit fram delar av de tre blanketter som föreskrivs i den gemensamma redovisningsmodellen.

Av de åtta landstingen/regionerna är det endast i Östergötland som redovisningsmodellen ingår i landstingets/Folk tandvårdens årsredovisning.

Vidare noteras att det i flera fall finns en diskrepans mellan den beskrivning av modellen som finns i Statskontorets PM och de anvisningar som bifogats blanketterna. Detta kan uppfattas som otydligt för den som upprättar redovisning enligt modellen och kan i värsta fall leda till olikheter mellan redovisningarna.

Krav på redovisningen

I den gemensamma redovisningsmodellen ställs sex krav för att redovisningen ska anses vara transparent. Om alla tre blanketter, eller motsvarande, finns och är korrekt och fullständigt ifyllda, bedöms redovisningen leva upp till fem av de sex -kraven. Modellen saknar anvisningar om *hur* och *var* hanteringen av moms ska beskrivas. Det framgår endast *att* en sådan redovisning ska göras.

Om det finns brister i dokumentationen finns det även en stor risk att de krav som ställs på redovisningen inte uppnås. Vi konstaterar även att dokumentationen ofta är ofullständig eller saknas helt.. Detta leder till att redovisningen inte i något fall lever upp till de sex krav som ställs enligt redovisningsmodellen.

Vi noterar att de största bristerna när det gäller krav på redovisningen gäller beskrivningar av hur overheadkostnader, moms och resultat hanteras.

Endast ett av åtta landsting har i sin särredovisning beskrivit hanteringen av moms. Vi konstaterar dock att det sannolikt finns beskrivningar men dessa har inte bifogats den erhållna redovisningen. Två landsting/regioner har redovisat hanteringen av overheadkostnader och fyra har nämnt resultathanteringen.

Slutsatser

Sammantaget kan vi, liksom Statskontoret, konstatera att de flesta landsting/regioner har upprättat någon form av redovisning baserad på den gemensamma modellen. Av de flesta erhållna redovisningar framgår kostnader, intäkter och resultat. Av samtliga redovisningar framgår även vad som är konkurrensskyddad verksamhet respektive konkurrensutsatt verksamhet. Trots att de flesta landsting/regioner har upprättat en redovisning enligt den gemensamma modellen kan vi konstatera att det finns stora brister i hur den tillämpas, bl.a. saknas många av de väsentliga delarna som exempelvis fördelningsnycklar, overheadkostnader och moms- och resultathantering.

Sveriges Privattandläkarförening har visat ett särskilt intresse för beskrivningar av hur landstingsgemensamma overheadkostnader och övriga indirekta kostnader fördelas samt hur moms och resultat hanteras. Detta eftersom dessa moment påverkar konkurrensneutraliteten och är svåra att bedöma för en extern granskare. Vi kan dock konstatera att sådana beskrivningar saknas helt i det material som erhållits, vilket gör att konkurrensneutraliteten inte går att bedöma.

Vi kan konstatera att redovisningsmodellen sällan ges officiell status, dvs. den ingår inte som en del av årsredovisningen. Detta innebär att en utomstående behöver efterfråga informationen för att bedöma konkurrensneutraliteten. För att kunna göra det krävs dels att man vet vem som ska kontaktas, dels vet vilket material som ska efterfrågas.

Vi noterar att det tycks finnas en skillnad i det material som Statskontoret genom Ernst & Young (EY) fått del av i sin parallella granskning och det som tillhandahållits Sveriges Privattandläkarförening.

Enligt vår uppfattning bör redovisningen vara sådan att konkurrensneutraliteten kan utläsas utifrån de dokument som enligt modellen måste upprättas. Det ska inte krävas sådan kompletterande information som Statskontoret fått.

2. Inledning

2.1. Bakgrund

För att säkerställa att tandvård i offentlig regi konkurrerar på lika villkor som privat tandvård och för att redovisningen av Folktandvårdens kostnader redovisas på ett transparent sätt, ska Folktandvården redovisa sina kostnader enligt en enhetlig modell. Modellen är framtagen efter en överenskommelse mellan Sveriges kommuner och landsting (SKL) och Statskontoret som ett svar på att Statskontoret vid sin analys konstaterat att de metoder som tidigare tillämpats inte var tillräckligt transparenta. Skyldigheten för offentligt ägda företag att redovisa sina ekonomiska förhållanden är vidare reglerad genom Lag (2005:590) om insyn i vissa finansiella förbindelser m.m.

2.2. Uppdrag

För att få ett underlag till bedömning av om Folktandvården lever upp till kraven i överenskommelsen har Sveriges Privattandläkarförening anlitat PwC för att genomföra en kartläggning av användningen av den gemensamma redovisningsmodellen inom tio landstingsområden. Rapporten ska kunna tjäna som underlag för ett eventuellt beslut om att gå vidare med åtgärder om det skulle visa sig att en eller flera Folktandvårder inte lever upp till kraven.

2.3. Avgränsning

Kartläggningen avser 2013 års redovisning och avgränsas till följande landsting:

1. Landstinget Uppsala län
2. Landstinget Östergötland
3. Landstinget Gävleborg (Folktandvården Gävleborg AB)
4. Västra Götalandsregionen
5. Stockholms läns landsting (Folktandvården Stockholms län AB)
6. Region Skåne (bolagiserades från 2014-01-01)
7. Örebro läns landsting
8. Region Gotland
9. Norrbottens läns landsting
10. Landstinget Dalarna

Åtta av de granskade landstingen driver Folktandvården i förvaltningsform medan två drivs i bolagsform. Från och med 2014-01-01 drivs även Region Skånes Folktandvård i bolagsform.

Den gemensamma redovisningsmodellen utgår från tre kriterier:

1. Krav på redovisningen
2. Obligatorisk dokumentation
3. Ansvar för att säkerställa kvalitet

Denna granskning är avgränsad till att behandla de två första kriterierna.

Avgränsningen har gjorts av Sveriges Privattandläkarförening.

2.4. Ansvarsbegränsning

Denna rapport har endast upprättats för Sveriges Privattandläkarförening. PwC har inte utan föregående skriftligt samtycke ansvar mot en tredje man som tar del av och förlitar sig på rapporten.

Analysen grundar sig enbart på externa datakällor från landsting/regioner och endast i den omfattning som de kommit till Sveriges Privattandläkarförening. PwC tar inget ansvar för felaktigheter eller mångtydigheter i de datakällor som rapporten bygger på. Inte heller för eventuella avvikelser som beror på att data om förhållanden finns i andra källor än de vi tagit del av.

3. Resultat av kartläggningen

Vår kartläggning har, som tidigare nämnts, begränsats till två av tre kriterier;

1. Krav på redovisningen
2. Obligatorisk dokumentation

Vi har valt att först redovisa i vilken omfattning kravet på dokumentation är uppfyllt. Detta dels eftersom det är dokumentationen som är tänkt som grunden för att kraven på redovisningen uppnås, dels eftersom en enhetlig dokumentation väsentligt underlättar för en utomstående part utan särskilda utredningsresurser att granska om konkurrensen mellan Folk tandvården och privata utförare sker på lika villkor.

3.1. Krav på dokumentation

Enligt den gemensamma redovisningsmodellen ska följande dokumentation tas fram varje år:

1. En beskrivning över de olika ersättningarna med belopp och beskrivning om det är en konkurrensutsatt verksamhet, en konkurrensskyddad verksamhet eller en myndighetsverksamhet.
2. En detaljerad resultaträkning per verksamhetsgren och specifika folktandvårdsuppdrag.
3. En presentation av tandvårdens intäkter och kostnader inom de olika verksamhetsgrenarna.

Till den gemensamma redovisningsmodellen finns tre blanketter i Excel:

- Blankett 1 – Specifikation av uppdraget
- Blankett 2 – Resultaträkning fördelad
- Blankett 3 – Sammanställning bokslut

Bifogat till blanketterna finns även en kort anvisning över hur de ska användas. Tanken är att de tre blanketterna ska motsvara de tre stegen ovan. Vid kartläggningen har de tre blanketterna godkänts men även andra blanketter som innehåller motsvarande information men som utformats på annat sätt.

Åtta av tio granskade landsting/regioner har upprättat någon form av särredovisning, d.v.s. hela eller delar av den obligatoriska dokumentationen har tagits fram. De landsting som inte upprättat någon form av särredovisning är Norrbottens läns landsting och Stockholms läns landsting. Dessa har därför utelämnats från den jämförande analysen. När det gäller Stockholms läns landsting har istället andra dokument sända till Sveriges Privattandläkarförening. Vi har gjort en särskild bedömning av den redovisningen, se nedan under 3.4.7.

Norrbottnens läns landsting har under kartläggningen gett löfte om att inkomma med en särredovisning men någon sådan har inte tillhandahållits Sveriges Privattandläkarförening inom utlovad tid.

Det är även värt att notera att genomförandet av årets uppföljning, från såväl Statskontorets sida som från Sveriges Privattandläkarförenings sida, sannolikt har haft en viss betydelse för upprättande av särredovisningar enligt den framtagna modellen. I till exempel Landstinget Dalarna togs särredovisningen fram, och fastställdes politiskt, först efter att redovisningen efterfrågats inom ramen för kartläggningen.

3.2. Genomgång av erhållen dokumentation

Det är viktigt att notera att vi vid genomgången av erhållen dokumentation endast har bedömt om vi har erhållit den dokumentation som måste finnas enligt redovisningsmodellen samt om dokumentationen har upprättats enligt givna anvisningar. Vi har inte bedömt huruvida den erhållna redovisningen är korrekt, rättvisande eller konkurrensneutral.

En sammanställning av resultatet av kartläggningen av dokumentation finns nedan under 3.2.4

3.2.1. Finns en beskrivning över de olika ersättningarna?

Enligt den gemensamma redovisningsmodellen ska en beskrivning över de olika ersättningarna med belopp och beskrivning om det är en konkurrensutsatt verksamhet, en konkurrensskyddad verksamhet eller en myndighetsverksamhet tas fram inför varje nytt år. Detta uppfylls genom blankett 1 eller motsvarande. Av redovisningsmodellen framgår inte om blanketten ”bara” ska upprättas som underlag för redovisningen eller om den ska ingå som ett dokument i den officiella särredovisningen.

Tabell 1. Sammanställning av användning av blankett 1 och beskrivning av rörlig ersättning

| | Landstinget i Uppsala län | Landstinget Östergötland | Landstinget Gävleborg | Västra Götalandsregionen | Region Skåne | Örebro läns landsting | Region Gotland | Landstinget Dalarna |
|--|---------------------------|--------------------------|-----------------------|--------------------------|--------------|-----------------------|----------------|---------------------|
| Blankett 1 eller motsvarande har erhållits | Nej | Ja | Ja | Ja | Ja | Nej | Ja | Ja |
| Den rörliga ersättningen finns beskriven. | Nej | Nej | Ja | Nej | Nej | Nej | Nej | Ja |

Kartläggningen visar att sex av åtta landsting/regioner har upprättat blankett 1 eller motsvarande. För två av landstingen/regionerna gör vi bedömningen att ingen motsvarande beskrivning har erhållits. Vi noterar att EY, på uppdrag av Statskontoret, i sin kartläggning har gjort avvikande bedömning i de två sistnämnda fallen.

- För Örebro läns landsting har EY gjort bedömningen *delvis uppfyllt* med hänvisning till en dokumenterad överenskommelse mellan

landstingsstyrelsen och Folk tandvården som beskriver de uppdrag som helt eller delvis bedrivs med allmänna medel.

- För Landstinget Uppsala län framgår att varken blankett 1 (eller motsvarande) har lämnats. Däremot har en redovisning innehållande budget, bokslut och resultat för de olika folktandvårdsspecifika uppdragen skickats in.

Av redovisningsmodellen framgår att det ska finnas en beskrivning av hur den rörliga ersättningen beräknas. Vi noterar att det endast är ett landsting/region som har gjort den beskrivningen. Det kan bero på att det inte finns någon rörlig del i de övriga landstingen, eller att den inte är beskriven.

3.2.1.1. Konsekvenser för konkurrensneutralitet

Syftet med att ha en modell med föreskrivna blanketter är att underlätta insyn för utomstående. Här har de flesta av landstingen gjort det möjligt att utifrån granska vad som är konkurrenskyddat respektive konkurrensutsatt. Vi noterar dock att Landstinget Uppsala län använder annorlunda begrepp (den konkurrensutsatta kallas istället för "självfinansierad") men det går att hitta informationen i andra blanketter.

Kravet är att detta ska tas fram årligen. Det torde vara en nödvändig del i landstingens budgetprocess att göra antaganden om kostnader för de områden som ingår i det offentliga ansvaret för att ta ställning till om verksamheten ska konkurrensutsättas eller inte. Det bör alltså inte vara något stort arbete att också tillämpa riktlinjerna.

3.2.2. Finns en detaljerad resultaträkning per verksamhetsgren och specifikt folktandvårdsuppdrag?

Enligt redovisningsmodellen ska det finnas en detaljerad resultaträkning per verksamhetsgren och specifika folktandvårdsuppdrag där det tydligt går att se de fördelningar som har gjorts. Detta uppfylls genom blankett 2 (eller motsvarande). Resultaträkningen ska även kompletteras med kolumner om andra fördelningar ska göras än utifrån tidsredovisning. Under respektive verksamhetsgren/uppdrag ska eventuella överföringar såsom avkastningskrav och amorteringsfria lån anges. Det framgår att blanketten ska finnas som underlag men inte att den behöver presenteras officiellt.

Av anvisningarna till blankett 2 framgår att det "till blanketten ska finnas en beskrivning av hur fördelningar har gått till", vilket inte helt överensstämmer med vad som framgår av beskrivningen av modellen i PM:et, där det framgår att det ska beskrivas i blanketten.

Tabell 2. Sammanställning av användning av blankett 2, överföringar och fördelningar

| | | | | | | | | |
|--|---------------------------|--------------------------|-----------------------|--------------------------|--------------|-----------------------|----------------|---------------------|
| | Landstinget i Uppsala län | Landstinget Östergötland | Landstinget Gävleborg | Västra Götalandsregionen | Region Skåne | Örebro läns landsting | Region Gotland | Landstinget Dalarna |
|--|---------------------------|--------------------------|-----------------------|--------------------------|--------------|-----------------------|----------------|---------------------|

| | | | | | | | | |
|---|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|
| Blankett 2 eller motsvarande har erhållits | Nej | Ja | Ja | Nej | Ja | Nej | Ja | Nej |
| Eventuella överföringar, såsom avkastningskrav och amorteringsfria lån, anges | Nej | Nej | Nej | Nej | Nej | Nej | Nej | Nej |
| Det finns en beskrivning av hur fördelningar har gått till i blanketten | Nej | Nej | Nej | Nej | Nej | Nej | Nej | Nej |

Kartläggningen visar att fyra av åtta landsting/regioner har upprättat blankett 2 (eller motsvarande). Vi noterar att det finns två avvikelser i bedömningen gentemot den bedömning som EY har gjort i motsvarande kartläggning. Den avser Västra Götalandsregionen och Landstinget Dalarna där EY i båda fallen anger att en detaljerad redovisning upprättats. Avvikelserna beror sannolikt på att EY har fått ta del av mer material än vad Sveriges Privattandläkarförening har fått.

Vi noterar att ingen av landstingen/regionerna i kartläggningen har redovisat något i kolumnen för specifikation av överföringar mellan företagsverksamhet och myndighetsverksamhet. Det kan antingen bero på att inga sådana överföringar finns eller så redovisas inte dessa.

I blankett två finns en kolumn för att redovisa fördelningsnycklar per verksamhetsgren och uppdrag. Vi noterar att inget av landstingen/regionerna i kartläggningen har redovisat något i dessa kolumner. Vi har dock noterat i Statskontorets rapport att beskrivningen av fördelningar i några fall finns i ett annat dokument, vilket skulle uppfattas som acceptabelt enligt den formulering som finns i anvisningarna till blanketten. Någon sådan dokumentation har dock inte skickats till Sveriges Privattandläkarförening, varför vi inte har tagit hänsyn till detta i vår bedömning.

3.2.2.1. Konsekvenser för konkurrensneutralitet

I de landsting som inte upprättar detaljerad särredovisning är det omöjligt för en utomstående att få tillräckligt med information för att kunna ta ställning till om Folk tandvården använder ett eventuellt överskott i en konkurrensskyddad del för att t.ex. skaffa sig konkurrensfördelar på en konkurrensutsatt marknad.

Att inget av de granskade landstingen valt att skriva något om överföringar mellan företagsverksamhet och myndighetsverksamhet, gör att en utomstående inte kan ta ställning till om landstinget som ägare/drivare av folktandvård ger tillskott av kapital, tar ut kapital, lånar ut till förmånliga eller oförmånliga villkor etc. Därmed är det inte möjligt att bedöma om konkurrens sker på lika villkor eller om otillbörligt gynnande sker denna väg. För de landsting som driver Folk tandvården i aktiebolagsform, går det visserligen att se delar av detta i en årsredovisning. Men kravet är att alla, oavsett driftform, ska redovisa detta genom blankett 2 för att öka transparens och tydlighet.

3.2.3. Finns en presentation av tandvårdens intäkter och kostnader inom de olika verksamhetsgrenarna?

Det sista dokumentationskravet avser en sammanställning av tandvårdens intäkter och kostnader inom de olika verksamhetsgrenarna. Detta uppfylls genom blankett 3 (eller motsvarande). Denna del av dokumentationen ska ingå som helhet i landstingets årsredovisning och som helhet i Folk tandvårdens årsredovisning. I redovisningen ska resultathanteringen och samtliga subventioner beskrivas. Noter ska anges till de mest väsentliga posterna. Vidare framgår att även helägda bolag ska presentera denna.

Tabell 3. Sammanställning av användning av blankett 3, resultathantering och subventioner

| | Landstinget i Uppsala län | Landstinget Östergötland | Landstinget Gävleborg | Västra Götalandsregionen | Region Skåne | Örebro läns landsting | Region Gotland | Landstinget Dalarna |
|--|---------------------------|--------------------------|-----------------------|--------------------------|--------------|-----------------------|----------------|---------------------|
| Blankett 3 eller motsvarande har erhållits | Delvis | Ja | Ja | Ja | Ja | Ja | Ja | Ja |
| Ingår i den landstingstotala ÅR | Nej | Ja | Nej | Nej | Nej | Nej | Nej | Nej |
| Ingår i Folk tandvårdens ÅR | Nej | Ja | Nej | Nej | Nej | Nej | Nej | Nej |
| Resultathanteringen finns beskriven | Nej | Ja | Nej | Nej | Nej | Ja | Nej | Nej |
| Samtliga subventioner finns beskrivna | Nej | Nej | Nej | Nej | Nej | Nej | Nej | Nej |
| Det finns noter till de mest väsentliga posterna | Nej | Nej | Nej | Nej | Nej | Nej | Nej | Nej |

Kartläggningen visar att sju av åtta landsting/regioner har upprättat blankett 3 (eller motsvarande). Ett landsting får bedömningen *delvis* eftersom redovisningen inte fullt ut motsvarar blankett 3. Redovisningen saknar i detta fall klassificering och utrymme för kommentering av resultathantering etc.

Vi noterar att endast ett av landstingen/regionerna har tagit med särredovisningen i den landstingstotala årsredovisningen och i Folk tandvårdens årsredovisning. Inom ramen för denna kartläggning har vi inte granskat i vilket skede särredovisningen har upprättats men utifrån den kartläggning som gjorts av EY på uppdrag av Statskontoret kan vi se att drygt hälften av särredovisningarna hade upprättats i samband med bokslutet 2013. Av de landsting/regioner som omfattas av denna kartläggning är det endast fyra särredovisningar som har upprättats i samband med årsredovisningen (Region Skåne, Västra Götalandsregionen, Örebro läns landsting och Landstinget Östergötland). Detta är en av förklaringarna till varför särredovisningen inte ingår i landstingets eller i Folk tandvårdens årsredovisning.

I EY:s kartläggning framgår att Landstinget Dalarna ska ha en beskriven resultathantering. Vi kan dock inte se någon sådan beskrivning och gör därför en annan bedömning.

Vidare noterar vi att det av instruktionerna för blanketterna framkommer att samtliga subventioner ska beskrivas så att det blir tydligt. Ingen av de granskade landstingen/regionerna har gjort någon notering om eventuella subventioner. Detta kan antingen bero på att det inte finns några subventioner eller att dessa inte redovisas. På den här punkten är dock inte Statskontorets PM tydligt. Där framkommer inte att subventioner ska redovisas i denna del.

3.2.3.1. Konsekvenser för konkurrensneutralitet

Det faktum att nästan samtliga landsting upprättat blankett 3 (eller motsvarande), är en fördel ur transparensperspektiv. Det innebär att det finns ett underlag att utgå ifrån för att ställa kompletterande frågor till de landsting som inte upprättat samtliga dokument i enlighet med kraven.

Bristen på beskrivningar av subventioner, resultathantering och noter försvårar däremot insyn och kräver att läsaren av rapporten har kunskap, tid, tillräcklig förmåga och vilja att skaffa sig nödvändig och kompletterande information. Syftet med modellen, att det ska vara lätt för utomstående att bedöma om Folkandvården har konkurrensneutrala förutsättningar, uppnås inte när det saknas väsentliga delar av informationen.

Att redovisningen inte är en del av årsredovisningen innebär i sig inte att den är svårare att ta del av, men det innebär bl.a. att den inte är, eller i vart fall inte behöver vara, granskad av landstingets revisorer. Med andra ord innebär detta att den kvalitetssäkring revisionen utgör *inte* finns på plats. Det behöver dock inte betyda att redovisningen är felaktig. Att den särskilda redovisningen inte är en del av årsredovisningen betyder också att en extern läsare själv måste känna till att det finns en särskild redovisning att fråga efter.

3.2.4. Sammanställning av hur landstingen uppfyller kravet på obligatorisk dokumentation

| | Landstinget i Uppsala län | Landstinget Östergötland | Landstinget Gävleborg | Västra Götalandsregionen | Region Skåne | Örebro läns landsting | Region Gotland | Landstinget Dalarna |
|---|---------------------------|--------------------------|-----------------------|--------------------------|--------------|-----------------------|----------------|---------------------|
| Blankett 1 eller motsvarande har erhållits | Nej | Ja | Ja | Ja | Ja | Nej | Ja | Ja |
| Den rörliga ersättningen finns beskriven. | Nej | Nej | Nej | Nej | Nej | Nej | Nej | Ja |
| Blankett 2 eller motsvarande har erhållits | Nej | Ja | Ja | Nej | Ja | Nej | Ja | Nej |
| Eventuella överföringar såsom avkastningskrav och amorteringsfria lån anges | Nej | Nej | Nej | Nej | Nej | Nej | Nej | Nej |
| I blanketten finns en beskrivning av hur fördelningar har gått till | Nej | Nej | Nej | Nej | Nej | Nej | Nej | Nej |
| Blankett 3 eller motsvarande har erhållits | Delvis | Ja | Ja | Ja | Ja | Ja | Ja | Ja |
| Ingår i den landstingstotala ÅR | Nej | Ja | Nej | Nej | Nej | Nej | Nej | Nej |
| Ingår i Folkandvårdens ÅR | Nej | Ja | Nej | Nej | Nej | Nej | Nej | Nej |

| | | | | | | | | |
|--|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|
| Resultathanteringen finns beskriven | Nej | Ja | Nej | Nej | Nej | Ja | Nej | Nej |
| Samtliga subventioner finns beskrivna | Nej | Nej | Nej | Nej | Nej | Nej | Nej | Nej |
| Det finns noter till de mest väsentliga posterna | Nej | Nej | Nej | Nej | Nej | Nej | Nej | Nej |

I den gemensamma modellen för transparent redovisning finns tre krav på obligatorisk dokumentation. Av de tio granskade landstingen/regionerna har åtta upprättat någon form av särredovisning, d.v.s. hela eller delar av den dokumentation som måste finnas enligt Statskontorets modell, har tagits fram. Stockholms läns landsting har lämnat andra dokument, som bedömts i särskild ordning i avsnitt 3.5 nedan.

När det gäller de åtta landsting/regioner som lämnat någon form av särredovisning kan vi se att det finns en hel del avvikelser från redovisningsmodellen både när det kommer till den obligatoriska dokumentationen och tillhörande beskrivningar. I många fall saknas dokumentation helt och i de fall där dokumentation har tagits fram finns inte samtliga obligatoriska delar med.

Vi, liksom EY på uppdrag av Statskontoret, har noterat att det finns diskrepans mellan beskrivningen av modellen och de anvisningar som bifogats blanketterna. Detta kan uppfattas som otydligt för de som upprättar redovisningen samt att det i värsta fall kan göra att redovisningarna inte är jämförbara.

3.3. Krav på redovisningen

De krav som ställs på redovisningen är följande:

1. Uppdrag/ersättningar är tydligt specificerade.
2. Det utökade uppdraget framgår av redovisningen både vad gäller ersättning och kostnader för utförandet.
3. Samtliga relevanta overheadkostnader framgår av Folktandvårdens redovisning.
4. Folktandvården särredovisar de olika verksamhetsgrenarnas samtliga intäkter och kostnader.
5. Hantering av momsen framgår av redovisningen.
6. Resultathanteringen finns beskriven.

Om alla tre blanketterna (eller motsvarande) finns och är korrekt och fullständigt ifyllda, bedöms redovisningen leva upp till fem av de sex redovisningskraven ovan. Den gemensamma redovisningsmodellen innehåller dock inga anvisningar om hur och var hanteringen av momsen ska beskrivas (punkt 5).

3.4. Genomgång av redovisningskraven

Vi har redan i tidigare avsnitt konstaterat att det finns en del brister i den dokumentation som enligt den gemensamma redovisningsmodellen måste finnas. Om det är brister i dokumentationen, är det även stor risk att de krav som ställs på redovisningen inte uppnås.

Bedömningen av om respektive redovisningskrav har uppfyllts görs genom *Ja/Nej*. Ett *Ja* betyder att det finns en beskrivning/redovisning som motsvarar kravet. Ett *Nej* betyder att en beskrivning/redovisning saknas. Det är viktigt att notera att ett *Ja* inte betyder att hanteringen är konkurrensneutral. Det betyder endast att en beskrivning/redovisning finns. Motsvarande gäller för *Nej*, d.v.s. det betyder endast att beskrivning/redovisning saknas, och inte att hanteringen strider mot konkurrensneutraliteten. I något fall har även *Delvis* använts, vilket betyder att det finns en beskrivning/redovisning men att den inte i alla delar lever upp till kravet enligt redovisningsmodellen.

I Statskontorets beskrivning av den gemensamma redovisningsmodellen finns en hänvisning till ett exempel på en momsrutin som ska finnas i en särskild bilaga. Denna har dock inte kunnat hittas inom ramen för denna kartläggning. Vi kan inte heller se att något av landstingen/regionerna tagit exempel av den.

En sammanställning över hur respektive landsting/region lever upp till redovisningskravet finns i bilaga 1. Nedan redovisar vi resultatet krav för krav.

3.4.1. Är uppdrag/ersättningar tydligt specificerade?

Av det första redovisningskravet framgår att de uppdrag och tillhörande ersättningar som ges till Folk tandvården för vad som motsvarar huvudmannens ansvar enligt tandvårdslagen (1985:125) måste vara tydligt specificerade. Det första steget är att specificera de olika verksamhetsgrenarna och klassificera dem samt ange hur intäkterna särredovisas.

Redovisningskravet har bedömts som uppfyllt (*Ja*) om uppdragen har varit specificerade och klassificerade samt att ersättningarna framgår.

Tabell 4. Sammanställning av kravet på specifikation av uppdrag/ersättningar

| | Landstinget i Uppsala län | Landstinget Östergötland | Landstinget Gävleborg | Västra Götalandsregionen | Region Skåne | Örebro läns landsting | Region Gotland | Landstinget Dalarna |
|---|---------------------------|--------------------------|-----------------------|--------------------------|--------------|-----------------------|----------------|---------------------|
| Uppdrag/ersättningar är tydligt specificerade | Delvis | Delvis | Ja | Delvis | Delvis | Delvis | Ja | Ja |

De granskade landstingen/regionerna har specificerat och klassificerat uppdragen och ersättningarna. I de fall där en beskrivning av den rörliga ersättningen saknas har vi gett bedömningen delvis.

3.4.1.1. Konsekvenser för konkurrensneutralitet

Detta krav är till stor del uppfyllt och samtliga landsting gör det möjligt för en extern granskare att se och förstå hur uppdragen är definierade och vilka delar som är konkurrensutsatta och inte.

Ett landsting kan i och för sig enbart ha fast ersättning för de uppdrag man ger åt Folk tandvården eller annan aktör, men istället för att inte skriva något borde det tydligt anges. När det gäller t.ex. Landstinget Östergötland finns det dock belopp i kolumnen för rörlig ersättning till utförare inom tandvården, vilket gör det sannolikt att rörlig ersättning förekommer. Men den är inte definierad. Vi har bedömt det som godkänt att ha en beskrivning som ”1023 kr per barn”. Att tydligt notera om det finns rörlig ersättning och hur den är uppbyggd torde inte vara ett stort merarbete för landstingen. Det bör tydligt framgå huruvida någon rörlig ersättning förekommer eller inte, istället för att låta en läsare själv dra en sådan slutsats.

3.4.2. Är det utökade uppdraget redovisat enligt kraven?

Det förekommer folk tandvårdsspecifika uppdrag och kostnader på grund av att landstinget har det yttersta ansvaret för befolkningens tandhälsa. Det kan t.ex. vara att Folk tandvården har ett sistahandsansvar, vilket innebär att man aldrig kan avvisa någon med akut behov, samt att organisera jourverksamhet enligt tandvårdslagen. Det viktigaste är att även dessa definieras och att inte ersättningen är större än de verkliga kostnaderna. För att få en rimlig detaljeringsnivå har beställarnätverket gjort en indelning som specificerats i Statskontorets PM. Om det inom ett område skulle finnas både konkurrensutsatt och konkurrensskyddade uppdrag ska dessa delas upp.

Det är viktigt att ersättningar och kostnader för det utökade ansvaret beräknas och kostnadsförs på ett riktigt sätt. Om kostnaderna som uppkommer i anknytning till det utökade ansvaret beräknas alltför högt kan följden bli att landstingens/regionernas finansiering av dessa blir för stor, vilket i sin tur kan innebära att det är möjligt att använda överskjutande medel för att t.ex. subventionera den konkurrensutsatta vuxentandvården (SOU 2007:19).

Här har både blankett 2 och 3 godkänts, under förutsättning att både ersättningar och kostnader har fyllts i.

Tabell 5. Sammanställning av kravet på redovisning av det utökade uppdraget

| | Landstinget i Uppsala län | Landstinget Östergötland | Landstinget Gävleborg | Västra Götalandsregionen | Region Skåne | Örebro läns landsting | Region Gotland | Landstinget Dalarna |
|--|---------------------------|--------------------------|-----------------------|--------------------------|--------------|-----------------------|----------------|---------------------|
| Det utökade uppdraget framgår av redovisningen vad gäller både ersättning och kostnader för utförandet | Ja | Ja | Ja | Ja | Ja | Ja | Ja | Ja |

Vi kan se att samtliga landsting/regioner har en redovisning vad gäller både ersättning och kostnader för utförande av det utökade uppdraget.

3.4.2.1. Konsekvenser för konkurrensneutralitet

Det faktum att landstingen har upprättat särredovisningar med kostnader och intäkter för det utökade uppdraget gör det möjligt för en extern läsare att se och förstå om dessa delar av Folk tandvårdens verksamhet har ekonomiska över- eller underskott. Om dessa uppdrag över en period av flera år skulle visa överskott finns det en risk att detta förs över i den konkurrensutsatta verksamheten som ett stöd. Det skulle också visa att stödet för det utökade uppdraget sannolikt borde beräknas på ett annat sätt.

3.4.3. Framgår samtliga relevanta overheadkostnader av Folk tandvårdens redovisning?

Samtliga direkta och indirekta kostnader som hänför sig till verksamheten måste innefattas i redovisningen. Det innebär att de landsting som har så kallade fria nyttigheter måste identifiera dessa och se till att de belastar tandvårdsenhetens redovisning och ytterst rätt verksamhetsgren. Landsting som har principen att kostnader debiteras utifrån nyttjandegrad får med automatik en rättvisande redovisning. Det är viktigt att det är så rättvisande kostnader som möjligt.

Tabell 6. Sammanställning av kravet på redovisning av samtliga relevanta overheadkostnader

| | Landstinget i Uppsala län | Landstinget Östergötland | Landstinget Gävleborg | Västra Götalandsregionen | Region Skåne | Örebro läns landsting | Region Gotland | Landstinget Dalarna |
|---|---------------------------|--------------------------|-----------------------|--------------------------|--------------|-----------------------|----------------|---------------------|
| Samtliga relevanta overheadkostnader framgår av Folk tandvårdens redovisning. | Nej | Ja | Nej | Nej | Ja | Nej | Nej | Nej |

Utifrån de underlag som Sveriges Privattandläkarförening har fått ta del av kan vi endast se att två landsting/regioner har redovisat detta:

- Av Landstinget Östergötlands redovisningsprinciper framgår följande: ”Transparenslagen, det vill säga lagen om insyn i vissa finansiella förbindelser, ställer krav på öppen och separat redovisning i offentliga företag som är konkurrensutsatta. De ekonomiska styrprinciperna i landstinget stödjer detta. Till exempel ska varje ekonomisk enhet bära samtliga intäkter och kostnader som hör till verksamheten. Inga fria nyttigheter får förekomma och enheten ska också bära sin del av gemensamma kostnader”.
- Region Skåne redovisar följande: ”Den verksamhet som bedrivs konkurrensskyddad har sina egna kostnadsställen och någon fördelning förekommer inte utan direkt kostnadsfördelning sker mellan konkurrensskyddad och konkurrensutsatt verksamhet. Inom den konkurrensutsatta verksamheten görs en schablon på 15 procent”.

3.4.3.1. Konsekvenser för konkurrensneutralitet

Avsaknaden av information om hur overheadkostnaderna har beräknats och fördelats gör att en utomstående inte har möjlighet att bedöma om alla relevanta kostnader har fördelats och därmed graden av konkurrensneutralitet. Baserat på det underlag vi har fått går det inte att avgöra om Folktandvården erhåller subventioner i form av ”fria nyttigheter” från landstingen eller inte.

Vår bedömning är att det sannolikt finns någon form av beräkningar motsvarande de som redovisas för Region Skåne och Landstinget Östergötland även i de övriga landstingen. Det är troligen nödvändigt för att komma fram till de belopp på kostnader som finns i redovisningen. Det torde främst handla om att dokumentera principer, om det inte redan är gjort, och redovisa beräkningar.

3.4.4. Särredovisas de olika verksamhetsgrenarnas samtliga intäkter och kostnader?

Här har både blankett 2 och 3 godkänts, om både intäkter och kostnader har fyllts i.

Tabell 7. Sammanställning av kravet på särredovisning av de olika verksamhetsgrenarnas samtliga intäkter och kostnader

| | Landstinget i Uppsala län | Landstinget Östergötland | Landstinget Gävleborg | Västra Götalandsregionen | Region Skåne | Örebro läns landsting | Region Gotland | Landstinget Dalarna |
|---|---------------------------|--------------------------|-----------------------|--------------------------|--------------|-----------------------|----------------|---------------------|
| Folktandvården särredovisar de olika verksamhetsgrenarnas samtliga intäkter och kostnader | Ja | Ja | Ja | Ja | Ja | Ja | Ja | Ja |

Vi kan se att samtliga landsting/regioner har en redovisning vad gäller både ersättning och kostnader för utförande av det utökade uppdraget.

3.4.4.1. Konsekvenser för konkurrensneutralitet

Det faktum att landstingen har upprättat särredovisningar för de olika verksamhetsgrenarna med kostnader och intäkter gör det möjligt för en extern läsare att se och förstå vilka delar av Folktandvårdens uppdrag som har ekonomiska över respektive underskott. Om detta kombineras med att summera resultat för konkurrensutsatt respektive konkurrenskyddad verksamhet, går det att få en uppfattning om huruvida den skyddade delen ger ett ”bidrag” till den konkurrensutsatta eller inte. Till exempel Landstinget Dalarna har gjort en sådan summering i sin egen redovisning. Eftersom det alltid finns variationer mellan år, torde det krävas flerårsjämförelser för att bilda sig en välgrundad uppfattning i frågan om det förekommer indirekta stöd från konkurrenskyddad verksamhet till konkurrensutsatt eller inte.

Som vi sett ovan är problemet att det för flera av de granskade landstingen inte går att följa om kostnaderna i sig är beräknade på rätt sätt.

3.4.5. Framgång hantering av moms av redovisningen?

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

Tandvård är en momsfri tjänst, vilket innebär att privattandläkare inte får göra avdrag för ingående moms¹. Folk tandvården skulle däremot kunna utnyttja kommunkontosystemet och göra avdrag för den ingående moms². Av SOU 2007:19 framkommer dock att samtliga landsting uppger att moms hanteras på ett konkurrensneutralt sätt. Av Statskontorets modell framgår att det är viktigt att ta hänsyn till beräkningen av moms och även beräkna den på eventuella uttag av fria nyttigheter.

Vi noterar att redovisningsmodellen inte innehåller någon anvisning om var/hur momshanteringen ska beskrivas.

Tabell 8. Sammanställning av kravet på beskrivning av momshantering

| | Landstinget i Uppsala län | Landstinget Östergötland | Landstinget Gävleborg | Västra Götalandsregionen | Region Skåne | Örebro läns landsting | Region Gotland | Landstinget Dalarna |
|--|---------------------------|--------------------------|-----------------------|--------------------------|--------------|-----------------------|----------------|---------------------|
| Hantering av moms framgår av redovisningen | Nej | Ja | Nej | Nej | Delvis | Nej | Nej | Nej |

Kartläggningen visar att endast ett av åtta landsting/regioner har en beskrivning av hur moms hanteras i redovisningen. Resterande sju saknar en sådan beskrivning. Av not till resultaträkningen lämnar Landstinget Östergötland följande upplysning: ”Justering för 6 % moms samt fiktiv momskostnad under lämnade bidrag. Syftet är att visa konkurrensneutralitet”. I ett underlag till redovisningen kan vi se hur Region Skåne har hanterat moms, men eftersom det saknas en beskrivning blir bedömningen endast delvis.

Vi noterar dock att EY i sin kartläggning har funnit att även Landstinget Dalarna, Region Gotland och Västra Götalandsregionen har en beskrivning av sin momshantering. Detta beror sannolikt på att EY vid insamlande av material har efterfrågat en beskrivning av hur moms hanterats i redovisningen.

¹ Moms är en punktskatt som åläggs alla sålda varor och tjänster, vilket innebär att ett företags kostnader och intäkter belastas med en ingående respektive utgående mervärdesskatt. De momskostnader som uppstår vid köp erhålls i motsvarande grad som intäkter vid försäljning. Majoriteterna av alla verksamhetsformer har momsskyldighet, vården (inklusive tandvården) är dock ett undantag. Det innebär att aktörerna i tandvårdssektorn inte har någon moms inkluderad i priset på sina tjänster. På motsvarande sätt har tandvårdsaktörerna inte heller möjlighet att dra av moms på inköpta varor/tjänster till verksamheten.

² Kommunkontosystemet innebär att kommun och landsting kan söka ersättning för de momskostnader som de betalar vid inköp av varor och tjänster. Kommunkontosystemet infördes på 1990-talet för att kommuner och landsting i högre utsträckning skulle anlita externa leverantörer istället för att utföra tjänster i egen regi. Det finns dock en risk att denna möjlighet sätter konkurrensneutraliteten ur spel.

Vi kan med andra ord konstatera att det kan finnas beskrivning av hur momsen hanteras men beskrivningen finns inte alltid i anknytning till redovisningsmodellen. Det landsting som har beskrivit hanteringen av moms har gjort det i not till resultaträkningen i Folktandvårdens årsredovisning, inte i anslutning till blankett 3.

3.4.5.1. Konsekvenser för konkurrensneutralitet

När landstingen inte redovisar hur momsen hanteras, är det svårt för en utomstående att veta om Folktandvården får fördel av att kunna använda landstingens kommunkontosystem för att dra av moms på inköp eller inte. Vi har i t.ex. Region Skånes redovisning kunnat notera att man har lagt till en momskostnad för att skapa konkurrensneutralitet, men det är i en stödblankett i ett Exceldokument. Här vore det enkelt för de landsting som tillämpar en liknande modell att helt enkelt skriva det i sin särredovisning.

3.4.6. Är resultathanteringen beskriven?

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

Tabell 9. Sammanställning av kravet på beskrivning av resultathanteringen

| | Landstinget i Uppsala län | Landstinget Östergötland | Landstinget Gävleborg | Västra Götalandsregionen | Region Skåne | Örebro läns landsting | Region Gotland | Landstinget Dalarna |
|-----------------------------------|---------------------------|--------------------------|-----------------------|--------------------------|--------------|-----------------------|----------------|---------------------|
| Resultathantering finns beskriven | Nej | Ja | Ja | Delvis | Nej | Ja | Nej | Ja |

Resultathanteringen har beskrivits på följande sätt av de landsting/regioner där bedömningen är *ja* eller *delvis*:

- **Landstinget Östergötland** – Av blankett 3 framgår att ”Enheten behåller i princip eget kapital”
- **Örebro läns landsting** - Av blankett 3 framgår att ”FTV behåller eget kapital”
- **Landstinget Dalarna** - Av den landstingstotala årsredovisningen framgår att "Det företagsekonomiska tänkande och de marknadsmässiga villkor som skall gälla för tandvården har lett till diskussioner om en ökad frihetsgrad för Folktandvården i ett landstingsperspektiv under begreppet *bolagsliknande former*. Som ett resultat av detta kommer överskott och underkott att få behållas fr o m 2013 års redovisade resultat”.
- **Västra Götalandsregionen** - Av Folktandvårdens årsredovisning framgår att ”Det är av stor vikt att Folktandvården vid angelägna behov och efter Tandvårdsstyrelsens bedömning har möjlighet att utnyttja befintligt utvecklingsutrymme och ha möjlighet att disponera delar av det egna

kapitalet. Detta är också en förutsättning för att konkurrensneutrala villkor i förhållande till övriga ska gälla”.

För de tre landsting/regioner där *ingen* beskrivning av resultathanteringen finns, är det omöjligt för en utomstående att bedöma konkurrensneutraliteten.

Sveriges Privattandläkarförening har även önskat en förklaring till hur aktieägartillskott hanteras utifrån blanketter och årsredovisning. I kartläggningen ingår två landsting där Folktandvården bedrivs i bolagsform; Landstinget Gävleborg och Stockholms läns landsting. Som tidigare nämnts har vi samlat Stockholm i ett särskilt avsnitt (3.5.).

3.4.6.1. Konsekvenser för konkurrens neutralitet

Resultathantering är ett sätt som skulle kunna användas för att sätta konkurrensneutraliteten ur spel. Detta genom att en verksamhet som går med underskott slipper ta ansvar för detta genom att landstinget som helhet täcker underskottet med andra medel. I och för sig är det vad en privat ägare också kan göra, men med den stora skillnaden att ett landsting har beskattningsrätt.

Ur detta perspektiv blir de landsting som väljer att driva Folktandvården i bolagsform ”automatiskt transparenta” på så sätt att resultaten och hanteringen av dem alltid blir offentliga genom aktiebolagets årsredovisning. Det går alltid att se om ägarna tar ut eller sätter in pengar i verksamheten för att hantera över- eller underskott. Däremot hindrar inte bolagsformen i sig att ojämlika villkor kommer till stånd genom att olika typer av fria eller underprissatta nyttigheter tillhandahålls bolagen.

3.4.7. Sammanfattning av krav på redovisningen

Vi kan konstatera att samtliga åtta granskade landsting/regioner lever upp till kravet på redovisning av det utökade uppdraget och på kravet om att särredovisa de olika verksamhetsgrenarnas intäkter och kostnader. När det gäller redovisning av resultathantering, overheadkostnader och momshantering är det inte lika väl bevänt. Särskilt dålig är redovisningen av momshanteringen där bara ett landsting, Landstinget Östergötland, lever upp till kravet. De ovan nämnda bristerna i användningen av de gemensamma blanketterna gör det dock svårare att för en utomstående att konstatera i vilken grad ett visst landsting lever upp till kraven.

3.5. Särskilt om Stockholms läns landsting

I Stockholms läns landsting bedrivs Folktandvården i ett av landstinget helägt bolag. Bolaget upprättar ett transparensbokslut enligt insynslagen men använder inte den gemensamma modellen för särredovisning. Enligt den gemensamma redovisningsmodellen ska även helägda bolag presentera en särredovisning, vilket bl.a. Folktandvården Gävleborg AB gör. I stället för den redovisningsmodell som tillämpats av de ovan redovisade landstingen har Stockholms läns landsting istället skickat följande dokument:

- Avtal med Folktandvården 2012-2016
- Avtal 1-åringar 2011-2018
- Sammanställning av ersättningar till Folktandvården

Av avtalet framgår vilka områden som landstinget avtalat med Folk tandvården om att utföra tandvårdstjänster. Dessa är:

- Områdesansvar specialisttandvård för vuxna
- Områdesansvar specialisttandvård för barn och ungdomar
- Konsultation av specialisttandläkare
- Akutmottagning
- Medicinsk tandvård
- Tandhälsoinformation vid BVC
- Kariespreventionsprogram
- Akut medicinskt betingad tandvård och viss tandvård under narkos

Av det insända materialet framgår inte om dessa verksamheter är konkurrensutsatta eller ej. Men karaktären av åtgärder, plus det faktum att de är avtalade separat, tyder på att de ses som *ej* konkurrensutsatta. Ersättningen är enligt avtalet ett fast belopp (uppdagsrelaterad ersättning) per år för samtliga dessa tjänster utom för akut medicinskt betingad tandvård och narkos som ersätts enligt prislista (produktionsrelaterad ersättning). Dokumentet som visar utbetalningar 2013 visar att de fasta priserna räknats upp enligt indexklausul. Av avtalet framgår att priserna tagit hänsyn till att moms inte får räknas av.

Det finns ingen möjlighet att se på vilka grunder beloppen är framräknade. Vi kan dock utifrån årsredovisningen i Folk tandvården Stockholms län ABs årsredovisning utläsa att bolaget både har lämnat och tagit emot koncernbidrag vilket är ett sätt att hantera resultathantering inom landstingskoncernen. För 2013 var det lämnade koncernbidraget väsentligt större än det erhållna. Dessutom har bolaget erhållit ett villkorat aktieägartillskott³ på 20 000 tkr under 2013, vilket bokförts direkt mot eget kapital och därmed inte påverkat bolagets resultat. Någon ytterligare förklaring till aktieägartillskottet lämnas inte.

3.5.1. Konsekvenser för konkurrensneutralitet

Jämfört med den modell som enligt Statskontoret ska tillämpas är det betydligt svårare för en utomstående att få reda på ersättningarna i Stockholms läns landsting. Avtalet är på 41 sidor. De konkreta uppdragen och ersättningarna finns ungefär mitt i avtalet.

Det finns inga möjligheter baserat på detta material att tydligt se om dessa verksamheter är konkurrensutsatta eller hur ersättningsbeloppen har räknats fram. Det är omöjligt att förstå hur och om overheadkostnader hanteras eller hur eventuella överskott/underskott hanteras. Däremot går det att se vilka tjänster Stockholms läns landsting har avtalat med Folk tandvården om att utföra, och hur stor ersättning som utgått för dem. Det går också att se hur resultatet hanteras genom att studera årsredovisningen eftersom Folk tandvården bedrivs i bolagsform. Det förhållandet ”löser” också frågan om moms, eftersom bolaget redovisar den enligt samma ordning som andra bolag.

³ Ett aktieägartillskott innebär att aktieägarna skjuter in kapital i bolaget utan att det ges ut fler aktier. Att det är villkorat innebär att återbetalningen på ett eller annat sätt är villkorat i förhållande till kapital och/eller andra aktieägare. Så länge Stockholms läns landsting är ende ägare, har det ingen praktisk betydelse för bolaget.

Bilaga 1. Sammanställning av krav på redovisningen

I denna bilaga har vi sammanställt uppfyllnad av krav på redovisningen uppdelat på de granskade landstingen. Vi har valt att ha fokus på redovisningen oavsett om man uppfyllt kraven genom att använda de blanketter som förespråkas av Statskontoret eller inte. För att som privat utförare av tandvård kunna ta ställning till om konkurrensneutrala villkor är för handen eller inte, är det redovisningen i sig som är mest intressant. Däremot är det förstås så att användande av gemensamma blanketter underlättar en jämförelse mellan landstingen och gör det också enklare att följa frågan över tid.

Vi bygger liksom tidigare vår redovisning och våra slutsatser enbart på det material som respektive landsting har valt att skicka till Sveriges Privattandläkarförening. Observera att våra slutsatser alltså bara gäller redovisningarna. Vi har inte bedömt förhållandena i sak.

| | Landstinget i Uppsala län | Landstinget Östergötland | Landstinget Gävleborg | Västra Götalandsregionen | Region Skåne | Örebro läns landsting | Region Gotland | Landstinget Dalarna |
|--|---------------------------|--------------------------|-----------------------|--------------------------|--------------|-----------------------|----------------|---------------------|
| Uppdrag/ersättningar är tydligt specificerade | Delvis | Delvis | Ja | Delvis | Delvis | Delvis | Ja | Ja |
| Det utökade uppdraget framgår av redovisningen vad gäller både ersättning och kostnader för utförandet | Ja | Ja | Ja | Ja | Ja | Ja | Ja | Ja |
| Samtliga relevanta overheadkostnader framgår av Folk tandvårdens redovisning. | Nej | Ja | Nej | Nej | Ja | Nej | Nej | Nej |
| Folk tandvården särredovisar de olika verksamhetsgrenarnas samtliga intäkter och kostnader | Ja | Ja | Ja | Ja | Ja | Ja | Ja | Ja |
| Hantering av moms framgår av redovisningen | Nej | Ja | Nej | Nej | Delvis | Nej | Nej | Nej |
| Resultathantering finns beskriven | Nej | Ja | Ja | Delvis | Nej | Ja | Nej | Ja |

Landstinget Uppsala län

I Landstinget Uppsala län bedrivs Folk tandvården i förvaltningsform. En sammanställning av hur Folk tandvården lever upp till redovisningskraven ser ut så här.

| | |
|--|--------|
| Uppdrag/ersättningar är tydligt specificerade | Delvis |
| Det utökade uppdraget framgår av redovisningen vad gäller både ersättning och kostnader för utförandet | Ja |
| Samtliga relevanta overheadkostnader framgår av Folk tandvårdens redovisning. | Nej |
| Folk tandvården särredovisar de olika verksamhetsgrenarnas samtliga intäkter och kostnader | Ja |
| Hantering av momsens framgår av redovisningen | Nej |
| Resultathantering finns beskriven | Nej |

Som framgår ovan under 3.1 och i bilaga 1 har Landstinget Uppsala län endast i mycket begränsad omfattning valt att följa den av Statskontoret föreslagna modellen. Man har istället upprättat en egen transparensredovisning som ger svar på intäkter och kostnader för konkurrensutsatt respektive konkurrensskyddad verksamhet. Det går inte att utläsa hur ersättningar och kostnader har tagits fram eller hur moms och resultat hanteras.

Bedömning

Detta innebär att det för en utomstående inte går att bedöma om landstinget subventionerar Folk tandvården eller inte. Tillsammans med uppgifter om utförda volymer skulle underlaget kunna räcka för att göra en rimlighetsbedömning av ersättningarna, men det går inte att ta ställning till om kostnaderna innehåller alla relevanta delar eller inte. Det går inte att se om Folk tandvården verkligen får bära samtliga kostnader, om man har momsvillkor som motsvarar de för en privat tandläkare, eller om hanteringen av resultatet ger en konkurrensfördel eller konkurrensnackdel för Folk tandvården.

Landstinget i Östergötland

| | |
|--|--------|
| Uppdrag/ersättningar är tydligt specificerade | Delvis |
| Det utökade uppdraget framgår av redovisningen vad gäller både ersättning och kostnader för utförandet | Ja |
| Samtliga relevanta overheadkostnader framgår av Folk tandvårdens redovisning. | Ja |
| Folk tandvården särredovisar de olika verksamhetsgrenarnas samtliga intäkter och kostnader | Ja |
| Hantering av momsens framgår av redovisningen | Ja |
| Resultathantering finns beskriven | Ja |

I Landstinget Östergötland bedrivs Folk tandvården i förvaltningsform. Som framgår ovan lever Landstinget Östergötland nästan upp till samtliga av de

redovisningskrav som framgår av Statskontorets föreslagna modell. Landstinget har använt sig av de blanketter som framgår av modellen och nästan fullt ut följt tillhörande anvisningar.

Bedömning

Utifrån den redovisning som landstinget gör, ska det för en utomstående i de flesta delar vara möjligt att bedöma om landstinget subventionerar Folk tandvården eller inte, åtminstone utifrån de krav som ställs i Statskontorets modell. Vi saknar dock en beskrivning av den rörliga ersättningen. Däremot redovisar landstinget hanteringen av overheadkostnader samt hanteringen av moms. När det gäller resultathanteringen framgår endast "Enheten behåller i princip eget kapital". Detta bedömer vi vara för vagt för att en utomstående ska kunna göra en fullständig bedömning av huruvida landstinget subventionerat Folk tandvården genom att eventuella underskott i verksamheten inte får tas med.

Landstinget Gävleborg

| | |
|--|--------|
| Uppdrag/ersättningar är tydligt specificerade | Ja |
| Det utökade uppdraget framgår av redovisningen vad gäller både ersättning och kostnader för utförandet | Ja |
| Samtliga relevanta overheadkostnader framgår av Folk tandvårdens redovisning. | Nej |
| Folk tandvården särredovisar de olika verksamhetsgrenarnas samtliga intäkter och kostnader | Ja |
| Hantering av momsen framgår av redovisningen | Nej |
| Resultathantering finns beskriven | Delvis |

I Landstinget Gävleborg bedrivs Folk tandvården i bolagsform. Vi har tagit del av en särredovisning enligt modellen samt årsredovisningar för bolaget och landstinget och det vårdavtal som finns.

Bedömning

Landstingets redovisning innebär att det för en utomstående inte fullt ut går att bedöma huruvida landstinget subventionerar Folk tandvården eller inte. Det går inte att se om Folk tandvården verkligen får bära samtliga kostnader, eller om man har momsvillkor som motsvarar de för en privat tandläkare eller inte. Landstinget redovisar heller inte hanteringen av resultatet. Däremot gör vi bedömningen att resultathanteringen går att utläsa eftersom Folk tandvården bedrivs i bolagsform. Det finns dock inte någon tydligt beskriven princip, därav bedömningen *delvis*.

Västra Götalandsregionen

| | |
|--|--------|
| Uppdrag/ersättningar är tydligt specificerade | Delvis |
| Det utökade uppdraget framgår av redovisningen vad gäller både ersättning och kostnader för utförandet | Ja |
| Samtliga relevanta overheadkostnader framgår av Folk tandvårdens redovisning. | Nej |
| Folk tandvården särredovisar de olika verksamhetsgrenarnas samtliga intäkter och kostnader | Ja |
| Hantering av momsens framgår av redovisningen | Nej |
| Resultathantering finns beskriven | Delvis |

Folk tandvården bedrivs i förvaltningsform. Den redovisning som sänts till Sveriges Privattandläkarförening är inte upprättad i enlighet med de mallar som tagits fram av Statskontoret. I stället finns ersättningar och uppdrag beskrivna i totalt 12 olika avtal med de olika Hälso- och sjukvårdsnämnder som är geografiskt spridda inom regionen. Därutöver finns en separat årsredovisning för hela Folk tandvården. Landstinget har också låtit revisionsbyrån Deloitte göra en översiktlig granskning av den separata redovisningen i enlighet med Lag (2005:590) om insyn i vissa finansiella förbindelser m.m. I den rapporten finns en beskrivning av de metoder som använts för att ta fram den separata redovisningen.

Bedömning

Genom att inte använda Statskontorets modell är det svårare för en utomstående att få inblick i redovisningen. Om man vill se helheten är det många avtal med mycket text att läsa. För en enskild tandläkare som verkar inom ett geografiskt område torde det dock räcka att ta del av de avtal som gäller lokalt. Det går inte att se om overheadkostnaderna är räknade på rätt sätt. Det framgår vidare av Deloitte's rekommendationer att metoderna för redovisning bör förtydligas. Det finns en redovisning av eget kapital som ger vid handen att Folk tandvården själv tar ansvar för över- och underskott, men det är inte tydligt uttalat. Sammantaget kräver denna redovisning en hel del arbete av sina läsare.

Region Skåne

| | |
|--|--------|
| Uppdrag/ersättningar är tydligt specificerade | Delvis |
| Det utökade uppdraget framgår av redovisningen vad gäller både ersättning och kostnader för utförandet | Ja |
| Samtliga relevanta overheadkostnader framgår av Folk tandvårdens redovisning. | Ja |
| Folk tandvården särredovisar de olika verksamhetsgrenarnas samtliga intäkter och kostnader | Ja |
| Hantering av momsens framgår av redovisningen | Delvis |
| Resultathantering finns beskriven | Nej |

Under den granskade perioden bedrevs Folktandvården i förvaltningsform. Den har senare övergått i bolagsform. Region Skåne har sânt in en redovisning i enlighet med Statskontorets modell. Vi har tagit del av den i excelformat vilket gjort det möjligt att följa beräkningarna. Vidare har regionen upprättat en beskrivning av principer för fördelning av intäkter och kostnader.

Bedömning

I och med att Region Skåne följer modellen är det relativt lätt för en utomstående att ta del av informationen. Genom att man även gör de bakomliggande beräkningarna tillgängliga går det att se hur beräkningarna är gjorda. Det är även det som gör att vi kan se att Folktandvården är påförd en kostnad för moms, men inte hur den är beräknad. Det enda som saknas helt och hållet är en beskrivning av resultathanteringen. Detta torde lösa sig självt genom den bolagisering av verksamheten som är genomförd.

Örebro läns landsting

| | |
|--|--------|
| Uppdrag/ersättningar är tydligt specificerade | Delvis |
| Det utökade uppdraget framgår av redovisningen vad gäller både ersättning och kostnader för utförandet | Ja |
| Samtliga relevanta overheadkostnader framgår av Folktandvårdens redovisning. | Nej |
| Folktandvården särredovisar de olika verksamhetsgrenarnas samtliga intäkter och kostnader | Ja |
| Hantering av momsen framgår av redovisningen | Nej |
| Resultathantering finns beskriven | Ja |

Inom Örebro läns landsting bedrivs Folktandvården i förvaltningsform. Vi har tagit del av en separat redovisning som motsvarar blankett 3 enligt modellen, överenskommelse med landstinget och verksamhetsberättelse för Folktandvården.

Bedömning

Eftersom de första båda blanketterna inte är använda går det inte att fullt ut se hur ersättningsmodellen ser ut. I överenskommelsen finns visserligen belopp upptagna, men de går inte att matcha mot redovisningen. Det finns ingen möjlighet att förstå om Folktandvården erhåller fria nyttigheter eller inte eller om momsen är hanterad på ett konkurrensneutralt sätt. Resultathanteringen är beskriven på så sätt att Folktandvården behåller sitt resultat. Just detta år var resultatet positivt. Om motsvarande tillämpning skulle göras om resultatet var negativt vet vi inte.

Region Gotland

| | |
|--|-----|
| Uppdrag/ersättningar är tydligt specificerade | Ja |
| Det utökade uppdraget framgår av redovisningen vad gäller både ersättning och kostnader för utförandet | Ja |
| Samtliga relevanta overheadkostnader framgår av Folkvandvårdens redovisning. | Nej |
| Folkvandvården särredovisar de olika verksamhetsgrenarnas samtliga intäkter och kostnader | Ja |
| Hantering av momsens framgår av redovisningen | Nej |
| Resultathantering finns beskriven | Nej |

I region Gotland bedrivs Folkvandvården i förvaltningsform. Vi har tagit del av en redovisning i enlighet med Statskontorets modell, beskrivningar av Folkvandvårdens uppdrag och årsredovisningar för hälso- och sjukvårdsnämnden samt regionen i sin helhet.

Bedömning

Genom att regionen använt modellen går det att se hur uppdrag och ersättningar är specificerade. Det är däremot inte möjligt att se om Folkvandvården får tillgång till fria nyttigheter eller om alla overheadkostnader fördelas på ett rättvisande sätt. Det finns heller ingen beskrivning av moms eller resultathantering, varför det inte går att veta om detta hanteras på ett konkurrensneutralt sätt.

Landstinget Dalarna

| | |
|--|-----|
| Uppdrag/ersättningar är tydligt specificerade | Ja |
| Det utökade uppdraget framgår av redovisningen vad gäller både ersättning och kostnader för utförandet | Ja |
| Samtliga relevanta overheadkostnader framgår av Folkvandvårdens redovisning. | Nej |
| Folkvandvården särredovisar de olika verksamhetsgrenarnas samtliga intäkter och kostnader | Ja |
| Hantering av momsens framgår av redovisningen | Nej |
| Resultathantering finns beskriven | Nej |

Folkvandvården bedrivs i förvaltningsform. Vi har tagit del av en särredovisning på egen blankett som motsvarar blankett 1 och 3 samt en förenklad form av blankett 2 i Statskontorets modell. Vidare har vi tagit del av årsredovisningar för hela landstinget samt hälso- och sjukvårdsnämnden.

Bedömning

Vi bedömer att den egna modellen för redovisning ger motsvarande information som de som använt standardblanketterna. Olikheten spelar ingen roll för den som gör jämförelsen inom ett och samma landsting och det är lätt att se intäkter och kostnader för de olika verksamhetsgrenarna. För den som vill jämföra mellan olika

landsting är det en fördel om utformningen är likartad. Vi ser detta som en mindre brist i denna redovisning. Det är heller inte möjligt att se om samtliga overheadkostnader är fördelade. Även om särredovisningen innehåller poster som tyder på att overhead är inräknat framgår det inte tydligt. Inte heller går det att konstatera om resultat och momshantering är konkurrensneutral i förhållande till privata utförare.