

# FRONT ADVOKATER

PM

---

**Angående:** Juridisk bedömning, efterlevnad av budgetbeslut  
**Till:** Bo Ädel, KPMG AB ("KPMG") ("Landstingsrevisorerna")  
**Från:** Advokaterna Kaisa Adlercreutz och Christian Martinsson, Front Advokater AB ("Front Advokater")  
**Datum:** 2017-03-16

---

## 1 UPPDRAG OCH BAKGRUND

### 1.1 Uppdrag

KPMG har gett Front Advokater i uppdrag att kvalitetssäkra de juridiska bedömningarna i KPMG:s "Rapportutkast 170308" ("Rapportutkastet").<sup>1</sup>

### 1.2 Rapportutkastet

1.3 Nedan återges för vår bedömning relevanta avsnitt i Rapportutkastet.

#### *"Sammanfattning*

*På uppdrag av de förtroendevalda revisorerna i landstinget Dalarna har vi granskat landstingsstyrelsens efterlevnad av den budget fullmäktige fastställt för 2016.*

*Vi har i vår granskning funnit att hälso- och sjukvården styrts efter en budget som ger 130 mkr sämre resultat än den av fullmäktige fastställda. Beslutet att styra efter en annan budget har så vitt*

---

<sup>1</sup> Front Advokater har ej granskat sakuppgifter/fakta. Front Advokater har utgått från KPMG:s uppgifter i Rapportutkastet.

## FRONT ADVOKATER

*vi kunnat finna inte protokollförts av landstingsstyrelsen och inte kommunicerats till landstingsfullmäktige.*

*Enligt Kommunallagen 6 kap 4§ 3p åligger det styrelsen särskilt att verkställa fullmäktiges beslut. Vår slutsats är att landstingsstyrelsen genom sitt agerande visat ohörsamhet mot fullmäktiges beslut.”*

### **”Bakgrund**

*I samband med granskningen av landstinget Dalarnas delårsrapport uppmärksammades en diskrepans mellan den av fullmäktige fastställda budgeten för år 2016 och den budget som landstingsstyrelsen tilldelat sina verksamheter inom hälso- och sjukvården. I vår granskningsrapport uttrycktes detta på följande sätt ”Den fastställda budgeten för helåret 2016 är ett överskott på 117 mkr. Den budget som lagts in i ekonomisystemet Raindance visar ett underskott på -21 mkr. Den budget som verksamheterna styrs mot är därmed en annan budget än den fullmäktige fastställt”. I delårsrapporten redovisades avvikelserna i verksamhetsbilagen i förhållande till den budget som lagts in i Raindance och inte till av fullmäktige antagen budget.*

*Genom att diskrepansen mellan anvisad budget och därefter använd budget uppgår till 137 miljoner kronor, vilket inte är ett oväsentligt belopp, har revisorerna i sin risk- och väsentlighetsanalys bedömt att en granskning ska ske av landstingsstyrelsens budgetstyrning.*

*Granskningen och rapporten har riktats mot den del av budgetskillnaden som avser hälso- och sjukvården, 130 mkr.”*

### **”Sakförhållandena**

*Landstingsstyrelsen (LS) har i yttrande till revisorerna 2016-12-12 angående rapport över granskning av delårsrapport bekräftat att den budget som under 2016 använts för styrning och uppföljning på verksamhetsnivå hade en underfinansiering med 130 mkr. Sakförhållandet är därmed klarlagt.”*

## FRONT ADVOKATER

### **”Motiv**

*”Det motiv som LS åberopat i sitt yttrande är att LS velat ge hälso- och sjukvården en budget på verksamhetsnivå som ansågs vara relevant i förhållande till fattade beslut. LS anser att de dubbla budgetarna gett en transparent redogörelse för en ingående obalans och tydliggjort återstående sparbetning under pågående budgetår.”*

### **”Landstingsstyrelsens beslut och åtgärder under 2016**

*LS fattade 2016-02-15 beslut om budget för sina verksamheter inkl hälso- och sjukvården. Budgetbeslutet följde landstingsfullmäktiges beslut från november 2015. Någon utökning av hälso- och sjukvårdens ram gjordes inte. I handlingarna till beslutet skrivs att budgeten förutsätter att sparpaket genomförs med positiva ekonomiska effekter motsvarande ca 370 mkr under 2016.*

*I handlingarna till beslutet skrivs också att ”Handlingsplanens genomförande kommer att följas upp på budgetberedningens och landstingsstyrelsens månadsavstämningar”.*

### **Våra kommentarer**

*I den budget LS fastställde hade således beaktats beslutade sparåtgärder. Något krav på ytterligare besparingar för att uppnå budgeten framgår inte av handlingarna till beslutet.*

*När det gäller uppföljning av månadsavstämningar konstaterar vi att LS sammanträdde 11 april och 30 maj. Någon uppföljning av månadsavstämningar återfinns inte i protokollen.*

*Därefter sammanträdde LS den 12 september och behandlade då delårsbokslutet per 30 juni. Där redovisas i huvuddokumentet en budgetavvikelse för hälso- och sjukvården i förhållande till fullmäktiges budget. I bilaga redovisas avstämning mot den 130 mkr sämre budgeten för hälso- och sjukvården, uppdelad på divisioner. Någon förklaring till de olika budgetarna ges inte.*

*Från LS sammanträde 7 november finns inte någon uppföljning av månadsavstämning i protokollet.*

## FRONT ADVOKATER

*Budgetberedningen sammanträdde den 29 mars, 29 augusti och 24 oktober. Inte i något protokoll återfinns någon uppföljning av månadsavstämningar.*

*Sammanfattningsvis har vi inte i LS protokoll återfunnit något beslut om att styra hälso- och sjukvården utifrån en annan budget än den av fullmäktige beslutade. Vi har heller inte återfunnit några beslut om ytterligare sparåtgärder. Vidare har vi inte i något protokoll för LS eller budgetberedningen återfunnit någon månatlig avstämning av utfall mot budget.*

*Ändå bekräftar LS i svar till revisorerna att en annan budget än fullmäktiges använts gentemot verksamheterna. Vem som fattat beslutet att styra utifrån denna andra budget och när beslutet togs har vi inte kunnat utröna, trots upprepade förfrågningar.*

*Utifrån de protokoll vi läst kan vi inte se hur någon utanför en trängre krets skulle ha kunnat förstå att dubbla budgetar använts.”*

### ***”Budgeten som styrmedel under 2016***

*LS uppger i sitt yttrande till revisorerna att all uppföljning under året skett mot fullmäktiges budget.*

*Styrningen i verksamheterna har skett utifrån en annan budget och den budgeten har lagts in i ekonomisystemet i januari 2016, enligt vad vi kunnat utröna. Den budgeten är 130 mkr sämre än den av fullmäktige beslutade och är inlagd på konto/kontogruppernivå och på de resultatenheter som används på olika nivåer.*

*Sparåtgärder har inte vidtagits utöver det sparpaket som fullmäktiges budget byggde på. Inga ytterligare sparåtgärder har heller lagts in i ekonomisystemet.*

*Den sämre budgeten hade således lagts in i ekonomisystemet vid tidpunkten för LS budgetbeslut och ändrades inte av det beslutet.”*

## FRONT ADVOKATER

### ***”Kommunalrättsligt perspektiv***

*Det är fullmäktige som fastställer budget med stöd av kommunallagens (KL) 8 kap, 8 §. I samma kapitel 6-7 § anges att det är styrelsen som upprättar förslag till budget.*

*Vad gäller frågan om det brustit i beredningen av budgeten har vi inte haft möjlighet att inom ramen för denna granskning analysera detaljerna bakom budgeten. Enligt KL ska budgeten fastställas senast i november året innan budgetåret. Den budget som hälso- och sjukvården styrt efter lades in i januari 2016, således relativt kort tid efter det att fullmäktige fattade sitt budgetbeslut 23-24 november 2015. Vid samma fullmäktigemöte beslutades om ett antal sparåtgärder. Kunskapen om den ekonomiska verkligheten för 2016 torde ha funnits även i november 2015. Det fanns då en officiell delårsrapport framme med prognoser för helåret 2015. I den ansträngda ekonomi landstinget levit i många år borde månatliga resultatuppföljningar till och med november 2015 ge samma bild av ekonomin som den man ansåg sig ha i januari 2016. Det har inte för oss uppgivits att någonting hänt däremellan, inom eller utanför landstinget, som påverkat ekonomin.*

*Det finns inte någonting i underlagen till fullmäktiges budgetbeslut som visar att ett realistiskt sparbetning ger ett 137 mkr sämre resultat än det resultat fullmäktige beslutade om, på landstingsstyrelsens förslag.*

*En förklaring till skillnad i syn på realistiskt utfall mellan november 2015 och januari 2016 skulle kunna vara en felräkning. En annan skulle kunna vara att man i november 2015 inte fullt ut kunnat räkna igenom möjliga effekter av sparförslag.*

*Om förhållandet skulle vara så att fullmäktiges budget var realistisk i november 2015 men inte i februari 2016 anser vi att LS omedelbart borde ha kommunicerat differensen på 130 mkr till fullmäktige. Enligt KL 6 kap 4§ 3p åligger det styrelsen särskilt att verkställa fullmäktiges beslut. Budgeten är ett sådant beslut. Det är enligt vår bedömning inte förenligt med fullmäktiges budgetbeslut att fastställa en budget som är 130 mkr sämre för hälso- och sjukvården, vars politiska ansvar ligger hos landstingsstyrelsen.”*

## FRONT ADVOKATER

### ***”Revisionella bedömningar***

*Enligt KL 6 kap 4 § 3p åligger det styrelsen särskilt att verkställa fullmäktiges beslut. Så har inte skett vad gäller av fullmäktige beslutad budget för 2016. Styrelsen har styrt hälso- och sjukvården utifrån en annan budget, som ger ett 130 mkr sämre resultat. Beslutet har inte underställts fullmäktige för prövning.*

*De förtroendevalda revisorernas uppdrag är att på fullmäktiges uppdrag granska ansvarstagandet hos ledamöterna i styrelser och nämnder.*

*Sveriges Kommuner och Landsting, SKL, lyfter i skriften God revisionsred i kommunal verksamhet från 2014 fram åtta olika grunder för revisorerna att rikta anmärkning eller avstyrka ansvarsfrihet. En av de grunderna är ”Bristande måluppfyllelse, ohörsamhet till mål och riktlinjer fastlagda av fullmäktige eller i föreskrifter”. Som exempel nämns ”inte vidta adekvata och tillräckligt effektiva åtgärder för att t ex följa budgetramen...”.*

*Det är vår bedömning att landstingsstyrelsen genom sitt agerande rörande budgeten för 2016, och oavsett motiv, visat ohörsamhet mot fullmäktiges beslut.”*

## **2 GÄLLANDE RÄTT**

### **2.1 Kommunallagen (1991:900) (”KL”)**

#### **Fullmäktige och landstingsstyrelsen; uppgifter m.m.**

- 2.2 Fullmäktige är den beslutande församlingen i varje landsting (3 kap. 1 § KL). Enligt 3 kap. 2 § KL åligger det fullmäktige att tillsätta en landstingsstyrelse (hädanefter ”landstingsstyrelse” eller ”styrelse”). Utöver landstingsstyrelsen har fullmäktige möjlighet att tillsätta de övriga nämnder som behövs för att fullgöra landstingets uppgifter. Sedan KL infördes har landstingen en stor frihet att organisera sin verksamhet

## FRONT ADVOKATER

på det sätt som anses mest lämpligt.<sup>2</sup>

- 2.3 Enligt 3 kap. 9 § KL har fullmäktige exklusiv beslutanderätt i vissa ärenden, bland annat avseende mål och riktlinjer för verksamheten, budget samt ansvarsfrihet. Grundtanken inom kommunalrätten är att samma befogenheter inte ska utövas av både fullmäktige och nämnder. Nämnderna ansvarar för förvaltning och verkställighet medan fullmäktige utövar beslutanderätten.<sup>3</sup>
- 2.4 Av 3 kap. 14 § KL följer att nämnderna har att bereda fullmäktiges ärenden och ansvarar för att fullmäktiges beslut verkställs. I detta ansvar ligger att lojalt verkställa de beslut som fullmäktige fattat.
- 2.5 Näst efter fullmäktige har styrelsen den starkaste ställningen i den kommunala organisationen. Landstingsstyrelsens huvuduppgifter framgår av 6 kap. 1-4 §§ KL. Det åligger landstingsstyrelsen bland annat att leda och samordna förvaltningen, att ha uppsikt över övriga nämnders verksamhet samt att ha uppsikt över de landstingsägda bolagen. Vidare framgår av 6 kap. 4 § KL att det åligger styrelsen särskilt att bereda eller yttra sig i ärenden som ska handläggas av fullmäktige med de begränsningar som framgår av 5 kap. 29-32 §§ KL, att ha hand om den ekonomiska förvaltningen, att verkställa fullmäktiges beslut (p.3), och i övrigt fullgöra de uppdrag som fullmäktige har lämnat över till styrelsen. I 6 kap. 4 § KL stadgas således att styrelsen normalt är obligatorisk beredningsinstans enligt 5 kap. 28 § KL.
- 2.6 I 6 kap. 7 § KL anges att en nämnd inom sitt område ska se till att verksamheten bedrivs i enlighet med de mål och riktlinjer som fullmäktige har bestämt samt de föreskrifter som gäller för verksamheten. Nämnden ska också se till att den interna kontrollen är tillräcklig samt att verksamheten bedrivs på ett i övrigt tillfredsställande sätt.<sup>4</sup>

---

<sup>2</sup> Dalman m.fl.; *Kommunallagen – med kommentarer och praxis*, SKL Kommentus Media, femte upplagan (2011), s. 198-199.

<sup>3</sup> Dalman m.fl., s. 190.

<sup>4</sup> Observera även att KL uttryckligen anger att den interna kontrollen utgör ett av ansvarsområdena för en nämnd. Detta är ett stadgande som är av stor vikt ur revisionell synpunkt. Ibland förekommer

## FRONT ADVOKATER

- 2.7 Formellt finns enligt KL ingen begränsning av nämndens ansvar för den interna kontrollen. Alla eventuella brister i den interna kontrollen är nämndens ansvar. Nämndens mest grundläggande utgångspunkt handlar om att säkerställa att det uppdrag och de mål som nämnden fått från landstingsfullmäktige uppnås och att verksamheten bedrivs på ett ändamålsenligt sätt. Den interna kontrollen syftar till att hantera risker som kan medföra att nämndens mål inte uppnås eller som förhindrar eller försvårar en ändamålsenlig verksamhet.
- 2.8 Vad som ovan anförts innebär att den interna kontrollen är starkt förbunden med nämndens grundläggande uppdrag, det vill säga att i rimlig grad säkerställa en ändamålsenlig verksamhet och att verksamhetens mål kan uppnås. Därför bör den interna kontrollen ses som en del av verksamhetsstyrningen.

### **Om den kommunala budgeten och budgetprocessen**

- 2.9 Enligt 8 kap. 1 § ska kommuner och landsting ska ha en god ekonomisk hushållning i sin verksamhet och i sådan verksamhet som bedrivs genom andra juridiska personer. Fullmäktige ska besluta om riktlinjer för god ekonomisk hushållning för kommunen eller landstinget.
- 2.10 Av 8 kap. 4 § KL framgår att kommuner och landsting varje år ska upprätta en budget för nästa kalenderår (budgetår). Budgeten ska upprättas så att intäkterna överstiger kostnaderna.
- 2.11 Vidare framgår av 8 kap. 5 § att budgeten ska innehålla en plan för verksamheten och ekonomin under budgetåret. Av nyss nämnda bestämmelse framgår även att budgeten också ska innehålla en plan för ekonomin för en period av tre år.

---

missuppfattningen att revisorerna ansvarar för den interna kontrollen, men så är alltså inte fallet. Däremot granskar och bedömer revisorerna nämndernas interna kontroll ur ett risk – och väsentlighetsperspektiv.



## FRONT ADVOKATER

- 2.12 Av 8 kap. 5 § andra stycket KL framgår även att för verksamheten ska anges mål och riktlinjer som är av betydelse för en god ekonomisk hushållning. Det anges vidare att för ekonomin ska anges finansiella mål som är av betydelse för en god ekonomisk hushållning. Vad gäller mål och riktlinjer anges i förarbetena att det är viktigt att de uttrycker realism och handlingsberedskap samt att de kontinuerligt utvärderas och omprövas (se prop. 2003/04:105 s. 11 f.) Det har inte bedömts meningsfullt att närmare reglera omfattning och innehåll i mål och riktlinjer och inte heller vilka områden av den kommunala verksamheten som ska omfattas. Kommuner och landsting måste för att kunna styra verksamheten säkerställa processer av betydelse för förutsättningarna att bedriva dessa kostnadseffektivt och ändamålsenligt.
- 2.13 Beträffande budgetprocessen framgår av 8 kap. 6 § KL att huvudregeln är att förslag till budget ska upprättas av styrelsen före oktober månads utgång. Av 8 kap. 7 § KL framgår att styrelsen bestämmer när övriga nämnder senast ska lämna in sina särskilda budgetförslag till styrelsen, och av 8 kap. 8 § KL framgår att huvudregeln är att budgeten fastställs av fullmäktige före november månads utgång. Undantag från nyss nämnda bestämmelse återfinns i 8 kap. 9 § KL av vilket det framgår att budgeten, med undantag för bl.a. skattesatsen, kan fastställas senare, dock före utgången av december månad, om det finns särskilda skäl för det.

### 3 BEDÖMNING

- 3.1 Enligt KPMG har landstingsstyrelsen i Landstinget Dalarna ansvarat för driften av landstingets hälso- och sjukvård under 2016. Under 2016 har det således inte funnits någon särskilt inrättad hälso- och sjukvårdsnämnd med ansvar för driften av hälso- och sjukvården i landstinget. En sådan hälso- och sjukvårdsnämnd har dock inrättats från och med den 1 januari 2017.
- 3.2 Enligt 3 kap. 9 § KL har landstingsfullmäktige exklusiv beslutanderätt i vissa ärenden, bland annat avseende mål och riktlinjer för verksamheten och budget. Av 8 kap. 4 § KL framgår att kommuner och landsting varje år ska upprätta en budget för nästa

## FRONT ADVOKATER

kalenderår (budgetår). Budgeten ska upprättas så att intäkterna överstiger kostnaderna.

- 3.3 Beträffande budgetprocessen framgår av 8 kap. 6 § KL att förslag till budget ska upprättas av styrelsen före oktober månads utgång och av 8 kap. 8 § KL framgår att huvudregeln är att budgeten fastställs av fullmäktige före november månads utgång.
- 3.4 Av Rapportutkastet framgår att Landstingsfullmäktige i Landstinget Dalarna beslutade om landstingets budget den 23-24 november 2015. Budgeten för år 2016 fastställdes till ett överskott på 117 milj kr.
- 3.5 Av 3 kap. 14 § KL följer att nämnderna har att bereda fullmäktiges ärenden och ansvarar för att fullmäktiges beslut verkställs. I detta ansvar ligger att lojalt verkställa de beslut som fullmäktige fattat. Enligt 6 kap. 4 § KL framgår att det åligger styrelsen särskilt att bland annat ha hand om den ekonomiska förvaltningen (p.2) och att verkställa fullmäktiges beslut (p.3). Av 6 kap. 7 § KL följer vidare att en nämnd inom sitt område ska se till att verksamheten bedrivs i enlighet med de mål och riktlinjer som fullmäktige har bestämt samt de föreskrifter som gäller för verksamheten. Nämnderna ska också se till att den interna kontrollen är tillräcklig samt att verksamheten bedrivs på ett i övrigt tillfredsställande sätt.
- 3.6 Den 15 februari 2016 fattade landstingsstyrelsen beslut om budget för sina verksamheter inklusive hälso- och sjukvården. Budgetbeslutet var i enlighet med landstingsfullmäktiges beslut den 23-24 november 2015.
- 3.7 Av Rapportutkastet framgår att KPMG, vid granskningen av Landstinget i Dalarnas delårsrapport, uppmärksammade en diskrepans mellan den av fullmäktige fastställda budgeten för 2016 och den budget som landstingsstyrelsen rent faktiskt tilldelat sina verksamheter inom hälso- och sjukvården. Landstingsstyrelsen har i yttrande till revisorerna bekräftat att den budget som under 2016 använts för styrning och uppföljning på verksamhetsnivå haft en underfinansiering med 130 milj kr. I samma yttrande har landstingsstyrelsen angett att landstingsstyrelsen velat ge hälso- och sjukvården en budget på verksamhetsnivå som ansågs vara relevant i förhållande till

## FRONT ADVOKATER

fattade beslut. I Rapportutkastet konstaterar KPMG att styrningen i landstingsstyrelsens verksamheter har skett utifrån en annan budget som är 130 milj kr ”sämre” än den av fullmäktige beslutade. Denna budget har lagts in i ekonomisystemet i januari 2016 på konto/kontogruppernivå och på de resultatenheter som används på olika nivåer.

- 3.8 Utifrån ovan redovisade konstateranden i Rapportutkastet är det enligt vår bedömning tydligt att landstingsstyrelsen, genom att styra verksamheterna utifrån en annan budget än den som beslutats av fullmäktige, inte har fullgjort sitt ansvar att verkställa fullmäktiges beslut i enlighet med 3 kap. 14 och 6 kap. 4 p.3 §§ KL.
- 3.9 Samtidigt innebär det ovan anförda att landstingsstyrelsen inte har sett till att verksamheten bedrivits i enlighet med de mål och riktlinjer som fullmäktige har bestämt (6 kap. 7 § KL). Som framgår av Rapportutkastet synes landstingsstyrelsen heller inte på något sätt ha vidtagit några åtgärder för att följa den budget som beslutats av fullmäktige eller redovisat sin situation till fullmäktige. Det är endast fullmäktige som kan ändra i fullmäktiges budgetbeslut.
- 3.10 Sammantaget innebär vår bedömning att vi även instämmer i KPMG:s revisionella bedömningar.
-