

Uppföljande granskning av kommunstyrelsens ekonomistyrning

Tierps kommun

Februari 2021

Fredrik Birkeland

Per Larson

Carin Hultgren, certifierad kommunal revisor



Innehållsförteckning

1.	Inledning	4
1.1.	Bakgrund	4
1.2.	Syfte och revisionsfrågor	5
1.3.	Revisionskriterier	5
1.4.	Avgränsning och metod	5
1.5.	Tierps kommuns organisation	6
2.	Iakttagelser och bedömningar	7
2.1.	Åtgärder utifrån tidigare lämnade rekommendationer	7
2.2.	Delegationsordningen i ekonomistyrningsprocessen	9
2.3.	Återrapportering till kommunstyrelsen av lämnade uppdrag	11
2.4.	Omställningskostnader och synnerliga skäl	13
3.	Revisionell bedömning och rekommendationer	18
3.1.	Sammanfattande bedömning	18
3.2.	Bedömningar mot revisionsfrågor	18
3.3.	Rekommendationer	20

Sammanfattning

På uppdrag av de förtroendevalda revisorerna i Tierps kommun har PwC genomfört en uppföljande granskning av kommunstyrelsens ekonomistyrning. Granskningens syfte har varit att besvara huruvida kommunstyrelsen har en tillräckligt väl fungerande ekonomistyrning. Inom ramen för granskningen har vi även gjort en kartläggning över motiven och argumenten till att synnerliga skäl åberopas för att inte återställa tidigare underskott enligt balanskravets bestämmelser inför bokslutet 2020.

Den sammanfattande bedömning efter genomförd granskning är att kommunstyrelsen inte har en tillräckligt väl fungerande ekonomistyrning, vilket är en oförändrad bedömning jämfört med motsvarande granskning avseende revisionsår 2019. Vi ser dock att det vidtagits åtgärder och att det finns pågående arbeten i syfte att stärka ekonomistyrningen och hantera de brister som framkommit i tidigare granskning.

Bedömningen baseras på följande huvudsakliga iakttagelser:

- Vi ser att kommunstyrelsen har vidtagit åtgärder kring samtliga lämnade rekommendationer och att vissa åtgärder är genomförda. Vi ser dock att flera av åtgärderna är pågående och ännu inte åtgärdade. Bland annat pågår en översyn och revidering av ekonomiska styrregler och styrdokument, som beräknas vara klar under år 2021. Vidare ser vi att ekonomifunktionen har omorganiserats och att det har pågått ett arbete med att stärka prognosarbetet och stödet till verksamhetscheferna genom nya arbetsätt. Det har hållits en ekonomiutbildning för samtliga chefer i kommunen och tryggheten i lämnade prognoser upplevs ha ökat hos kommunledningen.
- Vad gäller ägarförhållandet mellan kommunen och Tierps kommunfastigheter AB ser vi att det har genomförts två utredningar och att dessa ska presenteras för fullmäktige och diskuteras genom en workshop, med målet att fatta ett nytt beslut om vilken väg kommunen ska ta. Vi ser att det pågår en genomlysning av Gata & park liksom ett arbete med att upprätta hyresavtal och gränsdragningslistor mellan kommunen, främst kultur- och fritid, och Tierps kommunfastigheter AB.
- Vad vi kan se följs delegationsordningen i ekonomistyrningsprocessen. Vi ser att kommunstyrelsen i december 2020 beslutade om en skärpning av delegationsordningen gällande anställning. Den reviderade delegationsordningen anger att anställning är delegerat till personalansvariga chefer efter godkännande av närmast överordnad chef. Enligt intervju syftar revideringen till att minska risken för budgetunderskott i enskilda verksamheter till följd av rekryteringar på enhetsnivå.
- Enligt kommunallagen 6 kap 38 § framgår att beslutanderätten inte får delegeras när det gäller ärenden som avser verksamhetens mål, inriktning, omfattning eller kvalitet. Då verksamheterna ligger under kommunstyrelsen och inte någon nämnd är det kommunstyrelsen som ska se till att den interna kontrollen är tillräcklig och att verksamheten bedrivs på ett i övrigt tillfredsställande sätt. Vi menar att beslut om åtgärder för att nå en ekonomi i balans inte är möjlig för kommunstyrelsen, som ansvarig för verksamheterna, att delegera då det avser verksamhetens inriktning och omfattning. Det är därför viktigt att det av protokollen från kommunstyrelsens sammanträde tydligt framgår vilka åtgärder som kommunstyrelsen beslutar om. Vi kan se att kommunstyrelsen under år 2020 tagit beslut om att hantera vissa kostnader som omställningskostnader samt gett utskotten olika uppdrag, så som uppdrag till Barn och ungdom att redogöra för de placeringar som gjorts på SiS-institutioner.

- Vad gäller uppsiktsplikt och uppföljning av åtgärds- och handlingsplaner har vi noterat att verksamheter med budgetavvikelse bjuds in till kommunstyrelsen och/eller kommunstyrelsens arbetsutskott för att presentera genomförda och/eller planerade åtgärder för att nå en budget i balans. Protokollgranskningen visar dock på att det är svårt att se vilka åtgärder som kommunstyrelsen vidtagit, eller vilken information som kommer kommunstyrelsen tillhanda. Vi anser även att kommunstyrelsen framgent kan ta en mer aktiv roll i sin uppsiktsplikt, exempelvis genom att noggrant granska de åtgärds- och handlingsplaner som inkommer till styrelsen för att tillse att de aktiviteter som finns listade är tidsatta, konkreta samt innehåller en konsekvensbeskrivning som möjliggör att åtgärds- och handlingsplanen enklare kan utvärderas samt att en bedömning görs ifall de är tillräckliga. Nuvarande åtgärdsplaner är på enhetsnivå, snarare än en strukturell analys av verksamheternas kostnadsnivå. Vi föreslår att kommunstyrelsen bör fokusera på strukturella åtgärder vid prognostiserade budgetunderskott.

Vad gäller motiven och argumenten till att synnerliga skäl planeras att åberopas för att inte återställa tidigare underskott enligt balanskravets bestämmelser inför bokslutet 2020 har vi följande kommentarer:

- Att förutsättningar och bedömningar för kommunal verksamhet förändras över tid är inget onormalt och det sker regelbundet övertid. Kostnaderna för detta är att betrakta som normala verksamhetskostnader och i vissa fall jämförelsestörande poster. Detta kan medföra att underskott redovisas för kommunen som då skall återställas. Att inte återställa en minskning av kommunens egna kapital skall endast ske i mycket särskilda undantagsfall (synnerliga fall), tex vid genomgripande omställningar av verksamheten normalt påkallade av yttre omständigheter över vilka kommunen inte kan råda. Bristande planering, ofördelaktiga avtal mm över vilka kommunen haft ett väsentligt inflytande utgör inte sådana omständigheter som medger underlåtenhet att återställa det egna kapitalet. Vår bedömning över vilka poster som inte behöver återställas skall förstås i detta sammanhang, dvs att det handlar om yttre händelser över vilka kommunen väsentligen inte kunnat råda.
- Vi noterar att kommunstyrelsen beslutat att se ca 39,8 mnkr som omställningskostnad. Vi vill dock lyfta fram att det är kommunfullmäktige som beslutar om att en reglering av ett negativt balanskravsresultat inte ska göras om det finns synnerliga skäl (KL 13 kap 11 §).

Rekommendationer

Utifrån genomförd granskning lämnar vi följande rekommendationer till kommunstyrelsen:

- Säkerställ att påbörjade åtgärder fullföljs utifrån tidigare lämnade rekommendationer.
- Ta en mer aktiv roll i sin uppsiktsplikt, exempelvis genom att noggrant granska de åtgärds- och handlingsplaner som inkommer till styrelsen för att tillse att de aktiviteter som finns listade är tidsatta, konkreta samt innehåller en konsekvensbeskrivning som möjliggör att åtgärds- och handlingsplanen enklare kan utvärderas samt att en bedömning görs ifall de är tillräckliga.
- Rikta fokus mot strukturella åtgärder på verksamhets- och delverksamhetsnivå vid upprättande av åtgärdsplaner.
 - Exempelvis kan kommunstyrelsen utgå från respektive verksamhets nettokostnadsavvikelse (e.g. IFO där kommunen år 2019 låg 27 procent över förväntad kostnadsnivå) och genomföra riktade analyser mot delverksamheter (e.g. barn- och ungdomsvård där nettokostnaden ökade med 25 procent mellan 2017 och 2019, och där kommunen har 33 procent högre nettokostnad än strukturellt liknande kommuner vilket främst förklaras av kostnadsläget inom HVB-hem som ligger 73 procent över strukturellt liknande kommuner). Kommunstyrelsen kan på så sätt genomföra riktade åtgärder för att nå en ekonomi i balans, både på kort och lång sikt.

1. Inledning

1.1. Bakgrund

Kommunstyrelsen ska enligt kommunallagen ha uppsikt över nämnder, kommunala bolag och kommunalförbund som kommunen är medlem i. Uppsikten utgör förutsättning för att styrelsen ska kunna leda och samordna kommunens angelägenheter, och i det fall detta inte fungerar tillse att frågan förs upp till behandling av kommunfullmäktige. Kommunstyrelsen ska vidare övervaka den ekonomiska förvaltningen, att verksamheten bedrivs i enlighet med de mål och riktlinjer som fullmäktige har bestämt, att lagar och förordningar följs samt att medlen används på ett ändamålsenligt sätt.

På uppdrag av de förtroendevalda revisorerna i Tierps kommun genomförde PwC under revisionsår 2019 en granskning av kommunstyrelsens ekonomistyrning. Granskningens syfte var att besvara huruvida kommunstyrelsen har en tillräckligt väl fungerande ekonomistyrning. Den sammanfattande bedömningen var att kommunstyrelsen inte hade en tillräckligt väl fungerande ekonomistyrning.

Bland annat noterades ett behov av att göra en översyn av de ekonomiska styrreglerna och övriga styrdokument kopplade till ekonomistyrningen samt säkerställa att dessa är kända i verksamheten och efterlevs. Vidare noterades ett behov av att stärka prognosarbetet för att öka prognossäkerheten, men även ett behov av att stärka rutinerna och arbetet med periodisering av intäkter- och kostnader under året för att löpande få en så rättvisande bild som möjligt. I granskningen uppmärksammades även att det kopplat till ekonomistyrningen fanns en otydlighet kring nuvarande hyresavtalskonstruktion och ägandeförhållande av verksamhetsfastigheter mellan kommunen och Tierps kommunfastigheter AB. Vidare identifierades ett behov av ett ökat koncepttänk, särskilt avseende prioriteringen av investeringar.

Slutligen ansåg vi att kommunstyrelsen framgent bör ta en mer aktiv roll i sin uppsiktsplikt. I granskningen noterades att kommunstyrelsen i juni 2019 valde att lägga återrapporteringen från kommundirektören avseende uppdraget att redovisa vidtagna och planerade åtgärder samt förslag på eventuella ombudgeteringar till handlingarna, istället för att ta ett aktivt beslut i frågan. Enligt kommunallagen 6 kap 38 § framgår att beslutanderätten inte får delegeras när det gäller ärenden som avser verksamhetens mål, inriktning, omfattning eller kvalitet.

Utifrån genomförd granskning lämnades följande rekommendationer till kommunstyrelsen:

- Genomför en översyn av de ekonomiska styrreglerna och övriga styrdokument med koppling till ekonomistyrningen för att säkerställa att de är lierade med varandra och grundar sig på kommunens nya styrmodell med målstyrning som grund.
- Stärk prognosarbetet och rutinerna för periodisering av intäkter och kostnader under året för att säkerställa en god prognossäkerhet.
- Utred och klargör ägarförhållandet av verksamhetsfastigheterna mellan kommunen och Tierps kommunfastigheter AB samt undersök möjligheterna att tydliggöra hyresavtalen och de gränssnittslistor som ligger till grund för fördelning av kostnadsansvar gällande reparations- och underhållsåtgärder.
- Inta en än mer aktiv roll vad gäller uppsiktsplikten genom att granska, bedöma och besluta om åtgärds- och handlingsplaner samt följa upp att dessa ger önskad effekt.

Mot ovanstående bakgrund och utifrån en bedömning av väsentlighet och risk har en uppföljande granskning av ekonomistyrningen prioriterats inom ramen för 2020 års revisionsplan.

1.2. Syfte och revisionsfrågor

Syftet med granskningen är att bedöma om kommunstyrelsen har en tillräckligt väl fungerande ekonomistyrning. Följande revisionsfrågor ska besvaras inom ramen för granskningen:

- Har tillräckliga åtgärder vidtagits utifrån tidigare lämnade rekommendationer?
- Följs delegationsordningen i ekonomistyrningsprocessen?
- Sker en tillräcklig återrapportering av de uppdrag som kommunstyrelsen lämnar till tjänstepersoner i kommunen?

I delårsrapporten 2020 noteras att kommunen avser att åberopa synnerliga skäl för att återställa tidigare års underskott. I granskningen ingår att göra en kartläggning över motiven och argumenten till att synnerliga skäl åberopas för att inte återställa tidigare underskott enligt balanskravets bestämmelser samt göra en övergripande bedömning av dessa synnerliga skäl utifrån gällande regelverk.

1.3. Revisionskriterier

Revisionskriterier som granskningen utgår ifrån är följande:

- Kommunallagen (ffa 6 kap 6 § och 11 kap)
- Kommuninterna styrdokument
- Tidigare granskningsrapport "Granskning av kommunstyrelsens ekonomistyrning" (februari 2020).

1.4. Avgränsning och metod

Granskningsobjekt är kommunstyrelsen. Granskningen genomförs med hjälp av dokumentstudier, protokollgranskning för år 2020 för kommunstyrelsen och fullmäktige samt intervjuer. Intervjuerna har genomförts med kommunstyrelsens ordförande, kommundirektör och ekonomichef. De intervjuade har haft möjlighet att sakgranska innehållet i rapporten.

Följande dokument har vi tagit del av inom ramen för granskningen:

- Delegationsordning (senast reviderad av kommunstyrelsen i december 2020, gäller från och med 7 december 2020)
- Delårsrapport per 2020-08-31
- Plan för Tierps kommuns ekonomi och verksamhet 2020 – 2022 (budgetdokument)
- Plan för Tierps kommuns ekonomi och verksamhet 2021 – 2023 (budgetdokument med ägardirektiv)
- Utredning ägarförhållande mellan Tierps kommun och Tierps kommunfastigheter AB:
 - "Tierps kommun – Översyn av fastighetshantering"
 - "PM Omstrukturering fastighetsbestånd, Tierp, 2020-06-01"
- Genomlysning placeringar – Särskilt ungdomshem 2020
- Protokoll från kommunstyrelsen 2020 inklusive tjänsteutlåtande/rapporter/underlag som redovisats vid kommunstyrelsen eller kommunstyrelsens arbetsutskott 2020.
- Kommunanalys Tierps kommun – Kommuninvest (201028)

Vad gäller omställningskostnader (avsnitt 2.4.) har vi undersökt motiven och argumenten till omställningskostnaderna utifrån perspektivet god ekonomisk hushållning. Vi har däremot inte verifierat underliggande belopp/siffror mot hyresavtal eller liknande.

1.5. Tierps kommuns organisation

Tierps kommun visas av organisationskissen nedan. Utöver lönenämnd, jävsnämnd, valnämnd, krisledningsnämnd och IT-nämnd finns inga andra nämnder. Under kommunstyrelsen finns däremot fyra utskott:

- Kommunstyrelsens arbetsutskott (Ks Au)
- Samhällsbyggnadsutskottet
- Utskottet Barn och ungdom
- Utskottet Arbete och omsorg

Utskotten har genom en fastställd delegationsordning fått delegation från kommunstyrelsen att fatta vissa beslut. Arbetsutskottet består av fem ledamöter och fyra ersättare, de resterande utskotten består av fyra ledamöter och tre ersättare. Kommunstyrelsen utser ledamöter och ersättare i utskotten.

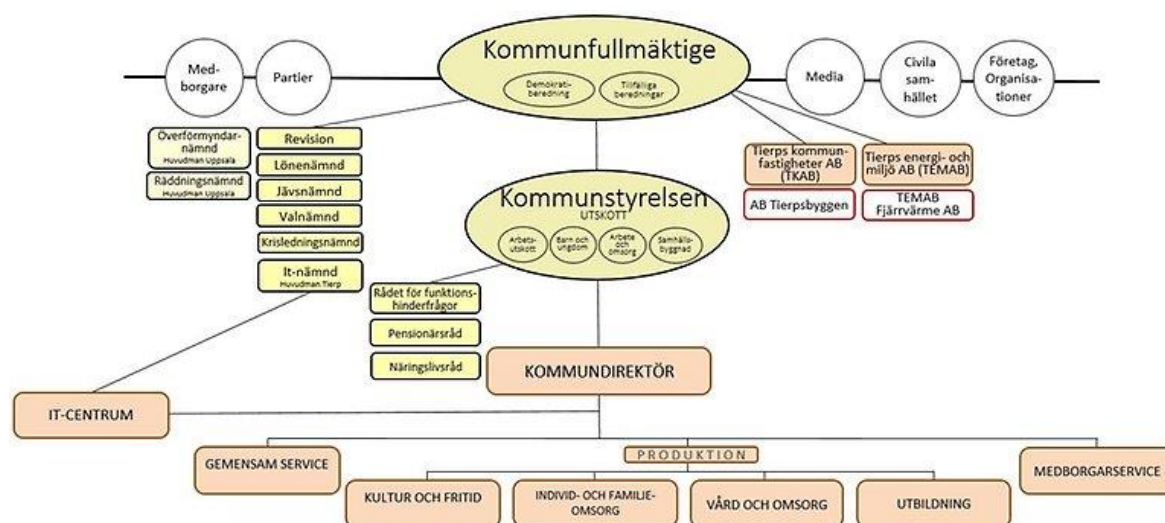
Kommunstyrelsens utskott är beredande organ för kommunstyrelsen och fattar beslut i frågor kring myndighetsutövning mot enskild person, samt lämnar yttranden utifrån respektive verksamhetsområde. Ansvarsområdena preciseras närmare i kommunstyrelsens delegationsordning.

Om en fråga berör fler än ett utskott, ska arbetsutskottet hantera ärendet. Ett eller flera utskott kan vara remissinstanser till kommunstyrelsen vid behov, men utskotten kan inte vara remissinstanser åt varandra.

Enligt kommunallagen 6 kap 1 § ska kommunstyrelsen leda och samordna förvaltningen av kommunens angelägenheter och ha uppsikt över övriga nämnders och eventuella gemensamma nämnders verksamhet. Vidare framgår i 6 kap 38 § att beslutanderätten inte får delegeras när det gäller ärenden som avser verksamhetens mål, inriktning, omfattning eller kvalitet. Då verksamheten ligger under kommunstyrelsen och inte någon nämnd är det kommunstyrelsen som ska se till att den interna kontrollen är tillräcklig och att verksamheten bedrivs på ett i övrigt tillfredsställande sätt.

Under kommundirektören finns IT-centrum, gemensam service, medborgarservice samt ett produktionsblock bestående av verksamhet för kultur och fritid, individ- och familjeomsorg, vård och omsorg samt utbildning.

Figur 1. Organisationskiss över Tierps kommunkoncern 2020



2. Iakttagelser och bedömningar

2.1. Åtgärder utifrån tidigare lämnade rekommendationer

2.1.1. Iakttagelser

I den tidigare granskningen av kommunstyrelsens ekonomistyrning (februari 2020) var den sammanfattande bedömningen är att kommunstyrelsen inte har en tillräckligt väl fungerande ekonomistyrning. Som ett led i granskningen lämnades följande rekommendationer till kommunstyrelsen:

- Genomför en översyn av de ekonomiska styrreglerna och övriga styrdokument med koppling till ekonomistyrningen för att säkerställa att de är lierade med varandra och grundar sig på kommunens nya styrmodell med målstyrning som grund.
- Stärk prognosarbetet och rutinerna för periodiseringar av intäkter och kostnader under året för att säkerställa en god prognossäkerhet.
- Utred och klargör ägarförhållandet av verksamhetsfastigheterna mellan kommunen och Tierps kommunfastigheter AB samt undersök möjligheterna att tydliggöra hyresavtalen och de gränssnittslistor som ligger till grund för fördelning av kostnadsansvar gällande reparations- och underhållsåtgärder.
- Inta en än mer aktiv roll vad gäller uppsiktsplikten genom att granska, bedöma och besluta om åtgärds- och handlingsplaner samt följa upp att dessa ger önskad effekt.

Nedan redogörs för de åtgärder som vidtagits utifrån de olika rekommendationerna.

Översyn av ekonomiska styrregler och övriga styrdokument

Enligt kommunstyrelsens svar till revisorerna på tidigare lämnade rekommendationer framhålls att en översyn av de ekonomiska styrreglerna och övriga styrdokument med koppling till ekonomistyrningen är påbörjad. Översynen kommer pågå under år 2020 och 2021. Därefter ska samtliga ekonomiska styrdokument vara uppdaterade och en komplettering med nya dokument kommer att ske i den mån det behövs enligt svaret. Vidare framgår att ägardirektören kommer ingå i översynen.

I intervjuer framkommer att arbetet är pågående. Arbetet leds av ekonomichef som tillsammans med ekonomifunktionen ser över de olika styrdokumenterna. Vid tidpunkten för intervjun finns utkast för reviderade ekonomiska styrregler framme, men det är än så länge ett arbetsmaterial som diskuteras inom ekonomifunktionen. Ambitionen är att de ekonomiska styrreglerna ska präglas av tillitsbaserad styrning. Vidare pågår arbete med bland annat investerings- och exploateringsriktlinjer. Vad gäller attestreglementet kan det behöva komma att revideras när kommunen under våren 2021 inför ett nytt inköpssystem (Visma Proceedo). Även finanspolicyn ska ses över. I dagsläget ser ekonomichef inte behov av några nya riktlinjer, utan i förstahand är arbetet inriktat på en översyn och revidering av befintliga styrregler och riktlinjer.

Det finns ingen detaljerad tidplan mer än att arbetet ska vara klart under år 2021. Enligt ekonomichef kommer sannolikt attestreglemente, ekonomiska styrregler samt investerings- och exploateringsriktlinjer kunna beslutas politiskt under våren 2021, medan finanspolicyn kommer kunna fastställas under hösten 2021. Kommunstyrelsens ordförande och kommundirektör känner till att arbetet pågår och kommer involveras i arbetet när utkasterna finns färdiga, genom en ordinarie beredningsprocessen.

Ekonomiska prognoser och rutiner för periodiseringar

Enligt kommunstyrelsens svar till revisorerna på tidigare lämnade rekommendationer framhålls att ekonomerna i kommunen i samband med arbetet med budget 2020 haft möten för att diskutera principer för periodisering och hur ekonomerna kan stödja verksamheterna i detta i samband med

budget och prognos. Vidare genomfördes en särskild utbildning för alla enhetschefer under november 2019 på ett chefsforum. Ekonomichefen höll i utbildningen.

Såväl kommundirektör, kommunstyrelsens ordförande och ekonomichef uppger att de känner sig tryggare i de prognoser som lämnats under år 2020, jämfört med tidigare år. Det upplevs finnas en högre grad av transparens i lämnade prognoser. Även om det fortfarande förekommer budget-/prognosavvikelser samt reviderade prognoser så beskrivs det i dessa fall finns en tydlig förklaring till varför avvikelserna uppstått.

Tabell 1. Prognosavvikelser 2020

	Årsbudget 2020	Årsprognos 2020 vid delårsbokslut augusti	Prognosavvikelse
<i>Kommunstyrelsen:</i>	-1 230 165	-1 306 566	-76 401
Gemensam service	-64 795	-102 272	-37 477*
Medborgarservice	-50 020	-53 669	-3 649
<i>Produktion:</i>	-1 115 350	-1 150 625	-35 275
Kultur och fritid	-77 608	-77 868	-260
Förskola	-139 673	-139 230	443
Grundskola	-269 827	-284 333	-14 506
Gymnasieskola	-119 081	-127 854	-8 773
Äldreomsorg	-268 468	-270 768	-2 300
Funktionshinderomsorg	-104 065	-100 165	3 900
Individ och familjeomsorg	-136 628	-150 407	-13 779

*Avser i huvudsak omställningskostnader, se mer i avsnitt 2.4.

Vad gäller periodiseringar upplevs även dessa ha blivit bättre, däremot lyfter IFO-verksamheten i delårsrapporten 2020 att "*problem med periodiseringar och sena fakturor gör att underskottet ökar mycket under sista tertialen*". Detta indikerar enligt vår mening ett behov av att fortsätta stärka arbetet med periodiseringar i organisationen.

I intervjuer framhålls att ekonomifunktionen har omorganiserats och att det nu finns en ekonomgrupp med en teamledare. De olika ekonomerna/controllers har sina respektive verksamheter som de ansvarar för. Det framkommer också att det anställts en ekonom/controller som börjar i februari 2021, denne person ska ha ett särskilt fokus på gymnasieskolan. Totalt består ekonomgruppen efter denna rekrytering av 6 personer totalt. Den nya ekonomgruppen uppges arbeta på ett annat sätt kopplat till prognoser, där de numera ger ett närmare stöd och är involverade i prognosarbetet tillsammans med verksamhetscheferna.

Ägarförhållandet mellan kommun och Tierps kommunfastigheter AB

Enligt kommunstyrelsens svar till revisorerna på tidigare lämnade rekommendationer framhålls att det i budget 2020 finns ett särskilt uppdrag till kommundirektör om att utreda ägarförhållandet avseende verksamhetsfastigheterna i relation till Tierps kommunfastigheter AB.

Vid intervju beskrivs att det genomförts två utredningar av två externa parter, i den ena utredningen lyfts det skatterättsliga perspektivet fram och i den andra utredningen har en advokatbyrå fått i uppdrag att belysa de mest centrala legala frågeställningarna som aktualiseras om kommunen väljer att:

- Fortsätta förvalta fastigheterna i enlighet med dagens upplägg,
- Fullfölja försäljningen av fastigheterna till Tierps Kommunfastigheter AB, eller
- Avsluta hyresupplägget med Tierps Kommunfastigheter AB och återta förvaltningen av fastigheterna i kommunens egen regi.

Vi har tagit del av de rapporter/PM som upprättats. Enligt uppgift från intervjuer är dessa ännu inte politiskt behandlade, utan planen är att genomföra en workshop med kommunfullmäktige för att låta de två externa parterna presentera sina resultat och slutsatser, men att även samla in och presentera exempel från hur andra kommuner har gjort och deras erfarenheter. Planen är att fullmäktige ska fatta ett nytt beslut som ersätter det tidigare icke-verkställda beslutet från år 2012. Enligt kommundirektör finns det tre huvudalternativ, men det lyfts också att det möjligtvis skulle kunna gå att kombinera dessa tre olika alternativ som lyfts fram ovan. Vid granskningstillfället är pågår planeringen inför workshopen, men något datum är ännu inte satt.

Vidare pågår en genomlysning av gata & park som kommunjurist genomför. Uppdraget gavs i budget 2020 "För att säkerställa en optima I organisation av Gata/park ska en genomlysning genomföras tillsammans med de kommunala bolagen under 2020". Stygruppen består av bolagens två VD:ar och kommundirektör. Denna genomlysning är pågående vid granskningstillfället.

Slutligen pågår ett arbete med att upprätta hyreskontrakt och gränsdragningslistor, framförallt inom kultur- och fritidsverksamheten. Även detta beskrivs vara ett pågående arbete.

Uppsiktsplikten och uppföljning av åtgärds- och handlingsplaner

Enligt kommunstyrelsens svar till revisorerna på tidigare lämnade rekommendationer framhålls att med start under våren 2020 kommer de verksamheter som under 2019 och/eller 2020 uppvisat budgetavvikelser bjudas in till KSAU och i förekommande fall till kommunstyrelsen för att presentera genomförda och planerade åtgärder för att nå en budget i balans.

Denna rekommendation har följts upp särskilt i avsnitt 2.3.

2.1.2. Har tillräckliga åtgärder vidtagits utifrån tidigare lämnade rekommendationer?

Utifrån ovanstående iakttagelser bedöms revisionsfrågan som delvis uppfylld.

Bedömningen baseras på att vi ser att det finns pågående åtgärder kring samtliga lämnade rekommendationer och att vissa åtgärder vidtagits. Vi ser dock att flera av åtgärderna är pågående och ännu inte åtgärdade, varav bedömningen blir att revisionsfrågan är delvis uppfylld.

Vi konstaterar att det pågår en översyn och revidering av ekonomiska styrregler och styrdokument, som beräknas vara klar under år 2021. Vidare ser vi att ekonomifunktionen har omorganiserats och att det har pågått ett arbete med att stärka prognosarbetet och stödet till verksamhetscheferna genom nya arbetssätt. Det har hållits en ekonomiutbildning för samtliga chefer i kommunen och tryggheten i lämnade prognoser upplevs ha ökat hos kommunledningen. I delårsrapporten 2020 lyfts dock fortsatta utmaningar med periodisering av kostnader, främst inom IFO-verksamheten. Vad gäller ägarförhållandet mellan kommunen och Tierps kommunfastigheter AB ser vi att det har genomförts två utredningar och att dessa ska presenteras för fullmäktige och diskuteras genom en workshop, med målet att fatta ett nytt beslut om vilken väg kommunen ska ta. Vi ser att det pågår en genomlysning av Gata & park liksom ett arbete med att upprätta hyresavtal och gränsdragningslistor mellan kommunen, främst kultur- och fritid, och Tierps kommunfastigheter AB. Slutligen, vad gäller uppsiktsplikt och uppföljning av åtgärds- och handlingsplaner, ser vi att verksamheter med budgetavvikelser bjuds in till KSAU och/eller kommunstyrelsen för att presentera genomförda och planerade åtgärder för att nå en budget i balans. Denna rekommendation följs upp vidare i avsnitt 2.3.

2.2. Delegationsordningen i ekonomistyrningsprocessen

2.2.1. Iakttagelser

I Tierps kommun är alla verksamhetsområden underliggande kommunstyrelsen och utifrån kommunallagen (2017:725) är det därmed styrelsen som är ansvarig för att tillse att verksamheterna bedrivs tillfredställande och i enlighet med de mål och riktlinjer som fullmäktige har bestämt. I reglementet för kommunstyrelsen fastställs att styrelsen har helhetsansvaret för kommunens verksamheter, utveckling och ekonomiska ställning. Enligt ägardirektiven för de kommunalägda bola-

gen har kommunstyrelsen även rätt till att ta del av bolagens handlingar och räkenskaper samt i övrigt inspektera bolagen och dess verksamhet. Under kommunstyrelsen arbetar fyra utskott:

- Kommunstyrelsens arbetsutskott (Ks Au)
- Samhällsbyggnadsutskottet
- Utskottet Barn och ungdom
- Utskottet Arbete och omsorg

Kommunstyrelsens delegationsordning reviderades vid kommunstyrelsens sammanträde den 2 december och den reviderade delegationsordningen gäller från den 7 december 2020. Revideringen av delegationsordningen omfattade borttagning av flertalet punkter kopplat till delegering av beslut gällande missbrukarvården samt barn- och ungdomsvården. Kommunstyrelsen beslutade även vid decembersammanträdet om en skärpning av delegationsordningen gällande anställning. Den reviderade delegationsordningen anger att anställning är delegerat till personalansvariga chefer efter godkännande av närmast överordnad chef. Enligt intervju syftar revideringen till att minska risken för budgetunderskott i enskilda verksamheter till följd av rekryteringar på enhetsnivå.

Utskotten har genom en fastställd delegationsordning fått delegation från kommunstyrelsen att fatta vissa beslut. I den politiska organisationen i Tierps kommun finns även fyra nämnder. Varje nämnd har ett fastställt reglemente. För de kommunala bolagen finns ägardirektiv.

I styrdokumentet *Regler för intern styrning och kontroll* framgår ansvarsförhållandena mellan nämnd och tjänstemannaorganisationen gällande den interna styrningen och kontrollen. I dokumentet anges kommundirektören vara ansvarig för hur styrningen, kontrollen och uppföljningen utformas i tjänstemannaorganisationen. Det framgår även vad kommundirektören kan delegera vidare. Samtliga funktioner med chefsansvar eller processansvar ansvarar för implementeringen av kommundirektörens bestämmelser gällande den interna styrningen och kontrollen.

I riktlinje för ekonomisk styrning anges att om en verksamhet redovisar underskott i sina respektive bokslutsprognoser ska en åtgärdsplan upprättas som via behandling i berört verksamhetsutskott ska redovisas till kommunstyrelsen som fattar beslut om eventuella budgetjusteringar. Vidare framgår att utskotten har uppföljningsansvar, men inte budgetansvar.

Kommunstyrelsen har under år 2020 tagit beslut om ett antal olika omställningskostnader (se avsnitt 2.4.2)

2.2.2. Följs delegationsordningen i ekonomistyrningsprocessen?

Utifrån ovanstående iakttagelser bedömer vi revisionsfrågan som uppfylld.

Vad vi kan se följs delegationsordningen i ekonomistyrningsprocessen. Vi ser att kommunstyrelsen i december 2020 beslutade om en skärpning av delegationsordningen gällande anställning. Den reviderade delegationsordningen anger att anställning är delegerat till personalansvariga chefer efter godkännande av närmast överordnad chef. Enligt intervju syftar revideringen till att minska risken för budgetunderskott i enskilda verksamheter till följd av rekryteringar på enhetsnivå.

Enligt kommunallagen 6 kap 38 § framgår att beslutanderätten inte får delegeras när det gäller ärenden som avser verksamhetens mål, inriktning, omfattning eller kvalitet. Då verksamheterna ligger under kommunstyrelsen och inte någon nämnd är det kommunstyrelsen som ska se till att den interna kontrollen är tillräcklig och att verksamheten bedrivs på ett i övrigt tillfredsställande sätt. Vi menar att beslut om åtgärder för att nå en ekonomi i balans inte är möjlig för kommunstyrelsen, som ansvarig för verksamheterna, att delegera då det avser verksamhetens inriktning och omfattning. Det är därför viktigt att det av protokollen från kommunstyrelsens sammanträde tydligt framgår vilka åtgärder som kommunstyrelsen beslutar om. Vi kan se att kommunstyrelsen under år 2020 tagit beslut om att hantera vissa kostnader som omställningskostnader samt gett utskotten olika uppdrag, så som uppdrag till Barn och ungdom att redogöra för de placeringar som gjorts på SiS-institutioner.

2.3. Återrapportering till kommunstyrelsen av lämnade uppdrag

2.3.1. Iakttagelser

Vi har granskat protokollen från kommunstyrelsens sammanträden respektive de möten kommunstyrelsens arbetsutskott under 2020 har haft. Syftet har varit att identifiera lämnade uppdrag samt den återrapportering som skett till styrelsen/arbetsutskottet av lämnade uppdrag. Särskilt fokus har riktats mot uppdrag kopplade till ekonomistyrning och tillhörande åtgärder. Nedan följer en sammanställning av besluts- och informationspunkter vid kommunstyrelsens sammanträden med bäring på ekonomistyrning, uppföljning och prognos:

Datum	Behandling av ekonomistyrning, uppföljning eller prognos
2020-03-24	Revidering av KS delegationsordning. Årsredovisning 2019 fastställs. Uppföljning av internkontrollplan.
2020-04-28	Svar på revisionsrapport om ekonomistyrning.
2020-05-26	Tertialrapport per 30 april 2020.
2020-06-16	Omställningskostnad Bergis och Högbergsparken (se kapitel 2.4.1) samt prognos per maj 2020.
2020-09-08	Ekonomisk information från ekonomichef. Rapport från ABTB/TKAB. Verksamhetschef IFO och verksamhetschef Barn och ungdom, kultur och fritid informerar om verksamhet.
2020-10-20	Ekonomisk information från bolagen samt ekonomichefen.
2020-12-01	Information från Barn och ungdom och IFO utöver prognosen per 31 oktober.

Genom protokollgranskningen har vi iakttagit följande:

- Vid kommunstyrelsens sammanträde i maj 2020 beslutar styrelsen att godkänna tertialrapporten per 30 april 2020 och lägga ärendet till handlingarna. Detta trots att det i sammanfattningen står att "*med anledning av tidigare års underskott som ska återställas senast 2021 så måste kommunen vända den kostnadsspiral som nu driver kostnaderna i kommunen*" samt att "*om prognosen (-23,3 mnkr i förhållande till budget), faller ut kommer kommunen inför 2021 ha stora ekonomiska problem att hantera*". Vid sammanträdet för kommunstyrelsens arbetsutskott i maj 2020 framgår att de åtgärder som ska vidtas för att nå en ekonomi i balans främst är kopplade till att "*slutbetala vissa objekt och att hantera detta som omställningskostnader*" (se kapitel 2.4.2). Beskrivningen av de åtgärder som föreslås inom verksamheterna är på enhetsnivå, snarare än åtgärder inom respektive delverksamhet. Det beskrivs att kommunen bör effektuera omställningskostnader eftersom "*det är nödvändigt att komma till rätta med dessa kostnader som inte tillför värde till verksamheterna, både på kort och på lång sikt*".
- Vid kommunstyrelsens sammanträde i juni 2020 beslutar styrelsen att godkänna rapporteringen kring helårsprognosen och "*uppdra till kommundirektören att fortsatt vidta åtgärder för att nå budget i balans samt återkomma med förslag till beslut vid nästkommande KS avseende ytterligare omställningskostnader*". Det framgår emellertid inte vilka åtgärder som har vidtagits för att nå en budget i balans.
- Vid ABTB samt TKAB:s rapportering till kommunstyrelsen i september 2020 framgår att kommunstyrelsen begär förtydligande avseende "*i vilken omfattning planerade besparingar och effektiviseringar förväntas påverka årets ekonomiska utfall*", "*vilka tillkommande kostnader för åtgärder i enlighet med utfästelser gjorda avseende Rörholmsbadet förväntas påverka årets ekonomiska utfall*" samt "*planering för konkret samverkan i närtid mellan kommunen och TEMAB*". Svar ska vara inlämnat till kommunen senast den 22 september 2020. Vid kommunstyrelsens sammanträde i september konstateras att kompletterande svar inkom den 18 september. Det framkommer även att kommundirektören får i uppdrag att ha en fortsatt dialog kring de frågeställningar som bolagen lyfter. Det framgår emellertid inte när uppföljningen av dialogen ska hållas.
- Vid sammanträdet i september 2020 framkommer att kommunstyrelsen uppdrar till utskottet Barn och ungdom att återkomma senast den 1 december 2020 med en fördjupad ana-

lys och förslag på åtgärder med anledning av volymökningar inom Barn och ungdom samt IFO. Vid sammanträdet den 1 december informerar skolchefen muntligt om det ekonomiska läget. Det finns inget dokumenterat om vad skolchefen redogör för, men enligt intervju beror skolans underskott delvis på att vissa enheter har rekryterat elevassistenter utöver budgeterad nivå. Detta har lett till att kommunen infört en så kallad farfarsprincip¹. Vid sammanträdet den 1 december framkommer även att utskottet för Barn och ungdom fått i uppdrag att redogöra för de placeringar som gjorts på SiS-institutioner. För ändamålet har utskottet genomfört en genomlysning där det konstateras att orosanmälningarna fortsätter att öka. Av protokollet framgår att utskottet redovisat åtgärder som vidtagits, eller kommer att genomföras, för att möta de ökade behoven och förebygga uppkomst av nya ärenden. I kallelsen med föredragningslista och tillhörande handlingar framgår ej genomlysningens resultat och förslag på åtgärder.

- Vid decembersammanträdet redogörs för helårsprognosen per oktober 2020, och kommundirektören informerar om avvikelser per verksamhetsområde. Det framgår att *"åtgärder har löpande vidtagits under året för att komma till rätta med underskotten"*, men det klargörs inte vad dessa åtgärder har bestått av och vilka effekter genomförda åtgärder har resulterat i. Kommunstyrelsen beslutade att godkänna rapporteringen. Som tidigare nämnts är det viktigt att det av protokollen från kommunstyrelsens sammanträde tydligt framgår vad kommunstyrelsen beslutar eller beslutat om, vilket inte framgår av protokollet.

Kommunstyrelsens arbetsutskott har tagit del av information från verksamheter och bolag under året. Vi noterar även genom intervjuer att både kommunstyrelsens ordförande, kommundirektör samt ekonomichef upplever att lämnade uppdrag och uppföljningen av dito fungerar på ett ändamålsenligt sätt.

Protokollgranskningen visar emellertid att kommunstyrelsen inte vidtog åtgärder i samband med det prognostiserade underskottet per 30 april 2020, utan valde att lägga ärendet till handlingarna. Detta trots att det tydligt framkom att kommunens *kostnadsspiral* måste bromsas samt att om det prognostiserade underskottet skulle infalla skulle kommunen år 2021 *ha stora ekonomiska problem att hantera*. Mot bakgrund av detta finner vi det anmärkningsvärt att kommunstyrelsen ej vidtog åtgärder för att nå en ekonomi i balans. Vi ser också att kommunstyrelsens arbetsutskott i maj föreslog att åtgärder för att nå en ekonomi i balans kopplat till omställningskostnader skulle tas på enhetsnivå, snarare än strukturella analyser på verksamhetsnivå.

2.3.2. Sker det en tillräcklig återrapporering av de uppdrag som kommunstyrelsen lämnar till tjänstepersoner i kommunen?

Utifrån ovanstående iakttagelser bedömer vi revisionsfrågan som delvis uppfylld.

Vi konstaterar att kommunstyrelsen tar del av information, rapporter och uppföljningar för den verksamhet de har uppsiktsplikt för. Protokollgranskningen har dock visat på att det inte tydligt framgår vilka åtgärder som kommunstyrelsen vidtagit, eller vilken information som kommer kommunstyrelsen tillhanda, exempelvis gällande genomlysningen som presenterades i december 2020 av utskottet Barn och ungdom.

Vi anser även att kommunstyrelsen framgent kan ta en mer aktiv roll i sin uppsiktsplikt genom att noggrant granska de åtgärds- och handlingsplaner som inkommer till styrelsen för att tillse att de aktiviteter som finns listade är tidsatta, konkreta samt innehåller en konsekvensbeskrivning som möjliggör att åtgärds- och handlingsplanen enklare kan utvärderas samt att en bedömning görs ifall de är tillräckliga. Vid protokollgranskningen har vi bland annat konstaterat att de åtgärder som föreslogs i april 2020 för att nå en ekonomi i balans främst avsåg omställningskostnader på enhetsnivå. Vi föreslår att kommunstyrelsen istället riktar fokus mot strukturella åtgärder på verksamhets- och delverksamhetsnivå. Exempelvis kan kommunstyrelsen utgå från respektive verksamhets nettokostnadsavvikelse (e.g. IFO där kommunen år 2019 låg 27 procent över förväntad kost-

¹ Farfarsprincipen innebär att alla tillkommande utgifter måste godkännas av en högre chef. Vid rekrytering av elevassistenter kan det exempelvis innebära att skolchef, snarare än rektor, godkänner rekryteringar. Tidigare var personalansvariga chefer delegat, men sedan den 7 oktober måste personalansvariga chefer få godkännande av närmast överordnad chef.

nadsnivå) och genomföra riktade analyser mot delverksamheter (e.g. barn- och ungdomsvård där nettokostnaden ökade med 25 procent mellan 2017 och 2019, och där kommunen har 33 procent högre nettokostnad än strukturellt liknande kommuner vilket främst förklaras av kostnadsläget inom HVB-hem som ligger 73 procent över strukturellt liknande kommuner). Kommunstyrelsen kan på så sätt genomföra riktade åtgärder för att nå en ekonomi i balans – både på kort och lång sikt. Vi ser tecken på att liknande analyser görs, t.ex. genom att utskottet Barn och ungdom fått i uppdrag att analysera volymutvecklingen inom Barn och ungdom samt IFO, men den bakomliggande analysen eller resultatet av genomlysningen framgår inte av protokollgranskningen. Kommunstyrelsen valde att godkänna rapporten, vilket kan tolkas som att kommunstyrelsen väljer att godkänna genomlysningens *åtgärder som vidtagits, eller kommer att genomföras*.

2.4. Omställningskostnader och synnerliga skäl

2.4.1. Om balanskravsresultatet och synnerliga skäl

Enligt LKBR 11 kap 10 § ska förvaltningsberättelsen innehålla upplysningar om dels årets resultat efter balanskravsjusteringar, dels detta resultat med justering för förändring av resultatutjämningsreserven (balanskravsresultat). Balanskravsjusteringar görs genom att följande uppgifter inte beaktas vid beräkningen av årets resultat:

1. realisationsvinster som inte står i överensstämmelse med god ekonomisk hushållning,
2. realisationsförluster till följd av försäljning som står i överensstämmelse med god ekonomisk hushållning,
3. orealiserade vinster och förluster i värdepapper, och
4. återföring av orealiserade vinster och förluster i värdepapper.

Vidare framgår i 11 § att om balanskravsresultatet enligt 10 § för ett visst räkenskapsår är negativt, ska det i förvaltningsberättelsen för det året anges när och på vilket sätt det negativa balanskravsresultatet ska regleras enligt 11 kap. 12 § kommunallagen (2017:725). Om fullmäktige har beslutat att en sådan reglering inte ska ske, ska en upplysning lämnas om skälen för detta. En upplysning ska också lämnas om hur tidigare räkenskapsårs negativa balanskravsresultat har reglerats och om det balanskravsresultat som återstår att reglera. Fullmäktige ska anta en åtgärdsplan för när regleringen av ett negativt balanskravsresultat ska ske och beslut om reglering ska fattas senast i budgeten det tredje året efter det år då det negativa balanskravsresultatet uppkom.

I *RKR R15 Förvaltningsberättelse* framgår vidare att kommuner och landsting som har negativt balanskravsresultat och som vill ta hänsyn till andra bedömningar som man anser vara förenliga med god ekonomisk hushållning får hantera dessa inom ramen för kommunallagens regler för synnerliga skäl (prop. 1996/97:52 s. 38 och 94). Om synnerliga skäl åberopas ska dessa skäl anges tydligt. Sådana justeringar hanteras på raderna efter balanskravsresultatet. Det handlar då om fall där det **är mycket väl motiverat** och där det grundläggande kravet i 11 kap. 1 § kommunallagen om god ekonomisk hushållning har beaktats.

I propositionen till LKBR, *En ändamålsenlig kommunal bokföring och redovisning* (Prop. 2017/18:149), anges att enligt 11 kap. 13 § kommunallagen får fullmäktige besluta att en reglering av ett negativt balanskravsresultat inte ska göras om det finns synnerliga skäl. Synnerliga skäl kan finnas då en kommun eller ett landsting vid upprättandet av budgeten gjort ett undantag från kravet på en budget i balans med hänvisning till synnerliga skäl (prop. 2011/12:172 s. 42). Faktorer som till exempel negativ befolkningsutveckling, hög arbetslöshet, förändringar av skatteintäkter, statsbidrags- och utjämningsystemet eller andra faktorer som det bör finnas beredskap för är enligt förarbetena inte skäl för underlåtenhet att reglera ett negativt resultat (prop. 2003/04:105 s. 21).

Rekvisitet synnerliga skäl markerar att det ställs **mycket höga krav** för att undantaget ska vara tillämpligt. Regeringen anförde i förarbetena att det i vissa mycket speciella fall kan finnas skäl att acceptera avsteg från kravet att fastställa en budget i balans (prop. 2003/04:105 s. 25). Det handlar om fall där frågåendet är mycket väl motiverat och kravet på god ekonomisk hushållning är uppfyllt. Det överlämnas i första hand till kommuner och landsting att bedöma vad som omfattas av synnerliga skäl. Större omstruktureringsåtgärder med åtföljande kostnader som en kommun eller

ett landsting vidtar i syfte att uppnå en god ekonomisk hushållning bör enligt regeringens mening kunna utgöra skäl för att inte fastställa en budget i balans. Med större omstruktureringsåtgärder avses att åtgärden för kommunen eller landstinget är förknippad med stora kostnader i relation till dess omsättning. Det kan t.ex. vara en kommun eller ett landsting med befolkningsminskning som behöver omstrukturera sin verksamhet för att få en mer anpassad verksamhet och framtida minskade kostnader genom omstruktureringen. Normala verksamhetsförändringar som kontinuerligt genomförs i syfte att effektivisera verksamheten skall däremot hanteras inom ramen för balanskravet (prop. 2003/04:105 s. 25).

2.4.2. Iakttagelser

Att förutsättningar och bedömningar för kommunal verksamhet förändras över tid är inget onormalt och det sker regelbundet övertid. Kostnaderna för detta är att betrakta som normala verksamhetskostnader och i vissa fall jämförelsestörande poster. Detta kan medföra att underskott redovisas för kommunen som då skall återställas. Att inte återställa en minskning av kommunens egna kapital skall endast ske i mycket särskilda undantagsfall (synnerliga fall), tex vid genomgripande omställningar av verksamheten normalt påkallade av yttre omständigheter över vilka kommunen inte kan råda. Bristande planering, ofördelaktiga avtal mm över vilka kommunen haft ett väsentligt inflytande utgör inte sådana omständigheter som medger underlåtenhet att återställa det egna kapitalet. Vår bedömning över vilka poster som inte behöver återställas skall förstås i detta sammanhang, dvs att det handlar om yttre händelser över vilka kommunen väsentligen inte kunnat råda. Vår bedömning i detta avsnitt baseras på den information vi erhållit från kommunen.

I delårsrapporten 2020 noteras att kommunen avser att åberopa synnerliga skäl för att inte återställa tidigare års underskott. Balanskravsutredningen som redovisas vid delårsrapporten 2020 visar att med hänsyn tagen till synnerliga skäl så kommer kommunen att återställa i princip hela av de tidigare årens underskott. Endast 0,6 mnkr kommer kvarstå att återställa.

Tabell 2. Ackumulerade ej återställa negativa resultat att återställa (Tierp kommuns delårsrapport 2020).

	2018	2019	2020
IB ackumulerade ej återställda negativa resultat	0,0	-23,2	-23,5
- varav från 2018		-33,3	-23,2
- varav från 2019			-0,3
Årets balanskravsresultat enligt balanskravsutredningen	-33,3	-0,3	-16,9
+ synnerliga skäl att inte återställa	10,1		39,8
UB ackumulerade negativa resultat att återställa inom tre år	-23,2	-23,5	-0,6
- varav från år 2018, återställs senast 2022	-23,2	-23,2	-0,3
- varav från år 2019, återställs senast 2023		-0,3	-0,3

Vid kommunstyrelsens sammanträde i maj gavs ett uppdrag till kommundirektören om att inför nästa kommunstyrelse ha berett förslag till åtgärder i syfte att avveckla kostnader avseende bl.a. Högbergsparken, Brandstationen och Tierps Arena och presentera dessa för politiskt ställningstagande, samt att inför kommande kommunstyrelse presentera förslag på åtgärder för att nå ett bokslutsresultat för 2020 i nivå med fastställd budget utifrån att tidigare underskott ska återställas.

Sedan dess har ett antal beslut om s.k. omställningskostnader fattats i kommunstyrelsen.

Beslut om omställningskostnader har tagits enligt följande under år 2020:

Kommunstyrelsen 2020-05-26:

- I ärende § 111 (Dr 2020/483) beslutar kommunstyrelsen att ge kommundirektören i uppdrag att inför kommande kommunstyrelse presentera förslag på åtgärder för att nå ett bokslutsresultat för 2020 i nivå med fastställd budget utifrån att tidigare underskott ska återställas. I sammanfattningen av ärendet anges att *"en analys av kostnaderna visar att det finns en del kostnader som belastar kommunen år efter år som behöver ses över för att komma till rätta med detta på både kort och lång sikt"*. Vidare framgår att *"en lösning skulle kunna vara att slutbetala vissa objekt och att hantera detta som omställningskostnader"*.

Kommunstyrelsen 2020-06-16:

- Kommunstyrelsen beslutar att
 - att kostnaden för att slutbetala ombyggnation utav Bergis Tegelbruket uppgående till ca 1,3 mnkr är att betrakta som en omställningskostnad (§ 117).
 - att anse att kostnaden för tomhyra avseende lokalen på Bäggeby för perioden 1 jan – 31 mars 2020 uppgående till 0,6 mnkr är att betrakta som omställningskostnad (§ 118)
 - att kostanden för att slutbetala ombyggnationen utav Bäggeby uppgående till ca 8 mnkr är att betrakta som en omställningskostnad (§ 118).
 - att uppdra till kommundirektören att återkomma med förslag till beslut vid nästkommande sammanträde avseende ytterligare omställningskostnader (§ 119).
 - att föreslå kommunfullmäktige att besluta att i förtid med omedelbar verkan säga upp kontraktet gällande Högbergsparken och återföra fastigheten till AB Tierpsbyggen från och med 1 juli 2020 och att skadestånd på 21,29 mnkr ska utbetalas till AB Tierpsbyggen förutom den hyra på 2,2 mnkr som har betalats för första halvåret 2020.

Kommunstyrelsen 2020-09-08:

- Kommunstyrelsen beslutar att
 - kostnaden för en fullständig nedskrivning av värden på den immateriella tillgången Tierp Arena är att betrakta som en omställningskostnad (§ 133).
 - Kostnaden för hyra av gamla brandstationen för 2020 fram till försäljningen är att betrakta som en omställningskostnad (§ 134).

I bilaga till beslut om delårsrapport 2020 (KS 2020/809, 2020-10-22) beskrivs omställningskostnaderna. Totalt framgår av bilagan att omställningskostnader om ca 39,9 mnkr kommer att beaktas som synnerliga skäl i balanskravsutredningen.

Typ av omställningskostnad	Kostnad 2020 (cirka)
Högbergsparken	23 500 tkr
Gamla brandstationen	2 089 tkr
Varumärket Tierps Arena	3 447 tkr
Bergis/Tegelbruksparken	11 241 tkr
Reducering intäkter	240 + 196 = 436 tkr
Totalt	39 841 tkr

Vi har inom ramen för granskningen inte verifierat de underliggande beloppen/siffrorna ovan.

1. Högbergsparken

Kommunen hyr ett antal lokaler som inte behövs och därför inte nyttjas av den kommunala verksamheten, varav en av dessa är Högbergsparken med en årlig hyra om ca 4,4 mnkr. Kommunen ska betala en ersättning för förlorade hyresintäkter för bolaget om ca 21,3 mnkr till AB Tierpsbyggen, vilket betraktas som omställningskostnad samt de tillkommande 2,2 mnkr för hyra första halvåret 2020. Totalt uppgår det då till 23,5 mnkr.

PwC:s kommentar: Kommunen har behov av att minska lokalbeståndet för verksamhetslokaler för att få en mer anpassad verksamhet och framtida minskade kostnader genom denna förändring. I detta fall handlar det om att säga upp lokalhyresavtal i förtid i syfte att uppnå minskade kostnader framåt. Utifrån detta ser vi att dessa kostnader kan vara att betrakta som synnerliga skäl i en balanskravsutredning. Vi ställer oss dock frågande till hur pass effektiv kommunens lokalförsörjningsprocess och lokalplanering är givet denna hantering.

2. Gamla brandstationen

En ny brandstation har uppförts i Tierp och samtliga verksamheter i gamla brandstationen flyttade ut hösten 2019. Beslut om att lägga ut fastigheten till försäljning togs av kommunstyrelsen i maj 2019. Anbud inkom, som sedermera togs tillbaka då köparna ansåg att läget på grund av corona-pandemin var för osäkert. Den gamla brandstationen såldes enligt uppgift under hösten 2020. Beslutsmotiveringen är att kostnaden för hyra av brandstationen är att betrakta som en omställningskostnad då den har funnits i avvaktan på försäljning av fastigheten.

PwC:s kommentar: Ny brandstation är uppförd och samtliga verksamheter flyttade ut ur den gamla brandstationen 2019. Beslut finns om att sälja den gamla brandstationen. De extra kostnader som uppstått vid den försenade försäljningen menar vi inte är att betrakta som synnerliga skäl, utan att se som en typ av normal verksamhetsförändring som kontinuerligt genomförs (investering eller underhåll i ny byggnad/utrustning) i syfte att effektivisera verksamheten. En sådan förändring skall hanteras inom ramen för balanskravet (prop. 2003/04:105 s. 25).

3. Varumärket Tierps Arena

Tierps kommun köpte 2011 en immateriell tillgång när Arenabolaget öppnade i form av rätt till namnet. Arenabolaget har försatts i konkurs och rätten till namnet upphörde varför ett nytt sifferlöst avtal tecknades med Nya Tierp Arena AB. Avskrivningskostnaden för det ursprungliga köpet uppgår till 700 tkr per år och kvarstående avskrivningskostnad är ca 3,3-3,4 mnkr.

PwC:s kommentar: Det kvarstående värdet på den immateriella tillgången borde ha skrivits ned i sin helhet i samband med att Arenabolaget gick i konkurs då rätten till namnet upphörde. En nedskrivning av en immateriell tillgång är inte att se som synnerliga skäl då motivet till nedskrivning är att rätten till namnet upphört pga motpartens konkurs. En sådan kostnad skall hanteras inom ramen för balanskravet (prop. 2003/04:105 s. 25).

4. Bergis/Tegelbruksparken

Lokalen på Tegelbruksgatan byggdes om till HVB-hem för ensamkommande i samband med flyktingströmmarna 2015-2016. Verksamheten för ensamkommande på Tegelbruksgatan har avvecklats. Lokalen hyrs just nu ut till ett byggföretag, men denna hyra kan inte finansiera tilläggshyran som löper till 2024-12-31. Tilläggshyran uppgår till ca 1,4 mnkr. Lokalen på Bäggeby byggdes på samma sätt om till HVB-hem och verksamheten är idag avvecklad. Arbetsmarknadsenheten flyttade in i lokalerna 1 april 2020. Tilläggshyran, för ombyggnationen till HVB-hem, som löper till 2026-04-14 uppgår till ca 8 mnkr. Tomhyran för Bäggeby uppgick under perioden jan-mars 2020 till ca 622 tkr.

PwC:s kommentar: De identifierade kostnaderna är vad vi förstår hänförliga till de numera avvecklade verksamheterna för ensamkommande där lokalerna byggdes om till HVB-hem. Verksamheterna har avvecklats och kommunen har behov av att anpassa verksamhet och minska framtida kostnader genom anpassningen. Normalt sett förekommer omstrukturering av lokalbehov över tid då verksamheter förändras men flyktingsituationen år 2015 var extraordinär varför det kan vara motiverat att åberopa synnerliga skäl. Vi ser att dessa kostnader kan vara att betrakta som synnerliga skäl i en balanskravsutredning.

2.4.3. Vår kommentar

Att förutsättningar och bedömningar för kommunal verksamhet förändras över tid är inget onormalt och det sker regelbundet övertid. Kostnaderna för detta är att betrakta som normala verksamhetskostnader och i vissa fall jämförelsestörande poster. Detta kan medföra att underskott redovisas för kommunen som då skall återställas. Att inte återställa en minskning av kommunens egna kapital skall endast ske i mycket särskilda undantagsfall (synnerliga fall), tex vid genomgripande omställningar av verksamheten normalt påkallade av yttre omständigheter över vilka kommunen inte kan råda. Bristande planering, ofördelaktiga avtal mm över vilka kommunen haft ett väsentligt inflytande utgör inte sådana omständigheter som medger underlåtenhet att återställa det egna kapitalet. Vår bedömning över vilka poster som inte behöver återställas skall förstås i detta sammanhang, dvs att det handlar om yttre händelser över vilka kommunen väsentligen inte kunnat råda. Vår bedömning över detta baseras på den information vi erhållit från kommunen.

Vi noterar att kommunstyrelsen beslutat att se ca 39,8 mnkr som omställningskostnad. Vi vill dock lyfta fram att det är kommunfullmäktige som beslutar om att en reglering av ett negativt balanskravsresultat inte ska göras om det finns synnerliga skäl (kommunallagen 13 kap 11 §).

Se PwC:s kommentarer punkterna 1-4 ovan.

3. Revisionell bedömning och rekommendationer

3.1. Sammanfattande bedömning

Granskningens syfte har varit att besvara huruvida kommunstyrelsen har en tillräckligt väl fungerande ekonomistyrning.

Den sammanfattande bedömning är att kommunstyrelsen inte har en tillräckligt väl fungerande ekonomistyrning. Vi ser dock att det vidtagits åtgärder och att det finns pågående arbeten i syfte att stärka ekonomistyrningen och hantera de brister som framkommit i tidigare granskning. Den sammanfattande bedömningen baseras på bedömningar av de tre i granskningen ingående revisionsfrågorna, se avsnitt 3.2.

3.2. Bedömningar mot revisionsfrågor

Nedan anges bedömning mot respektive revisionsfråga. Motivering/kommentar till respektive revisionsfråga framgår löpande i rapporten under respektive avsnitt.

Revisionsfrågor	Bedömning
Revisionsfråga 1 <i>Har tillräckliga åtgärder vidtagits utifrån tidigare lämnade rekommendationer?</i>	Delvis uppfyllt Bedömningen baseras på att vi ser att det finns pågående åtgärder kring samtliga lämnade rekommendationer och att vissa åtgärder vidtagits. Vi ser dock att flera av åtgärderna är pågående och ännu inte åtgärdade, varav bedömningen blir att revisionsfrågan är delvis uppfylld. Vi konstaterar att det pågår en översyn och revidering av ekonomiska styrregler och styrdokument, som beräknas vara klar under år 2021. Vidare ser vi att ekonomifunktionen har omorganiserats och att det har pågått ett arbete med att stärka prognosarbetet och stödet till verksamhetscheferna genom nya arbetssätt. Det har hållits en ekonomiutbildning för samtliga chefer i kommunen och tryggheten i lämnade prognoser upplevs ha ökat hos kommunledningen. I delårsrapporten 2020 lyfts dock fortsatta utmaningar med periodisering av kostnader, främst inom IFO-verksamheten. Vad gäller ägarförhållandet mellan kommunen och Tierps kommunfastigheter AB ser vi att det har genomförts två utredningar och att dessa ska presenteras för fullmäktige och diskuteras genom en workshop, med målet att fatta ett nytt beslut om vilken väg kommunen ska ta. Vi ser att det pågår en genomlysning av Gata & park liksom ett arbete med att upprätta hyresavtal och gränsdragningslistor mellan kommunen, främst kultur- och fritid, och Tierps kommunfastigheter AB. Slutligen, vad gäller uppsiktsplikt och uppföljning av åtgärds- och handlingsplaner, ser vi att verksamheter med budgetavvikelse bjuds in till KSAU och/eller kommunstyrelsen för att presentera genomförda och planerade åtgärder för att nå en budget i balans.



Revisionsfråga 2

Följs delegationsordningen i ekonomistyrningsprocessen?

Uppfyllt

Vad vi kan se följs delegationsordningen i ekonomistyrningsprocessen. Vi ser att kommunstyrelsen i december 2020 beslutade om en skärpning av delegationsordningen gällande anställning. Den reviderade delegationsordningen anger att anställning är delegerat till personalansvariga chefer efter godkännande av närmast överordnad chef. Enligt intervju syftar revideringen till att minska risken för budgetunderskott i enskilda verksamheter till följd av rekryteringar på enhetsnivå.

Enligt kommunallagen 6 kap 38 § framgår att beslutanderätten inte får delegeras när det gäller ärenden som avser verksamhetens mål, inriktning, omfattning eller kvalitet. Då verksamheterna ligger under kommunstyrelsen och inte någon nämnd är det kommunstyrelsen som ska se till att den interna kontrollen är tillräcklig och att verksamheten bedrivs på ett i övrigt tillfredsställande sätt. Vi menar att omfattande åtgärdsförslag för att nå en ekonomi i balans inte är möjlig för kommunstyrelsen, som ansvarig för verksamheterna, att delegera då det avser verksamhetens inriktning och omfattning. Det är därför viktigt att det av protokollen från kommunstyrelsens sammanträde tydligt framgår vilka åtgärder som kommunstyrelsen beslutar om. Vi kan se att kommunstyrelsen under år 2020 tagit beslut om att hantera vissa kostnader som omställningskostnader samt gett utskotten olika uppdrag, så som uppdrag till Barn och ungdom att redogöra för de placeringar som gjorts på SiS-institutioner.



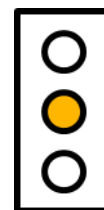
Revisionsfråga 3

Sker en tillräcklig återrapportering av de uppdrag som kommunstyrelsen lämnar till tjänstepersoner i kommunen?

Delvis uppfyllt

Vi konstaterar att kommunstyrelsen tar del av information, rapporter och uppföljningar för den verksamhet de har uppsiktsplikt för. Protokollgranskningen har dock visat på att det kan vara svårt att se vilka åtgärder som kommunstyrelsen vidtagit, eller vilken information som kommer kommunstyrelsen tillhanda.

Vi anser även att kommunstyrelsen framgent kan ta en mer aktiv roll i sin uppsiktsplikt genom att noggrant granska de åtgärds- och handlingsplaner som inkommer till styrelsen för att tillse att de aktiviteter som finns listade är tidsatta, konkreta samt innehåller en konsekvensbeskrivning som möjliggör att åtgärds- och handlingsplanen enklare kan utvärderas samt att en bedömning görs ifall de är tillräckliga. Vid protokollgranskningen har vi bland annat konstaterat att de åtgärder som föreslogs i april 2020 för att nå en ekonomi i balans främst avsåg omställningskostnader på enhetsnivå. Vi föreslår att kommunstyrelsen istället riktar fokus mot strukturella åtgärder på verksamhets- och delverksamhetsnivå.



3.3. Rekommendationer

Utifrån genomförd granskning lämnar vi följande rekommendationer till kommunstyrelsen:

- Säkerställ att påbörjade åtgärder fullföljs utifrån tidigare lämnade rekommendationer.
- Ta en mer aktiv roll i sin uppsiktsplikt, exempelvis genom att noggrant granska de åtgärds- och handlingsplaner som inkommer till styrelsen för att tillse att de aktiviteter som finns listade är tidsatta, konkreta samt innehåller en konsekvensbeskrivning som möjliggör att åtgärds- och handlingsplanen enklare kan utvärderas samt att en bedömning görs ifall de är tillräckliga.
- Rikta fokus mot strukturella åtgärder på verksamhets- och delverksamhetsnivå vid upprättande av åtgärdsplaner:
 - Exempelvis kan kommunstyrelsen utgå från respektive verksamhets nettokostnadsavvikelse (e.g. IFO där kommunen år 2019 låg 27 procent över förväntad kostnadsnivå) och genomföra riktade analyser mot delverksamheter (e.g. barn- och ungdomsvård där nettokostnaden ökade med 25 procent mellan 2017 och 2019, och där kommunen har 33 procent högre nettokostnad än strukturellt liknande kommuner vilket främst förklaras av kostnadsläget inom HVB-hem som ligger 73 procent över strukturellt liknande kommuner). Kommunstyrelsen kan på så sätt genomföra riktade åtgärder för att nå en ekonomi i balans – både på kort och lång sikt.

2021-02-03

Carin Hultgren
Uppdragsledare

Fredrik Birkeland
Projektledare

Denna rapport har upprättats av Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB (org nr 556029-6740) (PwC) på uppdrag av de förtroendevalda revisorerna i Tierps kommun enligt de villkor och under de förutsättningar som framgår av projektplan från 2020-10-21. PwC ansvarar inte utan särskilt åtagande, gentemot annan som tar del av och förlitar sig på hela eller delar av denna rapport.