

BEDÖMNINGSGRUNDER FÖR OFR-EXAMEN 2016 del 1 och 3

Bedömningsgrunderna i del 2 i OFR-examen är samma som bedömningsgrunderna för del 2 i GR-examen.

I bedömningsgrunderna har de omständigheter beskrivits som utgör grunden för poänggivningen. Bedömningsgrunden är inget modellsvar. Samtliga godkännbara aspekter eller svar på uppgifterna har inte angetts fullständigt i bedömningsgrunderna. Vid bedömningen av svaren har man kunnat få extra poäng för tillräckliga motiveringar och väsentliga observationer trots att de inte har omnämnts i bedömningsgrunderna.

Tolkningar av lagstiftningen samt god revisionsred och god bokföringsred som har angetts i bedömningsgrunderna anknyter endast till bedömningen av respektive uppgift i denna examen. Tolkningarna i bedömningsgrunden kan inte användas som PRS revisionstillsyns ställningstaganden i andra sammanhang.

DEL 1 REVISIONSKUNSKAP OCH REVISIONSTEKNIK

Uppgift 1. Beslutsfattande avseende statsunderstöd (2,0 poäng)

1.1 (1,0 poäng)

Enligt 11 § i statsunderstödslagen (688/2001) ska statsbidragsmyndigheten fatta ett skriftligt beslut i ett ärende som gäller statsunderstöd. En hall som byggs för idrotts- och kulturevenemang har en karaktär av ett anläggningsprojekt som medför betydande kostnader och dess statsbidragsmyndighet utgörs av undervisnings- och kulturministeriet (15 § i idrottslagen (390/2015), 57 § i lagen om finansiering av undervisnings- och kulturverksamhet (1705/2009)). Följaktligen är utgångspunkten att undervisnings- och kulturministeriet har behörighet att bevilja statsunderstödet i fråga.

Det ska dock observeras att ett understöd som beviljas av ministeriet ska vara auktoriserat i det statsbudgetsbeslut som godkänts av riksdagen. Enligt 18 § i lotterilagen (1047/2001) tas i statsbudgeten varje år in anslag som uppskattas motsvara vinsten under räkenskapsperioden i fråga för den penningospelssammanslutning som anordnar penninglotterier samt tippnings- och vadhållningsspel. Detta betyder att ett understödsbeslut av ett ministerium inte får strida mot ett anslagsbeslut som fattats av riksdagen. Därtill ska statens idrottsråd i beredningsfasen ge ett utlåtande om idrottsanslag som ska tas in i statsbudgeten (statsrådets förordning om främjande av idrott 550/2015).

Bestämmelser om fördelning av Veikkaus Ab:s vinstmedel mellan olika användningsändamål finns i 1 § lagen om användning av avkastningen av penninglotterier samt tippnings- och vadhållningsspel (1054/2001). I denna bestämmelse har främjande av idrott och idrottsfostran och främjande av konst fastställts som mål för vinstmedel, varför Veikkaus Ab:s vinstmedel kan användas till ett understöd för att finansiera ett idrottshallsbygge. Idrottslagens 16 § innehåller också en bestämmelse om att statsunderstöd som är avsedda för att främja motion i första hand betalas med vinstmedel av tippning.

1.2 (0,4 poäng)

Utgångspunkten för Europeiska unionens statsunderstödsreglering är artiklarna 107–109 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF). I princip är statsunderstöd förbjudna i EU. Enligt artikel 108.3 ska en medlemsstat meddela ett planerat statsunderstöd till Europeiska kommissionen på förhand, så att kommissionen vid behov kan konstatera att statsunderstödet inte lämpar sig för den inre marknaden och följaktligen förbjuda understödet i fråga.

Vad gäller skyldigheten att ge en förhandsanmälan finns det två undantagsgrupper, som definierats i rådets förordning 2015/1588 (tidigare förordningen 994/98). Ingen förhandsanmälan behövs när det handlar om ett stöd av mindre betydelse, dvs. ett de minimis-stöd. Närmare bestämmelser om detta finns i kommissionens förordning nr 1407/2013. Utgångspunkten för att statsunderstödet ska vara av mindre betydelse är att dess sammanlagda belopp inte överskrider 200 000 euro under en tre år lång kontrollperiod. Ett annat undantag till skyldigheten att ge en förhandsanmälan är stöd enligt den allmänna gruppundantagsförordningen (rådets förordning 651/2014). Gruppundantagsförordningen innehåller bestämmelser om de stödformer på vilka skyldigheten till förhandsanmälan inte tillämpas om de förutsättningar som definierats i förordningen är uppfyllda. Gruppundantagsförordningen fastställer bland annat de tröskelvärden som, om de överskrids, gör en förhandsanmälan nödvändig, trots att det handlar om en stödform som gruppundantagsförordningen tillåter. Till exempel ska en förhandsanmälan ges till

kommissionen avseende ett investeringsstöd som beviljas till idrotts- och allaktivitetsinfrastrukturer, om understödet överstiger 15 miljoner euro eller om de sammanlagda projektkostnaderna överstiger 50 miljoner euro (gruppundantagsförordningen nr 651/2014, 4 art.).

1.3 (0,6 poäng)

Med tanke på tillämpligheten av Europeiska unionens statsunderstödsreglering är det väsentligt att bedöma om understödet i fråga förvränger eller hotar konkurrensen och om understödet påverkar handeln mellan medlemsstater. En ytterligare förutsättning för att tillämpa regleringen är att det handlar om kanalisering av offentliga medel till offentliga eller privata företag. Den beviljade förmånen ska också vara selektiv, dvs. den ska vara riktad enbart till vissa företag, så att bestämmelserna i EU-rätten om statsunderstöd ska kunna tillämpas. (EUF 107 art.)

Uppgift 2. Statens bolagsinnehav och konsekvenser av bildandet av bolaget Kehitysyhtiö (2,0 poäng)

2.1 (1,0 poäng)

Ärendet ska bedömas i ljuset av bestämmelserna i grundlagen (731/1999) och lagen om statens bolagsinnehav och ägarstyrning (1368/2007), den s.k. ägarstyrningslagen. Riksdagen bedriver inte ägarstyrning av statliga bolag, utan detta ankommer på ministeriet (5 § i ägarstyrningslagen). Överföring av ett visst bolag till bolaget Kehitysyhtiö kan vara av betydelse med tanke på hur det överförda bolagets ägarstyrningsuppgifter fördelar sig mellan ministeriet och styrelsen för bolaget Kehitysyhtiö. Man kan tänka sig att riksdagen har ett mer direkt förhållande till ministeriet (ministeriet har politisk ansvarsskyldighet gentemot riksdagen) än till styrelsen för bolaget Kehitysyhtiö, som styrs av ministeriet, men med tanke på den beslutanderätt för riksdagen som direkt gäller bolagen har överföringen av bolaget till bolaget Kehitysyhtiö inte någon inverkan.

Riksdagen har beslutanderätt avseende statligt ägda bolag vad gäller omfattningen av statens innehav (ägarstyrningslagen 3 §). Riksdagen fattar dock inte försäljningsbeslut som gäller bolag, utan beslut om bemyndigande avseende ändringar i statens innehav. Egentliga beslut fattas av statsrådet. Samtycke av riksdagen för ändringar som gäller statliga innehav krävs i de situationer som fastställs i 3 § i ägarstyrningslagen (t.ex. avstående från majoritetsinnehav). Bildandet av bolaget Kehitysyhtiö undanröjer inte nödvändigheten av detta samtycke.

Vad gäller övervakning sträcker sig riksdagens övervakningsrätt avseende statsfinanserna till budgetekonomin men också till ekonomin utanför den statliga budgetekonomin, såsom aktiebolag med statlig majoritet (regeringens proposition om grundlagen 1/1998 rd). Enligt 2 § i lagen om statens revisionsverk (SRV) (676/2000) har revisionsverket rätt att granska bolag i vilka staten har bestämmande inflytande i synnerhet för att utreda hur staten har utövat ägarstyrning och delägarrätt. Revisionsverket verkar i anslutning till riksdagen och avger årligen en berättelse om sin verksamhet till riksdagen (90 § i grundlagen, 6 § i lagen om statens revisionsverk).

Att statligt innehav överförs till bolaget Kehitysyhtiö påverkar i sig inte statens revisionsverks rätt, och därmed inte heller riksdagens rätt, att övervaka bolagen i fråga. Det väsentliga vad gäller den SRV:s tillsynsbehörighet är att det handlar om ett bolag, eller om ett dotterbolag till ett bolag, i vilket staten har bestämmande inflytande (2 § och 19 § i lagen om statens revisionsverk). I så fall kan riksdagen och till exempel dess revisionsutskott få information om statliga bolagsinnehav via verksamhetsberättelsen av Finlands regering.

2.2 (0,5 poäng)

Enligt 1 § i lagen om offentlig upphandling, dvs. upphandlingslagen, (348/2007) ska upphandlande enheter konkurransutsätta sina upphandlingar så som föreskrivs i denna lag. Vid sidan om statens och kommunernas myndigheter är bland annat offentligrättsliga organ upphandlande enheter (6 §). I terminologin i upphandlingslagen avses med offentligrättsligt organ en juridisk person som särskilt har inrättats för att tillgodose sådana behov i det allmännas intresse som inte har industriell eller kommersiell karaktär, och: a) som till största delen finansieras av en annan upphandlande enhet enligt upphandlingslagen; b) vars ledning står under kontroll av en annan upphandlande enhet; eller c) i vars förvaltnings-, styrelse- eller kontrollorgan mer än hälften av ledamöterna utses av en annan upphandlande enhet. Som upphandlande enhet räknas dessutom varje upphandlare, om upphandlaren för upphandlingen har fått understöd av

en annan upphandlande enhet som avses i upphandlingslagen till ett belopp som överstiger hälften av upphandlingens värde.

Det som följer av det som sägs ovan är att också bolag kan vara upphandlande enheter, som omfattas av förpliktelserna i upphandlingslagen. Statsägda bolag som uteslutande bedriver kommersiell eller industriell verksamhet lämnas dock utanför bestämmelserna i upphandlingslagen. Med tanke på tillämpningen av upphandlingslagen är det också väsentligt för vilket ändamål statsbolaget har bildats. Förpliktelserna enligt upphandlingslagen ska iakttas om bolaget har bildats och dess verksamhet bedrivs för ett ändamål i det allmännas intresse. Enbart det faktum att ett statsägt bolag överförs till en del av bolaget Kehitysyhtiö är inte av betydelse med tanke på tillämpningen av förpliktelserna i upphandlingslagen.

2.3 (0,5 poäng)

I aktiebolagslagen (624/2006) finns bestämmelser om valet av revisor för ett aktiebolag. Enligt 7 kap. 2 § i lagen väljs bolagets revisor av bolagsstämman. Om flera revisorer ska väljas är det möjligt att i bolagsordningen förordna att någon eller några av dem, dock inte alla, väljs i en annan ordning. Enligt 2 kap. 9 § i revisionslagen (1141/2015) kan den som valt en revisor eller förordnat en revisor till hans eller hennes uppdrag eller anvisat revisorn det kan under mandattiden entlediga revisorn. Vad gäller bolag med statlig majoritet förordnas representanten vid bolagsstämmor av det ministerium som ansvarar för ägarstyrningen (5 § i ägarstyrningslagen).

Sekretessplikerna för revisorer vid aktiebolag med statlig majoritet är i princip liknande som för revisorer vid privatägda bolag. Bestämmelser om sekretessplikerna för revisorer för aktiebolag finns i 4 kap. 8 § i revisionslagen. Enligt bestämmelsen får en revisor eller revisorns biträde inte för någon utomstående röja omständigheter som han eller hon i sitt uppdrag enligt denna lag fått kännedom om. Tystnadsplikten gäller dock inte en omständighet som: 1) revisorn ska meddela om eller yttra sig om med stöd av lag eller Europeiska unionens revisionsförordning, 2) får röjas i enlighet med samtycke av den i vars intresse tystnadsplikt har föreskrivits, 3) en myndighet eller domstol eller någon annan person med stöd av lag har rätt att få kännedom om, eller som 4) har kommit till allmän kännedom. Trots tystnadsplikten får en revisor eller revisionsammanslutning lämna en annan revisor uppgifter som denne behöver för en revision.

Enligt 4 § i lagen om statens revisionsverk (676/2000) har revisionsverket rätt att av revisionsobjektets revisor utan dröjsmål få alla de för granskningen nödvändiga avskrifter och upptagningar samt andra handlingar och uppgifter som avser revisionsobjektet och som revisorn förfogar över liksom avskrifter av revisorns promemorior, protokoll och andra handlingar som upprättats i samband med revision och som gäller revisionsobjektets verksamhet. Följaktligen ska en revisor vid ett aktiebolag med statlig majoritet till SRV överlämna de uppgifter som SRV begär.

Uppgift 3. Intern kontroll av Europeiska unionens medel (1,0 poäng)

3.1 (0,4 poäng)

Med intern kontroll avses kontroll och revision av medelanvändningen i Europeiska unionen vilken genomförts, letts eller beställts av dem som själva använder medlen och vars uppgifter i första hand tjänar dem som använder medlen själva. Intern kontroll kan handla om intern kontroll av en enhet eller om att en högre enhet övervakar en lägre enhet.

Syftet med intern kontroll enligt s.k. COSO-modellen är att producera information om uppnåendet av till exempel följande mål: funktionernas effektivitet och ändamålsenlighet, tillförlitligheten i den ekonomiska rapporteringen och efterlevnaden av lagar och andra bestämmelser.

Ansvaret för kontrollen av Europeiska unionens medel ligger på Europeiska kommissionen, Europeiska byrån för bedrägeribekämpning OLAF som verkar i anslutning till kommissionen samt på medlemsstatsnivå på alla aktörer som förvaltar och koordinerar medel som kommer från EU, till exempel ministerier (317 art. i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt).

3.2 (0,6 poäng)

Med åtskiljande av funktioner avses att uppgifterna i administrations- och tillsynssystemet för EU:s strukturfondmedel delats till olika aktörer för att hindra misstag och missbruk. Enligt EU-lagstiftningen ska en medlemsstat utse en förvaltningsmyndighet, en attesterande myndighet och en revisionsmyndighet för förvaltningen och övervakningen av nationella strukturfondsprogram.

Bestämmelser om förvaltningsmyndigheten, den attesterande myndigheten och revisionsmyndigheten för åtgärdsprogrammen för strukturfonder finns i artiklarna 125–127 i EU:s strukturfondsförordning nr 1303/2013 och i 8–10 § i lagen om utveckling av regionerna och förvaltning av strukturfondsverksamheten (7/2014). Förvaltningsmyndigheten ansvarar för förvaltningen av åtgärdsprogrammet enligt principen om sund ekonomisk förvaltning och dess uppgifter anknyter till den allmänna förvaltningen av strukturfondsprogrammet och styrningen av medel och till exempel till valet av stödåtgärder och olika verifieringsåtgärder.

Den attesterande myndighetens uppgift är till exempel att upprätta och verifiera utbetalningsansökningar och utgiftsdeklarationer och överlämna dem till Europeiska kommissionen. Också till exempel verifiering av att redovisningar och bokföringar är tillförlitliga hör till den attesterande myndighetens uppgifter.

Revisionsmyndigheten ska se till att själva förvaltnings- och tillsynssystemet är föremål för oberoende kontroll. Revisionsmyndigheten ska till exempel se till att internationella revisionsstandarder beaktas i revisionsarbetet.

Enligt principen om åtskiljande av funktioner är det med andra ord inte möjligt att de uppgifter som ankommer på förvaltningsmyndigheten, den attesterande myndigheten och revisionsmyndigheten för strukturfondsprogrammet sköts av en och samma instans (72 art. i rådets förordning nr 1303/2013). I Finland har uppgifterna för förvaltningsmyndigheten och den attesterande myndigheten getts till arbets- och näringsministeriet, men inom ministeriet har dessa uppgifter delats till olika enheter. Revisionsmyndigheten för strukturfondsprogrammet verkar vid finansministeriet i anslutning till finanscontrollerfunktionen. Revisionsmyndigheten ska vara operativt oberoende av förvaltningsmyndigheten och den attesterande myndigheten. (7–10 § i lagen om utveckling av regionerna och förvaltning av strukturfondsverksamheten; arbets- och näringsministeriets arbetsordning (1750/2015))

Uppgift 4. Reform av offentlig service med hjälp av ”bredare axlar” (2,0 poäng)

Bredare axlar-tänkesättet hänför sig till antagandet om att det genom att centralisera offentliga servicesystem och funktioner är möjligt att uppnå effektivitetsfördelar. Teoretiskt sett stöder sig modellen på idén om skalfördelar inom serviceproduktionen, s.k. ökande skalintäkter, enligt vilken centralisering av funktioner kan sänka de genomsnittliga enhetskostnaderna inom serviceproduktionen och följaktligen förbättra tjänsternas kostnadseffektivitet. Därtill är bredare axlar-tänkesättet ofta förknippat med de fördelar som uppnåtts genom att centralisera sakkunnigheten. Enligt tänkesättet kan centralisering förbättra kvaliteten på de tjänster som organisationen producerar till exempel genom att utöka växelverkan och teambildningen mellan de sakkunniga. Å andra sidan kan små sakkunnigorganisationer vara exponerade för risker som förknippas med förlorad sakkunnighet. Med tanke på effektiviteten i en liten organisation kan synnerligen allvarliga problem orsakas redan av att en central sakkunnig lämnar organisationen. I detta hänseende kan större organisationer erbjuda vissa former av buffertar också med tanke på bestående sakkunnighet.

Inom social- och hälsovårdstjänsterna är ”bredare axlar” i det aktuella tänkandet i stor utsträckning förknippat med samma utgångspunkter som i övriga delar av reformen och utvecklingen av offentliga tjänster. Ett särdrag i det finländska social- och hälsovårdssystemet är att de instanser som ordnat servicen har varit kommuner av relativt olika storlekar. Följaktligen har det ansetts att ett centralt problem är det system för finansiering, ordnande och produktion av social- och hälsovårdstjänster vilket partiellt bygger på små kommuner. I små kommuner kan enskilda fall, såsom omhändertagande av ett barn eller krävande operationsfall, få budgeten att svikta till och med avsevärt. I det finländska systemet för den offentliga förvaltningen skapas en administrativ mellannivå, en landskapsnivå, under vilken en betydande del av social- och hälsovårdstjänsterna samlas.

I utvecklingen av de finländska social- och hälsovårdstjänsterna har centralisering av enhetsstorleken förknippats med till exempel följande saker:

- finansiering av tjänsterna; hur stor enhet behövs för att hanteringen av finansieringsrisker ska ligga på en tillräckligt hög nivå? Utökandet av enhetsstorleken främjar möjligheten att hantera den årliga fluktuationen i finansieringsbehovet för tjänsterna.
- ordnande av social- och hälsovårdstjänster; hur genomförs en maximalt täckande integrering mellan olika social- och hälsovårdstjänster? Detta kan också innebära att det är möjligt att till större enhetsstrukturer inhämta sådan servicekapacitet som till exempel små kommuner annars inte skulle ha möjlighet att skaffa. Å andra sidan kan fördelar uppkomma också av att överlappande investeringar undanröjs.
- produktion och distribution av tjänster; hur möjliggörs ett mångsidigt och ekonomiskt hållbart system för produktion av tjänster? Utökade enhetsstorlekar kan leda till fördelar för utvecklingen av serviceverksamheten. Å andra sidan anknyter det centrala tänkesättet för effektivisering av serviceproduktionen till stödtjänster. När enhetsstorleken utökas är det möjligt att effektivisera produktionen av stödtjänster, till exempel löneadministrationen, rengöringstjänster, bilddiagnostiktjänster och måltidstjänster.
- inköp och beställning av tjänster; centralisering av upphandlingen till större enheter kan leda till kostnadsbesparingar och bättre servicekvalitet.

Alla tankemodeller inom reform och utveckling av den offentliga förvaltningen är förknippade med egna antaganden och också problem. Bredare axlar-tänkesättet är inte något undantag till detta, utan det har också sina svagheter och osäkerhetsfaktorer. Att tankemodellen tagits upp som en väsentlig del av utvecklingspolitiken för den offentliga förvaltningen betyder naturligtvis inte att tankemodellen skulle vara problemfri.

De problem och osäkerhetsfaktorer som anknyter till centralisering kan beskrivas på många sätt. Ett allmänt problem är den enkla utgångspunkten att en större enhetsstorlek förknippas med problem på samma sätt som en mindre enhetsstorlek förknippas med problem. Det handlar inte

alltid om en tankemodell för en större enhetsstorlek, utan om en modell för en optimal enhetsstorlek. Inom forskning har man länge reflekterat över möjligheten att skapa en teori för optimal enhetsstorlek också för miljön för offentlig serviceproduktion. En central observation i anknytning till detta är att det inte är möjligt att fastställa någon direkt förbindelse mellan enhetsstorleken och effektiviteten i serviceproduktionen av följande orsaker:

- Användning av en universell produktionsfunktion är begränsande i analysen av många offentliga organisationer, eftersom de innehållsmässiga särdragen i serviceprocesserna skiljer sig avsevärt från varandra. Till exempel inom social- och hälsovårdstjänsterna är det två skilda saker att prata om tjänster inom specialiserad sjukvård vilka kräver specialiserad medicinsk kunskap och socialvårdstjänster som förutsätter kundkontakt.
- Enheterna kan verka i olika förhållanden. Den förmodade optimala enhetsstorleken kan variera enligt dessa förhållanden.
- Många offentliga aktörer, t.ex. kommuner och städer, har många andra konsekvenser än konsekvenser som anknyter till serviceproduktionen, dvs. att organisationerna samtidigt producerar många former av konsekvenser. Den optimala storleken kan vara olika för olika konsekvenser.

Fördelarna och nackdelarna av centralisering kan med andra ord vara mycket annorlunda för olika tjänster och verksamhetsutgångspunkter. Det kan vara rationellt att centralisera kapitalintensiva tjänster till större enheter, vilket kan gälla t.ex. specialiserad sjukvård som omfattar dyra anordningar. Å andra sidan kan utökad enhetsstorlek generera ovan nämnda fördelar när det gäller finansiering av servicen, men när det gäller produktion av servicen har forskningsdata gett mycket tudelad evidens om effektivitetsfördelar. Enligt denna finns det inte någon optimal storlek, och tankemodellen om att utökad storlek har konsekvenser som främjar serviceproduktionen är inte entydig. Tvärtom kan det i fråga om vissa tjänster till och med vara rationellt att minska enhetsstorleken i stället för att utöka den.

Vad gäller tillsyns- och kontrollprocesserna orsakar utökade enhetsstorlekar många former av konsekvenser. För det första, utökad storlek på kontrollobjekten understryker betydelsen av riskhantering såväl vid själva kontrollobjektet som i förfaringssätten för de samfund som genomför kontrollen. För det andra, uppgången i de ekonomiska volymerna kan understryka vikten av att tillägna sig nya sätt att närma sig kontroll vid revisionssammanslutningarna. För det tredje, reformen av social- och hälsovårdstjänsterna orsakar ett särskilt behov av att på ett mångsidigare sätt förstå referensramen för servicesystemet, relationerna mellan aktörerna och i synnerhet det allt komplexare systemet för redovisningsskyldighetsförhållandena. Den centrala uppgiften för tillsynen och kontrollen är att främja tillgodoseendet av redovisningsskyldigheten vid normenlig och effektiv användning av skatteresurser. I syfte att uppnå detta mål måste kontrollsystemen förmå att på bättre sätt än tidigare strukturera innehållet i redovisningsskyldighetsbegreppet i ett servicesystem som blir allt komplexare och där användningen av skatteresurser i allt högre grad grundar sig på samarbete mellan serviceaktörer, organisationer inom den offentliga och privata sektorn, organisationer som producerar tjänster samt medborgare. Den sedvanliga entitetsbaserade redovisningsskyldighetsmodellen fungerar delvis bristfälligt i detta hänseende. Detta är en stor utmaning med tanke på de framtida systemen för tillsynen och kontrollen av den offentliga ekonomin och förvaltningen.

Uppgift 5. Riskhantering och -analys i styrningen, övervakningen och revisionen av offentlig förvaltning (2,0 poäng)

Enligt ISSAI-standarderna innebär en revisionsrisk en risk för att den revisionsrapport som en revisor producerar inte är ändamålsenlig eller att den innehåller fel. Då det ultimata syftet med en revisionsrapport är att ge rimlig visshet om revisionsobjektets ekonomiska situation, kan revisionsrapporten inte uppfylla denna grundläggande uppgift. Enligt tänkesättet handlar det inte om att revisionsrapporten ska vara fullständig, eftersom det i själva verket aldrig är möjligt att uppnå fullständighet. Dock i de förhållanden som revisionen görs kan revisionsrapporten alltså inte ge rimlig visshet om objektets ekonomiska situation. Riskerna delas ofta in i medfödda risker, kontrollrisker och observationsrisker.

Riskhantering är en sammanställning av de förfaringsätt och operativa processer med vilka revisorn försöker kontrollera ovan nämnda risker. Enligt ISSAI-standarderna är ett mål med riskhantering att minska revisionsrisken till en godtagbar nivå och på så sätt generera betydelsefull information för dem som utnyttjar revisionsinformationen. Identifiering av risker och riskhantering kan bero på hurdan revisionsprocess det handlar om. Revisorn ska på förhand bedöma eventuella allmänna eller fallspecifika brister i revisionsrapporten i förhållande till olika revisionsobjekt. Riskhantering omfattar procedurer med vilka revisorn skapar en maximalt övergripande uppfattning för sig själv om verksamhetslogiken vid det objekt, den entitet eller det program som revideras, dess verksamhetsmiljö och också systemen för intern kontroll vid objektet. Riskhantering är en avsevärd del av revisionsplanering, men den borde synas i alla faser av revisionsprocessen. Detta kan innebära till exempel att iaktta principen om professionell kritiskhet och att vara på sin vakt för att upptäcka brister vid revisionsobjektet och i revisionsprocessen i olika faser.

Riskhantering har en betydande roll både i revisionen av den offentliga förvaltningen och i effektivitetsrevisionen. Vad gäller båda revisionstyper understryker ISSAI-standarderna vikten av riskhantering för att det ska vara möjligt att lita på att revisionen producerar relevant information och att den aktuella producerade informationen är pålitlig. Detta främjar genomförandet av principen om redovisningsskyldighet och transparens i den offentliga förvaltningen och i samhället.

I de årsrevisioner som utförs av statens revisionsverk (SRV) spelar riskanalys och riskhantering en betydande roll. Enligt SRV:s anvisningar grundar sig dess revision på riskanalyser. Detta omfattar att identifiera risker, bedöma risker och bedöma de kontroller som ska skapas för det fallet att riskerna blir verklighet. Riskanalys genomförs inom alla områden av revisionsberättelsen. Oftast görs riskanalysen i början av revisionen, men så som det understryks också i ISSAI-standarderna, uppdateras riskanalysen i olika faser av revisionsprocessen och dess ändamålsenlighet bedöms i den fas då bokslutet revideras. Väsentlighet är en central synvinkel i riskhantering. Med andra ord ska en revisor fokusera på väsentliga risker med tanke på revisionen. Följaktligen ska revisorn vid revisionen identifiera och bedöma risker förknippade med väsentlig felaktighet i de olika områden som är föremål för utlåtandet och rikta kontrollen mot dessa risker.

SRV:s anvisningar framhäver följande antaganden som ska uppfyllas i de riskhanteringsprocesser som gäller en revision. Dessa är fullständighet, existens, riktighet och avgränsning samt värdering.

- Fullständighet: alla uppgifter som ska presenteras i bokslutet, vilka borde tas upp och presenteras, är också en del av bokslutet.
- Existens: alla poster som motsvarar upptagna uppgifter eller uppgifter som ska presenteras i bokslutet existerar vid tidpunkten i fråga och de presenteras i bokslutet.
- Riktighet och avgränsning: alla skulder, inkomster, utgifter och rättigheter till tillgångarna och de uppgifter som ska läggas fram i bokslutet utgör egendom eller förpliktelser för

bokföringsenheten, och de har tagits upp till rätt belopp och hänförs till rätt räkenskapsperiod.

- Värdering: tillgångar, skulder och det egna kapitalet har tagits upp till rätt belopp i bokslutet. Alla värderings- eller periodiseringskorrigeringar som beror på posternas karaktär eller de beräkningsprinciper som ska tillämpas har tagits upp på ändamålsenligt sätt.
- Iakttagande av budgeten: budgeten och de centrala bestämmelserna och anvisningarna för den har iakttagits.

En revisor har till uppgift att identifiera risker på ett mångsidigt sätt och med olika åtgärder och förfaringsätt definiera de risker som är väsentliga risker (bl.a. i samarbete med ledningen för och de redovisningsskyldiga vid revisionsobjektet). Enbart på så sätt är det möjligt att rikta de begränsade resurserna för revisionsprocessen på objekt som ger möjlighet att få rimlig visshet om objektets situation. När väsentligheten av riskerna har identifierats, säkerställs det att riskerna minskas till en godtagbar nivå, och revisionsobjektets egna kontrollsystem och tillräckligheten av mekanismerna för intern övervakning verifieras också.

Å andra sidan kan riskhantering vid revision inom den offentliga förvaltningen också ses som ett förfaringsätt vid revisionsobjektet. Även om både ISSAI-standarderna och SRV:s revisionsanvisningar behandlar riskhanteringen också med tanke på revisionsobjektets egen verksamhet (t.ex. säkerställning av nivån i systemen för intern kontroll och kontrollmetoderna är tillräcklig hög), ligger tyngdpunkten framför allt på hur revisorn eller en sammanslutning som utför en revision hanterar osäkerhetsfaktorer som anknyter till upprättandet av utlåtande. Att kommunernas och städernas verksamhet blir mångsidigare och koncernstrukturerna utvecklas kan ses som ett exempel på de förutsättningar för riskhantering som kan fastställas i verksamhet inom offentlig förvaltning av nuvarande form.

Denna synvinkel understryker den interna kontrollens roll och betydelse. Syftet med intern kontroll är att stärka riskhanteringen, utnyttja möjligheter och styrkor och oavbrutet utveckla verksamheten och bedömningen av effektiviteten. Med intern kontroll avses de verksamhets- och förfaringsätt med vilka redovisningsskyldiga organ, tjänsteinnehavare och andra chefer försöker säkerställa att kommunens verksamhet är ekonomisk och effektiv, att det är möjligt att lita på den information som ligger till grund för besluten, att bestämmelserna i lagen, myndighetsanvisningar och beslut av organen iakttas och att egendom och resurser tryggas. I detta hänseende är intern kontroll mycket tätt kopplat till ledningens verksamhet. Ledningen ansvarar för att säkerställa att den interna kontrollens mekanismer och processer är tillräckliga och att de uppställda målen kan uppnås i så hög grad som möjligt.

Risker kan klassificeras på olika sätt. I kommun- och stadsmiljöer kan man tala om strategiska risker som är förknippade bland annat med genomförandet av kommunstrategin, serviceproduktionsstrukturerna, personalpolicyn och infrastrukturens funktion. En operativ och ekonomisk risk är i fråga till exempel då det finns fara för att de mål som fastställts av fullmäktige i budgeten inte uppnås. Då har ledningen till uppgift att säkerställa att man agerar aktivt för att undanröja ovan nämnda riskfaktorer. Ekonomiska risker gäller bland annat prognosen av de kommunala inkomsterna och utgifterna, ränterisker i lånefinansieringen, förändringar i placeringsvärdet eller -intäkter och bevarandet av värdet på fastighetsförmögenhet. Risker förknippade med avtal, innehav och styrning av verksamheten vid dottersamfund håller på att inta en särskilt betydande roll. Inom den kommunala verksamheten betonas avtalsbaserad nätverksverksamhet i allt högre grad, varvid en central del av riskhanteringen och den interna kontrollen anknyter till att identifiera avtalsrelaterade risker och risker förknippade med ägarstyrningen, bedöma deras betydelse och hantera dem. I riskhanteringen av dessa är det av väsentlig betydelse hur väl den interna kontrollen har genomförts i kommunkoncernen och hur tätt processerna för intern kontroll och riskhantering har integrerats till en del av den helhet som utgörs av den strategiska ledningen.

Riskhantering är ett relativt övergripande sätt för att förstå hur den offentliga förvaltningens system och organisationer fungerar. Det är i sig inte överraskande att den blivit en synnerligen

viktig del av hanteringen av den offentliga ekonomin och också av förståelsen för kontrollprocesserna. I detta hänseende kan riskhantering ses som en process och en synvinkel som skär ett tvärsnitt genom all verksamhet inom den offentliga förvaltningen. Å andra sidan har riskanalys och riskhantering också olika särdrag beroende på om de ses som en del av ledningen av den offentliga organisationen eller som en del av den offentliga förvaltningens revisionsprocesser och verksamheten vid revisionsinstitutionerna. Ur revisionssammanslutningarnas synvinkel handlar det i första hand om att säkerställa att det centrala resultatet av revisionsprocessen, utlåtandet, är riktigt. Utlåtandet, vars syfte är att främja förtroendet för redovisningsskyldigheten vid revisionsobjektet, borde alltså grunda sig på rimlig visshet. Den viktigaste uppgiften för riskhanteringen är att stöda denna process. Vad gäller ledning av offentliga organisationer, till exempel ledning av städer, är ett tydligt användningsändamål för riskhanteringen att stöda ledningen och beslutsfattandet. I denna process kan pålitlig information vara en betydelsefull hjälp, med dess roll är instrumentell. Ur denna synvinkel är det väsentligt för en revisionssammanslutning att minska den osäkerhet som anknyter till revisionsutlåtandet, medan avsikten med riskhanteringen vid revisionsobjektet är att minska den osäkerhet som anknyter till beslutsfattandet och ledningen.

Uppgift 6. Revisionsobjekt inom offentlig förvaltning och revisionsprinciper (1,0 poäng)

6.1. Transaktionskostnader i outsourcing av offentliga tjänster (0,6 poäng).

Med transaktionskostnader avses de kostnader som uppkommer genom växelverkan mellan beslutsfattare, organisationer och aktörer. Ofta förmår de sedvanliga kostnadsberäkningssystemen dock inte att nå dessa kostnader, eftersom beräkningen av dessa inte grundar sig på existerande kalkylentiteter och eftersom det inte finns något särskilt kostnadsställe för dessa. Bakgrunden till begreppet transaktionskostnader är Ronald Coases ursprungliga tanke om förhållandet mellan marknader och hierarkier i marknadsekonomin. Vid sidan om Coase har i synnerhet Oliver Williamson blivit känd som utvecklare av transaktionskostnadsteorin (Transaction cost economics). Han har granskat transaktionskostnader som en del av olika hanteringssystem (marknader, hierarkier och hybrider).

I analysen av outsourcingprocessen för Höttölä stad har transaktionskostnader en viktig roll. För Höttölä stad uppkommer en avsevärd mängd kostnader som anknyter till förhandsplanering av outsourcingprocessen, uppföljning av outsourcingprocessen under processens lopp och också till övervakning av avtal och serviceproduktionen i efterskott. Dessa kostnader uppkommer då Höttölä ordnar konkurrensutsätter, planerar och ingår avtal och övervakar dessa. Trots att transaktionskostnaderna inte syns tydligt i kostnadsberäkningsrapporterna, betyder detta naturligtvis inte att de inte skulle existera. Organisationernas kalkylsystem når dem bara inte.

Ett närliggande begrepp till transaktionskostnader är till exempel byråkratikostnader, med vilka man i det fall som gäller Höttölä stad avser stadens egna interna transaktionskostnader. Man kan också prata om kostnader som beror på och inte beror på förfaringssättet, med vilka man avser de kostnader som anknyter till genomförandeformen för outsourcingprocessen eller på motsvarande sätt kostnader som är oberoende av genomförandeformen för outsourcingen. Låt oss tänka till exempel på Höttölä stads förvaltningskostnader. En del av förvaltningens planeringsinsats och också av dess kostnader anknyter till outsourcingprocessen, men endast en del. Man kan prata om indirekta kostnader, som är ett allmänt begrepp inom kostnadsberäkning och också en väsentlig del av referensramen för outsourcingprocessen. Dessa kostnader kan inte – i kostnadsberäkningsavseende – klart kopplas till serviceverksamheten, utan de har enbart en indirekt koppling till serviceprocesserna. I detta hänseende är transaktionskostnaderna med andra ord partiellt indirekta kostnader. Till slut kan man också prata om dolda kostnader eller osynliga kostnader, med vilket man refererar till kostnadernas uppkomst och existens, även om dessa kostnader inte kan spåras i kostnadsberäkningssystemen.

6.2. Svara på följande frågor (0,4 poäng)

- a. Planen för de offentliga finanserna är en beslutshandling av Finlands regering, vilken behandlar den helhet som utgörs av de offentliga finanserna och den allmänna riktlinjen för finanspolitiken. Därtill omfattar planen behandlingen av och beslut om separata sektorer inom den offentliga ekonomin, inklusive statsekonomin, kommunekonomin, lagstadgade arbetspensionsanstalter och övriga socialskyddsfonder. Införandet av en plan för de offentliga finanserna har i synnerhet påverkats av EU-regleringen och strävan efter att på lång sikt bevara en balans mellan inkomster och utgifter i de offentliga finanserna. Vad gäller målet att uppnå balans har det ansetts vara nödvändigt att övergå mot en mer övergripande hantering av inkomster och utgifter. Planen för de offentliga finanserna omfattar ett rambeslut för statsfinanserna. Därtill omfattar planen för de offentliga finanserna riktlinjer för och beslut om kommunekonomin, det vill säga det så kallade avsnittet om finansieringsramen för kommunekonomin och socialskyddsfonder.

Kommunekonomiprogrammet anknyter till makrostyrningen av kommunekonomin, som genomförs som en del av planen för de offentliga finanserna. Kommunekonomiprogrammet

upprättas i samband med planen för de offentliga finanserna och förslaget till statsbudget. Det har samordnats med målen och åtgärderna avseende kommunekonomi i planen för de offentliga finanserna. Syftet med programmet är att producera bakgrundsmaterial för beredningen av beslutsfattandet avseende kommunekonomin, vilket sker som en del av planen för de offentliga finanserna. I samband med planen för de offentliga finanserna ska det upprättas en prognos över kommunens inkomster, utgifter och investeringar, och syftet med den är att ange en grund för det ekonomiska och finansiella spelrummet inom kommunsektorn eller ett eventuellt anpassningsbehov under följande valperiod. Kommunekonomiprogrammet upprättas för en regeringsperiod och det justeras årligen i samband med granskningen av planen för den offentliga ekonomin.

- b. Med principen om konkurrensneutralitet avses jämlika verksamhetsförutsättningar inom näringsverksamhet i samhället och i ekonomin. Detta innebär tryggnad av jämbördiga konkurrensförutsättningar och -förhållanden inom vilket som helst affärsområde, men begreppet har i allt högre grad börjat användas vid bedömningen av förhållandena och verksamhetsförutsättningarna inom den offentliga och den privata sektorn. Tryggnad av konkurrensneutralitet är en central grundläggande uppgift för konkurrenspolitiken och den reglering som stöder denna (i synnerhet konkurrenslagen). I till exempel kommunal verksamhet gäller principen såväl för verksamhet som bedrivs av kommuner och samkommuner som för affärsverksamhet som bedrivs av enheter som kontrolleras av kommunerna. Utgångspunkten för principen om konkurrensneutralitet är ett antagande om att fungerande konkurrensförhållanden främjar företagets och samfundets inbördes konkurrens, producerar positiva effektivitetskonsekvenser och ökar tillgången till service och variationen i denna.

Denna princip har under senaste år avsevärt påverkat det sätt på vilket affärshelheter som förvaltas av kommunerna bedömts och uppfattats. Detta har varit kopplat till bl.a. kravet på bolagisering av kommunala affärsverk, där uttryckligen principen om konkurrensneutralitet ses som den centrala grunden. Å andra sidan kan man utöver bolagiseringsskyldigheten fundera på situationer där bolagisering enligt lag är förbjuden eller situationer där det lönar sig eller inte lönar sig att bolagisera. Bakom alla dessa synvinklar ligger antagandet om att konkurrensmekanismen, om den fungerar effektivt, genererar positiva konsekvenser och att en förutsättning för att dessa konsekvenser ska uppkomma är fungerande konkurrensförhållanden. Inom produktion av offentliga tjänster fungerar konkurrensförhållandena på mycket olika sätt i olika miljöer, och därför fungerar konkurrensen inte alltid, eller de konsekvenser som uppkommer via konkurrensmekanismen är inte alltid positiva.

DEL III: MÄTNING OCH UTVÄRDERING AV EFFEKTIVITET (8 poäng)

Uppgift 1. OFR-revisorns roll i utvärderingsuppdrag (1.5 poäng)

Bortprofilering handlar om externa krav på universitet. Med tanke på uppfyllandet av detta krav är det i sig likgiltigt vad varje enskilt universitet bortprofilerar, så länge som det kan visa att det förfarit på det föreskrivna sättet och bortprofilerat åtminstone någonting. Att stärka utvalda områden vid enskilda universitet hör också till de externa kraven, om inte i lika hög grad som bortprofilering. Sannolikt är det dock till varje universitets fördel att lägga fram bevis på sådant stärkande.

Inget universitet är föremål för externa krav på vad det enskilda universitetet borde bortprofilera och å andra sidan stärka. Potentiella bortprofileringsområden är områden som förekommer i många universitet, fastän upptagning av sådan bred förekomst som ett kriterium för bortprofilering kan leda till att vissa områden bortprofileras så hårt att de till och med blir sällsynta. Det är svårare att definiera kriterierna för stärkande av utvalda områden. Till exempel det faktum att området är sällsynt i landets universitet duger i sig inte som kriterium för att stärka området, utan andra kriterier behövs också. Det är ju nämligen möjligt att det faktum att området förekommer i ett eller få universitet är tillräckligt.

Bortprofilering har ovanifrån förordnats som en uppgift för universiteten, och detta förordnande omfattar inte preciseringar om att universiteten kan fatta beslut om bortprofileringar på annat sätt än enligt egen prövning. Å andra sidan är universiteten sedan år 2010 statsunderstödda institutioner, som i huvudsak får sin grundfinansiering enligt fastställda kalkylmässiga kriterier. I verkligheten är andelen för strategisk finansiering enligt prövning en fjärdedel. Därför är universiteten beroende av kriterierna för sin grundfinansiering.

Finansieringskriterierna för universiteten leder till att det inte lönar sig för universiteten att rikta bortprofileringar mot sådana områden där grundexamensproduktionen är omfattande. Också bortprofileringsbeslut som leder till avsevärd nedgång i doktorsproduktionen och i den kvalitetsstandardiserade vetenskapliga publikationsverksamheten skulle vara problematiska. Samma gäller för bortprofilering som skulle gälla områden som skaffat avsevärd extern forskningsfinansiering.

Däremot är sysselsättningen bland de utexaminerade ett så svagt grundfinansieringskriterium för universiteten att besluten om bortprofilering och å andra sidan om stärkande av vissa områden inte egentligen alls påverkar grundfinansieringen.

Universitetens interna finansieringsfördelning behöver inte ligga i linje med de kriterier utifrån vilka universiteten får sin grundfinansiering. Detta innebär att universiteten med de tillgångar som genereras av de områden som ger dem grundfinansiering fritt får subventionera områden som inte genererar tillgångar i motsvarande förhållanden. Med tanke på stärkande av områden lönar det sig ändå inte direkt för universiteten att försämra den interna finansieringen inom områden som för med sig avsevärd extern finansiering, utan beakta "intjänande" av grundfinansiering som ett kriterium i överläggningen av stärkande av de definierade områdena.

De omständigheter som beskrivits ovan hade beaktats i de svar som var bra. Examinanderna hade förmått föreslå bortprofilering av områden där grundexamensproduktionen och därtill doktors- och publikationsproduktionen var relativt låg, områdena var företrädde i många universitet och områdena därtill i proportionellt hänseende kanske till och med var överfinansierade i universitets interna penningfördelning. Å andra sidan hade examinanderna förmått föreslå stärkande av områden som i den interna penningfördelningen kanske blivit underfinansierade trots en proportionellt till och med högklassig framgång vad gäller ett eller flera av följande kriterier: grundexamensproduktion, doktorsproduktion, publikationsverksamhet och förvärv av extern finansiering.

Eftersom sysselsättningen bland de utexaminerade inte är ett betydande kriterium för universitetsfinansiering, hörde inte de svar där låg sysselsättningsgrad sågs som ett kriterium för bortprofilering till de bästa svaren.

I uppgiften hade man avsiktligen angett också kriterier som kan komma i fråga, men om vars tillämpning det inte är möjligt att säga något utifrån de uppgifter som lämnats i samband med uppgiften. Därför var det inte rätt att betona dessa kriterier som kriterier för vare sig bortprofilering eller stärkande av områden.

Det finns inte endast ett rätt svar på uppgiften. Därför innehåller bedömningsgrunderna inte något svar i tabellform.

Uppgift 2. Likheter och skillnader i effektivitetsrevision och utvärdering (0.3 poäng)

	Effektivitetsrevision (<i>performance auditing</i>)	Utvärdering (<i>evaluation</i>)
I.Effektivitet, produktivitet, sparsamhet	3	2
II.Uppnående av målen i allmänhet	3	3
III. Uppnående av de affärsekonomiska målen	3	1–2
IV.Affärsekonomisk lönsamhet	2–3	1–2
V.Tillämpning av en randomiserad försöksplan eller en variant av den	1–2	2–3
VI.Angivande i penningbelopp av å ena sidan konsekvenser eller resultat och å andra sidan av insatser	3	1–2
VII. Specifikation av negativa och positiva biverkningar oberoende av deras slag	1–2	3
VIII.Specifikation av objektet i förskott: före verksamhet, politiska åtgärder eller motsvarande	1–2	3
IX.Specifikation av objektet i efterskott: efter verksamhet, politiska åtgärder eller motsvarande	3	3
X.Objektens deltagande i verksamhet vars objekt de är	1–2	2–3

Svaren bedömdes genom att beakta fördelningen av examinandernas svar. På detta sätt anpassades värderingsskalan mot normalfördelningen. Svaret förutsatte att siffervärden antecknades i svarstabellen, men också att examinanden visade kvalitativt omdöme. Grunden för detta var å sin sida den inblick som utreddes med frågan. Ett sätt för att få denna inblick var att sätta sig in i det bakgrundsmaterial som meddelats för att förbereda sig på OFR-examen.

Uppgift 3. Begrepp och förfaranden relaterade till utvärderingen (0.7 poäng)

3.1 En verkan ska följa efter orsaken, det som presenterats som en verkan ska ha ägt rum innan orsaken läggs fram och verkan får inte ha orsakats av någon annan än den framlagda orsaken.

3.2 Vid experimentell bedömning tillämpas den klassiska, randomiserade försöksplanen. Den åtgärd som ska utredas riktas till experimentgruppen, men inte till kontrollgruppen. Medlemmar av bägge grupper har valts med ett slumpmässigt urval på så sätt att varje medlem av den berörda populationen har samma sannolikhet att höra till vilkendera som helst grupp. Värdet på den omständighet som är föremål för konsekvensen genom den åtgärd som ska utredas mäts före experimentet och därefter både i experimentgruppen och i kontrollgruppen. Efter experimentet utreds det om den ändring som ägt rum i experimentgruppen på ett statistiskt betydelsefullt sätt och på det planerade och förväntade sättet varit annorlunda än i kontrollgruppen.

3.3 I samhällliga förhållanden är det ofta inte möjligt att tillämpa randomiserade försöksplaner på grund av många orsaker. Däremot kan det vara möjligt att genom att kvasiexperimentellt standardisera färre bakgrundsfaktorer studera saker före och efter en viss åtgärd. Det är till exempel möjligt att rikta åtgärden mot en experimentgrupp men att i stället för en kontrollgrupp enligt den klassiska försöksplanen använda en eller flera jämförelsegrupper till vilka observationsenheterna inte har valts slumpmässigt. De observationsenheter som hör till jämförelsegruppen kan i stället på ett naturligt sätt – till exempel utifrån deras geografiska läge – vara olika jämfört med observationsenheterna i experimentgruppen.

I många fall och av många orsaker kommer det kanske inte i fråga att göra en bedömning ens i likhet med den kvasiexperimentella uppställningen till exempel utifrån före- och efteruppställningar. I så fall är det möjligt att saker eventuellt utreds först i efterskott, efter att den förordnade åtgärden vidtagits, eller som sådana, före den planerade åtgärden.

3.4 Fördelen med det beskrivna förfaringssättet är att en före och efter-jämförelse är möjlig. Om dessa saker utreds enbart i efterskott kan det vara svårt att ställa dessa saker i proportion till den situation som rådde före åtgärden.

3.5 Så som det på korrekt sätt angetts i svaren kan det faktum att en kraftigt betonad åtgärd kanske inte har åtminstone den angivna konsekvensen utvecklas till ett hot. Därför är det möjligt att analysen och bedömningen av konsekvenserna kan bilda ett visst direkt hot. Till demokratin hör en möjlighet att beslutsfattarna byts efter val eller en parlamentarisk misstroendeförklaring, och denna kan också leda till att intresset inte riktar sig på att utreda vilken inverkan beslut med långsam effekt har eller vad som överhuvudtaget sker på lång sikt. Det är ju så att det under en fyraårig statlig valperiod och en fyraårig kommunal valperiod i snitt är enbart två år fram till dess att följande val hålls.

Uppgift 4. Statens och kommunernas reglering (1.5 poäng)

4.1 Att tala om reglering enbart som en börda är detsamma som att rikta uppmärksamhet enbart på kostnaderna och inte på fördelarna. Detta omfattar den motstridigheten att förhållandet mellan fördelar och kostnader för en individ, ett företag, en kommun eller en stat kan vara annat än förhållandet ur ett bredare perspektiv, såsom för en viss region i landet, hela landet, Europeiska unionen eller hela världen.

Bland regleringsobjekten är det dock nödvändigt att svara för de regleringskostnader som hänförs till dessa objekt. Utifrån denna grund hör minimering av sådana kostnader och noggrann uppmärksamhet på dessa kostnaders fördelning till de väsentliga utvecklingsobjekten inom regleringen. Kostnaderna för bra reglering är minimala för objekten, och dessa kostnader fördelar sig på ett transparent och åtminstone dragligt rättvist sätt.

Redan under flera årtionden har många undersökningar visat att regleringen kan vara mycket välkommen för dess objekt. Till exempel inom branscher där aktörerna tack vare regleringen får säkert skydd mot konkurrens talar aktörerna eventuellt till och med mycket kraftfullt för att regleringen ska fortsätta oförändrad och att den inte ska undanröjas. Däremot är regleringen särskilt icke-önskvärd bland aktörer som inte har tillträde till en viss bransch på grund av regleringen.

4.2 Beräkning av enbart regleringskostnader är bara en sida av att utvärdera regleringen, dess verkningar och dess biverkningar. En av standardkostnadsförfarandets risker är att det är schematiskt, eftersom regleringsmatchningen inte nödvändigtvis på samma sätt är tung i olika objektgrupper. Genomförandet av regleringen kan leda till att det till exempel enligt region eller kommun kan finnas till och med avsevärda skillnader i genomförandet av regleringen inklusive striktheten i genomförandet.

4.3 Företagen är sinsemellan olika. Vissa av dem verkar på reglerade branscher och andra å sin sida inom relativt oreglerade branscher. Företagsstorlekarna varierar från enmansföretag till storföretag, även om företagsstorleken varierar mindre inom många branscher.

Regleringskonsekvenserna sträcker sig även till andra instanser än företag. I den bakgrundslitteratur som fastställts för OFR-examen placeras företagskonsekvenser enbart som en del av regleringens ekonomiska konsekvenser, vilka också hänförs till hela landets ekonomi och dess offentliga ekonomier. I litteraturen betonas också andra konsekvenser än ekonomiska konsekvenser av regleringen, det vill säga dess sociala, miljömässiga och administrativa konsekvenser till exempel då statliga åtgärder har kommunala konsekvenser.

4.4 Många konsekvenstyper kan vara svåra att analysera och utvärdera. Redan svårigheterna i att utvärdera företagskonsekvenser visar detta (se föregående punkter i bedömningsgrunden). Företagskonsekvenser är enbart en del av de ekonomiska konsekvenserna, som på många sätt kan vara svåra att bedöma till exempel då regleringen har effekter på lång eller överlång sikt.

Ett av särdragen för de sociala konsekvenserna är att de är komplexa, vilket leder till samordningsproblem redan enbart bland de olika sociala konsekvenserna. Det kan vara besvärligt och tidskrävande att samordna sociala konsekvenser med ekonomiska konsekvenser. Samma gäller för samordning av miljömässiga och sociala och ekonomiska konsekvenser. Ett exempel på problematiken vad gäller fältet för administrativa konsekvenser är de många motstridigheterna mellan staten och kommunerna, vilka i Finland visat att staten inte kan genomföra varje plan och varje planerad politisk åtgärd i förhållande till det kommunala fältet.

Uppgift 5. Effektiviteten av kommunens näringspolitik (1,3 poäng)

Verksamhetsberättelsen av styrelsen för Vähäväkinens kommun ger inte enligt de förtroendevalda "en riktig och tillräcklig bild" uttryckligen med tanke på det industriella projektets effektivitet. De förtroendevalda förväntade sig att projektet skulle vara den vitamininjektion som vänder flyttningsrörelsen i positiv riktning, ökar livskraften i kommunen och förbättrar kommunens ekonomiska situation. Enligt verksamhetsberättelsen och bokslutskalkylerna har i synnerhet kommunens ekonomiska situation inte förbättrats på väntat sätt. Verksamhetsberättelsen ger inte tillräcklig klarhet om varför det i sig framgångsrika industriella projektet inte vänt kommunens ekonomiska situation. I verksamhetsberättelsen presenteras siffror utan att rikta desto större uppmärksamhet vid att tolka dem. De förtroendevalda misstänker inte att siffrorna är felaktiga.

Varför och hur har det gått så här? Med tanke på utvecklingen av kommunens ekonomiska situation är utvecklingen av antalet invånare en viktig omständighet som också har ett samband med utvecklingen av kommunens inkomster och utgifter.

De centrala observationer som kompletterar helhetsbilden är följande:

- I verksamhetsberättelsen konstateras det att arbetslöshetsprocenten sjunkit från 18,5 procent till 13 procent och antalet långtidsarbetslösa från 8,6 procent till 4,1 procent. Det är mycket väl möjligt att industrianläggningsprojektet varit en bidragande faktor, men också det faktum att arbetslösa flyttat bort från kommunen har påverkat denna nedgång. Verksamhetsberättelsen redogör inte för detta.
- Enligt verksamhetsberättelsen har kommunens nettodriftskostnader ökat med cirka 1,4 procent per år från 2011 till 2015. I allmänhet rapporteras det om utvecklingen av driftskostnader, inte nettokostnader, i en verksamhetsberättelse. Det väsentliga är att understryka nedgången i antalet invånare. När kommunens nettodriftskostnader delas med antalet invånare, euro/invånare, har nettodriftskostnaderna per invånare stigit med 3,1 procent. En avsevärd del av produktionskostnaderna för kommunal service är fasta kostnader (skolor, hälsovårdscentraler o.d.). När antalet invånare minskar en aning varje år, sjunker inte kommunens kostnader i samma förhållande.
- I synnerhet det faktum att skattefinansieringen ökat med enbart 0,2 procent per år trots att sysselsättningssituationen förbättrats gör de förtroendevalda fundersamma. Det ska konstateras att man med skattefinansiering avser den helhet som bildas av skatteintäkter och statsandelar. Inom skattefinansieringen har skatteintäkternas andel växt från 49 procent år 2011 till 55 procent år 2015. Statsandelarna har på motsvarande sätt minskat från 51 procent till 45 procent. När inga ändringar skett i skattesatserna, har intäkterna av kommunalskatten uppenbarligen ökat avsevärt.

Det väsentliga med tanke på skattefinansieringen är den utjämning som ingår i statsandelssystemet och som tar intäkterna av kommunernas inkomstskatter och samfundsskatteandel i beaktande. De kommuner där intäkten av dessa skatteformer ligger under det nationella snittet för skatteinkomsten per invånare i kommunerna får ett utjämningstillägg, medan de kommuner vars skatteinkomst per invånare överskrider snittet, betalar ett utjämningsavdrag.¹

¹ Utjämning som grundar sig på utjämningen av statsandel

Till exempel år 2016 är den genomsnittliga inkomstskatteprocenten 19,75 procent. I euro är utjämningsgränsen 3 654,79 euro/invånare år 2016.

Utjämningsgränsen fås genom att dela de sammanräknade latent skatteintäkterna från hela landet med antalet invånare i landet. Kommunens latent skatteinkomst som räknats enligt invånare jämförs med utjämningsgränsen. Om kommunens latent skatteinkomst underskrider utjämningsgränsen, är kommunen berättigad till utjämningsstillägg. Utjämningsstillägget

Skatteinkomsterna per invånare för kommunen Vähäväkinen (nämns inte direkt i uppgiften) ligger under utjämningsgränsen och kommunen har fått utjämningsstillägg. Uppgången i intäkterna av kommunens inkomstskatt och samfundsskatteandel har krympt den inkomstskatteutjämnning som kommunen fått. Detta är orsaken till att skattefinansieringen växt relativt svagt trots industriprojektets sysselsättningseffekt.

Den ekonomiska situationen som kommunens bokslut beskriver är alltså i första hand en följd av en dålig inkomstutveckling, trots att också utgiftsutvecklingen är en bidragande faktor. De centrala nyckeltalen visar att den ekonomiska situationen år 2015 enbart försämrats. Bokslutssiffrorna har här presenterats som euro/per invånare, och nedgången är brantare än för kommunens totalsiffror.

Från en extern synvinkel ser det med andra ord ut som om industriprojektet är framgångsrikt för kommunen. Dynamiken av projektets effekter är en mer komplex fråga, vilket kommunens beslutsfattare borde förstå och vilket borde rapporteras om i verksamhetsberättelsen.

Det är mycket möjligt att annan näringsverksamhet än industrihallen påverkar kommunens ekonomiska situation. Denna andel kan inte uppskattas utifrån den information som getts i uppgiften. Det är också möjligt att den förbättrade sysselsättningen och uppgången i skatteinkomsterna beror på uppsving i den övriga näringsverksamheten.

Industriplaneringsprojektet är också förknippat med risker, till exempel företagarkonkurs, vilka kan orsaka nettoutgifter för kommunen.

är 80 procent av differensen mellan utjämningsgränsen och den kommunala latent skatteinkomsten. År 2016 får 268 kommuner utjämningsstillägg.

Om kommunens latent skatteinkomst överskrider utjämningsgränsen, ska kommunen betala utjämningsavdrag. Utjämningsavdraget är 30 procent av differensen mellan den kommunala latent skatteinkomsten och utjämningsgränsen, med tillägg för den naturliga logaritmen för differensen (5,7 procentenheter i medeltal). År 2016 betalar 33 kommuner utjämningsavdrag.

Uppgift 6. Revision av effektiviteten hos statens bokföringsenhet (1,5 poäng)

Det finns bestämmelser och anvisningar om verksamhetsberättelser för bokföringsenheter och revisioner som utförs av Statens revisionsverk (SRV).

I 21 § i lagen om statsbudgeten 13.5.1988/423 (19.12.2003/1216) bestäms det följande om ämbetsverkens och inrättningarnas bokslut och verksamhetsberättelser: "Ämbetsverken och inrättningarna skall i bokslutet och den verksamhetsberättelse som utarbetas för fullgörandet av resultatansvaret ge riktiga och tillräckliga uppgifter om hur budgeten har följts och om ämbetsverkets och inrättningens intäkter och kostnader, ekonomiska ställning och resultatet av verksamheten (rättvisande bild)."

I 63 § i förordningen om statsbudgeten 11.12.1992/1243 föreskrivs det vidare att "En bokföringsenhet ska upprätta bokslut för varje finansår. Bokslutet ska bestå av:

1) en verksamhetsberättelse som redogör för resultatet av verksamheten och utvecklingen av det samt dess effekt på utvecklingen av de samhällseliga verkningarna"

.....

Statskontoret har gett en anvisning om innehållet i en verksamhetsberättelse: Upprättande av verksamhetsberättelsen. Bokföringsenheterna och de statliga fonderna utanför budgeten. Statskontoret 30.11.2010 Dnr VK 510/03/201.

Inom statsförvaltningen struktureras effektiviteten med en s.k. resultatprisma.

Statens revisionsverk har till uppgift att granska bokföringsenheternas bokslut. Det finns en anvisning om denna revision: " Av Statens revisionsverk utförd redovisningsrevision – innehåll och principer. Statens revisionsverks granskningsanvisningar"

6.1. Vid effektivitetsrevision i samband med granskning av ett bokslut handlar det inte om att granska lönsamhetsnivån, utan om att granska om uppgifterna stämmer, dvs. om verksamhetsberättelsen ger "rätta och riktiga uppgifter" om lönsamheten. Vid revisionen ska revisorn utreda om beskrivningen av lönsamheten motsvarar Statskontorets anvisningar och den resultatmålshandling som upprättats tillsammans med ministeriet. Innehåller verksamhetsberättelsen rapporter om de centrala saker som ingår i resultatmålshandlingen? Det är viktigt att utreda hurdan process som genererat de uppgifter som beskriver lönsamheten i verksamhetsberättelsen. I syfte att säkerställa detta ska man bekanta sig med registreringsystemet för prestationsdata och kostnadsdata och bedöma dess pålitlighet. I de flesta fall förutsätter detta att man samarbetar med personalen och bekantar sig med systemet för registrering av data.

6.2. Effektivitetssiffrorna, intäkts- och utgiftskalkylen och budgeten har inte något direkt kalkylmässigt samband. Kalkylen över budgetutfallet redogör bara för utslaget för budgeten och inkomst-kalkylerna och anslagen i denna. Den redogör inte för om verksamhetens effektivitet är bra eller dålig. Inte heller intäkts- och kostnadskalkylen har något samband till verksamhetens effektivitet. Resultatet kan vara bra eller dåligt oberoende av utfallet för intäkts- och kostnadskalkylen.

Den grundläggande orsaken utgörs av sambandet mellan realekonomin (realprocessen) och penningförsörjningen (penningprocessen). I företagsmiljön syns framgång på realsidan i form av penningflöden och i resultaträkningen som mäter dessa flöden. Resultaträkningen visar hur företaget lyckats i sin grundläggande uppgift under perioden. Vad gäller skattefinansierad verksamhet saknas i synnerhet på produktionsidan ett klart samband mellan real- och finanssidan. Intäkts- och

kostnadskalkylen, som redogör för penningförsörjningen, och kalkylen över budgetutfallet redogör därför inte direkt för lönsamheten i den grundläggande uppgiften.

6.3. Statens revisionsverk gör separat revisioner under namnet effektivitetsrevisioner och revisioner av statliga bokföringsenheter och andra enheter.

Statens revisionsverk beskriver effektivitetsrevisionen enligt följande: "Effektivitetsrevisionens huvudsakliga uppgift är att granska lagligheten och ändamålsenligheten i skötseln av finanserna. Detta har i effektivitetsrevisionen tolkats som en resultatrik skötsel av finanserna. Målsättningen för revisionen är att säkerställa att skötseln av statsfinanserna är lönsam, effektiv och verkningsfull.

Revisionerna hänför sig till bl.a. organisationsstrukturer och finansieringssystem, styrningen och ledningen av verksamheten, verksamhetens prestationer och avkastning, verksamhetens lönsamhet och effektivitet eller verksamhetens verkningar.

Föremål för revision är också mer avgränsade åligganden som sköts av en enskild myndighet eller statsbidragstagare samt fonder utanför statsbudgeten, affärsverk eller statsbolag. Effektivitetsrevisioner görs dessutom också av verkställandet av EU-program och programmens penninganvändning."

Som en del av den årliga revisionen granskas resultatet och rapporteringen om denna vid bokföringsenheterna och statliga ämbetsverk och inrättningar.

6.4. INTOSAI: (International Organization of Supreme Audit Institutions) har publicerat tre former av ISSAI-standarder: Financial Auditing, Compliance Auditing och Performance Auditing. Financial Auditing hänvisar till årlig revision av bokföringsenheterna, Performance Auditing till effektivitetsrevision och Compliance Auditing främst till laglighetsrevision. Granskningen av de statliga bokföringsenheterna ur olika synvinklar sker i huvudsak vid den årliga revisionen. De separata laglighetsrevisionerna och effektivitetsrevisionerna gäller i huvudsak funktioner och funktionshelheter.

Berättelsen om SRV:s revision av PRS (27.4.2016 Dnr 101/53/2015) innehåller följande beskrivning:

"Beskrivning av lönsamheten

Vi har i tillräcklig omfattning granskat innehållet och presentationssättet avseende de uppgifter som gäller verksamhetens lönsamhet och de kalkyler som ligger till grund för dessa i syfte att utreda om beskrivningen av lönsamheten till väsentliga delar innehåller riktiga och tillräckliga uppgifter

Riktiga och tillräckliga uppgifter har lagts fram om verksamhetens lönsamhet."

Uppgift 7. Äldreomsorgens resultat (1,2 poäng)

De viktigaste observationerna

1) Kommunfullmäktiges beslut om äldre personer och motiveringarna till det

Kommunfullmäktiges beslut är motstridigt eller åtminstone svårtolkat. Regionförvaltningsverket har riktat uppmärksamhet på kvaliteten på äldreomsorgen, men konstaterat att personalresurserna är tillräckliga. Å andra sidan konstaterar fullmäktige ett behov av extra platser, men ställer också förbättrad kvalitet som ett mål. De extra platserna anknyter till volymen på och tillgången till servicen, inte till kvaliteten.

Med andra ord har fullmäktige anvisat extra resurser till kvaliteten utan att precisera vilka omständigheter som är orsaken till den bristfälliga kvaliteten, i synnerhet då det inte finns något att anmärka om omfattningen på personalresurserna. Fullmäktige har inte heller beslutat på vilket sätt kvalitetsförändringen ska mätas.

2) Uppnåendet av kommunfullmäktiges mål

Fullmäktiges mål har varit att få tre extra anstaltsplatser och förbättra kvaliteten på vården. Fullmäktige har anvisat en extra finansiering på 10 procent för dessa ändamål.

Enligt verksamhetsberättelsen har äldreomsorgen lyckats ordna tre extra platser i de befintliga lokalerna. Äldreomsorgen har inte heller haft något behov av att anställa extra personal, eftersom skötare-patient-förhållandet också efter tillägget är förenligt med rekommendationen. Detta innebär att utökningen av antalet platser gjorts så gott som helt och hållet genom att minska den tidigare ineffektiviteten och att så gott som hela tilläggsanslaget är tillgängligt för att förbättra kvaliteten på servicen. Enligt verksamhetsberättelsen har dock inte påtagliga förändringar ägt rum i kvaliteten på servicen. Vad har då hänt?

En närmare granskning visar att resurstillägget på 10 procent allokerats på ett intressant sätt.

<u>Äldreomsorg</u>	Bokslut 2014	Bokslut 2015	Differens	Tilläggsprocent
Förvaltning (direktör, bl.a. ekonomiadministrationstjänster)	50 000	51 000	1 000	2,0
Personalens löner	500 000	510 000	10 000	2,0
Material och tillbehör	100 000	110 000	10 000	10,0
Inköpta tjänster:				
Tvätteritjänster (kommunalt aktiebolag)	10 000	11 000	1 000	10,0
Övriga tjänster	40 000	44 000	4 000	10,0
Interna hyror (det kommunala Lokalcentralen-affärsverket)	200 000	240 000	40 000	20,0
Måltidstjänster (det kommunala affärsverket Ateria)	80 000	110 000	30 000	37,5
Överföring av kostnader inom central- och sektorförvaltningen 2 %	20 000	24 000	4 000	17,0
TOTALT	1 000 000	1 100 000	100 000	10,0

De interna hyrorna, överföringarna och förvaltningen har lagt beslag på nästan hälften av den extra finansieringen. Uppgiftsmaterialet redogör inte för om ökningen av interna debiteringar (överföringarna) handlar om en ökning av tjänsterna eller en höjning av debiteringen. Det är relativt förståeligt att en sådan ökad användning av pengar inte syns i kvaliteten på servicen. Man kan förstås tänka sig att kvaliteten förbättras t.ex. genom bättre måltidstjänster. Måltidstjänsterna är föremål för en relativt ansevärd extra finansiering, men verksamhetsberättelsen redogör inte för om det kommunala affärsverket enbart höjt priserna eller också satsat på måltidskvaliteten.

När det gäller omsorgstjänster är personalen en resurs av central inverkan på kvaliteten. Den finansiering som använts för avlöningen av personalen har stigit, men den allmänna höjningen av lönerna raderar nästan helt och hållet denna höjning. Det ser med andra ord ut som om ökningen av finansieringen inte riktat sig mot personalen. Därtill ska det observeras att den tid som är tillgänglig för personalen nu ska fördelas på ett ännu större antal kunder. Vad innebär detta med tanke på kvaliteten?

Det finns långt ifrån alltid ett klart samband mellan kvalitet och tillgängliga pengar.

Man har försökt förbättra kvaliteten med personalutbildning. Bokslutet redogör inte för i vilken grad anslag har använts för detta ändamål.

Resultaten av enkäter och intervjuer redogör nödvändigtvis inte för att kvaliteten har förbättrats. Om kvaliteten förbättras i sakta mak, lägger kunderna inte nödvändigtvis märke till detta. Vad gäller service som används dagligen måste kvalitetsförändringen vara avsevärd för att kunderna ska lägga märke till den. Situationen är en annan om kunden använder tjänsten till exempel två gånger per år.

Väsentligt är att den extra resurs som fullmäktige anvisat använts för annat än att skaffa extra platser eller förbättra kvaliteten. Med andra ord ger inte styrelsens verksamhetsberättelse en riktig och tillräcklig bild av åtgärderna för att förbättra äldreomsorgen.